

# Damga Vergisi Kanunu Çerçevesinde Sözleşmelerle İlgili Özel Durumlar

## Özet

Damga vergisi, gerçekleştirilen hukuki işlemlerle ilgili olarak düzenlenen ve kanunda kâğıt diye ifade edilen belgeler üzerinden alınan vergidir. Damga vergisine tabi kâğıtlar sözleşmeler, kararlar, mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar ve makbuzlardır. Söz konusu kâğıtlar içerisinde sözleşmelerin Damga Vergisi Kanunu açısından özel durumları söz konusudur.

Borçlar Hukuku sözleşmeyi ‘iki veya daha çok kimse arasında bir hakkın kurulması, değiştirilmesi veya ortadan kaldırılması amacıyla yapılan anlaşmaya ilişkin belge’ şeklinde tanımlamaktadır. Söz konusu belgenin ise damga vergisine tabi tutulması için herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olması gerekir. Bu bağlamda da sözleşmeler başlangıçta belirlenen, miktar, süre ve taraflar arasında hüküm ifade etmektedir. Fakat günlük yaşamda damga vergisinin ödenmesinde bazen taraf değişikliklerinin, bazen sözleşme miktarının artması veya azalması bazen de sözleşme sürelerinin değişmesi, sözleşmelerin iptali veya cezai şartlar gibi özellik arz eden durumlar ile sıklıkla karşı karşıya kalınmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Damga Vergisi, Sözleşmeler, Gümrük İşlemlerinde Damga Vergisi, Nispi ve Maktu Damga Vergisi, İstisnai Kıymet Sözleşmeleri.

**JEL Sınıflandırma Kodu:** K34

## Special Situations About The Contracts Within The Scope of Stamp Tax Law

### Abstract

Stamp tax is the tax related with the legal actions and collected for the documents that are defined as paper in law. The papers subjected to stamp tax are the contracts, judgments, protocols, and the papers and receipts used in commercial transactions. Among the mentioned papers, the contracts have a special position from the aspect of stamp law.

The Code of Obligations defines the contract as the “document regarding the agreement made by 2 or more entities in order to establish, alter or terminate a right”. In order for any document to be subjected to stamp tax, it should be able to be submitted for proving or revealing. Within this context, the contracts inure between the determined parties within the scope of determined amount and duration. But, in paying the stamp tax in daily life, many circumstances are seen such as the change of parties, the increases or decreases in amounts specified in contract, the changes of durations, and the termination or penal clauses.

**Keywords:**

**JEL Classification Codes:** K34

## Giriş

Damga Vergisi, 488 sayılı Kanunla 01.07.1964 tarihinden itibaren Türk Vergi Sisteminde yer almış bir vergidir. Damga vergisi bireylerin kendi aralarında veya kamu kurumlarıyla yaptıkları hukuki işlemler dolayısıyla düzenlenen, bir hususu ispat ve belli etme niteliğini taşıyan kâğıt ya da elektronik belgeler üzerinden alınan mali yükümlülüktür. Dolayısıyla damga vergisi, hukuki işlemlerin dayanağını oluşturan belgeler üzerine tesis edilmiş bir vergidir. Bu yapıyla damga vergisi diğer vergilerden farklı olarak tam anlamıyla karşılıksız olduğu söylenebilir. Çünkü bu vergi bir hukuki işlemin kâğıda dökülmesi suretiyle kazandığı ispat niteliği karşılığında alınmaktadır. Bu haliyle damga vergisinin hukuki bir karşılığı olduğu söylenebilir. Damga Vergisinin bir diğer özeliği de bu vergilemede ödeme gücü kriteri dikkate alınmamıştır. Diğer bir ifadeyle damga vergisinde mükellefiyet ile mali güç arasında herhangi bir bağ kurulmamıştır. Mali gücü göz ardı edilen damga vergisi, doğal olarak, vergilemede adalet ve eşitlik ilkesine aykırı bir durum oluşturmaktadır.

Damga vergisi toplam vergi gelirleri içinde önemli bir yer tutmamasına rağmen (%2 ila %2,5) uygulamada önemli problemleri beraberinde getirmektedir. Gerek vergi konusunun karmaşık olması gerekse bir takım kırtasiyeciliği zorunlu kılması bu verginin etkinliğini azaltmaktadır. Bununla birlikte gerçekleştirilen işlemler ile düzenlenen belgelerin tamlığının kontrolüne katkıda bulunması nedeniyle damga vergisinin dolaylı bir fonksiyonu vardır.

Bu çalışmada öncelikle damga vergisine ilişkin temel açıklamalar yapılacak akabinde damga vergisine konunun önemli bir kısmını teşkil eden sözleşmelerin bu vergi karşısındaki durumu tartışılacaktır.

## 1. Damga Vergisine Dair Genel Açıklamalar

01.07.1964 tarih ve 488 Sayılı Kanunla düzenlenen Damga Vergisi, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar üzerinden alınmaktadır. Kanunun 1. Mad-

desi' Bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir' şeklinde ifade edilmektedir. Bu kapsamda damga vergisinin konusu hukuki işlem değil, hukuki işlemin gerçekleştirildiği kağıttır. Damga vergisi Kanunu'nun 1.maddesinin 2.fıkrası, Bu Kanundaki kağıtlar terimini ,” 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” ifadesi ile hüküm altına almıştır. Bu bağlamda bir kağıdın vergiye tabi olması için Damga vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı listede yer alması, vergiden istisna edilmemiş olması, kağıdın imzalanmış olması, belli bir hususu tespit ve ispat edecek nitelikte olması şarttır. Diğer bir ifadeyle, konusuz, hukukun korumadığı, herhangi bir hususu tespit etmeyen, imza edilmemiş, taslak olarak düzenlenmiş fakat geçerliliği bulunmayan kağıtlar damga vergisinin konusuna girmemektedir (Değer,2012: 50).

Kanunda, (1) sayılı tabloda damga vergisine tabi olan kağıtlar 4 grup halinde sayılmıştır. Bunlar 5 başlık halinde açıklanabilir:

- 1. Aktlerle ilgili Kağıtlar:** Bu gruptaki kağıtlar belli bir parayı ihtiva eden ve etmeyen olmak üzere iki başlık halinde açıklanmıştır. Belli parayı ihtiva edenler; sözleşmeler, taahhütnameler, kefaleti teminat, rehin senetleri, fesihnameler. Belli parayı ihtiva etmeyenler ise; tahkim nameler, sulhnameler, turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleridir.
- 2. Kararlar ve mazbatalar:** Resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların ihale kararlarını, hakem kararlarını ve milletvekili mazbataları örnek gösterilebilir.
- 3. Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar:** Ticari ve mütevadil senetler (Emtia senetleri, borç senedi,rehin senedi, konşimentolar, deniz ödöncü senedi, ipotekli borç senedi, irad senetleri gibi)

ticari belgeler, menşe ve mahreç şahadetname-leri, resmi dairelere ve bankalara ibraz edilen: bilançolar, işletme hesabı özetleri, gelir tabloları, barnameler, tasdikli manifesto nüshaları, ordino-lar, gümrük idarelerince verile özet beyan formları.

**4. Makbuzlar:** Maaş, ücret, huzur hakkı, aidat, resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler, ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar, icra dairelerince resmi daireler namına kişilere yapılan ödemeler ilgili makbuzlar.

**5. Diğer kağıtlar:** Beyannamelere ilişkin kağıtlardır (damga vergisi beyannameleri hariç) (Bilici-Üs-tün,2016: 10-17).

