



## MESLEK MENSUPLARININ HİZMET SÖZLEŞMELERİNİ KENDİLİĞİNDEN UZATAN İFADE NEDENİYLE TARH EDİLEN DAMGA VERGİSİ VE KESİLEN CEZAYA İLİŞKİN KANUN YARARINA BOZMA KARARI

ÖZET

:

Davacı ile mükellefleri arasında 2004-2009 yıllarında imzalanan serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmet sözleşmesi nedeniyle 2010/Ocak-Aralık dönemlerine ilişkin olarak takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen tarh edilen damga vergisi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 339. maddesi uyarınca tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle kesilen bir kat vergi zıya cezasının kaldırılması istemiyle açılan davanın reddedilmesi üzerine Danıştay 9. Dairesince verilen Kanun Yararına Bozma Kararında;

davacı ile mükellefleri arasında imzalanan sözleşmelerde yer alan "İş bu sözleşme I (bir) yıl için düzenlenmiş olup, tarafların bu süre sona ermeden 30 gün önce yazılı feshi ihbarda bulunmadıkları takdirde ve izleyen yıllarda yine aynı sürede yazılı feshi ihbarda bulunmadıkları takdirde, iş bu sözleşme I (bir) daha ve takip eden yıllarda da aynı süre için (ücret miktarı hariç) kendiliğinden uzar. Ücret miktarı ise her yılın başında Resmi Gazetede yayımlanan Asgari Ücret Tarifesindeki artış oranında artarak uygulanır." şeklindeki ifadenin sözleşmenin kendi hükmü olduğu; şerh niteliği taşımadığı, dolayısıyla, damga vergisini doğuran hizmet sözleşmesinin kendi hükmünden hareketle sözleşmenin düzenlendiği tarihten sonraki dönemlere ilişkin olarak tarh edilen damga vergisi ile kesilen vergi zıya cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı

belirtilmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 18/6/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanununun 24 üncü maddesiyle değişmeden önceki 51'inci maddesi aşağıdaki gibidir.





### Kanun yararına bozma<sup>1</sup>:

Madde 51 – 1. Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

2. (Değişik: 5/4/1990 - 3622/20 md.) Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır.

Bu düzenlemeye istinaden Danıştay 9.Daire Başkanlığı'nın 5 Ağustos 2016 tarihli ve 29792 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 28.12.2015 tarihli ve E.2013/1798; K: 2016/18733 Kanun Yararına Bozma kararında; Davacı ile mükellefleri arasında imzalanan serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmet sözleşmesi nedeniyle 2010/Ocak-Aralık dönemlerine ilişkin olarak takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen tarh edilen damga vergisi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 339. maddesi uyarınca tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle kesilen bir kat vergi zıyaı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi'nin 17.06.2011 gün ve E:2011/398, K:2011/772 sayılı karar ile bu karara karşı yapılan itiraz başvurusunun reddine ilişkin Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi'nin 27.9.2011 gün ve E:2011/565; K:2011/629 sayılı kararı ve söz konusu karara karşı yapılan kararın düzeltilmesi isteminin reddine ilişkin 03.11.2011 gün ve E:2011/761, K:2011/735 sayılı kararının kanun yararına bozulması istemine ilişkin olarak

"Olayda, davacı ile mükellefleri arasında imzalanan sözleşmelerde yer alan "İş bu sözleşme 1 (bir) yıl için düzenlenmiş olup, tarafların bu süre sona ermeden 30 gün önce yazılı feshi ihbarda bulunmadıkları takdirde ve izleyen yıllarda yine aynı sürede yazılı feshi ihbarda bulunmadıkları takdirde, iş bu sözleşme 1 (bir) daha ve takip eden yıllarda da aynı süre için (ücret miktarı hariç) kendiliğinden uzar. Ücret miktarı ise her yılın başında Resmi Gazetede yayımlanan Asgari Ücret Tarifesindeki artış oranında artarak uygulanır." şeklindeki ifade sözleşmenin kendi hükmü olup; yukarıda açıklandığı üzere şerh niteliği taşımamaktadır. Dolayısıyla, damga vergisini doğuran hizmet sözleşmesinin kendi hükmünden

<sup>1</sup> Bu madde başlığı "Kanun yararına bozma:" iken, 18/6/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanununun 24 üncü maddesiyle "Kanun yararına temyiz" olarak değiştirilmiştir.





