T. C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DAMGA VERGİSİ'NDE BELLİ PARA

ORHAN PALA
2501060409

TEZ DANIŞMANI
Dr. Öğr. Üyesi YASEMİN TAŞKIN

İSTANBUL, 2018

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı	:	ORHAN PALA	**Numarası**	:	2501060409
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı	:	MALİYE	**Danışmanı**	:	DR. ÖĞR. ÜYESİ YASEMİN TAŞKIN
Tez Savunma Tarihi	:	09.07.2018	**Saati**	:	13.00
Tez Başlığı	:	DAMGA VERGİSİNDE BELLİ PARA			

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin **36. Maddesi** uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜ'NE** OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ		Kabul
3- DR. ÖĞR. ÜYESİ YASEMİN TAŞKIN		Kabul
4- DR. ÖĞR. ÜYESİ EZHAN DOĞRUSÖZ		Kabul
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ ŞERİF EMRE GÖKÇAY		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- DR. ÖĞR. ÜYESİ ÖNDER BİNGÖL		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ İREM BERKSOY		

ÖZ

DAMGA VERGİSİ'NDE BELLİ PARA

ORHAN PALA

Harcamalar üzerinden alınan vergiler sınıfında yer alan damga vergisi, taraflar arasındaki hukuki işlemlere konu olan kağıtlara Devlet tarafından ispat ve delil vasıtası olarak kullanılabilme gücü kazandırılması karşılığında alınmaktadır. Bu durum, damga vergisinin kâğıda bağlanan edimlerin parasal değerlerinin belli bir oranı olacak şekilde belirlenmesini (nispi esasta vergilendirmeyi) haklı kılmaktadır. Bununla bilirlikte, nispi esasta vergilendirmenin çıkış noktası olan "kâğıdın içerdiği belli para"dan ne anlaşılması gerektiği konusunda idare, yargı ve yazar görüşleri arasında fikir birliği bulunmamaktadır. Bu çalışmada, damga vergisinin teorik temeli ve damga vergisinde vergileme özet olarak, damga vergisinde belli paranın kapsamı ise ayrıntılı olarak incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde yer verilen özellikli durumlardan anlaşılacağı üzere, belli para ile ilgili olarak Vergi İdaresi tarafından açıklayıcı ve tartışmaları sona erdirecek düzenlemeler yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Böylelikle damga vergisinde belli para ile ilgili uygulamalardan kaynaklı tereddüt ve belirsizliklerin ortadan kaldırılması mümkün olabilecek ve mükellefler üzerindeki ilave külfetler bir nebze azaltılabilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Damga Vergisi, Belli Para.

ABSTRACT

CERTAIN AMOUNT IN STAMP DUTY

ORHAN PALA

Stamp duty, which is included in expenditures taxes, is levied on the fact that the papers subject to legal transactions between the parties are given the power to use as evidence and proof by the State. This justifies that the stamp duty is determined to have a certain proportion of the monetary value (proportional taxation) of the acts connected to the document. Notwithstanding, there is no consensus between the administration, the judiciary and the authors on what should be understood from the “certain amount that document contains”, the starting point of proportional taxation. In this paper, the theoretical basis of the stamp duty and the taxation of the stamp duty are summarized and the scope of the certain amount in the stamp duty is examined in detail. As can be seen from the specific cases contained in the last part of the paper, there is a need for the Tax Administration to make regulations that are explanatory and will end debates regarding certain amount. Thus, it may be possible to remove the hesitations and uncertainties arising from the practices related to certain money in the stamp duty, and the additional burden on the taxpayers will be reduced to some extent.

Key Words: Tax, Stamp Duty, Certain Amount.

ÖNSÖZ

Damga vergisinde nispi esasta vergilemenin ana unsuru olan “belli para” kavramından ne anlaşılması gerektiği üzerinde fikir birliği sağlanmış değildir. Öyle ki aynı olayla ilgili olarak farklı sonuçlara ulaşan vergi idaresi görüşlerine, yargı kararlarına ve yazar görüşlerine rastlamak mümkündür.

Birçok yazar ve iş dünyası aktörlerinin tamamen yürürlükten kaldırılması yönünde görüş beyan ettiği damga vergisinde, özellikle “belli para” ile ilgili olarak belirsizlikler ve fikir ayrılıkları bulunması mükellefler nezdinde ilave külfetler oluşmasına yol açmaktadır.

Çalışmamızda öncelikle genel hatları ile damga vergisine ve damga vergisinde vergilemeye değinilmiş, daha sonra ayrıntıları ile birlikte damga vergisinde belli para kavramından ne anlaşılması gerektiği ortaya konulmuş ve son bölümde damga vergisinde belli para ile ilgili uygulamada en çok tereddüde konu olan durumlara ve bu durumlarla ilgili kişisel görüşlerimize yer verilmiştir.

Genelde damga vergisi, özelde damga vergisinde belli para ile ilgili olarak oldukça sınırlı sayıda kaynak ve çalışma bulunmasından hareketle tez konusu seçiminde değerli yönlendirmesinden ötürü Sayın Prof. Dr. S. Ateş Oktar’a, tezin hazırlanması aşamasında çok değerli katkı ve yönlendirmelerinden dolayı tez danışmanım Sayın Dr. Öğr. Üyesi Yasemin Taşkın’a ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen aileme teşekkürlerimi sunarım.

Orhan Pala
İstanbul, 2018

İÇİNDEKİLER

ÖZ..... iii
ABSTRACT..... iv
ÖNSÖZ..... v
KISALTMALAR LİSTESİ..... x
GİRİŞ..... 1

BİRİNCİ BÖLÜM
GENEL OLARAK DAMGA VERGİSİ VE DAMGA VERGİSİ'NDE VERGİLEME

A. Damga Vergisi'nin Tanımı ve Unsurları..... 3
1. Tanımı..... 3
2. Unsurları..... 6
a. Kağıdın Varlığı..... 6
b. Kağıdın DVK'ya Ekli (1) Sayılı Tabloda Bulunması..... 7
c. Kağıdın İmzalanması..... 7
(1) Genel Olarak..... 7
(2) Elektronik İmza..... 8
(3) İmza Yerine Geçen İşaret..... 9
d. Kağıdın Herhangi Bir Hususu İspat veya Belli Etmek İçin İbraz Edilebilecek Kabiliyette Olması..... 10
B. Türkiye'de Damga Vergisi'nin Tarihçesi..... 11
C. Damga Vergisi'nin Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri ve Önemi..... 14
D. Damga Vergisi'nde Vergileme..... 17
1. Damga Vergisi'nin Konusu..... 17
a. Vergiye Tabi Kağıtlar..... 17
b. Kağıtların Niteliğinin Tespiti..... 19
2. Damga Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay..... 21
3. Verginin Mükellefi..... 24
4. Vergileme Yöntemleri..... 26
a. Maktu Esasta Vergileme..... 26
b. Nispi Esasta Vergileme..... 26
5. Verginin Ödenmesi ve Sorumluluk..... 27

a. Verginin Ödenmesi…… 27
(1) Basılı Damga Konulması Suretiyle Ödeme…….. 27
(2) Makbuz Verilmesi Suretiyle Ödeme…….. 28
(3) İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödeme…….. 28
b. Damga Vergisi'nde Sorumluluk…… 29
6. Vergilendirme İle İlgili Özel Durumlar…….. 31
a. Mektup ve Şerhlerin Durumu…… 31
b. Birden Fazla Nüsha Olarak Düzenlenen Kağıtlar…….. 31
c. Birden Fazla Akit ve İşlem İçeren Kağıtlar…… 32
d. Damga Vergisi Tavanı, Sözleşmelerin Değiştirilmesi ve Sürelerinin Uzatılması…… 33
7. Damga Vergisi'nde Zamanaşımı…… 35
E. Diğer Ülkelerde Damga Vergisi Uygulamaları…… 37
1. Birleşik Krallık…… 37
2. Amerika Birleşik Devletleri…… 38
3. İtalya…… 39
4. Avusturalya…….. 40
5. Hong Kong…….. 41
6. Danimarka…….. 42
7. Singapur…….. 43
8. İrlanda…….. 43
9. Mısır…… 44
10. Çin…….. 45

İKİNCİ BÖLÜM

DAMGA VERGİSİ'NDE BELLİ PARANIN NİTELİĞİ VE TESPİTİ

A. Belli Para Kavramı…….. 46
1. Damga Vergisi Kanunu'nda Belli Para…… 46
2. Belli Para Gösterme Mecburiyeti…… 51
a. Damga Vergisi Kanunu Yönünden…….. 51
b. Harçlar Kanunu ve Türk Borçlar Kanunu Yönünden……52
B. Damga Vergisi'nin Belli Para Üzerinden Hesaplanması……...55
1. Belli Paranın Açıkça Belirlendiği Haller…….. 55

a. Belli Paranın Türk Lirası Üzerinden Belirlenmesi…….. 55
b. Belli Paranın Yabancı Para Birimi Üzerinden Belirlenmesi……..55
2. Belli Paranın Açıkça Belirlenmediği Haller……. 57
a. Matematiksel Hesaplama Kriteri…….. 57
b. Belli Paranın Kağıt Eklerinden veya Atıf Yapılan Başka Bir Kağıt Üzerinden Hesaplanması…….. 58
3. Nüsha Sayısının Belli Paraya Etkisi ve Üst Sınır Uygulaması…… 59
4. Birden Fazla Akit ve İşlem İçeren Kağıtlarda Belli Para……...60
5. Birden Fazla İmza İçeren Kağıtlarda Belli Para……62
6. Kağıtlarda Belli Paranın Artması, Kağıtların Devri, Feshi, Süre Uzatımı…….. 63

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BELLİ PARA İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

A. Bedelin Tarifeye Göre Belirlenmesi…… 67
B. Bedelin Borsa veya Endeks Fiyatlarına Bağlanması…… 68
C. Vade Farkı veya Faiz İçeren Sözleşmelerde Belli Para……72
D. Sipariş Mektubu ve Cevaplarında Belli Para…….. 74
E. Asgari ve Azami Miktar/Tutarların Yer Aldığı Kağıtlarda Belli Para…… 76
F. Bedelin Altın veya Diğer Bir Kıymetli Maden Cinsinden Belirlendiği Sözleşmelerde Belli Para……..… 78
G. Bedelin Satış Tutarının Belli Bir Yüzdesi Olarak Belirlendiği Sözleşmelerde Belli Para……. 79
H. İşin Bedeli Dışında Parasal Değer İçeren Kağıtlarda Belli Para…… 80
İ. KDV Dışında Vergi İçeren Sözleşmelerde Belli Para…… 84
J. Geciktirici Koşulun Varlığı Halinde Belli Para……..87
K. Ciro Primi Sözleşmelerinde Belli Para……90
L. Birim Fiyat İçeren Sözleşmelerde Belli Para…….. 91
M. Opsiyonlu Sözleşmelerde Belli Para…….. 93
N. Kira Sözleşmelerinde Belli Para…….. 96
O. Net Bedel Üzerinden Düzenlenen Sözleşmelerde Belli Para……..99

SONUÇ……..102
KAYNAKÇA…… 104
EKLER- Damga Vergisi Kanunu'na Ekli (1) ve (2) Sayılı Tablo……..109

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD : Amerika Birleşik Devletleri
bsk. : Baskı
DVK : Damga Vergisi Kanunu
E. : Esas
IRAS : Inland Revenue Authority of Singapore
HK : Harçlar Kanunu
K. : Karar
KDV : Katma Değer Vergisi
Md. : Madde
ÖTV : Özel Tüketim Vergisi
s. : Sayfa
TBK : Türk Borçlar Kanunu
SDLT : Stamp Duty Land Tax
SDRT : Stamp Duty Reserve Tax
SSD : Special Stamp Duty
VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Türk Vergi Sistemi'nde harcamalar üzerinden alınan vergiler ayrımı altında değerlendirilen damga vergisi, kişilerin ekonomik işlemlerini vergilendiren diğer harcama vergilerinden farklı olarak kişiler arasındaki hukuki işlemlerin dayanağını teşkil eden belge ve kağıtları konu almaktadır. Bir başka ifadeyle damga vergisinin, kişiler arasındaki ekonomik işlemden bağımsız olarak, kişiler tarafından imzalanan kağıtlara Devletçe herhangi bir hususu ispat ve belli etme gücünün karşılığı olarak alındığı söylenebilir.

Diğer vergi türlerine kıyasla daha geniş bir mükellef kitlesini ilgilendirmesi, damga vergisine konu kağıtların çok çeşitli ve sayıca fazla olması, uygulamasındaki kolaylık ve tahsil masraflarının az oluşu ve 2017 yılı istatistiklerine göre toplam vergi gelirleri içindeki payının yaklaşık %3 oluşu damga vergisinin mükellefler ve Vergi İdaresi nezdinde önemini sürdürmesine yol açmaktadır.

Damga vergisinde vergileme maktu esasta vergileme ve nispi esasta vergileme olmak üzere iki yöntemle gerçekleştirilmektedir. Damga vergisi tahsilatının çoğunluğunu oluşturduğunu düşündüğümüz nispi esasta vergilemede, kağıtlarda yer alan "belli para" Damga Vergisi Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda ilgili kağıt için belirlenmiş olan oranlar ile çarpılmak suretiyle kağıt üzerinden ödenmesi gereken damga vergisi hesaplanmaktadır.

İşte bu noktada Damga Vergisi Kanunu'nda da lafzen belirtilen "belli para" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği büyük önem kazanmaktadır. Zira bu ifadenin Vergi İdaresi ve Vergi Yargısı tarafından farklı yorumlanması, nispi esasta vergilemede verginin matrahının idare ve yargı tarafından farklı hesaplanmasına yol açacaktır. Bu da vergilemenin temel ilkelerinden olan verginin yasallığı, belirliliği ve öngörülebilirliği ilkelerine aykırılık oluşturacaktır.

Bu önemine rağmen, damga vergisinde "belli para" kavramının içeriğine ilişkin olarak bizim tespit edebildiğimiz sınırlı sayıda çalışmada, konuyu bütünüyle ele alan ve uygulamada ortaya çıkan özellikli durumları geniş çerçevede kavrayan bir yaklaşıma rastlanmamıştır.

Bu çalışmanın amacı damga vergisinde “belli para” kavramını tüm yönleriyle ele almak ve damga vergisinde belli parayla ilgili olarak uygulamada tartışma konusu olan özellikli hususları irdelemektir.

Damga vergisinde belli parayı konu alan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde genel olarak damga vergisiyle ilgili teorik bilgilere ve damga vergisinde vergilemeye ilişkin genel bilgilere yer verilmiştir. Türkiye’de damga vergisinin tarihçesinin de özetlendiği bu bölümün sonunda ise tarafımızca seçilen diğer bazı ülkelerdeki damga vergisi uygulamalarından çok genel hatlarıyla bahsedilmiştir.

“Damga Vergisi’nde Belli Para” başlıklı ikinci bölümde nispi vergilendirmeye esas “belli para” kavramı tüm yönleriyle incelenmiş ve damga vergisinin belli para üzerinden nasıl hesaplanacağı yeri geldiğinde örnekler de verilmek suretiyle ortaya konmuştur.

Üçüncü ve son bölümde ise damga vergisinde belli parayla ilgili olarak uygulamada karşılaşılan özellikli durumlar incelenmiş ve tartışmalı olan hususlarda kişisel görüşlerimiz belirtilmiştir.

Konuyla ilgili tespit edebildiğimiz Vergi İdaresi özelgeleri ve yargı kararlarına ise ilgili olduğu bölümde özet olarak yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM
GENEL OLARAK DAMGA VERGİSİ VE DAMGA VERGİSİ'NDE VERGİLEME

A. Damga Vergisi'nin Tanımı ve Unsurları

1. Tanımı

Gelir üzerinden, servet ve servet transferi üzerinden ve harcamalardan alınan vergiler sınıflandırmasına uygun olan Türk Vergi Sistemi içerisinde damga vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergiler bölümünde değerlendirilmektedir.[1] Harcamalar üzerinden alınan vergiler grubu içinde yer alan hukukî işlem vergileri, her türlü hukukî işlem ve sözleşmeler, noter veya tapu işlemleri vb. nedeniyle konulan yükümlülüklerdir. Bu kapsamdaki harcama vergileri, genel olarak damga vergisi, resimler veya harçlar şeklindedir.[2] Diğer harcama vergilerinden katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve taşıt alım vergisi kişilerin ekonomik işlemlerini vergilendirdikleri halde; damga vergisi hukukî işlemleri konu almaktadır.

Damga vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin kendi aralarında ya da resmi dairelerle yaptıkları hukukî işlemlerde düzenledikleri belgeler ya da kâğıtlar üzerinden ödedikleri mali yükümlülüklerdir.[3] Bu durumda, damga vergisinin yükümlendirdiği ekonomik unsurun, yani konusunun hukuki işlemlerin dayanağını teşkil eden kanuna ekli belgeler ve kağıtlar olduğu söylenebilir.[4]

Damga vergisi ile harçlar birbirleriyle karıştırılabilmekle birlikte, harçlar kamu kurumları tarafından sunulan kamu hizmetlerinden kamu hukuku düzenlemeleri çerçevesinde yararlanmanın karşılığı olarak tahsil edilirken; damga vergisi, hukuki

---

[1] Ahmet Kırman, **Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, 2. bsk., Ankara, 1997, s. 1.

[2] Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 16. bsk., Ankara, Savaş Yayınevi, 1998, s. 197.

[3] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 25. bsk., Ankara, Turhan Kitapevi, 2016, s. 437.

[4] Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kuramlar**, 20. bsk., Ankara, Siyasal Kitapevi, 2015, s. 81.

işlemi konu edinen kağıdın özel hukuk ilişkileri çerçevesinde yazılı ve imzalı olarak düzenlenmesi nedeniyle alınmaktadır.[5]

Sözlük anlamıyla damga vergisi kişiler veya kuruluşlar arası hukuki işlemlerin geçerliliğini belgeleyen kâğıtlardan alınan vergidir.[6]

Bir başka tanıma göre damga vergisi, tarafların gerçekleştirdikleri edimlere yasal bir statü kazandırma amacı taşıyan kağıt ve belgelerden alınan bir vergidir.[7] Gerçekten de geniş anlamda damga vergisi, belirli hukuki ve ticari kağıtların hazırlanması ve kullanılması işlemleri sebebiyle konulan yükümlülüklerdir ve Türk vergi sistemi bakımından damga vergisinde genel olarak özel hukuk işlemlerinin dayandığı bazı kağıtlar ve belgeler düzenlenmesi parasal kamu yükümlülüğünün nedeni olmaktadır.[8] Başka bir deyişle, damga vergisinin konusu, devlet yetkili organları önünde kullanılması ihtimali olan kişilerarası sözleşme, bağıntı ilişkilerini kanıtlayan belgeler, kâğıtlardır.[9] [10] Nitekim bir Danıştay kararında "damga vergisinin, kişiler tarafından imzalanan kağıtlara Devletçe herhangi bir hususu ispat ve belli etme gücü tanınmasının karşılığı olduğu; dolayısıyla, bu güce sahip bulunmayan; daha açık olarak, bir hususu ispat ve belli edici nitelik taşımayan kağıtların damga vergisine tabi tutulamayacağı"[11] belirtilmiş; dosyadaki uyuşmazlığın çözümünün davaya konu sözleşmenin hukuki değer taşıyıp taşımadığının belirlenmesine bağlı olduğu vurgulanmıştır.

---

[5] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** 5. bsk., Bursa, Ekin Yayınevi, 2011, s. 279.

[6] Büyük Türkçe Sözlük, **Türk Dil Kurumu**, (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59c954989950b5.57940042, 25.09.2017

[7] Ömer Akyürek, "Bedeli Değiştirilen ve İptal Edilen Sözleşmelerde Damga Vergisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2015, (Çevrimiçi) http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/bedeli-degistirilen-ve-iptal-edilen-sozlesmelerde-damga-vergisi/5611, 20.07.2018.

[8] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, 1992, s. 276, 277.

(Söz konusu eserin güncel versiyonlarında damga vergisi bölümü yer almamaktadır.)

[9] Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 4. bsk., İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1971, s. 543.

[10] Aynı yöndeki görüşler için bkz. Nurettin Bilici, Ümit Süleyman Üstün, **Damga Vergisi ve Harçlar (Teori ve Uygulama),** 1. bsk., Ankara, Savaş Yayınevi, 2016, s. 8.

[11] Danıştay 7. Dairesi, E. 2007/5116 K. 2009/4267 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 20.07.2018.

Ernst Blumenstein'ın tanımına göre ise damga vergisi, hukuki muameleler, diğer bir deyimle bu muamelelerin mesnedini teşkil eden evrak ve vesikalar üzerine konulmuş hukuki tedavül vergisidir.[12]

Diğer yandan damga vergisinin kanuni tanımı 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK) 1'inci maddesinden çıkarılabilir. Buna göre damga vergisi, "Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların yazılıp imzalanması veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilme kabiliyeti kazanması nedeniyle alınan bir vergidir" (DVK, Md. 1).

Damga Vergisi, diğer bütün vergi türlerinin mükelleflerini ilgilendirdiği gibi, diğer vergi türlerinde mükellefiyeti bulunmayanların dahi bu vergiyle karşı karşıya kalabildiği görülür.[13] Hatta diğer hiçbir vergi türünün bu kadar geniş bir mükellef kitlesine sahip olmadığı iddia edilebilir. Damga vergisine konu kağıtların çok çeşitli ve sayıca fazla olması ve çoğu zaman kağıtlarda yer alan hukuki işlemlerin iç içe geçmiş olması uygulamada sorunlar yaşanmasına neden olmaktadır. Bu nedenle damga vergisi mükellefler nezdinde önemini korumaya devam etmektedir.[14]

Damga vergisinin en büyük avantajı ise uygulamasındaki kolaylık ve tahsil masraflarının az oluşudur.[15] Günümüzde kişiler arasındaki ekonomik, ticari ve sosyal ilişkiler milli sınırları aşacak kadar artmış ve çeşitlenmiştir. Kişilerin bu ilişkileri yazılı kurallara bağlamak ve böylece kendilerini hukuki yönden güvence altına almak amacıyla imzalı kağıtlar düzenlediğini düşündüğümüzde, damga vergisinin uygulama alanının oldukça geniş olduğunu söyleyebiliriz.

---

[12] (Çevrimiçi) https://tusiad.org/tr/vergi-cg/item/8760-damga-vergisi-kanunu-cozum-onerileri-metin, s. 7.

[13] Nuri Değer, **Damga Vergisi Uygulaması**, 3. bsk., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 36.

[14] Yasemin Taşkın, Damga Vergisinin Niteliği ve Damga Vergisinin Sözleşmeler Açısından Farklı Uygulanış Biçimleri, **Legal Mali Hukuk Dergisi,** Eylül 2009.

[15] 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Gerekçesi, s. 2.

2. Unsurları

Kanuni tanımını çıkardığımız DVK'nın 1'inci maddesinden, damga vergisinin unsurlarını da çıkarabiliriz. Buna göre, damga vergisinden söz edebilmek için her şeyden önce ortada bir kağıt bulunması gereklidir ve bu kağıt DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlardan olmalıdır. İlave olarak, DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıt, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek kabiliyette olmalıdır. Bu unsurları kısaca açıklamak gerekirse:

a. Kağıdın Varlığı

Damga vergisi, hukuki niteliği olan ticari ve medeni veya resmi işlemlerden alınan bir işlem vergisidir. Ancak damga vergisi hukuki nitelikteki ticari ve medeni veya resmi işlemlerden değil, bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan alınır. Damga vergisi anlamında kağıt, gerek ticari ve medeni işlemlerde kullanılan, gerekse resmi işlemlerde düzenlenen her nevi belge demektir.[16]

"Kağıt, damga vergisinde vergilemenin dayanağıdır. Dolayısıyla kağıdın varlığı tespit edilmeden vergileme normal olarak söz konusu olmaz."[17]

Yukarıdaki açıklamadan kişiler arasında düzenlenen her türlü kağıdın damga vergisine tabi olduğu sonucu çıkmamalı. Kağıdın varlığı damga vergisinden söz etmek için ilk ve en temel unsur olmakla birlikte, damga vergisinin doğumu için aşağıda sayılan unsurların da bir arada gerçeklemesi gerekmektedir. Nitekim DVK'nın 1'nci maddesinde kağıtlar terimi, "yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler" şeklinde ifade edilmiştir.

---

[16] Ekrem Işık, **Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu**, İstanbul, PWC, 2011, s. 2.

[17] Yılmaz Özbalcı, **Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012, s. 49.

b. Kağıdın DVK'ya Ekli (1) Sayılı Tabloda Bulunması

Somut olarak kağıdın varlığı o kağıttan damga vergisi alınması için yeterli olmayıp, söz konusu kağıdın aynı zamanda DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda ismen belirtilmesi gerekmektedir.[18] (1) sayılı tabloda yer almayan kağıtlar verginin konusuna girmediği için damga vergisine de tabi değildirler. Aynı Kanuna ekli (2) sayılı tabloda ise vergiden istisna edilmiş kağıtlar yer almaktadır.

Bir kağıdın (1) sayılı tablo dışında kalması şu nedenlerden ileri gelebilir:[19]

- Kağıt harca tabi olduğundan damga vergisi kapsamı dışında tutulmuştur. Örneğin vekaletnameler, ihtarnameler, konkordato, tasdiknameler ve genel olarak ruhsatnameler bu kapsamdadır.

- Bazı kağıtlar, harca da tabi olmadıkları halde, mahiyeti gereği damga vergisi dışında tutulmuştur. Örneğin hisse senetleri, talimat mektupları, geçici ve kesin kabul tutanakları harca tabi olmadıkları gibi damga vergisine de tabi değildirler.

- Bunlar dışında, bazı kağıtlar esasen (1) sayılı tabloya girdikleri halde, (2) sayılı tablodaki veya diğer özel kanunlardaki istisna hükümleri nedeniyle damga vergisine tabi olmazlar.

c. Kağıdın İmzalanması

(1) Genel Olarak

İmza, bir kimsenin, imzasını attığı kağıtta yazılanları bildiğini, gördüğünü ve belgede yer alan hususları kabul ettiğini ifade eder. Bu açıdan imza yazılı bir irade beyanıdır.[20]

Bir diğer tanıma göre imza, "bir kimsenin, bir yazının altına bu yazıyı yazdığını veya onayladığını belirtmek için, aynı biçimde yazdığı ad ve işarettir." [21]

---

[18] Nuri Değer, **a.g.e.**, s. 52.

[19] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 55.

[20] Nuri Değer, **a.g.e.**, s. 53.

Damga vergisine tabi kağıtların vergilendirilmesinin şartlarından biri de bu kağıtların imzalanmış olmasıdır. İmza, gerçek kişilerin taraf olduğu sözleşmelerde gerçek kişiler tarafından, tüzel kişilerin taraf olduğu sözleşmelerde ise tüzel kişilerin temsilcileri tarafından atılmaktadır. Küçük ve kısıtlılarda, temsil sınırlarının aşılmaması kaydıyla imza kanuni temsilcileri tarafından atılır.[22] Temsil yetkisine haiz olmayan kişiler tarafından imzalanan veya temsil yetkisinin birden fazla kişinin imzası ile sağlanmasına rağmen eksik imza taşıyan sözleşmeler herhangi bir resmi daireye ibraz edilse veya hükümlerine işlerlik kazandırılsa dahi damga vergisine konu olmayacaktır. Zira çalışmanın ilerleyen bölümlerinde açıklanacağı üzere damga vergisinde vergiyi doğuran olay sözleşmenin imzalanmak suretiyle hukuken tekemmül ettirilmesidir.

Kağıtların aşağıda belirtilen elektronik imza ve imza yerine geçen işaret konulması suretiyle oluşturulması dışında, üzerlerinde tarafları bağlayıcı ıslak imza bulunması gereklidir. Dolayısıyla faks teyidi ile kurulan (taraflardan birinin veya her ikisinin imza fotoğrafı ve kopyasını ihtiva eden) sözleşmeler damga vergisi doğurmayacaktır.[23]

(2) Elektronik İmza

DVK'nın 1'nci maddesi uyarınca elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler de diğer unsurları taşıması halinde damga vergisine tabi bulunmaktadır.

Elektronik imzanın tanımı 23.01.2004 tarih ve 25355 sayılı resmi gazetede yayımlanan Elektronik İmza Kanunu'nda yer almaktadır. Söz konusu Kanunun 3/b maddesi uyarınca elektronik imza, "başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri"yi ifade etmektedir.

---

[21] Ekrem Işık, **a.g.e.**, s. 11.

[22] Ekrem Işık, **a.g.e.**, s. 10.

[23] Mehmet Maç, **"Damga Vergisi Doğabilmesi İçin Geçerli Islak İmzanın veya Güvenli Elektronik İmzanın Gerekliliği"**, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2014, (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/, 20.07.2018.

Elektronik imzanın kanuni tanımı dışında bir başka tanımı da şu şekilde yapılmıştır: "Elektronik (Sayısal) imza; bir bilginin, üçüncü tarafların erişimine kapalı bir ortamda, bütünlüğü bozulmadan (bilgiyi ileten tarafın oluşturduğu orijinal haliyle) ve tarafların kimlikleri doğrulanarak iletildiğini elektronik veya benzeri araçlarla garanti eden harf, karakter ya da sembollerden oluşmuş bir seti ifade eder." [24]

Diğer yandan, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 15'inci maddesi uyarınca güvenli elektronik imza da, el yazısıyla atılmış imzanın bütün hukuki sonuçlarını doğurur.

Bu açıklamalara göre, elektronik ortamda üretilen kağıtlara elektronik imza konulması durumunda, DVK'da yer alan diğer şartların da sağlandığı varsayımıyla bu kağıtlar damga vergisine tabi olacaktır. Anlaşılacağı üzere DVK, güvenli elektronik imza ile oluşturulan belgeleri de "kağıtlar" terimi içerisinde değerlendirmektedir.[25]

(3) İmza Yerine Geçen İşaret

Hukuki sonuç doğuran belgelerin elle imzalanması yaygın olmakla birlikte, elle imza atamayanlar için "imza yerine geçen işaretler" kullanılması Türk Borçlar Kanunu ve Noterlik Kanunu ile mümkündür. TBK'nın 16'ncı maddesi uyarınca imza atamayanlar, imza yerine usulüne göre onaylanmış koşuluyla, parmak izi, el ile yapılmış bir işaret ya da mühür kullanabilirler. Yine Noterlik Kanunu'nun 75'inci maddesi uyarınca, "ilgililerle tanık, tercüman ve bilirkişi imza atamadıkları ve imza yerine geçen bir el işareti kullanmadıkları takdirde, varsa mühür, yoksa sol elinin başparmağı, bu da yoksa diğer parmaklarından biri bastırılır ve hangi parmağın bastırıldığı yazılır". DVK'da yer alan imza yerine geçen işaretler ifadesiyle

---

[24] Şafak Ertan Çomaklı, **"5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu (Uygulaması ve Hukuki Sonuçları)"**, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2005, (Çevrimiçi) http://www.vergidunyasi.com.tr, 20.07.2018.

[25] Ekrem Işık, **a.g.e.**, s. 11.

amaçlanan ise yukarıda bahsedilen düzenlemelere göre düzenlenen kağıtları da damga vergisi kapmasına almaktır.[26]

d. Kağıdın Herhangi Bir Hususu İspat veya Belli Etmek İçin İbraz Edilebilecek Kabiliyette Olması

Yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen bir kağıdın veyahut da elektronik imza ile elektronik veri şeklinde oluşturulan bir belgenin damga vergisine konu edilebilmesi, diğer şartların yanında ayrıca herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olmasını gerektirmektedir.[27] Bu, damga vergisi uygulamasında temel unsurlardan biridir. Bir hususun ispat veya belli edilmesi söz konusu değilse, kağıt damga vergisi kapmasına girmez.[28]

"İspat etmek, kelime anlamı ile kanıtlamak demektir. Belli etmek ise, açıklamak, iyice görünür ve anlaşılır bir duruma getirmek demektir." [29]

İspat veya belli etme, ayrı kişi veya kuruluşlar arasındaki hukuki ilişkilerde söz konusu olur. Örneğin, yazılı kira kontratı, kiraya konu mal sahibi ile kiracı arasındaki kiracılık ilişkisini düzenler. Karşılıklı hakların, birbirlerine karşı ve gerektiğinde mahkemede "ispat ve belli" edilmesini sağlar. Veya tacirin kredi almak için bankaya ibraz ettiği mali tablolar (bilanço, gelir tablosu vb.) ilgili tacirin kredibilite düzeyini "belli" eder. Konşimento, nakliyeciye karşı malın sahibi olunduğunu "ispat" eder. Tüm bu kağıtlar, bir hususu ispat veya belli edecek nitelikte oldukları için damga vergisinin konusuna girerler.[30]

Öte yandan, özel kanunlarında belirli şekil şartlarına tabi olan sözleşmelerin bu şekil şartlarına uyulmadan düzenlenmesi halinde ispat ve belli etme gücünden

---

[26] Ahmet Kırman, **a.g.e.**, s. 20.

[27] Leyla Ateş, **Damga Vergisinde Konu**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2002, s. 14.

[28] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 52.

[29] Ekrem Işık, **a.g.e.**, s. 28.

[30] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 52.

bahsedilemeyeceğinden damga vergisine tabi olmayacakları söylenebilir. Nitekim Danıştay'ın bir kararında taşınmaz mülkiyetinin devrini konu edinen sözleşmelerin ancak resmi şekilde yapılmak koşuluyla hukuki değere sahip bulunduğu, sözleşmenin resmi şekilde yapıldığının kabulünün ise tapu sicil görevlilerince veya noter tarafından düzenlenmiş olmasıyla mümkün olduğu, dolayısıyla; taraflar arasında (resmi şekil şartına uyulmayarak) hariçte düzenlenen mülkiyet devrini amaçlayan sözleşmelerin ispat ve belli etme gücünden yoksun olması sebebiyle ortada damga vergisine tabi kağıt bulunmadığı belirtilmiştir.[31]

DVK'da yer alan ifadeden de anlaşılacağı üzere, vergileme için vergiye tabi kağıtların bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilecek olması yeterlidir. Yani kağıdın ibraz edilmesini beklemeye gerek yoktur.

Yukarıda belirtilen unsurlar Türkiye'de düzenlenen kağıtlar üzerinden damga vergisi alınması yeterli olmakla birlikte; DVK'nın 1'inci maddesinin son fıkrası uyarınca, yabancı ülkelerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulması için, ilave olarak aşağıda belirtilenlerden herhangi birinin de gerçekleşmesi gerekmektedir:

- Kağıtların Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi,
- Kağıtların üzerine devir veya ciro işlemlerinin yürütülmesi,
- Herhangi bir suretle kağıtların hükümlerinden faydalanılması.

B. Türkiye'de Damga Vergisi'nin Tarihçesi

Damga Vergisi'nin Devletçe belirli şekilde bastırılan ve damga pulu denilen kağıt parçasının evraka yapıştırılması şeklinde tahsil edilmesi, bu zorunluluğun ihdasından sonra ilk defa Hollanda'da 16. yüzyılda uygulanmıştır. Bu tarihten sonra

[31] Danıştay 7. Dairesi, E. 2007/5516 K. 2009/4267 sayılı kararı, (Çevrimiçi) (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 20.07.2018.

İngiltere, Fransa ve diğer Avrupa ülkelerinde de bu yöntemle Damga Vergisi toplanmaya başlanmıştır.[32]

Türkiye'de damga vergisinin tarihçesi 1845 yılına kadar uzanmaktadır. Damga vergisi, ilk alındığı tarihlerde değerli kağıt bedeli olarak ihdas edilmiş olup, o zamanlar bu değerli kağıtlara "Varakai Sahiha" (değerli kağıt) ismi verilmişti. Bunlar, gerek ticari ve gerekse medeni bütün işlemlerin kuvvetli delilini oluşturmak üzere özel surette düzenlenmiş kâğıtlardan ibaretti.[33]

Türkiye damga vergisi uygulaması Fransa uygulamaları esinlenerek oluşturulmuştur.[34] Eski adıyla "damga resmi"nin dayandığı en eski metin 1858 yılında konmuş olan "Varakai Sahihe Nizamnamesi"dir. 1871 yılında damga resmi daha kapsamlı hükümlerle yeniden kanunlaştırılmıştır. [35] Bu tarihten itibaren damga resmi, ya değerli kağıt kullanılmak veya soğuk damga konulmak veyahut da pul yapıştırılmak suretiyle ifa edilmeye başlanmıştır. Ardından damga resmi, esasları iyileştirmek ve konusu daha fazla genişletilmek suretiyle 1905 yılında kanun halini almıştır. Bu tarihten sonra ve özellikle Cumhuriyetin ilanını müteakip Damga Resmi Kanunu üzerinde yapılan değişikliklerin büyük bir kısmı oranların artırılması ve mükellefiyetin genişletilmesiyle ilgili olmuştur. Cumhuriyetin ülke bünyesinde meydana getirdiği yeniliklere uyamaz hale gelen bu kanun da 1928 yılında yürürlükten kaldırılarak damga resmi konusunda gerekli ıslahatı ihtiva eden 23.05.1928 tarih ve 1324 sayılı Damga Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir.[36] Bu kanunda damga resmi aynen Fransa'da olduğu gibi, maktu ve nispi olmak üzere iki esas üzerinden düzenlenmiştir. Çok sayıda değişiklik ve ek kanunla 30 seneden fazla yürürlükte kalmış olan bu kanun aynı zamanda birçok aksaklık ve bozukluk taşıyordu.[37] Her şeyden önce Kanun açık değildi; değişikliklerle daha da

---

[32] Nuri Değer, **a.g.e.**, s. 37.