Damga Vergisi Kanununun 3.maddesi ise damga vergisinin mükelleflerini tanımlamaktadır. Damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişiler ödemektedir. Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergisini ise, Türkiye'de bu kağıtları resmi dairelere ibraz eden üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar ödemektedirler.

Damga vergisinde mükellefiyet ise düzenlenen kağıtlarda tek imza ve birden fazla imza olması açısından değişmektedir. Eğer düzenlenen kağıt, sadece bir kişi tarafından imzalanmakta ise (borç senedi, taahhütname, mektuplar gibi) imza eden şahsın kağıdın hükmünden istifade edip etmemesine bakılmaksızın mükellef olacaktır. Başka bir ifadeyle, vergiyi kağıdı imzalayan kişi ödeyecektir. Ancak sadece resmi daireler ve vergiden muaf kuruluşlar tarafından imzalanıp kişilere verilen kağıtların vergisinden kişiler sorumlu olacaktır. Düzenlenen kağıtta imza sayısı birden fazla ise, bu durum alınacak vergi miktarının artması sonucunu doğurmaz. (Değer, 2012: 142-144). Bunlara en önemli örnek sözleşmelerdir. Sözleşmelerin mutlaka iki tarafı vardır. Birden fazla kişinin imzalanmış sözleşmelerde mükellefiyet

tüm imza sahiplerine ait olur. İmza sahiplerinin tamamı, verginin tümünün ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar (Şentürk, 2014: 18).

Damga Vergisi açısından vergiyi doğuran olay kağıdın düzenlenmiş olmasıdır. Düzenlemek, hukuki işlemin kağıda aktarılması, yazılması anlamına gelir. Düzenlemek suretiyle kağıt ilgili olduğu hukuki işlem ile ilgili bir hususu ispat ve belli etme ve bu husus açısından hüküm ifade etme niteliğini kazanır. Böylece de vergi borcu doğar. Damga Vergisine tabi bir kağıdın vergilendirilebilmesi için ayrıca kural olarak kağıdın Türkiye'de düzenlenmiş olması gerekmektedir. Ancak yabancı ülkeler ile Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenmiş kağıtlar da, bunlar Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı taktirde vergiye tabi tutulabilmektedir (Erkan, 2015: 189-190).

Damga Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay açısından özellik arz eden bazı durumlar mevcuttur. Damga Vergisi Kanunu uygulamasında aynı hüküm ve kuvveti haiz olmak üzere birden fazla düzenlenmiş ve taraflarınca ayrıca imzalanmış olan kağıtların her biri nüshadır. Nüshaların damga vergisi karşısındaki durumları, 6728 sayılı kanununun 23. maddesiyle yapılan ve 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren düzenlemeyle maktu ve nispi vergiye tabi olanlar için farklılaştırılmıştır. Buna göre (DVK, m.5);

- Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtlardan, maktu vergiye tabi olanların her bir nüshası ayrı ayrı aynı miktarda vergiye tabi tutulur. Yani, her bir nüshanın düzenlenmesiyle ayrı verginin doğduğu kabul edilir ve vergilendirme asıl kağıdın tabi olduğu vergiye tabi tutulur.
- Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtlardan, nispi vergiye tabi olanların ise sadece bir nüshası damga vergisine tabidir. Yani, her bir nüshanın düzenlenmesiyle ayrı verginin doğduğu kabul edilmez, vergiyi doğuran olayın sadece asıl kağıdın düzenlenmesiyle gerçekleştiği kabul edilir.

Suret ise, aslında bulunan ibarelerin aynısını taşıyan, fakat aslında bulunan imzaları taşımayıp aslına uygun olduğuna ilişkin onaylayanın imzasını veya kaşesini ihtiva eden kâğıtları ifade etmektedir. Damga vergisine tabi kâğıtlar bakımından düzenlenecek çıkarılacak suret sayısına ilişkin Damga Vergisi Kanununda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Fakat suretler resmi dairelere ibraz edilmediği sürece vergiyi tabi değildir.

Bir tek kâğıtta birbirinden bağımsız birden fazla akit veya işlemler (örneğin aynı kâğıtta hem kira hem taşıma sözleşmesine yer verilmesi) bulunabilir. Bu takdirde vergiyi doğuran olayın her iki akit veya işlem açısından meydana geldiği kabul edilir ve her bir işlem için ayrı ayrı vergilendirilir. Ayrıca, bir tek kâğıtta toplanan birden fazla olan akit ve işlemler birbirlerine bağlı ve bir asıldan doğması akit ve işlemlerin kâğıdın düzenlenmesi anında yapılması durumunda vergi, en yüksek vergiyi gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır. Şu kadar ki; bir kâğıt üzerinde birden fazla adi kefalet ve garanti taahhüdü bulunması hâlinde, ayrı ayrı olmak üzere bunlardan yalnızca birinden damga vergisi alınır. Düzenlenen bir kâğıttaki akit veya işleme sonradan üçüncü şahısların katılması halinde üçüncü şahıslara ait akit ve işlemler ayrıca vergilendirilecektir (DVK, m. 6). Son durumda ise, düzenlenen kâğıtlar üzerinde birden fazla imza bulunması halinde vergiyi doğuran olay tek olduğundan, damga vergisi bir defa alınır. İmza adedine göre vergi alınmamaktadır (Şenyüz-Yüce-Gerçek, 2015:331-332).

Damga vergisi Kanununun 10.maddesine göre 'Damga Vergisi, nispi veya maktu olarak alınır.' hükmü ile verginin nasıl ve hangi oranlar üzerinden ödendiği düzenlenmektedir. Damga vergisinin ne kadar ödeneceği ise öncelikle kâğıdın niteliğine daha sonra da (1) sayılı tabloya bakılarak bulunur. Nispi vergide matraha kanunda yazılı oranın uygulanması ile ödenecek vergi bulunur. Oranlar binde 1,89 ile binde 9,48 arasında değişmektedir. Maktu vergi ise, önceden ödenecek sabit miktarı ifade etmektedir. Örneğin Gelir vergisi beyannamesi için

47,80 TL, Kurumlar vergisi beyannamesi için 63,80 vb.

Damga Vergisi Kanunu'nun 15. Maddesinde hüküm altına alındığı şekli ile verginin ödenmesi makbuz karşılığında, istihkaktan kesinti ile, basılı damga vergisinin konulması şeklinde ödenmektedir.

## 2. Sözleşmelerde Damga Vergisine İlişkin Durumlar

### 2.1. Sözleşmelerde Vergiyi Doğuran Olay

'Sözleşme' kavramı çeşitli sözlüklerde iki ya da daha fazla kişi arasında yapılan ve koşullarına uyulması yasayla desteklenmiş olan antlaşma şeklinde tanımlanmaktadır. Sözleşmeler tarafların birbirine uygun irade açıklamalarıyla yapılır, hukuki işlem niteliğindedir ve belirli biçimde yapılması yasalarda öngörülmüştür (Erkan, 2015: 186).

Sözleşme, en az iki kişinin aynı hukuki sonucu doğurmaya yönelik olarak karşılıklı ve birbirine uygun irade açıklamalarıdır. Bir kişinin bir irade beyanını açıklarken çok değişik yollardan yararlanması mümkündür. Ancak özellikle sözleşmeler söz konusu olduğunda pek çok hukuk sisteminde şekil kavramı genellikle üç türe özgülenmektedir: Sözlü şekil, yazılı şekil ve resmi şekil. Sözlü şekil, irade beyanlarının sözle ifade edilmesi anlamını taşıırken, yazılı şekil bu beyanların yazıya dökülmek yoluyla açıklanması, resmi şekil ise çoğu kez bir resmi makamın huzurunda veya onun katılımıyla oluşturulması anlamına gelmektedir.

