

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 10.01.2023
Duyuru No : 2023/006
Yayımlandığı Yer : VERGİ PUSULASI DERGİSİ -
OCAK 2023 - Sayı : 3

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

DAMGA VERGİSİNDE KAĞIDIN “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” KAVRAMI

ÖZET:

Damga vergisi uygulamasında, kağıdın “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” hali;

- Zaman aşımına uğramış damga vergisinin yeniden doğmasına sebep olduğu,
- Yurtdışında düzenlendiği için damga vergisine tabi olmayan kağıdı damga vergisine tabi hale getirdiği

için önem taşımaktadır.

“HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” ibaresinin ne anlama geldiği konusunda kanun hükmü bulunmadığı gibi tebliğ, sirküler ve genelge de yoktur.

Bu konudaki idari yaklaşım, somut faydalanma durumu olmasa bile kağıdın herhangi bir suretle kayıt veya işleme konu edilmesinin “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” olduğu ve damga vergisi alınması gerektiği yönündedir.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2022 yılında 12,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 164'dan fazla ülkede bulunan 1.803 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 111.307 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Danıştay ise, faydalanma halini somut yarar sağlama olarak yorumlamaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” kavramı ile ilgili olarak tespit edebildiğimiz öznelgeler Danıştay kararları ve şahsi görüşlerimiz özetlenmiştir.

Anahtar Kelimeler:

Damga vergisi, zaman aşımı, kağıdın yurtdışında düzenlenmesi, “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA”, Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 114’üncü, Damga Vergisi Kanunu’nun (DV) 3’üncü maddesi, ibraz, resmi daire.

1. DAMGA VERGİSİ ZAMANAŞIMINA UĞRADIKTAN SONRA İLGİLİ KAĞIDIN HÜKMÜNDEN FAYDALANILMASI DAMGA VERGİSİNİN YENİDEN DOĞMASINA YOL AÇMAKTADIR :

VUK kapsamında bulunan vergiler doğdukları yılı izleyen yıl başından itibaren 5 yıllık süre içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmediği takdirde zamanaşımına uğramaktadır. (VUK Md.114)

Damga vergisi de VUK kapsamındaki bir vergi türü olduğu için söz konusu zamanaşımı hükmüne tabidir.

Ancak VUK’un 114’üncü maddesindeki;

“Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın HÜKMÜNDEN tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra FAYDALANILDIĞI TAKDİRDE mezkûr evraka ait VERGİ ALACAĞI YENİDEN DOĞAR.”

hükmü uyarınca, zamanaşımına uğradığı için vergi aslı, ceza ve gecikme faizi talep edilemez duruma gelen damga vergisi, İLGİLİ KAĞIDIN HÜKMÜNDEN FAYDALANILDIĞI TARİHTE YENİDEN DOĞMAKTADIR.

2. YURTDIŞINDA DÜZENLENDİĞİ İÇİN DAMGA VERGİSİNE TABİ OLMAYAN KAĞIDIN “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” HALİ BU KAĞIDI DAMGA VERGİSİNE TABİ HALE GETİRMEKTEDİR:

Damga vergisi bir muamele vergisi türü olduğu için bu vergi ancak vergiyi doğuran muamelenin (vergiye tabi kağıdın imzalama işleminin) Türkiye’de yapılmış olması durumunda aranabilir.

Bu nedenle yurtdışında (veya yabancı ülkelerin Türkiye’deki temsilciliklerinde) düzenlenen kağıtlar damga vergisine tabi tutulamaz.

Ancak Damga Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinde ;

“Yabancı memleketlerle Türkiye`deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergisini, Türkiye`de bu kağıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle HÜKÜMLERİNDEN FAYDALANANLAR öderler.”

şeklinde düzenlenmiş olan 2 nci fıkra uyarınca damga vergisine tabi olmayan bu kağıtların hükmünden Türkiye`de herhangi bir surette yararlanılması halinde, (ibraz ve ciro işlemi olmasa bile) yararlanan adına damga vergisi mükellefiyeti doğmaktadır.

Görüldüğü gibi bu fıkra uyarınca da KAĞIDIN “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” kavramı önem taşımaktadır.