[33] Vasfi İlter, **Damga Vergisi**, Ankara, Güven Matbaası, 1965, s. XIII.

[34] 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Gerekçesi, s. 5.

[35] Kenan Bulutoğlu, **a.g.e.**, s. 543, 544.

[36] Vasfi İlter, **a.g.e.**, s. XIII.

[37] Nitekim 1964 yılında yürürlüğe giren 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde bu durum şu şekilde belirtilmiştir:

çetrefilleşen damga resmine tabi konular çok sayıda ve gereksiz derecede ayrıntılıydı. Bu da doğal olarak hukuki işlemlerin yürütülmesinde ve iktisadi hayat üzerinde sıkıcı etkiler yapmaktaydı. Hatta bazı hallerde verginin yüksek oluşundan dolayı işlemlerin ifasından kaçınılmakta ya da sözleşme veya senetler gizli tutulmaktaydı.[38]

1324 sayılı Kanun, bu sakıncaların giderilmesi amacıyla, yalnız ilanlara ilişkin hükümleri yürürlükte kalmak üzere ve "resim" kelimesi "vergi" kelimesine dönüştürülerek günümüzde de yürürlükte olan 01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.[39] 488 sayılı Kanun resim yerine vergi deyimini kullanmaktan başka başlıca aşağıdaki değişiklikleri getirmiştir:[40]

- Daha önce damga resmine tabi olan bazı işlemler ve konular ayrı bir vergiye tabi tutularak damga resmi dışında bırakılmıştır. Örneğin, ivazlı intikallerde, tapu resimleri yerine "Emlak Alım Vergisi" konmuştur. İlan, reklam ve ulaştırma işleri ile ilgili resimler damga vergisi dışına çıkarılmıştır.

- Bazı resimler harçlarla birleştirilmiştir. Bunlar imtiyazlar, çeşitli ruhsatnameler, mahkeme ilam ve kararları, konkordatolar, pasaportlar, diplomalar ve kayıt suretleridir.

- Bazı resimler de mevcut vergilerle birleştirilmiştir. Mesela sigorta ve nakliyatlara ilişkin damga resmi kaldırılmış ve sadece sigorta ve nakliyat vergisi bırakılmıştır.

"…Gerçekten, diğer vergi kanunlarımıza nazaran, tarih itibariyle daha eski bulunan resim kanunları, verginin sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını belirli bir şekilde yerine getiremedikleri gibi, vergi tekniği ve tatbikatı bakımlarından da gerilik ve güçlükler arz etmektedir. her ne kadar 1928 tarihli Damga Vergisi Kanununun bazı maddelerini değiştiren veya bu kanununa ek teşkil eden çeşitli kanunlar çıkarılmışsa da, bunlar radikal bir değişiklik arz etmediği gibi, bazı konularda resmin tatbikatını daha da güçleştirmiştir.

Bu itibarla gerekçe ve tasarısı ilişikte sunulan yeni bir Damga Vergisi Kanunu'nun hazırlanması bir zaruret halini almıştır…"

[38] Kenan Bulutoğlu, **a.g.e.**, s. 544.

[39] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s. 277.

[40] Kenan Bulutoğlu, **a.g.e.**, s. 544.

- Bazı kağıtlar verginin dışına çıkarılmıştır. Bunlar kanun gerekçesinde 2 sayılı tabloda gösterilmiştir.

- Başka kanunlarda yer alan bazı resimler DVK'ya dâhil edilmiştir.

- Sermaye şirketlerinin kuruluşları için düzenlenmesi gereken mukavele ve sair kağıtlardan alınan fazla ölçüdeki resim miktarı azaltılmak suretiyle şirket kuruluşlarının teşvik edilmesi amaçlanmıştır.[41]

Yukarıdaki değişikliklerle birlikte 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun o günün koşullarında yapılan bir değerlendirme ile çağdaş vergi tekniği ve reform hareketlerine uygun olarak sosyal ve ekonomik düşüncelere yer verdiği, uygulamasının kolay ve pratik olduğu, derli toplu ve açık bir hale geldiği ifade edilebilir.

Bununla birlikte, DVK'da 2018 yılına dek yaklaşık 40 farklı Kanun'la değişiklik yapıldığı görülmektedir. Buna DVK dışında yapılan düzenlemelerle damga vergisi istisna ve muafiyeti getiren diğer kanun ve kanun hükmünde kararnameleri de ilave ettiğimizde, yürürlüğe girdiğinden beri 488 sayılı DVK uygulamasını etkileyen değişiklik sayısının yaklaşık 170'i bulduğu söylenebilir. Dolayısıyla, 488 Sayılı DVK ile derli toplu hale getirilen damga vergisi mevzuatı, bu Kanun dışında yapılan değişik ve ilavelerle tekrar takibi ve anlaşılması zor bir hale getirilmiştir. Bu konuda yapılması gereken en doğru uygulama, damga vergisine getirilecek muafiyet ve istisnaların 488 sayılı Kanun'da değişiklik ve ilaveler yapılması suretiyle gerçekleştirilmesidir.

C. Damga Vergisi'nin Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri ve Önemi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde, en radikal ve rasyonel reform alternatifinin bazı damga resimlerini münferit tedavül vergileri haline getirmek ve modern bir vergi sistemi içinde yer kalmamış olan resimler yığınını, tıpkı Almanların 1941 yılında yaptıkları gibi toptan kaldırmak olduğu belirtildikten sonra,

[41] Vasfi İlter, **a.g.e.**, s. IX.

damga vergisi gelirlerinin toplam mali gelirler içinde %3,6 oranında yer tutması nedeniyle bu alternatifin uygulanmasının bütçe açısından mümkün olmadığı ifade edilmiştir.[42]

Bununla birlikte, vergi literatüründe de aşağıdaki gerekçelerle damga vergisinin tümden kaldırılması gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır[43]:

- Sözleşmelerden doğan damga vergisinde vergi kaçırma oranının yüksekliği ve bu durumun önlenememesi kanun hâkimiyetini zedelemekte ve Anayasa'ya aykırılık oluşmasına yol açmaktadır.

- Sözleşmelerden alınan damga vergisinde istisna sayısının çokluğu verginin kalitesine olumsuz etki yapmaktadır.

- Damga vergisi, mükellefleri sözleşme yapmamaya sevk ettiğinden ihtilaf sayısı çoğalmakta ve hukuk sistemi zedelenmektedir.

- Kar marjlarının giderek düşmesi, buna karşılık sözleşmelerden yaklaşık %1 oranında damga vergisi alınması Anayasa'nın "vergilemede ödeme gücünün dikkate alınması" esasına aykırılık oluşturmaktadır.

- Taraflardan birinin kamu kuruluşu olan sözleşmelerde damga vergisi fiyat mekanizması ile kamuya yansıtıldığından gerçek anlamda bir vergi geliri elde edilmemektedir.

- Damga vergisi ödenmeyen sözlemeler ibraz edilmediğinden, vergilemede gerçek mahiyetin tespiti mümkün olmamakta ve kayıt dışılığa sebep olunmaktadır.

---

[42] 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Gerekçesi, s. 7.

[43] Bu yöndeki görüşler için Bkz. Mehmet Yıldırım, **Damga Vergisi Kanunu Şerh ve İzahları,** Ankara, Doğuş Matbaacılık, 1964, s. 23, 24., Mehmet Maç, "Sözleşmelerde Damga Vergisi Kaldırılmalıdır", **Lebib Yalkın Dergisi**, Kasım 2010, s. 7-12., Onur Elele, "Damga Vergisi'nin Kaldırılması", (Çevrimiçi) http://onurelele.blogspot.com.tr/2012/04/kayitli-ekonomiye-geciste-onemli-bir.html, 19 Haziran 2017., Kazım Yılmaz, Damga Vergisi'nin Niteliği ve Anayasa'ya Aykırılığı Tartışması, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2010. (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 20.07.2018, Ömer Pulat, Damga Vergisi'nin Anayasa'ya Aykırılığı Tartışması, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2010, s. 87-90.

- Damga vergisi mükellefin gelir, servet ve harcamasını kavramadığından Anayasa'nın "mali güç ilkesi" esasına aykırılık oluşturmaktadır.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesinde yayımlanan en son istatistiklere göre 2017 yılı vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payı %88; damga vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise yaklaşık %3'tür.[44] Görüleceği üzere 1964 yılından günümüze damga vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı önemli düzeylerde kalmaya devam etmektedir. Özellikle 2017 yılı kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının %9,8 olduğu göz önünde bulundurulduğunda, mali açıdan önemini koruyan damga vergisinin yürürlükten kaldırılması 488 sayılı Kanun'un gerekçesinde belirtildiği gibi mümkün gözükmemektedir.

Bununla birlikte, 488 sayılı DVK'nın kanunlaşması sırasında mevcut olan düşüncelerin, geçen elli yılı aşkın bir uygulamadan sonra günümüz şartları için geçerli olduğundan bahsedilmesi doğal olarak mümkün bulunmamaktadır. Damga vergisi düzenlemesinin mali yönden önemini sürdürmesine karşın, günümüzün gelişen ve çeşitlenen finansal işlemlerini kavrayabildiğinin söylenmesi imkânı yoktur. Diğer bir ifadeyle, sermaye tedavül ağırlıklı hukuki işlemler nedeniyle düzenlenecek kağıtlara bağlı kılınan bu vergi, günümüz hukuki işlemlerindeki çeşitlilik ve düzenlenen kağıtlardaki çokluk nedeniyle sıkça yorumlanmak zorunda kalmaktadır. Bu ise bir yandan mevzuat düzenlemelerinin sürekli değiştirilmesine, diğer yandan da söz konusu sermaye hareketlerindeki mali yükün artmasına neden olmaktadır.[45]

Bu belirlemeden hareketle, damga vergisinin uygulamasının geçen elli yılı aşkın sürede ortaya çıkan gelişme ve değişmeleri kavrayabilecek bir yapıya kavuşturulması ve ayrıca aşağıda yer verileceği gibi gelişmiş ekonomilerdeki

---

[44] Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, İstatistikler, (Çevrimiçi) http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2017.html, 19 Nisan 2018.

[45] Ahmet Kırman, **a.g.e.**, s. 3, 4.

örneklerinden hareketle daha dar bir kapsamda ve düşük oranda ele alınması gereği bulunmaktadır.[46]

D. DAMGA VERGİSİ'NDE VERGİLEME

1. Damga Vergisi'nin Konusu

a. Vergiye Tabi Kağıtlar

DVK'nın "Konu" başlıklı 1'inci maddesinin ilk fıkrasında damga vergisinin konusu hüküm altına alınmıştır. Buna göre, kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir. Dolayısıyla damga vergisinde verginin konusu, kanuna ekli (1) sayılı tabloda ismen belirtilen kağıtlardır. Esasen damga vergisinin konusuna girmekle birlikte, çeşitli nedenlerle damga vergisinden istisna tutulan kağıtlar ise kanuna ekli (2) sayılı tabloda yer almaktadır.[47]

Madde lafzından açıkça anlaşılacağı üzere, damga vergisinin konusu belirli soyut hukuki işlemler değil, bu hukuki işlemler dolayısıyla düzenlenen somut kağıtlardır. Bu husus Gelir İdaresi'nin verdiği bir özelge'de aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir[48]:

"Damga Vergisi Kanunu, herhangi bir hukuki işlemin nasıl, neden ve ne zaman doğduğu ile değil, hukuki işlemi belgeleyen kâğıtların düzenlenmesi ile uğraşır. Buna göre, kâğıt üzerine tesis olunmuş bir mükellefiyet şekli olan damga vergisinde hukuki işlemlerin kendisinin değil, bu işlemlerin dayanağını teşkil eden belgelerin vergilendirilmesi esastır. Bu doğrultuda, birden fazla tarafı olan sözleşmenin imzalanmasıyla bu kâğıt, damga vergisinin konusunu teşkil edecektir."

---

[46] Ahmet Kırman, **a.g.e.**, s. 4.

[47] *Kanuna ekli (1) ve (2) sayılı tablolar çalışmanın sonuna eklenmiştir.*

[48] Artvin Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 26.11.2010 Tarih ve B.07.4.DEF.0.08.10.00-08-OZELGE-001-6 Sayılı Özelgesi., (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 20.07.2018.

Bu durumda, kişiler arasında kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı herhangi bir kağıdın kapsamına giren bir hukuki işlem yapıldığı halde, bu işlem nedeniyle kağıt düzenlenmemiş ise herhangi bir damga vergisi ödenmesi söz konusu olmayacaktır.

Bununla birlikte, hukuki işlem nedeniyle düzenlenen kağıt üzerinden doğan damga vergisi ise, bu kağıt herhangi bir şekilde kullanılmasa veya iptal edilse dahi alınan damga vergisi iade edilmeyecektir.[49] Zira kağıdın yazılı ve imzalı olarak düzenlendiği anda vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve verginin tahsili mümkün hale gelmektedir.[50] [51]

Maddenin ikinci fıkrası kanuna yazılı "kağıtlar" teriminden ne anlaşılması gerektiğine açıklık getirmektedir. Fıkraya göre "damga vergisinin konusu, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerdir" (DVK, Md. 1/2).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, damga vergisinin konusunu oluşturan kağıt kavramı, özel hukuktaki yazılı şekil şartı ve senet kavramından daha geniş ve bunları kapsayan bir kavramdır.[52]

Maddenin son fıkrasında ise yabancı ülkelerde düzenlenen kağıtların verginin konusu yönünden özel durumuna değinilmiştir. Buna göre, "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" (DVK, Md. 1/3). Bir başka ifadeyle, bu kağıtların kanuna ekli (1) sayılı tabloda bulunması tek başına verginin konusuna dâhil edilmeleri için yeterli değildir.

---

[49] Nuri Değer, **a.g.e.**, s. 42.

[50] Nail Polat, **Damga Vergisi,** Ankara, Cihan Matbaası, 1970, s. 9.

[51] *Burada bahsi geçen durumu vergi hatası nedeniyle damga vergisi iadesi ile karıştırmamak gerekir. Zira normalde damga vergisine tabi olmadığı halde üzerinden damga vergisi ödenen kağıtla ilgili olarak vergi hatası kapsamında iade talebinde bulunulması mümkündür.*

[52] Erdoğan Öner, Cenker Değirmenci, **Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi,** 2. bsk., 2016, s. 45

Görüleceği üzere damga vergisinin amacı kağıdı vergiye tabi tutmaktır. Hukuki niteliği olan işlemlerin kağıda dökülmesi ve bu kağıdın DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda yer alması damga vergisine tabi tutulmasının birinci şartıdır.[53]

b. Kağıtların Niteliğinin Tespiti

Damga vergisine tabi kağıtlar DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda adları belirtilmek suretiyle sayılmış durumdadır. Dolayısıyla, DVK'nın 4'üncü maddesinde de belirtildiği üzere, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için öncelikle o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre (1) sayılı tabloda yazılı vergisi bulunur. Kağıtların mahiyetlerinin tespitinde ise şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda ise üzerlerindeki yazının kapsadığı hüküm ve anlama bakılır.

Özel kanunlarında hangi şekilde düzenleneceği belirtilen kağıtların ilgili kanundaki adlarına bakılarak bu adların DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda yer alıp almadığı, yer alıyor ise karşısında belirtilen vergi oranı veya tutarı tespit edilecektir. Bu konuda bir zorluk bulunmamaktadır.

Özel kanunlarda düzenlenmeyen sözleşmeler için ise sözleşme hükümleri tetkik edilerek sözleşmenin türü tespit edilecek ve yine (1) tablo yoluyla damga vergisine tabi olup olmadığı, tabi ise hangi oran veya miktarda damga vergisi uygulanması gerektiği tayin edilecektir. Buna göre örneğin bir kağıdın mahiyeti "taahhütname" olduğu halde, vergiye tabi olmadığı için "teklifname" olarak adlandırılırsa bile, bu kağıdın mahiyetine bakılacak ve bu mahiyet itibariyle taahhütnameye karşılık gelen nispi oran üzerinden damga vergisine tabi olacaktır.[54] Nitekim Borçlar Kanunu'nun 19'uncu maddesinde "bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradelerinin esas alınacağı" açıkça hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla DVK'nın 4'üncü maddesinde yer alan hüküm esasen özel hukuk alanında da geçerli olan bir

[53] Ekrem Işık, **a.g.e.**, s. 2.

[54] Ekrem Işık, **a.e.**, s. 152.

ilkenin vergi kanunlarındaki yansımasını ifade etmektedir.[55] Danıştay 7'nci Dairesi konuyla ilgili bir kararında, bir A.Ş. ile banka arasında borcun itfasının belirli bir plan dâhilinde ödenmesine dair başlığında "Tutanak" ifadesi yer alan kâğıdın, sözleşmede bulunabilecek ana unsurları ve tipik özellikleri ihtiva ettiği ve bu haliyle karşılıklı icap ve kabulün yazılı olarak gerçekleştiği ve dolayısıyla belgenin herhangi bir şeyi tespite yarayan tutanak değil mukavelename olduğu sonuç ve kanaatine varmıştır.[56]

Yine Danıştay'ın başka bir kararında başlığında "teklifname" yazan imzalı bir kağıt, karşılıklı taahhütler içermesi nedeniyle mahiyeti itibariyle taahhütname olarak değerlendirilmiş ve nispi damga vergisine konu edilmesi gerektiği belirtilmiştir.[57]

Yukarıdaki durumların tersine adı "mukavelename" veya "taahhütname" olsa dahi eğer bir kağıt herhangi bir hakkın kurulması veya ortadan kaldırılmasına yönelik olmayıp herhangi bir hukuki sonuç doğurmuyor ise, DVK'nın 1'inci maddesi kapsamında herhangi bir hususu ispat veya belli edici nitelik taşıyan bir kağıttan söz edilemeyeceğinden bu kağıt damga vergisine konu olmayacaktır.[58]

Maddenin son fıkrası uyarınca, mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, damga vergisi yönünden değerlendirme atıf yapılan kağıdın hükümlerine göre yapılacaktır. Yani kağıt, atıfta bulunduğu kağıdın hükmünü alacaktır.[59] Maddenin bu fıkrasının tıpkı diğer fıkralar gibi vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla oluşturulduğu kabul edilebilir. Şöyle ki, böyle bir düzenleme olmasa idi, belli bir işlem ayrı kağıtlar itibariyle bölünmek suretiyle düzenlenerek vergiden kaçınma imkanı doğabilecekti.[60]

---

[55] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 98.

[56] Danıştay 7'nci Dairesi'nin 11.03.1998 tarih ve E. 1997/2482 K. 1998/944 sayılı kararı., (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 20.07.2018.

[57] Danıştay 7. Dairesi, E. 1998/574 K. 1998/4374 sayılı kararı., (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 20.07.2018.

[58] Bu yönde verilmiş yargı kararı için Bkz. Danıştay 7. Dairesi, E. 1999/70 K. 1999/4120 sayılı kararı., (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 20.07.2018.

[59] Ekrem Işık, **a.g.e.**, s. 175.

[60] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 101.

Diğer yandan, atıfta bulunulan kağıt üzerinden vergilendirme yapılabilmesi için, atıfta bulunulan kağıdın hukuken tekemmül etmiş olması gerekir. Yani kağıdın düzenlendiği anda, kağıdın hukuki muamele hacminin ve meblağın kesin olarak belli olması gerekir. Örnek vermek gerekirse, araba kiralanması amacıyla düzenlenen bir sözleşmede kira bedeli için sözleşme tarihinden sonra düzenlenecek faturalarda yer alacak bedelin esas alınacağı belirtilmiş ise, sözleşmenin sonradan düzenlenecek faturalarla ilişkilendirilerek damga vergisine tabi tutulması mümkün olmayacaktır.[61]

2. Damga Vergisi'nde Vergiyi Doğrun Olay

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 19'uncu maddesi uyarınca "vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar". Vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecinin ilk aşamasını temsil eden temel fiildir.[62] Bir başka ifadeyle vergiyi doğuran olay, verginin konusu ile verginin mükellefi arasında kanunun aradığı şartların ve ilişkinin ortaya çıkmasıdır. Ancak bu şart ve ilişki gerçekleştikten sonra devlet için vergi alacağından, mükellef için ise vergi borcundan söz edilebilir.[63]

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay, DVK'nın 1'inci maddesinde de belirtildiği üzere kanuna ekli (1) sayılı tabloda belirtilen kağıtların yazılıp imzalanması anında meydana gelir. Nitekim bir Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararında damga vergisinde vergiyi doğuran olay, herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan bir belgenin imzalanması veya imza yerine geçecek bir işaret konulmak suretiyle düzenlenmesi olarak tanımlanmıştır[64]. Dolayısıyla damga vergisi yönünden vergi alacağının doğduğu an, herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek kabiliyette olan kağıdın imzalandığı (veya imza yerine geçen bir işaret konduğu) ve hukuken tekemmül ettiği

---

[61] Yılmaz Özbalcı, **a.e.**, s. 102.

[62] Yusuf Kıldiş, "Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay", **E-Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2006., (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 20.07.2018.

[63] Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1991, s. 56.

[64] Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 2009/1 K. 2012/2 sayılı kararı., (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 20.07.2018.

andır. Elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerde ise vergiyi doğuran olay bu belgelerin oluşturulduğu andır.

Sözleşmeler yönünden vergiyi doğuran olayı değerlendirmek gerekirse; sözleşmeler taraflarına karşılıklı olarak belli bir edimin yerine getirilmesi borcunu yükleyen iki taraflı metin olarak tanımlandığından damga vergisi yönünden vergiyi doğuran olay her iki tarafça sözleşme metninin uygun bulunduğunu göstermek üzere imzalanması anında gerçekleşir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir kararında[65] tek tarafın imzasını taşıyan bir sözleşme metninin, o tarafın diğer tarafla hangi koşullar altında sözleşme yapabileceğine ilişkin tek taraflı irade açıklamasından ibaret olduğu, sözleşmenin diğer tarafça da imzalanması ile kurulacağı belirtilmiştir. Öte yandan bir tarafın yurt dışında imzaladığı sözleşme diğer tarafça Türkiye'de imzalandığında vergiyi doğuran olayın Türkiye'de gerçekleşeceği ve kağıdın Türkiye'de düzenlenmiş kabul edileceği tabiidir. Bir başka ifadeyle sözleşmenin imzası nerede tamamlanır ise sözleşme orada düzenlenmiş kabul edilir.

Danıştay'ın başka bir kararında ise sadece bir tarafça imzalanan sözleşme taslaklarının karşı tarafça imzalanmamış olmasına rağmen "her an imzalanarak yürürlüğe konabileceği ve sözleşme hükümlerine aykırı davranış halinde adli yargıya başvurulabileceği" yönündeki İdare'nin temyiz gerekçesi kabul görmemiş; "sözleşme taslaklarının tek tarafın imzasını taşıması halinde karşılıklı ve birbirine uygun irade açıklamalarından meydana gelen hukuki işlemin tekemmül etmediği ve dolayısıyla damga vergisini doğuran olayın meydana gelmediği" yönündeki ilk derece mahkemesi kararı haklı bulunmuştur.[66]

Diğer taraftan sözleşmenin kurulması için gerekli olan "icap" ve "kabul"ün bazı hallerde aynı kağıtta değil, ayrı ayrı kağıtlarda da bulunabileceğini göz ardı etmemek gerekir. Kabulün ayrı bir kağıtta yer alması halinde, damga vergisine tabi

---

[65] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2007/403, K. 2008/734 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 20.07.2018.

[66] Danıştay 7. Dairesi, E. 1992/7851 K. 1994/2164 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 20.07.2018.

tutulabilmesi için sözleşmede bulunması gereken hususları taşıması, icabın şartsız kabul edilmesi ve sonradan sözleşme yapılacağı yönünde bir hüküm içermemesi gerekir.[67]

Damga vergisi esasen kağıtların vergilendirilmesini amaç edinen bir vergi türü olduğundan, vergiyi doğuran olay kağıtların hukuken tekemmülü ile tamamlanmakta olup; kağıda konu hukuki işlemin gerçekleşip gerçekleşmemesinin veya kısmen gerçekleşmesinin vergiyi doğuran olaya bir etkisi bulunmamaktadır.[68] Nitekim Danıştay'ın konuyla ilgili bir kararında, vergiyi doğuran olay hukuki durumun tekemmülü olan sözleşmenin imzalanması ile meydana geldiğinden, sözleşme yazılı miktar yerine gerçekleşen fiili miktarlar üzerinden damga vergisi hesaplanması hukuka uygun görülmemiştir.[69] Aksi yönde bir Danıştay kararında ise mahkeme tarafından iptal edilen ihale kararı nedeniyle kağıda bağlanan hukuki durumun tekemmül etmediği ve buna bağlı olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği belirtilmiştir.[70] Ancak yukarıdaki gerekçelerle bu karara katılmak mümkün değildir. Nitekim İdare özelgelerinde de iptal edilen ihale kararı ve sonrasında alınan ikinci ihale kararının ayrı ayrı damga vergisine tabi olacağı ifade edilmiştir.[71] Hakkaniyete aykırı olarak gözüken fakat kanun lafzı nedeniyle doğru olan bu uygulama DVK'ya ekli (1) sayılı tablonun II/2 bölümüne 6728 sayılı Kanun'la[72] eklenen parantez içi hükümle giderilmeye çalışılmıştır. Bu hükme göre "şikayet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi halinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunacaktır". Bununla birlikte

---

[67] Danıştay 7. Dairesi, E. 1993/2867 K. 1996/199 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 20.07.2018.

[68] Nuri Değer, **a.g.e.**, s. 63.

[69] Danıştay 7. Dairesi, E. 2001/3798 K. 2004/2405 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 20.07.2018.

[70] Danıştay 9. Dairesi, E. 2013/857 K. 2014/692 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 20.07.2018.

[71] Kastamonu Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 30.05.2014 tarih ve 57062627-488-1-10 sayılı özelgesi; İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-431 sayılı özelgesi, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 27.05.2014 tarih ve 97895701-155[1-2013/242]-1449 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 20.07.2018.

[72] 09.08.2017 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmeyecektir.

Bununla birlikte Türkiye dışında veya Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için kağıtların hukuken tekemmül etmesi yeterli olmamakta, ilave olarak söz konusu kağıtların Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi, üzerine devir veya ciro işlemlerinin yürütülmesi veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanılması gerekmektedir (DVK, Md. 1).

Kağıdın hukuken tekemmül ettiği anda vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinden, sonradan kağıdın feshedilmesi ödenmiş olan damga vergisinin iade edilmesine neden olmayacaktır. Nitekim bir Danıştay kararında "taraflarca imzalandığı tarihte hukuken tekemmül eden sözleşme nedeniyle damga vergisinin doğmasından sonra, sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle, yine sözleşme hükümleri uyarınca söz konusu sözleşmenin feshinin, vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmayacağı açıkça belirtilmiştir." [73]

Bununla birlikte kanunen belirli şekillerde düzenlenmesi zorunlu tutulan kağıtların bu şekil şartlarına uyulmaması nedeniyle geçersiz sayıldığı durumda Danıştay[74], söz konusu kağıdı damga vergisi alınmasını gerektiren bir kağıt olarak kabul etmemiştir. Kararın azınlık oyunda ise şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmemiş olsa da bir taahhüt içeren ve şekle bağlı olmaksızın bir hususu belli veya ispat edebilecek kabiliyette olan söz konusu kağıt üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.[75]

Öte yandan mutlak butlan halinde ilgili işlem başlangıçtan itibaren yok sayılacağından, bu işlemlerle ilgili düzenlenecek kağıtlardan damga vergisi alınması

---

[73] Danıştay 7. Dairesi, E. 2006/5427 K. 2008/4557 sayılı kararı., (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 20.07.2018.

[74] Danıştay 7. Dairesi, 21.11.1997 gün ve E. 1997/2372, K. 1997/4174 sayılı kararı., (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 20.07.2018.

[75] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 46.

söz konusu olmayacaktır.[76] Zira bu kağıtların herhangi bir hususu ispat veya belli etme kabiliyetleri bulunmamaktadır.

3. Verginin Mükellefi

VUK'un 8/1'inci maddesi uyarınca mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden (düşen, yüklenen) gerçek veya tüzel kişidir. Bu yasal tanımdan da anlaşılacağı üzere, kimin vergi mükellefi olduğunu ilgili vergi mükellefiyetine ilişkin kanunlar belirler. Bu durum verginin kanuniliği ilkesinin doğal sonucudur.[77]

Damga vergisinde verginin mükellefi DVK'nın 3'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre damga vergisinin mükellefi kağıtları imzalayanlardır.[78] Mükellef olarak tespit edilecek imza sahipleri hukuki işlemin tekemmülü için gerekli olan imzaların sahipleridir. Dolayısıyla örneğin tanık sıfatıyla kağıda imza atan kimsenin mükellefiyeti söz konusu olamaz.

Düzenlenen kağıtta birden fazla imza bulunuyor ise[79] bu durum imza sayısı oranında verginin artacağı anlamına gelmemekle birlikte[80], kağıdın damga vergisinden kağıdı imzalayanların tamamı müştereken ve müteselsilen[81] sorumlu olacaklardır.[82] "Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması damga vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez" (DVK, Md. 24).

---

[76] Yılmaz Özbalcı, **a.e.**, s. 47.

[77] S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2017, s. 73.

[78] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 88.

[79] *DVK'nın 7'nci maddesi uyarınca bir resmi veya bir gerçek veya tüzel kişi adına kağıtlara konulan birden fazla imza bir imza hükmündedir.*

[80] *Bu kuralın istisnası DVK'nın 7'nci maddesinde yer almaktadır. Buna göre maktu vergiye tabi olup birden fazla kimsenin imzasını taşıyan makbuz ve ibra senetlerinin damga vergisi imza adedine göre alınır.*

[81] *Nispi vergiye tabi ve birden fazla kişinin imzasını taşıyan makbuz ve ibra senetlerinde her imza sahibine ait olan hisse ayrıca belli edilmiş ise, vergi hisselere göre ayrı ayrı ödenir (DVK, Md. 7).*

[82] Nuri Değer, **a.g.e.**, s. 144.

Bununla birlikte resmi daireler ile kişiler arasında düzenlenen kağıtların vergisinin kişiler tarafından ödeneceği maddede belirtilmiştir. Resmi dairenin tanımı ise Kanun'un 8'inci maddesinde yapılmıştır. Buna göre Kanun'da yazılı resmi daireden maksat, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Diğer yandan bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmazlar.

Türkiye dışında veya Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, verginin mükellefi yönünden de genel kuraldan ayrılmaktadır. Bu hallerde verginin mükellefi Türkiye'de bu kağıtları resmi dairelere ibraz edenler, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlardır. Ancak bu kağıtlardan ticari veya mütedavil kağıt mahiyetinde bulunanların vergisini bunları en evvel satan veya kabul veya başka suretle kullanan kişiler öderler.

Damga vergisinde mükellefiyet genel hatlarıyla yukarıdaki gibi olmakla birlikte, vergi güvenliğinin sağlanması maksadıyla kanun koyucu verginin ödenmesi ile ilgili birçok sorumluluk hali öngörmüştür. Bu hallere çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

4. Vergileme Yöntemleri

DVK'nın 10'uncu maddesi uyarınca damga vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Maktu vergi için kağıtların mahiyetine bakılır. Nispi vergilemede ise kağıtların mahiyetinin yanında içerdikleri belli para da verginin hesabında dikkate alınır.[83]

a. Maktu Esasta Vergileme

Damga vergisinin konusuna dâhil olan kağıtların bir kısmı maktu yani sabit tutarda vergiye tabidir. Bunun anlamı kağıtta yazılı bedelden bağımsız olarak (ki kağıtta bedel de bulunmayabilir) bu vergileme ölçüsüne sahip kağıtlar üzerinden (1) sayılı tabloda belirtilen maktu tutarların alınmasıdır. Bununla birlikte (1) sayılı tabloda yer alan kağıtlardan bazıları belli bedel içerdiklerinde nispi, içermediklerinde

[83] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 147.

ise maktu vergilemeye tabi tutulurlar. Kararlar ve mazbatalar bu gruba örnek olarak gösterilebilir.

b. Nispi Esasta Vergileme

Nispi esastaki vergilemede, kağıdın içerdiği belli bedel üzerinden (1) sayılı tabloda belirlenmiş oran esas alınarak hesaplanan damga vergisi alınır. Söz konusu oranlar kağıdın türüne göre farklılaştırılmıştır.[84] Anlaşılacağı üzere nispi vergileme belli parayı ihtiva eden kağıtlarda yapılır. Yukarıda belirtildiği gibi bunlardan bir kısmında belli bir meblağ bulunmadığında maktu esasta vergi alınır.

Damga vergisi yönünden belli para kavramına ve konuyla ilgili özellikli durumlara ayrıntılarıyla birlikte çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

5. Verginin Ödenmesi ve Sorumluluk

a. Verginin Ödenmesi

DVK'nın 15'inci maddesinde düzenlendiği üzere "damga vergisi makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenir. Bu ödeme şekillerinin hangi işlemler için ne suretle uygulanacağının tespitinde Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır".

(1) Basılı Damga Konulması Suretiyle Ödeme

Basılı damga konulması suretiyle damga vergisi ödenecek kağıtlar Kanun'un 17'nci maddesinde sayılmıştır. Buna göre makbuz ve ibra senetleri, faturalar, ulaştırma ile ilgili kağıtlar, elektrik, havagazı, telefon ve su abonman mukaveleleri ile Maliye Bakanlığı'nın müsaadesi alınmak şartıyla vergiye tabi diğer kağıtların vergisi kağıtlar üzerine şekli Maliye Bakanlığı'nca belirlenen damga konulması suretiyle ödenir.

---

[84] Yılmaz Özbalcı, **a.e.**, s. 148.

"Basılı damga konulacak kağıtların vergisi, yüzde beş noksanı ile peşin olarak ödenir" (DVK, Md. 21).

(2) Makbuz Verilmesi Suretiyle Ödeme

"DVK'da yer alan haller dışında damga vergisi kural olarak makbuz karşılığında ödenir. Makbuz karşılığında ödemeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir" (DVK, Md. 18).

Makbuz karşılığı ödemelerde damga vergisi,

- Maliye Bakanlığı'nca belirlenen mükellefler[85], kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir.

- "Diğer hallerde, kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde ödenir" (DVK, Md, 22).

(3) İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödeme

"Genel ve özel bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait vergilerin,

- Bu ödemelerin yapılması,

- Avans suretiyle ödemelerde avansın itası,

sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine Maliye Bakanlığı'nca izin verilebilir. Maliye Bakanlığı lüzum

---

[85] *Bu mükellefler Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğlerle belirlenmiştir. Bu mükelleflere örnek olarak Bankalar, Kamu Kurumları, Anonim Şirketler, Döner Sermayeli Kuruluşlar gösterilebilir.*

gördüğü hallerde vergiyi istihkaktan kesinti yapılması şekliyle ödetmeye yetkilidir" (DVK, Md. 19).

"Genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak durumunda bulunan daire ve müesseseler tarafından bir ay içinde kesilen damga vergisi, ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir" (DVK, Md. 23).

b. Damga Vergisi'nde Sorumluluk

Damga vergisi çok yaygın bir mükellefiyet türü olduğundan, kontrolü de oldukça güç olan bir vergidir. Bu nedenle, damga vergisine tabi kağıtlarla ilgili olarak işlem yapacak kişi ve kuruluşlara bazı sorumluluklar yüklenmesi olağan ve anlaşılabilirdir.[86]

Damga vergisinde sorumluluk DVK'nın 24 ve takip eden maddelerinde düzenlenmiştir. Ayrıca VUK'ta da konuya ilişkin hükümler bulunmaktadır. Vergi güvenliğinin sağlanması adına kanun koyucu tarafından öngörülen sorumluluk halleri aşağıdaki gibidir.

Vergiye tabi kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı saklı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumludur.

Yine önceki bölümlerde belirtildiği gibi, "birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar.[87] Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması damga vergisinin eksik ödenmesini gerektirmez. Damga vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu

---

[86] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 258.

[87] *Bu hükmün VUK'taki karşılığı VUK'ın 334'üncü maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre, damga vergisi ve damga resmi uygulamalarında gerek nispi, gerek maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere, müteselsilen sorumlu tutulurlar.*

kurumların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar.”

“Maliye Bakanlığı’nca belirlenen mükellefler, taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer'ileri, vergi için diğer işlem taraflarına rücu hakkı olmak üzere bu mükelleflerden alınır.

Resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere aittir.

Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı saklı olmak üzere, kağıtları düzenleyenlerden alınır” (DVK, Md. 24).

“Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ticari ve mütedavil kağıtların damga vergisi ve cezası, mükelleflerine rücu hakkı saklı bulunmak üzere hamillerinden alınır” (DVK, Md. 25).

“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” (DVK, Md. 26).

“Noterler, damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik edemezler veya bunların suretlerini çıkarıp veremezler. Buna aykırı olarak işlem yapılması halinde, mükellef hakkında VUK hükümleri uygulanmakla birlikte, noterlerden de tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kâğıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınır.

Bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri ve iştirakleri ile Maliye Bakanlığı’nca belirlenen mükellefler, vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları usulüne uygun olarak vergi ve cezası ödenmedikçe işleme koyamazlar. Vergi ve cezası

ödenmeden bu kâğıtları işleme koyan kişi ve kuruluşlardan, kâğıdın mükelleflerinden alınacak ceza tutarınca ayrıca ceza alınır" (DVK, Md. 27).