Türk Borçlar Kanunu sözleşmelerin kurulmasını, sözleşmelerin şeklini, yer alması gereken unsurlarını düzenlenmektedir. Borçlar Hukuku sözleşmeyi 'iki veya daha çok kimse arasında bir hakkın kurulması, değiştirilmesi veya ortadan kaldırılması amacıyla yapılan anlaşmaya ilişkin belge' şeklinde tanımlamaktadır. Söz konusu belgenin ise damga vergisine tabi tutulması için herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olması şarttır. Aksi takdirde bu nitelikleri taşımayan sözleş-

meler vergilendirilmeyeceklerdir (Değer, 2012: 451). Diğer taraftan damga vergisinden söz etmek için sözleşmenin yazılı ya da resmi şekle tabi olması gerekir. Sözlü şekle tabi sözleşmeler damga vergisine tabi değildir.

Blindiği üzere damga vergisinin doğabilmesi için düzenlenmiş bir kâğıdın varlığı şarttır. İhtiva ettiği hukuki ilişkiye bağlı olarak düzenlenme serbestisi bulunan bir kâğıt düzenlenmediğinde, düzenlenmiş bir kâğıt var olmadığından vergi de söz konusu olmayacaktır. Damga vergisinde vergiyi doğuran olay işlemin varlığı değil, işleme ilişkin kâğıdın düzenlenmesidir. Düzenlenme serbestisi bulunan kâğıdın düzenlenmemesi taraflar arasında ileride ortaya çıkabilecek muhtemel bir uyuşmazlıkla ilgili belgeye dayalı ispat hakkından vazgeçilmesi demektir. Damga vergisi için bir işlemin varlığı, bu işlemin Damga Vergisi Kanunu'nda belirlenen kapsamda işlemlerden olması, anılan işlem için belge düzenlenmiş olması, kanunda gerekli görülmesi halinde belgede parasal tutarın yer alması ve belgenin imzalanması gerekir. Bu unsurlardan biri ya da birkaçı yoksa damga vergisinden bahsedilemez (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2016: 329).

Ticari ilişkilerin vazgeçilmez unsurlarından olan sözleşmeler, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinde yer alan ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar arasında vergileme açısından özel mahiyete sahiptir. Çünkü iş hayatında ekonomik birimler sözleşme hazırlanıp imzalanırken hiç damga vergisi ödememek veya daha az damga vergisi ödemek için sözleşmede belli paraya yer vermemek, nüsha sayısını az tutmak gibi yollara başvurabilmektedirler (İnce, 2015: 85).

Sözleşmeler genelde hazırlanırken süresi belli süre çerçevesinde uygulanmak için hazırlanmaktadır. Fakat sözleşmeler imzalanıp damga vergisi ödenildikten sonra belirli tarihte sonlandırılacağı gibi tarafların iradeleriyle veya irade beyanı olmaksızın uzayabilmekte, tarafların sayıları değişebilmektedir. Diğer bir ifadeyle damga vergisi ödendikten sonra;

- Sözleşmenin Miktarında,
- Sözleşmenin Taraflarında,
- Sözleşmenin Süresinde,

değişiklikler söz konusu olabilmektedir (Şentürk, 2014: 18).

Söz edilen durumlarda da damga vergisinin durumuna ilişkin hususlar özellik göstermektedir. Öte taraftan bir diğer özellikli durum ise sözleşmelerin iptalinde damga vergisinin uygulamasının ne şekilde olacağıdır.

## 2.2. Sözleşmenin Miktarında Değişiklik Durumunda Damga Vergisi

Bir sözleşmede sözleşmenin konusu, sözleşmenin tarafları ve sözleşmenin miktarı olmak üzere üç unsur bulunmaktadır. Sözleşmede yer alan unsurlardan bedelde bir değişiklik gerçekleştiğinde, diğer bir ifadeyle belli parayı içeren sözleşmelerdeki para miktarının değiştirilmesinin damga vergisine etkisi, bedelde değişiklik bedelin artması veya azalması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Sözleşme tutarı artarsa, artan miktar aynı nispette vergiye tabi tutulmaktadır. Söz konusu durum Damga Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinde 'Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir.' Örneğin bir ihale yapıldıktan sonra ihale şartlarında yapılan değişiklik dolayısıyla sözleşmede yapılan değişiklik ile fiyat artışı yapılmış ise, artan bedel aynı miktarda vergiye tabi olacaktır. Sözleşmedeki matrah artışı dikkate alınacaktır (Değer, 2012: 451). Ancak 6728 sayılı Kanunun 25 inci maddesiyle yapılan değişiklik sonucu 09.08.2016 itibaren, azami tutardan vergi alınan sözleşmelerde, sözleşmenin diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın sadece bedelin artırılmasına ilişkin değişiklik yapılması halinde, artan bedele ilişkin olarak damga vergisi alınmayacaktır.

Damga Vergisi Kanunu'nda sözleşme bedeli artırımını konusunda açık hüküm olmasına karşılık sözleş-

mede yer alan tutarın indirimi konusunda yapılacak işleme ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Mantıksal olarak azalan ölçüde vergi idaresinin iade yapması gerekeceği düşünülebilir. Ancak idare olaya böyle bakmamaktadır (Bilici-Üstün, 2016: 37). Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Damga Vergisi Kanunu'nun 14. Maddesi'nin lafzından da anlaşılacağı üzere kanun, sözleşmedeki parasal tutarların değişmesi halinde sadece artan tutarlar için vergi hesaplanmasını öngörmüştür. Sözleşmedeki tutarların azalması durumunda ise; kanun maddesinin mefhum-u muhalifinden, her hangi bir vergi hesaplanmayacaktır. Bir örnek üzerinden konuyu ele alacak olursak. X ile Y arasında düzenlenen ve imzalanan bir sözleşmede damga vergisi matrahı 100.000,00 TL'dir. Damga vergisinin mükellefi bu matrah üzerinden damga vergisini beyan edecektir. Taraflar arası yapılan değişiklik protokolü ile sözleşmedeki parasal tutar 120.000,00 TL olursa, Damga Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi uyarınca sadece 20.000,00 TL üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır. Ancak yapılan değişiklik protokolü ile sözleşme 80.000 TL olarak değiştirilir ise yapılan açıklamalar uyarınca damga vergisi hesaplanmayacaktır (Akyürek, 2015: 24). Nitekim konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen bir özalgede "Sözleşme yerine geçecek veya sözleşmenin yerini alacak mektup ya da şerhlerle, sözleşmenin hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerh veya yeni sözleşme düzenlenmesi durumunda düzenlenen bu sözleşmenin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ikinci maddesine göre damga vergisine tabi tutulacağı tabiidir. Buna göre, mevcut sözleşme hükümlerine göre imzalanacak yeni protokolle sadece sözleşme miktarında artırım yapılması halinde, ....artan miktar üzerinden (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasında belirtilen oranda damga vergisinin hesaplanması, sözleşmede yer alan tutarın eksilmesi halinde ise damga vergisi hesaplanmaması gerekmektedir" (GİB, B.07,1. GİB.04.99.16.02/2-Muk-487, 08.05.2009 – 15418) denilmektedir.

