**Uluslararası Ticarette Teslim Yerinin Damga Vergisi Yükümlülüğüne Etkisi**

**Memduh ASLAN[[1]](#footnote-1)**

**Öz**

Damga vergisi, hukuki işlemlerin dayanağını teşkil eden evrak ve belgeler üzerine konulmuş hukuki geçerlilik vergileri olarak tanımlanmıştır. Ancak bir belgenin hukuki geçerliliği için damga vergisi yükümlülüğünün yerine getirilmiş olmasına gerek yoktur. Türkiye’de düzenlenen satış sözleşmeleri damga vergisine tabidir. Yabancı ülkelerde düzenlenen sözleşmeler ise Türkiye’de hükümlerinden faydalanılmak üzere resmi kurumlara ibraz edildiğinde damga vergisine tabi olacaktır. Çalışmamızda yurtdışında düzenlenen satış sözleşmelerinde teslim yerinin damga vergisine ve resmi kurumun gümrük idaresi olması halinde damga vergisinin gümrük yükümlülüklerine olan etkisi değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Incoterms, Teslim Yeri, Damga Vergisi, Sözleşme, Gümrük Yükümlülüğü

**Jel Kodu:** B17, K12, K34

**Effects of Delivery Location in International Trade On Stamp Duty**

**Abstract**

Stamp Duty is defined as a legal validity tax on documents that constitute the basis of legal transactions. However, for the legal validity of a document, the stamp duty obligation does not need to be fulfilled. Sales contracts drawn up in Turkey are subject to stamp duty. Contracts issued abroad will be subject to stamp duty when submitted to official institutions in order to benefit from its provisions in Turkey. In our study, the effect of the place of delivery on the stamp tax in sales contracts and also, if the official institution is a customs administration, the effect of stamp duty on customs obligations has been evaluated.

**Keywords:** Incoterms, Delivery Location, Stamp Duty, Agreement, Custom Duty

**Uluslararası Ticarette Teslim Yerinin Damga Vergisi Yükümlülüğüne Etkisi**

**1- Giriş**

Damga vergisi, Osmanlı İmparatorluğu’ndan Türkiye Cumhuriyeti’ne intikal etmiş halen uyguladığımız vergilerin en eskisidir. İlk defa 1845 yılında devlet gelirleri arasında yer almış ve 1862 yılında “Varakai Sahiha Nizamnamesi” ile yazılı hale getirilmiştir (Değer, 1999). 1873 tarihinde yürürlüğe giren ‘Resm-i Damga Nizamnâmesi’, genel olarak senet, bono, makbuz, tezkere, takrir ve arzuhal gibi evraklarla birlikte gazetelere de damga vergisi zorunluluğu getirmiştir (Demirkol, 2019). 1905 yılında kanun halini alan damga resmi, daha sonra 1928 tarihli ve 1324 sayılı Damga Resmi Kanunu ile de cumhuriyetin ilânı üzerine meydana gelen yeniliklere uyum sağlanmıştır. Son olarak, 1.11.1964 tarihinde yürürlüğe giren 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile resim, vergi haline getirilerek, günümüze kadar uygulanagelmiştir. (Erişir, 2012) .

Resim, kamu gelirleri içinde, bir iş veya faaliyetin yapılmasına kamu kuruluşlarınca izin verilmesi nedeniyle, egemenlik gücüne dayanılarak talep edilen bir bedeldir (Mutluer, Öner, & Kesik, 2010). Birey resim karşılığında faydası bölünebilir bireysel bir menfaat elde eder. Resim de değerli kağıtlarla korunan hukuki menfaat karşılığı alınmak amacıyla ortaya çıkmıştır. Ancak kamu geliri ihtiyacına bağlı olarak zaman içerisinde uygulama alanın da genişlediğini, artık bir vergi halini aldığını görmekteyiz. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun genel gerekçesinde Ernst Blumenstein’a atfen damga resminin hukuki işlemlerden diğer bir ifade ile hukuki işlemlerin dayanağını teşkil eden evrak ve belgeler üzerine konulmuş hukuki geçerlilik vergileri olarak tanımlanmıştır (TBMM Tutanak Dergisi, 1963).

Damga resmi artık bir vergi olduğundan bir imtiyaz sağlamaktan uzaktır. Değerli kağıtlar için bedel 210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanununa göre belirlenirken, bir belgenin hukuki geçerliliği için damga vergisi uygulanmasına da gerek bulunmamaktadır. Belgenin hukuki niteliği veya hukuki gücünden faydalanmak için adli mercilere başvurulduğunda ise Harçlar Kanununa göre yargı harçları tahsil edilmektedir.

Anayasamızın 73. Maddesi gereğince vergilendirmede temel ölçü mali güç olmasına karşın, “Bu ölçüye uygun olmayan damga vergisi neden alınıyor?” sorusunun anlamlı bir cevabı yoktur. Bu yönden yapılan eleştiriler sonucunda vergi adaleti ve vergi tekniği bakımından olumsuzluklar içeren damga vergisinin ya tamamen kaldırılması ya da verginin konusunu oluşturan unsurların tekrar gözden geçirilerek, başta ticari işlemlere yük getiren uygulamalardan vazgeçilmesi (Hacıköylü, 2017) önerilmektedir. Diğer taraftan yasal düzenleme ile ihdas edilen damga vergisini doğuran olayın ne olduğunun üzerinde durmakta fayda bulunmaktadır. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. Maddesinde gerekçeye uygun olarak vergiyi doğuran olay herhangi bir hususu ispat veya belli etmek amacıyla ibraz edilebilecek olan belgelerin oluşturulması olarak tanımlanmıştır.

Yasal tanımdan hareket edecek olursak damga vergisine tabi bir belgenin;

* Yazılı olması (kağıt veya manyetik ortam )
* İmzalı olması (veya imza yerine geçen işaret konulması veya elektronik imzalı olması)
* Bir hususu ispat veya belli etmeye elverişli olması

özelliklerini içermesi gerekmektedir. Bu özellikler bir belgenin hukuki ispat aracı olarak kullanılabilmesi diğer bir ifade ile üzerinde imzası bulunan tarafları bağlaması için gerekli olan unsurlardır. Bu unsurlara ayrıca ne zaman düzenlendiğini de eklemek gerekir.