6. Vergilendirme İle İlgili Özel Durumlar

a. Mektup ve Şerhlerin Durumu

Mektup ve şerhler DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda bulunmamakla birlikte, tabloda bulunan kağıtların yerine kullanıldıklarında damga vergisine tabi olmaktadırlar. Örneğin bir sözleşme mektup teatisi suretiyle kurulabilir. Veyahut normalde vergiye tabi olmayacak bir kağıt üzerine konulacak bir şerh, o kağıdı belli bir hususu ispat veya belli edebilecek ve (1) sayılı tabloda ismen sayılan kağıtlardan birinin mahiyetine büründürebilir. Buna ilave olarak daha önce vergilendirilmiş kağıtların hükümlerinin yenilenmesi, uzatılması, değiştirilmesi, devri veya bozulması amacıyla düzenlenen mektup ve şerhler de damga vergisine tabidir. Bu hallerde vergileme yapabilmek için esasen DVK'nın 1'inci maddesi yeterliyken, kanun koyucu muhtemel boşlukları önlemek adına bu hususu ayrıca 2'nci maddede hükme bağlamıştır.[88] 2'nci maddenin getirilmesinin bir diğer nedeni de sözleşmelerde başlangıçta öngörülmeyen veya unutulan hususlar için düzenlenecek mektup ve şerhlerin damga vergisi dışında tutulmamasının sağlanmasıdır.[89]

b. Birden Fazla Nüsha Olarak Düzenlenen Kağıtlar

DVK'nın 5'inci maddesinde 6728 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik ile 09.08.2016 tarihinden geçerli olmak üzere, nispi vergiye tabi kağıtların birden fazla nüshaları üzerinden damga vergisi hesaplanmamaktadır. Maktu vergiye tabi kağıtlarda ise her bir kağıt nüshasının ayrı ayrı damga vergisine tabi tutulması uygulamasına devam edilmektedir. Bu değişiklikten önce ister maktu, isterse nispi esasta vergilemeye tabi olsun, düzenlenen tüm kağıt nüshaları üzerinden damga vergisi hesaplanmaktaydı. Bu da mükellefler üzerinde daha ağır bir damga vergisi yükü oluşmasına neden oluyordu.

---

[88] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 71.

[89] Ekrem Işık, **a.g.e.**, s. 101.

Poliçe ve emre yazılı ticari senetler ise kaç nüsha olarak düzenlenirse düzenlensinler, yalnızca tedavüle çıkarılan nüshaları üzerinden vergilemeye konu olurlar.

c. Birden Fazla Akit ve İşlem İçeren Kağıtlar

Damga vergisinde vergileme konusunda bir başka özel durum bir kağıtta birden fazla akit veya işlem bulunmasıdır.

DVK'nın 6'ncı maddesi uyarınca, kağıtta bulunan birden fazla akit ve işlemler birbirinden tamamen ayrı ise, bu akit ve işlemlerin her birinden ayrı ayrı damga vergisi alınır. Burada da amaç başlangıçta damga vergisine tabi tutulan kağıt üzerine daha sonra eklenecek işlemlerin vergilendirilmesini sağlayarak vergiden kaçınmayı önlemektir. Bu hüküm olmasa idi, kişiler hukuki işlemler nedeniyle ayrı ayrı kağıt düzenlemek yerine tek kağıt düzenlemek suretiyle vergiden kaçınabileceklerdi.[90]

Bununla birlikte, söz konusu akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma iseler, bu defa damga vergisi en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır. Vergi İdaresi'nin görüşüne göre kağıtların düzenlenmesindeki amaçla bağdaşan ve bütünlük oluşturan akit ve işlemlerin aynı kağıtta yer alması ve tamamının kağıdın düzenlenmesi anında mevcut olması durumunda o akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma olarak kabul edilecektir.[91]

Mükellefler üzerindeki damga vergisi yükünü azaltmak amacıyla DVK'nın 6'ncı maddesinde de 6728 sayılı Kanun'la bir takım değişiklikler yapılmıştır. Madde hükmüne göre bir kağıttaki akit ve işlemlere asıl işlemin akitlerinden başka bir şahsın eklenen akit ve işlemi ayrıca damga vergisine tabi tutulur. Bununla birlikte 6728 sayılı Kanun'la 09.08.2016 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen cümle

---

[90] Nuri Değer, **a.g.e.**, s. 169, 170.

[91] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.10.2008 tarih ve 3891 sayılı özelgesini aktaran Zekai Özcan, "Aynı Asıldan Doğma Akit veya İşlemlerde (Kira Sözleşmelerindeki Kefalet Akdi Vb.) Damga Vergisi Hesaplaması, **Vergi Sorunları Dergisi,** Ekim 2009, (Çevrimiçi) http://www.vergisorunlari.com.tr/, 20.07.2018.

uyarınca, “bir kağıt üzerinde birden fazla adi kefalet ve garanti taahhüdü bulunması halinde, ayrı ayrı olmak üzere bunlardan yalnızca birinden damga vergisi alınır.”

“6728 sayılı Kanun’la maddeye eklenen bir başka fıkraya göre ise, pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevkifi, cezai şart gibi bir sözleşmenin müeyyidesi mahiyetinde olan taahhütlerden, bu taahhütler başlı başına bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisi alınmaz”. Bu değişiklikten önce Vergi İdaresi bazı görüşlerinde[92] sözleşmede bulunan bu gibi taahhütlerin de damga vergisi matrahına ilave edilmesi gerektiğini belirtmekte; bazı görüşlerinde ise[93] olması gereken şekilde asıl işlem ve bu işlemlere ilişkin bedelin kıyaslanarak en yüksek vergi alınması gereken tutarın damga vergisine tabi olması gerektiği yönünde görüşler vermekteydi.

Bununla birlikte cezai şartların ayrı bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisine tabi olmaması hükmünün mükellefler tarafından kötüye kullanılması imkânı söz konusu olabilir. Şöyle ki, özellikle ifaya eklenen cezai şartın mevcut olduğu sözleşmelerde, ceza şartının asli edime oranla çok daha yüksek tutarda belirlenmesi ve sözleşme taraflarının kendi aralarında anlaşarak muvazaalı bir şekilde cezai şartın bağlandığı olayı gerçekleştirmeleri durumunda, damga vergisi sadece düşük tutardaki asli edim bedeli üzerinden alınacağından matrah tam olarak kavranamamış olacaktır.[94]

---

[92] Bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1493-223 sayılı Özelgesi, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 02.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-602 sayılı Özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 20.07.2018.

[93] Bkz. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 26.12.2016 tarih ve 66813766-155[6-2015/36]-108000 sayılı Özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 20.07.2018.

[94] Görkem Pehlivan, “Sözleşmelerde Yer Alan Cezai Şartların Damga Vergisi Matrahına Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi,** Şubat 2010, s. 91.

d. Damga Vergisi Tavanı, Sözleşmelerin Değiştirilmesi ve Sürelerinin Uzatılması

DVK'nın 14'üncü maddesinde damga vergisi uygulaması için bir üst sınır (damga vergisi tavanı) belirlenmiştir. Bu üst sınır Maliye Bakanlığı tarafından 01.01.2018 yılından geçerli olmak üzere 62 seri no.lu Damga Vergisi Genel Tebliği[95] ile her bir kağıt için 2.135.949,30 TL olarak tespit edilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrası uyarınca, sözleşmelerin değiştirilmesi durumunda artan miktar aynı oranda damga vergisine tabidir. Buradaki artan miktardan kasıt sözleşmede yazılı belli parada meydana gelen artıştır. Belli parada artış olmaksızın yapılan sözleşme değişiklikleri (süre uzatımı veya sözleşme devrinin de olmadığı varsayımıyla) nispi damga vergisine tabi tutulmayacaktır.[96]

DVK'nın 14'üncü maddesinde de vergi yükünü azaltmaya yönelik olarak 6728 sayılı Kanun'la bir değişiklik yapılmıştır. Buna göre, bir sözleşmeden azami tutarda damga vergisi alınmış ise, sözleşmenin diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın sadece bedelinin artırılması halinde artan bedele ilişkin ilave damga vergisi alınmayacaktır.

Kağıtların devri halinde ise aslından alınan verginin dörtte biri oranında damga vergisi alınacaktır. Bu durum yalnızca belli parayı ihtiva eden ve nispi esasa göre vergiye tabi olan sözleşmeler için geçerlidir. Belli parayı ihtiva etmeyen, dolayısıyla nispi esasta vergileme yapılamayan veya maktu esasta vergilendirilen sözleşmelerin devrinde ise damga vergisi alınması mümkün değildir.[97] Yabancı para üzerinden düzenlenen sözleşmelerde sözleşmenin devri halinin gerçekleşmesi durumunda bu durum yeni bir vergiyi doğuran olayı teşkil edeceğinden bu işleme ilişkin kağıtların düzenlendiği tarihteki döviz satış kurlarına itibar edilmesi gerekir.[98] [99] Bununla

---

[95] 29.12.2017 tarih ve 30285 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[96] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 189, 190.

[97] Ekrem Işık, **a.g.e.**, s. 408.

[98] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 177.

birlikte sözleşmenin devri halinin gerçekleşmesi durumunda damga vergisinin, kağıdın ilk düzenlendiği anda geçerli olan döviz satış kurundan hareketle hesaplanacağı yönünde Vergi İdaresi'nin görüşlerinin olduğunu da belirtmemiz gerekir.[100]

Diğer yandan 6098 sayılı TBK'nın 205'inci maddesinde düzenlenen "sözleşmelerin devri" ile aynı Kanun'un 206'ncı maddesinde düzenlenen "sözleşmeye katılma" farklı müesseseler olup; sözleşmelerin devrinde olduğu gibi taraf değişikliği değil, taraf sayısında artış sonucu doğuran sözleşmeye katılmada (sözleşme bedelinde bir artış söz konusu olmadığı sürece) damga vergisi gündeme gelmeyecektir.[101]

Kağıtların süresinin uzatılması da yine aynı miktar veya nispette damga vergisine tabidir. Bununla birlikte kendiliğinden uzayan, yani uzaması için ilave bir kağıt düzenlenmesine gerek olmayan sözleşmelerin süre uzatımları damga vergisine tabi değildir.[102] Çünkü bu hallerde tarafların aktif bir eylem ve iradesi ile yapılmış yeni bir hukuki muamele bulunmamaktadır.[103] Kendiliğinden uzayan kira sözleşmeleri bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

7. Damga Vergisi'nde Zamanaşımı

Türk vergi mevzuatında zamanaşımının tanımı VUK'un 113'üncü maddesinde "süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması" şeklinde yapılmıştır. Diğer tüm vergi türlerinde olduğu gibi damga vergisinde de genel zamanaşımı kuralı VUK'un

---

[99] H. Özge Günay, İdris Şenyurt "Damga Vergisi'nde Vergileme Ölçüleri ve Belli Para Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Dünyası Dergisi,** Ocak 2004, (Çevrimiçi) http://www.vergidunyasi.com.tr, 20.07.2018.

[100] İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.05.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/Muk-65 sayılı özelgesini aktaran; Mehmet Şentürk, "Sözleşmenin Taraflarındaki Değişikliklerin Damga Vergisine Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2014, (Çevrimiçi) www.vergisorunlari.com.tr, 20.07.2018.

[101] Görkem Pehlivan, "Sözleşmeye Katılma ve Sözleşmenin Devrinde Damga Vergisi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi,** Mayıs 2014, s. 78

[102] Bu yöndeki yargı kararı için Bkz. Danıştay 7. Dairesi, E. 1993/5576 K. 1995/5516 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 20.07.2018.

[103] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 201.

114'üncü maddesi ile belirlenmiştir. Söz konusu madde hükmü uyarınca "vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar". Buna göre damga vergisi yönünden zamanaşımına konu beş yıllık süre yurtiçinde düzenlenen kağıtlar için imzaların tamam olduğu, yurtdışında düzenlenen kağıtlar için hükümlerinden yararlanıldığı tarihi takip eden yılın başından başlayacaktır.

Diğer yandan aynı maddenin son fıkrasında damga vergisi yönünden özel bir düzenleme ihdas edilmiştir. Fıkra hükmü uyarınca "damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar" (DVK, Md. 114). Hükmünden yararlanma ise kağıdın hukuki veya ticari bir amaca bağlı olarak bir hakkın veya hususun tayin ve ispatı için kullanılması[104] yahut ilgili makamlara ibraz edilmesi olarak tanımlanabilir. Damga vergisi yönünden zamanaşımına yönelik bu düzenlemenin beş yıllık genel zamanaşımı süresini uzatan bir istisna olduğu söylenebilir.

Konuyla ilgili olarak, müteselsil kefil olduğu zamanaşımına uğramış kira sözleşmesine ait damga vergisini ödemeyen ve sözleşmenin hükmünden yeniden yararlanmak isteyen bir mükellefin, kağıt üzerinden ödenmesi gereken damga vergisiyle ilgili olarak gecikme cezası uygulanıp uygulanmayacağı yönündeki sorusuna Vergi İdaresi, sözleşmenin ibraz ya da hükmünden yararlanma tarihi itibarıyla damga vergisine tabi tutulması gerekmekte olduğu ve ödenmesi gereken damga vergisi üzerinden gecikme faizi hesaplanacağı, gecikme faizinin hesaplanmasında ise sözleşmenin vergi dairesine veya başka bir resmi daireye ibraz tarihinin esas alınması gerektiği cevabı verilmiştir.[105]

Öte yandan, yabancı para cinsinden düzenlenen kağıdın hükümlerinden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra yararlanılması durumunda, vergi alacağının yeniden doğduğu tarihteki, bir başka ifadeyle kağıt hükümlerinden yeniden

---

[104] Ekrem Işık, **a.g.e.**, s. 684

[105] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.06.2015 tarih ve 97895701-155[1-2015/28]-61847 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 20.07.2018.

yararlanıldığı tarihteki döviz satış kurunun esas alınarak damga vergisi matrahının belirlenmesi gerekmektedir.[106] Zira zamanaşımına uğramış kağıdın hükümlerinden hangi tarihte yeniden yararlanılmış ise, kağıt hükümlerinin taraflara o tarih itibariyle hesaplanabilen belli para üzerinden hak ve yükümlülükler doğurduğu açıktır.

Diğer taraftan, DVK'nın 6'ncı maddesinin birinci fıkrasındaki "bir kağıtta biri birinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır" hükmüne bağlı olarak, zamanaşımı süresi dolduktan sonra kağıtta yer alan akit ve işlemlerden hangisinin hükmünden yeniden yararlanıldı ise damga vergisi o işleme ilişkin olarak yeniden doğacaktır.[107] [108]

E. Diğer Ülkelerde Damga Vergisi Uygulamaları

Harcamalar üzerinden alınan vergiler sınıflandırılmasında yer alan ve dolaylı vergi olarak da nitelendirilebilecek olan damga vergisi, ülkemiz dışında çeşitli ülke vergi sistemlerinde de uygulanan bir vergi türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Örnek olarak bu çalışmaya alınan ülke uygulamalarına kısaca aşağıdaki şekilde yer verilmiştir. Gerek damga vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı, gerekse de ağırlıklı olarak nispi esasta vergilemenin geçerli oluşu göz önünde bulundurulduğunda, Birleşik Krallık damga vergisi uygulamasının ülkemiz uygulaması ile benzerlik gösterdiği söylenebilir.

---

[106] Görkem Pehlivan, Damga Vergisine Tabi Olup Tarh Zamanaşımına Uğramış Kağıtların Hükmünden Yararlanılması Durumunda Vergi Alacağının Yeniden Doğmasında Özellikli Durumlar, **Vergi Dünyası Dergisi,** Mayıs 2011, s. 98.

[107] İhsan Kağan Bayraktar, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2016, s. 54.

[108] Aksi yönde görüş için bkz., Görkem Pehlivan, Damga Vergisine Tabi Olup Tarh Zamanaşımına Uğramış Kağıtların Hükmünden Yararlanılması Durumunda Vergi Alacağının Yeniden Doğmasında Özellikli Durumlar, **Vergi Dünyası Dergisi,** Mayıs 2011, s. 97

1. Birleşik Krallık

Birleşik Krallık'ta damga vergisi (Stamp Duty) genel olarak varlıkların transferinde basılı belgeler üzerinden alınmaktadır[109]. Daha çok işlem vergisi niteliğinde olan SDRT (Stamp Duty Reserve Tax) ve SDLT (Stamp Duty Land Tax) için ise basılı belge düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Bu çerçevede Birleşik Krallık'ta üç tür damga vergisi bulunmaktadır:[110]

- Sermaye ve hisse senedi transferi amacıyla düzenlenen dokümanlar üzerinden düz oranlı olarak %0,5 oranına alınan damga vergisi (Stamp Duty),
- Herhangi bir transfer dokümanı düzenlenmeden örneğin elektronik ortamda gerçekleşen sermaye ve hisse senetleri transferi üzerinden düz oranlı olarak %0,5 oranında alınan rezerv damga vergisi (SDRT),
- Arsa ve mülk edinimleri üzerinden edinim tutarına bağlı olarak edinen kişilerden (%0'dan gerçek kişiler için %7'ye, kurumlar için %15'e varan) değişik oranlarda alınan arsa/mülk damga vergisi (SDLT).

Günümüzde rezerv damga vergisi ve arsa/mülk damga vergisine konu işlemler için herhangi bir doküman düzenlenmese dahi bu işlemler üzerinden Birleşik Krallık'ta damga vergisi alınmaktadır. İsminin damga vergisi olması daha evvel bu işlemler için düzenlenen dokümanlara damga vurulmasından kaynaklanmaktadır.[111]

---

[109] Ersin Kaplan, "Birleşik Krallık Vergi Sistemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 2013, s. 147.

[110] George Osborne, Lord Green, **A Guide to UK Taxation**, s. 19, (Çevrimiçi) https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/183408/A_guide_to_UK_taxation.pdf, 2 Şubat 2018.

[111] Thomas Pope, Barra Roantree, **A Survey of the UK Tax System**, s. 27, (Çevrimiçi) http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf, 2 Şubat 2018.

Birleşik Krallık'ta tahsil edilen damga vergisinin diğer vergi gelirlerine oranı 2016 yılı itibariyle %2,5'tir. Bu oranın büyük kısmını (yaklaşık %2) arsa/mülk edinimlerinden alınan damga vergisi oluşturmaktadır.[112]

2. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) daha önceleri federal hükümet tarafından tapu senetleri, ticari senetler, sigorta primleri ve diğer işlem dokümanları üzerinden alınan damga vergisi (documentary stamp tax), günümüzde sadece eyaletler tarafından toplanmaktadır. Tapu senetleri üzerinden alınan damga vergisi, genellikle bir taşınmaz mal transfer edildiğinde veya satıldığında, tapuya kayıt aşamasında ilgili eyalet tarafından toplanmaktadır. Buna ilave olarak birçok eyalet, mortgage ve buna benzer ipotekler üzerinden de damga vergisi almaktadır. Mortgage tax, intangibles tax olarak da bilinen bu vergi, ipotek ve tapu kayıtlarının resmi olarak tutulmasının sağladığı güvenin bir karşılığı olarak ifade edilmektedir.[113]

Örneğin Florida eyaletinde tapu senetleri, tahviller, borç senetleri, ipotekler nedeniyle düzenlenen dokümanlar damga vergisine tabidir. Ödenmesi gereken damga vergisi tutarı her bir dokümanın içerdiği değerin belirli bir oranı olacak şekilde hesaplanmaktadır. Örnek vermek gerekirse tapu senetleri için bu oran senette yazılı değerin her 100 USD'si için 0,70 USD, ipotekler için ise ipotekte yazılı değerin her 100 USD'si için 0,35 USD'dir.[114]

Bir diğer ABD eyaleti olan Oklahoma'da ise damga vergisi 100 USD'ı aşan mülk transferlerinde her bir tapu senedi veya mülkle ilgili yazılı diğer kâğıtlar üzerinden alınmaktadır. Her 500 USD için ödenmesi gereken DV tutarı ise 0,75 USD'dir.[115]

---

[112] (Çevrimiçi) https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVGBR, 19 Nisan 2018.

[113] (Çevrimiçi) http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-States-Corporate-Other-taxes, 2 Şubat 2018.

[114] (Çevrimiçi) https://www.deedclaim.com/florida/documentary-stamp-taxes/, 2 Şubat 2018.

[115](Çevrimiçi) https://www.ok.gov/tax/documents/Documentary%20Stamps%20Quick%20Reference%20Guide.pdf, 2 Şubat 2018.

Görüleceği üzere ABD eyaletlerinde uygulanan damga vergisi genelde gayrimenkullerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan alınmaktadır ve kâğıdın ihtiva ettiği değer arttıkça, sabit tutarlarla artan bir damga vergisi uygulaması söz konusu olmaktadır.

3. İtalya

İtalya'da damga vergisi (Imposta di Bollo), mevzuatta belirtilen bazı özellikli işlemlere ilişkin kağıtlardan alınmaktadır. Kağıdın çeşidine göre damga vergisi, kağıdın sadece düzenlenmesinden doğabileceği gibi, düzenlenip kullanılmasında da doğabilmektedir. Ayrıca damga vergisi, tıpkı ülkemizde olduğu gibi, maktu tutarda veya kağıtta yazılı bedelin belli bir oranı olacak şekilde uygulanabilmektedir.[116]

Damga vergisinin en yaygın uygulandığı kağıtlar ise 77,47 Euro'yu aşan ve katma değer vergisi içermeyen fatura ve makbuzlardır. Bu gibi durumlarda damga vergisi fatura başına 2 Euro olacak şekilde tahsil edilir.

Bunun dışında bankalar tarafından müşterileri için hazırlanan hesap raporları üzerinden de 34,20 ila 100 Euro arasında değişen yıllık damga vergisi alınır.

Damga vergisinin İtalya'da uygulama alanı bulduğu bir başka alan ise sermaye hareketleridir. Niteliği itibariyle "Tobin vergisi"ne benzeyen bu vergi, İtalyan şirketlerin pay ve diğer finansal enstrümanların transferi üzerinden alınmaktadır. Vergi oranı 2016 yılı için işlem bedelinin %0,2'dir.[117]

4. Avusturalya

ABD'de olduğu gibi, Avusturalya'da da damga vergisi Avusturalya Federal Hükümeti tarafından değil, eyaletler tarafından çeşitli yazılı dokumanlar ve işlemler üzerinden alınmaktadır. Damga vergisi oranları eyaletten eyalete ve damga

---

[116] (Çevrimiçi) http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Italy-Corporate-Other-taxes, 2 Şubat 2018.

[117] (Çevrimiçi) https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/international-business-support/deloitte-cn-ibs-italy-tax-invest-en-2016.pdf, 2 Şubat 2018.

vergisine tabi kağıdın mahiyetine göre değişiklik göstermektedir. Bazı bölgelerde damga vergisinin alınması fiziksel bir kağıdın olmasına bağı olmadığından, bu vergi "işlem vergisi (transaction duty)" olarak da adlandırılmaktadır.

Avusturalya'da damga vergisi genelde emlak, işletme, ortaklık payı satışlarında, ipotek işlemlerinde, kiralama işlemlerinde uygulanmaktadır. İlgili eyalette geçerli olan mevzuatın gereklerini yerine getirmek kaydıyla çeşitli damga vergisi istisnaları söz konusu olabilmektedir. Örneğin bazı eyaletlerde ilk evini alanlar ipotek ve emlak transferleri işlemlerinden alınan damga vergisinden muaftırlar. Yine bazı eyaletlerde şirketler topluluğuna dahil şirketler arasındaki varlık transferleri damga vergisinden istisnadır.[118]

Damga vergisi kağıdın değerinden bağımsız olarak düz oranlı şekilde uygulanabildiği gibi, artan oranlı olarak da uygulanabilmektedir.[119] Örneğin emlak transferleri üzerinden alınan damga vergisi, kağıdın ihtiva ettiği bedele bağlı olarak artan oranlı olarak uygulanmaktadır.[120]

5. Hong Kong

Hong Kong damga vergisi yönetmeliğinin 117'nci maddesine göre damga vergisi, 4 ana başlıkta toplanabilecek sözleşmeler üzerinden alınmaktadır. Bunlar; 1- Tüm taşınmaz satış ve kiralama işlemlerine ilişkin sözleşmeler, 2- Sermaye transferlerine ilişkin sözleşmeler, 3- Tüm hamiline yazılı senetler, 4- Ve bu kağıtların nüshaları.[121]

Taşınmaz satışlarının değeri üzerinden %1,5'tan %8,5'a varan artan oranlı damga vergisi uygulaması söz konusudur. Maksimum oran olan %8,5, satış değerinin 21.739.130 Hong Kong USD'sini aşması durumunda uygulanmaktadır.

---

[118] (Çevrimiçi) https://www.pwc.com.au/stamp-duty.html, 2 Şubat 2018.

[119] (Çevrimiçi) https://www.revenuesa.sa.gov.au/taxes-and-duties/stamp-duties, 2 Şubat 2018.

[120] (Çevrimiçi) https://www.revenuesa.sa.gov.au/taxes-and-duties/stamp-duties/real-property-land, 2 Şubat 2018.

[121] (Çevrimiçi) https://www.elegislation.gov.hk/hk/cap117?pmc=1&m=1&pm=0, 2 Şubat 2018.

Bununla birlikte, Hong Kong'ta uygulanan damga vergisi, aşırı ısınan emlak piyasasının Hong Kong hükümeti tarafından soğutulması amacıyla da kullanılmaktadır. [122]

Taşınmaz kiralamaları kira süresine göre %0,25 - %1 arasında değişen oranlarda damga vergisine tabidir. Örneğin bir yılı aşmayan taşınmaz kiralamalarında yıllık kira bedeli üzerinden %0,25; üç yıldan fazla süreli taşınmaz kiralamalarında ise yıllık kira bedeli üzerinden %1 oranında damga vergisi tahsil edilmektedir.

Hong Kong'da kayıtlı sermaye transferlerinde ise alım-satım değeri üzerinden %0,2 oranında nispi damga vergisi alınmaktadır.

Ayrıca Hong Kong'da yerleşiklerin taşınmazlarını 36 ay içerisinde yeniden satmaları durumunda, taşınmazın elde tutulma süresine bağlı azalan oranlarda özel damga vergisi (Special Stamp Duty-SSD) alınmaktadır.

Gerekli şartların sağlanması kaydıyla ilişkili şirketler arasındaki hisse transferleri, borsaya kayıtlı fonlar arasındaki pay devirleri ile belirli ödünç verme ve kiralama işlemleri damga vergisinden istisnadır.[123]

6. Danimarka

Danimarka damga vergisi uygulamasında ilk kez 1657 yılında İsveç'le olan savaşın finanse edilmesi amacıyla geçici olarak konulan damga vergisi, 1660 yılında kalıcı hale getirilmiş değişiklikler olmasına rağmen günümüze kadar varlığını korumuştur. 1 Ocak 2000 tarihinden itibaren damga vergisinin uygulama alanı oldukça daraltılmış ve bu tarihten itibaren yalnızca sigorta poliçeleri üzerinden damga vergisi alınmaya başlanmıştır.[124]

---

[122] (Çevrimiçi) https://www.gov.hk/en/residents/taxes/stamp/stamp_duty_rates.htm, 2 Şubat 2018.

[123] (Çevrimiçi) http://taxsummaries.pwc.com/ID/Hong-Kong-Corporate-Other-taxes, 2 Şubat 2018.

[124] (Çevrimiçi) https://en.wikipedia.kim/wiki/Stamp_duty#Denmark, 2 Şubat 2018.

Tapu kayıtları sırasında alınan damga vergisi ise, uygulaması temelde aynı kalmakla birlikte yeni bir isimle başka bir kanuna transfer edilmiştir. Uygulanan damga vergisi oranları ise şu şekildedir:

- Tapu belgeleri üzerinden %0,6
- Mortgage belgeleri üzerinden %1,5

Tapu belgeleri ve mortgage belgeleri üzerinden yukarıdaki oranlara göre hesaplanan damga vergisine ilave olarak ayrıca 1.660 Danimarka Kronu tutarında sabit harç alınmaktadır. [125]

7. Singapur

Singapur'da damga vergisi 1998 yılından beri yalnızca taşınmazlar, hisse senetleri ve paylar ile ilgili düzenlenen kağıtlar üzerinden alınmaktadır. Singapur taşınmazlarının ve paylarının Singapur borsasında satın alınması damga vergisine tabidir. Singapur vergi idaresi (IRAS) Singapur'da imzalanan kağıtlar üzerinden doğan damga vergisinin imza tarihinden itibaren 14 gün, Singapur dışında imzalanan kağıtlar üzerinden doğan damga vergisinin ise 30 gün içerisinde ödenmesini zorunlu tutmaktadır. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde ağır cezalar uygulanmaktadır.[126]

Singapur'da 7 Aralık 2011 ve 12 Ocak 2013 tarihlerinde hızla artan emlak fiyatlarını yavaşlatmak adına alıcılar için ilave damga vergisi yükümlülüğü getirilmiştir. Bu ilave verginin öncelikli hedef kitlesi birden fazla emlağı bulunan Singapur vatandaşları, Singapur'da emlak satın alan yabancılar ve Singapur emlak piyasasına yatırım yapan kurumlardır.[127]

---

[125] (Çevrimiçi) http://taxsummaries.pwc.com/ID/Denmark-Corporate-Other-taxes, 2 Şubat 2018.

[126] (Çevrimiçi) https://www.3ecpa.com.sg/services/taxation/e-stamping/, 2 Şubat 2018.

[127] (Çevrimiçi) https://www.iras.gov.sg/irashome/News-and-Events/Newsroom/Media-Releases-and-Speeches/Media-Releases/2011/Additional-Buyer-s-Stamp-Duty-for-a-Stable-and-Sustainable-Property-Market/, 2 Şubat 2018.

8. İrlanda

İrlanda Cumhuriyetinde damga vergisi kredi kartları, banka kartları, ATM kartları, çekler, emlak transferleri ve belirli mahkeme dokümanları gibi çeşitli kalemler üzerinden alınmaktadır.[128]

Emlak transferleri üzerinden alınan damga vergisi önceleri emlağın değeri ile doğru orantılı olacak şekilde artan oranlı olarak uygulanmıştır. 1882'de %0,5 olan damga vergisi oranı 1947'de %3'e, 1973'de %5'e, 1975'te 6'ya ve 1997'de %9'a ulaşmıştır.[129] 2008 yılı bütçesi ile başlayan damga vergisi oranı azalışları, 2011 yılından sonra 1 milyon Euro'ya kadar olan İrlanda'da yerleşik emlaklar için %1, 1 milyon Euro üzerindeki emlaklar için ise %2 olacak şekilde son bulmuştur. İrlanda'da yerleşik olmayan gayrimenkullerin transferi, sigorta poliçeleri ve şerefiyeler üzerinden de %2 damga vergisi alınmaktadır.[130]

İrlanda uygulamasında üzerinden damga vergisi uygulanacak emlak değerine katma değer vergisi de dâhil edilmektedir.[131]

9. Mısır

Mısır'da damga vergisi alınan işlemleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Arsa kayıtları, taşınmaz transferleri ve kiralamaları
- Bankacılık işlemleri
- Kamu kurumlarının gerçekleştirdiği ödemeler

Yukarıdaki işlemlere taraf olan gerçek kişiler damga vergisinin mükellefi olmaktadırlar. Ülkemizde olduğu gibi Mısır'da da maktu ve nispi olmak üzere iki farklı damga vergisi uygulaması söz konusudur. Maktu damga vergisi sözleşmelerin

---

[128] (Çevrimiçi) https://www.revenue.ie/en/property/stamp-duty/current-rates-of-stamp-duty/index.aspx, 2 Şubat 2018.

[129] (Çevrimiçi) http://www.revenue.ie/en/tax/stamp-duty/former-residential-rates-stamp-duty.html, 2 Şubat 2018.

[130] (Çevrimiçi) https://www.revenue.ie/en/property/stamp-duty/current-rates-of-stamp-duty/residential-and-non-residential-land-and-buildings.aspx, 2 Şubat 2018.

[131] (Çevrimiçi) https://www.revenue.ie/en/property/stamp-duty/index.aspx, 2 Şubat 2018.

her sayfası üzerinden 0,9 Mısır lirası olacak şekilde; nispi damga vergisi ise belirli finansal işlemlerin değeri üzerinden değişen oranlarda hesaplanmaktadır. Finansal işlemler üzerindeki damga vergisinin yarısını banka, yarısını ise müşteri ödemektedir.

Kamu kurumları tarafından yapılan ödemelerde ise %2,4 damga vergisi söz konusu olup, damga vergisini ödemeyi alanlar ödemektedir.[132]

10. Çin

Çin uygulamasında damga vergisi, genel olarak ekonomik aktiviteler sırasında oluşturulan kağıtlar (sözleşmeler, emlak transferinde kullanılan kağıtlar vs.) ruhsatlar ve idari makamlar tarafından diğer onay sertifikaları üzerinden alınmaktadır.

Sözleşme nüshaları, devlete bağış amacıyla gerçekleşen emlak transferleri, köylü birliklerinden tarım ürünleri alışları, faizsiz kredi anlaşmaları, Çin hükümeti veya uluslararası kredi kuruluşları tarafından kullandırılan imtiyazlı krediler, tarım ve hayvancılık sektöründeki sigorta sözleşmeleri, dağıtıcılar arasında gerçekleşen kitap ve dergi transferleri, Çin borsasında gerçekleşen hisse alım ve satımları damga vergisinden istisna tutulmaktadır.

Eğer kağıtta birden fazla taraf var ise damga vergisi tüm taraflardan ayrı ayrı alınmaktadır. 500 yuan üzerindeki damga vergisi ödemeleri için mükellefler idareye ödeme sertifikası yoluyla ödeme gerçekleştirmek veya 1 ayı geçmemek ve ödemeyi vadelendirmek üzere başvurabilirler.

Lisans ve sertifikalar üzerinden 5 yuan maktu damga vergisi alınmaktadır. Bunun dışındaki tüm kağıtlar %0,01 ve %0,05 arasında değişen oranlarda nispi damga vergisine tabidir.[133]

---

[132] (Çevrimiçi) https://www.pwc.com/m1/en/tax/documents/doing-business-guides/egypt-tax-and-legal-doing-business-guide.pdf, 2 Şubat 2018.

[133] (Çevrimiçi) http://www.china-tax.net/taxation-in-the-prc/stamp-tax.html, 2 Şubat 2018.

İKİNCİ BÖLÜM
DAMGA VERGİSİ'NDE BELLİ PARANIN NİTELİĞİ VE TESPİTİ

A. Belli Para Kavramı

1. Damga Vergisi Kanunu'nda Belli Para

DVK'da "belli para" teriminden ilk olarak 10'ucu maddede bahsedilmektedir. Söz konusu maddede, çalışmamızın önceki bölümlerinde yer verilen "vergileme ölçüleri" düzenlenmektedir.

Madde hükmüne göre damga vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide ise kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre üzerlerinde yazılı belli para vergilemede esas alınır. Görüleceği üzere DVK'da geçen belli para terimi esasında nispi vergide vergi matrahını ifade etmektedir.[1] Elbette ki kağıtların imzalanarak hukuken tekemmül ettikleri anda belli paranın mevcut olması gerekir, sonradan oraya çıkabilecek ya da hesaplanması mümkün olabilecek belli paranın vergi doğurucu etkisi bulunmamaktadır.[2] [3] Bir başka ifadeyle "sözleşmenin düzenlendiği tarihte gerçekleşip gerçekleşmeyeceği bilinmeyen ve her iki taraf için de bağlayıcılığı olmayan tutarların damga vergisinde belli para olarak nazara alınmaması gerekir."[4] [5]

---

[1] Nuri Değer, **a.g.e.**, s. 389.

[2] Devrim Hasanefendioğlu, "Damga Vergisi Açısından Sözleşmelerin "Belli Para"yı İhtiva Etmesi Hususu", **Vergi Dünyası Dergisi,** Mart 2009, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.com.tr, 23.07.2018.

[3] Bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-231-305 sayılı özelgesi., Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.06.2011 tarih ve

B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1297-427 sayılı özelgesi., İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.06.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-196 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018, Danıştay 9. Dairesi'nin 14.02.1990 tarih ve E. 1989/4572 K. 1990/461 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[4] Mustafa Kuran, Ayhan Karagöz, "Özelgeler ve Yargı Kararları Işığında Damga Vergisinde Belli Para Terimi", **Lebin Yalkın Mevzuat Dergisi,** Şubat 2016, (Çevrimiçi) https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/, 23.07.2018.

[5] Mehmet Bingöl, "Damga Vergisi Yönünden Sözleşmelerde Belli Para Kavramı", **Vergi Dünyası Dergisi,** Kasım 2011, s. 17.

DVK'nın 10'uncu maddesinin son fıkrasında ise belli para teriminin kanuni tanımı yapılmıştır. Buna göre belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hâsıl edeceği parayı ifade eder. 30 seri no.lu DVK genel tebliğinde[6] de "nispi damga vergisinin konusuna giren kağıtlarda verginin matrahını bu kağıtlarda yer alan veya hesaplanabilen değer teşkil edecektir" ifadesine yer verilmiştir.

Öte yandan kanunda geçen belli para teriminden anlaşılması gereken kağıda konu hukuki işlemin bedelidir. Bu nedenle, taraflarca imzalanan kağıt ile ispat konusu yapılmak amacını taşımayan ve sözleşmenin konusu olmayan paraların sırf kağıtta yazılı olması sebebiyle damga vergisine tabi tutulması damga vergisinin amacına aykırılık oluşturacaktır.[7] Nitekim 30 seri no.lu DVK genel tebliğinde "…damga vergisinin KDV hariç olmak üzere sadece işin bedeli üzerinden hesaplanacağı…" açıkça belirtilmiştir.[8] Örneğin bir tarafın belirli bir ciro hedefine ulaşılmasına bağlı olarak karşı tarafa belirli tutarda prim ödemeyi taahhüt ettiği sözleşmelerde damga vergisine konu belli para ciro hedefi değil, üzerinde mutabık kalınan prim tutarı olacaktır. Zira buradaki ciro hedefi karşı taraf açısından bir taahhüt niteliğinde olamaz. Çünkü ciro hedefinin gerçekleşmesi, karşı tarafın iyi niyet ve çabasının yanında tüketici kararlarına da bağlı olarak değişebilecektir.[9] [10]

Emlak komisyonculuğu faaliyetiyle iştigal eden bir mükellefin müşterisiyle düzenlediği "Satılıklarda Yetki Belgesi" sözleşmesinin damga vergisi matrahının nasıl hesaplanacağına yönelik sorusuna Vergi İdaresi, kağıdın, müşteriye ait gayrimenkulün satışına yapılan aracılık karşılığı ödenecek komisyona ilişkin olduğundan bahisle, yukarıdaki görüşe uygun olarak damga vergisin hesaplanan

---

[6] 20.01.1997 tarih ve 22892 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[7] Mehmet Bingöl, "Damga Vergisi Yönünden Sözleşmelerde Belli Para Kavramı", **Vergi Dünyası Dergisi,** Kasım 2011, s. 16.

