

## DAMGA VERGİSİNİN KONUSU OLARAK E-BELGE\*

Av. Leyla ATEŞ

### I. GİRİŞ

Ulaşım ve haberleşme alanlarında meydana gelen gelişmeler sonucunda dünyanın ekonomik, politik ve kültürel anlamda bütünleşmeye doğru gitmesi olarak tanımlanan “küreselleşme” olgusu<sup>1</sup> uluslararası ticareti arttırmış ve iletişim teknolojisinin getirdiği kolaylıklarla “elektronik ticaret” uygulamaları yaygınlık kazanmıştır. Mal alım ve satımının elektronik ortamda gerçekleştirildiği bir süreci ifade eden elektronik ticareti<sup>2</sup> geleneksel ticaretin alternatifi haline getiren ise 1990’lardan sonra yaygınlık kazanan internet olmuştur.

Elektronik iletişim ve ticarete emniyet ve güvenin sağlanması ihtiyacı, “elektronik imzaları (e-imza)” ve verilerin tasdik edilmesini sağlayacak ilgili hizmetleri gerekli kılmıştır. E-imzaların, bunun yanında, kamu sektöründe idareler arasındaki iletişim çevresinde, ayrıca bu idareler ile vatandaşlar ve ekonomik faaliyetlerde bulunanlar arasında (örneğin kamu ihaleleri, vergilendirme, sosyal güvenlik, sağlık ve adli sistem alanlarında) kullanılması da mümkündür.

Türk hukukunda e-imzanın kullanılması ve hukuken tanınması için gereken çerçeve 5070 sayılı Elektronik İmza Yasasıyla (EİY)<sup>3</sup> oluşturulmuştur. EİY’nın 5. maddesine göre, güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğurur. Bu genel düzenleme vergi hukuku alanında da yansımaları bulmuştur. 488 sayılı Damga Vergisi Yasasında (DVY)<sup>4</sup> 5228 sayılı Yasa<sup>5</sup> ile yapılan değişiklikle e-belgeler vergi konusuna dâhil edilmiş-

\* Bu makalenin yazılma sürecinde yapmış olduğu değerli katkılar için saygıdeğer Hocam Prof. Dr. Billur Yalıtı’ya teşekkürü borç bilirim.

1 İYİBOZKURT, Erol, “Küreselleşme ve Elektronik Ticaret: A. Smith’e Varış”, Elektronik Ticaret, Derleyen Veysel BOZKURT, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000, syf. 79.

2 KESER, Aşkın, “Küreselleşen Dünyanın Yeni Gerçeği Elektronik Ticaret”, Elektronik Ticaret, Derleyen Veysel BOZKURT, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000, syf. 92.

3 RG. 23.1.2004/25355.

4 RG. 11.7.1964/11751.

5 RG. 31.7.2004/25539.

tir. Bilişim teknolojisindeki gelişmelere hukuk düzenimizin özel hukuk ve vergi hukukunda verdiği bu cevaplarla birlikte damga vergisinde konunun yeniden değerlendirilmesi çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

## II. ÖZEL HUKUK BOYUTU: ÇERÇEVE YASA: E-İMZA VE E-BELGENİN HUKUKEN TANINMASI

### 1. Maddi hukuk: E-belgede yazılı şekil

Borçlar Yasasının (BY) 12 ve sonraki maddelerinde düzenlenen adi yazılı şekil, sözleşmenin mahiyet ve konusunu göstermeye yeterli olan ve borç altına girenlerin ya da bir hakkı devredenlerin imzalarını ihtiva eden yazıyı ifade eder<sup>6</sup>.

#### a. Yazılı olma

Beyan sahibi fiil, işlem, beyan iradesine sahip olduğu sürece<sup>7</sup>, elektronik yolla iletilen beyanların da hukukten bir irade beyanı olduğu tartışmasızdır<sup>8</sup>. Ancak yazılı şekilde, hukuki işlemle bağlanma iradesinin yazı ile beyan edilerek belgelendirilmesi gerekir. BY’da açık bir hüküm bulunmamasıyla birlikte doktrinde metnin maddi varlığı bulunan bir belge olması şartı aranmaktaydı<sup>9</sup>. Ne var ki, EİY’nin 22. maddesiyle BY’nın 14. maddesinin 1. fıkrasına 2. cümle olarak eklediği “güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı ispat gücüne haizdir” hükmünün anlam ifade edebilmesi için, elektronik belgelerin de metin unsurunu taşıdığı kabul edilmek gerekir<sup>10</sup>.