**2 - Yurtdışında Düzenlenmiş Olan Sözleşmelerde Damga Vergisi**

**2.1- Damga Vergisi Yükümlülüğünün Satış Sözleşmelerinin Hukuki Niteliğine Etkisi**

Damga vergisinin bir sözleşmenin hukuki delil olma özelliğine bir etkisi yoktur. TBK 1. maddesi gereğince bir sözleşmenin kurulabilmesi için temel olarak tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamaları yeterlidir. İradenin uygunluğu açık veya örtülü de olabilir. Örneğin, bir marketten bir ürün alan bir alıcı kasiyere parasını uzatarak ödemesini yapıp malı satın aldığında kasiyerle hiçbir şey konuşmasa dahi taraflar arasında sözleşme, tarafların karşılıklı örtülü iradeleri ile belli edilerek de kurulabilir. Bir sözleşmenin kurulmuş sayılması özel bir usul veya merasime tabi tutulmuş ise sözleşmenin hukuki sonuç doğurabilmesi için bu usulün tamamlanması gerekir. Örneğin taşınmaz mülkiyetinin nakli ancak tapu müdürünün önünde yapılacak bir beyan sonrasında, sözleşmenin imzalanması ve tapuya tescil edilmesi ile mümkün olacaktır.

Sözleşmeler hazırlar arasında kurulabileceği gibi hazır olmayanlar arasında da kurulabilir. TBK 5. Madde gereğince kabul için süre belirlenmeksizin hazır olmayan bir kişiye yapılan öneri, zamanında ve usulüne uygun olarak gönderilmiş bir yanıtın ulaşmasının beklenebileceği ana kadar, önereni bağlar. İrade özgürlüğünün borçlar hukuku alanına yansıma şekli sözleşme özgürlüğüdür, bu ilke sayesinde kişiler borç ilişkilerini, hukuk düzeninin sınırları içerisinde yapacakları sözleşmelerle özgürce düzenleyebilmektedirler (Ercoşkun Şenol, 2016).

TBK 207. Maddesinde satış sözleşmesi, satıcının,  satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşme olarak belirlenmiştir. Zilyetlik hakkı, eşya üzerinde fiili hakimiyet olması ve zilyet olma isteğinin varlığı halinde söz konusu olur (Sert Sütçü, 2019). Sözleşmenin esaslı unsurları zilyetlik ve mülkiyetin bedel karşılığı değiştirilmesidir. Satış sözleşmelerinin damga vergisini ilgilendiren kısmı satış bedelidir. Damga vergisinde vergileme ölçüsü maktu veya nispi olarak belirlenebilmektedir. Nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kağıtların mahiyetleri esastır. Belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı diğer bir ifade ile satış sözleşmelerinde bedel unsurunu ifade eder.

TBK gereğince taşınmaz mal satışlarının resmi şekilde düzenlenmesi gerekirken taşınır satış sözleşmelerinin yazılı olması şartını getirmemiştir. Damga Vergisinin doğabilmesi için sözleşme hükümleri içeren kağıdın yazılı olması, imzalı olması ve üzerindeki yazının belirli bir hukuki anlamı olması gerekmektedir. Yazılı olmayan sözleşmenin veya imzalı olmayan bir sözleşme hükmü içeren kağıdın damga vergisi yönünden vergiyi doğuran olay, unsur eksikliği nedeniyle gerçekleşmeyecektir.

Karşılıklı edimleri ifa edilerek tamamlanmış satış sözleşmeleri bakımından yazılı ve imzalı bir belge olmadığı sürece sözleşme hukuken geçerli olacak ancak damga vergisi doğmayacaktır. Bu yönüyle konu ele alındığında damga vergisinin sözleşmelerin hukuki niteliğine bir etkisinin bulunmamakta olduğunu söyleyebiliriz.

Sözleşmelerin yazılı olması ise ispat hukuku bakımından önemli hale gelmektedir. Nitekim HMK 200 gereğince bir hakkın doğumu, düşürülmesi, devri, değiştirilmesi, yenilenmesi, ertelenmesi, ikrarı ve itfası amacıyla yapılan hukuki işlemlerin, yapıldıkları zamanki miktar veya değerleri ikibinbeşyüz (2021 için 4.880[[2]](#footnote-2) ) Türk Lirasını geçtiği takdirde senetle ispat olunması gerekir. Bu hukuki işlemlerin miktar veya değeri ödeme veya borçtan kurtarma gibi bir nedenle bu sınırdan aşağı düşse bile senetsiz ispat olunamayacaktır. Kanun koyucu hukuki işlemler bakımından güvenilir delillerin hükme esas alınmasını amaçlayarak senetle ispat zorunluğunu tesis etmişti, kesin delil niteliğindeki senedin ispat kuvveti (force probante) diğer delillerin üzerinde tutularak güvenilir delil elde etmek maksadıyla “uyuşmazlık öncesi delil (preuve préconstituée)” kavramından yola çıkarak, bir delilin uyuşmazlık öncesinde tanzim edilmesinin o delili güvenilir kıldığını kabul etmiştir (Tok & Koltaş, 2016). Bir belgenin hukuki nitelik kazanabilmesi için ihtilaf öncesinde yazılı, imzalı ve üzerindeki yazıların bir hakkı ispatlamaya elverişli olması gerekmektedir. Bu durumda HMK 200 ile birlikte değerlendirildiğinde ispat sınırının üzerindeki ihtilaflarda yazılı ispat şartı damga vergisinde vergiyi doğuran olayla örtüşmektedir. Bu durumda damga vergisine tabi bir kağıdın, bir hususu ispat veya belli etmeye elverişli olması unsurunu senetle ispat zorunluluğunun vergisel bir sonucu olarak görmek mümkündür.

Bir ihtilaf ortaya çıktığında yazılı ispat şartı çerçevesinde taraflar arasındaki yazılı sözleşmenin mahkemeye ibraz edilmesi halinde mahkeme Damga Vergisi Kanununun 26. Maddesi gereğince 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 mecburdur. Ancak kanun koyucu, damga vergisinin ödenmemiş olmasını sözleşmenin hukuki niteliğine olumsuz etki edecek bir şekilde bir düzenleme yapmamıştır.

