

# DAMGA VERGİSİNDE ZAMANAŞIMI

**Mahmut TAYYAR ERGÜL\***

## 1. GİRİŞ

Zamanaşımı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114. maddesinde "Zamanaşımı, süre geçmesi dolayısıyla vergi alacağının ortadan kalkmasıdır.

Zamanaşımı mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

Süre geçmesi suretiyle alacağın ifasını talep etme veya dava etme yolunun tıkanması durumunda özel hukukta zamanaşımı ve hak düşürücü süreler kavramı kullanılmaktadır. Temel hukuk kuralı olan zamanaşımı vergi hukukunda da, bu hukuk dalının özellikleri içinde uygulama alanı bulmaktadır. Zamanaşımı, bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirtilmiş olan bir süre içinde alacaklının, hakkını istememesi veya borçluyu dava etmemesi nedeniyle, hak isteme veya dava açma imkanının ortadan kalkmasıdır. Anlaşılacağı üzere zamanaşımı, alacaklının alacağını değil, bunun istenebilmesi veya ifası için dava açılması imkanını ortadan kaldırmaktadır. Bu anlamda borç düşmez ve zamanaşımına uğramış olan borcun, borçlu tarafından isteyerek ödenmesi halinde bu ödeme geçerli bir ödeme sayılır.<sup>1</sup> Bu iki kavram arasındaki ayrım; hakim, zamanaşımını kendiliğinden dikkate almazken bir başka ifade ile tarafların iddiası halinde gözönünde bulundururken, hak düşürücü sürede bu sürenin geçip geçmediğini kendiliğinden dikkate almaktadır. Ayrıca hak düşürücü süre alacağı da ortadan kaldırmaktadır.<sup>2</sup>

Vergi hukukunda zamanaşımı, özel hukuktaki düşürücü zamanaşımı kuralları ile bağdaşmaktadır. Gerçekten de vergi dairesinin, vergiyi belirli bir zaman içinde tahakkuk ettirmemesi veya tahsil etmemesi halinde, sırasıyla tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı meydana gelir. Vergi Sistemimizde,

(\*) Vergi Denetmen Yardımcısı.

Tarih Zamanaşımı ve Tahsil Zamanaşımı olmak üzere iki ayrı zaman aşımı müessesesi bulunmaktadır. Tarih zamanaşımına ilişkin hükümler 213 sayılı VUK'nun 114. maddesinde, tahsil zamanaşımına ilişkin hükümlere ise 6183 sayılı AA-TUHK'nun 102. maddesinde yer verilmiştir.

Bu çalışmamızda Damga Vergisinde zamanaşımı ve bununla ilgili özel durumlar kapsamlı bir örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

## 2. ÖRNEK OLAY

A şahsı, X Dış Ticaret ve Pazarlama AŞ ile Y Örme Konfeksiyon AŞ'deki hisselerini şirketlerin diğer ortaklarından B şahsına devri karşılığında Borçlusu Z Tekstil Sanayi ve Ticaret AŞ ve Avalisti B şahsı, alacaklısı (lehdarı) A şahsı olan 25.01.1992 tanzim ve 20.12.1999 vade tarihli 2.000.000 USD (Amerikan Doları) tutarındaki bir bono almıştır. Bono alacaklısı A şahsı tarafından, İstanbul .... Noterliğine 10.12.1999 tarihinde ibraz edilerek noter tasdikli sureti çıkarılmıştır. Bu tasdik işlemi sırasında Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz satış kuru olan

(25.1.1992 tarihli Kur) 5.200 liradan Türk Lirasına çevrilerek  $5.200 * 2.000.000 = 10.400.000.000$  TL üzerinden  $\%0,05$  oranında  $10.400.000.000 * \%0,05 = 52.000.000$  TL damga vergisi pul yapıştırılarak A şahsı tarafından ödenmiştir. Daha sonra noter tasdikli bono Z Bankası Aksaray Şubesi tarafından tahsil işlemine konulmuş olup bono banka aracılığıyla 20.12.1999 tarihinde İstanbul .... Noterliği tarafından protesto işlemine tabi tutulup, icra işlemi için İstanbul .... İcra Müdürlüğü'ne gönderilmiş ve İcra Müdürlüğü tarafından yasal işlemler başlatılmıştır. Bu işlemlerden sonra bono üzerinde yapılan inceleme sonucunda bono üzerine yapıştırılan pulların 1999 basım tarihli olduğu ve bu tarihte İstanbul .... Noterine onaylatıldığı tespit edilmiştir.

