

Gümrük İşlemlerinde Düzenlenen Kağıtlarda Damga Vergisi ve Özellikli Konumu

Tuğçe AKDEMİR*

Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK-ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

* Dr. Öğr. Üyesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, takdemir@ankara.edu.tr, **ORCID ID:** 0000-0003-4520-6929.

Makale geliş tarihi: 12 Temmuz 2023 **Makale kabul tarihi:** 20 Kasım 2023

Atf önerisi: Akdemir, Tuğçe. “Gümrük İşlemlerinde Düzenlenen Kağıtlarda Damga Vergisi Ve Özellikli Konumu.” *Ankara Barosu Dergisi* 82, no. 1 (Ocak 2024): 195-222. **DOI:** 10.30915/abd.1326545.

GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE DÜZENLENEN KAĞITLARDAMAMGA VERGİSİ VE ÖZELLİKLİ KONUMU

ÖZ

Çalışmanın amacı, gümrük işlemlerine konu olan kağıtlardan alınan; ancak, dahili bir vergi olan damga vergisinin, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinde yapılan gümrük vergileri tanımı içerisinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceğini araştırmaktır. Bu kapsamda gümrük işlemleri, damga vergisi ve gümrük işlemlerine konu olan kağıtlardan alınan damga vergisi uygulamaları açıklanacaktır. Uluslararası ticaretin belkemiğini oluşturan ve devletin önemli gelir kaynaklarından biri olan gümrük vergilerinin oldukça kapsamlı oluşu ve bunun içinde bir de gümrük işlemlerine konu olan kağıtlardan alınan damga vergisinin niteliğinin belirlenmesi ile hangi gümrük işlemlerinde düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınması gerektiği bazen sorunlara yol açabilmektedir. Çalışma ile bu durum da ortaya konularak; hangi gümrük işlemlerine konu olan kağıtlardan damga vergisi alınacağına dair kriterlerin neden kapsamlı bir şekilde düzenlenmesi gerektiği incelenecektir. Uygulamaya bakıldığında ortaya çıkan uyumsuzlukların giderilmesinde bir çok açıklama ve yorum yapıldığı için bu hususta kanunilik ilkesi gereğince çeşitli yasal düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler:

gümrük gümrük işlemleri vergi

gümrük vergileri damga vergisi

STAMP DUTY AND ITS SPECIFIC POSITION ON PAPERS ISSUED IN CUSTOMS PROCEDURES

ABSTRACT

The study aims to determine whether the stamp duty, which is an inland duty despite being collected on papers subject to customs procedures, can be categorized in the framework of customs duties defined in Article 3 of the Customs Law No. 4458. Customs procedures, stamp duty and stamp duty practices on papers subject to customs procedures will be explained in this framework. In addition to the broad scope of customs duties, which form the backbone of international trade and are one of the substantial sources of income for the state, determining the nature of the stamp duty collected from papers subject to customs transactions and deciding which papers should be charged for customs transactions could, at times, lead to issues. These issues will also be examined in the study, along with exploring why the criteria for which papers subject to customs procedures are to be charged for stamp duty should be comprehensively regulated. A review of current practices reveals that many clarifications and remarks are made in resolving the complications that are encountered and that a variety of legal regulations are required on this subject under the principle of legality.

Keywords:

duty customs procedures tax
customs duties stamp duty

GİRİŞ

Gümrük vergileri ile damga vergisi devletin önemli gelir kaynaklarından olup toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yadsınamayacak düzeydedir. Bununla birlikte hem gümrük vergileri hem de damga vergisi oldukça teknik düzenlemeler içermekte ve hukuki işlem sayısının ve kağıtların fazlalığı, kanunlarda yer alan kural ve yükümlülüklerin ötesinde uygulamada ayrıntılı yorum ve açıklama gerektirmektedir.

Ayrıca 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinin 8. fıkrasının a bendi, gümrük vergileri kavramını, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü ifade eder şeklinde düzenlediği için gümrük işlemlerine konu olan kağıtlardan alınan damga vergisinin gümrük vergileri içerisinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususu karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanında, gümrük işlemlerinde düzenlenen hangi kağıt ya da belgeden damga vergisinin alınıp hangilerinden alınmayacağı sorusu da uygulamada bazı durumlarda tereddüde ve sorunlara yol açmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, gümrük işlemlerinde düzenlenen kağıtlardan alınan damga vergisinin niteliğini araştırmak ve uygulamaya yön vermesi için yapılan açıklamalarla desteklenen gümrük işlemlerinde düzenlenen kağıtlardan alınan damga vergilerine değinmektir.

Buna göre, çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, çalışmaya temel oluşturması açısından uluslararası ticarete köprü görevi gören ve ticari, ekonomik ilişkilere yön veren gümrük işlemleri açıklanacak; daha sonra ikinci bölümde, oldukça geniş mükellef kitlesi olan damga vergisi ve uygulamasına değinilecektir. Üçüncü bölüme gelindiğinde, damga vergisinin gümrük uygulamaları içerisindeki yeri, niteliği ile mevzuatta yer alan gümrük işlemlerinde düzenlenen kağıtlardan alınan damga vergileri belirtilecektir. Tebliğlerle, özelgelerle açıklanmaya çalışılan uygulamadaki bazı özellikli durumlar ise, ayrıca ortaya konulacaktır. Böylece çalışma, yapılan incelemeler doğrultusunda değerlendirmelerle sonuçlandırılmış olacaktır.

I. GÜMRÜK İŞLEMLERİ

Bir ülkenin siyasi sınırını oluşturan gümrük hattı, Türkiye Gümrük Bölgesini de kapsamına almakta ve Türkiye Gümrük Bölgesi; Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahasından oluşmaktadır.^[1] Soyut anlamda gümrük kavramı, yabancı ülkelerden gelen, kendi kanun ve tarifelerinde yazılı esaslara göre vergiye tabi tutulan her türlü eşya, taşıt ve kişilerin muayene/kontrol edildiği hat ve bölgeyi ifade etmektedir.^[2] Diğer bir anlatımla gümrük, Türkiye Gümrük Bölgesine (İthalat) getirilirken, Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkartılırken (ihracat) veya bir ülkeden diğer bir ülkeye transit olarak geçirilen eşya ve taşıtlar ile dolaylı olarak kişilerin de gerekli kurallara ve koşullara uygunluğunu denetleyen kamu kurumlarıdır.^[3] Gümrükler ve gümrük işlemleri kendi içerisinde bazı teknik özellikleri barındırmakla birlikte hukuk, iktisat ve maliye bilimleri ile iç içe olup uluslararası ticarete emniyet ve güvenliği sağlamaktadır.