Damga vergisi sözleşmenin kurulması ile doğar. Vergi Usul Kanununun 114. Maddesi gereğince de tarh zamanaşımına tabidir. Ancak verginin doğduğu tarih itibariyle tarh zamanaşımına uğramış olsa da damga vergisine tabi bir belgenin hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde söz konusu belgeye ait damga vergisi alacağı yeniden doğacaktır.

Damga vergisinin, sözleşmenin hukuki niteliğine olumsuz etkisi olmasa da hükmünden faydalanılabilmesi için getirilen yazılı ispat şartı, damga vergisini bir noktada da zorunlu hale getirmektedir. Sözleşmenin hükmünden yararlanabilmek için mahkemeye yapılan başvuru sonucunda vergi dairesine bildirimde bulunulması gerekse de damga vergisi henüz ödenmemiş olan yazılı sözleşmeler ispat vasıtası olarak kullanılabilecektir.

**2.2- Damga Vergisi İçin Satış Sözleşmelerin Yazılı Olması Şartı**

Taşınır mal satış sözleşmelerinde taraflar arasında esas olan iki husus vardır. Bunlardan birisi satışa konu taşınır malın teslimi, ikincisi ise mal bedelinin ödenmesidir. Geri kalan hususlar ikincil derecedeki unsurlardır. TBK 2. Madde gereğince taraflar, sözleşmenin esaslı noktalarında uyuşmuşlarsa, ikinci derecedeki noktalar üzerinde durulmamış olsa bile, sözleşme kurulmuş sayılacaktır. Gerekli en az içerik üzerinde uyuşan ve sözleşme ile bağlı olmak isteyen tarafların bu arzusu hilafına, objektif esaslı noktaların tamamı üzerinde uyuşma sağlanmadığı gerekçesiyle, sözleşmeyi kurulmamış saymak için herhangi bir makul sebep bulunmamaktadır (Nomer, 2013). Taşınır mallar bakımından taraflar arasında bir anlaşmanın olması için sözlü veya örtülü anlaşma yeterli olabileceği gibi, düzenlenen faturanın kabul edilmesi de taraflar arasında satış sözleşmesinin varlığını ve koşullarını ispat için yeterlidir. TTK 21. Madde gereğince bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır. Kabul edilmiş fatura, düzenleyen satıcı açısından fatura konusu malın teslim yükümlülüğünün yerine getirildiğine karine teşkil eder ve karşı edim olan bedeli talep hakkı verir. Yargıtay’ın, alan tarafın, süresinde itiraz etmediği faturayı ticari defterlerine kaydetmiş olmasının, malın teslimine karine oluşturduğunu, verilen faturaya uzunca bir zaman itiraz edilmediğinde, malın alıcıya teslim edildiğini kabul ettiği görülmektedir (Alışkan, 2016). Fatura bir sözleşme olmasa da bir sözleşmenin varlığını yazılı olarak ispatlamaya elverişli belgedir.

Faturaların da Damga Vergisi Kanununun 17. Maddesinde açıkça damga vergisine tabi olduğu belirlenmiştir. Ancak 2 Sayılı Listede damga vergisinden istisna edilen belgeler arasında yer almamış olmakla birlikte 1 Sayılı Listede de faturalara ilişkin bir damga vergisi ölçüsü belli edilmemiş olduğundan, faturalar taraflar arasındaki bir satış sözleşmesinin varlığını ispatlamaya elverişli olmalarına karşın damga vergisi hesaplanmayacaktır.

Damga vergisine tabi mukavelenameden kasıt sözleşmenin hukuki olarak kurulması değil, taraflar arasındaki yazılı anlaşma metnidir. Taraflar arasında telefon ile yapılan görüşmeye istinaden faturası da düzenlenerek gönderilen bir malın teslim alınarak bedelinin faturaya uygun olarak ödenmesi bir satış sözleşmesinin ifasıdır. Türk Borçlar Kanunu anlamında sözleşme, tarafların karşılıklı olarak iradelerinin uyuşmasıdır. TBK'da satış sözleşmeleri için bir şekil şartı öngörülmemiştir.

Mal alıcısının vermiş olduğu tek taraflı yazılı sipariş bildirimine uygun olarak malın gönderilmesi, bedelinin de uygun şekilde ödenmesi veya satıcının teklif mektubunda belirtmiş olduğu koşullara uygun olarak malı teslim ederek bedelini tahsil etmesi de borçlar hukuku anlamında birer satış sözleşmesinin kurulduğunu göstermektedir. Alıcının sipariş formunu imzalaması veya satıcının teklif mektubu imzalaması bunlara uygun olarak satış gerçekleşse dahi bu belgeleri Damga Vergisine tabi mukavelename (sözleşme) haline getirmemektedir.

Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde de işaret edildiği üzere bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgelerdir. O halde buradaki imzadan kasıt, hukuken geçerli ve imzalanan belgeyi hukuki belge haline getiren ve imzalayanı bağlayan işaret olarak anlamak gerekmektedir. Yazılı bir sözleşme kurulabilmesi için tarafların her birinin imzasının aynı şekilde sözleşmede yer alması gerekir.

Elektronik imza, el yazısı ile imzalanmış belge ve kayıtların yerine elektronik ortamda oluşturulan veri, belge veya materyalin imzalandığı tüm metodları içeren teknolojik tarafsız bir kavramdır (Yılmaz, 2016).Her ne kadar elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler de damga vergisine tabi tutulmuş olmakla birlikte buradaki elektronik imzadan da sadece 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu kapsamında Türkiye'deki Nitelikli Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcısı tarafından verilen elektronik imzaları anlamak gerekir. Başka ülkelerde üretilen NES'e haiz imzaların Türk Hukuku açısından bir geçerliliği söz konusu değildir.