Diğer taraftan uygulamada sözleşmeler imzalandıktan sonra, sözleşmedeki değişiklik yapan, bazı maddelerini tadil eden, yeni maddeler ekleyen ve zaman zaman değişen ekonomik koşullar çerçevesinde ilk anlaşılan tutarı yeniden belirleyen ilave protokollerin düzenlenmesi de gündeme gelebilmektedir (Değer, 2012: 453). Damga Vergisi Kanununun 2. maddesinde vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisine tabi olacağı açıklanmıştır. Bu bağlamda Damga vergisine tabi sözleşmelerin ek sözleşmeler ile iptal edilmesi veya sözleşmelerdeki parasal tutarların sözleşmeden çıkarılması durumunda; taraflar için hüküm ifade eden ilk sözleşmenin imzalandığı an itibarıyla damga vergisinde vergiyi doğuran olay gerçekleşeceğinden, damga vergisi doğacaktır. Yani ek sözleşmeler ile ana sözleşmenin iptal edilmesinin damga vergisi matrahına etkisi olmayacaktır (Akyürek, 2015: 27). İdarenin görüşü de bu yöndedir. Düzenlenen kira sözleşmesi ile ilgili olarak kira indiriminin yapıldığı ve yapılan kira indirimi için sözleşmeye ek olarak bir protokolün düzenlendiği belirtilerek yapılan bu protokolün Damga Vergisine tabi olup olmadığı konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan istenen görüşe istinaden Başkanlığın verdiği Özalgede:

"...Dilekçeniz eki ..... arasında düzenlenen ek protokolün incelenmesinden, yapılan kira sözleşmesi yerine geçecek veya sözleşmenin yerini alacak mektup ya da şerhlerle, sözleşmenin hükümlerinin yenilenmesi, uzatılması, değiştirilmesi devri veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerh veya yeni bir sözleşme olmadığı ve mevcut sözleşmenin sadece kira bedelini içerdiği anlaşılmaktadır.

Buna göre, mevcut sözleşme hükümlerine göre yapılan kira indirimi ile ilgili olarak ..... arasında düzenlenecek ek protokolün damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir." (GİB, B.07,1. GİB.04.99.16.02/2-Muk-488- 11.05.2009- 15513).

denilmektedir.

### 2.3. Sözleşmenin Taraflarında Değişiklik Olması Durumunda Damga Vergisi

Sözleşmeler imzalandıktan sonra bir takım değişikliklere uğrayabilmektedirler. Bu değişikliklerden biri de sözleşmelerin devridir. Sözleşmenin devrinde, sözleşmenin taraflarından birinin bu taraf sıfatını üçüncü bir kişiye anlaşılarak devretmesi söz konusudur. Bu şekilde sözleşmedeki bir tarafın yerine başka bir kişinin geçip bu taraf sıfatına onun sahip olması (sözleşmenin devri) bir anlaşmaya dayanmaktadır. Bir anlaşmaya dayalı olarak gerçekleşen sözleşmenin devrinde hem bir tasarruf işlemi, hem de bir tahhüt işlemi söz konusudur (Bahadır, 2013: 4).

Sözleşmenin devri, kâğıdın taraflarından birisinin değişmesidir. Sözleşmenin devri, ya da başka bir ifade ile sözleşmenin taraflarında gerçekleşen değişiklikler sonucu daha önceden alınan damga vergisi tutarının dörtte biri alınacaktır. Bu husus Damga Vergisi Kanunu'nun 14..maddesinde 'Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır' şeklinde ifade edilmektedir.

Kâğıtta imzası bulunan taraflardan bir veya bir kaçının kısmen veya tamamen devretmek amacıyla mektup veya şerh düzenlenmesi vergiye tabi olacaktır. Örneğin, bir sermaye şirketi ortağının ortaklık hissesini devretmesi nedeniyle düzenlenen kâğıt, mektup veya şerhler damga vergisine tabi tutulmaktadır. Ancak Danıştay aksi görüştedir. 7.Daire 29.01.2001 tarih ve E.2000/156 sayılı Kararında, hisse devirlerine ilişkin olarak düzenlenen devir sözleşmelerinin damga vergisine tabi tutulmayacağını belirtmiştir. Diğer taraftan 4684 sayılı Kanun'un 22/c maddesiyle Damga Vergisi Kanun' na ekli (2) sayılı tablonun 'IV-Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar' başlıklı bölümüne eklenen 17.fıkrasında 'KVK' na göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna edileceği' hükme bağlanmıştır (Değer, 2012: 138-139).

Sözleşmelerin devri ile ilgili olarak dörtte bir oranında vergi alınmasına ilişkin en belirgin örneklerden birisi ise borcun devredilmesine ilişkin yapılan sözleşmelerdir. Borcun nakli sözleşmelerinde, borçlu borcunu bir başkasına devrettiği zaman söz konusu devir işleminin alacaklı tarafından kabul görmesi gerekir. Borcun nakli ile ilgili sözleşmenin alacaklı tarafından da kabulü, sözleşmenin alacaklı tarafından da imzalanması ile tamamlanmış olur. Alacaklı tarafından da imzalanmasından sonra, meydana gelmiş sözleşme bir devir sözleşmesidir. Ve bu devir sözleşmesi, evvelki sözleşmede alınan damga vergisinin dörtte biri oranında damga vergisine tabidir (Akyürek, 2015:18-19).

Asıl işlemin taraflarından başka bir şahsın akit ve işlemi önceki işleme eklenirse bu şahsın eklenen akit ve işlemi de ayrıca vergilendirilecektir (DVK m.3) Örneğin A ile B arasında imzalanan mevcut kredi sözleşmesine ek olarak daha sonraki tarihte kefalet ilişkisi kurulmuş ve C şahsı A'ya kefil olmuştur. Son işlem kefalet tutarı üzerinden ayrıca damga vergisine tabi olacaktır (Bilici-Üstün, 2016: 36-37).

### 2.4. Sözleşmenin Süresinin Uzatılması Durumunda Damga Vergisi

Türk Borçlar Kanunu'nun 347. maddesinde "belirli süreli sözleşmenin süresinin bitiminden 15 gün önce bildirimde bulunmaması halinde, sözleşmenin aynı koşullarla 1 yıl için uzatılmış sayılacağı" amir hükmü gereği süreli yapılan sözleşmelerin süresinin bitiminden 15 gün önce bildirimde bulunmaması halinde kendiliğinden uzayacağını düzenlenmiştir. Bu durumda sözleşmeler üzerinde damga vergisinin alınıp alınmayacağı hususu tartışmaya konu olmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu' nun 2. maddesinde "Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de Damga Vergisine tabidir." hükmü yer almaktadır. Söz konusu maddede üzerinde durulması gereken