**Sirküler Rapor Mevzuat**  **16.08.2016/100-3**

hareketle sözleşmenin düzenlendiği tarihten sonraki dönemlere ilişkin olarak tarh edilen damga vergisi ile kesilen vergi ziyayı cezasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Bu durumda, dava konusu vergi ziyayı cezalı damga vergisi tarhiyatında hukuka açık aykırılık bulunduğundan kanun yararına temyiz isteminin kabul edilmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle Danıştay Başsavcılığı tarafından yapılan temyiz isteminin kabulüne, Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi'nce verilen 17.6.2011 gün ve E:2011/398, K:2011/772 sayılı kararı, bu karara yapılan itirazı reddeden Eskişehir Bölge idare Mahkemesi'nin 27.9.2011 gün ve E:2011/565; K:2011/629 sayılı kararı ile bu kararın düzeltilmesi isteminin reddine ilişkin 03.11.2011 gün ve E:2011/761 K:2011/735 sayılı kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayımlanmasına 28.12.2015 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”

Söz konusu Karar, bu Sirkülerimize ek olarak verilmiştir.

**Saygılarımızla...**





**Danıştay Dokuzuncu Daire Başkanlığından:**

**Esas No** : 2013/1798 Karar No: 2016/18733

**Kanun Yararına Temyiz**

**İsteminde Bulunan** : Danıştay Başsavcılığı

**Davacı** : Hasan Eröksüz

**Vekili** : Deliklitas Mh. Dr. Hilmi Sk. Aydemir Apt. No:6 D:3

Odunpazarı/ESKİŞEHİR Davalı: Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı  
(Battalgazi Vergi Dairesi Müdürlüğü)-ESKİŞEHİR

**İstem Özet** : Davacı ile mükellefleri arasında imzalanan serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmet sözleşmesi nedeniyle 2010/Ocak-Aralık dönemlerine ilişkin olarak takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen tarh edilen damga vergisi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 339. maddesi uyarınca tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle kesilen bir kat vergi zıyaı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi'nin 17.06.2011 gün ve E:2011/398, K:2011/772 sayılı karar ile bu karara karşı yapılan itiraz başvurusunun reddine ilişkin Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi'nin 27.9.2011 gün ve E:2011/565; K:2011/629 sayılı kararı ve söz konusu karara karşı yapılan kararın düzeltilmesi isteminin reddine ilişkin 03.11.2011 gün ve E:2011/761, K:2011/735 sayılı kararının kanun yararına bozulması istenilmektedir.

**Danıştay Başsavcılığı' nın Kanun Yararına Bozma İstemi:** Davacı ile mükellefleri arasında imzalanan serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmet sözleşmesi nedeniyle, Ocak ila Aralık/2010 yıllarına ilişkin olarak resen damga vergisi tahakkuk ettirilmesine ve vergi zıyaı cezası kesilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Eskişehir Birinci Vergi Mahkemesinin 17.6.2011 gün ve E:2011/398, K:2011/772 sayılı kararı ile bu karara karşı yapılan itiraz başvurusunun reddine ilişkin Eskişehir Bölge İdare Mahkemesinin 27.09.2011 gün ve E:2011/565; K:2011/629 sayılı kararı ve söz konusu karara karşı yapılan kararın düzeltilmesi isteminin reddine ilişkin 03.11.2011 gün ve E:2011/761, K:2011/735 sayılı kararının kanun yararına bozulması konusunda Danıştay Başsavcılığını bilgilendiren dilekçe üzerine konu incelendi:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun r inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade ettiği; aynı Kanunun 2'nci maddesinde de, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisine tabi olduğu; Kanuna ekli l sayılı tablonun l inci bölümünde ise, akitlerle ilgili kağıtlardan belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin binde 7.5 oranında damga vergisine tabi olduğu hükmüne bağlanmıştır.





## Sirküler Rapor Mevzuat 16.08.2016/100-5

Mektup, farklı mahallerde bulunan kişilerin haberleşmesi amacına yönelik yazılı kağıtlar olarak tanımlanmakta; diğer bir ifadeyle, sahibinin beyanının taraflara yazıyla bildirilmesi özelliğini taşıyan kağıtlardır. Şerhler ise, yazılı bir kağıdın asıl metin dışındaki herhangi bir yerine yazılı olarak beyanda bulunulması halidir. Şerhler, genellikle sözleşme imzalandıktan sonra alt kısmına konulmaktadır.

