

İMZA ATAN TARAFLARDAN OLMADIĞI HALDE YURTDIŞINDA DÜZENLENEN BİR KAĞIDIN HÜKÜMLERİNDEN FAYDALANAN MÜKELLEF DAMGA VERGİSİ ÖDEMELİ ZORUNDA MIDIR?

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Direktör

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2016 sayısında yayınlanmıştır.

ÖZET

Damga Vergisi Kanununa (DVK) göre, yurt dışında düzenlenen ve imza edilen kağıtların hükümlerinden Türkiye’de herhangi bir şekilde faydalanılması halinde bu faydayı temin eden kişi (kağıt DVK’na ekli (I) sayılı listede yer alıyorsa) bu kağıt üzerinden damga vergisi ödemek zorundadır. Kanunda “herhangi bir şekilde fayda sağlanması” kavramı açıklanmamış, İdare tarafından herhangi bir genel tebliğ, sirküler gibi düzenleyici işlem yapılmamıştır. Bu yönü itibarıyla söz konusu ifade hukuki “belirlilik” ilkesi açısından Anayasa’ya aykırıdır. Bununla birlikte söz konusu ifade nedeniyle uygulamada karşılaşılan sorunlar özgelere ve yargı kararları ışığında yorum yapılarak çözülmeye çalışılmaktadır. Esasen bir sözleşme yurt dışında düzenlenmiş ve imza edilmiş olsa dahi sözleşmede imzası olan mükellefin öyle ya da böyle bu sözleşmeden fayda sağlayacağı kabul edilebilir. Lakin, sözleşmeye konu olayın oluşumu, sözleşmenin hazırlanması ve imzalanması aşamalarında yer almayan, sözleşmede imzası olmayan bir mükellefin hangi hallerde bu sözleşmeden “fayda” sağlamış sayılabileceği her olaya özel olarak değerlendirilmesi gereken bir sorundur. Bununla birlikte kişi sözleşmeye imza atmamış olsa dahi, kanunda yer verilen hallerden herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde verginin ödenmesi ile mükellef olacaktır. Bu nedenle DVK açısından mükellefiyet salt kağıdı imzalayan kişiler olarak değerlendirilmemelidir.

ANAHTAR KELİMELER

Damga vergisi, yurtdışı, herhangi bir suretle kağıdın hükümlerinden faydalanmak, mükellef, sorumlu,

1. GİRİŞ

Damga Vergisi Kanunu (DVK) Madde 3’e göre Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Temel olarak vergiyi doğuran olay, Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan kağıtların Türkiye’de imzalanmasıdır ve yine temel olarak verginin mükellefi bu kağıtları imza edenlerdir. Yabancı ülkelerde düzenlenen ve imzalanan kağıtlar verginin konusuna girmemektedir. Bununla birlikte kanunda, yabancı ülkelerde düzenlenen kağıtların hükümlerinden herhangi bir suretle **faydalanıldığı** takdirde söz konusu kağıdın verginin konusuna girdiği ve Kanunun 3. Maddesine göre yabancı ülkelerde düzenlenen kağıtların vergisini Türkiye’de bu kağıtları resmi dairelere ibraz edenlerin, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanların veya herhangi bir suretle hükümlerinden **faydalananların** ödeyeceği hükümleri mevcuttur.

Yasa metninde “*herhangi bir şekilde faydalanma*” ifadesi kullanılmak suretiyle uygulama açısından sınırları belirsiz, kişisel değerlendirmelere açık bir alan yaratılmıştır

düşüncesindeyiz. Bilhassa yasa metninde yer verilen “**fayda**”nın ne şekilde oluşabileceğine, hangi hallerde mükellefin bir kağıttan fayda sağlamış kabul edileceğine dair idare tarafından somut düzenlemeler yapılmamıştır. Uygulamada karşılaşılan tereddütlü hususlar özelgeler ve yargı kararları ışığında yorumlar yapılmak suretiyle çözülmeye çalışılmaktadır.

