

Uluslararası Katılımcılara Açık İhalelerde Vergi, Resim, Harç İstisna Belgesi Alınması ve Yaşanan Sorunlar

Uluslararası Katılımcılara Açık İhalelerde Vergi, Resim, Harç İstisna Belgesi Alınması Döviz kazandırıcı faaliyetlerde damga vergisi ve harç istisnası 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 28. maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na eklenen Ek-2. ve 38. maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'na eklenen Ek-1. maddelerinde düzenlenmiştir. Bununla birlikte döviz kazandırıcı faaliyetlerin kapsamına nelerin girdiği ve istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ise 1 Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ'de belirlenmiştir. Söz konusu Tebliğ'de çeşitli değişiklikler yapılmış olmakla birlikte uygulama esaslarının ana hatları bu Tebliğ ile belirlenmiştir. Çalışmamızda döviz kazandırıcı işlem kapsamına giren yerli ve yabancı isteklilere açık (uluslararası) ihaleleri kazanan firmaların vergi resim harç istisna belgesi alma noktasında yaşanan sorunlara değinilecektir. **DAMGA VERGİSİ KANUNU'NDA VE HARÇLAR KANUNU'NDA DÖVİZ KAZANDIRICI FAALİYETLERE TANINAN İSTİSNA** Yazımızın giriş bölümünde de belirtildiği üzere 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun Ek-2. maddesinde; "Döviz Kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesnadır. 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." ifadesi yer almaktadır. 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun Ek-1. maddesinde ise, "Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler

harçlardan müstesnadır.” hükmü yer almaktadır. Bu noktada Kanunla verilen yetkilere istinaden Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ ile konuya ilişkin uygulama usul ve esasları açıklanmıştır. **TEBLİĞ’DE SIRALANAN DÖVİZ KAZANDIRICI İŞLEMLER VE YAPILAN SINIRLANDIRMANIN ANAYASA’YA AYKIRILIĞI** 1 Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ’in “3. Döviz Kazandırıcı Faaliyetle İlgili İstisnanın Kapsamı” başlıklı bölümünde “Döviz kazandırıcı faaliyet tanımı, ihracat ile bu Tebliğ’de sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetleri kapsar.” açıklaması yapılmıştır. Tebliğ’in 3.1 bölümünde kapsama giren ihracat işlemleri, 3.2 bölümünde ise ihracat dışında kalan diğer döviz kazandırıcı faaliyetler sıralanmıştır. Söz konusu Tebliğ’de değişiklikler yapılmış olmakla birlikte yazımızın konusunu oluşturan uluslar arası ihalelere kazanan firmalarla ilgili bölüm 1 Seri No.lu Tebliğ’de aşağıdaki gibi belirtilmiştir. **“Diğer döviz kazandırıcı faaliyetler aşağıda sayılmıştır:** 3.2.1. Yatırım programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların (Yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine 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, Daha sonra 05.12.2008 tarih ve 27075 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4

Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ ile bu bölüm aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. **“Diğer döviz kazandırıcı faaliyetler aşağıda sayılmıştır:** 3.2.1. Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Müsteşarlığı'nca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların (Yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine 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 yapacakları hizmet ve faaliyetler ile yerli imalatçı firmaların, mükerrer olmamak kaydıyla, bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üreterek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimleri, 3.2.1.2. Yabancı firma olması halinde, yabancı firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten yerli imalatçı firmaların (iş i taahhüt eden firmalar dahil) 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.) alt bendi çerçevesinde yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri, 3.2.1.4. Yukarıda belirtilen (3.2.1.1.), (3.2.1.2.) ve (3.2.1.3.) alt bentleri çerçevesinde proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışları,” Buradan da anlaşılacağı gibi vergi resim harç istisna belgesi alabilmek için uluslararası katılımcılara açık ihaleyi kazanmak yeterli görülmemekle söz konusu ihalenin Devlet Planlama Teşkilatı cari dönem yatırım programında yer alması şartı da getirilmiştir. Bu noktada özellikle Milli Savunma Bakanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Genelkurmay Başkanlığı gibi kurumlardan ihale alan firmaların vergi resim harç istisna belgesi talepleri ihale konusu işin Devlet Planlama Teşkilatı yatırım programında yer almadığı gerekçesiyle reddedilebilmektedir. Oysa yukarıda sayılan kurumların yatırım programları gizlilik gerekçesiyle devlet

