

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2022/125

Karar Sayısı : 2022/162

Karar Tarihi: 13/12/2022

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Danıştay Dokuzuncu Dairesi

İTİRAZIN KONUSU: 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli 30/12/2004 tarihli ve 5281 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle değiştirilen (1) sayılı Tablo'nun "II. Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değiştirilen (2) numaralı fıkrasına 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen parantez içi hükmün ikinci cümlesinin Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: İhale üzerine bırakılmış olan isteklinin yargı kararı sonucunda değerlendirme dışı bırakılması üzerine ihaleye konu sözleşme nedeniyle ödenmiş olan damga vergisinin iadesi talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'a ekli itiraz konusu kuralın da yer aldığı (1) sayılı Tablo'nun "II. Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün (2) numaralı fıkrası şöyledir:

"2. (Değişik: 4/6/2008-5766/10 md.) İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları (Ek hüküm: 15/7/2016-6728/28 md.) (4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısma isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez.)"

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İctüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Engin YILDIRIM, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, Basri BAĞCI, İrfan FIDAN, Kenan YAŞAR ve Muhterem İNCE'nin katılımlarıyla 26/10/2022 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Cem GÜNDOĞDU tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü

A. Genel Açıklama

3. Kamu hukukuna tabi olan veya kamunun denetimi altında bulunan ya da kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları ihalelerde uygulanacak esas ve usulleri belirlemek amacıyla kabul edilen 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4. maddesine göre ihale "*Bu Kanunda yazılı usul ve şartlarla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin istekliler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemleri*" ifade etmektedir.

4. Anılan Kanun'un "*İhalenin karara bağlanması ve onaylanması*" başlıklı 40. maddesinde ise ihalenin ekonomik açıdan en avantajlı teklifi veren isteklinin üzerine bırakılacağı ve ihale komisyonunun gerekçeli kararını belirleyerek ihale yetkilisinin onayına sunulacağı belirtilmiştir. Yine söz konusu maddeye göre ihale yetkilisi, karar tarihini izleyen en geç beş iş günü içinde ihale kararını onaylayacak veya gerekçesini açıkça belirtmek suretiyle iptal edecektir. İhale, kararın onaylanması hâlinde geçerli, iptal edilmesi durumunda ise hükümsüz sayılır.

5. Kanun'un 46. maddesinde de yapılan tüm ihalelerin bir sözleşmeye bağlanacağı hüküm altına alınmış olup bu sözleşmelerin düzenlenmesi ve uygulanmasıyla ilgili esas ve usuller ise 5/1/2002 tarihli ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nda düzenlenmiştir.

6. 4734 sayılı Kanun'un 54 ila 56. maddelerinde ise ihale sürecine ve ihale süreci sonunda alınan ihale kararına karşı yapılacak olan şikâyet ve itirazın şikâyet kurumları ile bu başvurular üzerine ihaleyi yapan idare veya Kamu İhale Kurumu (Kurum) tarafından verilebilecek kararlar düzenlenmiştir.

7. Söz konusu Kanun'un 54. maddesinin on birinci fıkrasına göre şikâyet ve itirazın şikâyet başvuruları üzerine ihaleyi yapan idare veya Kurum tarafından ihalenin iptaline, düzeltici işlem belirlenmesine veya başvurunun reddine karar verilebilir. Şikâyet veya itirazın şikâyet başvurusu sonucunda ihale üzerine kalan kişinin değişmesi veya ihalenin tümünden iptal edilmesi mümkün olabilecektir.

8. Öte yandan başvurular üzerine verilen kararlara karşı yargı yolunun açık olması nedeniyle ihalesi yapılan ve sözleşmesi imzalanan işlerle ilgili olarak yargı kararı sonucunda idarece yeniden işlem tesis edilmesi veya tesis edilen işlemin geçerliliğini sürdürmesi nedeniyle ihale üzerine bırakılan isteklinin değişmesi ya da ihalenin ve imzalanan sözleşmenin hükümsüz hâle gelmesi de mümkündür.

9. 488 sayılı Kanun'un 1. maddesinde anılan Kanun'a ekli (1) sayılı Tablo'da yer alan kâğıtların damga vergisine tabi olduğu ve Kanun'da yer alan *kağıtlar* kavramının yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

10. Kanun'a ekli (1) sayılı Tablo'da ise damga vergisine tabi kâğıtlar ve bu kâğıtların tabi olduğu damga vergisi tutarları nispi veya maktu olarak belirlenmiştir.