Esasen yurt dışında düzenlenmiş ve imzalanmış olsa da, Türkiye’deki bir mükellefin imza ettiği bu kağıttan öyle ya da böyle ticari, hukuki veya iktisadi bir faydayı herhangi bir şekilde sağlayacağı kabul edilebilir. Yazımızda, Türkiye’deki bir mükellefin, yurt dışında düzenlenen ve kendisi dışında başka kişiler tarafından imzalanan (kağıdın oluşum, düzenlenme ve imzalanma süreçlerine iştirak etmediği, müdahil olmadığı) bir kağıdın hükümlerinden herhangi bir şekilde **faydalanması** halinde bu kağıda ilişkin olarak damga vergisi ödeme yükümlülüğünün doğru olmayacağı incelenecektir.

2. İLGİLİ YASA MADDELERİ

DVK’nun “**Konu**” başlıklı 1. maddesi aşağıdaki gibidir:

“Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar vergisine tabidir.

Bu kanundaki kağıtlar terimi, 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 eder.

Yabancı memleketlerle Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye’de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde vergiye tabi tutulur.”

Kanunun “Mükellef” başlıklı 3. maddesi ise aşağıdaki gibidir:

“Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir.

Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder.

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 hükümlerinden faydalananlar öderler. Ancak bunlardan ticari veya mütedavil kağıt mahiyetinde bulunanların vergisini, bunları en evvel satan veya kabul veya başka suretle kullanan kişiler öderler.”

3. KAĞIDIN HERHANGİ BİR SURETLE HÜKMÜNDEN FAYDALANILMASI KAVRAMI

Yukarıdaki kanun maddeleri incelendiğinde, esasen verginin mükellefi kağıtları imza edenler olmakla birlikte, yurtdışında imza edilen kağıtlar açısından bazı şartların mevcudiyeti halinde vergiyi ödemekle yükümlü ya da sorumlu tutulmuş kişiler vardır diyebiliriz. Bununla birlikte aslında kanunun “Mükellef” başlıklı 3. Maddesi bir bütün olarak değerlendirilmeli, sadece maddenin ilk fıkrası tek başına esas alınmamalı, maddenin üç fıkrasında da mükellefiyet durumunun açıklandığı kabul edilmelidir. Diğer bir ifadeyle, bir kağıda imza edenler içinde olmasa dahi o kağıdın hükmünden yararlanan bir kişi verginin mükellefi olabilmektedir.

Bu durumda “*kağıdın herhangi bir şekilde hükmünden yararlanılması*” ifadesinin incelenmesi gerekecektir.

Kağıdın “*herhangi bir suretle hükmünden faydalanılması*” kavramından ne anlaşılması gerektiğine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından bugüne kadar genel tebliğ, iç genelge, sirküler veya herhangi bir suretle hiçbir düzenleme yapılmamış, özgelgeler bazında konuya dair görüşler ifade edildiği görülmüştür. Konu hakkındaki tereddütlü hususlar özgelgeler ile yargı kararları incelenmek suretiyle çözülmeye çalışılmaktadır. Oysa uluslararası ticari ilişkilerin gelişmesi ve ticari medeni işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtların ihtiva ettiği değerlerin yüksek meblağlara ulaşması sonucunda konunun önemi gittikçe artmaktadır.¹

Yurtdışında düzenlenen bir kağıdın hükmünden herhangi bir suretle faydalanılması tabirinden; düzenleme şekli, kapsamı ve ihtiva ettiği hükümler itibariyle **müessesenin iç işlemleri dışında olup üçüncü kişilerle olan** münasebetlerinde bu kağıda istinaden;

- a. Bir hakkın tayini ve ispatı için kullanılması,
- b. Bir hak veya menfaat sağlanması,
- c. Bu kağıt hükümlerine istinaden **üçüncü kişi ve kuruluşlar nezdinde işlem tesis edilmesi** gibi hallerde, kağıdın hükmünden faydalanmanın olduğu kabul edilerek vergiyi doğuran olayın meydana geldiği düşünülmektedir. Kağıdın hükmünden istifade edilmesi hükmü ile yurtdışında düzenlenen kağıdın, müessese tarafından bu **kağıdın iç işlemleri dışında üçüncü kişi ve kuruluşlarla olan münasebetlerinde kullanılması gerekmektedir.**²

Buna göre, kağıdın hükmünden faydalanmaktan kastedilen, yurtdışında düzenlenen kağıdın bir hakkın ya da hususun ispatı için veya herhangi bir hukuki, ticari ya da benzeri bir amaca bağlı olarak kullanılmasıdır. Hüküm, bir gücün, bir etkinin ifadesidir. Yani, bir kağıdın hükmünden yararlanma o kağıdın gücünden, etkisinden yararlanmadır. Zira kağıtlar alelde amaçla değil, arka planda yer alan hukuki işlemlerin ispatı amacıyla düzenlenmektedir. Bu durum kağıdın hükmünden yararlanma, o kağıdın gücünden, etkisinden kaynaklanmaktadır.