husus kâğıtlar üzerindeki değişikliklerin yapılaş şeklidir. Anılan hüküm değerlendirildiğinde, sözleşme süresinin uzatılması durumunda, sözleşme tutarının tamamı üzerinden mi, yoksa sürenin uzaması nedeniyle sözleşme tutarında (sözleşmede yer alan belli parad) meydana gelen artış üzerinden mi damga vergisi alınması gerektiği sorusu gündeme gelmektedir. Sözleşmelerde yapılan süre değişimlerinin, sözleşmenin diğer hususlarını etkilememesi ve asıl sözleşmede yer alan belli para miktarında bir artış yaratmaması durumlarında, bir diğer ifadeyle süre değişimlerinin asli bir unsur olmadığı durumda, süre uzatımına ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler damga vergisine tabi değildir. Ancak, sözleşmelerde yapılacak süre değişimlerinin, sözleşmenin diğer hususlarında bir değişiklik içermesi ve asıl sözleşmedeki belli para miktarında artış yapması halinde, bir diğer ifadeyle sürenin asli bir unsur olduğu sözleşmelerde, artan miktar aynı nispette damga vergisine tabi olacaktır. Ayrıca sözleşmenin, sözleşmede yer alan bir hükme dayanarak kendiliğinden uzaması durumunda, damga vergisinin hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Zira, böyle bir durumda yeni bir sözleşme yahut sözleşme yerine geçecek bir kâğıt düzenlenmediği gibi, mevcut sözleşme üzerine süre uzatımı yönünde bir şerh de düşülmektedir. Dolayısıyla, damga vergisinin konusuna giren bir işlem bulunmamaktadır (<http://www.vergi-agi.net/>). İdarenin görüşü de bu yöndedir. Balıkesir Vergi Daire Başkanlığınca verilen özelgede “..Diğer taraftan, taraflar arasında düzenlenen mevcut sözleşmeye şerh koymak veya yeni bir sözleşme veya bu mahiyette bir kâğıt düzenlemek suretiyle söz konusu sözleşmede herhangi bir değişiklik yapılmaksızın sözleşme süresinin kendiliğinden uzaması durumunda, sözleşme süresinin bitimini izleyen yıllar için ayrıca damga vergisi aranılmayacaktır” (Sayı: B.07.1.GİB.4.10.15.01-2010-DVK/478-135, Tarih: 08.12.2011) denilmektedir. Yine Bartın Defterdarlığınca verilen bir Özelgede “...Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde mali müşavirliğini yaptığınız müşterilerinizle düzenlediğiniz hizmet sözleşmelerinin süresi, içeriği ve geçerlilik şartları

gibi hususlar 3568 Sayılı Kanun uygulaması ile ilgili olup, bu hususlardan biri olarak Damga Vergisi Kanunu yönünden, söz konusu sözleşmelerin süresinin, bu sözleşmelere şerh konulması veya yeni bir sözleşme veyahut bu mahiyette bir kâğıt düzenlenmesi şeklinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın kendiliğinden uzaması durumunda, sözleşme süresinin bitimini izleyen yıllar için ayrıca damga vergisi aranılmaması gerekmektedir.” (Sayı: B.07.4.DEF.0.74.10.00-040-DA-1, T: 26.01.2012 ) denilerek her yıl kendiliğinden uzayan sözleşmelere ilişkin damga vergisi aranmaması gerektiğini açıkça belirtmiştir.

Damga Vergisi Kanunu’nun 14.maddesinde vergiye tabi kâğıtlar mahiyetinde bulunan kâğıtların hükümlerinin yine bu kâğıtların yerini alan mektup ve şerhlerle değiştirilmesi halinde yapılan değişikliklerin de damga vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Bunun nedeni ise, bu şekilde yapılan değişiklikler sonucunda yeni bir kâğıt düzenlenerek ana sözleşmenin süresinin uzatılabilmesi olanağının olmasıdır. Aynı şekilde 488 Sayılı Kanunun 14’üncü maddesine ‘Mukavelelerin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispette vergi alınır.’ hükmü yer almaktadır. Söz konusu maddeye eklenen bu fıkra ile kanun koyucu, vergiyi doğuran olay açısından yeniden bir sözleşme düzenlenmesi ile hâlihazırda mevcut olan bir sözleşmenin süresinin uzatılmasının bir farklılık doğurmayacağı görüşünü benimsemiştir. İlgili fıkradan açıkça anlaşılacağı üzere, süre ile ilgili olarak sözleşmenin müddetinin kendiliğinden uzaması değil de, 2’nci maddede belirtilen bir mektup ya da şerh vasıtası ile uzatılması manası çıkmaktadır. Damga vergisinde mükelleflerin kişiler (gerçek veya tüzel) olacağı düşünülürse, sözleşmenin kendiliğinden uzaması durumunda merkezde sözleşme hükümleri vardır. Sürenin uzatılması durumunda ise edilgen bir durum olduğu için merkezde mükellef yani taraflar vardır. Aynı şekilde, damga vergisi yönünden sözleşmeyi uzatan hüküm kâğıtta mevcuttur ve taraflar pasif, sözleşme hükümleri ise aktif durumdadır. Sözleşme süresinin uzatılmasında ise tarafların aktif bir katılımı söz ko-



nusudur (<http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/kendiliginden-uzayan-sozlesmelerin-damga-vergisi-karsisindaki-durumu/3148>).

Bu bağlamda kâğıdın hükümlerinin uzatılması hali, herhangi bir hususu ispat veya belli edebilecek nitelikteki bir kâğıtta değişiklik yapılmaksızın sürenin uzatılması aynı miktar veya nispette damga verisine tabidir. Yenilemeden farkı, kâğıtta mevcut bulunan sürenin korunmasıdır. Diğer taraftan sözleşme metninde yer alan ve süre bitiminde kendiliğinden uzaması sonucunu doğuran hükümler ise vergilendirilmez (Değer, 2012: 137).

Bazen kişiler arasında düzenlenen sözleşmelerde yer alan sürenin dolması sonucunda tarafların itiraz etmemesi halinde, sürenin kendiliğinden uzayacağına dair hükümler de yer almaktadır. Kira mukavelenamelerinde bu hükme sıkça rastlanılmaktadır. Bu durumda süreli olarak düzenlenen ve süre dolması dolayısıyla aynı şartlarda mevcut kâğıdın süresi uzamakta ve hükmünden tekrar yararlanılmakta ise de herhangi bir kağıt düzenlenmediği için bu işlemin Damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir (Değer, 2012: 462).

Sözleşme konusu işin mücbir sebepler, tarafların kusuru ya da bunlar dışında herhangi bir sebeple süresinde bitirilmemesinden dolayı ek süre verilmesi durumunda, sözleşmenin diğer hususlarında bir değişiklik içermemesi ve belli para miktarında artış olmaması kaydıyla süre uzatılmasına dair düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulmaması gerekir (Arslan, 2016: 152).

## 2.5. Sözleşmelerin İptali ve Cezai Şartlarda Damga Vergisi

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde, vergi doğuran olay; vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hükme bağlanmıştır. Damga vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde de Kanun'a ekli (1) Sayılı Tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine

tabi olduğu belirtilmektedir. Bu hükümleri birlikte ele aldığımızda damga vergisinde belgelerin düzenlenmesi yani işlemlerin kâğıda dökülmesi ile bu kâğıda imza veya imza yerine geçecek bir işaretin konulması ile vergiyi doğuran olay da gerçekleşmiş olur. Ancak bir kâğıdın damga vergisine konu edilebilmesi için Kanuna ekli 1 sayılı listede yer alması gerekli olmakla birlikte yeterli değildir. Aynı zamanda bu kağıtlar yazılıp imzalanmak suretiyle herhangi bir hususu ispat ve belli etmek üzere ibraz edilebilecek hale gelmesi gerekir.

Bu durumda, damga vergisinde vergiyi doğuran olay kağıtların düzenlenerek hukuken tekemmül etmiş olması ve imzalanmak suretiyle hukuken tekemmül eden ve verginin konusuna giren bir kâğıdın hükmünden, istifade edilmemiş olması veya kısmen istifade edilmiş olması, o kâğıdın bir hususu ispat ve belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağı gibi kağıt tekemmül ettikten sonra, kâğıda konu muamelelerin feshedilmiş olması vergilendirmeyi etkilemeyecektir.