Uluslararası ticaretin gözetimi, kontrolü ve vergilendirilmesi başta olmak üzere dış ticarete yönelik yapılan işlemlerin önemli bir kısmını gümrük işlemleri oluşturur. Bu kapsamda devletlerin hukuk sistemleri içerisinde eşya sahipleri ile temsilcilerinin bu işlemleri hukuka uygun bir şekilde yerine getirebilmeleri amacıyla gümrük sistemlerinde çeşitli yükümlülükler ile emir ve yasaklar yer almaktadır.^[4]

Gümrük işlemleri Gümrük Kanunu'nda düzenlenen gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanıma uygun olarak,^[5] gümrük hattına gelen eşyaya

[1] Adnan Gerçek, *Dış Ticaret İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, (Bursa: Ekin Yayınevi, 2020), 139.

[2] Selahattin Tuncer, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri*, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001), 40.

[3] Abdülkadir Tekin ve Ümit Engin Tekin, *Gümrük İşlemleri*, 2. baskı (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018), 21.

[4] Ersan Öz, *Dış Ticarete Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme* (Ankara: Nobel Kitapevi, 2008), 34.

[5] Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinin 14. fıkrasına göre, "Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması deyimi, eşyanın;
– Bir gümrük rejimine tabi tutulmasını,
– Bir serbest bölgeye girmesini,

ilişkin beyannamenin kabulü ile başlar, eşya ve belgelerin muayene ve/veya kontrolü yapıldıktan sonra beyanname kapatma işlemleri ile sona erer.^[6]

Buna göre sınır öncesi işlemler ve sınırdaki işlemler olmak üzere iki aşamadan oluşan gümrük işlemlerinden ilgili mevzuata göre, eşyanın veya taşıtın ülkeye girişi veya ülkeden çıkışı için gerekli belgelerin hazırlanması, izinlerin alınması, tescillerin yapılması gibi süreçler sınır öncesi işlemleri içerirken; sınırdaki işlemler ise, ülkeye giriş veya ülkeden çıkış yapacak olan eşya veya taşıtın kendisinin, ilgili belgelerin ve ödemeler gibi işlemlerin sınırdaki kontrolünü kapsamaktadır.^[7]

II. GÜMRÜK VERGİLERİ

Kendisiyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgilisi bulunan, ulusal ve uluslararası tüm hukuki düzenlemeleri içeren Türk gümrük mevzuatı,^[8] uygulamada mali mevzuat içerisinde en karmaşık, teknik ve detaylı düzenlemeleri içeren bir mevzuattır.^[9] Bu kapsamda, Türk gümrük mevzuatının temelini oluşturan ve gümrük vergilerinde vergilendirmeye ilişkin usul ve esasları düzenleyen Kanun, 05/02/2000 tarihinde yürürlüğe giren, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'dur. Gümrük Kanunu'nun 1. Maddesine göre, "Bu kanunun amacı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektir."

- Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracını,
- İmhasını,
- Gümrüğe terk edilmesini ifade eder."

- [6] Ufuk Selen, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, 10. baskı (Bursa: Ekin Yayınevi, 2020), 11.
- [7] Murat Deliçay, *Gümrük İşlemlerinde Bilgiye Erişim*, (Ankara: İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, 2016), 3.
- [8] Murat Canitez, *Uygulamalı Gümrük Mevzuatı*, 3. baskı (Bursa: Ekin Yayınevi, 2021), 33.
- [9] Mehmet Yüce ve Ali Çelikkaya, *Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, (Bursa: Dora Basım Yayın, 2016), xviii.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2. Maddesi gereğince, “Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır.” Bu hükümden hareketle, gümrük yükümlülüğünün doğuşu ile gümrük vergilendirme süreci, muafiyetler, istisnalar, itirazlar ve cezalar Gümrük Kanunu içerisinde düzenlenmiştir. Türk vergi sisteminin esasını oluşturan ancak Vergi Usul Kanunu'nun kapsamı dışında tutulan gümrük vergileri, vergi tekniği açısından gümrük vergilerinin matrahına (gümrük kıymetine), konusuna ve tahsiline ilişkin taşıdığı bazı teknik özellikleri sebebiyle ayrı bir uzmanlık alanı gerektirdiği için^[10] gümrük sürecinin yönetimi de gümrük idarelerine^[11] bırakılmıştır.

Sadece sanayi ürünlerini ve işlenmiş tarım ürünlerini kapsayan Türkiye – Avrupa Birliği Gümrük Birliği Anlaşması çerçevesinde yapılan uyumlaştırmalar neticesinde taraf devletlerden yapılan ithalatta gümrük vergilerinin sıfırlanması, her ne kadar yıllar içinde gümrük vergilerinden elde edilen hasılatı düşürmüştü olsa da^[12] bugün için gümrük vergilerinden elde edilen gelirlerin toplam vergiler içerisindeki payı oldukça büyük olup^[13] ülkemiz

[10] Yüce ve Çelikkaya, Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, 15.

[11] 10 Temmuz 2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 441. maddesinin 1. fıkrasının f bendinde Ticaret Bakanlığının görevlerinden biri şu şekilde düzenlenmiştir: “Gümrük tarifesini hazırlamak; gümrük vergileri ile gümrük idarelerince tahsil edilmesi gereken vergi, fon ve diğer mali yüklerin tahakkuk, tahsil, takip ve kontrolünü yapmak; ertelenmiş kontrol ve sonradan kontrol hizmetlerini yürütmek...”

[12] Tuncer, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri*, 171.

