

ULUSLARARASI İHALELERDE VERGİ VE HARÇ İSTİSNASI

Bilal KOCABAŞ (*)

I - GİRİŞ

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu¹ 01/01/2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu iki kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte, 20 yıl süre ile uygulanmış olan 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun kamu alımlarına ilişkin hükümler içeren ilgili hükümleri devre dışı kalmıştır.

Kamu İhale Kanunu'nun getirdiği en önemli yeniliklerden birisi bu Kanun'un kapsamı ile ilgili bulunmaktadır. Buna göre, kapsamda yer alan idarelerin kullanımında bulunan her türlü kaynaktan karşılanan mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihaleleri bu Kanun hükümlerine göre yürütülecektir.

Diğer taraftan, 5035 sayılı Kanunun 01/01/2004 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren 28 ve 33 üncü maddeleri ile döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili işlem ve kağıtlar yönünden, damga vergisi ve harç istisnası getirilmiştir. Bu maddelerde istisna uygulamasındaki esaslarla, aranan şartların ihlal edilmesi halinde yapılacak işlemler hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, maddelerin son fıkrası ile döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve bu maddelerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edileceği belirtilmiştir.

03/12/1988 tarih ve 3505 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin yürürlük süresi 31/12/2003 tarihi itibarıyla sona ermiştir. Bu nedenle, bu Kanuna istinaden yayımlanan tebliğlerin de uygulanma imkanı kalmamıştır.

Diğer taraftan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu-na ekli istisna ve muafiyetlerle ilgili (2) sayılı tablonun "IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün 5035 sayılı Kanunun 30 uncu maddesi ile değişik (23) numaralı fıkrasında, "Bankalar, yurtdışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kağıtlar ile bu kağıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç)." hükmü yer almaktadır.

492 sayılı Harçlar Kanunun 5035 sayılı Kanunun 31 inci maddesi ile değişik 123 üncü maddesinin son fıkrasında ise, "Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler ile bankalar, yurtdışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödenmelerine ilişkin işlemler harca tabi tutulmaz." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, gerek mevzuatta ve gerekse uygulamada meydana gelen değişiklikler nedeniyle konunun yeni bir tebliğ çerçevesinde düzenlenmesi zorunluluğu doğmuştur.

(*) Devlet Bütçe Uzmanı

¹ Her iki Kanun da 22 Ocak 2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili işlemlerden olan uluslararası ihaleler sebebiyle doğan damga vergisi ve harç istisnasının kapsamı ile uygulama usul ve esasları aşağıda açıklanmıştır.

II- VERGİ VE HARÇ İSTİSNASINA İLİŞKİN MEVZUAT

02/01/2004 tarihli ve mükerrer 25334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 28 inci maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu na eklenen EK-2 nci ve 33 üncü maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanununa eklenen EK-1 inci maddelerinin verdiği yetkiye dayanarak, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili damga vergisi ve harç istisnası uygulamasının usul ve esasları 1 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi Ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ² ile belirlenmiştir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun EK- 2 nci maddesinde aşağıdaki hükümler yer almaktadır:

"Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesnadır.

Döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan damga vergisi, mükelleflerden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınır.

Yukarıda belirtilen hususlarda damga vergisi istisnası uygulamak suretiyle işlem yapan kuruluşlar, istisnaya konu işlemin mahiyeti ile alınmayan vergi tutarını, işlemin yapıldığı tarihi takip eden otuz gün içinde ilgililerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmediğinin tespit edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde, bu durumu vergi dairesine bildirmeyen kuruluşlar, damga vergisi, ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumludurlar.

Bu maddenin uygulanması bakımından döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edilir."

492 sayılı Harçlar Kanununun EK-1 inci maddesinde ise, aşağıdaki hükümler yer almaktadır.

"Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler harçlardan müstesnadır.

Döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan harç, mükelleflerden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınır.

Yukarıda belirtilen hususlarda harç istisnası uygulamak suretiyle işlem yapan kuruluşlar, istisnaya konu işlemin mahiyeti ile alınmayan harç tutarını, işlemin yapıldığı tarihi takip eden otuz gün içinde ilgililerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmediğinin tespit edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde, bu durumu vergi dairesine bildirmeyen kuruluşlar, harç ile ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumludurlar.

Bu maddenin uygulanması bakımından, döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edilir."

