

## Gümrük işlemlerinde damga vergisi uygulamaları

Tuğba Aslan

### I. Giriş

Gümrük uygulamalarında damga vergisi konusu, uzun yıllar ithalat anında gümrük beyannamelerinden alınan vergi ile sınırlı kalmıştı. Ancak son yıllarda konşimento ve menşe şahadetnameleri için başlayan damga vergisi incelemeleri, gümrüğe sunulan istisnai kıymet sözleşmeleri, devir sözleşmeleri, taahhütnameler gibi belgelere ilişkin olarak da devam etmiş ve son dönemlerde gümrük idarelerince en çok sorgulanan konulardan biri olmaya başlamıştır.

Bu yazımızda, gümrük işlemlerinde damga vergisi, gümrük uygulamaları açısından değerlendirilecektir.

### II. Damga vergisinin konusu

1964 yılında yürürlüğe giren 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Bu tablo incelendiğinde, Gümrük İdaresine sunulan gümrük beyannamesi, menşe şahadetnamesi, konşimento, taşıma senedi gibi belgeler ve sözleşme gibi kâğıtların (1) sayılı listede yer aldığı ve damga vergisine tabi oldukları anlaşılmaktadır.

Ayrıca, Kanun'un 4. maddesi uyarınca bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılması ve buna göre tabloda yazılı verginin bulunması damga vergisinin konusunu belirlemede önem arz etmektedir. Mahiyetin tayininde şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, mahiyeti tayin edilmek istenen kâğıt üzerinde başka bir kâğıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kâğıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınması gerekmektedir. Bu doğrultuda, taraflar arasında ana sözleşmeye atıfta bulunan bir protokol imzalanmışsa, bu protokolün "sözleşmeler" için geçerli olan oranlara göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bunlarla beraber, damga vergisi nispi veya maktu olmak üzere 2 şekilde tahsil edilmektedir. Nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kâğıtların mahiyetleri esas alınmaktadır.

### III. Damga vergisinde Gümrük İdaresinin rolü

Damga Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca, damga vergisinin uygulamasıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu yetki çerçevesinde damga vergisine ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

Ancak Damga Vergisi Kanunu'nun "Resmi dairelerin mecburiyeti"ni açıklayan 26. maddesinde;

*"Resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kâğıtların damga vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecburdurlar."*

hükmüne yer verilmiştir. Bu bağlamda bakıldığında Gümrük İdaresinin kendisine sunulan kâğıtların damga vergisinin tahsil edilip edilmediğini kontrol etme yetkisinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu madde ile Gümrük İdaresine yukarıda bahsedilen kâğıtların ibraz edilmesi durumunda, İdareye damga vergilerinin ödenip ödenmediğinin kontrol edilmesi yönünde bir sorumluluk yüklenmiştir.

Konuya ilişkin olarak, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından 05.11.2012 tarihinde 6304 sayılı bir yazı yayımlanmıştır. Bu yazıda,

- Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri (YGM) ve şirketlerin yaptıkları tespit sözleşmelerinin bağlı buldukları Gümrük İdaresine sunulması sırasında,
- İstisnai kıymetle beyanda bulunurken sunulan sözleşmeler, mukavelenameler, taahhütnameler, temliknameler, fesihnameler, kefalet senetleri ve rehin senetlerinin Gümrük İdaresine sunulması sırasında,

damga vergisinin ödenip ödenmediğinin gümrük personeline kontrol edilerek damga vergisinin tam olarak ödenmesinin sağlanması gerektiği belirtilmiştir.

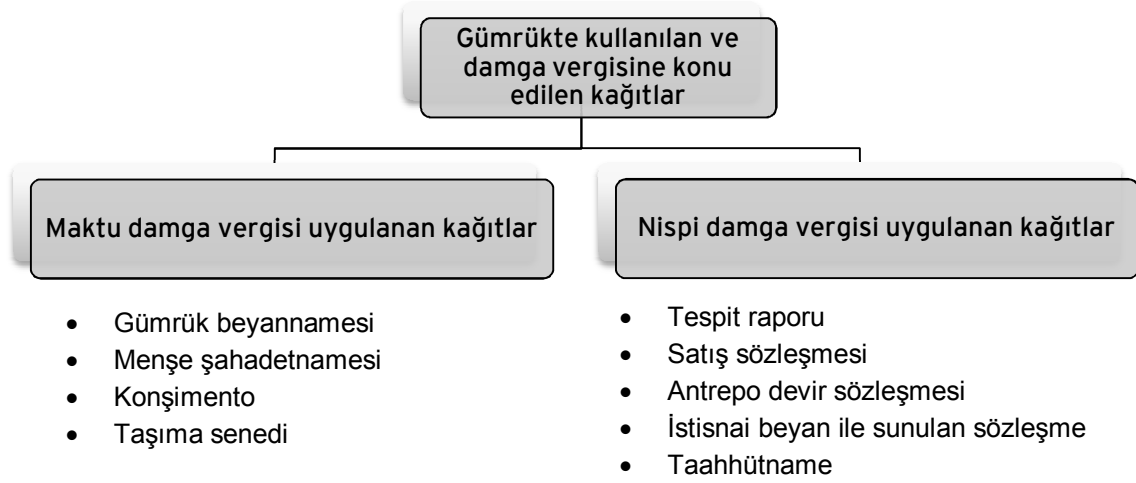
Bu yazının yeni bir uygulama değil, Gümrük İdarelerine verilen sorumluluğun hatırlatılmasına yönelik bir yazı olduğu anlaşılmaktadır.