3. KAĞIDIN “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” KAVRAMI İLE İLGİLİ ÖZELGELER VE GÖRÜŞLERİMİZ:

Maliye İdaresinin “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” ibaresinin kapsamı hakkında tebliğ ve sirkülerle duyurduğu bir görüşü bulunmadığı için, idari görüş sadece konu ile ilgili özelgelere bakılmak suretiyle anlaşılabilir.

Damga vergisi açısından kağıdın “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” gerekçesi ile,

- Zamanaşımına uğramış damga vergisinin hangi hallerde yeniden doğacağı veya,
- Yurtdışında imzalandığı için damga vergisine tabi olmayan kağıdın hangi hallerde damga vergisine tabi hale geleceği

ile ilgili tespit edebildiğimiz özelgeler ve görüşlerimiz aşağıda özetlenmiştir;

- Damga vergisi ZAMANAŞIMINA UĞRAMIŞ İHALE KARARI UYARINCA ÖDEME TAHAKKUK İŞLEMİ YAPILMASINI “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” olarak yorumlayan özelgede ¹;

“..... şirketinize ... tarihinde yapılan ödeme ve tahakkuk işlemi esnasında söz konusu ihale kararının da kullanılması nedeniyle Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinin son fıkrasına göre zamanaşımı süresi dolduktan sonra hükmünden faydalanılan bahse konu ihale kararının, bu tarih itibarıyla geçerli nispet üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.”

denilmiştir.

¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.12.2010 tarih 730 sayılı özelgesi.

Görüldüğü gibi damga vergisi zaman aşımına uğramış bir kağıtta yer alan konu ile ilgili tahakkuk ve ödeme işlemi yapılması Maliye İdaresince “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” olarak yorumlanmaktadır.

- DAMGA VERGİSİ ZAMANAŞIMINA UĞRAMIŞ OLMAKLA BERABER YÜRÜRLÜĞÜ DEVAM EDEN KİRA SÖZLEŞMESİ KAPSAMINDA ÖDEME YAPILMASINI “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” OLARAK YORUMLAYAN bir özelgede; ²

10 yıllık süre için düzenlenen kira sözleşmesi uyarınca zamanaşımı süresi dolduktan sonra bu sözleşme kapsamında kira ödenmesi sözleşmenin hükmünden yararlanıldığı şeklinde yorumlanarak, zamanaşımına uğramış damga vergisinin kira ödemesi nedeniyle yeniden doğduğu yönünde görüş belirtilmiştir.

Keza başka bir özelgede ³, zamanaşımı nedeniyle damga vergisi ortadan kalkmış olan kira sözleşmesinin delil olarak kullanılması suretiyle başvuru yapılması, (VERGİ DAİRESİNE veya BAŞKA BİR RESMİ DAİREYE İBRAZ) “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” olarak yorumlanmış, bu gerekçe ile yeniden doğan damga vergisine ait gecikme faizi hesaplanmasında, sözleşmenin vergi dairesine veya başka bir resmi daireye ibraz tarihinin, başlangıç tarihi olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Bu özelgedeki gecikme faizinin başlangıç tarihi ile ilgili idari görüşe katılıyoruz. Çünkü zamanaşımına uğramış vergilerin aslı, cezası ve gecikme faizi talep edilemez. Damga vergisi zamanaşımına uğramış kağıdın hükmünden faydalanılması münasebeti ile verginin yeniden doğması halinde gecikme faizinin, verginin yeniden doğduğu tarihten itibaren hesaplanması doğaldır.

- KDV İADESİ TALEBİNİN İNCELENMESİ KAPSAMINDA VERGİ DAİRESİNE SÖZLEŞME İBRAZ EDİLMESİNİ “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” OLARAK YORUMLAYAN BİR ÖZELGEDE ⁴;

“..... şirketiniz ile ... arasında 25/6/2003 tarihinde imzalanan sözleşmeye ait damga vergisi, Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinin birinci fıkra hükmüne göre 31/12/2008 tarihi itibarıyla tarh zamanaşımına uğramış bulunmakla birlikte, zaman aşımı süresi dolduktan sonra YMM KDV iadesi tasdik raporu ekinde vergi dairesine ibraz edilmek suretiyle hükmünden yeniden faydalanıldığı anlaşılan söz konusu sözleşmenin, aynı maddenin dördüncü fıkrası uyarınca vergi dairesine ibraz tarihi itibarıyla damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.”

² İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.01.2014 tarih 66813766-155(1-2012/68)-5 sayılı özelgesi.