Buna göre;

- Hükmünden faydalanmanın esas olarak, kağıtlarda yazılı olan hak ve yükümlülöklere dayanarak, **herhangi bir ticari, hukuki, mali olaylar ve sonuçlar yaratmak** olarak anlaşılması,
- Kanundaki hükmünden faydalanma kavramının, hukuken **sözleşmede taraf olanların bizzat kendilerinin yararlanmalarını esas alan dar anlamda değil, tarafların dışındaki üçüncü şahısların yararlanmalarını da içeren geniş manada anlaşılması,**
- Bir sözleşmede, başka bir sözleşmeye atıfta bulunuluyorsa, **atıfta bulunulan sözleşmenin hükümlerinden yararlandığının anlaşılması,**

gerekmektedir.³

Kanunda geçen hükmünden faydalanılması terimini **en geniş manada anlamak gereklidir.** Esasen herhangi bir suretle hükmünden faydalanılması denilmek suretiyle **herhangi bir sınırın getirilmemesi** amaçlanmıştır. **Bir kağıdın hükmünden yararlanmak o kağıdın**

¹ Nuri DEĞER, “En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması”, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Sayfa: 76

² Nuri DEĞER, a.g.e., Sayfa: 76

³ Nuri DEĞER, a.g.e., Sayfa: 76

hukuki gücünden yararlanmaktadır. Kağıdın hükmünden faydalandığını kabul etmek için mutlaka parayla ifade edilen bir menfaatin sağlanması şart değildir. Örneğin, yabancı bir ülkede düzenlenen bir kağıdın noterde tercüme edilmesi veya suretlerinin çıkarılması kağıdın hükmünden faydalanılması ifade eder. Noter resmi daire olmadığından burada ibraz edilmesi hali söz konusu değildir. Anca bu işlemin kağıdın hükmünden istifade edilmek amacıyla yapıldığı açıktır.⁴

Esasen yurt dışında imzalanan bir kağıtta mükellefin imzası olması halinde, mükellefin öyle ya da böyle bu kağıdın hükümlerinden bir şekilde yararlanacağını kabul edilebilir. Bu durumda tercüme için notere sunulması fiili bile kağıdın hükmünden yararlanma olarak kabul edilebilir. Ancak, söz konusu kağıtta imzası olmayan bir mükellefin basit bir tercüme fiili nedeniyle belki de milyonlar, hatta yüzmilyonlarca lira bedel içeren bir kağıdın damga vergisini ödemekle yükümlü tutulması bize göre haksız, yersiz ve adaletsiz bir uygulama olacaktır. Yukarıda alıntı yaptığımız kaynakta *“kağıdın iç işlemleri dışında üçüncü kişi ve kuruluşlarla olan münasebetlerinde kullanılması”* halinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği açıklanmıştır. Ancak İdare tarafından bu konuda yayınlanmış bir düzenleme, açıklama bulunmamaktadır.

Bize göre de söz konusu kağıt üçüncü kişiler ile olan ilişkilerde kullanılması sonucunda mükellef ticari, finansal, hukuki bir menfaat elde ediyorsa kağıdın hükmünden yararlanmış sayılabilir. Bununla birlikte, yurt dışında başka kişiler tarafından imzalanmış bir kağıda istinaden bu kağıdı iç işlemlerinde esas almak suretiyle basit bir muhasebe kaydı yapması halinde mükellef damga vergisi ödemek zorunda kalacak mıdır?