Bu örnek olaydan hareketle olayda;

- 1- Damga vergisi ziyanının olup, olmadığı
- 2- Damga Vergisinin zamanaşımına uğrayıp uğramadığı,
- 3- Ziyaa uğratılan Damga vergisinden kimin sorumlu olduğu, soruları cevaplanmaya çalışılacaktır.

## 2.1. YASAL MEVZUAT

Damga Vergisi hukuki işlemlere bağlı olarak düzenlenen kağıtlar üzerinden alınan bir muamele vergisidir. Verginin konusunu, 488 sayılı DVK birinci maddesinin ilk fıkrasında belirtildiği üzere kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlardan oluşur. DVK'nun 3. maddesinde Damga Vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu belirtilmektedir... Yabancı Paraların Türk Parasına Çevrilmesi başlıklı, Damga Vergisi Kanununun 12 inci maddesinde ise,

*"MADDE 12 - Damga Vergisine tabi kâğıtlarda yazılı yabancı paralar Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek ona göre Damga Vergisi alınır."*

şeklinde hükmolunmuştur. Damga vergisine tabi kağıtların, yabancı para cinsinden düzenlenmesi mümkündür. Borçlar Kanununun 83 üncü maddesinde, Ticaret Kanununun 623 üncü madde hükmü buna imkan verdiği gibi Türk Parasını Koruma Mevzuatı bakımından da belli şartlara uyulmak kaydıyla yabancı para cinsinden kağıt düzenlenmesi müm-

kündür. 12 nci maddede damga vergisinin, yabancı paranın Türk Lirası karşılığı üzerinden alınacağı, Türk Lirası karşılığının da Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden bulunacağı öngörülmektedir.

11.11.1980 tarih ve 17157 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 15 Seri Nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde, *"Vergiye tabi kâğıtlarda yazılı yabancı paraların Türk parasına çevrilmesinde, Bu Tebliğ ekini teşkil eden listenin 1 ila 16 sıra numarasında belirtilen yabancı paraların Türk parasına çevrilmesinde, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca saptanmış bulunan son satış kurunun esas alınması ve ayrıca anılan Bankaca yabancı para kurlarında bir değişiklik yapıldığı takdirde Bakanlığımızca yeniden bir tebliğ yapılması beklenmeksizin, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca saptanarak, duyurulan döviz satış kurlarının vergilemede esas alınması uygun görülmüştür."* şeklinde düzenleme yapılmıştır. Buradaki satış kurları ile kastedilen döviz satış kurudur. Bu şekilde Merkez Bankasınca

belirlenen döviz satış kuru ile değerlendirileceği öngörülen yabancı paralar arasında ABD doları da bulunmaktadır.

Damga Vergisinde vergiyi doğuran olay kağıdın düzenlenip eksiksiz olarak tekemmül etmesidir. Yabancı paranın Türk parasına çevrilmesinde bu tarihte geçerli kur esas alınması gerekmektedir. Aynı kanunun 20. maddesinde damga pullarının düzenlendiği anda yapılandırılması mecburidir hükmü yer almaktadır. 3239 sayılı kanunun 9 uncu maddesi ile 213 sayılı VUK'nun 114. maddesine eklenen fıkrada ise *"Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zaman aşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zaman aşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı taktirde mezkur evraka ait vergi alacağı yeniden doğar"* denilmektedir.

25.1.1992 tanzim ve 20.12.1999 vade tarihli 2.000.000 USD (Amerikan Doları) tutarındaki bononun zamanaşımı 31.12.1997 tarihinde zamanaşımına uğramasına rağmen, bononun hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra yararlandığı için vergi alacağı ye-

niden doğar. Hükmünden yararlanan bu bononun yeni zamanaşımı ise 31.12.2004 tarihidir. Aslında bu olayı zamanaşımının yeniden başlaması değil vergiyi doğuran olayın ikinci kez ortaya çıkması, bir başka ifade ile ayrı bir vergi alacağının doğması olarak düşünmek gerekir.