11. Ekli (1) sayılı Tablo'da bu kâğıtlar; akitlerle (sözleşmelerle) ilgili kâğıtlar, kararlar ve mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar ve makbuzlar ile diğer kâğıtlar şeklinde başlıklandırılmıştır.

12. Bu bağlamda anılan Tablo uyarınca ihale sözleşmeleri ile 4734 sayılı Kanun'a tabi olan veya olmayan resmî daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları damga vergisine tabidir.

B. Anlam ve Kapsam

13. 488 sayılı Kanun'a ekli (1) sayılı Tablo'nun "*II. Kararlar ve mazbatalar*" başlıklı bölümünün (2) numaralı fıkrasının parantez içi hükmünün birinci cümlesine göre 4734 sayılı Kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kuruma itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur.

14. İtiraz konusu kuralla ise sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisinin ret ve iade edilmeyeceği öngörülmüştür.

15. Bu itibarla ihale kararının alınmasının ardından ihalenin iptal edilmesi durumunda ihale kararına ilişkin damga vergisinin ihale kararının hükmünden faydalanılmayan kısmının ret ve iadesi mümkün iken ihale kararı sonrasında sözleşmenin imzalanmış olması hâlinde sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmeyecektir.

C. İtirazın Gerekçesi

16. Başvuru kararında özetle; damga vergisinin konusunun kişiler arasında yapılan hukuki işlemleri ispat ve belli etmek için düzenlenen ve 488 sayılı Kanun'da belirtilen kâğıtlar olduğu, düzenlenen sözleşmelerin hüküm ifade edebilmesi için ihale sürecinin bütün aşamalarının sonuçlanması gerektiği, anılan Kanun uyarınca da sözleşmelerin ispat edici niteliğinin yanı sıra hükmünden yararlanma imkânının da bulunmasının zorunlu olduğu, ihalenin iptali durumunda sözleşmenin uygulanmayan kısmı için hükmünden yararlanma imkânının ortadan kalktığı, itiraz konusu kuralla mülkiyet hakkına getirilen sınırlamanın orantılı olmadığı, belirlilik ve öngörülebilirlik içermediği belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Ç. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

17. Anayasa'nın 35. maddesinde "*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir./Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir./Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.*" denilmektedir. Anayasa'nın anılan maddesiyle güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamaktadır.

18. Mülkiyet hakkı; kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak şartıyla sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, semerelerinden yararlanma ve üzerinde tasarruf etme imkânı veren bir haktır. Bu bağlamda malikin mülkünü kullanma, semerelerinden yararlanma ve mülkü üzerinde tasarruf etme yetkilerinden herhangi birinin kısıtlanması veya mülkünden yoksun bırakılması mülkiyet hakkına getirilmiş bir sınırlama niteliğindedir (AYM, E.2019/100, K.2020/62, 22/10/2020, § 13).

19. Vergilendirmenin mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama teşkil ettiğinde kuşku bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında; vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve bunların ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin -taşıdığı amaçlar gözetildiğinde- devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenleme yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir (benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 48; *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.* [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, §§ 45-46; *Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.*, B. No: 2015/12721, 18/4/2019, §§ 36-37). Bu itibarla ihale üzerine bırakılan istekli ile ihaleyi yapan idare arasında imzalanan sözleşmeden kaynaklı damga vergisinin ihalenin iptali veya ihale üzerine kalan tarafın değişmesi sonucunun oluşması durumlarında ret ve iade edilmesine engel olan kural yönünden de bu ilkelere ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmamaktadır.

20. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının ancak kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin kanunda öngörülmesi gerektiği ifade edilmiştir.

21. Öte yandan mülkiyet hakkına sınırlama getirilirken temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

22. Anayasa'nın 13. maddesinde "*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*" denilmektedir. Buna göre mülkiyet hakkına sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun olması ve ölçülü olması gerekir.

23. Anayasa'nın anılan hükümleri uyarınca mülkiyet hakkına yapılan sınırlamalarda gözetilecek öncelikli ölçüt, sınırlamanın kanunla yapılmasıdır. Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfilğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

24. Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinin temel unsurlarından olan *hukuki belirlilik* ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki

güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, §§ 153, 154). Dolayısıyla Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

25. İtiraz konusu kural uyarınca kamu ihale sözleşmesinin imzalanmasının ardından ihalenin iptal edilmesi veya ihale üzerine bırakılan isteklinin değişmesi nedeniyle sözleşmenin uygulanamaz hâle gelmesi durumunda dahi sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmeyecektir. Bu itibarla kuralla hangi aşama sonrasında, hangi hâllerde, hangi verginin ret ve iade olunmayacağını herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net olarak düzenlendiği gözetildiğinde kuralın belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu ve kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmıştır.