Örneğin: Global bir gruba üye olan yabancı sermayeli (A) A.Ş.’nin, yurt dışındaki grup şirketi (B)’ye 7.000.000 EURO borcu bulunmaktadır. (B)’nin ise yine grup şirketi olan ve bir başka ülkede mukim (C)’ye 7.000.000 EURO borcu bulunmaktadır. (B) ve (C) aralarında yaptıkları temlik sözleşmesi gereği, (B)’nin (A)’dan olan alacağı (C)’ye devredilmiştir. Bu durumda Türkiye’deki şirket (A), bu temlik sözleşmesine istinaden muhasebe kayıtlarında basit bir virman kaydı yapacaktır. Ancak bu temlik sözleşmesi nedeniyle herhangi bir menfaati, kazanımı olmamış; bu kağıdın hükmünden herhangi bir suretle faydası olmamıştır. Resmi kayıtlarında delil olması açısından söz konusu temlik sözleşmesini (A) noterde Türkçe’ye tercüme de ettirmiştir. (A) 7.000.000 EURO üzerinden (hatta çok daha uç noktada bir yorum yapacak olursak, temlik sözleşmesini alacağın temliki ve borcun temliki olarak iki ayrı temlik sözleşmesi kabul ederek toplam 14.000.000 EURO üzerinden) damga vergisi ödemek zorunda mıdır? Damga vergisi olacaktır denilirse, (A) A.Ş.’nin bu muhasebe kaydı dolayısıyla söz konusu kağıt üzerinden nasıl **FAYDA** sağladığının somut bir şekilde ortaya konulması gerekir kanaatindeyiz.

Yurt dışında düzenlenen bir kâğıt, Türkiye’de muhasebe kaydı altına alınarak mali tablo hesaplarında **gider** olarak gösterilirse, bu durumda kâğıdın hükmünden faydalanılması nedeniyle damga vergisine tabi olacağı yönünde görüş bulunmaktadır.⁵ Gider yazılması sonucunda vergiye tabi kurum kazancı azaltılmış olacağından bu kağıdın hükmünden faydalandığı kabul edilebilir. Lakin, yukarıda örnek verdiğimiz yurt dışında imza edilen temlik sözleşmesine istinaden Türkiye’deki şirketin muhasebe kayıtlarında sadece bir cari hesaptan diğerine virman kaydı yapması şirketin sonuç hesapları açısından herhangi bir etki

⁴ Nuri DEĞER, a.g.e., Sayfa: 77-78-79

⁵ Erhan GÜMÜŞ, “Yurtdışında Düzenlenen Sözleşmelerin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2009

yaratmayacağından bize göre herhangi bir **Fayda** oluşmayacaktır, dolayısıyla damga vergisi hesaplanmasına da gerek bulunmamaktadır kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, Türkiye’ de yerleşik kuruluşların, işlemleri ile ilişkili olarak yurt dışında düzenlemiş oldukları kağıtlara (sözleşmelere) Türkiye’de işlerlik kazandırılması damga vergisi hesaplanmasını gerektirdiği; sözleşmede öngörülen edimlerin, muhasebe sisteminde **Bilanço ya da Gelir Tablosu gibi temel mali tablo hesaplarından herhangi birine parasal yansımaları/kayıtlı damga vergisi hesaplanması için yeterli olduğu** şeklinde görüş de mevcuttur.⁶

Danıştay 7. Dairesi, 04.12.2001 tarih ve E.2000/3880, K.2001/3741 sayılı kararında; yurt dışında düzenlenen kontrgarantiye istinaden yurtiçinde teminat mektubu verilmesi halinde, kontrgarantinin hükmünden yurtiçinde yararlanıldığından hareketle kontrgarantinin damga vergisine tabi olduğuna hükmetmiştir.⁷

