

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI
KÜRESEL TİCARET YÖNETİMİ VE HUKUKU
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

ULUSLARARASI TİCARETTE TESLİM ŞEKİLLERİNİN DAMGA VERGİSİ
YÜKÜMLÜLÜĞÜNE ETKİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

Orhan AFLAZ

GAZİANTEP- 2022

**T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ESTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI
KÜRESEL TİCARET YÖNETİMİ VE HUKUKU
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**ULUSLARARASI TİCARETTE TESLİM ŞEKİLLERİNİN DAMGA VERGİSİ
YÜKÜMLÜLÜĞÜNE ETKİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

Orhan AFLAZ

TEZ DANIŞMANI

Dr. Öğr. Üyesi. Veysel GÖRÜCÜ

GAZİANTEP – 2022



LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ YÜKSEK LİSANS KABUL VE ONAY FORMU

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

ÖZEL HUKUK Anabilim Dalı KÜRESEL TİCARET YÖNETİMİ VE HUKUKU Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi **ORHAN AFLAZ** tarafından hazırlanan “**ULUSLARARASI TİCARETTE TESLİM ŞEKİLLERİNİN DAMGA VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜĞÜNE ETKİSİ**” başlıklı tez, 14/10/2022 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu **başarılı** bulunarak jürimiz tarafından **Yüksek Lisans Tezi** olarak kabul edilmiştir.

Görevi	Unvanı, Adı ve Soyadı	Kurumu/Üniversitesi	İmzası:
Tez Danışmanı	Dr.Öğrt.Üyesi Veysel GÖRÜCÜ	Hasan Kalyoncu Üniversitesi	
Jüri Başkanı	Dr.Öğrt.Üyesi Belin Köroğlu ÖLMEZ	Hasan Kalyoncu Üniversitesi	
Jüri Üyesi	Dr.Öğrt.Üyesi Begüm Dilemre ÖDEN	Çankaya Üniversitesi	

Bu tez Enstitü Yönetim Kuruluna belirlenen yukarıdaki jüri üyeleri tarafından uygun görülmüş ve Enstitü Yönetim Kurulu kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. M.Serhat YENİCE
Enstitü Müdürü

TEZ ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Uluslararası Ticarete Teslim Şekillerinin Damga Vergisi Yükümlülüğüne Etkisi” başlıklı çalışmanın tarafımda, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım 18./11./2022



Orhan AFLAZ

ÖNSÖZ

Tezimi hazırlama sürecinde konunun belirlenmesinden sonuçlandırılmasına kadar tüm aşamalarda bana önderlik eden kıymetli danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Veysel GÖRÜCÜ'ye tüm içtenliğimle teşekkürlerimi sunarım. Bölümümüzdeki diğer tüm üyelere de süreç boyu sağladıkları katkılardan dolayı teşekkür ederim. Çalışmalarım esnasında maddi ve manevi desteklerini asla esirgemeyen, varlıklarıyla her zaman yanımda olduklarını hissettiren ve bu zorlu süreçte hoşgörü ve anlayışları ile beni sürekli motive eden aileme sonsuz kez teşekkür ederim.



ÖZET

Ülkemizin vergi sistemi içinde 1800'lü yıllardan itibaren yer almaya başlamış olan damga vergisi, aslen içeriğinde hukuki bir işlem yer alan kağıtları konu almaktadır. Damga vergisi, bireylerin birbirleriyle veya devlet ile gerçekleştirdikleri medeni ya da ticari alandaki yasal süreçler için hazırlanan kâğıtlarla ilgili olarak alınır. Söz konusu yasal süreçler için herhangi bir kâğıt düzenlemesi gerçekleşmezse damga vergisinden muaf olacaktır. Böylece, damga vergisinin yükümlendirdiği iktisadi öge, yani konusu yasal süreçlerin dayanağını gösteren kağıt ve belgelerdir. “Kağıtlar” teriminin herhangi bir durumun ispatı amacı ile ya da belli etme amaçlı sunulabilmesi mümkün olan belgeler olduğu ve bu yazılı kağıtlardan da damga vergisi alınmasının uygun olduğu Damga Vergisi Kanunu'nun ilk maddesinde, söz konusu yasa ile açıklanmıştır. Bu belgeler (kâğıtlar); gerek kişilerin kendi aralarındaki gerekse devletle yapmış oldukları birtakım hukuki işlemleri göstermek için düzenlenmektedir. Bu çalışmada uluslararası ticarete teslim şekillerinin damga vergisi yükümlülüğüne etkisi incelenmiştir.

Anahtar kelimeler: Teslim Şekilleri, Damga Vergisi, Sözleşme

ABSTRACT

Stamp duty, which determines some papers on the basis of a legal transaction as a tax subject, has been in our country's tax system since the 1800s. Stamp duty is collected due to the papers that individuals arrange for legal transactions between themselves or with the state, in the commercial or civil field. If legal transactions are not documented by issuing a paper, they are not subject to stamp duty. In this case, the economic element imposed by the stamp tax, that is, the documents and papers that constitute the basis of the legal proceedings. In the first article of the Stamp Duty Law, it is explained with the said law that the term "papers" is the documents that can be submitted for the purpose of proving or showing any situation and that it is appropriate to collect stamp duty from these written papers. These documents (papers); It is organized to show some legal transactions that individuals have made between themselves and with the state. In this study, the effect of delivery methods on the stamp duty liability in international trade has been examined.

Keyword :The forms of delivery, Stamp duty, contractual

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	viii
KISALTMALAR.....	ix
BİRİNCİ BÖLÜM	
GİRİŞ.....	1
VERGİ VE DAMGA VERGİSİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	4
1.1.Vergi Kavramı	4
1.1.1.Servet Kavramı	6
1.1.2.Verginin İlkeleri.....	7
1.1.3.Tek ve Maktu Vergi	12
1.2.Vergi Borcunun Doğuşu	13
1.3.Vergilendirme Usulü	14
1.4.Verginin Hesaplanması.....	15
1.4.1.Verginin Matrahı ve Oranı	15
1.4.2.Yükümlünün Beyanı Üzerine Vergi Tarhı.....	16
1.4.3.Tebliğ İşlemi	18
1.4.4.Tahakkuk Aşaması.....	19
1.4.5.Tahsil İşlemi.....	20

İKİNCİ BÖLÜM

DAMGA VERGİSİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ VE ULUSLARARASI TİCARET İŞLEMLERİNDE VE SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ..... 22

2.1.Damga Vergisi Kavramı	22
2.1.1.Damga Vergisine Tabi Kâğıtlar	23
2.1.1.1.Akitlerle İlgili Kâğıtlar	26
2.1.1.2.Kararlar ve Mazbatalar	28
2.1.1.3.Ticari İşlemlerde kullanılan Kâğıtlar	28
2.1.1.4.Makbuzlar ve Diğer Kâğıtlar	29
2.1.1.5.Mektup ve Şerhler	29
2.1.2.Damga Vergisi'nin Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri ve Önemi	30
2.1.3.Damga Vergisi'nde Vergileme	31
2.1.3.1.Vergiye Tabi Kağıtlar ve Kağıtların Niteliğinin Tespiti	31
2.1.3.2.Damga Vergisi'nde Vergileme Yöntemleri	32
2.1.3.3.Damga Vergisi'nde Vergilendirme İle İlgili Özel Durumlar	33
2.1.4.Damga Vergisi'nde Verginin Ödenmesi ve Sorumluluk	36
2.1.4.1.Damga Vergisi'nde Verginin Mükellefi	38
2.1.4.2.Damga Vergisi'nde Zamanaşımı	39
2.2.Damga Vergisi'nin Uluslararası Ticaretteki Yeri.....	40
2.3.Sözleşmelerde Damga Vergisine İlişkin Olaylar.....	48
2.3.1.Sözleşmenin Miktarında Değişiklik Durumunda Damga Vergisi	50
2.3.2.Sözleşmenin Taraflarında Değişiklik Olması Durumunda Damga Vergisi.....	52
2.3.3.Sözleşmenin Süresinin Uzatılması Durumunda Damga Vergisi	53
2.3.4.Sözleşmelerin İptali ve Cezai Şartlarda Damga Vergisi.....	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI TİCARET HUKUKUNDA TESLİM ŞEKİLLERİNİN DAMGA

VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜĞÜNE ETKİSİ 57

3.1.Uluslararası Ticaret ve Uluslararası Ticaret Hukuku Kavramı 57

3.1.1.Uluslararası Ticaret Hukukunun Kaynakları 61

3.1.2.Uluslararası Ticaretin Uygulama Sorunları ve Yeknesaklaştırma Faaliyetleri..... 63

3.2.Uluslararası Ticari Sözleşmeler ve Özellikle Satımlar 66

3.2.1.Dış Ticarete Satış Sözleşmeleri 76

3.2.1.1.Dış Ticarete Satış Sözleşmelerinde Ödeme Biçimi.....92

3.2.2.Uluslararası Ticarete Teslim Şekilleri 91

3.2.3.Uluslararası Teslim Grupları..... 104

SONUÇ 106

KAYNAKÇA 112

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1. Damga Vergisine Ait Kağıtlar..... 25



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	:Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ATA	:Geçici Kabul
A	:Anayasa
B	:Bent
BK	:Borçlar Kanunu
BKK	:Bankalar Kurulu Kanunu
BKZ	:Bakınız
C	:Cümle
CFR	:Cost and Freight
CIF	:Cost Insurance and Freight
CISG	:Contract for the International Sale of Goods
CPT	:Carriage Paid To
DAF	:Delivered At Frontier
DAP	:Delivered At Place
DAT	:Delivered At Terminal
DDP	:Delivered Duty Paid
DDU	:Delivered Duty Unpaid
DEQ	:Delivered Ex Quay
DES	:Delivered Ex Ship
DPU	:Delivered at Place Unloaded
DVK	:Damga Vergisi Kanunu
EFTA	:European Free Trade Area/Association
EURO	:Avrupa Birliği Para Birimi
EXW	:Ex Works
F	:Fıkra
FCR	:Forwarder's Certificate Of Receipt
FAS	:Free Alongside Ship
FBL	:Forwerder Bill Of Lading

FCA	:Free Carrier
FCT	:Fixed Cellular Terminal
FIATA	:International Federation Of Freight Forwarders Associations
FOB	:Free on Board
FOR	:Free on Rail
FOT	:Free on Truck
GT	:Genel Tebliğ
GİB	:Gelir İdaresi Başkanlığı
GİM	:Güvenlik İstihbarat Müsteşarlığı
GK	:Gümrük Kanunu
GVK	:Gümrük Vergisi Kanunu
GY	:Gümrük Yönetimi
HK	:Harçlar Kanunu
HMK	:Hukuk Mahkemeleri Kanunu
ICC	:International Chamber of Commerce
IRU	:International Road Transport Organisation
İİK	:İcra Ve İflas Kanunu
KDV	:Katma Değer Vergisi
KDVK	:Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	:Kurumlar Vergisi Kanunu
MD	:Madde
MÖHUK	:Milletlerarası Özel Hukukta Uygulanan Kararlar
NCV	:Nerve Conduction Velocity
ÖTVK	:Özel Tüketim Vergisi Kanunu
S	:Sayı
TBK	:Türk Bankaları Kanunu
T.C.	:Türkiye Cumhuriyeti
TSY	:Türk Standartları Yasası
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
UTO	:Uluslararası Ticaret Odası

UNIDROFT :International Institute For The Unification Of Private Law

UNCITRAL :United Nations Commission on International Trade Law

VUK :Vergi Usulü Kanunu



BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Çalışmanın amacı; Türkiye’de dış ticaret süreçlerinden alınmakta olan vergilerin ile bu vergilerle denk etkili finansal sorumlulukların hangileri olduğunu belirlemek ve söz konusu vergilerin içinden damga vergisinin oran ve önemi ile teslim şekilleri ve dış ticarete kullanılan belgeleri kanunda belirtilen kurallar çerçevesinde açıklamaktır. Türkiye’de uluslararası ticaret üzerinden alınan vergiler devlet bütçesi içinde çok büyük bir paya sahiptir. Çalışmada, günümüzde de uygulanmakta olan uluslararası ticaret mevzuatı, mali mevzuatın uluslararası alım satım süreçlerindeki işlemleri ile gümrük süreçlerinin Türkiye sınırları içindeki uygulamaları da açıklanmıştır. Araştırma yöntemi olarak ikincil kaynak olan kütüphane ve internet yöntemi kullanılmıştır.

Ülkemizde ve diğer ülkelerde ticarete konu olan mal ve hizmetler ile bunlara konu olabilecek eşyaların sınırlar arası dolaşımı sırasında ithalat veya ihracat olarak nitelendirilmesi hareket yönüne bağlıdır. Bu süreçler ulusal yasalar ve uluslararası anlaşmalarla belirlenmiş kurallara bağlı olarak gümrük işlemlerine tabidirler. Ancak hizmet kapsamındaki ürünler nitelikleri sebebi ile gümrük muamelelerinden muaf olmaktadır. Bu durumda, daha geniş bir durumu ifade etmekte olan “gümrük yükümlülüğü”nün de genellikle gümrük işlemlerinden doğduğunu söylenebilir.

Çalışmanın birinci bölümünde; Türkiye’ de her türlü sözleşmeden ve resmi olarak gerçekleştirilen işlemler, vergiler, dış ticaret ilişkili vergiler ve bunlarla eş etkili mali yükümlülüklerin saptanması ile uygulanması hususunda belirleyici olan faktörlere değinilmiştir. Dış ticarete konu olan sözleşmelerin, vergilerin, gönderime konu olan mal, hizmet ve bunlarla eş etkili mali yükümlülüklerin terminolojisi açıklanmaya çalışılmış, tarihsel gelişimi ile vergileme sürecinden söz edilmiştir. Diğer yönden 1982 tarihli Anayasa’nın 73. maddesinde tüm vatandaşların mali gücü doğrultusunda kamu giderlerini karşılamak amacı ile vergi ödemek zorunluluğu olduğu belirtilmektedir. Söz konusu vergilerin ve bu vergiler haricindeki resim, harç ve benzeri finansal yükümlülükleri yasayla konulabilme, değiştirilebilme ve kaldırılabilme hakkı da saklıdır. Bu vergi ve diğer mali yükümlülüklerle ilgili değişiklikler yapma yetkisi hükme bağlanarak Bakanlar Kurulu’na verilmiş ancak bu yetki muaflık, indirim oranları ve istisnalara ilişkin hükümler ile müteallik

yasasının gösterdiği üst ve alt sınırlar çerçevesinde değişiklik yapma şeklinde sınırlandırılmıştır. Açıkça belirtmek gerekirse bu hüküm ile de gümrük yükümlülüğü, dış ticaret uygulamaları açısından kapsamlı bir uygulama alanı bulmaktadır.

Bu kapsamda Türkiye'deki ödenen ve eski vergiler arasında bulunan 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ilk defa 11751 sayılı Resmî Gazete'de 11.07.1964 tarihinde yayımlanması ile yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun kapsamına kâğıtlar (vergiye tabi nitelikteki) ya da bunlarla ikame edilmiş sayılan şerhler ile mektuplarla, ilgili kâğıtların hükümlerinin değiştirilmesine, bozulmasına, uzatılmasına, yenilenmesine ya da devrine ilişkin şerhler ve mektuplar girmektedir.

Damga Vergisi Kavramı ve Mevzuat' Damga vergisi İngilizcede "stamp duty", "starnp tax"; Fransızcada "droit de timbre"; Almandada ise "stempelsteuer" kelimeleriyle adlandırılmaktadır.

Damga vergisi, en basit anlatımı ile, kişi ve/veya kurumların gerçekleştirdiği işlemlerin resmi sayılabilmesi amacı ile e-belge ya da kâğıtlardan alınan bir vergidir. Diğer bir anlatımla, her çeşit mukaveleden ortaya çıkan ve devlet aracılığıyla tahsil edilen vergi türüdür.

Damga Vergisi en az ödenen vergi şeklinde de bilinmekle beraber tahsilatı için ibraz edilebilir, imzalanabilir veya imza olarak kullanılabilen ibarelerle birlikte hüküm bulundurması mümkün kâğıt gerektirmektedir.

Türk vergi sisteminde masraflardan alınan vergiler kapsamında hukuki işlem vergisi Damga Vergisi olarak adlandırılır. Damga Vergisi, devlet hazinesine yüksek miktarda gelir sağlaması sebebi ile elzem mahiyettedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; Damga Vergisi'nin ithalat ve ihracata konu olabilecek mal ve hizmetlerdeki yeri, sözleşmeye dâhil olunan kısımları ve damga vergisindeki muafiyetlikler ele alınmış olup, sözleşmelerin değişikliği ve iptali konusundaki hukuki unsurlar ele alınmıştır.

Dış ticarete, bir ürünün alıcısıyla satıcısının farklı ülkelerde yer almaları, ülkelerinin farklı ekonomik sistemlere sahip olması, tarafların birbirini çoğunlukla yeteri kadar tanımıyor olmaları ve pazar yapılarının farklı oluşu, milletlerarası uzaklık bulunması gibi durumlar dış ticareti iç ticarete göre daha riskli duruma getirmiştir. Bundan dolayı dış ticaret işlemleri iç ticaret işlemlerine oranla daha riskli, karmaşık, maliyetli ve daha çok dikkat istemektedir. Uluslararası ticaret ilişkilerinde tarafların kanuni hakları ve üzerlerindeki yükümlülükleri sebebi ile taşıma süreçleri açısından sigorta ve nakliye, ilgili şirket ile ülke iktisadi

değerlendirmelerinin takibi açısından finans ve muhasebe, hukuki açıdan kambiyo işlemleri, süreçler boyunca kullanılan sözleşmeler ve son olarak da tüm metotlar açısından belgeler önemlidir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; Günümüzde, küreselleşen ve bölgeselleşen dünya ülkeleri arasında mal alım satımı yüksek rakamlara ulaşmıştır. Fakat mal ticareti yapmakta olan firmalar malın teslimi ve alımı konusunda birçok problemlerle karşılaşmaktadır. Uluslararası teslim şekillerinin son modeli olan INCOTERMS 2020, Milletlerarası Ticaret Odası tarafından düzenlenmiştir. INCOTERMS 2020 sayesinde dış ticaret süreçleri çeşitli kurallar çerçevesinde yürütülebilmektedir. Örneğin; uluslararası ticarete konu olacak mal ve hizmetlerin ülke sınırları dışına gönderimi esnasında hangi yöntem ve taşımacılık faaliyetlerinin kullanılacağı, bu mal ve/ya hizmetlerin teslim edilme şekilleri, işletmelerin ticari sözleşmelerinden akreditif çalışmaları gibi her alanda bu modelden faydalanılabilmektedir.

VERGİ VE DAMGA VERGİSİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1.Vergi Tanımı

Devletin borçlarının ve kamusal harcamalarını finanse edebilme maksadıyla hakimiyet kuvvetine dayanan, zorunluluk özelliği bulunan, tüzel ve gerçek kişilerden karşılık beklemeden tahsil edilen, para biçimindeki ödemeler vergi olarak adlandırılır.¹

Yukarıda bulunan tanım ile eşlerine genellikle maliye ve iktisat kaynaklarında karşılaşılmaktadır. Yasal olarak vergi tanımı 73 nolu T.C. Anayasası maddesine göre; “...herkes, kamu giderlerini gidermek üzere, mali durumuna göre vergi ödemekle mükelleftir ve Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali borçlar ancak yasayla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” biçiminde yer almaktadır.²

Devletler tek yönlü bir biçimde siyasi yeğlerine uygun olarak farklılaşan rayiçlerde iktisada müdahale şeklinde umumi işleyişi koymaktadır. Sözü edilen müdahalelerden yüzlerce yılın tecrübesiyle en geniş kapsamlı ve düzenli olanı vergilendirmedir.³

Ussal bir vergi yönteminin işlevleri konusundaki fikirler zaman içinde farklılıklar göstermektedir fakat, bugüne değin tam manasıyla açıklanması sağlanamamıştır. Vergilendirmenin sosyal politikalar bağlamında üç ana kullanım şekline sahip olduğu söylenebilir. Bunların ilki vergilemenin sosyal politika sistemlerini finanse etmekteki esas sorumluluğudur. İkinci işlev, vergi sistemini sosyal politikalarla ilişkili olarak müdahale konusunda doğrudan bir araç olarak görmektedir. Önemli bir husus olarak görülebilecek olan

¹ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 14.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2011, s.119.

² Karaca, Yaşar, *Özel Tüketim Vergisinin Kapsam Açısından İncelenmesi: Türk Vergi Sistemi Uygulamaları (Yüksek Lisans Tezi)*, Okan Üniversitesi, İstanbul, 2021, s. 1-2.

³ Göker, Cenker, *Yönlendirici Vergilendirme*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s. 9.

üçüncü fonksiyonu ise, çoğunlukla istenmeyen olumsuz sonuçları olarak değerlendirilebilmektedir.⁴

Verginin maksatlarının saptanması amaçlı çağdaş görüşe göre; vergi işlevleri çoğunlukla iki grup altında incelenmektedir. Bunlar; fiskal ve ekstra fiskal maksatlardır. Fiskal ya da mali maksatlar vergilerin tarihsel gelişim süreci içerisinde sürekli rol oynamış ve süregelmiştir. Çünkü devlet, varoluşunun sonucu olarak çeşitli anayasal vazifeler üstlenmiş mali, siyasi, ekonomik ve sosyal faktörlerin ışığında daimî şekilde değişen bahsi geçen vazifeler ise devamlı bir gelişme kaydetmiştir. Devlet; sağlık, diplomasi, ulaşım, savunma, eğitim ve adalet gibi umuma yönelik hizmetlerini topluma iletebilmek maksadıyla yapılması gereken harcamalara finansman sağlayabilmek maksadıyla çoğunlukla vergileme yöntemine müracaat etmektedir.⁵

Vergilemenin parasal niyetinin, verginin klişeleşmiş maksadını meydana getirdiği söylenebilir. Çünkü devlet, kamu finansman kaynaklarına Bütçe Kanunu ile tespit edilen ve uygulanması Anayasa ile zorunlu hale gelen kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için ihtiyaç duyar. Bu açıdan, devletin ihtiyaç duyduğu finansmanın en önemli kaynağın vergi olduğu söylenebilir. Bu durumda Gaston JEZE aracılığıyla da belirtildiği gibi; devletin kamu harcamalarını karşılama ihtiyacı vardır ve bu ihtiyaç yine devletin topladığı vergilerle karşılanmalıdır. Vergilerin mali (fiskal) maksadı ilk ve en eski maksadı olmakla beraber günümüzde de akılcı bir vergi sisteminin kurulması ciddiyle üzerinde durulması gereken bir husus olarak tezahür etmektedir.⁶

Kısaca vergiye tabi tutulan her şey, verginin konusunu oluşturur. Burada söz konusu olan bir iş, bir olay, hukuki bir işlem, fiziki bir varlık, ekonomik bir kıymet vb. maddi veya diğer maddî öge olması mümkündür. Vergi konusunun atanması, vergi kanunlarının ilk adımıdır. Bu da vergi kanunu isimlerinin bazen söz konusu verginin konusunun ismiyle hatırlanmasına neden olmaktadır.⁷ Günümüzde somut olarak “harcama”, “servet” ya da “gelir” şeklinde anlatılan mali güç, Anayasa’da soyut olarak yer almaktadır. Mali gücü temsil eden harcama, servet ve gelire göre vergi yükümlülüğü oluşturulması, esasen mali açıdan güçlü kişilerin devlet tarafından sağlanan kamusal hizmetlerden (dolayısı ile bu amaçla

⁴ Karabacak, Yakup, *Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği*, 62/2, İstanbul İktisat Dergisi, 2012, s. 223.

⁵ Akdoğan, Nalân / Tenker, Nejat, *Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri*, 11. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s 122.

⁶ Akdoğan, Abdurrahman / Tenker, Nejat *Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitapevi, 13.baskı s. 123.

⁷ Pehlivan, Osman, *Vergi Hukuku*, Trabzon, Derya Kitabevi, 2007 s.49.

yapılan kamu harcamalarından) daha çok faydalandığı fikrine dayanır.⁸ Kanun Koyucu, çeşitli ögeleri verginin konusu olarak Türk Vergi Sistemi'nde ele almıştır.

Gerçek şahısların bir yıl boyunca ulaştıkları kazançlar ile iratlardan bunlara erişmek için yapılan harcama, zarar ve yıpranma payı gibi kalemlerin düşülmesi ile elde edilen kısım gelir vergisinin konusunu oluşturur. Ayrıca teslim, ithalat, hizmet ve diğer muameleler de KDV'nin konusunu oluşturmaktadır.⁹

1.1.1.Servet Kavramı

Servet en kısa tanımıyla, gelirin toplanmış halidir. Bireyin vergi ödeme gücü hakkında söz konusu bireyin servetinin büyüklüğü bilgi vermektedir. İş konusunda eş koşulları bulunan ve gelirleri aynı olan bireylerden serveti fazla olan kişinin ödemek zorunda olduğu vergi, servet daha az olan kişiye göre daha fazladır. Bunun nedeni ise vergi ödeme gücüdür. Bireyin sene boyunca elde ettiği servet ile gelirlerin toplamı verginin hesaplanması sırasında matraha esas sayılır.¹⁰

Vergi yükümlülüğünün göstergeleri arasında servet en önemlisidir denilebilir. 19. asrın yarısına değin varlık veya servet genel olarak vergi ödeme durumunun kanıtı olarak uygun bulunuyordu. Şahısların tam olarak vergilerini ödeyebilme güçlerini ortaya koymak için gelir seviyesinin yeterli gelmemesi, vergilendirmeye servetin de dahil edilmesini gündeme getirmiştir. İki bireyin gelir miktarları ve bunun haricindeki diğer şartları da tamamen aynı olsa bile, sahip oldukları mallar eşit değil ise, bu kişilerin ekonomik durumları birbirlerinden farklı sayılır. Malı azalan bireyin gelecekte karşılaşılabileceği tehlikeleri göz önünde bulundurarak kendi güvenliği açısından tutum davranışı göstermesi, yani tutumlu olması gerekmektedir. Bunun dışında bu bireyin tüketimi de az olacağından, tüketim giderlerinin düzeyi de düşük olacaktır. Servet sahibi olan ise hayat standardını arttırabilmek amacı ile istediği takdirde herhangi bir zaman veya her sene sahip olduğu malın bir bölümünü satabilir. Bu durumda vergilendirme açısından mal ile ilgili olarak sorunlar çıkmaktadır. Vergi yükünün adil bir şekilde dağılabilmesi için gelir ya da gelir ile tüketim harcamalarının yanı sıra malın da vergiye konu oluşturması uygun görülmüştür.¹¹ Malın varlığı gelir sağlayabilir ya da sağlamayabilir. Malın varlığı, gelir sağlama koşuluna bakılmaksızın vergi ödeme

⁸ Şenyüz, Doğan, *Vergi Hukuku (Genel Kısım)*, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2005, s.36.

⁹ Yurtseven, Yılmaz, *Uygulamalı Vergi Hukuku: Ders Notları*, Samsun, 2010, s. 24.

¹⁰ Arslan, Ahmet, *Vergi Ödeme Gücünün Açıklanması, Vergi Ödeme Gücü Göstergelerinin Belirtilmesi: Türkiye Örneği (Yüksek Lisans Tezi)*, Dicle Üniversitesi, Diyarbakır, 2011 s.30.

¹¹ Akdoğan, Abdurrahman *Kamu Maliyesi*, s. 166,167.

gücünü göstermektedir. Servet, malikine sağladığı güvenlik hissi ve istenilen zamanda bir gelir akışına çevrilebilecek oluşu gibi özellikleri ile bağımsız bir şekilde vergi ödeme gücünün ögesidir.¹²

Tüketim, çeşitli yollardan vergi matrahını en uygun şekilde oluşturur. Kişinin birikimi veya mevduat amaçlı ayırdığı değil, tükettiği kısım vergi matrahını oluşturur. Hobbes'un bu konudaki görüşü, tüketimin antisosyallik öğeleri taşıdığı ve bencilce olduğu, yatırım ve birikim gibi işlemlerin ise sosyal eylemler olduğu yönündedir. O nedenle, vergileme ister birikim üzerinden isterse de gelir üzerinden yapılsın, vergi tüketime dayandırılmalıdır.¹³ Yalnız bu görüşler yargılanmıştır. Zira tek başına vergi ödeme durumunun göstergesi olarak tüketim harcamalarını görenler; gelir vergisinden çift vergiye bağlı bir tutum izlediğini iddia ederek adaletsiz bulduklarını söylemişlerdir.

Bahsi geçen yargı; tüketim imkanını gelir vergisinin azalttığını öne sürmektedir. Buna göre, ilk olarak tasarruf amaçlı ayrılan gelirin azalmasına neden olur, sonrasında ise zaten azalmış olan tasarruftan elde edilecek olan karların azalmasına yol açar. Tüketimin vergilendirilmesi ekonomik büyüme ve tasarrufa fayda sağlar.¹⁴

1.1.2. Verginin İlkeleri

Vergi uygulamalarında başarı elde etmek için vergilemede uyulması gereken kuralları açıklamaktadır. Vergi sürecinin ana kural ve ilkelerini açıklayan vergileme ilkeleri; yükümlülerin vergi yasalarına negatif reaksiyonları düşürmekte, vergi idarelerinin vergi süreçlerini başarılı bir şekilde sergilemeleri konusunda da kolaylık sağlamaktır.¹⁵

1.1.2.1. Vergide Adalet İlkesi

Vergi adaletinin sorunlarından birisi de vergi borcunun dengeli ve adil bir şekilde dağıtılmasıdır. Bu sorunu doğru şekilde çözmek, adaletli bir vergi yönetiminin öncelikli amacıdır. Vergi sisteminin adaletli olmasını sağlayan, toplumun kabul edip uzlaşmaya vardığı ve adil olarak gördüğü hakiki gelir paylaşımı standartlarına uygun olmasıdır. O nedenle gelir dağılımının adaletli olmasını sağlayan toplumun genel sosyal eğilimlerini incelemek, vergilemedeki adil olma problemi için yapılacak geniş kapsamlı tartışmalar açısından

¹² Nadaroğlu, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 9. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 1996, s. 309.

¹³ Gürkan, Ceyhan, *Klasik Siyasal Düşüncede Maliye Teorisi: Bodin, Hobbes ve Rousseau*, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 14/2, 2016, s.160-161.

¹⁴ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 176.

¹⁵ Orhaner, Emine, *Kamu Maliyesi*, Ankara, Siyasal Kitapevi, 2007, s.164.

önemlidir.¹⁶ Sosyoekonomik açıdan düzenleyici ve yansız olması, verginin iki yönü bulunmaktadır. Bunlardan düzenleyici taraf, sosyal bakımdan adil olmasını mümkün kılacak şekilde bireyler arasında bulunan servet farklılıklarını gidermeyi kasteder. Yansız olma ise, bireylerin ödeme durumuna göre vergi yükümlülüğü oluşmasını ifade eder. Düzenleyici ve yansız olma açısından vergi için devlet ve vergi mükellefi tarafından farklı şekillerde adil dağılım sağlamak için adımlar gerçekleştirilmektedir. Bahsedilen adımlar; vergi kaçakçılığını önlemeye çalışmak, verginin ekonomik, sosyal, idari ve mali koşullara uygunluğunu sağlamak ve devletin vergiler ile ilgili düzenlemeleri yapmasıdır. Ödeyici açısından ise vergide adaletsiz uygulamaların önüne geçilmelidir.¹⁷

Adillik problemi vergi borcunun dağılımı sırasında iki taraflıdır. Bunlardan ilki, şartları eşit olan bireylere karşı eşit tutum sergilenmesidir. İkincisi ise, şartları farklı olan bireylere bu farklılıklara uygun olacak şekilde işlem uygulanmasıdır. İlk durumda; koşulları aynı olan bireylerin vergi miktarlarının aynı olması, yani eşitlere eşit işlem kuralı, herkes tarafından kabul görmektedir. Yine de “eşit şartlar” ile kastedilenin açıklanabilmesi sorunu günümüzde de devam etmektedir. Buldukları yer, diğer bireylere göre daha iyi şartlara sahip olan bireylerin vergi yükümlülüklerinin daha yüksek olması genellikle uygun karşılanmaktadır. Fakat nispi vergi yükümlülüğünün açıklanmasını mümkün kılacak fikir birliği, söz konusu “daha iyi” sayılan halinin kriterlerini ve başka koşullarda olan bireyler için kesin olarak net değildir.¹⁸

Kişilerin şahsi ve mali koşullarına bakılarak vergi ölçüsünü tespit ederek hangi bireyden ne miktarda vergi alınacağını ortaya koymak, eşit ve adil vergi borcu dağılımını amaçlayan bir vergi düzeni için oldukça önemlidir. Buna ek olarak, adil bir vergi sisteminin topluma, bireylere, zamana ve yerine göre değişiklik gösterebilen bir yapıda olması, genel geçer ve farklılaştırılmaz boyutlara sahip bir sistem kurulmasını zorlaştırmaktadır. Bu sebeplerle, temelde çeşitli tekniklerden yararlanarak, adil bir vergi sistemi fikrinin prensipte kabul edilmesi sonucuna varılmıştır. Böylece bazı uygulamalarla vergi borcunun dengeli ve adaletli dağılımı kuralına uymak, bu şekilde de vergi sistemini adaletli kılmak mümkün olabilmektedir. Bu uygulamalardan bazıları fakir ve zenginlerin vergi borcunun aynı olmaması, bireylerin sadece kendilerini idame ettirebilecekleri miktardaki gelirlerinin vergiden muaf tutulması, mükellefler arasında eşit ve adil vergi borcu dağılımı sağlanması, sermaye ve emek

¹⁶ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 7,8.

¹⁷ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 150,151,190.

¹⁸ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 33.

gelirlerinin aynı şekilde vergilendirilmemesi, mükelleflerin medeni durumu ya da çocukları olup olmamasına bakılarak vergi borçlarının buna göre tespit edilmesidir.¹⁹

1.1.2.2. Vergide Uygunluk İlkesi

Verginin, mükelleften uygun şekilde ve zamanda toplanması gerekliliği, vergi adaletinde dolaylı etkisi olan bir mutabakat kuralıdır. Vergiyi bir yük olarak vergi ödeyiciler arasında uygun ve eşit şekilde dağılımını gerektirmesi sebebiyle vergi adaleti ile bağlantılı olan bu kural, mükellefin ödeme için imkân bakımından en yüksek düzeyde olduğu koşul ve zamanda ödeme yapması düşüncesinden kaynaklanır. Mükellefin ödeme sürecinde zorluk yaşamaması amacını taşıyan kural, bu sayede aynı zamanda vergi adaleti açısından vergi ödeyicileri ayırmadan uygulandığı takdirde olumlu etkilere sahip olabilecektir. Bireylere ve gruplara göre vergi ödeme vaktini planlamak oldukça zor olduğundan, bu uygunluk ilkesini pratikte hayata geçirmek güçleşmektedir.²⁰

Doğru vergi türlerini ve kaynaklarını seçmek de uygunluk kuralının diğer bir yanıdır. Koyulacak olan vergi çeşidinin yansıma sistemi sonucunda vergi ödeyiciler üzerinde nasıl bir yük dağılımı gerçekleştireceği ve vergiyi gelir, harcama veya servet seçeneklerinden hangisi üzerinden almanın uygun olacağı, vergi adaleti için oldukça önemlidir.²¹

1.1.2.3. Vergide Açıklık İlkesi

Vergi ile ilgili olarak hazırlanan kanunların herkes için rahat anlaşılabilir ve açık şekilde düzenlenmesi anlamına gelmektedir.²² Söz konusu kanunlarda sıkça revizyonlar yapılıyor olması, kanun maddelerinin anlaşılmasını oldukça zorlaştırmaktadır. Bunun sonucunda ise bireylerin vergi konusunda mutabakatları ve vergi bilinçleri zarar görmektedir.²³ Açıklık ilkesi, mükellefin yürürlükteki vergi kanunları ile ilgili reaksiyonları ile düzen bakımından oldukça önemlidir. Bireyler, vergi kanunlarını anlamakta güçlük ve belirsizlik yaşadıkları takdirde zor durumda kalacakları için bu durumda vergi kaçakçılığı ya da vergiden kaçınma gibi reaksiyonlar ortaya çıkabilir. Bu nedenle de vergi ile ilgili konuların yasaların kullanımı amacıyla tüm genelge ve yönetmeliklerin anlaşılır açıklıkta olmaları

¹⁹ Erginay, Akif, *Kamu Maliyesi*, 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1998, s. 43,44.

²⁰ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 13,14.

²¹ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 14.

²² Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 13.

²³ Akgül, Yılmaz Gülay, *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*, İstanbul, İSMMMO, 2006, s. 217.

gereklidir. Bu amaca yönelik olarak vergi kanunlarını uygulayan taraftaki bireylerin de anlayışlı, dürüst ve iyi eğitim almış bireylerden oluşması gereklidir.²⁴

Açıklık ilkesinin bir özelliği olarak, kanunların yanlış anlaşılmalara önleyecek nitelikte ve açık olarak yazılması, sözcük kullanımlarına dikkat ederek konuşmalarda kullanılan normal anlamlarını taşımalarına dikkat edilmesi ve farklı bir sözcük ya da ifade kullanılması gerektiğinde bunun yasada özel olarak belirtilmesine önem verilmelidir. Bu sayede mükellef ödeyeceği vergiyi bilerek miktarını dahi hesaplayabilecek kadar konuya hâkim olmuş olacaktır.²⁵

1.1.2.4. Vergide Genelilik İlkesi:

Vergi sisteminin adil olabilmesi için bahsedilmesi önemli olan ilk konu, toplumun tüm fertlerinin vergi borcuna katılımının ortak olması ve herkese vergi konusunda eşit davranılmasıdır. Ortak bir çıkar sebebi ile vergi yükünden kaçınmaya çalışan kişilerin, bu yükü başkalarına yıkmaya çalışması adil olmakla örtüşmeyen bir durumdur.²⁶ “Genellik ilkesinin maksadı sınıf farklılığı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin elde edilmesidir.”²⁷

Kişi ister ülkenin vatandaşı olsun ister yabancı olarak o ülkede yaşıyor olsun fark etmeksizin belirli bir çerçevede dâhilinde vergiye tabidir. Bundan ötürü vergi kanunlarının önünde yükümlülük de tüzel ya da gerçek kişi ayırt etmez. Devlet himayesinde yaşayan bir vatandaş olmak, vergi yükümlülüğü oluşturmak için yeterlidir. Yurtdışı ikamet edenler gerek vatandaş gerek yabancı olsun, devletin aynı vergilendirme hakkı ile vergiye bağlı olmaktadır. Yabancı kişiler eğer yurt dışında bulunuyorlarsa ve ülkeden geçici ya da daimî bir gelirleri varsa veya bu ülkede mal ve mülk sahibi iseler, bu kişiler de vergi mükellefi sayılır.²⁸

Mükelleflere istisnalar, bağışlıklar ve indirimler de sağlanmaktadır. Bunların sebebi; politik, ekonomik, sosyal ve vergi adaleti olabilir. Fakat bu uygulamalar amacına bağlı olarak yararlı sonuçlar ortaya koyabilmesine rağmen bazen vergi adaletinden uzaklaşılmasına sebep olabilmektedir.²⁹ Verginin ödeme durumuna bağlı olarak ödenmesi gerekliliğini kasteden

²⁴ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 13.

²⁵ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 157.

²⁶ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 9.

²⁷ Aymk, E.96/73, <http://www.Kazanci.Com.Tr/Mevzuat-İçtihat/Aymk>

²⁸ Erginay, Akif, *Kamu Maliyesi*, s. 44,45

²⁹ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 44,45.

genellik ilkesi, günümüzde zayıf bir ödeme gücüne sahip olan kişilerin vergilendirilmemesi şeklinde açıklanıyor olsa da bu kısımda istisna, indirim ve muafiyet uygulamalarının ayrı tutulmaması gerekmektedir.³⁰ Vergi sisteminin genellik ilkesine bağlı kalarak sosyal ve ekonomik açıdan fayda sağlamayan bütün muafiyet ve ayrıklıkların sonlandırılması gerekmektedir.³¹ Sonlandırılmadığı takdirde bu uygulamaların sonuçlarından dolayı yasa koyucunun vergi adaletine ulaşma hedefi gerçekleşemez. Vergi yükünün dengeli ve adil dağılımının sağlanması konusundaki prensiplere yani vergi adaletine zarar veren bazı durumlar vardır. Bunlar birey ve grupların üzerine düşen vergi yükünü en aşağı seviyeye düşürme çabaları, kanunların günün koşullarına karşılık veremeyecek hale gelmesi ve sık sık revizyonlar uygulandığı için tutarlılığını kaybetmesi ihtimalidir.³²

1.1.2.5. Verginin Belirlilik İlkesi

Vergi ilkelerinden belirlilik, vergi ödeyenlerin ödeyecekleri vergilerin nitelikleriyle birlikte ödenecek verginin nerede ne zaman ve ne şekilde ödeneceğini, matrahını ve oranını konu alır. Belirlilik prensibi, vergi ve vergi ile ilgili işlemlerin tamamı açısından anlaşılabilir şekilde olmasını zorunlu hale getirir. Mükelleflerde şüphe bırakmayacak şekilde vergi kanunlarının, oran ve matrahın ne olduğunun, vergiden kimin sorumlu olduğunun, mükellefinin kim olduğunun, ödeme ile ilgili yer, zaman ve biçimin ne olacağının açık bir şekilde hazırlanması gereklidir. Vergi kanunları ile ilgili herhangi bir belirsizlik söz konusu olursa ve anlaşılmaz durumdaysa, bundan dolayı vergi mükellefi ne zaman, nerede, ne miktarda vergi ödemesi gerektiğini kavrayamaz ise, vergi adaleti tehlikeye girer. Keyfilik gibi bir durum, bu prensip sayesinde vergilendirme sürecinde yer bulamaz. Özellikle de sosyoekonomik fonksiyonu bakımından da ülke ekonomisinde önemli bir yere sahiptir. Bir yatırım veya iş gerçekleştirilecekse, bunun vergi açısından değerini bilmemek, bu yatırım ya da işi de zor bir duruma sokar.³³ Mükellefin nerede ne zaman ne kadar vergi vermesinin icap ettiğini açık ve kesin olarak önceden kestirmesi gereklidir.³⁴

1.1.2.6. Verginin Eşitlik İlkesi

³⁰ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 149.

³¹ Akgül Yılmaz, *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*, s. 216.

³² Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 149.

³³ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 14.

³⁴ Tekbaş, Abdullah, *Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12, 2010, s.135.

Adil bir vergi sisteminin oluşmasını sağlayan en önemli prensiptir. Bu ilkeye göre, mükelleflerin vergi yüküne ödeme güçlerine göre katılmaları esastır.³⁵ Ancak ödeme durumu ile bu prensibi birbirinden ayırmak gerekir. Ödeme gücü esas olarak harcama, servet veya gelir durumuna göre yükümlülük yaratan miktardaki vergiyi ödeyebilme anlamındayken,³⁶ eşitliğin vergiye hukuki bir yansıması olan ve vergilendirme sisteminin adil olup olmadığı konusunda bir turnusol sayılabilecek olan eşitlik ilkesi ise eşitlik kuralından gelen bir kıstastır,³⁷ yani vergi sisteminin denkliliğini ölçmek için bir araçtır.³⁸ Bununla beraber eşitlik kuralının yasal dayanağı vergi adaleti bakımından daha kesindir. Vergi adaletinin en önemli etmeni olan eşitlik prensibinin başka bir anlamı da vergi yasalarının karşısındaki eşitliktir. Böylece, vergi kanununun ortaya koyduğu pozisyonda bulunan tüm mükellefler, tek bir vergi düzenine uymalıdır. Eşit durumdaki mükelleflerin eşit kıstaslara sahip olmasını sağlanması konusunda vergi yargıçları ya da memurları için bu kanun bağlayıcıdır. Bunun aksi şekilde hareket edilmesi, vergi adaletini sarsacaktır. Çünkü bu adaletin sağlanması, yasa önünde tarafsız, yetkili ve denk vergi yargısı bölümlerinin varlığına dayanır.³⁹ Hukukun temel ilkelerinden biri de ayırım yapmamaktır. Buna göre tüm devletler ya da vatandaşları arasında sergilenen tutumun eşit olmasına öncelik verilmesi ve tüm ayırım şekillerini menedilmesi gerekir.⁴⁰ Şeklen eşitliğin hukuki boyutu, tüm bireylerin eşit bir şekilde bağlı oldukları müşterek yargı sisteminde kanunların hayata geçirilmesinde denklik olarak görülür.⁴¹

1.1.3. Tek ve Maktu Vergi

Belirli özelliklere sahip malın Türkiye'ye ithali Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Durumlar Hakkında 2000- 53 s. BKK kararlarınca kesin ve tek biçimde vergiye bağlanmıştır. Gümrük idareleri tarafından alınan maktu ve tek vergiye de 1615 s. GK'nın 6, 8 ve 10 uncu maddelerinde yer verilmiştir. Bu maddelerde bulunan hükümler gereğince radyo, televizyon, teyp ve hediyelik eşya gibi mallardan vergi alınması Yolcu

³⁵ Erginay, Akif, *Kamu Maliyesi*, s. 47.

