

RESMİ DAİRELERİN MAL VE HİZMET ALIMLARINDA DAMGA VERGİSİ MATRAHININ BELİRLENMESİNDE, HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİNİN DURUMU

Engin HEPAKSAZ*

Özet

Günümüzde vergi gelirleri kamu gelirlerinin en büyük bölümünü oluşturmaktadır. Türk vergi sisteminde harcamalar üzerinden alınan bir vergi türü olan damga vergisi, toplam vergi gelirleri içerisinde küçük bir payı oluşturmakta ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun (1) Sayılı Tablosu'nda belirtilen kağıtlar üzerinden alınmaktadır. Bu çalışmanın konusunu ise (1) Sayılı Tablo'nun IV.1.a. bölümünde yer alan ve resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar oluşturmaktadır. Resmi daire tanımı 488 Sayılı Kanun'da yapılmış iken, 'mal', 'hizmet' tanımları ise 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda yapılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarında damga vergisi matrahı belirlenirken, hesaplanan katma değer vergisinin indirilip indirilmeyeceğinin belirlenmesidir. Zira resmi dairelerin mal ve hizmet alımlarında belirlenecek vergi matrahında, katma değer vergisinin indirim konusu yapılıp yapılmayacağı konusunda, 488 sayılı Kanun ile Danıştay ve Sayıştay kararlarının çelişebildiği dikkati çekmektedir. Nitekim Danıştay kararları çerçevesinde yayımlanan 30 Seri Nolu Damga Vergisi Genel Tebliği uygulamalarının da 488 sayılı Kanun ile çeliştiği görülmektedir. Bu kapsamda çalışmada damga vergisi matrahının belirlenmesinde 488 sayılı kanun ile Danıştay, Sayıştay Kararları ve 30 Seri Nolu Genel Tebliğ'in karşılaştırılmasına da değinilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Resmi Daire, Mal ve Hizmet Alımı, Damga Vergisi, Katma Değer Vergisi.

The Situation of Calculated Value Added Tax While The Stamp Tax Base in Purchase of Good and Services Made By The Public Offices is Determined

Abstract

Presently, tax revenues form the majority of public earnings. In Turkish Tax System, the stamp tax , type of tax taken over spendings, has fairly small portion in total tax revenues and it is taken over the papers mentioned in table 1 in Stamp Act No.488. The topic of this paper is the papers arranged according to goods and services purchase by public offices taken place in IV.1.a part of table 1. While the Public Office definition is given by Act No. 488, "goods" and "services" defined in Publice Procurement Law No.4734.

The purpose of the study is to figure whether the calculated value added tax is subtracted or not while the stamp tax base in purchase of good and services made by the

* Yrd. Doç. Dr.,Uşak Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, Uşak.

public offices is determined. Nevertheless, in the tax base calculated over the public offices' goods and services purchases, decisions of the Council of State and the Court of Auditors may be contradicted with Act No.488 on whether the value added tax subjected of discount or not. In fact, the Stamp Tax General Notice No.30 practices published based on Council of State decisions conflict with Act No.488 is observed. In this context, addition to determination of the stamp tax base, the comparison of Act No.488, the interpretations of Council of State The Turkish Court of Accounts and the Stamp Tax General Notice No.30 decisions on stamp tax base is also mentioned.

Key Words: Public Office, Purchase of Goods and Services, Stamp Tax, Value Added Tax.

GİRİŞ

Günümüzde devlet bütçelerinde kamu harcamalarının karşılanmasında en önemli kalem, toplam kamu gelirlerinin de büyük bölümünü oluşturan vergi gelirlerinden sağlanmaktadır. Ülkemizde 2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na göre bütçe gelirlerinin % 84'lük bir bölümünün vergi gelirlerinden sağlandığı, bunun % 2'lik bir kısmını ise damga vergisinin oluşturduğu görülmektedir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile bazı kağıtlar damga vergisine tabi tutulmuştur. Bu kapsamda, Kanun'a ekli (1) sayılı Tablonun 1.IV.1.a bölümünde resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler nedeniyle kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı içeren makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini sağlayan kağıtların binde 8,25 oranında (01.01.2010 tarihinden itibaren) damga vergisi kesintisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu düzenleme kapsamında resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler dolayısıyla düzenlenen ve belli bir parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri için damga vergisi mükellefiyeti doğmuş olmaktadır. Bu noktada, önem arz eden konu vergiyi doğuran olayın incelenmesi açısından 'resmi daire' kavramı ile 'mal alımı' ve "hizmet alımı" kavramları olduğu gibi, bu makalenin amacını oluşturan diğer önemli bir konu, damga vergisinin matrahının ne olacağı ve mal ve hizmet alımında hesaplanan katma değer vergisinin bu matrahın içerisinde yer alıp almayacağına 488 sayılı Kanun, Danıştay içtihatları, Sayıştay içtihatları, 30 Seri No'lu DVK Genel Tebliğ (DVKGT) kapsamında değerlendirilmesi ve bazı önerilerin geliştirilmesidir.

I. DAMGA VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY AÇISINDAN 'RESMİ DAİRE', 'MAL' VE 'HİZMET' KAVRAMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Damga vergisinde vergiyi doğuran olayın meydana gelebilmesi için ortada bir kağıdın mevcut olması gerekmektedir. Böyle bir kağıdın olmaması durumunda damga vergisi mükellefiyeti de sözkonusu olmamaktadır. Damga vergisine tabi olan herhangi bir kağıt ile öngörülen bir işlem yapılmış olsa bile, taraflar bu amaçla

bir kağıt düzenlememişlerse, bu durumda da damga vergisi mükellefiyetinden bahsedilememektedir. Herhangi bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için ise kağıdın damga vergisi kanununa ekli (1) sayılı tabloda yer alması gerekmektedir (Değer, 2008:21).

Kanunun birinci maddesi hükmü uyarınca damga vergisinde vergiyi doğuran olay, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan bir kağıdın sözkonusu olması ve bu kağıdın yazılıp imzalanmak ya da imza yerine geçecek bir işaret konulması suretiyle düzenlenmesi ve bir hususu ispat ya da belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olması şartlarının bir arada gerçekleşmesi ile doğmaktadır (Değer, 2008:44).

Kamu idarelerinin mal ve hizmet alımlarında düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulabilmesi için, ilişkinin bir tarafını resmi dairelerin oluşturması gerekmektedir. 488 sayılı Kanunda yer verilen resmi daire kavramının, 4734 ve 5018 Sayılı Kanunlarda yer verilen kamu idarelerine göre dar kapsamda tutulduğu görülmektedir. Diğer taraftan damga vergisinin sözkonusu olduğu ‘mal’ ve ‘hizmet’ kavramlarına 488 Sayılı Kanun’da değil, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nda yer verilmiş bulunmaktadır. Bu durumda hangi tür mal, hizmet alımlarının damga vergisinin konusuna gireceğinin tespit edilmesinde 4734 Sayılı Kanun’a tabi kurumların belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda 488 sayılı Kanunda yer verilen resmi daire kavramı, 4734 ve 5018 Sayılı Kanunlarda yer verilen kamu idareleri kavramları ve yine 4734 Sayılı Kanunda yer verilen ‘mal’ ve ‘hizmet’ kavramlarına değinilmesi faydalı olabilecektir.