## 2.2. TARH EDİLECEK DAMGA VERGİSİ

DVK'nun 24 ncü maddesinin 2. fıkrasına göre birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar. Bununla birlikte VUK'un 114. maddesinde damga vergisi ile ilgili olarak istisnai bir zamanaşımı hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca *damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan kağıdın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra yararlandığı taktirde, bu kağıda ait vergi alacağı yeniden doğar. Bu halde damga vergisi süre dolduktan sonra kağıdın hükmünden yararlanandan alınır.*

*Yabancı parayı ihtiva eden kağıtların damga vergisinde, Türkiye*

*Cumhuriyet Merkez Bankasının gün-  
lük olarak tespit ve ilan ettiği döviz  
satış kuru vergilemede esas alınır.*

Damga vergisinde esas alınacak kur vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte geçerli olan kurdur. Vergi ve cezası zamanaşımına uđ-  
radıktan sonra hükmünden ya-  
rarlanılan kağıtlarda vergi alacağı  
yeniden doğmuş olur ve yabancı  
para ile düzenlenen kağıdın hk-  
mnden yararlanıldığı tarihteki kura  
göre değerleme yapılır. İnceleme ko-  
nusu damga vergisine tabi olan bo-  
nodan, A şahsı tarafından, İstanbul  
.... Noterine 10.12.1999 tarihinde  
suret tasdiki yapılarak kağıdın hk-  
mnden yararlanılarak icra işlemleri  
başlatılmıştır. Bu durumda damga  
vergisinin sorumlusu A şahsı ol-  
maktadır. Suret çıkarılması sırasında  
bononun tanzim tarihi olan 25.1.1992  
tarihindeki kur üzerinden %05 ora-  
nında 52.000.000 TL.'lik pul ya-  
pıştırılarak damga vergisi ödenmiştir.  
Oysaki damga vergisine tabi pulların  
bononun imzalandığı tarihte ya-  
pıştırılması gerekirdi. Bononun ala-  
caklısı A şahsı tarafından noter tas-  
dikli suretin çıkarıldığı 10.12.1999 ta-

rihinde yapıştırıldığı pulların üzerinde  
basım tarihi olarak 1999 olduğu ve bu  
durumda, ödenmesi gereken damga  
vergisini 10.12.1999 tarihindeki Mer-  
kez bankası döviz satış kuru ze-  
rinden hesaplanması gerekirdi.  
10.12.1999 tarihinde döviz satış kuru  
530.000 TL'den  $2.000.000 * 530.000$   
 $= 1.060.000.000.000$  TL. matrah  
zerinden %07,5 (binde yedi buçuk)  
 $1.060.000.000.000 * \%07,5 =$   
 $7.950.000.000$  TL damga vergisinin  
tarh edilmesi, daha önceden  
10.12.1999 tarihinde pul yapıştırarak  
Ödenen 52.000.000 TL damga ver-  
gisinin ödeyeceği vergiden tenzil  
edilmek suretiyle  $7.950.000.000 -$   
 $52.000.000 = 7.898.000.000$  TL.  
damga vergisinin A şahsı adına vergi  
usul kanununa tarh edilmesi; tarh  
edilecek damga vergisine de  
VUK'daki cezai hükümlerin uy-  
gulanması gerekir.

### **2.3. DAMGA VERGİSİ SO- RURLULUK UYGULAMASI**

488 sayılı DVK'nun 3. maddesine  
göre, "damga vergisinin mükellefi  
kağıtları imza edenlerdir. Yine aynı  
kanunu 24. maddesi hükmü ge-  
reğince damga vergisinin den-

memesinden veya eksik ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumludur.

Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsil sorumludurlar. Bunların arasında vergiden müstesna olanların olması bulunması Damga Vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez. Damga Vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar.

Resmi daireler ve noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve Damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere aittir.

Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları düzenleyenlerden alınır." denilmektedir.

Yine aynı kanunun 27. maddesinde "Noterler pulsunuz veya noksan pullu kağıtları, usulen vergi ve cezası tahsil edilmedikçe tasdik etmekten veya bunların suretlerini çıkarıp vermekten memnurdurlar.

Bu kağıtlardan dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezayı sahipleri rızalarıyla ödemek isterlerse, noterler mezkur kağıtlara ait vergi ve ceza miktarında damga pulu yapıştırıp iptal ettikten sonra muameleye devam edebilirler.

Birinci fıkra hükmüne aykırı olarak işlem yapılması halinde mükellef hakkında VUK'nun hükümleri tatbik edilmekle beraber, noterlerden de tasdik veya üzerinde muamele icra ettikleri her kağıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınır.

Bankalar ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile iştirakleri, vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, usulen vergi ve cezası ödenmedikçe işleme koyamazlar. Vergi ve

cezası ödenmeden bu kağıtları işleme koyan ilgili banka ve kuruluşlardan, kağıdın mükelleflerinden alınacak ceza miktarınca ayrıca ceza alınır."

VUK'un 114. maddesinde damga vergisi ile ilgili olarak istisnai bir zamanlaşımı hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanlaşımına uğrayan kağıdın hükmünden tarh zamanlaşımı süresi dolduktan sonra yararlanıldığı taktirde, bu kağıda ait vergi alacağı yeniden doğar. Bu halde damga vergisi süre dolduktan sonra kağıdın hükmünden yararlanandan alınır.

Bononun alacaklısı (lehdarı) A Şahsı'nın 10.12.1999 tarihinde İstanbul ..... Noterliğinde tasdikli suret çıkararak bononun hükmünden yararlanmış, bu arada bononun tanzim tarihindeki kur üzerinden damga vergisi için pul yapıştırılmıştır.

Bu uygulamada Noterin tanzim tarihi üzerindeki kur üzerinden yapıştırılan damga vergisinin kontrolünü yapmış ve sureti onaylamıştır. Pulların tanzim tarihinden sonra yapıştırılması olayında noterin herhangi

bir kastının olmadığı, pulların üzerindeki basım yıllarını kontrol etmesinin zor olduğu, bu olayda bononun alacaklısı tarafından noterin yanıtıldığı 488 sayılı DVK'nun 24, 26, 27. maddeleri gereğince bir sorumluluğunun bulunmadığı kanaatine varılmıştır.

Daha sonra noter tasdikli suret üzerinde işlem yapan Z Bankası Ak-saray Şubesi, İstanbul ..... Noterliği, İstanbul ..... İcra Müdürlüğü'nün eksik tahsil edilen damga vergisi dolayısıyla sorumlulukları bulunmamaktadır.

Özellikle noterlerin damga vergisine tabi kağıtların tasdikini yaparken pulların üzerindeki basım yıllarını kontrol etmeleri durumunda uzun vadeli olarak düzenlenen bu tür belgelerin üzerine daha sonraki yıllarda basımı yapılan pulların yapıştırıldığı ve bu şekilde noterlerinde yanıtılmaya çalışıldığı görülmektedir. Damga Vergisi Kanununun 24. maddesinde belirtilen sorumlulukla muhatap olmamaları için kağıtların düzenlendiği yıl ile tasdikinin yapıldığı yılda yapıştırılan pulların basım yıllarının noterler ta-

rafından titizlikle kontrol edilmesi gerekmektedir.

Bu konu ile diğer bir özellik ise Damga Vergisi Kanununun 5. maddesi gereğince bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı olmak üzere aynı miktar ve nispette damga vergisine tabidir. Bu durumda damga vergisine tabi kağıtların kaç nüsha olarak düzenlendiğinin de tespit edilmesi gerekir.

Özellikle vergi incelemelerinde damga vergisi ile ilgili zamanaşımı ve yukarıda açıkladığımız durumların gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

#### **NOTLAR**

1. Ufuk M. Tahir. "Vergi Hukukunda Zamanaşımı" Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul, Haziran 1998.
2. ÖZYER, M. Ali "Vergi Usul Kanunu Uygulaması" Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları İstanbul, 2001.