

Sözleşme içeriği işlemin döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında olduğu; bu itibarla, Damga Vergisi Kanunun Maddesi kapsamına istinaden yararlanması gerektiği

9. Daire 2013/1807 E. , 2014/797 K.

- DAMGA VERGİSİNİN İADESİ
- DÖVİZ KAZANDIRICI FAALİYET
- KONSORSİYUM

“İçtihat Metni”

Özeti : Sözleşme içeriği işlemin döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında olduğu; bu itibarla, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun Ek 2’nci Maddesi kapsamına istinaden yararlanması gerektiği hakkında.

Temyiz İsteminde Bulunan : ... Corporation Türkiye İstanbul Şubesi

Vekili : Av. ...

Karşı Taraf : Maliye Bakanlığı

İstemin Özeti : Ulaştırma Bakanlığınca, davacı Şirketin de yer aldığı konsorsiyuma **ihale** edilen “Gebze-Haydarpaşa, Sirkeci Halkalı Banliyö Hatlarının İyileştirilmesi ve Demiryolu Boğaz Tüp Geçidi İşİ” dolayısıyla düzenlenen

sözleşme uyarınca davacı Şirkete yapılan hakediş ödemesi üzerinden kesilen damga vergisinin iadesi istemiyle açılan davayı reddeden Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nin 07/05/2012 tarih ve E:2012/39, K:2012/805 sayılı kararının; dilekçede ileri sürülen sebeplerle bozulması istenilmektedir.

Cevabın Özeti : Cevap verilmemiştir.

Tetkik Hakimi Fatih Torun'un Düşüncesi : Uyuşmazlık, Ulaştırma Bakanlığınca, davacı Şirketin de yer aldığı konsorsiyuma **ihale** edilen "Gebze-Haydarpaşa, Sirkeci Halkalı Banliyö Hatlarının İyileştirilmesi ve Demiryolu Boğaz Tüp Geçidi İşi"nin, döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında değerlendirilerek damga vergisinden istisna tutulması gerektiği iddiasıyla davacı şirkete yapılan hakediş ödemesi üzerinden kesilen damga vergisinin iadesi istemiyle açılan davayı kabul vergi mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istemine ilişkindir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 5035 sayılı Kanun'un 28. maddesi ile eklenen ek 2. maddesinin 1. fıkrasında; "Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır."

4.fıkrasında ise; "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." denilmektedir.

Bu hükme istinaden 27.02.2004 tarih ve 25386 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ ile 5.12.2008 tarih ve 27075 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğde anılan Kanun hükmü ile getirilen istisna uygulamasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Anılan

Genel Tebliğlerde, uluslararası **ihale**ye çıkarılanların **ihalesini** kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların yerli firma olması halinde, uluslararası**ihale**lerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda imalatçı firmalar tarafından üretilerek bu firmalara yapılan satış ve teslimlerin; yabancı firma olması halinde ise, yabancı firmanın bu işte kullanacağı malları üreten imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimlerin döviz kazandırıcı faaliyet sayılacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, 1 Seri Numaralı Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğin 4'üncü maddesine, 4 Seri Numaralı Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğin 2'nci maddesi ile "Bu Tebliğde geçen; Yerli firma ibaresi, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş ve vergi uygulamaları bakımından Türkiye'de tam mükellef olan firmaları; "yerli imalatçı firma" ve "imalatçı firma" ibareleri ise, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş, vergi uygulamaları bakımından Türkiye'de tam mükellef olan ve üretim faaliyetinde bulunan firmaları ifade edecektir." hükmü eklenmiştir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na 5035 sayılı Kanun'la eklenen Ek Madde 2'nin birinci fıkrasında, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu hükmü yer almış; son fıkrasında da, bu maddenin uygulanması bakımından döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğunun ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

488 sayılı Kanun'un Ek 2'nci maddesinin verdiği yetki, "döviz kazandırıcı faaliyetlerin" belirlenmesine ilişkindir. Dolayısıyla, İdarece belirlenen faaliyetin öncelikle "döviz kazandırıcı" yönünün olması yasal zorunluluktur. Maddede,

döviz kazandırmanın yalnızca, yurt dışından döviz gelmesi şeklinde kabul edileceğine dair herhangi bir hüküm yer almadığından, dövizin yurt dışına gitmesinin engellenmiş olması halinin de döviz kazandırma olarak kabulü gerekir.

