

DAMGA VERGİSİNDE ZAMANAŞIMI SORUNU ve ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

QUESTION OF LIMITATION AND SPECIAL CASES



Hüseyin BARUTÇU*

ÖZ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114'üncü maddesinin birinci ve dördüncü fıkrasının uygulanması damga vergisinde önemli bir konudur. Bu iki fıkranın birbiriyle benzerlikleri ve farkları, açıklanması gereken konuların başında gelmektedir. Özellikle bu iki fıkranın uygulamasında zaman kavramıyla değişen bazı parametreler (Vergiden istisna edilen kâğıtların vergi kapsamına alınması, damga vergisi oranının değişmesi vb.) cevaplanması gereken soruları da beraberinde getirmektedir.

Bu çalışmamızda damga vergisini genel hatlarıyla ortaya koymaya çalışacağız. Daha sonra, değişen bu parametrelerin Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin birinci ve dördüncü fıkrasının uygulanmasında ne gibi farklılıklar oluşturduğunu açıklamaya çalışacağız.

Anahtar Kelimeler: Damga Vergisinde Zamanaşımı, Tarh Zamanaşımı, Hükmünden Faydalanma, Vergiyi Doğuran Olay.

ABSTRACT

Practice of first and fourth paragraphs of Article 114 of Tax Procedure Law, no. 213, is an important issue. Similarities and differences of these two paragraphs need further explanation. In particular, parameters (taxing exempted documents, change of stamp duty rate etc.) that change in the practice of these two paragraphs by the time bring back questions that need to be answered. In this study, we will try to outline stamp duty subject. Then we will try to explain what kind of changes occur in the practice of as a result of these varying parameters in the practice of the first and fourth paragraphs of Article 114 of Tax Procedure Law.

Keywords: Limitation in stamp duty, tax calculation limitation, benefit from its provision, taxable event

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19'uncu maddesinde 'Vergiyi Doğuran Olay' tanımlanmıştır. Vergiyi doğuran olay; vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiş ve vergi alacağının mükellef bakımından vergi borcunu teşkil ettiği belirtilmiştir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'nci maddesinde; "Bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisine tabidir. Bu kanundaki kâğıtlar terimi, 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 eder." hükmü yer almaktadır. Damga Vergisi yönünden vergiyi doğuran olay, bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan, yazılıp imzalanarak veya imza yerine geçen bir işaret konarak düzenlenen ve belli bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilecek niteliğe haiz kâğıtların düzenlenmesi ile gerçekleşir. Nitekim 60 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde de bu durum¹ belirtilmiştir. Dolayısıyla Damga Vergisi, kâğıdın ihtiva ettiği işlemler üzerinden değil, bizzat kâğıdın kendisinden alınmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Zamanaşımı Süreleri" başlıklı 114'üncü maddesinde; "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar." hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin 3239 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle değişik son fıkrasında 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağının yeniden doğacağı şeklindedir.

Damga vergisinde zamanaşımı vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yıldan itibaren işlemeye başladığından, zamanaşımı süresinin başlangıcının belirlenebilmesinde vergi alacağının doğduğu anın öncelikle belirlenmesi gerekmektedir. Damga vergisinde vergiyi doğuran olay ve aynı zamanda vergi alacağının doğduğu an, vergiye tabi kâğıdın düzenlendiği, hüküm ifade eder hale geldiği andır.

Damga vergisinde tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra damga vergisine tabi evrakın hükmünden yeniden faydalandığında, **faydalanılan an itibariyle vergiyi doğuran olay ikinci kez ortaya çıkmaktadır.** Hükmünden faydalanma konusu ise esas olarak, kâğıtlarda yer alan hak ve yükümlülükler dayanarak hukuki, ticari, mali olaylar ve sonuçlar yaratmak anlaşılmalıdır. Hüküm bir gücün etkisinin ifadesi olduğundan, bir kâğıdın hükmünden faydalanma o kâğıdın gücünden etkisinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda, zamanaşımı süresinden sonra herhangi bir şekilde hükmünden faydalanması nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin dördüncü fıkrası hükmü uyarınca damga vergisi alacağı yeniden doğan bir kâğıda ilişkin ödenmeyen veya eksik ödenen damga vergisinin, bu alacağın doğduğu tarih itibariyle yeniden aranılması ve yürürlükte bulunan mevzuata göre damga vergisinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.²

