



Temyiz Kurulu Kararları

Kamu İdaresi Türü	Yüksek Öğretim Kurumları	
Yılı	2015	
Dairesi	2	
Dosya No	44519	
Tutanak No	45746	
Tutanak Tarihi	27.2.2019	
Kararın Konusu	Vergi Resmi Harç ve Diğer Gelirlerle İlgili Kararlar	

Konu: "Vergi Resim ve Harç İstisna Belgesi" tanzim edilmesine bağlı olarak damga vergisinin kesilmemesi.

145-291 sayılı ek ilam ile; ... Kampüsü 1. Etap 2. Kısım Tadilat ve Onarım İşine ait ihale, yerli ve yabancı isteklilerin katılımına açık olarak gerçekleştirilmediği halde, Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığının, söz konusu ihalenin yerli ve yabancı isteklilerin katılımına açık olduğunu belirten yazısına istinaden Ekonomi Bakanlığınca "Vergi Resim ve Harç İstisna Belgesi" tanzim edilmesine bağlı olarak damga vergisinin kesilmemesi nedeniyle ... TL'ye tazmin hükmü verilmiştir.

İlamda sorumlu tutulan ... (Yapı İşleri ve Teknik Daire Bař.Vek.) temyiz dilekçesinde özetle;

Tazmin hükmünün temyizine ilişkin açıklamalarının aşağıda sıralandığını;

1-İSTENEN BELGELERİN SUNULMASINA YÖNELİK YAZININ İMZALANMASININ SORUMLULUK İÇİN YETERLİ OLMADIĞINI:

... İnşaatın, "... Kampüsü 1. Etap 2. Kısım Tadilat ve Onarım İşini" hakkında, ... tarihli yazısı ile Vergi Resim ve Harç İstisnasından yararlanabilmek için, ihalenin yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğu, işin adı, yatırım (proje) kodu, ihale tarihi, ihale bedeli gibi bilgi ve belgeler talep ettiğini,

Söz konusu bilgi ve belgelerin, İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış Ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet Ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (2008/6)'in 7 nci maddesinin;

"(1) Firmaların, vergi resim harç istisnası belgesi almak üzere ek-1'de belirtilen bilgi ve belgelerle birlikte Müsteşarlığa müracaat etmeleri gerekir. Firmalar tarafından ibraz edilen bilgi ve belgeler, aksi sabit oluncaya kadar doğru olarak kabul edilir. Müsteşarlıkça, ek-1'de belirtilen bilgi ve belgelerin incelenmesi sonucunda vergi resim harç istisnası belgesi düzenlenebilir. Belge düzenlenmesi durumunda, düzenlenen belgelerin bir nüshası ilgili Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası şubesine, bir nüshası ise firmaya gönderilir." hükmü atfıyla Tebliğin Ek-1'inde belirtilen bilgi ve belgelere göre talep edildiğinin anlaşıldığını,

... Üniversitesinin ... tarih ve ... sayılı yazısı ile istenen bilgi ve belgelerin ... İnşaatına verildiğini,

Temyize konu ilamda ise ... tarihli yazıda ihalenin yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğunun belirtildiği, bu yazıya istinaden "Vergi Resim ve Harç İstisna Belgesi" düzenlendiği ve belgeyi imzalayan şahsın "Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkan V. (İnşaat Mühendisi) ..." olduğundan bahisle şahsının doğrudan sorumlu olduğunun belirtildiğini,

Söz konusu bu ifadenin, idari şartnamenin 8.1. maddesinden aynen alınarak ... tarih ve ... sayılı yazıda belirtildiğini, herhangi bir kişinin ihalenin nasıl yapıldığını değiştirme imkanı olmadığını,

Eğer ihalenin nasıl yapıldığını başkaca bir makama bildirirken değiştirme imkanı var ise örneğin Sayıştay tarafından aynen bu ifade kullanılarak yapılan bir ihalede (ki ihale mevzuatı gereği bu ifade aynen alınmak zorunda) yine Ekonomi Bakanlığınca bilgi verilirken ihalenin nasıl yapıldığı hususu değiştirilerek mi cevap verilecektir? sorusunun gündeme geldiğini,

Bununla birlikte Sayıştay Başkanlığının da 4734 sayılı Kanuna tabi olması nedeniyle varsa Sayıştay tarafından yapılan ve eşik değer üzerinde olan ihaleler ile ilgili hazırlanan şartnamelerin ve TCDD ve KGM'nin eşik değer üzerinde olan yapım işlerinin çok fazla olması nedeniyle bu idarelerin yapmış olduğu ihalelerde düzenlenen şartnamelerin dosyaya dahil edilmesinin uyuşmazlığın çözümüne katkı sağlayacağını,

Burada tüm şartnamelerin dosyaya dahil edilmesi gibi bir talebi olmamakla birlikte her idareden, yapım işleri ile ilgili 4734 sayılı Kanun kapsamında yaklaşık maliyetin eşik değer üzerinde olan ihalelerle ilgili hazırlanan 3'er tane şartname istenmesinin makul olacağını,

Taraflarınca yapılan araştırmada örneğin TCDD İşletmesi Genel Müdürlüğü tarafından ... numarasına kayıtlı ve açık ihale usulü ile yapılan ... İşleri işine ait idari şartnamenin 8.1. maddesinde "İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan tüm yerli ve yabancı isteklilere açıktır." ifadesine yer verildiğini,

TCDD İşletmesi Genel Müdürlüğü tarafından ...numarasına kayıtlı ve belli istekliler usulü ile yapılan ... Yapım işine ait idari şartnamenin 8.1. maddesinde "İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır." ifadesine yer verildiğini,

Aynı hususta TCDD İşletmesi Genel Müdürlüğü tarafından İKN: ..., İKN: ... numarasına kayıtlı ihalelerde ve daha birçok ihalede aynı madde hükmüne yer verildiğini,

Bu hususun Karayolları Genel Müdürlüğü tarafından yapılan ihaleler için de geçerli olduğunu,

Görüleceği üzere 4734 sayılı Kanuna tabi tüm idarelerin, kamu ihale mevzuatı gereği, şartnamelerinde, TİP şartnamede geçen ifadeleri aynen seçmek ve uygulamak zorunda olduğunu,

Şahsının değiştirme imkanı olmayan, idari şartnamede (8.1.md.) geçen ve ihalenin nasıl yapıldığını belirten bir ifadenin aynen alınarak Ekonomi Bakanlığına bilgi verilmesinin, varsa bir zarar bunun oluşuna katkısı ne olmuştur hususunun anlaşılmadığını, diğer taraftan, bu ifadeyi idari şartnameden alarak yazının içeriğine eklemek yerine idari şartname aynen sunulsaydı yine şahsının mı sorumlu olacağını,

Sunuluş tarzları farklı olsa da her iki durumda da idari şartnamenin 8.1. maddesinde geçen hükmün Ekonomi Bakanlığına bildirilmesi söz konusu olduğundan kendisinin sorumlu tutulmasının hukuka aykırı olduğunu,

2008/6 sayılı Tebliğe göre istenen bilgi ve belgelerin idareden talep edildiğini ve verildiğini, Ekonomi Bakanlığı tarafından eğer eksik veya hatalı görülen bir husus olsa idi bunların da istenecek olduğunu ancak Ekonomi Bakanlığı veya firma tarafından başkaca bilgi ve belge talep edilmediğini,

Ayrıca İdari Şartnamenin 8.1.maddesini aynen alarak bilgi vermekten başkaca bir eylemi olmadığı dikkate alındığında ve kesinlikle katılmamakla birlikte bir an için anılan firmanın Vergi Resim ve Harç İstisnasından yararlandırılmaması gerektiği makamınızca kabul edildiğinde, Tip Şartnameyi düzenleyen (Kamu İhale Kurumunun) ve Tip Şartnameyi dikkate alarak idari şartnameyi düzenleyenlerin, Tip Şartname dikkate alınarak düzenlenen idari şartnamenin 8.1.maddesi hükmünün yazıya yansıtılması üzerine şartnamenin bu hükmünü dikkate alarak belgeyi düzenleyen Ekonomi Bakanlığının sorumlu tutulmamasının, kendisinin sorumlu tutulması karşısında anlaşılmadığını,

2-BENZER İHALEDE EKONOMİ BAKANLIĞININ OLUMLU KARAR VERDİĞİNİ:

Sorgunun, "...Sümer Kampüsü 1. Etap 2. Kısım Tadilat ve Onarım İşi" ihalesi ile ilgili olduğunu,