A.RESMİ DAİRE

Ülkemizde 488 sayılı Kanun kapsamında kamu kurumlarının mal ve hizmet alımlarında tüm kamu kurum ve kuruluşları değil, sadece tanımı yapılan ‘resmi daireler’ damga vergisine muhatap tutulmuştur. Resmi daire kavramı 488 sayılı Kanunun sekizinci maddesinde *“Bu kanunda yazılı resmi daireden maksat, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz”* şeklinde yer almıştır. 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı Tablo gereğince *“Resmi İşlerle İlgili Kağıtlar”* (resmi daireler arasında kullanılan kağıtlar; resmi dairelerden kişilere verilen kağıtlar; kişilerden resmi dairelere verilen kağıtlar) ise damga vergisinden istisna edilen kağıtlar arasında yer aldığından, resmi daire tanımının bu sebeple dar tutulduğuna dair görüşler de bulunmaktadır (Yıldırım, 1970:52).

Kamu kurumlarının mal ve hizmet alımları dolayısıyla düzenlenen kağıtların damga vergisi uygulamasına muhatap tutulması için, söz konusu alımların resmi daireler tarafından yapılması gerekmektedir. Resmi daireler 488 sayılı Kanun çerçevesinde genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köylerden oluşmaktadır. Burada sayılan kamu kurum ve kuruluşları *“resmi daire”* olarak tanımlanmakta, bunların dışında kalan idareler ise kamu yönetimi anlamında resmi daire olsalar dahi 488 sayılı Kanun çerçevesinde resmi daire olarak kabul edilmemektedirler. Bu husus 488 sayılı Kanunun sekizinci

maddesinde “*Bu kanunda yazılı resmi daireden maksat...*” şeklinde ifade edilmiştir. Dolayısıyla mal ve hizmet alımları nedeniyle ortaya çıkan kağıtlarda vergiyi doğuran olayın önemli bir unsurunu resmi daire tanımı oluşturmaktadır.

488 sayılı Kanun bir taraftan resmi daire kavramına hangi kamu kurumlarının dahil olduğunu belirlemiş, diğer taraftan da “*Bu dairelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz*” şeklindeki düzenlemesi ile genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler dışında kalan kamu kurumlarının resmi daire sayılmayacağını belirlemiştir. Nitekim, Danıştay Yedinci Dairesi, bir kararında 488 sayılı Kanun’un sekizinci maddesi ile resmi daire olarak nitelendirilecek kuruluşların sayıldığı, bu sayılanlar dışında kalan kuruluşların, damga vergisi uygulamasında resmi daire olarak kabulüne olanak bulunmadığından bahisle İSKİ Genel Müdürlüğü’nün damga vergisi açısından resmi daire olmadığına karar vermiştir¹. Sayıştay Temyiz Kurulu da, 2008 yılındaki bir ilamında, Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş.’nin resmi daire sayılmayacağından dolayı damga vergisinden muaf olmadığına karar vermiştir².

B. MAL VE HİZMET ALIMIMI

Türk idari teşkilatı muhtelif hukuki statülere sahip kurum ve kuruluşlardan oluşmaktadır. Bu kurum ve kuruluşlara kendilerine verilen kamusal görevlerin yerine getirilebilmesi için gelir toplama ve harcama yapma yetkisi verilmektedir. İstisnalar dışında kamu kurum ve kuruluşlarının gelir toplama ve harcama yapma süreçleri “ihale” olarak ifade edilen ve esas ve usulleri kanunlarla belirlenen hukuki rejime tabi tutulmaktadır. Hukukumuzda, ‘mal’ ve ‘hizmet’ kavramlarına 488 Sayılı Kanunda yer verilmemiş iken, söz konusu kavramlar 4734 Sayılı Kanunda tanımlanmış bulunmaktadır.

1. 4734 Sayılı Kanuna Göre ‘Mal’, ‘Hizmet’ Kavramları

488 sayılı Kanun’da resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarından bahsedilmiş, fakat bu kavramlar tanımlanmamıştır. Söz konusu kavramlar 4734 sayılı Kanunun dördüncü maddesinde yer bulmuştur. Bu maddeye göre;

Mal; “*Satın alınan her türlü ihtiyaç maddeleri ile taşınır ve taşınmaz mal ve haklar*”¹,

Hizmet; “*Bakım ve onarım, taşıma, haberleşme, sigorta, araştırma ve geliştirme, muhasebe, piyasa araştırması ve anket, danışmanlık, tanıtım, basım ve yayım, temizlik, yemek hazırlama ve dağıtım, toplantı, organizasyon, sergileme, koruma ve güvenlik, mesleki eğitim, fotoğraf, film, fikri ve güzel sanatlar, bilgisayar sistemlerine yönelik hizmetler ile yazılım hizmetlerini, taşınır ve taşınmaz mal ve hakların kiralanmasını ve benzeri diğer hizmetleri*”ni ifade etmektedir.

¹ Bknz.; Danıştay, 7.D.3.12.2001 tarih ve K.2001/3708-E.2001/5115 sayılı Kararı.

² Bknz.; Danıştay 16.12.2008 tarih ve 30516 sayılı İlam.

2. Mal ve Hizmet Alımları Açısından 4734 Sayılı Kanuna Tabi Kurumlar

İhale mevzuatımızda bir taraftan ‘mal’ ve ‘hizmet’ kavramlarına 4734 sayılı Kanunda yer verilmiş iken, diğer taraftan Kanun’un ikinci maddesinde mal ve hizmet alımlarını bu Kanun hükümlerine göre yürütmek zorunda olan idareler şu şekilde sayılmıştır:

— Genel bütçeye dahil daireler, özel bütçeli idareler il özel idareleri ve belediyeler ile bunlara bağlı; döner sermayeli kuruluşlar, birlikler, tüzel kişiler.

— Enerji, su, ulaştırma ve telekomünikasyon sektörlerinde faaliyet gösterenler dahil, kamu iktisadi kuruluşları ile iktisadi devlet teşekküllerinden oluşan kamu iktisadi teşebbüsleri.

— Sosyal güvenlik kuruluşları, fonlar, özel kanunlarla kurulmuş ve kendilerine kamu görevi verilmiş tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar (mesleki kuruluşlar hariç) ile bağımsız bütçeli kuruluşlar.

— (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilenlerin ortak oldukları her çeşit kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketler.

Görüldüğü üzere 488 sayılı Kanuna göre mal ve hizmet alımı yapan ve ‘resmi daire’ olarak adlandırılan idarelerin kapsamı ile ‘mal’ ve ‘hizmet’in tanımlandığı 4734 sayılı Kanunda, bu mal ve hizmet alımlarını bu Kanuna göre yürütmek zorunda olan idarelerin kapsamı arasında önemli bir fark bulunmaktadır.

C. RESMİ DAİRE KAVRAMININ 488, 4734 VE 5018 SAYILI KANUNLAR KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu maliyesini oluşturan bütçe türleri yeniden düzenlenmiş ve katma bütçe uygulamasına son verilmiştir. 5018 sayılı Kanun’la Türk Bütçe Sistemi’nde yapılan değişikliklerin zaman içerisinde diğer mevzuat hükümleriyle de uyumlu hale getirilmesi konusunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu konuda konumuzla ilgili bir düzenleme, 04.06.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanun’un onuncu maddesinde yer almıştır. Söz konusu düzenlemeye göre 488 sayılı Kanun’daki resmi daire tanımının kapsamında yer alan *katma bütçe* ifadesinin yerini *özel bütçe* ifadesi almıştır. 488 sayılı Kanunda yapılan bu düzenleme sonucunda özel bütçeli idareler ile kişiler arasında düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi olup olmayacağı konusundaki tereddütler de ortadan kaldırılmıştır. Bu düzenlemenin önemi, düzenlemenin ardından özel bütçeli idareler ile kişiler arasında düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi olacağı ve damga vergisinin kişiler tarafından ödenmesi gereğinin ortaya konulmuş olmasıdır (Dedeoğlu, 2008:61).