#### b. İmzalı olma

Metin beyan sahiplerince imzalanmalıdır. İmza beyan sahibini teşhis edecek şekilde belirlemek ve böylece hukuki işlemin aidiyeti konusundaki karmaşaları önlemek amacıyla kullanılan işarettir<sup>11</sup>. BY’nın 14. maddesinin 1. fıkrasının 1. cümlesinde kişilerin imza atarken kendi el yazısını kullanmaları hükme bağlanmıştır. İmzanın şekli olarak niteliği ise 2525 sayılı Soyadı Yasasının 2. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre, imzada imzala-

6 TEKİNAY, Selahattin Sulhi/AKMAN, Sermet/BURCUOĞLU, Haluk/ALTOP, Atilla, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7.B., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, syf. 113.

7 İrade beyanının unsurları konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. TEKİNAY/BURCUOĞLU/ALTOP, syf. 62 vd.

8 ŞENOCAK, Zarife, “Dijital İmza ve Dijital İmzanın Borçlar Kanunu Hükümleri Açısından Ele Alınması”, AÜHFD, Y. 2001, C. 50, S.2, syf. 123.

9 OĞUZMAN, M. Kemal/ ÖZ, Turgut, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1995, syf. 114; EREN, Fikret, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. B., Beta yayınları, İstanbul, 2001, syf. 252.

10 İNAL, Emrehan, E-Ticaret Hukukundaki Gelişmeler ve İnternette Sözleşmelerin Kurulması, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2005, syf. 139.

11 TEKİNAY/BURCUOĞLU/ALTOP, syf. 114; OĞUZMAN/ÖZ, syf. 115; EREN, Fikret, syf. 253.

yan kişinin ad ve soyadının birlikte bulunması gerekir. Ancak bu bir zorunluluk olmayıp, ayırt edici fonksiyonu ifa etmek kaydıyla paraf, namı müstear da imza olarak geçerlidir<sup>12</sup>. BY'nın 14. maddesinin 1. fıkrasının 2. cümlesiyle, metnin güvenli elektronik imza ile de imzalanabileceği düzenlenmiştir<sup>13</sup>. EİY'nın 3. maddesinin b bendinde "elektronik imza", başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veridir; 4. maddesinde "güvenli elektronik imza", münhasıran imza sahibine bağlı olan, sadece imza sahibinin tasarrufunda bulunan güvenli elektronik imza oluşturma aracı ile oluşturulan, nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliğinin tespitini sağlayan ve imzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının tespitini sağlayan elektronik imzadır, şeklinde tanımlanmıştır<sup>14</sup>. Ancak yasaların resmi şekle veya özel bir merasime tabi tuttuğu hukuki işlemler ile teminat sözleşmeleri güvenli elektronik imza ile gerçekleştirilemez (EİY. m. 5/2)<sup>15</sup>.

## 2. Usul hukuku: E-belgenin delil niteliği

Yargılama faaliyeti esnasında dava konusu yapılan hakkın var olup olmadığı konusunda gerek davacının gerekse davalının dayandığı vakıaların gerçekliği hakkında mahkemeye kanaat verilmesi işlemi "ispat" olarak ad-

<sup>12</sup> EREN, syf. 253.

<sup>13</sup> İNAL, syf. 137.

<sup>14</sup> Elektronik İmzalar İçin Topluluk Çerçevesi konusunda 13 Aralık 1999 tarihli 1999/93/AT sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Direktifinin 2. maddesinin 1. fıkrasında "elektronik imza", mantıken diğer elektronik verilere bağlı ya da bileşik olan ve bir tasdik yöntemi oluşturan elektronik formda bir veri; 2. fıkrasında "ileri elektronik imza", sadece imzalayana bağlı, imzalayanın kim olduğunu belirlemeye imkan veren, sadece imzalayanın kontrolü altında tutabileceği araçların kullanımı ile yaratılan ve daha sonra verilerde yapılan tüm değişikliklerin bulunmasına imkan veren elektronik imza, olarak tanımlanmıştır. Direktifin orijinal metni için bkz. Directive 1999/93/EC of the European Parliament and of the Council of 13 December 1999 on a Community framework for electronic signatures OJ L 13, 19 January 2000. Resmi olmayan Türkçe çevirisi için bkz. <http://www.e-ticaret.gov.tr>.

