

Döviz cinsinden sözleşmelerin Türk lirası olarak düzenlenme zorunluluğunun damga vergisi açısından değerlendirilmesi

Hatice Tuncer

13 Eylül 2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 85 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile “Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar”ın 4’üncü maddesine (g) bendi eklenerek yeni bir düzenleme yapılmıştır.

Yapılan değişiklikte 13 Eylül 2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; Türkiye’de yerleşik kişilerin¹, Bakanlıkça belirlenen haller dışında, kendi aralarındaki menkul ve gayrimenkul alım satım, taşıt ve finansal kiralama dahil her türlü menkul ve gayrimenkul kiralama, leasing ile iş, hizmet ve eser sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmeden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmayacağı ifade edilmiştir.

Ayrıca yine aynı Karar’la 32 sayılı Karar’a eklenen geçici 8’inci madde uyarınca, 13 Eylül 2018 tarihinden itibaren 30 gün içinde söz konusu bentte belirtilen ve daha önce akdedilmiş yürürlükteki sözleşmelerde döviz cinsinden kararlaştırılmış bedellerin, Bakanlıkça belirlenen haller dışında; Türk parası olarak taraflarca yeniden belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Karar’da bu zorunluluğa uyulmaması durumunda yaptırımın ne olacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun’un 3’üncü maddesinde yer alan; Cumhurbaşkanı’nın bu Kanun hükümlerine göre yapmış bulunduğu genel ve düzenleyici işlemlerdeki yükümlülüklere aykırı hareket eden kişilere, 3 bin Türk lirasından 25 bin Türk lirasına kadar idarî para cezası kesileceğine ilişkin hükmü bu yükümlülüklere uymayanlar için de geçerli olacaktır.²

Söz konusu düzenleme, son dönemde döviz kurlarında yaşanan dalgalanmaları hedef alarak, özellikle kiracı konumundaki perakendecileri gözetmek, Türk lirasının değerini korumak, öngörülebilirliği sağlamak gibi amaçlarla hayata geçirilmiştir. Ancak döviz cinsinden veya dövize endeksli sözleşmelerin bedellerinin Türk Lirası cinsinden yeniden belirlenmesi beraberinde birçok sorunu da gündeme getirmektedir.

Döviz ile borçlanan kiracıların düşünülmesi; diğer taraftan döviz ile bankalara borçlanan yatırımcılar açısından sorun yaratabilecektir. Özellikle birçok sektörde işin niteliği gereği tedarikçilerin yurt dışında olması, hizmetin döviz ile yurt dışından sağlanıyor olması vb.

¹ Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar’ın “Genel Esaslar” bölümünde **Türkiye’de yerleşik kişiler**, “Yurt dışında işçi, serbest meslek ve müstakil iş sahibi Türk vatandaşları dahil Türkiye’de kanuni yerleşim yeri bulunan gerçek ve tüzel kişiler” (veya bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar) olarak tanımlanmıştır. Dışarıda yerleşik kişiler ise Türkiye’de yerleşik sayılmayan gerçek ve tüzel kişiler olarak ifade edilmiştir.

² 2018 yılı güncel rakamları 6.300 TL’den 52.600 TL’ye kadar idari para cezasıdır.

durumlar gereği firmalar zor durumda kalabilecektir. Bu nedenle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Karar'la ilgili olarak 17 Eylül 2018 tarihinde yapılan basın duyurusunda; Bakanlıkça istisna tutulacak hallerin belirleneceği ve duyurulacağı belirtilmiştir. İstisna tutulacak hallerin kapsamı belirlenirken, döviz cinsinden girdi maliyetlerinin veya yükümlülüklerin değerlendirmeye alınacak hususların başında geleceği ifade edilmiştir. Buna göre örneğin, 32 sayılı Karar'ın döviz kredilerinin kullanımını düzenleyen 17 ve 17/A maddeleri uyarınca, herhangi bir kısıtlamaya tabi tutulmaksızın döviz kredisi kullanabilen ve dolayısıyla döviz cinsinden yükümlülük altına giren Türkiye'de yerleşik kişilerin yaptığı sözleşmelerin dikkate alınacağı duyurulmuştur.

Bu kapsamda yayımlanan 6 Ekim 2018 tarihli 2018-32/51 sayılı Tebliğ'de basın duyurusunda değerlendirmeye alınacak hususların başında geleceği ifade edilen döviz cinsinden girdi maliyetleri veya yükümlülükler konusunda bir düzenleme yapılmamış olup, döviz veya dövize endeksli düzenleme imkanı olan ve olmayan sözleşmeler detaylı olarak belirlenerek konuya açıklık getirilmiştir.