planlama teşkilatı yatırım programına yansıtılmamaktadır. Ayrıca 3833 sayılı TSK Stratejik Hedef Planının Gerçekleştirilmesi Maksudıyla Gelecek Yıllara Sari Taahhütlere Girişme Yetkisi Verilmesi Hakkında Kanun'un 1. maddesinde; "TSK Stratejik Hedef Planının, ilgili yıl genel ekonomik büyüklükleri ve bütçe büyüklükleri dikkate alınmak suretiyle Bakanlar Kurulu'nca onaylanan yıllık programlarında yer verilen mal ve hizmet alımı, üretimi ve yenileştirme, yapım ana silah ve malzeme sistemleri ile mühimmat tedarikine ilişkin projeler için sonraki yıllara ait giderleri tutarında gelecek yıllara sari taahhütlere girişmeye ilgisine göre Milli Savunma Bakanlığı veya İç İşleri Bakanlığı yetkilidir. Yıllık Programlarında her projenin toplam maliyeti, başlama ve bitiş tarihi, önceki yıllar harcama tutarı ile cari ve gelecek yıllar tahmini gider toplamının gösterilmesi zorunludur. Bakanlar Kurulu Projeleri revize etmeye ve revize yetkisinin belli bir limite kadar olan kısmını ilgisine göre Milli Savunma Bakanlığı veya İç İşleri Bakanlığı'na devretmeye yetkilidir." Aynı Kanun'un "Bütçeye Ödenek Konulması" başlıklı 2. maddesinde ise; "TSK Stratejik Hedef Planının yıllık programlarının gerektirdiği ödenekler, ilgisine göre Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı veya Sahil Güvenlik Komutanlığı ilgili yılları bütçelerinin ilgili tertibinde yer alır." hükümleri yer almaktadır. Dolayısıyla Milli Savunma Bakanlığı Stratejik Hedef Planları ile ilgili işlerin programları gizlilik kuralı gereği genel olarak planlanmakta ve yatırım programlarında da bu genel şekliyle gösterilmektedir. Bu nedenle 3833 sayılı Kanun'da da belirtildiği üzere Bakanlar Kurulu söz konusu işlerle ilgili program ve bütçe düzenleme yetkisini işin kapsamına göre Milli Savunma Bakanlığı'na veya İç İşleri Bakanlığı'na devretmektedir. Bu noktada bu tip bir ihale kazanan firmaların ihale makamından alacakları bir yazıyla ihale konusu işin 3833 sayılı Kanun kapsamında Bakanlar Kurulu'nca onaylandığı ve yatırım programında hangi isim ve kodla yer aldığı belirlenerek, bu yazıyla Vergi, Resim, Harç İstisna belgesi talep edilmesinin yeterli olacağı kanaatindeyiz. Ancak

uygulamada ihale makamından böyle bir yazı alınması dahi vergi, resim, harç istisna belgesi alınmasını sağlamamaktadır. Bu noktada Kanun'da yer almayan bir düzenlemenin Tebliğ ile yapılması ve kanunla verilen hakların sınırlandırılması söz konusudur. Bilindiği üzere Anayasa'nın vergi ödevini düzenleyen 73. maddesinin üçüncü fıkrası; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilmesi ve kaldırılmasını öngörmekle benimsediği yasallık ilkesi gereğince vergi koyup, kaldırmak veya değiştirmek konusunda yetkili organ, yasama organıdır. Aynı maddenin son fıkrası, yasama organının bu yetkisini; kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak koşuluyla vergi yasalarında öngörülen muaflik ve istisnalar, indirimler ve vergi oranlarına ilişkin hükümlerde değişiklik yapmak yönünden Bakanlar Kuruluna devretmesine olanak tanımıştır. Yetki devrine olanak tanıyan ve yasallık ilkesine istisna oluşturan bu kural, vergi koyma ve konulmuş bir vergiyi kaldırma yetkisini kapsamamaktadır. Bu nedenle vergi koyma ve kaldırma yetkisi, yasama organının devredilemez yetkilerindedir. Dolayısıyla, kanunda yer almayan bir kısıtlama getiren tebliğ hükmünden hareketle, ihale konusu işin Devlet Planlama Teşkilatı cari yıl yatırım programında yer almadığı gerekçesiyle tesis edilen işlemlerde yasal isabet yoktur. Aksine uygulama, vergiden müstesna bulunan işlemler üzerinden vergi alınması (mevzuda hata) sonucunu doğuracaktır. Her ne kadar Damga Vergisi Kanunu'nun daha önce belirtilen Ek 2. maddesinde, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu, bu maddenin uygulanması bakımından döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğunun ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı birlikte yetkili kılınmış ise de, bu yetki, talebin nereye yapılacağı, başvuruda hangi belgelerin aranacağı gibi düzenlemelerle sınırlı olması gerekmekte olup, hakkın özüne dokunabilecek bir düzenlemenin tebliğ ile yapılması mümkün değildir. Aksi takdirde kanunla düzenlemesi gereken bir

konunun tebliğ ile düzenlenmesi, kanunda öngörülme­yen bir sınırlamanın tebliğ ile getirilmesi, kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi, fonksiyon gasbına da yol açacaktır. **VERGİ, RESİM VE HARÇ İSTİSNA BELGESİNİN SÖZLEŞME TARİHİNDEN ÖNCE ALINMADIĞI GEREKÇESİYLE İHALE MAKAMIYLA İMZALANAN SÖZLEŞMEYE DAMGA VERGİSİ İSTİSNASI UYGULANMAMASI**

