YURT DIŞINDA DÜZENLENEN KÂĞITLAR DAMGA VERGİSİNE TABİ MİDİR?

Uğur UĞURLU (*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu[1] ulusal sınırlar içinde uygulanan ve Türkiye sınırları içinde düzenlenen kâğıtları (bu kâğıtları düzenleyenlerin ikametgâhının ve uyruğunun bir önemi olmaksızın) vergilendirmeyi amaçlayan bir kanundur.

Bu nedenle esas olarak yurt dışında düzenlenen kâğıtlar damga vergisine tabi değildir. Fakat Damga Vergisi Kanunu' nun da belirtilen bazı durumlarda yurt dışında düzenlenen kâğıtların Türkiye'de damga vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Bizde bu yazımızda yurt dışında düzenlenen kâğıtların Türkiye' de damga vergisine tabi tutulması hususunu açıklamaya çalışacağız.

2- YURT DIŞINDA DÜZENLENEN KÂĞITLARIN DAMGA VERGİSİNE TABİ OLMASI

Açıkladığımız üzere Damga Vergisi Kanunu ulusal sınırlar içinde uygulanan bir vergi türü olmakla birlikte Türkiye' de düzenlenen bir kâğıdın damga vergisine tabi olması için bu kâğıdı düzenleyenin ikametgahının ve tabiiyetinin bir önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle yurt dışında düzenlenen kâğıtların Türkiye'de vergilendirilmesi özel önem arz etmektedir.

Damga Vergisi Kanunu' nun 1' inci maddesinin son fıkrasında "**Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur**" hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanun' nun 3' üncü maddesinin son fıkrasında "**Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların vergisini, Türkiye'de bu kâğıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar öderler**" hükmü yer almaktadır.

(*) Vergi Denetmeni

[1] 11.07.1964 Tarih Ve 11751 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Konu hakkındaki açıklamalarımıza geçmeden önce Türkiye'de bulunan yabancı elçilik ve konsoloslukların temsil ettikleri devletin toprağı sayıldığından bu yerlerde düzenlenen kâğıtların yurt dışında düzenlenmiş kabul edileceğini belirtmek isteriz.

Damga Vergisi Kanunu' nun 1' inci maddesinin son fıkrasında; yurt dışında düzenlenen bir kâğıdın Türkiye' de damga vergisine tabi tutulabilmesi için bu fıkrada yer alan üç şarttan birinin gerçekleşmesinin yeterli olduğu belirtilmiştir.

Yurt dışında düzenlenen kâğıtların Türkiye' de vergilenebilmesi için bu kâğıtların öncelikle Damga Vergisi Kanunu' na ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlardan olması[2] daha sonra Damga Vergisi Kanunu' nun 1' inci maddesinin son fıkrasında belirtilen şartlardan birini taşıması gerekmektedir.

Yurt dışında düzenlenen bir kâğıdın Türkiye'de damga vergisine tabi tutulabilmesi gerekli olan şartlar şunlardır.

1- Yurt dışından düzenlenen kâğıdın Türkiye'deki resmi dairelere ibraz edilmesi

2- Yurt dışından düzenlenen kâğıdın Türkiye'deki kâğıtlar üzerine devir veya ciro işlemlerinin yürütülmesi

3- Yurt dışından düzenlenen kâğıdın Türkiye'de herhangi bir suretle hükmünden faydalanılmasıdır.

Anlaşılacağı üzere yabancı bir ülkede düzenlenen ve Türkiye'ye gönderilmeyen veya Türkiye'ye gönderilmekle birlikte Türkiye'de devir ve ciro işlemine konu olmayan ya da resmi dairelere ibraz edilmeyen veya hükmünden yararlanılmayan kâğıtların damga vergisine tabi tutulması mümkün değildir. Bir diğer ifadeyle yurt dışında düzenlenip Türkiye'ye gönderilen kâğıtlar belirtmiş olduğumuz üç şarttan birini gerçekleştirmediği takdirde vergiye tabi tutulmayacaktır.

Nitekim Danıştay 7 inci Dairesi vermiş olduğu bir kararında[3]; "...**Türkiye'deki bir şirket ile yurt dışında faaliyet gösteren diğer bir şirket arasında, yurt dışında tek nüsha olarak düzenlenen "Chartr Party Sözleşmesi" Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilip edilmediği, üzerinde devir veya ciro işlemi yapılıp yapılmadığı veya herhangi bir suretle hükümlerinden yararlanılıp yararlanılmadığı hususunda bir tespit yapılmadan damga vergisine tabi tutulamayacağı**" şeklinde karar vermiştir.