Damga Vergisi Kanununa Ekli I Sayılı Tablodan duruma uyan kağıt, "mukavelename" diğer bir ifade ile "yazılı sözleşme"dir. O halde sözleşme her iki tarafın irade beyanını ortaya koyuyor ise yazılı kağıdın sözleşme hükmünü taşıması için her iki tarafın da geçerli bir şekilde imzalanmış olması gerekir.

Türk Borçlar Hukuku anlamındaki "sözleşme" kavramını Damga Vergisi Kanununa konu olan "yazılı sözleşme" ile karıştırmamak gerekir. Yazılı sözleşme niteliği taşımayan, tek taraflı irade beyanını gösteren belgelerin üzerlerinde salt sözleşme yazması, Damga Vergisi Kanunu kapsamında bahsedilen ve yazılı sözleşme (mukavele-name) haline getirmek için yeterli değildir.

**2.3- Sözleşmelerden Yararlanmak İçin İbraz Şartı**

Genel anlamıyla her tipte sözleşme damga vergisine tabi değildir. TTK, TBK ve HMK hükümleri çerçevesinde bir kağıdın hukuki bir belge niteliğine haiz olabilmesi için 1-yazılı olması 2- yazılarının anlamlı olması ve hukuki bir konuyu kapsaması 3- düzenleme zamanının belli olması ve 4-imzalı olması gerekir. Bir hukuki belgenin sözleşme olabilmesi için de birbirine uygun iradelerin varlığını gösterir nitelikte **tarafların yetkili imzalarının bulunması** gerekmektedir. Damga vergisi bakımından ancak bu gereklilikleri taşıyan belgeler damga vergisinin konusuna girebilir. Bu belgeler yurt dışında düzenlenmiş ise yine damga vergisinin konusuna girmeyecekler ancak Türkiye'de bu belgelerden faydalanılırsa damga vergisinin konusuna girecektir.

Sözleşmeye konu malın Türkiye'ye ithal edilmiş olması Türkiye'den faydalanma olarak kabul edilmez. Bu yaklaşım benimsendiğinde her türlü ithalat işlemi netice itibariyle yazılı veya sözlü yurt dışında veya yurt içinde yapılmış satış sözleşmesinin bir parçası olduğuna göre her türlü ithalat üzerinden ayrıca damga vergisi alınması gerekir sonucuna varılır.

Damga vergisi bir satış vergisi değil yazılı satış sözleşmelerini de içerisine alan hukuki işlem vergisidir. Satışın gerçekleşmiş olması damga vergisini doğurmayacaktır. Belgenin Türkiye'de kullanılabilecek bir hakka dayanak teşkil etmesi gerekir. Belgenin taraflarından en azından birine Türkiye'de bir talep hakkı sağlaması gerekir. Yazılılık koşulunu içerse dahi sözleşme tarafların birbirleri aleyhine Türkiye'de herhangi bir hukuki talepte bulunma olanağı sağlamadığı diğer bir ifade ile hükümlerinden yararlanma olanağı olmadığında damga vergisi zaten doğmayacaktır.

Damga vergisinin yer bakımından uygulanmasında mülkilik prensibi benimsenmiştir. Bu durumda hukuki işlemden Türkiye’de faydalanılabilmesi için mülkiyetin nerede nakledildiği önem arz edebilecektir. Yurtdışında düzenlenmiş olan sözleşmelerde yer alan hükümlerden Türkiye’de yararlanma olanağı olsa dahi bu durum damga vergisinin doğumu için yine yeterli değildir. İbraz edenin sözleşmenin hükümlerinden faydalanmak amacıyla resmi bir daireye ibraz etmesi diğer bir ifade ile sözleşmenin koşullarından kamu müdahalesi ile kendi hakkının verilmesini istemesi gerekmektedir.

**2.4- Yabancı Ülkede Düzenlenmiş Sözleşmelerden Türkiye’de Faydalanabilme Şartı**

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesi gereğince 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 tutulacaktır.

Bir belgenin sözleşme niteliği taşıyıp taşımadığı hususunun damga vergisi yönünden tartışılabilmesi için öncelikle belgenin Türk hukukuna uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği ya da Türk hukukunda ispat edici bir vesika hükmünü haiz olarak Türkiye'de resmi dairelere (veya mahkemelere/icra dairelerine) ibraz edilmek suretiyle bu belgelerde yer alan hükümlerden yararlanma olanağının olup olmadığına bağlıdır.

Madde metninde resmi dairelere ibraz, devir veya ciro işleminin damga vergisinin doğumu için yeterli gibi görünmüş olsa da bunların bir örnekseme olduğu temel olarak aranan ise belgenin üzerinde yazan ve hukuki anlamı bulunan yazılardan yani hükümlerden faydalanma olduğu açıkça ortaya çıkmaktadır. Örneğin yurtdışında yapılmış ve hükümleri ifa edilerek tamamlanmış bir sözleşmenin bir inceleme veya araştırma sırasında resmi kurumlara inceleme amacıyla ibraz edilmiş olması halinde burada bir faydalanmadan söz edilemeyecektir. Diğer taraftan belgenin kendisinin üzerindeki hükümlerinden ziyade başka bir amaç için kullanılması halinde damga vergisi doğmayacaktır. Örneğin taraflar arasında geçmişe dayanan bir ilişkinin ispatında bu belgenin kullanılması bu belgenin hükümlerinden faydalanma değildir, ispat edilmek istenen ilişkinin varlığıdır.

Bir belgenin Türk hukukuna göre damga vergisine tabi olup olmadığının değerlendirilebilmesi için öncelikle belgenin hükümlerinden faydalanabilmek amacıyla resmi bir daireye ibraz edilmesi ve ibraz edilen bu dairede belgede belirtilen hükümlerin Türk hukukunun sağladığı bir güvenceden yararlanma kabiliyetinin olup olmadığının ilgili merci tarafından tespit edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan Türk hukuku bakımından sözleşmenin doğması için tarafların bir arada olmalarına gerek bulunmamaktadır. İthalat (yurtdışından alım) ve ihracata (yurtdışına satım) konu her mal ticareti bir satış sözleşmesine işaret etmektedir. Yurtdışında düzenlenmiş bir sözleşme eğer Türk makamlarına ibraz edilirse damga vergisinin doğabilmesi için belgenin yazılı veya imzalı olmasının yanında hukuki bir durumu ispat edici şekilde Türk adalet sisteminden yararlanabilme kabiliyetinin de bulunması gerekmektedir. Yurtdışında yapılmış bir sözleşmenin varlığı tek başına damga vergisinin doğumu için yeterli değildir. Hükümlerinden başvurulan resmi kurumun sözleşme hükümlerini uygulatabilecek ve taraflardan herhangi birinin sözleşemeye göre hukukunu etkileyebilecek yetkiye sahip olması gerekir. Düzenlenen sözleşme ya da kâğıtların damga vergisine tabi olması için herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilme özelliğine sahip olması gerekir (Yüce & Kızıler, 2016).