5018 sayılı Kanun ile genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar *merkezi yönetim* kapsamındaki kamu idareleri olarak ifade edilmiş, buna sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler de dahil edilerek *genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri* oluşturulmuştur. Buna göre; ‘*genel bütçe*’, devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve 5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesini, ‘*özel bütçe*’, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen,

bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve 5018 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesini ve ‘düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi’, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve 5018 sayılı Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesini, ‘sosyal güvenlik kurumu bütçesi’ sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve 5018 sayılı Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesini, ‘mahalli idare bütçesi’ ise mahalli idarelerin bütçesini kapsayan ve 5018 sayılı Kanun’da düzenlenen bütçeleri ifade etmektedir (Kuluçlu ve Hepaksaz, 2009:111).

488 sayılı Kanun’da yer alan “katma bütçe” ibaresinin “özel bütçe” olarak değiştirilmesiyle, 488 sayılı Kanun’da yer alan resmi daire tanımının 5018 sayılı Kanun’la paralellik arz etmesi amaçlanmış ve yerinde bir düzenleme yapılmış ise de, halen 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu bütçesinin kapsamı ile 488 sayılı Kanun’la belirlenen resmi daire tanımları arasında büyük farklar bulunmaktadır. Örneğin, sadece Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar ile Sosyal Güvenlik Kurumları’nın bile resmi daire tanımı içerisinde yer almamış olması (bu kurumların devlet bütçesi içerisindeki mal ve hizmet alımlarının boyutu düşünüldüğünde), önemli bir vergi kaybının ortaya çıkması anlamında yorumlanabilmektedir (Erek, 2008:69).

488 sayılı Kanun’da yer alan resmi daire tanımı ile 4734 sayılı Kanun’un kapsamı kıyaslandığında da her ne kadar genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler açısından bir paralellik sözkonusu olsa da, 4734 Sayılı Kanunda, mal, hizmet alımlarını gerçekleştirecek kamu kurum ve kuruluşlarının 488 Sayılı Kanunda yer bulan resmi dairelerin kapsamından daha geniş düzeyde tutulduğu görülmektedir. Diğer taraftan köyler 4734 sayılı Kanun kapsamında yer almamakla birlikte 488 sayılı Kanun açısından resmi daire tanımı içinde yer almıştır. Bu nedenle köyler tabi oldukları hukuki düzenlemeler çerçevesinde aldıkları mal ve hizmetler için damga vergisi kesintisi yapmaktadırlar.

Konuğu 488, 4734 ve 5018 sayılı Kanunlar açısından birlikte değerlendirdiğimizde, damga vergisi açısından resmi daire kavramı içinde sayılan ve 488 sayılı kanunda belirtilen idarelerle, 5018 ve 4734 sayılı Kanunlarda belirtilen idareler arasında eşgüdümün sağlanması ve resmi daire kapsamının yeniden belirlenmesi konusunda yapılacak yeni bir düzenleme ile damga vergisi hasılatı artabileceği gibi, potansiyel vergi kaybı da önlenmiş olabilecektir.

II. RESMİ DAİRELERİN MAL VE HİZMET ALIMLARINDA DAMGA VERGİSİNE TABİ MATRAHIN TESPİTİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN DURUMU

Ülkemizde resmi dairelerin mal ve hizmet alımlarında damga vergisi matrahı belirlenirken, hesaplanan katma değer vergisinin durumunun ne olacağı konusunda, gerek Danıştay, gerekse de Sayıştay içtihatları açısında farklılıklar olduğu

görülmektedir. Diğer taraftan 30 Seri No'lu DVKGT'de yapılan açıklamaların da bu kapsamda birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

A. 488 SAYILI KANUN AÇISINDAN MAL VE HİZMET ALIMLARINDA DAMGA VERGİSİ MATRAHI

488 sayılı Kanunun birinci maddesinde, bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı, bu Kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konulmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği belirtilmektedir.

Kanunun üçüncü maddesinde damga vergisi mükelleflerinin, kağıtları imza edenler oldukları belirtildikten sonra, resmi dairelerle ilgili olarak, “*resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişiler öder*” hükmüne yer verildiği görülmektedir. Bu hüküm gereğince, ister yalnızca resmi dairenin imzası, isterse resmi daire ile kişinin imzası birlikte bulunsun, kağıda ait verginin tamamı gerçek ve tüzel kişiler tarafından ödenmektedir (Değer, 2008:100). Üçüncü madde hükmü incelendiğinde, resmi dairelerin damga vergisi uygulamasında mükellefiyetlerinin sözkonusu olmayacağı, resmi daire tanımı dışında kalan bütün kişi ve kurumların da (herhangi bir kanunla muafiyet/istisna getirilmediği sürece) kişi sayılacağı ve damga vergisi mükellefi olacakları sonucuna varılabilir. İster yalnızca resmi dairenin imzası, isterse resmi daire ile kişinin imzası birlikte bulunsun, kağıda ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenmektedir (Keskin, 2010:45).

Damga vergisi açısından bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılmakta ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunmaktadır. Kağıtların mahiyetlerinin belirlenmesinde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılmaktadır. Kanunun onuncu maddesine göre damga vergisi nispi veya maktu olarak alınmaktadır. Nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kağıtların mahiyetleri esas alınmaktadır. Verginin nispeti ise Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlar üzerinden alınmaktadır. Bu anlamda kağıtların üzerindeki belli para damga vergisinin matrahını oluşturmaktadır (Özbalcı, 1981:55). Belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade etmektedir. Damga vergisine tabi kağıtların üzerinde herhangi bir tutar yer almamakla birlikte hesaplanabilir durumlar da belli para kavramı içerisinde yer almaktadır (Şenyüz, 2005:33).

B.DANIŞTAY İÇTİHA TLARI ÇERÇEVESİNDE DAMGA VERGİSİ MATRAHI

Mal teslimi veya hizmet ifası ile ilgili ve gerçekleşmesi ile katma değer vergisi mükellefiyetinin de doğacağı sözleşmelerde; katma değer vergisinin sözleşme bedeli içinde, matraha dahil olup olmayacağı özellik teşkil eden

konulardan birisidir. Sözleşme, mal veya hizmet bedeli belirtildikten sonra, katma değer vergisinin ayrıca alınacağı öngörülmek suretiyle veya katma değer vergisini de içeren birim fiyatlar ve bedel üzerinden yapılabilir. Her iki halde de vergi idaresi, uygulamasını başlangıçta katma değer vergisinin de sözleşme bedelinin unsuru olduğu esasında yapmıştır. Ancak son yıllarda ortaya çıkan uyuşmazlıklarda bu uygulamaya Danıştay’ca onay verilmeyen kararların çıktığı görülmektedir (Oluş, 2008: 155).

Danıştay 1990 yılına kadar resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarında damga vergisi matrahından katma değer vergisinin indirilmesi hususunda farklı kararlar vermekteydi. Daha sonra bu kararlar, katma değer vergisinin damga vergisi matrahından indirilmesi yönünde ağırlık kazanmıştır. Danıştay Dokuzuncu Dairesi, bir kararında³ yükleniciye ödenen hakedişlerden katma değer vergisi dahil toplam tutar üzerinden kesilen damga vergisinin, “*katma değer vergisi üzerinden damga vergisi alınması*” sonucunu doğurduğu gerekçesiyle, katma değer vergisine isabet eden kısmının iade edilmesine karar vermiştir⁴. Söz konusu kararın *ayrışık oy* bölümünde ise; “*Nispi vergilemede ölçünün ödeme evrakı üzerinde yazılı olan belli paranın tamamı olduğu ve müteahhit firmaya ödenen katma değer vergisinin iş bedelini artırıcı bir meblağ niteliği taşıdığından, KDV’li tutar üzerinden damga vergisi kesilmesi gerekmektedir*” denilmiştir.