III- DÖVİZ KAZANDIRICI FAALİYET OLARAK ULUSLARARASI İHALELER

1 Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğde döviz kazandırıcı faaliyetlerden **"Diğer döviz kazandırıcı faaliyetler"** arasında uluslararası ihaleler de sayılmıştır. Konu ile ilgili olarak Tebliğin 3.2 bölümünde,

3.2.1. Yatırım programında yer alan Kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların (Yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine

² 27 Şubat 2004 tarih ve 25386 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu Tebliğ esasları 01/01/2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

açık olmak üzere) ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların,

3.2.1.1. Yerli firma olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda imalatçı firmalar tarafından üretilerek bu firmalara yapılan satış ve teslimleri,

3.2.1.2. Yabancı firma olması halinde, yabancı firmanın bu işte kullanacağı malları üreten imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.1.3. Yerli ve yabancı firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, yerli firmaya kendi faaliyeti oranında, yabancı firmaya ise (3.2.1.2) bendi çerçevesinde imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.1.4. Yukarıda belirtilen bentler çerçevesinde proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışları,

3.2.9. Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan yatırım malı ve sınai mamullerin ihalesini kazanan imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.12 Yurt dışı müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeler düzenlemeleri yer almıştır.

IV - VERGİ, RESİM VE HARÇ İSTİSNASI UYGULAMASI

Diğer döviz kazandırıcı faaliyetler için uygulanacak damga vergisi ve harç istisnası; ilgili kuruluşlarca, bu konuda düzenlenmiş bulunan "Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi" veya "Dahilde İşleme İzin Belgesi"nin ibrazı üzerine, aşağıda açıklanan usul ve esaslar çerçevesinde başka bir belge aranmaksızın re'sen uygulanacaktır.

Ancak, damga vergisi ve harç istisnasının uygulanabilmesi için, vergi ve harca konu işlemin, sözü edilen belgelerin geçerlilik süresi içerisinde yapılması şarttır.

Belgenin alınmasından önce veya belgenin geçerlilik süresinin dolmasından sonra, belgeye bağlanan iş ile ilgili olarak yapılan işlemlere, damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilmeyecektir.

Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi almak amacıyla proje formu ekinde verilecek taahhütnamelere

belge aranmaksızın re'sen damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilecektir.

İstisna uygulaması belgede yer alan esaslar dikkate alınarak yürütülecektir.

Yurtiçi uluslararası ihale konusu işlerle, yabancı para ile finanse edilen kamu yatırımlarında işin proje safhasından başlayarak ihale makamına teslimine kadar geçecek süre içerisinde, ihale makamı ile müteahhit arasında yapılan işlemlerle bu konuda düzenlenen kağıtlara, damga vergisi ve harç istisnası uygulaması, bu işlemler ve kağıtların söz konusu işlerle ilgili olduğunun tevsiki ile mümkündür.

Yurt dışı müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetlerinde, işin proje safhası da dahil olmak üzere yapılan işlemlerle bu konuda düzenlenen kağıtlar, damga vergisi ve harç istisnasından yararlandırılacaktır.

Yap-İşlet modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projeleri ile ilgili olarak, yatırımcı ile bu yatırımın yapılmasını öngören idare arasında, işin proje safhası da dahil olmak üzere yatırımın başlamasından bitimine kadar geçecek süre içerisinde yapılacak işlemlerle bu konuda düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harç istisnasından yararlandırılacaktır.

Sözü edilen işlerle ilgili sözleşme safhası da dahil olmak üzere, takip eden safhalarda düzenlenen diğer kağıtlar ve yapılan işlemlere damga vergisi ve harç istisnasının tatbiki için, bu konuda düzenlenmiş bulunan Vergi Resim Harç İstisnası Belgesinin ibrazı şarttır.

Diğer döviz kazandırıcı faaliyetlerde, belgeye bağlı olarak uygulanan damga vergisi ve harç istisnasının; belge sahibi yatırımcı, ihracatçı veya üstlenicinin belge kapsamındaki iş nedeniyle ihale makamı dışında kalan ve belge sahibi olmayan diğer kişi ve kuruluşlarla (taşeron, malzeme müteahhidi v.b) yapacağı muamelelere tatbiki mümkün değildir.

Ancak, belge kapsamındaki döviz kazandırıcı faaliyetlerde kullanılmak şartıyla, belge sahibi kişi veya kuruluşlardan temin edilecek mal, malzeme veya hizmet alımları damga vergisi ve harç istisnasından faydalandırılacaktır.