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.06.2015 tarih 61847 sayılı özelgesi.

⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.05.2010 tarih 1326-371 sayılı özelgesi.

denilmiştir.

Keza buna benzer başka bir özelgede ⁵, yurtdışında imzalandığı için damga vergisi doğmayan bir sözleşmenin KDV iade talebinin vergi dairesince incelenmesi kapsamında talep edilmesi üzerine vergi dairesine ibrazı, “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” olarak yorumlanmış ibraz edilen sözleşmenin damga vergisi talep edilmiştir.

Görüldüğü gibi KDV iadesi istenmesi münasebeti ile vergi dairesine sunulan belgeler arasında damga vergisi zamanaşımına uğramış sözleşmenin bulunması, idari anlayışa göre bu sözleşmeye ait damga vergisinin yeniden doğmasına yol açmaktadır.

Bizim anlayışımıza göre sözleşmenin KDV İadesi talebine ilişkin belgeler arasında vergi dairesine ibrazı, bu kağıdın hükmünden faydalanmak olarak yorumlanmamalıdır. Çünkü KDV İadesinin yapılmasını sağlayan belge ve bilgiler, ilgili tebliğ hükümleri ile belirlenmiş olup bunlar arasında, iade hakkı doğuran işlem ile ilgili sözleşme örneği yer almamaktadır. (Aşağıdaki bölümde bulunan ve bu görüşümüzün benimsendiği Danıştay Kararı’na bakınız.)

- YURTDIŞINDA YAPILDIĞI İÇİN DAMGA VERGİSİNE TABİ OLMAYAN KAĞIDIN TÜRKİYE’DE NOTERDE TERCÜME ETTİRİLMESİNİN KAĞIDIN HÜKMÜNDEN FAYDALANILDIĞI YÖNÜNDEKİ ÖZELGEYE ⁶ KATILMIYORUZ.

Çünkü bu özelgede, noterlerin DVK’nun 8 inci maddesinde tarif edilen resmi daireler kapsamı dışında kaldığı, bu nedenle yurtdışına düzenlenmiş kağıdın Türkiye’de notere tevdi edilmesinin ibraz ve “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” sayılmayacağı kabul edilmiş, noterde tercüme işlemi yaptırılmış olması bu kağıdın hükmünden Türkiye’de faydalanma olarak yorumlanmıştır. Tercüme işlemi tek başına “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” sayılmayacağı düşüncesiyle bu anlayışı uygun bulmuyoruz.

- 10 YILLIK SÜRE İÇİN DÜZENLENEN KİRA SÖZLEŞMESİNE AİT DAMGA VERGİSİ ZAMANAŞIMINA UĞRADIKTAN SONRA, BU SÖZLEŞMEYE DAYANILARAK DAVA AÇILMIŞ OLMASI MALİYE İDARESİ’NCE HÜKMÜNDEN FAYDALANMA OLARAK YORUMLANMIŞTIR. ⁷

⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.08.2012 tarih 2579 sayılı özelgesi.

⁶ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 10.03.2006 tarih ve DMG:031-99/804 sayılı özelgesi.

⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 27.12.2005 tarih ve GİB.4.06.17.02/DMG sayılı özelgesi. (Sayın Nuri DEĞER’in Yaklaşım Dergisinin Mart 2015 sayısında yayımlanan “KAĞIDIN HÜKMÜNDEN YARARLANMA KONUSUNDA DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI-II” başlıklı yazısı.)

Bu özelgede şöyle bir paragraf yer almaktadır;

“..... taşınmazın, ... (kiraya veren) ile..... Büyük Mağazacılık A.Ş. (kiracı) arasında aylık 1.000-ABD Doları karşılığında 10 yıllığına kiralanan ve 1998 tarihinde imzalanan kira sözleşmesinden doğan DV’yin 31.12.2003 tarihi itibariyle zamanaşımına uğramış olmakla birlikte, ../../.2005 tarihinde Ankara Sulh Hukuk Mahkemesinde dava konusu yapılarak hükmünden yararlanmış olan ve DV bakımından vergi alacağı 2005 tarihi itibariyle yeniden doğan söz konusu kira sözleşmesinin VUK’nun 114/4. maddesi gereği2005 tarihindeki Merkez Bankası Döviz satış kuru esas alınarak (mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden) damga vergisine tabi olması gerekmektedir.”