Danıştay Yedinci Dairesi ise, bir kararında⁵ “*...Katma değer vergisinde mükellef kavramı diğer vergi kanunlarının öngördüğü mükellef kavramından oldukça farklı bulunmaktadır. Bu vergileme sisteminde mükellef, katma değer vergisine tabi mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan ise de, bu verginin nihai yüklenicisi değildir. Katma değer vergisinin sistemi içinde nihai yüklenici, nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlar olup, katma değer vergisi mükellefleri vergi kapsamına giren mal ve hizmetlerin satış bedeli ile birlikte vergiyi tahsil etmek ve vergi dairesine ödemekle yükümlü bulunmaktadır. Dolayısı ile vergi dairesine ödenen tutar mükellefin mal varlığında bir eksilme meydana getirmemektedir. Bu durumda taraflar arasında yapılan sözleşmede yukarıda sözü edilen mevzuat uyarınca hesaplanacak katma değer vergisinin işverence müteahhide ödeneceğinin belirtilmiş bulunması, iş bedelini artırıcı nitelik taşımamaktadır. Aksi düşünce sözkonusu katma değer vergisinin şirketin yapımını üstlendiği işin veya vereceği hizmetin bir bedeli olduğu sonucunu doğurur ki, yukarıda açıklanan katma değer vergisi sistemi içerisinde bunun da kabulüne olanak yoktur*” denilmiştir.

³ Bknz.; Danıştay 11.04.1990 tarih ve E.1989/ K.4990, 1990/1462 sayılı Karar.

⁴ Bknz.; Danıştay, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=14406>, (Erişim Tarihi: 26.10.2010).

⁵ Bknz.; Danıştay 25.02.1998 tarih ve E.1997/2496, K.1998/669 sayılı Karar.

C.SAYIŞTAY İÇTİHA TLARI ÇERÇEVESİNDE DAMGA VERGİSİ MATRAHI

Sayıştay Temyiz Kurulu; 1992 yılındaki bir kararında⁶ “resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarında düzenlenen kağıtlara ait damga vergisi matrahına katma değer vergisi tutarının ilave edilmesi gerektiği”ni belirtmektedir (Altun ve Şimşek, 2000:335). Aynı kararda Sayıştay Temyiz Kurulu; satın alma işlemine ait kararın katma değer vergisiz fiyatlar üzerinden düzenlendiğinden bahisle söz konusu belgeye ait karar pulunun kağıt üzerindeki tutar üzerinden yani katma değer vergisiz olarak hesaplanması gerektiğine hükmetmiştir.

Sayıştay yargısında 488 sayılı Kanun’la getirilen düzenlemeler çerçevesinde damga vergisinin konusunu oluşturan kağıtlar ve kağıtların üzerinde yer alan belli para esas alınmış, Sayıştay Genel Kurulu’nun 01.04.1998 tarih ve 4197 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararında, damga vergisinde *verginin konusunu işlemlerin değil, çeşitli işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtların oluşturduğu* vurgulanmıştır (Altun ve Şimşek, 2000:310).

Danıştay’ın katma değer vergisinin damga vergisi matrahından indirilmesi yönündeki kararları ve bu kararlara istinaden Maliye Bakanlığı’nca yayımlanan 30 Seri No’lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile Sayıştay’ın içtihatları da Anayasa’nın 160. maddesinde yer alan “*Vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır*” şeklindeki düzenleme çerçevesinde değişmiştir. İzleyen dönemlerde buna uygun olarak örneğin, Sayıştay Beşinci Dairesi bir kararıyla⁷, “resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımları dolayısıyla düzenlenen kağıtlarda katma değer vergisinin damga vergisi matrahından çıkarılmasının Danıştay’ın kararları ve Maliye Bakanlığı’nca yayımlanan 30 Seri No’lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği hükümleri uyarınca mevzuata aykırı olmadığı”na karar vermiştir.

D. 30 SERİ NO’LU DVK GENEL TEBLİĞİ

Maliye Bakanlığı’nca Danıştay kararları çerçevesinde yayımlanan 30 Seri No’lu DVKGT’de; “*Damga vergisinin 1. ve 10. maddeleri hükümlerine göre, nispi damga vergisinin konusuna giren kağıtlarda, verginin matrahını, bu kağıtlarda yer alan veya hesaplanabilen değer teşkil edecektir. Bu nedenle, mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak düzenlenecek ihale kararları, sözleşme ve diğer kağıtlarda, katma değer vergisi dahil bedelin belli olması halinde bu bedel; katma değer vergisi hariç bedel gösterilmesi halinde ise katma değer vergisi de hesaplanarak bedele ilave edilmek suretiyle bulunan toplam tutar üzerinden nispi damga vergisi hesaplanmaktadır.*

⁶Bknz.; Sayıştay Temyiz Kurulu 07.07.1992 tarih ve 22821 sayılı Karar.

⁷Bknz.; Sayıştay Beşinci Daire 10.11.1998 tarih ve 9444 sayılı Karar

Ancak, yukarıda belirtilen şekilde yürütülen uygulama, bazı mükelleflerce ihtilaf konusu yapılmıştır. Bu konuda verilen ve sürekli hale gelen yargı kararlarında damga vergisi matrahına dahil edilen katma değer vergisinin, üstlenilen işin ya da verilen hizmetin bir bedeli olmadığı belirtilerek, katma değer vergisinin damga vergisi matrahına dahil edilmesi halinde, verginin vergilendirilmesi gibi bir uygulama sonucu doğacağı gerekçesiyle, katma değer vergisinin nispi damga vergisinin hesaplanmasında dikkate alınmaması gerektiğine hükmedilmiştir. Sürekli hale gelen yargı kararları gereğince, bundan böyle nispi damga vergisine tabi kağıtların içeriğinde, katma değer vergisi yönünden herhangi bir düzenleme olup olmadığına bakılmaksızın:

(i). Damga vergisinin katma değer vergisi hariç olmak üzere sadece işin bedeli üzerinden hesaplanması,

(ii). Katma değer vergisi dahil edilerek düzenlenen kağıtlardan alınması gereken damga vergisinin ise katma değer vergisi tutarı düşüldükten sonra kalan meblağ üzerinden hesaplanması uygun görülmüştür.” denilmektedir.

E. 30 SERİ NOLU DVKGT SONRASI MUKTEZA ÖRNEKLERİ

Danıştay’ın katma değer vergisinin damga vergisi matrahından indirilmesi yönündeki kararları ve bu kararlara istinaden Maliye Bakanlığı’nca 30 Seri No’lu DVKGT’nin 1997 yılında yayımlanmasından sonra, Sayıştay’ın kararlarının da bu yönde (Sayıştay Beşinci Dairesi’nin 1998 yılındaki kararında olduğu gibi) değiştiği görülmektedir.