³⁶ Gökçay, Şerif Emre, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri*, Journal of Life Economics, 4/3, 2017, s.114.

³⁷ Lang, Joachim, *Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri*, Çev.: Funda Başaran, XIII..Türkiye Maliye Sempozyumu, "Anayasal Mali Düzen", 14-16.05.1998 Bodrum, M.Ü. Maliye Araştırma Ve Uygulama Merkezi Yayını, Yayın No:12, İstanbul, 2000, s. 9.

³⁸ Demircan ,A. Savaş, *Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 121, 2015, s.280.

³⁹ Erginay, Akif, *Kamu Maliyesi*, s. 47,48.

⁴⁰ Demircan, A. Savaş, *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 116, 2015, s.263.

⁴¹ Ünlü, Murat, *Yargı Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri ve Sınırları (Yüksek Lisans Tezi)*, Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, 2016, s.55.

Berberinde veya Posta Yoluyla Gelen Eşya İçin Tek ve Maktu Vergi Hakkında 90-639 s. BKK ile kesinleşmiş, ancak bu mallardan alınacak olan verginin oranı 96-8089 s. BKK ile belirlenmiştir.⁴²

Yürürlükteki kanunlara göre vergi yürütme yetkisi tek ve net şekilde BK'ya aittir. Kesin vergi sınırlarını sıfıra değin düşürmeye ya da iki misline yükseltmeye yönelik sorumluluk 4458 s. GK'ya göre BK'dadır.⁴³ Uluslararası ticaretin konusu olan maldan tahsil edilecek vergileri ortaya koymak amacı ile ilgili yasalarda ifade edilen en düşük dereceyi aşmamak şartıyla tek ve maktu bir tarifinin uygulanmasının sorumluluğu da BK'dadır.⁴⁴ Tek ve maktu vergi uygulamaları ile ilgili hükümler 3065 s. KDVK'da ve 4760 s. ÖTVK'da da yer almaktadır.⁴⁵

1.2.Vergi Borcunun Doğuşu

Mükellef ile verginin konusu arasında yasal ilişkinin ya da yasalarda açıklanan şartların oluşması, vergi alacağının tespiti açısından gereklidir.⁴⁶ Bu da vergi alacağının bu hukuki durumun veya vergi kanunlarıyla verginin ilişkili olduğu hadisenin yinelenmesi ile yeniden oluşacağını gösterir.⁴⁷ Vergiyi meydana getiren olay hem devletin vergi alacağının hem de mükellefin vergi borcunun meydana gelmesine sebep olur. Bu, mükellefin kim olduğunu ve vergiye tabi olaya kimin sebep olduğunu belirtmek için kullanılan önemli bir ilkedir. Vergiye tabi olay vergi kanununda açıklanmalıdır.

VUK'da vergiyi oluşturan olay "vergi alacağının yaratılması" olarak kullanılırken, gümrük hukukundaki kullanım "gümrük borcunun yaratılması" olarak seçilmiştir.⁴⁸ Malın serbest dolaşımında olması ve kısmi muafiyet ile geçici ithalatın tahakkuk edebilmesi amacıyla hazırlanan gümrük beyannamesinin tescil edilmesi, gümrük vergisinde bu vergi yükünün oluşumuna zemin hazırlar.⁴⁹ Gümrük yükümlülüğü, beyannamenin tescil tarihinden itibaren başlar. Fakat kanun dışı olan hallerde eşyanın girişi tarihinde itibaren başlar.

⁴² Tuncer, Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2001, s. 318.

⁴³ 4458 S. Gk. Md. 167.Son.

⁴⁴ 4458 S. Gk. Md. 172.

⁴⁵ 3065 S. Kdvk. Md. 52., 4760 S. Ötvk. Md. 16.1.

⁴⁶ Aksoy, Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s. 200.

⁴⁷ Vuk M.19.

⁴⁸ Tuncer, Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri*, s.209.

⁴⁹ Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan / Şenyüz, Doğan, *Vergi Hukuku*,Bursa, Ekin Yayınevi,2022 s. 328.

1.3.Vergilendirme Usulü

Bu kavram, durumun hukuki olarak olgunluğa ulaşması veya vergi kanunları ile vergiye dayandırılmış bir olayın oluşması ile vergi alacağı'nın oluşacağı şeklinde VUK. 19. madde ile beyan edilmiştir. Yine aynı maddede, söz konusu vergi alacağı'nın vergi ödeyen için borç teşkil ettiği de belirtilmiştir. Vergi ödeyenlerin türlü vergi konuları ile bağdaşması, vergiyi oluşturan hadisedir. Bu hadise tüm vergi türleri için farklıdır. Örneğin; vergiye konu olan kâğıtların imzalanması damga vergisine ortaya çıkararak hadise iken; hizmet sağlamak ya da mal teslimi gibi olaylar ise katma değer vergisinin oluşumuna yol açar.

Vergiye meydana getiren olayın tespitinde ekonomik yaklaşım yöntemi esas alınır yani ekonomik gerçekler dikkate alınır. Vergi alacağı, vergiyi meydana getiren olayın gerçekleşmesi ile meydana geldiği için mükellefiyete esas olan tarih de vergiyi meydana getiren olayın gerçekleştiği tarih olarak göz önünde bulundurulmaktadır⁵⁰.

Mükellef olabilmek için yapılan kesinlikle hukuka elverişli bir eylem olması gerekli değildir. Hukuka ters işlemlerden elde edilen gelirler de vergilendirilebilir ve kişilerin vergi mükellefi olması sonucunu meydana getirebilir⁵¹. Mesela, kumarhane işletmek hukuka ters bir davranış olmakla beraber vergi hukukunda kumarhaneyi işleten kişinin elde ettiği gelir bakımından bu durum vergi mükellefi olmasına engel değildir. Kumardan kazanılan para, GVK kapsamına girmemekte ancak ivazsız intikal hususu bulundurmasından dolayı veraset ve intikal vergisinin kapsamındadır ve buna göre vergilendirilir⁵². Bundan dolayı vergiyi meydana getirmesi muhtemel yasak bir etkinliğin yapılması, vergilendirme ile meydana geldiği için mükellefiyete esas olan tarih de vergiyi meydana getiren olayın gerçekleştiği tarih işleminin başlaması için yerindedir.

Dâhilde alınan vergilere bağlı vergilendirme işlemleri, 6183 sayılı AATUHK ve 213 sayılı VUK yani usul kanunları ile düzenlenmiştir.

⁵⁰ Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Ankara, Savaş Yayınevi, 2015, s.152.

⁵¹ Gerçek, Adnan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 54/3, 2005, s. 164.

⁵² Taşdelen, Aziz, *Vergi Hukuku Kurallarının Kara Paranın Aklanmasında Önlenmesindeki Önemi*, Antalya, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi, 2004, s. 535,536.

1.4.Verginin Hesaplanması

Borçlu kişinin ödemek zorunda olduğu borç meblağını tespit amaçlı yapılan idari işleme tarh adı verilmektedir.⁵³ Tarh, VUK'da toplam alacağın belirlemek amacı ile söz konusu vergi alacağının yasalarla belirlenen oranlar ve matraha göre vergi idaresi açısından hesaplanması şeklindeki idari süreçler olarak açıklanmaktadır.⁵⁴ Tarh işlemi, vergiye neden olan hadisenin oluşmasından sonra vergi yasalarının belirlediği zaman çerçevesinde, verginin oran ve matrahına göre uygulanması şeklinde gerçekleşir.

Tarh işlemi de vergi matrahını tayin etme süreci gibi türlü yöntemlerle şekillenmektedir. Yükümlünün beyanı ile yapılan tarh esas usuldür. Fakat eğer mükellef vergi kanunlarıyla ortaya çıkan vazifelerini göz ardı ediyor ise, bunun tespiti ile ikmalen veya re'sen de tarh yapılması mümkündür. İkmalen uygulanan vergi tarhiyatı, ne şekilde olduğu fark etmeksizin tarh edilen vergi sonrasında ilgili vergi ile ilgili olarak ortaya çıkan kayıt, belge ve defterlerle veya yasal oranlara bağlı olarak ölçüsü belirlenen bir matrah ya da matrah farkının oluşturduğu verginin tespitidir.⁵⁵ Re'sen tarh ise, yasal kıstaslar veya kayıt, defter ve belgeler yoluyla vergi matrahının tümünün ya da bir kısmının tespit edilebilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, vergi incelemesinden sorumlu tarafların hazırladığı vergi inceleme bildirgelerinde ifade edilen veya takdir komisyonu tarafından uygun görülen matrah ya da matrah bölümü yoluyla vergi tespit edilmesidir.⁵⁶

Teknik olarak en zor işlemler, ülkeler arası ticaretin vergilendirilmesi ve buna eş olan diğer mali yükümlülüklerde yapılan tarh işlemleridir. Çünkü bu tanıma uygun sayılan vergi eş mali yükümlülüklerin tarhiyatı geniş bir sürece yayılır. Bu süreç mükellefin gümrük idaresine beyanname sunmasıyla başlar ve verginin hesaplanmasıyla sona erer. Bu beyan süreci dört bölümden oluşmaktadır. Bunlar; beyan, tescil, muayene ve onaydır.

1.4.1.Verginin Matrahı ve Oranı

Verginin üzerinden hesaplandığı miktar ya da değerdir.⁵⁷ Bütün vergilerin bir matrahı vardır. Verginin uygulanması için verginin konusunu öğrenmek yeterli olmaz. Bunun yanı sıra açık ve net olarak matrahın nasıl belirleneceğinin veya hangi matrah üzerinden hesap

⁵³ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 150.

⁵⁴ 213 S. Vuk. Md. 20.

⁵⁵ 213 S. Vuk. Md. 30

⁵⁶ 213 S. Vuk. Md. 29

⁵⁷ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 137.

yapılacağıının açıklanması önemlidir. Vergi ve matrahın konularının birbirleriyle karıştırılabilmesi mümkündür. Matrah, öncelikle vergi konusunun kolaylaştırıldığı iktisadi bir değer veya somut bir ölçüttür. O yüzden, vergiye konu olanın ekonomik karşılığı vergi matrahı olarak değerlendiriliyorsa bu durumda advolarem matrah söz konusudur. Ekonomik karşılığı yerine teknik veya fiziki özellikleri (adat, uzunluk, ağırlık vb.) esas alınıyorsa da spesifik matrah uygulanıyordur.⁵⁸

Vergi matrahının tespiti için çeşitli yollar kullanılmaktadır. Bu yollardan bazıları; beyan yöntemi, götürü yöntem, dış gösterge (karine) yöntemi ve idarece takdir yöntemidir. Beyan yöntemi, vergiden yükümlü ya da sorumlu olan kişinin vergi matrahının kendisine uygun olanını vergi dairesine bildirmesidir. Götürü yöntem, matrahın aynı durumdaki konu ve vergi ödeyicilerin tamamı için genel şekilde ve bütünlük içinde belirlenmesidir. Dış gösterge ya da diğer adıyla karine yöntemi, vergi ödemekle yükümlü olan kişinin vergi borcunu servet ve gelirini ortaya koyan gösterge ya da dış belirtilerden hareketle tespit etmektir. Son olarak idarece takdir yöntemi ise vergi idaresine bağlı olan vergi yükümlülerinin her birinin vergi borç tespitinin ayrı ayrı yapılmasıdır.⁵⁹

Matrahın gümrük vergisi ya da bunun dışındaki mali yükümlülükler açısından advolarem veya spesifik olması mümkündür. Malın ağırlığı matrahı belirliyorsa, bu miktar üzerinden vergi ve diğer mali yükümlülüklerin alındığını gösterir. Matrahı belirleyen malın gümrük değeri ise, bu değer üzerinden vergi ve vergi dışındaki mali yükümlülüklerin alındığını işaret eder.⁶⁰ Örneğin ithal edilen bir malın gümrük karşılığı bu malın CIF değer ismiyle de bilinen satış fiyatıdır.⁶¹ Gümrük konuları içinde, gümrük kıymetinin nasıl belirleneceği detaylı şekilde hükme dayandırılmıştır. Gümrük yükümlülüğünün söz konusu bu maddi özelliğinin yanı sıra milletler arası siyasi tedbirler çerçevesinde alınması mümkün olan önlemlerin de içerik ve biçimini tespit eden oldukça önemli bir etkendir.

1.4.2. Vergi Tarhı

Genellikle ülkeler arasında gerçekleşen ticaret için alınan vergiler ve buna denk mali yükümlülükler, mükellefin verdiği beyan doğrultusunda alınmaktadır. Mükellefin beyanı, vergi ile buna eşit olan mali yükümlülüklerin belirlenmesi haricindeki gümrük ile ilgili

⁵⁸ Pehlivan, Osman, *Vergi Hukuku*, s.111

⁵⁹ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 152,154.

⁶⁰ 4458 S. Gk. Md. 24. Ve Md. 32.

⁶¹ Tuncer, Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri*, s. 257.

süreçler açısından da önemlidir. Malın belirli esas ve usullere uygun şekilde gümrük rejimi uygulanması için talepte bulunmak, gümrük beyanıdır.⁶² Mükellef açısından mala uygun bir şekilde beyan hazırlanması ile başlayıp yine mükellefin sürecin gerekliliklerini uygulaması ile tamamlanması, gümrük vergisi ile buna eş mali yükümlülüklerin tespiti açısından önemli sayılan unsurlardan biri olan malın tabi tutulacağı gümrük düzenidir.

Yetkili gümrük idaresine uygun şekilde müracaat edilerek, bir gümrük rejimine tabi olması istenen eşya için beyanda bulunulabilir. Gümrük kanunları ile gümrük idaresi beyanlarında nasıl ve hangi şekilde belgeler kullanılabilceği yasal olarak belirlenmiştir. Gümrük mükellefiyetinin belirlenmesi ve özelliği açısından söz konusu belge ve beyanlar önem taşımaktadır. Gümrük idaresi tarafından tescillenmiş beyannamenin, bağlantılı olduğu malın para cezaları ile vergilerinden ötürü üstlenme özelliğinde olup, beyan edeni ilgilendirdiği ve gümrük vergilerinin tahakkuk etmesine temel oluşturacağına hükmedilmiştir.⁶³ Yine bu mükellefiyet doğrultusunda oluşma ihtimali olan verginin ortadan kalkmasına yol açanlara uygulanacak yaptırımlar da hazırlanan beyan sonrasında sonradan kontrol, denetleme ya da muayene sonucunda tespit edilecek eşya, kıymet ve miktara dair tarifenin tatbikini etkileyen kalite, tür ve cins farkına bakılarak belirlenir.

Gümrük süreçlerinin GY ile içerik ve biçim kıstasları belirlenmiş olan beyanname aracılığıyla yapılması zorunludur.⁶⁴ Beyanın yapıldığı Declaration en Douane, ATA karnesi, TIR karnesi, kumanya listesi, kurye mektubu ve sefaret mektubu gibi belgeler de gümrük rejimi uyarınca gümrük beyannamesi olarak kullanılabilir.

Gümrük süreçleri kapsamında standart usulde beyan haricinde kolaylaştırılmış usuller içinde bunlardan farklı görülen beyan şekilleri de mevcuttur. Dolayısıyla alakalı gümrük rejimiyle ilişkili tutulma hakkı idari ya da ticari bir belge kullanımı, eksik beyan ya da kayıt ile kazanılabilir.⁶⁵

Gümrük süreçlerinde gümrük yasalarına uygun olacak şekilde söz konusu mal için söz ile beyanda bulunulması da olasıdır. Sözlü beyanla serbest dolaşım hakkı kazanan eşyalar genellikle cenaze levazımı, tabut, turistik reklamcılık malzemesi, basılı reklamcılık belgeleri, yolcuyla birlikte bulunan şahsi eşya, önemli bir değeri bulunmayan numune ve bunun gibi modeller şeklinde ticari niteliğe sahip olmayan eşyalardır. Aynı şekilde ticari olsa dahi

⁶² 4458 S. Gk. Md. 61.3.

⁶³ 4458 S. Gk. Md. 3.16

⁶⁴ 4458. S. Gk. Md. 60.4.

⁶⁵ 4458. S. Gk. Md. 71.1.

gümrük değeri, beyan ve sevkiyat başına 500 EURO'dan fazla olmamak kaydıyla ve nakli benzer düzgün nakillerin bir bölümü olmayan ve daha geniş çaplı bir sevkiyatın bir bölümü olup da taşınması tarafsız kişilerce yapılan eşyanın da sözlü beyanı yeterlidir. Biçimsel ve doldurma usulü gümrük konularında bahsedilen sözlü beyan formundan, evrak gerektiren sözlü beyana tabi malın gümrük işlemlerinde faydalanılmaktadır.⁶⁶ Eğer sözlü beyan gerektiren malın gümrük süreçleri bir temsilci tarafından sürdürülüyorsa ve beyanın tam ve doğru yapıldığı konusunda şüpheler var ise, bu mal için gümrük idareleri normal usule uygun şekilde yazılı beyan talep etmesi mümkün olabilir.

Başka bir artırım yolu ile beyan, son beyan biçimidir. Bu süreç ise, yolcu salonlarını kullanan bireylerin, söz konusu salonlarda bu işleme özel hazırlanmış olan kırmızı ya da mavi sınırlara yönlendirilmesi ve bu sınırları kullanmaları biçiminde gerçekleşir.⁶⁷

1.4.3. Tebliğ İşlemi

Tebliğ, vergi sorumlusu ya da yükümlüsünün vergileme ile ilgili süreçlere ilişkin bilgilendirilmesidir.⁶⁸ Tebliğ, VUK uyarınca, yetkili makamlar tarafından ceza sorumlusu ya da mükellefe hüküm tabir eden ve vergilendirme ile ilgili konuların yazılı şekilde iletilmesidir.⁶⁹ Vergi alacağının tespiti vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Bu tespit sürecinde, mükellefiyetle alakalı çeşitli konuların bilinmemesi sebebi ile herhangi bir hatanın yapılması olasılığı vardır. Bu nedenle de bu süreç hakkında karşı tarafa bilgi verilmesi, işlemin kontrolü açısından önemlidir. Bu bilgi verilme işlemi çoğunlukla yazılı şekilde yapılır. Ancak mükellefin ikamet bilgisi yoksa veya var olan adrese bildirim mümkün olmuyorsa, ilan yolu ile bilgi verilebilir.

Mükellefin kamuya gümrük vergisi ve buna eş mali mükellefiyetleri olduğu durumda da bu borçların tahsili için bildirim yapılması zorunludur. Bu zorunluluk gümrük süreçlerinde çeşitli şekillerde uygulanır. Bu konu ile ilgili hazırlanan düzenlemeye göre, beyanname ya da bunun yerini alabilen evrak bildirim amaçlı kullanılabilir.⁷⁰ Bunun dışında, gümrük beyannamesinde mükellefin gösterdiği vergi miktarı gümrük idaresinin tespit ettiği tutara eşit ise, gümrük idaresinin malı mükellefe teslim etmesi, şeklen bildirim gerçekleştirildiğini

⁶⁶ Sözlü Beyan Formu Gy'nin 25 No'lu Ekinde Yer Almaktadır.

⁶⁷ Gy. Md. 178.

⁶⁸ Pehlivan, Osman, *Vergi Hukuku*, s. 122.

⁶⁹ 213 S. Vuk. Md. 21.

⁷⁰ Gy. Md. 641.1.

gösterir.⁷¹ Gümrük vergilerinin incelenmesi sonucunda verginin eksik alındığını ya da hiç alınmadığını ortaya koyan ve beyanname ya da bunun yerine geçen evrak üzerinde mükellefe bildirim yapılmayan vergi ile alakalı bildirim de yazı yolu ile mükellefe tebliğ edilir.⁷²

1.4.4. Tahakkuk Aşaması

Tahakkuk; tarh ve tebliğ edilmiş verginin ödenmesinin mümkün hale gelmesi şeklinde 213 s. VUK'nda tanımlanmaktadır.⁷³ Daha açık bir anlatımla tahakkuk, tarihyatı gerçekleşmiş ve mükellefe bildirilmiş olan vergi ile ilgili, vergi idaresi ve mükellef arasında hiçbir şekilde anlaşmazlık olmaması ya da böyle bir anlaşmazlık varsa dahi bunun çözülmesi halinde bahsi geçen verginin ödenmesinin mümkün hale gelerek netlik kazanmasıdır.⁷⁴ Mükellefin vergi borcu olduğuna itiraz etmemesi, itiraz etmişse bunun mükellefin aleyhine sonuçlanmış olması veya bu itiraz sürecinin aşılması halinde verginin tahakkuk ettiği netleşerek tahsil süreci başlar. Kesinleşen vergi tahakkuku ile vergi idare açısından alacak, mükellef için ise borç durumuna gelir.

Tahakkukun gümrük vergisi ve diğer mali mükellefiyetler açısından netleşmesi, bahsedilen mali mükellefiyetlerin idare tarafından ödenebilir, mükellef tarafından ise ödeme zorunluluğu taşıdığı bir sürecin başladığını gösterir.⁷⁵ Malın kıymet, ağırlık, nevi, cins ve menşei gibi vergilendirme öğelerine bakılarak muayene yapılması durumunda bunun sonuçlarına bağlı olarak ya da muayene edilmemesi halinde ise mala bağlı olan beyannamedeki bilgiler doğrultusunda kesin vergi tahakkuku gerçekleşir.⁷⁶ Diğer yandan, eksik alınması veya hiç alınmaması durumunda vergi idaresi tarafından hesaplanarak mükellefe bildiri yapılan vergiler;

- Bildirimin yapılmasından itibaren 15 gün içerisinde düzeltme talebi ilgili gümrük müdürlüğüne iletilindiğinde, 7 gün içinde ilgili gümrük müdürlüğüne bağlı olan gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne itiraz edilmediği,
- Talep edilen düzeltme sonrasında gümrük müdürlüğü tarafından uygun görülen geri çevirme kararlarına 7 gün süresince gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne itiraz edilmediği,

⁷¹ Gy. Md. 641.2.

⁷² Örnek Form, Gy'nin 76 Nolu Ekinde Yer Almaktadır.

⁷³ 213 S. Vuk. Md. 22.

⁷⁴ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 153.

⁷⁵ Gy. Md. 643.1.

⁷⁶ Gy. Md. 640.1.

- Bu karşı çıkma sonrasında gümrük ve muhafaza başmüdürlüğü tarafından uygulanan geri çevirme kararlarına karşı süresi dâhilinde vergi mahkemesinde dava açılmaması halinde, bahsedilen süre tamamlandığı tarihte,

- Dava açılması durumunda mahkemenin idare lehine sonuçlandığı hallerde, mahkemece alınan kararın mükellefe bildirildiği tarihte kesinleşmektedir.⁷⁷

Gümrük idarelerine karşı çıkma durumu ile ilgili var olan önemli bir düzeltme ile mükelleflerin gümrük idaresine ilettikleri beyanname ve bunların ekinde bulunan belge ve bilgilerin esas alınması şekliyle mükellefler tarafından hesaplanan gümrük vergilerine karşı çıkmamaktadırlar.⁷⁸

1.4.5. Tahsil İşlemi

Vergi borcunun mükellefçe zamanında ve uygun şekilde alacaklı durumdaki vergi dairesine ya da gösterilen yere ödenmesi, verginin tahsil sürecidir.

Vergi tahsili için farklı yöntemler mevcuttur;⁷⁹

- Vergiyi yetkili şahısların toplanması ve
- Vergi tahsil süreci ile alakalı başka uygulamalar,
- Yükümlünün vergi idaresine ödeme yapmasıdır.

Mükellefin ödemeyi vergi idaresine yapması, vergi borcunun oluştuğu andan itibaren sınırlı bir sürede vergi idaresine bu borcu ödemesi veya bunu banka ya da posta kanalıyla yapmasıdır. Günümüzde uygulama bu biçimde yapılmaktadır.

Verginin yetkili kişiler tarafından toplanması beş başlıktan oluşmaktadır;⁸⁰

- İhale usulü,
- Temsilciler vasıtasıyla tahsil usulü,
- İltizam usulü,
- Emanet usulü ve

⁷⁷ Gy. Md. 643.

⁷⁸ 4458 S. Gk. Md. 245.1.

⁷⁹ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 155.

⁸⁰ Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, s. 156.

- Verginin kaynakta kesilmesidir

Gümrük vergileri ile buna eş sayılan mali mükellefiyetler açısından toplama, mükellefiyetlerin her biri için ayrı şekillerde gerçekleşir. Gümrük vergileri netleştikten hemen sonra hesabı yapılan meblağın malın gümrük tarafından oyan almış bir işlem ya da kullanım konusu olması ve bununla ilgili olan süreçlerin tamamlanma sürecinde gümrük veznesi veya yetkisi bulunan bankalara ödenmesi gerekir.⁸¹



⁸¹ 4458 S. Gk. Md. 200.1.

İKİNCİ BÖLÜM

DAMGA VERGİSİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

2.1. Vergi Kavramı

Damga vergisi, ticari nitelikte bir ürünün imalattan tüketime kadar geçirdiği süreç boyunca çeşitli sebeplerle tabi olduğu işlemleri hukuki statüye taşımak amacıyla bu işlemler özelinde düzenlenen kâğıt ya da belgelere bağlı olarak uygulanan bir tüketim vergisi türüdür. Gelir üzerinden, varlık ile bu varlığın transferi üzerinden ve harcamalardan tahsil edilen vergiler kategorisine uygun olarak damga vergisine Türk Vergi Sistemi içinde “Harcamalar üzerinden alınan vergiler” grubu altında değerlendirilmektedir.⁸² Bu grupta bulunan tüzel işlem vergileri, tüm tüzel sözleşme ve işlemler, tapu ya da noter işlemleri vb. nedenler dolayısı ile ortaya çıkan yükümlülüklerdir. Damga vergisi, harçlar ya da resimler çoğunlukla bu alandaki harcama vergileridir.⁸³ Damga vergisi, diğer harcama vergisi kalemlerinden olan banka ve sigorta muameleleri, taşıt alım ve katma değer gibi vergi kalemleri gibi kişilerin mali gücünü dikkate almaz, yalnızca hukuki işlemleri konu alır.

Vergilendirme şekillerinden kökeni Osmanlı İmparatorluğu’na kadar dayanan en eski yöntem olan damga vergisi, ortaya çıktığı günden bu yana ödeme biçimi, kontrolü, vergiye konu olan kâğıt türleri ve miktarı gibi hususlarda pek çok önemli değişikliklere uğramıştır.⁸⁴ 488 s. DVK ile 01.07.1964 tarihinde vergiye son hali verilmiştir.⁸⁵ Uygulamada, vergi miktarı her yıl nispi ve maktu vergiler tespit ve duyurularak bir sonraki yıl için yılbaşından itibaren geçerli olacak şekilde yeniden değerlendirilerek bu orana bağlı olarak arttırılmaktadır. Bu artışın ilanı ise 488 s. DVK Genel Tebliği ile yapılmaktadır.⁸⁶

Damga vergisi başka bir tanıma göre, “ tarafların gerçekleştirdikleri edimlere yasal bir konum kazandırma maksadı taşıyan kâğıt ve belgelerden alınan bir vergidir.”⁸⁷ Geniş anlamda damga vergisi, belirli yasal ve ticari belgelerin hazırlanması ve kullanılmasından doğan bir yükümlülüktür ve özel hukuk işlemlerinin dayandığı belirli kâğıt ve belgelerin genellikle Türk

⁸² Kırman, Ahmet, 488 sayılı *Damga Vergisi Kanunu Şerhi*, Ankara, 1997, s. 2.

⁸³ Erginay, Akif, *Kamu Maliyesi*, s. 16.

⁸⁴ Değer, Nuri, *Damga Vergisinin Temel Özellikleri*, Mali Çözüm Dergisi, 49, 1999, s. 56.

⁸⁵ <https://www.Mevzuat.Gov.Tr/Mevzuatmetin/1.5.488.Pdf>

⁸⁶ <https://www.Mevzuat.Gov.Tr/Anasayfa/Mevzuatfihristdetayiframe?Mevzuattur=9&Mevzuatno=15703&Mevzuatertip=5>

⁸⁷ Akyürek, Ömer, *Bedeli Değiştirilen ve İptal Edilen Sözleşmelerde Damga Vergisi*, Vergi Sorunları Dergisi, 321, 2015, s. 23.

vergi sistemine göre vergilendirildiğini belirtir. Yani kişilerarası sözleşmeler, aile ilişkilerini teyit eden belgeler ve devlet kurumlarının kullanabileceği belgeler damga vergisine tabidir..⁸⁸ Danıştay kararı⁸⁹ damga vergisinin, şahıslarca imzalanmış kâğıtlar için bir konuyu belli etme kuvveti ve kanıt gücünün devlet tarafından tanınmasına karşılık olduğuna, bu nedenle bu güçleri bulundurmeyen, yani herhangi bir hususta belirleyici ve/ya kanıtlayıcı niteliği bulunmayan kâğıtların damga vergisinden muaf olacağına hükmeder.

Ticari ve hukuki amaçlı yapılan işlemler ile ilgili hazırlanan evraklar damga vergisine konu olmaktadır ve 488 s. DVK'na ekli olan 1 sayılı tabloda bulunmaktadır. 488 s. DVK. md. 1.2. "Verginin konusunu meydana getiren kâğıtlar, imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri bildirmektedir." hükmü ile açıklanır. 488 s. DVK. md. 1.3. "Ülkemizde veya başka bir ülkede bulunan elçilikler ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar ise Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle kararlarından yararlandı olduğu takdirde verginin konusunu meydana getirmektedir." hükmü bulunmaktadır. Damga vergisine tabi olması için bir kâğıdın hazırlığı sırasında ya da sonrasında herhangi bir konuyu ispatlamak ya da belli etmek amaçlı soyut yasal işlemlere temel oluşturan somut bir döküman olmasıdır. Damga vergisinin kendisi hukuki bir işlem değildir ve hukuki işlemi esas almaz. Damga vergisi, vergiye konu oluşturacak olan kâğıdın varlığı ile gerçekleşir. Bu durumda kâğıdın bizzat kendisi bulunması gerekmektedir. Verginin konusunu meydana getiren bir kâğıdın içeriğini kapsayan bir işlem yapılsa bile eğer bununla ilgili olan kâğıt düzenlenmemişse damga vergisi yükümlülüğü ortaya çıkmayacaktır.⁹⁰

2.1.1.Damga Vergisine Tabi Kâğıtlar

Damga vergisine konu olan kâğıtların boyutları ve özellikleri 488 sayılı DVK 4. maddesinde belirtildiği üzere 1 nolu tablo ile açıklanmıştır. Hukuki işleme konu olan bu kâğıtların özelliği tespit edilirken şekli kanunlar ile belirtilmiş olanlarının yasal isimlerine,

⁸⁸ Bilici, Nurettin / Üstün, Ümit Süleyman, *Damga Vergisi ve Harçlar (Teori ve Uygulama)*, 1. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2016, s. 8.

⁸⁹Danıştay 7. Dairesi, E. 2007/5116 K. 2009/4267 Sayılı Kararı

⁹⁰ Yüce, Mehmet / Kızıler, Neslihan/ Arpacı, Altar Ömer, *Damga Vergisi Kanunu Çerçevesinde Sözleşmelerle İlgili Özel Durumlar*, Gümrük ve Ticaret Dergisi, 2016, s. 42; *Son Düzenlemeler Doğrultusunda Kamu İhale Sözleşmelerinden Alınacak Damga Vergisine Sözleşme Nüsha Sayısının Etkisi ve İhale Sözleşmeleri Fiyat Farkı Ödemelerinde Damga Vergisi*, Mali Çözüm Dergisi, 27, 2017, s. 99.

belirtilmemiş olanların ise söz konusu olan kâğıdın üzerinde bulunan yazıların taşımakta olduğu manaya ve hükümlere bakılır. Vergi yükümlülüğü, söz konusu kâğıttan başka bir kâğıda yapılmış olan gönderme ile gönderme yapılan kâğıtta bulunan hükümlerin özellik kazandırması ile de ortaya çıkabilir. 488 s. DVK. md. 5. ve 6. da “Damga vergisinin konusunu meydana getiren kâğıdın birden çok surette olması maktu vergiye tabi olanların her bir suretinin ayrı olarak aynı miktarda; nispi vergiye tabi olanların ise sadece bir suretini damga vergisine aittir. Poliçe ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan suretleri vergiye tabidir. Bir kâğıtta birden fazla akit ve işlem bulunması: Bir kâğıtta hepsi tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı vergi alınır.” hükmü yer almaktadır. 488 s. DVK. md. 7. “Fakat, kâğıdın üzerinde birden çok şahsın imzasının bulunması olağandışı uygulamalar hariç olmak üzere verginin tekrarını gerektirmemektedir.” hükmü yer almaktadır. Damga vergisinin konu olan ve ilgili kanuna ekli şekilde yer verilmiş bulunan 1 nolu tabloda bahsi geçen kâğıtlar arasından gümrük işlemlerinde de kullanılmakta olanlar aşağıda tablo halinde verilmiştir.⁹¹

⁹¹ <https://Dergipark.Org.Tr/En/Download/Article-File/458460>

Tablo 1. Damga Vergisine Ait Kâğıtlar⁹²

Akitlele İlgili Kâğıtlar	Kararlar ve Mazbatalar	Ticari İşlemlerde Kullanılan Kâğıtlar	Makbuzlar ve Diğer Kâğıtlar
- Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler	- Meclislerde, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştay'dan verilen mazbata, ilâm ve kararlarla hakem kararları	- Ticari ve mütedavil senetler: emtia senetleri konşimentolar deniz ödünçü senedi, ipotekli borç senedi, irat senedi	- Makbuzlar
- Kira mukavelenameleri	- İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları	- Ticari belgeler: menşe ve mahreç şahadetnameleri, resmi daire ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özeleri, bar nameler, tasdikli manifesto nüshaları, ordinolar, gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	- Tabloda yazılı kâğıtlardan aslı 1,00 liradan fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleri
- Kefalet, teminat ve rehin senetleri			
- Tahkimnameler ve sulhnameler			
- Fesihnameler			
- Turizm Kontenjan sözleşmeleri			

⁹² Kaynak: 488s.DVK Eki 1s. Tablo'dan alınmıştır damga vergisine tabi kâğıtlar dört grupta belirtilmiştir.

2.1.1.1.Akitlerle İlgili Kâğıtlar

Akitlerle ilgili evraklar, belirli bir miktardaki parayı içeren kâğıtlar ile belli parayı içermeyen kâğıtlar olmak üzere iki sınıfa ayrılmıştır. Belli parayı içeren kâğıtlar nispi, belli parayı içermeyen kâğıtlar maktu damga vergisine tabidir.⁹³

Belli Parayı ihtiva Eden Akitler: “Spesifik para birimi” kavramı ilk olarak DVK'nın 10. Maddesinde belirtilmiştir. Bu madde "vergi tedbirlerini" düzenler. Damga vergisi bu madde hükümlerine göre maktu veya nispi olarak tahsil edilir. Normalleştirilmiş vergi ile orantılı ise, kâğıdın niteliğine ve türüne bağlı olarak kâğıt üzerine kaydedilen belirli bir miktar vergiye esas teşkil eder. Görüldüğü gibi DVK, vergi matrahını belirli bir parasal konsepte dayalı orantılı bir vergi olarak bildirmektedir.⁹⁴ Tabii ki, evrak imzalandıktan ve yasal olarak onaylandıktan sonra belirli bir miktar para mevcut olmalıdır, daha sonra alınabilecek veya ödenebilecek herhangi bir paranın vergi etkisi yoktur.⁹⁵ Diğer bir deyişle, sözleşme tarihinde tahakkuk ettireceği kesin olmayan ve her iki tarafça talep edilmeyen tutarlar özel damga vergisi para birimi olarak değerlendirilmemelidir.”⁹⁶

DVK 10. maddesinin son paragrafı para kavramının yasal tanımını vermektedir. Mutlak para kavramının bu yasal tanımına göre, kâğıtla kaplı veya sayılarla gösterilen para yazılı olarak ifade edilir. 30 No'lu DVK Genel Tebliği, “nispi damga vergisine tabi menkul kıymetlerin matrahının, bu kıymetlere dâhil edilebilecek veya hesaplanacak değer üzerinden belirleneceğini” belirtmektedir.

Öte yandan, kanundaki özel para kavramından anlaşılması gereken bir fıkranın konusu, hukuki bir işlemin karşılığıdır. Bu nedenle delil teşkil etmeyen paranın taraflarca imzalanmış ve sözleşmeye konu olmayan bir belge ile müsadere edilmesi, kâğıt üzerinde yazılı olduğu gibi damga vergisinin amacına aykırı olacaktır.⁹⁷ Aynı genel tebliğde DVK'da “...Devlet ücreti KDV hariç sadece işin bedelinden hesaplanacaktır...” denilmiştir.⁹⁸ Örneğin, bir tarafın diğer tarafa belirli bir prim ödemeyi kabul ettiği sözleşmelerde, damga vergisinin

⁹³ Öner, Erdoğan /Cenk, Değirmenci, Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi, İstanbul,3.Baskı, Yetkin Hukuk Yayınları, 2017,s. 50.

⁹⁴ Topaktaş, Ertuğrul Çağrı/Armağan, Oğuzhan/ Yiğit, Dilek, *Doğalgaz, Elektrik, Su Abonelik Sözleşmelerinin Damga Vergisi Açısından Değerlendirilmesi*, Vergi Raporu Dergisi, 192, 2015, s. 394.

⁹⁵ Devrim, Hasanefendioğlu, Vergi Dünyası Dergisi, 2009 s.123.

⁹⁶ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/12/20101229M6-5-1.pdf>

⁹⁷ Bingöl, Mehmet, *Damga Vergisi Yönünden Sözleşmelerde Belli Para Kavramı*, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım, 2011, s. 16.

⁹⁸ Maç Mehmet, Lebib Yalkın Dergisi / Kasım 2010 / Sayı : 83s,23.

konusu, belirli bir hedef iş tutarına ulaşılması koşuluyla, belirli bir hedef döviz tutarı olmayacaktır. Çünkü buradaki cironun amacı karşı taraf için bir yükümlülük olamaz. Çünkü hedeflenen iş hacminin gerçekleşmesi, karşı tarafın iyi niyet ve çabalarının yanı sıra tüketicilerin kararlarına bağlı olarak değişebilmektedir.⁹⁹

“Bundan denilebilir ki, damga vergisi açısından somut para kavramı, kâğıt veya kâğıt hükümlerde açıkça görülen rakamlardan doğrudan veya dolaylı olarak anlaşılabilen paradır.”

“Ayrıca başka bir menkul kıymete atıfta bulunulması halinde söz konusu menkul kıymetin hükümleri dikkate alınarak TCK'nın 4 üncü maddesinin son fıkrasına göre belirli para biriminin belirlenmesi gerekecektir.” Sonuç olarak, İdare tarafından alınan kararların birçoğunda “sözleşme düzenlendiği tarihte belirli bir para birimini belirtiyorsa veya kâğıt başvurularında belirli bir para biriminin belirtilmesine izin veren veriler varsa veya para birimi değiştirilebiliyor mu?” Yukarıda belirtilen diğer kâğıtlardan yapılan bir kâğıt (sözleşme) bu tutar üzerinden damga vergisine tabidir açıkça vurgulanmıştır.

Tazminat davası damga vergisine tabi bir kâğıda yazılmışsa ödenecek damga vergisinin tespiti o kadar basit ve açıktır ki şüpheye yer yoktur. İşlem eşdeğerinin belgelenmediği ve ayrıca fiyat hesaplaması için belirli miktar ve tutarların belirtildiği durumlarda, belirli bir para tutarı hesaplanırken bu bilgilerin dikkate alınması gerekecektir. Bu durumda hesaplanan verilere göre belli bir miktar para ileri sürülür ve üzerinden vergilendirilir.¹⁰⁰ Sonuç olarak, yukarıda da belirtildiği gibi, Danıştay'da toplam ücretlerin matematiksel olarak hesaplanmasına imkân veren rakamlar, belirli bir miktar parayı damga vergisi şeklinde almak için yeterlidir. Dolayısıyla matraha esas teşkil edecek tutarın damga belgesinde belirtilmemiş olması vergilendirmeyi etkilemeyecektir.¹⁰¹

Öte yandan, belgede belirli bir para biriminin açıkça belirtilmediği durumlarda, belirli para birimlerinin belgede yer alan bilgilere göre vergilendirilebilmesi için damga vergisine tabi olması gerekir. Ancak bazı varsayımlara dayanarak, kâğıtta yer almayan değer üzerinden damga vergisinin hesaplanması mümkün değildir. Konuyla alakalı bir Danıştay kararında¹⁰², Belli bir miktar paranın kâğıt üzerinde açıkça belirtilmesi, damga vergisi açısından orantılı bir vergi yükümlülüğü oluşturmaktadır. Bu nedenle, sözleşmelerde belirtilen tutar yerine, sözleşme dışı varlıklar üzerinden alınan verginin gerçeğe uygun değerinin vergi matrahı

⁹⁹ Bingöl, Mehmet, *Damga Vergisi Yönünden Sözleşmelerde Belli Para Kavramı*, s. 9.

¹⁰⁰ Ergün, İnanç, *Damga Vergisinde Öncelikli Durumlar*, Ankara, Vergi Müfettişleri Derneği, 2017, S. 94.

¹⁰¹ Özbacı, Yılmaz, *Damga Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012, S. 149.

¹⁰² Danıştay 9. Dairesi'nin 07.04.2015 Tarih Ve E. 2013/695 K. 2015/2176 Sayılı Kararı,

olarak ölçülmesi hukuken uygun değildir. Bir başka Danıştay kararında¹⁰³, Seyahat acentası ile otel yönetimi arasında imzalanan kota sözleşmesinde oda ücreti dışında sayısal bir veri bulunmamakta, sözleşmede oda sayısı belirtilmese de damga vergisi matrahının belirlendiği sonucuna varılmaktadır. Tüm otel odalarının yasa dışı olması gerekmektedir.

Belli Bir Para İhtiva Etmeyen Akitler: Bazı durumlarda, bazı temel para birimleri damgalı kâğıtlarda herkese açık olarak görünmeyebilir. Bu durumda Danıştay kararlarında da öngörüldüğü gibi özellikle kâğıt üzerindeki rakamlar olmak üzere matematiksel hesaplama yöntemi ile belirli bir paraya ulaşıp ulaşılmadığının dikkate alınması gerekmektedir. Sonuç olarak, damga vergisi matrahı kâğıt üzerinde açıkça beyan edilmese bile, vergi dairesi ve Danıştay'ın birçok kararı matrahın matematiksel yollarla elde edilmesinin mümkün olduğu durumlarda vergilendirmenin yapılacağına işaret etmektedir.¹⁰⁴

2.1.1.2.Kararlar ve Mazbatalar

Meclislerde, idari davalardan bağımsız ve resmî kurullardan Danıştay'a teslim edilen karar, tutanak ve ilamlar hakem kararlarıyla, İhale Kanunlarına bağlı olsun ya da olmasın kamu tüzel kişiliği taşıyan ya da resmi daire sayılan kurumların tüm ihale hükümleri bu kâğıtları meydana getirmektedir.¹⁰⁵ Tahkimname de denilen hakem kararları ise, bireyler arasında oluşan anlaşmazlıkların tahkimi neticesinde varılan sonucu saptamak için verilen kâğıtlardır.¹⁰⁶

2.1.1.3.Ticari İşlemlerde kullanılan Kâğıtlar

Ticari muamelelerde faydalanılan kâğıtlar, ticari ve elden ele senetler ile ticari belgeler olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.¹⁰⁷

- Ticari ve Mütedavil Senetler: Ticari ve mütedavil senetler; irat senedi, deniz ödücü senedi, emtia senetleri, ipotekli borç senedi ve konşimento olarak saptanmıştır.¹⁰⁸
- Ticari Belgeler: Ticari muamelelerde kullanılan kâğıtların ikinci kısmını, banka ya da resmi dairelere sunulan işletme hesap özetleri, bilançolar, bar nameler, ordinolar,

¹⁰³ Danıştay 7. Dairesi'nin 27.11.2008 Tarih Ve E. 2006/2697 K. 2008/4819 Sayılı Kararı,

¹⁰⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.06.2010 Tarih Ve B.07.1.Gib.4.34.18.01-002.01-196 Sayılı Özeldes

¹⁰⁵ Özbacı, Yılmaz *Damga Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*, s. 387.

¹⁰⁶ Hacıköylü, Canatay, *Damga Vergisinin Vergi Sistematiği İçindeki Yeri, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm*

Önerileri, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 17/1, 2017, s. 137.