26. Öte yandan Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamanın Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun olması gerekir. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacıyla sınırlanabilir.

27. Devletin egemenlik hakkından doğan vergilendirme yetkisine dayanarak kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla kişilere mali yükümlülükler getirmesinde kamu yararının bulunduğu açıktır. Bu bağlamda kuralla sözleşmeye ilişkin damga vergisinin ret ve iade edilmesinin mümkün olmadığının öngörülmesinin kamu yararına dayalı meşru bir amaca yönelik olduğu anlaşılmaktadır.

28. Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan *ölçülülük ilkesi*; elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik* öngörülen sınırlamanın ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, *gereklilik* ulaşılmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, *orantılılık* ise hakka getirilen sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir (AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012; E.2014/176, K.2015/53, 27/5/2015; E.2016/13, K.2016/127, 22/6/2016, § 18; *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, § 38).

29. Kamu alacağı kavramı, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlülüklerden doğan alacakları ifade etmektedir. Yazılıp imzalanmak suretiyle bir hususu ispat edebilecek niteliğe sahip olmasının yanı sıra ihale üzerine bırakılan istekliye sağlanan avantajın da bir göstergesi olan ihale sözleşmeleri üzerinden hesaplanan damga vergilerinin kamu alacağı olduğu açıktır. Kuralla sözleşmeden kaynaklı damga vergisinin ret ve iade edilmesine izin verilmemesinin kamu alacağının korunması amacı bakımından elverişli ve gerekli bir araç olmadığı söylenemez.

30. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun oluşmasıyla doğmaktadır.

31. 4734 sayılı Kanun'a göre ihale sürecinin tamamlanması sözleşmenin imzalanmasına bağlanmıştır. İhale kararı üzerine taraflarca sözleşme imzalanmasının ihale konusu işle ilgili tarafların hak ve yükümlülüklerinin yanı sıra ihale edilen iş sebebiyle istekliye sağlanan avantajı ortaya koyduğu açıktır. İhale üzerine bırakılan istekli, ihalenin iptali veya tesis edilen işlem nedeniyle ihale dışı kalması sonucunda hem sözleşmenin hükmünden kısmen veya tamamen yararlanamaz hâle gelerek sağlanan avantajdan mahrum kalmakta hem de imzalanan sözleşmenin tümü üzerinden ödemiş olduğu damga vergisini iade alamamaktadır.

32. Kaldı ki ihalenin iptal edilmesi durumunda ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısma isabet eden damga vergisinin ret ve iade edilmesine imkân tanınmışken, ihalenin iptali veya ihale üzerine bırakılan isteklinin değişmesi nedeniyle sözleşmenin uygulanma kabiliyetinin kalmadığı durumlarda sözleşmenin hükmünden yararlanılmayan kısma isabet eden damga vergisinin ret ve iade edilmesine imkân tanınmaması çelişkili bir uygulamaya sebebiyet vermektedir. Ayrıca aynı iş sebebiyle yeniden alınacak ihale kararlarının ve yapılacak yeni veya işin devamı niteliğindeki sözleşmelerin de damga vergisine tabi olacağı kuşkusuzdur.

33. Bu itibarla ihale sonucu imzalanan sözleşmenin ihalenin iptali veya ihale üzerine bırakılan isteklinin değişmesi nedeniyle uygulanamaz hâle gelmesi durumunda sözleşmenin hükmünden faydalanılmayan dönemlere yönelik damga vergisinin ret ve iade edilmemesinin kişilere aşırı külfet yüklediği ve kuralın orantılı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

34. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Kadir ÖZKAYA, Muammer TOPAL, Recai AKYEL, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, İrfan FİDAN ve Muhterem İNCE bu görüşe katılmamışlardır.

Kural Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine aykırı görülerek iptal edildiğinden ayrıca Anayasa'nın 73. maddesi yönünden incelenmemiştir.