Diğer taraftan 1997 yılından sonra Maliye Bakanlığı’ndan istenen muktezalarda da 30 Seri Nolu DVKGT’ye atfen, damga vergisinin belirlenmesinde katma değer vergisinin indirim konusu yapılması yönünde kararlar verildiği görülmektedir. Bu muktezalardan⁸ birinde, resmi dairenin ihale yoluyla yaptığı mal ve hizmet alımları için faturalar üzerinden hesaplayacağı damga vergisinin, katma değer vergisi dahil toplam bedel üzerinden mi, yoksa bu vergi dikkate alınmadan sadece ödenen bedel üzerinden mi hesaplanacağı konusunda 13.04.2006 tarihinde istediği bilgiye şu cevap verilmiştir: “.....30 Seri No’lu DVK Genel Tebliği’nde: *damga vergisinin katma değer vergisi hariç olmak üzere sadece işin bedeli üzerinden hesaplanması, katma değer vergisi dahil edilerek düzenlenen kağıtlardan alınması icabeden damga vergisinin ise katma değer vergisi tutarı düşüldükten sonra kalan meblağ üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Bu itibarla, firmalarla yapmış olduğunuz mal ve hizmet alımlarıyla ilgili düzenlenecek ihale kararları, sözleşme ve diğer kağıtlarda damga vergisinin katma değer vergisi hariç matrah üzerinden hesaplanması gerekmektedir”.*

⁸ Bknz.; Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Diğer Vergiler Müdürlüğü’nün B.07.1.GİB.4.16.16.02/DVK Sayılı Muktezası.

Diğer bir muktezada⁹ ise resmi dairenin elektrik sarfiyatına ilişkin fatura bedeli üzerinden hesaplayacağı damga vergisinin, katma değer vergisi dahil tutar üzerinden mi, yoksa hariç tutar üzerinden mi hesaplanacağı konusunda 07.10.2009 tarihinde istediği bilgiye verilen cevap şu şekildedir: “...30 Seri nolu DVK Genel Tebliği’nde bu konuda verilen ve sürekli hale gelen yargı kararlarında damga vergisi matrahına dahil edilen katma değer vergisinin, üstlenilen işin ya da verilen hizmetin bir bedeli olmadığı belirtilerek , katma değer vergisi matrahının damga vergisi matrahına dahil edilmesi halinde, verginin vergilendirilmesi gibi bir uygulama sonucu doğacağı gerekçesiyle, katma değer vergisinin nispi damga vergisinin hesaplanmasında dikkate alınmaması gerektiğine hükmedilmiştir. Bu nedenle resmi dairenizin elektrik sarfiyatına ilişkin toplam fatura bedelinin ödenmesi sırasında, faturada belirtilen tutardan katma değer vergisi hariç tutularak, sadece elektrik sarfiyat bedeli üzerinden damga vergisi kesilmesi gerekmektedir”.

Başka bir muktezada¹⁰ da 30 Seri No’lu DVKGT’ye atıf yapılarak, ihale kararı sözleşme ve diğer kağıtlarda damga vergisinin katma değer vergisi hariç tutar üzerinden hesaplanması gereği ifade edilmektedir.

F. YARGI İÇTİHATLARI VE BUNA UYGUN MEVZUAT DEĞİŞİKLİKLERİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Anayasanın yetmişüçüncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmü, kanunilik ilkesini ifade etmektedir. Burada önemli olan hususlardan birisi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulmasından sonra, yine ancak kanunla değiştirileceği veya kaldırılacağı açık hükmüne de yer verilmiş olmasıdır. Vergi kanunlarının bir özelliği bu noktada ortaya çıkmakta olup, bir vergi kanununun Anayasada yer alan kanunilik ilkesi gereği bazı hükümlere yer vermesi gerekmektedir. Bu hükümler bulunmadığı zaman ise o vergi kanunu, vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyen ve böylece Anayasaya aykırı bir metin durumuna gelmektedir. Böyle bir aykırılığın olmaması için bu vergi kanununun; verginin konusu, mükellefi, matrahı, oranı, tarifesi, ödeme zamanı, muafiyet, istisna gibi hususlara yer vermesi gerekmektedir (Arslan, 2005:33).

Anayasanın yetmişüçüncü maddesinin üçüncü fıkrası kanunilik ilkesini ifade etmesine rağmen, dördüncü fıkrası ise Bakanlar Kurulu’na “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi*” vermektedir. Böylece Bakanlar Kurulu’na, “*vergi sistemi yoluyla devletin vazgeçtiği gelir*” şeklinde kısaca tanımlayabileceğimiz “*vergi harcaması*”

⁹ Bknz.; Çankırı Valiliği Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü’nün B.07.4.DEF.0.18.10/DVK Sayılı Muktezası.

¹⁰Bknz.; Aksaray Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü Sayı: B.07.4.DEF.0.68.10/DVK.

yapma yetkisi verilmiş olmaktadır. Vergi harcamalarının özelliği, vergi sistemi içerisinde ortaya çıkan ve vergi kaybına yol açan uygulamalar olmalarıdır (Coşkun ve Bilen, 2002:161). 5018 Sayılı Kanunun onbeşinci ve onsekizinci maddelerinde ise sözkonusu kavrama sırasıyla “*vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri*” (Pedük, 2006:78) ve “*vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli*” şeklinde değinilmiş olup, sözkonusu kavramlardan *İstisna*; vergi konusunun vergi dışında bırakılması; *Muafiyet*; vergi yükümlüsünün vergi dışı bırakılması; *İndirim*; vergilendirilecek gelire ulaşmak için gelirden indirilmesi mümkün tutarlar; *Mahsup*; Vergiden düşülen tutarlar; *Oran İndirimi*; bir kısım mükellef ya da işkolu için indirimli vergi tarifesi uygulanması (Hepaksaz ve Çamurdan, 2010:39-40) şeklinde kısaca tanımlanabilmektedir.

Verginin kanuniliği ilkesinin bir yansıması olarak vergi yargısının vergi koyma yetkisi bulunmamaktadır (Kızılot, 1999:276). Bu durum aynı zamanda vergi yargısının, kanun koyucu tarafından konulan bir vergiyi kaldıramayacağını veya sınırlarını daraltılamayacağı konusunu da kapsamaktadır. Zira bu durum Anayasanın yetmişüçüncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer verilen Kanunilik ilkesine de aykırılık teşkil etmiş olmaktadır.

Konuyu Danıştay ve Sayıştay içtihatları açısından değerlendirdiğimizde, yürürlükteki mevzuat çerçevesinde resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarında damga vergisi matrahından indirilecek tutarlar konusunda herhangi bir düzenleme (kısıtlama) yer almamasına rağmen, Danıştay ve Sayıştay kararları bağlamında farklı kararların sözkonusu olabildiği görülmektedir.

Bilindiği üzere damga vergisi, genel olarak akitlerle ilgili kağıtlar, kararlar ve mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar ve makbuzlar ve diğer kağıtlardan alınmakta, yani damga vergisi bu kağıtların düzenlenmesi ile ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla da damga vergisinin matrahını kağıtlarda yer alan tutarlar oluşturmaktadır (Akdoğan, 1998:422). Damga vergisi matrahının belirlenmesinde katma değer vergisinin indirim konusu yapılıp yapılmayacağı konusunda farklı Danıştay kararları mevcut olmasına rağmen, özellikle son yıllardaki görüşün ‘katma değer vergisinin damga vergisi matrahından indirilmesi’ yönünde ağırlık kazanması, sözkonusu kararları 488 sayılı Kanun’un mevcut düzenlemelerinden farklı bir konuma getirmiş bulunmaktadır.