Bu ihalenin 2014 yılında yapıldığını ... Kampüsü ile ilgili 1. Kısım ihalesi, "... Kampüsü 1. Etap Onarım Kapsamında Pamuk Ambarının İdari ve Derslikler Binasına Dönüştürülmesi İşi"nin ise 2013 yılında yapıldığını, söz konusu bu ihalede de benzer bir hukuksal tartışma yaşanmış olduğunu, Ekonomi Bakanlığınca, ihaleyi kazanan firma hakkında düzenlenen Vergi Resim ve Harç İstisna Belgesi (VRHİB)'nin mer'i mevzuat hükümlerine göre uygun olarak düzenlendiği sonucuna varıldığını, şöyle ki;

"... Kampüsü 1. Etap Onarım Kapsamında Pamuk Ambarının İdari ve Derslikler Binasına Dönüştürülmesi İşi" ile ilgili ... Üniversitesinin ... tarih ve ...sayılı yazısında (Ek.5);

"Kurumumuzda yapılan Sayıştay incelemeleri doğrultusunda, yapılan ihalenin yerli ve yabancı isteklilere açık olduğu ancak ihaleye herhangi bir yabancı isteklinin katılmadığı, dolayısıyla Ekonomi Bakanlığınca düzenlenen bu belgenin bu iş kapsamında değerlendirilemeyeceği, buna bağlı olarak kesilmemiş olan vergilerin tahsil edilmesi gerektiği yönünde görüş oluşmuştur.

Müdürlüğünüzce düzenlenen bu belgenin bu iş kapsamına değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, değerlendirilebilecekse hangi vergileri kapsadığı (sözleşme damga vergisi, hakediş damga vergisi vs.) değerlendirilemeyecekse nasıl bir düzeltici işlem yapılması gerektiği ile ilgili kurumumuza ivedilikle bilgi verilmesi hususunda bilgilerinizi ve gereğini arz ederim"

ifadelerine yer verilerek görüş talep edildiğini,

Ekonomi Bakanlığının ... tarih ve ... sayılı yazısında;

“Bu çerçevede, anılan Tebliğ maddesinden, bir ihalenin uluslararası olmasından kastın ihale konusu için yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere ihaleye çıkarılması gerektiği anlaşılmaktadır.

Öte yandan, 2008/6 sayılı Tebliğ kapsamında düzenlenen VRHİB'ler kapsamında belge sahibi firmaların yararlandırılacağı vergi, resim ve harç istisnaları mezkûr Tebliğin “Vergi, resim ve harç istisnasının kapsamı” başlıklı 4. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu çerçevede, adına VRHİB düzenlenmiş olan firmalar, belge kapsamı işle ilgili olarak sözleşme damga vergisi, ihale karar pulu ve hakediş damga vergisinden müstesnadır.

Bununla beraber, ilgi (c)'de kayıtlı yazınıza verilecek cevabın hazırlanmasında kullanılmak üzere, aşağıdaki bilgi ve belgelere ihtiyaç hasıl olmuştur:

İlgi (a)'da kayıtlı yazınız ekinde yer alan “İhale Bilgileri” başlıklı sayfadaki listenin 1. sırasında yer alan “İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır,” bilgisinin hangi bilgi ve belgelere dayanılarak verildiği,

Söz konusu VRHİB'ye konu olan işin ihalesine ait İdari Şartname, Katılım Listesi, İhale Onay Belgesi ve gerekli olabilecek diğer belgeler,

Bilgileri ve gereğini arz ederim .”

ifadelerine yer verildiğini,

... Üniversitesinin ... tarihli ve ... sayılı yazısında; “İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır” ifadesinin idari şartnamenin 8.1. maddesinden yararlanılarak yazıldığı ve istenen belgelerin (İhale onay belgesi, ihaleye davet edilenler listesi, söz konusu işin idari şartnamesi, ihale komisyon kararı, isteklilerin 1. teklif mektupları) ekte sunulduğunun belirtildiğini,

Ekonomi Bakanlığının ... tarih ve ... sayılı yazısında ise;

“İlgi (d)'de kayıtlı yazınızda, ilgi (a)'da kayıtlı yazınız ekinde bulunan İhale Bilgileri başlıklı sayfanın 1. sırasında yer alan “İhale yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır” ibaresinin muafiyete söz konusu işin idari şartnamesinin 8.1. maddesinden yararlanarak yazıldığı ifade edilmektedir...

Bilindiği üzere, İhracat:2008/6 sayılı Tebliğde “uluslararası ihale” açıkça tanımlanmamakta; ancak “uluslararası ihaleye çıkarılanların (Yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere)” ifadesine yer verilmektedir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda ise yine “uluslararası ihale” açıkça tanımlanmamakta; bununla beraber, söz konusu Kanunun “Yerli istekliler ile ilgili düzenlemeler” başlıklı 63. maddesinin (a) bendi “Yaklaşık maliyeti eşik değerinin altında kalan ihalelerde sadece yerli isteklilerin katılabileceğine ilişkin düzenleme yapılabilir.” hükmünü amir olup, yaklaşık maliyeti eşik değerinin üzerinde olan ihalelerde yerli ve yabancı isteklilerin katılımına açık olarak düzenlenmesinin zorunlu olduğu anlaşılmaktadır. Bununla beraber, konuyla ilgili olarak T.C. Sayıştay Başkanlığının konuya ilişkin Bakanlığımıza ilettiği görüş de dikkate alınarak, Bakanlığımızca yapılacak mevzuat düzenlemesi sonunda bu hususa açıklık getirilecektir.

Bu çerçevede, anılan VRHİB konusu faaliyete ilişkin ihalenin yaklaşık maliyetinin eşik değerinin üzerinde olması nedeniyle bahse konu ihalenin Kamu İhale Kanunu gereğince, yerli ve yabancı isteklilerin katılımına açık olarak yapılmasının zorunlu olduğu göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu ihalenin yukarıda belirtilen meri mevzuat hükümleri kapsamında uluslararası ihale olduğu görülmektedir. Bu durumda, mezkur VRHİB'nin düzenlenmesine konu ihalenin bahse konu Tebliğin 6/3-a-1 maddesi gereği aranan hükümlere uygunluk sağladığı anlaşılmış olup, ... İnş. İth. İhr. San. ve Tic. Ltd, Şti. adına düzenlenmiş olan 20/03/2013 tarihli ve 2013/Y-269 sayılı VRHİB'nin meri mevzuat hükümlerine göre uygun olarak düzenlendiği görülmektedir...”

ifadelerine yer verildiğini,

Görülebileceği üzere, 1. Kısımda yerli firmalar çağırılmış ancak bu firmaların, ortaklık suretiyle yabancı firmalar ile ihaleye girme imkanları olduğundan ihalenin uluslararası ihale niteliğinin değişmediği sonucuna varıldığını,

Aynı şekilde 2. Kısımda da yerli firmaların davet edildiğini, yaklaşık maliyet eşik değerinin üzerinde olduğundan ihale yerli ve yabancı isteklilere açık olmak zorunda olduğundan davet edilenlerin yabancı firmalar ile ihaleye girme imkanının olduğunu, 2. Kısım ihalesi ile 1. Kısım ihalesi aynı hukuksal durumda olduğundan 2. Kısım ihalesinin de uluslararası ihale olduğunun kabul edilmesi gerektiği açıktır.

Diğer taraftan, Ekonomi Bakanlığına sunulan belgelerden anlaşılacağı üzere davet edilen tüm firmaların yerli firma olduğunu, zaten görüş istem yazısında tam da bu husustan dolayı “Ekonomi Bakanlığınca düzenlenen bu belgenin bu iş kapsamında değerlendirilemeyeceği, buna bağlı olarak kesilmemiş olan vergilerin tahsil edilmesi gerektiği yönünde görüş” oluşturulduğunu belirtildiğini,

Netice olarak huzurda 2. Kısım ihalesi ile ilgili tartışılan aynı hukuksal sorunun daha önce 1. Kısım ihalesinde gündeme geldiğini, Ekonomi Bakanlığının 1. Kısım ihalesinin uluslararası ihale olup olmadığını değerlendirirken davet edilenlere bakılarak hukuki nitelendirme yapılmamasını bilakis ihale mevzuatına bakılarak hareket edilmesi gerektiğini açıkça ortaya koyduğunu, aynı hukuksal sorun 2. Kısım ihalesinde de bulunduğundan davet edilenlere değil ihale mevzuatına bakılması gerektiğini,

3-EKONOMİ BAKANLIĞINDAN GÖRÜŞ İSTENMESİ GEREKTİĞİNİ:

6085 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde;

“(1) Sayıştay, bu Kanunla veya diğer kanunlarla yüklendiği görevlerin yerine getirilmesi sırasında kamu idareleri ve görevlileriyle doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları aracılığıyla görmeye, mallar hariç dilediği yere getirtmeye, sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırılmaya, kamu idarelerinden temsilci istemeye yetkilidir.