Kuralın Anayasa'nın 2. maddesine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 13. ve 35. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

IV. HÜKÜM

1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli 30/12/2004 tarihli ve 5281 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle değiştirilen (1) Sayılı Tablo'nun "II. Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değiştirilen (2) numaralı fıkrasına 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen parantez içi hükmün ikinci cümlesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Kadir ÖZKAYA, Muammer TOPAL, Recai AKYEL, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, İrfan FİDAN ile Muhterem İNCE'nin karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA 13/12/2022 tarihinde karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili
Kadir ÖZKAYA

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
Basri BAĞCI

Üye
İrfan FİDAN

Üye
Kenan YAŞAR

Üye
Muhterem İNCE

KARŞI OY

1. Mahkememiz çoğunluğunca, 1.7.1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun "(1) SAYILI TABLO" sunun "*II. Kararlar ve mazbatalar başlıklı*" bölümünün 5766 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değiştirilen (2) numaralı fıkrasına 15.7.2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen parantez içi hükümde yer alan "*Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez.*" şeklindeki cümlenin iptaline karar verilmiş bulunmaktadır.

2. Aşağıda açıklanan gerekçelerle iptal kararına iştirak edilmemiştir.

3. Damga vergisi, çok genel anlamıyla, kişiler ile kişiler arasında ya da kurumlar ile kişiler arasında yahut da kurumlar ile kurumlar arasında bir kısım hukuki işlemleri belgelemekte olan kâğıtlardan alınan vergiler olarak tanımlanabilir.

4. Damga vergisinin konusunu teşkil eden işlemlerin, hiçbir şekilde mükelleflerin gelir, servet ya da harcamalarını kavramadığı, etkin olmadığı, verimsiz olduğu, aynı zamanda vergi adaleti ve tekniği açısından bir takım olumsuzluklar barındırdığı görüşüyle genel anlamda (bir vergi türü olarak) damga vergisinin Anayasanın mali güç (mali güce göre) ilkesine aykırı olduğu yolunda değerlendirmeler bulunmakta ise de, ağırlıklı görüş Türk Vergi Sistemi içerisinde çok geniş bir mükellef kitlesini ilgilendiren damga vergisinin, yükümlüsünün kişisel durumuna göre objektif, (harcamalar üzerinden alındığı için dolaylı vergi olduğu yolunda görüşler bulunsun da) vergiyi ödeyen ile vergi yükünü taşıyana göre dolaysız, kapsamına göre genel ve ekonomik kaynağına göre de harcamalar üzerinden alınan bir işlem vergisi niteliği taşıdığını söylemektedir.

5. Tüm vergi kanunlarında olduğu gibi damga vergisinde de vergilendirmenin temellerinin doğru oluşturulması gerekir. Bu da vergiyi doğuran olayın doğru olarak tespitine bağlıdır. Dolayısıyla incelenen kurala ilişkin sorunun doğru düzlemde değerlendirilmesi bakımından bu bağlamda öncelikle damga vergisinde vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin ortaya konulması gerekir. Ayrıca konusu, yükümlüsü, matrahı ve oranı gibi temel nitelikleri kanunda belirlenmiş olan soyut bir verginin, yükümlü bakımından belirli ve somut bir borç haline gelebilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir. Sonuç olarak denilebilir ki vergiyi doğuran olayın doğru saptanması vergileme açısından büyük önem arz etmektedir.

6. Zira vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecini ya da vergilendirme işlemlerini başlatan temel olaydır. Verginin konusu ile mükellefi arasında kanunun aradığı şartların ve ilişkinin meydana gelmiş olması halini ifade eder. Bu olayın meydana gelmesiyle devlet açısından vergi alacağı, mükellef açısından ise vergi borcu doğmuş olur.

7. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde; vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı açıklanmış, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde de bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu; bu kanundaki kâğıtlar teriminin yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen veya her hangi bir

hususlu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

8. Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde, damga vergisinde vergiyi doğuran olayın, belgelerin düzenlenmesi yani işlemlerin kâğıda dökülmesi ile bu kâğıda imza veya imza yerine geçecek bir işaretin konulması ile gerçekleşmiş olduğu sonucuna varılmaktadır. Dolayısıyla bir kâğıdın/sözleşmenin damga vergisine konu edilebilmesi için Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alması ve bu kâğıtların yazılıp imzalanmak suretiyle herhangi bir hususu ispat veya belli etmek üzere ibraz edilebilecek hale gelmiş olması yeterli olmaktadır. Doktrinde farklı görüşler bulunsa da, yukarıda değinilen hükümler doğrultusunda oluşan yerleşik idari uygulamalar ve yargı kararları da bu yöndedir.