¹⁰⁷ Bilici, Nurettin, *Damga Vergisi ve Harçlar*, 2.Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 1999, s. 14.

¹⁰⁸ D.V.K. I Sayılı Tablonun 3. Bölümü

gelir tabloları, tasdikli manifesto nüshaları, gümrük idareleri için hazırlanan özel beyanat formları ile mahreç ve menşe şahadetnameleri meydana getirmektedir.¹⁰⁹ V.U.K. m.182. ve 193.”Bilânçolar, gelir tabloları, işletme hesabı özetleri ticari etkinlikte bulunanların yılsonun da sahip oldukları neticeyi göstermeye tahsis edilmiş finansal tabloları anlatır.” Hükümü yer almaktadır. Barnameler, onaylı manifesto suretleri, ordinolar ve gümrük idarelerine verilen özet beyan formları da uluslararası ticarete kullanılan dokümanlardır.¹¹⁰

2.1.1.4.Makbuzlar ve Diğer Kâğıtlar

Makbuzlar ve beyannameler ile özet, asıl ve çeviriler bu bölümü teşkil eder.¹¹¹

Alacaklının borcun ödendiğine dair imzalayıp karşı tarafa verdiği delil niteliğindeki kâğıtlar “makbuz” olarak adlandırılır.¹¹² Mal ve hizmet alımlarına bağlı resmi dairelerin aracılık ettiği ödemeler (avans şeklinde alınmış olsa dahi) sebebiyle şahıslar aracılığıyla resmi bir makama verilen ve belli meblağdaki bir parayı içeren ibra senetleriyle makbuzlar ve söz konusu ödemelerin şahıslar adına açılmış ya da açılacak olan hesaplara veya resmi dairelerin nam ve hesabına aktarılmasını ya da havale ve emirlerine ödemesine zemin hazırlayan kâğıtlardır.¹¹³

Beyannameler sosyal güvenlik dairelerine verilen sigorta prim beyannameleri, gümrük idarelerine, vergi dairelerine, il özel idarelere ve belediyelere verilen beyannamelerle yurt dışından posta yoluyla gelen gönderiler (gümrükleme amaçlı olarak postaneler tarafından) gümrüklere listelenmiş olarak tebliğ edilir.¹¹⁴ Vergi dairesine verilen beyannameler bazı beyannameleri kapsamamaktadır. Bunlar; katma değer, kurumlar, damga ve yıllık gelir vergisi ile muhtasar beyannamelerdir.¹¹⁵

2.1.1.5.Mektup ve Şerhler

D.V.K. Md.1 “Mektup ve Şerhler Damga vergisine tabi yukarıdaki kâğıtlarla aynı özellikte bulunan ya da onların yerini alan mektup ve şerhler de damga vergisine bağımlıdır.” ifadesi yer almaktadır. Mektup ve şerhler esas itibariyle damga vergisinin konusu

¹⁰⁹ Gümrük İdarelerine Verilen Özet Beyan Formları

¹¹⁰ D.V.K. I Sayılı Tablonun Ticari İşlemlerde Kullanılan Kâğıtlar Bölümünün Ticari Belgelerin İşletme Hesabı Özetleri Kısımında Yer almaktadır.

¹¹¹ D.V.K. I Sayılı Tablonun Dördüncü Bölümünde Yer almaktadır.

¹¹² Öner, Erdoğan / Değirmenci, Cenk, *Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi*, s. 53.

¹¹³ D.V.K. I Sayılı tablonun dördüncü bölümünde yer almaktadır.

¹¹⁴ Öner, Erdoğan/ Değirmenci, Cenk, *Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi*, s.53-54.

¹¹⁵ D.V.K. I Sayılı tablonun dördüncü bölümünün vergi beyannameleri kısmında yer almaktadır.

haricindedir.¹¹⁶ Ancak, mektuplar ile bir hususu açıklamak üzere düzenlenen açıklamalar, (1) sayılı tabloda yer alan kağıtlardan birinin hüküm ve sonuçlarına sahip ise damga vergisine uymaktadır. D.V.K. md.2 “Damga vergisine uyan bir kâğıdın hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine ya da bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler için de aynı konu muteberdir.” şeklindeki hüküm yer almaktadır.

Mektup, bireylerin birbirleri ile haberleşmesini sağlayan bir belgedir ve hukuki bir özelliği bulunmamaktadır. Ancak söz konusu mektup kanunlar çerçevesindeki bir kağıdın özelliklerini barındırıyorsa, başka bir deyişle bir durumu belli ve ispat etme niteliğine sahipse veya yasal bir ilişkinin taraflarının birbirlerine karşı olan hak ve mükellefiyetlerini tespit edecek biçimde düzenlenmişse, sözleşmeyle bağlanan bir ilişkide ispat ya da belge olarak değerlendirilebilecek ise, ayrıca ibraz edilebilme özelliği bulunduruyorsa damga vergisine tabi olan mektuptur.¹¹⁷ Şerh, bir şeyi açıklamak, yorumlamak maksadıyla kâğıdın üzerine düşülen notu anlatmaktadır. Bu not önceden düzenlenmiş olan kâğıdın sonuna ya da ön yüzündeki ya da arka yüzündeki bir boşluğa getirilebilir. Bu biçimde mevcut kâğıdın hükümleri uzatılır, değiştirilir, devredilir ya da son verilir.¹¹⁸ Damga vergisinin konusuna giren bir durumun bu nitelikteki belgeler üzerinde düzenlenmesi halinde vergiye tabi bir durum belirlemektedir.¹¹⁹

Şerh vasıtasıyla, daha önce düzenlenmiş kâğıtların süresinin uzatılması devri, değiştirilmesi ya da fesih edilmesi işlemler yapılırsa bu işlemleri, daha sonra açıklanacağı gibi yeniden damga vergisine bağımlı tutulacaktır.¹²⁰

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

“488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ilişkin izahnamede, en radikal ve mantıklı reform alternatifinin, bazı damga vergilerinin münferit transit vergisine dönüştürülmesi ve modern vergi sisteminde yeri olmayan vergi yığınının kaldırılması olduğunu belirterek, 1941'de Almanlara damga vergisi uygulandı. Şirketin geliri toplam mali gelirin %3,6'sını oluşturduğundan, bu alternatifin uygulanmasının bütçe açısından mümkün olmadığı tespit

¹¹⁶ Özbalcı, Yılmaz, *Damga Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*, s. 73.

¹¹⁷ Furtun, İdris Hakan / Aslan, Memduh, *Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi, 2014, s. 7.

¹¹⁸ Bilici, Nurettin / Üstün, Ümit Süleyman, *Damga Vergisi ve Harçlar*, s. 17.

¹¹⁹ N.K. m.90

¹²⁰ Bilici, Nurettin, *Damga Vergisi ve Harçlar*, s. 17.

edildi. Ancak vergi literatüründe aşağıdaki nedenlerle damga vergisinin tamamen kaldırılması gerektiğine dair görüşler bulunmaktadır”¹²¹:

- “Sözleşmelerden kaynaklanan yüksek oranda damga vergisi kaçakçılığı ve bu durumun engellenememesi hukukun üstünlüğünü zedelemekte ve Anayasa'nın ihlaline yol açmaktadır”.
- "Anlaşmalardan kaldırılan çok sayıda damga vergisi istisnası verginin kalitesini olumsuz etkiliyor”.
- “Damga vergisi mükelleflerin sözleşme yapmasını engellediği için ihtilaflar artacak ve hukuk sistemi zarar görecektir”.
- “Kar marjlarının kademeli olarak düşmesi ve sözleşmelerde yaklaşık %1 oranında damga vergisi alınması, anayasanın 'vergilendirmede ödeme gücünün dikkate alınması' ilkesini ihlal etmektedir.
- “Taraflardan birinin kamu tüzel kişisi olan sözleşmelerde kamunun damga vergisi fiyatlandırma mekanizması ile yansıtıldığı için fiili bir vergi geliri bulunmamaktadır”.
- “Damga vergisi ödenmeyen sözleşmeler ibraz edilmediğinden vergilendirmenin gerçek mahiyetinin tespiti mümkün olamamakta ve bu da kayıt dışılığa yol açmaktadır”.
- "Damga vergisi mükellefin gelir, servet ve giderlerini kaydetmediği için Anayasa'nın 'vergi yetkisi ilkesi' ilkesine aykırıdır”.

“Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesinde yayınlanan son istatistiklere göre 2017 yılında vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payı %88; Damga vergisi, toplam vergi gelirinin yaklaşık %3'ünü oluşturuyor”.¹²²

2.1.3.Damga Vergisi’nde Vergileme

2.1.3.1.Vergiye Tabi Kağıtlar ve Kağıtların Niteliğinin Tespiti

Damga vergisinin dağılımı, DVK'nin 1. maddesinin birinci fıkrasındaki “Amaç” başlığına göre düzenlenir. Buna göre Kanun'un (1) sayılı Cetvelinde yer alan menkul

¹²¹ Şentürk, Mehmet, “Sözleşmenin Taraflarındaki Değişikliklerin Damga Vergisine Etkisi”, Vergi Sorunları Dergisi, s. 7-12.

¹²² Öner, Erdoğan, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 87-90.

kıymetler damga vergisine tabidir. Bu nedenle damga vergisinin konusu, kanuna ekli (1) sayılı cetvelde adları ile listelenen kâğıtlardır. Esasen damga vergisine tabi olan ancak çeşitli nedenlerle damga vergisinden muaf olan belgeler kanuna ekli Tablo (2)'de sıralanmıştır. Yazının mektuplarından da anlaşılacağı üzere damga vergisinin konusu bazı soyut hukuki işlemler değil, bu hukuki işlemlere dayalı bazı belgelerdir. Bu konu vergi makamlarının kararında şu şekilde ifade edilmiştir:

“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.”

“Damgaya konu olan belgeler, DVK'ye ekli tabloya isimleri girilerek (1) numarası ile sayılmıştır. Bu nedenle, DVK § 4'e göre bir kağıdın tabi olacağı vergiyi belirlemek için öncelikle bu kağıdın türü incelenir ve Tablo (1)'de listelenen vergi buna göre belirlenir. Kağıtların niteliğinin belirlenmesinde, tüzükte şekli verilenler için tüzükte yer alan isimler, verilmeyenler için ise kağıtlara yazılanların kapsadığı terim ve anlamlar verilir. Kağıtların ilgili kanundaki tanımlarından hareketle, özel kanunlarında ne şekilde düzenlendiği, bu atamaların DVK'ya ekli (1) numaralı tabloda yer alıp almadığı, varsa vergi oranı veya oranı belirlenir. aleyhine gösterilen miktar belirlenir. Bu konuda bir zorluk yok" dedi.

2.1.3.2.Damga Vergisi'nde Vergileme Yöntemleri

“Damga vergisi, § 10 DVK'ya göre orantılı veya toplu olarak alınır. Sabit vergilendirme durumunda, kağıt türü kontrol edilir. Orantılı vergilendirmede, vergi hesaplanırken kağıtların cinsine ek olarak içinde yer alan belirli paralar da dikkate alınır.¹²³

a.Maktu Esasta Vergileme

“Damga vergisi kapsamındaki bazı kağıtlar sabit bir vergiye tabidir. Bu, kağıt üzerinde belirtilen (kağıt üzerinde olmayabilir) fiyattan bağımsız olarak, bu vergilendirme önlemi durumunda Tablo (1)'de belirtilen sabit tutarların kağıtlar üzerinden devralındığı anlamına gelir. Ancak (1) numaralı tablodaki menkul kıymetlerin bir kısmı belirli bir değer içerdiğinde

¹²³ Özbalcı,Yılmaz, *Damga Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*, s.147.

nispi vergiye, içermediğinde ise maktu vergiye tabidir. Kararlar ve yetkiler bu grup için bir model olabilir.”

b. Nispi Esasta Vergileme

“Nispi vergilendirmede Tablo (1)'de belirlenen orana göre hesaplanan damga vergisi, kağıtta yer alan belirlenen bedel üzerinden alınır. İlgili oranlar kağıt cinsine göre farklılık göstermektedir. Anlaşılacağı üzere, belirli bir parayı içeren menkul kıymetler orantılı olarak vergilendirilmektedir.”¹²⁴

2.1.3.3.Damga Vergisi'nde 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 olmaktadır. 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.¹²⁵ 2'nci maddenin getirilmesinin bir diğer nedeni de sözleşmelerde başlangıçta öngörülme-yen veya unutulmuş hususlar için düzenlenecek mektup ve şerhlerin damga vergisi dışında tutulmamasının sağlanmasıdır.”¹²⁶

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

¹²⁴ Özbalcı, Yılmaz, *Damga Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*, s.147.

¹²⁵ Özbalcı, Yılmaz, *Damga Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*, s.71.

¹²⁶ Işık, Ekrem, *Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu*, İstanbul, PWC, 2011, s. 101.

vergisi yükü oluşmasına neden oluyordu. 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 kaçınabileceklerdir.”¹²⁷

“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.”¹²⁸

“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 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 sözleşmede bulunan bu gibi taahhütlerin de damga vergisi matrahına ilave edilmesi gerektiğini belirtmekte; bazı görüşlerinde ise olması gereken şekilde asıl işlem ve bu işlemlere ilişkin bedelin kıyaslanarak

¹²⁷ Değer, Nuri, *Damga Vergisinin Temel Özellikleri*, s.170.

¹²⁸ Özcan, M. Zekai, *Damga Vergisinin Temel Özellikleri* 154.

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.”¹²⁹

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 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.”¹³⁰

“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.”¹³¹

“Yabancı para üzerinden düzenlenen sözleşmelerde sözleşmenin devri halinin gerçekleşmesi durumunda bu durum yeni bir vergiyi doğuran olayı teşkil edeceğinden bu

¹²⁹ Görkem, Pehlivan Veygi dünyası, 2011, sayı:357, s. 91.

¹³⁰ Özbacı, Yılmaz, *Damga Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*, s.189-190.

¹³¹ Işık, Ekrem, *Damga Vergisi Kanunu*, s. 408.

işleme ilişkin kağıtların düzenlendiği tarihteki döviz satış kurlarına itibar edilmesi gerekir.¹³² 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.¹³³ 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."¹³⁴

"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. Çünkü bu hallerde tarafların aktif bir eylem ve iradesi ile yapılmış yeni bir hukuki muamele bulunmamaktadır. Kendiliğinden uzayan kira sözleşmeleri bu duruma örnek olarak gösterilebilir."¹³⁵

2.1.4.Damga Vergisi'nde Verginin Ödenmesi ve Sorumluluk

a. Verginin Ödenmesi

"DVK'nın madde15'te düzenlendiği gibi, "damga vergisi, makbuz karşılığında ya ücretten kesilerek ya da basılı bir damga yapıştırılarak ödenir. Bu ödeme yöntemlerinin hangi işlemlerde nasıl kullanılacağını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir."

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

¹³² Günay, H. Özge / Şenyurt İdris, *Damga Vergisi'nde Vergileme Ölçüleri ve Belli Para Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar*, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak, 2004, s. 24.

¹³³ Şentürk, Mehmet, "Sözleşmenin Taraflarındaki Değişikliklerin Damga Vergisine Etkisi", Vergi Sorunları Dergisi, s.76.

¹³⁴ Görkem, Pehlivan Veygi dünyası, 2011, sayı:357, s. 78

¹³⁵ Özbalcı, Yılmaz, *Damga Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*, s.201.

(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, 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 şeklinde ödenmesine Maliye Bakanlığı’nca izin verilebilir.

Maliye Bakanlığı lüzum gördüğü hallerde vergiyi istihkaktan kesinti yapılması şeklinde 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 ortak bir sorumluluk olduğu için kontrol edilmesi çok zordur. Bu nedenle damga vergisine tabi belgelerle ilgili olarak hareket edecek kişi ve kuruluşlara belirli yükümlülükler getirilmesi normal ve anlaşılardır. Damga vergisi yükümlülüğü DVK’nın 24. maddesi ve aşağıdaki hükümlere tabidir. TPL buna ilişkin hükümler de içermektedir. Kanun

koyucunun vergi güvenliğini sağlamak için üstlendiği yükümlülükler aşağıdaki gibidir. Belge ibraz edenler, mükelleflere rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla, vergi belgelerinin ödenmemesinden doğan damga vergisi veya vergi ve faizi ödemekle yükümlüdür. Damga vergisinin ödenebilmesi için, vadesi geçmiş olsa dahi, alacaklıların başkaları adına vergi ve faiz ödemesi ve borcun asıl sahibi olan mükellef ile temasa geçme imkânı sağlaması gerekir.¹³⁶

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

“Resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kâğıtların damga vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecburdurlar” (DVK, Md. 26).

“Noterler, damga vergisi ödenmeyen veya eksik ödenen kâğıtları vergi ve cezalar ödenmedikçe tasdik edemez ve nüshasını çıkaramazlar. Aksine bir işlem yapılması halinde, vergi mükellefi, THK hükümleri uygulansa da onaylanan veya üzerinde işlem yapılan her türlü kâğıt için kanuni cezaya tabi olacaktır. Bankalar, kamuya ait ve bağlı şirketler ile Hazine Bakanlığınca belirlenen mükellefler, vergi ve cezalar usulüne uygun olarak ödenmedikçe ödenmemiş veya eksik ödenmiş evrakları işleme koyamazlar. Vergi ve para cezası ödmeden bu kâğıtları işleyen kişi ve kuruluşlara, kâğıdın mükelleflerinin ödeyecekleri para cezası miktarına göre ayrıca ceza verilir” (DVK, md. 27).

2.1.4.1.Damga Vergisi'nde Verginin Mükellefi

“Bir vergi mükellefi, Madde 8 Fıkra 1 VUK'a göre, vergi kanunları uyarınca vergi borcuna giren (mahsup, harç) gerçek veya tüzel kişidir. Bu yasal tanımda da yansıtıldığı üzere, vergi mükellefinin kim olduğunu vergi borcu kanunları belirlemektedir. Bu durum vergilemenin kanuniliği ilkesinin doğal bir sonucudur. Damga vergisinin vergi mükellefi, § 3 DVK'da düzenlenmiştir. Madde hükümlerine göre damga vergisi mükellefleri, kâğıtları imzalayanlardır.” “Mükellef olarak belirlenecek imza sahipleri, hukuki işlemin yürütülmesi için gerekli imzaların sahibidir. Bu nedenle, örneğin belgeyi tanık olarak imzalayan kişi sorumlu tutulamaz. Düzenlenen kâğıt üzerinde birden fazla imza bulunması, verginin imza

¹³⁶ Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 2.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s.437.

sayısı kadar artması anlamına gelmez, kağıdın damga vergisinden kağıdı imzalayanların tümü müştereken ve müteselsilen sorumludur. "Bunlar arasında vergiden muaf kişilerin bulunması, damga vergisinin eksik ödendiği anlamına gelmez" (DVK, Md. 24).

2.1.4.2.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 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 faydalandığı 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 yahut ilgili makamlara ibraz edilmesi olarak tanımlanabilir. Damga vergisi yönünden zamanaşımına yönelik bu düzenlemenin beş yıllık genel zamanaşımı süresini uzatan bir istisna olduğu söylenebilir".¹³⁷

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

¹³⁷ Işık, Ekrem, *Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu*, s.684

hükümlerinden yeniden yararlanıldığı tarihteki döviz satış kurunun esas alınarak damga vergisi matrahının belirlenmesi gerekmektedir.”¹³⁸

“Zira zamanaşımına uğramış kağıdın hükümlerinden hangi tarihte yeniden yararlanmış ise, kağıt hükümlerinin taraflara o tarih itibarıyla 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.”¹³⁹

2.2.Uluslararası Ticaret İşletmelerinde ve Sözleşmelerde Damga Vergisi

Damga vergisi, Gümrük Kanunu’na uygun malların giriş-çıkış süreci için hazırlanan işlemler ve belgelere ödenen vergidir. Malın gümrük bölgesinde dolaşım şeklini belirleyen süreçler gümrük rejimleri kapsamındadır. Bu rejimler çerçevesinde süreçler boyunca malın TGB’de iki yer arasında hareket etme şekli ve aynılığının sürüp sürmeyeceği gibi tüm detaylar belirlenmiştir.¹⁴⁰

Gümrük süreçleri, TGB (Türkiye Gümrük Bölgesi)’den mal çıkışı ve girişi işlemlerini düzenleyen kaideler kapsamında yürütülen prosedürler ve bu prosedürlerin taraflarınca yapılan işlemlerin tamamı şeklinde adlandırılabilir. Bir malın gümrük tarafından onaylanmış işlem ya da kullanıma tabi olmasınaysa; malın TGB dışına tekrar ihraç edilmesi, malın serbest bölgeye girişi, malın gümrük işlemlerine tabi olması, malın gümrüğe bırakılması ve ortadan kaldırılması biçiminde anlaşılması gerektiği Gümrük Kanunu’nda yer alır¹⁴¹.

Gümrük Kanunu ile tanımlanmış olan gümrük rejimleri 6 tanedir. Bunlar; gümrük antrepo, transit, gümrük kontrolü altında işleme, geçici ithalat rejimleri, hariçte ve dahilde işlemdir.¹⁴² Gümrük idareleri ile muhatap olan kişiler açısından gümrük işlemleri şekli ve maddi boyuttaki türlü ödevler bulundurmaktadır. Gümrük mevzuatı kapsamında gümrük yükümlülüğü ile yükümlü esasları içerisinde şahısların maddi ödevleri açıklanmıştır. Gümrük

¹³⁸ Görkem, Pehlivan Veygi dünyası, 2011, sayı:357, s. 98.

¹³⁹ Kamalak, İhsan, Entegre Raporlama, Önemi ve bir Uygulama, Vergi Dünyası, 2019 Cilt: 39, Sayı: 460 54.

¹⁴⁰ Selen, Ufuk, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, 8. Baskı, Bursa, Ekin Yayıncılık, 2016, s. 32.

¹⁴¹ Ercan, Tayfun, *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 1.Baskı, 2016, s. 15,16.

¹⁴² Selen, Ufuk, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, s. 33.

vergileri, gümrük söz konusu olduğunda akla ilk gelendir. Ancak bunun yanı sıra, gümrük idareleriyle ilişkisi olan kişilerin teminata bağlama veya vergi ödemenin dışında, gümrük süreçleri ile ilgili fazlasıyla geniş kapsama sahip ve teknik şekli ödev yükümlülükleri de vardır.¹⁴³

Gümrük ile muhatap kişiler, 4458 s. Kanununun 4. maddesi gereğince hem bu yasa ile bu yasaya bağlı hazırlanmış yönetmelik, kararname ve tüzük kararlarına hem de kararname, tüzük ve yasada yazılı olan kararlara uygun şekilde yapılacak denetim ile gözetimlere tabi olmak; yönetmelik, kararname, tüzük ve yasa hükümlerine uygun hareket etmeyi mecbur kılan tüm süreçleri uygulamak zorundadırlar. Gümrük işlemlerinin görevleri arasında dış ticaret konusunda gündeme gelen ve Türkiye'ye de etkisi olan değişikliklerle ilgili olarak gelişme ve değişiklik yaşanan görevler kapsamında, vergi toplama haricinde, başka yerlerin süreçlerinin de zamanında ve tam olarak uygulanmasının takibi de bulunmaktadır.¹⁴⁴

İthal edilen malın fiziksel miktarı ya da kıymeti gümrük vergisinin hesaplanması sürecinde matrah olarak esastır. Çeşitli durumlarda gümrük vergisinin götürü olarak alınması da mümkündür. Gümrük vergilendirmesinde yüksek oranda advolarem vergilendirme uygulamasına gidilmesi, İthalat Rejimi Kararı ile açıklanmıştır.¹⁴⁵ Spesifik vergilendirmeye genellikle toplu konut fonu ödemelerinde gidilir. Değeri belirli bir tutarın üstüne çıkmayan ya da ticari nitelik taşımayan malda da daha kolay olması nedeni ile vergi tek bir rakam şeklinde alınır.¹⁴⁶ Bunlardan yola çıkarak, gümrük idaresinde gümrüğe konu olan ve gümrüğe sunulan kağıtlardan damga vergisine bağlanması gerekenleri iki başlık altında değerlendirmek mümkündür.

Kâğıtların boyutuna göre hareket edilir. Kâğıtların nitelikleri esas alınmak suretiyle vergileme yapılır.

Maktu vergi, önceden belirlenen sabit miktarı ifade etmektedir.

¹⁴³ Tuncer, Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri*, s.86; Selen,Ufuk, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, s.13.

¹⁴⁴ Üyümez, Erkan Mustafa / Gültekin, Raşit, *Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi*, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8/14, 2016, s. 346.

¹⁴⁵ Tuncer, Selahattin, *Yeni Gümrük Kanununun Vergilendirme İle İlgili Hükümleri –I*, Yaklaşım Dergisi, 86, 2000, s.17.

¹⁴⁶ Öner, Erdoğan, *Türk Vergi Sistemi*, s. 321.

Maktu vergiye tabi tutulan kâğıtların çoğunluğu beyannameden oluşur. Bunlara örnek olarak:

- Vergi dairesine verilen gelir vergisinin senelik beyannamesi için 97,20 TL,
- Kurumlar vergisi beyannamesi için 129,80 TL,
- KDV, muhtasar ve diğer beyannameler için 64,10 TL,
- Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirgeleri için 47,60 TL,
- Gümrük idarelerine verilen beyannameler için 129,80 TL,
- Bilançoların düzenlenip resmi daireye veya bankaya ibraz edilmesi durumunda 74,90 TL,
- Belli parayı ihtiva etmeyen tahkimnameler, sulhnameler için 97,20 TL,
- Belirli bir ücrete karşılık gelsin gelmesin seyahat acenteleri ve turizm işletmeleri arasında düzenlenen kontenjan anlaşmaları 546,40 TL damga vergisine tabidir.

Ayrıca, I Sayılı Tablo'nun en sonunda yazılı hükümlerle, Tablo'da yazılı kâğıtlardan resmi dairelere sunulacak olan özel suretle tercüme 80 kuruş tutarında maktu vergiye bağlanmıştır.

Üst sınır avantajı, 2021 yılında, binde 9,48 oranına tabi bir kâğıtta yazıp matrahın 225 milyon TL'nin üstünde olduğu durumlarda fayda sağlayacaktı. Üst sınır uygulaması bu kâğıtla hazırlayıp imzalayanların mali durumlarını aşırı zorlamama sebebiyle kabul edilmiştir.¹⁴⁷

Aynı kâğıt çoklu kopyalar halinde hazırlandığı takdirde üst sınır

- Kâğıtların her biri için ayrı ayrı mı dikkate alınacaktır?
- Yoksa nüshaların toplamı üzerinden mi dikkate alınacaktır?

Yasada bu soruya cevap veren bir düzenleme yoktur. Vergi idaresi üst sınırın kâğıtların her biri için ayrı ayrı geçerli olduğunu savunmaktadır fakat Danıştayın ters yönde kararları var olmaktadır."¹⁴⁸

¹⁴⁷ DVK I sayılı tablo 2021.

¹⁴⁷ DVK M30

¹⁴⁸ Coşkun, Sabri / Karyağdı, Müjgan, İdari Yargılama Usulü, 1. Baskı, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 2001, s. 109.

DVK, mük. m. 30, f. 1: "...Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan mali vergiler... o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında yükseltilir.¹⁴⁹ Bu şekilde hesaplanan vergi tutarının 10 Yeni Kuruşa kadarki kesirler alınmaz." Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan bildirimler vasıtasıyla her sene başından itibaren yürürlükte olacak şekilde bir önceki senenin tekrar değerlendirme oranına göre uygulanmakta olan maktu vergilerin arttırılması sağlanır.¹⁵⁰

"Cumhurbaşkanı, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda bulunan maktu vergiler (maktu ve nispi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil) farklı farklı, maktu, vergilerde on katına, nispi ile nispi vergileri beraber veya vergilerde ise bir katına kadar arttırmaya ...,yetkilidir",

Damga vergisi oran ve miktarları söz konusu kararlara göre daha önce sözünü ettiğimiz yeniden değerlendirme oranına bağlı otomatik artışa ek olarak Cumhurbaşkanlığı Kararı ile de artırılabilir. Maktu vergilerle ilgili Cumhurbaşkanına verilen "on katına kadar artış yetkisi"nin vergilerin kanuniliği ilkesi ile bağdaşıp bağdaşmadığı tartışılabilir.

Matrah olarak kağıtların boyut ve türü doğrultusunda söz konusu kağıtlarda yer alan meblağ uygun görülür. Bahsi geçen meblağ için yasada belirtilen orana bağlı kalınarak belirlenen tutarda vergilendirme yapılır.

Damga vergisi oranları halen %1,89 ila %9,48 arasında değişir. Hâlâ uygulanmakta olan en düşük nispi damga vergisi oranı %1,89'dur.

Bu oranın uygulandığı işlemler aşağıda belirtilmiştir:

- Fesihnameler,
- Kira kontratları,
- 2.el taşıt satış mukaveleleri.

Nispi damga vergisinde en yüksek oranı ise binde 9,48 şeklinde tespit edilmiştir. Örneklerden de anlaşılacağı gibi damga vergisine tabi olan kâğıtların çoğunluğu bu orana tabi tutulmuştur.

¹⁴⁹ DVK M30

¹⁵⁰ DVK M30

- Mukavele,
- İpotekli borç senedi
- Tahkihname
- Taahhütname
- Kefalet
- Rehin senetleri
- Teminat
- Sulhname
- Resmi daireler tarafından şahıslara... yapılan hak ediş ödemeleri sebebiyle hazırlanan belgeler.¹⁵¹

İki kişinin karşılıklı anlaşması neticesinde bir tarafı alacaklı, diğer tarafı borçlu ya da tarafların her ikisini de hem alacaklı, hem de borçlu ilan eden ya da kabul eden hukuki muameleler sözleşme olarak adlandırılır. Türk Borçlar Kanunu (BK)'nın 1. maddesi gereğince, “iki taraf karşılıklı ve birbirine makul biçimde isteklerini beyan ettikleri takdirde, sözleşme tamam durumdadır”. Sözleşmenin doğması için tarafların, sözleşmenin esaslı sayılan faktörleri¹⁵² konusunda, birbirlerine uygun şekilde ve karşılıklı olarak irade beyanında bulunmaları gerekir.¹⁵³ Mukavelenin kuruluşunun tamamlanması için, doğrudan doğruya tüm tarafların iradelerinin olması gerekir.¹⁵⁴ Tarafların birbirine uygun irade beyanları olmazsa bağlayıcı bir sözleşme yapılmaz. Öte yandan, bir sözleşme yapılırken tarafların iradesinin içerik ve şeklinin tarafların iradesiyle uyumlu olması gerekir. Kanunun bağlayıcı kararlarına, bireyin haklarına, kamu düzenine ve genel ahlaka aykırı olmamak kaydıyla sözleşmenin konusu, türü, şekli ve içeriği; Makul irade ifadeleriyle birbirlerini tanımlayabilirler.¹⁵⁵ Bu ifade özgürlüğü, sözleşmenin taraflarına, birbirleriyle ilgili makul bir irade beyanı ile sözleşmeye uygulanacak hukuku belirleme fırsatı veriyor mu? Bir görüşe göre, akit tarafların hukuk seçme özgürlüğü, “uluslararası unsurlu bir anlaşma” kavramıyla tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle, hukuk seçme özgürlüğünün bir antlaşmaya

¹⁵¹ DVK 1 Sayılı tablo

¹⁵² Eren, Fikret, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 6. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s. 16.

¹⁵³ Akipek, Şebnem, “Mesafeli Sözleşmelerde Tüketicinin Korunması Hakkında Avrupa Birliği Direktifi ve Türkiye'nin Uyumu” s 16.

¹⁵⁴ Esener, Turhan Mesafeli Sözleşmelerde Tüketicinin Korunması Hakkında Avrupa Birliği Direktifi ve Türkiye'nin Uyumu s. 245.

¹⁵⁵ Oğuzman, M. Kemal / Öz M. Turgut, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2009, s. 34.

uygulanabilmesi için antlaşmanın uluslararası bir unsur içermesi gerekir.¹⁵⁶ Başka bir bakış açısına göre, yabancı unsur içermeyen anlaşmalarda, iç hukukun emredici normları dışında, anlaşmanın tarafları tam rıza özgürlüğüne sahiptir. Bu nedenle taraflar isterlerse yabancı unsur içermeyen sözleşmelerinde emredici iç hukuk hükümleri dışında kalan tüm konularda yabancı maddi hukuku uygulayarak yabancı maddi hukuku uygulayabilirler. Yani yabancı öge bulundurmayan mukavelelerde bireylerin yabancı yasa tercihi geçersiz sayılmayacak ve iç hukuk alanında hür irade çerçevesinde işlemeye devam edecektir.¹⁵⁷

Bu konudaki bir başka açıklamaya göre, bir sözleşmede uygulanacak hukukun seçilmesi için yabancı unsurun bulunması şart değildir. Akit taraflar yabancı hukuku seçerse, böyle bir sözleşme yabancı faktörlü bir sözleşme haline gelir.¹⁵⁸ Başka bir ifadeyle, sözleşmenin yabancılık unsuru tarafların hukuk seçimi konusundaki iradelerine bırakılmıştır. Bundan dolayı hukuk seçimi ile yabancı faktör taşıyacak olan bu sözleşme, 12.12.2007 tarih ve 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun (MÖHUK)¹⁵⁹, un 1. maddesinin uygulama alanına girmektedir. MÖHUK madde 24'te sözleşmenin yabancılık faktörü taşıması gerektiği konusunda bir sınırlama da yoktur.

Hukuk tercihinin Yargıtay'a göre gerçekleşebilmesi için borç ilişkisi, yabancılık faktörü içermelidir. Anlaşmazlığın meydana geldiği borç ilişkisinde tarafların her ikisinin de

¹⁵⁶ Tekinalp Gülören, *Milletlerarası Özel Hukuk Bağlama Kuralları*, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2002, s.281-282. Aynı yönde görüş için bkz. Uluocak Nihal.: *Milletlerarası Özel Hukuk Dersleri*, İstanbul 1989: " Türk MÖHUK'unda sözleşmenin yabancılık unsuru içermesi gerektiği kanısında oldukları, zira MÖHUK'un 1. maddesinde, yabancılık unsuru taşıyan işlem ve ilişkilerde uygulanacak hukukun bu kanunla düzenlendiği ifade edildiğini, sözleşmenin taraflarının vatandaşlığı, ikametgahı, sözleşmenin yapıldığı veya ifa edildiği ya da malın bulunduğu yer, hizmetin yapıldığı yer itibarıyla davanın görüldüğü ülke açısından yabancılık unsuru içermesi aranmaktadır. Bu nedenle tarafların hukuk seçiminin tek başına sözleşmeye yabancılık unsuru katması mümkün değildir."; aynı yönde görüş için bkz. Akıncı Ziya,.: *Tarafların Yetkili Hukuku Belirlememeleri Durumunda Sözleşmeye Uygulanacak Hukuk, (Yetkili Hukuk)*, Ankara, 1992, s.12.

¹⁵⁷ Doğan, Vahit, *İş Akdinden Doğan Kanunlar İhtilafı Alanında Bağlama Kurallarının ve Sınırlarının Tespiti (İş Akdi)*, Ankara, Yetkin Yayınları, 1996, s.33: "İsviçre ve Avusturya hukuklarında, tarafların aralarındaki akdi ilişkiye uygulanmak üzere yabancı bir hukuku seçebilmeleri için, bu akdi ilişkinin mutlaka bir yabancı unsur içermesi gerektiği kabul edilmektedir. Tarafların saf dâhili akitlerine yabancı bir hukukun uygulanması yönündeki iradeleri, milletlerarası unsurun varlığı için yeterli değildir. Alman hukukunda ise konu tartışmalıdır. Tartışmaların kaynağını EGBGB m. 27/3(EVÜ m. 3/3)'de yer alan hüküm teşkil etmektedir. Bu hükme göre, seçim yabancı bir mahkemenin yetkilendirilmesine ilişkin anlaşma ile birlikte olup olmadığına bakılmaksızın, bu devletin hukukuna göre sözleşme ile bertaraf edilemeyecek olan ve emredici hükümler olarak adlandırılan hükümlerine dokunulamaz. Bu hükümden hareketle iki farklı görüş ortaya çıkmıştır. Bir görüşe göre, akitler bakımından yabancı bir hukukun seçilmesi durumunda, bu seçim sözleşmesi dâhili hukukun emredici hükümlerinin uygulanmasına hâlel getirmez; bu hükümler yine bu akdi ilişki için geçerli kalmaya devam eder. Diğer bir görüşe göre ise, EGBGB(EVÜ)'de yer alan bu hüküm karşısında artık saf dâhili akitler bakımından da taraflara kanunlar ihtilafı manasında hukuk seçimi serbestisi tanınmıştır."; aynı yönde görüş için bkz. Esener Turhan, s. 482.

¹⁵⁸ Nomer, Ergin / Şanlı, Cemal, *Devletler Hususi Hukuku*, 16. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2008, s. 307;

Celikel, Aysel / Erdem, B. Bahadır, *Milletlerarası Özel Hukuk*, İstanbul, Beta Yayınevi, 2021, s.252.

¹⁵⁹ RG. 12.12.2007, S.26728.

ya da yalnızca bir tarafın yabancı olması ya da ya da borç ilişkisinin yabancı ülkede oluşması ya da icra yeri ya da mukavele konusunun yabancı ülkede yer alması ya da mukavelelerin gerçekleştiği yerin yabancı bir ülke olması, borç ilişkisi için uygulanacak yasaların yabancı bir hukuka ait olması şeklinde herhangi bir yabancılık durumunun varlığı gerekir.¹⁶⁰ Bireylerin yabancı öge bulundurmeyen mukavelelerine yabancı hukuku uygulama kararı, mukaveleyi yabancı unsurla hukuki şekilde bağlantılı hale getirir.

1980 tarihli Sözleşmeden Doğan Borçlara Uygulanacak Hukuk Hakkında Roma Konvansiyonu¹⁶¹ (Roma Konvansiyonu)'un Madde 3/3'e dayanarak, tarafların hukuk seçimlerinde sözleşmeye yabancı bir unsur ekleyebilecekleri sonucuna varılabilir. Anlaşmaya göre, taraflar yabancı hukuku seçmişlerse, bu seçim yerel olmayan bir mahkemenin seçimiyle sonuçlansın ya da gitmesin, sözleşmenin diğer tüm unsurları, atıfta bulunduğu ülkenin müdahaleci kurallarına göre öncelikli olamaz. Başka bir deyişle, Sözleşme, seçilen hukuka sahip tamamen yerli bir sözleşmenin, yabancı faktörlerle yapılan bir mukavele durumuna gelebileceğini ikrar etmiştir. Ancak, bu seçimlerin iç hukukun buyurucu normlarını ortadan kaldırmayacağını ikrar etmiştir. Böylece, konvansiyon, hukuk seçimi ile iç hukukun engelleyici kurallarından kaçmanın önüne geçmiş ve “forum shopping”¹⁶², e mâni olmuştur.¹⁶³

Kanaatimizce yabancı faktör sözleşmeleri yoluyla gönüllü olarak seçtikleri hukuk, sözleşmeyi yabancı faktör sözleşmesine çevirmektedir.

Yabancı unsur bulunduran mukavelelerde bireyler mukaveleye uygulanacak hukuku belirlemekte serbesttir. Makul bir referans veya olay, bir veya daha fazla yabancı hukuk sistemi ile müzakere halindeyse, yabancı bir faktör içerir.¹⁶⁴ Yabancı unsuru şöyle görünebilir: “Akit taraflar aynı ülkede ikamet etmelerine rağmen farklı uyruklara sahip olabilir, akit taraflar aynı vatandaşlığa sahip olmalarına rağmen farklı ülkelerde ikamet edebilirler. Ödeme yeri başka bir ülkede olabilir, ancak uyruk, ikamet edilen ülke ve

¹⁶⁰ Yrgty HGK, 06.05.1998 T., 1998/12-287 E., 1998/325 K., (04.03.2021).

¹⁶¹ (06.04.2021): “80/934/EC: Konvansiyon 19 Nisan 1980 yılında Roma’da yayımlanmasından sonra 9 Avrupa Birliği üyesi ülke tarafından Konvansiyon onaylandı ve 1 Nisan 1991’de yürürlüğe girdi. Bu Konvansiyon Avrupa Birliği’ne katılan yeni üyeler tarafından da imzalandı. 1998 yılında Avusturya, Finlanda ve İsveç Konvansiyonu imzaladığı zaman Konvansiyonun yeni düzenlenmiş şekli Avrupa Birliği Resmi Gazetesinde yayınlandı ve en son şekli 2005 yılında düzenlendi”.

¹⁶² Nomer, Ergin / Şanlı, Cemal, *Devletler Hususi Hukuku*, s.12,456 “Davacının bilinçli olarak milletlerarası yetkiye sahip birden fazla ülke mahkemesinden kendisi için en elverişli olan ülke mahkemesinde dava açmasına, “forum shopping”, denir. Genellikle, belirli bir hukukun emredici kurallarından kaçmak için gidilen bir yoldur.”.

¹⁶³ Ekşi, Nuray, *Roma Konvansiyonu*, İstanbul, Beta Yayınevi, 2004, s.72.

¹⁶⁴ Nomer, Ergin / Şanlı, Cemal, *Devletler Hususi Hukuku*, s.5.

sözleşmenin konusu aynı ülkededir.¹⁶⁵ Milletlerarası özel hukuktaki yeni temayüller, yabancı faktörle milletlerarası faktörü de birbirinden ayırır.¹⁶⁶ Yabancı faktör bulundurmayan lakin milletlerarası ticaretin menfaatıyla alakalı mukavelelerin milletlerarası mukavele şeklinde tanımlandığı fark edilmektedir.¹⁶⁷ Yabancı faktör ile milletlerarası faktörü ayırt etmek her ne kadar zor da olsa¹⁶⁸, milletlerarası faktör daha sınırlı manada kullanılır. Söz konusu durumun sebebi, milletlerarası faktörün nesnel ölçütlerle tespit edilmesinden dolayıdır. Ancak yabancı faktör nesnel ölçütlerin yanında, öznel ölçütlerle de belirlenir. Bunun dışında, her milletlerarası faktörlü mukavele yabancılık faktörü taşıyan bir mukavele olsa da her yabancı faktörlü mukavele milletlerarası faktörlü mukavele olamaz.¹⁶⁹

Bir antlaşmanın uluslararası bir unsur içermesinden ne anlaşılmalıdır? Uluslararası bir faktör kavramını tam olarak tanımlamak mümkün olmamakla birlikte, bu kavramın yorumlanmasına ilişkin kriterler, durumlar ve koşullar her hukuk düzenine göre farklılık göstermektedir.¹⁷⁰ Aynı zamanda bazı uluslararası anlaşmalarda uluslararası faktoring sözleşmelerinin sözleşmeye dahil edildiği belirtilse de uluslararası faktoring sözleşmeleri kavramı belirtilmemiştir.¹⁷¹

Dış ticaret faktörlü mukaveleyi açıklayan klasik görüşte, mukavelenin tarafları farklı vatandaşlığa veya farklı ülkelerdeki meskenlere ya da alışılmış ikametgâha sahipse ya da mukaveleye konu olan “ödemeler”, “hizmet” veya “şey” ülke hudutlarını geçiyorsa, sözleşme uluslararası genişliğe sahiptir¹⁷². Lakin, gelişen milletlerarası ticari bağlar sebebiyle, klasik görüş yetersiz kalmıştır. Bu durumdaki yeni yönelimler, mukavelenin iktisadi tarafını ön plana çıkarmakta ve milletlerarası ticari faaliyetlerin fayda sahasına dahil olan mukaveleleri, yabancılık faktörü bulundurmasalar bile milletlerarası faktörlü mukavele şeklinde kabul

¹⁶⁵ Doğan, Vahit, *İş Akdinden Doğan Kanunlar İhtilafı Alanında Bağlama Kuralının ve Sınırlarının Tespiti*, s.31.

¹⁶⁶ Şanlı Cemal / Ekşi Nuray, *Uluslararası Ticaret Hukuku*, İstanbul, Beta Yayınevi, 2000, s.5.

¹⁶⁷ Çelikel, Aysel / Erdem, B.Bahadır, *Milletlerarası Özel Hukuk*, s.252.

¹⁶⁸ Nomer, Engin / Ekşi, Nuray / Öztekin, Gelgel Günseli, *Milletlerarası Tahkim*, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi 2000, s.5

¹⁶⁹ Ekşi, Nuray, *Yabancılık Unsuru Taşıyan Akitler ve Bu Akitlerin AT Roma Konvansiyonuna Göre Anlamı (Yabancılık Unsuru)*, Public and Private International Law Bulletin, 12/1-2, 1992, s.4; Ekşi Nuray, *Roma Konvansiyonu*, s.62.