Bu durumda, döviz kazandırıcı faaliyetlerde, ihale makamı dışında kalan diğer işlem tarafları arasındaki muamelelere; her iki işlem tarafının da o işle ilgili olarak düzenlenmiş belgeye sahip olmasına bağlı olarak damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilecektir.

V - SORUMLULUK

Yukarıdaki bölümlerde belirtilen hususlarda damga vergisi ve harç istisnasını uygulamak suretiyle işlem yapan (noter, tapu, gümrük, ihaleyi yapan kurum veya kuruluş vb.) kuruluşlar, belirtilen esas ve usuller çerçevesinde herhangi bir makam veya merciden muafiyete dair yazı talep edilmeksizin damga vergisi ve harç istisnasını re'sen tatbik edeceklerdir.

Damga vergisi ve harç istisnasını uygulayarak işlem yapan kuruluşlar ile iş yaptıran kamu kurum ve kuruluşlarınca, bu işlere ilişkin olarak düzenlenen kağıt ve yapılan işlemlerle ilgili olup, istisna uygulaması sebebiyle ilgililerine ödettilirmeyen veya ödeme sırasında tevkif edilmeyen damga vergileri ile alınmayan harca ilişkin olarak, işlemin yapıldığı veya vergiye konu kağıdın düzenlendiği tarihi takip eden 30 gün içinde 1 Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ ekinde yer alan Damga Vergisi ve Harç İstisnasından Yararlananlara Ait Bildirim Formunu doldurarak, adına işlem yapılan ihraçatçı veya yüklenici kuruluşların gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine bildirilecektir. Bu bildirimde, döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili olarak düzenlenen Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi ya da Dahilde İşleme İzin Belgesinin bir örneği de eklenecektir.

Gümrük, tapu ve notere gidilmeksizin ilgili kişi ve kuruluşlar arasında düzenlenen kağıtlara ilişkin olup istisna hükmü gereğince ödenmeyen damga vergisi tutarları, kağıdın düzenlenmesini takip eden 30 gün içinde işlem yapan taraflarca aynı esaslar dahilinde ilgili vergi dairesine bildirilecektir.

Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi kapsamında döviz kazandırıcı faaliyetlerin gerçekleştirilmesi veya gerçekleştirilmemesi halinde, varsa gerçekleşme oranı da belirtilmek suretiyle, bu durumun tespit edildiği tarihi izleyen 30 gün içinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilgili vergi dairesine bildirilecektir.

Yukarıda belirtilen hususlarda vergi dairesine yapılacak bildirimlerde ilgilinin adı, soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, ikametgahı veya kanuni ve iş merkezi, döviz kazandırıcı faaliyetin türü, belgenin adı, sayısı ile gerekli görülen diğer hususlara yer verilecektir.

VI - VERGİ DAİRELERİNCE YAPILACAK İŞLEMLER VE YAPTIRIMLAR

Vergi daireleri, istisnaya konu işlemi yapan kuruluşlarca gönderilen bildirimleri, mükelleflerin tarh dosyalarında saklayacaklardır.

İlgili kuruluşlarca yapılacak bildirimler dikkate alınarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılacak tarhiyatlarda, mükelleflerin tarh dosyalarındaki bildirim ve kayıtlar esas alınacaktır.

Döviz kazandırıcı faaliyetlerde;

- Alınmayan damga vergisi ve harç tutarının, döviz kazandırıcı faaliyetlerin gerçekleşmeyen kısmına isabet eden tutarı,

- Dahilde İşleme İzin Belgeleri ve Vergi Resim Harç İstisnası Belgesinin iptal edilmiş olması durumunda alınmayan damga vergisi ve harç tutarları,

213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınacaktır.

- Gecikme faizi, kağıdın düzenlendiği veya işlemin yapıldığı tarihten başlayarak hesaplanacaktır.

Damga vergisi ve harç istisnasına konu işlemi yapan ancak 30 günlük sürede gerekli bildirimde bulunmayan sorumlular adına ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

1 Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ kapsamına girmediği halde Kanun ve Tebliğ gerekçe gösterilerek damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilen işlemleri yapan kuruluşlar (noter, tapu, gümrük, ihaleyi yapan kurum veya kuruluş vb.), alınmayan damga vergisi ve harç tutarları ile bunlara ilişkin faizlerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaklardır.

İstisnaya konu işlemi yaptığı halde gerekli bildirimde bulunmayan kuruluşlar, döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmemesi veya belge şartlarına uyulmadığının tespiti halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ilgililerden ceza ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmesi gereken damga vergisi ve harç tutarlarından, müteselsilen sorumlu olacaklardır.