#### IV. Gümrük işlemlerinde damga vergisine konu olan kâğıtlar

Gümrük uygulamalarını, eşyanın Türkiye gümrük bölgesine girmesi, Türkiye gümrük bölgesinden çıkması ve transit geçmesi üzerine kurulu bir sistem olarak yorumlayabiliriz. Kâğıtlar ise eşyanın bu hareketlerini gösteren belgeler olarak tanımlanabilir. Bu amaçla, eşyanın hareketini gösteren ve gümrük mevzuatında tanımlı toplam sekiz adet gümrük rejimi bulunmakta ve tabi olunan rejime göre kullanılan kâğıtlar ve uygulamalar farklılık göstermektedir.

Bu bağlamda, uygulanan rejime bağlı olarak Gümrük İdaresince yükümlüden çeşitli belgelerin sunulması talep edilmekte ve gümrük işlemlerinin tamamlanması ancak bu belgelerin eksiksiz ve doğru bir şekilde idareye sunulması ile mümkün olmaktadır.

Bu çerçevede, Gümrük İdaresine sunulan ve gümrüğün konusuna giren belgelerden damga vergisine tabi tutulması gerekenleri iki ana başlıkta inceleyebiliriz:



#### A. Maktu damga vergisi uygulanan kâğıtlar

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) Sayılı Tabloda yer alan, Gümrük İdaresine sunulan gümrük beyannamesi, menşe şahadetnamesi, konşimento, taşıma senedi gibi kâğıtlar maktu damga vergisine tabi bulunmaktadır.

Söz konusu belgeler için 2013 yılında uygulanan vergi tutarları tablodaki gibidir:

Kâğıtlar	Tablo	Tutar
1 Gümrük idarelerine verilen beyannameler	Tablo 1 /IV/ 2 / c	53,00 TL
2 Menşe ve mahreç şahadetnameleri	Tablo 1 / III/ 2 / a	13,95 TL
3 Konşimentolar	Tablo 1 / III/ 1 / b	8,25 TL
4 Taşıma senedi	Tablo 1 / III / 1/ ad	0,65 TL

Yukarıda yer verilen kâğıtlar, kanunda ismen sayıldığından, bu kâğıtların damga vergisine tabi olup olmadığı konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak bazı durumlarda, anılan kâğıtların, örneğin menşe şahadetnamelerinin, mahiyetinin tespiti önem arz etmektedir.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) Sayılı Tablo incelendiğinde, menşe şahadetnamelerinin maktu damga vergisine tabi olacağı anlaşılmaktadır. Ancak gümrük mevzuatında menşei şahadetnameleri gibi menşei ispat belgesi olarak EUR.1 ve EUR.MED Dolaşım Sertifikaları, fatura beyanı ve Form A belgeleri kullanılmaktadır. Kanunda açıkça yazmayan ama aynı işleve sahip bu belgelerin Damga Vergisi Kanunu kapsamında durumuna açıklık getirmek gerekecektir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca, bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılmaktadır. Bu doğrultuda, menşe ispat belgeleri menşe şahadetnamesi ile aynı mahiyette değerlendirildiğinden, bu belgelerin de menşe şahadetnameleri gibi damga vergisine tabi tutulmaları gerektiği sonucuna varılabilir.

Diğer taraftan, tercihli tarifelerden faydalanmayı sağladığı için menşei şahadetnamesi gibi algılanan A.TR dolaşım belgelerinin, bir menşe ispat belgesi olmadığını ve bu şekilde değerlendirilemeyeceğini belirtmekte yarar görmekteyiz.