[8] Mehmet Maç, "Sözleşmelerdeki Sigorta Yaptırma, Teminat Gösterme ve Ciro Taahhütlerinin Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi,** Haziran 2016 (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.com.tr, 23.07.2018.

[9] Mehmet Bingöl, **a.g.e.**, s. 17.

[10] Aynı yönde diğer görüşler için Bkz. M. Erdoğan Öcal, "Sözleşmelerin Damga Vergisi Yükümlülüklerinde Belli Para Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi,** Ekim 2016, s. 9.

aracılık komisyon bedeli üzerinden alınacağı, dolayısıyla da gayrimenkulün satış bedelinin damga vergisi matrahına dâhil edilmeyeceği cevabını vermiştir.[11]

Yine muhtelif Danıştay kararlarında, miktar bilgisini ihtiva edip fiyat ve kıymeti belirleyen kesin rakamların (belli para) yer almadığı sözleşmelerin nispi damga vergisine tabi tutulamayacağı belirtilmiştir.[12]

Belli paranın kanuni tanımından sonra dilimizdeki tanımına da yer vermek gerekirse; Türk Dil Kurumu güncel Türkçe sözlüğüne göre "belli"; gizli olmayan, ortada olan, anlaşılan, aşikar, belirli, muayyen anlamını taşımaktadır[13]. Buradan hareketle damga vergisi yönünden belli para teriminin kağıtların açıkça ihtiva ettiği veya kağıt hükümlerinde yer alan rakamlardan doğrudan veya dolaylı olarak anlaşılabilen para olduğu söylenebilir.

Bununla birlikte, başka bir kağıda atıf yapılması durumu söz konusu ise, DVK'nın 4'üncü maddesinin son fıkrası hükmü gereğince belli paranın tespiti için atıf yapılan kağıt hükümlerine de bakılması icap edecektir. Nitekim İdare'nin verdiği bir çok özelgede "sözleşmenin düzenlendiği tarihte belli parayı ihtiva etmesi veya kağıdın eklerinde belli paranın tespitine imkan veren donelerin var olması veyahut atıf yapılan başka bir kağıttan belli paranın bulunabilmesi halinde, kağıdın (sözleşmenin) bu tutar üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekeceği" açıkça belirtilmektedir.[14]

Diğer yandan atıf yapılan kağıttaki belli para üzerinden damga vergisi hesaplanabilmesi için, atıf yapılan kağıttaki belli paranın asıl kağıttaki hukuki işlemin

---

[11] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.03.2014 tarih ve 90792880-155.01.01.01[2013/2823]-245 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[12] Danıştay 9. Dairesi'nin 19.06.1996 tarih ve E. 1996/472 K. 1996/2308 sayılı kararı., Danıştay 9. Dairesi'nin 15.02.2016 tarih ve E. 2013/408 K. 2016/429 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[13] Büyük Türkçe Sözlük, **Türk Dil Kurumu**, (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59c955baacd913.64433631, 25.09.2017.

[14] Örnek için Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 17.06.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-196 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

bedelini karşılıyor olması gerekir. Konuyla ilgili bir Danıştay kararında[15], davacı ile taşeron firma arasında imzalanan kağıtta davacı ile iş sahibi arasındaki kağıda atıf yapılmakla birlikte, taşeron firmanın işin yalnızca bir kısmını üstlendiği ve davacı ile taşeron firma arasında düzenlenen kağıtta işin bedeline yer verilmemiş olmasına rağmen, atıf yapılan ve davacı ile iş sahibi arasında imzalanan kağıttaki tüm iş bedeli üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği yönündeki Vergi İdaresi işlemini hukuka uygun bulmamıştır.

Damga vergisinde belli paraya ilişkin Danıştay kararlarında ise "bir kağıdın nispi oranda damga vergisine tabi olması için ya kağıda bağlanan işlem bedelinin (kağıdın içerdiği meblağın) kağıtta açıkça belirtilmiş olması, ya da bu bedelin matematiksel olarak hesaplanmasına olanak sağlayan rakamların kağıtta yer almış bulunması gerektiği" belirtilmektedir.[16] Buradan hareketle yargı organlarının belli para tanımının, "kağıda konu hukuki işlemin kağıtta açıkça belirtilmiş bedeli ya da bu bedelin matematiksel olarak hesaplanmasına olanak sağlayan rakamlar" olduğu söylenebilir.

Belli para terimi doğrudan doğruya nispi vergilendirme ile ilgili olup maktu vergilendirme açısından bir önem taşımamaktadır.[17] Zira maktu vergilendirmede kağıtta yer alan bedel ne olursa olsun belirlenmiş maktu tutarlar vergi tarhında esas alınır. Fakat tahsil edilen damga vergisinin büyük bir kısmının nispi vergilendirmeye bağlı olduğu, nispi vergilendirmenin ön şartının da kağıtta yer alan belli paranın saptanması olduğu göz önünde bulundurulduğunda, belli para teriminin kapsamının tayini işleminin damga vergisinde en kritik konulardan biri olduğu rahatça söylenebilir.

Damga vergisine konu kağıtta yer alan hukuki işlemin bedelinin kağıtta açıkça yazılı olması durumunda ödenecek damga vergisinin tespit edilmesi oldukça kolay ve tereddütsüzdür. Kağıda bağlanan işlemin bedelinin açıkça yazılı olmaması,

---

[15] Danıştay 9. Dairesi'nin 15.02.2016 tarih ve E. 2013/408 K. 2016/429 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[16] Örnek için Bkz. Danıştay 7. Dairesi, 12.10.2004 tarih ve E. 2001/3798 K. 2004/2405 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[17] Ahmet Kırman, **a.g.e.**, s. 207.

bununla birlikte bedelin hesaplanmasına ilişkin olarak belli miktar ve tutarlardan bahsedildiği durumlarda, belli paranın hesaplanmasında bu bilgilerden hareket edilmesi gerekecektir. Örnek vermek gerekirse, yapılan bir sözleşmede toplam bedele yer verilmemekle birlikte malın miktar ve birim fiyatının yer aldığı durumda damga vergisine konu belli paranın mal miktarı ile birim fiyatın çarpılması suretiyle tayin edileceği tabiidir.[18] Nitekim yukarıda belirtildiği üzere Danıştay da bedelin matematiksel olarak hesaplanmasına olanak sağlayan rakamların kağıtta yer almasını damga vergisinde belli paranın oluşması için yeterli görmektedir. Özetle belirtmek gerekirse, damga vergisine konu kağıtta vergi matrahına esas teşkil edecek bedelin özel olarak belirtilmemesi vergilemeyi etkilemeyecektir.[19]

Diğer yandan belli paranın kağıtta açıkça yazılı olmadığı durumlarda vergileme yapılabilmesi için, damga vergisine konu belli paranın mutlak suretle kağıdın ihtiva ettiği bilgilerden hareketle bulunması zorunluluğu vardır. Bunun dışında bir takım varsayım ve kabullerden hareketle kağıtta yer almayan bir değer üzerinden damga vergisi hesaplanması mümkün değildir. Konuyla ilgili bir Danıştay kararında[20], damga vergisi açısından bir kâğıdın içinde belli bir paranın miktar olarak açıkça belirtilmesi durumunda bu kâğıdın nispi vergiye tabi olacağı gerekçesinden hareketle, sözleşmelerde yazılı olan değer yerine sözleşmede yer almayan emlak vergisi rayiç değerlerinin damga vergisinin matrahı olarak dikkate alınması hukuka uygun bulunmamıştır. Yine başka bir Danıştay kararında[21], otel işletmesi ile seyahat acentesi firma arasında imzalanan kontenjan sözleşmesinde oda fiyatları dışında herhangi bir rakamsal veriye yer verilmemiş ve sözleşmede oda sayısının belirtilmemiş olmasına rağmen, otele ait odaların tamamının esas alınması suretiyle

---

[18] Ahmet Kırman, **a.e.**, s. 211.

[19] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 149.

[20] Danıştay 9. Dairesi'nin 07.04.2015 tarih ve E. 2013/695 K. 2015/2176 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[21] Danıştay 7. Dairesi'nin 27.11.2008 tarih ve E. 2006/2697 K. 2008/4819 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

kabule dayanan damga vergisi matrahı tespitinin hukuka uygun olmadığı sonucuna varılmıştır.[22]

2. Belli Para Gösterme Mecburiyeti

a. Damga Vergisi Kanunu Yönünden

DVK'nın 11'inci maddesinde bazı kağıtların belli para içermesi zorunluluğu Kanun koyucu tarafından öngörülmüş ve bunun gerçekleşmemesi durumunda vergiden kaçınmayı önlemek maksadıyla belli paranın nasıl hesap edileceği düzenlenmiştir. Elbette ki bu zorunluluğu maddede sayılan kağıtların düzenlenmesi zorunluluğu olarak değil, bu kağıtların düzenlenmesi durumunda belli parayı ihtiva etmeleri zorunluluğu olarak anlamak gerekir.[23] Söz konusu maddede belli para gösterilmesi mecburiyeti olan kağıtların konusu da sadece para olduğundan, belli parayı ihtiva etmeksizin düzenlenmeleri halinde kağıtların düzenlenmesiyle tarafların umduğu faydanın sağlanamayacağı da söylenebilir.[24]

Maddeye göre "cari hesap şeklinde açılan kredilerle her türlü ikrazata ait taahhütname ve sözleşmeler ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine ilişkin bütün kağıtlarda ve keza matlupların devir ve temlikine ilişkin sözleşme ve temliknamelerde ikraz veya temlik edilen para miktarının veya azami haddinin gösterilmesi mecburidir" (DVK, Md. 11).

Cari hesap Türk Ticaret Kanunu'nun 89'uncu maddesinde *"iki kişinin herhangi bir hukuki sebep veya ilişkiden doğan alacaklarını teker teker ve ayrı ayrı istemekten*

---

[22] 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5281 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile yapılan değişiklik sonrasında, belli para içerse dahi kontenjan sözleşmeleri üzerinden maktu damga vergisi alınmaya başlanmıştır.

[23] Ahmet Kırman, **a.g.e.**, s. 223, 224.

[24] Konuyla ilgili olarak bir kısım yazarlar (Bkz. Yılmaz Özbalcı, **Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012, s. 160.) bu kağıtların belli parayı ihtiva etmeksizin düzenlenmesinin söz konusu olamayacağı görüşünü savunsa da, sözleşme serbestisi ilkesi gereği bu görüşe katılamıyoruz. Nitekim DVK'nın 11'inci maddesinde söz konusu kağıtlarda belli paranın gösterilmediği durumda damga vergisinin nasıl hesaplanacağının belirtilmesi esasen kanun koyucunun da bu kağıtların belli para olmadan düzenlenebileceğini öngördüğü anlamına gelmektedir.

karşılıklı olarak vazgeçip bunları kalem kalem alacak ve borç şekline çevirerek hesabın kesilmesinden sonra çıkacak artan tutarı isteyebileceklerine ilişkin sözleşme cari hesap sözleşmesidir" şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddeye göre cari hesap sözleşmeleri yazılı yapılmadıkça geçerli olmaz. Daha çok bankacılık alanında kullanılan cari hesap sözleşmelerinde damga vergisi yönünden belli para bulunması zorunludur.

Belli para ihtiva etmesi zorunluluğu öngörülen ikinci grup kağıtlar her türlü ikrazata ilişkin taahhütname ve sözleşmeler ile bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine ilişkin bütün kağıtlardır. İkrazata ilişkin kağıtlarla ilgili bu düzenlemenin kapsamının oldukça geniş olduğu görülmekle birlikte, kağıtların ikrazat ilişkisi içindeki niteliklerinin göz ardı edilmemesi, ikrazat ilişkisi kapsamındaki her taahhüdün belli para içermesi zorunluluğu bulunduğu kabul edilmemelidir. Örneğin, ikrazat ilişkisi kapsamında borçlu tarafın sözleşme kapsamında temin edilecek bazı belgeleri belli bir prosedür uyarınca borç verene teslim etmesini öngören bir taahhüdün belli para ihtiva etme zorunluluğu olmadığı açıktır.[25]

Belli paranın zorunlu olarak bulunması gereken son grup kağıtlar ise matlupların (alacakların) devir ve temlikine ilişkin sözleşme ve temliknamelerdir.

Madde hükmüne göre "yukarıda sayılan kağıtlarda belli para gösterilmediği takdirde bu kağıtların her birinden alınması gereken damga vergisi ile cezası, olayın meydana çıktığı tarihte ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanacak ve alınacaktır" (DVK, Md. 11).

b. Harçlar Kanunu ve Türk Borçlar Kanunu Yönünden

Kağıtlarda belli para gösterme mecburiyeti DVK'nın 11'inci maddesi dışında Harçlar Kanunu (HK) ve TBK'nın "Özel Borç İlişkileri" kısmındaki maddelerinde de ön görülmüştür. Diğer kanunlarla düzenlenen belli para gösterme mecburiyetinin DVK'nın 11'inci maddesi ile ilişkisi, dolayısıyla damga vergisi uygulamasına etkisi vergi literatürü ve vergi yargısında tartışmalıdır.

---

[25] Ahmet Kırman, **a.g.e.**, s. 225, 226.

HK'nın noter harçları ile ilgili 42'nci maddesi uyarınca "menkul ve gayrimenkul mallar hakkında alım, satım, taahhüt ve rehinle ilgili her nevi sözleşme, senet ve kağıtlarda değer gösterilmesi mecburidir". Sorun bu kağıtların bedel içermemiş halde noter tasdikine sunulduğunda ortaya çıkmaktadır. Vergi İdaresi söz konusu kağıtların HK'nın 42'nci maddesi hükmü uyarınca bedel içerme zorunluluğu bulunduğu ve bu nedenle de nispi damga vergisine tabi olduğu, dolayısıyla noterlerin bedel içermeyen bu kağıtlarla ilgili işlem yapmamaları gerektiği, işlem yapmaları durumunda ise gerek harç gerekse damga vergisinin kendilerinden alınması gerektiği görüşündedir.[26] Bir başka ifadeyle Vergi İdaresi bu görüşle DVK'nın 11'inci maddesini genişletmekte ve diğer kanunlarda bedel içerme zorunluluğu bulunan kağıtları da bu kapsamda değerlendirmektedir.[27]

Konuyla ilgili bazı yargı kararlarında ise HK ile getirilen belli para zorunluluğunun damga vergisi açısından da bağlayıcı olduğu sonucuna varılmakla birlikte[28], başka bir takım kararlarda damga vergisi açısından belli para göstermeye mecburiyetinin sadece DVK'nın 11'inci madde kapsamındaki kağıtlar için geçerli olduğu sonucuna varılmıştır.[29]

Bize göre de DVK'nın 11'inci maddesinde öngörülen zorunluluğun maddede sayılan kağıtların dışında HK'da düzenlenen kağıtlara da teşmil edilmesi vergi hukukunda kıyas yasağını da düşündüğümüzde mümkün değildir.

Öncelikle DVK ve HK birbirinden tamamen farklı sonuçlar doğurmaya yönelik düzenlemelerdir ve aralarında herhangi bir atıf bulunmamaktadır. Ayrıca HK'da yer alan belli para gösterilmesi zorunluluğu alınacak noter harcında ölçünün ve

---

[26] Ahmet Kırman, **a.e.**, s. 227, 228.

[27] Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-DV-2010/23-160 sayılı özelgesi., İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-2261 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[28] Danıştay 3. Dairesi, 06.06.1984 tarih ve E. 84/418 K. 84/1997 sayılı kararı, Danıştay 7. Dairesi, 08.10.1985 tarih ve E. 82/3791 K. 85/1977 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[29] Danıştay 9. Dairesi, 13.02.1991 tarih ve E. 90/2743 K. 91/389 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

mükellefiyetin tespiti ile ilgilidir. Belli para ne olursa olsun alınacak harç belli tutar aralığı ile sınırlandırılmıştır. Oysa HK'nın 42'nci maddesindeki hüküm DVK'nın 11'inci maddesine de teşmil edildiğinde, sırf noter harcının alınması için konulmuş bir ölçü ilave damga vergisi mükellefiyetine de yol açacaktır. Son olarak noter harçları, noterlerde yapılacak işlemler üzerinden alınmaktadır. Dolayısıyla HK'nın 42'nci madde hükmü ancak kağıdın noterce düzenlenmesi veya imza tasdikinin noterde yapılması halinde uygulama alanı bulacaktır. Buna göre ilgili kağıt noterden geçmediğinde HK'nın 42'nci madde hükmü çerçevesinde belli para taşıması zorunluluğundan da söz edilemeyecektir. Böyle olunca damga vergisi yönünden de sonuç, kağıdın noterden geçip geçmemesine göre değişecektir. Bir başka deyişle ilgili kağıda ilişkin damga vergisinin doğuşu kağıdın düzenlenip imzalanmasına değil, noterden geçmesine bağlanacaktır. Bunun ise çalışmamızın önceki bölümlerde ayrıntıları ile açıklanan DVK'nın ilgili hükümlerine ve ilkelerine aykırılık oluşturacağı tartışmasızdır.[30]

Diğer yandan sözleşme serbestisi ilkesi gereği kişiler hukuki muamelelerle ilgili sözleşme düzenleyip düzenlememekte, sözleşmeleri istedikleri şekilde düzenleme ve düzenledikleri sözleşmelerde bedele yer verip vermeme konusunda özgürdürler. Bununla birlikte, yukarıda bahsedilen DVK'nın 11 ve HK'nın 42'nci maddesinde yer alan belli para gösterme zorunluluğu dışında TBK'da da bazı sözleşmelerle ilgili olarak bedel gösterilmesi, ilgili sözleşmelerin kurulması için esaslı unsur olarak ön görülmüştür. Buna göre TBK'nın "Özel Borç İlişkileri" başlıklı ikinci kısmında düzenlenen "satış sözleşmesi", "kira sözleşmesi", "genel hizmet sözleşmesi", "pazarlamacılık sözleşmesi", "evde hizmet sözleşmesi", "eser sözleşmesi", "simsarlık sözleşmesi" ve "komisyon sözleşmesi"nin esaslı unsurlarından biri bedel veya ücrettir. Bir başka ifadeyle TBK'ya göre bu sözleşmelerin kurulabilmesi ve TBK'nın öngördüğü hükümlere tabi olabilmesi için tarafların belirli bir bedel veya ücret üzerinde anlaşmaları gerekmektedir. Elbette ki damga vergisi bu sözleşmelerin yazılı ve imzalı şekilde düzenlenmesi durumunda içerdikleri bedel veya ücret üzerinden hesap edilecektir. Sözleşmelerin yazılı şekilde kurulmaması veya yazılı şekilde kurulmakla birlikte bedel veya ücret bilgisine yer verilmemesi durumunda damga vergisinden söz edilemeyecektir.

---

[30] Bu yöndeki görüşler için bkz. Ahmet Kırman, **a.g.e.**, s. 230., Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 163.

B. Damga Vergisinin Belli Para Üzerinden Hesaplanması

1. Belli Paranın Açıkça Belirlendiği Haller

a. Belli Paranın Türk Lirası Üzerinden Belirlenmesi

Damga vergisinin kağıtta yer alan belli para üzerinden nispi şekilde hesaplandığı kağıtlarda belli paranın TL cinsinden açıkça yer alması durumunda verginin hesabında karmaşık bir yön bulunmamaktadır. Damga vergisi matrahına esas teşkil eden belli paranın DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda ilgili kağıt için tespit edilmiş olan oran ile çarpılması sonucunda ödenmesi gereken damga vergisi belirlenmiş olacaktır.

b. Belli Paranın Yabancı Para Birimi Üzerinden Belirlenmesi

Damga vergisine konu kağıtta belli paranın yabancı para olarak belirlenmesi halinde DVK'nın 12'nci maddesi uyarınca damga vergisi matrahı ilgili yabancı paranın Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek hesaplanacaktır.

Döviz fiyatlarının Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilmesinin uygulamada yarattığı gecikme ve karışıklık üzerine Bakanlık tarafından konuyla ilgili olarak 15 seri no.lu DVK genel tebliği[31] yayımlanmış ve bu tebliğ ile birlikte vergiye tabi kağıtlarda yabancı paraların Türk parasına çevrilmesinde TCMB tarafından saptanmış bulunan son satış kurlarının esas alınması uygulamasına geçilmiştir. Burada satış kuru ile kastedilen efektif satış kuru değil, döviz satış kurudur. Nitekim bu husus 35 seri no.lu DVK genel tebliğinde[32] açıkça belirtilmiştir.

---

[31] 11.11.1980 tarih ve 17157 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[32] 21.12.1998 tarih ve 23560 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergiye tabi kağıdın yabancı para üzerinden düzenlenmesi tarih itibariyle esas alınacak kur bakımından bir takım özellikler taşımaktadır. Her şeyden önce damga vergisinde vergiyi doğuran olay kağıdın yazılı olarak düzenlenip imzalanmasıdır. Dolayısıyla yabancı paranın Türk parasına çevrilmesinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihteki döviz satış kuru esas alınacaktır. Damga vergisinin ödenmediğinin saptanması halinde de yine bu tarihteki kurlara itibar edilecektir.[33]

Aynı gerekçeyle, yabancı para üzerinden düzenlenen sözleşmelerde belli paranın kağıdın düzenlendiği andaki döviz satış kuru ile Türk parasına çevrilerek damga vergisi hesaplandıktan sonra, ödemenin ileri bir tarihte gerçekleşmesi nedeniyle döviz kurundaki değişikliklere bağlı olarak ilave damga vergisi ödenmesi veya ödenen damga vergisinin bir kısmının iadesi söz konusu olmayacaktır.

Bir başka özellik damga vergisi yönünden zamanaşımı nedeniyle ortaya çıkmaktadır. VUK'un 114'üncü maddesine göre zamanaşımına uğramış damga vergisi, ilgili kağıdın hükümlerinden yeniden yararlandığında tekrar doğmaktadır. Bu durumda Türk parasına çevrimde yeniden yararlanılan tarihte geçerli olan döviz satış kuru esas alınacaktır.

Diğer yandan belli paranın yabancı para üzerinden düzenlendiği sözleşmelerin yenilenmesi, uzatılması, değiştirilmesi, bozulması ve devri yeni bir vergiyi doğuran olayı teşkil edeceğinden bu işlemlere ilişkin kağıtların düzenlendiği tarihteki döviz satış kurlarına itibar edilmesi gerekir.[34] [35] Bununla birlikte sözleşmenin devri halinin gerçekleşmesi durumunda damga vergisinin, kağıdın ilk düzenlendiği anda geçerli olan döviz satış kurundan hareketle hesaplanacağı yönünde Vergi İdaresi'nin görüşlerinin olduğunu da belirtmemiz gerekir[36].

---

[33] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 176.

[34] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 177.

[35] H. Özge Günay, İdris Şenyurt "Damga Vergisi'nde Vergileme Ölçüleri ve Belli Para Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Dünyası Dergisi,** Ocak 2004, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.com.tr, 23.07.2018.

[36] İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.05.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/Muk-65 sayılı özelgesini aktaran; Mehmet Şentürk, "Sözleşmenin

Aynı husus yabancı ülkelerde düzenlenen sözleşmelerin Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı durum için de geçerlidir. Bu durumda vergiyi doğuran olay bu işlemler ile vuku bulacağından Türk parasına çevrimde bu tarihlerdeki döviz satış kuru çevrimde esas alınmalıdır.

Son olarak döviz kurları TCMB tarafından her iş günü 15.30'da belirlenip gerekli kontroller yapılarak 16:00 - 16:30 saatleri arasında güncellendikten sonra ertesi gün Resmi Gazete'de yayımlandığından, kağıdın damga vergisi hesaplanırken düzenlendiği tarihten bir önceki güne ait döviz satış kurları kullanılacaktır. Resmi tatiller, hafta sonları ve yarım gün çalışılan günlerde TCMB tarafından gösterge kurlar belirlenmediğinden, yabancı para üzerinden bu tarihlerde düzenlenen kağıtların Türk parasında çevrilmesinde en son belirlenen döviz satış kurları esas alınacaktır.[37]

2. Belli Paranın Açıkça Belirlenmediği Haller

Bazı hallerde damga vergisine konu kağıtta vergi matrahına esas teşkil eden belli paraya açıkça yer verilmeyebilir. Bu durumda, Danıştay içtihatlarında[38] da öngörülen şekilde öncelikle kağıdın ihtiva ettiği rakamlar aracılığıyla matematiksel hesaplama yöntemiyle belli paraya ulaşılıp ulaşılmadığına bakılmalıdır. Bu yöntemle belli paraya ulaşılması mümkün olmaz ise kağıdın atıf yaptığı başka bir kağıt veya belgede belli paraya yer verilip verilmediği araştırılmalıdır.

a. Matematiksel Hesaplama Kriteri

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, damga vergisine konu kağıtta belli para açıkça belirtilmemiş fakat belli paranın matematiksel olarak hesaplanmasına olanak sağlayan rakamlara yer verilmiş ise bu durumda yapılacak

---

Taraflarındaki Değişikliklerin Damga Vergisine Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2014, (Çevrimiçi) http://www.vergisorunlari.com.tr/, 23.07.2018.

[37] Ekrem Işık, **a.g.e.**, s. 386

[38] İlgili Danıştay içtihatları bir sonraki dipnotta yer almaktadır.

matematiksel hesaplama sonucunda belli paraya ulaşılacak ve üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır. Bu husus DVK'nın 10'uncu maddesindeki "Belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hâsıl edeceği parayı ifade eder." hükmünün gereğidir. Nitekim kağıtlarda damga vergisi matrahı açıkça belirtilmemiş olsa bile yapılacak matematiksel hesaplama ile matraha ulaşmanın mümkün olduğu durumlarda vergilemenin gerçekleşeceği birçok Vergi İdaresi özelgesinde ve Danıştay kararlarında belirtilmiştir.[39]

Dolayısıyla bir kağıdın içinde yer alan bilgilerden matematiksel hesaplama ile belli para ortaya çıkarma olanağının bulunması halinde bu kağıdın belli parayı ihtiva ettiği kabul edilecektir.[40] Örnekle belirtmek gerekirse, bir kira sözleşmesinde aylık kira bedeli ve kira süresinin belirtilmesi durumunda, kira bedeli ile sürenin çarpılması sonucunda bulunan belli para damga vergisi matrahı olarak tespit edilecek ve üzerinden kira sözleşmeleri için öngörülen oranda damga vergisi hesaplanacaktır. Toplam kira bedelinin kağıtta açıkça yer almaması, bu bedel üzerinden damga vergisi hesaplanmasına engel teşkil etmeyecektir.

b. Belli Paranın Kağıt Eklerinden veya Atıf Yapılan Başka Bir Kağıt Üzerinden Hesaplanması

Belli paranın kağıt üzerinden açıkça anlaşılamadığı ve kağıdın matematiksel hesaplama ile belli paraya ulaşılabilecek rakamları içermediği fakat kağıdın eklerinden atıf yapılan başka bir kağıt üzerinden belli paranın hesaplanabildiği durumda damga vergisi bu atıf yapılan kağıdın içerdiği belli para esas alınarak tespit edilecektir.

---

[39] Örnek için Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.06.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-196 sayılı özelgesi., Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-DAMGA-1-127 sayılı özelgesi., (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018, Danıştay 7. Dairesi'nin 03.03.1999 tarih ve E. 1997/4141 K. 1999/891 sayılı kararı., Danıştay 7. Dairesi'nin 14.04.1999 tarih ve E. 1998/674 K. 1999/1463 sayılı kararı., Danıştay 7. Dairesi'nin 12.10.2004 tarih ve E. 2001/3798 K. 2004/2405 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[40] Ender Bozkır, "Damga Vergisi Açısından Sözleşmenin Düzenlendiği Anda Belli Para Tutarının Tespitinin Önemi", **Vergi Sorunları Dergisi,** Şubat 2012, s. 90.

Vergileme ölçülerinin belirlendiği DVK'nın 10'uncu maddesinde bu hususta ayrıca bir hüküm bulunmamakla birlikte, 4'üncü maddesinde atıf yapılan kağıt hükümlerinin de vergilemede göz önünde bulundurulacağı açıkça belirtilmektedir. Kağıtların mahiyetinin tespiti için atıfta bulunulan kağıt hükümlerinin de nazara alınacağı yönündeki 4'üncü madde hükmünün belli paranın tespiti itibariyle de gerekli bağlantıyı sağladığı kabul edilmektedir. Dolayısıyla kağıt eklerinde veya atıf yapılan başka kağıtlardaki para ve rakamlar da vergilemede dikkate alınacak, asıl kağıtta belli para bulunmasa dahi ekleri veya atıf yapılan kağıtlar belli parayı veya belli paranın hesaplanmasını sağlayacak rakamları içerdiğinde nispi vergileme bu para ve rakamlar esas alınarak gerçekleştirilecektir.[41]

Bununla birlikte Türkiye'de düzenlenen kağıtların vergilendirilmesinde atıf yapılan kağıt hükümlerinin belli para tespitinde dikkate alınabilmesi için atıf yapılan kağıdın asıl kağıttan daha evvel düzenlemesi gereği vardır. Zira Türkiye'de düzenlenen kağıtlarda vergiyi doğuran olay asıl kağıdın imzalanması ile gerçekleşeceği için vergilemeye esas belli paranın da bu tarih itibariyle hesaplanabilir olması gereklidir. Yabancı ülkelerde düzenlenen kağıtlarda ise Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilme, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütülme veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanılma tarihinden önce atıfta bulunulan kağıdın düzenlenmiş olması gereklidir.

3. Nüsha Sayısının Belli Paraya Etkisi ve Üst Sınır Uygulaması

DVK'nın 6728 sayılı kanunun 23'üncü maddesiyle değişen 5'inci maddesi uyarınca "bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtlardan, maktu vergiye tabi olanların her bir nüshası ayrı ayrı miktarda; nispi vergiye tabi olanların ise sadece bir nüshası damga vergisine tabidir".

Belli para terimi nispi esasta vergileme için önem arz ettiğinden ve nispi esasta vergilemede yalnızca bir nüsha üzerinden damga vergisi alındığından nüsha sayının belli paraya etkisinin bulunmadığı söylenebilir. Bir başka ifadeyle birden

[41] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 101.

fazla nüshada belli paraya yer verilse dahi damga vergisi yalnızca bir nüshaya ilişkin belli para üzerinden hesap edilecektir.

Diğer yandan, DVK'nın 14'üncü maddesinde her bir kağıt üzerinden hesaplanacak vergi tutarı için bir üst sınır öngörülmüştür. Buna göre her bir kağıt için hesaplanacak vergi 2018 yılı için 2.135.949,30 TL'yi geçemeyecektir. Nispi esasta vergilemede tek bir nüsha damga vergisine tabi olduğundan, söz konusu üst sınırın da bu tek nüsha için dikkate alınması gerekmektedir. Bir başka deyişle tek nüshada yer alan belli para ne olursa olsun alınacak damga vergisi 2018 yılı için 2.135.949,30 TL'den fazla olamayacaktır. Maddeye göre bir önceki yılda uygulanan üst sınır tutarı, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerleme oranında artırılacaktır.

4. Birden Fazla Akit ve İşlem İçeren Kağıtlarda Belli Para

Bir kağıtta birden fazla akit ve işlem bulunması durumunda vergilemenin nasıl yapılacağına ilişkin hükümler DVK'nın 6'ncı maddesinde yer almaktadır.

Madde hükmü uyarınca, bir kağıtta bulunan birden fazla akit ve işlemler birbirinden tamamen ayrı ise, bu akit ve işlemlerin her birinden ayrı ayrı damga vergisi alınır. Buna göre aynı kağıtta bulunan birbirinden tamamen ayrı akit ve işlemlere ilişkin belli paranın toplam tutarı damga vergisi matrahını oluşturacaktır. Örneğin bir gayrimenkul satış sözleşmesinde hem satış bedeli, hem de satıştan sonra 5 yıl süreyle mülkiyet hakkını devredene gayrimenkulün kiralanması öngörülmüş ise, damga vergisine esas belli para satış bedeli ile kira bedelinin toplamı olacaktır. Bu halde 35 seri no.lu DVK genel tebliğine[42] göre 14'üncü maddede yer alan üst sınır da her bir akit ve işlem için ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Burada amaç başlangıçta damga vergisine tabi tutulan kağıt üzerine daha sonra eklenecek işlemlerin vergilendirilmesini sağlayarak vergiden kaçınmayı önlemektir.

[42] 21.12.1998 tarih ve 23560 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu hüküm olmasa idi, kişiler hukuki işlemler nedeniyle ayrı ayrı kağıt düzenlemek yerine tek kağıt düzenlemek suretiyle vergiden kaçınabileceklerdi.[43]

Bununla birlikte, söz konusu akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma iseler, bu defa damga vergisi en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınacaktır.

Vergi İdaresi'nin görüşüne göre kağıtların düzenlenmesindeki amaçla bağdaşan ve bütünlük oluşturan akit ve işlemlerin aynı kağıtta yer alması ve tamamının kağıdın düzenlenmesi anında mevcut olması durumunda, o akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma olarak kabul edilecektir.[44] Bu halde ise yine 35 seri no.lu DVK genel tebliğine göre üst sınır en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem için dikkate alınacaktır. Bu uygulamanın tipik örneği esas işlem bedelinden başka cezai şart ve teminat tutarları içeren sözleşmeler olmakla birlikte, 6728 sayılı Kanun'la DVK'nın 6'ncı maddesine eklenen fıkraya göre "pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevkifi, cezai şart gibi bir sözleşmenin müeyyidesi mahiyetinde olan taahhütlerden, bu taahhütler başlı başına bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisi alınmaz". Bu değişiklikten önce Vergi İdaresi bazı görüşlerinde[45] sözleşmede bulunan bu gibi taahhütlerin de damga vergisi matrahına ilave edilmesi gerektiğini belirtmekte; bazı görüşlerinde ise[46] olması gereken şekilde asıl işlem ve bu işlemlere ilişkin bedelin kıyaslanarak en yüksek vergi alınması gereken tutarın damga vergisine tabi olması gerektiğini belirtmekteydi.

Öte yandan cezai şartların ayrı bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisine tabi olmaması hükmünün mükellefler tarafından kötüye kullanılması imkânı

---

[43] Nuri Değer, **a.g.e.**, s. 169, 170.

[44] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.10.2008 tarih ve 3891 sayılı özelgesini aktaran Zekai Özcan, "Aynı Asıldan Doğma Akit veya İşlemlerde (Kira Sözleşmelerindeki Kefalet Akdi Vb.) Damga Vergisi Hesaplaması, **Vergi Sorunları Dergisi,** Ekim 2009, (Çevrimiçi) http://www.vergisorunlari.com.tr/, 23.07.2018.

[45] Bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1493-223 sayılı özelgesi, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-602 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[46] Bkz. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.12.2016 tarih ve 66813766-155[6-2015/36]-108000 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

söz konusu olabilir. Şöyle ki özellikle ifaya eklenen cezai şartın mevcut olduğu sözleşmelerde, ceza şartının asli edime oranla çok daha yüksek tutarda belirlenmesi ve sözleşme taraflarının kendi aralarında anlaşarak muvazaalı bir şekilde cezai şartın bağlandığı olayı gerçekleştirmeleri durumunda, damga vergisi sadece düşük tutardaki asli edim bedeli üzerinden alınacağından matrah tam olarak kavranamamış olacaktır.[47]

Yine 6'ncı madde hükmüne göre bir kağıttaki akit ve işlemlere asıl işlemin akitlerinden başka bir şahsın eklenen akit ve işlemi ayrıca damga vergisine tabi tutulur. Bununla birlikte mükellefler üzerindeki damga vergisi yükünü azaltmak amacıyla DVK'nın 6'ncı maddesinde 6728 sayılı Kanun'la yapılan bir başka değişikliğe göre, "bir kağıt üzerinde birden fazla adi kefalet ve garanti taahhüdü bulunması halinde, ayrı ayrı olmak üzere bunlardan yalnızca birinden damga vergisi alınır". Dolayısıyla kağıt üzerindeki adi kefalet ve garanti taahhüdü sayısı ne olursa olsun damga vergisine esas belli para sadece bir adet adi kefalet ve bir adet garanti taahhüdüne ilişkin tutarların toplamı olacaktır. 35 seri no.lu DVK genel tebliğine göre ise üst sınır asıl işlem ile birer adet adi kefalet ve garanti taahhüdü için ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

5. Birden Fazla İmza İçeren Kağıtlarda Belli Para

Damga vergisinde genel kural imza adedinden bağımsız olarak kağıdın bir kere vergiye tabi tutulmasıdır. Nitekim DVK'nın 7'nci maddesinin birinci fıkrasında "kağıtlara konulan imzanın birden fazla olmasının verginin tekerrürünü gerektirmeyeceği" açıkça hüküm altına alınmıştır.

