

DÖVİZ KAZANDIRICI FAALİYETLERDE DAMGA VERGİSİ ve HARÇ İSTİSNASI UYGULAMASI

Murat KOÇ (*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere, küreselleşme ile birlikte, ülkeler arasındaki sermaye ve yatırım hareketleri sürekli bir artış göstermiş ve günümüzde inanılmaz boyutlara ulaşmıştır. İşletmelerin dünyanın farklı ülkelerinde yatırıma girişmelerini etkileyen faktörlerin başında, işletmeler için sadece kurulu ülkenin değil bütün dünya ülkelerinin bir pazar haline gelmesi, rekabette üstünlük sağlama, maliyet düşürme çabası ve burada sayılamayan daha birçok ekonomik, finansal ve vergisel nedenler gelmektedir.

Sermaye ve yatırımların bütün dünyaya hızlı bir şekilde yayılmasıyla birlikte, ülke vergi idareleri ulusal sınırı aşan iktisadi faaliyette bulunan işletmelerinin dünya çapında elde ettikleri kazançlarından adil bir vergi payı almak için ülke vergi mevzuatlarında sürekli bir şekilde değişikliklere gitmektedirler.

İşte bu noktada yurtdışı yatırımlar ve yurtdışı faaliyetlerden elde edilen kazançlar önemli bir boyut kazanmaktadır. Bu kapsamda önemli bir

kavram olan ülkeye döviz kazandırıcı faaliyet karşımıza çıkmaktadır.

Küresel boyutta gerçekleşen rekabet ortamı içerisinde ülkeler, ekonomilerine döviz girişini artıracak tedbirler arama yoluna gitmişler ve döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik edici uygulamaları ortaya çıkarmışlardır. Bu uygulamaların en önemlilerinden biri de döviz kazandırıcı işlemlere getirilen vergisel avantajlardır. İşte bu makalemizde döviz kazandırıcı faaliyetlere yönelik olarak getirilen vergisel avantajlardan bir tanesi olan döviz kazandırıcı faaliyetlerde damga vergisi ve harç istisnası uygulamasını ele almaya çalışacağız.

2- UYGULAMANIN KANUNDAKİ YERİ

Bilindiği gibi 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu hükümlerine göre sözleşmeler damga vergisine tabi tutulmaktadır. Madde hükmüne göre, sözleşmelerin damga vergisi 1 sayılı tabloda bölümler halinde ayrı ayrı gösterilmiştir.

En geniş tanımıyla; döviz kazandırıcı faaliyet ise, karşılığında ulusal ekonomiye döviz girişi olan faaliyetleri işaret etmektedir. İhracat işlemleri en

(*) Vergi Denetmeni

önemli döviz kazandırıcı faaliyet olarak karşımıza çıkmakla birlikte; bu işlemler dışında da birçok farklı döviz kazandırıcı faaliyet bulunmaktadır.

Döviz kazandırıcı işlemlere ilişkin damga vergisi ve harç istisnası uygulaması 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla¹, Damga Vergisi Kanunu'na eklenen Ek 2. ve Harçlar Kanunu'na eklenen Ek 1. maddelerinde getirilmiş ve uygulamaya ilişkin esasları belirlemek amacıyla Maliye Bakanlığı'na ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'na yetki verilmiştir.

Öncelikle kanuni düzelmeye bakmak gerekirse; Damga Vergisi Kanunu Ek 2. maddesinde,

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

Döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi halinde, gerçekleştirilmeyen 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.”

Harçlar Kanunu Ek 1. maddede,

“Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler harçlardan müstesnadır.

Döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi halinde, gerçekleştirilmeyen 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.” hükümleri yer almaktadır.

Yukarıda da dikkat edileceği üzere kanuni düzenleme her iki uygulama için de lâfzî olarak neredeyse aynıdır. Kanundan alınan yetkiye istinaden öncelikle; 1 Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası

¹ 02.01.2004 tarih ve 25334 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

Uygulaması Hakkında Tebliğ² yayımlanmıştır. Daha sonra 2 Seri No'lu³, 3 Seri No'lu⁴ ve 4 Seri No'lu Tebliğler⁵ de yayınlanmış ve uygulamadaki sorunlar giderilmeye çalışılmıştır.

2.1- Döviz Kazandırıcı İşlemler Nelerdir

Döviz kazandırıcı faaliyet olarak yukarıda da belirttiğimiz üzere karşılığında ulusal ekonomiye döviz girişi olan faaliyetleri anlamak gerekmektedir. 1. seri no'lu tebliğde döviz kazandırıcı faaliyetler iki bölüme ayırmıştır. Bunlar;

a) ihracat ve

b) tebliğde sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetleri kapsamaktadır.