Görüldüğü gibi Maliye idaresi “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” nedeniyle zaman aşımı süresinden sonra doğan damga vergisinin hesabında, sözleşmedeki döviz tutarının yeniden doğma tarihindeki kur ile değerlendirilmesini öngörmektedir. Bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü zamanaşımı süresi dolduktan sonra “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” nedeniyle yeniden doğacak olan damga vergisi zamanaşımına uğramış verginin TL tutarının aynı olması gerekmektedir. (VUK’un 114 üncü maddesi)

- Başka bir özelgede ⁸

"..... Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, yurt dışında bulunan gayrimenkulün devri için düzenlenen ve bir örneği özelge talep formu ekinde yer alan "Devir" başlıklı kağıdın, mahiyeti itibariyle belli tutar içeren sözleşme olduğu, Türkiye’de taraf olarak atacağınız imza için ayrıca NOTER TARAFINDAN TÜRKİYE’DE ŞAHİT SIFATIYLA İMZA ATILDIĞI DİKKATE ALINDIĞINDA, ihtiva ettiği tutar üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir."

denilmiştir.

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi yurtdışı bir işlem ile ilgili kağıt Türkiye’de noter imzasına konu olduğu gerekçesi ile bu kağıdın damga vergisine tabi olduğu yönünde görüş beyan etmiştir.

Bizim anlayışımıza göre yurtdışında düzenlendiği için damga vergisi kapsamına girmeyen bir sözleşmenin Türkiye’deki noter tarafından tercüme

⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 29.09.2014 tarih ve 97895701-155[1-2013/134]-2282 sayılı özelgesi. (Sayın SMMM Hülya YAVUZCAN’ın Lebib Yalkın dergisinin Kasım 2020 sayısında yayımlanan “YURTDIŞINDA DÜZENLENEN BİR KÂĞIDIN HÜKÜMLERİNDEN FAYDALANAN MÜKELLEF DAMGA VERGİSİ ÖDEMEK ZORUNDA MIDIR?” başlıklı yazısı.)

edilmesi, suret tasdiki yapılması gibi işlemler bu kağıdın hükmünden Türkiye’de faydalanıldığı anlamına gelmemektedir.

- YABANCI ŞİRKETLER ARASINDA YURT DIŞINDA DÜZENLENEN KAĞITLARIN YURT İÇİNDE İLGİLİ İDARELERE İBRAZ EDİLMESİ HALİNDE DAMGA VERGİSİNİN ARANMASI GEREKTİĞİNE YÖNELİK İDARİ GÖRÜŞE KATILMIYORUZ.

Son dönemlerde yurtiçinde yerleşik bazı şirketler, Turquality programı kapsamındaki devlet desteklerinden yararlanmak amacıyla yurtdışında kurulu grup şirketleri ile diğer yabancı şirketler arasında düzenlenen sözleşmeleri ilgili Bakanlığa sunarak destek başvurusunda bulunmaktadır. İlgili Bakanlık söz konusu sözleşme ibrazlarını, “resmi daireye ibraz” ve/veya “hükmünden faydalanma” olarak kabul ederek, bu sözleşmelere ait damga vergilerini yurtiçindeki şirketlerden talep etmektedir.

Bu idari görüş doğru değildir. Çünkü sözleşme Türkiye’de imzalanmadığı gibi, sözleşmeyi ilgili resmi idareye sunan yurtiçindeki yerleşik şirket sözleşmenin tarafı değildir ve sözleşmede imzası yoktur. Bize göre yurtdışında imzalanan kağıtlar ancak sözleşme taraflarından biri tarafından ibraz edilmesi ve hükmünden faydalanılması halinde damga vergisine tabi tutulabilir. Kanundaki kasıt bizce budur. Bu nedenle, yurtdışındaki şirketler arasında düzenlenen bu tür sözleşmeler için Türkiye’de damga vergisi aranmamalıdır.

4. KAĞIDIN “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” KAVRAMI İLE İLGİLİ DANIŞTAY KARARLARI VE GÖRÜŞLERİMİZ :

Yukarıdaki bölümde bahsettiğimiz özelgelerden anlaşılacağı üzere Maliye İdaresi Kağıdın “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” konusunda geniş yorum yapmakta, bu nedenle kağıdın hükmünden gerçek anlamda faydalanma olmadığı hallerde bu kağıt ile ilgili Türkiye’de yapılan çok basit işlem ve kayıtlarda bile damga vergisi aramaktadır.