Diğer taraftan Danıştay içtihatlarında katma değer vergisi dahil toplam tutar üzerinden kesilen damga vergisinin, “*katma değer vergisi üzerinden damga vergisi alınması*” sonucunu doğurduğu gerekçesi tartışmaya açık bir konu olarak durmaktadır. Öncelikle, vergi hukukunda vergiden vergi alınmayacağı yönünde uyulması gereken genel bir ilke bulunmadığını belirtmek gerekir. Hatta 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun yirmidördüncü maddesinde¹¹ öngörüldüğü üzere

¹¹ Madde 24: Matraha Dahil Olan Unsurlar: a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

katma değer vergisi matrahına dahil edilen unsurlar arasında vergi, resim ve harçlar da yer almaktadır. Yani bir anlamda ödenen vergi, resim ve harçlar matraha eklenerek, sonuç itibariyle vergiden vergi alınabilmektedir.

Çalışmamızın izleyen bölümünde yer verdiğimiz Örnek 1’de de görüldüğü üzere resmi dairenin yapmış olduğu hizmet alımına ilişkin olarak düzenlenen fatura tutarı içerisinde KDVK’nin yirminidördüncü maddesine uygun olarak vergi, fon ve katkı payı tutarları da sözkonusu olabilmekte ve sözkonusu tutarlar, resmi daireye mal veya hizmet sunumunu yapan firmanın katma değer vergisi hesaplamasına dahil edilmekte, resmi dairenin yapmış olduğu damga vergisi matrahı hesaplaması içerisinde de bu tutarlar yer almaktadır. Dolayısıyla vergi ve vergi benzeri gelirler üzerinden tekrar vergi alınması uygulamada sözkonusu olabilmektedir.

Danıştay’ın bir kararında vurgulandığı üzere, katma değer vergisinde mükellef kavramı, diğer vergi kanunlarının öngördüğü mükellef kavramından oldukça farklı bulunmaktadır. Danıştay’ın bu kararında ileri sürüldüğü şekliyle, katma değer vergisi yükleniciler üzerinde kalmamakta nihai olarak tüketiciye yansıtılmaktadır¹². Ancak durum böyle olmakla birlikte, bizim konumuz açısından katma değer vergisini ödeyenle, damga vergisini ödeyen kurumlar birbirinden farklı olmaktadır. Diğer bir deyişle resmi dairelerin mal ve hizmet alımlarında, katma değer vergisini resmi daire, damga vergisini ise mal ve hizmet sunumunu yapan firma ödemektedir. Zira 488 Sayılı Kanun’un üçüncü maddesine göre resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini gerçek veya tüzel kişiler ödemektedir. Aksi durumda bile yukarıda ifade edildiği üzere Türk vergi hukukunda vergiden vergi alınmayacağı yönünde genel bir ilke bulunmamaktadır. Hatta bulunsu bile yargı içtihadından beklenen sadece bu ilkeye atıf yapılarak, kanunilik ilkesine uygun kararın çıkarılması olmalıdır. Böyle bir ilke bulunmamasına rağmen yargı kararının böyle bir ilke varmış gibi hareket etmesi verginin kanuniliği ilkesinin ihlali anlamında yeni bir vergi kuralı koyma anlamını taşır ki, vergi yargısının böyle bir yetkisi bulunmamakta, bu yetki yasama organına ait bulunmaktadır.

Konuyu 488 Sayılı Kanun açısından değerlendirdiğimizde, Anayasa’nın yetmişüçüncü maddesinde yer verilen kanunilik ilkesinin bir gereği olarak 488 sayılı Kanunda damga vergisinin konusu, matrahı, nispeti, vergileme ölçüleri, ödenmesi, ödeme zamanı, istisnalar gibi hususlara yer verilmiş iken, nispi damga vergisine tabi kağıtlar üzerinde yer alan tutardan katma değer vergisinin indirileceğine dair herhangi bir maddenin yer almadığı görülmektedir. O halde Kanun’da yer almayan bir maddenin, sanki kanunda yer alıyormuş gibi varsayılarak bir düzenleme yapılması (yargı içtihadına gitmek, tebliğ, yönetmelik,

c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

¹²Bknz.; Pozitifsmmm.com, <http://www.pozitifsmmm.com/damgavergisisozlesmesi.aspx>, (Erişim Tarihi:06.01.2011).

tüzük çıkarmak vb.) durumunda sözkonusu düzenleme kanuna aykırılık oluşturmaktadır.

Nitekim 30 Seri No'lu DVKGT'de de, damga vergisi matrahının tesbiti konusunda 488 sayılı Kanuna atıf yapılmış bulunmaktadır. Ancak sürekli hale gelen yargı kararlarında bazı gerekçelerle katma değer vergisinin nispi damga vergisinin hesaplanmasında dikkate alınmaması gerektiğine hükmedildiğinden, sözkonusu tebliğ de nispi damga vergisine tabi kağıtların muhtevasında, katma değer vergisi yönünden herhangi bir düzenleme olup olmadığına bakılmaksızın, damga vergisinin katma değer vergisi hariç olmak üzere sadece işin bedeli üzerinden hesaplanmasını uygun görmüştür. Diğer bir deyişle 30 Seri No'lu GVKGT bir taraftan Anayasa'nın yetmişüçüncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan kanunilik ilkesine uygun olarak 488 sayılı Kanun'un "*Nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kağıtların mahiyetleri esastır. Belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder*" şeklindeki hükmün doğruluğunu teyit etmekte, diğer taraftan da yargı kararlarının aksi yönde olması sebebiyle, Kanun'a aykırı olarak damga vergisinin konusunu oluşturan kağıttan katma değer vergisinin çıkarılmasını istemekte ve katma değer vergisinin düşüldüğü tutarın damga vergisi matrahını oluşturacağına karar vermektedir. Dolayısıyla düşüncemize göre ortaya çıkan bu çelişkili durumun sonuç bölümünde de işaret edildiği üzere iki alternatiften biriyle düzeltilmesi gerekliliği doğmaktadır; Gerek yargı kararları ve gerekse de 30 sayılı DVK Genel Tebliği'ne uygun olarak 488 sayılı Kanunda yeni bir düzenleme yapılması bir alternatifi; Eski yargı kararlarındaki içtihatlar da göz önünde bulundurularak yeni bir yargı içtihadı ile 488 sayılı kanundaki uygulamaya devam edilmesinin sağlanması ise diğer bir alternatifi oluşturmaktadır.

Aşağıda resmi dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin iki örnek yer almaktadır. Örneklerden de görüleceği üzere, uygulamada bazı daireler damga vergisi hesaplamalarını 488 Sayılı Kanuna (2. örnek), bazıları ise 30 Seri No'lu GVKGT'ye göre (1. örnek) yapmaktadırlar. Damga vergisi matrahı ile tutarları arasındaki farkların görülebilmesi açısından her iki örnekte her iki yöntem karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

Örnek 1:

Resmi Daire'nin "Ödeme Emri Belgesi"ne ekli, Kasım-2010 dönemine ilişkin üç adet fatura üzerinden yapmış olduğu hizmet alımına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi olup, resmi daire damga vergisi matrahı ve tutarını II. Yöntem olarak gösterilen yönteme göre (katma değer vergisi arındırılarak) hesaplamıştır.