(2) Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dahil diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir...

(5) Denetimler sırasında gerekli görülmesi halinde, Sayıştay dışından uzman görevlendirilebilir. Bilirkişi ve uzman görevlendirilmesine ilişkin esas ve usuller yönetmelikle belirlenir.” hükmünün düzenlendiğini,

Yukarıda ayrıntısıyla zikredildiği üzere, huzurdaki sorguya konu ihale ile benzer bir ihalede (1. Kısım İhalesi) Ekonomi Bakanlığının ihalenin uluslararası ihale olduğuna karar verdiğini, bu kararı verirken davet edilenler listesi dahil istenen tüm belgelerin sunulduğunu, Ekonomi Bakanlığının 1. Kısım ihalesinin, eşik değer üzerinde, ilansız, yerli ve yabancı tüm isteklilerin katılımına açık, yerli istekliklerin çağırıldığı ve pazarlık usulü ile yapılan bir ihale olduğunu bildiğini, Ekonomi Bakanlığı elindeki tüm bu bilgilere göre ihale mevzuatı hükümlerini de dikkate alarak ihalenin uluslararası ihale olduğuna karar verdiğini,

Hüküm kapsamında Ekonomi Bakanlığının Vergi Resim Harç İstisnasının uygulanması bakımından yetkin olduğu ve huzurdaki hukuki tartışmanın önemi dikkate alındığında; 6085 sayılı Kanunun 6 ncı maddesine istinaden Ekonomi Bakanlığından görüş istenmesi gerektiğini,

Ancak böyle bir görüşün Ekonomi Bakanlığından istenmediğini, Ekonomi Bakanlığı gibi uzman bir idareden herhangi bir görüş istenmeden ihalenin, uluslararası ihale olmadığı yönünde nitelendirme yapılmasının hukuka aykırı olduğunu,

Kaldı ki, Vergi Resim Harç ve İstisna Belgesinin alınma koşulları bakımından en yetkin idarenin Ekonomi Bakanlığı olduğunu, Ekonomi Bakanlığı tarafından yapılan değerlendirme sonucu belgenin verildiğini, bu belgeye istinaden ... tarafından her hangi bir vergi kesintisi yapılmadığını, Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen bir belgenin geçerliliğinin kendisi tarafından tartışma konusu yapılamayacağını, bu sebeple de hakkında tazmin kararı verilmesinin hukuka aykırı olduğunu,

4-İHALENİN, ULUSLARARASI İHALE OLDUĞUNU:

Genel olarak ihalenin, uluslararası ihale olduğu ortaya konmakla birlikte yasal mevzuat ışığında konunun tekrar değerlendirilmesi gerektiğini;

02 Ocak 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunun 28 inci maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa eklenen Ek madde 2 de;

“Döviz Kazandırıcı Faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar Damga vergisinden müstesnadır” hükmünün yer aldığını,

Aynı maddenin son bendinde ise, bu maddenin uygulanması bakımından döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edileceği belirtildiğini, Kanunun verdiği yetkiye dayalı olarak, Maliye Bakanlığınca 27.02.2004 tarihli Resmi Gazetede 1 seri Nolu “Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ”in yayımlandığını,

Yine aynı şekilde, Dış Ticaret Müsteşarlığınca, 16.03.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2004/1 Seri Nolu İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ çıkarıldığını,

Söz konusu tebliğlerde vergi, resim ve harç istisnasına konu döviz kazandırıcı faaliyetler tanımlarken tanım birliği içerisinde; Maliye Bakanlığı kendi tebliğinin 3.2.1 maddesinde, Dış Ticaret Müsteşarlığı ise kendi tebliğinin 2/a maddesinde;

“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 edilen faaliyetleri” döviz kazandırıcı faaliyet olarak tanımladıklarını ve devamında da bu faaliyetleri üstlenen firmaların, yerli firma olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapılacak hizmet ve faaliyetler ile yerli imalatçı firmalar tarafından üretilerek bu firmalara yapılan satış ve teslimleri vergi resim ve harçtan muaf tuttuklarını,

Bu bağlamda kamu yatırımına konu faaliyetin damga vergisinden muaf tutulabilmesi için genel şartın, faaliyetin yatırım programında yer alması, bundan sonra ise ya uluslararası ihaleye çıkarılması ya da yabancı para ile finanse edilmesi gerektiğini,

Bu şartlar göz önüne alındığında uyumsuzluğa konu ihale işinin Devlet Planlama Teşkilatı Cari Yıl Programında ... proje numarası ile yer aldığından söz konusu muafiyet açısından genel şartın sağlanmış olduğunu,

Bu durumda muafiyetten yararlanılıp yararlanılmayacağıının belirlenmesi için, ihalenin vergi muafiyeti açısından uluslararası ihale olup olmadığı önem kazandığından yürürlükteki mevzuata göre ihalenin kapsamının belirlenmesi gerektiğini,

Söz konusu işin 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve eki mevzuatına göre ihaleye çıkarıldığını, anılan Kanunda ihalelerin uluslararası niteliğiyle ilgili olarak doğrudan bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte, Kanunun “Yerli İstekliler ile İlgili Düzenlemeler” başlıklı 63 üncü maddesinde bazı hususların belirlendiğini,

Madde de;

“Yaklaşık maliyeti eşik değerlerin altında kalan ihalelere sadece yerli isteklilerin katılması, yaklaşık maliyeti eşik değerlerin üzerindeki ihalelerde; hizmet alınan ve yapım işlerinde bütün yerli istekliler lehine, mal almalarında ise Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri alınarak Kurum tarafından yerli malı olarak belirlenen malları teklif eden yerli istekliler lehine, % 15 oranına kadar fiyat avantajı sağlanması hususlarında idarelerce ihale dokümanına hükümler konulabilir. Ancak, yabancı istekliler ile ortak girişim yapmak suretiyle ihalelere katılan yerli istekliler bu hükümden yararlanamaz.” denilmek suretiyle Kanunun 8 inci maddesi uyarınca belirlenen ve her yıl güncellenen eşik değerlerin üzerindeki ihalelerin tamamının yerli isteklilerin yanı sıra yabancı isteklilerin katılımına da açık hale getirilerek, genel olarak ihalelerin uluslararası ihale niteliğine dönüştürüldüğünü,

Nitekim Kanunla ilgili mevzuat arasında yer alan yönetmelik eki tip şartnamelere uygun olarak hazırlanan söz konusu ihaleye ait idari şartnamenin 8 inci maddesinde de “ihale bu şartnamedeki katılma koşullarını taşıyan bütün yerli ve yabancı isteklilere açıktır” denilmek suretiyle ihalenin uluslararası ihale niteliğinde olduğunun vurgulandığını,

Ayrıca 4734 sayılı Kanunun ortak girişimler başlıklı 14 üncü maddesinde;

“Ortak girişimler birden fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından iş ortaklığı veya konsorsiyum olarak iki türlü oluşturulabilir. İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise, hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler...” hükmü,

İdari Şartnamenin ve Tip Şartnamenin 16 ncı maddesinde;

“16.1. Birden fazla gerçek veya tüzel kişi, iş ortaklığı oluşturmak suretiyle ihaleye teklif verebilir...” hükmünün düzenlendiğini,

İhale hukuku kapsamında konu değerlendirildiğinde davet edilenler, yabancı firmalarla ortak olmak suretiyle ihaleye katılabildiklerinden ihalenin yabancı firmaların katılımına açık olduğunun ve şartnamede, yabancı firmanın katılımını engelleyici hiçbir hükme yer verilmediği nazara alındığında ihalenin 2008/6 sayılı Tebliğde yer alan şartların sağlandığı ve ihalenin uluslararası ihale niteliğine sahip olduğunun görüleceğini,

Kaldı ki 1. Kısım ihalesi ile ilgili de aynı yöntem ile ihale yapıldığını ve idarece yerli isteklilerin çağrıldığını, bununla birlikte bu husus, yabancı firmaların katılımını engellemediğinden Ekonomi Bakanlığınca, aynı/benzer hukuksal durumda ihalenin uluslararası ihale olduğunun belirtildiğini, Ekonomi Bakanlığının yazısı incelendiğinde 4734 sayılı Kanun hükümlerinin de dikkate alındığının anlaşıldığını,

Netice olarak 4734 sayılı Kanun, idari şartname ve 2008/6 sayılı Tebliğ birlikte dikkate alınmadan eksik inceleme yapılarak karar verilmesinin hukuk aykırı olduğunu belirterek ilam hükmünün kaldırılmasını talep etmiştir.