Diğer bir ifadeyle yukarıda belirtilen hükümlerin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, damga vergisinde vergiyi doğuran olay kağıtların düzenlenerek hukuken tekemmül etmesi olup, kağıt hükümlerinin uygulanıp uygulanmaması, kısmen uygulanması, hükmünden yararlanılmaması veya kısmen yararlanılması vergileme açısından bir önem arz etmemektedir. Buna göre, bir kâğıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için kâğıdın herhangi bir hususu ispat veya belli edecek nitelik kazanmış, yani hukuken tekemmül etmiş olması gerekmektedir. İmzalanmak suretiyle hukuken tekemmül eden ve verginin konusuna giren bir kâğıdın hükmünden istifade edilmemiş olması veya kısmen istifade edilmiş olması, o kâğıdın bir hususu ispat ve belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağı gibi kağıt eksiksiz olarak tekemmül ettikten sonra, muamelelerin feshedilmiş olması vergilendirmeyi etkilemeyecektir (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı: :B.07.1.Gİ-B.4.38.15.01-DV-20-294-14, T: 16/03/2011).

Danıştay 7. Dairesi de; “Damga vergisi, sözleşmenin hukuken tekemmül ettiği; yani, taraflarınca imzalandığı tarihte doğar. İlgililerce imzalanan bir belgenin damga vergisine tabi olabilmesi için, ayrıca bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilme niteliğine de sahip bulunması gerekmekte ise de; sözleşmenin bu niteliği kazanabilmesi; kullanılması, ibraz edilmesi veya hükmünden yararlanılması koşuluna bağlı değildir; bu nitelik, sözleşmenin hukuken tekemmül ettiği diğer bir ifadeyle imzalandığı anda, esasen, mevcuttur. Bu bakımdan; taraflarınca imzalandığı tarihte hukuken tekemmül eden sözleşme nedeniyle damga vergisinin doğmasından sonra, sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle, yine sözleşme hükümleri uyarınca söz konusu sözleşmenin feshinin, vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmasına hukuken olanak bulunmadığından, aksi yolda verilen temyizce konu mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.” (Dnş 7. D., T: 12.11.2008, E:2006/5427, K:2008/4557) şeklinde karar vermiştir.

Diğer taraftan, sözleşme konusu asıl edimlerin yerine getirilmemesi halinde uygulanacak cezai şart tutarından damga vergisi alınıp alınmayacağı hususu uygulamada önem arz etmektedir. Bilindiği üzere, vergi uygulamasına esas alınacak kâğıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılmakta, mahiyeti tayin edilmek istenen kâğıt üzerinde başka bir kâğıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kâğıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınmaktadır. Bu hükümler çerçevesinde, taraflarca imzalanan sözleşmelerde tarafların sözleşme konusu asıl edimlerini yerine getirmediikleri durumlarda oluşacak zararın tazmini için karşı tarafa ödenecek cezai şart tutarlarının sözleşmede yer alması halinde söz konusu tutarların damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak bir kâğıt üzerinde toplanan bu tür akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir akitten doğma olduğu takdirde verginin, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya

işlem üzerinden alınması gerekir (GİB, Sayı : B.07.1. GİB.04.99.16.01/2-Muk.285, T: 23.05.2008/15761).

### 3. Gümrük İşlemlerinde Damga Vergisinin Durumu

Gümrük işlemleri genel itibarıyla, Türkiye Gümrük Bölgesi(TGB)'ne eşya giriş ve çıkışını düzenleyen kurallar çerçevesinde yürütülen işlemler ve bu işlemlerin taraflarının gerçekleştirdiği tüm işlemler şeklinde tanımlanabilir. Gümrük Kanunu bir eşyanın gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tabi tutulmasını ise; Eşyanın gümrük rejimine tabi tutulması, eşyanın serbest bölgeye girmesi, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracı, eşyanın imhasının ve gümrüğe terk edilmesi şeklinde anlaşılması gerektiğine yer vermektedir (Ercan, 2016; 15-16).

Damga vergisi ise Gümrük Kanunu'nda yer alan eşyaların giriş-çıkışı esnasında düzenlenen kâğıtlar ve işlemler üzerinden ödenmektedir. Söz konusu eşyanın gümrük bölgesi içinde nasıl dolaşacağını belirleyen işlem süreçleri ise gümrük mevzuatında 'gümrük rejimleri' olarak yer almaktadır. Bu işlem süreçlerinde eşya TGB içinde bir noktadan diğer bir noktaya nasıl hareket edeceği, ayniyetini koruyup korumayacağı gibi tüm detaylar gümrük rejimleri çerçevesinde düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nda 8 adet gümrük rejimi tanımlanmış olup bunlar; Gümrük Antrepo Rejimi, Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi, Geçici İthalat Rejimi, Hariçte İşleme Rejimi ve Transit Rejimi yer almaktadır (Selen, 2016; 32-33).

Gümrük işlemleri, gümrük idareleriyle muhatap kişiler açısından maddi ve şekli nitelikteki çeşitli ödevleri kapsamaktadır. Gümrük mevzuatında kişilerin maddi ödevleri, yükümlü ve gümrük yükümlülüğü temelinde açıklanmıştır. Gümrük denilince akla ilk gelen gümrük vergileri olsa da, gümrük idareleriyle muhatap kişilerin vergi ödemenin ya da teminata bağlamanın yanında, gümrük işlemlerine ilişkin oldukça teknik ve kapsamlı şekli ödevleri de yerine

getirmeleri gerekmektedir. Nitekim 4458 s. Kanununun 4. maddesine göre bu kişiler, hem 4458 s. Kanuna ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan tüzük, kararname, yönetmelik hükümlerine, hem de diğer kanun, tüzük, kararnamelerde yazılı hükümlere göre yapılacak gözetim ve kontrollere tabi olmak; kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemi yerine getirmekle sorumludurlar. Gümrük idareleri de, uluslararası alanında yaşanan ve ülkemizi de etkileyen gelişmelere bağlı olarak değişim ve gelişim gösteren görevleri çerçevesinde, vergi toplamanın yanında, diğer alanlara ilişkin işlemlerin de tam ve zamanında yerine getirilmesini sağlamak durumundadırlar (Üyümez ve Gültekin, 2016; 346).

Gümrük vergisinin hesaplanmasında, ithal edilen eşyanın ya kıymeti veya fiziki miktarı matrah olarak esas alınır. Bazı hallerde de gümrük vergisi maktu olarak tahsil edilir. İthalat Rejimi Kararı ile yayınlanan gümrük vergilerinde büyük ölçüde advalorem vergilendirme söz konusu olmaktadır. Toplu konut fonu tahsilatında genellikle spesifik vergilendirme tercih edilmektedir. Değeri belli tutarı aşmayan veya ticari olmayan eşyada ise, kolaylığı nedeniyle, vergi tek bir oran olarak tahsil edilmektedir (Öner, 2016; 321).

Bu bağlamda Gümrük idaresine sunulan ve gümrüğün konusuna giren belgelerden damga vergisine tabi tutulması gerekenlerin iki ana başlıkta incelenmesi söz konusudur.