9. Yerleşik hale gelmiş söz konusu idari uygulama ve yargı kararlarına göre sözleşmeler, bir hususu belli etmek veya ispat etmek için ibraz edilebilecek hale gelme niteliğini düzenledikleri (hukuken tekemmül ettikleri) tarihte kazanmaktadırlar. Bu nedenle de (sözleşmeler bakımından) damga vergisini doğuran olay da düzenledikleri tarihte gerçekleşmektedir. Bir başka söyleyişle sözleşmelere ilişkin damga vergisi, söz konusu sözleşmelerin hukuken tekemmül ettiği, yani taraflarınca imzalandığı tarihte doğmuş olmaktadır.

10. Öte yandan 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 1. maddesinde yer alan hükme göre sözleşme, tarafların karşılıklı ve birbirine uygun iradelerini açıklamalarıyla kurulan bir hukuki işlem olarak tanımlanabilir. Bununla birlikte çok genel anlamıyla iki ya da daha fazla kişi arasında yapılan ve koşullarına uyulması yasayla desteklenmiş olan hukuki işlemlere denir. Bir başka söyleyişle hukuksal bir sonuç doğurmak amacıyla, iki ya da daha çok kişinin ya da kuruluşun, karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanıyla gerçekleşen hukuki bir işlemdir.

11. Aynı Kanuna göre sözleşmeler; taraf iradelerinin karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklandığı anda kurulur ve kurulmalarıyla birlikte hüküm ve sonuç doğurur hale gelirler. Ayrıca yine aynı Kanun'a hükümlerine göre sözleşmelerin konusunu oluşturan borcun sona ermesi; ifa, ibra, yenileme, alacaklı ve borçlu sıfatlarının birleşmesi, ifa imkânsızlığı ve takas sebepleriyle gerçekleşir.

12. İtiraz yoluna başvuran Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin elindeki davada damga vergisi uyumsuzluk konusu olan sözleşme, dayanağı olan ihale kararının mahkeme kararıyla iptal edilmiş olması nedeniyle sona ermesi hali söz konusu olan bir sözleşmedir. Bu nedenle de olayda, söz konusu sözleşmeyle imza altına alınan borcun (iş yapma borcunun), sonraki ifa imkânsızlığı sebebiyle sona ermesi hali söz konusudur. Dolayısıyla olayda bir hukuki imkânsızlık hali bulunmaktadır. Bu durum borcu sona erdiren bir sebep olmakla birlikte sözleşmenin geçerliliğiyle ilişkilendirilebilecek bir durum değildir. Olayda yalnızca borcun sonlanması söz konusudur. Sözleşme, hukuka uygun olarak geçerli bir şekilde kurulmuş, hüküm ve sonuçlarını doğurmuş, ancak sonradan içeriğinin ifası hukuken imkânsız hale gelmiş bir sözleşmedir. İtiraz konusu kural da böyle durumlara ilişkin bir kuraldır.

13. Bilindiği üzere, geçerli bir şekilde kurulan bir sözleşmenin baştan itibaren geçersizliği yalnızca butlan sebeplerinin varlığı halinde mümkündür. İtiraz konusu kurala konu sözleşmelerde ise söz konusu sebeplerden herhangi biri mevcut değildir. Bu gibi durumlarda başlangıçtaki imkânsızlık hali mevcut değildir. Dolayısıyla tarafların ortak

iradeleri ile hukuka uygun olarak kurulmuş olan sözleşmenin kesin hükümsüz sayılması ve geçmişe dönük olarak hüküm ve sonuçlarının ortadan kaldırılması, hiç imzalanmamış sayılması mümkün değildir.

14. Öte yandan, sonradan imkânsızlık olarak nitelendirilen ve Borçlar Kanunu'nda ayrıca düzenlenmiş olan hallerde sözleşmenin baştan itibaren hükümsüzlüğünden söz edilemez. Anılan hükümlerde "borcun hiç ifa edilmemesi" ile kastedilen, borcun ifasının imkânsız hale gelmiş olmasıdır. Burada sözü edilen durum, sözleşmenin kurulduğu esnada mümkün olan borcun ifasının sözleşmenin kurulmasından sonra imkânsız hale gelmesi, yani kısaca sonraki imkânsızlık halidir.