[13] “2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Genel Bütçeli Kamu İdarelerinin 2023 Yılı Gelirleri ile 2024-2025 Dönemi Gelir Tahminleri tablosuna göre, Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergilerden gümrük vergilerinin bütçe gelirleri içindeki payı, 2023 yılı için 122.903.935.000 TL, 2024 yılı için 149.803.122.000 TL ve 2025 yılı için 169.390.625.000 TL olarak belirlenmiştir.” Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, erişim 31 Ekim 2023, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/01/3a-Genel-Butceli-Kamu-Idarelerinin-2023-Yili-Gelirleri-ile-2024-2025-Donemi-Gelir-Tahminleri.pdf>.

bütçe gelirlerinin yaklaşık beşte birini oluşturmakta ve ülke ekonomisine büyük katkı sağlamaktadır.^[14]

Bununla birlikte ülkemiz sınırları gümrük kapıları açısından kara, deniz, hava transit geçiş yollarında önemli bir konumda bulunduğu için bu durum tarih boyunca bilinen ve kabul edilen en eski vergilerden biri olan gümrük vergilerinin harcamaların finansmanında kullanılan bir gelir kaynağı olarak ekonomik ve mali nedenlerinin ötesinde, onun siyasi ve sosyal sebeplerle de başvurulan çok amaçlı bir korunma aracı olarak görülmesine yol açmaktadır.^[15]

Gümrük Kanunu'nun 3. Maddesinin 8. Fıkrasının a bendi, gümrük vergilerinin tanımına yer vererek, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümününün gümrük vergilerinden oluştuğunu belirtmiştir. Bu hükümden hareketle gümrük vergilerinin sadece tek bir vergi türünü ifade etmediği, dış ticaret işlemlerinden alınan tüm vergileri kapsadığı sonucuna ulaşılmaktadır.^[16]

Diğer taraftan 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 2. Maddesinin 1. Fıkrasının a bendine göre, “Gümrük vergileri: Gümrük idaresi veya başka idarelerce, eşyanın ithali veya ihracına bağlı olarak uygulanan vergiler ile diğer malî yükümlülükleri” ifade eder.

Buna göre Gümrük Kanunu'nun 3. Maddesinin 9. Fıkrası, “İthalat vergileri” deyimini,

- “Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,
- Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri”

[14] Mustafa Şahin, “Gümrük Vergileri ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar,” *Vergi Dünyası*, no. 414 (Şubat, 2016): 153.

[15] Tayfun Ercan, *Gümrük Hukuku* (Bursa: Ekin Yayınevi, 2019), 3.

[16] Hamit Yumuk, *Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi ve Kaldırılması* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 30.

şeklinde tanımlarken;

Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinin 10. fıkrası ise, "İhracat vergileri" deyiminin,

- *"Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,*
- *Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri"*

ifade ettiğini belirtmiştir.

Genel bütçeye dahil, harcamalar üzerinden alınan ve objektif karakterli olan gümrük vergilerinin bu şekilde tanımlamalarına yer veren Gümrük Kanunu ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, hangi eş etkili ithalat vergilerinin ve mali yüklerin ise, gümrük vergileri kapsamında değerlendirileceğini açıkça belirtmemiştir.

Bu kapsamda gümrük mevzuatı uygulamalarına bakıldığında, önemli kabul edilen ve gümrük vergisi adı altında alınmamakla birlikte gümrük vergisine eş etki doğurarak eşyanın ithalatçıya maliyetini artıran eş etkili ithalat vergileri;^[17]

- İlave gümrük vergisi,
- Tek ve maktu vergi,
- Dampinge karşı vergi,
- Sübvansiyona karşı telafi edici vergi

olarak belirtilebilir.

[17] Mustafa Şahin, "Gümrük Vergileri Tanımı ve 6455 Sayılı Kanunla Gümrük Kanununun 234 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklik," *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, no. 36 (Ekim-Kasım-Aralık, 2013): 33.

Diğer taraftan ülkeler, gümrük tarifelerini yükseltmek yerine gümrük vergisine benzer etki yaratan eş etkili mali yükleri kullanarak da etkinlik sağlayabilmektedirler. Eş etkili mali yükler kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır:^[18]

- Gümrük vergisine eş etki yapan vergi, resim, harç benzeri mali yükler,
- Gümrük vergisine eş etki yapan ek mali yükümlülükler.

Buna göre, ithalatta alınan ve gümrük vergisi ile eş etkili ithalat vergileri dışında kalan eş etkili mali yükler; vergiler dışında kalan fon, ücret, kesinti, harç, katılma payı, katkı payı vb. tüm parasal değerleri içermektedir.^[19] Bunlar;

- Toplu konut fonu,^[20]
- Tütün fonu,
- Çevre katkı payı,
- Kültür ve Turizm Bakanlığı kesintisi,
- İthalde alınan kaynak kullanımını destekleme fonudur.

Ayrıca günümüzde varış ülkesinde vergilendirme ilkesi gereğince ihracatta çok nadir durumlarda vergi alındığı için^[21] gümrük mevzuatına göre, yürürlükteki tek ihracat vergisi, destekleme ve fiyat istikrar fonudur. İhracatta alınan telafi edici vergi ise, ihracat aşamasında alınan ithalat vergileri kapsamında değerlendirilmektedir.^[22]

[18] Cahit Yerci, *Gümrük Hukuku ve Davaları*, 2. baskı (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020), 128.

[19] Mustafa Şahin, “Gümrük Vergileri Tanımı ve 6455 Sayılı Kanunla Gümrük Kanununun 234 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklik,” *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, no. 36 (Ekim-Kasım-Aralık, 2013): 33.

[20] 3350 Karar Sayılı İthalat Rejimi Kararı'nın Toplu Konut Fonu Uygulamasına İlişkin Esaslar başlıklı 10. maddesinin 4.fıkrasına göre, “İthalat işlemlerine ilişkin mevzuatta yer alan toplu konut fonu ve ilave toplu konut fonuna yapılan atıflar, ek mali yükümlülüğe yapılmış sayılır.”

[21] Gerçek, *Dış Ticaret İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, 197.

[22] Yerci, *Gümrük Hukuku ve Davaları*, 40.

Bazı vergiler ise, hem ithalat aşamasında hem de dahilde alındığından ithalat vergileri olarak kabul edilmeyip ayrı şekilde sınıflandırılırlar.^[23] Bunlar;

- TRT bandrol ücreti,
- Fikir ve sanat eserleri kesintisi,
- İthalde alınan katma değer vergisi,
- İthalde alınan özel tüketim vergisi ve
- Damga vergisidir.

A) DAMGA VERGİSİNİN TANIMI VE KAPSAMI

Türk vergi sisteminde ekonomik kaynağına göre, gelir üzerinden, servet ile servet transferi üzerinden ve harcamalardan alınan vergiler sınıflandırılmasında, damga vergisi harcamalar üzerinden alınan hukuki muamele vergisidir.^[24]

Toplam vergi gelirleri içerisindeki payı önemli düzeylerde olan,^[25] tarihi gelişimi oldukça eskilere dayanan ve günümüze değin çeşitli değişikliklere uğrayan damga vergisinin geniş mükellef kitlesine yönelik olması, uygulama alanının yaygın ve tahsilinin kolay olmasının yanında; yasa dışı yollara

[23] Gerçek, *Dış Ticaret İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, 198.