2011/13 sayılı Genelge'de A.TR dolaşım belgesi, Türkiye ile Avrupa Birliği (AB) arasındaki sanayi ürünleri ve işlenmiş tarım ürünleri ticaretinde kullanılan, eşyanın Türkiye ve AB'de serbest dolaşımında olduğunu gösteren ve eşyanın tercihli rejimden faydalanmasını sağlayan belge olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, üçüncü ülke menşei haiz bir eşyanın da AB ülkelerinde serbest dolaşıma sokulması halinde, A.TR dolaşım belgesi eşliğinde Türkiye'ye ithal edilebilmesi ve tercihli rejimden faydalanması mümkün bulunmaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 16.07.2012 tarihli 2126 sayılı özelgesinde menşe şahadetnameleri ve A.TR dolaşım belgelerinde damga vergisi konusuna ilişkin olarak, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine atıfta bulunularak,

*"Kanuna ekli (I) sayılı tablonun "III. Ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar" başlıklı bölümünün 2/a fıkrasında, menşe ve mahreç şahadetnamelerinin maktu damga vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. (...) Diğer taraftan, A.TR dolaşım belgesi eşyanın menşei değil serbest dolaşımında olduğunu gösteren bir belge olup, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar mahiyetinde olmadığından damga vergisine konu teşkil etmemektedir."*

denilmiştir. Bu kapsamda, eşyanın menşei gösteren EUR.1 ve EUR.MED Dolaşım Sertifikası, fatura beyanı, Form A belgesi ve menşe şahadetnamesi damga vergisinde tabi tutulurken; A.TR dolaşım belgesinin bir menşe ispat belgesi olmamasından dolayı damga vergisinin konusuna girmediği anlaşılmaktadır.

Yukarıda bahsi geçen tüm kâğıtlara ilişkin olarak, Kanun'un 26. maddesi ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 05.11.2012 tarihli 6304 sayılı yazısından hareketle, Gümrük İdarelerince damga vergisinin ödenip ödenmediğinin kontrol edilerek vergi dairelerine gerekli bildirimlerin yapılması gerekmektedir.

Bu açıdan bakıldığında sadece gümrük işlemlerinde damga vergisinin takibine ilişkin açıklama yapmakta yarar olacaktır. Özellikle gümrük beyannamelerinden alınan damga vergisi Gümrük İdaresinde kullanılan bilgisayarlı sistemde (BİLGE) otomatik olarak takip edilmektedir. Diğer bir deyişle, gümrük beyannamesi tescil edildiğinde, beyannamenin 47 nolu kutusunda (Hesap Detayı) damga vergisine ilişkin vergi detayı görülmekte ve mükellef tarafından bu verginin ödenmesi sağlanmaktadır. Ancak, konşimento ve diğer damga vergisine tabi kâğıtların vergisinin ödenip ödenmediğinin takibi sistem üzerinden yapılmamakta ve bu kâğıtlara ilişkin vergi detayı 47 nolu kutuda yer almamaktadır. Bu belgelerin damga vergisi durumu için Gümrük İdaresinin ayrıca bir sorgulama yapması gerekmektedir.

## **B. Nispi damga vergisi uygulanan kâğıtlar**

Gümrük İdareleri tarafından, kendilerine sunulan belgelerden "sözleşme" kapsamında değerlendirilenler için, (1) sayılı tabloda "Mukavelenamerler, taahhütnameler ve temliknameler" başlığı altında yer almalarından hareketle, üzerinde belirtilen tutarlar üzerinden binde 9,48 oranında damga vergisi hesaplanmakta ve verginin tahsilini teminen ilgili vergi dairelerine bildirimde bulunmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu incelendiğinde, Kanun'un 10. maddesinde, damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı; nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kâğıtlarda yazılı paranın, maktu vergide, kâğıtların mahiyetlerinin esas alınacağı; belli para teriminin kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hâsıl edeceği parayı ifade edeceği hükmünü amirdir.

Kanun'un 11. maddesi kapsamında bir sözleşmenin damga vergisine tabi tutulabilmesi için, bu sözleşmeye konu edilen akdin belli bir para ile ifade edilmesi zorunluluğunun bulunduğu görülmektedir. "Akdin belli para ile ifade edilmesi"nden kasıt, tutarın sözleşmede doğrudan rakamsal olarak yer alması ya da sözleşmede yer alan rakamlar kullanılarak yapılacak basit matematiksel işlemler sonucunda bu tutara ulaşılabilmesidir. Bu tutara ulaşılabilmesinin, dolayısıyla "belli para gösterme mecburiyeti" kriterinin karşılanamadığı kâğıtlar, Kanun'a ekli (1) Sayılı Tabloda yer almadığından damga vergisine tabi tutulmamaktadır.