Bu şekilde damga vergisi tarhiyatına uğrayan bazı kişiler konuyu vergi yargısına taşımış olup, kağıdın “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” olup olmadığı konusunda az sayıda da olsa Danıştay Kararı ortaya çıkmıştır.

Bu konuda tespit edebildiğimiz Danıştay Kararları ve görüşlerimiz aşağıda sunulmuştur.

- YURTDIŞINDA DÜZENLENMİŞ OLAN BİR SÖZLEŞME İLE İLGİLİ DANIŞTAY KARARININ ⁹ İLK VE SON PARAGRAFI ŞÖYLEDİR :

İSTEMİN ÖZETİ : Yükümlü şirketin 1992 yılının Ağustos döneminde taşıtanlarla yaptığı “Charter Party” sözleşmesi için damga vergisi

⁹ Danıştay 7. Dairesi’nin 12.5.1998 tarih ve E. 1997/4127, K. 1998/1798 sayılı Kararı.

ödemediğinin saptandığından bahisle kaçakçılık cezalı damga vergisi salınmasına yönelik işlemi; 488 sayılı Kanun'un 1, 2, 3ve 4. maddeleri ile 3505 sayılı Kanun'un geçici 2. maddesinden bahisle, olayda, uluslararası deniz taşımacılığıyla iştirak eden yükümlü şirket ile yurt dışında faaliyet gösteren diğer bir şirket arasında yurt dışında tek nüsha olarak düzenlenen Charter Party sözleşmesinin, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilip edilmediği, üzerinde devir veya ciro işlemi yapılıp yapılmadığı veya herhangi bir suretle HÜKÜMLERİNDEN YARARLANILIP YARARLANILMADIĞI HUSUSUNDA BİR TESPİT YAPILMADIĞININ ANLAŞILMASI KARŞISINDA, bu sözleşme dolayısıyla yapılan cezalı tarhiyatta isabet bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin 08.05.1997 tarih ve E. 1996/1355, K. 1997/559 sayılı kararının; inceleme raporu doğrultusunda yapılan cezalı tarhiyatın yasal olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

.....
.....
SONUÇ : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, TEMYİZ İSTEMİNİN REDDİNE; kararın onanmasına, 12.05.1998 gününde oybirliği ile karar verildi.

Görüldüğü gibi, bu Kararda yurtdışında düzenlendiği için damga vergisine tabi olmayan bir kağıda ilişkin olarak bu kağıdın vergiye tabi hale geldiğine dair bir tespit bulunmadığı gerekçesiyle, dava konusu tarhiyat Danıştay tarafından kanuna uygun bulunmamıştır.

- RESMİ DAİREYE İBRAZ EYLEMİNİN “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” ANLAMINA GELMEDİĞİ yönündeki bir Danıştay Kararında ¹⁰ şu paragraf yer almaktadır :

“488 sayılı Damga Vergisi Kanununun "Mükellef" başlıklı 3'üncü maddesinin son fıkrasında; yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergisinin, Türkiye'de bu kağıtları resmi dairelere ibraz edenler, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar tarafından ödeneceği öngörülmüştür. Görüldüğü üzere, fıkra, yabancı memleketlerde veya Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar dolayısıyla damga vergisinin doğabilmesi, birbirinden bağımsız üç ayrı durumdan herhangi birinin gerçekleşmiş olmasına bağlı bulunmaktadır. Bu üç durum; kağıdın Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi, üzerinde devir veya ciro işlemi yapılması ve herhangi bir suretle hükmünden yararlanılmasıdır. Taraflar arasında imzalanan sözleşme Türkiye'de herhangi bir resmi daireye ibraz edilmediği gibi, üzerinde devir ve ciro işlemi de yapılmadığından; ilk iki durum, olayda, söz konusu değildir. Damga Vergisini doğuran ÜÇÜNCÜ DURUMUN VARLIĞI ise,

¹⁰ Danıştay 7. Dairesi'nin 20.12.2000 tarih ve E. 1999/294, K. 2000/4088 sayılı Kararı.