[24] Mualla Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 31. baskı (Ankara: Turhan Kitabevi, 2022), 252-253; Farklı yönde görüş için bkz.: “Damga vergisi, üretimden tüketime kadar giden süreçte mal, hizmet ve sermayenin el değiştirmesi nedeniyle yapılan işlemlere resmîlik kazandırmak amacıyla düzenlenen kağıtlar üzerine konulmuş bir tüketim vergisidir.” Nuri Değer, *Damga Vergisi Uygulaması*, 4. baskı (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016), 40.

[25] “2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Genel Bütçeli Kamu İdarelerinin 2023 Yılı Gelirleri ile 2024-2025 Dönemi Gelir Tahminleri tablosuna göre, damga vergisinin bütçe gelirleri içindeki payı, 2023 yılı için 56.615.193.000 TL, 2024 yılı için 82.033.724.000 TL ve 2025 yılı için 96.786.960.000 TL olarak belirlenmiştir.” Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, erişim 31 Ekim 2023, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/01/3a-Genel-Butceli-Kamu-Idarelerinin-2023-Yili-Gelirleri-ile-2024-2025-Donemi-Gelir-Tahminleri.pdf>.

başvurulabilme ihtimalinin de yüksek olduğu göz önüne alındığında damga vergisine yönelik vergilendirme yöntemine ayrı bir kanunla yer verilmiştir.^[26]

Buna göre damga vergisi, esasen 01/07/1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile düzenlenmiş olup Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere diğer bazı kanunlarda da bu vergiye ilişkin çeşitli hükümlere yer verilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloya göre kişilerin kendi aralarında veya devlet ile yaptığı yazılı hukukî işlemleri oluşturan kağıtları konu edinen damga vergisi,^[27] bu belgeler ya da kağıtlar üzerinden ödenen mali yükümlülüktür.^[28]

B) DAMGA VERGİSİNİN TEMEL UNSURLARI

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan ve damga vergisinin konusunu oluşturan kâğıdın tüm unsurlarıyla somut bir şekilde varlığı oldukça önemlidir. Aksi takdirde herhangi bir vergilemeden söz edilemeyecektir. Buna göre, Damga Vergisi Kanunu'nun "Konu" başlıklı 1. maddesi tüm unsurları içine alan kağıtlar terimini şu şekilde tanımlamıştır: Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar, "yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret koymak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgelerden ve elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri" ifade etmektedir.

Diğer taraftan matrahı maktu veya nispi yöntemle belirlenen damga vergisinin doğumu için bazı diğer temel unsurların da birlikte aranması gerekmektedir. Damga vergisinin doğumu için Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda belirtilen kağıtların Kanun'a uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekir. Buna göre, damga vergisinde bir kâğıdın vergilemeye tabi tutulabilmesi için kağıtların bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olması yeterli olup belgenin imzalanması veya imza yerine geçecek bir işaret konulmak suretiyle veya elektronik ortamda düzenlenmesi gerekmektedir.

[26] Değer, *Damga Vergisi Uygulaması*, 40.

[27] Mualla Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 485.

[28] Erdoğan Öner ve Cenker Değirmenci, *Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi*, 3. baskı (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017), 49.33

Bu kapsamda kâğıt üzerine tesis edilen damga vergisinin mükellefi,^[29] Kanun'a uygun şekilde düzenlenen kağıtları imzalayan, imza yerine geçecek bir işaret konulmak suretiyle veya elektronik ortamda düzenleyen gerçek ve tüzel kişilerdir. Bununla birlikte, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini ödemekle yükümlü olan taraf ise, kişilerdir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 2. fıkrası gereğince, makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenen damga vergisinin ödeme zamanı ise, yine Kanun'a uygun şekilde belirlenen süreler olacaktır.^[30]

Ayrıca Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin son fıkrası uyarınca, "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 faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur." Buna göre, Damga Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 3. fıkra düzenlemesi dikkate alındığında,

[29] Değer, *Damga Vergisi Uygulaması*, 65.

[30] " - Basılı damga konulacak kağıtların vergisi, yüzde beş noksanı ile peşin olarak ödenir. (Damga Vergisi Kanunu Madde 21)

- Makbuz karşılığı ödemelerde Damga Vergisi;

a) Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirminci (371 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği uyarınca yirmi üçüncü; 115 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 1/4/2019 tarihinden itibaren verilecek beyannamelerde yirmi altıncı) günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir.

b) (a) bendi dışındaki hallerde, kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde ödenir. (Damga Vergisi Kanunu Madde 22)

- İstihkaktan Kesinti Şekliyle Ödemelerde Ödeme Zamanı, genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak durumunda bulunan daire ve müesseseler tarafından bir ay içinde kesilen Damga Vergisi, ertesi ayın 20 nci (371 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği uyarınca yirmi üçüncü; 115 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 1/4/2019 tarihinden itibaren verilecek beyannamelerde yirmi altıncı) günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmi altıncı günü akşamına kadar yatırılır." (Damga Vergisi Kanunu Madde 23)

yabancı ülkelerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların damga vergisini, Türkiye'de bu kağıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar ödeyecektir.

C) GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE DÜZENLENEN KAĞITLARDAN ALINAN DAMGA VERGİSİNİN NİTELİĞİ

Gümrük Kanunu'nun 4. maddesi gereği, “Gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler bu Kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile bunlara dayanılarak çıkarılan mevzuat hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu Kanunda gerek diğer mevzuat hükümlerine göre yapacağı gözetim ve kontrollere tabi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunların teminata bağlamak; mevzuat hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle sorumludurlar.”

Vergi Usul Kanunu'nun 2. maddesine bakıldığında, gümrük idareleri tarafından alınan vergiler hakkında Vergi Usul Kanunu uygulanamayacaktır. Ancak Gümrük Kanunu'nun 4. maddesine göre, gümrük idareleri, vergi daireleri adına ve hesabına damga vergisini tahsil edebilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, Vergi Usul Kanunu'nun 2. maddesinin gümrük idareleri tarafından alınan vergilerin hepsinin gümrük vergileri olduğunu belirtmemiş olmasıdır.