15. Başlangıçtaki imkânsızlık halinden farklı olarak, sonraki imkânsızlıkta, borçlunun kusuru bulunsa da bulunmasa da sözleşmenin hükümsüzlüğü değil, geçerli olarak kurulmuş bir sözleşmeye bağlı borcun sona ermesi hali söz konusudur, bu durum gözden kaçırılmamalıdır. Dolayısıyla burada geçmişe dönük değil, ileriye yönelik hüküm ve sonuçlar meydana gelmektedir.

16. Yapılan anlatımlara göre imzalanmak suretiyle tekemmül edip verginin konusuna girmiş bulunan bir sözleşmenin daha sonra hükmünden yararlanılmaması veya kısmen yararlanılmış olması, o sözleşmenin geçmişte kazanmış olduğu bir hususu ispat veya belli edebilecek belge olma niteliğini ortadan kaldırmamakta, geçmişte gerçekleşmiş olan damga vergisini doğuran olayı hiç gerçekleşmemiş hale getirmemektedir. Zira sözleşme düzenlenmiş, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir. Kâğıt hükümlerinin uygulanıp uygulanmaması veya kısmen uygulanması yahut sonradan muhatapları tarafından kabul edilmemesi ya da sonradan hükmünden yararlanmaya ihtiyaç kalmaması, damga vergisi bakımından vergilemede bir faktör olarak kabul edilemez. Bu hususlar sözleşmelere ilişkin damga vergisi açısından vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmaz. Hal böyle olunca da taraflarınca imzalanıp tekemmül ettirilmiş olan bir sözleşmenin o an itibarıyla doğmuş olan damga vergisinin, kullanma, ibraz veya hükmünden yararlanma durumlarından birinin gerçekleşmemesi veya feshi üzerine ortadan kalkması gerektiği söylenemez.

17. Zira tekraren söylenmiş olacak ama damga vergisi, sözleşmenin hukuken tekemmül ettiği, yani, taraflarınca imzalandığı tarihte doğmuştur. İlgililerce imzalanan bir sözleşmenin damga vergisine tabi olabilmesi için ayrıca bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilme niteliğine de sahip bulunması gerekmekte ise de; sözleşmenin bu niteliği kazanabilmesi, kullanılması veya ibraz edilmesi veya hükmünden yararlanılması koşuluna bağlı değildir. Bu nitelik, sözleşmenin hukuken tekemmül ettiği, yani imzalandığı anda esasen mevcuttur. Bu bakımdan; taraflarınca imzalandığı tarihte hukuken tekemmül eden sözleşme nedeniyle doğan damga vergisinin doğmasından sonra, sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle, yine sözleşme hükümleri uyarınca söz konusu sözleşmenin feshinin, vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmasına hukuken olanak bulunmamaktadır. (Danıştay Yedinci Dairesi'nin 12.11.2008 günlü ve E:2006/5427, K:2008/4557 sayılı kararı.) Bir tür talik-i şart olarak nitelendirilebilecek olan "uygulama imkânı olması" şartı damga vergisinin niteliği ile bağdaştırılması mümkün olmayan bir durumdur. Bu nedenle bir sözleşmenin hükmünün ortadan kalkması (içeriğinin uygulanamaz hale gelmesi) geçmişte ödenmiş olan damga vergisinin geri ödenmesini gerektirmez.

18. Hal böyle olunca, damga vergisine tabi tutulduktan sonra iptal edilen bir sözleşmenin hükmünden yararlanılmayan kısmına ilişkin olarak tahakkuk eden ya da ödencen damga vergisinin hakkaniyet gereğince iade edilmesi gerektiği görüşlerine iştirak edilmesi mümkün değildir.

19. Sonuç olarak, çoğunlukça da kabul edildiği üzere, kuralla hangi aşama sonrasında, hangi hâllerde, hangi verginin ret ve iade olunmayacağı herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net olarak düzenlenmiştir. Kural belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir niteliktedir. Kanunilik şartını taşıdığına kuşku bulunmamaktadır. Kuralın kamu yararına dayalı meşru bir amaca yönelik olduğu da açıktır. Ayrıca kamu alacağının korunması amacı bakımından elverişli ve gerekli bir araç olmadığı söylenemeyeceği gibi damga vergisinin niteliği ile sözleşmelere ilişkin olarak yukarıda yapılan açıklamalar gözetildiğinde kuralın kişilere aşırı bir külfet yüklediğinden ve orantılı olmadığından da söz edilemez.

20. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Başkanvekili
Kadir ÖZKAYA

Üye
Muammer TOPAL

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
İrfan FİDAN

Üye
Muhterem İNCE