mahkemece, “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” koşulunun, kağıdın vergilendirme için gerekli olan ticari ya da hukuki işlem için Türkiye’de resmi makamlara ibraz edilmesi şeklinde gerçekleşmiş olmasına bağlı kabul edilmiştir. Bu yorum tarzı kabul edilebilir nitelikte değildir. Zira; kağıdın Türkiye’de resmi makamlara ibrazı hali, yukarıda, yabancı ülkelerde düzenlenen kağıtlar bakımından, damga vergisini doğurduğu açıklanan üç bağımsız durumdan ilkidir. Hükmünden yararlanma halinden ayrı ve bağımsız bir durum olarak düzenlemeye yer alan resmi makamlara ibraz halinin, aynı zamanda, hükmünden yararlanma halinin gerçekleşme koşulu olarak kabulü, Kanun koyucunun damga vergisini doğuran olay olarak üç ayrı hal öngörmekle güttüğü amaca aykırıdır.”

Bu paragraftaki görüşe katılıyoruz.

Görüldüğü gibi Danıştay,

- Resmi daireye ibraz ile
- “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA”

durumlarının ayrı ayrı zikredilmiş olduğunu dikkate alarak RESMİ DAİREYE İBRAZIN HÜKMÜNDEN YARARLANMA ANLAMINA GELMEDİĞİ görüşüne ulaşmıştır.

Bu isabetli yorumdan hareket edersek, damga vergisi zamanaşımına uğramış bir kağıdın,

- Dava belgeleri arasında mahkemeye,
- veya herhangi bir nedenle vergi dairesine,
- yahut başka bir resmi daireye

ibrazını “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” sayan özelgelerin Danıştay tarafından isabetli bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Aynı kararda Danıştay “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” kavramının ne anlama geldiği hakkındaki görüşünü şöyle ifade etmiştir.

“Dosyanın incelenmesinden; davacı Banka hakkındaki tarhiyatın, inceleme elemanı tarafından, yukarıda sözü edilen sözleşmenin hükmünden Türkiye’de faydalanıldığından bahisle, önerildiği anlaşılmıştır. O halde; dosyadaki uyuşmazlığın çözümü, “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” kavramının anlamının ve, olayda, gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesine bağlı bulunmaktadır.

Damga vergisinin konusu olan her kağıt, taraflarına haklar yaratan ya da borç, yükümlülük ve ödevler getiren hukuki durumları belli eden veya ispata yarayan araçtır. Bu tür bir kağıdın hükmünden yararlanma ise,

belgelenen hukuki durumun öngördüğü hak, borç, yükümlülük ve ödevlere İŞLERLİK KAZANDIRILMASI; başka deyişle, tarafların HAKLARINI ELDE ETMELERİ, borç, yükümlülük ve ödevlerini de yerine getirmeleridir. Yabancı ülkelerde düzenlenen kağıtlar bakımından, söz konusu elde etme ve yerine getirme eylemlerinin Türkiye'de gerçekleşmesi, yukarıda açıklanan yasal düzenlemede öngörülen, damga vergisini doğuran olaydır.”

Görüldüğü gibi burada bir kağıdın “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” hali, bu kağıt sayesinde “HAK ELDE ETME” veya kağıdın hukuki gücünden faydalanarak “KAZANIM SAĞLAMA” olarak tanımlanmıştır.

Bu görüşü de isabetli buluyoruz.

Yine aynı Kararın sondan ikinci paragrafında,

“Yabancı kurumla imzaladığı teminatlı tevdiat sözleşmesi ile davacı Banka, kendisine yabancı kurum tarafından depo edilecek mevduat karşılığında, bu kurumdan menkul kıymet satın almayı taahhüt etmiştir. Buna göre; söz konusu sözleşme ile davacı Bankaya sağlanan hak, kendisine mevduat depo edilmesini istemekten; yükümlülük ise, bunun karşılığında yabancı kurumdan menkul kıymet satın almaktan ibarettir. Olayda; sözleşmenin tarafları, taahhütlerini yerine getirmiş bulunmaktadır. Yani; sözleşmede öngörülen hak ve yükümlülükler İŞLERLİK KAZANDIRILMIŞTIR. Bu işlerlik kazandırma eylemlerinin Türkiye'de gerçekleştirildiklerinde ise, uyumsuzluk yoktur. Dolayısıyla, SÖZLEŞMENİN HÜKMÜNDEN TÜRKİYE'DE YARARLANMA HALİNİN OLAYDA VARLIĞI AÇIKTIR. SÖZLEŞMEDE, İNGİLİZ KANUNLARINA VE MAHKEMELERİNİN YETKİLERİNE YAPILAN GÖNDERME, BU DURUMU DEĞİŞTİREBİLECEK NİTELİKTE DEĞİLDİR. Bu bakımdan; dava konusu tarh ve ceza kesme işlemlerinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”

denilmek suretiyle KAĞIDA DAYALI EDİNİMLERİN İCRASI, “HÜKMÜNDEN FAYDALANMA” OLARAK YORUMLANMIŞTIR.