2.1.1- İhracat

Buna göre öncelikle hangi faaliyetlerin ihracat faaliyeti sayılacağına baktığımızda, ihracat işlemleri;

* İhracat karşılığı yapılacak ödemeler (Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu çerçevesinde yapılan ödemelere ilişkin taahhütnameler ile temliknameler ve Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dahil),

* İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temliki,

* İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar,

* Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması,

* Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı,

* 4458 sayılı Gümrük Kanununun 131. maddesine istinaden ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj maddeleri ithali,

* Dahilde İşleme İzni kapsamında yapılan ithalat,

* Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında yapılan ithalat veya yurt içi alımlar,

* Gerçekleştirilen mamul ürün ihracatı karşılığı olarak bu ürünlerin üretiminde kullanılan girdilerin Toprak Mahsulleri Ofisinden veya T.C. Şeker Kurumunca tespit edilen şeker fabrikalarından alımı, olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.1.2- Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetler

Diğer döviz kazandırıcı faaliyetler de 1 seri nolu tebliğde belirtildiği halde daha sonra çıkarılan 4 seri no'lu tebliğde yeniden düzenleme yoluna gidilmiştir. Buna göre tebliğde sıralanan faaliyetlerin bir kaçı aşağıda sayılmıştır:

* Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen yerli firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri,

* Uluslararası taşımacılıktan döviz olarak kazanılan navlun bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri,

* Yurt dışı müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri,

* Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri,

² 27.2.2004 tarih ve 25386 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

³ 19.7.2006 tarih ve 26233 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

⁴ 16.3.2007 tarih ve 26464 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

⁵ 05.12.2008 tarih ve 27075 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

* Yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dahil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına ülkemizde bulundukları sürede, bedelleri yurt dışındaki sağlık ve sigorta kuruluşlarından tahsil edilmek kaydıyla döviz karşılığı verilecek sağlık hizmetleri,

* Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları,

* Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmalar adına garanti kapsamında gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetiyle, yabancı bandıralı gemi, uçak veya tırların bakımı ve onarımı ile bunlara yapılan mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları,

* Yerli firmalarca, ihraç ürünlerimizin pazarlanması amacıyla yurt dışında mağaza açılması veya işletilmesi,

* Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rüdvans karşılığında maden çıkarımı ve işletmesiyle ilgili üretim faaliyetleri,

* Yurt içinde yerleşik haber ajanslarınca, yurt dışındaki yayın organlarına görüntülü veya görüntüsüz haber satışları,

olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıda sayılan faaliyetler de ihracat gibi döviz kazandırıcı faaliyetler olarak belirtilmiştir.

3- UYGULAMAYA İLİŞKİN ESASLAR

3.1- İstisna Uygulamasının Yapılması İçin

Hangi Belgeler Gereklidir

Damga vergisi ve harç istisnasından yararlanabilmek için gerekli olan belgeler Vergi Resim Harç İstisna Belgesi ve Dahilde İşleme İzin Belgesidir.

Damga vergisi ve harç istisnasından yararlanabilmek için öncelikle Vergi Resim Harç İstisna

Belgesi alınması gereklidir. Bu belgeyi verme yetkisi Dış Ticaret Müsteşarlığına aittir. Firmaların, Vergi Resim Harç İstisna Belgesi almak üzere gerekli bilgi ve belgelerle birlikte Müsteşarlığa müracaat etmeleri gerekir. Firmalar tarafından müsteşarlığa ibraz edilen bilgi ve belgeler, aksi sabit oluncaya kadar doğru olarak kabul edilir. Müsteşarlık, bu belgelerin incelenmesi sonucunda belgeyi düzenler veya talebi reddeder. Düzenlenen belgelerin bir nüshası ilgili Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası şubesine, bir nüshası ise firmaya gönderilir.

Vergi Resim Harç İstisnası Belgelerinin süreleri azami 18 (on sekiz) aydır. Ancak, yurt dışı ve yurt içi müteahhitlik hizmetleri, savunma sanayi projeleri ile yurt dışında mağaza açılması ve işletilmesine ilişkin belgelerin süresi, proje süresi kadar tespit edilebilir. Ayrıca, yap işlet modeli çerçevesinde düzenlenen belgelerin süresi yatırım projesi süresi kadardır. Süre başlangıcı, Vergi Resim Harç İstisnası Belgesinin tarihidir. Ayrıca, belge kapsamında ilk istisnanın uygulandığı tarihe kadar azami 3 (üç) ay olmak üzere Vergi Resim Harç İstisnası Belgesin süresi uzatılabilir.

Yurt dışı ve yurt içi müteahhitlik hizmetlerine ilişkin belgelere ihale makamının, yurt dışında mağaza açılması ve işletilmesi projelerine ise Türk Eximbank'ın uygun görüşü alınarak belge konusu iş tamamlanıncaya kadar ek süre verilebilir. Belge süresi bitiminden sonra yapılan süre uzatımları, belge bitim tarihinden itibaren hüküm ihtiva eder.

Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında yapılan ithalat veya yurt içi alımları için bu konuda düzenlenmiş "Dahilde İşleme İzin Belgesi"; ve yukarıda belirttiğimiz diğer döviz kazandırıcı faaliyetler için bu konuda düzenlenmiş "Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi"nin ibrazı üzerine, ilgili kuruluşlarca, aşağıda açıklanan usul ve esaslar

çerçevesinde başka bir belge aranmaksızın re'sen damga vergisi ve harç istisnası uygulanacaktır.

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

Burada önem arz eden husus, 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.

3.2- İstisna Uygulamasından Hangi Hallerde Faydalanılabilecektir

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 dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek 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.

Yukarıda yer alan hususlardaki ihale kararlarına tevsik edilmesi kaydıyla belge aranmaksızın re'sen istisna tatbik edilecektir.

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.

4- İŞLEM YAPAN KURULUŞLARIN SORUMLULUĞU

Yukarıdaki bölümlerde belirtilen hususlarda damga vergisi ve harç istisnasını uygulamak suretiyle işlem yapan (noter, tapu, gümrük, ihaleyi

yapan kurum veya kuruluş vb.) kuruluşlar, belirlenen esas ve usuller çerçevesinde herhangi bir makam veya merciden muafiyete dair yazı talep edilmeksizin damga vergisi ve harç istisnasını re'sen uygulayacaktır.

Damga vergisi ve harç istisnasını uygulayarak işlem yapan kuruluşlar ile iş yaptıran kamu kurum ve kuruluşlarınca, bu işlere ilişkin olarak düzenlenen kâğıt ve yapılan işlemlerle ilgili olup, istisna uygulaması sebebiyle ilgililerine ödettirilmeyen veya ödeme sırasında tevkif edilmeyen damga vergileri ile alınmayan harca ilişkin olarak, işlemin yapıldığı veya vergiye konu kâğıdın düzenlendiği tarihi takip eden 30 gün içinde Damga Vergisi ve Harç İstisnasından Yararlanana Ait Bildirim Formunu doldurarak, adına işlem yapılan ihracatçı veya yüklenici kuruluşların gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine bildirilecektir. Bu bildirime, 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 kâğıtlara ilişkin olup istisna hükmü gereğince ödenmeyen damga vergisi tutarları, kâğıdın düzenlenmesini takip eden 30 gün içinde işlem yapan taraflarca aynı esaslar dahilinde ilgili vergi dairesine bildirilecektir

5- VERGİ DAİRELERİNCE YAPILACAK İŞLEMLER

Vergi daireleri, istisnaya konu işlemi yapan kuruluşlarca gönderilen bildirimleri, mükelleflerin tarh dosyalarında saklayacaklardır. Daha sonra 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılacak tarhiyatlarda, mükelleflerin tarh dosyalarındaki bu 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.

Burada önemli olan bir husus gecikme faizinin hesabında hangi tarihin başlangıç tarihi olarak dikkate alınacağıdır. Gecikme faizi, kâğıdın düzenlendiği veya işlemin yapıldığı tarihten başlayarak hesaplanacaktır.

Damga vergisi ve harç istisnasını uygulamak suretiyle işlem yapan noter, tapu, gümrük, ihaleyi yapan kurum vb. kuruluşların, 30 günlük sürede gerekli bildirim yapmayan sorumlularına **ikinci derece usulsüzlük cezası** kesilecek ve istisnaya konu işlemi yaptığı halde gerekli bildirimde bulunmayan kuruluşlar, döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmemesi veya belge şartlarına uyulmadığının tespiti halinde, ilgililerden ceza ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmesi gereken damga vergisi ve harç tutarlarından, müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Bu noktada; Tebliğ ile yapılan düzenleme ile ve kanun kapsamına girmediği halde, damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilen işlemleri yapan kuruluşlar ise alınmayan damga vergisi ve harç tutarları ile bunlara ilişkin faizlerin ödenmesinden de müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

6- SONUÇ

Küreselleşme ile hızlı bir süreç içerisine giren sermaye hareketleri ve yurtdışı işlemleri ülke ekonomileri üzerinde yadsınamaz bir öneme

kavuşmuşlardır. Bu anlamada ülke yerleşği olan yerli girişimcilerin yabancı pazarlarda söz sahibi olması, küresel çaptaki rekabet ortamında sağlıklı bir şekilde faaliyetlerini yürütmesi amacıyla çeşitli teşvikler getirilmektedir. İşte bu noktada vergisel teşviklerden döviz kazandırıcı işlemlere ilişkin damga vergisi ve harç istisnası uygulaması da son derece önemli bir teşvik uygulamasıdır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

2- 1,2,3 ve 4 Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğleri

3- “4734 Sayılı Kanuna Göre Uluslararası İhaleye Çıkarılan Yapım İşlerinde Vergi, Resim ve Harç İstisnasa Uygulaması” **M.Rasim ALTINKÜLÇE**, Yaklaşım Dergisi, Mart 2006, Sayı 159.

4- “İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, “(İhracat 2004/1)”