Vergilendirme esas itibariyle vergiyi doğuran olay ile başlamakta verginin tahsiliyle sona ermektedir. Vergilendirme sürecinin yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun bir şekilde yürütülmesi vergi idaresinin kanuni yükümlülüklerinden biridir. Damga vergisi açısından kâğıdın düzenlenmesiyle başlayan vergilendirme süreci kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanmasını

¹ 60 Seri No' lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği

² T.C. Gelir İdaresi Başkanlığının 01/12/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-161.730 sayılı özelgesi

la devam etmekte, en son aşamada bu vergi mükellefi tarafından ödenmektedir. Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden zamanaşımı süresi dolduktan sonra tekrar faydalandığı takdirde hükümlerinden faydalanılan an itibarıyla vergi alacağının yeniden doğduğu ve damga vergisi açısından bu kâğıdın yeniden değerlendirilmesi gerektiği önceki bölümde belirtilmişti. Hükümlerinden tekrar faydalanılan bu kâğıtlara ilişkin birtakım parametrelerin değişmesi temel vergilendirme mantığı açısından kaçınılmazdır. (Vergiden istisna edilen kâğıtların vergi kapsamına alınması, vergiye tabi olan kâğıtların istisna kapsamına alınması, damga vergisi oranlarının değişmesi, damga vergisinde üst sınırın değişmesi vs.) Değişen bu parametrelerin damga vergisi kanunu açısından oluşturduğu özellikli durumlar şunlardır:

- Zamanaşımı süresinin başlangıç ve bitiş tarihlerinin belirlenmesi,
- Kâğıt düzenlendiği tarihte damga vergisine tabi olan bir kâğıdın hükmünden faydalandığı tarihte verginin konusu dışına çıkartılmış olması,
- Kâğıt düzenlendiği tarihte damga vergisine tabi olmayan bir kâğıdın hükmünden faydalandığı tarihte verginin konusuna girmesi,
- Birden çok işlem ihtiva eden bir kâğıdın sadece tek bir hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanılması,
- Damga vergisi oranının değişmesi,
- Yabancı para cinsinden düzenlenen kâğıtlarda döviz kurunun değişmesi,
- Damga vergisinde üst sınırın değişmesi,

Çalışmamızda değişen bu parametrelerin damga vergisi uygulaması açısından ne anlama geldiğini vergi idaresinin görüşleri ve kendi açımızdan analiz etmeye çalışacağız.

2- ÖZELLİKLİ KONULAR

2.1- Zamanaşımı Süresinin Başlangıç ve Bitiş Tarihlerinin Belirlenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin birinci fıkrasında, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı, dördüncü fıkrasında ise damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağının yeniden doğacağı belirtilmiştir.

Buna göre damga vergisinde zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu dolayısıyla kâğıdın düzenlendiği tarihi takip eden yıldan başlamak üzere beş yıl olup, bu süre içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergi zamanaşımına uğramakta ancak bu süre dolduktan sonra hükümlerinden yeniden yararlanılması durumunda (resmi dairelere ibraz edilmesi, sözleşmede değişiklik yapılması vs.) bu kâğıt için damga vergisi yeniden doğacak ve zamanaşımı yeniden başlayacaktır.

Örnek:

25 Temmuz 2005 tarihinde düzenlenen bir sözleşmeye ilişkin damga vergisi 31.12.2010 tarihine kadar tarh ve tahakkuk ettirilmezse mezkûr sözleşmeye ilişkin damga vergisi zamanaşımına uğramaktadır. Ancak herhangi bir şekilde bu sözleşme hükümlerinden zamanaşımı süresi dışında olan 25 Temmuz 2011 tarihinde tekrar faydalandığı takdirde vergi idaresi açısından vergi alacağı yeniden doğacak ve yeni zamanaşımı süresi 31.12.2016 tarihi olacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da damga vergisi ödenmemiş bir kâğıdın hükmünden zamanaşımı süreleri içerisinde herhangi bir tarihte tekrar yararlanılması durumunda za-

manaşımı süresinin uzamayacağıdır. Yukarıdaki örnekte 25 Temmuz 2005 tarihinde düzenlenen ve damga vergisi ödenmemiş kâğıdın hükmünden 25 Temmuz 2007 tarihinde tekrar faydalanılması durumunda zamanaşımı süresi değişmeyecek ve 31.12.2010 tarihinde zamanaşımına uğrayacaktır.