Bu yoruma da katılıyoruz.

- DAMGA VERGİSİ ZAMAN AŞIMINA UĞRAMIŞ BİR SÖZLEŞMENİN STOPAJ FAZLALIĞININ İADESİ TALEBİ İLE İLGİLİ OLARAK VERGİ DAİRESİNE İBRAZININ DAMGA VERGİSİNİN YENİDEN DOĞMASINA SEBEP OLAMAYACAĞI YÖNÜNDEKİ BİR DANIŞTAY KARARINDA ¹¹ ;

“.....sözleşmenin 2009 yılında imzalanması nedeniyle en geç 31/12/2014 tarihine kadar tebliği gerekirken, bu süre aşıldıktan sonra 08/05/2019 tarihinde tebliğ edildiğinin anlaşılması karşısında 213 Sayılı Kanun'un 114. maddesinin 4. fıkrasında yer alan evrakın HÜKMÜNDEN YARARLANMA

¹¹ Danıştay 9. Dairesi'nin 16.12.2021 tarih ve E. 2020/5904, K. 2021/6804 sayılı Kararı.

KOŞULUNUN GERÇEKLEŞİP GERÇEKLEŞMEDİĞİNİN ORTAYA KONULMASI GEREKTİĞİ, ara kararla sözleşme hükümlerinden 2014/Haziran döneminde yeniden yararlanıldığına dair idarece yapılan tespitlerin neler olduğunun sorulduğu, 05/11/2019 tarihli cevabi yazıda davacı şirketin 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesine istinaden iade/mahsup talebinde bulunduğu ve ilgili beyannamede 2014 dönemine ait kesintileri iadeye esas aldığı belirtilmediğinin görüldüğü, TEVKİF YOLUYLA KESİLEN VERGİLERİN MAHSUP ve İADESİ İŞLEMLERİ İÇİN İBRAZİ GEREKEN BELGELERİN İLGİLİ TEBLİĞDE SAYILMIŞ OLDUĞU, BU BELGELER ARASINDA İADE KONUSU EDİLEN İŞE İLİŞKİN SÖZLEŞMELERİN BULUNMADIĞININ GÖRÜLDÜĞÜ, bu nedenle, sözleşme hariç diğer belgelerin ibrazı halinde iade işleminin gerçekleştirilebileceğinin anlaşıldığı, sözleşmenin anılan iade işlemlerinde hukuki, ticari, MALİ SONUÇLAR YARATMADIĞI, dolayısıyla hükmünden yararlanılmadığının görüldüğü, bu durumda 2009 yılında yapılan sözleşmeden kaynaklanan damga vergisinin en geç 31/12/2014 tarihine kadar tarh ve tebliği gerekirken, bu süre aşıldıktan sonra yapılan tarhiyatın zamanaşımı nedeniyle kaldırılması gerektiği gerekçesiyle kabul eden.....”

Vergi mahkemesi ve bölge idare mahkemesi kararı uygun bulunmuştur.

Bu Danıştay Kararının da isabetli olduğunu düşünüyoruz.

- YURTDIŞINDA DÜZENLENEN KONTRGARANTİYE İSTİNADEN YURTİÇİNDE TEMİNAT MEKTUBU VERİLMESİ HALİNDE, KONTRGARANTİNİN HÜKMÜNDEN TÜRKİYE’DE YARARLANILDIĞI yorumu ile ilgili kağıdın DAMGA VERGİSİNE TABİ OLDUĞU YÖNÜNDE VERİLMİŞ DANIŞTAY KARARI MEVCUTTUR ¹²

5. DAMGA VERGİSİ KANUNU YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILMALIDIR :

Bu yazımız vesilesiyle Damga Vergisi Kanunu’nun çok ilkel ve sakıncalı olduğu yönündeki görüşümüzü tekrarlıyoruz.