¹⁷⁰ Doğan, Vahit, *İş Akdinden Doğan Kanunlar İhtilafı Alanında Bağlama Kuralının ve Sınırlarının Tespiti*, s.30; Şanlı, Cemal/ Ekşi, Nuray, *Uluslararası Ticaret Hukuku*, s.5.

¹⁷¹ Ekşi, Nuray, *Roma Sözleşmesi*, s.61.

¹⁷² Turhan, Turgut, *Milletlerarası Sözleşmelerde Yabancı Para Kayıtları*, Ankara, Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 1997, s.6.

edilmektedir.¹⁷³ Böylece, uluslararası faktörlü sözleşmelerin belirlenmesi konusundaki ölçütlerin bir kısmı, sözleşmedeki yabancı bağlantı noktalarından hareket etmekteyken, başka bir bölümü ise mukavelenin iktisadi boyutunu ve milletlerarası ticaretteki durumundan hareket etmektedir.

Sınır ötesi ticaret süreçlerinde satıcı, sözleşme şartlarına uygun olarak hizmeti veya malı alıcıya teslim eder ve alıcı, hizmet veya malın bedelini satıcıya öder. Uluslararası ticaret süreçlerinin ilk aşamasında, alıcı ve satıcı, belirli bir hizmet veya ürünün değişimi durumunda buluşup amaçlarını açıklar.¹⁷⁴ Dış ticaret uygulamasında son zamanlarda standart sözleşme şekilleri, yaygınlık kazanmıştır. FIDIC (Federation Internationale des Ingenieurs Conseils) standart mukavelelerinin milletlerarası inşaat işkolu tatbikinin yaygınlık kademesi, henüz ilgili kaideleri inşaat sektöründe etkinlikte bulunan tüccarlar içinde kabul görmüş duruma getirecek seviyede değildir.¹⁷⁵

Birden fazla model iş sözleşmesinin olması, bu model sözleşmelerde ortak özelliklerin bulunmasını zorlaştırmaktadır. Ayrıca model anlaşmaların varlığı, zayıf tarafı koruma fikrini oluşturmuştur. İyi niyet kuralı kapsamında, bu tür model sözleşmeler dış ticaret hukuku temelinde kontrol edilebilir.¹⁷⁶

2.3.Sözleşmelerde Damga Vergisi Örnekleri

Mali Usul Kanunu'nun (VUK) 19. maddesine göre "vergi alacakları, vergi kanunlarının vergiyi bağladığı olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğar". Ücrete tabi olay, vergilendirme sürecinin ilk adımı olan temel olaydır.¹⁷⁷ Diğer bir ifade ile vergiyi doğuran olay, mükellef ile mükellef arasında kanunun öngördüğü şartların ve ilişkilerin meydana gelmesidir. Ancak bu şart ve ilişki sağlandıktan sonra devletin vergi aldığı ve mükellefin borçlandığı söylenebilir.¹⁷⁸

Vergiye tabi damga vergisi olayı, DVK'nin 1 inci maddesi uyarınca Kanun'un (1) sayılı Tablosuna ekli kâğıtların yazılması ve imzalanması sırasında meydana gelir. Nitekim Danıştay'ın bir kararında damga vergisinin vergiye tabi işlemi, bir hususu ispat veya ispat maksadıyla ibraz edilebilecek bir belgenin veya düzenlemesinin imza veya imza yerine geçerek imzalanması olarak

¹⁷³ Şanlı, Cemal, Milletlerarası Ticarî Tahkimde Esasa Uygulanacak Hukuk, İstanbul, Türkiye İş Bankası Vakfı Yayınları, 1987, s.30.

¹⁷⁴ Oğuz, Arzu, *Lex Mercatoria*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2004 s.97.

¹⁷⁵ Akıncı, Ziya, *Milletlerarası Tahkim*, 1. Baskı, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 2007, s. 31.

¹⁷⁶ Oğuz, Arzu, *Lex Mercatoria*, s.100.

¹⁷⁷ Kıldış, Yusuf, *Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, E-Yaklaşım Dergisi, 33, 2006, s. 34.

¹⁷⁸ Öner, Erdoğan/ Değirmenci, Cenk, *Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi*, s. 53-55.

tanımlanmaktadır.¹⁷⁹ “Bu nedenle, damga vergisine tabi verginin ortaya çıktığı zaman, bir konuyu kanıtlamak veya temsil etmek üzere ibraz edilebilecek kâğıdın imzalandığı (veya imzanın yerine bir işaretin konulduğu) ve geçerli olarak geçerli olduğu noktadır. Manyetik veri taşıyıcılarında ve elektronik imza kullanılarak elektronik veri biçiminde oluşturulan belgelerde, bu belgelerin oluşturulduğu zaman vergiye tabidir.”

İki veya daha fazla şahıs arasında gerçekleşen ve şartlarına uyulması kanunlarla desteklenen mukavele biçimi çeşitli sözlüklerde sözleşmenin tanımı olarak görülür. Sözleşmeler yasal işlem niteliğindedir, yasalar yoluyla belli bir şekle uyulması zorunlu kılınmıştır ve tarafların birbirine uygun irade açıklamaları ile yapılmaktadır.¹⁸⁰

Farklı bir tanımda ise sözleşme, aynı yasal sonuca ulaşma amacı ile iki kişinin karşılıklı olarak ve birbirleriyle örtüşen irade açıklamalarıdır. Kişi tek başına iken tek bir irade beyanını açıklamak konusunda birbirinden farklı pek çok yoldan yararlanabilir. Fakat sözleşmeler özelinde hukuk sistemlerinin pek çoğunda şekil kavramı çoğunlukla üç çeşitten oluşmaktadır. Bunlar; sözlü, resmi ve yazılı şekillerdir. Sözlü şekil, irade beyanının söz ile ifadesi anlamına gelmektedir. Resmi şekil, resmi bir makamın katılımıyla ya da resmi makamın huzuruna çıkarak gerçekleştirilir. Yazılı şekil ise, beyanların tamamının yazıya aktarılmasıyla bu yolla açıklanmasıdır. Sözleşmelerde yer alan unsurlar, bunların kurulması ve şekli Türk Borçlar Kanunu ile düzenlenir.

Sözleşme Borçlar Hukuku’nda iki ya da daha fazla kişinin arasında bir hakkın elde edilmesi, bu hakkın değiştirilmesi ya da bertaraf edilmesi amacı ile yapılan anlaşmayı gösterir belge şeklinde anlatılmaktadır. Damga vergisi sözlü şekle uygun yapılan sözleşmelerde ortaya çıkmamaktadır. Damga vergisinin ortaya çıkabilmesi için amaca yönelik olarak hazırlanmış bir kâğıt olması zorunludur. Sözlü şekle uygun bir sözleşme yapıldığında kâğıt düzenlemek zorunlu olmadığı için, bu kâğıdın varlığı olmamasından ötürü damga vergisine konu olamaz.

Damga vergisinin oluşması için bir işlem gerçekleşmesi yeterli olmaz, bu işlem için kâğıt da düzenlenmiş olmalıdır. Taraflar düzenleme serbestisi olduğu için kâğıt düzenlememeyi tercih ederek daha sonra uyuşmazlık ortaya çıkması durumunda da konu ile

¹⁷⁹ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 2009/1 K. 2012/2 Sayılı Kararı., (Çevrimiçi)

<http://www.Kazanci.Com/Kho2/İbb/Giris.Htm>

¹⁸⁰ Erkan, Ümit, “Süresi Sona Eren”, “Uzatılan”, “Değiştirilen” Ve “Kendiliğinden Uzayan” Sözleşmelerde Damga Vergisi’nin Nihai Durumu, İSMMMO, Temmuz-Ağustos, 2015, s. 186.

ilgili delil niteliği olan bir belgeden vazgeçilmiş olurlar. Bir işlemde damga vergisinden söz edebilmek için ilgili unsurların birini veya daha fazlasını barındırması gerekir. Bu unsurlar, işlemin DVK'nda kapsamında belirlenmiş işlemlerden biri olması, bahsi geçen işlem için bir kâğıt düzenlenmiş olması, yasal olarak ihtiyaç görülmesi durumunda belgede maddi meblağa yer verilmesi ve bu belgenin imzalanmış olmasıdır.¹⁸¹

488 s. DVK'nun ilk maddesinin 1 nolu ekinde yer alan kağıtlar içinde vergileme konusunda ayrı bir özelliğe sahiptir. Örneğin, iş dünyasında ekonomi ile ilgili departmanların düzenleyip imzaladığı sözleşmeler için daha düşük vergi ödeme veya hiç ödememe amacı ile sözleşmede belirli bir meblağ belirtmeme veya kopya adedini azaltma gibi yöntemler kullanılmaktadır.¹⁸² Sözleşmeler, belirli bir zaman diliminde uygulanmak üzere düzenlenmektedir. Fakat imza süreci tamamlanıp damga vergisinin de ödenmesinin ardından belirlenen zamanda sonlandırılabilmesi mümkün olduğu gibi taraf sayısında değişiklik yapılabilmekte, ayrıca tarafların kararları ile ya da irade beyanı gerekmeden geçerlilik süresi uzatılabilmektedir. Diğer bir deyişle damga vergisinin ödemesinin yapılmasının ardından;

- Sözleşmenin Taraflarında,
- Sözleşmenin Miktarında,
- Sözleşmenin Süresinde, değişiklikler olabilmektedir.¹⁸³

Bu tarz durumların yaşanması halinde damga vergisinde nasıl bir değişiklik olacağıyla alakalı konular farklı özellikler taşımaktadır. Öbür yandan, diğer bir hususiyet de sözleşmelerin feshedilmesi halinde damga vergisi ile ilgili ne şekilde bir uygulama yapılacağıdır.

2.3.1.Sözleşmenin Miktarında Değişiklik Durumunda Damga Vergisi

Mukavelenin üç unsuru vardır. Bunlar; taraflar, konu ve miktardır. Bu unsurlar arasından miktarda yani fiyatta bir revizyon gerçekleştiği takdirde, diğer bir deyişle belli bir meblağın söz konusu olduğu sözleşmelerde bu meblağda değişikliğe gidilmesi halinde damga

¹⁸¹ Şenyüz, Doğan, *Vergi Hukuku*, s. 254.

¹⁸² İnce, Eyyup, *Sözleşme Hazırlanırken Sürenin Uzaması veya Uzatılmasında Damga Vergisi Planlaması*, Vergi Sorunları Dergisi, 38/326, 2015, s. 85.

¹⁸³ Şentürk, Mehmet, *Sözleşmenin Taraflarındaki Değişikliklerin Damga Vergisine Etkisi*, Vergi Sorunları Dergisi, 37/313, 2014, s. 18.

vergisine olan etkisi vergide azalma ya da artma şeklinde görülmektedir. Meblağ artar ise, bu artışa bağlı oranda vergi uygulanır. Bahsi geçen durum DVK'nun 14.maddesiyle ilişkilidir.

Sözleşmelerde matrah artışına önem verilmelidir.¹⁸⁴ 9 Ağustos 2016 tarihinde 6728 sayılı kanunun 25.maddesinin revize edilmesi ile bahsi geçen tarihten itibaren en yüksek tutardan vergilendirilen sözleşmelerde, diğer hükümlerde herhangi bir değişiklik yapılmayarak yalnızca tutarın arttırılması ile ilgili değişiklik uygulanırsa, artan tutar için damga vergisi uygulanmayacaktır. DVK'nda sözleşmede bulunan meblağın yükseltilmesi durumunda geçerli olacak karar açık bir şekilde bulunduğu halde mablağın düşürülmesi halinde nasıl bir işlem yapılacağına ait herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Vergi idaresinin azalan miktar kadar iade yoluna gitmesi gerekeceği mantıksal açıdan akla yatkın olsa da idare durumu bu şekilde görmemektedir.¹⁸⁵

Vergi yasalarının ruhu ve sözüyle karar hüküm belirtilebileceği VUK'nun 3.maddesi ile açıklanmıştır. DVK'nun 14.maddesinde de ifade edildiği üzere, söz konusu yasa maddesi ile sözleşmedeki maddi meblağda değişiklik durumunda yalnızca artışlar için vergilendirme yapılmaktadır. Meblağın azalması halindeyse, bu yasaya aykırı herhangi şekilde vergi oluşmayacaktır.

Vergi mükellefi, damga vergisini bu matraha göre bildirecektir. Bu matrah sözleşme üzerinde 100.000,00 TL iken tarafların kendi aralarında anlaşması ile sözleşmedeki meblağ değişiklik protokolü aracılığıyla 130.000,00 TL'ye yükseltilir ise, DVK'nun 14.maddesi gereğince damga vergisi yalnızca 30.000,00 TL üzerinden hesaplanacaktır. Ancak bu meblağ 70.000,00 TL olarak güncellenirse, maddedeki açıklamalara uygun olarak vergi oluşmayacaktır.¹⁸⁶

Bunun yanı sıra, sözleşmelerin imza sürecinin ardından değişiklik yapılmasına imkan veren, sözleşmeye yeni maddeler eklenmesini sağlayan, sözleşmeden bulunan kimi maddeleri değiştiren ve ekonomik şartların zamanla değişmesi sebebi ile ilk etapta anlaşılmış olan mablağın yeniden tespit eden ek anlaşmalar hazırlanması da mümkün olabilir.¹⁸⁷ Vergi

¹⁸⁴ Değer, Nuri, *Damga Vergisinin Temel Özellikleri*, s. 451.

¹⁸⁵ Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, s. 37.

¹⁸⁶ Akyürek, Ömer, *Bedeli Değiştirilen ve İptal Edilen Sözleşmelerde Damga Vergisi*, s. 24.

¹⁸⁷ Değer, Nuri, *Damga Vergisinin Temel Özellikleri*, 453.

gerektiren kâğıt özelliğindeki veya bunların yerine geçen yorum ve mektuplar ile söz konusu kağıtlarla ilgili kararların revize edilmesine, yenilenmesine, devrine, bozulmasına veya uzatılmasına bağlı yorum ve mektupların da DVK'nun 2.maddesi uyarınca vergiye tabi olduğu görülmektedir. Böyle bir durumda vergiye tabi olan sözleşmelerin hazırlanacak ilave sözleşmeler ile feshi ya da sözleşmede yer alan maddi tutarın sözleşme dışı bırakılması halinde; sözleşmenin tarafları için yasal nitelik taşıyan ilk sözleşmenin imzalanması verginin konusunu oluşturacağından, vergi ortaya çıkacaktır.

2.3.2.Sözleşmenin Taraflarında Değişiklik Olması Durumunda Damga Vergisi

İmzalanmış olsa bile sözleşmelerde değişiklik ihtiyacı hissedilebilmektedir. Yapılabilen bir diğer değişiklik de sözleşme devridir. Bu değişiklikte, sözleşmenin taraflarından olan kişilerden birinin sözleşmeye dahil olmayan üçüncü bir kişi ile fikir birliğine vararak tarafını devri söz konusudur. Böylelikle sözleşmenin taraflarından birinin yerini diğer bir kişinin alması ile bu tarafın onun eline geçmesi şeklindeki sözleşmeye dayanır. Yine bir anlaşmaya istinat ederek oluşan sözleşme devrinde üstlenme ile artırım işlemleri birlikte gerçekleşir.¹⁸⁸

Evrakın taraflarından birisinin değişmesi mukavelenin devridir veya diğer bir deyişle mukavelenin taraflarında yapılan revizeler sonucu daha evvel alınan damga vergisi tutarının ¼'ü alınacaktır. Bununla ilgili olarak Damga Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinde belirli bir meblağ içeren sözleşmelerin revizesi durumunda artan meblağ eşit oranda vergiye konudur. Bunların devri durumunda esas mukaveleden alınan verginin ¼'ü alınır şeklinde bahsedilmektedir.

Damga vergisi, sözleşmenin tarafı olup kâğıtta imzası yer alan bir ya da daha fazlasının tamamen ya da kısmi olarak devir amaçlı yorum veya mektup düzenlemesi halinde de ortaya çıkmaktadır. Fakat Danıştay bu görüşe katılmamaktadır. Diğer taraftan, 'KVK'na uygun olarak gerçekleşen bölünme, devir ve birleşmeler sebebi ile düzenlenen belgelerin damga vergisinden muaf olacağı ile ilgili karar 4684 s. yasanın 22/c maddesi ile DVK'na ekli

¹⁸⁸ Bahadır, Zeynep, *Sözleşmenin Devri ve Sözleşmeye Katılma*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 17, 2013, s. 4.

2 s. tablonun 'IV-Ticari ve Meseni İşlerle İlgili Kağıtlar' kısmına ilave edilmiş olan 17. fıkra da bulunmaktadır.¹⁸⁹

Sözleşme devrine ¼ oranında vergi uygulanması ile ilgili en bariz biçim, borç devriyle ilgili uygulamadır. Borç devir sözleşmesi, borcun borçlu kişi tarafından başka bir kişiye devrettiğini alacaklının kabul etmesi için yapmak zorundadır. Bu nakil sözleşmesinin geçerlilik kazanabilmesi için alacaklı tarafından da imzalanması gerekmektedir. Alacaklının bu durumu kabul ettiği imza ile kesinleşir.

Alacaklının nakil sözleşmesini imzalamasının ardından artık bu bir devir sözleşmesi halini alır. Bu andan itibaren önceki sözleşmeden tahsil edilmiş olan damga vergisinin ¼'ü değerinde bir damga vergisi borcu oluşur.¹⁹⁰ Farklı bir kişinin işlem ve mukavelesi de gerçek işlem tarafından önceki işleme dahil edilirse, bu şahsa eklenen işlem ve mukavele için de ayrı bir vergi söz konusu olacaktır.¹⁹¹ A ve B tarafları arasındaki kredi sözleşmesine ilaveten ileri bir tarihte teminata ait sözleşme hazırlanmış ve C kişisi A'ya kefil olmuştur. Gerçekleşen bu son işlem, söz konusu teminatın meblağına bağlı olarak ayrıca vergiye konudur.¹⁹²

2.3.3.Sözleşmenin Süresinin Uzatılması Durumunda Damga Vergisi

Belirli süreye sahip sözleşmelerde süre bitimine 15 gün kala tebliğ yapılmaması halinde sözleşmenin otomatik olarak bir sene daha uzayacağı Türk Borçlar Kanunu'nun 347. maddesi ile düzenlenmiştir.¹⁹³

Düzenlenen kağıtlar veya bu kağıtların yerine geçen yorum ve mektuplar vergiye tabi ise, bu kağıtlarda yer alan kararların bozulması, uzatılması, yenilenmesi, devri ya da değiştirilmesi durumuyla ilişkili olan yorum ve mektupların da vergiye tabi olacağı DVK'nun 2. maddesinde açıklanmıştır. Bahsi geçen maddede önemli olan kağıtlarda yapılan değişikliğin nasıl yapıldığıdır.

Sözleşmede bulunan süre ilgili olarak değişiklik yapmak, süre ana etmen olmadığı takdirde, yani yapılacak değişikliğin sözleşmedeki diğer konuları etkilememesi ve esas

¹⁸⁹ Değer, Nuri, Damga Vergisinin Temel Özellikleri, s. 138,139.

¹⁹⁰ Akyürek, Ömer, *Bedeli Değiştirilen ve İptal Edilen Sözleşmelerde Damga Vergisi*, s. 18,19.

¹⁹¹ Dvk M.3.

¹⁹² Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, s. 36,37.

¹⁹³ Tbk M.347

sözleşmede yer alan meblağın yükselmesine neden olmaması halinde, süreyi uzatma amacı ile düzenlenen ilave sözleşmeyi vergiye konu yapmaz. Fakat yapılacak olan süre değişimi sözleşmedeki ana etmen ise, yani diğer konuları etkiliyor ya da esas sözleşmedeki meblağın yükselmesine neden oluyorsa, artış miktarıyla eşit oranda vergiye tabi olur. Damga vergisi, sözleşmenin içerdiği bir madde dolayısı ile sürenin otomatik olarak uzamasını sağlıyorsa hesaplanmaz. Çünkü yeni bir sözleşme veya bunun yerine geçebilecek başka bir evrak hazırlanmamasının yanı sıra, söz konusu sözleşmeye de süreyi uzatmak amaçlı yorum eklenmemektedir.¹⁹⁴ Yönetim de bu görüşü desteklemektedir. Balıkesir Vergi Daire Başkanlığı tarafından hazırlanan görüşte “..Diğer taraftan, taraflar arasında düzenlenen var olan sözleşmeye şerh koymak veya yeni bir sözleşme ya da bu nitelikte bir kağıt düzenlemek üzere söz konusu sözleşmede herhangi bir değişiklik yapılmaksızın sözleşme süresinin kendiliğinden uzaması durumunda, sözleşme süresinin bitimini takip eden yıllar için ayrıca damga vergisi aranılmayacaktır” denilmektedir.¹⁹⁵

Sözleşme süresinin uzatılmasına ilişkin karar alınırken tarafların tam olarak katılım göstermeleri gereklidir. Böylelikle damga vergisine konu olması sözleşme kararlarının uzatılması ile herhangi bir konuyu belli ya da ispat etmesi mümkün olan bir evrakta değişiklik yapmayarak süreyi uzatmaya bağlıdır.

Süre uzatmayı yenilemeden farklı kılan, esas sözleşmedeki zamanı korumaktır. Diğer yandan sözleşme metninde yer alan ve süre bittiğinde otomatik olarak yenilenmesiyle oluşan kurallar vergiye konu oluşturmaz.¹⁹⁶ Bazı sözleşmelerde taraflar arası anlaşmaya bağlı olarak itiraz olmadığı takdirde sürenin otomatik olarak uzamasını sağlayan hükümler de yer alabilir. Bu karara genellikle kira sözleşmelerinde rastlanır. Bu şekilde sınırlı süresi olan sözleşmenin süresi dolduğu takdirde aynı şartlar geçerli olacak şekilde süresi uzuyorsa ve hükümlerinden tekrar yararlanılıyorsa fakat yeniden bir kâğıt düzenlenmemişse damga vergisinden muaf sayılır.¹⁹⁷

Sözleşmeye konu olan işin tarafların hatası, zorlayıcı sebepler veya bunlar haricinde bir sebep ile zamanında bitirilmemiş olmasından kaynaklı olarak ilave süre tanınması

¹⁹⁴ (<http://www.Vergialgi.Net/>).

¹⁹⁵ Sayı: B.07.1.Gib.4.10.15.01-2010-Dvk/478-135, Tarih: 08.12.2011)

¹⁹⁶ Değer, Nuri, *Damga Vergisinin Temel Özellikleri*, s. 137.

¹⁹⁷ Değer, Nuri, *Damga Vergisinin Temel Özellikleri*, s. 462.

durumunda, sözleşmedeki meblağda artış ve başka herhangi bir maddede değişiklik yapılmamak kaydıyla süreyi uzatma amacıyla hazırlanan kağıtlar vergiden muaf tutulur.¹⁹⁸

2.3.4.Sözleşmelerin İptali ve Cezai Şartlarda Damga Vergisi

Verginin oluşumuna neden olan hadise; vergi alacağının ilgili yasalarının vergiyle ilişkili hadisenin hukuki ya da vukuu halinin olgunlaşması sonucunda gerçekleşeceği, VUK'nun 19. maddesi ile hüküme bağlanmıştır.¹⁹⁹

Yazılı kağıtların hangilerinin damga vergisine konu olduğu ile ilgili karar DVK'nun 1. maddesinin eki olan 1 nolu tabloda bulunmaktadır. Bu karara göre, kâğıt üzerinde bir belge düzenlenmesi ve bu kâğıdın imzalanarak veya imza yerini alabilecek şekilde işaretlenmesiyle damga vergisinin oluşması sağlanmış olur. Ancak bununla birlikte damga vergisinin oluşması için bir kâğıdın 1 nolu listede yer alması zorunlu olduğu halde yeterli değildir. Aynı zamanda söz konusu kağıtların yazılıp imzalanmış olmasının bir konu hakkında ispat bulundurması ya da belli ediyor olması gerekmektedir. Yani, damga vergisinin oluşmasına neden olan kağıtların hazırlanarak ve imzalanarak yasal olarak olgunluk kazanması ve vergiye konu olan bu kâğıdın kararlarından kısmen faydalanılması ya da hiç faydalanılmaması bahsi geçen evrakın bir durumu belli ve ispat edebilir bir kâğıt olma özelliğini yok edemez. Hatta hukuki olgunluğa erişmesinin ardından kâğıdın konu edindiği süreçlerin feshi dahi vergilendirme sürecine etki eder. Diğer bir deyişle, damga vergisinin oluşmasına sebep olan durum kağıtların hazırlanarak yasal olgunluğa erişmesidir. Kağıttaki kararların hayata geçip geçmemiş olması, kısmi olarak uygulanması, hiç uygulanmaması gibi durumların vergilendirme süreci için bir önemi bulunmamaktadır. Kısacası, damga vergisi yükümlülüğü oluşturacak kâğıdın yasal olgunluk kazanmış olması yani bir konuyu ispat veya belli edebilme yeteneği olması yeterlidir.

Yasal olgunluğa imza ile erişmiş ve vergiye konu olmuş bir kâğıdın kararlarından faydalanılmamış olması veya kısmi olarak faydalanılması, söz konusu kâğıdın ispat ve belli etme yükü taşıması özelliğini yok etmediği gibi eksiksiz şekilde olgunluğa erişen kâğıdın üzerindeki kararlar feshedilse dahi vergilendirmeyi etkilemez.²⁰⁰

¹⁹⁸ Arslan, Ahmet, *Vergi Ödeme Gücünün Açıklanması*, s. 152.

¹⁹⁹ VUK M.19

²⁰⁰ (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı: :B.07.1.Gib.4.38.15.01-Dv-20-294-14, T: 16/03/2011).

Verginin uygulanma sürecinde asıl olan kağıtların özelliklerini belirtilmesinde, biçim olarak yasalarla belirtilmiş ise yasal isimlerine, belirtilmemiş ise de içeriğindeki yazının manasına ve hükümlerine bakılır. Özelliği belirtmek istenen kâğıttan diğer bir kâğıda gönderme var ise, gönderme yapılan bu diğer kâğıdın kararlarına oranla kazanıldığı esası doğrultusunda vergilendirme yapılmaktadır. Sözleşmenin taraflarca imzalandıktan sonra taraflardan birinin sözleşmede belirtilenleri yerine getirmemesi halinde meydana gelecek zararı tazmin etme amacı ile diğer tarafa yapılacak ceza koşulu ödemesinin sözleşmede belirtilmesi durumunda bu meblağ da damga vergisine tabi hale gelir. Tek kâğıtta toplanan işlem ve sözleşmeler eğer bir sözleşmeden doğmuş ve birbirine bağlı ise, bu durumda hangi işlem ya da sözleşme en yüksek vergiyi oluşturuyorsa ona uygulanır.²⁰¹

²⁰¹ (Gib, Sayı : B.07.1. Gib.04.99.16.01/2-Muk.285, T: 23.05.2008/15761)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI TİCARET HUKUKUNDA TESLİM ŞEKİLLERİNİN DAMGA VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜĞÜNE ETKİSİ

3.1.Uluslararası Ticaret ve Uluslararası Ticaret Hukuku Kavramı

Ülkelerin sosyal, fiziksel veya ekonomik nedenlerle ihtiyaçlarını kendi kaynaklarıyla karşılayamamaları uluslararası ticareti ön plana çıkarmıştır. Milletlerarası ticaret, ikamet yeri, iş merkezi ya da mutad meskeni değişik yurtlarda yer alan ya da değişik yurtların vatandaşlığına sahip tüzel veya gerçek kişiler arasındaki mal ve hizmet alışverişi şeklinde açıklanmaktadır.²⁰²

Uluslararası ticaretin gelişmesi ve hızlanması ile ticari ilişkilere katılanların sayısı artmakta ve mevcut hukuk sistemlerinin sayısı da aynı hızla artmaktadır. Böyle bir durum, birden fazla ulusal hukukun ticari ilişkileri etkilemesi nedeniyle uygulanacak kuralların belirlenmesinde karışıklığa neden olabilmekte ve bu kuralların belirlenmesinde taraflar arasında ihtilaflara neden olabilmektedir. Uyuşmazlıkların çözümünde geçerli olacak yeknesak kriterleri kullanarak sonuca varabilecek uluslararası otoriteye sahip uluslarüstü bir yargı bulunmadığından, sorumluluk ve yetki her ülkenin ulusal mahkemelerine aittir. Bu durumda tarafsızlık ve uzmanlığın yeterli olmayacağı açıktır.²⁰³

Milletlerarası ticaret alanında ikili veya çok taraflı anlaşmaların sayısı büyük önem taşımaktadır. Uluslararası mal taşımacılığında ikili veya çok taraflı anlaşmalar özellikle önemlidir. Ayrıca bireyler, milletlerarası ticaretin gereksinimlerini tam anlamıyla yerine getiremeyen yasalardan kurtulmak amacıyla çeşitli kurumlar tarafından hazırlanan kodlara, broşürlere veya standart mukavelelere başvururlar. Uluslararası kuruluşlar tarafından hazırlanan ve farklı şekilde atıfta bulunulan normları ifade etmek için devletin oluşturduğu hukuk kavramının aksine yumuşak hukuk kavramı kullanılmaktadır. Uluslararası kuruluşların yasama yetkileri olmadığı için geliştirdikleri kuralların bağlayıcılığı tarafların iradesine

²⁰² Şanlı, Cemal, *Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*, 7. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2019, s. 6.

²⁰³ Akıncı, Ziya, *Milletlerarası Tahkim*, s. 1.

bağlıdır.²⁰⁴ Böylece iç hukuk sözleşmelerinin dayandığı “sözleşme özgürlüğü” uluslararası hukukta da kendine yer bulmaktadır. Bu nedenle "Incoterms® kuralları" ifadesi yumuşak hukuk kavramı çerçevesinde değerlendirilmelidir. Burada uluslararası ticari sözleşme kavramından da bahsetmekte fayda var. Kural olarak, bir hukuki işlem bir veya daha fazla yabancı hukuk sistemi ile temas ediyorsa, yabancı bir unsura sahip olduğu, yani uluslararası olduğu anlamına gelmektedir.²⁰⁵

Ancak doktrininde yabancı unsur bulunan bir anlaşma ile uluslararası bir anlaşma bir bütün olarak kabul edilemez. Doktrine göre bir anlaşmanın milletlerarası anlaşma olarak nitelendirilebilmesi için anlaşmanın birden fazla ülkenin hukuk sistemi ile ilişkisinin dikkate alınması gerekmektedir.²⁰⁶ Uluslararası bir anlaşmanın kapsamını biraz daraltan bir başka klasik bakış açısı, ilgili insanlara ve coğrafi faktörlere dayanmaktadır.

Sözleşme özgürlüğü taraflara sözleşmenin içeriğini belirleme özgürlüğü vermekle birlikte içerdiği yabancılik unsuru açısından yorum ve uygulama farklılıkları da içermektedir. Uluslararası ticaret hadlerinin ülkeler arasında anlam ve içerik olarak farklılık göstermesi, ağırlık ve uzunluk gibi en temel özelliklerin bile bazı ülkelerde farklı sistemlere bağlı olması, uluslararası ticarete tescil edilen unsurların her birinin aynı olup olmadığı sorusunu gündeme getirmektedir. Uluslararası ticarete, bir sözleşmenin yazılı unsurları aynı anlama gelir. Öte yandan anlam ve yorum karmaşası bu anlaşmaları çok uzun, çok karmaşık ve uzun uluslararası anlaşmalar haline getirecek ki bu da tarafların çıkarına olmayacaktır. Açık iş koşulları, tarafları ayrıntılı kurallar belirleme, anlaşmazlıkları azaltma ve anlaşmazlık çözümünde adil ve tek tip yorumlama sağlama ihtiyacından kurtarır. Bu bağlamda uluslararası ticaret terimleri, mallarla ilgili terimler, satılan malların taşınmasıyla ilgili terimler, kısaltılmış terimler ve uyuşmazlık çözüm standartları olarak sınıflandırılabilir.

Uluslararası ticaret anlaşmalarının yorumlanmasındaki bu tür farklılıkları ortadan kaldırmak için Uluslararası Ticaret Odası (ICC), uluslararası ticarete kullanılan terimlerin ne anlama geldiği ve nasıl yorumlanması gerektiği konusunda bir dizi bağlayıcı olmayan, tamamen yol gösterici kurallar oluşturmuştur. Bu kurallar ilk olarak 1936'da Uluslararası Ticari Terimler için "Uluslararası Ticari Terimler" in İngilizce kısaltması olan Incoterms® kuralları olarak yayınlanmıştır. MTO, uzun sözleşmeler yazmak yerine üç harfli bir teslimat

²⁰⁴ Ekşi, Nuray, Uluslararası Ticaret Hukuku, 3. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2019.

²⁰⁵ Ağaoğlu, Cahit, Incoterms® 2020, *Public and Private International Law Bulletin*, 40/2, 2020, s.1116.

²⁰⁶ Çalışkan, Yusuf, *Uluslararası Satımda 2020 Incoterms Kuralları ve Hasarın Geçişi*, *Public and Private International Law Bulletin*, 41/1, 2021, s.231-259.

modeli sunuyor ve bu üç harfli kısaltmalar aracılığıyla daha hızlı ve verimli teslimatı hedefliyor. Incoterms®, İngilizce "uluslararası işletme terimleri" teriminin kısaltması olmasına rağmen, Incoterms®, Incoterms®'in 2010 versiyonundan bu yana hem uluslararası hem de yerel ticarete kullanılabilir.²⁰⁷ Bu durumun en mühim sebeplerinden biri, Avrupa Birliği gibi dünyanın farklı yerlerinde kurulan ticaret birliklerinin farklı ülkeler arasındaki gümrük formalitelerini kolaylaştırması ve mülga Ticaret Kanunu'nda nakliye kuralları yerine Incoterms® kullanma isteğidir.

“Uluslararası ticaret uygulamasında, tacirler arasında, teslim ilişkine ilişkin koşullara ilişkin olarak uzun süren müzakereler sonucunda teker teker bazı kurallar belirlemek yerine, sözleşmelerde teslim şekillerine ilişkin ticari terimlerin (“trade terms”) kullanılmaya başlanması, ilk defa Büyük Britanya’da olmak üzere, 19. yüzyıla rastlamaktadır. Tarihsel verilere göre ilk defa FOB, takiben CIF kuralının ortaya çıktığı bilinmektedir. Ne var ki bu dönemde başlayan ticari terimler uygulaması ile bugünün standart ve yeknesak kurallarının aynı olduğundan söz etmek mümkün bulunmamaktadır. Zira söz konusu dönemlerde ticari terimler farklı ülkelerde ve/veya farklı ticaret alanlarında birbirinden farklı yorumlanabiliyor, değişik anlamlara gelecek şekilde kullanılabilirdi. Bu nedenle taraflar arasında akdedilen satım sözleşmesinde atıf yapılan ticari terimin kastettiği anlam konusunda tam bir kesinlik söz konusu olamıyor ve yorum farklılıklarından doğan uyuşmazlıklar ortaya çıkıyordu”.

“Uluslararası ticari satımlarda uygulanagelen bu ticari terimlerin uygulamada yaşanan söz konusu sorunlar dolayısıyla standart ve birörnek kurallar haline getirilmesi ihtiyacı karşısında, Milletlerarası Ticaret Odası tarafından 1921 yılında, Milletlerarası Hukuk Derneği (International Law Association) tarafından kurulan komisyonlar ile işbirliği içerisinde, ticari terimlerin yeknesaklaştırılmasına yönelik ilk çalışmalar gerçekleştirilmeye başlanmıştır ve bu çalışmalar neticesinde 1923 yılında, ilk altı terim olan FOB, FAS, FOT, FOR, CIF ve C&F’e ilişkin kurallar geliştirilerek tacirlerin kullanımına sunulmuştur. Bu ilk çalışma, yalnız on üç ülkede uygulanan kurallar ile sınırlı olduğundan, 1928 yılında, otuzdan fazla ülkede kullanılan kuralların bir araya getirilmesinden oluşan ikinci bir derleme yayımlanarak çalışmanın kapsamı genişletilmeye çalışılmıştır. Söz konusu çalışmaların ardından Milletlerarası Ticaret Odası (ICC) tarafından, uluslararası ticari satımlarda ticari terimlerin birörnek biçimde yorumlanmasına ilişkin kurallar olarak ilk Incoterms kuralları ise 1936 yılında “Incoterms 1936” adı altında yayımlanmıştır.”

²⁰⁷ Muhammetnazar, İlyasov, *Milletlerarası Ticarete Teslim Şekilleri: Incoterms® 2010 Kuralları*, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2019, s. 37.

“Incoterms’in söz konusu ilk versiyonunun yayınlanması ile birlikte tacirler, aralarındaki satım sözleşmelerinde hangi Incoterms kuralını tercih ettiklerini belirtmek suretiyle, ortak bir yorumlama şekli ile aynı dili konuşmaya başlamışlardır. Ne var ki çağın gelişimi, sanayi, teknoloji, ulaşım ve ticaret olanaklarının değişmesi ve tarihe yön veren önemli olayların ticari hayata etkisi karşısında 1936 yılındaki ilk versiyonundan sonra Incoterms kurallarının ICC tarafından zaman içerisinde yeni versiyonları çıkarılmış; böylece yaşayan ve gelişen ticarete uyumlu hale getirilmiştir. Bu kapsamda Incoterms kuralları, 1953, 1967, 1976, 1980, 1990, 2000 yıllarında ve son olarak da 1 Ocak 2011 tarihinde yürürlüğe giren 2010 versiyonu ile revizyona uğramıştır.”

“Hukuk, diğer bütün bilim dalları gibi, teoride ve pratikte sistematiklik sağlama ve kavramada kolaylık sağlama adına, bazı kurallara bağlanma ve bu kuralları üst başlıklar altında düzenleme gereksinimi duymaktadır. Bu anlamda hukuki kaideler oluşturulurken olayların bu kaidelerden hangisine gireceğine yönelik araştırmanın göz önünde tutulması ve bu çerçevede hukuki anlamda niteliğinin ne olduğunun belirlenmesi önem taşımaktadır; zira bir sorun ile karşılaşıldığında bu sorunun çözülmesi, ilk önce hukuki kaideler arasında hangi hukuki niteliği haiz olduğunun tespit edilmesi ile mümkün olmaktadır. Bu çerçevede uluslararası ticaret hukukunda Incoterms kurallarının hangi hukuki kalıba girdiğinin belirlenmesi de büyük önem taşımaktadır.”

Milletlerarası ticarete geçerli bir terim olarak milletlerarası ticaret hukukunun yasal kaynağı ve dolayısıyla hukuki niteliği hakkında kesin bir sonuca varmak mümkün değildir. Bu normlar bazı hukuki açılardan birbirine benzer ve yakın olsa da yasal açıdan tam anlamıyla ne oldukları konusunda fikir birliği yoktur. Incoterms kurallarının yasal niteliğini anlamak için öncelikle bu kuralları yöneten kurumun yasal yapısını incelemekte yarar vardır. Incoterms kurallarının hazırlanmasında görev alan Uluslararası Ticaret Odası (ICC), 1919 yılından beri faaliyet göstermekte ve milletlerarası ticaretle alakalı türlü konularda hazırladığı birleşik kuralları milletlerarası ticaret konularının uygulanmasına sunmaktadır. Bu anlamda, ICC'nin temel amacı, milletlerarası ticaretle işbirliğini geliştirmek, iş koşullarını standartlaştırmak ve tüccarların sınır ötesi ticaret ve yatırım yapma yeteneklerini geliştirmektir. Bu bağlamda, ICC tarafından hazırlanan birleştirilmiş kuralların ana niteliği, uygulanabilirliğinin bu kuralların taraflarca akdedilen sözleşmelerde tanınmasına bağlı olması ve sadece tavsiye niteliğinde ve hukuka aykırı olmasıdır. Taraflar anlaşmadıkça bağlayıcıdır.

Uluslararası Ticaret Odası'nın tacirlerin uyguladığı kuralları bu özellikleri dikkate alarak birleştirme çabalarından doğan Incoterms kuralları, ticari uygulamalar, gelenek ve görenekler vb. benzerlikler gösterebilir. Amerikan Tekdüzen Ticaret Kanunu'nun hükmü, ticari örfü “belirli bir yerde, meslekte, söz konusu işlemle ilgili olarak düzenli olarak gözlemlenen ve buna tabi olacağı beklentisini haklı çıkararak her türlü karşılıklı davranış şekli ve şekli” olarak tanımlar. Incoterms “.IT” veya “ticaret alanı” kuralları, farklı teslimat yöntemleriyle ilgili farklı kuralları tek bir kuralda birleştirmeleri ve periyodik değişikliklerle, ancak tarafların mutabakatı ile değişmesi bakımından ticari uygulamadan farklıdır.

Yukarıdaki örneklerden de anlaşılacağı üzere Incoterms kurallarının hukuki niteliği klasik olarak bilinen genel hukuki niteliklerden farklılık göstermekte ve kanaatimizce temel hukuk ilkelerinin hiçbirine tam olarak uymamaktadır. Bu nedenle, bu kuralların ICC tarafından düzenlenen bağlayıcı olmayan kurallar olarak ele alınmasının ve bu kuralların bağlayıcı olmayan kurallar olarak tanımlanmasının ve yeknesak kurallardan biri olarak nitelendirilmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz. Çünkü Incoterms kuralları, tarafların anlaştıkları sürece uygulanabilen ve müşterek yükümlülükler açısından taraflara istedikleri koşulları seçmelerine izin veren esnek kurallardır. Bu nedenle Incoterms kuralları, bağlayıcı metinler olan ve onaylandıktan sonra ulusal mevzuata dâhil edilen uluslararası anlaşmalardan farklıdır ve işin doğası gereği daha işlevseldir.

3.1.1.Uluslararası Ticaret Hukukunun Kaynakları

Uluslararası ticaret hukukunun temellerini atan veya geliştiren ve birleştiren birçok hukuki kaynak bulunmaktadır. Bu kaynaklar ticaretin ulusal ölçüğü aştığı dönemlerden itibaren birikmiş ve modern dünyada her geçen gün daha da zenginleşmektedir. Ulusal hukuk sistemlerinin tarih boyunca uluslararası ticari hayatın gelişimini tam olarak takip edememesi, uluslararası ticari ilişkilerin konularını hukukta yeni arayışlara yöneltmiş ve bu da yeni hukuk kaynaklarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu kaynaklar arasında ticari uygulama ve örfi hukuk ilkeleri, özellikle birleşme faaliyetlerinin homojenleştirilmesi ve iyileştirilmesine yönelik çalışmalardan önce, varlıkları açısından büyük bir yer tutmaktadır.²⁰⁸

Uluslararası ticaretin tarafları kendi aralarındaki ilişkinin şartlarını belirlemekte serbesttirler ve genellikle kendi iç hukuklarına bakılmaksızın kendi aralarında uygulanacak hukuk kurallarını yazılı sözleşmeler yoluyla belirleyebilirler. Bu anlamda bir taraf (genellikle

²⁰⁸ Oğuz, Arzu, *Lex Mercatoria*, s. 22.

ilişkinin güçlü ve baskın tarafı) onu kendi başına oluşturmuş veya karşılıklı olarak uygulandığı yıllar içinde taraflar arasında standart metin haline gelmiştir. Sorumluluk durumları, fesih durumları vb. konuları düzenleyerek tarafların ilişkilerindeki belirsizliği ortadan kaldırmayı amaçlayan sözleşmeler, uluslararası ticaret hukukunun önemli bir kaynağını oluşturmaktadır.²⁰⁹

Taraflar arasındaki ticari sözleşmeler, özellikle standart metin haline geldikten sonra, sadece bu ilişkilerin taraflarını ilgilendiren, ticari ilişkinin türü açısından uluslararası ticaret hukukuna ışık tutan kurallardır. Ayrıca, ticari ilişkilerin tarafları arasında akdedilmiş bir sözleşme olsa dahi, bu sözleşmede düzenlenmeyen veya sözleşmenin akdedildiği anda öngörülemeyen hususlarda taraflar arasında sorunlar doğabilir ve taraflar arasında sorunlar yaşanabilir.²¹⁰

Bu kurallar, uluslararası hukukun ilk kaynakları arasında yer alan iyi niyet ilkesi, sözleşme ve sadakat ilkesi, mücbir sebep ve uyarılma ilkesi ve uluslararası ticari uygulama gibi hukukun genel ilkeleri başta olmak üzere UNIDROIT tarafından benimsenen model yasalardır. Modern ticaret hukuku ve konsolidasyon çalışmalarında sıklıkla zikredilmektedir. Uluslararası Ticaret Odası tarafından yayınlanan Incoterms gibi bir dizi uluslararası kuruluş tarafından oluşturulan tek tip kurallardır.²¹¹

Bu kurallar, tarafların bunları uygulayıp uygulamama konusunda karar verebilecekleri bir hukuk kaynağı olmaları ve bu nedenle Sözleşme'de aksi yönde hükümler içermeleri nedeniyle bağlayıcılıkları bakımından birçok ulusal hukuk sisteminde düzenlenen metinlerden farklılık göstermektedir. Ancak, yasa koyucular bu uluslararası ve bağlayıcı olmayan kurallara oldukları veya değiştirildiği şekilde atıfta bulunabilirler. Örneğin (mülga) 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) yurtdışı satışlara ve özellikle CIF ve FOB şartlarına (Madde 1133 ve diğerleri) ilişkin hükümleri INCOTERMS 1936 metnine dayanılarak hazırlanmıştır. Öte yandan INCOTERMS mevzuatında sık sık yapılan değişiklikler nedeniyle 6102 sayılı yeni TSS'de yurtdışına satış ve teslimat şekline ilişkin hükümler yer almamaktadır.²¹²

²⁰⁹ Şanlı, Cemal, *Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması*, s.5.