Mevcut vergi mevzuatımıza göre hem Türkiye’de hem de yurt dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilen tam mükellef kişi ve kurumlar, yerli firma olarak; diğer taraftan, salt Türkiyede elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilen dar mükellef olan kişi ve kurumlar ise yabancı firma statüsünde kabul edilmiştir. Olayda, davacının, merkezi yurt dışında bulunan ... Corporation firmasının Türkiye İstanbul Şubesi olarak dar mükellef olduğu hususunda ihtilaf bulunmamaktadır. Ticari hayatın gereklerine uygun olan, dar mükellef kişi ve kuruluşlar tarafından elde edilen döviz cinsinden gelirin bir kısmının, asıl faaliyetlerin yürütüldüğü yurt dışındaki kanuni veya iş merkezine transfer edilmesidir. Bu açıdan, dava konusu Tebliğin hazırlanması konusunda ilgili idarelere yetki veren Kanun hükümlerindeki temel kıstasın, “döviz kazandırma” olduğu ve dövizin Yurt dışına gitmesinin engellenmiş olması halinin de anılan amaca hizmet ettiği gerçeği göz önüne alındığında, dar mükellef kişi ve kurumların taraf olduğu işlemlerin vergilendirilmesi yolunun seçildiği düzenlemeyle, 488 sayılı Kanun’un ek 2. Maddesi ile verilen yetki sınırları çerçevesinde hareket edilmiş olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bu nedenle, davacı şirket tarafından yerine getirilen işin, döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar veren vergi mahkemesi kararının yazılı gerekçe ile onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği

görüşüldü:

Ulaştırma Bakanlığınca, davacı Şirketin de yer aldığı konsorsiyuma **ihale** edilen “Gebze-Haydarpaşa, Sirkeci Halkalı Banliyö Hatlarının İyileştirilmesi ve Demiryolu Boğaz Tüp Geçidi İşi” dolayısıyla düzenlenen sözleşme uyarınca davacı Şirkete yapılan hakediş ödemesi üzerinden kesilen damga vergisinin iadesi istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinin birinci fıkrasında, anılan Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu; 4’üncü maddesinin birinci fıkrasında, bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı; Kanun’a ekli (1) sayılı tablonun IV. Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar başlıklı 1/a bendinde de; resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli bir parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtların binde 7,5 (9,48) oranında damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 5035 sayılı Kanun’un 28. maddesi ile eklenen ek 2. maddesinin 1. fıkrasında; “Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.”

4. fıkrasında ise; “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.” denilmektedir.

Bu hükme istinaden 27.02.2004 tarih ve 25386 sayılı Resmi

Gazetede yayımlanan 1 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ ile 05.12.2008 tarih ve 27075 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğde anılan Kanun hükmü ile getirilen istisna uygulamasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Anılan Genel Tebliğlerde, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nca yatırım programına alınan kamu yatırımlarından uluslararası **ihale**ye çıkarılanların **ihale**sini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların; yerli firma veya yabancı firma olması durumlarına göre bir ayrıma gidilmiş, yerli firma olması halinde, uluslararası**ihale**lerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda imalatçı firmalar tarafından üretilerek bu firmalara yapılan satış ve teslimlerin; yabancı firma olması halinde ise, yabancı firmanın bu işte kullanacağı malları üreten imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimlerin döviz kazandırıcı faaliyet sayılacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 2'nci maddesine göre, Hukuk Devleti İlkesi, Cumhuriyetin niteliklerinden biri olarak sayılmış olup; Hukuk Devletinde, İdareye tanınan hiçbir yetki sınırsız değildir. İdare, yetkisini, hukuk kurallarına uygun olarak kullanmak zorundadır. Anayasanın idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu söyleyen 125'inci maddesi, bu zorunluluğun anayasal kanıtıdır. Anayasanın 10'uncu maddesinde öngörülen kanun önündeki eşitlik ilkesi, İdarenin yetkisini kullanırken uymak zorunda olduğu söz konusu hukuk kurallarının en önemlilerinden biridir. İdare, idare edilenler yönünden, hak yaratırken ve külfet getirirken, bu ilkeye uygun davranmakla yükümlüdür.