<sup>15</sup> Bilgi Toplumu Hizmetlerinin Bazı Hukuki Yönleri ve Özellikle İç Pazarda Elektronik Ticaret Konusunda 8 Haziran 2000 tarihli 2000/31/AT sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Direktifinin (Elektronik Ticaret Konusunda Direktif) 9. maddesinin 3. fıkrasıyla üye devletlerin, kendi hukuk sistemlerini, sözleşmelerin elektronik vasıtalarla akdedilmesine izin vermesini temin yükümlülüğünün, taşınmaz mülkiyeti haklarını doğuran veya transfer eden sözleşmeler, kira hakları hariç olmak üzere; mahkemelerin, kamu makamlarının veya kamu otoritesi kullanan mesleklerin müdahalesini (dahil olmasını) gerektiren sözleşmeler; garanti (kefalet) sözleşmeleri ve kendi ticari, iş veya mesleki amaçları dışında hareket eden kişilerce verilen munzam teminat sözleşmeleri; aile hukuku ve miras hukuku kapsamına giren sözleşmelerin hepsine veya bazılarına uygulanmamasını kararlaştırabileceği düzenlenmiştir. Direktifin orijinal metni için bkz. Directive 2000/31/EC of the European Parliament and of the Council of 8 June 2000 on certain legal aspects of information society services, in particular electronic commerce, in the Internal Market (Directive on electronic commerce), OJ L 178, 17 July 2000. Resmi olmayan Türkçe çevirisi için bkz. <http://www.e-ticaret.gov.tr>.

landırılır<sup>16</sup>. Vakıaların ispatı için başvuru araçlarına ise “delil” denir<sup>17</sup>. Yargılama hukukunda başvuru deliller ikrar, senet, yemin, kesin hüküm, şahit, bilirkişi, keşif ve özel hüküm sebepleri olarak sayılmaktadır<sup>18</sup>. Bunlardan senet delili, yazılan ve onu vücuda getirenin imzasını taşıyan, irade beyanının yer aldığı belgedir<sup>19</sup>.

EİY'nın 23. maddesiyle Hukuk Usulü Muhakemeleri Yasasına eklediği 295/A maddesi hükme göre: “Usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik veriler senet hükmündedir. Bu veriler aksi ispat edilinceye kadar kesin delil sayılırlar(f. 1). Dava sırasında bir taraf kendisine karşı ileri sürülen ve güvenli elektronik imza ile oluşturulmuş veriyi inkâr ederse, bu Kanununun 308 inci maddesi kıyas yoluyla uygulanır (f. 2)”.

Hukuki işlemin tamamlanmış olması ispat faaliyetinin başarılı olabilmesi için şarttır. Diğer bir deyişle, hukuki işlem tamamlanmadığında senedin delil niteliğini taşıma unsuru oluşmayacaktır.

### III. VERGİ HUKUKU BOYUTU: DAMGA VERGİSİ DEĞİŞİKLİĞİ: E-BELGENİN VERGİ KONUSUNA DÂHİL EDİLMESİ

#### 1. Türkiye’de düzenlenen e-belgeler

DVY’nda vergi konusu, birinci maddenin birinci fıkrasıyla ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtlar olarak belirlenmiştir. Yasanın ikinci fıkrasında yapılan değişiklikle kağıtlar terimine elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler eklenmiştir. Buna göre, kağıt, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerdir.

Kağıdın yazılı ve imzalı olması, Borçlar hukukundaki “adi yazılı şekil” kavramına karşılık gelmektedir<sup>20</sup>. Bir kağıdın bir hususu geniş anlamıyla

<sup>16</sup> ALANGOYA, H. Yavuz, Medeni Usul Hukuku Esasları, 2.B., Nemaş Yayınevi, İstanbul, 2001, syf. 296.