Gümrükte Kullanılan ve Damga Vergisine Konu Edilen Kâğıtlar	
<b>Maktu Damga Vergisi Uygulanan Kağıtlar</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Gümrük beyannamesi</li> <li>Menşe ve mahreç şahadetnamesi</li> <li>Konşimento</li> <li>Taşıma senedi</li> </ul>	<b>Nispi Damga Vergisi Uygulanan Kağıtlar</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Tespit raporu</li> <li>Satış sözleşmesi</li> <li>Antrepo devir sözleşmesi</li> <li>İstisnai beyan ile sunulan sözleşme</li> <li>Taahhütname</li> </ul>

Kaynak: Aslan, 2013; 2

### 3.1. Maktu Damga Vergisi Uygulanan Kağıtlar

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan, Gümrük idaresine sunulan gümrük beyannamesi, menşe şahadetnamesi, konşimento, taşıma senedi gibi kağıtlar damga vergisine tabi tutulmaktadır.

2017 yılında uygulanan vergi tutarları tablodaki gibidir:

Kağıtlar	Tutar
1.Gümrük idarelerine verilen beyannameler	68,60 TL
2.Menşe şahadetnamesi	17,80 TL
3.Konşimentolar	10,50 TL
4.Taşıma senedi	0,60 TL

Kaynak: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.488.pdf>

### 3.2. Nispi Damga Vergisi Uygulanan Kağıtlar

#### 3.2. 1.İthalat-Satın Alma Sözleşmeleri

İthalata konu eşyaya ilişkin olarak alıcı(ithalatçı) ile satıcı(ihracatçı) arasında düzenlenen, ithal edilen eşyaların fiyatı, miktarı, teslimi, şekli gibi koşulları belirleyen sözleşmelerdir. Bir mala uygulanan ithalat vergilerine ya da ihracat vergilerinin tümüne Gümrük vergileri denilmektedir. Genel olarak, ülkelerin genellikle ithal ettikleri malları üzerinden gümrük vergisi ödedikleri, ihracat üzerinden ise vergi ödemeleri az rastlanır bir durumdur. Bu durum ise 4458 Sayılı Gümrük Kanununda; eşyanın ithalinde ve ihracatında alınacak olan gümrük vergileri ile diğer eş etkili vergiler ve mali mükellefiyetler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucunda elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde alınacak olan ithalat ve ihracat vergileri ve mali yükümlülüklerin tamamını kapsar şeklinde yer almaktadır (GK., m. 3/8-10).

Bir sözleşmenin sağlanması hukuk nezdinde iki tarafın karşılıklı rızalarını beyan etmeleri durumunda açık veya zımni şekilde gerçekleşebilmektedir. İcap ve kabulün yazılı olarak yapılmasında, bahse konu olan kağıt mukavelename niteliğini kazanmakta ve 'belli para ihtiva etme' kriterini karşıladığı için damga vergisine konu edilmektedir. Sözleşmeler, Gümrük Kanunu (1) sayılı tabloda 'Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler' başlığı altında yer almalarından hareketle, üzerlerinde yazılı tutarlarından binde 9,48 oranında hesaplanmaktadır. Belli para ihtiva etmeyen ve basit matematik işlemlerle bedeline ulaşamayan sözleşmeler ise damga vergisinin konusuna girmediğinden damga vergisine tabi tutulmamaktadır. Öte yandan sözleşme düzenlenmeksizin sonuçlandırılan alım işlemlerinde kullanılan sipariş emirlerinin satıcı firmalarca yazılı olsun yada olmasın kabul edilmesi durumunda damga vergisi karşısındaki durumu damga vergisi açısından risk teşkil etmektedir (Aslan, 2016;5).

### 3.2.2. Devir Sözleşmeleri ve Taahhütnameleri

Gümrük antrepolarında depolanan eşyanın başka bir firmaya devri esnasında ilgili Gümrük idarelerinde taraflarca imzalanmış bir devir sözleşmesi ve devir taahhütnamesi ibraz edilmektedir. Antrepolar, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulan ve kuruluşunda aranılacak koşulları ve nitelikleri yönetmelikle belirlenen yerlerdir.

Antrepo rejimi ise eşyanın antrepoya gümrük mevzuatında düzenlenen şekilde konulması halinde süresiz kalabildiği ve eşyanın antrepoda kaldığı süre içerisinde eşyaya terettüp eden vergilerin ödenmediği bir gümrük rejimidir (<http://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/gecici-depolama-antrepo-ve-serbest-bolgeler> - Aslan, 2013; 6).

Bu çerçevede gümrük mevzuatı devir sözleşmesi şeklinde bir sözleşme öngörmemiş ise de Gümrük Yönetmeliğinin 333.maddesinde '.....Gümrük ant-

repolarında depolanan eşya satış suretiyle başkasına da devredilebilir.....Eşyanın mülkiyeti ile ilgili olarak devri önleyici haciz ya da ihtiyati tedbir kararı gibi hukuki bir engelin varlığı halinde bu durum açıklığa kavuşturulmadan işlem yapılamaz. Eşyanın devri ile birlikte gümrük vergileri ile para cezaları da dahil eşya ile ilgili hukuki sorumluluklar devralana geçer ve antrepo stok kayıtlarında gerekli değişiklikler yapılır....' İfadelerine yer verilerek her iki tarafın da imza altına alacağı bir devir sözleşmesinin gerçekleşeceği ve bunun aslında Gümrük mevzuatı gereğince vergisel işlemlerin ilgili tarafın üzerine alındığını gösteren belge niteliğindedir.

Gümrüğe veya antrepoya gelmiş ithal bir ürünün, yurt dışında mukim bir firmaya satışı transit ticaret olarak işlem görür ki bu durumda Transit Beyanname açılmaktadır. Transit ticaret söz konusu ise, ÖTV ve KDV ödenmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak yurt içinde bir firmaya satılacak ise o zaman gümrükte devir yoluyla satış kapsamına girmektedir. Şöyle ki, gümrüklü bölgedeki malzeme serbest dolaşıma girmediği yani millileştirilmediği (henüz ithal edilmediği) için bir vergi ödenmesi durumu söz konusu değildir. Bu durumdaki ithalatı yapan firma yurt içindeki bir firmaya satmak istediğinde, ilgili devir taahhütnameleri, dilekçeleri ve devreden firmanın satış faturası (KDV 'siz kesilmiş' ile gümrüğe başvurusu yapıp devir kararı çıkartıldıktan sonra devralan firma ithalat işlemlerine başlayacaktır. Bu işlem ilgili gümrük müdürlüğünde başlayıp biten bir işlem olacaktır. Başvuru dilekçesini devreden ve devralan firma ayrı ayrı dolduracaktır. Ancak bu devir işlemi için gümrük idaresi mal bedelini ödediğinizi ispat etmenizi isteyecektir (<http://www.nevzaterdag.com/gumruk-antreposundaki-malin-baska-bir-sirkete-devrinde-vergi/>).

Ancak bu konuda gerek vergi gerek gümrük inceleme elemanlarının farklı değerlendirmeleri söz konusudur.

### 3.2. 3. İstisnai Kıymet Sözleşmeleri

Gümrük Kanunu'nun gümrük kıymet tespit yöntemlerine istisna teşkil eden bazı durumlar mevcuttur. Bu gibi durumlarda gümrük kıymetinin belirlenmesinde beyan sahibinin talebi üzerine gümrük idaresince basitleştirilmiş usuller uygulanır. Yani beyan sahibinin elindeki bilgilere göre hesaplanmış ve idarece kabul edilebilecek geçici bir kıymet esas alınır. Gümrük kıymetinin tespitinde basitleştirilmiş usullerin uygulanacağı başlıca haller şunlardır:

- a. Konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşyanın kıymetinin tespitinde,
- b. Gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşyanın kıymetinin tespitinde,
- c. Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşyanın kıymetinin tespitinde,
- d. Boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkanı olmayan sürekli akış halinde olan eşyanın kıymetinin tespitinde,

Beyan sahibinin talebi üzerine, gümrük idaresince basitleştirilmiş usuller uygulanmak suretiyle gümrük kıymeti tespit edilir (Yüce-Çelikkaya, 2016; 51; GK., m. 53).

