



Erkan DOĞAN(*)



Eda AVŞAR(**)



Ömer NURLU(***)

DÖVİZ KAZANDIRICI FAALİYETLERDE DAMGA VERGİSİ ve HARÇ İSTİSNASI UYGULAMASI

PRACTICE OF STAMP DUTY AND FEE EXEMPTION ON FOREIGN EXCHANGE GENERATING ACTIVITIES

ÖZ

Döviz girişi sağlayan faaliyetler ülkelerin kalkınmasında önem arz etmektedir. Bu faaliyetlerin başında ihracat gelmektedir. Ülkemizde ihracatın teşviki için ihracata yönelik devlet yardımları, dahilde ve hariçte işleme rejimleri, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnası ile ihracatta KDV istisnası gibi yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Çalışmamızda ihracat teşvikine yönelik olan bu uygulamalardan döviz kazandırıcı faaliyetlerde damga vergisi ve harç istisnası uygulamasına değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Döviz kazandırıcı faaliyet, ihracat, istisna

ABSTRACT

Foreign exchange producing activities are important for the development of a country. One of these activities is, no doubt, export. In our country, too, there are measures to promote export, such as state aids, inward and outward processing regimes, activities that are deemed as export, tax, duty and fee exemptions, and VAT exemption on export. The study specifically concentrates on stamp duty and fee exemption on foreign exchange generating activities.

Keywords: Foreign exchange generating activity, export, exemption

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Döviz kazandırıcı faaliyet, ülkeler arası sermaye akımlarına bağlı olarak milli ekonomiye döviz girdisi sağlayan işlemleri kapsamaktadır. Bu döviz kazandırıcı faaliyetler sonucu ülkeye döviz girişi sağlandığında dış ticaret dengesi pozitif yönde etkilenecektir. İhracatın gösterdiği artış ve dış ticaret dengesinin ihracat yönündeki pozitif gelişmesi ülke için moral kaynağı olacak ve uluslararası olumlu algılamalar gerçekleşecektir. Bu olumlu algılamalar döviz girişinin sürekliliğini artırması sonucu ülkede yabancı yatırımlar için güvenli ortam oluşacak ve dış yatırımlar ülkede hız kazanacaktır. Ülkeler de uluslararası rekabet gereği bu pozitif yöndeki gelişmeden faydalanmak amacıyla bir takım yasal düzenlemeler yapmışlardır. Bu yasal düzenlemelerden biride döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde vergi ve harç istisnasıdır.

2- İSTİSNA UYGULAMASINA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

Döviz kazandırıcı faaliyetleri istisna kapsamında değerlendiren temel yasal düzenlemeler, 02.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun sonucu 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile 492 sayılı Harçlar Kanununda yapılan değişiklikler olup, konu hakkında yapılan düzenlemeler şu şekildedir:¹

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun Ek-2 maddesinde “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 uygulanmak 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.” denilmiştir.

492 sayılı Harçlar Kanununun Ek-1 maddesinde ise “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 uygulanmak 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.

¹ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile 492 sayılı Harçlar Kanununda

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.” denilmiştir.

Uygulamaya baktığımızda Maliye Bakanlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığının ortak bir düzenlemesi yoktur. Maliye Bakanlığı 1 No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ ile Dış Ticaret Müsteşarlığı ise İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat: 2008/6) ile istisnanın detaylarını belirlemiştir.²

1 No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ de döviz kazandırıcı faaliyetleri ihracat ve diğer döviz kazandırıcı faaliyetler olmak üzere iki başlıkta toplayarak bu faaliyetleri şu şekilde belirtmiştir:

İhracat İşlemleri

- 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)³,
- İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temlik,
- 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 inci maddesine istinaden ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj malzemesi ithali ile kati ihraç edilen mallara ait ambalaj malzemesinin geçici ihracı ve ithali⁴,*
- *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 alımı⁵, ile ilgili işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlara (gümrük idarelerine verilen beyannameler dahil) ihracata ilişkin olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla, işlem yapan kuruluşlarca re’sen damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilecektir.*