<sup>17</sup> ALANGOYA, syf. 300.

<sup>18</sup> ALANGOYA, syf. 311.

<sup>19</sup> ALANGOYA, syf. 371.

<sup>20</sup> a. KIRMAN, Ahmet, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi, 2.B., Doğu Matbaacılık, Ankara, 1997, syf. 13.

b. “Sadece taraflardan birinin imzasını taşıyan ve kredi sözleşmesi olarak isimlendirilen kağıtta karşı tarafın imzasının bulunmadığı bir halde sözleşme olarak vergilendirilmesi imkanı yoktur”, Dan. 9. Dairesinin, 16.4.1992 tarihli, E. 1992/184, K. 1992/1185; “Açılan ihale sonucunda ihale konusu emtianın ikiye bölünmek suretiyle iki ayrı firmaya ihale edilmesine bağlı olarak sözleşme imzalanmamış olup, imza altına alınmamış bir sözleşmede bahsedilemeyeceğinden vergilendirme yapılamaz”, Dan. 9. Dairesi’nin, 16.5.1996 tarihli, E. 1996/665, K. 1996/1761 sayılı kararı, KIRMAN, Ahmet, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi, 2. B., Doğu Matbaacılık, Ankara, 1997, syf. 32.

belli etmek, hukuki anlamıyla ispat etmek için ibraz edilebilecek olması yargılama hukukunda başvuru ispat araçlarından biri olma niteliğini taşıması anlamına gelmektedir<sup>21</sup>. Diğer bir deyişle, kağıdın bir hususu ispat etmesiyle kağıdın delil olarak kullanılabilir bir özelliğe sahip olması gereği ifade edilmek istenmiştir<sup>22</sup>. Vergi konusuna dahil edilen e-belge, e-imza ve e-belgenin EİY'yla hukuken tanınması sonucu, kağıdın yazılı şekil ve delil niteliği unsurlarını taşır.

DVY vergiyi doğuran olayı, kağıdın Türkiye'de düzenlenmesi olarak kabul etmiştir. Buna göre, kural olarak, kağıtlar, Türkiye'de düzenlendiği takdirde damga vergisinin konusuna girmektedir<sup>23</sup>. Düzenleyenlerin uyrukluk veya ikametgahlarının damga vergisi açısından bir önemi yoktur<sup>24</sup>. Vergilendirme kağıdın düzenleme yerine bağlı olarak yapılmaktadır.

Hukuki işlemin tamamlanması için birden fazla irade beyanı gerektiren çok taraflı hukuki işlemlerde taraflardan biri/birkaçı Türkiye'de, diğeri/diğeri yurt dışında olabilir. Özellikle globalleşen dünya ticareti gereği yapılan ve iki tarafın karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanı ile oluşan akit türü hukuki işlemlerin (BY. m. 1) taraflarının farklı ülkelerde mukim olduğu ve faaliyet gösterdiği durumlarla sıkça karşılaşmaktadır. Akdin düzenleme yeri Borçlar Hukukuna göre belirlenecektir.

Akde ilişkin irade beyanlarından ilki icap, ikincisi kabul olarak adlandırılır. Bir irade beyanın icap olarak nitelendirilebilmesi için ayrıca akdin esaslı unsurlarını ihtiva etmesi ve icabı yapanın bununla bağlanmak niyetini taşıması gerekir<sup>25</sup>. Eğer irade beyanı akdin esaslı unsurlarını taşıyor veya teklifle bağlanmak istediğini ifade etmiyorsa icap değil "icaba davet" söz konusudur. Kişilerin icaba davet beyanıyla ulaşmak istedikleri hukuki sonuç kabul beyanı ile akdin kurulması değil, akdin kurulması için müzakereye davet etmektir. İnternette bir web sitesinde mal ve hizmet sunumları, kural olarak icaba davet olarak kabul edilmektedir<sup>26</sup>. Ancak web

21 ÜLKEMEN, İsmail Hakkı, Ameli ve Tatbiki Damga Resmi, Ahmet İhsan Matbaası, İstanbul, 1944, syf. 103.