**2.5- Teslim Yerinin Damga Vergisine Etkisi**

TBK 207 gereğince Sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça veya aksine bir âdet bulunmadıkça, satıcı ve alıcı borçlarını aynı anda ifa etmekle yükümlüdürler. Taraflar dilerlerse ifa zamanı ve yerlerini değiştirebileceklerdir. Uluslararası satış sözleşmelerinde mülkiyet ve zilyetliğin devir yeri ve ödeme zamanı değişebilmekte farklı ödeme koşulları belirlenmektedir. Türkiye içerisinde yapılan ve ifa edilen bir sözleşme kendiliğinden Türk hukukuna tabi olacaktır. Ancak sözleşmenin taraflarından birinin yabancılık unsuru taşıdığında ifa yeri ve uygulanacak hukuk da değişmekte veya değiştirilebilmektedir.

5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanununa tabi yabancılık unsuru taşıyan özel hukuka ilişkin işlem ve ilişkiler bakımından 24. Madde gereğince sözleşmeden doğan borç ilişkileri tarafların açık olarak seçtikleri hukuka tâbi olacaktır. Hiçbir yabancılık unsuru içermeyen, dolayısıyla tüm objektif unsurları (sözleşmenin yapıldığı yer, ifa yeri, tarafların işyerleri veya yerleşim yerleri vs) Türkiye ile bağlantılı olan bir sözleşmede, tarafların yabancı bir hukuku Türk Hukukunun emredici hükümlerini ve bu bağlamda irade serbestisinin sınırını oluşturan Türk Borçlar Kanunu hükümlerini bertaraf edebileceklerini kabul etmek anlamına gelir (Kocasakal Özdemir, 2012).

Tarafların hukuk seçimi yapmamış olmaları hâlinde sözleşmeden doğan ilişkiye, o sözleşmeyle en sıkı ilişkili olan hukuk uygulanır. Bu hukuk, karakteristik edim borçlusunun, sözleşmenin kuruluşu sırasındaki mutad meskeni hukuku, ticarî veya meslekî faaliyetler gereği kurulan sözleşmelerde karakteristik edim borçlusunun işyeri, bulunmadığı takdirde yerleşim yeri hukuku, karakteristik edim borçlusunun birden çok işyeri varsa söz konusu sözleşmeyle en sıkı ilişki içinde bulunan işyeri hukuku olarak kabul edilir. Ancak hâlin bütün şartlarına göre sözleşmeyle daha sıkı ilişkili bir hukukun bulunması hâlinde sözleşme, bu hukuka tâbi olur.

Satış sözleşmelerinin karakteristik edimi, satışa konu malın teslimi diğer bir ifade ile malın zilyetliğinin ve mülkiyetinin geçmesidir. Taraflar arasında uygulanacak hukuk belli edilmemiş ise taraflar arasındaki sözleşmede malın teslim yeri uygulanacak hukuku değiştirmektedir. Sözleşme koşullarına aykırılığın giderilmesi gerektiğinde bu durumda yetkili hukuk ve yetkili mahkeme, sözleşmedeki karakteristik edimin yerine getirileceği yerdeki yetki kurallarına göre belirlenecektir.

Uluslararası ticari sözleşmelerde bu tür yorum farklılıklarını ortadan kaldırmak için Milletlerarası Ticaret Odası (MTO) uluslararası ticarette kullanılan terimlerin ne anlama geldiği ve nasıl yorumlanması gerektiğine dair bağlayıcı olmayan tamamen kılavuz niteliğinde birtakım kurallar bütünü oluşturmuştur. Bu kurallar uluslararası ticari terimlerin İngilizcesi olan “International Commercial Terms” kelimelerinin kısaltılmış hali olarak Incoterms® kuralları olarak ilk defa 1936 yılında yayınlanmıştır (Ağaoğlu, 2020). Son olarak teslim şekilleri 2020 versiyonuyla güncellenmiş ve 1 Ocak 2020 itibariyle uygulamaya girmiş olan Incoterms 2020 uluslararası ticarette mutlaka uyulması gereken kurallar olmasa da bu kurallara atıf yapılmış sözleşmelerin yorumlanmasında bu kurallar dikkate alınacaktır. Incoterm kuralları benimsenen bir teslimde, teslime ilişkin masrafların kimler tarafından yapılacağı belirlendiğinden, bu durum 4458 sayılı Gümrük Kanununun 27/1-e maddesi uyarınca bu giderlerin gümrük kıymetinin tespitinde de dikkate alınması gerekmektedir[[3]](#footnote-3). Gümrükler Genel Müdürlüğü INCOTERMS 2020 kurallarının uygulanmasına yönelik yazısında (Gümrükler Genel Müdürlüğü, 2021);

INCOTERMS 2020’nin “Giriş” bölümünün 9 uncu ve 10 uncu paragraflarında,“9.Eğer taraflar Incoterms 2020 kurallarının sözleşmelerine uygulanmasını isterlerse, bunu sağlamanın en güvenli yolu, tarafların bu niyetlerini şu gibi ifadeler kullanarak sözleşmelerinde açıkça belirtmeleridir:

“[seçilen Incoterms kuralı] [belirlenen liman,yer veya nokta] Incoterms 2020”

“10.Örneğin, *CIF Şanghay Incoterms 2020*,

veya *DAP No 123,ABC Caddesi,İthalat Ülkesi Incoterms 2020*” denilmektedir.