Genel kuralın istisnasını ise makbuz ve ibra senetleri oluşturmaktadır. Konusunu belli para oluşturan nispi esasta vergiye tabi makbuz ve ibra senetlerine ilişkin ayrık hüküm maddenin üçüncü fıkrasında yer almaktadır. Buna göre nispi esasta vergiye tabi ve birden fazla kişinin imzasını taşıyan makbuz ve ibra senetlerine her imza sahibine ait olan hisse ayrıca belli edilmiş ise, vergi hisselerine

---

[47] Görkem Pehlivan, "Sözleşmelerde Yer Alan Cezai Şartların Damga Vergisi Matrahına Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi,** Şubat 2010, s. 91.

göre ayrı ayrı ödenecektir. Yani bu durumda verginin matrahı makbuz veya ibra senedinde yazan belli para olacaktır. Hisseler ayrıca belli edilmemiş ise nispi verginin imza adedi oranında belli paranın artırılarak alınacağını savunan yazarlar bulunmakla birlikte[48], bu durumda da genel kurala göre verginin belli para üzerinden bir defa alınacağı görüşünde olan yazarlar[49] da bulunmaktadır. Kaleme alınış yönünden belli zaaflar taşısa da, bizim görüşümüz de hisse paylarının ayrıca belirtilmediği durumda damga vergisinin imza adedine göre hesaplanan belli para üzerinden alınacağı yönündedir.

6. Kağıtlarda Belli Paranın Artması, Kağıtların Devri, Feshi, Süre Uzatımı

Vergi nispetinin düzenlendiği DVK'nın 14'üncü maddesinde belli parayı ihtiva eden kağıtlarda bedel artışı, kağıtların devri ve kağıtlarda yer alan sürenin uzatılması hallerinde vergilemenin nasıl gerçekleşeceği de hüküm altına alınmıştır.

Madde hükmü uyarınca, sözleşmelerin değiştirilmesi durumunda artan miktar aynı oranda damga vergisine tabidir. Buradaki artan miktardan kasıt sözleşmede yazılı belli parada meydana gelen artıştır. Belli parada artış olmaksızın yapılan sözleşme değişikliklerinin (süre uzatımı veya sözleşme devrinin de olmadığı varsayımıyla) nispi damga vergisine tabi tutulmayacaktır.[50]

Aynı kağıtla ilgili olarak belli parada hem artış, hem de azalış öngören değişikliklerin yapılması durumunda damga vergisi (varsa) net artış tutarı üzerinden hesaplanacaktır. Konuyla ilgili olarak, "... Projesi Alt Yüklenici Sözleşmesi" adlı kağıtta zeyilname ile sözleşmenin birim fiyatlarında artış ve azalışlar yapıldığı durumda, zeyilnameye ait damga vergisinin artış kalemleri toplamı üzerinden mi yoksa artış azalış fark tutarı üzerinden mi alınması gerektiği hususundaki soruya

---

[48] Gerekçeleri için Bkz. Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 137-139.

[49] Ahmet Kırman, **a.g.e.**, s. 196.

[50] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 189, 190.

Vergi İdaresi, artış ve azalışlar dikkate alınmak suretiyle nihai artış tutarı üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği yönünde görüş vermiştir.[51]

DVK'nın 14'üncü maddesinde de vergi yükünü azaltmaya yönelik olarak 6728 sayılı Kanun'la bir değişiklik yapılmıştır. Buna göre, bir sözleşmeden azami tutarda damga vergisi alınmış ise, sözleşmenin diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın sadece bedelinin artırılması halinde artan bedele ilişkin ilave damga vergisi alınmayacaktır.

Kağıtların devri halinde ise aslından alınan verginin dörtte biri oranında damga vergisi alınacaktır. Bu durum yalnızca belli parayı ihtiva eden ve nispi esasa göre vergiye tabi olan sözleşmeler için geçerlidir. Belli parayı ihtiva etmeyen, dolayısıyla nispi esasta vergileme yapılamayan veya maktu esasta vergilendirilen sözleşmelerin devrinde ise damga vergisi alınması mümkün değildir.[52] Yabancı para üzerinden düzenlenen sözleşmelerde sözleşmenin devri halinin gerçekleşmesi durumunda bu durum yeni bir vergiyi doğuran olayı teşkil edeceğinden, bu işleme ilişkin kağıtların düzenlendiği tarihteki döviz satış kurlarına itibar edilmesi gerekir.[53] [54] Bununla birlikte sözleşmenin devri halinin gerçekleşmesi durumunda damga vergisinin, kağıdın ilk düzenlendiği anda geçerli olan döviz satış kurundan hareketle hesaplanacağı yönünde Vergi İdaresi'nin görüşlerinin olduğunu da belirtmemiz gerekir.[55]

Diğer yandan 6098 sayılı TBK'nın 205'inci maddesinde düzenlenen "sözleşmelerin devri" ile aynı Kanun'un 206'ncı maddesinde düzenlenen "sözleşmeye katılma" farklı müesseseler olup; sözleşmelerin devrinde olduğu gibi

---

[51] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.10.2017 tarih ve 66813766-155[1-2017/20]-69170 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[52] Ekrem Işık, **a.g.e.**, s. 408.

[53] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 177.

[54] H. Özge Günay, İdris Şenyurt "Damga Vergisi'nde Vergileme Ölçüleri ve Belli Para Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Dünyası Dergisi,** Ocak 2004, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.com.tr, 23.07.2018.

[55] İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.05.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/Muk-65 sayılı özelgesini aktaran; Mehmet Şentürk, "Sözleşmenin Taraflarındaki Değişikliklerin Damga Vergisine Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2014, (Çevrimiçi) http://www.vergisorunlari.com.tr/, 23.07.2018.

taraf değişikliği değil, taraf sayısında artış sonucu doğuran sözleşmeye katılmada (sözleşme bedelinde bir artış söz konusu olmadığı sürece) damga vergisi gündeme gelmeyecektir.[56]

DVK'nın 2'nici maddesinde kağıtların bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisine tabi olduğu açıkça belirtilmiştir. Sözleşme hükümlerinin bozulması, sözleşmenin feshi anlamına gelmektedir.[57] Sözleşmenin feshinin hangi oranda damga vergisine tabi olduğu ise DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda belirtilmektedir. Buna göre fesihnameler binde 1,89 oranında nispi damga vergisine tabidir. Bir kağıdın fesihname olup olmadığının tespiti için içerdiği hükümlere bakılması yeterlidir. Bu mahiyette bir kağıdın fesihname dışında başka bir isimle başlıklandırılmasının vergileyeme etkisi bulunmamaktadır. Ayrıca bir kağıdın fesihname olarak damga vergisine tabi tutulabilmesi için o kağıt üzerinde sözleşme taraflarının tümünün imzasının bulunması gerekmemektedir. Tek taraflı fesih bildirimleri üzerinden de yukarıda belirtilen oranda damga vergisi hesaplanması icap etmektedir.[58]

Kağıtların süresinin uzatılması da yine aynı miktar veya nispette damga vergisine tabidir. Bununla birlikte kendiliğinden uzayan, yani uzaması için ilave bir kağıt düzenlenmesine gerek olmayan sözleşmelerin süre uzatımları damga vergisine tabi değildir.[59] Çünkü bu hallerde tarafların aktif bir eylem ve iradesi ile yapılmış yeni bir hukuki muamele bulunmamaktadır.[60] Kendiliğinden uzayan kira sözleşmeleri bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

---

[56] Görkem Pehlivan, "Sözleşmeye Katılma ve Sözleşmenin Devrinde Damga Vergisi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi,** Mayıs 2014, s. 78.

[57] Ahmet Arslan, "Sözleşmelerin Feshi veya Devrinde Damga Vergisi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi,** Aralık 2017, s. 132.

[58] Bu yönde Vergi İdaresi görüşü için bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2013 tarih ve 90792880-155[1-2012/170]-175 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[59] Bu yöndeki yargı kararı için Bkz. Danıştay 7. Dairesi, E. 1993/5576 K. 1995/5516 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[60] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 201.

Burada taraflardan birinin kendiliğinden süre uzatımına ilişkin sözleşme maddesini diğer tarafa yazı ile hatırlatmasının, süre uzatımına bağlı ilave damga vergisi doğurmayacağı tabiidir. Nitekim bir Vergi İdaresi özelgesinde[61], "2013 yılı için düzenlenen protokolün 2015 yılında da aynı şartlar ile devam edilmesinin ... A.Ş.'ye bildirilmesine yönelik olarak düzenlenen yazının damga vergisine tabi olup olmayacağı" yönündeki soruya, sözleşmenin süresinin kendiliğinden uzadığı dikkate alındığında, "daha önce düzenlenmiş bir sözleşmenin aynı şartlar ile devam edeceğine dair ... A.Ş.'ye yönelik olarak düzenlenen ve sözleşmenin ilgili maddesinde belirtilen bu hususu hatırlatma mahiyetinde olduğu anlaşılan yazının, sözleşmenin süresini uzatan damga vergisine tabi kağıt olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı" cevabı verilmiştir.

[61] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.05.2016 tarih ve 90792880-155[2016/339]-94827 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BELLİ PARA İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

A. Bedelin Tarifeye Göre Belirlenmesi

Taraflar birçok durumda üzerinde anlaştıkları hukuki işlemin bedelini belirli iş hacmi aralığına bağlı olarak değişen tarifeler üzerinden belirleyebilmektedir. Örnekle belirtmek gerekirse taraflar düzenledikleri sözleşmede 1.000.000 TL'den az mal alımı için 100 TL olan ton başına mal fiyatının 1.000.000 TL'den fazla mal alımı için fiyatın 90 USD, 1.500.000 TL'den fazla mal alımı için fiyatın 80 USD, 2.000.000 TL'den fazla mal alımı için ise fiyatın 70 USD olacağını belirlediklerinde, sözleşmenin düzenlendiği anda ne kadarlık mal alımı yapılacağının, dolayısıyla ton başına mal fiyatının bilinmemesi nedeniyle damga vergisi matrahını oluşturacak belli paranın da bilinemeyeceği, bu nedenle de kağıdın damga vergisine konu olmayacağını söyleyebiliriz.

Yukarıdaki örnekte sözleşmede bulunan rakamlar belli para, dolayısıyla da matrah olarak dikkate alınamaz çünkü bu rakamlar edimin bedelini belirlememekte sadece üzerinde anlaşılan fiyatlama yöntemini açıklığa kavuşturmaktadır.[1] Çalışmamızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere belli para teriminden anlaşılması gereken kağıda konu hukuki işlemin bedelidir. Bu nedenle, taraflarca imzalanan kağıt ile ispat konusu yapılmak amacını taşımayan ve sözleşmenin konusu olmayan paraların sırf kağıtta yazılı olması sebebiyle damga vergisine tabi tutulması damga vergisinin amacına aykırılık oluşturacaktır.

Bununla birlikte örnekte bahsedilen sözleşmenin herhangi bir yerinde, örneğin asgari 1.000.000 TL tutarında mal alınacağı hükmüne yer verilseydi, damga vergisinin alımı taahhüt edilen bu asgari tutar üzerinden hesaplanacağı tabiidir.

Konuyla ilgili başka bir güzel örnek KDV iadesine ilişkin Yeminli Mali Müşavir tasdik sözleşmeleridir. Bu sözleşmelere ilişkin ücret tarifesi Maliye Bakanlığı

---

[1] M. Erdoğan Öcal, "Sözleşmelerin Damga Vergisi Yükümlülüklerinde Belli Para Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi,** Ekim 2016, s. 10.

tarafından her yıl yayımlanmaktadır. 2017 yılına ilişkin KDV iadesi tasdik işlemlerine ilişkin ücret tarifesi[2] aşağıdaki gibidir:

KATMA DEĞER VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İŞLEMLERİ	
KDV VE ÖTV İADE VE MAHSUP İŞLEMLERİ TASDİKİ	
i- 85.764 TL' ye kadar olan kısım için	: %7
ii- Sonraki 169.077 TL için	: %5,5
iii- Sonraki 251.165 TL için	: %3,5
iv- Sonraki 340.604 TL için	: %1,5
v- Sonraki 427.593 TL için	: %0,55
vi- 1.274.203 TL' yi aşan kısım için	: %0,25
Bu suretle hesaplanacak ücret 1.887 TL'den az olamaz. Yıllık denetleme ve tasdik sözleşmesi olmayan kuruluşlarda bu tarifeye göre bulunacak ücret %20 artırılarak uygulanır.	

Yukarıdaki tarifeyi içeren bir tasdik sözleşmesiyle ilgili olarak damga vergisinin nasıl hesaplanacağına ilişkin Vergi İdaresi'ne sorulan sorulara idare, sözleşmenin tarifede belirlenen asgari ücret tutarı esas alınmak suretiyle bulunacak matrah üzerinden damga vergisine tabi olacağı görüşlerini vermiştir.[3] İdarenin bizim de katıldığımız görüşlerine göre asgari ücret dışında sözleşmede yer alan diğer tutarların damga vergisine konu belli para olarak dikkate alınması mümkün değildir. Zira tasdik sözleşmenin düzenlendiği anda hangi tutarda KDV iadesi alınacağı bilinmemektedir.

B. Bedelin Borsa veya Endeks Fiyatlarına Bağlanması

Kağıda konu hukuki işleme ilişkin fiyatların belirlenmesinde kimi zaman borsa veya endeks fiyatları kullanılabilmektedir. Bu yöntem özellikle kağıda konu malın fiyatının ulusal veya uluslararası borsa veya endekslerde yayımlandığı ve malın ticaretinin bu fiyatlar üzerinden yapıldığı durumlarda uygulama alanı bulmaktadır. Örneğin petrol ve demir cevheri ticaretine yönelik olarak düzenlenen kağıtların büyük bir kısmının fiyat maddelerinde, mal alım-satımının gerçekleşeceği dönemlerde geçerli olacak borsa veya endeks fiyatlarının birim fiyat olarak esas alınacağı yer almaktadır.

---

[2] 30.12.2017 tarih ve 30286 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[3] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.01.2013 tarih ve 90792880-155[1-2011/1744]-12 sayılı özelgesi., Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-320-10-8-105 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.com.tr, 23.07.2018.

Konuyu bir örnekle somutlaştırmak gerekirse, Türkiye'deki (A) firması ile yurtdışındaki (B) tedarikçisi arasında 01.01.2018 tarihinde bir senelik demir cevheri alım sözleşmesi imzalanmıştır. Sözleşmeye göre toplam 1.000.000 tonluk demir cevheri 250.000 tonluk partiler halinde yılın 3'er aylık dönemlerinin sonlarında sevk edilecek ve sevklere konu faturalar her bir 3 aya ilişkin IODEX[4] endeks ortalamaları esas alınarak düzenlenecektir.

Örneğe konu kağıdın Türkiye'de imzalandığı varsayıldığında, kağıdın yazılıp imzalandığı yani vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği 01.01.2018 tarihinde 2018 yılına ilişkin 3'er aylık IODEX endeksleri belli olmadığından üzerinden damga vergisi hesaplanacak belli paranın tespit edilemediği açıktır. Bu durumda söz konusu kağıt damga vergisine konu olmayacaktır.

Bununla birlikte vergi yazınında hâkim görüş, sözleşmenin imzalandığı 01.01.2018 tarihinde geçerli olan endeks fiyatları ile sözleşmede yazılı 1.000.000 tonun çarpılması suretiyle bulunacak tutar üzerinden nispi esasta damga vergisi hesaplanması gerektiği şeklindedir.[5] Bu görüşe katılmamız mümkün değildir. Çalışmamızın önceki bölümlerinde detaylı olarak açıklandığı üzere nispi esasta vergileme için kağıtların imzalanarak hukuken tekemmül ettikleri anda belli paranın mevcut olması gerekir. Sonradan oraya çıkabilecek ya da hesaplanması mümkün olabilecek belli para üzerinden damga vergisi hesaplanması mümkün değildir.

Diğer yandan yukarıdaki örneğe konu sözleşmede sevkiyatlara konu fiyatların sözleşmenin imzalandığı tarihte belli olmayıp, 3'er aylık dönemlerin sonunda

---

[4] Platts demir cevheri endeksi olarak da isimlerinden IODEX endeksi S&P Global tarafından uluslararası piyasalarda yayımlanmaktadır. (Çevrimiçi), https://www.platts.com/price-assessments/metals/iodex-iron-ore, 30.11.2017.

[5] Bu yöndeki görüşler için Bkz. Mehmet Yıldırım, **Damga Vergisi Kanunu Şerh ve İzahları,** Ankara, Doğuş Matbaacılık, 1964, s. 104., Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 150., Ahmet Kırman, **a.g.e.**, s. 211., Ekrem Işık, **a.g.e.**, s. 328., Uğur Uğurlu, **Kira Kontratlarında Damga Vergisi Uygulaması,** Legal Yayınevi, 2012, s.92., Nedim Tolga Süer, "Damga Vergisi Kanunu Uygulamasında Belli Para Terimi", **Vergi Dünyası Dergisi,** Mart 2006., (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.com.tr, 23.07.2018, Yalçın Demirsoy, "Damga Vergisinde Kağıtların Mahiyetlerinin Tayini ve Vergileme Ölçüleri", **Vergi Dünyası Dergisi,** Eylül 1991., (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.com.tr, 23.07.2018, Şaban Küçük, "Matrahı Oluşturan Bedelin Sonradan Belli Olması Halinde Damga Vergisi Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi,** Nisan 2011., (Çevrimiçi) www.yaklasim.com.tr, 23.07.2018.

netleşeceği açıktır. Bir başka ifadeyle, sözleşmenin imza tarihi itibariyle belli paranın tespitinde kullanılabilecek objektif bir veri sözleşme üzerinde bulunmamaktadır. Tarafların bu açık iradesine rağmen sözleşmenin imzalandığı tarihteki endeks fiyatı kullanılarak tespit edilen tutar üzerinden damga vergisi hesaplanması damga vergisinin "taraflar arasında mutabık kalınan belli miktar parayı ispat vasıtası olarak sözleşme hükümleri aracılığı ile koruma altına almak ve bu tür korumadan yararlananlar için de bir takım vergisel yükümlülükler getirmek" olarak özetlenebilecek konuluş amacıyla bağdaşmamaktadır. Zira bu yolla belirlenecek tutar taraflara herhangi bir hukuksal koruma sağlamayacağı gibi parasal tutar yönünden çıkabilecek uyuşmazlıklarda delil olarak da kullanılamayacaktır.[6]

Yukarıda belirtildiği üzere birçok yazar, ileride belli olacak endeks veya borsa fiyatlarının hukuki işlemin bedelinde geçerli olacağı yönünde tarafların anlaşmalarına rağmen, imza tarihindeki endeks veya borsa fiyatları üzerinden belli para hesaplanabilmesi nedeniyle sözleşmenin nispi damga vergisine tabi olması gerektiği görüşündedirler. Bununla birlikte aynı yazarların birçoğu yabancı para üzerinden düzenlenen sözleşmelerde vade farkı veya faiz öngörülmesi durumunda, vade tarihlerinde kurun ne olacağının bilinmemesi gerekçesiyle sözleşmenin düzenlenmesi sırasında kur farkına bağlı olarak hesaplanabilir belli para olmadığını belirtmektedir. Oysa sözleşmenin imza edildiği tarihte tarafların üzerinde anlaştıkları endeks veya borsa fiyatı da belli değildir. Dolayısıyla aynı gerekçe ile ileride belli olacak endeks veya borsa fiyatının esas alındığı sözleşmelerde imza tarihinde belli paranın oluşmadığının kabulü gerekir. Bu tür sözleşmelerin damga vergisine tabi olabilmesinin tek yolu, yabancı para üzerinden düzenlenen sözleşmelerde imza tarihindeki döviz satış kurunun belli para tespitinde dikkate alınacağı yönündeki kanun maddesine benzer bir yasal düzenleme yapılmasıdır.

Konuyla ilgili Danıştay 7. Dairesi'nin eski tarihli kararlarında[7] sözleşme fiyatı olarak ileride belli olacak tarifeler taraflarca kabul edilmiş olmakla birlikte alımı

---

[6] Üzeyir Kara, "Borsaya Göre Fiyatı Belirlenen Metal Ürünlerine İlişkin Düzenlenen Yurt Dışı Sözleşmelerde Damga Vergisi Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi,** Mart 2017, s. 34.

[7] Danıştay 7'nci Dairesi'nin 08.10.1988 tarih ve E. 1982/3791 K. 1985/1977 sayılı Danıştay 7'nci Dairesi'nin 04.12.1995 tarih ve E. 1993/3135 K. 1995/4978 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

öngörülen mal miktarının sözleşmede yer alması nedeniyle, imza tarihindeki tarife fiyatları ile miktarın çarpımı sonucu bulunacak tutarın damga vergisine esas belli para olması gerektiği belirtilmiştir.[8] Aynı dairenin başka bir kararında[9] ise, yıllara yaygın bir inşaat işi ile ilgili olarak taraflar arasındaki sözleşmede Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından ilgili yıllarda yayımlanacak yapı birim maliyet fiyatlarının esas alınacağı konusunda anlaşılmış olmasına rağmen, yapımı taahhüt edilen m2 ile sözleşmenin imzalandığı tarihteki yapı birim maliyetlerinin çarpılması suretiyle damga vergisine konu belli paranın oluştuğu kabul edilmiştir.

Önceki kısımlarda belirttiğimiz gerekçelerle yukarıda yer verilen yargı kararlarına katılmamız mümkün değildir. Nitekim bu konudaki yakın tarihli yargı içtihatları da değişmiş ve ileride değişebilecek nitelikte değerler içeren sözleşmelerde belli paranın oluşmadığı belirtilmiştir. Örneğin 2016 tarihinde verilen bir Danıştay kararında[10], alım-satıma konu doğalgaz miktarı belli olup fiyat olarak BOTAŞ tarafından ileride açıklanacak birim fiyatların esas alındığı Doğal Gaz Satış Sözleşmesinde, doğalgaz fiyatlarının altı ay içerisinde nasıl bir seyir göstereceğinin önceden bilinmediği, bu durumda kağıtta yer almayan üstelik zamana ve miktara göre değişebilecek bazı matematiksel hesaplamalar sonucu bulunacak değerin, yasanın aradığı anlamda belli para olarak kabulünün mümkün olmadığı açıkça belirtilmiştir.[11] Yine bir Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı'nda[12], akaryakıt ve madeni yağ satış miktarı belli olmakla birlikte fiyat olarak Petrol Ofisinin

---

[8] *08.10.1998 tarihli kararın azınlık oyunda, "Uyuşmazlığa konu tarhiyatın dayanağını teşkil eden ve bayilik sözleşmesine ek olarak "özel anlaşma" adı altında düzenlenen belgenin incelenmesinde, imzası noter tarafından tasdik edilen kişinin bu belgede gösterilen miktarda akaryakıt satışını taahhüt ettiği görülmektedir. Belgede gösterilen rakamlar, bayinin yılda ve 5 yılda satacağı asgari akaryakıt ve madeni yağ miktarını göstermekte olup, bu miktarın kesin olmaması ve birim fiyatının zaman ve mekân açısından farklılık göstermesi nedeniyle belli bir parayı ihtiva edecek nitelik taşımamaktadır." ifadesi yer almaktadır.*

[9] Danıştay 7. Dairesi'nin 12.10.2004 tarih ve E. 2001/3798 K. 2004/2405 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[10] Danıştay 9. Dairesi'nin 02.03.2016 tarih ve E. 2013/1085 K. 2016/1104 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[11] Aynı yönde başka bir Danıştay kararı için bkz. Danıştay 9. Dairesi'nin 18.02.2016 tarih ve E. 2013/1039 K. 2016/569 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[12] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 18.11.1994 tarih ve E. 1994/26 K. 1994/438 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

satış tarihlerindeki fiyatlarının geçerli olacağının belirtildiği sözleşmede, akaryakıt fiyatlarının beş yıllık sürede nasıl bir seyir göstereceğinin önceden belirlenmesinin mümkün olmaması nedeniyle yasanın aradığı anlamda belli paranın meydana gelmediği belirtilmiş ve sözleşmenin imza tarihindeki Petrol Ofisi fiyatlarının belli para tespitinde esas alınması Kurul tarafından kabul görmemiştir.[13]

Yukarıdaki örneğe konu kağıdın yurtdışında imzalandığı varsayıldığında ise, vergiyi doğuran olay söz konusu kağıdın Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı tarihlerde gerçekleşeceğinden, bu tarihlerde kağıtta yer alan borsa veya endeks fiyatının belli olması durumunda damga vergisine konu belli paranın hesaplanabilir olacağı söylenebilir.

C. Vade Farkı veya Faiz İçeren Sözleşmelerde Belli Para

Sözleşme taraflarından birinin ediminin para borcu olduğu durumda, bedelin vadeli şekilde tahsil edilebilecek olmasına bağlı olarak sözleşme üzerinde ayrıca bir vade farkı veya faiz öngörülebilir. Tahsilatın tamamının veya bir kısmının vadeli olarak gerçekleşebileceği sözleşmenin imza edildiği tarihte belli ise, öngörülen vade farkı veya faiz tutarı da belli paranın tespitinde dikkate alınacaktır. Para borcunun vadeli olarak ödemesinin bir tarafın tercihine bırakılmış olması bu sonucu değiştirmeyecektir. Zira ödemenin vadeli olarak gerçekleşip gerçekleşmeyeceği sözleşmenin imzalandığı tarihte belli olmasa dahi, sözleşmenin vadeli ödemeyle ilgili olarak taraflardan birine hak sağladığı, diğerini yükümlülük altına soktuğu bellidir.

Örneğin bir satış sözleşmesinde 1.000.000 TL satış bedelinin yarısının sözleşmenin imza edildiği tarihten itibaren 1 ay içinde peşin olarak, diğer yarısının ise sözleşmenin imza tarihi takip eden 3.ayın sonunda %10 vade farkı ile tahsil

[13] Bu yöndeki diğer yargı kararları için Bkz. Danıştay 7. Dairesi'nin 26.01.2010 tarih ve E. 2007/3574 K. 2010/265 sayılı kararı., Danıştay 9. Dairesi'nin 19.06.1996 tarih ve E. 1996/472 K. 1996/2308 sayılı kararı., Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 06.11.1998 tarih ve E. 1997/103 K. 1998/341 sayılı kararı., Danıştay 9. Dairesi'nin 14.02.1990 tarih ve E. 1989/4572 K. 1990/461 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

edileceği ön görülmüş ise damga vergisine esas belli para bedelin peşin ödenecek 500.000 TL'lik kısmı ile vadeli olarak tahsil edilecek 550.000 TL'nin toplanması ile 1.550.000 TL olarak bulunacaktır. Vadeli ödeme sözleşmede seçimlik hak olarak öngörülmüş olsa idi, yani örneğin satış işlemine ilişkin bedelin peşin veya sözleşmenin imzası tarihinden itibaren 3 ay sonra %10 vade farkı ilavesi ile ödenebileceği belirtilmiş olsaydı, bu halde sözleşmenin imzalandığı tarih itibariyle vadeli ödemenin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belli olmasa dahi kanaatimizce damga vergisine esas belli para vade farkı dahil satış bedeli olmalıdır. Aksi durumda tarafların piyasa rayiçlerinin çok üzerinde vade farkı öngörmeleri ve vergiden kaçınmak amacıyla muvazaalı şekilde seçimlik hakkın vadeli ödemeden yana kullanılması yoluyla damga vergisinin çok daha düşük olan peşin bedel üzerinden ödenmesi mümkün olabilecektir. Bu muvazaalı durumun Vergi İdaresi tarafından tespit edilmesi halinde cezalı tarhiyatla karşılaşılabileceği tabiidir.

Diğer yandan DVK'ya ekli (2) sayılı tablonun IV/23 maddesi uyarınca "bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullandırılacak kredilere, bunların teminatlarına, geri ödenmelerine, devrine ve krediden doğan alacakların temlikine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler damga vergisinden istisnadır". Dolayısıyla maddede sayılan kuruluşlar dışında kullanılan kredilere ilişkin kağıtlar damga vergisine tabi olacaktır. Bu kapsamda iş ve kanuni merkezi yurtdışında bulunup banka ve finans kurumu niteliğinde olmayan bir kurumdan kredi kullanan bir mükellefin, anapara ve faiz tutarı yer alan kredi sözleşmesinin damga vergisinin ana para üzerinden mi yoksa faiz üzerinden mi hesaplanacağı şeklindeki sorusuna Vergi İdaresi'nin, her iki işlemin aynı kağıtta toplanması ve bir asıldan doğmuş olması sebebiyle, söz konusu sözleşmenin DVK'nın 6'ncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca en yüksek vergi alınmasını gerektiren tutar olan kredi tutarı üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerektiği, dolayısıyla faizin damga vergisine konu belli paraya dahil edilmesine gerek olmadığı yönünde görüş vermiştir.[14]

[14] Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.09.2014 tarih ve 45404237-155[13-20]-236 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

Yukarıdaki olayda tek bir işlem, yani kredi kullandırma işlemi olduğu ve bu işlemin karşılığının da anapara ve faiz tutarı toplamından oluştuğu gerekçesiyle Vergi İdaresi'nin bu görüşüne katılmamız mümkün değildir. Nitekim bir Danıştay kararında[15], tahvillerin anaparası ile faizlerinin aynı kağıtta toplanması nedeniyle damga vergisinin en yüksek meblağ olan anapara üzerinden alınması gerektiği ileri sürülmesine rağmen, yükümlü bankanın ihraç edilen tahvilin sadece anaparasını değil, anapara ile birlikte faizinin de vadesinde ödeneceğini taahhüt etmesi nedeniyle damga vergisinin anapara ve faiz tutarının toplamı üzerinden hesaplanması gerektiği yönündeki ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır.

İkrazat sözleşmelerinde ise faiz tutarları belli paraya dahil edilmemekle birlikte bunun nedeni DVK'ya ekli (1) sayılı tablonun IV/1-c kısmında damga vergisine tabi kağıt olarak "ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler"in belirtilmesidir. Makbuz veya senet üzerinde anapara tutarı yer alacağı için damga vergisi de sadece anapara üzerinden hesap edilecektir.[16]

D. Sipariş Mektubu ve Cevaplarında Belli Para

Zaman zaman işletmeler ihtiyaç duydukları mal veya hizmetleri sipariş mektubu veya proforma faturalar[17] yoluyla tedarikçi firmalara bildirebilmektedirler. Burada sipariş mektubu veya proforma faturalar başlı başına bir anlaşmanın ortaya çıkmış olduğunu teyit etmek için değil, anlaşmanın oluşmasını sağlamak için gereklidir.[18] Anlaşma ise ancak tedarikçi firmaların da bu mal veya hizmeti tedarik etmeyi kabul ettiğini alıcı işletmelere ilettiği, bir başka ifadeyle karşılıklı icap ve kabulün tamam olduğu anda kurulmuş olacaktır. Bu işlemlerle ilgili olarak damga vergisi doğabilmesinin şartı ise karşılıklı icap ve kabullerin yazılı ve yetkililer tarafından imzalı kağıtlar eliyle gerçekleşmesidir.

---

[15] Danıştay 7. Dairesi'nin 14.11.1995 tarih ve E. 1993/4981 K. 1995/4400 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[16] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 152, 153.

[17] A. Özkan Buyruk, "Proforma Faturaların Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu" **Vergi Dünyası Dergisi,** Temmuz 2010, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.com.tr, 23.07.2018.

[18] Serkan Özdemir, "Sipariş Mektubu, Sipariş Formu ile Proforma Faturaların Damga Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi,** Ekim 2014, (Çevrimiçi) http://www.vergisorunlari.com.tr/, 23.07.2018.

Mükellefler sözleşme düzenlenmeksizin tek taraflı yazılı sipariş emirleri ve bu emirlerin karşı tarafça yine yazılı olarak tek taraflı kabul edilmesi durumunda, imzalar aynı kağıtta toplanmadığı için damga vergisi doğmadığını düşünebilmektedirler. Oysa burada önemli olan imzaların aynı kağıtta toplanması değil, icap ve bu icaba uygun olarak kabulün karşılıklı olarak imzalı kağıtlar aracılığıyla gerçekleşmesidir. Nitekim konuyla ilgili açıklamaların yer aldığı 17 seri no.lu DVK genel tebliğinde[19], "bir aktin oluşması için bir tarafın icapta (teklif) bulunması diğer tarafın ise bu teklifi kabul etmesi gerektiği; icap ve kabulün yazılı olarak yapılması ve bir kağıtta birleşmesi halinde bu kağıt mukavelename olacağı; icabın tek taraflı ve yazılı bir şekilde yapılması halinde bu kağıda teklifname, kabulün ayrı bir kağıtta yapılması halinde de bu kağıda ticari hayatta "akti mutazammın siparişi kabul mektubu" denileceği; siparişi kabul mektubunun mukavelename gibi vergiye tabi tutulabilmesi için akti mutazammın olması, başka bir deyişle aktin tamamlanması için gerekli şartları taşıması zorunlu olduğu" belirtilmiştir.

Konuyla ilgili Vergi İdaresi'nin verdiği görüşlerde de belirtildiği üzere, sipariş emirlerinin kabul edildiğine ilişkin herhangi bir kağıt veya mektup düzenlenmesi halinde kabule ilişkin bu kağıdın düzenlendiği tarih itibarıyla ilgili kabul kağıdı damga vergisine tabi tutulacaktır.[20]

Elbette ki damga vergisi hesaplanabilmesinin koşullarından biri de sipariş emri ile kabule ilişkin kağıtta aynı belli paraya yer verilmesidir. Sipariş emrine karşılık olarak düzenlenen kağıtta sipariş emrinde yer alan belli paradan farklı bir tutara yer verildiği durumda düzenlenen bu kağıt yeni bir icap olarak kabul edilmeli ve ancak sipariş emrini veren tarafından yazılı ve imzalı olarak kabul edilmesi halinde bu tarih itibariyle revize edilen belli para üzerinden damga vergisi hesaplanmalıdır. Bu husus Danıştay'ın bir kararında[21] "…icap ve kabulün bazı hallerde ayrı ayrı kağıtlarda bulunabileceği, kabulün ayrı bir kağıtta yer alması halinde bunun vergiye tabi

---

[19] 14.03.1981 tarih ve 17279 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[20] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1360-955 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[21] Danıştay 7. Dairesi'nin 24.01.1996 tarih ve E. 1993/2867 K. 1996/199 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

tutulabilmesi için sözleşmede bulunması gereken hususları taşıması, icabın şartsız olarak kabul edilmesi ve sonradan sözleşme yapılabileceği yolunda bir hüküm içermemesi gerektiği, icap doğrultusunda iradelerin birleşmesi halinde sözleşmenin meydana geleceği, olayda da, taraflar arasındaki ortak amacın çimento alıp satma olduğu, buna göre davacı şirket tarafından imzalanıp kaşelenerek bayilere gönderilen ve ekinde "çimento istek formu" bulunan yazının icap, bayiler tarafından imzalanıp kaşelenerek davacı şirkete gönderilen formlarında kabul niteliğinde oldukları ve böylece bu kağıtların belli para ihtiva eden sözleşme niteliği taşıdıkları sonucuna ulaşılmaktadır…" şeklinde belirtilmiştir.

E. Asgari ve Azami Miktar/Tutarların Yer Aldığı Kağıtlarda Belli Para

Bazen sözleşmelerde belli paraya esas tutar veya belli para hesabında kullanılacak miktar bilgisi azami veya asgari miktarlar ile ifade edilebilmektedir. Bu kapsamda taraflar düzenledikleri kağıtlarda asgari veya azami miktarlardan birine yer verebileceği gibi, aynı sözleşmede hem asgari hem de azami miktar yer alabilmektedir.

Bu tür sözleşmelerle ilgili olarak damga vergisinin, yalnızca asgari miktarlar içeren sözleşmelerde bu miktar, asgari ve azami miktarların bir arada bulunduğu sözleşmelerde ise DVK'nın 6'ncı maddesi uyarınca yalnızca azami miktar esas alınarak hesaplanacak belli para üzerinden alınması gerektiği görüşündeyiz. Zira sözleşmenin sözleşme taraflarından birine azami miktar veya tutar üzerinden hukuki işlemi gerçekleştirme hakkı tanıdığı açıktır. Damga vergisinin de bu hakka hukuki koruma sağlanması karşılığında alındığını düşündüğümüzde, damga vergisine konu matrahın tespitinde azami miktarların esas alınmasının DVK'nın amacına da uygun düşeceği değerlendirilmektedir.

Nitekim bir Danıştay kararında[22], 5 yıllık gaz alım sözleşmesiyle ilgili olarak, ilk yıl için belli bir miktarda azami gaz miktarı, takip eden yıllar için ise hem azami gaz

[22] Danıştay 7. Dairesi'nin 29.11.2005 tarih ve E. 2002/1901 K. 2005/2955 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

miktarları hem de ilk yıl miktarının %70'i oranında asgari gaz miktarı ve ilk yıl için geçerli olacak gaz fiyatına yer verilen sözleşmede damga vergisinin azami miktarlar ile sözleşmedeki gaz fiyatının çarpımı sonucunda bulunacak belli para üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir. Buna göre mahkeme asgari ve azami miktarların bir arada bulunduğu sözleşmede belli paranın azami miktarlar esas alınarak tespit edilmesi gerektiğine hükmetmiştir.[23]

Yine başka bir Danıştay kararında yukarıda yer verilen kararla paralel olarak, azami gaz çekiş miktarının ve gaz satış fiyatı bilgilerinin bulunduğu sözleşmenin belli para içerdiğinden hareketle damga vergisine tabi olması gerektiği yönündeki ilk derece mahkemesi kararı hukuka uygun bulunmuştur.