Bu mantık yönünde bir örnek geliştirecek olursak, global bir danışmanlık grubuna üye olması nedeniyle bu global grubun yurt dışında yapmış olduğu anlaşmalar neticesinde yine global ölçekli gruplara mensup Türkiye’de faaliyet gösteren yabancı sermayeli şirketlerin danışmanlık hizmet işlerini alan bir şirket, yurt dışında imzalanan global sözleşme üzerinden damga vergisi ödeyecek midir? Örneğin: (A) A.Ş., XYZ Global S.A.’nın bir üyesidir ve bu grubun şirketlerinden birisi (A) A.Ş.’nin hakim ortaklarından. (Ortaklık olmayabilir, ticari ve hukuki açıdan bağlılık doğuran bir iş birliği sözleşmesi, isim hakkı kullanımı..v.b. de olabilir.) XYZ Global S.A, yine dünya genelinde 23 ülkede faaliyet gösteren bir grubun danışmanlık işini almış ve bu 23 ülkede faaliyet gösteren grup üyelerini kapsayan bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşme bedeli 10.250.000 EURO’dur. Türkiye’deki (A) A.Ş.’nin bu pastadan alacağı dilim 600.000 EURO’dur. (A) A.Ş. kendi hizmetleri ve geliri açısından Türkiye’deki yabancı sermayeli şirket ile sözleşmesini tanzim etmiş ve 600.000 EURO üzerinden damga vergisi demiştir. Peki, global sözleşme sayesinde Türkiye’de müşteri bulan (yurtdışında imzalanan kağıdın hükümlerinden herhangi bir şekilde fayda sağlayan) (A) A.Ş., geriye kalan 10.250.000 EURO’luk global sözleşme için de damga vergisi hesaplamak ve ödemek zorunda mıdır? Mevcut kanun metni ve bu metin üzerinden gerek İdare gerekse Yargı tarafından yapılan değerlendirmeleri dikkate alacak olursak evet.....Lakin, böyle bir yaklaşım, günümüz global ekonomisi, yabancı sermaye hareketleri ve entegre ticari işbirlikleri dikkate alındığında yabancı sermayeyi ciddi anlamda uzaklaştıracak ve Türkiye’deki şirketler açısından ciddi finansal yük doğuracak bir yaklaşım olacaktır. Türkiye’den elde ettiği kazançlar üzerinden yabancı sermaye elbette adil bir vergi ödemek zorundadır. Ama damga vergisi gibi işlem vergisi olarak tanımlayabileceğimiz ve yarattığı vergi yükü nedeniyle pek çok vergi uzmanı tarafından sözleşmeye bağlı kayıtlı çalışma sistemini sekteye uğratan bir vergi nedeniyle yabancı sermayenin önüne engel oluşturmanın ekonomik anlamda ülkemize bir kazanç sağlamayacağı kanaatindeyiz.

Düşünebiliyor musunuz, (A) A.Ş., 600.000 EURO için yaklaşık 17.000 TL civarı damga vergisi ödeyecekken, kendisinden (10.250.000 EURO üzerinden) 290.000 TL civarı bir damga vergisi istenmesi halinde, (A) A.Ş.’nin zaten bu iş için bütçelediği kâr rakamı %20’lere varan oranlarda azaltılmış olabilecektir. Hele ki yurt dışındaki kağıdın birden fazla nüsha düzenlendiği varsayılırsa oluşacak maliyet (A) A.Ş. için çok ciddi boyutlara varabilecektir...

⁶ Burhan GEZGİN, “Yurtdışında Düzenlenen Kağıtların Damga Vergisi”, Vergi Dünyası, Temmuz 2003

⁷ Nuri DEĞER, a.g.e., Sayfa: 79

(A) A.Ş., yukarıda da izah ettiğimiz sözleşmeye doğrudan imza atan taraflar arasında olup 10.250.000 EURO'luk gelirden doğrudan ve çok daha fazla pay alacak olsa elbette damga vergisi aranılsın, ancak kendisinin işin oluşumu, sözleşmenin tanzimi, şartların tayini ve imzalanması sürecinde hiçbir etkisinin olmadığı bir kağıt için çok daha yüksek bir damga vergisi yükü ile karşı karşıya bırakılmasını şahsen pek doğru ve mantıklı bulamıyoruz.