Şimdi yurt dışında düzenlenen kâğıtların Türkiye' de damga vergisine tabi tutulabilmesi için gerekli olan şartları detaylı bir şekilde açıklarsak;

a) Yurt Dışından Düzenlenen Kâğıdın Türkiye'deki Resmi Dairelere İbraz Edilmesi:

Damga Vergisi Kanunu' nun 1' inci maddesinin son fıkrasında geçen "**Resmi Daire**" ifadesinde ne anlaşılması gerektiği Damga Vergisi Kanunu' nun 8' inci maddesinde açıklanmıştır. Bu madde de resmi daireden maksadın; genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler olduğu fakat bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı belirtilmiştir.[4]

[2] Bilindiği Üzere Damga Vergisi Kanunun Konusu, Damga Vergisi Kanununa Ekli (1) Sayılı Tabloda Yazılı Olan Kâğıtlardır Ve Bu Tabloda Yer Alan Kâğıtlar Damga Vergisine Tabidir. Damga Vergisi Kanuna Ekli (1) Sayılı Tabloda Gösterilen Kâğıtların Hangilerinin Maktu Veya Nispi Ölçüye Tabi Olacağı Yine Aynı Tabloda Gösterilmiştir.

[3] Danıştay 7' inci Dairesinin E.1997/4127, K.1998/1798 Sayılı Kararı

[4] UĞURLU, Uğur. "Kamu Kurumlarından İhale Alan Mükelleflerin Damga Vergisi Yükümlülükleri" Lebip Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2008, Sayı: 53

Örneğin, büyük kentlerde, elektrik ve su, havagazı işletmeleri, belediyelere bağlı ayrı bir tüzel kişilik şeklinde örgütlenmiş olduğundan, damga vergisi tatbikatında resmi daire sayılmayacaktır. Buna karşılık, resmi daireye bağlı iktisadi işletme ayrı tüzel kişilik olmadığında, resmi daire sayılacaktır. Örneğin, küçük kent belediyelerinde elektrik ve su hizmetleri, belediye bünyesinde yapılır. Dolayısıyla bu tür hizmetlerle ilgili işlemler de, resmi daireye ait işlem olarak kabul edilecektir.[5]

Yurt dışında düzenlenen bir kâğıdın Türkiye' de **bir hakkın ispat veya belli edilmesini veya bir işlemin yaptırılmasını** Türkiye bulunan bir resmi daireden istediği takdirde bu kâğıt vergiye tabi olacaktır. Zira kanun metninde geçen **ibraz** kelimesiyle kastedilen kağıdın düzenlenmesine uygun olarak bir hakkın ispatını ve yerine getirilmesini ifade etmektedir.

Zira Danıştay 11 inci Dairesi vermiş olduğu bir kararında;[6] "..**Yabancı memleketlerde düzenlenen kâğıtların Türkiye'de resmi dairelere ibrazından kasıt, bu kâğıtlar yardımıyla herhangi bir resmi daire veya idarede bir hakkın ispatı amacıyla bu kâğıtların varlığının dermeyan edilmesidir.**" şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Diğer taraftan Damga Vergisi Kanunu' na ekli (2) sayılı tablonun "**I–Resmi İşlerle İlgili Kâğıtlar**" başlıklı bölümünün C/2 fıkrasında "**Yabancı memleketlerde düzenlenen ve doğrudan doğruya resmi daireler ad ve hesabına gönderilen her türlü kâğıtlarla doğrudan doğruya yabancı memleketlerden mübayaa olunarak resmi dairelere gönderilen malların ihale kararları ile tesellüm makbuzları.**" damga vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla yabancı ülkelerde düzenlenen ve doğrudan resmi dairelere gönderilen kâğıtlar damga vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan hareketle yabancı memleketlerdeki vatandaşlarımız tarafından yurt dışında düzenlenerek doğrudan doğruya vergi dairelerine gönderilen vergi beyannamelerinin damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir. [7]

Peki yurt dışında düzenlenen kâğıtlar vergi incelemesi sırasında, inceleme elemanlarına ibraz edildiğinde bu kâğıtlar resmi dairelere ibraz edilmiş sayılır mı.?