Azınlık görüşü hakkında;

İsrar kararının 3'e 2 oy çokluğuyla verildiğini, karşı oy gerekçesine bakıldığında Sayıştay Temyiz Kurulu kararının bozma kararı ile uyumlu bir gerekçeyle verildiğini ayrıca Kamu İhale Kurulunun 18.02.2015 tarihli ve 2015/UH.1-585 sayılı kararına atıf yapılarak ihalenin uluslararası ihale olduğunun vurgulandığını ve kendisinin de karşı oy gerekçesine katıldığını belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını istemiştir.

Fer'i Müdahil ... İnşaat İth.İhr.San.ve Tic.Ltd.Şti. Vekili Av. ... dilekçesinde özetle;

... Kampüsü 1. Etap 2. Kısım Tadilat ve Onarım İşinin, 4734 sayılı Kanunun 21 inci maddesinin b bendine göre pazarlık usulü kapsamında ... sayılı ihale kayıt numarası ile ihaleye çıktığını,

Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanının 10.09.2014 tarihli oluru ile 11 adet yerli firmanın ihaleye davet edildiğini, tekliflerin verilmesinin yapılan pazarlık sonucu ihalenin müvekkil firma üzerinde kaldığını (Ek 1),

Bunun üzerine Vergi Resim ve Harç İstisnasından yararlanma hakkını kullanmak amacıyla İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış Ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet Ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (2008/6)'in Ek.1'inde istenen belgeleri ... tarihli yazısı ile ... Üniversitesinden talep ettiğini,

... Üniversitesinin ... tarihli ve ... sayılı yazısı ile istenen bilgi ve belgelerin müvekkil firmaya verilmesi üzerine müvekkil firmaca Ekonomi Bakanlığına başvurulduğunu,

Ekonomi Bakanlığınca yapılan değerlendirmeler neticesinde müvekkil firmaya AGÜ Sümer Kampüsü 1. Etap 2. Kısım Tadilat ve Onarım İş'i ile ilgili Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgesi verildiğini ve müvekkil firmanın bu belgeye istinaden kendisine tanınan haklardan yararlandığını,

Süreç bu şekilde ilerlerken, ...Üniversitesinin 2015 yılı denetimleri sonucunda ...Üniversitesinin ... tarihli ve ... sayılı yazısına istinaden müvekkil şirkete Vergi, Resim ve Harç İstisna Belgesi verildiğinden bahisle bu belgeyi imzalayan ... hakkında sorgu yapıldığını, sorgu neticesinde Vergi, Resim ve Harç İstisna Belgesi alınma şartları oluşmadığı, söz konusu yazıda;

"İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan tüm yerli ve yabancı isteklilere açıktır." ifadesine yer verildiğinden Ekonomi Bakanlığınca İstisna Belgesi düzenlediği netice olarak kamu zararı çıkarıldığını öğrendiklerini,

Sayıştay 2. Dairesince yapılan yargılama neticesinde temyize konu ısrar kararında; Bahse konu yapım işinde ise, her ne kadar bu işe ait İdari Şartnamenin 8 nci maddesinde, ihalenin yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğu belirtilmiş ise de, iş 4734 sayılı Kanununun 21 ve 28 inci maddelerine istinaden ilan yapılmaksızın ve idare tarafından davet edilen yerli istekliler arasında pazarlık usulüyle gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla söz konusu yapım işi ihalesinin fiilen yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olmadığı, sadece idarenin belirlediği yerli isteklilere açık tutulduğu anlaşılmaktadır.

Söz edilen Tebliğ Ek 1'e göre; Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi almak için gerekli bilgi ve belgelerden birisi de faaliyetin üstlenildiğini tevsik eden bilgi ve belgelerdir. (Bu bilgi ve belgeler ihalenin uluslararası olduğu veya faaliyetin yabancı para ile finanse edildiğine dair ilgili kurumdan alınan yazı ile Tebliğin 6 ncı maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi için DPT Müsteşarlığının cari yıla ait yatırım programı numarasıdır.)

Söz konusu iş ihale edildikten sonra ihaleyi kazanan ... İnş. İth. İhr. San. Tic. ve Ltd. Şti. tarafından bahsi geçen vergi, resim ve harç istisnasından faydalanabilmek amacıyla Üniversiteden (Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığından) bu işin yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğuna ilişkin ... tarih ve ... sayılı yazı temin edilerek Ekonomi Bakanlığına başvurulmuş ve Bakanlıkça da 27.10.2014 tarih ve 912 sayılı "Vergi Resim ve Harç İstisna Belgesi" düzenlenmiştir.

Ancak 4734 sayılı Kanunun 21 ve 28 inci maddelerine istinaden ilan yapılmaksızın ve idare tarafından davet edilen yerli istekliler arasında pazarlık usulüyle yapılan bir işte, sadece şartnamesinde değiştirilmesi mümkün olmayan "ihalenin yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır" şeklindeki rutin ifadenin yer alması (yabancı firmaların teklif verme imkanı olmadığı için) ihalenin uluslararası ihaleye çıkarılmış olarak kabul edilebilmesi bakımından yeterli değildir.

Sonuç olarak; "... Kampüsü 1. Etap 2. Kısım Tadilat ve Onarım İşine" ait ihale dokümanlarında "İhale, yeterlilik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır." şeklinde ifade yer almasına rağmen, işin 4734 sayılı Kanunun 21/b maddesine göre pazarlık usulü ile ilan yapılmaksızın sadece belirlenen belli sayıda yerli firmanın davet edilmesi suretiyle gerçekleştirildiği, bu yüzden aynı Kanunun 28 inci maddesi gereği ihaleye davet edilenler dışında yerli veya yabancı herhangi bir firmaya ihale dokümanı satılmadığından diğer firmaların ihaleye katılımın gerçekleşmediği ve aslında fiilen sadece yerli firmalara açık olarak gerçekleştiği görülmektedir. Dolayısıyla bahse konu işe ait "Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi" alınabilmesi için uluslararası ihaleye çıkarılmış olma şartı gerçekleşmemiştir."

değerlendirmesinin yapıldığını,

İş bu kararın, ... tarafından temyiz kanun yoluna gidilmek suretiyle kaldırılması talebiyle (Sayıştay) Temyiz Kuruluna başvurduğunun öğrenildiğini, söz konusu karar müvekkil şirketi etkilediğinden ısrar kararına karşı temyiz kanun yoluna başvurduklarını ve gerekçelerinin aşağıda sıraladıklarını;

1-ŞARTNAMENİN, İHALE MEVZUATINA UYGUN OLARAK HAZIRLANDIĞINI, ...Üniversitesinin ... tarihli ve ... sayılı yazısı incelendiğinde sorguya tabi tutulan ... İdari Şartnamede bulunan 8.1. maddeyi aynen alarak yazıda belirttiğinin görüldüğünü,

Maddede "ihale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır." hükmüne yer verildiğini, Sayıştay ilamında bu hükme yer verilerek bunun uluslararası ihale şartının sağlamaya yetmediğinin belirtildiğini,

Konunun önemi gereği istisna belgesi ile ilgili mevzuata ve ihale mevzuatına değinme zorunluluğunun doğduğunu,

İş ve işlemler ile ihalenin yapıldığı tarihte geçerli olan 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun Ek 2 nci maddesinin; "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." hükmünü ihtiva ettiğini,

Maliye Bakanlığınca çıkarılan Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ (No:1)'in 3.2.1. maddesinde;

"Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının bu programda yer almayan 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" hükmü,

Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından çıkarılan İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 2 nci maddesinde;

"a)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," hükmü ihdas ettiğini,

Bu bağlamda kamu yatırımına konu faaliyetin damga vergisinden muaf tutulabilmesi için genel şartın, faaliyetin yatırım programında yer alması, bundan sonra ise ya uluslararası ihaleye çıkarılması ya da yabancı para ile finanse edilmesi gerektiğini,

Bu şartlar göz önüne alındığında uyumsuzluğa konu ihale işinin Devlet Planlama Teşkilatı Cari Yıl Programında 2012H0332290 proje numarası ile yer aldığından söz konusu muafiyet açısından genel şartın sağlanmış olduğunu,

Bu durumda muafiyetten yararlanılıp yararlanılmayacağını belirlemek için, ihalenin vergi muafiyeti açısından uluslararası ihale olup olmadığı önem kazandığından yürürlükteki mevzuata göre ihalenin kapsamının belirlenmesi gerektiğini,