31.12.2004 tarihli Resmi Gazete ile yayımlanan 5281 sayılı "Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile Damga Vergisi Kanunu'nda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda, Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablonun "Akitlerle İlgili Kâğıtlar" bölümü 2005 yılı öncesinde her bir belge için "belli parayı ihtiva edenler" ve "belli parayı ihtiva etmeyenler" olarak iki başlık halinde incelenirken; 2005 yılı itibarıyla aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

#### A. Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar:

1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler
2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)
3. Kefalet, teminat ve rehin senetleri
4. Tahkimnameler ve sulhnameler
5. Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kâğıda taalluk edenler dahil)
6. (Değişiklik: 6/6/2008) Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler

#### B. Belli parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar:

1. Tahkimnameler
2. Sulhnameler
3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)

Bu çerçevede, tabloda yapılan değişiklikten sonra yalnızca "(A) Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar" bölümünde yer alan mukavelenameler, taahhütnameler, temliknameler gibi belgelerin yalnızca nispi esasta vergilendirilmeleri öngörülmüş ve bu belgelerden belli parayı ihtiva etmeyenleri tablodan çıkarılmıştır.

04.02.2005 tarihli Resmi Gazete ile yayımlanan 43 seri numaralı Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde de tablodaki değişikliğe atıfta bulunularak aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

*"488 Sayılı Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablonun "I- Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümü, "A- Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar" ve "B- Belli parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar" olarak ayrılmıştır. Yapılan düzenleme ile (1) Sayılı Tablonun I/A fıkrasında sayılan kâğıtlardan belli parayı ihtiva etmeyenler damga vergisinin konusu dışına çıkarıldığından, belli parayı ihtiva etmeyen mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler, kira mukavelenameleri, kefalet, teminat ve rehin senetleri, fesihnameler damga vergisine tabi tutulmayacaktır.*

*Ancak, tahkimnameler ve sulhnameler, belli parayı ihtiva etmeleri durumunda Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablonun I/A-4 bendine göre nispi; belli parayı ihtiva etmemeleri durumunda ise aynı Tablonun I/B fıkrasının ilgili pozisyonuna göre maktu damga vergisine tabi tutulacaklardır."*

Dolayısıyla yapılan değişiklik ve akabinde yayımlanan Tebliğ ile belli para ihtiva etmeyen mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler, kira mukavelenameleri, kefalet, teminat ve rehin senetleri, fesihnamelerin damga vergisi kapsamından çıkarıldığı görülmektedir.

Bu bilgiler kapsamında satın alma sözleşmeleri, antrepo devir sözleşmeleri ve istisnai kıymet sözleşmelerinin damga vergisi açısından değerlendirmelerine aşağıda yer verilmektedir.

## 1. İthalat / satın alma sözleşmeleri

İthalat-satın alma sözleşmeleri, ithalata konu eşyaya ilişkin olarak alıcı (ithalatçı) ile satıcı (ihracatçı) arasında düzenlenen, ithal eşyanın fiyatı, miktarı, teslim şekli gibi koşulları belirleyen sözleşmelerdir.

Bilindiği gibi Borçlar Kanunu'nun 1. maddesinde akdin sağlanması "İki taraf karşılıklı ve birbirine uygun surette rızalarını beyan ettikleri takdirde akit tamam olur. Rızanın beyanı sarih olabileceği gibi zimni dahi olabilir." şeklinde tanımlanmıştır. Bu bağlamda, bir akdin oluşması bir tarafın icapta (teklif) bulunması ve diğer tarafın bu teklifi kabul etmesi ile mümkün bulunmaktadır. İcap ve kabulün yazılı olarak yapılması durumunda, bahse konu kâğıt mukavelename niteliğini kazanmakta; yukarıda bahsedilen "belli para ihtiva etme" kriterini karşılayan mukavelenameler de damga vergisine konu edilmektedir. 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 işlemlerde kullanılan sipariş emirlerinin satıcı firmalarca yazılı olsun ya da olmasın kabul edilmesi durumunda damga vergisi karşısındaki durumu, damga vergisi açısından risk teşkil etmektedir. Konuya ilişkin olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.11.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1360-955 sayılı özelgesinde;

"- Şirketiniz tarafından gerçekleştirilecek alımlara ilişkin olarak firmalara gönderilen ve şirketiniz imza ve kaşesini taşıyan sipariş emirlerinin, karşı tarafça kabul edildiğine ilişkin kabul şerhi düşülmesi halinde bu şerhin düşüldüğü tarih itibarıyla,

- Sipariş emrinin kabul edildiğine ilişkin herhangi bir kâğıt veya mektup düzenlenmesi halinde, kabule ilişkin bu kâğıdın düzenlendiği tarih itibarıyla,

- Sipariş emrine bağlanan alımlara ilişkin sözleşme düzenlenmesi halinde, bu sözleşmelerin düzenlendiği tarih itibarıyla,

Damga Vergisi Kanununa ekli (1) Sayılı Tablonun, "I- Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrası gereği damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir."

ifadelerine yer verilmiştir.