Diğer bir husus ise DVK'ndaki tartışma konusu ettiğimiz hüküm çifte vergilendirmeye yol açabilir mi, açmakta mıdır? Tartışma konusu hüküm vergilemede ülke hükümlerinin konusundaki tartışmayı da birlikteliğinde getirmektedir. Örneğin İngiltere'de düzenlenen bir kağıt için İngiltere'de damga vergisi benzeri bir vergi ile vergilendirilme yapılmış olsa idi, bu kağıdın Türkiye'de de vergilendirilmesi çifte vergilendirmeye yol açmış olmayacak mıdır? Böyle bir durumun Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile çözümlenmesi olanağı bulunmadığı, çünkü Anlaşmalardaki amaç ve konunun özellikle gelir ve servetin çifte vergilendirilmesinin önlenmesine yönelik olduğu şeklinde görüş mevcuttur.⁸

Bize göre, global ticaret ağlarının giderek arttığı, ülkeler arası iş birliği sözleşmelerin geliştiği, yabancı sermayenin dünya genelinde yaptığı yatırımların birbirleri olan kaçınılmaz bağı, ilişkisi dikkate alındığında bizce, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları metinlerine damga vergisi gibi işlem vergilerinin de dahil edilmesi düşünülmeye başlanması faydalı olacaktır.

4. VERGİ MEVZUATINDA “ULAŞILABİLİRLİK”, “BELİRLİLİK” VE “ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK” İLKELERİ

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri “*belirlilik*”tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını belirler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

Anayasa Mahkemesi bir kararında⁹, vergi uygulamasında kanun metinlerinin açık ve net bir şekilde “*belirlilik*” ve “*öngörülebilirlik*” esaslarını yerine getirmesi gerektiği, herhangi bir şekilde uygulamada tereddüt oluşabilecek durumlar söz konusu olması halinde “*öngörülemezlik*” durumunun İdare tarafından ikincil düzenlemeler ile giderilmesi gerektiği, uygulamada uzun yıllar boyunca uygulana gelen, Vergi İdaresi tarafından yapılan vergi incelemelerinde de uzun yıllardır eleştiri konusu yapılmamış, diğer bir ifadeyle genel kabul görmüş işlemlerin, aradan yıllar geçtikten sonra eleştirilmesinin mükellef açısından haksızlık olduğu, bu eleştirilere karşı açılan davalarda Vergi Yargısı tarafından mükellef aleyhine de olsa oluşan içtihadın geçmişe dönük olarak kabul edilmesinin; mükelleften gelecekte oluşacak içtihadı tahmin ederek geçmişte “*belirsizlik*” içeren vergiye tabi işlemlerinde doğru olanı yapmasını beklemenin yine mükellef hakları açısından kabul edilemeyeceği ve haksızlık olacağı yönünde hüküm açıklamıştır.

⁸ Burhan GEZGİN, a.g.m.

⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 2014/6192 Başvuru Numaralı, 12.11.2014 tarihli kararı

Anayasa Mahkemesi bir başka kararında ise ¹⁰ belirlilik ilkesinin, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kıldığını, bireyin ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebileceği ve davranışlarını ayarlayabileceği; belirlilik ilkesinin yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade ettiğini. yasal düzenlemeye dayanarak **erişilebilirlik, bilinebilirlik ve öngörülebilirlik** gibi niteliksel gerekliliklerin karşılaması koşuluyla, doktrin, uygulama ve yargı kararları ile de hukuki belirliliğin sağlanabileceğini, aslolanın muhtemel muhatapların mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığı olduğunu; kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de **temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olmasının hukuk güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmayacağına hükmetmiştir.**

Bize göre DVK’ndaki “*kağdın herhangi bir suretle hükmünden faydalanılması*” kavramına dair ne kanunda ne de ikincil mevzuatta herhangi bir esas ve temel çerçeve belirlenmemiştir. Kavram ciddi anlamda belirlilik ilkesine aykırıdır.