488 sayılı Kanun'un Ek 2'nci maddesinin verdiği yetki, "döviz kazandırıcı faaliyetlerin" belirlenmesine ilişkindir. Dolayısıyla, İdarece belirlenen faaliyetin öncelikle "döviz

kazandırıcı” yönünün olması yasal zorunluluktur. 488 sayılı Kanunu’nun Ek 2’nci maddesinin son fıkrası uyarınca adı geçen İdarelere verilen, döviz kazandırıcı faaliyetleri belirleme yetkisi sınırsız olmayıp, her şeyden önce eşitlik ilkesine ve bu ilkenin vergi alanındaki yansıması olan vergilemede adalet ilkesine uygun olarak kullanılması gereklidir.

Dava konusu olayda, döviz kazandırıcı faaliyetin ana unsurunu; “Gebze-Haydarpaşa, Sirkeci Halkalı Banliyö Hatlarının İyileştirilmesi ve Demiryolu Boğaz Tüp Geçidi İşi” oluşturmakla birlikte, bu işin yerli firma ve yabancı firma tarafından gerçekleştirilmesi durumlarına göre farklı uygulamanın getirildiği görülmektedir. Ancak; söz konusu işlerin yerli firmalara veya yabancı firmalar tarafından gerçekleştirilmesi halleri arasında, döviz kazandırma yönünden herhangi bir farklı etki söz konusu değildir. Dava konusu olayda olduğu gibi, istisnadan yararlanılabilmesi için, yukarıda sözü edilen uluslararası **ihale**ye çıkarılan işin yerli firmalar veya yabancı firmalar tarafından yapılması arasında fark getirilmesi ve yabancı firmaların sadece bu işte kullanacağı malları üreten imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimleri için istisna uygulamasından faydalanabileceğine ilişkin yapılan düzenlemenin, Kanunla tanınan bir hakkın idari işlemle daraltılması anlamına gelir ki, bu durumun, yukarıdan aşağıya doğru “Anayasa”, “Kanun”, “Kanun Hükmünde Kararname”, “Tüzük”, “Yönetmelik” ve “diğer alt düzenleyici işlemler” şeklinde sıralanan normlardan, alt kademedede yer alanın, üst kademedeki norma aykırı olması veya onun kapsamını aşan düzenlemeler içermesinin mümkün olmadığını ifade eden normlar hiyerarşisi ilkesiyle bağdaştırılması olanağı yoktur. Zira, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’na 5035 sayılı Kanun’la eklenen Ek Madde 2’nin son fıkrasında, bu maddenin uygulanması bakımından döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğunun ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların tespit edileceği hükme bağlanmış olup, bu fıkra hükmü ile, Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığına “döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler

olduğu"nun belirlenmesi ile sınırlı yetki verilmiştir. Maddede, döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu belirlendikten sonra, istisnadan yararlanılma bakımından, yerli firmalar ile yabancı firmalar arasında bir ayırım getirilmesi mümkün değildir.

Bunun yanısıra, davalı idare tarafından, davacı şirketin, vergi resim harç istisna belgesinin bulunmadığı ileri sürölmekte ise de; 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesi ile verilen yetki aşıl原因arak Genel Tebliğler ile döviz kazandırıcı faaliyetler için vergi istisnasının uygulanabilmesi için, ilgili kuruluşlarca, bu konuda düzenlenmiş bulunan vergi, resim ve harç istisnası belgesinin ibrazı şartının getirilmesi mümkün olmadığından, davalı idarenin bu iddiasına itibar edilmemiştir.

Bu durumda, davacı şirket tarafından yerine getirilen işin, döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında olduğu anlaşıldığından 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesinde belirtilen istisnadan yararlanılması gerekirken, 1 seri nolu ve 4 seri nolu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ hükümlerinden hareketle davacı şirket tarafından yerine getirilen işin, döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar veren vergi mahkemesi kararında yasal isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne, Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nin 07/05/2012 tarih ve E:2012/39, K:2012/805 sayılı kararının bozulmasına, bu kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere 06/03/2014 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

Temyiz isteminin reddi ile temyize konu vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği oyuyla karara katılmıyorum.