Bu çerçevede, icap ve kabulün yazılı olarak gerçekleştiği, belli bir para ihtiva eden, tarafların imza ve kabul şerhini içeren her türlü siparişe ilişkin belgenin damga vergisinin konusuna girdiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

## 2. Devir sözleşmeleri ve taahhütnameleri

Gümrük antrepolarında depolanan eşyanın başka bir firmaya devri esnasında ilgili Gümrük İdarelerine taraflarca imzalanmış bir "devir sözleşmesi" ve "devir taahhütnamesi" ibraz edilmektedir. Bu devir sözleşmeleri ile devir taahhütnameleri, damga vergisi tarhiyatlarına konu olan belgeler içerisinde en tartışmalı olanları olarak kabul edilebilir. Çünkü Gümrük Yönetmeliği'nin "Antrepolardaki Eşyanın Başkasına Devri" başlıklı 333. maddesinde antrepoda devir işlemlerine ilişkin Gümrük İdaresi'ne yazılı bildirim şartı getirilmiş ancak devir sözleşmesi düzenleme ve ibraz yükümlülüğü öngörülmemiştir.

Her ne kadar gümrük mevzuatında böyle bir sözleşme öngörülmemiş ise de, antrepoda eşyanın devir (satılması) işlemlerinde Gümrük Yönetmeliği'nin 333. maddesindeki sorumlulukları yerine getirmek için her iki tarafın imza altına aldığı bir belgenin kullanıldığı gözlemlenmiştir. Kullanılan bu belgenin üzerinde "devir sözleşmesi" ibaresi kullanılmış olsa bile, özü itibarıyla Gümrük Mevzuatı gereğince gümrük işlemlerinde devir alanın vergisel yükümlükleri üzerine aldığı gösterir bir bildirim niteliğindedir.

Ancak, 2012 yılı gümrük incelemelerinde bu devir sözleşmelerin Damga Vergisi Kanunu kapsamında bir sözleşme olduğu gerekçesi ile damga vergisi alınması yönünde vergi dairelerine bildirimler yapıldığı ve söz konusu belgelere ilişkin olarak İdarece tahakkuklar yapıлып, mükelleflere tebliğ edildiği gözlemlenmiştir. Bu konuyla ilgili olarak, çeşitli gümrük müdürlükleri tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu konudaki görüşü sorulmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24.12.2012 tarihli 131902 sayılı yazısında;

*"İlgide kayıtlı yazınız ekinde yer alan, ... tarafından Trabzon Gümrük Müdürlüğüne hitaben düzenlenen yazıların incelenmesinden, söz konusu kağıdın... cinsi eşyanın devrine ilişkin bilgilendirme amaçlı düzenlendiği; ... tarafından anılan Gümrük Müdürlüğüne hitaben düzenlenen yazıların da, kambiyo haricindeki tüm sorumluluklara muhatap olmak üzere devir almayı üstlenen ... tarafından Gümrük Müdürlüğüne verilen bilgilendirme amaçlı yazılar olduğu anlaşılmaktadır.*

*Buna göre, Trabzon Gümrük Müdürlüğüne bilgi verme amacıyla düzenlenen kâğıtların Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) Sayılı Tabloda sayılan kâğıtlar mahiyetinde bulunmadığından damga vergisine tabi tutulması mümkün değildir."*

İfadelerine yer verilmiş ve bu belgelerin damga vergisine tabi tutulmaması gerektiği konusunda görüş verilmiştir.

Bu bilgiler ışığında, antrepoda devri söz konusu olan eşyaya ilişkin olarak Gümrük İdarelerinin talebi üzerine, bilgilendirme amaçlı olarak düzenlenen belgelerin, her ne kadar adı "devir sözleşmesi" olsa bile aslında bir "sözleşme" ya da "taahhütname" olarak nitelendirilemeyeceği düşüncesindeyiz. Sadece Gümrük Yönetmeliği'nin 333. maddesi kapsamında eşyayı devir alan kişinin eşyaya ilişkin vergisel yükümlülükleri yerine getireceğine dair bir bildirimdir.

Ancak gerek vergi, gerekse gümrük inceleme elemanlarınca bu konuda farklı yaklaşımlar sergilenmektedir. Özellikle her iki tarafça imza altına alınan ve bir eşyanın satışına ilişkin fiyat, miktar veya matrah hesaplamasına imkân sağlayan bir kâğıda atıf olduğu için damga vergisine tabi olması gerektiği ileri sürülmektedir. Şu ana kadar konuya ilişkin mevcut bir yargı kararı olmadığından, bu konuda tartışmaların daha devam edeceği kanaatindeyiz.