¹² Sayın Nuri DEĞER’in “EN SON ŞEKLİYLE DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI” isimli kitabının 79 uncu sahifesi. (Sayın SMMM Hülya YAVUZCAN’ın Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi’nin Kasım 2020 sayısında yayımlanan “YURTDIŞINDA DÜZENLENEN BİR KAĞIDIN HÜKÜMLERİNDEN FAYDALANAN MÜKELLEF DAMGA VERGİSİ ÖDEMEK ZORUNDA MIDIR ?” başlıklı yazısı.)

Bu görüşümüzün gerekçeleri şöyle özetlenebilir :

- Sözleşmelerin damga vergisine tabi tutulmasının ne kadar sakıncalı olduğu, başka bir yazımızda ¹³ dile getirilmiştir.
- Beyanname içeriğinden bağımsız olarak (boş beyannamelerden dahi) maktu damga vergisi alınması adaletsiz olup Anayasa'ya aykırıdır.
- Ücretler üzerinden gelir vergisi stopajı alınmakta iken ayrıca damga vergisi stopajı alınması anlamsızdır.
- Muhtelif kanunlara dağılmış çok sayıdaki istisna hükmünün varlığı da ciddi olarak sorun yaratan bir unsurdur.

6. SONUÇ :

Yurtdışında düzenlenmiş olma veya zaman aşımına uğrama nedenleriyle damga vergisi alınamayan kağıtların “*HÜKMÜNDEN FAYDALANMA*” gerekçesiyle damga vergisine tabi hale gelmesi, bu tabirin anlamının bilinmesi ihtiyacını doğurmaktadır.

“*HÜKMÜNDEN FAYDALANMA*” tabirini açıklayan bir yasa ve tebliğ bulunmaması eksiklidir.

Maliye İdaresi, reel bir kazanım olmasa bile kağıtla ilgili önemsiz işlemleri dahi “*HÜKMÜNDEN FAYDALANMA*” olarak yorumlamakta olup bu yaklaşımı doğru bulmuyoruz.

Danıştay ise somut bir menfaat elde edilmediği sürece “*HÜKMÜNDEN FAYDALANMA*” halinin ortaya çıkmayacağı ve resmi daireye ibraz eyleminin, “*HÜKMÜNDEN FAYDALANMA*” anlamına gelmeyeceği yönünde isabetli bulduğumuz kararlar vermektedir.

Bizim asıl görüşümüz, Damga Vergisi Kanunu'nun bir an önce yürürlükten kaldırılması gerektiği yönündedir.

¹³ Lebib Yalkın Dergisi'nin Kasım 2010 sayısında yayımlanan “*SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ KALDIRILMALIDIR*” başlıklı yazımız.

(www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/2010)

DENET DUYURU

Sayı : 2022/006/12

KAYNAKÇA:

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.12.2010 tarihli ve 730 sayılı özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.01.2014 tarihli ve 66813766-155(1-2012/68)-5 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.06.2015 tarihli ve 61847 sayılı özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.05.2010 tarihli ve 1326-371 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.08.2012 tarihli ve 2579 sayılı özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.03.2006 tarihli ve DMG:031-99/804 sayılı özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.12.2005 tarihli ve GİB.4.06.17.02/DMG sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.09.2014 tarihli ve 97895701-155[1-2013/134]-2282 sayılı özelgesi
- Danıştay 7. Dairesi'nin 12.5.1998 tarihli ve E. 1997/4127, K. 1998/1798 sayılı Kararı
- Danıştay 9. Dairesi'nin 16.12.2021 tarihli ve E. 2020/5904, K. 2021/6804 sayılı Kararı
- Nuri DEĞER, “*En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*”, Seçkin Yayınevi, 4. Baskı, Ankara, 2016, syf 79
- Nuri DEĞER, “*Kağıdın Hükmünden Yararlanma Konusunda Damga Vergisi Uygulaması*”, Yaklaşım Dergisi, Mart 2015
- SMMM Hülya YAVUZCAN, “*Yurtdışında Düzenlenen Bir Kâğıdın Hükümlerinden Faydalanan Mükellef Damga Vergisi Ödemek Zorunda Mıdır?*”, Lebib Yalkın, Kasım 2020
- Mehmet MAÇ, “*Sözleşmelerde Damga Vergisi Kaldırılmalıdır*”, Lebib Yalkın, Kasım 2010