Söz konusu işin, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve eki mevzuatına göre ihaleye çıkarılmış olup, anılan Kanunda ihalelerin uluslararası niteliğiyle ilgili olarak doğrudan bir düzenleme bulunmamakla birlikte, Kanunun Yerli İstekliler ile İlgili Düzenlemeler başlıklı 63 üncü maddesinde bazı hususların belirlendiğini,

Maddede; "Yaklaşık maliyeti eşik değerlerin altında kalan ihalelere sadece yerli isteklilerin katılması, yaklaşık maliyeti eşik değerlerin üzerindeki ihalelerde; hizmet alımları ve yapım işlerinde bütün yerli istekliler lehine, mal alımlarında ise Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri alınarak Kurum tarafından yerli malı olarak belirlenen malları teklif eden yerli istekliler lehine, % 15 oranına kadar fiyat avantajı sağlanması hususlarında idarelerce ihale dokümanına hükümler konulabilir. Ancak, yabancı istekliler ile ortak girişim yapmak suretiyle ihalelere katılan yerli istekliler bu hükümden yararlanamaz." denilmek suretiyle Kanunun 8 inci maddesi uyarınca belirlenen ve her yıl güncellenen eşik değerlerin üzerindeki ihalelerin tamamı yerli isteklilerin yanı sıra yabancı isteklilerin katılımına da açık hale getirilerek, genel olarak ihalelerin uluslararası ihale niteliğine dönüştürüldüğünü,

Nitekim Kanunla ilgili mevzuat arasında yer alan yönetmelik eki tip şartnamelere uygun olarak hazırlanan söz konusu ihaleye ait idari şartnamenin 8 inci maddesinde de "İhale, yeterlilik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır." denilmek suretiyle ihalenin uluslararası ihale niteliğinde olduğunun vurgulandığını,

Şartnamenin ve diğer belgelerin hazırlanması hususu incelenirse;

4734 sayılı Kanunun 53 üncü maddesinde;

"Kurum, Kurul kararıyla bu Kanunun ve Kamu ihale Sözleşmeleri Kanununun uygulanmasına ilişkin standart ihale dokümanı, tip sözleşme, yönetmelik ve tebliğler çıkarmaya yetkilidir. Kurul ve Kurum yetkilerini, düzenleyici işlemler tesis ederek ve özel nitelikli kararlar alarak kullanır. Standart ihale dokümanları, tip sözleşmeler, yönetmelik ve tebliğler Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulur" hükmü,

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin 14 üncü maddesinde;

"2) İdare tarafından ihale ve/veya ön yeterlik dokümanının hazırlanmasında, bu Yönetmelik ekinde yer alan; tip şartnameler, standart formlar, tip sözleşme, Yapım İşleri Genel Şartnamesi ve Kurum tarafından yayımlanan diğer mevzuat esas alınır." hükmü,

15 inci maddesinde;

“(1) İdare, uygulayacağı ihale usulüne ilişkin bu Yönetmelik ekinde yer alan tip idari şartnameyi esas alarak idari şartnamesini hazırlar. Tip idari şartnamede boş bırakılan veya dipnota alınan hususlar, işin özelliğine göre 4734 sayılı Kanun, 5/1/2002 tarihli ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve diğer mevzuat hükümlerine aykırı olmayacak şekilde düzenlenir.” hükmünün ihdas edildiğini,

Benzer hükümlerin, ön yeterlik şartnamesi ve sözleşme tasarısı için de düzenlendiğini,

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin ek-5’inde 4734 sayılı Kanunun 21 inci maddesinin (b), (c) bentlerine göre pazarlık usulü ile ihale edilen yapım işlerinde uygulanacak tip idari şartnameye yer verildiğini,

Tip Şartnamenin (EK 2) “İhalenin yabancı isteklilere açıklığı” başlıklı 8 inci maddesinin dipnotunda “...(2) İdare, yaklaşık maliyeti yürürlükteki eşik değerinin altında kalmakla birlikte yerli ve yabancı tüm isteklilerin ihaleye katılmalarını öngördükleri ihaleler ile yaklaşık maliyeti eşik değere eşit veya eşik değerlerin üzerindeki ihalelerde ise aşağıdaki metne yer verecektir:

“8.1.İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.” ifadesine yer verildiğini,

Yönetmelik eki standart formlar da incelendiğinde; 4734 sayılı Kanunun 21/b ve c bentlerine göre yapılan ihale ilam standart formunda (Ek 3);

“d - [ihaleye sadece yerli istekliler katılabilecektir, /ihale yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır./İhale yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olup Kamu İhale Kurumu tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde yerli istekliler lehine % ... oranında fiyat avantajı uygulanacaktır.]” ifadesine yer verildiğinin görüldüğünü,

ihale mevzuatı gereği, ihaleyi yapan makamın ilanda veya tip şartnamede belirtilen ifadeleri değiştiremediğini sadece kendisine seçme imkanı verilen seçeneklerden uygun olanı aynen seçmesi ve kullanması gerektiğini zaten ihale dokümanının, Ekap sistemi üzerinden hazırlandığını yaklaşık maliyetin girilmesi üzerine, eğer yaklaşık maliyet eşik değerinin üzerinde ise otomatikman “ihale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.” ifadesinin geldiğini ve şartnamenin bu şekilde hazırlandığını,

4734 sayılı Kanunun ortak girişimler başlıklı 14 üncü maddesi “/... iş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir...” hükmünü,

İdari şartnamenin ve tip şartnamenin 16 ncı maddesi; “Birden fazla gerçek veya tüzel kişi, iş ortaklığı oluşturmak suretiyle ihaleye teklif verebilir...” hükmünü ihtiva ettiğini,

İdari şartname ve ihale mevzuatı dikkate alındığında, “İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.” ifadesine yer verildiğinden (yerli veya yabancı) isteklinin ihaleye ayrı ayrı veya iş ortaklığı şeklinde başka bir (yerli veya yabancı) istekli ile birlikte katılabileceğini, bunu yasaklayıcı ya da daraltıcı her hangi bir hüküm Kanunda olmadığı gibi şartname veya ilan ile de bu yasağın getirilemeyeceğini,

Bu sebeple Sayıştay ilamında bahsedilen şekildeki bir ifadenin, şartnamede olması gibi bir zorunluluk olmayıp, şartnamenin 8 inci maddesinin “İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.” hükmü, şartnamenin 6 ncı maddesinin “Birden fazla gerçek veya tüzel kişi, iş ortaklığı oluşturmak suretiyle ihaleye teklif verebilir.” hükmü ve 4734 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi birlikte değerlendirildiğinde, Tebliğde belirtilen şartın gerçekleştiğinin görüleceğini,

Nitekim benzer bir ihalede, Ekonomi Bakanlığının ... tarihli ve ... sayılı yazısında;

“... ilgide kayıtlı yazılar konusu ... İnş. İtli. İhr. San. ve Tic. Ltd. Şti. adına düzenlenmiş olan 20/03/2013 tarihli ve 2013/Y-269 sayılı VRHİB’nin düzenlenmesinin ise anılan Tebliğin “Müracaatların değerlendirilmesi ve belge düzenlenmesi” başlıklı 7 ncı maddesi çerçevesinde Tebliğ ekinde (EK-1) yer alan bilgi ve belgeler kapsamında gerçekleştirilmiş olup, işbu VRHİB ’nin düzenlenmesine konu ihalenin bahse konu Tebliğin 6/3-a- I maddesi gereği aranan hükümlere uyup uymadığı hususu ise mezkur EK-1 ’in 9. maddesinde belirtilen yazı çerçevesinde (İlgi (a) ’da kayıtlı yazınız) değerlendirilmiştir, Bu kapsamda, ilgi (a) ’da kayıtlı yazınız ekinde yer alan “İhale Bilgileri” başlıklı sayfadaki listenin 1. Sırasında yer alan “İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.” ve 2. sırasında yer alan “Yatırım (proje) Kodu: 2012 H 032290” bilgileri doğrultusunda, anılan firmanın VRHİB başvuru talebinin değerlendirilmesinde aranan şartlardan olan “İhalenin uluslararası olması ” ve İhale konusu işin (yatırımın) “Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan biri olduğu ” şartlarının sağlanmış olduğu kabul edilmiş ve söz konusu firmanın VRHİB talebi uygun görülmüştür. ”

ifadelerine yer verildiğini,

2- HUKUKİ GÜVENLİK VE BELİRLİLİK İLKESİNİN İHLAL EDİLDİĞİNİ:

488 sayılı Kanunun Ek.2 maddesinde, Vergi Resim ve Harç İstisnası getirildiğini, yerli istekliler ihalenin uluslararası ihale olduğunu tekliflerini oluşturma aşamasında biliyor iseler kendileri hakkında Vergi Resim ve Harç İstisnasının uygulanma imkanı olduğunu öngörebileceklerini, bu öngörmeye bağlı olarak fiyatlarını belirleyebildiklerini,

Müvekkil firmanın da, ihalenin yapıldığı tarihte geçerli olan mevzuata göre, ihalenin uluslararası ihale olduğunu anladığını ve ihalede Vergi Resim ve Harç İstisnası uygulanacağından fiyatlarına Vergi Resim ve Harçları yansıtmadığını,

Ekonomi Bakanlığının uygulaması da dikkate alındığında müvekkil firmanın, fiyat teklifine Vergi Resim ve Harçları yansıtmaması ve müvekkil hakkında İstisna Belgesine dayanılarak herhangi bir kesinti yapılmamasının hukuka uygun olduğunu,

Bir an için, müvekkil firma hakkında Vergi Resim ve Harç İstisnasının uygulanmayacağı düşünülürse, müvekkil firmanın fiyat teklifini hazırlarken "genel giderler" kısmına Vergi Resim ve Harçları yansıtacağını,

Müvekkil firmanın mevzuatta öngörülen şekilde hareket ederek Vergi Resim ve Harcı teklif fiyatına yansıtmaksızın fiyat belirlemesine karşın, ihale mevzuatına ve 2008/6 sayılı Tebliğe aykırı yorumla, müvekkil hakkında istisnanın uygulanmaması gerektiğine karar verilmesinin hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesine aykırı olduğunu,

3- MEVZUATTA, HARÇ İSTİSNASININ UYGULANMASI İÇİN, İHALEYE YABANCI BİR FİRMANIN TEKLİF VERMESİ ŞARTININ GETİRİLMEDİĞİNİ:

İlamda dikkat çeken bir diğer hususun ise, ihaleye yabancı firmanın davet edilmemesi nedeniyle ihalenin fiilen sadece yerli firmalara açık olarak gerçekleştirildiği değerlendirildiğini,

4734 sayılı Kanununun 14 üncü maddesi ve yukarıda bahsedilen diğer mevzuat hükümleri dikkate alındığında yaklaşık maliyetin eşik değeri aştığı ihalelere yerli ve yabancı isteklilerin sınırlandırma olmaksızın istekliler ayrı ayrı veya birlikte katılabildiğini,

Somut olayda ihalenin, ilan yapılmaksızın pazarlık usulü ile yapıldığını, davet edilen 11 isteklinin yerli istekli olması, ihaleye yabancı isteklinin katılamayacağı anlamına gelmediğini,

Davet edilen bu 11 isteklinin 4734 sayılı Kanun ve ihale dokümanı kapsamında iş ortaklığı şeklinde başkaca firma ile ihaleye katılabileceğini, dolayısıyla ilan yapılmaması veya yabancı firmanın davet edilmemesi, yabancı bir firmanın katılmasını engellemediğini, ihale dokümanının bir bütün olarak dikkate alınarak değerlendirme yapılması gerekirken sadece davet edilenlere bakılmak suretiyle değerlendirme yapılmasının ihale mevzuatının yanlış değerlendirilmesine neden olduğunu,

İş ve işlemler ile ihalenin yapıldığı tarihte geçerli olan 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun Ek 2 nci maddesi kapsamında çıkarılan ve yukarıda değinilen Tebliğlerin hiçbirinde yabancı bir firmanın teklif vermesi şartı getirilmediğini, sadece ihalenin yabancı isteklilere açık olması şartının getirildiğini,

Bu meyanda; somut olayda ihale, ilan yapılmak veya yabancı istekli davet edilmek suretiyle örneğin açık ihale, belli istekliler arasında ihale veya pazarlık usulü ile yapılmış ve hiçbir yabancı isteklinin katılmamış olması konu ediliyor ve bu durumda ihalenin, uluslararası ihale olduğu değerlendirilmesi yapılıyor ise yerli firmaların davet edilmesi, bu firmaların yabancı istekliler ile ortak olarak ihaleye girmesini engellemediğinden ve böylece yabancı istekliler de ihaleye katılabileceğinden, ihalenin uluslararası bir ihale olarak değerlendirilmesi gerektiğini,

488 sayılı Kanununun Ek 2 nci maddesinin, 15.07.2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanununun 27 nci maddesi ile değiştirildiğini, değişiklikten sonra maddenin 4. fıkrasının;

"Bu maddenin uygulamasında; Uluslararası ihale: Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkarılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi, ... ifade eder. " hükmünün ihtiva ettiğini,

6728 sayılı Kanununun 76 nci maddesinde ise;

"27 nci maddesiyle 488 sayılı Kanunun değiştirilen ek 2 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (n) ve (o) bendi hükümleri, bu Kanunun yayımı tarihinden sonra yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde, ...

g) Diğer hükümleri yayımı tarihinde, yürürlüğe girer. " hükmünün bulunduğu,

6728 sayılı Kanun ile, uluslararası ihale tanımında önemli bir değişiklik yapılarak, tanıma ihaleye yabancı firmalarca teklif verilmesi şartının getirildiğini, halbuki daha önceki mevzuatta, böyle bir şartın bulunmadığını, diğer bir ifade ile ihalenin yabancı isteklilere açık olmasının, ihalenin uluslararası ihale kapsamında alınmasına yeterli olduğunu, Kanunla, uluslararası ihale tanımının daraltıldığının görüldüğünü,

Bununla birlikte 2016 değişikliğinden önce uluslararası ihale tanımının mevzuatta bulunmadığını, Ekonomi Bakanlığının ... tarih ve ... sayılı yazısında;

"Bununla beraber, konuyla ilgili olarak T.C. Sayıştay Başkanlığının konuya ilişkin Bakanlığımıza ilettiği görüş de dikkate

alınarak, Bakanlığımızca yapılacak mevzuat düzenlemesi sonunda bu hususa açıklık getirilecektir.” ifadesine yer verildiği gözetildiğinde tanım noktasındaki mevzuat değişikliğinin temelini anlaşıldığını,

İlamda 6728 sayılı Kanuna herhangi bir atf yapılmamakla birlikte Kanun değişikliğinin dikkate alınarak bu yönde yorum yapıldığı ve Kanunun dolaylı yoldan somut uyuşmazlıkta uygulandığı kanaatinin kendilerinde hasıl olduğunu,

Somut olaydaki iş ve işlemler ile ihalenin Kanunun yayımından çok önce yapıldığını dolaylı yoldan da olsa huzurdaki uyuşmazlıkta uygulanmasının hukuka aykırı olduğunu,

Netice olarak Damga Vergisi istinası getirilen bir düzenlemenin, uygulama alanının şekilci bir bakış açısıyla daraltılması neticesinde 4734 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ile ihale dokümanının, yerli isteklilerin yabancı firmalar ile iş ortaklığı şeklinde ihaleye katılabileceğinden ihalenin yabancı firmalara da açık olduğunun dikkate alınmaması ve ihaleye yabancı bir firmanın teklif vermesi şartı getirilmemesine karşın bu şartın aranmasının hukuka aykırı olduğunu bu nedenle ... Kampüsü 1. Etap 2. Kısım Tadilat ve Onarım İşi ile ilgili verilen ... TL kamu zararının yasal faizi ile birlikte tazminine yönelik ısrar kararının temyizen incelenerek kaldırılmasını istemişlerdir.

Başsavcılık mütalaasında;

“...2015 yılı hesabının 2. Daire tarafından yargılanması sonucu çıkarılan 21.5.2017 tarihli ve 145 sayılı İlamın 2'nci maddesinde yer alan tazmin hükmüne karşı ... tarafından temyiz başvurusunda bulunulmuştur. Temyiz Kurulunca verilen 06.12.2017 tarihli ve 43814 sayılı kararla, iddiaların araştırılması maksadıyla Dairesine tevdiine hükmedilmiştir. Bu defa konu yeniden incelenmiş ve 23.10.2018 tarihli ve 291 sayılı ek ilamla tazmin hükmünün devamına karar verilmiştir. Adı geçen tarafından verilen temyiz talebini ihtiva eden ve ilgideki yazı ile Başsavcılığa intikal ettirilen dilekçe incelendi.

Adı geçen dilekçesinde; Daire kararında kendisi tarafından ortaya konulan ve Temyiz Kurulu kararı ile de kabul edilen iddialarının karşılanmadığı, yapılan ihalenin uluslararası ihale olduğu, bu ihaleye yabancıların iştirak etmemesinin ihalenin vasfını değiştirmeyeceği, bu yönde ilgili bakanlığın görüşünün de olduğu, bu itibarla damga vergisi uygulanmasının söz konusu edilemeyeceği belirtilerek, verilen tazmin hükmünün kaldırılmasına karar verilmesi talep edilmektedir.