Bu çerçevede, eşyaya ilişkin belgelerden INCOTERMS’in hangi versiyonunun kullanıldığı ve teslim yeri belgelerden anlaşılabilmektedir. Yurtdışında düzenlenmiş olduğu halde teslim yerinin Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinin[[4]](#footnote-4) (TCGB) sınırları içerisinde yer alması halinde sözleşmelerin hükümlerinden faydalanmak üzere resmi daireye ibraz edilmesi halinde damga vergisi doğacaktır.

Teslim yerinin ayrıca belirtilmesi gerektiğinden bu konuda damga vergisi yükümlülüğü de rahat bir şekilde tespit edilebilecektir. Teslim şekillerine göre malın mülkiyetinin ve risklerinin gerçekleştiği yerleri satıcının yurtdışında olduğu duruma göre aşağıdaki tabloda gösterebiliriz.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| INCOTERM 2020 | Açıklama | Teslim Yeri | Damga Vergisi |
| EXW | İşyerine Teslim | TCGB Dışı | Yok |
| FAS | Gemi Doğrultusunda Teslim | TCGB Dışı | Yok |
| FCA | Belirlenen Yerde Teslim | TCGB Dışı | Yok |
| FOB | Gemi Bordasında Teslim | TCGB Dışı | Yok |
| CFR | Mal Bedeli ve Taşıma | TCGB Dışı | Yok |
| CIF | Mal Bedeli, Sigorta ve Taşıma | TCGB Dışı | Yok |
| CIP | Sigorta Dahil Taşıma Ödenmiş | TCGB Dışı | Yok |
| DPU | Terminalde Teslim | TCGB | Var |
| DAP | Belirlenen Yerde Teslim | TCGB | Var |
| DDP | Varış Yerinde Gümrük Vergisi Ödenmiş Olarak | TCGB | Var |

**2.6- Gümrüğe İbraz Edilen Sözleşmelerin Damga Vergisinin Gümrük Yükümlülüklerine Etkisi**

Dış ticaret vergileri maliye politika araçlarından birisi olarak, dış ticaretin yönlendirilmesinde kullanılmaktadır, ülkeler arasında ekonomik bütünleşmeler, çift ve çok taraflı anlaşmalar yapılmakta, bu durum dış ticaret vergilerinin öneminin azalmasına neden olmaktadır (Kolçak, 2013). Dış ticarette ihracatı destekleme amacıyla ihracat vergilerinin uygulama alanı azalmışken, ithalat daha öncelikli olarak vergilendirilmektedir.

Gümrük Kanununun 3/9. Maddesinde "İthalat vergileri" deyimi, eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri ile Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri ifade edeceği açıkça belirlenmiştir.

Bu kapsamda ithalat vergilerini, kısaca gümrük idarelerince tahsili gereken vergiler olarak da ifade etmek mümkündür. İthalat sırasında ödenen gümrük vergisi yürürlükte bulunan gümrük mevzuatı hükümlerine göre, Türkiye gümrük bölgesine giren ve çıkan eşyadan ithalat ve ihracat vergisi olarak alınan yükümlülüklere verilen genel bir isimdir (Hacıköylü, İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı, 2015). Nitekim Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 3. Maddesinde de gümrük vergileri, ilgili mevzuat uyarınca eşyanın ithali veya ihracında uygulanan ve **gümrük idarelerince tahsili gereken** gümrük vergisi, eş etkili vergiler ve mali yüklerin tümü olarak tanımlanmıştır. Eş etkili vergiler ve fonlar ithalat ve ihracatta gümrük idareleri tarafından da tahsil edilmekte olan vergilerdir (Çicek & Atalay, 2017).

Yönetmeliğin Ek-1 nolu ekinde bu vergi ve mali yükümlülükler,

* Gümrük Vergisi,
* İlave Gümrük Vergisi,
* Tek ve Maktu Vergi,
* Dampinge Karşı Vergi,
* Subvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi,
* Katma Değer Vergisi,
* Özel Tüketim Vergisi,
* Ek Mali Yükümlülük,
* Toplu Konut Fonu,
* Tütün Fonu,
* Ek Fon,
* Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu,
* Çevre Katkı Payı,
* Telafi Edici Vergi(İhracat),
* TRT Bandrol Ücreti(Ticari olmayan eşya için)

olarak belirlenmiştir. Gümrük vergileri içerisinde damga vergisine değinilmemiştir. Ancak ithalde alınan Katma değer vergisi, Katma Değer Vergisi Kanununun 21. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre verginin matrahı;

* 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,
* İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
* Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler,

toplamı olacaktır. İthalde alınan katma değer vergisinin yerli üretimi korumak açısından önemli bir fonksiyonu bulunmakta, oranının yükseltilmesi ithal edilen malların fiyatının yükselmesine ve yerli üretime ülke içi talebin artırmasına neden olmaktadır . (Çelik, 1999)

Taraflar arasında imzalanmış olan ve Türk hukuku bakımından bir hak bahşeden ve Türkiye'de yararlanılan sözleşme nedeniyle ödenmesi gereken damga vergisinin, Katma Değer Vergisi Kanununun 21. Maddesi gereğince ithalde alınan katma değer vergisinin matrahı olabilmesi için (*İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar*) ithalat sırasında ödenmesi gereken vergilerden olması gerekir. Oysa ki; damga vergisi yönünden gümrük tarafından tahsil edilebilecek tek vergi, Damga Vergisi Kanununun I Sayılı Tablosunun IV-2-c Maddesinde yer alan gümrük beyannameleri için verilen maktu damga vergisidir ki bu da ithalat vergisi değil, beyannamenin düzenlenmesinden kaynaklanan vergidir.

2013/1 Sayılı Damga Vergisi Kanunu İç Genelgesinden gümrük idaresinin Maliye Bakanlığı’na gönderdiği yazı ile düzenlenen raporlarda 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) Sayılı Tabloda belirtilen ve belli parayı ihtiva eden mukavelename, taahhütname ve temliknamelerle ilgili olarak gümrük müdürlüklerine verilen beyannamelerde nispi damga vergisi tahakkuku yapılmadığının tespit edilmesi nedeniyle söz konusu sözleşme ve taahhütnameler için ek damga vergisi tahakkuku talebinde bulunulduğu ve bu talebe istinaden gümrük idarelerince vergi dairesi başkanlıklarına bildirim yapıldığı anlaşılmaktadır.