Tablo 1: Resmi Dairenin Hizmet Alımına İlişkin Fatura Bilgileri

	FATURA NO			TOPLAM
	Fatura 1	Fatura 2	Fatura 3	
Fon ve Vergi Öncesi Hizmet Tutarı (1)	11.929,41	24.609,22	1.343,78	37.882,41
Enerji Fonu (2)	96,01	207,28	11,03	314,32
TRT Payı (3)	192,01	414,56	22,06	628,63
Elektrik Tüketim Vergisi (4)	480,03	1.036,40	55,16	1.571,59
KDV Matrahı (5) (1+2+3+4)	12.697,46	26.267,46	1.432,03	40.396,95

KDV Tutarı (6) [=(5) x 0,18]	2.285,54	4.728,14	257,77	7.271,45
TOPLAM FATURA TUTARI (7) [(1)+(2)+(3)+(4)+(6)]	14.983,00	30.995,60	1.689,80	47.668,40

Tablo 2: Damga Vergisi Matrahı (Katma Değer Vergisi Dahil Edilerek) ve Tutarı

I. Y Ö N T E M	Damga Vergisi Matrahı (8) [(7)]	14.983,00	30.995,60	1.689,80	47.668,40 (12)
	Damga Vergisi Tutarı (9) [(8) x 0,00825]	123,61	255,71	13,94	393,26 (13)

Tablo 3: Damga Vergisi Matrahı (Katma Değer Vergisi Arındırılarak) ve Tutarı

II. Y Ö N T E M	Damga Vergisi Matrahı (10) [(7) - (6)]	12.697,46	26.267,46	1.432,03	40.396,95 (14)
	Damga Vergisi Tutarı (11) [(10) x 0,00825]	104,75	216,71	11,81	333,27 (15)

Tablo 4: Damga Vergisi Matrah ve Tutar Farkları

YÖNTEMLER ARASI DAMGA VERGİSİ MATRAH FARKI	7.271,45 [(12) - (14)]
YÖNTEMLER ARASI DAMGA VERGİSİ TUTAR FARKI	59,99 [(13) - (15)]

Yukarıdaki örnekle ilgili değerlendirme yapmadan önce, birkaç konunun ifade edilmesi faydalı olabilecektir. Bilindiği üzere, 30 Sayılı DVKG Tebliği'nde; 488 Sayılı Kanuna uygun vergi matrahı hesaplamasının, (a)katma değer vergisi dahil bedelin belli olması halinde bu bedelin; (b)katma değer vergisi hariç bedel gösterilmesi halinde ise katma değer vergisi de hesaplanarak bedele ilave edilmek suretiyle bulunan toplam tutar esas alınarak yapılacağı belirtilmektedir. Diğer taraftan tebliğ doğru vergi matrahı hesaplamasını göstermekle birlikte, damga vergisi matrahına dahil edilen katma değer vergisinin, üstlenilen işin ya da verilen hizmetin bir bedeli olmadığı, katma değer vergisinin damga vergisi matrahına dahil edilmesi halinde, verginin vergilendirilmesi gibi bir uygulama sonucu doğacağını

gerekçe gösteren yargı kararlarına işaret ederek, sözkonusu yargı kararlarında belirtilen katma değer vergisinin nispi damga vergisinin hesaplanmasında dikkate alınmaması, diğer bir deyişle, damga vergisi matrahının hesaplanmasında katma değer vergisinin arındırılarak matrahın belirlenmesi gerektiğini belirtmektedir.

Bu açıklamalar ışığında örneğimize dönecek olursak, resmi dairenin yapmış olduğu hizmet alımına ilişkin olarak 30 Seri No’lu DVKGT’nin 488 sayılı kanuna uygun olarak işaret ettiği I. yöntemde, damga vergisi matrahı, katma değer vergisi dahil tutar üzerinden hesaplanmıştır. 30 Seri No’lu DVKGT’nin yargı kararlarına işaret ettiği II. yöntemde ise (bu örnekte resmi dairenin izlediği yöntem), damga vergisi matrahının tesbitinde, katma değer vergisi indirim konusu yapılmış ve bu matrah üzerinden damga vergisi tutarı hesaplanmıştır. Tablodan da görüleceği üzere her iki yöntem arasında, damga vergisi matrah farkı 7.271,45 TL, damga vergisi tutar farkı ise 59,99 TL olarak hesaplanmıştır.

Diğer taraftan gerek 30 Sayılı DVKG Tebliği’nin ve gerekse de yargı kararlarının işaret ettiği gerekçe, “*damga vergisi matrahına dahil edilen katma değer vergisinin, üstlenilen işin ya da verilen hizmetin bir bedeli olmadığı ve katma değer vergisinin damga vergisi matrahına dahil edilmesi halinde, verginin vergilendirilmesi gibi bir uygulama sonucu doğacağı*”dır. Halbuki resmi dairenin hizmet alımına ilişkin fatura bilgilerinin gösterildiği yukarıdaki örnekte de görüldüğü gibi hizmet sunan firmanın düzenlediği faturada katma değer vergisinin hesaplanmasında (KDVK yirmidördüncü maddesinin bir gereği olarak) ve dolayısıyla da resmi dairenin damga vergisi hesaplamasında vergi, fon ve katkı payı tutarlarının matraha ilave edildiği görülmektedir. Yani bir anlamda gerekçede gösterildiğinin aksine vergiden vergi alınması uygulamada sözkonusu olabilmektedir. Örneğimizde bir “Ödeme Emri Belgesi”ne ilişkin olarak ortaya çıkan damga vergisi tutar farkı 59,99 TL’dir. Durum tüm resmi dairelerin bir yıllık bütçe uygulama sürecindeki mal ve hizmet alımları açısından değerlendirildiğinde ortaya devlet açısından önemli bir vergi kaybının çıkacağı görülmektedir.

Örnek 2:

Resmi Daire’nin “Ödeme Emri Belgesi”ne ekli, Şubat-2009 dönemine ilişkin iki adet fatura üzerinden yapmış olduğu mal alımına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi olup, resmi daire damga vergisi matrahı ve tutarını I.Yöntem olarak gösterilen yönteme göre (katma değer vergisini dahil ederek) hesaplamıştır.

Tablo 5: Resmi Daire Mal Alımına İlişkin Fatura Bilgileri

	FATURA NO		TOPLA M
	Fatura 1	Fatura 2	
Fatura Tutarı (1)	6.520, 20	6.142,36	12.662,56
KDV Matrahı (2) =(1)	6.520, 20	6.142,36	12.662,56

KDV Tutarı (3)	1.173, 64	1.105,62	2.279,26
TOPLAM FATURA TUTARI (4) [=(1)+ (3)]	7.693, 84	7.247,98	14.941,82

Tablo 6: Damga Vergisi Matrahı (Katma Değer Vergisi Dahil Edilerek) ve Tutarı

I. Y Ö N T E M	Damga Vergisi Matrahı (5) =(4)	7.693,8 4	7.247,98	14.941,82 (9)
	Damga Vergisi Tutarı (6) [(5) x 0,0075]	57,70	54,36	112,06 (10)

Tablo 7: Damga Vergisi Matrahı (Katma Değer Vergisi Arındırılarak) ve Tutarı

II. Y Ö N T E M	Damga Vergisi Matrahı (7) [(4) – (3)]	6.520, 20	6.142,36	12.662,56 (11)
	Damga Vergisi Tutarı (8) [(7) x 0,0075]	48,90	46,07	94,97 (12)

Tablo 8: Damga Vergisi Matrah ve Tutar Farkları

YÖNTEMLER ARASI DAMGA VERGİSİ MATRAH FARKI	2.279,26 [=(9) – (11)]
YÖNTEMLER ARASI DAMGA VERGİSİ TUTAR FARKI	17,09 [=(10) – (12)]

Not: 1-8 arası tabloların tümü resmi dairelerin düzenlemiş oldukları gerçek “ödeme emri belgeleri”, tahakkuk fişi ve eklerindeki fatura bilgilerine dayanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Bu örnekte resmi daire 488 sayılı Kanuna işaret ettiği hesaplama yöntemine (I. Yöntem) göre damga vergisi matrah ve tutarını hesaplamıştır. Katma değer vergisi arındırılarak damga vergisi tutarının hesaplandığı II. Yönteme göre ortaya çıkan fark ise 17,09 TL’dir.