²¹⁰ Süral, Ceyda, *Uluslararası Ticari Sözleşmelere Uygulanacak Hukuk Olarak Unidroit Prensipleri*, 2008, s.15-16.

²¹¹ Dayınlarlı, Kemal, *Milletlerarası Ticari Sözleşmelere İlişkin Unidroit İlkeleri*, Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, 23, 2011, s. 1-2.

²¹² 6102 Sayılı TTK 23. Madde Gerekeşi.

Uluslararası ticaret hukukunun kaynakları, farklı ülkeler arasında uyumu sağlamak için son yıllarda gerçekleştirilen birleşme çabalarına paralel olarak her geçen gün genişlemekte ve çeşitlenmektedir²¹³.

3.1.2.Uluslararası Ticaretin Uygulama Sorunları ve Yeknesaklaştırma

Faaliyetleri

Uluslararası ticari ilişkilerin devamında ortaya çıkabilecek en önemli sorunlardan biri, tarafların kendi aralarında kararlaştırdıkları kurallardan farklı bir ihtilafın ortaya çıkması ve bu ihtilafın çözümünde hangi hukuk kurallarının uygulanacağı sorunudur. Bu durumda taraflar ya kendi ülkelerinin hukukunu uygulamayı tercih ederler ya da üçüncü bir ülke hukukunu uygulamaya karar verirler ya da uygulanacak hukuk, kanunlar ihtilafı kuralları uygulanarak belirlenir. Taraflardan sadece birinin hukuku tercih edildiğinde, taraflardan biri için dezavantajlı bir durum ortaya çıkar, bu nedenle taraflar arasındaki denge bozulacak ve çatışma olasılığı artacak ve ulusal düzeyde bazı sorunlar devam edebilecektir. Hukuk kurallarını uluslararası ilişkilerde uygulamaya çalışacaklardır.²¹⁴

Ulusal hukuku uluslararası ilişkilere entegre etmenin zorluğuna ek olarak, taraflar anlaşmaya taraf olmayan bağımsız bir ülkenin hukukunu uygulanacak hukuk olarak tercih ettiklerinde, taraflar yabancı hukukun her iki taraf için de geçerli olacağı gerçeğine başvururlar. Duygusal güvensizlik ve güvensizliğin yanı sıra ilişkiler sürecinde yanlış eylemlere başvurmaktır. Ayrıca çatışma kuralları, tanımlarının karmaşıklığı ve tarafların bazı istenmeyen hukuk kurallarına uymasının güçlüğü nedeniyle uluslararası ticari ilişkilerde tam bir garanti sağlayamaz. Uluslararası ticaretin uygulanmasında gelişen bu durum, farklı ülkelerden tarafları, aynı dili konuşabilecekleri ve artık hiçbirinin çıkarlarını korumayacakları bir tür tarafsız, ulus üstü kurallar aramaya yöneltmiştir.²¹⁵

Bu nedenle 20. yüzyılda uluslararası ticaret hukuku kurallarının birleştirilmesine çalışılmış ve bu şekilde uluslararası ticarete katılanların mevcut hukuk kurallarına ilişkin korkularını en aza indirmeye çalışmışlardır. Uluslararası ticaretin gelişmesine önemli katkılar sağlamıştır. Konsolidasyon çalışmaları, uluslararası tacirlerin, geçerli yasanın bilgisi ve öngörülebilirliği karşısında, yasal kesinlik altında kolayca ticari sözleşmelere girmelerini sağlamayı amaçlamaktadır. Uluslararası ticareti standartlaştırma çabaları arasında uluslararası

²¹³ Erdem,ERCÜMENT, Viyana Satım Sözleşmesi, S.39.

²¹⁴ AKINCI,M.AKİF, Milletlerarası Tahkim, s. 21.

²¹⁵ Zeytin, Zafer, Milletlerarası Mal Satım Sözleşmeleri Hukuku – CISG, Ankara, Seçkin Yayınları, 2011, s.33.

anlaşmalar büyük önem taşımaktadır. Taraflar açısından uygulanması, ilgili uluslararası anlaşmanın taraf oldukları ülkeler tarafından imzalanmasına ve kendi iç hukuklarına göre onaylanmasına bağlı olan bu birleştirme belgesi, taraflarca doğru orantılı olarak uygulanabilmektedir. Bu anlamda, uluslararası ticarete en yaygın uluslararası anlaşmalardan biri, uluslararası mal satışına ilişkin sözleşmelere uygulanan kuralları düzenleyen 1980 Uluslararası Mal Satış Sözleşmelerine İlişkin Birleşmiş Milletler Sözleşmesi'dir (Viyana Sözleşmesi).²¹⁶

Viyana Sözleşmesinin konu, yer ve içerik bakımından kapsamının bulunduğu durumlarda taraflar için bağlayıcıdır ve taraflar arasındaki sözleşmeye uygulanmayacağı kararlaştırılmadıkça kendiliğinden uygulanır. Ayrıca Viyana Sözleşmesinin kapsadığı konularda, Viyana Sözleşmesine taraf olan bir kişinin Viyana Sözleşmesine taraf olan bir ülke olması durumunda, ticari ilişki taraflarından hiçbirinin ticari bir ilişkisi bulunmasa dahi hukuken ihtilaf vardır. Viyana Sözleşmesine taraf olan ülkelerden birinde ticari faaliyette bulunmak. Böylece Viyana Sözleşmesi, geniş kapsamı ve son derece bağlayıcı yapısı ile uluslararası ticareti büyük ölçüde birleştirmeye hizmet etmektedir. Türkiye, 01 Ağustos 2011 tarihinde Viyana Sözleşmesi ile yürürlüğe girmiştir.

Bazı kuruluşlar da uluslararası ticaret hukukunun entegrasyonu açısından çok önemli faaliyetler yürütmektedir. Bunlar 1919'da kurulan Uluslararası Ticaret Odası (ICC), 1966'da Birleşmiş Milletler komisyonu olarak kurulan Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL) ve Roma'da kurulan Uluslararası Özel Ticaret Hukuku (UNCITRAL)'dir. 1926'da. Uluslararası Özel Hukukun Birleştirilmesi Enstitüsü (UNIDROIT) dâhil olmak üzere kuruluşlar, uluslararası ticaret hukukunun uygulanmasından kaynaklanan sorunlara çözüm bulmak ve mevzuat açısından tekdüzeliği sağlamak için belirli ilke, kural, norm ve standartlar oluşturur. Bu doğrultuda uygulanacak kurallar. Örnek kanun ve sözleşmeler hazırlayarak uluslararası ticaret kuruluşlarının hizmetine sunarlar.²¹⁷.

Böylece hazırlanan metnin niteliğine ve hacmine bağlı olarak, ihtilaf ve maddi hukuk kurallarının uygulanmasına gerek kalmamakta veya bu kurumlar tarafından uluslararası birleşik hukuk kaynağı olarak hazırlanan metinler araştırmalarına önemli ölçüde katkı sağlamaktadır. Beyanname. Çünkü yaratılış ve varlık amacı doğrudan uluslararası ticaretle ilgili olan bu kuruluşlar, sorunların uygulanması ve uygulanmasında sahip oldukları bilgi ve

²¹⁶ Yıldırım, Zeynep, *Milletlerarası Mal Satımına İlişkin Birleşmiş Milletler Sözleşmesi'nin (Viyana Satım Sözleşmesi) Uygulama Alanı*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 17 (1-2), 2013, s.1061-1094.

²¹⁷ Oğuz, Arzu, *Lex Mercatoria*, s. 23-32.

teknik uzmanlık sayesinde uluslararası ticarete ulusal kanun koyuculardan daha pratik ve soruna yönelik çözümler bulabilmektedir²¹⁸.

Uluslararası kuruluşlar tarafından hazırlanan kurallar, taraflar üzerinde bağlayıcı olarak kabul edilemese de, uluslararası anlaşmalardan farklı olarak, taraflar arasındaki sözleşmeye maddeler veya atıfta bulunularak uygulanabilir. Böylece taraflar, sözleşmelerinde veya model sözleşmelerde olduğu gibi hazır metinler altında imzaları, tek kelime veya cümle ile aynı dili konuşabilecek ve yorum sorunlarının üstesinden gelebileceklerdir. Yanlış anlamalar, tekdüzeliğin sağladığı güven koşullarında uluslararası ticareti gerçekleştirebileceklerdir. Ayrıca bahsi geçen kurallar, bu alanda uzman ve yetkin kişiler tarafından hazırlanan özel metinler olarak ulusal ve uluslararası yasallaştırma çalışmalarına büyük katkı sağlamaktadır. Bu uluslararası kuruluşlardan biri olan UNIDROIT, birleşmeler konusunda araştırma yapan ve Uluslararası Ticaret Anlaşmalarına İlişkin UNIDROIT İlkeleri ile uluslararası ticaret anlaşmalarının hazırlanmasına ve yorumlanmasına ışık tutan en yetkili kuruluşlardan biridir. 1994 yılında yayınlanmıştır²¹⁹.

2016 yılında yeni versiyonu yayınlanan UNIDROIT İlkeleri, sözleşmeler hukukunun genel hükümlerinin çoğunu düzenleyerek uluslararası sözleşmelerin taraflarına ve bu sözleşmelerden doğan uyuşmazlıklarda uyuşmazlık çözüm organlarına büyük kolaylık ve kaynak sağlamıştır²²⁰. UNCITRAL, uluslararası ticaret hukuku uyuşmazlıklarına uygulanacak hukuk açısından ulusal hukuk düzenlerindeki farklılıklardan kaynaklanan sorunu standartlaştırarak çözüm aramak amacıyla Birleşmiş Milletler tarafından oluşturulmuş bir kuruluştur²²¹.

UNCITRAL, uluslararası sözleşmeler, uluslararası satışlar, nakliye hukuku, uluslararası ödemeler, e-ticaret, ticari tahkim vb. konularla ilgilenir. Birçok konuda araştırmalar yapar, "araştırma grupları" adı verilen çalışma grupları oluşturur ve bu çalışmalarını model kanunlar gibi başlıklar altında yayınlardır²²². Bu bağlamda hukuk kurallarının birleştirilmesi çabalarına önemli katkılarda bulunur. Bu kapsamda UNCITRAL Tahkim Kuralları, UNCITRAL Arabuluculuk Kuralları, Milletlerarası Ticari Tahkim Hakkında UNCITRAL Model Kanun, Milletlerarası Ticari Arabuluculuk Hakkında

²¹⁸ Volker, Paul, Scope, Interpretation, and Gaborfilling, International Sale of Goods, Petar Sarcevic & Paul Volken eds., Dubrovnik Lectures, Oceana, Ch. 2, s.8.

²¹⁹ Ekşi, Nuray, *Uluslararası Ticaret Hukuku*, s. 26-27.

²²⁰ International Institute For The Unification Of Private Law

²²¹ Yeşim, M.Atamer, *Uluslararası Satım Sözleşmeleri*, S.15.

²²² United Nations Commission On International Trade Law, "Working Groups", [Http://www.uncitral.org/uncitral/en/Commission/Working_Groups.html](http://www.uncitral.org/uncitral/en/Commission/Working_Groups.html)

UNCITRAL Model Kanun, Deniz Taşımacılığına İlişkin Hamburg Kuralları, Milletlerarası İflas Hakkında UNCITRAL Model Kanun önemli hukuk kurallarıdır. Konsolidasyon amacıyla UNCITRAL tarafından yürütülen çalışmalardır²²³.

Bu anlamda, uluslararası ticaret alanında birleşik faaliyetlerde bulunan bazı birleşik kurallar, standart sözleşmeler vb. Uluslararası ticaret katılımcılarına metinler yayınlayarak rehberlik eden bir diğer önemli kuruluş da ICC'dir. ICC, Gümrük ve Belge Kredileri için ICC Tekdüzen Uygulaması, ICC İhracat ve İthalat El Kitabı, ICC Model Uluslararası Satış Sözleşmesi, ICC Model Münhasır Satıcı Sözleşmesi ve Model Sözleşmeler gibi ilke ve kurallar yayınlamış olsa da, kesinlikle bağlayıcı değildir, yaygın bir uygulamadır. Uluslararası ticaret uygulamasında kullanılan yöntemdir²²⁴.

Türkçe'de "Uluslararası Ticari Terimler" anlamına gelen ve ICC tarafından yayınlanan "Uluslararası Ticari Terimler" (INCOTERMS), özellikle uluslararası satış sözleşmelerinde nakliye, risk ve maliyetlere ilişkin kurallar koyarak dünya çapında yaygınlaşmıştır. Bu anlamda ICC, entegrasyon çalışmaları alanına çok önemli bir katkı sağlamaktadır. Milletlerarası ticaret uygulamasında beliren problemler, bireylerin ayrı ülkelerin yasalarına tabi olmaları ve uygulanacak genel kuralların bulunmamasından kaynaklanmaktadır; Ortak çabalar bu sorunun ortadan kaldırılmasına geniş katkıda bulunmakta ve milletlerarası ticaretin bu doğrultuda genişlemesi ve gelişmesine taban sağlamaktadır.

3.2.Uluslararası Ticari Sözleşmeler ve Özellikle Satımlar

Uluslararası ticaret kavramını açıkladıktan sonra uluslararası ticari sözleşmeler ve uluslararası ticari satış kavramlarına da açıklık getirmekte fayda vardır. Çünkü bu kavramlar hem uluslararası ticareti hem de ülkeler arasındaki ekonomik koşulları anlamak açısından önemlidir. Dünyadaki ekonomik gelişme ve küreselleşme eğilimi, gelişmiş ülkelerdeki büyük firmaları geliştirmekte olan ülke pazarlarına yatırım yapmaya ve genişlemeye teşvik ederken, aynı zamanda az gelişmiş veya az gelişmiş ülkelerdeki tüccarları bu büyük şirketlerle anlaşmalar yapmaya teşvik etmektedir.²²⁵

Bu, farklı ülkelerden tüccarların ulusal sınırlar arasında ticaret yapmalarına ve çok çeşitli konularda sözleşmeler yapmalarına olanak tanır. Taraflar arasındaki bu sözleşmeler,

²²³ United Nations Commission On International Trade Law, , a.g.e.

²²⁴ International Chamber Of Commerce

²²⁵ Tiryakioğlu, Bilgin, *Taşınır Mallara İlişkin Milletlerarası Unsurlu Satım Akitlerine Uygulanacak Hukuk*, Ankara, Yetkin Yayıncılık, 1996, s. 26.

ticari nitelikte olmaları ve farklı ülkelerden tüccarlar arasında akdedilmeleri nedeniyle "uluslararası ticari sözleşmeler" olarak adlandırılmaktadır. Ancak bu işaretler bir dış ticaret anlaşmasının tek unsuru değildir ve bu konuda farklı görüşler vardır. Klasik görüşe göre bir andlaşma yer veya kişi bakımından yabancı bir unsur içeriyorsa buna milletlerarası andlaşma denir. Buna göre, yer bakımından yabancılık unsuru, farklı iş yerlerinin veya daimi ikametgâhın bulunması, yabancı bir devlette sözleşme yapılması, başka bir devletten mal ithal edilmesi; Kişi açısından yabancılık unsuru, tarafların farklı ülke vatandaşları olmaları ile ilgilidir; Bu nedenle klasik görüş, milletlerarası ticari sözleşme kavramını daha dar bir bakış açısıyla ele alır. Ancak modern dünyada yeni bir eğilim, uluslararası ticareti etkileyen anlaşmaların, yer veya kişi bakımından yabancı unsurlar içermese bile ekonomik özellikleri nedeniyle uluslararası ticaret anlaşmaları olarak da kabul edilmesi gerektiğidir. Birden fazla hukuk sistemine bağlı değildir²²⁶.

Buna göre bazı sözleşmeler klasik tebliğde belirtilen yabancılık unsurlarından herhangi birini içermese bile uluslararası kabul edilebilir. Günümüzde pek çok ülkenin hukukundaki eğilim bu yöndedir. Örneğin, Fransız Temyiz Mahkemesi kararında, iki Fransız arasında Londra'da tahkimi öngören bir anlaşmanın, uluslararası ticaretin çıkarlarını etkilediği gerekçesiyle uluslararası bir anlaşma olduğunu, ancak tahkim şartının kabul edilemez olduğunu belirtmiştir²²⁷.

Milletlerarası ticari mukavelelerin bu başlık altında değerlendirilmesi ve bu kategori altında incelenmesi, daha önce de bahsedildiği gibi milletlerarası bir unsurun yanı sıra "ticari" bir nitelik taşımasını gerektirir. Bir iş, ilişki ya da mukavelenin ticari niteliği, Türk hukukunda olduğu gibi, tacir arasında olup olmadığına ve ticaretle ilgili olup olmamasına ve ticari bir işletme ile ilişkili olup olmamasına bağlıdır.²²⁸

Yukarıdaki faktörlerin tanımladığı uluslararası ticari sözleşmeler denilince ilk aklı gelen uluslararası satış olsa da bu kavram aslında uygulamadan kaynaklanan birçok sözleşme türünü içinde barındırmaktadır. Bunlar arasında franchising sözleşmeleri, bayi sözleşmeleri, dağıtım sözleşmeleri, ortak girişim sözleşmeleri, ortaklık sözleşmeleri, inşaat sözleşmeleri,

²²⁶ Tiryakioğlu, Bilgin, *Taşınır Mallara İlişkin Milletlerarası Unsurlu Satım Akitlerine Uygulanacak Hukuk*, s. 7.

²²⁷ Tiryakioğlu, Bilgin, *Taşınır Mallara İlişkin Milletlerarası Unsurlu Satım Akitlerine Uygulanacak Hukuk*, s.7.

²²⁸ Arkan, Sabih, *Ticari İşletme Hukuku*, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 2008, s. 62.

fikri mülkiyet hakları lisans sözleşmeleri ticari uygulamada en yaygın uluslararası ticari sözleşme türleridir.²²⁹

Ayrıca adı ne olursa olsun ve herhangi bir sözleşme türünde yer alıp almadığına bakılmaksızın taraflar sözleşme özgürlüğü kapsamında istedikleri konu ve içerik için sözleşme akdedebilirler. Ancak uluslararası ticari hayatta en yaygın sözleşme türü elbette ticari satış sözleşmeleridir. Bu nedenle birleşme ihtiyacının en çok ortaya çıktığı ve bu yönde en çok düzenlemeye konu olan sözleşme türüdür. Ticari satış sözleşmesi, yukarıda açıklandığı gibi, ticari niteliği nedeniyle bir tacir arasında yapılan satıştır, başka bir deyişle, sözleşmenin her iki tarafı da tacirdir ve her iki taraf için de ticari niteliktedir.²³⁰

Klasik anlamda, belirli bir fiyata satış (tohum) sözleşmesi, mülkiyeti devretmek için malları teslim etme yükümlülüğünü gerektirir; diğer bir deyişle, satılan malın para ile takas edilmesi için taraflar arasında yapılan bir anlaşmaya dayalı olarak her iki tarafa karşılıklı bir yükümlülük getiren bir borç sözleşmesidir. Buna göre uluslararası ticari satış sözleşmesi kavramı, uluslararası ticari satış sözleşmesinin yukarıdaki unsurlarının klasik anlamda ve iç hukukta benimsenen anlayışa uygun olarak tanımlanan satış sözleşmesi ile birleştirilmesiyle açıklanabilir. Birçok türü olan uluslararası ticari satış sözleşmeleri, uluslararası mal ve hizmet alışverişi anlamına gelen uluslararası ticaretin vazgeçilmez araçlarından biridir ve yukarıda da belirtildiği gibi bu birlik en çok ihtiyaç duyulan alanlardan biridir.

Satış sözleşmeleri dışında destekleyici sözleşmeler şunlardır:

- İhracat Kredi Sigortası Yapacak Kuruluşla Alakalı Yaptığı Mukavelede: İhracat Kredi Sigortası İçin Başvuru.
- Banka İle Yapmış Olduğu Kredi Mukavelesi: Eğer Sipariş Hususu Mamul Üretilmesi Maksudıyla Finansman Temini İçin Bankaya Başvurur İse.
- Nakliye Şirketi Veya Nakliye Komisyoncusu İle Yapılacak Navlun Veya Eşya Taşıma Mukavelesi: Malların Taşınması İle Alakalı Sözleşme.

²²⁹ Süral, Bahar Ceyda, Uluslararası Ticari Sözleşmelere Uygulanacak Hukuk Olarak Unidroit (Özel Hukukun Yeknesaklaştırılması İçin Uluslararası Enstitü) Prensipleri (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2008, s. 12.

²³⁰ Şahiniz, Salih, Tacirler Arası Ticari Satımlarda Satıcının Ayıplı İfadan Sorumluluğu, Ankara, Seçkin, 2008, s.19.

- Türk Exımbank Akreditif, Belgeli Tahsilât İçin Banka İle Yapılacak Mukavele: Belgelerin Gönderilmesi İçin Bankaya Başvuru.
- Sigorta Şirketi İle Yapılan Mukavele: Malların Sigortalanması Hususunda Yapılan Nakliyat Sözleşmesi.

a. Devir Sözleşmeleri Ve Taahhütnameleri

Ticari işletmelerin malvarlığı kapsamında; taşınır ve taşınmaz birçok ögeyle beraber hak, alacak ve borçları bulunmaktadır. Bundan dolayı devir sözleşmesi ticari işletmelerin devri yönünden birden fazla sözleşmeyi kapsar. Devir sözleşmesi; alacakların devri, borçların yeniden kaydı ve mevcut sabit kıymetler²³¹ Bu, malların devrini sağlayan bir sözleşmedir. Ancak iş devri normal bir devir sözleşmesi gibi birikmez. Ticari işletmenin devri; Bu, devir sözleşmesinin konusu olan varlıklarla ilgili olarak her bir sözleşme için gerekli formalitelerin tamamlanmasını gerektirmeden tüm varlıkların tek bir yazılı sözleşme kapsamında resmileştirilmesine olanak sağlamıştır²³².

İşletme, yapısında aktif ve pasifleri bulundurmaktadır. Özel hukuk kuralları yönünden aktiflerin ve pasiflerin bir hak sahibinden diğerine aktarımı farklı hukukî işlemlerin yapılmasını gerektirir.²³³

TBK aktif varlıkların unsurlarından biridir. 202'nin altındaki devirlerde toplam halefiyet esas kural olarak mümkün değildir.²³⁴ Varlığın malvarlığına ilişkin hakkın devri bakımından kural, kısmi devrin uygun olmasıdır. Ancak ticari işletmeler açısından kısmî halefiyet bir kural olarak düşünüldüğünde, ticari hayat için beklenen faydanın sağlanması onu önemli ölçüde sorunlu hale getirecektir. Çok çeşitli varlıkları bünyesinde barındıran ticari işletmeler için kısmi devrin kural olarak uygun görülmesi halinde devir işleminin çok uzun sürebileceği belirtilmektedir²³⁵.

²³¹ TTK m. 11/ 3 hükmünde açıkça duran malvarlığının ifade edilmesi dolayısıyla öğretide de sürekli olarak ticari işletmenin faaliyetine özgülenen malvarlığı unsurlarının devir ve diğer hukuki işlemlere konu olabileceği yönünde görüş hakimdir. Dönen malvarlığının ise sürekli olarak işletmeye özgülenmiş olmaları şartıyla işletmenin devri kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine dair görüş için bkz.: Akçaal, s. 106; Cengil, M. Fatih.(2018) *Ticari İşletmenin Devri*, İstanbul, On İki Levha, s. 228.

²³² TTK m. 11/3

²³³ Çalışkan, Yusuf, *Unidroit'nin Özel Hukuka İlişkin Çalışmalarına Genel Bir Bakış*, Public and Private International Law Bulletin, 41(2), 2021, s.463-481.

²³⁴ Ayiter, Nuşin, Mamelek Kavramı Üzerine İnceleme, Ankara, Sevinç Matbaası, s.134.

²³⁵ Çelikboya, Kerem, Ticari İşletmenin Devri, 2017, 17.Baskı, s.24.

Ticari kuruluşların dürüstlük kuralı çerçevesinde, TTK md. 11/3 hükmü uyarınca, devrin hüküm ve sonuç doğurabilmesi için devir sözleşmesinin yazılı olarak yapılması gerekir. TBK 12/2 maddesine göre, “Sözleşmelerin geçerliliği kanunda aksi belirtilmedikçe hiçbir şekle bağlı değildir. Kanunda sözleşmeler için öngörülen şekil, kural olarak geçerlilik şeklindedir. Forma uyulmadan yapılan sözleşmeler geçersizdir.” Görüldüğü gibi TTK m. 11/3'te belirtilen yazılı şartın geçerlilik şartı olarak kabulü, tartışma gerektirmeyecek kadar açıktır.

TTK m. Madde hükmünden hareketle, 11/3'te öngörülen bu yazılı şartın, olağan yazılı veya resmi yazılı şeklin şartı olup olmadığı belirlenebilir. Söz konusu maddede, söz konusu koşulun nitelikli bir yazılı şekle bağlı olduğuna dair bir ifade yer almamaktadır. Bir şekil şartının resmi şekil olarak kabul edilmesi kanunda açıkça belirtilmesine bağlı olduğundan; Maddede yazılı olan şartın normal yazılı formun şartı olduğunu kabul etmek gerekmeyecek, resmi formun şartı aranmayacaktır.²³⁶ TTK, devir sözleşmesinde yer alması gereken unsurlara ilişkin 133/2 sayılı yönetmeliğe atıfta bulunarak, söz konusu yazılı şeklin nitelikli bir şekil şartı olduğunu savunmaktadır²³⁷.

TTK, ticari kuruluş. 11/3 hükmü kapsamında bir devir söz konusu olduğunda, devrin hukuki niteliğinin tespiti, işletme içindeki varlıkların devralana ve kanuni hükümlere tabi üçüncü kişilere devir anı açısından önem arz etmektedir.²³⁸ Ticari işletmenin devir sözleşmesinin hukuki boyutunun tespit edilebilmesi için hukuki işlemlerin malvarlığı üzerindeki etkileri açısından incelenmesi gerekmektedir. Varlıklar üzerindeki etkileri açısından hukuki işlemler taahhüt ve tasarruf işlemleri olarak incelenmektedir.²³⁹ Bir kişinin hakkını doğrudan etkileyen ve bu hakkın içerik ve unsurlarının başkası lehine değişmesine neden olan işlemlere tasarruf denir. Ancak hakkın geçilmesini sağlamaz, sadece işlemi yapan kişinin pasifliğini artırır.²⁴⁰ Taahhüt işlemi, tasarruf işlemi gibi varlıkları doğrudan etkilemez ve hakkı devretmez. Bu kapsamda taahhüt edilen kişiye talep hakkı tanınmıştır.²⁴¹ İş devir sözleşmesinin hukuki niteliği de bu genel kurallar çerçevesinde belirlenecektir.

²³⁶ Ayhan, Rıza ,Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar ,Ankara, 2022, 15. Baskı Yetkin yayıncılık 139.

²³⁷ Ayhan, Rıza ,Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar ,Ankara, 2022, 15. Baskı Yetkin yayıncılık 139.

²³⁸ Güncan, Atahan, Ticari İşletmenin Devrinde Alacakların Korunması,2018 6. Baskı s.67.

²³⁹ Eren, Fikret, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 9. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2021, s. 121.

²⁴⁰ Eren, Fikret, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 48.

²⁴¹ Demir, Koray, *Ticari İşletmenin Devrinde Yeni Dönem: Eski ve Yeni Sorunlar*, İÜHFİM, Prof. Dr. Ersin Çamoğlu'na Armağan, 61/2, 2013, s. 114.

İş devir sözleşmesinin tasarruf işlemi mi yoksa taahhüt işlemi mi olduğu doktrinde kararlaştırılamaz. Bu, işletmedeki unsurları devretme yükümlülüğünün tutarlıdır ve sözleşmede aktif unsurların hakkı halefine geçerse tasarruflar gerçekleşmiş sayılır.²⁴²

Ticari devir sözleşmesinin her iki tarafa borç yükleyen hukuki bir işlem olduğu görüşüm²⁴³ bir arada; söz konusu muamelenin bir tarafa, her iki tarafa da uygulanabileceği veya ihlallerden her iki tarafı da sorumlu tutacak şekilde uygulanabileceği yönünde görüşler de bulunmaktadır.²⁴⁴ Ticari işletmenin devrini üstlenen tarafın söz konusu taahhülden doğan devir borcuna karşı; Sözleşmenin diğer tarafının bir fiil ifa edip etmeyeceği konusu, o tarafın istekleri ile sınırlıdır.

TTK'nın 11/3 maddesi gereğince, *“Ticari işletme, içerdiği malvarlığı unsurlarının devri için zorunlu tasarruf işlemlerinin ayrı ayrı yapılmasına gerek olmaksızın bir bütün hâlinde devredilebilir ve diğer hukuki işlemlere konu olabilir. Aksi öngörülmemişse, devir sözleşmesinin duran malvarlığını, işletme değerini, kiracılık hakkını, ticaret unvanı ile diğer fikrî mülkiyet haklarını ve sürekli olarak işletmeye özgülenen malvarlığı unsurlarını içerdiği kabul olunur. Bu devir sözleşmesiyle ticari işletmeyi bir bütün hâlinde konu alan diğer sözleşmeler yazılı olarak yapılır, ticaret siciline tescil ve ilan edilir.”*

Ticari işletmenin devir sözleşmesinin kapsamını belirlemenin aktif bir yolu TBK md. 202'yi tahmin etme nedenini belirlemek içindir²⁴⁵. Bu husus, doktrinde fikir birliğinin olmadığı durumlarda, usul kuralları ve yorum yöntemleri ile Sanatta da yer almaktadır.

İşletmenin tamamının devrinde, işletmenin varlıklarının birlikte varlık ve borç olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşü ile borçların bir kısmının veya tamamının devir kapsamından çıkarılabileceği görüşü işletmenin iki yönünü oluşturmaktadır. Bu iki görüşe ek olarak, devir sözleşmesinden yükümlülüklerin indirilemeyeceği; Ancak, yükümlülüklerin bir kısmının veya tamamının devredilmeyeceği bir sözleşme yapılırsa, sözleşmenin sadece bu kısmının geçersiz olacağını savunan yazarlar da vardır.²⁴⁶ Belirtmek gerekir ki, iş devrinin kapsamına ilişkin doktrinde bir fikir birliği yoktur. Başka bir görüş; Yükümlülüklerin devrin

²⁴² Akıncı, Ziya, *Milletlerarası Tahkim*, s. 31.

²⁴³ Akıncı, Ziya, *Milletlerarası Tahkim*, s. 31.

²⁴⁴ Cengil, M. Fatih, *Ticari İşletmenin Devri*, 1. Baskı, Ankara, Yetkin Yayıncılık, 2018, s. 205.

²⁴⁵ Akıncı, Ziya, *Milletlerarası Tahkim*, s. 165.

²⁴⁶ Acemoğlu, Kevork Borçlar Kanununun 179. Maddesine Göre Malvarlığı veya Ticari İşletmenin Devri, İstanbul, s.1138.

kapsamı dışında olması halinde böyle bir durum sadece devir sözleşmesinin tarafları arasında geçerli olacak ve üçüncü kişilere karşı ileri sürülemez.

Ticari işletmenin malvarlığının aktif ve pasif olarak birlikte devredilmesi gerektiği görüşünün savunucularından olan Yasaman, işletme devir sözleşmesinin geçerliliğini aktif ve pasif tüm varlıkların mülkiyetine bağlı hale getirmiştir.²⁴⁷ Benzer şekilde, *Tuncomağ*, TTK'nın 11/3 maddesi uyarınca, iş devrinin varlık ve yükümlülüklerin eş zamanlı devrini gerektirdiğini ileri sürer. Bu görüşü savunan yazarlar, ticari bir işletmenin devri sonucunda işletmenin borçlarının hukuka uygun olarak yasal halefine intikal ettiğini ileri sürerler.²⁴⁸ Bu görüşün nedenlerinden biri, işletmenin varlıklarının pasif mülkiyet nesnelere rehni olmasıdır. Güvenilirlik teorisine dayalı yazarlar; Bir işletmenin aktif varlıklarının, yükümlülüklerin doğal garantisi olduğunu söylemektedir.²⁴⁹

Ticari işletme varlıklarının devrinde borç bakımından sadece alacaklıların menfaatlerinin zarar göreceğini belirtir. TTK st.Ticari bir işletmede devir 11/3 çerçevesinde yapılır; Tarafların istekleri dikkate alınmaz ve ivedilik nedeniyle, sözleşme taraflarının isteklerine bakılmaksızın borç halefine geçer. Çünkü ticari bir işletmenin varlık ve yükümlülükleri hukuken birbiriyle ilişkilidir.²⁵⁰

TBK yasa koyucu alacak devrinin 2020 yılı itibariyle tarafların ihtiyaçlarına göre yapıldığının bir göstergesi de maddedeki beyan ve bildirim yükümlülüğüdür. Söz konusu kararda, borcun devreden taraf olduğu halefine devri, devir sözleşmesinin üçüncü kişilere ilan ve tebliği ile birleştirilir. Bu işaret ile bağlantılı olarak borç durumu, sözleşmenin konusu ile hukuken ilgili kabul edilemez.

Gerçek bir iş devri durumunda, bir teminat teorisi ortaya koymaya gerek olmadığı kabul edilmelidir. Bir işletme kabul edilebilir bir şekilde devredildiğinde, devreden tarafından alınan satış fiyatı, satılan işletmeye göre işletme varlıklarının gerçeğe uygun değerini değiştirir. Bu durumda rehin teorisini destekleyenler; yükümlülükler sözleşmeden hariç tutularak devredilirse, varlıkların kaybedileceği görüşü haklı görülmez. Öyle ki, varlıkların

²⁴⁷ Poroy, Reha / Yasaman, Hamdi, *Ticari İşletme Hukuku*, 16. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2017, s. 42.

²⁴⁸ Oğuzman, M. Kemal/ Öz, Turgut, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 46.

²⁴⁹ Poroy, Reha / Yasaman, Hamdi, *Ticari İşletme Hukuku*, s. 18.

²⁵⁰ Türk, H. Sami, *Ticaret Ortaklıklarının Birleşmesinde Nevilerin Aynı Olması Koşulu*, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırmaları Enstitüsü, 1986, s. 189.

borçların teminatı olduğu görüşü; Faiz dengesini alacaklı lehine, devreden ve alıcı aleyhine ihlal ettiğini açıklar.²⁵¹.

İş yerinin devri sırasında varlığın pasif kısmı kısmen veya tamamen devir sözleşmesinin dışında tutulursa, pasif kıymetlerin teminattan mahrum bırakılacağı görüşü hâkimdir. Bu değerlendirmeye göre iş devrinin muvazaalı veya alacaklıyı riske atacak şekilde yapılması muhtemeldir. Ancak bu tam olarak asli bir hak değildir; İcra ve iflas hukuku ile çözülmesi gereken bir sorun olarak görülmelidir.²⁵²

Nitekim hem TTK m.11/3 hem de TTK m.202, işletme sahiplerinin işletmelerin hukuki işlemlerinde kolaylık sağlamak amacıyla düzenlenmiştir. Sadece alacaklıları koruma düşüncesiyle hareket etmek, kanun koyucunun amacından ilgili kurallar açısından önemli bir sapmaya neden olacaktır.

TTK m. 11/3, ticaret siciline kayıtlı ticari işletmelerin malvarlığının devrini düzenler. Bu maddeye ek olarak, TTK'nın 202. maddesi uyarınca, tüm işletmeler, aktif ve pasifleri ile birlikte tescil edilmiş olsun veya olmasın devredilebilir. Buna göre; TBC m.202'den borç transferi vardır.²⁵³ Başka bir deyişle, TBK m. 202; Bir ticari işletmenin malvarlığının veya borçlarının bir malvarlığının devrinden ziyade alacaklıların talebi olmaksızın toptan devredilebilmesi ihtimalini ifade eder.²⁵⁴

Bir ticari girişimin devri, yalnızca operatör değişikliği ile sonuçlanmalıdır.²⁵⁵ Bu nedenle, işlem sonucunda iş yerinin devrin konusu kalması gerekir. Bu nedenle bazı varlıklar devire dahil edilmez; ancak işyerinin belirtilen niteliğini kaybetmeyecek şekilde inşa edilmesi şartıyla kabul edilebilir.

b.İstisnai Kıymet Sözleşmeleri

²⁵¹ Arıcı, M. Akif, “Ticaret Ortaklığınca Avukata Vekâlet (Temsil Yetkisi) Verilmesi ve Bu Vekâlete, Organ Temsilcinin Yetkisinin Sona Ermesinin veya Sınırlanmasının Etkisi” s 177-178.

²⁵² Arıcı, M. Akif, “Ticaret Ortaklığınca Avukata Vekâlet (Temsil Yetkisi) Verilmesi ve Bu Vekâlete, Organ Temsilcinin Yetkisinin Sona Ermesinin veya Sınırlanmasının Etkisi” s.178.

²⁵³ Ayhan, Rıza ,Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar ,Ankara, 2022, 15. Baskı Yetkin yayıncılık 125, 126.

²⁵⁴ Poroy, Reha / Yasaman, Hamdi, *Ticari İşletme Hukuku*, s. 42.

²⁵⁵ Arıcı, M. Akif, “Ticaret Ortaklığınca Avukata Vekâlet (Temsil Yetkisi) Verilmesi ve Bu Vekâlete, Organ Temsilcinin Yetkisinin Sona Ermesinin veya Sınırlanmasının Etkisi” s.62.

İthalatı yapılan malla ilgili olarak, ithal etme sürecinin ardından söz konusu malın ücretinde düzeltme gerektiren hallerde (TF düzeltmeleri, royalti ödemeleri gibi), bu düzeltmelerin cezasız uygulanmasına imkân veren kolaylaştırılmış bir yöntemdir.²⁵⁶

İthalatı yapılan malın gümrük değerinin satış fiyatı usulü doğrultusunda yapıldığı şu durumlarda yürütülmektedir;²⁵⁷

a) Gümrük kıymetine ilavesi gereken, fakat ithalatçı ile ihracatçı arasındaki sözleşme nedeni ile ilgili kıymet etmenleri gümrük sorumluluğunun başladığı andan sonra belli olacak mal

b) Konsinye biçimde teslim edilen çabuk bozulabilir mal

c) Elektrik telleri ya da boru kanalları aracılığıyla taşınan ve depolamanın mümkün olmadığı sürekli akış durumundaki mal

ç) Satış mukavelesi üzerinde ücretinin sonradan değerlendirilmesini düşündüren hükümler bulunan mal

Yukarıdaki (a), (c) ile (ç) bağlamlarında açıklanan hallerde sorumluların, söz konusu değer faktörlerinin varlığını işaret eden mukavelelerin onaylı çevirisi ile örneğini gümrük idarelerine teslim etmeleri ve malın gümrük değerinin özel kıymet beyanı içeriğinde hazırlandığını bildirmeleri gerekir.²⁵⁸ Bahsi geçen mukavelelerin onaylı çevirisi ile örneğinin bağlı olduğu serbest dolaşıma giriş beyannamesiyle birlikte teslimi mümkün olduğu gibi, ilgili beyannamelerde ilgi kurulması koşuluyla şirket dosyasına yüklenmesi şeklinde de dahil edilebilir. Bu durumda özel kıymetle beyan edildiğine dair tescillenen serbest dolaşıma giriş beyannamesinin 44 nolu hanesine bilgi yazılması şarttır.²⁵⁹

²⁵⁶ <https://www.vergidegundem.com//makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2017&publicationId=4674847#:~:text=%C4%B0stisnai%20k%C4%B1ymetle%20beyan%2C%20ithal%20edilen,yap%C4%B1lmas%C4%B1n%C4%B1%20sa%C4%9Flayan%20bir%20basitle%C5%9Ftirilmi%C5%9F%20ulsul%C3%BCr> (Erişim Tarihi: 26.06.2022)

²⁵⁷ G.Y. M.53.

²⁵⁸ G.Y. M.53.

²⁵⁹ <https://www.vergidegundem.com//makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2017&publicationId=4674847#:~:text=%C4%B0stisnai%20k%C4%B1ymetle%20beyan%2C%20ithal%20edilen,yap%C4%B1lmas%C4%B1n%C4%B1%20sa%C4%9Flayan%20bir%20basitle%C5%9Ftirilmi%C5%9F%20ulsul%C3%BCr>

İthalat sırasında mevcut belgelerde yazılı değeri esas alarak yapılan istisnai kıymetle beyanda vergi tahakkuku, bahsi geçen değere bağlı şekilde hesaplanan vergilerin ödenmesi sonrasında mal sahibine devredilir.²⁶⁰

Malın gümrük değeri kesinleştikten sonra, en geç bahsi geçen matrah ya da kıymetin bilgisinin alındığı ayı izleyen ayın 26. günü akşamına dek tamamlayıcı beyanın ilgili gümrük idaresine yapılması gerekir.²⁶¹

Tamamlayıcı beyan doğrultusunda incelenen değer daha yüksek ise ilave vergi söz konusu olur. Eğer tersi söz konusu ise yani daha düşükse farka denk olan kıymetin iade olarak alındığının teşviki ile satış mukavelesinin doğrultusunda değer yeniden tespitini zorunlu kılan işleme ilişkin analiz raporu benzeri bir evrakın tasdikli kopyasının teslimi koşuluyla ve gümrük idaresi tarafından yürütülecek denetleme sonucunda bahsi geçen konuların belirlenmesi sonrasında Gümrük Kanunu'nun "geri verme ve kaldırma" kararları kapsamında ilgili verginin iadesi gerçekleşebilir.²⁶²

Tamamlayıcı beyanın teslim edildiği tarihte tamamlayıcı bildirimle isabet eden ithalat vergileri açısından zamanaşımı başlamış olur. 6183 sayılı sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca vaktinde verilmeyen tamamlayıcı beyanlar sebebiyle vaktinden ödenmemiş olan gümrük vergileri için malın serbest dolaşıma dahil oluşuyla ilişkili beyannamenin tescil tarihinden itibaren tespit edilen gecikme zammına uygun şekilde gecikme faizi tahsil edilir ve bahsi geçen yasanın 241. maddesinin 1. fıkrasına göre işlem yapılır.²⁶³

İthalat sürecindeki buna konu olan mal için ödenecek royalti meblağı belirlenmediğinden, ithal eden tarafın herhangi bir royalti beyanı oluşturmaması, onun yerine beyannamenin 44 numaralı kısmında "royalti sonradan beyan edilir" ya da "royalti ödemesi istisnai değere göre sonradan beyan edilir" yazısını ekleyerek ithalat derecesini tamamlaması gerekir. İthalatçı tarafın satış gelirinin net halde açıklanmasının ardından yurtdışına belli dönemlerde aktarılan royalti bedellerini gümrük idaresine iletilen dilekçe aracılığıyla beyan ederek bu değere karşılık gelen vergilerin tamamlayıcı beyan yapılarak ödenmesi gerekir.²⁶⁴

²⁶⁰ <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1020217>

²⁶¹ <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1020217>

²⁶² <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/03/20060325-5.htm>

²⁶³ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/03/20060325-5.htm> (Erişim Tarihi: 27.06.2022)

²⁶⁴ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/06/20140628-7.htm> (Erişim Tarihi: 27.06.2022)

3.2.1.Dış Ticarete Satış Sözleşmeleri

İki kişinin karşılıklı anlaşması neticesinde bir tarafı alacaklı, diğer tarafı borçlu ya da tarafların her ikisini de hem alacaklı, hem de borçlu ilan eden ya da kabul eden hukuki muameleler sözleşme olarak adlandırılır.²⁶⁵ Türk Borçlar Kanunu (BK)'nın 1. maddesi gereğince, “iki taraf karşılıklı ve birbirine makul biçimde isteklerini beyan ettikleri takdirde, sözleşme tamam durumdadır”. Sözleşmenin doğması için tarafların, sözleşmenin esaslı sayılan faktörleri ²⁶⁶ konusunda, birbirlerine uygun şekilde ve karşılıklı olarak irade beyanında bulunmaları gerekir.²⁶⁷ Mukavelenin kuruluşunun tamamlanması için, doğrudan doğruya tüm tarafların iradelerinin olması gerekir.²⁶⁸

Tarafların uygun niyet beyanları yoksa bağlayıcı bir sözleşme yapılamaz. Öte yandan, sözleşme yapılırken tarafların iradelerinin içerik ve şeklinin tarafların iradeleriyle uyumlu olması gerekir. Taraflar, kanunun bağlayıcı kararları, kişilik hakları, kamu düzeni ve genel ahlak, sözleşmenin konusu, türü, şekli ve içeriği dikkate alınarak; Birbirlerini makul irade ifadeleriyle tanımlayabilirler.²⁶⁹ Bu ifade özgürlüğü, sözleşmenin taraflarına, birbirleriyle ilgili makul bir irade beyanı ile sözleşmeye uygulanacak hukuku belirleme fırsatı veriyor mu? Bir görüşe göre, sözleşme taraflarının hukuku seçme özgürlüğü, “uluslararası unsurlu anlaşma” kavramıyla tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle, antlaşmaya uygulanacak hukuku seçme özgürlüğü için antlaşmanın uluslararası bir unsur içermesi gerekir.²⁷⁰ Bir başka görüşe göre, yabancı unsur içermeyen andlaşmalarda, andlaşmanın tarafları, iç hukukun emredici hükümleri dışında tam bir hareket özgürlüğüne sahiptir. Bu nedenle taraflar dilerlerse yabancı unsur içermeyen sözleşmelerinde iç hukukun emredici hükümleri dışında kalan tüm konularda yabancı maddi hukuku uygulayabilir ve uygulayabilirler. Diğer bir deyişle, yabancı unsur

²⁶⁵ Oğuzoğlu, Hüseyin Cahit, *Borçlar Hukuku Umumi Hükümler*, Ankara, 1941, s. 47.