Bu durum ise, gümrük vergilerinin zaman aşımından, itiraz ve uzlaşma aşamasına ve özellikle yaptırım uygulanmasına kadar uygulamada bazı zorluklara ve tereddütlere yol açmakta, özellikle süreler açısından telafi güç zararlar doğurma ihtimali taşımaktadır.^[31]

Damga vergisi, gümrük vergilerinden farklı olarak olağan bir şekilde her yıl periyodik olarak toplansa da^[32] gümrük vergileri, belirsiz aralıklarla,

[31] Sefa Yayla, “Damga Vergisi ve Gümrük Vergi Sistemi İçindeki Yeri,” *Gümrük ve Ticaret Dünyası*, no. 95 (Aralık, 2017): 38.

[32] İdris Hakan Furtun, “Damga Vergisi ‘Makul Bir Vergi’ Midir?,” *Ankara Barosu Dergisi* 75, no. 2 (Temmuz, 2017): 94.

ithalatın yapıldığı zamana bağlı olarak eşyanın gümrüğe sunulmasıyla birlikte bir defaya mahsus olmak üzere alınır.^[33]

Diğer taraftan kağıtları konu edinen damga vergisi, konusu Türkiye Gümrük Bölgesi içerisine giren eşya veya taşıt olan gümrük vergisinden de oldukça farklıdır.^[34] Her ne kadar gümrük vergilerinin nelerden oluştuğu tahdidi olarak sayılmamış olsa da Gümrük Kanunu'nda belirtilen gümrük vergileri tanımına damga vergisinin girdiğini söylemek doğru olmayacaktır.^[35] Buna karşın, gümrük idaresi, başka idarelerin nam ve hesabına tahsil ettiği damga vergisinin ödenip ödenmediğini kontrol ve gözetimle sorumlu tutulacaktır. Damga Vergisi Kanunu'nun 26. maddesi gereğince gümrük idareleri, *“kendilerine ibraz edilen kağıtların damga vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecburdurlar.”*

D) GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE DÜZENLENEN KAĞITLARDAN ALINAN DAMGA VERGİSİ

Damga Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 2. fıkrası, *“Nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para; maktu vergide kağıtların mahiyetleri esastır. Belli para terimi ise, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder.”* şeklinde düzenlenmiştir. Diğer bir ifade ile damga vergisinde nispi vergiye tabi kağıtlarda yazılı belli paranın matrahı, değer esaslı ya da parasal değer belli oranı olup maktu vergiye tabi kağıtlar, miktar esaslı ya da önceden tespit edilmiş adet başına maktu olarak hesaplanmaktadır.

[33] Gerçek, *Dış Ticaret İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, 252.

[34] “İthalatta alınan ancak dahili vergilerden olan damga vergisine ilişkin gümrük uyuşmazlıklarının idari yollarla çözüm yollarından olan itiraz yolu ve uzlaşma müessesinin damga vergisine karşı işletilemeyeceği hakkında” ayrıntılı bilgi için bkz. Özgecan Gök, “Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar,” (Doktora tezi, İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi, 2018), 289-311.

[35] Sefa Yayla, “Vergi Usul Kanunu Açısından Gümrük İdareleri Tarafından Alınan Vergiler ve Resimler”, İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği, erişim 24 Haziran 2023, https://www.igmd.org.tr/vergi-usul-kanunu-acisindan-gumruk-idareleri-tarafindan-alinan-vergiler-ve-resimler_haberi.

Buna göre, gümrük işlemlerinde düzenlenen kağıtlarda nispi damga vergisine tabi olanlar; tespit raporu, ithalat–satın alma sözleşmeleri, antrepo devir sözleşmesi, istisnai beyan ile sunulan sözleşme ve taahhütname olarak beş grupta toplanabilir.^[36] Ancak nispi damga vergisi oranlarının yüksekliği, gümrük yükümlüleri açısından ek mali külfet yarattığı için bu husus ayrı bir tartışma konusu oluşturmaktadır.^[37]

Aşağıdaki tabloda ise, gümrük işlemleri sonucu düzenlenen kağıtlara uygulanan ve Kanun’da ismen sayılan maktu damga vergisinin tutarları gösterilmiştir:

Tablo-1: Gümrük İşlemlerinde Düzenlenen Kağıtlardan Alınan Maktu Damga Vergisinin Oran ve Tutarları (2023 Yılı İçin)^[38]

Gümrük Beyannameleri	393,90 TL
Özet Beyan Formları	44,10 TL
Menşe Mahreç Şahadetnameleri	101,20 TL
Tasdikli Manifesto Nüshaları	44,10 TL
Ordinolar	2,20 TL
Yabancı memleketlerden gelen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerde yazılı her gönderi maddesi için	2,20 TL
Makbuz Seneti (Resepise)	101,20 TL
Konşimentolar	59,70 TL

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, “67 Seri No’lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği.”

[36] Tuğba Aslan, “Gümrük İşlemlerinde Damga Vergisi Uygulamaları,” Ernst&Young, Nisan 2013, erişim 04 Kasım 2023, https://www.vergidegundem.com/documents/10156/1164388/vegunisan2013_makale3.pdf/d0fd7da9-e92a-418e-80b4-6f8e869385ea.

[37] Yayla, “Damga”, 52.

[38] “,

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Damga_Vergisi/serno67DVK_ek.pdf.

Ayrıca Damga Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 1. fıkrasında azami tutar belirlenerek, her bir kağıt için hesaplanacak vergi tutarı (1) sayılı tabloda yer alan sınırlamalar saklı kalmak üzere 2023 yılı için 10.732.371,80 TL'yi aşamayacaktır. Bir önceki yılda uygulanan bu azami tutar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır. Cumhurbaşkanı yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek ve % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye yetkilidir.

Diğer taraftan, Damga Vergisi Kanunu mevcut düzenlemeleri ile çeşitli anlaşmazlıklara yol açıp ihtiyaçları karşılamada yetersiz kaldığı zamanlarda, söz konusu uyuşmazlıklar uygulamada genel tebliğler, sirküler, özelgeler ve yargı kararlarıyla giderilmektedir.^[39] Bunun yanında günümüz hukuki işlemlerin çeşitliliği ile gümrük işlemlerinde düzenlenen kâğıtların fazlalığı nedeniyle, gümrük işlemlerinde düzenlenen kâğıtlardan alınan damga vergisi de sürekli yorumlamaya ihtiyaç duyulmakta ve bu durum da tebliğlerle, özelgelerle açıklığa kavuşturularak hangi gümrük işlemleri sonucu düzenlenen kâğıtlardan damga vergisi alınacak hangisinden alınmayacak bu şekilde açığa kavuşturulmaya çalışılmaktadır.