Ortaya konulanlar karşısında, adı geçen temyiz talebinin kabulü, verilen tazmin hükmünün kaldırılmasına karar verilmesinin uygun olacağı mütalâa olunmaktadır.” denilmiştir.

Duruşma talebinde bulunan sorumlu ... (Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkan V.-İnş.Müh.), fer'i müdahil olan yüklenici firma adına Av. ... ile Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarının dinlenmesinden ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

...2015 yılı hesabına ilişkin 19.01.2017 tarih ve 145 sayılı İlamın 2 nci maddesinde; “... Kampüsü 1. Etap 2. Kısım Tadilat ve Onarım İşine” ait ihale yerli ve yabancı isteklilerin katılımına açık olarak gerçekleştirilmediği halde, ihalenin bu şekilde yapıldığına dair Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı yazısına istinaden Ekonomi Bakanlığınca “Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi” tanzim edilmesine bağlı olarak Damga Vergisinin kesilmemesi sonucu meydana gelen toplam ... TL kamu zararının Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkan V. ... münferiden tazminine karar verilmiş,

Sorumlunun ilamı temyiz etmesi üzerine 06.12.2017 tarih ve 43814 tutanak sayılı Temyiz Kurulu Kararı ile ilam hükmü kaldırma gerekçeli bozularak Daireye gönderilmiştir. Daire 291 sayılı ek ilam ile yine tazmin hükmü vermiştir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa 5035 sayılı Kanunla eklenen Ek 2 nci maddesinde döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtların damga vergisinden müstesna olduğu ve maddenin uygulanması bakımından döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu hükmün verdiği yetkiye dayanılarak döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili damga vergisi ve harç istisnası uygulamasının usul ve esasları; 27.02.2004 gün ve 25386 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ (Seri No: 1)” ile belirlenmiştir.

Bu Tebliğin “Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetler” başlıklı 3.2 nci maddesinde;

“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,

döviz kazandırıcı faaliyetler arasında sayılmıştır.

Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından düzenlenen ve 05.12.2008 tarih ve 27075 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan 2008/6 seri no.lu "İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ" in (ihracat: 2008/6) 'Belgeli İşlemler' başlıklı 6/3-a-1 inci maddelerinde de aynı ifadeler yer verilmiştir.

Anılan mevzuat hükümleri uyarınca, Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan uluslararası ihaleye çıkarılanların (yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) ihalesini kazanan yerli firmaların bu iş kapsamında yapacakları hizmet ve faaliyetler damga vergisi ve harç istisnası kapsamındadır.

Bahse konu yapım işinde ise, her ne kadar bu işe ait İdari Şartnamenin 8 nci maddesinde, ihalenin yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğu belirtilmiş ise de, iş 4734 sayılı Kanununun 21 ve 28 inci maddelerine istinaden ilan yapılmaksızın ve idare tarafından davet edilen yerli istekliler arasında pazarlık usulüyle gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla söz konusu yapım işi ihalesinin fiilen yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olmadığı, sadece idarenin belirlediği yerli isteklilere açık tutulduğu anlaşılmaktadır.

Söz edilen Tebliğ Ek 1'e göre; Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi almak için gerekli bilgi ve belgelerden birisi de faaliyetin üstlenildiğini tevsik eden bilgi ve belgelerdir. (Bu bilgi ve belgeler ihalenin uluslararası olduğu veya faaliyetin yabancı para ile finanse edildiğine dair ilgili kurumdan alınan yazı ile Tebliğin 6 ncı maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi için DPT Müsteşarlığının cari yıla ait yatırım programı numarasıdır.)

Söz konusu iş ihale edildikten sonra ihaleyi kazanan ... İnş. İth. İhr. San. Tic. ve Ltd. Şti. tarafından bahsi geçen vergi, resim ve harç istisnasından faydalanabilmek amacıyla Üniversiteden (Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığından) bu işin yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğuna ilişkin ... tarih ve ... sayılı yazı temin edilerek Ekonomi Bakanlığına başvurulmuş ve Bakanlıkça da 27.10.2014 tarih ve 912 sayılı "Vergi Resim ve Harç İstisna Belgesi" düzenlenmiştir.

Ancak 4734 sayılı Kanununun 21 ve 28 inci maddelerine istinaden ilan yapılmaksızın ve idare tarafından davet edilen yerli istekliler arasında pazarlık usulüyle yapılan bir işte, sadece şartnamesinde değiştirilmesi mümkün olmayan "ihalenin yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır" şeklindeki rutin ifadenin yer alması (yabancı firmaların teklif verme imkanı olmadığı için) ihalenin uluslararası ihaleye çıkarılmış olarak kabul edilebilmesi bakımından yeterli değildir.

Sonuç olarak; "... Kampüsü 1. Etap 2. Kısım Tadilat ve Onarım İşine" ait ihale dokümanlarında "İhale, yeterlilik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır." şeklinde ifade yer almasına rağmen, işin 4734 sayılı Kanununun 21/b maddesine göre pazarlık usulü ile ilan yapılmaksızın sadece belirlenen belli sayıda yerli firmanın davet edilmesi suretiyle gerçekleştirildiği, bu yüzden aynı Kanununun 28 inci maddesi gereği ihaleye davet edilenler dışında yerli veya yabancı herhangi bir firmaya ihale dokümanı satılmadığından diğer firmaların ihaleye katılımın gerçekleşmediği ve aslında fiilen sadece yerli firmalara açık olarak gerçekleştiği görülmektedir. Dolayısıyla bahse konu işe ait "Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi" alınabilmesi için uluslararası ihaleye çıkarılmış olma şartı gerçekleşmemiştir.

"... Kampüsü 1. Etap 2. Kısım Tadilat ve Onarım İşine" ait ihale yerli ve yabancı isteklilerin katılımına açık olarak gerçekleştirilmediği halde, Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığının, söz konusu ihalenin yerli ve yabancı isteklilerin katılımına açık olduğunu belirten yazısına istinaden Ekonomi Bakanlığınca "Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi" tanzim edilmesine bağlı olarak Damga Vergisinin kesilmemesi mevzuata aykırıdır.

Bu nedenle 145-291 sayılı ek ilam ile ... TL'ye ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

(..Daire Başkanı ... ile Üyeler ..., ..., ... ve ... aşağıda yazılı azınlık görüşlerine karşı) oy çokluğu ile,

Karar verildiği 27.02.2019 tarih ve 45746 sayılı tutanakta yazılı olmakla işbu ilam tanzim kılındı.

KARŞI OY GEREKÇESİ:

(..Daire Başkanı ... ile Üyeler ..., ..., ... ve ...;

02 Ocak 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5035 sayılı Kanununun 28 inci maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa eklenen "Ek Madde 2" ile "Döviz Kazandırıcı Faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesnadır" hükmü getirilmiştir.

Aynı maddenin son bendinde ise, bu maddenin uygulanması bakımından döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edileceği belirtilmiştir.

Bu kapsamda;

Maliye Bakanlığı 27.02.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri Nolu "Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga

Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliği",

Dış ticaret Müsteşarlığı ise, 16.03.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2004/1 Seri Nolu "İhracat, ihracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği"ni çıkarmışlar ve bu tebliğlerde vergi, resim ve harç istisnasına konu döviz kazandırıcı faaliyetleri tanımlarken; Maliye Bakanlığı kendi tebliğinin 3.2.1 maddesinde, Dış ticaret Müsteşarlığı ise kendi tebliğinin 2/a maddesinde;

"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...yapacakları hizmet ve faaliyetler"i döviz kazandırıcı faaliyet olarak tanımlamışlar ve devamında da bu faaliyetleri üstlenen firmaların, yerli firma olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapılacak hizmet ve faaliyetlerini vergi, resim ve harçtan istisna tutmuşlardır.

Daha sonra; Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından düzenlenen ve 05.12.2008 tarih ve 27075 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan 2008/6 Seri Nolu "İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ"de de benzer düzenlemeler yapılmıştır.

2008/6 seri nolu söz konusu Tebliğin "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesi (c) şikkında; "Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetler";

"Vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılan hizmet ve faaliyetler" olarak,

"Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi" ise, (j) şikkında; "İhracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılmasına imkan sağlayan Müsteşarlıkça düzenlenen belge" olarak tanımlanmıştır.