Özetle; Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; konusu serbest bölgeler dahil yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, gayrimenkul satış ve kiralama sözleşmeleri, yurt dışında ifa edilecekler dışında kalan iş sözleşmeleri, bazı istisnalar dışında danışmanlık, aracılık ve taşımacılık dâhil hizmet sözleşmeleri, iş makineleri dâhil taşıt satış ve kiralama sözleşmeleri, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nda tanımlanan gemilerin inşası, tamiri ve bakımı dışında kalan eser sözleşmelerine ilişkin bedeller ile bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Diğer taraftan; Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; menkul (iş makineleri ve diğer taşıtlar hariç) satış ve kiralama sözleşmeleri, bilişim teknolojileri kapsamında yurt dışında üretilen yazılımlara ilişkin satış sözleşmeleri ile donanım ve yazılımlara ilişkin lisans ve hizmet sözleşmeleri, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nda tanımlanan gemilere ilişkin finansal kiralama (leasing) sözleşmeleri ile 32 Sayılı Karar'ın 17 ve 17/A maddeleri kapsamında yapılacak finansal kiralama (leasing) sözleşmeleri, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan Türkiye'de yerleşik kişilerin taraf olduğu iş sözleşmeleri, dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de bulunan; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin bulunduğu şirketler ile serbest bölgedeki faaliyetleri kapsamında serbest bölgelerdeki şirketlerin taraf olduğu iş ve hizmet sözleşmelerine ilişkin bedeller ile bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Diğer taraftan düzenlemenin bu hali vergilendirmenin temel ilkeleri açısından çeşitli tartışmalara neden olabilecektir. Sözleşme bedeli ve bu sözleşmeden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin Türk lirası olarak belirlenmesi zorunluğunun getirilmesi üzerine; Türkiye'de yerleşik kişiler bu sözleşmeleri değiştirerek Türk lirası cinsinden tadil, ek protokol ya da zeyilname düzenlemek zorunda kalacaklardır. Sözleşmelerin değiştirilmesi durumu ise hangi kur kullanılacak³, tekrar damga vergisi ödenecek mi sorularını akıllara getirmektedir.

³ 13 Eylül 2018 tarihinden önce döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak akdedilmiş ve yürürlükte olan sözleşmelerdeki bedeller Türk parasına çevrilirken mutabakata varılamazsa; döviz veya dövize endeksli bedeller öncelikle 2 Ocak 2018 tarihinde belirlenen gösterge

Damga Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesine göre "*Damga Vergisine tabi kağıtlarda yazılı yabancı paralar Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek ona göre damga vergisi alınır.*" 35 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği'nde de "*Vergiye tabi kağıdın yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde ise kağıt üzerinde yer alan dövizin, kağıdın düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk lirası karşılığı üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır*" denilmektedir. Öte yandan aynı Kanun'un 14'üncü maddesinde "*...Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Birinci fıkraya göre azami tutardan vergi alınan mukavelenamelerin, diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın, sadece bedelinin artması durumunda, artan bedele ilişkin bu hüküm uygulanmaz. Bunların devri halinde alınan verginin dörtte biri alınır...*" hükmü yer almaktadır.

Bu konuya ilişkin olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu 02.10.2017 tarih ve 69170 sayılı özelgede " 22.12.2014 tarihinde yüklenici ...İnşaat Tur. Mad. Enerji Üretim ve San. A.Ş. ile şirketiniz arasında 27.500.000 TL bedelli "... Projesi Alt Yüklenici Sözleşmesi" imzalandığı, 01.12.2016 tarihinde imzalanan zeyilname ile de söz konusu sözleşmenin birim fiyatlarında artış ve azalışlar yapıldığı, bu artış ve azalıştan kaynaklanan fark tutarının 218.073,34 TL olduğu belirtilerek, bu durumda bahsi geçen zeyilnameye ait damga vergisinin artış kalemleri toplamı üzerinden mi yoksa artış azalış fark tutarı olan 218.073,34 TL üzerinden mi alınması gerektiği hususunda sorulan soruya ana sözleşme bedelini değiştiren söz konusu zeyilnamenin, ana sözleşmeye konu işe ilişkin düzenlendiği dikkate alındığında, 488 sayılı Kanun'un 14'üncü maddenin ikinci fıkrası gereğince, atıf yaptığı ana sözleşmedeki tutara ilişkin artış ve azalışlar dikkate alınmak suretiyle nihai artış tutarı üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmekte olduğu" belirtilmiştir.

Örneğin, (A) firması ile (B) firması arasında gayrimenkul satışına⁴ ilişkin olarak 01.04.2018 tarihinde 250.000 USD tutarlı satış sözleşmesi düzenlendiğini varsayalım. 01.04.2018 tarihinde T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru 3,9560 TL'dir. Sözleşme bedeli, 989.000 TL olup; 9.375,72 TL (Binde 9,48) damga vergisi hesaplanmıştır. Döviz cinsinden yapılan sözleşmelerin TL'ye çevrilmesi zorunluluğu nedeniyle 17.09.2018

niteliğindeki TCMB efektif satış kuru kullanılarak Türk lirasına çevrilecek, ardından bu bedeller 2/1/2018 tarihinden bedellerin yeniden belirlendiği tarihe kadar TÜİK'in her ay için belirlediği TÜFE aylık değişim oranları esas alınarak artırılmak suretiyle belirlenecektir.