1- Özet Beyan Formlarındaki Damga Vergisi

Gümrük Kanunu'nun 35/A maddesi gereğince, *“Türkiye Gümrük Bölgesinin kara suları veya hava sahasından gümrük bölgesi içinde durmaksızın geçen taşıt araçları ile taşınan eşya hariç olmak üzere, Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşya için özet beyan verilir. Özet beyan, giriş gümrük idaresine eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesinden önce verilir.”*

Yine Gümrük Kanunu'nun 35/B maddesinin 4. fıkrasına göre, *“Özet beyan eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren veya eşyanın gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından verilir.”*

[39] Nurettin Bilici ve Ümit Süleyman Üstün, *Damga Vergisi ve Harçlar*, 2. baskı (Ankara: Savaş Yayınevi, 2018), 3.

Diğer taraftan aynı maddenin 5. fıkrası gereğince:

“Dördüncü fıkrada belirtilen kişilerin yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla özet beyan;

- a) Dördüncü fıkrada belirtilen kişiler adına hareket eden kişi,*
- b) Eşyanı yetkili gümrük idaresine sunabilen veya eşyanın sunulmasını sağlayan kişi,*
- c) Dördüncü fıkra ile (a) ve (b) bentlerinde belirtilen kişilerin temsilcisi, tarafından, yönetmelik ile belirlenen şartlar uyarınca verilebilir.”*

Bu sebeple özet beyan konusu eşyanın ithalatçısı aynı kişi değilse, özet beyana ilişkin damga vergisini ithalatçı haricindeki kişi ödeyecektir. Ancak özet beyan formlarındaki damga vergisi, ithal eşyanın katma değer vergisi matrahına dahil edilmeyecektir.^[40]

2- Gümrük Beyannamelerinde Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanunu'na göre, gümrük idarelerine verilecek beyannameler damga vergisine tabidir. Gümrük mevzuatı uyarınca eşyanın;

- Serbest dolaşıma giriş rejimine,
- Transit rejimine,
- Gümrük antrepo rejimine,
- Dahilde işleme rejimine,
- Gümrük kontrolü altında işleme rejimine,
- Geçici ithalat rejimine,
- Hariçte işleme rejimine,
- İhracat rejimine

tabi tutulabilmesi için gümrük beyannamesi verilmekte ve bu beyannamelerden damga vergisi, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan ve her yıl için tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle belirlenen tutar üzerinden alınmaktadır.

[40] Yerci, *Gümrük Hukuku ve Davaları*, 348.

Gümrük Yönetmeliği'nin 131. maddesine göre, “*Elçilik Mektubu, Kurye Mektubu, TIR Karnesi, ATA Karnesi, Kumanya Listesi, Özel Fatura, Déclaration en Douane, CPD Karnesi, Yolcu Beraberi Numune, Sergi ve Fuar Eşyası Beyan Formu ve Sözlü Beyan Formu gibi belgeler gümrük beyannamesi yerine kullanılır, ancak bu belgeler gümrük idarelerine verilen beyannameler mahiyetinde değildir.*” Bu sebeple gümrük beyannamesi yerine kullanılan bu belgeler, gümrük idarelerine verilen gümrük beyannamesi niteliğinde sayılmadıklarından söz konusu belgeler damga vergisine tabi olmayacaklardır.

3- Transit Beyannamelerinde Damga Vergisi

Yeni Bilgisayarlı Transit Sistemi (NCTS), Ortak Transit Rejiminin amacı olan transit işlemlerini hızlandırmak ve basitleştirmek için transit beyannamesinin verilmesiyle bu rejimin uygulanmasına kadar geçirilen her aşamanın tamamen elektronik ortamda gerçekleştirildiği bir programdır.^[41] Bu sistem ile verilen beyanname Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun IV/2-c bendi gereğince damga vergisine tabi olacaktır.

Yine burada dikkat edilmesi gereken husus, Gelir İdaresi Başkanlığının 97895701- 66813766-155[1-2015/47]-189053 sayılı Özelgesine^[42] göre,

“...NCTS üzerinden verilen (LRN) ile başlayan geçici tescil numarası alan transit beyannamelerin her halukarda Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/2-c fıkrası uyarınca maktu damga vergisine tabi tutulması, (LRN) ile başlayan geçici tescil numarası alan beyannamelerin devamı niteliğinde olduğu anlaşılan (MRN)^[43] ile başlayan tescil numarası alan transit beyannamelerin ise ayrıca damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.”

[41] “Ortak Transit Rejimi ve NCTS”, Ticaret Bakanlığı, erişim 24 Haziran 2023, <https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/ortak-transit-rejimi-ve-ncts>.

[42] Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 28.12.2017 tarihli ve 66813766-155[1-2015/47]-189053 sayılı Özelgesi.

[43] “LRN (Local Reference Number), asıl sorumlu tarafından transit beyannamesinin sistem üzerinden düzenlenmesi ile sistem tarafından otomatik olarak verilen bir tescil numarasıdır. MRN (Movement Reference Number) ise LRN almış bir transit

4- Fatura Beyanlarında Damga Vergisi

Gümrük ve Ticaret Bakanlığının^[44] 25/3/2014 tarih ve 2014/1 sayılı Genelgesinde, “EUR.1 ve EUR.MED Dolaşım Belgeleri, Form A belgeleri, EUR.MED Fatura Beyanları, Fatura Beyanları, Menşe Beyanları ve Tedarikçi Beyanları” menşe ispat belgesi olarak değerlendirilmiş olup (*A. TR Dolaşım Belgesi ise hariç*) Damga Vergisi Kanunu’na ekli (1) sayılı tablonun “III. Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar” başlıklı bölümünün 2-a fıkrasında, menşe ve mahreç şahadetnamelerinin maktu damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu sebeple Gelir İdaresi Başkanlığının 97895701-155[2018/95]-E.569167 sayılı Özeldesini,^[45] “*Ticaret Bakanlığınca, tedarikçi beyanında olduğu gibi “İhracatçı beyanı” başlıklı kağıdın da menşe ispat belgesi olarak değerlendirilmesi halinde, ithalata ilişkin düzenlenen söz konusu kağıdın 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun III/2-a fıkrasına göre damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.*” Şeklinde görüş belirtmiştir.