Aynı Tebliğin "Vergi, Resim ve Harç İstisnasının Kapsamı" başlıklı 4 üncü maddesinde;

"... döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretle ilgili işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar,

13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergisi Kanunu ile ihdas edilen Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden, 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile ihdas edilen Damga Vergisinden, 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince alınan harçlar ve diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar ile 12/9/1960 tarihli ve 80 sayılı Kanuna göre alınan hal rüsumundan müstesnadır." denilmiştir.

Tebliğin "Belgeli İşlemler" başlıklı 6 ncı maddesinde;

"Aşağıda belirtilen, ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler çerçevesinde vergi, resim ve harç istisnasından yararlanmak isteyen firmalar, Müsteşarlığa müracaat ederek Dahilde İşleme İzin Belgesi ve/veya Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi almak zorundadırlar..." denilmiş ve devamında;

"(3) İhracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler;

a) Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Müsteşarlığınca 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,

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,

2) Yabancı firma olması halinde, yabancı firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten yerli imalatçı firmaların (işî taahhüt eden firmalar dahil) yapacakları satış ve teslimleri,

3) Yerli ve yabancı firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, yerli firmaya kendi faaliyeti oranında, yabancı firmaya ise bu bendin (2) numaralı alt bendi çerçevesinde yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,"

denilmek suretiyle istisna kapsamındaki hizmet ve faaliyetler belirlenmiştir.

Yine Tebliğin "Yetki" başlıklı 21 inci maddesinde ise;

"(1) Müsteşarlık, bu Tebliğin uygulanmasına ilişkin izin ve talimat vermeye, özel ve zorunlu durumları inceleyip sonuçlandırmaya ve uygulamada ortaya çıkacak ihtilafları idari yoldan çözümlenmeye yetkilidir.

(2) Ayrıca, bu Tebliğ ile ilgili olarak Müsteşarlığın uygun görüşüne istinaden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca bankalara gönderilen genelgeler bu Tebliğ kapsamında değerlendirilir.

(3) Müsteşarlık, vergi resim harç istisnası belgesine yönelik olarak tesis edilen iptal işlemlerini (müeyyidenin tahsil edilmediğinin tespiti kaydıyla) geri almaya yetkilidir." denilmiştir.

Görüldüğü üzere, Tebliğde "Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetler" in açık ve net bir tanımı yapılmamış, "Vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılan hizmet ve faaliyetler" olarak tanımlanmıştır.

Bu noktada;

... Kampüsü 1. Etap 2. Kısım Tadilat ve Onarım İşinin ihalesinin 4734 sayılı Kanunun 21/b maddesi hükmüne göre, ilan yapılmaksızın yerli isteklilerin davet edilmesi ve onlardan teklif alınması suretiyle "Pazarlık usulü" ile yapıldığı ve yüklenici firma ile sözleşme imzalanmış olduğu, işe ait şartnamenin 8 inci maddesinde;

"İhale, yeterlilik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır." hükmüne yer verildiği,

Yüklenici firmanın söz konusu iş ile ilgili olarak "Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgesi" almak amacıyla Ekonomi Bakanlığı İhracat Genel Müdürlüğüne ibraz edilmek üzere idareden yazı talebinde bulunduğu,

Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkan Vekili ... tarafından düzenlenerek imzalanan ... tarih ve ... sayılı yazıda;

"ihtiyaç duyulan bilgiler" başlığı altında;

"1.İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.

2.İşin adı: ...Sümer Kampüsü 1.Etap 2.Kısım Tadilat ve Onarım İş

3.Yatırım (proje) kodu:...

4.İhale tarihi:19.09.2014

5.İhale bedeli: ... TL yaklaşık bedel, ... TL en avantajlı teklif

6.İşin süresi: 360 gün

7.İhale karar tarihi ve sayısı:22.09.2014/1

8.İhaleyi kazanan firmanın adı: ... İnş.İth.İhr.San. ve Tic.Ltd.Şti."

denildiği,

Bu yazıya istinaden yüklenici tarafından Ekonomi Bakanlığı İhracat Genel Müdürlüğünden "Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgesi" talebinde bulunulduğu ve anılan Bakanlıkça da 27.10.2014 tarih ve 912 sayılı "Vergi Resim ve Harç İstisna Belgesi" düzenlendiği görülmektedir.

Söz konusu yapım işinin bahsi geçen her iki Tebliğ kapsamında değerlendirilerek vergi istisnası uygulamasına konu edilebilmesi için, bu işin ihalesinin "uluslararası ihale" mahiyetinde olması yani asgari şart olarak "yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olması" gerekmektedir. Uluslararası ihale ise, 4734 sayılı Kanunda tanımlanmamıştır. 4734 sayılı Kanunun 63 üncü maddesine göre, yaklaşık maliyeti eşik değer üzerindeki yapım ihalelerinin yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olması yasal bir zorunluluktur. Buradan hareketle yaklaşık maliyeti eşik değer üzerindeki bütün yapım ihalelerini "uluslararası ihale" olarak kabul etmek gerekmektedir.

Kamu İhale Kurumunca, Tip İdari Şartnamenin "İhalenin yabancı isteklilere açıklığı" başlıklı 8 inci maddesinde; "İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır." şeklinde düzenleme yapılmış; idare de idari şartnamenin 8 inci maddesini buna bağlı olarak "İhale, yeterlilik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır." şeklinde düzenleyerek, yabancı katılımcılara açık olmasını öngörmüştür.

Bu durumda, ihaleye ilişkin mevcut belgelere göre bildirimde bulunan kişilere sorumluluk yüklemek yerinde olmayacaktır. Kaldı ki ihalenin kapsamı ve mahiyeti ile ihale usulü önceden belli olup, buna göre ihale sonucunda yapılacak işin "döviz kazandırıcı faaliyet" kapsamında olup olmadığına dair Ekonomi Bakanlığına aittir. Çünkü 2008/6 sayılı Tebliğin "Müracaatların değerlendirilmesi ve belge düzenlenmesi" başlıklı 7 nci maddesinde;

"Firmaların, vergi resim harç istisnası belgesi almak üzere Ek-1'de belirtilen bilgi ve belgelerle birlikte Müsteşarlığa müracaat etmeleri gerekir. Firmalar tarafından ibraz edilen bilgi ve belgeler, aksi sabit oluncaya kadar doğru olarak kabul edilir. Müsteşarlıkça, Ek-1'de belirtilen bilgi ve belgelerin incelenmesi sonucunda vergi resim harç istisnası belgesi düzenlenebilir. Belge düzenlenmesi durumunda, düzenlenen belgelerin bir nüshası ilgili Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası şubesine, bir nüshası ise firmaya gönderilir." denilmekte olup Ek-1'de yer alan belgelere bakıldığında, 9 uncu

sırada;

“9- Faaliyetin üstlenildiğini tevsik eden bilgi ve belgeler (İhalenin uluslararası olduğu veya faaliyetin yabancı para ile finanse edildiğine dair ilgili kurumdan alınan yazı...)” ifadesi yer almaktadır.

İlama konu olayda; Vergi Resim Harç İstisnası Belgesinin (VRHİB) düzenlenmesi Ekonomi Bakanlığı tarafından anılan Tebliğin yukarıda belirtilen 7 nci maddesi çerçevesinde Tebliğ ekinde yer alan bilgi ve belgeler kapsamında gerçekleştirilmiş olup, istisna belgesinin düzenlenmesine konu ihalenin, Tebliğin 6/3-a-1 maddesi gereği aranan hükümlere uyup uymadığı hususu yine Tebliğ eki EK-1'in 9 uncu maddesinde belirtilen yazı çerçevesinde değerlendirilmiş, bu kapsamda; idare tarafından verilen;

“İhale Bilgileri” başlıklı listenin 1. sırasında yer alan “İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.” ve

3. sırasında yer alan “Yatırım (proje) Kodu: 2012 H 032290” bilgileri doğrultusunda, anılan firmanın VRHİB başvuru talebinin değerlendirilmesinde aranan şartlardan olan “İhalenin uluslararası olması” ve ihale konusu için “Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan biri olduğu”

şartlarının sağlanmış olduğu kabul edilmiş ve söz konusu firmanın istisna talebi uygun görülmüştür.

Bu nedenle yüklenicinin istisna belgesi başvurusu için gerekli olup Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı tarafından verilen, ihalenin yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğunu tevsik eden yazıya dayalı olarak Ekonomi Bakanlığınca düzenlenmiş olan vergi resim ve harç istisna belgesinden dolayı damga vergisinin kesilmemesinde mevzuata aykırılık görülmediğinden ilam maddesi ile verilen tazmin hükmünün kaldırılması gerekir.)