### 3. İstisnai kıymet sözleşmeleri

Gümrük mevzuatında "istisnai kıymet" uygulaması bir basitleştirilmiş usul olarak tanımlanmaktadır. Uygulama kapsamında ithal eşyanın vergi tahakkuku, ithalat anında mevcut belgelere göre, belirtilen kıymet esas alınarak yapılmaktadır. Tamamlayıcı beyan ile gümrük kıymetinin kesinleşmesinin akabinde ise kesinleşen kıymetin ithalat anında mevcut belgelere göre beyan edilenden daha yüksek olması halinde ek vergi tahakkuku yapılmaktadır.

Daha düşük olması halinde ise; farka isabet eden kıymetin iade alındığının tevsiki ve satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden belirlenmesini gerektiren işleme ait tahlil raporu gibi bir belgenin onaylı örneğinin sunulması koşullarıyla ve gümrük idaresince yapılacak inceleme sonucunda fazla alınan vergiye ilişkin olarak geri verme işlemleri yapılmaktadır.

İstisnai kıymet uygulamasına, Gümrük Yönetmeliği'nin 53. maddesi uyarınca, aşağıdaki eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde başvurulmaktadır:

- Gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşya,
- Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşya,
- Boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkanı olmayan sürekli akış halinde olan eşya.

İstisnai kıymetten faydalanmak için, beyan sahibinin anılan kıymet unsurlarının mevcudiyetini gösteren sözleşmelerin örneğini ve onaylı çevirisini gümrük idarelerine sunması gerekmektedir.

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, taahhütname, temlikname, fesihname, kefalet senetleri ve rehin senetlerinin" gümrük idarelerine sunulması sırasında damga vergisinin ödenip ödenmediğinin gümrük

personelince kontrol edilmesi gerektiği belirtilmiş ve istisnai kıymet beyanı ile sunulan belgelerin damga vergisine tabi tutulması gerektiği yönünde bir görüş verilmiştir.

Ancak, bu sözleşmelerin Damga Vergisi Kanunu açısından ayrıca sorgulanması gerektiği düşüncesindeyiz. Öncelikle istisnai kıymet uygulaması için verilen bu sözleşmelerin birçoğu bir alımdan çok eşyanın ithal anında gümrük kıymetinin tam ve kesin olarak belirlenmediğini gösteren tevsik edici bir belge olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanun koyucunun da bu sözleşme ile hedeflediği amacın, gümrük kıymetinin sonradan değişebileceğine yönelik objektif bir belgenin ithal anında gümrük idaresine sunulması olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, birçok istisnai kıymet sözleşmesi bir fiyat, miktar ya da tutar içermemektedir. Bazı işlemlerde, bu sözleşme sadece istisnai kıymetten yararlanmak için taraflar arasında imzalanan teknik bir sözleşme veya belge niteliğinde olabilmektedir. Adı bir sözleşme olsa bile bu belgeler içerik olarak bir sözleşme niteliği taşımayabilmektedirler. Netice olarak, bu belgelerin Damga Vergisi Kanunu açısından ayrıca değerlendirilmesinde yarar olacağı kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, bu kapsamda karşımıza çıkan bir düzenleme ise Gümrükler Genel Müdürlüğüne yayımlanan 14.02.2013 günlü 2952 sayılı yazı ile yapılmıştır. Bu yazıda, gümrük idarelerine ibraz edilen sözleşme fotokopileri veya onaylı suretlerinin aslına ilişkin damga vergisinin; sürekli ve süreksiz damga vergisi mükelleflerine ödendiğinin tevsik edilmesi halinde, gümrük idarelerinin söz konusu sözleşme fotokopileri veya onaylı suretleri bakımından damga vergisinin ödenip ödenmediğini ayrıca araştırma ve tutanakla tespit ederek ilgili vergi dairesine bildirme sorumluluğunun bulunmadığı; ancak mükelleflerce söz konusu kâğıtlara ilişkin damga vergisinin ödendiğinin tevsik edilememesi ya da gümrük idarelerince damga vergisinin ödenmediğinin veya eksik ödendiğinin tespit edilmesi halinde, söz konusu fotokopilerin damga vergisi yönünden yapılacak değerlendirme ve incelemeye veri teşkil etmek üzere mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ya da Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla yazı, gümrük idarelerine sunulan sözleşmelerin asıl nüsha olmamasından hareketle damga vergisine tabi tutulmaması ya da belgelerin Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablonun "IV. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar" bölümünde "Tabloda yazılı kâğıtlardan aslı 1,00 Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercüme" olarak değerlendirilerek 0,65 TL damga vergisine tabi tutulması yönündeki eleştirilere cevap mahiyetinde olmuştur. Bu bağlamda, idareye bir kopyası sunulan belgelerin aslına ait damga vergisinin arandığının altı çizilmiştir.