5- İthalatta Katma Değer Vergisi ile İthalatta Özel Tüketim Vergisi Matrahında Damga Vergisi

Türk vergi sistemi içinde harcamalar üzerinden dahilde ve ithalatta alınan katma değer vergisinin konusunu ithalat aşamasında, her türlü mal ve hizmet ithalatı oluşturmaktadır. Buna göre, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “ithalatta matrah” başlıklı 21. maddesi şu şekilde düzenlenmiştir:

beyannamesinin hareket idaresince kabul, tescil ve muayenesi sonucunda sistem tarafından otomatik olarak verilen bir tescil numarasıdır.” Mehmet Uylukcu ve Umut Şedele, *Ortak Transit ve NCTS Cep Kitabı Sık Karşılaşılan Sorular ve Cevapları*, Ticaret Bakanlığı, erişim 25 Haziran 2023, <https://ticaret.gov.tr/data/5d4835c513b8762b40ceae4a/3641086be9ab596313caf57eb15daca7.pdf>.

[44] 10 Temmuz 2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Ekonomi Bakanlığı birleştirilerek Ticaret Bakanlığı kurulmuştur.

[45] Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Diğer Vergiler Grup Müdürlüğünün 11.07.2019 tarihli ve 97895701-155[2018/95]-E.569167 sayılı Özeldesini.

“İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

- a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,*
- b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,*
- c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.”*

Bir diğer harcamalar üzerinden alınan vergilerden olan ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun “vergileme ölçüleri ve matrah” başlıklı 11. maddesinin 3. fıkrasına göre, “(II), (III) [(B) cetvelindekiler hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için verginin matrahı; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder.”

Bu hükümlerden hareketle, ithalat sırasında alınan damga vergisi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21. maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 3. fıkrası gereğince bu vergilerin matrahına dahil olacaktır.

6- Gümrük İşlemlerinde Düzenlenen Kağıtlardan Alınan Damga Vergisi İstisnası

Oldukça karmaşık ve sayısı fazla olan gümrük işlemlerinde düzenlenen kağıtlardan alınan damga vergisi istisnalarının neler olduğunun belirlenmesi hak kaybı yaşanmaması adına dikkat edilmesi gereken bir diğer hususu oluşturmaktadır.

Buna göre, Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2. maddesinin 1. fıkrası gereğince:

“İhracat ve ihracata ilişkin olduğunun tevsiki kaydıyla aşağıda sayılan işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar (gümrük idarelerine verilen beyannameler dâhil) damga vergisinden müstesnadır.

- a) İhracat karşılığı yapılacak ödemeler (ihracatın finansmanında kullanıldığının tevsiki kaydıyla prefinansman, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu çerçevesinde yapılan ödemelere ilişkin taahhütnameler ile temliknameler ve Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dâhil).*

- b) İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temliki.
- c) İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar.
- ç) Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması.
- d) Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı.
- e) 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 131 inci maddesine istinaden ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj malzemesi ithali ile kati ihraç edilen mallara ait ambalaj malzemesinin geçici ihracı ve ithali.
- f) Dahilde işleme izni kapsamında iznin geçerli olduğu süre içerisinde yapılan ithalat.
- g) Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında belgenin geçerli olduğu süre içerisinde yapılan ithalat veya yurt içi alımlar.
- ğ) Gerçekleştirilen mamul ürün ihracatı karşılığı olarak bu ürünlerin üretiminde kullanılan girdilerin Toprak Mahsulleri Ofisinden veya Şeker Kurumunca tespit edilen şeker fabrikalarından alımı.”

Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2. maddesinin 2. fıkrası gereğince:

“Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesine bağlanan aşağıda sayılan^[46] diğer döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler nedeniyle, belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla, düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.

...

ç) Tam mükellef imalatçı firmaların, Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında monte edilmemiş haldeki aksam ve parçaları ithal edebilecek firmalara, ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri.

...

f) Uluslararası yük ve yolcu taşımacılığında döviz olarak kazanılan bedellerin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri.

...

[46] Bkz. Damga Vergisi Kanunu Ek 2. maddesinin 2. fıkrası.

1) Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmalar adına gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetiyle, dış sefere çıkan Türk ve yabancı bayraklı gemi, uçak veya tırların bakımı ve onarımı, yenileme ve dönüşüm ile bakım, onarım, yenileme ve dönüşüm kapsamında gerçekleştirilen mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları.”

Diğer taraftan Damga Vergisi Kanunu’na ekli (2) sayılı tabloda belirtilen ve damga vergisinden istisna edilen gümrük işlemleri ise aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

“I-Resmi işlerle ilgili kağıtlar:

C) Kişilerden resmi dairelere verilen kağıtlar:

...

9. Türkiye’ye giren ve çıkan yolculardan Türk Parasının Kıymetini Koruma hakkındaki Kanun gereğince gümrüklerce alınacak beyannameler.

...

17. Gümrük kapılarından bir gece konaklamayı kapsayan sürede giriş-çıkış yapan taşıtlarla ilgili olarak alınan Taşıt Giriş-Çıkış Formu eki taahhütnameler.

...

19. Yurt dışında hayatını kaybeden kişilerin cenazesinin Türkiye’ye girişi sırasında düzenlenerek gümrük idaresine verilen kâğıtlar.

IV – Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar:

...

48. Ürünlerin yurt dışında tanıtım ve pazarlamasını sağlamak amacıyla, miktarı ticari teamüllere uygun örnek ürünler, tanıtım malzemeleri veya promosyon amaçlı ürünlerin bedelsiz ihracatına ilişkin düzenlenen kâğıtlar ile yurt dışındaki fuarlara katılım amacıyla düzenlenen kâğıtlar.

49. Her türlü gemi, yat ve diğer su araçlarının inşası, yenileme ve dönüşümü ile bakım ve onarımına ilişkin düzenlenen kâğıtlar.”

SONUÇ

Gümrük vergileri ve damga vergisi ülkemiz gelir kaynakları açısından önemli bir yere sahiptir. Damga vergisinin gümrük vergileri içerisindeki hacmi de gözle görülür bir biçimde bütçe rakamlarına yansımaktadır.

Damga vergisi muamele vergileri içinde hukuki işlem vergisi olup gümrük vergilerinin konusunu ise, taşınabilir eşya veya taşıtlar oluşturmaktadır. Damga vergisine ilişkin usul ve esaslar Vergi Usul Kanunu'na göre yürütülürken; Vergi Usul Kanunu'nun 2. maddesine göre gümrük idareleri tarafından alınan vergiler bu Kanun'a tabi değildir. Ancak damga vergisi dahili vergi sistemi içinde yer aldığından, gümrük idarelerinin tahsil etmek zorunda olduğu her vergi, damga vergisi dahil gümrük vergileri içinde düşünülemezdir. Diğer bir ifade ile damga vergisi her ne kadar gümrük vergilerinin matrahına girse de bir gümrük vergisi olarak kabul edilemeyecektir.