Olayda da, davacı İle mükellefleri arasında 1.10.2004 tarihinde imzalanan serbest muhasebecilik ve malî müşavirlik hizmet sözleşmelerinin 8'inci maddesinde yer verilen "İş bu sözleşme 1.10.2004 tarihinden itibaren 1 (bir) yıl için düzenlenmiş olup, taraflar bu süre sona ermeden 30 gün önce yazılı feshi ihbarda bulunmadıkları takdirde ve izleyen yıllarda yine aynı sürede yazılı feshi ihbarda bulunmadıkları takdirde, işbu sözleşme bir daha ve takip eden yıllarda da aynı süre için (sözleşmenin (7.1) maddesindeki ücret miktarı hariç) kendiliğinden uzar. Ücret miktarı ise, her yılın başında Resmi Gazete'de yayımlanan Asgari Ücret Tarifesindeki artış oranında artarak uygulanır." ibaresinin şerh olarak değerlendirilmesi gerektiği gerekçesiyle dava reddedilmiş ise de; tarhiyata dayanak olarak alman ifade sözleşmenin kendi hükmü olup; yukarıda açıklandığı üzere, şerh niteliği taşımamaktadır. Dolayısıyla, damga vergisini doğuran hizmet sözleşmesinin kendi hükmünden hareketle 2004 yılından sonraki dönemlere ilişkin olarak damga vergisi tarh edilmesinde ve vergi zıyaı cezası kesilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığından, aksi gerekçeyle verilen mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenle, aksi yolda verilen ve hukuka aykırı bir sonuç ifade eden Eskişehir Birinci Vergi Mahkemesince tek hakimli olarak verilen 17.6.2011 gün ve E:2011/398, K:2011/772 sayılı kararı ile bu kararı onayan Eskişehir Bölge idare Mahkemesinin 27.9.2011 gün ve E:2011/565; K:2011/629 sayılı kararı ve söz konusu karara karşı yapılan kararın düzeltilmesi isteminin reddine ilişkin 03.11.2011 gün ve E:2011/761, K:2011/735 sayılı kararın, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca, kanun yararına bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi Hüseyin Aydemir'in Düşüncüsü Davacı ile mükellefleri arasında imzalanan sözleşmelerde yer alan "İş bu sözleşme 1 (bir) yıl için düzenlenmiş olup, tarafların bu süre sona ermeden 30 gün önce yazılı feshi ihbarda bulunmadıkları takdirde ve izleyen yıllarda yine aynı sürede yazılı feshi ihbarda bulunmadıkları takdirde, iş bu sözleşme 1 (bir) daha ve takip eden yıllarda da aynı süre için (ücret miktarı hariç) kendiliğinden uzar. Ücret miktarı ise her yılın başında Resmi Gazetede yayımlanan Asgari Ücret Tarifesindeki artış oranında artarak uygulanır." şeklindeki ifade sözleşmenin kendi hükmü olup; yukarıda açıklandığı üzere şerh niteliği taşımamaktadır. Dolayısıyla, damga vergisini doğuran hizmet sözleşmesinin kendi hükmünden hareketle sözleşmenin düzenlendiği tarihten sonraki dönemlere ilişkin olarak tarh edilen damga vergisi ile kesilen vergi zıyaı cezası hukuka uyarlık bulunmadığından Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.





## TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nce Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi'nce verilen 17.06.2011 gün ve E;2011/398, K;2011/772 sayılı kararı ile bu kararı onayan Eskişehir Bölge idare Mahkemesi'nin 27.9.2011 gün ve E:2011/565; K:2011/629 sayılı kararı ile bu kararın düzeltilmesi isteminin reddine ilişkin 03.11.2011 tarih ve E:2011/761 K:2011/735 sayılı kararının Danıştay Başsavcılığı tarafından kanun yararına temyiz edilerek bozulmasının istenilmesi üzerine işin gereği görüldü:

Dosyanın incelenmesinden; davacı ile mükellefleri arasında 2004-2009 yıllarında imzalanan serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmet sözleşmesi nedeniyle 2010/Ocak-Aralık dönemlerine ilişkin olarak takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen tarh edilen damga vergisi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 339. maddesi uyarınca tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle kesilen bir kat vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada, Eskişehir 1. Vergi Mahkemesince, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun "Konu" başlıklı 1. maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği, aynı Kanun'un "Şümül" başlıklı 2. maddesinde ise, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine., uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisine tabii olacağı hükümlerine yer verildiği belirtilerek, davacı ile müşterileri arasında imzalanan serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmet sözleşmesinde yer alan "İş bu sözleşme 1 (bir) yıl için düzenlenmiş olup, tarafların bu süre sona ermeden 30 gün önce yazılı feshi ihbarda bulunmadıkları takdirde ve izleyen yıllarda yine aynı sürede yazılı feshi ihbarda bulunmadıkları takdirde, iş bu sözleşme 1 (bir) daha ve takip eden yıllarda da aynı süre için (ücret miktarı hariç) kendiliğinden uzar. Ücret miktarı ise her yılın başında Resmi Gazetede yayımlanan Asgari Ücret Tarifesindeki artış oranında artarak uygulanır." şeklindeki hükmün 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 2. maddesine uygun bir "şerh" olduğunun anlaşıldığı, ayrıca davacı tarafından da söz konusu sözleşmelerin halen yürürlükte olduğu belirtilmiş olduğundan dava konusu vergi ziyai cezalı damga vergisi tarhiyatında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Bu karara karşı yapılan itiraz Eskişehir Bölge idare Mahkemesinin 27.9.2011 gün ve E:2011/565; K:2011/629 sayılı kararı ile aynı gerekçe ile reddedildiği, karar düzeltme isteminin de, 03.11.2011 gün ve E:2011/761, K:2011/735 sayılı karar ile reddi ile kararın kesinleştiği görülmüştür.