Konuyla ilgili bir Vergi İdaresi görüşünde[24] ise, asgari ciro taahhüdü içeren "Sponsorluk Protokolü" başlıklı kağıda ilişkin damga vergisi hesabında, söz konusu asgari ciro hedefine ilişkin taahhüt tutarının belli para olarak damga vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği belirtilmiştir.[25] Vergi İdaresi, içeriğinde üst limitin olduğu başka bir sözleşmeyle ilgili olarak ise, fiyatın üst limit kişi sayısı ile çarpımı sonucu bulunan bedel üzerinden damga vergisi hesaplanacağı yönünde görüş vermiştir.[26] Yine başka bir Vergi İdaresi görüşünde[27], ilk bedel ve ek bedelin toplam bedelinin en çok 75.000.000 Sterlin'in Türk Lirası karşılığı olacağı hükmünü ihtiva eden sözleşmede damga vergisinin, 75.000.000 Sterlin'in kağıdın düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen cari döviz satış kuruna göre hesaplanacak Türk Lirası karşılığı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir.

---

[23] Bununla birlikte mahkemenin ilk yıl fiyatının diğer yıllara da teşmil edilmesi gerektiği yönündeki görüşüne çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtilen gerekçelerle katılmıyoruz. Zira takip eden yıllar için fiyat sözleşmenin imzalandığı tarihte belli değildir.

[24] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-DAMGA-1-127 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[25] Aynı yönde başka bir İdare görüşü için bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.11.2017 tarih ve 90792880-155.01.02[2016/3642]-434303 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[26] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2013 tarih ve 97895701-155[1-2012/2.1.29-3750]-760 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[27] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.08.2013 tarih ve 97895701-155[1-2012/131]-1262 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

F. Bedelin Altın veya Diğer Bir Kıymetli Maden Cinsinden Belirlendiği Sözleşmelerde Belli Para

Kimi sözleşmelerde hukuki işlemin bedeli olarak doğrudan parasal tutar yerine belir bir miktar altın veya başka bir kıymetli maden belirtilebilmektedir.

Türkiye'de imzalanan bu tür sözleşmelerde, hukuki işlemin bedeli olarak sözleşmenin imza edildiği tarihteki belirli bir miktar altın veya diğer bir kıymetli maden belirtilmesi durumunda, damga vergisine esas belli paranın, ilgili altın veya diğer kıymetli madenin sözleşmenin imzalandığı, yani vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihteki piyasa değeri üzerinden hesaplanabileceği açıktır. Sözleşmenin imzalandığı tarihten daha sonraki bir tarihin altın veya kıymetli madenin parasal karşılığı hukuki işlem bedeline referans gösterilmiş ise, bu durumda "Bedelin Borsa veya Endeks Fiyatlarına Bağlanması" bölümünde belirttiğimiz gerekçelerle sözleşmenin damga vergisine tabi olmaması gerektiği kanaatindeyiz.

Yurt dışında düzenlenen kağıtlarda ise vergiyi doğuran olay söz konusu kağıdın Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı tarihlerde gerçekleşeceğinden, bu tarihlerde kağıtta yer alan altın veya diğer kıymetli maden fiyatının belli olması durumunda damga vergisine konu belli paranın hesaplanabilir olacağı tabiidir.

Bedelin piyasa değeri yayımlanan kıymetli madenler veya diğer emtialar dışında bir ayın ile ifade edilmesi durumunda ise DVK'da emsal bedel üzerinden vergileme söz konusu olmadığı için vergileme yapılamayacağı kanaatindeyiz. Bu konuda bir kanun boşluğu bulunduğu söylenebilir.[28]

[28] M. Erdoğan Öcal, "Sözleşmelerin Damga Vergisi Yükümlülüklerinde Belli Para Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi,** Ekim 2016, s. 10.

G. Bedelin Satış Tutarının Belli Bir Yüzdesi Olarak Belirlendiği Sözleşmelerde Belli Para

Bedelin satış tutarının belli bir yüzdesi olarak belirlendiği sözleşmeler genelde gayri maddi hakların satışı veya kullandırılmasına yönelik sözleşmelerdir. Örnekle belirmek gerekirse taraflar lisans sözleşmelerinde lisans bedelini, lisansa konu ürün veya hizmetin aylık veya yıllık olarak gerçekleşecek satış tutarlarının belirli bir yüzdesi olarak belirleyebilmektedirler.

Bu tip sözleşmelerde sözleşmenin imzalandığı tarihte gelecekte gerçekleşecek satış tutarlarının bilinmesi mümkün olmadığından, dolayısıyla da sözleşmeye konu belli para vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte hesaplanamadığından, nispi esasta damga vergisi ödemesinin söz konusu olmayacağını söyleyebiliriz. Nitekim yukarıdaki örneğe benzer bir sözleşmeyle ilgili olarak sorulan soruya Vergi İdaresi[29], sözleşmenin belli parayı ihtiva etmediği ve damga vergisine tabi olmaması gerektiği yönünde görüş vermiştir.

İşyeri kiralamalarına ilişkin sözleşmelerde de kira bedeli olarak satış veya ciro tutarları üzerinden belirli bir payın kiraya verene ödenmesi kararlaştırılabilmektedir. Kira bedelinin brüt satış tutarının %40'ı olarak belirlendiği bir sözleşmenin damga vergisine tabi olup olmayacağı ve tabi olması durumunda hangi bedel üzerinden damga vergisi tahakkuk ettirilmesi gerektiği yönündeki bir soruya Vergi İdaresi[30], düzenlenen sözleşmenin yalnızca sigorta yaptırılmasına ilişkin taahhüt bedeli üzerinden[31] damga vergisine tabi tutulması gerektiğini belirtmiştir.

Kimi yazarlar, mükelleflerin düzenledikleri sözleşmelerde belli paraya yer vermek yerine sözleşme bedelini önceden kesin olarak bilinmesi mümkün olmayan

---

[29] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-79-10525 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[30] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.06.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-DH-2010-10-64 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[31] *Sigorta yaptırılmasına ilişkin taahhütler 6728 sayılı Kanun'la damga vergisi istisnasına alındığından bu sözleşmenin günümüzde imzalanması halinde damga vergisine tabi olmayacağını söyleyebiliriz.*

bir kazancın yüzdesi olarak ifade etmeleri yoluyla damga vergisinden kaçınmalarını DVK'nın getiriliş amacına aykırı bulmakta ve sadece belli parayı ihtiva eden sözleşmeler üzerinden damga vergisi alınmasını kanun boşluğu olarak nitelendirmektedirler. Hatta sözleşmelerde belli paraya yer verilip verilmemesinin mükelleflerin ihtiyarına bırakılması durumunda sözleşmeler üzerinden alınan damga vergisinin vergiden ziyade bağış niteliğine büründüğünü belirtmektedirler.[32]

Yukarıdaki görüşlere katılmamız mümkün değildir. Şöyle ki kanun boşluğu ancak somut olaya uygulanabilecek bir hükmün bulunmadığı durumlarda söz konusu olabilir. Oysaki nispi esasta damga vergisinde vergilemenin belli para üzerinden yapılacağı hükmü DVK'nın 10'uncu maddesinde açıkça yer almaktadır. Yani bu hususta bir kanun boşluğu bulunmamaktadır. Diğer yandan taraflar, istisnalar saklı olmak üzere, düzenledikleri kağıtlarda belli paraya yer verip vermeme konusunda özgürdürler. Damga vergisinin kağıtlara yasal bir statü kazandırılması ve kağıt hükümlerine hukuki koruma sağlanması amacıyla alındığı düşünüldüğünde, düzenledikleri kağıtta belli paraya yer verenler ile vermeyenlerden kendilerine sağlanan hukuki fayda ölçüsünde damga vergisi alındığı söylenebilir. Buna göre, kağıtlarda belli paraya yer verenlerden cebri şekilde nispi esasta damga vergisi alındığı göz önünde bulundurulduğunda, ödenen damga vergisinin bağış niteliğinde olduğunu iddia etmenin de mümkün olmadığı kanaatindeyiz.

H. İşin Bedeli Dışında Parasal Değer İçeren Kağıtlarda Belli Para

Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere damga vergisinin sadece kağıda konu hukuki işlemin (işin) bedeli üzerinden alınacağı 30 seri no.lu DVK genel tebliğinde açıkça belirtilmiştir. Bu nedenle damga vergisine konu kağıtta yer alan her parasal değer değil, sadece işin bedelinin damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

---

[32] Özer Karaaslan, "Belli Para İhtiva Etmeyen Ancak Cezai Şart Derpiş Edilmiş Sözleşmelerde Damga Vergisi Aranabilir mi?, **Vergi Dünyası Dergisi,** Şubat 2010, s. 120, 121.

Damga vergisinin konuluş amacına geri dönersek; bir uyuşmazlık anında ispat ve delil niteliğinde kullanılacak bir kağıt için, bunu kabul eden ve kağıda hukuki koruma sağlayan Devletin damga vergisi adı altında bir bedel talep etme hakkı olduğu ve kağıt hükümlerinden yararlanacak tarafların da bu bedeli ödeme yükümlülüğüne katlanmaları makul kabul edilebilir. Dolayısıyla karşılıklı edimlerin parasal bedelleri arttıkça, kağıtlara sağlanan hukuki korumanın faydası ve buna bağlı olarak tarafların katlanacağı vergi yükü de artacaktır. Bu durum, damga vergisinin kağıda bağlanan edimlerin (işin) parasal değerlerinin belli bir oranı olacak şekilde belirlenmesini (nispi esasta vergilendirmeyi) haklı kılmaktadır. Ancak, işin bedeli dışında sözleşmede yer alan herhangi bir parasal değerin damga vergisine tabi tutulması durumunda taraflara sağlanan hukuki faydayla ilgisi olmayan bir miktar üzerinden de damga vergisi alınacaktır ki yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde bu durumun hiçbir haklı dayanağı bulunmamaktadır.[33]

Tekrar belirtmek gerekirse, taraflarca imzalanan kağıt ile ispat veya belli edilme amacı taşımayan paraların, sırf kağıtta yazılı olması sebebiyle vergilendirmesi imkânı bulunmamaktadır. Örneğin otomobil alım-satımına ilişkin bir sözleşmede Türkiye otomobil piyasasının parasal büyüklüğüne yer verilmesi halinde bu parasal değer üzerinden damga vergisi hesaplanmayacağı tabiidir. Zira aksi bir düşünce tarafların birbirlerine karşın taahhüdü veya edimi niteliğinde olmayan tutarların da damga vergisine konu edilmesine, bir başka ifadeyle DVK'daki "belli para" kavramının vergilemenin amaç ve gerekçesi dışında çok geniş yorumlanmasına yol açacaktır.[34] [35]

Nitekim Vergi İdaresi bir özelgesinde[36], "Profesyonel Hizmet Sözleşmesi" adlı sözleşmeye konu damga vergisinin aylık hizmet tutarının sözleşme süresi ile

---

[33] M. Erdoğan Öcal, "Sözleşmelerin Damga Vergisi Yükümlülüklerinde Belli Para Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi,** Ekim 2016, s. 9.

[34] Mehmet Bingöl, "Damga Vergisi Yönünden Sözleşmelerde Belli Para Kavramı", **Vergi Dünyası Dergisi,** Kasım 2011, s. 16, 17.

[35] Aksi yönde görüş için Bkz. Orhan Altunkaya, Şarta Bağlı Sözleşmelerde Damga Vergisi Uygulaması, **Vergi Dünyası Dergisi,** Mart 2017, s. 143.

[36] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.05.2016 tarih ve 90792880-155.01.01.01[2015/3615]-93655 sayılı özelgesİ, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

çarpımı sonucunda bulunacak tutar ile mali sorumluluk ve motorlu taşıtlar sorumluluk sigortası yaptırma taahhütleri[37] kıyaslanarak en yüksek vergi alınması gereken tutar üzerinden damga vergisi hesaplanacağını belirtmiş; tarafların tahkim yargılaması ile ilgili olarak sözleşmede belirttikleri "uyuşmazlığın değerinin 5.000.000 İngiliz Sterlinini veya karşılığını aşması durumunda tahkimin üç hakem tarafından İngilizce dilinde yürütüleceği" ibaresindeki parasal tutarı damga vergisi hesabının dışında tutmuştur.

Bununla birlikte bir başka Vergi İdaresi özelgesinde[38], "Gayrimenkul Alım-Satım-Tellaliye-Komisyon Akdi ve İş Takip Sözleşmesi" başlıklı kağıtta, hizmet bedelinin yanında alım-satımı hususunda anlaşmaya varılan taşınmazın satış bedeline de yer verildiği durumda damga vergisinin hangi bedel üzerinden hesaplanacağı yönündeki soruya, DVK'nın 6'ncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca en yüksek vergi alınmasını gerektiren işlem olan taşınmazın alım satımına ilişkin tutar üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği şeklinde cevap verilmiştir. Bu olayda taraflarca düzenlenen kağıdın komisyonculuk hizmetini konu aldığı ve gayrimenkulün alım-satımı ile ilgili tutar ihtiva eden bir taahhüt üstlenilmediği varsayımıyla damga vergisinin yalnızca hizmet bedeli üzerinden hesaplanması gerektiği kanaatindeyiz.

Konuyla ilgili başka bir örnek olayda bir kredi kartı kuruluşu ile banka arasında kredi kartı işletilmesi konusunda bir sözleşme imzalanmış ve banka bu sözleşme ile banka müşterilerinin kredi kartı ödemeleri ile ilgili olarak 38 Milyon Euro'luk bir işlem hacmi taahhüdünde bulunmuştur. Vergi İdaresi'nin bu işlem hacmi üzerinden damga vergisi tahakkuk ettirmesi üzerine ilgili banka dava yoluna gitmiş ve ilk derece mahkemesi[39] "….sözleşme konusu olmayan paraların sırf kağıtta yazılı olması

---

[37] Sigorta yaptırılmasına ilişkin taahhütler 6728 sayılı Kanun'la damga vergisi istisnasına alındığından bu sözleşmenin günümüzde imzalanması halinde sadece hizmet bedeli üzerinden damga vergisi alınacağını söyleyebiliriz.

[38] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.12.2016 tarih ve 76464994-155[DV-2015-10]-158111 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

sebebiyle damga vergisine tabi tutulmasında hukuka uyarlık bulunmadığı…" gerekçesiyle bankanın davasını kabul etmiştir.[40]

Kağıtta yer alan her rakamın damga vergisine konu belli parayı teşkil etmeyeceği yargı kararlarına da konu olmuştur. Nitekim Danıştay tarafından verilen bir kararda[41], Sermaye Piyasası Kurulu'nun izni çerçevesinde ihraç edilmesi planlanan finansman bonolarının satış ve pazarlanması üzerinden komisyon ödenmesini konu edinen "En İyi Gayret Aracılığı" sözleşmesinde, finansman bonolarının nominal bedeli yer alsa dahi, satılacak bono miktarının dolayısıyla da ödenecek komisyon tutarının sözleşmenin düzenlendiği anda hesaplanmasının mümkün olmaması gerekçesiyle, nominal bedel ve %1 komisyonun çarpımı ile bulunan matrah üzerinden damga vergisi hesaplanmasını hukuka uygun bulunmamıştır.[42]

Yine yakın tarihli bir Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı'nda,[43] Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğleri ekinde yer alan taahhütnamelerin bir taahhüdü içeriyor olmakla birlikte, söz konusu taahhüdün malın bedeline değil, satın alınan malın 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda öngörüldüğü şekilde kullanılıp kullanılmayacağına, dolayısıyla bir işin yapılıp yapılmamasına, yani paradan mücerret bir edimin ifasına ilişkin olması nedeniyle damga vergisine tabi tutulamayacağı belirtilmiştir[44]. 6728 sayılı Kanun'la bu kapsamdaki taahhütnameler DVK'ya ekli (2) sayılı tabloya eklenerek 09.08.2016 tarihinden itibaren damga vergisi

---

[40] İstanbul 2. Vergi Mahkemesi'nin 14.06.2012 tarih ve E. 2011/1985 K. 2012/1733 sayılı kararını aktaran Mehmet Maç, "Sözleşmelerdeki Sigorta Yaptırma, Teminat Gösterme ve Ciro Taahhütlerinin Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi,** Haziran 2016, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.com.tr, 23.07.2018.

[41] Danıştay 9. Dairesi'nin 20.06.1991 tarih ve E. 1989/1160 K. 1991/2427 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[42] *Karar'da yer alan Karşı Oy'da, DVK'da nispi damga vergisinin kağıtlarda yazılı rakamların hasıl edeceği para üzerinden alınacağını açıkladığı cihetle, sözleşmede yer alan nominal bedel ile komisyon oranın çarpılması suretiyle bulunan tutar üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.*

[43] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 28.09.2016 tarih ve E. 2016/567 K. 2016/807 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[44] Aynı yönde başka bir yargı kararı için Bkz. Danıştay 9. Dairesi'nin 30.05.2013 tarih ve E. 2013/679 K. 2013/5345 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

istisnası kapsamına alınmakla birlikte, yukarıdaki gerekçelerle esasında damga vergisinin konusuna girmeyen bir kağıdın kanun koyucu tarafından istisna olarak değerlendirilmesi tarafımızca yerinde görülmemiştir.

Yukarıdaki Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı'nda bir işin yapılıp yapılmamasına, yani paradan mücerret bir edimin ifasına ilişkin sözleşmelerin damga vergisine tabi olmaması gerektiği açık şekilde ifade edilmesine rağmen, Vergi İdaresi tarafından söz konusu karardan önce verilen ve halen Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özelge havuzunda yer alan bir özelgede[45], taşınmazı devretmeme taahhüdünü konu alan sözleşmenin içeriğinde yer alan kredi tutarı üzerinden damga vergisine tabi olması gerektiği belirtilmiştir. Oysa söz konusu kredi tutarı sözleşmede ilave bir bilgi verilmesi amacıyla yer almış olup;[46] bu kredi tutarının sözleşme konusu edimle bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu nedenle özelgede yer verilen görüşe katılmamız mümkün bulunmamaktadır.

İ. KDV Dışında Vergi İçeren Sözleşmelerde Belli Para

Kağıtlarda yer alan hukuki işlemin veya işin bedeline ilave olarak KDV'nin de damga vergisine konu belli paranın tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı hususu geçmişte oldukça fazla tereddüte ve Vergi İdaresi ile mükellefler arasında uyuşmazlığa neden olmuştur.

Vergi İdaresi'nin görüşü sözleşme ve diğer kağıtlarda KDV dahil bedelin belli olması halinde bu bedel; KDV hariç bedel gösterilmesi halinde ise KDV de hesaplanarak bedele ilave edilmek suretiyle bulunan toplam tutar üzerinden nispi damga vergisi hesaplanacağı yönünde idi. 30 seri no.lu DVK genel tebliğinde de belirtildiği üzere Vergi İdaresi'nin bu uygulaması bazı mükelleflerce ihtilaf konusu

---

[45] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-1808 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[46] Özelgenin konuyla ilgili paragrafı aynen şu şekildedir*: "İlgide kayıtlı yazınız eki "Konutu Devir Etmeme Taahhüdü" başlıklı kağıdın incelenmesinden, ... adresinde yer alan konutu devir alarak ... A.Ş.'den alacağınız 1.600.000,00 TL kredinin karşılığı olarak rehin verdiğiniz, ... Genel Müdürlüğüne de, bu konut üzerindeki haklarınızı kredi karşılığı rehin sözleşmesi imzaladığınız adı geçen bankanın yazılı muvafakatı olmaksızın devretmeyeceğinizi taahhüt ettiğiniz anlaşılmaktadır."*

yapılmıştır. Bu konuda verilen ve sürekli hale gelen yargı kararlarında damga vergisi matrahına dahil edilen KDV'nin, üstlenilen işin ya da verilen hizmetin bir bedeli olmadığı belirtilerek, KDV'nin damga vergisi matrahına dahil edilmesi halinde, verginin vergilendirilmesi gibi bir uygulama sonucu doğacağı gerekçesiyle, KDV'nin nispi damga vergisinin hesaplanmasında dikkate alınmaması gerektiğine hükmedilmiştir.

Yargı organları gerekçelerinde KDV'nin kağıda konu işin bedeli olarak kabul edilemeyeceğini ve KDV'nin damga vergisi matrahına dahil edilmesi durumunda vergiden vergi alınması şeklinde kabul edilemez bir sonucun ortaya çıkacağını belirtmişlerdir.[47]

Bunun üzerine Vergi İdaresi nispi damga vergisine tabi kağıtlarda KDV yönünden herhangi bir düzenleme olup olmadığına bakılmaksızın,

- damga vergisinin KDV hariç olmak üzere sadece işin bedeli üzerinden hesaplanması,

- KDV dahil edilerek düzenlenen kağıtlardan alınması gereken damga vergisinin ise KDV tutarı düşüldükten sonra kalan meblağ üzerinden hesaplanması

gerektiğini 30 seri no.lu DVK genel tebliği ile mükelleflere duyurmuştur.

Bu tebliğ ile birlikte KDV yönünden sorun çözüme kavuşmakla birlikte, Vergi İdaresi, nitelik itibariyle benzer özelliklere sahip Özel Tüketim Vergisi'nin (ÖTV) kağıtta yer alması durumunda üzerinden damga vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı yönündeki soruya, gerek 30 seri no.lu DVK genel tebliğinde gerekse ilgili diğer mevzuatta KDV dışındaki vergilerin damga vergisi matrahına dâhil edilmeyeceğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmadığından bahisle

[47] Örnek için Bkz. Danıştay 9. Dairesi'nin 20.05.1006 tarih ve E. 96/517 K. 96/1810 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

damga vergisinin ÖTV dâhil tutar üzerinden hesaplanması gerektiği yönünde görüş vermiştir.[48]

Bize göre sorun, nispi damga vergisinin kağıtlarda yer alan belli para üzerinden alınacağı yönündeki açık hükmüne rağmen Vergi İdaresi'nin tebliğ düzenlemesi ile KDV'yi damga vergisi matrahı dışında bırakmasından kaynaklanmaktadır. Söz konusu tebliğ ile Vergi İdaresi belli paranın tespitine ilişkin olarak KDV yönünden Kanun'da öngörülmeyen bir istisnaya yer vermiştir. Bunula birlikte aynı Vergi İdaresi, nitelik itibariyle benzer özellikleri taşıyan ÖTV'nin damga vergisi matrahına dahil olup olmayacağı yönündeki sorulara, "ilgili tebliğ açıklamasında ÖTV'den bahsedilmemesi" şeklinde bize göre yetersiz bir gerekçe ile ÖTV'nin damga vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği sonucuna varmıştır.

KDV'nin damga vergisi matrahında yer almaması gerektiğine yönelik farklı bir bakış açısına göre, kağıtlarda yer alan belli paranın KDV'ye tekabül eden kısmı itibariyle bir hususun ispat ve belli edilmesi taraflar arasındaki hukuki işleme değil, kanun hükmüne dayanmaktadır. Bu nedenle, kağıdın KDV'ye isabet eden meblağı itibariyle damga vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.[49] Ancak bu durum kağıtta yer alan ÖTV ve diğer vergiler için de geçerlidir. Aynı yönde bir yaklaşımla, diğer vergilerin de dayanağının kanun hükmü olduğu ve kağıtlarda ayrıca belirtilse dahi damga vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaması gerektiği iddia edilebilir.

Öte yandan damga vergisine tabi birçok kağıtta KDV ve ÖTV dışında da (örneğin gayrimenkul sözleşmelerinde yer alan tapu harcı veya kira sözleşmelerinde yer alan stopaj vergisi gibi) bir takım vergilere ve bu vergilerin hangi tarafça üstlenileceğine yönelik taahhütler yer alabilmektedir. Vergi İdaresi'nin bu diğer vergiler için de 30 seri no.lu tebliğde bir açıklama olmaması gerekçesiyle damga vergisi hesaplanacağı yönünde görüş vereceği beklenebilirse de[50], esasında "işin

---

[48] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-334-1085 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[49] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e**, s. 156, 157.

[50] Nitekim Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.12.2017 tarih ve 90792880-155.01.01.01[2016/765]-508041 sayılı özelgesinde, aboneleri ile yapılan sözleşmeler ile

bedeline dahil olmama ve vergiden vergi alınması" gerekçelerinin bu diğer vergiler için de geçerli olması gerektiği söylenebilir.[51] Dolayısıyla bu vergiler üzerinden alınan damga vergisi ile ilgili uyuşmazlıklarda da mahkemenin mükellef lehine karar vereceği düşünülmektedir.[52]

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde bize göre olması gereken, damga vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacak vergilerin yapılacak bir Kanun değişikliği ile DVK'ya eklenmesidir.[53]

J. Geciktirici Koşulun Varlığı Halinde Belli Para

Borçlar Kanunu'nun 170'inci maddesi uyarınca"bir sözleşmenin hüküm ifade etmesi, gerçekleşip gerçekleşmeyeceği bilinmeyen bir olguya bırakılmışsa, sözleşme geciktirici koşula bağlanmış olur. Aynı maddenin devamında aksi kararlaştırılmamışsa, geciktirici koşula bağlı sözleşmenin ancak koşulun gerçekleştiği andan başlayarak hüküm ifade edeceği" belirtilmiştir.

Bununla birlikte, BK'nın 171'inci maddesinde koşul gerçekleşinceye kadar, bir başka ifadeyle koşulun askıda olduğu süre boyunca borçlu tarafa bazı yükümlülükler, alacaklı tarafa ise bazı haklar tanınmıştır. Buna göre geciktirici koşula bağlı sözleşmenin, askıda geçen süredeki hak ve yükümlülükler için imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade ettiği söylenebilir. Dolayısıyla bu sözleşmeler koşul gerçekleşmeden önce de belirli bir hususu ispat etmek için ibraz edilebilir ve hukuk

---

taahhütnamelere ait damga vergisi matrahının hesaplanmasında özel iletişim vergisinin matraha dahil edilip edilmeyeceği yönündeki soruya, özel iletişim vergisi dahil toplam tutar üzerinden damga vergisi hesaplanacağı yönünde görüş verilmiştir, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[51] Aksi görüş için Bkz. Nuri Değer, **Damga Vergisi Uygulaması**, 3. bsk., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 418, 419.

[52] Aynı yönde görüş için bkz., Dilşah Varol, KDV Damga Vergisi Matrahına Dahil Değilken Diğer Vergiler de Dahil Olmamalı, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Kasım 2017, (Çevrimiçi) https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/, 23.07.2018.

[53] *KDV gibi diğer vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin damga vergisi matrahına dahil edilmemesine yönelik olarak tebliğ düzenlemesi ile de sorunun çözülebileceğini savunan yazarlar* (bkz. Ahmet Erol, Özel Tüketim Vergisinin Damga Vergisi Matrahına Dahil Edilmesi Hukuki mi?, **Yaklaşım Dergisi,** Aralık 2016, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 23.07.2018) *olmakla birlikte, bu yolun Anayasa'nın koruma altına aldığı verginin yasallığı ilkesi ile çelişeceği görüşündeyiz.*

düzeni içinde sonuç doğurabilir mahiyettedirler. Bu nedenle geciktirici koşula bağlı sözleşmeler damga vergisinin konuna girmektedir ve üzerinden hesaplanabilen belli para üzerinden nispi esasta damga vergisi hesaplanması gerekir.[54]

Bu noktada tartışmalı olan geciktirici koşulun parasal değer ile ifade edildiği kağıtlarda koşula ilişkin bu parasal değerin damga vergisi matrahının tespitinde dikkatte alınıp alınmayacağıdır.

Kimi yazarlar[55], sözleşmede yazılı rakamların damga vergisi matrahına dahil edilmesi için sözleşme metni üzerine yazılmış olması ve bir hüküm ifade etmesinin yeterli olduğu gerekçesiyle parasal değer ile ifade edilen geciktirici koşulun da damga vergisi matrahının tespitinde dikkate alınması gerektiği görüşündedirler. Bu görüşe göre sözleşmede yer alan geciktirici koşulun nasıl ve ne zaman tekemmül edeceğinin sözleşmenin kurulduğu an itibariyle kesinlik kazanmaması, para ile ifade edilen geciktirici koşulun damga vergisi matrahına dahil edilmesini engellemeyecektir.

Bizim de katıldığımız diğer bazı yazarlar[56] ise DVK'nın 6'ncı maddesi çerçevesinde damga vergisinin amacının kağıtta yer alan akdi, yani kağıda konu olan ve üzerinde taraflarca uzlaşılan ve karşılıklı olarak tarafları bağlayan işlemi vergilendirmek olduğu gerekçesiyle, sözleşme konusu olmayan parasal değerlerin sırf kağıtta yazılı olması sebebiyle damga vergisine tabi tutulmasının mümkün olmadığını savunmaktadırlar.

Geciktirici koşula bağlanan sözleşmeler genelde performansa dayalı sözleşmelerdir. Örneğin iki kurum arasında yapılan bayilik sözleşmesinde, yıl

---

[54] Hande Tortop Bayraktar, Şarta Bağlı Sözleşmelerde Damga Vergisi Uygulaması, **Yaklaşım Dergisi,** Ekim 2010, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 23.07.2018.

[55] Ekrem Işık, **a.g.e.**, s. 51, 52., Görkem Pehlivan, "Sözleşme Metninde Belli Bir Parasal Tutara Bağlanmış Taliki Şartın Var Olması Durumunda Damga Vergisi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi,** Eylül 2009., Orhan Altunkaya, Şarta Bağlı Sözleşmelerde Damga Vergisi Uygulaması, **Vergi Dünyası Dergisi,** Mart 2017, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.com.tr, 23.07.2018.

[56] Mehmet Bingöl, "Damga Vergisi Yönünden Sözleşmelerde Belli Para Kavramı", **Vergi Dünyası Dergisi,** Kasım 2011, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.com.tr, 23.07.2018, M. Erdoğan Öcal, "Sözleşmelerin Damga Vergisi Yükümlülüklerinde Belli Para Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi,** Ekim 2016, (Çevrimiçi) http://www.vergisorunlari.com.tr/, 23.07.2018.

boyunca yapılan satışların 100 milyon TL'yi aşması halinde, bayilik veren tarafından bayiye 1 milyon TL ödeme yapılacağının kararlaştırılması halinde damga vergisi matrahının tespitinde 100 milyon TL dikkate alınacak mıdır, yoksa vergileme sadece 1 milyon TL üzerinden mi gerçekleşecektir? Bize göre burada damga vergisi 1 milyon TL üzerinden hesaplanmalıdır. Çünkü sözleşmenin konusu geciktirici koşulun gerçekleşmesi halinde yapılacak performans ödemesidir. Bu performans ödemesinin bedeli ise damga vergisine esas belli para niteliğindeki 1 milyon TL'dir. 100 milyon TL üzerinden damga vergisi hesaplanması durumunda neredeyse sözleşmenin konusunu oluşturan işlemin bedeli kadar bir damga vergisi yükü oluşacaktır ki bu durumun damga vergisinin amacı ile bağdaşmayacağı açıktır.

Nitekim sözleşmede yer alan her parasal değer üzerinden damga vergisi hesaplanmaması gerektiği bir Vergi İdaresi görüşünde[57] de açıkça belirtilmiştir. Özelgeye konu olayda taraflar arasında süresi 1 yıl olan bir ön izin sözleşmesi imza edilmiştir. Sözleşmeye göre bazı şartların gerçekleşmesi halinde sözleşme süresi en fazla 3 yıl daha uzayabilecektir. Her yıla ilişkin ön izin bedeli sözleşme üzerinden hesaplanabilmektedir. Vergi İdaresi bu sözleşme üzerinden alınacak damga vergisinin 1 yıllık ön izin bedeli esas alınarak hesaplanması gerektiğini belirterek, sözleşmenin imzalandığı tarih itibariyle kesinlik taşımayan ve gerçekleşmesi bazı şartlara bağlı olan diğer 3 yıla ilişkin ön izin bedellerinin damga vergisi matrahına ilave edilmeyeceğini kabul etmiştir.

Bazı yazarlar[58], geciktirici koşula bağlı sözleşmelerin, geciktirici şartın nasıl ve ne zaman tekemmül edeceğinin sözleşmenin imzalandığı tarih itibariyle kesinlik kazanmamış olması ve düzenlendikleri anda hiçbir hukuki sonuç doğurmalarının mümkün olmadığından bahisle damga vergisine tabi tutulmamaları gerektiğini belirtmekle birlikte, bu tür sözleşmelerde damga vergisinin şartın gerçekleştiği anda doğması gerektiği görüşündedirler.

---

[57] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.04.2017 tarih ve 90792880-155.01.01.01[2016/1254]-128818 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[58] Nuri Değer, **a.g.e.**, s. 102, Nuri Değer, Şarta Bağlı Sözleşmeleri İçeren Kağıdın Damga Vergisi Karşısındaki Durumu, **Yaklaşım Dergisi,** Nisan 2010, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 23.07.2018.

Damga vergisinde vergiyi doğuran olayın herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan bir belgenin imzalanması veya imza yerine geçecek bir işaret konulmak suretiyle düzenlenmesi olduğu ve yukarıda açıklandığı üzere geciktirici şarta bağlı sözleşmelerin imza edildiği andan itibaren hüküm ifade ettiği de göz önünde bulundurulduğunda, bu son görüşe katılmamız mümkün değildir. Aksi bir yorum, geciktirici şarta bağlı sözleşmelerde vergiyi doğuran olayın şartın gerçekleşmesine bağlanmasına yol açmaktadır ki bu da DVK hükmüne aykırılık teşkil etmektedir.[59]

K. Ciro Primi Sözleşmelerinde Belli Para

Ciro primini konu eden sözleşmeler genelde bayi veya dağıtıcılar ile satışı gerçekleşecek ürünün üreticisi firma arasında düzenlenmektedir. Ciro primi sözleşmelerinin düzenlenmesindeki amaç, üretici firmanın ürünlerinin daha fazla satılması için bayi veya dağıtıcıların teşvik edilmesidir. Bu sözleşmelerde genelde, bayi veya dağıtıcıların belirli bir ciroyu aşmaları durumunda kendilerine ana üretici tarafından ciro primi adıyla ayni veya nakdi ödeme yapılması veya satışa konu edilen üründen bedelsiz şekilde belirli miktarda verilmesi öngörülmektedir.[60] Bu yönüyle ciro primi sözleşmeleri bir önceki bölümde yer verilen geciktirici koşul içeren sözleşmelere benzemektedir.

Ciro priminin belirli bir tutar olarak ifade edildiği sözleşmelerde belirlenen tutar damga vergisi yönünden belli parayı ifade edeceğinden, bu tutar üzerinden nispi esasta damga vergisi hesaplanacağı tabiidir. Bununla birlikte, önceki bölümde yer verilen gerekçelerle ciro tutarının damga vergisine konu belli para olarak dikkate alınmaması gerektiği kanaatindeyiz.

---

[59] *Bununla birlikte, yazılı ve imzalı olarak yabancı ülkelerde düzenlenen kağıtlarda vergiyi doğuran olay kağıtların Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi, üzerine devir veya ciro işlemlerinin yürütülmesi veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanılması hallerinde gerçekleştiğinden, yabancı ülkelerde geciktirici şarta bağlı olarak düzenlenen sözleşmelerde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihlerde geciktirici şart gerçekleşmiş ise kağıt içeriğinden tespit edilebilen belli para üzerinden damga vergisi hesaplanabilecektir.*

[60] Ali Can, Mustafa Korkmaz, "Ciro Primi Sözleşmelerinin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu", **Vergi Sorunları Dergisi,** Mayıs 2013, s. 37.

Belirli bir tarifeye bağlı olarak değişen oranlarda ciro primi ödeneceğinin öngörüldüğü sözleşmelerde, sözleşmenin imzalandığı tarih itibariyle edimin, yani ciro priminin tutarı belli olmayacağından üzerinden damga vergisi hesaplanacak belli paranın bulunmadığı kabul edilmelidir. Bu konudaki görüşlerimiz çalışmamızın yukarıdaki "Bedelin Tarifeye Göre Belirlenmesi" bölümünde yer almaktadır.[61]

Öte yandan, yukarıda belirtildiği üzere ciro primi (fiyatı borsalarda yayımlanan emtialar dışında) ayın olarak ödenebileceği gibi, satış tutarının geçilmesi durumunda satışa konu üründen bedelsiz olarak belirli miktarın verileceği de öngörülebilir. Birinci halde DVK'da emsal bedel üzerinden vergileme söz konusu olmadığından, ikinci halde ise bedelsiz olarak verilecek ürünün satış tutarının aşıldığı tarihteki fiyatı sözleşmenin imzalandığı tarihte bilinemeyeceğinden damga vergisine konu belli paranın bulunmadığı, dolayısıyla her iki halde de damga vergisi hesaplanmaması gerektiği kanaatindeyiz.

L. Birim Fiyat İçeren Sözleşmelerde Belli Para

Bir hizmet ifası veya mal teslimini konu edinen kağıtlarda, birim fiyatla birlikte sözleşmeye konu mal veya hizmet miktarının da kağıtta belirtilmesi durumunda üzerinden damga vergisi hesaplanacak belli paranın DVK'nın 6'ncı maddesi uyarınca hesaplanabileceği tabiidir.[62] Buradan anlaşılacağı üzere kağıtta yalnızca birim fiyatlara yer verilmesi damga vergisinin doğuşu için yeterli değildir. Birim fiyatı belli edilen işin miktarı da vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte kağıt üzerinden kesin olarak hesaplanabilmelidir.