Sözleşme damga vergisi gümrük tarafından tahsil edilen vergilerden diğer bir ifade ile ithalat vergilerinden değildir. Nitekim gümrük idaresinin 2013/1 sayılı İç Genelgesinde bahsedilen talebinin vergi idaresine yöneltildiği ve sözleşme damga vergisinin ithalat sırasında ödenen vergi olarak ithalatta tahakkuk ve tahsil edilen katma değer vergisinin matrahına dahil olması gerektiği, bu nedenle belli parayı ihtiva eden sözleşme ve taahhütnameler için ek tahakkukların vergi dairesi başkanlıklarınca yapılması nedeniyle damga vergisi ek tahakkuklarının mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince ilgili gümrük müdürlüğüne bildirilmesi talep edilmiştir. Gümrük idaresinin iç genelgeye konu olmuş talebi de ithalata konu olan mallar ile ilgili sözleşmelere ilişkin damga vergilerini tahsil etme veya ithalat sırasında tahakkuk ettirme gibi bir yetkisinin olmadığı açıktır. Maliye Bakanlığı İç Genelgesinde de, vergi idaresinin sözleşme damga vergisinin ithalde alınan KDV'nin matrahına girdiği yönünde bir değerlendirmesi yoktur. Hukuk kuralının kıyasen uygulanması kıyas edilecek hukuk kuralının içeriğine bağlıdır, genel bir ilkeyi ifade ediyorsa kıyas yapılabilir ancak özel bir olay için ihdas edilmişse kıyas uygun değildir (Hirsch, 1944). Vergilendirmede vergiyi doğuran olay özel olarak tanımlanmış olduğundan verginin doğumu için olayın kanunda belirtilen şekilde gerçekleşmesi gerekir.

Anayasamızın 73. Maddesi gereğince vergi ancak kanunla konulabilir. Kıyas yolu ile yasal yükümlülük konulamayacağı, kıyas yasağı ilkesinin bir gereğidir. Türk vergi hukukunda kanunun açıkça izin verdiği haller dışında vergiyi doğuran olay, konu, matrah, istisna, muafiyet, oran, tarife, indirim gibi verginin özünü etkileyen ve vergilemenin temel öğelerini düzenleyen hükümlerde kıyasa başvurulamaz (Toprak & Armağan, 2018). Sözleşme damga vergilerinin ithalat vergisi kabul edilmesi yönünde açık yasal bir düzenleme yoktur.

İthalat sırasında ödenmeyen, gümrük tarafından tahsil edilme olanağı olmayan damga vergisi, KDV Kanununun 21. Maddesi koşullarına uygun olmadığından, ithalde alınan KDV matrahına dahil edilme olanağı da olmayacaktır.

KDV Kanununun 21. Maddesi gereğince ithalat sırasında ödenen vergi, resim, harç ile paylar matraha dahil olabilecektir. Yukarıda açıklandığı gibi sözleşme damga vergisi ithalat vergilerinden değildir. Katma değer vergisi matrahına dahil olacak vergiler bakımından tahakkuk değil ödeme kriteri getirilmiştir. İthalata konu mallar ile ilgili olarak gümrük idaresine ibraz edilmiş bir sözleşmeden kaynaklanan damga vergisi doğsa bile re’sen veya ikmalen tarh edilecek damga vergisi üzerinde uzlaşma sonrasında farklı bir rakamın belirlenmesi de mümkündür. Tahakkuk eden vergi ödenmediği sürece de kanunilik ilkesi çerçevesinde matraha dahil edilemeyecektir**.**

**3- Sonuç**

Damga resmi iken 1963 yılında vergi halini alan damga vergisi önemli vergi gelirleri arasında yer almaktadır. Strateji ve Bütçe Başkanlığının açıkladığı Ocak-Nisan 2021 Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2021) tablosuna göre 331.420 Milyon TL vergi gelirinin %2,91’ine tekabül eden 9.674 milyon TL’sini damga vergisi oluşturmaktadır.

1. Türkiye’de düzenlenmiş yazılı sözleşmeler damga vergisine tabidir.
2. Yurtdışında düzenlenmiş sözleşmelerin damga vergisine tabi olabilmesi için sözleşmenin hükümlerinden Türkiye’de yararlanılabilir olması gerekmektedir. Bunun için genel anlamda;
   1. Sözleşmeye Türk hukukunun uygulanması veya,
   2. Resmi kurumun sözleşme hükümlerini uygulayarak taraflardan birisinin hukukunu etkileyebilecek yetkiye sahip olması gerekir.
3. Yabancılık unsuru içeren ve yurtdışında düzenlenen Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinde teslim edilen mallara ilişkin sözleşmelerde uygulanacak hukuk belirlenmemiş ise Türk hukuku uygulanacak ve bu sözleşmelerden Türkiye’de yararlanılabileceğinden, faydalanmak için ibraz edildiğinde damga vergisi doğacaktır.
4. Teslim yeri açıkça belli edilmemiş ancak INCOTERMS kurallarına tabi olan teslimlerde teslim yerinin Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi olup olmadığı seçilen teslim şekline ilişkin kurallara göre belirlenebilecektir.
5. Yurtdışında düzenlenmiş sözleşme hükümlerinden Türkiye’de yararlanabilme olanağı olsa bile sözleşmenin bu amaçla resmi daireye ibraz edilmesi gerekir.
6. Yurtdışında düzenlenmiş ve hükümlerinden Türkiye’de yararlanma olanağı olan sözleşmenin yararlanma amacı dışında resmi daireye ibraz edilmesi halinde de damga vergisi doğmayacaktır.
7. Yurtdışında düzenlenmiş sözleşme hükümlerinden Türkiye’de faydalanmak üzere ibraz edilmiş olan sözleşmeler, ithal edilen mala ilişkin olsa bile sözleşme damga vergisi gümrük idaresinin ithalat sırasında tahsil edebileceği vergilerden olmadığından Katma Değer Vergisi Kanunun 21. Maddesi gereğince katma değer vergisinin matrahına girmeyecektir.

# Kaynakça

Çelik, B. (1999). İthalde Alman Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1*(2), 117-125.

Çicek, H. G., & Atalay, O. (2017). Gümrük İdarelerinde Eş Etkili Vergiler ve Fonların Tahsili, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*(10), 15-24.

Alışkan, M. (2016, Aralık). İtiraz Edilmeyen Faturanın Malın Teslim Edilmiş Ve İşin Yapılmış Olduğunu Gösterip Göstermeyeceği. *Cevdet Yavuz'a Armağan, 22*(3), 203-220.

Ağaoğlu, C. (2020, Aralık). Incoterms 2020. *Public and Private International Law Bulletin, 40*(2), 1113-1149.

Demirkol, G. (2019, Ocak). Pul Vergisi ve Osmanlı Mizah Basını (1874-1877). *Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü Dergisi*, 313-335.

Değer, N. (1999, Ekim Kasım Aralık). Damga Vergisinin Temel Özellikleri. *Mali Çözüm Sayı 49*(49), 49-55.

Ercoşkun Şenol, K. (2016). Sözleşmenin İçeriğini Belirleme Özgürlüğü ve Bunun Genel Sınırı: TBK m. 27. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, LXXIV*(2), 709-738.

Erişir, S. (2012). Damga Vergisi Kanunundaki İstisna (Ve Muafiyet) Hükümleri Ve Uygulamaya İlişkin Değerlendirmeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , 12*(Özel), 231-255.

Gümrükler Genel Müdürlüğü. (2021, 2 26). *Teslim Şekilleri - INCOTERMS 2020.* Gelişim Gümrük: https://gelisimgumruk.com/haberler/img/haberler/files/gumrukler-genel-mudurlugu-teslim-sekilleri-yazisi.pdf adresinden alındı

Hacıköylü, C. (2015). İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7*(1), 21-36.

Hacıköylü, C. (2017). Damga Vergisinin Vergi Sistematiği İçindeki Yeri, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 17*(1), 129-142.

Hirsch, E. (1944). Pratik Hukukta Ilmî İspat ce Tefsîr. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , 1*(2), 192-199.

Kocasakal Özdemir, H. (2012). Sözleşmelere Uygulanacak Hukukun MÖHUK M. 24 Çerçevesinde Tespiti Ve Üçüncü Devletin Doğrudan Uygulanan Kuralları. *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, 30*(1-2), 27-62.

Kolçak, M. (2013). Dış Ticarte Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergis, 27*(4).

Mutluer, K., Öner, E., & Kesik, A. (2010). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi.* İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi.

Nomer, H. N. (2013). Sözleşmedeki Esaslı Bir Nokta, Özellikle Karşılıklı Borç Doğuran Akitlerde İvazın Miktarı Belirlenmeksizin Sözleşme Kurulabilir Mi? *Prof. Dr. Aydın Zevkliler'e Armağan, 8*, 2053-2074.

Sert Sütçü, S. (2019). Dolaylı- Dolaysız Zilyetlik Kavramının Ayırt Edilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 9*(1), 259-284.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2021, 5 17). *2021 Yılı Nisan Ayı Merkezi Yönetim Bütçesi Gerçekleşmeleri.* https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/05/2021-Yili-Nisan-Ayi-MYB-Gerceklesmeleri.pdf adresinden alındı

TBMM Tutanak Dergisi. (1963, 1). *Damga Vergisi kanunu tasarısı ve Geçici Komisyon raporu (1/394).* 5 2021 tarihinde https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM\_\_/d01/c025/mm\_\_01025037ss0288.pdf adresinden alındı

Tok, O., & Koltaş, H. (2016). Senetle İspat Kuralının Tesis Ediliş Amacı Bakımından Bazı Vakıaların İspatına İlişkin Değerlendirmeler. *Cevdet Yavuz'a Armağan*(22), 2665-2691.

Toprak, E., & Armağan, R. (2018). Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının Ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XXII*(1), 145-169.

Yüce, M., & Kızıler, N. (2016). Damga Vergisi Kanunu Çerçevesinde Sözleşmelerle İlgili Özel Durumlar. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*(8), 38-51.

Yılmaz, M. (2016, Aralık). Elektronik İmzalı Belgelerin Karşılaştırmalı Hukukta ve İdarî Yargılama Hukukunda Delil Niteliği 3. *Cevdet Yavuz'a Armağan, 22*(3), 3435-3486.

1. Doç. Dr., Hasan Kalyoncu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi, ORCID ID: [0000-0002-9512-3876](https://orcid.org/0000-0002-9512-3876?lang=en) [↑](#footnote-ref-1)
2. 02.12.2016 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 6763 sayılı Kanunun 44. Maddesi ile de 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununa ek madde (Ek Madde 1) eklenerek hem miktarları artırılan istinaf ve temyiz parasal sınırlarının (HMK m. 341, 362) hem de senetle ispat sınırı (HMK m. 200), senede karşı tanıkla ispat yasağı sınırı (HMK. m. 201) ve temyizde duruşma yapılmasına ilişkin parasal sınırların Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. Maddesine göre her yıl tespit ve ilan edilecek yeniden değerleme oranında artırılması öngörülmüştür. [↑](#footnote-ref-2)
3. Bkz. Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 26.02.2021 tarih ve E-85593407-165.01 – 61634634 sayılı yazısında , “INCOTERMS 2020 kapsamında bulunan işlemlerde, her bir beyanname için yükümlülerden sigorta yükümlülüğünün kimde olduğunu gösteren belge ibrazı istenmesine ihtiyaç bulunmamaktadır.” ifadesi ile bu kuralların dikkate alınacağı açıkça belli edilmiştir. [↑](#footnote-ref-3)
4. 4458 sayılı Gümrük Kanununun 2. Maddesi gereğince Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. Maddesi gereğince serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, **ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından** Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir. Geçici 3. Maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan istisna tutulmuştur. [↑](#footnote-ref-4)