²⁶⁶ Eren, Fikret, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s.16.

²⁶⁷ Akipek, Şebnem, “Mesafeli Sözleşmelerde Tüketicinin Korunması Hakkında Avrupa Birliği Direktifi ve Türkiye'nin Uyumu” s,16.

²⁶⁸ Esener, Turhan Mesafeli Sözleşmelerde Tüketicinin Korunması Hakkında Avrupa Birliği Direktifi ve Türkiye'nin Uyumu s.245.

²⁶⁹ Oğuzman, M.Kemal , Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 34.

²⁷⁰ Tekinalp, Gülören,: *Milletlerarası Özel Hukukta Bağlama Kuralları*, 7.Baskı (Bağlama Kuralları), İstanbul 2002, s.281-282; aynı yönde görüş için bkz. Uluocak Nihal.: *Milletlerarası Özel Hukuk Dersleri*, İstanbul 1989: “ Türk MÖHUK’unda sözleşmenin yabancılik unsuru içermesi gerektiği kanısında oldukları, zira MÖHUK’un 1. maddesinde, yabancılik unsuru taşıyan işlem ve ilişkilerde uygulanacak hukukun bu kanunla düzenlendiği ifade edildiğini, sözleşmenin taraflarının vatandaşlığı, ikametgahı, sözleşmenin yapıldığı veya ifa edildiği ya da malın bulunduğu yer, hizmetin yapıldığı yer ititbarıyla davanın görüldüğü ülke açısından yabancılik unsuru içermesi aranmaktadır. Bu nedenle tarafların hukuk seçiminin tek başına sözleşmeye yabancılik unsuru katması mümkün değildir.”.

içermeyen sözleşmelerde tarafların yabancı hukuk seçimi geçersiz sayılmayacak ve iç hukuk alanında özgür irade çerçevesinde faaliyetine devam edecektir.²⁷¹

Bu konudaki bir başka açıklamaya göre, sözleşmede uygulanacak hukuku seçmek için yabancı bir unsurun bulunmasına gerek yoktur. Akit taraflar yabancı hukuku seçtiğinde, bu sözleşme yabancı faktörlü bir sözleşme haline gelir.²⁷² Başka bir ifadeyle, sözleşmenin yabancılık unsuru tarafların hukuk seçimi konusundaki iradelerine bırakılmıştır. Bundan dolayı hukuk seçimi ile yabancı faktör taşıyacak olan bu sözleşme, 12.12.2007 tarih ve 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun (MÖHUK)²⁷³'un 1. maddesinin uygulama alanına girmektedir. MÖHUK madde 24'te sözleşmenin yabancılık faktörü taşıması gerektiği konusunda bir sınırlama da yoktur.

Hukuk tercihinin Yargıtay'a göre gerçekleşebilmesi için borç ilişkisi, yabancılık faktörü içermelidir. Anlaşmazlığın meydana geldiği borç ilişkisinde tarafların her ikisinin de ya da yalnızca bir tarafın yabancı olması ya da ya da borç ilişkisinin yabancı ülkede oluşması ya da icra yeri ya da mukavele konusunun yabancı ülkede yer alması ya da mukavelenin gerçekleştiği yerin yabancı bir ülke olması, borç ilişkisi için uygulanacak yasaların yabancı bir hukuka ait olması şeklinde herhangi bir yabancılık durumunun varlığı gerekir.²⁷⁴ Tarafların yabancı faktör içermeyen sözleşmelerine, yabancı hukukun uygulanmasını kararlaştırmaları, sözleşmeyi de yabancı faktörlü bir hukuki bağlantı durumuna getirir.

1980 tarihli Sözleşmeden Doğan Borçlara Uygulanacak Hukuk Hakkında Roma Konvansiyonu²⁷⁵ (Roma Konvansiyonu)'un 3/3 maddesi temel alındığında, hukuk seçimi ile

²⁷¹ “İsviçre ve Avusturya hukuklarında, tarafların aralarındaki akdi ilişkiye uygulanmak üzere yabancı bir hukuku seçebilmeleri için, bu akdi ilişkinin mutlaka bir yabancı unsur içermesi gerektiği kabul edilmektedir. Tarafların saf dâhili akitlerine yabancı bir hukukun uygulanması yönündeki iradeleri, milletlerarası unsurun varlığı için yeterli değildir. Alman hukukunda ise konu tartışmalıdır. Tartışmaların kaynağını EGBGB m. 27/3(EVÜ m. 3/3)'de yer alan hüküm teşkil etmektedir. Bu hükme göre, seçim yabancı bir mahkemenin yetkilendirilmesine ilişkin anlaşma ile birlikte olup olmadığına bakılmaksızın, bu devletin hukukuna göre sözleşme ile bertaraf edilemeyecek olan ve emredici hükümler olarak adlandırılan hükümlerine dokunulamaz. Bu hükümden hareketle iki farklı görüş ortaya çıkmıştır. Bir görüşe göre, akitler bakımından yabancı bir hukukun seçilmesi durumunda, bu seçim sözleşmesi dâhili hukukun emredici hükümlerinin uygulanmasına hâlel getirmez; bu hükümler yine bu akdi ilişki için geçerli kalmaya devam eder. Diğer bir görüşe göre ise, EGBGB(EVÜ)'de yer alan bu hüküm karşısında artık saf dâhili akitler bakımından da taraflara kanunlar ihtilafı manasında hukuk seçimi serbestisi tanınmıştır.”; aynı yönde görüş için bkz. Esener Turhan, s. 482:.

²⁷² Nomer, Ergin./Şanlı, Cemal,: *Devletler Hususi Hukuku*, 16. Baskı, İstanbul 2008, s. 307; Çelikel, Aysel, MÖH, s.252.

²⁷³ RG. 12.12.2007, S.26728.

²⁷⁴ Yargıtay HGK, 06.05.1998 T., 1998/12-287 E., 1998/325 K., (04.03.2021).

²⁷⁵ (06.04.2021): “80/934/EC: Konvansiyon 19 Nisan 1980 yılında Roma’da yayımlanmasından sonra 9 Avrupa Birliği üyesi ülke tarafından Konvansiyon onaylandı ve 1 Nisan 1991’de yürürlüğe girdi. Bu Konvansiyon

tarafların sözleşmeye yabancılık faktörü verebileceği neticesine ulaşabilir. Konvansiyona göre taraflar yabancı hukuku seçmişlerse, bu seçim yerli olmayan bir mahkemenin tercihi ile sonuçlansın ya da sonuçlanmasın sözleşmenin başka tüm faktörleri bağlı olduğu ülkenin müdahaleci kurallarını yok sayamaz. Diğer bir ifade ile Konvansiyon, seçilen hukuk ile bütünüyle iç hukuka ait sözleşmenin yabancı faktörlü sözleşme durumuna gelebileceğini kabul etmiştir. Fakat bu seçimin iç hukukun emredici kurallarını ortadan kaldıramayacağını kabul etmiştir. Böylece, konvansiyon, hukuk seçimi ile iç hukukun engelleyici kurallarından kaçmayı önlemiş ve “forum shopping”²⁷⁶, e mâni olmuştur.²⁷⁷

Kanaatimizce yabancı faktör sözleşmeleri yoluyla gönüllü olarak seçtikleri hukuk, sözleşmeyi yabancı faktör sözleşmesine çevirmektedir.

Yabancı öge barındıran mukavelelerde bireyler mukaveleye uygulanacak hukuku belirlemekte serbesttir. Makul bir bağlantı veya olay, bir veya daha fazla yabancı yasal emir ile müzakere sürecindeyse, yabancı bir faktör taşır.²⁷⁸ Yabancı unsur şöyle görünebilir: “Akit taraflar aynı ülkede ikamet etseler bile farklı uyruklara sahip olabilirler ve akit taraflar aynı uyruktan olsalar bile farklı ülkelerde ikamet edebilirler. Ödeme yabancı bir ülkede yapılır, ancak vatandaşlık, ikamet edilen ülke ve sözleşmenin konusu aynıdır.”²⁷⁹

Uluslararası özel hukuktaki yeni eğilimler de yabancı bir faktör ile uluslararası bir faktör arasında ayırım yapmaktadır.²⁸⁰ Dış faktörleri etkilemeyen ancak uluslararası ticaretin faydaları ile ilişkilendirilen anlaşmaların uluslararası anlaşmalar olarak kabul edildiği savunulmaktadır.²⁸¹ Her ne kadar, yabancı faktör ve uluslararası faktör arasında ayırım yapmak zor da olsa²⁸², uluslararası faktör daha sınırlı bir manada kullanılır. Bunun nedeni, uluslararası faktörün nesnel kriterlerle belirlenmesidir. Ancak, dış faktör hem sübjektif hem de objektif kriterler tarafından belirlenir. Ayrıca uluslararası faktörlü her sözleşme yabancı

Avrupa Birliği'ne katılan yeni üyeler tarafından da imzalandı. 1998 yılında Avusturya, Finlanda ve İsveç Konvansiyonu imzaladığı zaman Konvansiyonun yeni düzenlenmiş şekli Avrupa Birliği Resmi Gazetesinde yayınlandı ve en son şekli 2005 yılında düzenlendi”.

²⁷⁶ Nomer, Ergin / Şanlı, Cemal, *Devletler Hususi Hukuku*, s. 12.

²⁷⁷ Ekşi, Nuray, *Roma Sözleşmesi*, s.72.

²⁷⁸ Nomer, Ergin / Şanlı, Cemal, *Devletler Hususi Hukuku*, s. 5.

²⁷⁹ Doğan, Vahit, *İş Akdinden Doğan Kanunlar İhtilafı Alanında Bağlama Kuralının ve Sınırlarının Tespiti*, s. 31.

²⁸⁰ Şanlı, Cemal, *Milletlerarası Ticari Tahkimde Esasa Uygulanacak Hukuk*, s. 5.

²⁸¹ Çelikel, Aysel / Erdem, B.Bahadır, *Milletlerarası Özel Hukuk*, s.252.

²⁸² Nomer, Ergin / Şanlı, Cemal *Devletler Hususi Hukuku*, s. 5.

faktörlü sözleşme olmasına rağmen, yabancı faktörlü her sözleşme uluslararası faktörlü sözleşme olamaz.²⁸³

Bir anlaşmanın uluslararası bir unsur içermesinden ne anlaşılmalıdır? Uluslararası bir faktör kavramını tam olarak tanımlamak mümkün olmamakla birlikte, bu kavramın yorumlanmasına ilişkin kriterler, durumlar ve koşullar her hukuk düzenine göre farklılık göstermektedir.²⁸⁴ Üstelik bazı uluslararası anlaşmalarda²⁸⁵, anlaşmanın kapsamı içerisine uluslararası faktörlü sözleşmelerin dâhil olduğu açıklanmasına rağmen, uluslararası faktörlü sözleşme kavramı belirtilmemiştir.²⁸⁶

Dış ticaret faktörlü mukavele terimini ortaya koyan klasik görüşte, mukavelenin tarafları farklı vatandaşlığa veya farklı ülkelerdeki meskenlere ya da alışılmış ikametgâha sahipseler ya da mukaveleye konu olan “ödemeler”, “hizmet” veya “şey” ülke hudutlarını geçiyorsa, sözleşme uluslararası genişliğe sahiptir²⁸⁷. Lakin gelişen milletlerarası ticari bağlar sebebiyle, klasik görüş yeterli olmamıştır. Bu durumdaki yeni yönelimler, mukavelenin iktisadi tarafını öne çıkarmakta ve milletlerarası ticari faaliyetlerin fayda sahasına dâhil olan mukaveleleri, yabancılık faktörü bulundurmasalar bile milletlerarası faktörlü mukavele şeklinde kabul edilmektedir.²⁸⁸ Böylece, uluslararası faktörlü sözleşmelerin belirlenmesi konusundaki ölçütlerin bazıları, mukaveledeki yabancı bağlantı noktalarından hareket etmekteyken, diğer kısmı ise mukavelenin iktisadi boyutunu ve milletlerarası ticaretteki yerinden yola çıkmaktadır.

Sınır ötesi ticaret süreçlerinde satıcı, sözleşme şartlarına uygun olarak hizmeti veya malı alıcıya teslim eder ve alıcı, hizmet veya malın bedelini satıcıya öder. Uluslararası ticaret süreçlerinin ilk aşamasında, alıcı ve satıcı, belirli bir hizmet veya ürünün değişimi durumunda buluşup amaçlarını açıklar.²⁸⁹

²⁸³ Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*.

²⁸⁴ Doğan, Vahit, *İş Akdinden Doğan Kanunlar İhtilafı Alanında Bağlama Kuralının ve Sınırlarının Tespiti*, s.30; Şanlı, Cemal /Ekşi, Nuray, *Uluslararası Ticaret Hukuku*, s.5.

²⁸⁵ Ekşi, Nuray, *Roma Sözleşmesi*, s.60: “1955 tarihli Milletlerarası Satışlara Uygulanacak Hukuk Hakkında La Haye Konvansiyonu, 1958 tarihli Acentalık Hakkında Konvansiyon Tasarısı, 1985 tarihli Milletlerarası Satım Sözleşmelerine Uygulanacak Hukuk Hakkında Konvansiyon”.

²⁸⁶ Şanlı, Cemal, *Tahkime Uygulanacak Hukuk*, s.29; Ekşi, *Roma Konvansiyonu*, s.61.

²⁸⁷ Şanlı, Cemal, *Tahkime Uygulanacak Hukuk*, s.30; Turhan, *Milletlerarası Sözleşmelerde Yabancı Para Kayıtları*, s.6.

²⁸⁸ Şanlı, Cemal, *Tahkime Uygulanacak Hukuk*, s.30.

²⁸⁹ Oğuz, Arzu, *Lex Mercatoria*, s.97.

Son zamanlarda, dış ekonomik uygulamada standart sözleşme biçimleri yaygınlaştı. FIDIC (Uluslararası Müşavir Mühendisler Federasyonu) standart sözleşmelerinin uluslararası inşaat sektöründeki yaygınlığı, inşaat sektöründe etkinliğini gösteren ilgili kuralların tüccarlar arasında kabul edildiği ve kabul edildiği düzeye henüz ulaşmamıştır.²⁹⁰

Birden fazla standart iş sözleşmesinin bulunması, bu standart sözleşmelerde ortak özelliklerin bulunmasını zorlaştırmaktadır. Ayrıca model anlaşmaların varlığı, zayıf tarafı koruma fikrini oluşturmuştur. İyi niyet kuralı kapsamında, bu tür model sözleşmeler dış ticaret hukuku temelinde kontrol edilebilir.²⁹¹

Sözleşme müzakerelerinde bir diğer anlaşma ise maliyet paylaşım anlaşmalarıdır. Uluslararası ticari sözleşmeler, müzakere sürecinde toplantı düzenlenmesi, tercüman ve avukat gibi maliyet paylaşımı gibi uzun ve karmaşık müzakerelere yönelik anlaşmalar, tarafların menfaatlerini dikkate alır.²⁹²

3.2.1.1.Dış Ticarete Satış Sözleşmelerinde Ödeme Biçimi

Uluslararası ticari faaliyetlerde ürün ücretlerini ödeme biçimiyle yöntemleri, iç mevzuat bakımından direkt olarak ülkenin kambiyo ve banka mevzuatıyla ilgili mevzuatın emredici kararlarına uygun olarak meydana gelir.²⁹³ Türk hukukunda, 1567 sayılı ve 20.02.1930 tarihli Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun'un yetkilendirmesine uygun olarak Bakanlar Kurulu'nca çıkarılan 32 sayılı Karar, ekleri ve değişiklikleri ile 99-32/24 sayılı Tebliğ²⁹⁴ hükümlerine göre; ihracat bedelleri, peşin ödeme, kabul kredili ödeme, belgeye karşılık ödeme ve akreditifli ödeme biçimlerinden birine göre ülkeye getirilerek özel bir finans kuruluşuna ya da bankaya aktarılır. Alıcıdan sağlanan ön finansman kredisi nakit döviz yerine sayılmakla birlikte döviz akışı da nakit şekilde sağlanır. Bununla birlikte, ihracatta ödeme biçimleriyle alakalı yöntem ve temeller, Merkez Bankası yönünden açıklanır.²⁹⁵

²⁹⁰ Akıncı, Ziya, *Milletlerarası Tahkim*, s. 31.

²⁹¹ Oğuz, Arzu *Lex Mercatoria*, 2004, Ankara, s.100.

²⁹² Doğan, Vahit, *İş Akdinden Doğan Kanunlar İhtilafı Alanında Bağlama Kuralının ve Sınırlarının Tespiti*, s. 88.

²⁹³ Erüreten, B. Mazhar, *Açıklamalı uygulamalı içtihatlı dış ticaret hukuku*, 1991, İstanbul, Beta Basım, s.320.

²⁹⁴ RG. 04.12.1999 – 23896 “*Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin 91- 32/5 Sayılı Tebliğde Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ* (Tebliğ No.99-32/24)”.

²⁹⁵ Şanlı, Cemal / Ekşi, Nuray, *Uluslararası Ticaret Hukuku*, s.75.

Milletlerarası ticari faaliyetlerin önemli bir kısmı, uluslararası özellikli ticari satış mukaveleleriyle sağlanır. Bu tarzda satış mukavelesi taraflarının genellikle ayrı ülkelerde yer almaları, ileri tarihlerde ortaya bazı yorum ayrılıkları ve uyuşmazlıkların çıkmasına yol açar. Bu durumun önüne geçmek amacıyla, 1936 yılında UTO (Uluslararası Ticaret Odası), Incoterms ismiyle bazı terimlerin değerlendirmesini kapsayan bir düzenleme hazırlamıştır.²⁹⁶ Incoterms (International Commercial Terms) Uluslararası ticari terimler anlamına gelmektedir ve dış ticaretle gerçekleşen satışlarda eşyaların nakli ve teslim şekillerini bildiren terimleri yorumlama amaçlı kurallar dizisi şeklinde açıklanabilir.²⁹⁷ Hızlı ve güvenli bir dış ticaret sürecinin oluşmasına katkı sağlamak, Incoterms'ün temel amacıdır.

Uluslararası ticari sözleşmelerin tarafları, bu sözleşmeyi genel olarak ve belirli hükümler de dâhil olmak üzere belirli bir hukuk düzenine göre savunabilirler. Tarafların hukuka ve düzene uyması, sözleşmenin genel kapsamını ve yasallığını belirler.²⁹⁸ Tarafların sözleşmeye uygulanacak hukuku belirlemede özgür olmaları, milletlerarası özel hukukta “irade özerkliği”nin varlığını açıklamaktadır.²⁹⁹ Türk hukukunda MÖHUK m. 24/I uyarınca, “Sözleşmeden meydana gelen borç bağlantıları tarafların açık olarak seçtikleri hukuka bağımlıdır”. Bu karara göre, mukaveleye uygulanacak hukuku saptarken taraf çıkarlarına üstünlük verilmiştir.³⁰⁰ Sözleşmenin tarafları, sözleşmeye uygulanacak hukuk olarak çıkarlarına en uygun hukuku belirleyeceklerdir. Mukaveleler sahasında tarafların arasında tüzel açıklığı ve güvenliği sağlayan, yani tarafların çıkarı doğrultusunda davranan en elverişli yasayı gene taraflar kendileri açıklayacaklardır.³⁰¹ Hatta uluslararası ticari sözleşmelerde sözleşmeye uygulanacak hukukun sözleşmenin taraflarınca önceden öngörülebilir olması mukavele taraflarının belirlenen yasaya yaraşır şekilde borçlarını yerine getirmelerine imkân vermiş ve sözleşme bağlantısında beklenmeyen durumlarla karşılaşılmasını engellemiş olur.³⁰²

Taraflar yasa tercihleri, mukavelede düzenlenmeyen maddelerde mukavelede ortaya çıkan boşlukları dolduracaktır. Bu durumuyla yasa tercihi, bireylerin birbirlerine olan istikrar

²⁹⁶ Erdem, H.Ercüment, *Incoterms 2000*, Prof. Dr. Hayri Domaniç'e Armağan, İstanbul, 2001, s.179.

²⁹⁷ Erdem, H.Ercüment, *Sif Satışlar*, İstanbul, 1999, s.14.

²⁹⁸ Şanlı, Cemal, *Akitlerin Hazırlanması*, s.41.

²⁹⁹ Schöenberger, R. Walter, *Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil ohne ausservertragliches Haftpflichtrecht*, Band I, 9. Aufl., Zürich, Schulthess, 2008. s. 303.

³⁰⁰ Doğan, Vahit, *Akreditif*, 4. Baskı, Ankara, Savaş Kitabevi, 2016, s.141.

³⁰¹ Nomer, Ergin / Şanlı, Cemal, *Devletler Hususi Hukuku*, s.306.

³⁰² Doğan, Vahit, *Akreditif*, s.142.

ve güvenini mümkün kılacak ve gelecekte oluşması mümkün olan uyuşmazlıkların ortadan kaldırılmasında temele uygulanacak şartları açıklayacaktır³⁰³.

Mukavelenin taraflarınca tercih edilen hukukla mukavelenin kararları içinde uyum olması gerekir. Zira mukaveleye uygulanacak yasa tercihi, mukaveleyi buyurucu şartları da içerecek şekilde bir yasal düzenine bağlıdır. Böylece, mukavele metniyle tercih edilen yasanın buyurucu kuralları arasında oluşacak uyumsuzluk halinde tercih edilen yasanın buyurucu kurallarına ters mukavele hususları hükümsüzdür. Bireylerin herhangi bir yasa sistemini ön görmeden mukaveleyi yazıyla anlatmaları ve yasa tercihiinde bulunmaları bu problemin meydana gelmesine sebep olur.³⁰⁴ Bu durumda, mukavelenin henüz başlangıç bölümünde, mukaveleye egemen olacak yasa bireyler tarafından belirlenmeli ve buna uygun şekilde mukavele kararları hazırlanmalıdır.³⁰⁵

Türk hukuku, hukuk seçiminin MÖHUK m. 24/1 uyarınca açık veya örtülü biçimde yapılacağını onaylanmıştır.³⁰⁶ Bunun dışında taraf isteklerinden bağımsız bir hukuk seçimi türü olarak, varsayım taraf isteklerince hukuk seçiminin yapılabileceği öğretide onaylanmaktadır³⁰⁷.

Taraflar mukavelede kullanılacak yasaları, asıl mukavelede ya da mukaveleye bağlı olmadan ayrı bir mukavele ile ya da mahkemede açıklayarak yapabilirler³⁰⁸. Diğer bir ifadeyle bireyler yasa tercihlerini düzenlenen milletlerarası ticari mukaveleye bir kural şeklinde ekleyebilirler ya da bireyler yasa tercihlerini bağımsız diğer bir mukavele şeklinde hazırlayabilirler. Bu durumlar haricinde, yasa tercihi, mukavele taraflarından herhangi birinin mukavele sebebiyle oluşan bir sorunu belli bir mahkemeye taşıması ve karşı tarafın bu duruma karşı çıkmaması biçiminde meydana gelebilir³⁰⁹.

Mukavelenin tarafları, açık istekleri ile hukuk seçimi yapmaları için, istekleri açık ve kararsızlığa yer vermeyecek bir biçimde olmalıdır. Roma Sözleşmesi m.3/I'e göre, yapılan hukuk seçimi açık ve elverişli kesinlikte anlaşılacak biçimde sözleşmede düzenlenmiş

³⁰³ Şanlı, Cemal, *Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*, s.41.

³⁰⁴ Şanlı, Cemal, *Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları* ası, s.42; Şanlı / Ekşi, *Uluslararası Ticaret Hukuku*, s.29.

³⁰⁵ Mousseron, M.Jues, *Technique Contractuelle*, Paris, 2005. s.139; Fox, s.131.

³⁰⁶ Nomer, Ergin / Şanlı, Cemal, *Devletler Hususi Hukuku*, s.309.

³⁰⁷ Doğan, Vahit, *Akreditif*, s.142; Doğan, *İş Akdinden Doğan Kanunlar İhtilafi Alanında Bağlama Kurallarının ve Sınırlarının Tespiti*, s.18.

³⁰⁸ North, S.Peter./ Fawcett, James, *Cheshire and North's Private International Law*, 3. Baskı, 2004, s.449-450.

³⁰⁹ Schönerberger, Walter, s.307; Doğan, Vahit, *Akreditif*, s.142.

bulunmalıdır. Tarafların hukuk tercihi koşulu üzerinde uzlaştıkları açık bir biçimde ortaya konmaktadır³¹⁰.

Türk hukukunda da açık irade beyanı ile hukuk seçimi, MÖHUK m.24/I'de tescillenmiştir. Uluslararası boyutlu sözleşmenin düzenlenmesinde taraflar yapacakları hukuk tercihi konusunda bilinçli olmalı, ilerde çıkacak olası uyuşmazlıkların seçtikleri hukukla çözülmesi isteklerine sahip olmaları gerekir. Hatta taraflar bu isteklerini kararsızlıklara ve yoruma ihtiyaç bırakmadan belirtmelidirler.³¹¹

Hem Türk hukukunda hem de çeşitli bazı milletlerarası anlaşmalara göre açık irade beyanı ile hukuk tercihi yapılabileceği gibi kapalı irade beyanı ile de hukuk tercihi yapılabileceği onaylanmaktadır³¹². Mukavele için tercih ettikleri hukuk açık olarak anlaşılmıyorsa dahi, bir hukuk seçimi yapma istekleri mukavelede tespit edilebiliyorsa, hukuk seçimi kapalı olarak yapılmış neticesine ulaşılabilir³¹³. Kapalı irade beyanı ile hukuk seçiminde, sözleşmeye uygulanacak hukuk hakkında tarafların istekleri bulunur. Lakin tarafların iradesi açık bir biçimde karşımıza çıkmaz. Bir görüşe göre kapalı irade beyanı ile hukuk seçiminden, “tarafların belli bir hukuku sözleşmeye bağlı uygulamak istedikleri, bu konuda bilinçli oldukları, yalnızca isteklerini açıkça belirttikleri” anlaşılır³¹⁴.

Mukavelede geçen hukuki kuruluşlar ile deyimlerin belli bir yasayla ilintili olması, sürekli aynı yasalardaki adet ve örf temeline dayanıyor olması ile tarafların bu durum hakkında bilinç sahibi olmaları kapalı iradenin varlığı için gerekir³¹⁵. Kapalı irade beyanı ile hukuk seçimi yapıldığının belirlenmesi yönünden, objektif ve sübjektif iki koşulun bulunması gerekir. Tarafsız koşul, tarafların kapalı istekleri ile yetkili hukuku seçtiklerinin “yeterli güvenlikte” algılanmasıdır. Taraflı koşul, tarafların hukukun tatbiki konusunda isteklerinin

³¹⁰ Doğan, Vahit, *Avrupa Birliği Bünyesinde Akti Borç ilişkilerine Uygulanacak Hukuka Dair Roma Sözleşmesi ve Türk Hukuku*, Prof. Dr. Halil Cin'e Selçuk Üniversitesinde 10. Hizmet Yılı Armağanı, 1995, s.467.

³¹¹ Nomer, Ergin / Şanlı, Cemal, *Devletler Hususi Hukuku*, s.309; Fox, s.131.

³¹² Doğan, Vahit, *İş Akdinden Doğan Kanunlar İhtilafı Alanında Bağlama Kuralının ve Sınırlarının Tespiti*, s.18.

³¹³ Aybay, Rona / Dardağan, Esra, *Uluslararası Düzeyde Yasaların Çatışması (Kanunlar İhtilafı)*, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi, 2004, s.230; Nomer, Ergin/ Şanlı, Cemal, *Devletler Hususi Hukuku*, s.309; Doğan, *Akreditif*, s.18; Seviğ, s.492

³¹⁴ Tekinalp, Gülören, *Yeni Alman ve İsviçre Milletlerarası Özel Hukuk Kanunlarında Akti Borç Statüsü ve Türk Kanunu*, Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, 8, 2011, s.60.

³¹⁵ Tekinalp, Gülören, *Milletlerarası Özel Hukuk Bağlama Kuralları*, s.284; Doğan, *Akreditif*, s.143: “Zımnî iradenin varlığının tespiti bakımından aranan emareler, genellikle objektif bağlama kurallarına göre yetkili hukukun tespitinde esas alınan, sözleşmenin en sıkı irtibat halinde bulunduğu ülke hukukunun tespiti bakımından aranan emarelerle uyumludur”.

bulunması gerekir³¹⁶. Kapalı irade beyanı ile hukuk seçiminin varlığı için bazı belirtilerin bulunması gerekir. Mesela, belli bir hukuki sistem ile işletildiği bilinen klasik bir biçimin uygulanması³¹⁷, belli bir yerde ikamet eden hakemlerin seçimi, sözleşmede bulunan yabancı para birimi³¹⁸, yetki anlaşmasının varlığı, belli bir uzlaşma yerinin varlığı, sözleşmede belirli bir hukuk sisteminin belirli kararlarına yapılmış gönderme bulunması, tarafların ortak ikametgah veya alışılmış adrese sahip olması, taraflar arasındaki mukaveleden dolayı oluşan ve açık bir şekilde hukuki seçimi kapsayan diğer bir mukaveleden oluşu veya taraflar arasındaki mukaveleden dolayı oluşan ve alenen hukuki seçim barındıran bir yöntemin oluşu, sözleşmeye bağlı oluşan işlemlerini belli bir hukuk düzeninin kararlarına göre yapmaları, sözleşmenin yerine getirilmesi için belli bir yerin belirlenmesi, kapalı irade beyanı ile hukuk seçimi yapıldığının belirtileri mümkün olur³¹⁹. Bu belirtiler, tek başlarına belli bir ülke hukukunu görevlendirmek için yeterli olmamakla birlikte tamamının veya bir bölümünün bir arada bulunması zımni hukuk seçimini gösterebilir. Fakat bu belirtilerin birden fazla hukuku göstermesi olanaklıdır. O halde, en güçlü belirtinin dikkate alınması gerekmektedir³²⁰.

Türk hukukunda, kapalı irade beyanı ile yapılan hukuk seçimi, MÖHUK m. 24/1 kararına göre, onaylanmıştır. Bu karar gereğince, “Sözleşme kararlarından veya durumun koşullarından kararsızlığa imkân bırakmayacak biçimde açık olan hukuk seçimi kabul edilebilir³²¹”.

Varsayımsal hukuk tercihi, hukuk seçimi özelliğinde, farazi bir iradeye dayanır. Bu varsayım iradeye göre, sözleşmenin tarafı olarak, akıllı, makul ve dürüst bir şahıs olarak, bu anlaşmaya uygulanması için hangi hukuku seçecekler ise, mukavele o hukuka tabi olmaktadır. Bu varsayımsal yaklaşımda, tarafların açık veya kapalı iradeleri yer almamaktadır. Bu yaklaşımda hâkim veya hakem, kendisini sözleşme taraflarının yerine koyarak hüküm verir³²².

³¹⁶ Doğan, Vahit, *Akreditif*, s.143.

³¹⁷ Doğan, Vahit, *Avrupa Birliği Bünyesinde Akti Borç ilişkilerine Uygulanacak Hukuka Dair Roma Sözleşmesi ve Türk Hukuku*, s.467.

³¹⁸ Tiryakioğlu, Bilgin, *Taşınır Mallara İlişkin Uluslararası Unsurlu Satım Akitlerine Uygulanacak Hukuk*, Ankara, AÜHF. Döner Sermaye Yayınları, 1996. s.30: “İsviçre Federal Mahkemesi’ne göre, borcun İsviçre Frangı üzerinden İsviçre’de ödeneceğine dair hüküm tek başına örtülü hukuk seçiminin kesin bir kanıtı değildir. Ancak bir satım akdinde tarafların 1893 tarihli İngiliz Sale of Good Act adlı kanuna gönderme yapması, İngiliz hukukunun seçimi anlamına gelebilir”

³¹⁹ Tekinalp, Gülören, *Milletlerarası Özel Hukuk Bağlama Kuralları*, s.262; Nomer / Şanlı, *Devletler Hususi Hukuku*, s.310; Doğan, Vahit, *Akreditif*, s.143.

³²⁰ Doğan, Vahit, *İş Akdinden Doğan Kanunlar İhtilafı Alanında Bağlama Kuralının ve Sınırlarının Tespiti*, s.23.

³²¹ Nomer, Ergin / Şanlı, Cemal, *Devletler Hususi Hukuku*, s.309.

³²² Doğan, Vahit, *Akreditif*, s.146.

Türk hukuku ve karşılaştırmalı hukukta, tarafların hukuk seçimi hususunda açık veya kapalı isteklerinin bulunmaması boyutunda, objektif bağlama kaidesinden hareket ederek yetkili hukukun belirlenmesi yoluna gidilir.

Milletlerarası özellikli mukavelelerde hukuk seçiminin açık irade beyanı ile yapılması gelecekte oluşabilecek anlaşmazlıkların önlenmesini ayrıca gelecekte oluşan anlaşmazlıkların çözümünde daha az masraf yapılmasını ve yargılamanın kısa sürmesini elde edecektir.

Milletlerarası özellikli sözleşmede hukuki tercihin mevcudiyetinin söz konusu olabilmesi, tarafların kendi arasında hukuk seçimi ile ilgili anlaşmanın varlığının tespitine bağlıdır. Bu durumda, hukuk seçimi mukavelesi asıl mukaveleye bağlı değildir. Prensip olarak asıl mukaveleden bağımsız olan hukuk seçimi mukavelenin biçimi geçerliliği, hukuki işlemlerin biçimi geçerliliği konusunda kabul edilen locus regit actum veya lex causae'ye bağlıdır³²³. Hukuk seçimi mukavelesinin biçimi, yapıldığı yer hukuku veya mukavelenin temeline uygulanacak hukuka göre geçerli olur.

Hukuk seçimi mukavelesi, bağımsız mukavele şeklinde uygulanabileceği gibi, esas mukavelede madde şeklinde de yazılabilir. Hatta hukuk seçimi mukavelesi, taraflardan birinin konuyu belli bir mahkemeye taşıması, karşı tarafından buna karşı çıkmaması biçiminde de meydana gelebilir³²⁴. Hukuk seçimi anlaşması nasıl hazırlanırsa hazırlansın, asıl mukaveleden bağımsız bir mukaveledir. Asıl mukavelenin geçersiz olması, hukuk seçimi mukavelesini etki etmeyecektir³²⁵.

Hukuk seçiminin maddi geçerliliğine uygulanacak hukuk hususunda bir fikir³²⁶, lex fori'nin uygulanmasının akla uygun olduğunu açıklamaktadır. Bunun nedeni ise, en azından hâkimin kendi hukukunu uygulama basitliğidir. Hukuk seçimi sözleşmesinin maddi geçerliliğinin, hukuk seçimi anlaşması ile seçilen hukuka tabi olması gerektiğini açıklamaktadır³²⁷. Hukuk seçimi sözleşmesi asıl sözleşme'nin durumuna göre geçerli değilse, bu geçersizlikten dolayı meydana çıkacak boşluğun doldurulmasında lex fori'nin objektif kuralları dikkate alınacak ve sözleşmenin temeli ile alakalı karar objektif bağlama kurallarına

³²³ Doğan, Vahit, *Akreditif*, s.145: "Aynı kural Türk hukukunda da geçerlidir."

³²⁴ Schlupe Walter, R Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil ohne ausservertragliches Haftpflichtrecht, Band I, 9. Aufl., Zürich, Schulthess, 2008., 307.

³²⁵ Turhan, Turgut, *İsviçre Devletler Özel Hukuku Federal Kanunuda Sözleşmeden Doğan Borçlara Uygulanacak Hukuk ve Türk Hukuku*, AÜHFD, 41/1-4, 1988-1989, s.124.

³²⁶ Doğan, Vahit, *İş Akdinden Doğan Kanunlar İhtilafı Alanında Bağlama Kuralının ve Sınırlarının Tespiti*, s.28.

³²⁷ Tekinal, Gülören, *Milletlerarası Özel Hukuk Bağlama Kuralları*, s. 259.

göre belirlenecektir.³²⁸ O halde, taraf buyruklarının dikkate alınmaması sonucunu meydana getirir. Hukuk seçimi sözleşmesi asıl sözleşme'nin durumuna ya da taraflara ait ortak bir hukukun varlığı halinde bu hukuk uyarınca uygun ise, hukuk seçimi mukavelesinin maddi olarak uygun olduğuna razı olunmalıdır³²⁹.

Milletlerarası özellikli ticari mukavelelerde taraflara serbestçe, kendi çıkarlarına uygun ülke hukukunu seçebilme özgürlüğüne, Türk hukukunda herhangi bir kısıtlama konulamamaktadır (MÖHUK m.24/I). Bir başka anlatımla taraflar sözleşmelerinde, kendi çıkarlarını en iyi biçimde koruyacağını düşündükleri hukuku, uygulanacak hukuk olarak belirleyebilirler³³⁰. Fakat dış ticaretin çoğalmasıyla ve kendine özgü milli olmayan kaynakları meydana çıktıktan sonra, tüccarlar anlaşmalarında bazı pratik gerekçelerle milli hukuk yöntemlerinden kaçınmaya başlamışlardır. Mesela, iki devlet arasında yapılan bir milletlerarası özellikli mukavelede yapılan herhangi bir ülke hukukunun seçimi devletlerin saygınlıkları yönünden uygun bulunmayabilir. Buna benzer durumlarda milli hukuk yöntemlerinin dışına çıkmak uygun bir çözüm yolu olabilir³³¹.

Sözleşmenin tarafları, uygulanacak yasa olarak yasa tercihi zamanında uygulamadaki bir hukuku seçebilir. Bireyler uygulamada olmayan bir yasayı, mukaveleye uygulanacak yasa olarak tercih edemezler³³². Yasa tercihi sürecinde, uygulamadaki bir yasa, sonradan uygulamadan kalkarsa, iki olasılık meydana gelir. Bir kez eğer bireyler mukaveleye uygulanacak yasanın alakalı kanun maddelerini birer birer yazmışlarsa veya alakalı kanun maddelerinin numaraları ile açıklamışlarsa, bu durumda ortada incorporation durumu vardır. Mukaveleye alınan bu bağlı maddeler artık sözleşme kararı durumuna gelmiştir ve seçilen hukuk değişse bile bu kurallar değişmemektedir. Şayet anlaşmada yapılan hukuk seçimi, o ülke hukukunu gösteriyorsa, değişen hukuk kuralları ile sözleşme sınırlıdır. Fakat bu değişiklik eski yasa ile taban tabana zıt yargılar içeriyorsa, taraflara eski yasa ile yeni yasa arasında bir seçim hakkı tanımak gerekir³³³.

³²⁸ Doğan, Vahit, *İş Akdinden Doğan Kanunlar İhtilafı Alanında Bağlama Kuralının ve Sınırlarının Tespiti*, s.29.

³²⁹ Doğan, Vahit, *İş Akdinden Doğan Kanunlar İhtilafı Alanında Bağlama Kuralının ve Sınırlarının Tespiti*, s.30.

³³⁰ Doğan, Vahit, *İş Akdinden Doğan Kanunlar İhtilafı Alanında Bağlama Kuralının ve Sınırlarının Tespiti*, s.35.

³³¹ Doğan, Vahit, *Akreditif*, s.150.

³³² Tiryakioğlu, Bilgin, *Taşınır Mallara İlişkin Uluslararası Unsurlu Satım Akitlerine Uygulanacak Hukuk*, s.24.

³³³ Çilingiroğlu, Cüneyt, *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni* 1989,c,2 s.103,120

Sözleşmenin taraflarınca, hukuk seçimi olarak bağlı devletlerce onaylanmış ve iç hukuk durumuna getirilmiş milletlerarası mukavelelerde hukuk seçimi sözleşmesine bahis olabilir.

Dış ticaret hukukunun kendine öz kaynaklarının olduğu, bunların milletlerarası anlaşmalar, uluslararası müesseselerin çıkardıkları örnek yasalar ve örnek kurallar, milletlerarası davranışlar, hukukun genel ilkeleri ve örf ve âdet hukuku, milletlerarası kuruluşların çıkardıkları ölçülü sözleşme metinleri olarak yer alabilir³³⁴. Saydığımız bu kurallar topluluğunun tamamı, *lex mercatoria* olarak sayılmaktadır³³⁵. Başka bir deyişle *lex mercatoria*, uluslararası ekonomik münasebette bulunmuş taraflarca oluşturulan ve yasal düzenlerinden bağımsız şekilde varlığını devam ettiren bir hukuk düzenidir³³⁶. Sözleşmenin tarafları hukuk seçimi olarak, adaleti de tercih edebilir.

Milli olmayan tabiatlı hukuk seçiminin, devlet mahkemelerinde ve hakem mahkemelerinde uygulanması ayrı ayrı araştırılmalıdır. Milletlerarası özellikli ticari mukavelelerin tarafları, hukuk seçimi olarak herhangi bir milli hukuk sistemi ile bağlantı kurmaksızın, milli olmayan tabiatlı hukuk sistemi veya kurallarını mesela *lex mercatoria*'yı tercih etmiş olabilirler. Taraflarca yapılan bu hukuk seçimi, gelecekte oluşması olası anlaşmazlığın çözümü için kabul edilecek mi? Sorunun cevabı *lex mercatoria*'nın özelliği hususunda bir değerlendirme yapmayı istemektedir. *lex mercatoria*, bir hukuk yöntemi olarak nitelendirilebilir mi? *lex mercatoria*, herhangi bir uluslararası yaptırım tarafından oluşturulmamış kuralların hepsidir. Bu durumyla hukuk yöntemi olarak kabul olunmaz³³⁷. Diğer bir görüşe göre, *lex mercatoria*'nın bağlayıcılığını devlet yaptırımından almadığını, onun bağlayıcılığını iş çevreleri aldığını, bu nedenle onun bir hukuk yöntemi olduğunu kabul etmek gerektiğini müdafaa etmektedir³³⁸. Bu sebeple, tacirlerin *lex mercatoria*'yı hukuk tercihinine konu etmeleri mümkündür.

Taraflar sözleşmelerine uygulanacak hukuk olarak, yabancı bir hukuku seçmişlerse, bu seçim, ulusal mahkemelerde görüşülecek davalarda uygulama becerisi bulabilecek midir?

³³⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. yukarı, *Milletlerarası Ticaret Hukukunun Kaynakları*.

³³⁵ Oğuz, Arzu, *Lex Mercatoria*, s.214: “*Lex mercatoria*, milletlerarası ticaretin kendine özgü ve bağımsız hukuk düzenini ifade eder”.

³³⁶ Güven, Koray, *Lex Mercatoria ve Milletlerarası Tahkim*, Public and Private International Law Bulletin, 34/2, 2014, s.3-4.

³³⁷ Lando, Ole, *The Lex Mercatoria in International Commercial Arbitration*, ICLQ, 34/4, 1985, s.752.

³³⁸ Lando, Ole, *The Lex Mercatoria in International Commercial Arbitration*, s. 752.

Hukuk seçimi olarak yapılan, Lex Mercatoria seçimi, ulusal mahkemelerde uygulama becerisi bulamaz. Fakat ulusal mahkemeler, uluslararası özellikli sözleşmelerde uyumsuzluğun maddi çözümünü yönünden hangi ülkenin hukukunun uygulanacağı problemine bakmaktadır³³⁹. Ulusal mahkemeler, lex mercatoria'yı hükümlerinde hukuki dayanak olarak açıklayamazlar. Fakat yapılmış olan lex mercatoria seçimi, objektif bağlama hükümlerine göre sözleşmeye uygulanacak hukukun emredici kuralları çerçevesinde sözleşme kararı olarak yorumlayabilirler³⁴⁰.

Taraflarca, hukuk seçimi olarak, yabancı hukuk seçilmişse ve ihtilafın çözümünde hakem kurulları sorumlu tutulmuşsa, lex mercatoria'nın boyutu yeniden gündeme gelecektir. lex mercatoria, hukuk düzeni olarak uygun bulunmadığı sürece, mahkeme veya hakem kararına hukuki dayanak olamaz. Fakat hakem mahkemeleri, ulusal mahkemelerin tersine, adalete göre karar verme yetkisine sahiplerdir³⁴¹. Bu nedenle, hakem mahkemeleri, adalet kapsamında lex mercatoria'yı tatbik edebilirler³⁴².

Tarafların yaptığı hukuk tercihi, sözleşmenin bazı bölümlerinde bir ülke hukuku, bazı bölümlerinde ise bir başka ülke hukukunun uygulanması biçiminde yapılabilir mi? Türk hukukuna göre, taraflar, seçilen hukukun sözleşmeyi tamamen veya kısmen kapsayabileceğini kararlaştırabilirler (MÖHUK m.24/2)³⁴³. Fakat bu konudaki limit yalnızca, tarafların birbirlerinin sorumluluk ve haklarında kargaşaya sebep olacak bir olayın meydana gelmesidir³⁴⁴.

Türk hukukuna göre taraflar, hukuk seçimini her zaman değiştirebilir ya da yapabilirler. (MÖHUK m.24/3, c.1)³⁴⁵. Böylece, taraflar sözleşmenin düzenlenmesi adımıyla hukuk seçimi yapabilecekleri gibi, yargılama aşamasında da hukuk seçimi yapabilirler.

³³⁹ Şanlı, Cemal, *Tahkime Uygulanacak Hukuk*, s.143.

³⁴⁰ Doğan, Vahit, *Akreditif*,s.158.

³⁴¹ Dayınlarlı, Kemal, *Uncitral Kurallarına Göre Uzlaşma ve Tahkim*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000, s.60: "Uncitral Tahkim Kuralları m.33 uyarınca, ihtilafın esasına uygulanacak hukuk üzerinde dururken tahkim mahkemesinin sözleşmede yazılı olan hukuka göre karar vermesini hükme bağlamıştır. Ayrıca, tahkim mahkemesi örf ve adet kurallarını da dikkate alacaktır. Diğer yandan taraflar tahkim mahkemesine yetki verdikleri ve uygulanacak hukuk buna izin verdiği takdirde tahkim mahkemesi, uzlaştırıcı hakem veya hak ve nesafet kurallarına göre de karar verebilir".

³⁴² Şanlı, Cemal, *Tahkime Uygulanacak Hukuk*, s.144.

³⁴³ Nomer, Ergin, *Devletler Hususi Hukuku*, s.312.

³⁴⁴ Doğan, Vahit, *Akreditif*,s.164.

³⁴⁵ Nomer, Ergin, *Devletler Hususi Hukuku*, s. 312.

Sözleşmenin hazırlanmasından sonraki hukuk seçimi, tersi kararlaştırılmamışsa, geriye tesirli olarak geçerli olacaktır. Fakat üçüncü kişilerin hakları gizlidir (MÖHUK m. 24/3,c.2)³⁴⁶

Netice olarak uluslararası özellikli ticari sözleşmelerde hukuk seçimi konusunda şunlara özen gösterilmelidir: Hukuk seçimi açık olarak yoruma ve kararsızlığa olasılık vermeyecek biçimde hazırlanmalıdır. Hukuk tercihi sırasında, hukuk tercihi yapılan devlet eğer birleşik devletlerden meydana geliyorsa, hangi birleşik devletin hukukuna gönderme yapıldığı açık bir şekilde gösterilmelidir³⁴⁷.

Hukuk seçimi yapılırken, kısmi hukuk seçiminden zorunlu olmadıkça istifade edilmemelidir. Fakat kredi mektubu gibi birden fazla sözleşmeden oluşan hukuki münasebetlerde, her bir ilişki için ayrı ülke hukukunun uygulanması konusunda kısmi hukuk seçimi yoluna gidilmesi faydalıdır³⁴⁸.

Hukuk seçimi yapılırken, tercih edilen hukuk ile kesinlikle ihtilaf durumunda başvurulacak yargı mevki arasında mutabakat sağlanmalıdır. Aksi halde, uygulanacak hukuk olarak Lex Mercatoria tercihi yanında, ihtilaf durumunda başvurulacak yargı mevki ulusal bir mahkeme tercih edilirse, mahkeme ulusal olmayan Lex Mercatoria kararında uygulamayacak, uygulanacak hukuk olarak objektif bağlama kurallarına müracaat edecektir. Bu durum, tarafların çıkarlarına aykırı sonuçlar meydana getirecektir.

Hukuk seçimi olarak ulusal olmayan karakterli bir hukuk tercih ediyorsa, sözleşmede tahkim mahkemesine gidilmesi, ulusal olmayan hukukun uygulanması yönünden taraf çıkarlarına uygun gelecektir.

Sözleşmede ulusal bir yargı ihtilafı çözmeye yetkili kılınmış ise kesinlikle hukuk seçiminde yürürlükte olan bir ülke hukuku seçilmeli veya bir milletlerarası anlaşma seçilecekse kesinlikle yargı yetkisine sahip devletin o uluslararası anlaşmayı prosedürüne göre onaylamış ve iç hukuku durumuna getirmiş olmasına dikkate edilmelidir.

Sözleşmeye, milletlerarası kuruluşların hazırladıkları misal yasalar, tekdüze kurallar, standart sözleşmeler, genel işlem koşulları sözleşmeye dâhil edilecekse (incorporate), kesinlikle sözleşmeye dâhil edilen metinlerin, sözleşmeye uygulanacak hukukun emredici

³⁴⁶ Nomer, Ergin, *Devletler Hususi Hukuku*, s.312.

³⁴⁷ Şanlı, Cemal, *Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması ve Uyuşmazlık Çözüm Yolları*, s.49.

³⁴⁸ Doğan, Vahit, *Akreditif*, s.164; Şanlı, Cemal / Ekşi, Nuray, *Uluslararası Ticaret Hukuku*, s.34.

kurallarına aykırılık taşımamasına özen gösterilmelidir. Sözleşmeye dâhil edilen bu metinler, uygulanacak hukuk seçimi ile beraber yapılır.

İstisnai değerle bildirim sırasında, ilave kıymet etmenlerinin olduğunu işaret eden mukavelelerin onaylı çevirisiyle örneğinin gümrük idaresine teslim edilmesi gerekir. İlgili sözleşmelerin gümrük idaresine sunulacağı dereceye dayanarak, anlaşmazlıkları ortadan kaldırmak için, 21.08.2014 tarihinde Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 2287534 dağıtımli yazı ile bahsi geçen mukavelelerin onaylı çevirisiyle örneğinin alakalı serbest dolaşıma giriş beyannamesiyle birlikte teslim edilmesine imkân olmasıyla birlikte, bağlı beyannamelerde ilgisi olması şartıyla şirket dosyasına yüklenerek sunulması da mümkündür.³⁴⁹

Bu derecede sunulan mukavelelerle ilgili başka bir mühim husussa mukavelelerdeki damga vergisi konusudur. Bu açıdan belli meblağ bulunduran tüm sözleşme, temlikname ve taahhütnameler 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1 numaralı ekinde bulunan tabloya göre nispi damga vergisi yükümlülüğü yaratır.³⁵⁰

05.11.2012 tarihinde Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün yayımladığı 06304 dağıtımli yazıda mukavelelerle ilişkili damga vergisinin ödenip ödenmediğinin ilgili gümrük çalışanı tarafından kontrolü sağlanarak damga vergisinin ödemesini tam olarak almayı sağlamak gerektiği açıklanmıştır.³⁵¹

Üstelik, özel kıymet kapsamındaki mukavelelerin, düzenlendiği tarihten itibaren eklerinde belli meblağın tespit edilmesine imkan sağlayan bilgilerin bulunmaması ya da mukavelenin kendisinde belli meblağdaki bir paradan bahsedilmemesi ya da gönderme yapılan başka bir kağıtta belli meblağda para olmaması halinde bahsi geçen mukavelelerin damga vergisi yükümlülüğü olmadığı 2014/11 sayılı Genelge ile belirtilmiştir.³⁵² Öte yandan, mukavelenin hazırlandığı tarihte ekinde belli miktarda para saptanmasına imkân verecek bilgi bulundurması ya da mukavelenin kendisinin belli parayı içeriyor olması ya da gönderme yapılan başka bir kâğıtta belli meblağda para olması ve bahsi geçen kağıtlarla bağlı damga vergisinin ödemesinin yapıldığının sorumlusu tarafından belgelenmemesi halinde, ilgili vergi dairesine bilgi verilerek tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin yapılması gerekir.³⁵³ Bu genelgenin

³⁴⁹ <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=19831&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>

³⁵⁰ D.V.K 488.I. Sayılı tablo

³⁵¹ https://www.2eygm.com.tr/dosyalar/Damga_Vergileri_Hk._05.11.2012-06304.pdf

³⁵² https://www.2eygm.com.tr/dosyalar/Damga_Vergileri_Hk._05.11.2012-06304.pdf

³⁵³ <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1019995>

ek kısmında ayrıca, istisnai kıymetle beyan edilirken ibraz edilebilecek örnek bir sözleşme şekli de sunulmuştur.³⁵⁴ Verilen bu mukavelede, malın birim değerinin saptanma biçimine ve sonradan meydana gelebilecek giderlerle ilgili işlemlerin belirtildiği, fakat hazırlandığı tarih itibari ile herhangi bir tutar içermediği görülmekte olup; mukavele ve gönderme yapılan kağıtlarda bir tutar olmaması sebebiyle, bahsedilen örnek mukaveleden de damga vergisi alınmayacağı belirtilmiştir.³⁵⁵ Sonuçta, ithal mal ile ilgili ithalat sonrası fiyat konusunda düzeltme olacağını belirten ve tutar belirtilmeyen mukavelelerin damga vergisine konu olmadığı netleşmiştir.³⁵⁶

3.2.2.Uluslararası Ticarete Teslim Şekilleri

Uluslararası ticarete, malların nereye teslim edileceği, masrafların kim tarafından karşılanacağı veya nasıl bölüneceği, sigorta ve taşıma sözleşmelerinin yapılıp yapılmayacağı gibi alıcı ve satıcının sorumluluklarının net olarak belirlenmesi önemlidir.

3.2.2.1. EXW (Ex Work)

Incoterms® 2020 kurallarında EXW teslim şeklinde teslimat ve risklerin transferi malların satıcı tarafından alıcı lehine hazır edilmesi ile alıcının sorumluluğundadır. EXW, Incoterms®2020 terimleri arasında yer alan satıcı için en az riski ve yükümlülüğü barındıran taşıma şeklidir. Bir başka ifade ile EXW satıcının belirlenen teslim yerinde ürünleri alıma hazır hale getirmesi ile risk ve yükümlülüğün kalmadığı bir teslim şeklidir (EXW A2). Satıcının herhangi bir taşıma aracına yükleme yapma zorunluluğu da yoktur. Yargıtay'ın da konuya ilişkin bir kararında EXW teslim şeklinde satıcının yükümlülüğü "... ICC tarafından düzenlenen Incoterms® kurallarına göre "satıcının işyerinde teslim" kaydının (EX WORK) bulunduğunu, bu kaydın ticari işletmede teslim anlamına geldiğini, eğer aksine bir düzenleme yoksa satıcının tek yükümlülüğünü emtiayı ticari işletmesinde alıcının emrine hazır bulundurmak olduğunu..." şeklinde ifade edilmiştir.³⁵⁷

EXW-A2 kuralında belirtildiği gibi eğer belirli bir teslim noktası kararlaştırılmamış ise ve teslim için birden fazla uygun yer var ise satıcı kendisine en uygun olanı seçebilir.³⁵⁸

³⁵⁴ <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1019995>

³⁵⁵ <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/54833?AspxAutoDetectCookieSupport=1>

³⁵⁶ <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/54833?AspxAutoDetectCookieSupport=1>

³⁵⁷ Ağaoğlu, Cahit, *Incoterms® 2020*, s. 1113–1149.

³⁵⁸ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, 13. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020, s. 44.

Malların teslim edildiği zaman kadar tüm risk ve maliyet satıcı üzerinde iken, alıcıya veya alıcının yetkilendirdiği taşıma firmasına eşyanın tesliminden itibaren eşyaya ait tüm riskler alıcıya geçmektedir. (EXW B3)³⁵⁹.

Satıcının alıcıya karşı herhangi bir taşıma sözleşmesi yapma sorumluluğu bulunmamaktadır (EXW A4). Malların teslim alınması ve gerekli sözleşmelerin düzenlenmesine ait masraflar alıcıya aittir (EXW B4). Alıcı malların teslim edildiğine dair belgeyi satıcıya sunmalıdır (EXW B6). Satıcının ihracatın yapıldığı ülkede veya malların transit olarak geçiş yaptığı üçüncü ülkelerde ihracat izinlerini alma gibi bir yükümlülüğü bulunmamaktadır (EXWA7). Yapılan tüm bu açıklamalara istinaden, EXW teslim şekli satıcı için en asgari sorumluluk içeren teslim şeklidir. Kendisi için daha kolay fiyatlandırma yapabilmek ve daha ucuz maliyet sunabilmek adına EXW teslim şekli seçilebilmektedir. Fakat uygulamada, yüklenen malların özel üretim ve yükleme teknikleri içermesi gibi durumlarda satıcı yüklemeyi de gerçekleştirebilmektedir. Ayrıca bir çok ülke için geçerli bir kural olmak üzere ihracat gümrük beyannamesi açılması için ihracatçı ülkede yerleşik bir firma olma zorunluluğu olmasından dolayı, sorumlu olmasa da satıcı gümrük işlemlerini tamamlamaktadır. Yukarıda bahsedilen tüm bu sebeplerden dolayı EXW teslim şekli iç taşıma ve ulusal ticaret için daha uygun gözükmektedir. Incoterms® 2020 açıklayıcı notlar kısmında konu ile ilgili olarak, ihracat yükleri için EXW yerine FCA teslim şeklinin seçilmesinin daha doğru olacağı tavsiye edilmiştir.³⁶⁰

3.2.2.2. FCA (Free Carrier)

FCA taşıma şeklinde satıcı emtianın gümrük işlemlerini gerçekleştirerek sözleşmede belirlenen tarihte ve lokasyonda malları teslim ettiğinde işlemlerini tamamlamış olur. FCA teslim şekli için fabrikada yükleme, iç nakliye ve gümrükleme masrafı satıcı tarafından karşılanmaktadır. Kısacası satıcı için FCA navlunu: Üretim maliyeti + fabrika yükleme+ön taşıma + ihracat gümrük masraflarıdır. Incoterms® 2020 FCA teslim şeklinde satıcı ihracat için malların gümrük işlemlerinin tamamlanmasından sorumludur. Fakat satıcının varış ülkesinde ki ithalat işlemlerine ait vergi ödemesi veya herhangi bir ithalat gümrük formalitesi yapma sorumluluğu yoktur. Aynı şekilde üçüncü ülkelerden üzerinden organize edilecek herhangi bir transit geçişe ait gümrükleme masrafları satıcıya ait değildir.³⁶¹

³⁵⁹ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.44

³⁶⁰ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.44.

³⁶¹ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.46.

Satıcı mallara ait gerekli control işlemlerini masrafları kendisine ait olacak şekilde yaptırır ve masraflarını öder (FCA A8).Ek olarak alıcıya malların teslimi ile ilgili kanıtı sunmalıdır (FCA A6).³⁶²

Incoterms® 2020 FCA teslimatı, satıcının malları iki yoldan biriyle alıcıya teslim etmesi anlamına gelir. Bunlardan ilki, malın teslim yerinin satıcının işyeri olması durumudur. Bu durumda mallar, alıcının belirttiği araca yüklenerek teslim edilir. İkinci senaryoda, taraflarca belirlenen teslim yeri ile satıcının işyeri farklı ise, malın teslim alındığı tarihte hazır olarak belirlenen başka bir noktaya vardıklarında mallar teslim edilir. Satıcı tarafından belirtilen araçtır. Satıcının aracından çıkarılmalı ve taşıyıcının veya alıcı tarafından belirlenen diğer kişinin mülkiyetinde kalmalıdır.³⁶³

FCA'ın yukarıda işaret edilen teslim yerlerinden seçilen bu yer risk transferinin ve masrafların hangi noktadan itibaren satıcıdan alıcıya geçtiğini belirlemesi nedeniyle oldukça önemlidir. FCA teslim şekli tüm modlar için kullanılabilirdiği için taşıma türünden bağımsız olarak, birden çok taşıma türünün kullanıldığı organizasyonlarda kullanılabilir. Dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli nokta ise, kesin teslimat noktasının sözleşmede belirtilmemiş olması durumunda satıcı "amacına en uygun noktayı" seçme hakkına sahip olur. Bu durumda alıcı, satıcının malların ziya olduğu veya hasar gördüğü noktadan hemen önceki bir noktayı seçme riskini üstlenmiş olacaktır.³⁶⁴

Sonuç olarak, tarafların fakat özellikle alıcı tarafın teslimat noktasını net bir şekilde belirlemesi ve sözleşmede netleştirmesi her iki taraf içinde doğabilecek problemlerin önüne geçmek için önemli olacaktır. Yeni gelen düzenleme ile FCA teslim şekline ait düzenlenen sözleşmeler için satıcıların yaşadığı probleme çözüm sunulmuştur. FCA teslim şekli her tür taşıma türü ile kullanılabilirdiği için malların deniz yolu taşımasını organize edecek taşıyıcıya limana teslim edilmek üzere karayolu aracına yüklenmesine istinaden, taşıyıcıdan yükleme kaydı içeren bir konşimento istendiğinde problemler yaşanabiliyordu. Bu durumda karayolu ile malları teslim eden taşıyıcı akreditif şartı gereği veya banka tahsilatı için taşıyıcıdan yükleme kaydı içeren bir konşimentoya ihtiyacı olduğunda taşıyıcıdan bu evrağı sağlayamayabiliyordu. Yeni gelen düzenleme ile FCA teslim şekli uyarınca satıcı talep ettiği halde taşıyıcı yükleme kaydı içeren bir konşimentoyu kurallara uygun şekilde sağlamalıdır. Bu seçenek ilk defa Incoterms® 2020 FCA teslim şekli ile sunulmuştur. Buna göre FCA

³⁶² Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.46.

³⁶³ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.46.

³⁶⁴ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.46.

teslim şeklinin A6/B6 maddelerinde açıklandığı gibi; satıcı ve alıcının sözleşmede fikir birliğine varmaları halinde alıcı taşıyıcısına satıcıya verilmek üzere yükleme kaydı içeren bir “on board” konşimento düzenlemesi yönünde talimat vermelidir. Varış limanında malların boşaltım işlemlerine devam edebilmek amacı ile taşıyıcıdan teslim alınan konşimento bankaya teslim edilip, alıcıya ulaştırılmalıdır. Taşıyıcı, ancak mallar limanda gemiye yüklendikten sonra böyle bir konşimento düzenlemekle yükümlü ve yetkili olduğu dikkate alındığında, alıcının bu talimatına elbette uymayabilir. Ancak, masrafları ve hasarı alıcıya ait olmak üzere taşıyıcı tarafından satıcıya bir konşimento düzenlenmişse, satıcının bu belgeyi, malları taşıma aracından boşaltmak için konşimentoya ihtiyaç duyacak olan alıcıya da vermesi gerekir. Söz konusu isteğe bağlı yöntem tercih edilse dahi, satıcının taşıma sözleşmesinin şartlarına ilişkin olarak alıcıya karşı herhangi bir yükümlülüğü bulunmamaktadır.³⁶⁵ Diğer bir taraftan ürünlerin limana gönderilmesi sırasındaki yükleme tarihi ile limandan gemiye yüklendiği tarih arasında ki yükleme tarihleri farklı olacağından dolayı satıcı adına başka sorunlar çıkma ihtimali olacaktır.

3.2.2.3. CPT (Carriage paid to) :

CPT terimi (taşıma ödenmiş) satıcının malları alıcıya kendisi tarafından organize edilen ve taşıma sözleşmesi hazırlanan bir taşıyıcı ile yükleme, ihracat gümrükleme, vergi ve izinler ek olarak taşıma navlun bedelinin satıcı tarafından ödenmesini ifade eder. Riskin devri ise mallar uluslararası taşıyıcıya teslim edilir edilmez satıcıdan alıcıya geçer. Bu durum alıcının malların taşıyıcıya teslimi ve malların uluslararası nakliyesi sırasında yükleme riskini üstlendiği anlamına gelir. CPT teslim şekline göre mallar alıcıya teslim edildikten sonra satıcı, malların hasara uğraması ile ilgili herhangi bir sorumluluğu yoktur. Kısacası satıcı malları taşıyıcıya teslim ettiği andan itibaren ziya sorumluluğu alıcıya geçmektedir.³⁶⁶

Satıcı taraf mallar için gerekli kontrolleri yaptırmalı ve masraflarını kendi hesabından ödemelidir (CPT A8).Ek olarak malların teslimi ile ilgili bilgilendirmeyi, ihbari alıcıya geçmek ile sorumludur (CPT A10).

CPT içerisinde satıcı malların sözleşmede geçen veya sözleşmede kararlaştırılan teslim yerine varışı ile ilgili taşıma işlemini organize etmeli ve sözleşmesini yapmalıdır. CPT teslim şekli için hem malların teslim edildiği yer hem de malların varış yeri olarak kararlaştırılan nokta çok önemlidir. Taraflar belirli bir teslimat noktasında anlaşamazlarsa, kural olarak,

³⁶⁵ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.46.

³⁶⁶ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.56.

mallar ilk taşıyıcıya yalnızca satıcı tarafından seçilen ve alıcının kontrolünün olmadığı bir noktada teslim edildiğinde hasar alıcıya geçer.

Tüm bu sebeplerden dolayı, tarafların teslim noktalarını sözleşmelerinde net bir şekilde belirtmeleri olası ihtilafların önüne geçilmesi anlamında önem taşımaktadır. Özetle, CPT teslim şeklinde satıcı, malları taşıma aracına teslimiyle birlikte alıcıya teslimi gerçekleştirmiş sayılır, bu noktada hasar ve kayıp riski alıcıya geçer ancak mülkiyet geçişi bu noktada gerçekleşmez, yani satıcı navlun masrafını da ödeyerek malların alıcıya tesliminden varış noktasına kadar riske katlanmakla yükümlüdür. Aksi halde satıcının varma yerindeki bu noktaya kadar taşıma sözleşmesi yapması ve taşıma masraflarını da üstlenmesi gerekmektedir.³⁶⁷ Nitekim C’li terimlerle birlikte navlun masrafı satıcının sorumluluğuna geçer ve masraf kalemine eklenir. Satıcı maliyeti kendisinde olmak üzere alıcı ile anlaştığı varış yerine teslim edilmek şartıyla sözleşmesini yapmalı ve alıcıya taşıma ile ilgili gerekli belgeleri sağlamalıdır. Sözleşme, yükleme için belirtilen süre içinde malları ve tarihi içermelidir. Taşıma belgesinin teslim alınması gerekir, gümrük işlemlerine tabi eşyanın devamı kesilemez ve belge teslim edilir. Bebek arabası eksiksiz bir set olarak sunulmalı ve orijinal kopyası olarak teslimat yerinde saklanmalıdır (CPT A6).³⁶⁸ CPT teslim şeklinde satıcı firma ihracat işlemlerini tamamlamak ile sorumludur ve maliyetini karşılamaz. Ancak diğer teslim şekillerinde özellikle değinildiği gibi ithalat ve üçüncü ülkelerden transit geçişe ait gümrük, ithalat işlemi ve vergi ödemesi gibi işlemler için herhangi bir sorumluluğu ve yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Özellikle ambargo uygulanan ülkeden gerçekleşecek bir transit geçişte mal kabulü gerçekleşemeyeceğinden, yükün transit ülkesinde takılı kalması zaman ve masraf kaybına neden olacaktır. Bu nedenle teslim ve transit yerlerinin alıcı ve satıcı arasında açık ve detaylı olarak kararlaştırılması tarafların yararına olacaktır.³⁶⁹

3.2.2.4. CIP (Carriage and Insurance Paid To)

CIP terimi için satıcı, malları ihraç için gümrük işlemlerini tamamlar ve bunları taşıyıcıya veya satıcının belirlediği başka bir kişiye, satış sözleşmesine göre kararlaştırılan bir sevkiyat yerinde teslim eder, bu noktada risk alıcıya geçmiş olacaktır. Satıcı, belirtilen yere mal teslimi ve sigorta teminatı sağlama ile ilgili nakliye masrafları karşılamakla sorumludur.

³⁶⁷ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.56.

³⁶⁸ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.56.

³⁶⁹ Çalık, Fatma Elif, *Uluslararası Ticarete Yenilenen Incoterms®2020 İle 2010 Kurallarının Karşılaştırılması (Yüksek Lisans Tezi)*, İstanbul, Marmara Üniversitesi, 2020, s.49-50.

Satıcının satın alması gereken sigorta miktarı CIP için Incoterms® 2020 kuralları kapsamında artmıştır. Satıcı, eski Incoterms® 2010 CIP kuralına göre daha geniş bir sigorta kapsamı satın almalıdır. Enstitü Kargo Klozları, Madde A'da detaylandırıldığı üzere, sigorta bedeli malların değerinin ve nakliye masraflarının en az %110'u olmalıdır. Bunun nedeni, CIP teslim şekli ile genel olarak CIF kapsamında sevk edilen mallarından daha yüksek değere sahip üretilmiş malların kullanılmasıdır. Ancak yine de tarafların daha düşük bir teminat limiti kararlaştırmaları mümkündür.³⁷⁰

CIP teslim şekli CPT teslim şekli ile aynı şekilde varış yerine kadar taşıma sözleşmesi ve navlun ödemesi satıcı tarafından yapılır, ancak risk ve sorumluluk ilk taşıyıcıya teslim ile birlikte alıcıya geçer. Teslimatın yapılacağı yer ile varış yerinin sözleşmede detaylıca belirtilmesi, eğer var ise transit geçiş noktalarının kontrolü taraflar için daha sağlıklı olacaktır. CPT'ye ek olarak CIP taşıma şeklinde satıcı yük sigortası yaptırmalı ve primini ödemelidir. CIP satış bedeli hesaplarırken satıcı CPT navluna ek olarak 2020 kurallarında belirlendiği gibi geniş kapsamlı sigorta masrafını da ekler. CIP teslim şeklinde malların teslim edildiği yer veya nokta risklerin transferi bakımından, malların varma yeri ise satıcının bu noktaya kadar taşıma sözleşmesi yapmayı taahhüt etmesi bakımından önemlidir⁸⁴. Buna göre CIP Navlun hesaplaması için dikkate alınacak kalemler; Üretim + Fabrika Yükleme + Ön Taşıma + İhracat Gümrük Masrafları + Yükleme Yerindeki Elleçleme + Nakliye Navlun + Geniş Kapsamlı Sigorta Masrafı olacaktır. Incoterms®2010 gereğince CIP ve CIF (ICC C Klozu) terimlerinde navluna ek olarak satıcı sigorta sözleşmesinin de yükümlülüğünü almaktaydı. Burada belirlenen sigorta dar kapsamlı olarak yapılmaktaydı. Ancak Incoterms® 2020'de ile gelen revizyonda CIP (ICC A Klozu) terimi ile genelde kıymetli malların taşınmasına istinaden tam kapsamlı, teminatı tüm riskleri kapsayacak şekilde sigorta yaptırılması zorunlu hale getirilmiştir. Buna rağmen ICC; yine de tarafların eski sürüm Incoterms® kurallarına atıfta bulunarak ya da sözleşmede kendi aralarında sigorta klozunda anlaşarak istedikleri sigorta teminini seçmekte tarafları serbest bırakmıştır. Bu serbest bırakımın en basit nedeni her zaman kıymetli eşyanın taşınmaması durumunda maliyet artışının gerçekleşmesi üzerine tarafların yanlış da olsa CFR terimine yönelmemeleri için yapıldığı gösterilebilir.³⁷¹

³⁷⁰ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.61.

³⁷¹ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.61.

CIP şartının geçerli olduğu ölçüde, satıcı malların ihracatını tamamlamalıdır. Ancak satıcı, üçüncü ülkelerden ithalat veya transit için getirilen malların gümrükten çekilmesinden, ithalat vergilerinin ödenmesinden veya gümrükten çekilmesinden sorumlu değildir.³⁷²

3.2.2.5. DAP (Delivered at Place)

Belirlenen yerde teslim şekline göre satıcı malları alıcıya sözleşmede kararlaştırılan yerde veya sözleşmede net olarak belirtilmemişse de aracın varış noktasında boşaltılmaya hazır şekilde (boşaltma işlemi satıcıya ait değildir) alıcının tasarrufuna bıraktığı teslim şeklidir. Ürünleri taşıyan aracın teslim noktasına geldiği andan itibaren maliyet, sorumluluk ve hasar riski alıcı tarafa geçmektedir. Satıcı malların sözleşmede kararlaştırılan varış yerine kadar tüm masraf ve hasarı üstlenir. Mallara ilişkin hasar ve ziya teslim noktasında alıcı tarafa geçer. Bu durumda teslim yeri ile varış yeri DAP teslim şekli içinde aynı yerdir.³⁷³ Varış yerinde teslimden sonra tüm masraflar alıcıya, varış yerine kadar yapılan tüm masraflar (Gümrükleme ve ithalat masrafları hariç) satıcıya aittir.³⁷⁴ Satıcı varış/teslim noktasına kadar gerekli organizasyonu sağlamalı eğer gerekiyor ise ek iç taşımaları da sağlamalıdır (DAP A4). Satıcı bunlara ek olarak teslim için gereken kontrol masraflarını da ödemek ile sorumludur (DAP A8). Aksi durumda satıcı yükümlülüklerini yerine getirmediği sayılarak, oluşabilecek her türlü zarardan sorumlu olacaktır. Satıcı teslim yerinde malları boşaltmak zorunda değildir. Eğer boşaltma isteniyor ise yeni teslim şekli olan DPU teslim şekli tercih edilmelidir. Buna rağmen alıcı boşaltma işlemini de organize etti ise bunu alıcıya rücu etme hakkına sahip değildir.³⁷⁵ Satıcı teslimat için gerekli ihracat sürecini tamamlamalı ve maliyetini karşılamalıdır. Ancak satıcının ithalat veya teslim sonrası üçüncü ülkelerden yapılacak olan transit geçiş, gümrükleme ve vergi masraflarını ödeme gibi bir sorumluluğu yoktur. Alıcı ithalat için gerekli işlemleri yerine getirmezse mallar varma noktasındaki bir liman veya terminalde tutuklu kalacak ve böyle bir durumda sorumluluğunu vaktinde yerine getirmemiş olan alıcı maliyet konusunda zarar katlanma yükümlüsü olacaktır.

Böyle bir durumda teslimat şekline uygun olarak teslimat yapılmamış olsa dahi, formda belirtilen yurtiçi yere teslim edilinceye kadar malla ilgili hasar ve masraflar alıcıya aittir. DAP B3'ün teslimi karşı (a) alıcının geçici hasar sorumluluğunu düzenler. Alıcı bu sorumluluktan kaçınmak istiyorsa ve satıcı malların ithalatı üzerine vergi ve harçları ödemek istiyorsa, DDP

³⁷² Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.56.

³⁷³ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.63.

³⁷⁴ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.63.

³⁷⁵ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.63.

nakliye yönteminin kullanılması önerilebilir. Incoterms® 2020'de DAP'ın teslim edilme biçiminde önemli bir değişiklik yoktur. Ayrıca tarafların sigorta yapma yükümlülüğü yoktur ve ICC'nin son 2020 sürümü ile birlikte de D grubu terimlerinde sigortaya dair bir kural ya da karar eklediği görülmemektedir. Sigorta masrafı alıcı tarafından üstlenilir, 2020 ile birlikte yine alıcının talebi doğrultusunda satıcının bilgi verme zorunluluğu da bulunmamaktadır.

3.2.2.6. DPU (Delivered at Place Unloaded)

DPU, 2020 yılında, 2010 sürümünde DEQ teriminin genişletilmiş hali olarak yürürlüğe giren DAT teriminin, terminalde teslim ibaresinin anlaşmazlık durumuna yol açması nedeniyle tekrar düzenlenerek ve boşaltma yerinde teslim olarak yer değiştirilmiş şekli olan teslim şeklidir.

DPU, Incoterms®2020 ile birlikte 01.01.2020 tarihinden geçerli olmak üzere 2010 sürümünde yer alan DAT teslim terimi yerine kullanılmaya başlanmıştır. DAT içerisinde geçen "terminal" ifadesi taraflar arasında karışıklıklara neden olmaktaydı, daha açık bir anlatımla boşaltmayı kapsayıp kapsamadığı konusunda tereddütler vardı. Bu sebep ile herhangi bir terminal, depo ya da adreste teslim ve boşaltma işleminin satıcının risk alanına dahil olduğu hususunu açık ve net bir hale getirmek için DPU teslim şeklinin DAT yerine getirilmesi uygun görülmüştür. DAT teslim şeklinin içeriği, satıcının ister konteyner sahası gibi açık bir arazi ister havalimanı gibi kapalı bir depo olsun, bir terminale boşaltılmış olarak malları teslim etmesidir. Yukarıda ifade edildiği gibi satıcının bu risk alanı DAT ifadesi ile net değildi. DPU ile DAP arasındaki fark, DPU ile alıcının tesisi de dahil boşaltma yeri herhangi bir yer olabilir, bu nedenle de DAP teslim şeklinden sonra gelmektedir. DPU teslim şekli herhangi bir terminalde teslim olarak adlandırıldığı için, Incoterms® 2010 DAT teslim şeklini içine alacak şekli de kapsayacak genişletilmiştir. DPU teslim şeklinin diğer teslim şekillerinden ayrılan özelliği; varış yerindeki boşaltma masraf ve sorumluluğu da satıcıya ait olan tek teslim şekli olmasıdır. Bu nedenle satıcı boşaltma yerinin uygun olup olmadığından da emin olmalıdır. DPU teslim şekli de tüm taşıma türleri için uygulanabilmektedir. Avrupa / Orta Asya arasındaki kara taşımacılığı için uygulanabilir ve kurye ile paket teslimi; sürücü paketi kamyonlardan alıp alıcıya verirken tam olarak teslim şeklinin ne olduğu da temsil edilmektedir. Tır sürücüsünün kaldırabileceği daha küçük hava kargo paketleri için de uygundur.

DPU olarak fiyat verilirken son taşıma ve alıcının yerinde boşaltma da satıcının sorumluluğundadır. Sigorta ise D' li terimlerde tarafların anlaşmalarına bırakılmıştır. Taraflar,

satıcının boşaltma riskini ve maliyetini üstlenmemesini istiyorsa, DPU kuralından kaçınılması ve bunun yerine bir DAP terimi (Yerinde Teslim) kullanılması daha uygun gözükmektedir.³⁷⁶

DPU teslim şekli içerisinde hasar ve masrafların satıcıdan alıcıya geçtiği nokta teslim yeridir. Sözleşmede kararlaştırılan teslim yerinden önce yapılan tüm masraflar satıcıya ve teslim noktasından sonra ki oluşacak masraflar alıcı hesabındadır. Satıcı malların teslimi için gerekli organizasyonu sağlamalı ve eğer gerekiyorsa ek iç taşıma/nakliyeleri organize etmelidir. Aksi halde satıcı yükümlülüklerini ihlal etmiş olur ve alıcıya karşı oluşabilecek her türlü zarardan sorumlu olacaktır. Ürünler için yapılması gereken kontrol işlemlerinin masrafları yine satıcı tarafa aittir. (DPU A8)³⁷⁷.

Malların yükleme ülkesinden çıkışında talep edilen ihracat gümrükleme masrafları satıcıya aittir. Ancak satıcının malların ithalatına ait işlemleri yapma veya maliyetini karşılama gibi bir sorumluluğu yoktur. Ek olarak üçüncü ülkelerden transit geçişe ait ithalat harçlarının ödenmesi, ithalat işlemlerinin yerine getirilmesi veya ithalat gümrüklemesinin yapılmasına ait herhangi bir sorumluluğu yoktur. Bu noktada alıcı ithalat için gerekli işlemleri yapmaz veya geç tamamlar ise ürünler varış limanından çıkamayacağı için oluşacak masraflar alıcı tarafına ait olacaktır. Satıcının ithalat işlemlerinden sorumlu olması kararlaştırılacaksa bu durumda uygulanması gereken teslim şekli DDP olmalıdır.³⁷⁸

3.2.2.7. DDP (Delivered Duty Paid)

Gümrük vergileri ödenmiş olarak teslim teriminde satıcı firma alıcı ile kararlaştırdıkları veya böyle bir yer açık olarak belirtilmemiş ise belirlenen varma yerinde ki ilgili noktada malların varış ülkesinde ki ithalat işlemleri tamamlanmış, gümrük vergileri dahil satıcı tarafından maliyeti karşılanmış biçimde alıcının adresinde boşaltılmaya hazır bir şekilde teslim edilmesi olarak tanımlanır. Satıcı sözleşmede kararlaştırılan teslim yerine getirilene kadar tüm nakliye, gümrükleme maliyeti, vergi gibi masraflardan sorumludur. Dolayısıyla bu Incoterms® kuralında da varma yeri ile teslim yeri aynı anlama gelmektedir.³⁷⁹

Satıcı taraf, ürünlerin belirlenen teslim/varma noktasına nakliyesini organize etmeli ve bunun için eğer gerekiyor ise (örneğin fabrika liman arası iç nakliye gibi) ek iç taşımalar içinde organizasyon sağlamalıdır. Malların teslimi için gereken kontrolleri mevcut ise yine satıcı taraf sağlamalıdır. Kontrollere ait maliyetler satıcı tarafa aittir. Aksi durumda satıcı

³⁷⁶ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.66.

³⁷⁷ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.66.

³⁷⁸ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.66.

³⁷⁹ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.68.

DDP teslim şekline ait sorumluluklarını yerine getirmemiş olacaktır ve oluşabilecek herhangi bir zarardan satıcı taraf sorumlu olacaktır. Satıcı teslim noktasında aracın boşaltılmasından sorumlu değildir. Fakat buna rağmen satıcı teslim sırasında aracın boşaltılmasını organize eder ise bunu alıcı tarafa rucü edemez.³⁸⁰

Gümrükleme dahil masraf ve sorumluluk satıcıya ait olduğu için Incoterms® 2020 kurallarında bu konuda “satıcılar için azami sorumluluk” başlıklı uyarı notu düşülmüştür³⁸¹.

DDP, DAP teslim teriminde olduğu gibi, belirlenen varış yerine istinaden risk masraf ve sorumlulukların satıcıda olacak şekilde yükleme, ihracat belge, izin ve gümrük işlem ve masrafları, iç nakliye, taşıyıcıya teslim, taşıyıcıdan tahliye ve adrese teslim organizasyonunun gerçekleştiği terimdir. DAP’ tan farklı olarak bu terimde satıcı ithalat ülkesindeki gümrük işlem, harç, resim ve vergi ödemelerinden de sorumludur. Bu kuralda dikkat edilmesi gereken husus satıcı, alıcının ülkesinde ithalat için gerekli işlemleri tamamlaması gerektiğidir, çoğu ülkede ithalat işlemlerini yapmak için varış ülkesinde kayıtlı vergi numarası olan bir şirkete sahip olunması gerektiğinden dolayı, DDP teslim şeklinin kullanım esnasında dikkat edilmesi gereklidir. Eğer satıcı ithalatçı organizasyonunu yapmayacağını düşünüyor ise, o zaman taraflar bunun yerine DAP şartlarında sözleşme yapmalıdır.

DDP navlun satıcının en çok masraf ve risk üstlendiği terim olarak ithalat gümrükleme de dahil olacak şekilde fiyat verilir. Ancak satıcı DPU’daki gibi alıcının deposunda boşaltma masrafından sorumlu değildir Incoterms®2020 ile DDP teslim şekli için de tarafların kendi nakliye araçlarını kullanarak taşıma yapmalarına ilişkin düzenlemeler eklenmiştir. DDP kuralı için ana problem satıcının alıcının ülkesinde yerleşik bir şirkete sahip olmadığı durumlarda yaşanan gümrüksel sıkıntılardır, fakat günümüzde bu sorunlar nakliye firmalarının yerleşik acentaları ile çözüme kavuşturulabilmektedir.

3.2.2.8. FAS (Free Alongside Ship)

FAS türkçe karşılığı ile gemi doğrultusunda teslim şeklinde satıcının ürünleri alıcı tarafından kararlaştırılan sevkiyat limanında ve anlaşılan geminin yanında, rıhtımda teslim etmesini veya zaten bu şekilde hazır olan malları tedarik ederek yine satıcı ile anlaşmasına bağlı kalarak teslim etmesi anlamına gelir. Mallara ait tüm sorumluluk ve risk gemi

³⁸⁰ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.68.

³⁸¹ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.68.

doğrultusunda teslim akabinde alıcıya geçer, oluşması durumunda hasar ve ziya alıcı tarafından üstlenilir.³⁸²

Alıcı kendi organize ettiği deniz nakliyesine ilişkin gerekli bilgileri; geminin adı, yükleme tarihi ve yükleme noktasını sağlamalıdır. Bu bilgilere istinaden alıcının organize ettiği gemi belirlenen süre içerisinde limana yanaşmaz, malları teslim almaz veya kararlaştırılan süreden daha önce mal alımını durdurur ise mallarda oluşan hasar/ziyaya ilişkin maliyet alıcı tarafından karşılanır (FAS B3).³⁸³ Tüm bu gecikmeden veya malların alınmamasından kaynaklı olarak oluşan farklı masraflardan yine alıcı sorumludur (FAS B9).³⁸⁴ Tüm bunlar satıcının kararlaştırılan anlaşmaya sadık kalıp, ürünleri vaktinde teslim ettiği durumlarda geçerlidir. Diğer kurallarda olduğu gibi alıcı kendi organize ettiği nakliye için açık bir yükleme noktası göstermemiş ise satıcı kendine en uygun noktada malları teslim edebilir. (FAS A2). Satıcı taraf, maların tesliminde gereken kontrolleri yaptırmalı ve masraflarını kendi hesabından ödemelidir (FAS A8) ve malların teslim edildiğine dair belgeleri alıcıya sağlamalıdır (FAS A6).³⁸⁵

Alıcı ve satıcı arasında yapılan anlaşma gereğince FAS teslim şekli içerisinde, aksi kararlaştırılmadı ise malların yükleme limanından yükleme limanından taşınması için gerekli organizasyonu sağlamalı ve maliyetini karşılamalıdır (FAS B4).³⁸⁶

Rıhtıma kadar gelen ürünler satıcının malların ihracat işlemlerini tamamlaması ve alıcıya teslim etmesi ile birlikte teslimat gerçekleşir. Bu noktadan sonra hasar ve kayıp riski alıcıya geçmektedir. Bu noktadan sonra alıcının sorumlulukları gemiye yükleme masrafları, navlun sözleşmesi ithalat işlemlerinin organize edilmesi ile tamamlanır. FAS gemi şartı içerdiği için deniz ve iç su yolu taşımalarında kullanılabilir ve limandan limana olarak organize edilecek bir taşıma olmalıdır. FAS günümüzde nadiren kullanılsa da, ancak yine de alıcı veya geminin ekipmanı tarafından gemiye yüklenmek üzere iskeleye getirilen veya geminin yanına götürülen ağır yük sevkiyatlarda kullanılmaktadır. Konteyner taşımalarında ise FAS yerine genellikle FCA tercih edilmektedir.

3.2.2.9. FOB (Free on Board)

³⁸² Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.50.

³⁸³ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.50.

³⁸⁴ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.50.

³⁸⁵ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.50.

³⁸⁶ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.50.