Ayrıca damga vergisi gümrük idareleri tarafından vergi daireleri adına ve hesabına tahsil olursa da başka bir anlatımla, damga vergisinin uygulanmasından Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili olsa da Damga Vergisi Kanunu'nun 26. maddesi gereğince, *“Resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kağıtların Damga Vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecburdurlar.”*

Buradaki vergi sorumluluğu vergi güvenlik önlemi olarak getirilmiş olup mükellefin dışında gümrük idareleri de sorumlu tutulmuştur. Aksi takdirde Damga Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi ile resmi daireler tarafından düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası ise düzenleyenlere ait olacaktır.

Damga vergisinin gümrük vergileri içindeki niteliği tartışmasının yanında gümrük işlemlerine ilişkin bazı kağıtların Kanun'da ismen damga vergisine tabi olacağı belirtilmiş olsa da bazı kağıtların damga vergisi karşısındaki konumu halen tebliğlerle, özgelgelerle açıklığa kavuşturulmaya çalışılmaktadır. Hukuki düzenlemelerin öngörülebilir olmasının ve kişilerin yasalara güven duyabilmesinin esasını oluşturan hukuki güvenlik ilkesi ile ona bağlı olan vergi hukukunda belirlilik ilkesi gereğince, uygulamada farklı yorumlara, açıklamalara yol açmayacak şekilde kanunilik ilkesi de gözetilerek belirli

kesinlik içinde düzenlemeler yapılmalı ve bu durum ikincil kaynaklara bırakılmamalıdır.

Uluslararası ticaretin teknolojik gelişmelerle birlikte her geçen gün daha geniş alana yayıldığı bilinen bir gerçektir. Bu sebeple başta ekonomik nedenler olmak üzere uygulamada tereddüde ve sorunlara mahal bırakamayacak şekilde bir taraftan hazinenin gelir kaybına uğramaması için diğer taraftan vergi yükümlülerinin mağdur olmaması adına hangi gümrük işlemlerine konu olan kağıtlardan damga vergisinin alınacağına dair kriterlerin etraflıca düzenlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Aslan, Tuğba. “Gümrük İşlemlerinde Damga Vergisi Uygulamaları.” Ernst&Young, Nisan 2013, Erişim 04 Kasım 2023.

https://www.vergidegundem.com/documents/10156/1164388/vegunisan2013_makale3.pdf/d0fd7da9-e92a-418e-80b4-6f8e869385ea.

Bilici, Nurettin ve Ümit Süleyman Üstün. *Damga Vergisi ve Harçlar*. 2. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2018.

Canitez, Murat. *Uygulamalı Gümrük Mevzuatı*. 3. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2021.

Değer, Nuri. *Damga Vergisi Uygulaması*. 4. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.

Deliçay, Murat. *Gümrük İşlemlerinde Bilgiye Erişim*. Ankara: İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, 2016.

Ercan, Tayfun. *Gümrük Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi, 2019.

Furtun, İdris Hakan. “Damga Vergisi ‘Makul Bir Vergi’ Midir?.” *Ankara Barosu Dergisi* 75, no. 2 (Temmuz, 2017): 89-98. <https://doi.org/10.30915/abd.463642>

Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 28.12.2017 tarihli ve 66813766-155[1-2015/47]-189053 sayılı Özelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 11.07.2019 tarihli ve 97895701-155[2018/95]-E.569167 sayılı Özelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığı. “67 Seri No’lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği.” Erişim 24 Haziran 2023.

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Damga_Vergisi/serno67DVK_ek.pdf.

Gerçek, Adnan. *Dış Ticaret İşlemleri ve Vergilendirilmesi*. Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.

Gök, Özgecan. “Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar.” Doktora tezi, İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi, 2018.

- Öncel, Mualla, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu ve Cenker Göker. *Vergi Hukuku*. 31. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022.
- Öner, Erdoğan ve Cenker Değirmenci. *Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi*. 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Öz, Ersan. *Dış Ticarete Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme*. Ankara: Nobel Kitapevi, 2008.
- Selen, Ufuk. *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*. 10. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.
- Şahin, Mustafa. “Gümrük Vergileri ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar.” *Vergi Dünyası*, no. 414 (Şubat, 2016):152-157.
- Şahin, Mustafa. “Gümrük Vergileri Tanımı ve 6455 Sayılı Kanunla Gümrük Kanununun 234 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklik.” *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, no. 36 (Ekim-Kasım-Aralık, 2013): 32-37.
- Tekin, Abdülkadir ve Ümit Engin Tekin. *Gümrük İşlemleri*. 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.
- Ticaret Bakanlığı. “Ortak Transit Rejimi ve NCTS.” Erişim 24 Haziran 2023. <https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/ortak-transit-rejimi-ve-ncts>.
- Tuncer, Selahattin. *Gümrükler ve Gümrük Vergileri*. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001.
- Uylukcu, Mehmet ve Umut Şedele. *Ortak Transit ve NCTS Cep Kitabı Sık Karşılaşılan Sorular ve Cevapları*. Ticaret Bakanlığı, Erişim 25 Haziran 2023. <https://ticaret.gov.tr/data/5d4835c513b8762b40ceae4a/3641086be9ab596313caf57eb15daca7.pdf>.
- Yayla, Sefa. “Damga Vergisi ve Gümrük Vergi Sistemi İçindeki Yeri.” *Gümrük ve Ticaret Dünyası*, no. 95 (Aralık, 2017): 38-52.
- Yayla, Sefa. “Vergi Usul Kanunu Açısından Gümrük İdareleri Tarafından Alınan Vergiler ve Resimler”, İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği, Erişim 24 Haziran 2023. https://www.igmd.org.tr/vergi-usul-kanunu-acisindan-gumruk-idareleri-tarafından-alinan-vergiler-ve-resimler_haberi.

Yerci, Cahit. *Gümrük Hukuku ve Davaları*. 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

Yumuk, Hamit. *Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi ve Kaldırılması*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

Yüce, Mehmet ve Ali Çelikkaya. *Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*. Bursa: Dora Basım Yayın, 2016.