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nce yayımlanan 02.04.2014 tarihli 85593407-10.06.01 sayılı İstisnai Kıymet Sözleşmelerinin Damga Vergisi Uygulamalarına İlişkin Genelgede'... düzenlendiği tarih itibarıyla belli parayı ihtiva etmemesi veya eklerinde belli paranın tespitine imkan veren verilerin olmaması veya atf yapılan başka bir kağıttan belli paranın bulunmaması halinde söz konusu sözleşmeler damga vergisine tabi olmayacaktır. Öte yandan, sözleşmenin düzenlendiği tarihte belli parayı ihtiva etmesi

veya eklerinde belli paranın tespitine imkan veren verilerin olması veya atf yapılan başka bir kağıttan belli paranın bulunması ve söz konusu kağıtlara ilişkin damga vergisinin ödendiğinin yükümlüsünce tevsik edilememesi halinde, ilgili vergi dairesine bildirimde bulunulması ve vergi dairesince yapılan tarhiyatların ilgili gümrük müdürlüğüne geri bildirimde bulunulması halinde, söz konusu tarhiyat miktarının matrah unsuru olduğu vergiler yönünden ek tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin yapılması gerekmektedir'... huşularına yer verilmektedir.

Bu uygulamanın damga vergisi ile bağlantısı da bu sözleşme ile karşımıza çıkmaktadır. Bu işleme tabi olabilmek için fiyatın sonradan gözden geçirileceği veya değiştirileceğine ilişkin bir sözleşme örneğinin gümrük idaresine verilmesi gerekmektedir. Birçok mükellef gümrük mevzuatındaki bu basitleştirilmiş usulden yararlanmak ve doğru vergileme yapabilmek için istisnai kıymet uygulamasını yaygın olarak kullanmakta ve bu kapsamda sözleşmelerini gümrük idaresine vermektedirler. Bu kapsamda gümrük idaresi bu sözleşmelerin damga vergisi karşısındaki durumunu sorgulama gereği hissetmiştir. Bu bağlamda, konuya ilişkin olarak yayımlanan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 05.11.2012 tarihli 6304 sayılı yazısında, "İstisnai kıymetle beyanda bulunurken sunulan sözleşmeler, mukavelenameler, taahhütnameler, temliknameler, fesihnameler, kefalet senetleri ve rehin senetlerinin" gümrük idarelerine sunulması sırasında damga vergisinin ödenip ödenmediğinin gümrük personeline kontrol edilmesi gerektiği belirtilmiş ve istisnai kıymet beyanı ile sunulan belgelerin damga vergisine tabi tutulması gerektiği yönünde bir görüş verilmiştir(Aslan, 2013; 6).

## 4. Sonuç

Damga Vergisi Kanununun birinci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanundaki kağıtlar teri-

minin, 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 elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği, 3. maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu ve resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait damga vergisini kişilerin ödeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Günlük yaşam içinde meydana gelen çeşitli hukuki ilişkileri belgeye bağlamak kişiler açısından kimi zaman zorunluluktan kimi zaman da ihtiyati davranmaktan kaynaklanabilir. Netice itibarıyla karşılık ve birbirine uygun irade beyanı olarak kabul edilen bir sözleşmenin kâğıda dökülmesi ve imzalanmasının vergisel bir yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülüğü damga vergi mükellefiyeti şeklinde tezahür eder. Damga vergisi, gerçekleştirilen hukuki işlemlerle ilgili olarak düzenlenen ve kanunda kâğıt diye ifade edilen belgeler üzerinden alınan bir mali yükümlülüktür. Düzenlenen sözleşme ya da kâğıtların damga vergisine tabi olması için herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilme özelliğine sahip olması gerekir. Sözleşme düzenlemesi, konusu, geçerlilik ve ispat koşulları, devri gibi hususlar vergi hukukunun konusu olmamakla birlikte bu hususları hemen hepsi sonuç itibarıyla vergileme işlemleriyle ilgilendirmektedir.

## Kaynakça

- AKYÜREK, Ömer (2015), "Bedeli Değiştirilen ve İptal Edilen Sözleşmelerde Damga Vergisi", Vergi Sorunları Dergisi, , Sayı: 321 (Haziran, 2015) .
- ASLAN, Tuğba (2013), 'Gümrük İşlemlerinde Damga Vergisi Uygulamaları', Ernst&Young, Nisan.
- ARSLAN, Ahmet (2016), Tüm Yönleriyle Damga Vergisi, Ankara: Hermes Matbaacılık..
- BAHADIR, Zeynep (2013), "Sözleşmenin Devri ve Sözleşmeye Katılma", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII, Sayı: 3
- BİLİCİ, Nurettin ve Süleyman Üstün (2016), Damga Vergisi ve Harçlar (Teoride ve Uygulama), Ankara: Savaş Yayınevi.
- DEĞER, Nuri (2012), Damga Vergisi Uygulaması, 3.Baskı, Ankara: .Seçkin yayınevi
- ERCAN, Tayfun (2016), Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 1.Baskı.
- ERKAN, Ümit (2015), 'Süresi Sona Eren', 'Uzatılan', 'Değiştirilen' ve 'Kendiliğinden Uzayan' Sözleşmelerde Damga Vergisi'nin Nihai Durumu", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 130 (Temmuz-Ağustos).
- FIRAT, Furkan (2010), "Kendiliğinden Uzayan Sözleşmelerin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 326 (Aralık, 2010), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kendiliginden-uzayan-sozlesmelerin-damga-vergisi-karsisindaki-durumu/3148>.
- İNCE, Eyüp (2015), "Sözleşme Hazırlanırken Sürenin Uzaması Veya Uzatılmasında Damga Vergisi Planlaması", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:326 ( Kasım, 2015).
- ÖNER, Erdoğan ve Değirmenci Cenker (2016), Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi, 2.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ÖNER, Erdoğan (2016), Türk Vergi Sistemi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 7.Baskı.
- SELEN, Ufuk (2016), Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, 8.Baskı, Bursa: Ekin Yayıncılık.
- ŞENTÜRK, Mehmet (2014), "Sözleşmenin Taraflarındaki Değişikliklerin Damga Vergisine Etkisi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 313 (Ekim, 2014).
- ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek (2016), Türk Vergi Sistemi, 13. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.
- ÜYÜMEZ, Erkan Mustafa ve GÜLTEKİN, Raşit (2016), 'Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi', Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.8, S.14, Mart, s.343-365.
- YÜCE, Mehmet ve ÇELİKKAYA, Ali (2016), Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım Ltd Şti.
- <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.488.pdf> (Erişim Tarihi: 28.01.2017).
- <http://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/geci-ci-depolama-antrepo-ve-serbest-bolgeler> (Erişim Tarihi: 28.01.2017).
- <http://www.nevzaterdag.com/gumruk-antreposundaki-malin-baska-bir-sirkete-devrinde-vergi/> (Erişim Tarihi: 28.01.2017).