Burada açıklanması gereken diğer bir husus ise Vergi Usul Kanunu'nun 18'inci maddesinde yer alan 'Sürelerin Uzaması' hükümlerinin damga vergisi açısından zamanaşımına herhangi bir etkisinin bulunmadığıdır. Yukarıda belirtilen örnekten hareketle 25 Temmuz 2005 tarihinde düzenlenen ve damga vergisi ödenmemiş kâğıdın hükmünden 25 Temmuz 2007 tarihinde tekrar faydalanılması durumunda zamanaşımı süresi yeniden 5 yıl uzamayacak ve söz konusu kâğıda ait damga vergisi 31.12.2010 tarihinde zamanaşımına uğrayacaktır.

2.2- Kâğıt Düzenlendiği Tarihte Damga Vergisine Tabi Olan Bir Kâğıdın Hükmünden Faydalanıldığı Tarihte Verginin Konusu Dışına Çıkarılmış Olması / Kâğıt Düzenlendiği Tarihte Damga Vergisine Tabi Olmayan Bir Kâğıdın Hükmünden Faydalanıldığı Tarihte Verginin Konusuna Girmesi

Vergi hukukunda istisna; vergi kanunun vergiye tabi tuttuğu konunun, yine kanunun açık hükmü ile vergi dışına çıkarılması, yani bu kısmın vergiye tabi tutulmamasıdır. Damga Vergisi Kanunu'nda, verginin konusu olan ve vergilendirilecek kâğıtlar, kanuna ekli (1) sayılı tabloda belirlenmiş, yine Kanun'a ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Kanuna ekli olan (1) ve (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar çeşitli yasa ve alt düzenlemeler ile değişikliğe uğramış; bu kapsamda vergiye tabi olan kâğıtlardan bazıları istisna kapsamına alınırken bazıları verginin konusunun içine dâhil edilmiştir.

Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükümlerinden faydalanıldığı dönemde vergiden istisna edilmesi veya düzenlendiği ilk anda damga vergisine tabi olmayan kâğıtların hükümlerinden faydalanıldığı dönemde damga vergisinin kapsamına alınması halinde nasıl hareket edilmesi gerektiği üzerinde durulması gereken diğer bir noktadır. Esasen damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükümlerinden faydalanıldığı dönemde vergiden istisna edilmesi halinde, hükümlerinden faydalanılan dönemde vergiyi doğuran olay kanunlarla istisna kapsamına alındığından hükümlerinden faydalanılan bu kâğıtlardan damga vergisi aranılması gerekmektedir. Yine aynı şekilde düzenlendiği tarihte damga vergisine tabi olmayan kâğıtların hükümlerinden faydalanıldığı dönemde damga vergisinin kapsamına alınması halinde, hükümlerinden faydalanılan dönem itibarıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ve bu tarih itibarıyla kanunda belirtilen nispet ve oranlar dâhilinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Gerçekten de Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 30.11.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02/DMG:.../ sayılı özelgesinin sonuç bölümü; 'Bu itibarla, .../2005 tarihinde ... Sulh Hukuk Mahkemesi'nde dava konusu yapılarak, yeniden hükmünden yararlanılmak istenilen söz konusu meskeninize ait kiracı ile aranızda düzenlenen, Ekim/1999 tarihli kira mukavelenamesine ilişkin olarak ödenmesi gereken, damga vergisinin zamanaşımına uğradığı anlaşılması olup kanuna ekli Damga Vergisinden İstisna Edilen Kâğıtları düzenleyen (2) sayılı tablonun Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kâğıtlar bölümünün 31'inci bendi gereğince istisna edildiğinden dolayı damga vergisinin aranılmaması gerektiği...' şeklindedir.

Örnek:

15/07/2016 tarihinde kabul edilen 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 28'inci maddesi ile damga vergisi kanununa yeni söz-

leşme türleri eklenmiş ve bu kapsamda resmi şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerinin (Binde 9,48) oranında damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Buna göre 01.01.2016 tarihinde resmi şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri damga vergisine tabi olmamakla birlikte, bu sözleşmelerin hükümlerinden kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra yararlanılması durumunda damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Yine aynı Kanun'un 29'uncu maddesi ile 06/06/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu uyarınca düzenlenen taahhütnameler damga vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre 25.07.2005 tarihinde Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre düzenlenen damga vergisi ödenmemiş taahhütnameler kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 09/08/2016 tarihi itibarı ile zamanaşımına uğramış bulunmaktadır. Zamanaşımına uğramış olan bu taahhütnamelerin hükümlerinden Kanun'un yürürlük tarihinden sonra yararlanılsa dahi söz konusu taahhütnameler istisna kapsamına dâhil edildiğinden dolayı damga vergisine tabi tutulmayacaktır.