#### **V. İthalatta KDV matrahı konusu**

Gümrük işlemlerinde damga vergisi konusunun iki yönlü bir yansıması söz konusudur. Bunlardan birisi gümrük işlemlerinde kullanılan kâğıtlarının damga vergisi karşısında durumunun gümrük idarelerince sorgulanmasıdır. Diğer bir husus ise, ithalat işlemlerinde kullanılan kâğıtlara ilişkin damga vergilerinin ithalatta KDV matrahına dahil edilip edilmediği hususudur.

İthalatta KDV matrahı konusu, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; ithalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamı olarak belirtilmiştir:

- 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.

Dolayısıyla, ithalat sırasında ödenen veya gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar gerçekleşen (KDV ödenmemiş olan) masrafların ithalatta KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda satın alma ve devir sözleşmeleri ya da istisnai kıymet beyanı ile sunulan diğer tüm sözleşmelere ilişkin olarak doğabilecek damga vergisinin, anılan Kanun maddesine (KDV Kanunu'nun 21/b) dayanılarak "ithalatta alınan vergi" kapsamında değerlendirilmek suretiyle KDV matrahına ilave edilip edilemeyeceği gündeme gelmektedir.

Burada da karşımıza "ithalat sırasında ödenen vergiler" kavramı çıkmaktadır. Kanun'da bu kavrama ilişkin tam ve kesin bir açıklama mevcut değildir. Ancak doğrudan damga vergisine ilişkin olmamakla birlikte KDV Kanunu'nun 21/b fıkrasına ilişkin "ithalat sırasında ödenen vergiler" kavramına açıklık getirmesi açısından önemli bir Danıştay kararı mevcuttur.

Danıştay Yedinci Dairenin 2003/1840 Esas ve 2004/1205 Karar sayılı 04.05.2004 tarihli kararında, ithalat nedeniyle ödenen akaryakıt tüketim vergisi ile akaryakıt fiyat istikrar fonunun "ithalde alınan vergiler" kapsamında değerlendirilip katma değer vergisinin matrahına dahil edilmesi suretiyle tahakkuk ettirilen ek katma değer vergisi konu edilmiştir. Davacı tarafın, "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde, ithalat sırasında beyannamesinde ödenen her türlü vergi ve fon payının matraha dâhil olduğu yönündeki hükmüne ise, ithalat sırasında gümrük idarelerince tahsil edilmesi hukukun zorunlu vergi ve fonları kapsadığı" gerekçesiyle bahse konu vergi ve fonun KDV matrahına ilave edilmemesi gerektiği yönündeki istemi, gerekçesinin yerinde bulunduğu belirtilerek davacı taraf lehine sonuçlanmıştır.

Bu karar ile KDV Kanunu'nun 21/b maddesindeki "ithalat sırasında ödenen vergiler" kavramından, Gümrük İdaresi tarafından tahsil edilen vergilerin anlaşılması gerektiği görülmektedir. Diğer bir deyişle, gümrük beyannamesinin tescil edilmesi ile ortaya çıkan vergilerin ithalat sırasında ödenen vergiler olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Gümrük uygulamaları açısından, ithalat sırasında ödenen ve Gümrük İdaresi tarafından tahsil edilmesi zorunlu vergiler gümrük beyannamesinin tescilli esnasında ilgili beyannamenin 47 no.lu kutusu (B:Hesap Detayı)'da detaylı olarak gösterilmektedir. Tüm bu vergilerin ortak özellikleri gümrük beyannamesinin tesciline bağlı olarak ortaya çıkan vergiler olmasıdır ve gümrük idaresi tarafından tahsili zorunludur.

Bu açıdan bakıldığında damga vergisi Gümrük İdaresince tarh ve tahsili olan bir vergi olarak karşımıza çıkmamaktadır. Ya da gümrük mevzuatı kapsamında bir ithalat işlemi ile veya beyannamenin tescili ile ortaya çıkan bir vergi değildir.

Bu bağlamda, bu belgelere ilişkin damga vergisi ithalat esnasında doğmamakta olup, tahsili gümrük idarelerince gerçekleştirilmemektedir. Dolayısıyla söz konusu sözleşmeler için doğabilecek damga vergilerinin diğer vergi ve mali yükler gibi, "ithalat esnasında ödenen vergi ve mali yükler" kapsamında değerlendirilemeyeceği; bu nedenle ithalatta KDV matrahi ilave edilmemesi gerektiği kanısındayız.