Danıştay Başsavcılığı tarafından., davacı ile mükellefleri arasında imzalanan sözleşmede yer alan ve tarhiyata dayanak olarak alınan ifadenin sözleşmenin kendi hükmü olup; şerh niteliği taşımadığı, dolayısıyla, damga vergisini doğuran hizmet sözleşmesinin kendi hükmünden hareketle 2004 yılından sonraki dönemlere





## Sirküler Rapor Mevzuat 16.08.2016/100-7

ilişkin olarak damga vergisi tarh edilmesinde ve vergi ziyayı cezası kesilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı, bu sebeple yürürlükteki hukuka açık aykırılık oluşturduğu belirtilen söz konusu kararın kanun yararına bozulması istenilmektedir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, Kanundaki kağıt teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri sekiminde oluşturulan belgeleri ifade edeceği, 2'nci maddesinde, vergiye tabi kağıtların mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Yukarıda anılan mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesinden, damga vergisinin doğması için öncelikle kanunda belirlenmiş bir kağıt veya elektronik ortamda düzenlenmiş bir belge ya da veri olması, bu kağıt, belge ya da verinin imzalanmış olması ya da imza yerine geçecek bir işaret konmuş olması gerekmekte olup, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesi durumunda ise, sadece bu kağıtların yenilenmesine ilişkin mektup ve şerhlerin damga vergisine tabi olduğu düzenlemesine yer verildiği görülmektedir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde şerhlerden bahsedilmekle birlikte mektup ve şerhin yasal tanımı yapılmamıştır. Mektup, farklı mahallerde bulunan kişilerin haberleşmesi amacına yönelik yazılı kağıtlar olarak tanımlanmakta; diğer bir ifadeyle, sahibinin beyanının taraflara yazıyla bildirilmesi özelliğini taşıyan kağıtlardır. Şerh ise; bir anlatım veya yorumlama, bir şeyi açıklamak amacıyla bir kağıda yazılmış olan ifade olarak tanımlanabilir. Şerh yazılı olan bir kağıdın, herhangi bir yerine, boşluğuna konulabilir. Önceden düzenlenmiş bulunan kağıdın altına veya arkasına bir boşluğa, bu kağıdın hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin şerh konulması halinde bu kağıt damga vergisine tabi olur.

Olayda, davacı ile mükellefleri arasında imzalanan sözleşmelerde yer alan "İş bu sözleşme 1 (bir) yıl için düzenlenmiş olup, tarafların bu süre sona ermeden 30 gün önce yazılı feshi ihbarda bulunmadıkları takdirde ve izleyen yıllarda yine aynı sürede yazılı feshi ihbarda bulunmadıkları takdirde, iş bu sözleşme 1 (bir) daha ve takip eden yıllarda da aynı süre için (ücret miktarı hariç) kendiliğinden uzar. Ücret miktarı ise her yılın başında Resmi Gazetede yayımlanan Asgari Ücret Tarifesindeki artış oranında artarak uygulanır." şeklindeki ifade sözleşmenin kendi hükmü olup; yukarıda açıklandığı üzere şerh niteliği taşımamaktadır. Dolayısıyla, damga vergisini doğuran hizmet sözleşmesinin kendi hükmünden hareketle sözleşmenin düzenlendiği tarihten sonraki dönemlere ilişkin olarak tarh edilen damga vergisi ile kesilen vergi ziyayı cezasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Bu durumda, dava konusu vergi ziyayı cezalı damga vergisi tarhiyatında hukuka açık aykırılık bulunduğundan kanun yararına temyiz isteminin kabul edilmesi gerekmektedir.





**Sirküler Rapor Mevzuat**  **16.08.2016/100-8**

Açıklanan nedenlerle Danıştay Başsavcılığı tarafından yapılan temyiz isteminin kabulüne, Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi'nce verilen 17.6.2011 gün ve E:2011/398, K:2011/772 sayılı kararı, bu karara yapılan itirazı reddeden Eskişehir Bölge idare Mahkemesi'nin 27.9.2011 gün ve E:2011/565; K:2011/629 sayılı kararı ile bu kararın düzeltilmesi isteminin reddine ilişkin 03.11.2011 gün ve E:2011/761 K:2011/735 sayılı kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayımlanmasına 28.12.2015 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

TÜRMOB Sirküler Rapor