2.3- Birden Çok İşlem İhtiva Eden Bir Kâğıdın Sadece Tek Bir Hükmünden Tarh Zamanaşımı Süresi Dolduktan Sonra Faydalanılması

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun konusunu, kişiler tarafından yapılan işlemler değil söz konusu işlemleri belgelendirmek amacıyla düzenlenen kâğıtlar oluşturur. Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan ve birden çok işlem ihtiva eden bir kâğıdın tek bir hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde vergilendirme işlemlerinin nasıl yürütülmesi gerektiği açıklanması gereken diğer önemli konulardan bir tanesidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin son fıkrasında; "Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar." hükmünden hareketle birden çok işlem ihtiva eden bir kâğıdın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay kâğıtta belirtilen her bir işlem itibarıyla meydana gelecektir. Nitekim damga vergisinin konusunu, Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların oluşturduğu yazımın ilk bölümünde belirtilmişti.

Bu noktada üzerinde durulması gereken diğer bir önemli husus ise birden çok işlem ihtiva eden bir kâğıdın tek bir hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanılması halinde Damga Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinin nasıl uygulanacağıdır. Kanun'un "Bir Kâğıtta Birden Fazla Akit ve İşlem Bulunması" başlıklı 6'ncı maddesinde; "Bir kâğıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır. Bir kâğıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır." hükmü yer almaktadır. Birden çok işlem ihtiva eden bir kâğıdın tek bir hükmünden zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanılması halinde damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay kâğıtta belirtilen her bir işlem itibarıyla meydana gelmekte birlikte bu işlemlerin birbirinden tamamen ayrı veya bir asıldan doğma olmaları durumuna göre vergilendirme işlemleri farklılık arz edecektir. Bahsedilen bu iki durumu örnekler yardımıyla açıklamaya çalışalım:

Örnek 1:

25.07.2005 tarihinde düzenlenen kira bedeli ve adi kefalet şerhi içeren bir kira sözleşmesinin damga vergisi 31.12.2010 tarihinde zamanaşımına uğramakla birlikte, bu sözleşme hükümlerinin herhangi birinden bu tarihten sonra faydalandığı takdirde mezkûr sözleşmeye ilişkin damga vergisi

açısından vergiyi doğuran olay iki işlem itibarıyla meydana gelmektedir. Damga Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesi uyarınca bu işlemler birbirinden tamamen ayrı işlem oldukları için ayrı ayrı vergilendirilmesi gerekmektedir.

Örnek 2:

Yukarıda detayları belirtilen kira sözleşmesinin müşterek müteselsil borçlu kefalet şerhi içermesi durumunda bu sözleşme hükümlerinin herhangi birinden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde vergiyi doğuran olay iki işlem itibarıyla meydana gelmekte birlikte söz konusu sözleşmenin vergisi bu işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma olmaları sebebiyle yüksek vergi alınmasını gerektiren kefalet işlemi üzerinden vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

2.4- Damga Vergisi Oranının Değişmesi

Çalışmamızın 2.2. bölümünde belirtildiği üzere damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra yeniden faydalanıldığında, faydalanılan an itibarıyla vergiyi doğuran olay ikinci kez ortaya çıkmaktadır. Vergiyi doğuran olayın ikinci kez ortaya çıkmasıyla birlikte yeni bir vergilendirme süreci başlamakta hükmünden yararlanan bu kâğıtların, hükmünden yararlanma tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre damga vergisinin yeniden değerlendirilmesi ve bu tarih itibarıyla geçerli nispet üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Örnek:

(A) Ltd. Şti. ile (B) A.Ş. arasında 25.07.2005 tarihinde yıllık 200.000 TL olmak üzere 5 yıllığına bir kira sözleşmesi imzalanmış olup, sözleşmeye ilişkin damga vergisi beyan edilmemiş ve ödenmemiştir. Bu sözleşmeye ilişkin damga vergisi 31.12.2010 tarihinde zamanaşımına uğramış olmakla birlikte (A) Ltd. Şti. nezdinde 2007 yılına ilişkin olarak yapılan bir vergi incelemesinde kira ödemelerini ispat edici vesika olarak mükellef kurum temsilcisi tarafından bu sözleşme ibraz edilmiş ve 25 Temmuz 2011 tarihinde müfettiş Bay (Y) ile Vergi İnceleme Tutanağı imzalanmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı listesinin I-A-1 maddesinde yer alan kira mukavele namelerindeki (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden) nispi damga vergisi oranı 29/12/2009 tarihli ve 2009/15725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile binde 1,50'den, binde 1,65'e yükseltilmiştir. Bu durumda söz konusu sözleşmeye ilişkin olarak alınması gereken damga vergisi tutarı 1.650,00-TL (1.000.000,00 x 0,00165) olacaktır.