Nitekim "Ticari Araçlarda Reklam Bulundurulması Amacıyla Reklam (Araç Karoserlerinin) Kiralanması İşi Sözleşmesi" başlıklı bir kağıdın damga vergisine tabi

---

[61] Farklı görüş için Bkz. Nevzat Şenses, Ciro Primi Sözleşmelerinde Damga Vergisi Uygulaması, **Yaklaşım Dergisi,** Kasım 2016, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 23.07.2018, Tolga Kaya, Tuncay Uslu, Ciro Pirimi Sözleşmelerinde Damga Vergisi Uygulaması, **Vergi Dünyası Dergisi,** Ekim 2016, s. 94

[62] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1294-287 sayılı özelgesinde, sözleşmenin proje teknik şartname ve metraj özetinde belirtilen yapılacak iş miktarlarına, sözleşmenin başka bir maddesinde belirtilen birim fiyatların uygulanması sonucu bulunacak tutar üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği belirtilmiştir., (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

olup olmadığı yönündeki soruya Vergi İdaresi; *"söz konusu sözleşmede tarafların yükümlülükleri ile reklamların takılmasında uyulacak esasların belirlendiği, 4'üncü maddesinde her iki kooperatiften toplam 348 adet ticari aracın karoserinin reklam alanı olarak 5 (beş) yıllığına kiralandığı, 5 inci maddesinde ticari araçların dış ve iç alanlarında yapılacak reklamların yapıldığı yerler itibarıyla yıllık kira bedellerinin tespit edildiği, 6'ncı maddesinde araç sahipleri ile ayrıca 1 (bir) yıllık sözleşme yapılacağı anlaşılmış olup sözleşmede birim fiyatlar belli olmasına rağmen hangi aracın hangi bölgesine reklam verileceği belli olmadığından, bu hükümlere göre sözleşmeye ait belli paranın belirlenmesi mümkün değildir"* görüşü vererek kağıtta birim fiyatlara yer verilmesinin tek başına damga vergisi hesaplanması için yeterli olmayacağını ortaya koymuştur.[63]

Yine Vergi İdaresi tarafından verilen başka bir özelgede[64] "Lojistik Hizmet Bedelleri" başlıklı kağıda ilişkin olarak; "hizmet bedeli olarak depodan çıkan ürün adedi üzerinden birim ücretlendirmenin yapılacağı, birim ücretlendirmeye konu olan ürünlerin sözleşmede tanımlandığı, buna göre lojistik hizmetlerinin tüm ürün çıkış adetleri üzerinden ücretlendirileceği, fatura döneminin aylık olduğu ve 0,20 Euro/Adet birim fiyat üzerinden fatura düzenleneceği, fiyatlandırma tablosunun sezonluk olarak değerlendirileceği ve sezon sonunda ortaya çıkacak oranlara göre fark oluştuğunda müşteriye geriye dönük fark faturası tanzim edileceği, depolama hizmetleri için belirlenen fiyatların yıllık 4.000.000 çıkış adedine ulaşana kadar geçerli olduğu, bu rakamın geçilmesi durumunda fiyatların karşılıklı olarak yeniden belirleneceği belirlenen kağıtta, kağıdın düzenlendiği tarihte sevkiyatı yapılacak ürünler ile bu ürünlerin birim sevk edilen adet başına fiyatlarının tespit edilemediği dikkate alındığında, belli parayı ihtiva etmeyen söz konusu sözleşmenin damga vergisine tabi tutulmaması gerektiği belirtilmiştir".[65]

---

[63] Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-DV-2011/1-204 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[64] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-607 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[65] Aynı yönde başka bir Vergi İdaresi görüşü için bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1486-877 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

M. Opsiyonlu Sözleşmelerde Belli Para

Belirli bir miktar malın teslimi veya hizmetin ifasını konu alan alım-satım sözleşmelerinde, sözleşmede yer alan miktarın belirli bir oranda eksik veya fazlasının alım-satıma konu edilebileceği yönünde opsiyon öngörülebilmektedir. Bu uygulamanın nedeninin, kağıtta yer alan miktardan belirli bir oranda az veya fazla mal veya hizmetin alım-satıma konu edilmesi halinde, bu az veya fazlalıkla ilgili olarak taraflarca ilave kağıt düzenlenmek istenmemesi olduğu düşünülebilir.

Gelir İdaresi'nin özelge havuzunda konuyla ilgili olarak herhangi bir özelgeye tarafımızca rastlanamamıştır. Diğer yandan damga vergisi ile ilgili kaynaklarda opsiyonlu sözleşmelerle ilgili olarak 1996 ve 2000 yılına ilişkin iki özelgeye yerilmiştir.[66] Bu iki yıla ilişkin olarak kamuya açık özelge havuzunda başka özelgeler yer almasına rağmen, Gelir İdaresi, tereddüt hasıl olduğu durumlarda mükelleflerin başvuru kaynağı olarak kullandığı özelge platformunda bu iki özelgeye yer vermemiştir.

1996 yılına ilişkin özelgede, artı-eksi opsiyonlu olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan belli paranın hesabında, ileride ne kadar fazla veya ne kadar noksan yapılacağı bugünden belli olmayan işe ilişkin opsiyon değerlerinin kağıdın düzenlenme anında dikkate alınmasının mümkün olmadığından hareketle, opsiyonlu olarak düzenlenen kağıdın, öngörülen opsiyonla ilgili olarak herhangi bir hesaplamaya gidilmeden, düzenlenme anındaki opsiyonsuz miktar üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

Aynı şekilde 2000 yılına ilişkin özelgede de, + %20'lik opsiyon içeren nakliye sözleşmesinin yine opsiyonla ilgili herhangi bir hesaplamaya gidilmeden düzenleme sırasında kağıt üzerinde yer alan miktar üzerinden damga vergisine tabi olacağı açıklanmıştır.

Yukarıda yer verilen iki özelgedeki görüşlerden, opsiyon içeren sözleşmelerle ilgili olarak Vergi İdaresi'nin geçmiş yıllardaki görüşünün, opsiyon miktarları dikkate

---

[66] Bkz. Nuri Değer, **a.g.e.**, s. 423, Ekrem Işık, **a.g.e.**, s. 334, 335.

alınmaksızın sözleşmede yazılı opsiyonsuz miktar üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği yönünde olduğu söylenebilir. Söz konusu iki özelgenin kamuya açık özelge havuzunda yer almaması ve konuyla ilgili olarak başkaca özelgeye de rastlanılmaması nedeniyle, Vergi İdaresi'nin opsiyonlu sözleşmelerle ilgili güncel görüşü hakkında bir kanıya varmak mümkün değildir.

Damga vergisiyle ilgili başka bir kaynakta ise, 1973'ten önceki Vergi İdaresi uygulamasının opsiyonun fazlaya ilişkin kısmının damga vergisine konu belli paraya dahil edilmesi olmakla birlikte, Sayıştay Genel Kurulu'nun 11.01.1973 tarih ve 3628/1 sayılı kararı ile bu uygulamanın değiştirildiği ve fazlaya ilişkin kısmın damga vergisi hesabında dikkate alınmamaya başlandığı belirtilmektedir.[67] Sayıştay'ın söz konusu kararı İdare ile müteahhitler arasındaki inşaat ve oranım işlerinde düzenlenen sözleşmelere ilişkin olup, ilgili karar metni aşağıdaki gibidir:

"Sözleşme ve bağıtlardaki hükümlerle, miktarı tespit edilmiş bulunan işin belirli bir oranda artırılabileceğinin öngörülmüş olması, zaruretler sebebiyle husule gelecek iş artışlarının, aynı şartlarda yaptırılmasını temin etmek, dolayısıyla İdare'ye bir kolaylık sağlamak maksadına matuf bulunmaktadır.

Bu yönü ile, iş artışı tahakkuku mutlak bir hal değil, vukuu muhtemel bir keyfiyet olduğuna göre, peşinen ve artış gerçekleşmeden, iş artışı için öngörülen azami nispet itibariyle damga vergisi alınması mümkün görülmemekte, ancak artış tahakkuk edince, vergiyi doğuran olay ortaya çıkmış olacağı cihetle, fiili artış nispetine tekabül eden miktarda damga vergisi alınması gerekli bulunmaktadır.

Bu itibarla, sözleşme ve bağıtlarda yer alan hükümlerle, taahhüt konusu işin belirli bir oranda artırılabileceğinin öngörülmüş olması halinde artan işe ait damga vergisinin, iş artışını belgeleyen kağıdın tanzimi sırasında alınması gerekeceğine çoğunlukla karar verildi."

---

[67] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e**, s. 157, 158.

Yukarıdaki karar metninin yer aldığı kaynağın yazarı, Sayıştay kararı taahhüt işleriyle ilgili olarak alınmış olmakla birlikte, diğer sözleşmelerdeki benzer haller için de aynı anlayışın geçerli olacağı görüşündedir.[68]

Öte yandan opsiyonlu sözleşmelerde damga vergisinin nasıl hesap edilmesi gerektiği ile ilgili herhangi bir yargı kararına da tarafımızca rastlanılmamıştır. Bununla birlikte bir kaynakta[69] konuyla ilgili iki farklı sonucu ihtiva eden yargı kararlarına yer verilmiştir. Aynı Danıştay dairesi tarafından verilen 1966 tarihli kararda[70], gerçekleşmeyen opsiyon farkı için damga vergisi hesaplanması hukuka uygun bulunmamışken; 1979 tarihli daha sonraki bir kararda[71], opsiyonlu sözleşmelerde opsiyon miktarının sözleşmedeki miktara eklenmesi suretiyle belli paranın saptanması ve damga vergisinin bu belli para üzerinden hesaplanması gerektiği, opsiyonun sözleşmenin düzenlenmesinden sonra gerçekleşip gerçekleşmemesinin bu şekilde vergilendirme yapılmasını engellemeyeceği ifade edilmiştir.

Sözleşmede yer alan opsiyonlu hükümlerin damga vergisi yönünden iki şekilde ele alınması gerektiği kanaatindeyiz. İlk olarak sözleşmede opsiyon miktarının "tarafların karşılıklı anlaşması halinde" işlerlik kazanacağı yönünde hüküm bulunması halinde, tarafların opsiyon miktarıyla ilgili olarak ileride mutabakata varıp varmayacakları sözleşmenin imzalandığı tarihte belli olmadığından damga vergisinin opsiyon miktarı hariç belli para üzerinden hesaplanması gerekir. Bu açıdan yukarıdaki İdare ve 1966 tarihli Danıştay kararındaki gerekçelere aynen katılıyoruz.

Opsiyon miktarına işlerlik kazandırılması karşı tarafın bu konuda onay veya rızasına bağlı olmadan bir tarafın tercihine bırakılmışsa, kişisel görüşümüz yukarıda yer verilen 1979 tarihli Danıştay kararında belirtildiği gibi opsiyon miktarı dahil

---

[68] Yılmaz Özbalcı, **a.e.**, s. 158.

[69] Ahmet Kırman, **a.g.e.**, s. 219.

[70] Danıştay 11. Dairesi'nin 10.12.1966 tarih ve E. 65/3191 K. 66/2775 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

[71] Danıştay 11. Dairesi'nin 29.05.1979 tarih ve E. 77/267 K. 79/1884 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

edilerek damga vergisi hesaplanması gerektiği yönündedir. Zira damga vergisinin, vergiye konu kağıdın taraflara sağladığı haklara devlet tarafından hukuki korunma sağlanması karşılığında alınması, vergi matrahının artı yönlü opsiyon farkı dahil edilerek hesaplanması gerektiği sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Örneğin 100.000 ton hurdanın ton başına 500 TL'den satılacağı ve alıcı tarafın (-) (+) %20'ye kadar miktar opsiyonu hakkına sahip olduğu bir sözleşmenin, (+) yönlü opsiyon miktarının satıcı firma tarafından karşılanmaması nedeniyle uyuşmazlık konusu edildiği durumda, sözleşmenin alıcı tarafa + %20 opsiyon için de hak iddiası, devletin de bu hak iddiasına koruma sağlayacağı açıktır. Dolayısıyla bu ikinci halde damga vergisinin opsiyon miktarı dahil belli para üzerinden alınması damga vergisinin alınma amacıyla çelişmemektedir. Opsiyon miktarının fiili alım-satıma konu edilip edilmeyeceği sözleşmenin imzalandığı tarihte belli olmasa dahi, sözleşmenin opsiyon miktarı için taraflardan birine hak sağladığı, diğerini yükümlülük altına soktuğu bellidir.

N. Kira Sözleşmelerinde Belli Para

TBK'nın 299'uncu maddesinde yer alan tanıma göre "kira sözleşmesi, kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşmedir". Tanımdan anlaşılacağı üzere kira bedeli kira sözleşmesinin esaslı unsurlarındandır.

Kira sözleşmesinin yazılı olarak düzenlenmesi TBK'ya göre zorunlu olmamakla birlikte, tarafların ispat kolaylığı sağlaması amacıyla yazılı kira sözleşmesi düzenledikleri bilinmektedir.

DVK'ya ekli (1) sayılı tablonun I/A-2 bölümünde kira sözleşmelerinin, sözleşme süresine göre kira bedeli üzerinden binde 1,89 oranında nispi damga vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Yukarıda kira bedelinin TBK hükümlerinin uygulanması açısından kira sözleşmesinin esaslı unsuru olduğu belirtilmişse de, kira bedeli ihtiva etmeyen veya içerdiği bilgilerden kira bedeline ulaşılamayan yazılı kira sözleşmelerinin damga vergisine tabi olmayacağı açıktır.

Kira sözleşmelerinde damga vergisi uygulaması işyeri kiralamalarına ilişkin sözleşmeler ve ürün kirası sözleşmelerinde mükelleflerin karşısına çıkmaktadır. Zira damga vergisinden istisna kağıtların yer aldığı DVK'ya ekli (2) sayılı tablonun IV/31 maddesi uyarınca "gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira sözleşmeleri damga vergisinden istisnadır". Aynı maddeye 6728 sayılı Kanun'la 15.07.2016 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen ibareyle, bu kapsamdaki sözleşmeler üzerine konulacak kefalet şerhleri ve teminatlar da istisna kapsamına alınmıştır. Bu değişikten önce kira bedeliyle birlikte kefalet şerhi veya teminat içeren mesken kiralamasına ilişkin sözleşmelerin kira bedeli üzerinden damga vergisi alınmaz iken, kefalet şerhi veya teminata ilişkin belli para damga vergisine tabi tutulmaktaydı.

İşyeri kiralamalarına ilişkin sözleşmelerde ise sözleşme üzerinde bulunan kefalet şerhleri damga vergisinin hesabında dikkate alınmaya devam etmektedir. Buna göre kira sözleşmesinde adi kefalet şerhi bulunması durumunda, kefil ancak asıl borçludan alacağın alınamaması halinde borçtan sorumlu olduğundan, DVK'nın 6'ncı maddesinin birinci fıkrası uyarınca adi kefalet işlemi kiralama işleminden ayrı olarak kira bedeli üzerinden binde 9,48[72] oranında damga vergisine tabidir.[73] Müteselsil kefalet şerhi bulunması halinde ise, kefil borcun ifasını müştereken ve müteselsilen alacaklıya taahhüt edeceğinden, DVK'nın 6'ncı maddesinin ikinci fıkrası gereğince damga vergisi yalnızca en yüksek vergi alınmasını gerektiren kefalet işlemi üzerinden yine kira bedelinin binde 9,48'i oranında alınacaktır. Müteselsil kefil sayısının birden fazla olması, damga vergisinin kefil sayısı oranında artırılarak alınacağı anlamına gelmemektedir.[74]

İşyeri kiralamalarına ilişkin sözleşmelerde kira bedelinin tespitinde genelde ya sadece kiraya konu işyerinin satış veya ciro tutarının belirli bir oranı kullanılmakta

---

[72] *DVK'ya ekli (1) sayılı tablonun I/A-3 maddesi uyarınca kefalet işlemleri binde 9,48 oranında damga vergisine tabidir.*

[73] *DVK'nın 6'ncı maddesine 6728 sayılı kanunla eklenen ibare uyarınca, kağıt üzerinde birden fazla adi kefalet bulunması hâlinde, bunlardan yalnızca birinden damga vergisi alınacaktır.*

[74] Aynı yönde Vergi İdaresi Özelgesi için bkz., Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-DH-2011-92-262 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

veyahut bu oranla birlikte sabit bir kira bedeline yer verilmektedir. Kira bedelinin sadece ileride gerçekleşecek satışların belir bir yüzdesi olarak ifade edildiği sözleşmelerde, sözleşmenin düzenlendiği anda ileride gerçekleşecek satış tutarı bilinemeyeceğinden, damga vergisine konu belli para kağıt üzerinden hesaplanamayacak, dolayısıyla söz konusu kağıt damga vergisine tabi olmayacaktır. Nitekim çalışmamızın önceki bölümlerinde yer verildiği üzere[75], kira bedelinin brüt satış tutarının %40'ı olarak belirlendiği bir sözleşmenin damga vergisine tabi olup olmayacağı ve tabi olması durumunda hangi bedel üzerinden damga vergisi tahakkuk ettirilmesi gerektiği yönündeki bir soruya Vergi İdaresi, düzenlenen sözleşmenin yalnızca sigorta yaptırılmasına ilişkin taahhüt bedeli üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerektiğini belirtmiştir. Sigorta yaptırılmasına ilişkin taahhütler 6728 sayılı Kanun'la damga vergisi istisnasına alındığından, bu sözleşme günümüzde imzalansa üzerinden damga vergisi hesaplanmayacaktır.

İleride gerçekleşecek satış veya cironun belirli bir yüzdesi dışında, sabit bir kira bedeli yer alan kira sözleşmelerinde ise, sabit kira bedeli ile kira süresinin çarpımı suretiyle bulunacak belli para üzerinden damga vergisi hesaplanacağı tabiidir.

Diğer yandan çoğu kira sözleşmesinde, sözleşme süresinin bitiminden önce tarafların sözleşmeyi feshetme yönünde irade göstermemeleri halinde, sözleşmenin hükümlerinin belirli bir süre boyunca uzayacağına ilişkin hükümler yer alabilmektedir. Sözleşmenin, sözleşmede yer alan hükümde öngörüldüğü şekilde kendiliğinden uzaması durumunda, yeniden damga vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Zira bu durumda yeni bir sözleşme yahut sözleşme yerine geçecek bir kağıt düzenlenmesine veya mevcut sözleşme üzerine süre uzatımı yönünde bir şerh konulmasına gerek olmadan sözleşme kendiliğinden uzamıştır.

---

[75] Bkz. "IV/G. Bedelin Satış Tutarının Belli Bir Yüzdesi Olarak Belirlendiği Sözleşmelerde Belli Para".

Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirttiğimiz üzere, taraflardan birinin kendiliğinden süre uzatımına ilişkin sözleşme maddesini diğer tarafa yazı ile hatırlatmasının, süre uzatımına bağlı ilave damga vergisi doğurmayacağı tabiidir.

Yukarıdaki iki paragrafta yer alan hususlarla ilgili Vergi İdaresi de aynı paralelde düşünmektedir. Nitekim Vergi İdaresi tarafından verilen bir görüşte[76] damga vergisine konu belli parayı hesaplarken ciro üzerinden belirlenen oran dışında sabit olarak ödenecek minimum yıllık kira tutarını hesaba dahil etmiş; bununla birlikte tarafların sözleşme süresinin bitiminden 3 ay öncesine kadar aksini yazılı olarak bildirmemesi üzerine kendiliğinden uzayan sürelerle ilgili olarak belli paraya herhangi bir ilave yapmamıştır.

Aynı şekilde yakın tarihli bir Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı'nda[77], karara konu tahsis sözleşmesinde yer alan *"yeni dönem için yenilememe ihbarında bulunulmadığı takdirde tahsis süresi, tahsis bedeli hariç olmak üzere aynı hüküm ve koşullarla 1 (bir) yıl daha uzayacaktır"* şeklindeki maddenin, damga vergisine konu kağıdın hükümlerinin yenilenmesi amacına yönelik kağıda konulmuş bir şerh olarak kabul edilemeyeceğinden hareketle, sözleşmede bulunan bu hüküm gereğince süresi kendiliğinden uzayan sözleşmenin DVK'nın aradığı anlamda damga vergisine tabi bir sözleşme sayılamayacağı, aksi düşüncenin verginin kanuniliği ilkesine aykırı olarak kanunda yazılı olmayan bir durumun yorum yoluyla genişletilerek vergi alınmasına yol açacağı belirtilmiştir.

O. Net Bedel Üzerinden Düzenlenen Sözleşmelerde Belli Para

Kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilen kira kazançları ve serbest meslek kazançları gibi gelir unsurlarına yönelik faaliyetlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlarda, işin veya hizmetin bedeli stopaj vergisi hariç net olacak şekilde ifade edilebilmektedir. Bu gibi hallerde damga vergisinin kağıt üzerinde yer alan net bedel

---

[76] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG:1067-316 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.
[77] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 20.01.2016 tarih ve E. 2015/1054 K. 2016/45 sayılı kararı, (Çevrimiçi) http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 23.07.2018.

mi, yoksa vergi dahil brüt bedel üzerinden mi hesaplanması gerektiği husus tereddütlere yol açabilmektedir.

Aynı durum KDV hariç net bedelin yer aldığı kağıtlarda da gündeme gelebilmekle birlikte, çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere Maliye Bakanlığı, bize göre vergi hukukuna aykırı olacak şekilde bir tebliğ düzenlemesi ile KDV yönünden DVK'da yer almayan bir istisnayı uygulamaya sokmuş ve bu gibi kağıtlarda damga vergisinin KDV hariç net bedel üzerinden hesaplanacağını mükelleflere duyurmuştur.

Buradan hareketle Vergi İdaresi'nin, vergiler hariç net bedelin yer verildiği sözleşmelerde, KDV dışındaki vergilerin bedele ilave edilerek brüt bedel üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği görüşünde olacağı beklenebilir. Nitekim özelge havuzunda yer alan bir Vergi İdaresi özelgesinde[78], kira bedelinin net olarak belirlendiği ve stopajın kiracıya ait olacağı yönünde hüküm bulunan bir işyeri kira sözleşmesinde, stopaj vergisinin de kira bedelinin bir unsuru olarak sayılması gerektiği gerekçesinden hareketle damga vergisinin brüt kira bedeli üzerinden hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

Bize göre de bu şekildeki kağıtlarda damga vergisinin net değil, vergi dahil brüt tutar üzerinden hesaplanması gerekir. Bunun nedeni, kağıda konu işin/hizmetin bedelini ödeme edimi üstlenen tarafın, vergi dâhil brüt bedeli ödeme yükümlülüğü altına girmesidir.[79]

Öte yandan kağıda konu hukuki işlemde vergi yükünün üstleniminin uyuşmazlık konusu olması halinde, vergi tutarının hangi tarafça üstlenileceğine yönelik hüküm yargı organları tarafından delil olarak dikkate alınabilecektir. Bir başka ifadeyle, Devlet, verginin hangi tarafça üstlenileceğine yönelik hükme de hukuki koruma sağlamaktadır. Bu nedenle vergi dâhil brüt tutarın damga vergisi

---

[78] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.09.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.62/6202-2946 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 23.07.2018.

[79] Ahmet Kırman, **a.g.e.**, s. 213.

matrahı olarak dikkate alınmasında, damga vergisinin alınma amacına da aykırı bir yön bulunmadığı kanaatindeyiz.

SONUÇ

Taraftar arasındaki hukuki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtları konu alan damga vergisinde vergileme maktu ve nispi esasta olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleşmektedir. Maktu vergilemede kâğıt üzerinde yazılı bedel ne olursa olsun Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda belirtilen sabit tutarlarda damga vergisi alınırken, nispi vergilemede kâğıtların türü ve niteliklerine göre üzerlerinde yazılı "belli para" yine (1) sayılı tabloda yer alan oranlarla çarpılmak suretiyle ödenecek damga vergisi hesaplanır.

Mahiyeti gereği maktu esasta vergilemeyle ilgili olarak uygulamada tereddüt yaşanmazken; vergi idaresi görüşlerinde, yargı kararlarında ve vergi hukuku literatüründe "belli para" kavramından ne anlaşılması gerektiği ile ilgili farklı sonuçlara ulaşılabilmekte, bu da mükellef nezdinde farklı uygulamalara ve hatta kimi zaman cezalı tarhiyatlara yol açmaktadır.

Kanuni tamına göre damga vergisinde belli para terimi, kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hâsıl edeceği parayı ifade etmektedir. Bu tanımdan, damga vergisi hesaplanabilmesi için kâğıt üzerinde herhangi bir tutarın bulunmasının yeterli olduğu sonucu çıkabilmekle birlikte, taraflar arasındaki hukuki işlemin bedeli dışındaki tutarlar üzerinden vergi alınması damga vergisinin amacı ile aykırılık oluşturacaktır. Zira damga vergisi, bir uyuşmazlık anında ispat ve delil vasıtası olarak kullanılabilecek kâğıda Devlet tarafından hukuki korunma sağlanması karşılığında alınmaktadır. Hukuki işlemin bedeli dışındaki parasal değerlerin taraflara sağlanan hukuki fayda ile ilgisinin olmadığı açıktır.

Bununla birlikte, hukuki işlem bedelinin kağıtta açıkça yazılı olmaması, fakat içeriğinde yer alan bilgilerden matematiksel yöntemlerle hesaplanabilmesi halinde nispi damga vergisi ilave işlemle hesaplanan bu bedel üzerinden alınacaktır. Bu husus çalışmamızda yer verdiğimiz birçok Danıştay kararında da bu şekilde ifade edilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'na göre belli para ihtiva etmesi zorunlu tutulan cari hesap sözleşmeleri ve ikrazat işlemlerine ilişkin sözleşmeler dışında, içeriğinden veya atıf yaptığı başka bir kağıt içeriğinden belli para hesaplanamayan kağıtlar

üzerinden nispi esasta damga vergisi hesaplanmayacaktır. Harçlar Kanunu ve Türk Borçlar Kanunu'nda da bazı kağıt ve sözleşmeler için belli para gösterilmesi zorunluluğu bulunması bu durumu değiştirmemektedir. Zira Damga Vergisi Kanunu dışındaki kanunlarda belli para gösterilmesi zorunluluğu öngörülen kağıt ve sözleşmeler üzerinden de damga vergisi alınması vergi hukukunda kıyas yasağı gereği mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, çalışmamızın "Belli Para İle İlgili Özellikli Durumlar" başlıklı üçüncü bölümünde yer verildiği üzere, bedelin borsa veya endeks fiyatlarına bağlandığı kağıtlarda, içeriğinde asgari ve azami tutarlara yer verilen kağıtlarda, KDV dışında vergi tutarı yer alan kağıtlarda, opsiyonlu sözleşmelerde ve daha birçok durumda belli paranın tespiti ile ilgili farklı idari görüşler, yargı kararları ve yazar görüşleri bulunmaktadır.

Zaman zaman varlığı dahi tartışma konusu olan damga vergisinin, belli para ile ilgili farklı görüş ve uygulamalar nedeniyle ayrıca belirsizlik yaratması mükellefler nezdinde ilave külfetler oluşmasına yol açmaktadır.

Bu nedenle Maliye Bakanlığı'nın genel tebliğ veya sirküler yoluyla yapacağı bir idari düzenleme ile "damga vergisinde belli para" ile ilgili ayrıntılı açıklamalarda bulunması ve örneklerle birlikte tereddütleri ortadan kaldırmasında fayda görülmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1991.

Bayraktar, İhsan Kağan: **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2016.

Bilici, Nurettin; Üstün, Ümit Süleyman: **Damga Vergisi ve Harçlar (Teori ve Uygulama),** 1. bsk., Ankara, Savaş Yayınevi, 2016.

Bulutoğlu, Kenan: **Türk Vergi Sistemi**, 4. bsk., İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1971.

Değer, Nuri: **Damga Vergisi Uygulaması**, 3. bsk., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.

Erginay, Akif: **Kamu Maliyesi**, 16. bsk., Ankara, Savaş Yayınevi, 1998.

Işık, Ekrem: **Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu**, İstanbul, PWC, 2011.

İlter, Vasfi: **Damga Vergisi**, Ankara, Güven Matbaası, 1965.

Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kuramlar**, 20. bsk., Ankara, Siyasal Kitapevi, 2015.

Kırman, Ahmet: **Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, 2. bsk., Ankara, 1997.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği: **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, 1992.

Oktar, Ateş: **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2017.

Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, 25. bsk., Ankara, Turhan Kitapevi, 2016.

Öner, Erdoğan; Değirmenci, Cenker: **Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi,** 2. bsk., 2016.

Özbalcı, Yılmaz: **Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012.

Polat, Nail: **Damga Vergisi,** Ankara, Cihan Matbaası, 1970.

Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek, Adnan: **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** 5. bsk., Bursa, Ekin Yayınevi, 2011.

Uğurlu, Uğur: **Kira Kontratlarında Damga Vergisi Uygulaması,** Legal Yayınevi, 2012.

Yıldırım, Mehmet: **Damga Vergisi Kanunu Şerh ve İzahları,** Ankara, Doğuş Matbaacılık, 1964.

DERGİLER

Akyürek, Ömer: "Bedeli Değiştirilen ve İptal Edilen Sözleşmelerde Damga Vergisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2015.

Altunkaya, Orhan: "Şarta Bağlı Sözleşmelerde Damga Vergisi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi,** Mart 2017.

Arslan, Ahmet: "Sözleşmelerin Feshi veya Devrinde Damga Vergisi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi,** Aralık 2017.

Bingöl, Mehmet: "Damga Vergisi Yönünden Sözleşmelerde Belli Para Kavramı", **Vergi Dünyası Dergisi,** Kasım 2011

Bozkır, Ender: "Damga Vergisi Açısından Sözleşmenin Düzenlendiği Anda Belli Para Tutarının Tespitinin Önemi", **Vergi Sorunları Dergisi,** Şubat 2012.

Buyruk, A. Özkan: "Proforma Faturaların Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu" **Vergi Dünyası Dergisi,** Temmuz 2010.

Can, Ali; Korkmaz, Mustafa: "Ciro Primi Sözleşmelerinin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu", **Vergi Sorunları Dergisi,** Mayıs 2013.

Çomaklı, Şafak Ertan: **"5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu Uygulaması ve Hukuki Sonuçları"**, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2005.

Değer, Nuri: "Şarta Bağlı Sözleşmeleri İçeren Kağıdın Damga Vergisi Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi,** Nisan 2010.

Demirsoy, Yalçın: "Damga Vergisinde Kağıtların Mahiyetlerinin Tayini ve Vergileme Ölçüleri", **Vergi Dünyası Dergisi,** Eylül 1991.

Erol, Ahmet: Özel Tüketim Vergisinin Damga Vergisi Matrahına Dahil Edilmesi Hukuki mi?, **Yaklaşım Dergisi,** Aralık 2016.

Günay, Havva Özge; Şenyurt, İdris: "Damga Vergisi'nde Vergileme Ölçüleri ve Belli Para Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Dünyası Dergisi,** Ocak 2004.

Hasanefendioğlu, Devrim: "Damga Vergisi Açısından Sözleşmelerin "Belli Para"yı İhtiva Etmesi Hususu", **Vergi Dünyası Dergisi,** Mart 2009.

Kaplan, Ersin: Birleşik Krallık Vergi Sistemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 2013.

Kara, Üzeyir: "Borsaya Göre Fiyatı Belirlenen Metal Ürünlerine İlişkin Düzenlenen Yurt Dışı Sözleşmelerde Damga Vergisi Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi,** Mart 2017.

Karaaslan, Özer: "Belli Para İhtiva Etmeyen Ancak Cezai Şart Derpiş Edilmiş Sözleşmelerde Damga Vergisi Aranabilir mi?, **Vergi Dünyası Dergisi,** Şubat 2010.

Kaya, Tolga; Uslu, Tuncay: "Ciro Pirimi Sözleşmelerinde Damga Vergisi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi,** Ekim 2016.

Kıldiş, Yusuf: "Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay", **E-Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2006.

Kuran, Mustafa; Karagöz, Ayhan: "Özelgeler ve Yargı Kararları Işığında Damga Vergisinde Belli Para Terimi", **Lebin Yalkın Mevzuat Dergisi,** Şubat 2016.

Küçük, Şaban: Matrahı Oluşturan Bedelin Sonradan Belli Olması Halinde Damga Vergisi Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi,** Nisan 2011.

Maç, Mehmet: **Damga Vergisi Doğabilmesi İçin Geçerli Islak İmzanın veya Güvenli Elektronik İmzanın Gerekliliği"**, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2014.

Maç, Mehmet: "Sözleşmelerde Damga Vergisi Kaldırılmalıdır", **Lebib Yalkın Dergisi**.

Maç, Mehmet: "Sözleşmelerdeki Sigorta Yaptırma, Teminat Gösterme ve Ciro Taahhütlerinin Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi,** Haziran 2016.

Öcal, M. Erdoğan: "Sözleşmelerin Damga Vergisi Yükümlülüklerinde Belli Para Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi,** Ekim 2016.

Özcan, Zekai: "Aynı Asıldan Doğma Akit veya İşlemlerde (Kira Sözleşmelerindeki Kefalet Akdi Vb.) Damga Vergisi Hesaplaması, **Vergi Sorunları Dergisi,** Ekim 2009.

Özdemir, Serkan: "Sipariş Mektubu, Sipariş Formu ile Proforma Faturaların Damga Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi,** Ekim 2014.

Pehlivan, Görkem: "Sözleşmelerde Yer Alan Cezai Şartların Damga Vergisi Matrahına Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi,** Şubat 2010.

Pehlivan, Görkem: "Sözleşmeye Katılma ve Sözleşmenin Devrinde Damga Vergisi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi,** Mayıs 2014.

Pehlivan, Görkem: Damga Vergisine Tabi Olup Tarh Zamanaşımına Uğramış Kağıtların Hükmünden Yararlanılması Durumunda Vergi Alacağının Yeniden Doğmasında Özellikli Durumlar, **Vergi Dünyası Dergisi,** Mayıs 2011.

Pehlivan, Görkem: "Sözleşme Metninde Belli Bir Parasal Tutara Bağlanmış Taliki Şartın Var Olması Durumunda Damga Vergisi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi,** Eylül 2009.

Pulat, Ömer: Damga Vergisi'nin Anayasa'ya Aykırılığı Tartışması, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2010.

Süer, Nedim Tolga: "Damga Vergisi Kanunu Uygulamasında Belli Para Terimi", **Vergi Dünyası Dergisi,** Mart 2006.

Şenses, Nevzat: "Ciro Primi Sözleşmelerinde Damga Vergisi Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi,** Kasım 2016.

Şentürk, Mehmet: "Sözleşmenin Taraflarındaki Değişikliklerin Damga Vergisine Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2014.

Taşkın, Yasemin: Damga Vergisinin Niteliği ve Damga Vergisinin Sözleşmeler Açısından Farklı Uygulanış Biçimleri, **Legal Mali Hukuk Dergisi,** Eylül 2009.

Tortop Bayraktar, Hande: "Şarta Bağlı Sözleşmelerde Damga Vergisi Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi,** Ekim 2010.

Varol, Dilşah: "KDV Damga Vergisi Matrahına Dahil Değilken Diğer Vergiler de Dahil Olmamalı", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Kasım 2017.

TEZLER

Ateş, Leyla: **Damga Vergisinde Konu**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2002.

ÇEVRİMİÇİ KAYNAKLAR

Elele, Onur: "Damga Vergisi'nin Kaldırılması", (Çevrimiçi) http://onurelele.blogspot.com.tr/2012/04/kayitli-ekonomiye-geciste-onemli-bir.html, 19 Haziran 2017.

Osborne, George; Green, Lord: **A Guide to UK Taxation**, s. 19, (Çevrimiçi) https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/183408/A_guide_to_UK_taxation.pdf, 2 Şubat 2018.

Pope, Thomas; Roantree Barra: **A Survey of the UK Tax System**, s. 5, (Çevrimiçi) http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf, 2 Şubat 2018.

http://www.china-tax.net/taxation-in-the-prc/stamp-tax.html, 2 Şubat 2018

http://www.revenue.ie/en/tax/stamp-duty/former-residential-rates-stamp-duty.html, 2 Şubat 2018

http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-States-Corporate-Other-taxes, 2 Şubat 2018.

https://www.revenue.ie/en/property/stamp-duty/current-rates-of-stamp-duty/index.aspx, 2 Şubat 2018
https://www.deedclaim.com/florida/documentary-stamp-taxes/, 2 Şubat 2018.

https://www.ok.gov/tax/documents/Documentary%20Stamps%20Quick%20Reference%20Guide.pdf, 2 Şubat 2018.

http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Italy-Corporate-Other-taxes, 2 Şubat 2018.

https://www.iras.gov.sg/irashome/News-and-Events/Newsroom/Media-Releases-and-Speeches/Media-Releases/2011/Additional-Buyer-s-Stamp-Duty-for-a-Stable-and-Sustainable-Property-Market/, 2 Şubat 2018

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/international-business-support/deloitte-cn-ibs-italy-tax-invest-en-2016.pdf, 2 Şubat 2018.

https://www https://www.revenue.ie/en/property/stamp-duty/current-rates-of-stamp-duty/residential-and-non-residential-land-and-buildings.aspx, 2 Şubat 2018.pwc.com.au/stamp-duty.html, 2 Şubat 2018.

https://www.revenue.ie/en/property/stamp-duty/index.aspx, 2 Şubat 2018

https://www.revenuesa.sa.gov.au/taxes-and duties/stamp-duties, 2 Şubat 2018.

https://www.revenuesa.sa.gov.au/taxes-and-duties/stamp-duties/real-property-land, 2 Şubat 2018.

https://www.elegislation.gov.hk/hk/cap117?pmc=1&m=1&pm=0, 2 Şubat 2018.

https://www.gov.hk/en/residents/taxes/stamp/stamp_duty_rates.htm, 2 Şubat 2018.

https://www.3ecpa.com.sg/services/taxation/e-stamping/, 2 Şubat 2018

http://taxsummaries.pwc.com/ID/Hong-Kong-Corporate-Other-taxes, 2 Şubat 2018.

https://en.wikipedia.kim/wiki/Stamp_duty#Denmark, 2 Şubat 2018.

http://taxsummaries.pwc.com/ID/Denmark-Corporate-Other-taxes, 2 Şubat 2018

https://www.pwc.com/m1/en/tax/documents/doing-business-guides/egypt-tax-and-legal-doing-business-guide.pdf, 2 Şubat 2018

Büyük Türkçe Sözlük: **Türk Dil Kurumu**, (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59c955baacd913.64433631, 25.09.2017

Büyük Türkçe Sözlük: **Türk Dil Kurumu**, (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59c954989950b5.57940042, 25.09.2017.