22 a. KIRMAN, syf. 69.

b. "488 sayılı damga vergisi kanununun 1'inci maddesinden bahisle, bu madde hükmüne göre, düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi olabilmesi için, sadece yazılıp imzalanmasının yeterli olmadığı, aynı zamanda belli bir hususu ispat etme özelliğini de taşıması gerektiği, muhataba sunulmayan ya da muhatapça kabul edilmeyen teminat mektubunun belli bir hususu ispat etme vasfı bulunmadığından damga vergisine tabi olmayacağı", Dan. 7. Dairesinin, 14.10.1998 tarihli, 14.10.1998 tarihli ve E. 1997/3754, K. 1998/3307 sayılı kararı, Lebib Yalkın Yayınları, Damga Vergisi Mevzuatı, Sıra No: 61, syf. 739.

23 KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, 2.B., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, syf. 402.

24 KIRMAN, syf. 89.

25 EREN, syf. 215; OĞUZMAN/ÖZ, syf. 47.

26 ŞENOCAK, Zarife, "İnternete Kurulan Açık Artırma İle Satım Sözleşmesi", AÜHFD, Y. 2001, C. 50, S. 3, syf. 105.

sitesindeki bilgi ayrıntılı ise, ürün, fiyat ve nakliye için ayrıntılı bilgileri içeriyorsa, alıcının doldurup iletebileceği bir elektronik sipariş formu içeriyorsa web sitesinin icapta bulunma kriterini karşıladığı kabul olunabilir<sup>27</sup>.

İcabın kabul edilmesiyle akit kurulmuş olur. Şayet kabul beyanı hazır olmayan kimseye yöneltilirse, akit, kabul haberinin icapta bulunana vardığı anda kurulmuş olur (BY. m. 5). Elektronik ortamda yazılı şekilde iletilen irade beyanlarını hazır bulunmayanlar arasında yapılmış kabul etmek gerekir<sup>28</sup>. İcapta bulunanın internete geçişini sağlayan internet servis sağlayıcısının sunucusuna ya da icapta bulunanın doğrudan internet bağlantısının olduğu istisnai durumlarda kendi bilgisayarına, her zaman çağrılabilir şekilde varmasıyla, kabul beyanı varmış sayılır<sup>29</sup>. Hazır bulunmayan taraflardan birinin internet üzerinden ilettiği yazılı ve imzalı icabına karşılık, diğerinin yine internet üzerinden yazılı ve imzalı kabulünün varmasıyla damga vergisinin konusu kağıt düzenlenmiş sayılır. İcabı yapanın kabul beyanının vardığı anda bulunduğu ülke kağıdın düzenleme yeridir ve vergilendirme esasları buraya göre belirlenecektir<sup>30</sup>. Eğer icap Türkiye’de olan tarafça yapılmışsa ve bu kişi kabulün vardığı anda da Türkiye’deyse kağıdın düzenleme yeri Türkiye’dir. İcap yurt dışında olan tarafça yapılmış ve Türkiye’de olan tarafça yapılan kabulün vardığı anda bu tarafın bulunduğu yer yurt dışındaysa, bu takdirde düzenleme yeri yurt dışı olacaktır.

## 2. Yurt dışında veya Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen e-belgeler

Yabancı memleketlerle Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, ilke olarak, damga vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak, bu kağıtlar, Türkiye’de resmi dairelere ibraz edildiği veya üzerinde devir ve ciro işlemleri yürütüldüğü veyahut her hangi bir surette hükümlerinden faydalanıldığı takdirde, vergiye tabi tutulur (DVY. m. 1/3).

DVY’nda benimsenen ülkesellik ilkesi gereği yurt dışında düzenlenen kağıtlar, devletin vergilendirme yetkisi dışında kaldığı için vergi konusuna dahil edilmemiştir. Ülke sınırları içinde kalmakla beraber, yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergi konusuna dahil edilmeme-

<sup>27</sup> YALTI, Billur, Elektronik Ticarete Vergilendirme, Der Yayınları, İstanbul, 2003, syf. 103.