2.5- Yabancı Para Cinsinden Düzenlenen Kâğıtlarda Döviz Kurunun Değişmesi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun "Yabancı Paraların Türk Parasına Çevrilmesi" başlıklı 12'inci maddesinde; "Damga Vergisine tabi kâğıtlarda yazılı yabancı paralar Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek ona göre Damga Vergisi alınır." hükmü yer almaktadır.

Yabancı paraların Türk parasına çevrilmesinde esas alınacak kur ile ilgili olarak 35 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde; "... Vergiye tabi kâğıdın yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde ise kâğıt üzerinde yer alan dövizin, kâğıdın düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankası'na tespit ve ilan olunan cari **döviz satış kuruna** göre bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır. Damga Vergisi "azami tutarı" aşmış aşmadığı hususunun buna göre dikkate alınacağı tabidir." şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Dalgalı kur rejiminin³ uygulandığı ülkemizde kur değişimlerinin oluşturduğu yatay ve dikey hareketlilik Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin dördüncü fıkrasının uygulanmasında birtakım sorunlara neden olmaktadır. Özellikle damga vergisi açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki kur ile damga vergisi ödenmemiş kâğıtların hükümlerinden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra tekrar faydalanıldığı tarihteki kurun farklı olması yabancı paralı kâğıtlara ilişkin damga vergisi matrahının hesaplanmasında hangi kurun dikkate alınması gerektiği sorusunu gündeme getirmektedir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere, damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra tekrar faydalanıldığında, faydalanılan an itibariyle vergiyi doğuran olay ikinci kez ortaya çıkmaktadır. Vergiyi doğuran olayın ikinci kez ortaya çıkmasıyla yeni bir vergilendirme süresi başladığından yabancı paralı bu sözleşmelerin hükümlerinden faydalanma tarihi itibariyle geçerli olan döviz satış kuru üzerinden damga vergisi matrahının hesaplanması gerekmektedir.

Örnek:

Kalem A.Ş. ile Kitap A.Ş. arasında 26 Temmuz 2010 tarihinde yıllık 100.000 \$ olmak üzere 5 yılına bir kira sözleşmesi imzalanmış olup, sözleşmeye ilişkin damga vergisi beyan edilmemiş ve ödenmemiştir. Kitap A.Ş. nezdinde 2013 yılına ilişkin olarak yapılan bir vergi incelemesinde kira ödemelerini ispat edici vesika olarak mükellef kurum temsilcisi tarafından bu sözleşme ibraz edilmiş ve 25 Temmuz 2016 tarihinde müfettiş Bay (X) ile Vergi İnceleme Tutanağı imzalanmıştır. (26 Temmuz 2010 tarihinde döviz satış kuru 1 Dolar = 1,5199 TL, 25 Temmuz 2016 tarihinde döviz satış kuru 1 Dolar = 3,0371 TL)

Yukarıda detayları belirtilen sözleşmeye ilişkin damga vergisi 31.12.2015 tarihinde zamanaşımına uğramış olmakla birlikte bu sözleşmenin hükümlerinden Vergi İnceleme Tutanağının imzalandığı tarih itibariyle tekrar faydalanıldığından 25 Temmuz 2016 tarihi itibari ile geçerli döviz satış kuru üzerinden damga vergisi matrahının hesaplanması gerekmektedir. Bu takdirde söz konusu sözleşmeye ilişkin damga vergisi matrahı (100.000 x 5 x 3,0371) 1.518.550 TL'dir.

2.6- Damga Vergisinde Üst Sınırın Değişmesi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun "Nispet" başlıklı 14'üncü maddesinde; "Kâğıtların Damga Vergisi bu Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlarda alınır. (Ek:4369/77 md.) (Yürürlük: 29.07.1998) Şu kadar ki her bir kâğıt için hesaplanacak vergi tutarı (1) sayılı tabloda yer alan sınırlamalar saklı kalmak üzere (Değişik:4842/28 md.) (Değişik:5281/43 md. Geçerlilik 01.01.2005) Yürürlük: 31.12.2004) 800 bin Yeni Türk Lirasını (61 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile 01.01.2017 tarihinden itibaren 1.865.946,80-TL) aşamaz. Bir önceki yılda uygulanan bu azami tutar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, o yıl tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır. (Ek:4842/28 md.) (Yürürlük: 24.04.2003) Bakanlar Kurulu yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek ve %20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