² İlker Ulukan, 2015, Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi İstisnası, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 403, s. 20-29

³ 19.07.2006 tarih ve 26233 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış olan 2 Seri No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ ile Yapılan Düzenleme

⁴ 21.03.2012 tarih ve 28240 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış olan 5 Seri No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ ile Yapılan Düzenleme

⁵ 16.03.2007 tarih ve 26464 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış olan 3 Seri No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ ile Yapılan Düzenleme

Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetler

İstisna kapsamındaki ilgili tebliğde bahsi geçen diğer döviz kazandırıcı faaliyetlerden konuya açıklık getirmesi bakımından birkaçı aşağıda sayılmıştır:

- Savunma Sanayi Müsteşarlığınca onaylanan Savunma Sanayi Projelerini üstlenmiş yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
- Savunma Sanayi Müsteşarlığınca Savunma Sanayi açısından önem arzettiği belirtilen savunma araç ve gereçlerini üreten yerli imalatçı firmaların, ülkenin savunması ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
- Yukarıdaki bentlerde belirtilen firmalara, yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
- Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarını üreterek Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılara teslim eden yerli imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimleri,
- Yerli imalatçı firmaların, Dış Ticaret Müsteşarlığınca yayımlanan Tebliğler eki yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
- Yerli imalatçı firmaların, Yatırımlarda Devlet Yardımları Mevzuatı çerçevesinde CKD ithal edebilecek firmalara ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
- Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen yerli firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri,
- Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye (sabit sermaye yatırımı nitelikli olanlar) çıkarılan yatırım malına, sınai mamullere ve yazılım hizmetlerine yönelik ihaleleri kazanan yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,
- Kamu kurum ve kuruluşlarınca yaptırılan uluslararası taşımalar ile bu kurum ve kuruluşlar tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi taşımaları yüklenen yerli firmaların bu faaliyetleri,
- Uluslararası taşımacılıktan döviz olarak kazanılan navlun bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri,
- Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri,
- Uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümlerine göre yurt içinde bulunan yabancı kuruluşların yurt dışından getirme imkanına sahip buldukları sınai mamulleri teslim eden yerli imalatçı firmalar ile uluslararası kuruluşlar, yabancı ülke temsilcilikleri ve kuruluşlarına ait tesislerin yapımını ve onarımını üstlenen müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri,
- Yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dahil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına ülkemizde buldukları 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 faaliyetleri⁶,
- Yurt içinde yerleşik haber ajanslarınca, yurt dışındaki yayın organlarına görüntülü veya görüntüsüz haber satışları⁷.

Ayrıca Dış Ticaret Müsteşarlığının düzenlemiş olduğu 2008\6 sayılı İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğe göre dahilde izin belgesi kapsamında yapılan ithalat ve yurtiçi alımlar için firmalar Dış Ticaret Müsteşarlığına başvurarak dahilde işleme izin belgesini temin etmeleri gerekmektedir. Bu kapsam dışındaki ihracat işlemlerinde ise kurum ve kuruluşlar istisnayı resen uygulayacaktır.

Dış Ticaret Müsteşarlığının düzenlemiş olduğu 2008\6 sayılı tebliğe göre diğer döviz kazandırıcı faaliyetler için istisnadan yararlanan kurum ve kuruluşların vergi, resim ve harç istisna belgesini Dış Ticaret Müsteşarlığından alması zorunludur. İstisnalar bu belgedeki geçerlilik süresi ile sınırlı tutulmuş olup istisna süresi dışında yapılan döviz kazandırıcı faaliyetlerin damga vergisinden muaf tutulması mümkün görülmemektedir.