Ancak konuya ilişkin Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün iç yazışmalarından idare nezdinde konunun bu şekilde değerlendirilmediği görülmektedir. Müdürlüğün 85593407.0.04.00-156.04.37 sayılı yazısında;

- Konuya ilişkin olarak 20.12.2012 tarihinde Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığı) bir yazı yazılarak, ithalatta ödenen damga vergisi KDV matrahının bir unsuru olduğundan, belli parayı ihtiva eden sözleşme veya taahhütnameler için ek tahakkukların vergi dairesi başkanlıklarınca yapılması nedeniyle damga vergisi ek tahakkuklarının gümrük müdürlüklerine bildirilmesi hususunda bir düzenleme yapılması gerektiği;
- Bakanlıktan alınan 04.01.2013 tarihli 315 sayılı yazıda ise, söz konusu kâğıtlara ilişkin olarak gümrük idarelerince vergi dairesine yapılan bildirim üzerine vergi dairesince yapılan tarhiyatların bildirimini yapan gümrük müdürlüklerine bildirilmesi hususunda 2013/1 sayılı İç Genelge'nin düzenlendiği;
- Söz konusu İç Genelge hükümleri çerçevesinde ise bahse konu sözleşme ve taahhütnameler için gümrük idarelerince mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine damga vergisine konu olabilecek belge örnekleriyle birlikte bildirim yapılması ve vergi dairesince yapılan tarhiyatların ilgili gümrük müdürlüğüne geri bildirimde bulunulması halinde gümrük vergileri yönünden ek tahakkuk ve tahsilât işlemlerinin yapılmasının uygun bulunduğu,

belirtilmiştir.

Dolayısıyla yazı ile sözleşme ve taahhütnamelere ilişkin hesaplanan damga vergisinin KDV matrahına dâhil edilmesi gerektiği yönünde bir çıkarım yapılmıştır.

Her ne kadar, bu yazı ile idare damga vergisinin KDV matrahına eklenmesi yönünde bir görüş vermiş olsa da, damga vergisinden doğan ek KDV tahakkuku ve para cezası kararlarını iptal eden mahkeme kararlarının da bulunduğunu bilmekteyiz.

Bu bağlamda, konunun idare nezdinde tam anlamıyla netleştirilmediğini söylemenin yanlış olmadığını düşünmekteyiz. Ancak mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesi ile bahse konu belgelerden alınan damga vergisinin "ithalde alınan vergi" olarak değerlendirilemeyeceğini, bu bağlamda ithalde KDV matrahına ilave edilmemesi gerektiğini düşünmekteyiz.



## VI. Sonuç

Bu çalışmada damga vergisine konu gümrük işlemlerinde karşılaşılan sorunlara kısaca değinilmiştir. Özellikle son dönemde gümrük incelemelerinde, gümrük işlemlerinde kullanılan belgelere ilişkin damga vergisi konusunun üzerinde durulduğu bilinmektedir. Bu bağlamda, Damga Vergisi Kanunu'nun 26. maddesi ile Gümrük İdaresi, kendisine ibraz edilen kâğıtların damga vergisini aramaya ve vergisi ödenmeyenleri vergi dairesine göndermekle yükümlü tutulduğu ve son düzenlemeler ile de bu vurgunun altının çizildiği görülmektedir.

Gümrük işlemleri yerine getirilirken kullanılan kâğıtların damga vergisi açısından değerlendirmesine Maliye Bakanlığı yetkili olmasına karşın, bu damga vergilerinin ithalatta KDV matrahına dâhil olup olmadığı konularında gümrük mevzuatı çerçevesinde Gümrük İdarelerinin işlem tesis etmesi de diğer öne çıkan gelişmedir. Özellikle gümrük işlemlerinde kullanılan kâğıtların mahiyeti konusunda farklı yaklaşımların olması nedeniyle, damga vergisi konusunun ileride tartışma konusu olarak karşımıza gelebileceği düşüncesindeyiz.

Netice olarak, birçok tartışmayı beraberinde getiren gümrük işlemlerinde damga vergisi uygulaması, iş sahipleri tarafından dikkate alınması gereken bir konudur. Bu nedenle iş sahiplerinin gümrük işlemlerinde kullanılan kâğıtları damga vergisi açısından değerlendirme konusu yapmalarında yarar olacağı tavsiye edilmektedir.

## Kaynakça:

- Oluş Özbalcı Mali Hukuk Bürosu. (2012). *Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Oluş Yayıncılık.  
Değer, N. (2012). *Damga Vergisi Uygulaması*. Seçkin Yayıncılık.  
Çankır, B. (2012). Damga Vergisi Kanunu Uygulamalarında "Belli Para" Kavramı. *Vergide Gündem*  
Elele, O. (2012). Damga Vergisinin Kaldırılması. *Ekonomist* .  
İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. (2007). *Damga Vergisi Uygulamalarının Ulusal Ekonomiye Etkisi*.  
İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. (2012). *Sarta Bağlı Sözleşmeler ile Sözleşmelere Konulan Serhlerin Damga Vergisi Karsısındaki Durumu*.

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