Vergi, Resim ve Harç İstisna Belgesi konusunda yaşanan en önemli sorunlardan birisi de söz konusu belgenin ihale makamı ile yapılan sözleşme tarihinden önce alınmadığı gerekçesiyle imzalanan sözleşmedeki damga vergisi için istisna uygulanmamasıdır. Yurt içi uluslararası ihale konusu işlerde istisna uygulamasının “yol haritası” en genel anlatımla aşağıda belirtildiği şekilde çalışmaktadır. İhaleyi kazanan firma, ihale kararı ve diğer belgelerle birlikte Dış Ticaret Müsteşarlığı’na başvurmaktadır. Yani başvuru her durumda ihale kararı sonrası yapılmak durumundadır. Başvuru üzerine gerekli incelemeler yapılmakta ve şartların uygunluğu halinde Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi” verilmektedir. Belgenin ilgili kuruluşa ibrazının ardından sözleşme imzalanmaktadır. İstisna belgesi alınması ile ilgili süreç göz önüne alındığında, belge talebinde bulunmak için ihale kararının Dış Ticaret Müsteşarlığı’na ibrazının gerektiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, ihale karar tarihinde ihaleyi kazanan firmanın elinde istisna belgesi bulunması teknik ve fiziki olarak mümkün bulunmamaktadır. Bununla birlikte Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında 1 Seri No.lu Tebliğ’in 4.1. bendinde; “(3.2)’de belirtilen diğer döviz kazandırıcı faaliyetler ile (3.1.8)’de belirtilen 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." düzenlemesi yer almaktadır. Dolayısıyla yukarıda da belirtildiği gibi uygulamada sözleşmenin imza tarihinden önce vergi, resim, harç istisna belgesi ancak ihale kararına istinaden talep edilebilmekte ancak bürokratik süreçlerin uzaması dolayısıyla belgenin verilmesi sözleşme tarihinden sonraya kalabilmektedir. Bu noktada sözleşmeye ilişkin damga vergisi ihtirazi kayıtlarla ödenmekte ve yargı aşamasında çok sayıda ihtilaf oluşmaktadır. Vergi resim harç istisna belgesi taleplerinde firmaların ihale kararını aldıkları tarih itibarıyla derhal başvuruda bulunmaları ve idarenin de bürokratik sürecin mümkün olduğunca kısa tutarak bu noktada yaşanan sıkıntıyı en aza indirmesi mümkündür. Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulamasına ilişkin düzenlemeler Damga Vergisi Kanunu'nun Ek-2. maddesinde ve Harçlar Kanunu'nun Ek-1. maddesinde yer alan hükümlerle Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğlerle yapılmıştır. Bu noktada Milli Savunma Bakanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Genelkurmay Başkanlığı gibi kurumların düzenlemiş olduğu uluslararası katılımcılara açık ihaleleri kazanan firmaların yaşadığı sorunlardan birisi söz konusu Tebliğ'de yer alan ihale konusu işin Devlet Planlama Teşkilatı'nın cari dönem yatırım programında yer alması şartıdır. Bu kurumlardan alınan işler gizlilik gerekçesiyle Devlet Planlama Teşkilatı yatırım programında görülmediğinden ihaleyi kazanan firmalara vergi resim harç istisna belgesi verilmemektedir. Kanaatimizce böyle bir düzenleme kanunla verilen bir hakkın tebliğ ile sınırlandırılması olup normlar hiyerarşisinde yer alan sıralamaya ters düşmekte ve Anayasa'ya aykırılık ortaya çıkmaktadır. Konuyla ilgili olarak yaşanan bir diğer sorun ise, ihaleyi kazanan firmaların ihale makamı ile yapacakları sözleşme tarihinden önce vergi, resim, harç istisna belgesi

alamamaları ve bu sözleşmeye ilişkin damga vergisi tutarını ödemek zorunda kalmalarıdır. Bu noktada Tebliğ'de yer alan vergi, resim, harç istisna uygulamasının belge aranmadan res'en yapılacağı hükmü ve sözleşme tarihinden önce belge almanın teknik olarak zorluğu idarece göz ardı edilmektedir.]]>