“Öngörülebilirlik”, hukuk kuralının uygulanması hâlinde doğabilecek sonuçların, önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir. Buna göre öngörülebilirlik koşulunun sağlandığından söz edebilmek için, mülkiyet hakkı sahibi tarafından hangi koşulların gerçekleşmesi hâlinde mülkiyet hakkına müdahale edileceğinin önceden tahmin edilebilmesi/bilinebilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi yoluyla yapılacak müdahalelerin temel dayanağı olan kanunların da, ilgili kişinin davranışlarını belirlemesi amacıyla, kolayca ulaşabileceği, gerektiğinde profesyonel yardım almak suretiyle de olsa anlayabileceği, açık, net ve yeterince belirgin nitelikte olması gerekmektedir. Ancak her zaman, kanunlarda mutlak bir açıklığın beklenemeyeceği ortadadır. Bu sebeple, kanuni düzenlemelerde az veya çok belirsiz ifadeler bulunabileceği ve bu belirsizliğin uygulamadaki yorumlarla giderilebileceği kabul edilmektedir. Bu durumda kanuni düzenlemenin içeriğinin ve kapsamının kanun altı düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturulduğu, bir diğer deyişle birey açısından belirliliğin sağlandığı durumlarda öngörülebilirlik koşulunun karşılandığı söylenebilecektir. Bununla birlikte konumuz özelinde “*herhangi bir suretle kağdın hükmünden faydalanılması*” durumu çok çeşitli şekillerde karşımıza çıkabilir. Bu nedenle söz konusu yasal düzenleme yargı içtihatları ile somutlaşabilecek, belirlilik ilkesine uyum sağlayabilecek sınırlı sayıda fiile uygulanabilecek bir düzenleme değildir. Özetle, bu ifadenin Anayasa aykırı olduğu kanaatindeyiz.

5. YABANCI ÜLKELERDE DÜZENLENEN KAĞITLARDA MÜKELLEF

DVK’nın 1. ve 3. maddelerinin fıkraları bir bütün olarak incelendiğinde, esasen verginin mükellefi kağıtları imza edenler olmakla birlikte, yurtdışında imza edilen kağıtlar açısından bazı şartların mevcudiyeti halinde vergiyi ödemekle yükümlü ya da sorumlu tutulmuş kişiler olduğunu görmekteyiz. kanunun “Mükellef” başlıklı 3. Maddesi bir bütün olarak değerlendirilmeli, sadece maddenin ilk fıkrası tek başına esas alınmamalı, maddenin üç

¹⁰ Anayasa Mahkemesi’nin E.2014/120 - K.2015/23 sayılı ve 05.03.2015 tarihli kararı

fıkrasında da mükellefiyet durumunun açıklandığı kabul edilmelidir. Diğer bir ifadeyle, yukarıda da zikrettiğimiz gibi bir kağıda imza edenler içinde olmasa dahi o kağıdın hükmünden yararlanan kişiler verginin mükellefi olabilmektedir.

Yabancı ülkelerde düzenlenen kağıtların vergisini;

- Türkiye’de bu kağıtları resmi dairelere ibraz edenler,
- Üzerlerinden devir veya ciro işlemi yapanlar veya
- Herhangi bir suretle hükümlerinden istifade edenler

ödemekle mükellef olacaklardır. Zaman itibariyle bu işlemlerden hangisi meydana gelmişse, mükellefiyet ona göre tayin edilecektir. **Mükellefiyet vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile yukarıdaki işlemlerden herhangi birisini yapan ilgili kişilere ait olmaktadır.**

6. SONUÇ

Yurtdışında düzenlenen kağıtlarda damga vergisi açısından vergiyi doğuran olayın oluşumuna ve verginin mükellefine dair, DVK’nun 1. maddesinde yer alan “*herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı*” ifadesi ile 3. maddesinde yer alan “*herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar*” ifadelerinden somut olarak ne anlaşılması gerektiğine dair yasa metinlerinde düzenleme bulunmadığı gibi, İdare tarafından da bugüne kadar genel tebliğ, sirküler gibi ikincil mevzuatta herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Uygulamada karşılaşılan sorunlar işlemin özelliğine göre emsal olabilecek özelge ve yargı kararları ışığında yorumlanarak çözülmeye çalışılmaktadır.

Bize göre söz konusu hükümler hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırıdır ve bu yönü itibariyle Anayasa’ya da aykırıdır. Çünkü konunun uzmanları tarafından dahi net bir şekilde yorumlanamayan, İdare’den özelge talep edilmek zorunda kalınan, Yargı kararlarında dahi farklı yaklaşımlar sergilenebilen bir ifadenin mükellef tarafından tam olarak anlaşılmasını beklemek mantıklı bir yaklaşım değildir kanaatindeyiz.