<sup>28</sup> ÖZSUNAY, Ergun, “Uluslararası Çalışmaların ve Bazı Ulusal Düzenlemelerin Işığında Elektronik Ticaret ve E-Sözleşmelerin Temel Sorunları”, Uluslararası İnternet Hukuku Sempozyumu, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, 2001, syf. 130. Aynı yöndeki Kanada ve İngiliz hukuku için bkz. YALTI, syf. 103, 105.

<sup>29</sup> ŞENOCAK, İnternette Kurulan Açık Artırma İle Satım Sözleşmesi, syf. 105.

<sup>30</sup> KIRMAN, syf. 40.

si ise devletler hukukunda klasik teori olarak adlandırılan görüşün, yani elçilik ve konsolosluk binalarının kabul eden devlet ülkesinin dışında var sayıldığı görüşünün<sup>31</sup>, vergisel alana yansımalarının sonucudur<sup>32</sup>. Bir devletin ülkesinde haiz olduğu egemenlik hakkını diplomatik imtiyaz ve muafiyetler tanıyarak sınırlandırabilmesi, esas olarak kendi iradesiyle mümkündür<sup>33</sup>. Devlet bu iradesini kullanırken belli şartları öngörebilir. Nitekim, yasa koyucu DVY'yla yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtları, vergi konusu dışında bırakırken, vergilendirme yetkisine getirdiği bu sınırlandırmayı (2) sayılı tablonun I/A-5 maddesiyle karşılıklılık şartına bağlamıştır. Bunun anlamı, kağıdın düzenlendiği elçilik ve konsoloslukun ait olduğu ülkenin, Türkiye'nin kendi ülkesindeki elçilik ve konsolosluklarına aynı diplomatik imtiyaz ve muafiyeti tanımış olması gerekir.

Türkiye'nin taraf olduğu Diplomatik İlişkiler Hakkında 1961 Tarihli Viyana Sözleşmesi'nin tanımlamalarla ilgili birinci maddesinin i bendine göre "misyon binaları", misyon şefinin ikametgahı dahil olmak üzere ve mülkiyete bakılmaksızın, misyonun maksatları için kullanılan binalar veya bina bölmeleri ile bunlarla irtibatlı arazidir<sup>34</sup>. Türkiye'nin taraf olduğu Konsolosluk İlişkileri Hakkında Viyana Sözleşmesi'nin tanımlamalarla ilgili birinci maddesinin j bendine göre "konsolosluk binaları" maliki kim olursa olsun, münhasıran konsolosluk amaçları için kullanılan binalar veya bina kısımları, müstemilatı ve bunların üzerinde buldukları arsalar<sup>35</sup>.

#### a. Resmi dairelere ibraz edilen belgeler

Yasa koyucu DVY'nın 8. maddesinde<sup>36</sup> resmi daireyi teker teker sayma yoluyla belirlemiştir ve ancak bu kapsamdaki kuruluşlara yapılan ibraz

<sup>31</sup> TOLUNER, syf. 350.

<sup>32</sup> DVK'nda esas alınan "klasik teori" milletlerarası hukukta uzun süre önce terkedilmiştir. "Modern teori" olarak adlandırılan yeni görüşe göre, diplomatik imtiyaz ve muafiyetler kişilere yarar sağlamak amacıyla değil, devleti temsil eden diplomatik misyonların işlevlerinin gereği gibi yerine getirmelerini sağlamak amacıyla tanınmışlardır, TOLUNER, syf. 405. Bu nedenle, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine getirdiği sınırlamalar bu amaç çerçevesinde yorumlanmalıdır. Kanaatimizce, yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıdın karşılıklılık şartıyla vergi konusuna dahil edilmemesi suretiyle devletin ülkesi üzerinde vergilendirme yetkisine getirdiği sınırlama, modern teori doğrultusunda yorumlanmalıdır. Bu şekilde, hakkın kötüye kullanımıyla meydana gelebilecek vergi kaybının önüne geçilebilir.

<sup>33</sup> TOLUNER, syf. 350.

<sup>34</sup> RG. 24.12.1984/18615.

<sup>35</sup> RG. 27.10.1975/5369.

<sup>36</sup> DVY. m. 8: "Bu kanunda yazılı resmi daireden maksat, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir (f. 1). Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz (f. 2)".