FOB teslim şeklinde satıcı, alıcının belirlediği gemide yine alıcı tarafından belirlenmiş taşıyıcıya teslim edilmesini ifade etmektedir.³⁸⁷

FOB teslim şekli için deniz taşımacılığına özel olarak ürünlerin hasarsız bir şekilde gemi bordasına yüklenmesi satıcı sorumluluğundadır, bu noktadan sonra sorumluluk alıcı tarafına geçer. Alıcı tarafından herhangi bir yükleme yeri belirtilmemiş ise satıcı kendine uygun yükleme limanını seçip ürünleri teslim edebilir (FOB A2). Fakat uygulamada böyle bir durum söz konusu değildir. Çünkü alıcı tarafından yetkilendirilmiş taşıma sorumlusu gerekli organizasyonu yapıp iki tarafında yönlendirmektedir. Teslimden sonra bütün masraflar alıcı hesabındadır (FOB B3). Satıcı, malların teslim edilmesi için gereken kontrol işlemlerini gerçekleştirir oluşacak masraflardan sorumludur (FOB A8). Bu sorumluluğa ek olarak malların teslimine ait belgeleri alıcıya sunmalıdır (FOB A6). Gemi küpeştesine kadar maliyet ve sorumluluk alıcıya ait olduğu için malların limana taşınmasına ait taşıma sözleşmesini, aksi kararlaştırılmamış ise, satıcı sağlamalıdır (FOB B4). FOB teslim şekli kuralları gereği satıcı firma ülkesinden çıkışta gerekli gümrüksel prosedürü sorumluluğu ve maliyeti kendinde olmak üzere tamamlamalıdır (FOB A7). Fakat satıcının mallar için üçüncü bir ülkeden transit geçişi ile ilgili bir planı var ise bu işlemler alıcı hesabına ait olacaktır. Benzer şekilde varış ülkesinde gerekli ithalat işlemlerini tamamlama sorumluluğu alıcı tarafa aittir. FOB teslim şeklinde satıcı malların ihracat işlemlerini yerine getirmekle sorumludur. (FOB B7). FOB terimi de FAS terimi gibi sadece kanal, nehir ve deniz taşımacılıklarında kullanılan bir teslim şekli olarak oluşturulmuştur ve uygulanabilmesi için limandan limana taşıma gerekmektedir. Satıcının risk, sorumluluk ve masrafları da FAS terimi ile benzer şekilde düzenlenmiştir. Ek olarak da malın gemi güvertesine yükleme ve elleçleme masrafları satıcı yükümlülüğündedir. Ro/Ro ya da konteyner trafiği durumlarında gemi küpeştesi sınırı pratikte anlam ifade etmediğinden FOB yerine FCA teriminin kullanılması daha uygun olacaktır.³⁸⁸

3.2.2.10 CFR (Cost and Freight)

CFR hükümlerine göre, mallar varış limanında alıcıya teslim edildiğinde, satıcı bir taşıma sözleşmesi yapar ve navlunu öder. Ancak, FOB'da olduğu gibi, mallar yükleme limanında gemi küpeştesini terk ettiğinde, malların riski alıcıya aittir. Yani satıcının yükün varış yerine hasarsız ulaşmış olması hakkında herhangi bir yükümlülüğü yoktur. Satıcı navlun bedelini ödeyip yükün teslimi için gerekli organizasyonu yaptıktan sonra, malın hasar

³⁸⁷ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.52.

³⁸⁸ Çalık, Fatma Elif, *Uluslararası Ticarete Yenilenen Incoterms®2020 İle 2010 Kurallarının Karşılaştırılması*, s.66.

durumunu takip etmek zorunluluğu yoktur. CFR teslim şekli için satıcının sigorta yapma sorumluluğu düzenlenmemiştir, fakat alıcı sigorta yapmak isterse, alıcı sigorta ile ilgili talep edilen bilgileri satıcıya sağlamalıdır (CFR A5).³⁸⁹

Satıcı malların teslim edilmesi için gereken kontrol işlemlerine ait masrafları ödemeli (CFR A8) ve malların teslim edildiğine dair alıcıya ayrıca ihbarda bulunmalıdır (CFR A10).³⁹⁰ Taşıma sözleşmesi masrafları satıcıya ait olmak taşıma sözleşmesi düzenlemelidir. Satıcı CFR teslim şekli kuralları gereği organize ettiği yükleme için gerekli güvenlik önlemlerini almalıdır, bu durum CFR A4 maddesinde belirtilmiştir. Satıcı aynı zamanda varış tarihlerini, alıcının malı çekmesi için gerekli süreyi ve yüklemeye istinaden alıcı için gerekli evrakları alıcıya bildirmekle de yükümlüdür. Taraflar arasındaki sözleşmede teslim limanı ve çıkış limanı bilgilerinin belirtilmesi önemlidir. Nitekim CFR gereğince sözleşmede belirtilen varış noktasına kadar masraflar satıcıya aittir. Satıcı, alıcısı ile anlaştığı üzere belirlenmiş varış limanı için gerekli taşıma belgesini masrafları kendisine ait olacak şekilde hazırlamalı ve taşıma belgesinin konusu, taşınan malları kapsamalı, yükleme için kararlaştırılan süre içerisinde olmalı, alıcıya varış limanında malları çekebilme kabiliyeti sağlamalı aynı zamanda alıcıya malların bir başka alıcıya devredebileceği (negotiable form) veya satış yapabileceği hakkı verebilmelidir. Bunlara ek olarak birden çok asıl olarak düzenlenmesi durumunda alıcıya asıl belgeler tam takım(a full set of originals) sunulmalıdır (CFR A6). CFR teslim şeklinde ihracat işlemlerinin maliyet ve sorumluluğu satıcıya aittir (CFR A7).³⁹¹ Ancak satıcının, malların ithalatı veya eğer var ise üçüncü ülkelerden transit geçişi, bu sırada gerekli gümrük işlemleri veya ithalat harçlarının ödenmesi ile ilgili herhangi bir sorumluluğu yoktur. İthalat için gerekli işlemler alıcının yükümlülüğündedir (CFR B7).³⁹²

3.2.2.11. CIF (Cost Insurance and Freight)

CIF teslim şekli CFR terimi ile aynı şekilde satıcı ve alıcı arasında risk ve sorumluluk paylaşımını içermektedir. Her ikisinde de satıcı taşımaya dair aynı organizasyonları gerçekleştirme yükümlülüğü altındadır. Ancak CIF teslim şekli, CFR teslim şekline satıcının alıcı adına sigorta yapmakla yükümlü olması yönüyle ayrılmaktadır. Malların gemiye yüklenmesi ile birlikte risk ve sorumluluk alıcı üzerine geçse bile satıcı minimum düzeyde sigorta yaptırmaktadır. Bu, Enstitü Kargo Hükümlerinde (C) veya benzerinde

³⁸⁹ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.54.

³⁹⁰ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.54.

³⁹¹ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.54.

³⁹² Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.54.

olacaktır. Satıcı, alıcıya sigorta poliçesini veya bir poliçe kapsamında düzenlenen bir sertifika vermelidir. Bu sertifika genellikle alıcının sigortalı olduğunu kanıtlar.

İhracat için gerekli belgeleri, izinleri ve gümrük işlemlerini (CIF A7)³⁹³ ve ödemelerini gerçekleştirerek üretilen malın yüklenmesi, iç nakliyesi, gemiye yüklenmesine ek olarak minimum düzeyde sigortanın da yapılmasıyla organizasyonu tamamlar ve emtianın tesliminden sonra satıcı taraf alıcıya teslimin tamamlandığına dair ihbarda bulunmalıdır (CIF A10). Sigorta değeri malın CIF değerinin %110' u olacak şekilde hesaplanır (CIF A5). ICC sigorta konusunu genel olarak terimlerle birlikte taşınan mal değeri doğrultusunda dar veya geniş kapsamlı olarak revize etse de yine de taraflar arasında anlaşmaya da açık bırakmıştır. Taraflar aralarında anlaşmış oldukları takdirde istedikleri kapsamda sigorta yaptırabileceklerdir.³⁹⁴

CIF teslim şekli için satıcı malların ihracatı için gerekli işlemleri yerine getirmelidir. Bu işlemlerin sorumluluğu ve maliyeti satıcıya aittir (CIF A7). Fakat satıcının, malların ithalatı veya eğer var ise üçüncü ülkelerden transit geçişi, bu sırada gerekli gümrük işlemleri veya ithalat harçlarının ödenmesi ile ilgili herhangi bir sorumluluğu yoktur. İthalat için gerekli işlemler alıcının yükümlülüğündedir (CIF B7)³⁹⁵.

3.2.3.Uluslararası Teslim Grupları

C Grubu (esas taşımanın ödemesi yapılmış olarak) yani CIF (Cost insurance and freight –Navlun, sigorta ve maliyetler), CIP (Carriage and insurance paid to – Sigorta ile taşıma ödenmiş şekilde), CPT (Carriage paid to – Taşıma ödenmiş şekilde) ve CFR (Cost and freight – Navlun ve masraflar)'te ihracatçının sorumluluğu esas taşıma aracına kadardır. CIP ve CIF'te satıcı yani ihracatçının sigorta yükümlülüğündedir.³⁹⁶

D Grubu (varış) yani DAP (Delivered at place - Yerinde teslim), DDP (Delivered duty paid - Gümrük resmi ödemesi yapılmış şekilde) ve DPU (Belirlenen Yerde Boşaltılmış olarak Teslim- Delivered at Place Unloaded) varış alanına değin vergiler de dahil olmak üzere bütün maliyet ve riskler ihracatçıya aittir.³⁹⁷

³⁹³ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.54.

³⁹⁴ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.54.

³⁹⁵ Gürsoy, Yaşar, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.54.

³⁹⁶ Shippey, Karla Carol, *International Contracts*, 3. Baskı, San Francisco, World Trade Press, 2009, s.68.

³⁹⁷ Şanlı, Cemal, *Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*, s. 33.

E Grubu (çıkış) yani EXW (Ex Works - İşyerinde teslim) İhracatçının ürünü kendisine ait depo, işyeri vb. yerde teslim etmesidir.³⁹⁸

F Grubu (Esas taşımanın ödenmediği) yani FOB (Free on board - Gemide maliyetsiz), FAS (Free alongside ship - Gemi doğrultusunda maliyetsiz) ve FCA (Free carrier - Taşıyıcıya maliyetsiz)³⁹⁹, da ihracatçının sorumluluğu taşımanın yapılacağı esas araca kadardır.⁴⁰⁰



³⁹⁸ Şanlı, Cemal, *Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*, s. 115.

³⁹⁹ Erdem, Ercüment, *Incoterms*, s.238; Şanlı, Cemal / Ekşi, Nuray, *Uluslararası Ticaret Hukuku*, s.116.

⁴⁰⁰ Erdem, Ercüment, *Incoterms*, s.237.

SONUÇ

Damga vergisinin konusu gün geçtikçe daralmaktadır. Bunun iki sebebi vardır. Birincisi, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun kanunlaşması sırasında mevcut düşüncelere göre oluşturulan (1) sayılı tablonun günümüz işlemlerindeki çeşitliliği ve düzenlenen kâğıtlardaki çokluğu kavrayamamasıdır. Gelişen ekonomi nedeniyle birçok yeni işlemler ortaya çıkmaktadır. Vergi konusu kâğıtlar sayma yoluyla belirlendiği için bu yeni işlemlere göre düzenlenen kâğıtların vergi konusuna dâhil olup olmadığı sıkça yorumlanmak zorunda kalmaktadır. Ayrıca gelişen ve yaygınlaşan teknoloji sayesinde kişiler birçok hukuki işlemi elektronik ortamda yapabilmektedir. Elektronik ortamda üretilen belgelerin vergilendirilmesi ise, yazılı ve imzalı olma unsurlarını arayan Kanunun, mevcut hukuk düzeniyle paralel şekilde bu unsurları kâğıt maddesi üzerine yazılı olma ve elle atılmış imzalı olma olarak anlaması karşısında mümkün olmamaktadır.

Damga vergisi uygulamasının vergi konusunda meydana gelen bu daralma karşısında yeni duruma uyarlanması kaçınılmazdır. Vergi konusuna dâhil kâğıtların sayıldığı (1) sayılı tablo günümüz işlemlerini içerecek şekilde tekrar düzenlenmeli, vergiden istisna tutulan kâğıtların yer aldığı kanunlar ise vergilemede yatay ve dikey eşitlik ilkeleri göz önünde tutularak gözden geçirilip, (2) sayılı tablo içerisinde toplanmalıdır. Ayrıca elektronik ortamın getirdiği sistem bir yasayla hukuk düzenimize katılmalıdır.

Ülkemizdeki en eski vergilerden biri olan damga vergisi uluslararası ticaretin vergilendirilmesi hem uluslararası ticaret politikasının araçlarından olması hem de gelir kaynağı olarak görülmesi sebebiyle kamu ekonomisi ve Türk vergi sistemi için oldukça önemlidir. Bilhassa milletlerarası sözleşmeler ve anlaşmalarda resmi ve hukuki olarak hazırlanmış tüm belgelerde Damga Vergisinin yeri bulunmaktadır.

Söz konusu Damga vergisi, diğer vergilerin ve finansal sorumlulukların gayesi hazine için gelir elde etmek olması nedeniyle belirli bir finansal düzen içinde gerçekleşerek tahsil sürecine gitmektedir. Maalesef uluslararası ticari işlemler kendisi gibi yol açtığı finansal sorumluluklar da uygulama ve mevzuat tarafından karışık bir tezahüre sebep olmaktadır.

Uluslararası ticarete uygulanacak hukuku birleştirme çabalarında büyük önem taşıyan Uluslararası Ticaret Odasının faaliyeti, ulusal kaynakların yetersizliği ve bu doğrultuda ulusal sınırların aşılması anlayışıyla ortaya çıkmıştır. . Uluslararası Ticaret Odası, uluslararası

ticarete tarafların aynı dili konuşabileceği ve her ikisinin de çıkarlarını korumayacak, tarafsız ulusüstü kurallar hazırlamaya çalışmaktadır. Bu bağlamda, Uluslararası Ticaret Odası tarafından hazırlanan ve uluslararası ticarete katılanlar için uluslararası mal satışında yeknesak kurallar belirleyen Incoterms (“Uluslararası Ticari Şartlar”) kuralları önemli bir yer tutmaktadır.

Ağırlıklı olarak birleştirme amacına hizmet eden Incoterms, uluslararası mal satışlarında, malın teslim edildiği an, hasarın devri, masrafları üstlenme yükümlülüğü, malları yükleme ve boşaltma yükümlülüğü, gerekli belgeler, konteyner ve eşyanın ambalajlanması, sorumluluk sigortası, ithalat ve ihracatla ilgili gümrük vergileri, icra, taraflara yükümlülüklerini tanımlayan ve tahsis eden kurallar ve diğer dış ekonomik formaliteler getirerek bunlardan birini seçme fırsatı sunar. Böylece uluslararası ticari ilişkilerin tarafları tek bir terim üzerinde anlaşmakta ve yukarıdaki hususlar çerçevesinde ortak bir yorum tarzı benimsemektedir. Böylece taraflar, bazı yorumlama ve yanlış anlama sorunlarının üstesinden gelebilmekte ve yeknesaklığın sağladığı güven ortamında uluslararası ticareti güvenle yürütebilmektedir.

Uluslararası ticari işlemler ihracat, ithalat, transit olmak üzere üçe ayrılabiliriz. Uluslararası sözleşmeler ve varış ülkesindeki vergilendirme prensipleri sebebiyle transit süreçlere tabi mal ve istisna bazı durumlar haricinde ihracata konu olan malla ilgili herhangi bir finansal sorumluluk mevzu bahis olmamaktadır.

Ülkelerin ihtiyaç duydukları tüm gereksinimleri sosyal, fiziki veya ekonomik nedenler ile kendi başlarına karşılayamamaları uluslararası ticareti meydana getirmekte ve geliştirmektedir. Uluslararası ticaret hızlandıkça ve geliştikçe içerisinde yer alan paydaşlar ve hukuki boyutlar da aynı oranda artmıştır. Yapılan ticaret uluslararası olduğu için uygulanacak hukuki sistemler de paydaşlar için farklılık gösterebilmektedir. Ticaret içerisinde yaşanacak uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması için uluslararası bir yeknesaklık ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacı karşılamak için çeşitli kurumlarca hazırlanan kodlar, broşürler veya standart sözleşmeler mevcuttur. Bu noktada uluslararası taşımacılık kavramı içerisindeki yeknesaklık ihtiyacını karşılamak adına ICC tarafından Incoterms® terimleri hazırlanmış ve uygulamaya sunulmuştur. Incoterms® yasa niteliğindeki kurallar veya milletlerarası bir anlaşma hükmünde değildir. Incoterms®, tarafların irade serbestisi içinde satım sözleşmelerine dâhil ettikleri yeknesak kurallar bütünüdür. Incoterms sözleşmenin şekli,

ödemeye ilişkin hususlar, mülkiyetin geçip geçmediği, uyuşmazlıkların çözümü gibi konularda taraflara herhangi bir yönlendirici etkide bulunmamaktadır.

ICC tarafından kuralların yeknesak hala getirilip yayınlandığı ilk tarih 1936 yılıdır. Akabinde yaşanan teknolojik gelişmeler ve hızla gelişip, büyüyen uluslararası ticaret içerisindeki ihtiyaçlara uygun olarak Incoterms kuralları güncellenmiştir. Kronolojik olarak kurallar 1953, 1967, 1976, 1980, 1990, 2000, 2010 yılında değişikliğe uğramıştır. Son olarak da iş bu çalışmanın konusunun temel kısmını oluşturan Incoterms® 2020 kitapçığı yayınlanmıştır.

Incoterms® 2020’de yapılan değişikliklerin temel nedeni daha yalın ve basit terimler sunabilmektir. Incoterms® 2020 incelendiğinde, üzerinde durulan önemli noktalardan birinin, mevcut ve potansiyel kullanıcıların satış sözleşmelerinde doğru teslim şeklini seçmeleri ve bu kurallara doğru şekilde atıf yapabilmeleri amacı ile düzenlemeler yapıldığını gözükmektedir. Bu neden ile kitapçığın Giriş kısmında taraflara yardımcı olabilecek daha fazla bilgi verildiği ve kılavuz notu olarak her bir kural için “Açıklama Notları“ olarak bölümler eklendiği belirtilmelidir. Açık ve sade anlatım ile beraber eklenen maliyet tabloları da bu amacı destekler niteliktedir. Incoterms® 2020 için yapılan değişiklikler; FCA Incoterms® terimi uyarınca “on board” konşimento düzenlenebilmesi, FCA, DAP, DPU ve DDP teslim şekillerine ait açıklamalarda belirtildiği gibi satıcı veya malın yeni alıcısının, ürünleri kendi nakliye araçları ile organize edebilmeleri, DAT teslim şeklinin DPU olarak değiştirilmesi, CIF ve CIP teslim şekillerine ait sigorta kapsamlarında yapılan teminat düzenlemeleri, güvenlik anlamında yapılan netleştirmeler ve kullanıcılar için açıklama notları getirilmesi olarak sıralanabilir.

Özellikle hem satıcı hem de alıcıların Incoterms 2020 kurallarına doğru şekilde atıf yapması, liman ve teslim yeri detaylarının net bir ifade ile detaylandırılması ve Incoterms® 2020 kurallarının marka tescilinin doğru kullanılması oldukça önemlidir. Incoterms içerisinde yer alan tüm teslim şekilleri için, taşıma sistemi, sigorta ve navlun maliyetleri, riskin geçişi ve sorumluluklar doğru şekilde değerlendirilip, sözleşmeye eklenmelidir. Kurallar arasındaki küçük farklar taşımaya konu malların zayi olmasına neden olabilecek kadar büyük problemlere yol açabilir. Incoterms® 2020’den sonra gelişen piyasa koşullarının ihtiyaçlarına göre yeni güncellemeler yapılacağı aşikardır. Bir sonraki yayınlanacak broşürde olması gereken ve Incoterms® 2020 içerisinde eksik kalan yönleri özetle aşağıdaki gibi değerlendirilebilir:

Incoterms® 2020 içerisinde 2016 yılında yürürlüğe giren ve ihracat ve ithalat işlemleri için bağlayıcı nitelik de olan VGM kavramından “VGM ile ilgili yükümlülükler ve maliyetlerin çok spesifik ve karmaşık olduğu” (Introduction to Incoterms® 2020 -61.madde) gerekçesi ile açıklık getirilmemiştir. VGM işlemi günümüz nakliyelerinde temel bir kalem haline gelmiş ve taraflar için maliyeti karşılanması gereken bir gider kalemidir. Bu gider kalemi tutar olarak anlaşmazlık çıkaracak kadar büyük bir kalem olmasa da, VGM konusunda yapılan yanlış bildirimler, eksiklikler veya yanlış hesaplamalar, malların gecikmesi ve ek maliyet riskini ortaya çıkarmaktadır bu yüzden maliyet ve risk kavramı içerisinde değinilmesi gerekmektedir.

Incoterms terimleri çalışma boyunca açıklandığı gibi; kullanıcılara yol gösterici, sade ve anlaşılır bir dil ile sunulması amacı ile ortaya koyulmuş bir metin içerisinde yer almaktadır. Bu noktada teslim şekillerine ait 3 harfli kısaltmalar içinde kullanılan baş harflerin tek bir anlama gelecek şekilde düzenlenmesi kullanıcılar açısından daha etkili olabilir. Örneğin FOB ve FCA terimleri içerisinde kullanılan “F” harfi burda “Free” anlamı taşıırken, CFR veya CIF gibi terimler içerisinde “Freight” olarak kullanılmaktadır.

Incoterms taslak grubuna yeni düzenlemeler için kodlamaların karışıklık yaratmayacak ve yanlış anlaşılmalara neden olmayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gereği değerlendirilmektedir. Incoterms terimlerinin doğru kullanımı da oldukça önemli bir konudur. Teslim şekilleri içerisindeki bir takım detaylar malların akibeti hakkında oldukça önemli basamaklardır. Günümüz ihtiyaçlarına göre düzenlenen yeni terimlerin Incoterms teslim şekillerinin gerçek kullanıcısı olan paydaşlara doğru şekilde sunulması ve açıklanması oldukça önemlidir.

Değinilen bu detaylar, ICC teslim şekillerine ait güncelleme ve yenilikler Milli Komiteler aracılığı ile eğitim programı olarak sunulmaktadır. Ancak herhangi bir devlet desteği olmadan faaliyetlerini sürdüren ICC'nin düzenlediği eğitimler ve yayınladığı elektronik ve basılı kaynaklar üzerinden gelir elde etmektedir. Bu durum örneğin Türkiye'deki döviz piyasaları da göz önüne alındığında Incoterms kurallarından yararlanacak bir çok firmanın üstlenmek istemediği bir gider kalemi oluşmaktadır. Kullanıcıların eğitim ve bilgiye erişim konularında eşit şartlara sahip olmaması durumu, Incoterms kurallarının, “ortak bir dil oluşturmak” amacını sekteye uğratabilmektedir. Bu sebep ile ICC, online veya yüzyüze eğitimleri ve kitapçık gibi materyalleri daha uygun bedelle veya bedelsiz olarak paydaşların kullanımına sunmalıdır.

Değinilmesi gereken bir başka nokta ise EXW teslim şeklinin uygulanabilirliği hakkındadır. Bu kuralın tam manası ile Türkiye’de uygulanması imkânsızdır. Türkiye’de ihracatçı firma tanımınının görmek için ihracat yönetmeliğinin 4. Maddesinin e fıkrası dikkate alınabilir. Tanıma göre İhracatçı: İhraç edeceği mala göre ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine üye olan, vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıklar ifade eder. “Burdan çıkarılacak sonuç Türkiye’de ihracat yapabilmek için Türkiye’de vergi numarasına sahip yerleşik bir firma olması gerekmektedir.

Aynı zamanda ihracat yapabilmek için ilgili ihracatçılar birliğine üye olmak gerekir ki yine bu birliğe kayıt olmak için gerekli evraklar yerleşik bir firma tarafından temin edilebilmektedir. Sonuç olarak Türkiye’de şubesi olmayan veya bir ortaklığı olmayan hiçbir ithalatçı firma gümrükleme işlemlerinin kendisi yapamamaktadır. Bu noktada Incoterms® 2020 kitapçığı EXW teslim şekli kısmında gümrükleme işlemleri için satıcının alıcıya risk ve maliyeti alıcıya ait olmak şartı ile yardımcı olması gerektiği belirtilmiştir. Fakat Türkiye’deki ilgili mevzuat ve kanunlar gereğince gümrük beyannamesi üzerindeki hatalı bir işlemde dolaylı ihracatçı firma sorumlu olacaktır. Yine EXW teslim şekline ait bütünlük bozulmuş olacaktır. Bu sebeplerden dolayı EXW teslim şekli yerine FCA teslim şekli kullanılması daha doğru olacaktır.

Incoterms® 2020 içerisinde yapılan mevcut güncellemeler Incoterms teslim şekillerinin temel amacı olan ithalat ve ihracatçılar için “ortak bir oluşturma” amacına uygun hareket edildiğini göstermektedir. Aynı zamanda Incoterms güncellemelerine son halini veren grubun şikayet ve talepler doğrultusunda da eksiklikleri ve sorunları giderecek şekilde adım attığıda değerlendirilmektedir. Incoterms® 2020 sürümü ile getirilen bu kuralların yanında aynı zamanda tarafların iradelerine bırakılarak hareket edildiği belirtilmelidir. Bu gibi sağlanan esneklikler dolayısıyla Incoterms teslim şekillerinin paydaşlarına daha faydalı olacağı değerlendirilmektedir. Bir sonraki güncellemede yaşanan teknolojik gelişmeleri daha iyi değerlendiren, e-ticaret noktasında yaşanan değişiklikleri göz önünde tutan, VGM gibi şu an süreç içerisinde aktif olarak kullanılan terimlerin Incoterms ile doğrudan bütünleştirilmesi; hem kullanıcılar açısından daha doğru bir yol gösterici hem de yaşanabilecek potansiyel sorunların önüne geçmesi adına Incoterms kavramını dünya piyasalarında öne çıkaracak önemli noktalar olarak tespit edilmektedir.

Milletlerarası sevkiyat uygulamalarının işletmeler tarafından özenle tasarlanarak sürdürülmesi gerekmektedir. Bu uygulamalar dikkatli ve özenli bir şekilde ayarlanmalı ve uygulanmalıdır. Bu bağlamda sevkiyat işlemleri sırasında özenle ve dikkatli bir şekilde yapılan ambalajlama, nakliye, elleçleme, depolama ve bunun gibi etkinlikler işletmelerin rekabet becerisini de arttırabilmekte ve tercih edilmesinde önem arz etmektedir.

Uluslararası ticarete karşımıza çıkan en büyük problemlerin biride, teslim şekilleri yani Incotermsler'dir. Yürütülmesi planlanan ticaret etkinlikleriyle alakalı olarak; bahsi geçen ürünün teslimatının hangi biçimde ve ne koşulda şartlarda yapılacağı gibi sorunlara yanıt olması için karşımıza çıkan tüm sorunlara en başından çözüm yolu bulunmalıdır. Aksi takdirde çıkan problemlerin çözümü için uluslararası tahkim tercih edilmektedir. Bu durumda işletmeler açısından zaman, maliyet, işgücü, prestij ve müşteri kaybına sebebiyet verebilir. Ülkeler arasında iş birliği oluşturulması, Gümrük Birliği'nin kurulması, bankacılığın ilerlemesi Incoterms'e olan ihtiyacın artmasına neden olmuştur.

Sonuç olarak işletmelerin başka ülkelerle olan ticari faaliyetleri ve bu faaliyetlerin yürütülmesi esnasında yapılan harcamalar ve iş gücü büyük önem arz etme ve lojistik faaliyetleri işletmeler açısından büyük önem teşkil etmekte ve işletmeyi zaman, maliyet, prestij ve benzeri konularda doğrudan etkilemektedir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, A. (2011), Kamu Maliyesi, 14.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi.

AĞAOĞLU, C. (2020), Incoterms® 2020, Public and Private International Law Bulletin, 40/2.

AKDOĞAN, N.; TENKER N. (2007), Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri, 11. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

AKGÜL YILMAZ, G. (2006), Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, İstanbul, İSMMMMO.

AKINCI, Z. (2007), Milletlerarası Tahkim, 1. Baskı, İstanbul, Seçkin Yayıncılık.

AKSOY, Ş. (1998), Kamu Maliyesi, İstanbul, Filiz Kitabevi.

AKYÜREK, Ö. (2015), Bedeli Değiştirilen ve İptal Edilen Sözleşmelerde Damga Vergisi, Vergi Sorunları Dergisi, 321.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.03.2014 Tarih Ve 90792880-155.01.01.01[2013/2823]-245 Sayılı Özelgesi

ARAL, F. (2007), Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 7. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

ARKAN, S. (2008), Ticari İşletme Hukuku, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları.

ARPACI, A. Ö. (2017), Son Düzenlemeler Doğrultusunda Kamu İhale Sözleşmelerinden Alınacak Damga Vergisine Sözleşme Nüsha Sayısının Etkisi ve İhale Sözleşmeleri Fiyat Farkı Ödemelerinde Damga Vergisi, Mali Çözüm Dergisi.

ARSLAN, A. (2011), Vergi Ödeme Gücünün Açıklanması, Vergi Ödeme Gücü Göstergelerinin Belirtilmesi: Türkiye Örneği (Yüksek Lisans Tezi), Dicle Üniversitesi, Diyarbakır.

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

AYBAY, R.; DARDAĞAN, E. (2004), Uluslararası Düzeyde Yasaların Çatışması (Kanunlar İhtilafı), İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi.

BAHADIR, Z. (2013), Sözleşmenin Devri ve Sözleşmeye Katılma, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 17.

- BİLİCİ, N. (2015), Vergi Hukuku, Ankara, Savaş Yayınevi.
- BİLİCİ, N.; ÜSTÜN, Ü. S. (2016), Damga Vergisi ve Harçlar (Teori ve Uygulama), 1. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.
- BİNGÖL, M. (2011), Damga Vergisi Yönünden Sözleşmelerde Belli Para Kavramı, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.10.2011 Tarih Ve B.07.1.Gib.4.99.16.02-Damga-1-127 Sayılı Özelgesi
- Büyük Türkçe Sözlük, (2022). Türk Dil Kurumu
- CENGİL, M. F. (2018), Ticari İşletmenin Devri, 1. Baskı, Ankara, Yetkin Yayıncılık.
- COŞKUN, S.; KARYAĞDI, M. (2001), İdari Yargılama Usulü, 1. Baskı, İstanbul, Seçkin Yayıncılık.
- ÇALIK, F. E. (2020), Uluslararası Ticarete Yenilenen Incoterms®2020 İle 2010 Kurallarının Karşılaştırılması (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, Marmara Üniversitesi.
- ÇALIŞKAN, Y. (2021), Uluslararası Satımda 2020 Incoterms Kuralları ve Hasarın Geçişi, Public and Private International Law Bulletin, 41/1.
- ÇALIŞKAN, Y. (2021), Unidroit'nin Özel Hukuka İlişkin Çalışmalarına Genel Bir Bakış, Public and Private International Law Bulletin, 41(2).
- ÇELİKEL, A.; ERDEM, B. B. (2021), Milletlerarası Özel Hukuk, İstanbul, Beta Yayınevi.
- Danıştay 7. Dairesi, 12.10.2004 Tarih Ve E. 2001/3798 K. 2004/2405 Sayılı Kararı
- Danıştay 7. Dairesi, E. 1992/7851 K. 1994/2164 Sayılı Kararı
- Danıştay 7. Dairesi, E. 1993/2867 K. 1996/199 Sayılı Kararı
- Danıştay 7. Dairesi, E. 1998/574 K. 1998/4374 Sayılı Kararı
- Danıştay 7. Dairesi, E. 1999/70 K. 1999/4120 Sayılı Kararı
- Danıştay 7. Dairesi, E. 2001/3798 K. 2004/2405 Sayılı Kararı
- Danıştay 7. Dairesi, E. 2006/5427 K. 2008/4557 Sayılı Kararı
- Danıştay 7. Dairesi, E. 2007/5116 K. 2009/4267 Sayılı Kararı
- Danıştay 7. Dairesi'nin 03.03.1999 Tarih Ve E. 1997/4141 K. 1999/891 Sayılı Kararı.
- Danıştay 7. Dairesi'nin 12.10.2004 Tarih Ve E. 2001/3798 K. 2004/2405 Sayılı Kararı

Danıştay 7. Dairesi'nin 14.04.1999 Tarih Ve E. 1998/674 K. 1999/1463 Sayılı Kararı
Danıştay 7. Dairesi'nin 27.11.2008 Tarih Ve E. 2006/2697 K. 2008/4819 Sayılı Kararı
Danıştay 7'nci Dairesi'nin 11.03.1998 Tarih Ve E. 1997/2482 K. 1998/944 Sayılı Kararı.

Danıştay 9. Dairesi, E. 2013/857 K. 2014/692 Sayılı Kararı

Danıştay 9. Dairesi'nin 07.04.2015 Tarih Ve E. 2013/695 K. 2015/2176 Sayılı Kararı

Danıştay 9. Dairesi'nin 15.02.2016 Tarih Ve E. 2013/408 K. 2016/429 Sayılı Kararı

Danıştay 9. Dairesi'nin 15.02.2016 Tarih Ve E. 2013/408 K. 2016/429 Sayılı Kararı

Danıştay 9. Dairesi'nin 19.06.1996 Tarih Ve E. 1996/472 K. 1996/2308 Sayılı Kararı

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 2009/1 K. 2012/2 Sayılı Kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2007/403, K. 2008/734 Sayılı Kararı

09.08.2017 Tarih Ve 29796 Sayılı Resmi Gazete

DAYINLARLI, K. (2000), Uncitral Kurallarına Göre Uzlaşma ve Tahkim, Ankara, Yetkin Yayınları.

DAYINLARLI, K. (2011), Milletlerarası Ticari Sözleşmelere İlişkin Unidroit İlkeleri, Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, 23.

DEĞER, N. (1999), Damga Vergisinin Temel Özellikleri, Mali Çözüm Dergisi, 49.

DEMİR, K. (2013), Ticari İşletmenin Devrinde Yeni Dönem: Eski ve Yeni Sorunlar, İÜHFİM, Prof. Dr. Ersin Çamoğlu'na Armağan, 61/2.

DEMİRCAN, A. S. (2015), Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 116.

DEMİRCAN, A. S. (2015), Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 121.

DOĞAN, V. (1995), Avrupa Birliği Bünyesinde Akti Borç ilişkilerine Uygulanacak Hukuka Dair Roma Sözleşmesi ve Türk Hukuku, Prof. Dr. Halil Cin'e Selçuk Üniversitesinde 10. Hizmet Yılı Armağanı.

DOĞAN, V. (1996), İş Akdinden Doğan Kanunlar İhtilafı Alanında Bağlama Kurallarının ve Sınırlarının Tespiti (İş Akdi), Ankara, Yetkin Yayınları.

EKŞİ, N. (2004), Roma Konvansiyonu, İstanbul, Beta Yayınevi.

EKŞİ, N. (2019), Uluslararası Ticaret Hukuku, 3. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi.

- ERCAN, T. (2016), *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 1.Baskı.
- ERDEM, H. E. (1999), *Sif Satışlar*, İstanbul.
- ERDEM, H. E. (2001), *Incoterms 2000*, Prof. Dr. Hayri Domaniç'e Armağan, İstanbul.
- EREN, F. (2006), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 6. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.
- EREN, F. (2021), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 9. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.
- ERGİNAY, A. (1998), *Kamu Maliyesi*, 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları.
- ERGÜN, İ. (2017), *Damga Vergisinde Öncelikli Durumlar*, Ankara, Vergi Müfettişleri Derneği.
- ERKAN, Ü. (2015), "Süresi Sona Eren", "Uzatılan", "Değiştirilen" Ve "Kendiliğinden Uzayan" Sözleşmelerde Damga Vergisi'nin Nihai Durumu, İSMMMO, Temmuz-Ağustos.
- FURTUN, İ. H.; ASLAN, M. (2014), *Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi.
- GERÇEK, A. (2005), *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 54/3.
- GÖKÇAY, Ş. E. (2017), *Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri*, Journal of Life Economics, 4/3.
- GÖKER, C. (2011), *Yönlendirici Vergilendirme*, Ankara, Turhan Kitabevi.
- GÜNAY, H. Ö.; ŞENYURT, İ. (2004), *Damga Vergisi'nde Vergileme Ölçüleri ve Belli Para Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar*, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak.
- GÜRKAN, C. (2016), *Klasik Siyasal Düşüncede Maliye Teorisi: Bodin, Hobbes ve Rousseau*, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 14/2.
- GÜRSOY, Y. (2020), *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, 13. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- GÜVEN, K.(2014), *Lex Mercatoria ve Milletlerarası Tahkim*, Public and Private International Law Bulletin, 34/2.
- HACIKÖYLÜ, C. (2017), *Damga Vergisinin Vergi Sistematiği İçindeki Yeri, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 17/1.

<https://Dergipark.Org.Tr/En/Download/Article-File/458460>

<https://Www.Mevzuat.Gov.Tr/Anasayfa/Mevzuatfihristdetayiframe?Mevzuattur=9&Mevzuatno=15703&Mevzuattertip=5>

<https://Www.Mevzuat.Gov.Tr/Mevzuatmetin/1.5.488.Pdf>

<https://Www.Resmigazete.Gov.Tr/Eskiler/2005/02/20050204-9.Htm>

International Chamber Of Commerce, (2010). “Icc On Commercial Law And Practice”,
<http://Www.Iccwbo.Org/Policy/Law/>

International Chamber of Commerce. ICC prepares to launch Incoterms® 2020.
<https://iccwbo.org/media-wall/news-speeches/icc-prepares-launch-INCOTERMS-2020/>,
(01.09.2022).

International Institute For The Unification Of Private Law. (2010). “Unidroit Principles Of
International Commercial Contracts”,
<http://Www.Unidroit.Org/English/Principles/Contracts/Principles2010/Integralversionprinciples2010 -E.Pdf>

IŞIK, E. (2011), Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu, İstanbul, PWC.

İNCE, E. (2015), Sözleşme Hazırlanırken Sürenin Uzaması veya Uzatılmasında Damga Vergisi Planlaması, Vergi Sorunları Dergisi, 38/326.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 17.06.2010 Tarih Ve B.07.1.Gib.4.34.18.01-002.01-196 Sayılı Özelgesi

KARABACAK, Y. (2012), Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği, 62/2, İstanbul İktisat Dergisi.

KARACA, Y. (2021), Özel Tüketim Vergisinin Kapsam Açısından İncelenmesi: Türk Vergi Sistemi Uygulamaları (Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi, İstanbul.

KARAKOÇ, Y. (2019), Genel Vergi Hukuku, 2.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

KILDİŞ, Y. (2006), Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, E-Yaklaşım Dergisi, 33.

KIRMAN, A. (1997), 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi, Ankara.

LANDO, O. (1985), The Lex Mercatoria in International Commercial Arbitration, ICLQ, 34/4.

LANG, J. (2000), Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, Çev.: Funda Başaran, XIII..Türkiye Maliye Sempozyumu, “Anayasal Mali Düzen”, 14-16.05.1998 Bodrum, M.Ü. Maliye Araştırma Ve Uygulama Merkezi Yayını, Yayın No:12, İstanbul.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği.(1992). Beyanname Düzenleme Kılavuzu

MOUSSERON, M. J. (2005), Technique Contractuelle, Paris.

MUHAMMETNAZAR, İ. (2019), Milletlerarası Ticarete Teslim Şekilleri: Incoterms® 2010 Kuralları, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları.

NADAROĞLU, H. (1996), Kamu Maliyesi Teorisi, 9. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.

NOMER, E.; EKŞİ, N.; ÖZTEKİN GELGEL, G. (2000), Milletlerarası Tahkim, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi.

NOMER, E.; ŞANLI, C. (2008), Devletler Hususi Hukuku, 16. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi.

NORTH, S. P.; FAWCETT, J. (2004), Cheshire and North’s Private International Law, 3. Baskı.

OĞUZ, A. (2004), Lex Mercatoria, Ankara, Yetkin Yayınları.

OĞUZMAN M. K.; ÖZ M. T. (2009), Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık.

OĞUZOĞLU, H. C. (1941), Borçlar Hukuku Umumi Hükümler, Ankara.

ORHANER, E. (2007), Kamu Maliyesi, Ankara, Siyasal Kitapevi.

ÖNER, E.; DEĞİRMENCİ C. (2017), Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

ÖNER,E. (2016), Türk Vergi Sistemi, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

ÖZBALCI, Y. (2012), Damga Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık.

PEHLİVAN, O. (2007), Vergi Hukuku, Trabzon, Derya Kitabevi.

POROY, R.; YASAMAN, H. (2017), Ticari İşletme Hukuku, 16. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık.

SELEN, U. (2016), Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, 8. Baskı, Bursa, Ekin Yayıncılık.

- SHIPPEY, K. C. (2009), *International Contracts*, 3. Baskı, San Francisco, World Trade Press.
- SÜRAL, B. C. (2008), *Uluslararası Ticari Sözleşmelere Uygulanacak Hukuk Olarak Unidroit (Özel Hukukun Yeknesaklaştırılması İçin Uluslararası Enstitü) Prensipleri* (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi.
- ŞANLI, C. (1987), *Milletlerarası Ticarî Tahkimde Esasa Uygulanacak Hukuk*, İstanbul, Türkiye İş Bankası Vakfı Yayınları.
- ŞANLI, C. (2019), *Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*, 7. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi.
- ŞANLI, C.; EKŞİ, N. (2000), *Uluslararası Ticaret Hukuku*, İstanbul, Beta Yayınevi.
- ŞENTÜRK, M. (2014), *Sözleşmenin Taraflarındaki Değişikliklerin Damga Vergisine Etkisi*, *Vergi Sorunları Dergisi*, 37/313.
- ŞENYÜZ, D. (2005), *Vergi Hukuku (Genel Kısım)*, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları.
- TAŞDELEN, A. (2004), *Vergi Hukuku Kuralların Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesindeki Önemi*, Antalya, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi.
- TEKBAŞ, A. (2010), *Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12.
- TEKİNALP, G. (2002), *Milletlerarası Özel Hukuk Bağlama Kuralları*, İstanbul, Vedat Kitapçılık.
- TEKİNALP, G. (2011), *Yeni Alman ve İsviçre Milletlerarası Özel Hukuk Kanunlarında Akdi Borç Statüsü ve Türk Kanunu*, *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, 8.
- TİRYAKİOĞLU, B. (1996), *Taşınır Mallara İlişkin Milletlerarası Unsurlu Satım Akitlerine Uygulanacak Hukuk*, Ankara, Yetkin Yayıncılık.
- TİRYAKİOĞLU, B. (1996), *Taşınır Mallara İlişkin Uluslararası Unsurlu Satım Akitlerine Uygulanacak Hukuk*, Ankara, AÜHF. Döner Sermaye Yayınları.
- TOPAKTAŞ, E. Ç.; ARMAĞAN, O.; YİĞİT, D. (2015), *Doğalgaz, Elektrik, Su Abonelik Sözleşmelerinin Damga Vergisi Açısından Değerlendirilmesi*, *Vergi Raporu Dergisi*, 192.
- TUNCER, S. (2000), *Yeni Gümrük Kanununun Vergilendirme İle İlgili Hükümleri –I*, *Yaklaşım Dergisi*, 86.
- TUNCER, S. (2001), *Gümrükler ve Gümrük Vergileri*, Ankara, Yaklaşım Yayınları.

TURHAN, T. (1988-1989), İsviçre Devletler Özel Hukuku Federal Kanunuda Sözleşmeden Doğan Borçlara Uygulanacak Hukuk ve Türk Hukuku, AÜHFD, 41/1-4.

TURHAN, T. (1997), Milletlerarası Sözleşmelerde Yabancı Para Kayıtları, Ankara, Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.

TÜRK, H. S. (1986), Ticaret Ortaklıklarının Birleşmesinde Nevilerin Aynı Olması Koşulu, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırmaları Enstitüsü.

United Nations Commission On International Trade Law, (2010). “Working Groups”, [Http://Www.Uncitral.Org/Uncitral/En/Commission/Working_Groups.Html](http://www.uncitral.org/uncitral/en/commission/working_groups.html)

ÜNLÜ, M. (2016), Yargı Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri ve Sınırları (Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale.

ÜYÜMEZ, E. M.; GÜLTEKİN, R. (2016), Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8/14.

YILDIRIM, Z. (2013), Milletlerarası Mal Satımına İlişkin Birleşmiş Milletler Sözleşmesi'nin (Viyana Satım Sözleşmesi) Uygulama Alanı, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 17 (1-2).

YURTSEVEN, Y. (2010), Uygulamalı Vergi Hukuku: Ders Notları, Samsun.

YÜCE, M.; GERÇEK, A.; ŞENYÜZ, D. (2013), Vergi Hukuku, 4. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

YÜCE, M.; KIZILER, N. (2016), Damga Vergisi Kanunu Çerçevesinde Sözleşmelerle İlgili Özel Durumlar, Gümrük ve Ticaret Dergisi.

ZEYTİN, Z. (2011), Milletlerarası Mal Satım Sözleşmeleri Hukuku – CISG, Ankara, Seçkin Yayınları.