Bu konuda iki görüş vardır. **Birinci görüş** konusunda, 213 sayılı VUK' un 242' inci maddesindeki tüccarların vergi evrakını dosyada muhafaza mecburiyetini belirttikten sonra, vergi inceleme elemanlarının genel bütçeli idareler içinde yer alan birimlerde görev yaptığını, buna göre, yurt dışında düzenlenen bir belgenin inceleme elemanının talebi üzerine veya mükellef tarafından defter kayıtlarına dayanak olarak ibraz edilmesi halinde bu belgenin resmi daireye ibraz edilmiş sayılacağını; **İkinci görüş** konusunda ise, bir kağıdın bir inceleme elemanına inceleme için verilmiş olmasının vergileme için yeterli olmadığını, vergileme için o kağıdın düzenlenişindeki amaca uygun bir hakkın veya bir işlemin yapılmasına yönelik olarak resmi daireye ibraz edilmesinin gerektiği, bu nedenle bir inceleme dolayısıyla bir kağıdın ibrazının, Damga Vergisi Kanunu'nun 1' inci maddesinin son fıkrasındaki anlamda ibraz teşkil etmeyeceğini belirtmektedir[8]

[5] ÖZBALCI. Yılmaz, Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1999, Syf.144

[6] Danıştay 11' inci Dairesinin E.1968/378, K.1968/998 Sayılı Kararı

[7] DEĞER, Nuri. Damga Vergisi Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, Syf 58

[8] YÜCEL, Tugay. "Yabancı Para Üzerinden Düzenlenen Kâğıtların Damga Vergisi", Mükellefin Dergisi, Kasım 1998, Sayı:1

Kişisel görüşümüze göre; Vergi incelemesi esnasında, inceleme elemanına sunulan bir kâğıdın vergilendirilmesi, yükümlüleri bu vergiden kurtulabilmek maksadıyla gelirini belgelendirmemek ve dolayısıyla defter kayıtlarında da göstermemek yoluna iterek vergi kaybına yol açacak, kayıt dışılık büyüyecektir. Bu nedenle, yurt dışında düzenlenen bir kâğıdın Türkiye'de resmi daireye ibraz edilmesi durumunda damga vergisine tabi tutulması gerektiği açık olmakla birlikte, bu kâğıdın inceleme elemanına bir inceleme nedeniyle verilmiş olması veya inceleme elemanınca istenmesi resmi daireye ibraz sayılmamalıdır. [9]

b) Yurt Dışından Düzenlenen Kâğıdın Türkiye'deki Kâğıtlar Üzerine Devir Veya Ciro İşlemleri Yürütülmesi:

Yurt dışında düzenlenen kâğıtlar Türkiye' deki kâğıtlar üzerine devir ve ciro işlemine tabi olduğu takdirde artık yurt dışında düzenlenen kâğıtların hükmünden Türkiye' de istifade edilmesi anlamı çıkmaktadır. Bu nedenle bu kâğıtların vergilenmesi gerekmektedir.

Kanun metninde geçen ciro ile kastedilen ise biri lehine, ciro yapılan şahsa senet bedelini, ya kendi veya cirantası nâm ve hesabına tahsile, ya da senet borçlusunun bu bedeli ödemesine yönelik olmak üzere, çifte yetki ve borç bahşeden, sarih veya zımnî yazılı bir beyandır. [10]

Temelde ciro işleminin de bir devri içerdiğini ancak kanunda devrin yanı sıra ciro ifadesine yer verilmesinin, işlemi ticari senetler açısından spesifik bir deyim ile ifade etmek suretiyle ciro işlemini belirginleştirilmek ve bu şekilde vergiden kaçınmanın önlenmesi amacıyla yapıldığının anlaşıldığını ve bu nedenle devir ve ciro ifadesinin bir bütün olarak ele alınması ve geniş anlamda ciroyu da içerecek biçimde düşünülmesinin mümkün olduğunu ifade etmektedir. Buna bağlı olarak yurt dışında düzenlenmiş bir kâğıdın Türkiye'de bir kişi ya da kuruluş tarafından bir başka kişiye aktarılmasının (devir anlamında) kâğıdın vergilendirilmesini gerektirdiğini belirtmektedir[11]

c) Yurt Dışından Düzenlenen Kâğıdın Türkiye'de Herhangi Bir Suretle Hükmünden Faydalanılması:

Yurt dışında düzenlenen kâğıtlardan herhangi bir suretle Türkiye' de faydanıldığı takdirde bu kâğıtlar damga vergisine tabi tutulacaktır. Fakat kanun metninde geçen "**kâğıdın hükmünden yararlanılması**" ifadesi yeterince açık değildir.