Her iki örnek birlikte değerlendirildiğinde, resmi dairelerin 488 sayılı Kanuna göre mi, yoksa 30 sayılı DVKG Tebliği’ne göre mi damga vergisi matrah ve tutar hesaplaması yapacakları konusunda uygulamada çelişkiye düştükleri görülmektedir. Bu sebeple damga vergisi matrah ve tutarının hesaplanmasında uygulamadaki çelişkilerin giderilmesi adına karşımıza iki alternatif çıkmaktadır; Birinci alternatif, gerek yargı kararları ve gerekse de 30 sayılı DVKG Tebliği’ne uygun olarak 488 sayılı Kanunda yeni bir düzenleme yapılması; ikinci alternatif, eski yargı kararlarındaki içtihatlar da göz önünde bulundurularak yeni bir yargı içtihadı ile 488 sayılı kanundaki uygulamaya devam etmektir.

SONUÇ

Damga vergisi 488 sayılı Kanun’da zikredilen kağıtların düzenlenmesi suretiyle ortaya çıkmaktadır. Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet

alımları dolayısıyla düzenlenen bu kağıtlar, gerek ihtiva ettiği tutarların büyüklüğü gerekse de işlemlerin yaygınlığı nedeniyle önemli bir uygulama alanı bulmaktadır.

Söz konusu kağıtların düzenlenmesinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için; mal ve hizmet alımının resmi daireler tarafından yapılması ve kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini sağlayan kağıtların bulunması gerekmektedir.

Diğer taraftan 488 sayılı Kanun'da yer alan resmi daire tanımı ile 4734 ve 5018 sayılı Kanunlarda yer bulan kamu idareleri arasında önemli kapsam farkı bulunduğu görülmektedir. Konuyu her üç Kanun açısından birlikte değerlendirdiğimizde, devlet açısından potansiyel bir vergi kaybının sözkonusu olduğu düşünülüyorsa, bu çalışmanın birinci önerisi, *her üç Kanundaki kapsam farklılıklarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesi ve 488 sayılı Kanunda belirtilen resmi daire kavramının genişletilmesidir.*

Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımları dolayısıyla düzenlenen kağıtların damga vergisine esas matrahının tespitinde ise 488 sayılı Kanun'la herhangi bir indirim öngörülmediği anlaşılmaktadır. Zira, damga vergisi düzenlenen kağıtların üzerinde yer alan paradan kesilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda ifade edildiği üzere "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder." Bu nedenle vergi yargısında yorum yapılırken lafzın ve ruhun kendi sınırları içerisinde ele alınması gerekmektedir. Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımları dolayısıyla düzenlenen kağıtlar üzerinden damga vergisi hesaplanırken, damga vergisi matrahından katma değer vergisinin indirilmesi şeklindeki uygulama mahkeme içtihatları ile ortaya çıkmış bulunmaktadır. 30 Seri No'lu DVK Genel Tebliği'nde "Sürekli hale gelen yargı kararları uyarınca, bundan böyle nispi damga vergisine tabi kağıtların muhtevasında, katma değer vergisi yönünden herhangi bir düzenleme olup olmadığına bakılmaksızın" denilmek suretiyle söz konusu Genel Tebliğ'in yasal dayanağı olarak Danıştay içtihatları gösterilmiştir. Danıştay içtihatları esas alınarak çıkarılan 30 Seri No'lu DVK Genel Tebliği'ni de Danıştay birçok kararında dayanak olarak almış ve 30 Seri No'lu DVK Genel Tebliği hükümlerine istinaden damga vergisi matrahında katma değer vergisinin dikkate alınmayacağına vurgu yapmıştır.

Anayasa'nın yetmişüçüncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan kanunilik ilkesinden ve 488 Sayılı Kanunun öngördüğü hükümden farklı bir görüş olarak gelişen Danıştay içtihatları ve bu içtihatları yasal dayanak olarak alan 30 Seri No'lu Genel Tebliğ açısından, damga vergisi matrah ve tutarlarının hesaplanma yöntemleri arasında ortaya matrah ve tutar farkları çıktığı anlaşılmaktadır. Bu farkların ortadan kaldırılması adına bu çalışmanın birbirine alternatif iki önerisi daha sözkonusu olabilmektedir. Bu çalışmanın ikinci önerisi *eski yargı kararlarındaki içtihatlar da göz önünde bulundurularak yeni bir yargı içtihadı ile 488 sayılı Kanunun lafzı ve ruhuna uygunluğun sağlanması; Üçüncüsü gerek yargı*

kararları ve gerekse de 30 seri nolu DVK Genel Tebliği'ne uygun olarak 488 sayılı Kanunda yeni bir düzenleme (devletin damga vergisi gelir kaybına rıza gösterilerek) yapılmasıdır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman (1998), *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, 2.Baskı, Ankara.
- ALTUN, Muhsin ve Abdullah ŞİMŞEK (2000), *Vergi Mevzuatına İlişkin Sayıştay Kararları (1950-1999)*, Barış Yayınevi, Ankara.
- ARSLAN, Mehmet (2005), *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- COŞKUN, Kemal; Yasin BİLEN (2002), "Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye'sinde Vergi Harcamaları", *Vergi Dünyası*, Sayı 246, Şubat.
- Danıştay(2010),<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=14406>, (Erişim Tarihi: 26.10.2010).
- DEDEOĞLU, Erdoğan (2008), "Özel Bütçeli İdareler İle Kişiler Arasında Düzenlenen Kağıtların 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu", *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı:517.
- DEĞER Nuri (2008), *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, TÜRMOB Yayınları-352, Ankara.
- EREK, İsmail Cengiz (2008), "Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, Sosyal Güvenlik Kurumları İle Mahalli İdarelere Bağlı Kuruluşların Damga Vergisi Karşısındaki Durumları", *Mali Hukuk Dergisi*, Eylül-Ekim Sayı 137.
- GÖK, Yaşar (2000), *Yapı İşleri ve Hakediş Uygulaması*, 2. Baskı, Ankara.
- HEPAKSAN, Engin; Burak ÇAMURDAN (2010), "Türk Mali Mevzuatındaki Dış Ticaret İşlemlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Vergi Harcaması Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi", *Finans Politik& Ekonomik Yorumlar*, Cilt:47, Sayı:542.
- KESKİN, Mustafa Burak (2010), "Damga Vergisinde 'Resmi Daire' Kavramı ve Resmi Dairelerin Mükellefiyetleri/Sorumlulukları", *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı:549.
- KIZILOĞLU, Şükrü (1999), "Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları", *Yaklaşım Yayınları*, Ankara.
- KULUÇLU, Erdal; Engin HEPAKSAN (2009), "Türkiye'de Bütçenin Kontrolü ve Denetimi", İçinde: *Türk ve AB Bütçelendirme Süreçlerinin Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi*, (Editör Ercan Sancaklı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- OLUŞ ÖZBALCI Mali Hukuk Bürosu (2008), *Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- ÖZBALCI, Yılmaz (1981), *Damga Vergisi Kanunu*, Gül Matbaası, İstanbul.
- PEDÜK, Türkben (2006), "Negatif Vergi Harcaması", *Vergi Dünyası*, Sayı: 297, Mayıs.
- Pozitifsmmm.com(2010),<http://www.pozitifsmmm.com/damgavergisisozlesmesi.aspx>, (Erişim Tarihi: 26.09.2010).

- ŞENYÜZ, Dođan; M. YÜCE; A. GERÇEK (2010), *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- YILDIRIM, Mehmet (1970), *Damga Vergisi Kanunu Şerh ve İzahları*, Özer Matbaası, II.Baskı, Karabük.