Söz konusu Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi almak için istenen belgeler 2008\6 sayılı tebliğde belirtilmiştir:

- 1- Dilekçe (İmza sirkülerinde yer alan yetkililerce imzalanmış)
- 2- Vergi Resim Harç İstisnası Proje Formu
- 3- Son üç ayda kapatılan belgelere ilişkin kapatma yazısı fotokopileri ile ihracat taahhütleri kapatılmamış vergi, resim, ve harç istisnası belgeleri kapsamında gerçekleştirilen faaliyet tutarını gösteren liste (Banka tasdikli)
- 4- Ticaret Sicil Gazetesi (Aslı veya noter tasdikli örneği)
- 5- İmza Sirküleri (Noter tasdikli)
- 6- Son yıla ait Bilanço ve Kâr-Zarar Cetveli (Vergi dairesince tasdikli)
- 7- İhracat Taahhütname (İmza sirkülerinde yer alan yetkililerce imzalanmış)
- 8- Faaliyetin firma tarafından yapılabileceğini tevsik eden bilgi ve belgeler
- 9- Faaliyetin üstlenildiğini tevsik eden bilgi ve belgeler şeklinde sıralanmıştır.

3- İSTISNA UYGULAMASINA İLİŞKİN DİĞER HUSUSLAR

Döviz kazandırıcı faaliyetlerde damga vergisi ve harç istisnasına ilişkin olarak yapılan işlemlere konu olan her türlü belge istisna kapsamındaki işlemi yapan kuruluşlarca 30 gün süre zarfında mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

Döviz kazandırıcı faaliyetlerin eksik gerçekleşmesi ya da hiç gerçekleşmemesi sonucunda, tahsil edilmeyen damga vergisi ve harç miktarının, söz konusu faaliyetin gerçekleşmeyen kısmına isabet eden miktarı ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri tahsil edilir. Dahilde İşleme İzin Belgeleri ve Vergi Resim Harç İstisnası Belgesinin iptal edilmiş olması durumunda alınmayan damga vergisi ve harç

⁶ 19.07.2006 tarih ve 26233 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olan 2 Seri No' lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ İle Yapılan Düzenleme

⁷ 05.12.2008 tarih ve 27075 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olan 4 Seri No' lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ İle Yapılan Düzenleme

miktarı kağıdın düzenlendiği veya işlemin yapıldığı tarihten başlayarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınması gerekmektedir.

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

Bu tebliğ kapsamına girmediği halde bu kanun ve tebliğ gerekçe gösterilerek damga vergisi ve harç istisnası uygulanan 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 tutulmuşlardır.

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.

4- SONUÇ

Tüm ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de ihracat; ekonomideki sorunları aşabilmesi, halkın refah seviyesinin artırılabilmesi, dünya ticaretinde önemli bir yere gelebilmesi için vazgeçilmez bir olgudur. Sadece döviz kazandırıcı faaliyetlerde damga vergisi ve harç istisnası uygulamalarıyla firmaların vergi ve harç giderlerinin ortadan kaldırılmasıyla döviz girişinin artması elbette beklenemez. Bunun için ülkeler arası rekabet gereği ülkeye döviz girdisi sağlamak için başka teşvik uygulamalarına da ağırlık verilerek bu yasal düzenlemelerin amacına ulaşması sağlanabilir.

KAYNAKÇA

- 11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan 488 Numaralı Damga Vergisi Kanunu
- 17.07.1964 Tarih ve 11756 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan 492 Numaralı Harçlar Kanunu
- 27.02.2004 Tarih ve 25386 Sayılı Resmi Gazete Yayımlanmış Olan 1 Seri No’ lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ
- 19.07.2006 Tarih ve 26233 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan 2 Seri No’ lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ
- 16.03.2007 Tarih ve 26464 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan 3 Seri No’ lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ
- 05.12.2008 Tarih ve 27075 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan 4 Seri No’ lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ
- 21.03.2012 Tarih ve 28240 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan 5 Seri No’ lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ
- 05.12.2008 Tarih ve 27075 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan 2008/6 sayılı İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ.
- ULUKAN, İ. (2015), Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi İstisnası, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 403, s. 20-29