EKLER- Damga Vergisi Kanunu'na Ekli (1) ve (2) Sayılı Tablo

(1) SAYILI TABLO [(1)]

(Değişik: 30/12/2004-5281/7 md.)

Damga Vergisine Tâbi Kâğıtlar

I. Akitlerle ilgili kâğıtlar	Kanunla Getirilen	**Uygulanacak Olan**
A. Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar:		
1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler	(Binde 7,5)	**(Binde 9,48)**
2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)	(Binde 1,5)	**(Binde 1,89)**
3. Kefalet, teminat ve rehin senetleri	(Binde 7,5)	**(Binde 9,48)**
4. Tahkimnameler ve sulhnameler	(Binde 7,5)	**(Binde 9,48)**
5. Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kâğıda taalluk edenler dahil)	(Binde 1,5)	**(Binde 1,89)**
6. **(Ek: 28/3/2007-5615/15 md.; Değişik: 4/6/2008-5766/10 md.)** Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler	(Binde 1,5)	**(Binde 1,89)**
7. **(Ek: 15/7/2016-6728/28 md.)** Hazinenin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmazlara ilişkin ön izin, irtifak hakkı veya kullanma izni sözleşmeleri (yatırım taahhüdü bulunanlar dâhil ön izin, irtifak hakkı veya kullanma izni süresine göre bulunacak bedel üzerinden)	(Binde 9,48)	**(Binde 9,48)**
8. **(Ek: 15/7/2016-6728/28 md.)** Resmî şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri	(Binde 9,48)	**(Binde 0)**
9. **(Ek: 15/7/2016-6728/28 md.)** Resmî dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin yaptıkları ihalelerde, ihaleyi yapan idare ile düzenlenen sözleşmeler	(Binde 9,48)	**(Binde 9,48)**
10. **(Ek: 15/7/2016-6728/28 md.)** 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında düzenlenen:		**(Binde 9,48)**
a) Taksitle satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	**(Binde 9,48)**
b) Ön ödemeli konut satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	**(Binde 0)**
c) Devre tatil ve uzun süreli tatil hizmeti sözleşmeleri	(Binde 9,48)	**(Binde 9,48)**
ç) Paket tur sözleşmeleri	(Binde 9,48)	**(Binde 9,48)**
d) Abonelik sözleşmeleri	(Binde 9,48)	**(Binde 9,48)**
e) Mesafeli satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	**(Binde 9,48)**

———————————

(1) Bu tabloda 30/12/2004 tarihli ve 5281 sayılı Kanunla getirilen miktarlar aynen bırakılmış olup, 29/12/2017 tarihli ve 30285 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Maliye Bakanlığının (Gelir İdaresi Başkanlığı) 62 Seri No.'lu Tebliği ile 1/1/2018 tarihinden geçerli olmak üzere tesbit edilen miktarlar ise metne parantez içinde siyah puntolarla işlenmiştir.

11. **(Ek: 15/7/2016-6728/28 md.)** 7/6/2012 tarihli ve 6326	(Binde 9,48)	**(Binde 9,48)**

sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu kapsamında düzenlenen turist rehberliğine ilişkin sözleşmeler		
12. **(Ek: 15/7/2016-6728/28 md.)** 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu kapsamında düzenlenen:		**(Binde 9,48)**
a) Toptan elektrik satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	**(Binde 9,48)**
b) Perakende elektrik satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	**(Binde 9,48)**
13. **(Ek: 15/7/2016-6728/28 md.)** 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu kapsamında düzenlenen:		
a) Toptan doğal gaz satışına ilişkin sözleşmeler	(Binde 9,48)	**(Binde 9,48)**
b) Tüketicilere doğal gaz satışına ilişkin sözleşmeler	(Binde 9,48)	**(Binde 9,48)**
14. **(Ek: 23/2/2017-6824/5 md.)** Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri	(Binde 9,48)	**(Binde 0)**
15. **(Ek: 23/2/2017-6824/5 md.)** Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri kapsamında yapı müteahhitleri ile alt yükleniciler arasında düzenlenen inşaat taahhüt sözleşmeleri	(Binde 9,48)	**(Binde 0)**
16. **(Ek: 23/2/2017-6824/5 md.)** Kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat işlerine ilişkin danışmanlık hizmet sözleşmeleri	(Binde 9,48)	**(Binde 0)**
17. **(Ek: 23/2/2017-6824/5 md.)** Yapı denetimi hizmet sözleşmeleri	(Binde 9,48)	**(Binde 0)**
B. Belli parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar:		
1. Tahkimnameler	(18,00 YTL)	**(58,80 TL.)**
2. Sulhnameler	(18,00 YTL)	**(58,80 TL.)**
3.Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)	(100,00 YTL)	**(330,30 TL.)**
II. Kararlar ve mazbatalar		
1. Meclislerden, resmî heyetlerden ve idarî davalarla ilgili olmayarak Danıştaydan verilen mazbata, ilâm ve kararlarla hakem kararları:		
a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 7,5)	**(Binde 9,48)**
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(18,00 YTL)	**(58,80 TL.)**
2. **(Değişik: 4/6/2008-5766/10 md.)** İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları **(Ek hüküm: 15/7/2016-6728/28 md.)** (4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazen şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez.)	(Binde 4,5)	**(Binde 5,69)**
III. Ticarî işlemlerde kullanılan kâğıtlar		
1. Ticarî ve mütedavil senetler:		
a) Emtia senetleri:		
aa) Makbuz senedi (Resepise)	(6,50 YTL)	**(20,30 TL.)**

ab) Rehin senedi (Varant)	(4,00 YTL)	**(12,00 TL.)**
ac) İyda senedi	(1,00 YTL)	**(2,00 TL.)**
ad) Taşıma senedi	(0,50 YTL)	**(0,60 TL.)**
b) Konşimentolar	(4,00 YTL)	**(12,00 TL.)**
c) Deniz ödüncü senedi	(Binde 7,5)	**(Binde 9,48)**
d) İpotekli borç senedi, irat senedi	(Binde 7,5)	**(Binde 9,48)**
2. Ticarî belgeler:		
a) Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	(6,50 YTL)	**(20,30 TL.)**
b) Resmî dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri:		
ba) Bilançolar	(14,00 YTL)	**(45,40 TL.)**
bb) Gelir tabloları	(7,00 YTL)	**(21,80 TL.)**
bc) İşletme hesabı özetleri	(7,00 YTL)	**(21,80 TL.)**
c) Barnameler	(1,00 YTL)	**(2,00 TL.)**
d) Tasdikli manifesto nüshaları	(3,00 YTL)	**(8,90 TL.)**
e) Ordinolar	(0,50 YTL)	**(0,60 YTL.)**
f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	(3,00 YTL)	**(8,90 YTL.)**
IV. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar		
1. Makbuzlar:		
a) Resmî daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle kişiler tarafından resmî dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmî daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kâğıtlar	(Binde 7,5)	**(Binde 9,48)**
b) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak carî hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kâğıtlar	(Binde 6)	**(Binde 7,59)**
c) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler	(Binde 6)	**(Binde 7,59)**
d) İcra dairelerince resmî daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar	(Binde 6)	**(Binde 7,59)**
2. Beyannameler (Bu beyannamelerin sadece bir nüshası vergiye tâbidir):		
a) Yabancı memleketlerden gelen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerde yazılı her gönderi maddesi için	(0,50 YTL)	**(0,60 TL.)**
b) Vergi beyannameleri: **(Ek hüküm: 15/7/2016-6728/28 md.)** ((f) bendi dâhil olmak üzere, beyanname verme süresi içerisinde düzeltme amacıyla verilen beyannameler hariç)		
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	(18,00 YTL)	**(58,80 TL.)**
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	(24,00 YTL)	**(78,50 TL.)**
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	(12,00 YTL)	**(38,80 TL.)**

bd) Muhtasar beyannameler	(12,00 YTL)	**(38,80 TL.)**
be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	(12,00 YTL)	**(38,80 TL.)**
c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	(24,00 YTL)	**(78,50 TL.)**
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	(9,00 YTL)	**(28,90 TL.)**
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirgeleri	(9,00 YTL)	**(28,90 TL.)**
f) **(Ek: 18/2/2009-5838/15 md.; Değişik: 15/7/2016-6728/28 md.)** 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesi ile muhtasar beyannamenin birleştirilerek verilmesiyle oluşturulan beyannameler	(37,40 TL.)	**(46,00 TL)**
3. Tabloda yazılı kâğıtlardan aslı 1,00 Yeni Türk Lirasından fazla maktu ve nispî vergiye tâbi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleri	(0,50 YTL)	**(0,60 TL)**

(2) SAYILI TABLO

Damga Vergisinden İstisna Edilen Kağıtlar

I - Resmi işlerle ilgili kağıtlar:

A) Resmi daireler arasında kullanılan kağıtlar:

1.Resmi daireler arasındaki işlemleri kapsıyan her türlü kağıtlarla bu dairelerin soruları üzerine kişiler tarafından yazılan cevaplar ve ekleri.

2. Kişilerin işlemleri ile ilgili olarak resmi dairelerce görülecek lüzum üzerine yazılacak şerhler veya çıkarılacak suret, özet ve tercümeler.

3. Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri hakkındaki Kanunun uygulanmasında yapılacak müracaatlara ait her türlü kağıtlarla kurullarca verilecek kararlar.

4. Türkiye atom enerjisi programının uygulanması için lüzumlu her türlü eşyanın ithali sırasında düzenlenen kağıtlar.

5. Yabancı elçilik ve konsoloslukların mühür veya imzasını ihtiva eden resmi kağıtlarla yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ve fakat elçilik ve konsolosluklar dışında kullanılmıyan kağıtlar. (Bu fıkradaki istisna mütekabiliyet şartiyledir.)

6. Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış imtiyaz sözleşmeleri ve andlaşmalarla damga resminden, bu tarihten sonra yapılacak imtiyaz sözleşmeleri ve andlaşmalarla da damga vergisinden istisna edilmiş olan kağıtlar.

7. Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında aktedilen anlaşmalar geregince ithal olunacak zirai ve gıdai maddelerin ithaliyle ilgili kağıtlar.

8. Basmayazı ve Resimleri Derleme Kanunu gereğince derlenen eserler için ilgili dairelerce verilecek makbuzlar.

9. Resmi daireler lehine yapılan istimlaklerde düzenlenen kağıtlar.

B) Resmi dairelerden kişilere verilen kağıtlar:

1. Resmi dairelerin iaşe ihtiyaçları için satınalınacak ayniyatın, bedelleri 100 Yeni Türk Lirasına (100 Yeni Türk Lirası dahil) kadar olanlarının, ayniyat tesellüm makbuzları.

2. İcra dairelerinin, alınan harç ve masrafın müfredatını göstermek üzere, ilgililere verdikleri makbuzlar.

3. Vergi, resim ve harclarla sair bilcümle gelirlere ve kamu yararına mütaallik olarak resmi dairelerden kişilere tebliğ olunan kararlar, Sayıştay ilam ve kararları ve vergi karneleri.

4. Köy ihtiyar heyetlerince verilecek mazbatalar.

5. İcra ve İflas Kanununa göre icra dairelerince istiyen alacaklılara takip talebinde bulunduklarına ve tevdi ettikleri belgelere ve verdikleri masraflara dair verilen makbuzlar.

6. Noter Kanununa göre noterlerin aldıkları her nevi harc ve ücretin müfredatını göstermek üzere ilgililere verdikleri makbuzlar.

7. Resmi dairelerin kumpanya ve acentalara gönderecekleri ordinolar.

C) Kişilerden resmi dairelere verilen kağıtlar:

1. Hükümetçe akdolunan avans ve istikraz mukavelenameleri, Hazine Bonoları, Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhracı hakkındaki Kanun gereğince çıkarılan tasarruf bonoları ve tedavüle çıkarılacak Hükümet ve Türkiye Emlak Kredi Bankası istikrazlarına ait geçici veya kati tahvillerle bunların bedel, faiz ve ikramiyelerinin ödenmesine ve bu hususlaki diğer muamelelere ilişkin kağıtlar.

2. Yabancı memleketlerde düzenlenen ve doğrudan doğruya resmi daireler ad ve hesabına gönderilen her türlü kağıtlarla doğrudan doğruya yabancı memleketlerden mübayaa olunarak resmi dairelere gönderilen malların ihale kararları ile tesellüm makbuzları.

3. Ankara'da inşa edilecek sefarethane ve konsoloshaneler için yabancı memleketlerden getirilecek inşaat malzemesinin ithali ile ilgili kağıtlar.

4. Kadastro ve Tapu Tahriri Kanunu gereğince kadastro mahkemeleri ile kadastro tahrir komisyonlarına verilen beyannameler.

5. Resmi dairelere emaneten bırakılan para, hisse senedi, tahvil ve eşyanın ret ve iadesinde verilen makbuz ve ibra senetleri.

6. Otel, pansiyon, ticarethane ve sair umumi müesseselerde oturan ve çalışanların hüviyet varakası vermeleri mecburiyetine dair Kanun ile Yabancıların Türkiye'de İkamet ve Seyahatleri hakkındaki Kanun hükümleri gereğince zabıta amirlerine verilecek beyannameler.

7. Emekli, dul ve yetim maaş ve ikramiyeleri tahsisine ve alındığına dair her türlü kağıtlar.

8. Hizmet süreleri emekli ve yetim aylığı bağlanmasına elverişli olmıyanlarla yetimlerine bir defaya mahsus olmak üzere verilen paraların ödenmesine ait kağıtlar.

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

10. Bir şehir içinde görev dolayısiyle sarf olunan tramvay, vapur, tren ve otobüs gibi taşıt ücretlerine münhasır olmak üzere memur ve müstahdemler tarafından verilen beyannameler.

11. Kişiler tarafından hariçte düzenlenerek imza ve tarihlerin tasdik veyahut suret ve tercümelerinin verilmesi için noterlere getirilen kağıtların noter dairelerinde çıkarılarak saklanacak örnekleri.

12. Evlenme işlerinde kullanılan kağıtlar.

13. Umumi hayata müessir afetler dolayısiyle alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara dair kanundan faydalanacak kişiler tarafından verilecek taahhütname, beyanname ve aktedilecek mukaveleler, yabancı memleketlerden İmar ve İskan Bakanlığınca ithal olunacak her türlü alet, edevat ve malzemenin ithalinde düzenlenen kağıtlar, bağış ve yardım makbuzları.

14. **(Ek: 27/3/1969 - 1137/86 md.)** İstiklal Madalyası verilmiş bulunanlara vatani hizmet tertibinden bağlanan şeref aylıklarının ödenmesine ait her türlü kağıtlar.

15. **(Ek: 21/1/1982 - 2590/1 md.)** Sosyal ve Kültürel bakımdan yurdumuzu tanıtmak üzere ilgili Bakanlığın izni ile yarışmalara katılacak, sergilenecek, gösterilecek veya benzeri nedenlerle geçici olarak yurt dışına çıkarılacak tablo, pul, film, seramik ve bu mahiyetteki sanat eserleri ve sair eşya ile ilgili olarak kambiyo mercilerine verilecek beyanname ve taahhütnameler.

16. **(Ek: 4/12/1985 - 3239/98 md.)** 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 11 inci maddesi gereğince noterde düzenlenen şansi kefaletle ilgili kağıtlar.

17. **(Ek: 30/7/2003-4962/12 md.)** Gümrük kapılarından bir gece konaklamayı kapsayan sürede giriş-çıkış yapan taşıtlarla ilgili olarak alınan Taşıt Giriş-Çıkış Formu eki taahhütnameler.

18. **(Ek: 30/12/2004-5281/8 md.)** Çiftçiler tarafından ziraî faaliyetleri ile ilgili olarak resmi dairelere verilen taahhütnameler.

19. **(Ek: 4/6/2008-5766/10 md.)** Yurt dışında hayatını kaybeden kişilerin cenazesinin Türkiye'ye girişi sırasında düzenlenerek gümrük idaresine verilen kâğıtlar.

II - Öğrenciler ve askerlerle ilgili kağıtlar:

1. **(Değişik: 26/10/1988 - 3482/8 md.)** Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu kapsamındaki çıraklık sözleşmeleri ile öğrenim kredisi ve burs almak, öğrenci yurduna girmek ve öğrenim, staj, ihtisas ve benzeri gayelerle öğencilerle velileri tarafından okul ve yurt idarelerine veya ilgili kuruluşlara verilen taahhütnameler ve bunlarla ilgili kefaletnameler.

2. Öğrenciler ve velileri tarafından okul idarelerine verilen beyannameler ile okul idareleriyle öğrenciler veya velileri arasında düzenlenen kâğıtlar.

3. Resmi ve özel her türlü okullarda öğrenciler tarafından kurulan istihsal ve istihlak kooperatiflerine ait ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

4. Erlerle, ihtiyaçları Devlet tarafından deruhde ve temin olunan onbaşı ve çavuşların aşağıda gösterilen kağıtları;

a) Askerliğe giden veya terhis edilenlerin askeri iş ve maaşlarına ve ölüm dolayısiyle dul ve yetimlerine maaş bağlanmasına ait her türlü kağıtlar.

b) Askerlikte bulunanların gerek askerlik, gerek özel işleri için verecekleri beyannameler.

c) Askerler tarafından veya askerler için verilen paralar karşılığında postaneler veya bankalarca düzenlenen kağıtlar.

5. Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Kanununun uygulanması ile ilgili işlemler dolayısiyle düzenlenen kağıtlar.

6. **(Ek: 15/7/2016-6728/29 md.)** Resmî dairelerce yurt dışına gönderilen kişiler adına yurt dışında bulunan eğitim-öğretim ve sağlık kurumlarına yapılan ödemelere ilişkin düzenlenen kâğıtlar.

III - İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kağıtlar:

1. Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanununa göre düzenlenen Münferit ve Kolektif İş Sözleşmeleri ve Yüksek Hakem Kurulunun ve il hakem kurullarının kararları,Yüksek Uzlaştırma Kurulunun ve diğer kurulların Toplu İş Sözleşmeleri hükmündeki kararları ile İş Kanunu gereğince işverenin iş şartlarını göstermek üzere işçiye verdiği taahhütnameler işveren tarafından iş Kanununa göre verilen beyannameler.

2. İş ve İşçi Bulma Kurumunun işçilere iş ve işlere işçi bulmak üzere düzenlediği kağıtlar.

3. Toprakaltı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışan işçilerin yeraltındaki çalıştıkları günlere ait ücretleri ve primlerinin ödenmesinde düzenlenen kağıtlar.

4. Çiftçi mallarının korunması hakkındaki kanunun uygulanması dolayısiyle düzenlenecek kağıtlar,

5. Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankasınca çiftçiye, Tarım Kredi ve Satış Kooperatifleri ile birliklerine açılacak kredilerle bunlara ait gayrimenkul ipotek ve menkul rehin muameleleri ve muhtaç çiftçiye yapılacak dağıtmalarla llgili her türlü kağıtlar.

6. Çiftçiyi topraklandırma hakkındaki kanunun uygulanması ile ilgili kağıtlar.

7. Göçmenlerle nakledilenlere ve Muhtaç Çiftçilere Tohumluk ve Yemeklik dağıtılması hakkındaki Kanunun uygulanması ile ilgili kağıtlar.

8. Göçmen ve mültecilerle bir yerde yurtlandırılan göçebeler ve bir bölgeden diğer bölgeye Hükümetçe naklolunanlara yapılacak iskan yardımı ve gümrük ve tabiiyet, nüfus, tapu ve nakil işlemleri ile ilgili her türlü kağıtlar.

9. **(Ek: 28/3/2007-5615/15 md.)** 3285 sayılı Hayvan Sağlığı ve Zabıtası Kanunu uyarınca düzenlenen menşe şahadetnameleri.

10. **(Ek: 23/7/2010-6009/17 md.)** Tarımsal destekleme programları kapsamında hibe desteği sağlanması uygun görülen yatırım projelerine ilişkin olarak proje sahipleri ile Tarım ve Köyişleri Bakanlığı arasında düzenlenen kâğıtlar.

IV - Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar:

1. Ticari veya mütedavil kağıtlar üzerine yazıları ciro, kabul ve tesellümü mutazammın şerhler.

2. **(Mülga: 21/11/1980 - 2344/4 md.)**

3. Hisse senetleri ve her türlü tahvillerin temettü ve faiz kuponları.

4. Çıkarılacak hisse senedi ve tahvillere talip olanlar tarafından bu maksatla verilecek iştirak taahhütnameleri.

5. Sigorta, reasürans ve koasürans sözleşmeleri, bireysel emeklilik, gruba bağlı bireysel emeklilik, işveren grup emeklilik sözleşmeleri, diğer kağıtlarda yer alan sigorta yaptırma taahhütleri ile sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı paylarının ödenmesine ilişkin kâğıtlar ve sigortanın tecdit ve temdidi ile temin olunan meblağın tezyidi halinde verilen beyanname ve avönanlar.

6. **(Değişik: 4/12/1985 - 3239/98 md.)** Posta çekleri.

7. Gayrimenkullerin, ayni hakların ve gemilerin ferağ ve intikal zabıtları.

8. Sabit istihsal araçlarına ait kira mukavelenameleri.

9. **(Mülga: 21/11/1980 - 2344/4 md.)**

10. Gerek Türkiye Turing ve Otomobil Kurumu ile Türk Hava Kurumu tarafından verilen, gerek yabancı memleketlerin benzeri teşkilatı tarafından verilip Türkiye'de ibraz edilen veya hükmünden faydalanılan Triptik ve gümrük geçiş karneleri.

11. Okullara kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve muhtaçlara verilen ianelere ait makbuzlar.

12. Mektup ve diğer kağıtların alındığına dair verilen imzalarla posta idarelerinin defterleri üzerine gönderilenler tarafından yazılan alındı şerhleri.

13. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi tarafından müstahsıla verilen nüshası.

14. Gider puslasının tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçiler tarafından işi yapana veya malı satana verilen nüshası.

15. Damızlığa elverişli olduğuna dair şahadetnameyi haiz bulunan hayvanlaların ithali ile ilgili kağıtlar.

16. **(Ek:20/6/2001-4684/22 md.;Değişik: 16/7/2004-5228/36 md.)** Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, pay devirlerine, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar.

17. **(Ek : 20/6/2001 - 4684/22 md.)** Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar.

18. **(Ek : 20/6/2001 - 4684/22 md.; Mülga:25/12/2003-5035/49 md.)**

19. **(Ek: 12/6/2002-4761/6 md.)** Bankalar veya aracı kurumların taraf olduğu ya da bunlar aracılığıyla yapılan, belirli bir vadede önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizi alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar.

20. **(Ek: 12/6/2002-4761/6 md.)** Faktoring şirketlerinin müşterileriyle yaptıkları faktoring sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar.

21. **(Ek: 12/6/2002-4761/6 md.)** Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının ve gayrimenkul yatırım fonlarının münhasıran gayrimenkul portföylerine ilişkin alım satım sözleşmeleri ile gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri.

22. **(Ek: 12/6/2002-4761/6 md.)** Kıymetli madenler borsalarında kıymetli madenlerin ödünç işlemlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar.

23. **(Ek: 9/4/2003-4842/29 md.; Değişik: 25/12/2003 - 5035/30 md.)** Bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullandırılacak kredilere, bunların teminatlarına, geri ödenmelerine, devrine ve krediden doğan alacakların temlikine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç)

24. **(Ek: 9/4/2003-4842/29 md.)** Devlet dış borçları ile ilgili kredi anlaşmalarında öngörülen bütün ödemeler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar (dış proje kredileri çerçevesinde yapılacak ödemeler dahil, kredilerin kullanımları hariç).

25. **(Ek: 9/4/2003-4842/29 md.)** 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin üçüncü fıkrasında tanımlanan nakit işlemleri ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca çıkarılacak likidite senetlerine (veya bu mahiyetteki kâğıtlara) ilişkin işlemler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar.

26. **(Ek:30/7/2003-4962/12 md.;Değişik: 16/7/2004-5228/36 md.)** Kredi kartı üyelik sözleşmeleri.

27. **(Ek: 30/7/2003-4962/12 md.)** Yükseköğretim kurumlarınca yaptırılan bilimsel araştırma projeleriyle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar.

28. **(Ek: 30/7/2003-4962/12 md.)** 2985 sayılı Toplu Konut Kanununa 10.5.1990 tarihli ve 3645 sayılı Kanunla eklenen ek 2 nci maddesi kapsamında kullandırılacak kredilere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar.

29. **(Ek: 25/12/2003 - 5035/30 md.)** Kambiyo senetleri ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler üzerine konulan aval ve kefalet şerhleri ile bu mahiyetteki diğer şerhler.

30. **(Ek:25/12/2003-5035/30 md.;Değişik:16/7/2004-5228/36 md.)** Finansman şirketlerince kullandırılacak kredilere, bunların devrine, teminatlarına ve geri ödenmelerine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç).

31. **(Ek: 30/12/2004-5281/8 md.)** Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadî işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri ile bu mukavelenameler üzerine konulacak kefalet şerhleri ve teminatlar.

32. **(Ek: 30/12/2004-5281/8 md.)** Gelir vergisinden muaf esnaf, muaf serbest meslek erbabı ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından işyeri olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadî işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri ile bu mukavelenameler üzerine konulacak kefalet şerhleri ve teminatlar.

33. **(Ek: 30/12/2004-5281/8 md.)** Ekici ve alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı mukavelenameleri ile 5488 sayılı Tarım Kanunu çerçevesinde, üretici ve alıcı arasında düzenlenen tarımsal üretim sözleşmeleri ve bunlara ilişkin rehin senetleri.

34. **(Ek: 30/12/2004-5281/8 md.)** Ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetlere ilişkin olmamak şartıyla gerçek kişiler arasında düzenlenen akitlerle ilgili kâğıtlar (Söz konusu kâğıtlar, resmi dairelere veya noterlere ibraz edildikleri takdirde bu tarih itibarıyla vergiye tâbi tutulur ve ibraz edenlerce ödenir.). **(Ek ibare: 29/6/2006-5535/8 md.)** ile Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kâğıtlar.

35. **(Ek: 30/12/2004-5281/8 md.)** 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.

36. **(Ek: 21/2/2007-5582/34 md.)** Sermaye piyasası araçlarının ihracına ilişkin olarak düzenlenen makbuz ve kağıtlar, konut finansmanı kuruluşlarının konut finansmanı işlemleri ve bu kuruluşların ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler ve varlık finansmanı fonlarını temsilen menkul kıymet ihracı ve bu ihraca konu teminatlarla ilgili olarak düzenlenen makbuz ve kağıtlar.

37. **(Ek: 4/6/2008-5766/10 md.)** 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu uyarınca, idare ile istekli arasında imzalanan çerçeve anlaşması ve bu anlaşmaya esas ihale kararı ile isteklilerin dinamik alım sistemine kabul edilmesine ilişkin kararlar.

38. **(Ek: 4/6/2008-5766/10 md.)** Kamu kurum ve kuruluşlarının talebi üzerine Türkiye'nin üyesi olduğu uluslararası kuruluşlar tarafından gerçekleştirilecek olan ülke incelemeleri, araştırma, proje ve benzeri faaliyetler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.

39. **(Ek: 4/6/2008-5766/10 md.)** Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca satışı yapılan ve net alanı 80 m2'yi geçmeyen konutlara ilişkin olarak, İdare ile alıcı arasında imzalanan satış sözleşmeleri ve bu satışa ilişkin diğer kağıtlar.

40. **(Ek: 16/6/2009-5904/20 md.)** 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu çerçevesinde, mudi ile lisanslı depo işletmesi arasında düzenlenen mukavelenameler ve ürün senedi.

41. **(Ek: 13/2/2011-6111/83 md.; Değişik: 15/7/2016-6728/29 md.)** Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden her türlü varlık ve hakların devri, alımı, satımı, kiralanması, vekaleten yönetimi, kira sertifikası ihracı amacıyla bir ortak girişime ortak olunması, iş sahibi sıfatıyla bir eser veya işin yaptırılması ve bu iş veya eserin kiralanması veya satılması nedeniyle düzenlenen kâğıtlar ile kira sertifikaları ve kira sertifikası ödemelerine ilişkin her türlü garanti ve teminatlar için düzenlenen kâğıtlar.

42. **(Ek: 30/5/2013-6491/27 md.)** Türk Petrol Kanunu kapsamında petrol hakkı sahiplerinin petrol arama ve üretim faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler.

43. **(Ek: 15/7/2016-6728/29 md.)** Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarına ilişkin olarak yatırım teşvik belgesi sahibi yatırımcılarla bu malların üreticileri ve tedarikçileri arasında düzenlenen kâğıtlar, münhasıran yatırım döneminde belge kapsamındaki yatırıma yönelik gayri maddi hakların kiralanması ve satın alınmasına ilişkin düzenlenen kâğıtlar, belge kapsamında sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik düzenlenen sözleşmeler, taahhütnameler, teminatlar ve bu mahiyetteki kâğıtlar ile söz konusu yatırımlara yönelik danışmanlık ve teknik müşavirlik hizmetlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar.

44. **(Ek: 15/7/2016-6728/29 md.)** Yatırımlarda Devlet yardımları hakkında kararlarla belirlenen yüksek ve orta-yüksek teknolojili sanayi sınıfında yer alan ürünlerin imalatına ilişkin olarak imalatçılar ile tedarikçileri arasında mal ve hizmet alımı nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.

45. **(Ek: 15/7/2016-6728/29 md.)** 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve aynı Kanunun ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen taahhütnameler.

46. **(Ek: 15/7/2016-6728/29 md.)** 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında ödeme hizmeti sağlayıcısı ile ödeme hizmeti kullanıcısı arasında düzenlenen tek seferlik ödeme sözleşmeleri.

47. **(Ek: 15/7/2016-6728/29 md.)** Binalarda ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik olarak düzenlenen kâğıtlar ile 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz sanayi işletmelerince münhasıran imalat sanayinde kullanılmak üzere yeni makine ve teçhizat alımına yönelik düzenlenen kâğıtlar.

48. **(Ek: 15/7/2016-6728/29 md.)** 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. **(Ek: 15/7/2016-6728/29 md.)** Her türlü gemi, yat ve diğer su araçlarının inşası, yenileme ve dönüşümü ile bakım ve onarımına ilişkin düzenlenen kâğıtlar.

50. **(Ek: 15/7/2016-6728/29 md.)** Girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ve girişim sermayesi yatırım fonlarının münhasıran girişim sermayesi yatırımları ile ilgili düzenlenen sözleşmeler ile bu sözleşmelere ilişkin düzenlenen diğer kâğıtlar.

51. **(Ek: 15/7/2016-6728/29 md.)** Sermaye piyasası araçlarının kredili alımı, açığa satışı ve ödünç alma ve verme işlemleri ile ilgili olarak aracı kurum ile yatırımcı arasında düzenlenen sözleşmeler.

52. **(Ek: 15/7/2016-6728/29 md.)** İleri teknolojiye sahip ve teknoloji transferi sağlayacak yurt dışında yerleşik şirketlerin satın alınması ile bu alımlara yönelik mali ve hukuki danışmanlık hizmeti alımına ilişkin düzenlenen kâğıtlar.

53. **(Ek: 18/6/2017-7033/7 md.)** Organize sanayi bölgeleri, serbest bölgeler, endüstri bölgeleri, teknoloji geliştirme bölgeleri ve sanayi sitelerinde bulunan arsaların tahsisine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler ve taahhütnameler.

54. **(Ek: 28/11/2017-7061/30 md.)** Kamu özel iş birliği projelerinin finansmanı için yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler karşılığında fon temin etmek üzere kurulan özel amaçlı kuruluşların, bu fonları proje yüklenicisi firmalara kullandırmasına ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar ile bunların teminatı ve geri ödenmesine ilişkin işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.

V - Kurumlarla ilgili kağıtlar:

1. İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakler hakkındaki Kanuna tabi kurumlarla genel ve özel bütçeli daireler, il özel idareleri ve belediyelere bağlı tüzel kişiliği.
bulunan kurumlara özel kanunları gereğince Hazinece ödenmesi gereken sermaye, iştirak hissesi ve yardım ödeneklerinin ödenmesine ait kağıtlar.

2. İktisadi Devlet Teşekkülleriyle müesseseleri ve iştirakler hakkındaki kanuna tabi kurum ve ortaklıklara vuku bulacak devir ve kuruluş ile ilgili kararlar.

3. Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumunun Milli Savunma Bakanlığına veya memleketimizin de dahil bulunduğu Milletlerarası Savunma Teşkilatına teslim edeceği her türlü malzeme, teçhizat ve vasıtalarla yedek parçalarının imalinde ilk madde veya işletme malzemesi olarak kullanılmak üzere kurum tarafından yabancı memleketlerden getirtilecek maddelerin (Miktarı ve memleket içinde ihtiyaca yeter derecede tedarikinin mümkün bulunmadığı Maliye, Ticaret ve Sanayi bakanlıklarının müşterek teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca tesbit ve kabul edilmek kaydiyle) ithali sırasında düzenlenen kağıtlar.

4. Toprak Mahsulleri Ofisinin müstahsıldan yapacağı alımlar ve menkul rehini işlemlerine ilişkin kağıtlarla Ofisin teşkil edeceği müessese ve şirketlerin kuruluşu ile ilgili kağıtlar.

5. Toprak Mahsulleri Ofisi tarafından ithal edilecek hububat ve unlarla bunların naklinde kullanılacak her nevi malzemenin ithali sırasında düzenlenen kağıtlar.

6. Türkiye Zirai Donatım Kurumu müessese ve şubelerinin kuruluş işlemleri ile ikraz, istikraz, menkul ve gayrimenkul alım ve satımı ve sair işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu kurum tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

7. Devlet Üretme Çiftlikleri Genel Müdürlüğünün çiftçi ile münasebetlerinde tanzim edilecek borç senetleri ile borç ödeme makbuzları,

8. Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığının her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

9. İşçi Sigortaları veya yerine kaim olacak kurumun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu kurum tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

10. Devlet Yatırım Bankasının her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kağıtlar

11. Tasarruf Sandıkları hakkındaki Kanun gereğince il özel idareleri ve belediyelerce kurulan tasarruf sandıklarının tüzüklerinde açıklanan işlemlerle ilgili kağıtlar.

12. Ordu Yardımlaşma Kurumunun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu Kurum tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

13. Milli Piyango İdaresinin biletleri ile çekilişte kazananlara ödenecek ikramiye ve amortilerle ilgili kağıtlar.

14. Devlet Tiyatrosunun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

15. Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri ve Tarım Kredi Kooperatiflerinin her türlü muamelelerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

16. Çay yetiştirenlerin Türkiye'de çay ziraatini geliştirmek maksadiyle kuracakları kooperatiflerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu kooperatifler tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

17. Genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

18. **(Değişik: 24/6/1965 - 639/1 md.)** Türkiye Halk Bankasının, Esnaf Kefalet ve Küçük Sanat Kooperatifleri ve ortakları ve bu kooperatiflerin kendi ortakları ile münasebetlerinde tanzim olunacak borç senetleri, borç ödeme makbuzları, ipotek ve rehin senetleri.

19. **(Ek: 13/7/1967 - 903/5 md.; Değişik: 16/10/1981 - 2535/1 md.)** Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtlar.

20. **(Ek: 10/8/1970 - 1318/103 md.)** İktisadi Devlet Teşekküllerine ve sermayesinin yarıdan fazlası Devlete veya İktisadi Devlet Teşekküllerine ait olan Kamu İktisadi Teşebbüslerine Hazinece yapılacak ikrazlara ait işlemlerle ilgili kağıtlar.

21. **(Ek : 28/6/2001 - 4697/11 md.)** Sigorta ve emeklilik şirketleri ile emeklilik yatırım fonlarının kuruluşları dahil her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu şirketler veya fonlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

22. **(Ek: 9/4/2003-4842/29 md.)** Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin 24 numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatlarına ilişkin işlemlerinde düzenlenen kâğıtlar.

23. **(Ek: 21/2/2007-5582/34 md.)** İpotek finansmanı kuruluşları ile konut finansmanı fonlarının kuruluş ve ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler ve varlık finansmanı fonlarını temsil eden menkul kıymetlerin ihracı ve ihraca konu teminatlardan kaynaklananlar dahil her türlü işlemleri ile ilgili olarak düzenlenen ve damga vergisi bu kuruluşlar veya fonlar tarafından ödenmesi gereken makbuz ve kağıtlar.

24. **(Ek: 21/2/2007-5582/34 md.; Mülga: 4/6/2008-5766/10 md.)**

25. **(Ek: 13/2/2011-6111/83 md.)** Kamu kurum ve kuruluşlarının merkez ve taşra teşkilatı ile döner sermaye işletmelerinin kadrolarında ve sözleşmeli personel pozisyonlarında istihdam edilen sözleşmeli personel ile yapılan hizmet sözleşmeleri. (Söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerde geçici personel olarak istihdam edilenlerle yapılan sözleşmeler ile 24/11/2004 tarihli ve 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanununa göre hizmet alımına ilişkin yapılan hizmet sözleşmeleri dâhil)

26. **(Ek: 23/2/2017-6824/5 md.)** Sosyal sorumluluk projeleri kapsamında proje yürütücüsü sivil toplum kuruluşları ile bu projelere destek veren kamu kurum ve kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları arasında düzenlenen kâğıtlar.