*Hazine ve Maliye Bakanlığı, konuya ilişkin olarak Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No:2008/32-34)'de 6.10.2018 Tarihinde Yapılan Değişiklik İle İlgili Olarak Sıkça Sorulan Sorular bölümünde kur ve enflasyon farkına ilişkin olarak detaylı açıklama ve örneklere yer vermektedir.

⁴ 32 Sayılı Karara İlişkin 2018-32/51 sayılı Tebliğ'de Türkiye'de yerleşik kişiler; kendi aralarında akdedecekleri, konusu serbest bölgeler dahil yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, konut ve çatılı iş yeri dâhil gayrimenkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştıramayacağı ifade edilmiştir.

tarihinde bu sözleşmeye ilişkin tarafların anlaşarak bir zeyilname düzenledikleri ve 17.09.2018 tarihindeki döviz satış kuru (6,0768 TL) üzerinde anlaşıklarını varsaydığımızda; sözleşme bedeli 1.519.200 TL'ye yükselmekte ve sözleşmede gösterilen belli para 530.200 TL artmaktadır. Dolayısıyla, Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesi uyarınca bu miktar üzerinden 5.026,30 TL ilave damga vergisi hesaplanmaktadır. Mükellefin kendi ihtiyarında olmaksızın yapılan düzenleme dolayısıyla ortaya çıkan bu durum için öngörülemeyecek şekilde sonradan damga vergisi yüküne katlanması gerekecektir.

Vergilemede belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri gereği mükelleflerin ödemek zorunda olduğu verginin önceden bilinmesi, açık ve kesin olması gerekmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi kapsamında hukuk devleti olmanın gereklerinden birisi de devlet faaliyetlerinin belirli, kesin ve açık olmasıdır. Geriye dönük olarak vergi yükü getirilmemesi ve hukuk kurallarının öngörülebilir şekilde olması gerekmektedir.⁵ Vergilemede belirlilik (kesinlik) ilkesi gereği de her mükellefin ödemek zorunda olduğu verginin tutar, tür, ödeme zamanı, şekli vb. açılardan kesin, açık ve belirli olmalıdır. Bu ilke, vergi sisteminin basit olması, kullanılan dilin açık ve anlaşılır olması, verginin ödeneceği tarih ve yer ile borcun miktarının açık ve kesin olarak bilinmesi halinde gerçekleştirilebilmektedir. Bu ilkeyle asıl hedeflenen, keyfi ve sınırsız uygulamaların önüne geçilmesidir.⁶ Mükelleflerin ödemekle yükümlü oldukları vergilerin farkında olmaları, ne kadar bilgilendirildiklerine bağlı olarak farklılık taşımaktadır. Mükelleflerin gerekli bilgileri doğru ve zamanında edinebilmesi için vergi kanunlarının da belli kurallar çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir.⁷

Döviz cinsinden akdedilen sözleşmelerin Türk Lirası olarak belirlenmesine ilişkin düzenleme, esas itibarıyla ekonomide yaşanan olumsuz gelişmeleri ve kırılganlığı hedef tutan vergi dışı bir düzenlemedir. Bununla birlikte Damga Vergisi Kanunu ve ekli tablolarında değişiklik yapılmadığı müddetçe geçmişte akdedilmiş sözleşmelere yönelik ek vergi ve iş yükü yaratma potansiyeline sahiptir.

Yukarıda zikredilen nedenlerle haksız bir vergi yükü oluşmaması için Damga Vergisi Kanunu'nda acilen bu konuya yönelik ek bir düzenleme yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

Kaynakça

1. 07.8.1989 tarih ve 32 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Karar
2. 12.09.2018 tarih ve 85 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar
3. Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No:2018-32/51)
4. 17.09.2018 tarihli Basın Duyurusu
5. 14.02.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2011/172 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı

⁵ 2011/172 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı 14.02.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ Altunbaş, Gökçe Öznur (2016). Vergileme İlkeleri. E-yaklaşım, Mayıs, Sayı: 281.

⁷ Azmaz, Ali Rıza (2016). Türk Vergi Sisteminde Mükellefin Hakları ve Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi İşletme Eğitimi Anabilim Dalı Gazi Üniversitesi, s.98-99.

6. Altunbaş, Gökçe Öznur (2016). Vergileme İlkeleri. E-yaklaşım, Mayıs, Sayı: 281.
7. Azmaz, Ali Rıza (2016). Türk Vergi Sisteminde Mükellefin Hakları ve Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi İşletme Eğitimi Anabilim Dalı Gazi Üniversitesi, s.98-99.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.



Kuzey YMM ve Bağımsız
Denetim A.Ş.
Eski Büyükdere Cad.
Orjin Maslak No:27
Maslak, Sarıyer 34398
İstanbul - Turkey

Tel: +90 212 315 3000
Fax: +90 212 234 1067
ey.com
Ticaret Sicil No : 479919
Mersis No: 0-6010-2772-0400010