³ www.tcmb.gov.tr, Erişim tarihi: 14 Haziran 2017

Üst tutardan damga vergisine tabi tutulması gerekirken vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan kâğıtların hükümlerinden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığında; kâğıdın düzenlendiği tarihte geçerli olan üst tutar mı yoksa söz konusu kâğıtların hükümlerinden faydalanma tarihi itibari ile geçerli olan üst tutar mı damga vergisi tutarının hesaplamasında sınır olarak dikkate alınması gerektiği cevaplandırılması gereken diğer önemli konulardan bir tanesidir. Nitekim kâğıtların düzenlendiği tarih ile bu kâğıtların hükümlerinden faydalanma tarihi itibariyle geçerli olan üst tutar farklı olacaktır. Makalemizin önceki bölümlerinde belirtildiği üzere söz konusu kâğıtların hükümlerinden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra yeniden yararlanıldığında vergiyi doğuran olay yeniden doğacağından bu tarih itibariyle geçerli olan üst sınır damga vergisi tutarının hesaplanmasında dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek:

(A) Ltd. Şti. ile (B) A.Ş. arasında 25 Temmuz 2009 tarihinde 200.000.000 TL bedelli bir mukavelename imzalanmış olup söz konusu mukavelenameye ilişkin damga vergisi beyan edilmemiş ve ödenmemiştir. (51 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliğinin I-A-1 bölümünde mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler Binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabidir ve ilgili yılda geçerli olan azami tutar 1.136.904,10-TL'dir.) (A) Ltd. Şti. (B) A.Ş.'nin mukavele koşullarına uymadığı gerekçesi ile (B) A.Ş. aleyhine 25 Temmuz 2016 tarihinde icra takibi başlatmıştır. (59 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği'nin I-A-1 bölümünde mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler Binde 9,48 nispetinde damga vergisine tabidir ve ilgili yılda geçerli olan azami tutar 1.797.117,30 TL'dir.)

(A) Ltd. Şti. ile (B) A.Ş. arasında imzalanan mukavelenameye ilişkin damga vergisi 25 Temmuz 2016 tarihi itibari ile zamanaşımına uğramış olmakla birlikte tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra hükümlerinden faydalanılan bu mukavelenameye ilişkin vergi alacağı yeniden doğmaktadır. 25 Temmuz 2016 tarihi itibari ile hesaplanması gereken damga vergisi tutarı (200.000.000,00 x 0,00948) 1.896.000,00-TL olmakla birlikte ilgili yılda geçerli olan azami tutar 1.797.117,30 TL olduğundan tarh edilmesi gereken damga vergisi tutarı en fazla bu tutar kadar olacaktır. 2009 yılı için geçerli olan azami tutarın dikkate alınması mümkün değildir.

3- SONUÇ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Zamanaşımının Mahiyeti" başlıklı 113'üncü maddesinin birinci fıkrasında; "Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır." hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise "Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder." ibaresine yer verilmiştir.

Diğer vergilerden farklı olarak, zamanaşımı yönünden sınırsız süreli bir sorumluluğun uygulandığı damga vergisinde mükellefler açısından bu sorumluluğun sınırlarının belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Özellikle bu sorumluluğun sınırları belirlenirken damga vergisine tabi tutulması gerekirken vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde; vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile hükümlerinden faydalanma koşullarının gerçekleştiği tarih arasında değişen bazı parametreler (Vergiden istisna edilen kâğıtların vergi kapsamına alınması, vergiye tabi olan kâğıtların istisna kapsamına alınması, damga vergisi oranlarının değişmesi, damga vergisinde üst sınırın değişmesi vs.) bu sorumluluğun sınırlarını değiştirmektedir.

Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte damga vergisine tabi tutulması gerekirken vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergiyi doğuran olay ikinci kez meydana gelmektedir. Vergiyi doğuran olayın ikinci kez meydana gelmesiyle birlikte yeni bir vergilendirme süreci doğduğundan mezkûr sözleşmeye ilişkin damga vergisi değişen parametreler ışığında yeniden değerlendirilmelidir. Aksi bir durum damga vergisi uygulamasında olumsuz sonuçlara neden olacaktır. Bu da damga vergisi matrahının, tutarının eksik ya da fazla hesaplanmasına sebebiyet verecektir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 60 Seri No' lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01/12/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-161.730 sayılı özelgesi
- www.tcmb.gov.tr