Ayrıca "**kâğıdın hükmünden yararlanılması**" ifadesi, gerek kanun metninde gerekse de damga vergisi ile ilgili tebliğ ve diğer ilgili düzenleyici işlemlerde açıklanmamıştır. Bu nedenle "**kâğıdın hükmünden yararlanılması**" ifadesi uygulamada geniş bir yorumlanmaya neden olmuş, buda tereddütlere ve ihtilaflara neden olmuştur.

Biz bu konu üzerinde doktrinde yapılan tartışmalara girmeden "**kâğıdın hükmünden yararlanılması**" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği şöyle özetleyebiliriz.

Yurt dışında düzenlenen bir kâğıdın hükmünden herhangi bir suretle faydanılması tabirinden: düzenleme şekli, kapsamı ve ihtiva ettiği hükümler itibariyle müessesenin iç işlemleri dışında

[9] BİLEN. Cavit, "Yurt Dışında Düzenlenen Kâğıtların Damga Vergisi",Yaklaşım Dergisi, Aralık 2005, Sayı: 156

[10] DOMANİÇ, Hayri. Kıymetli Evrak Hukuku Ve Uygulaması, Türk Ticaret Kanunu Şerhi, Cilt: IV, Syf.125

[11] KIRMAN, Ahmet. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi, Ankara 1997, Syf 79

olup üçüncü kişilerle olan münasebetlerde bu kâğıda istinaden; bir hakkın tayini ve ispatı için kullanılması, bir hak veya menfaat sağlanması, bu kâğıt hükümlerine istinaden üçüncü kişi ve kuruluşlar nezdinde işlem tesis edilmesi gibi hallerde kağıdın hükmünden faydalanmanın olduğu kabul edilerek vergiyi doğuran olayın meydana geldiği düşünülmelidir. [12]

Bir diğer ifadeyle yurt dışında düzenlenen kâğıdın bir hakkın ya da hususun ispatı için veya herhangi bir hukuki, ticari veya benzeri bir amaca bağlı olarak Türkiye'de kullanılması durumunda bu kâğıt Türkiye' de vergilenecektir.

Nitekim Danıştay 7 inci Dairesi vermiş olduğu bir kararında[13];"...**Damga vergisinin konusu olan her kâğıt taraflarına haklar yaratan ya da borçlar yükümlülük ve ödevler getiren hukuki durumları belli eden veya ispata yarayan araçtır. Bu tür bir kâğıdın hükmünden yararlanma ise belgelenen hukuki durumun öngördüğü hak, borç ve ödevlere işlerlik kazandırılması başka deyişle tarafların haklarını elde etmeleri borç, yükümlülük ve ödevleride yerine getirmeleridir. Yabancı ülkelerde düzenlenen kâğıtlar bakımından söz konusu elde etme ve yerine getirme eylemlerinin Türkiye'de gerçekleşmesi yukarıda açıklanan düzenlemede öngörülen damga vergisini doğuran olaydır**" şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Yine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı vermiş olduğu bir muktezada[14]; "...**Yukarıda belirtilen kanuni düzenlemeler dikkate alındığında; a) Yurtdışında düzenlenen ve Türkiye'de hiçbir şekilde hükmünden faydalanılmayan kâğıtlar Damga Vergisine tabi tutulmayacaktır. b) Yurtdışında düzenlenen kâğıtlarda yer alan hükümler ile ilgili olarak, Türkiye'de herhangi bir iş veya işlem gerçekleştirilmesi durumunda, Türkiye'de gerçekleştirilen bu iş veya işlemler dolayısıyla yurtdışında düzenlenen kâğıdın hükmünden yararlanma söz konusu olduğundan, yurtdışında düzenlenen kâğıtların, üzerlerinde yazılı belli para üzerinden ve Türkiye'de gerçekleştirilen iş ve işlemlerin yapıldığı tarihte, Kanuna ekli (1) sayılı Tablo' da ait olduğu pozisyon uyarınca Damga Vergisine tabi tutulması gerekir.**" şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Ayrıca şunuda belirtmek isteriz, yurt dışında düzenlenen bir kağıdın, Türkiye'de muhasebe kaydı altına alınarak mali tablo hesaplarında gider olarak gösterilmesi durumunda artık bu kağıdın hükmünden yararlanılmış kabul edilmesi ve damga vergisine tabi olması gerekmektedir.

Yine uygulama da sık karşılaşılan bir diğer durum ise yurt dışından kredi kullanılması durumudur. Damga Vergisi Kanunu' na ekli (2) sayılı tablonun **"IV- Ticari ve Medeni İşler ile İlgili Kâğıtlar"** başlıklı bölümünün (23) numaralı fıkrasında; "**Bankalar, yurtdışı kredi kuruluşları ve uluslar arası kurumlarca kullandırılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç)**" damga vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre yurtdışı kredi kuruluşlarından kullandırılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kâğıtlardan Türkiye'de istifade edilse bile bu kâğıtlar damga vergisinden istisna olacaktır.

[12] DEĞER, Nuri. Damga Vergisi Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, Syf 61

[13] Danıştay 7' İnci Dairesinin E.1999/294, K.2000/4088 Sayılı Kararı

[14] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 16.05.2008 Tarih Ve 1429 Sayılı Muktezası

Son olarak daha öncede söylediğimiz gibi yurt dışında düzenlenen kâğıtlardan herhangi bir suretle Türkiye' de faydanıldığı takdirde bu kâğıtlar damga vergisine tabi tutulacak aksi takdirde vergiye tabi olmayacaktır. Nitekim Maliye Bakanlığı tarafından Türkiye Bankalar Birliğine gönderilen bir yazıda[15]; "..**488 sayılı Damga Vergisi Kanunu diğer kanunlarımız gibi ulusal sınırlarımız içinde uygulandığından, yurt dışında düzenlenen ve Türkiye'ye gönderilmeyen veya gönderilmekle birlikte Türkiye'de devir, ciro işlemine konu olmayan, resmi daireye ibraz edilmeyen veya hükmünden istifade edilmeyen kâğıtların damga vergisine tabi tutulması mümkün değildir.Buna göre yurt dışında muhabir banka tarafından düzenlenen veya yurt dışındaki Türk banka şubesine gönderilen ve burada muhafaza edilen kontrgaranti damga vergisine tabi olmayacaktır. Ancak, yurt dışındaki banka şubesince kabul edilen söz konusu kontrgarantinin herhangi bir suretle Türkiye'ye gönderilerek yukarıda belirtilen hususların vukuu durumunda damga vergisine tabi tutulacağı tabidir**." şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Yine Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir muktezada[16] "...**Yurt dışındaki muhabir banka tarafından düzenlenen ve yurt dışındaki banka şubesine gönderilen ve burada muhafaza edilen kontrgaranti damga vergisine tabi olmayacaktır**." şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

3- SONUÇ

Bilindiği üzere Damga Vergisi Kanunu ulusal sınırlar içinde uygulanan ve Türkiye sınırları içinde düzenlenen kâğıtları vergilendirmeyi amaçlayan bir kanundur. Damga Vergisi Kanunu ulusal sınırlar içinde uygulanan bir vergi türü olmakla birlikte Türkiye' de düzenlenen bir kâğıdın damga vergisine tabi olması için bu kağıdı düzenleyenin ikametgahının ve tabiiyetinin bir önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle esas olarak yurt dışında düzenlenen kâğıtlar Türkiye de damga vergisine tabi değildir.

Fakat Damga Vergisi Kanunu' nun da belirtilen bazı koşulların yerine getirilmesi durumunda yurt dışında düzenlenen kâğıtların Türkiye'de damga vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Konu ile ilgili amir hüküm Damga Vergisi Kanunu' nun 1' inci ve 3' üncü maddesinin son fıkrasında belirtilmiştir. Söz konusu hükümlerde Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde Türkiye'de damga vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Bizde makalemize yurt dışında düzenlenen kâğıtların Türkiye'de vergiye tabi olması için kanun metninde belirtilen şartları detaylı olarak özellikli durumlarla birlikte açıklamaya çalıştık.

[15] Maliye Bakanlığı Tarafından Türkiye Bankalar Birliğine Gönderilen 25.02.1997 Tarih Ve 7063 Sayılı Yazı

[16] Maliye Bakanlığının 25.08.1998 Tarih Ve 030755 Sayılı Muktezası