Yurtdışında düzenlenen bir kağıda doğrudan imza atarak kağıdın oluşumu sürecinde bulunan bir mükellefin öyle ya da böyle bu kağıttan bir fayda sağlayabileceği kabul edilebilir. Ancak kağıda konu olayın oluşumu, kağıdın tanzimi ve imzalanması aşamalarında bulunmayan, bu süreçlere müdahil olmayan bir mükellefin, bu kağıt üzerinden “**somut**” bir fayda sağlamayıp, sadece kendi **iç işlemlerinde** bir evrak olarak kullanması durumunda, mükellefin damga vergisi yükü ile karşılaşması karşılıklı olmayacağı mevcut mevzuatta muallak bir konudur. Kendi iç işlemlerinde kullanmak üzere bu kağıdı tercüme ettirmesinin bile faydalanma olarak kabul edilebilecek olması bizce hakkaniyetsiz, mantıksız bir yaklaşım olacaktır.

Türk Dil Kurumu tarafından “Fayda” ibaresi “**Yarar**” şeklinde açıklamaktadır. Mükellef, yurtdışında düzenlenen bir kağıdı ister doğrudan imzalayanlar arasında olsun ister imzalayanlar arasında olmasın, bu kağıt üzerinden hangi hallerde “fayda”, “**yarar**” sağlanabileceğine dair mevzuatta “**somut**” düzenlemeler yapılması gerektiği kanaatindeyiz. Mevcut yorumlar, söz konusu ifadelerin en geniş anlamda ele alınması gerektiği, ticari, hukuki, iktisadi herhangi bir faydanın sağlanması, söz konusu kağıtlar üzerinden Türkiye’de herhangi bir işlem yapılması halinde dahi damga vergisi ödeme yükümlülüğünün doğacağı yönündedir. Bizce bir kanun lafzı bu kadar sübjektif, sınırları belirsiz, kişilerin takdirine göre

¹¹ Nuri DEĞER, a.g.e., Sayfa: 147

dar veya geniş yorumlanabilecek bir şekilde bırakılmamalıdır. Aksi halde, mükellef sadece kendi iç işlemleri açısından basit bir işlem yapması halinde dahi vergi yükü ile karşı karşıya bırakılabilecektir ki; bu vergi adaleti açısından kabul edilmeyecek bir durumdur kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, global ekonominin her geçen süre daha da genişlediği, global ticaret ağlarının, global şirketlerin arttığı, bu şirketler arasında iş birliği çerçevesinde doğal olarak işlemlerin yoğunlaştığı bir dönemde, söz konusu ifadelerin çok dar bir şekilde yorumlanması ve Türkiye'deki şirketlere vergi yükü çıkarılması, yabancı sermaye çekmek isteyen, yabancı sermayeye ihtiyacı olan ülkemiz açısından doğru bir vergi politikası olmayacaktır düşüncesindeyiz.

Söz konusu ifadelerin, normal şartlarda verginin konusuna giren bir kağıdın sırf Türkiye sınırları dışında düzenlenmesi halinde verginin konusu dışına çıkarılmasını önlemek amacıyla yasa metnine dahil edildiği anlaşılmaktadır ve bu mantıklı bir yaklaşımdır. Ancak, vergiden kaçınmak amaçlı bu gibi işlemleri yapacak mükelleflerin önünü kesmek için bir düzenleme yapılırken, amacı bu olmayan mükelleflerin zorda bırakılması doğru olmamaktadır. Yukarıda açıkladığımız gerekçeler ile, söz konusu ifadelerin yeniden ele alınması ya da İdare tarafından uygulamayı yönlendirecek, günümüz ticari, hukuki ve iktisadi yaşamını aksatmayacak olabildiğince somut düzenlemeler yapılmak suretiyle uygulamanın yönlendirilmesi yerinde olacaktır kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

Anayasa Mahkemesi'nin 2014/6192 Başvuru Numaralı, 12.11.2014 tarihli kararı

Anayasa Mahkemesi'nin E.2014/120 - K.2015/23 sayılı ve 05.03.2015 tarihli kararı

Burhan GEZGİN, “Yurtdışında Düzenlenen Kağıtların Damga Vergisi”, Vergi Dünyası, Temmuz 2003

Erhan GÜMÜŞ, “Yurtdışında Düzenlenen Sözleşmelerin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2009

Nuri DEĞER, “En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması”, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı