

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun "Pazarlık usulü" başlıklı 21'inci maddesinde; (b), (c) ve (f) bentlerinde belirtilen hallerde ilan yapılması zorunlu olmadığı, ilan yapılmayan hallerde en az üç isteklinin davet edilerek, yeterlik belgelerini ve fiyat tekliflerini birlikte vermelerinin isteneceği, 28 inci maddesinde de; ilan yapılmayan ihalelerde, ihale dokümanının sadece idare tarafından davet edilenlere satılacağı hüküm altına alınmıştır. Ekonomi

**Bakanlığına 'vergi resim ve harç istisnası belgesi' alınması amacıyla idarece idari şartnamenin 8'inci maddesi hükmü hüküm dikkate alınarak yazılan ..... tarih ve ..... sayılı yazıda işin uluslararası ihale olduğu belirtilmiş ve bu yazıya istinaden vergi resim ve harç istisnası belgesi alınmıştır. Ancak, ihalenin uluslararası ihaleye çıkarılmış olarak kabul edilebilmesi için sadece idari şartnamesinde, "ihalenin yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır" düzenlemesinin yapılması**

# yeterli olmamakta, ihalenin yerli ve yabancı tüm firmaların birlikte veya ayrı ayrı iştirakine açık olması gerekmektedir.

1. Daire, /173, T. 16.1.2018

Damga Vergisi (VRHİB) 02.09.2015 tarihinde ..... A.Ş.'ye ihale edilen ..... TL sözleşme bedelli ..... işinin 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 21/b maddesi kapsamında ilan edilmeksizin, pazarlık usulüne göre yapılan ihalesine sadece yerli istekli davet edilmesine rağmen, idarenin ihaleye ait idari şartnamenin 8'inci maddesi uyarınca ihalenin yerli ve yabancı isteklilerin katılımına açık olduğunu belirten yazısına istinaden Ekonomi Bakanlığınca "vergi resim ve harç istisna belgesi" tanzim edilmesine bağlı olarak damga vergisinin tahakkuk ettirilmediği görülmüştür. İhale tarihinde yürürlükte olan 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun Ek-2'nci 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." denilmektedir. Damga Vergisi Kanununda yer alan söz konusu düzenlemelerin benzerine 492 sayılı Harçlar Kanununun Ek-1'inci maddesinde de yer verilmiştir. Damga Vergisi Kanununun Ek-2'nci maddesinde döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığınca belirlenmesi öngörülmüşse de; Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığının konuyla ilgili olarak ayrı ayrı tebliğ düzenledikleri görülmüştür. Gerek Maliye Bakanlığınca 27.02.2004 tarihli ve 25386 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 1 Seri No'lu "Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve

Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ” gerekse Dış ticaret Müsteşarlığınca 16.03.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2004/1 Seri No’lu “İhracat, ihracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”de vergi, resim ve harç istisnasına konu döviz kazandırıcı faaliyetler; “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” olarak tanımlanmıştır. Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından düzenlenen ve 05.12.2008 tarih ve 27075 sayılı Resmi Gazetede 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”de de benzer düzenlemeler yapılmıştır. Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen ve rapora konu edilen Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgeleri; 2016 denetim döneminde yürürlükte bulunan İhracat: 2008/6 No’lu “İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ” hükümlerine göre düzenlenmektedir.

2008/6 Seri No’lu söz konusu 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, Üçüncü maddesinde de istisna kapsamındaki hizmet ve faaliyetler belirtilmiştir. Tebliğin vergi, resim ve harç istisnası belgesi almak için gerekli bilgi ve belgelerin sayıldığı Ek-1’inci maddesi 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....” denilmektedir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun “Pazarlık usulü” başlıklı 21’inci maddesinde; (b), (c) ve (f) bentlerinde belirtilen hallerde ilan yapılması zorunlu olmadığı, ilan yapılmayan

hallerde en az üç isteklinin davet edilerek, yeterlik belgelerini ve fiyat tekliflerini birlikte vermelerinin isteneceği, 28 inci maddesinde de; ilan yapılmayan ihalelerde, ihale dokümanının sadece idare tarafından davet edilenlere satılacağı hüküm altına alınmıştır. Ekonomi Bakanlığına 'vergi resim ve harç istisnası belgesi' alınması amacıyla idarece idari şartnamenin 8'inci maddesi hükmü hüküm dikkate alınarak yazılan ..... tarih ve ..... sayılı yazıda işin uluslararası ihale olduğu belirtilmiş ve bu yazıya istinaden vergi resim ve harç istisnası belgesi alınmıştır. Ancak, ihalenin uluslararası ihaleye çıkarılmış olarak kabul edilebilmesi için sadece idari şartnamesinde, "ihalenin yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır" düzenlemesinin yapılması yeterli olmamakta, ihalenin yerli ve yabancı tüm firmaların birlikte veya ayrı ayrı iştirakine açık olması gerekmektedir.

Nitekim 9 Ağustos 2016 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 6728 sayılı Yasa ile yapılan düzenleme ile uluslararası ihale tanımı yeniden yapılmış; ihalenin sadece açık olması yeterli görülmemiş, yabancı firmaların da ihaleye teklif vermesi şart koşulmuştur. Bu nedenle, Ağustos 2016 ayından başlayarak uygulamaya konulan sistemde, döviz kazandırıcı faaliyetlerde sadece uluslararası ihale niteliğinin bulunması değil, yabancı firmalarca da teklif verilmiş olmasına, bir başka ifade ile bir işin uluslararası ihale konusu olup olmadığının tayini için ihaleye yabancı firmaların da teklif verip vermediğine bakılması gerekmektedir. Yukarıda belirtilen Kanun hükümleri ile ilgili Tebliğ hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; uluslararası ihaleye çıkarılan yatırım projelerini üstlenen firmaların yapacakları mal, malzeme, hizmet satış ve teslimleri ile bu firmalara veya proje sahibi kamu kurumlarına yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışlarının vergi, resim ve harç istisnasından faydalandırılması, söz konusu ihalelerin yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olması durumunda mümkün olabilecektir. Bahsi geçen işin, ilana çıkılmaksızın ve 4734 sayılı KİK'in 21'inci maddesi kapsamında pazarlık usulü ile (21/b) ihale edildiği, ihale onay belgesi ekindeki davetli listesinde yer alan firmaların tamamının yerli firma olduğu, yerli firmalar dışında yabancı firmanın davet edilmediği ve ihale dokümanının sadece bu firmalar tarafından satın alındığı anlaşılmıştır. Bu itibarla, söz

konusu ihalede davetli listesi ile davet edilen yerli istekliler dışında yerli ve yabancı firmaların teklif verebilmeleri, bir başka deyişle ihalenin yabancı isteklilerin katılımına açık olduğunu söylemek mümkün değildir. İşe ait ihale onay belgesinde ve ihale dokümanı içerisinde yer alan idari şartnamenin 8'inci maddesinde; "ihalenin, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğu" belirtilmekte ise de; ihale sadece yerli isteklilere açık olacak şekilde düzenlenmiştir. Ayrıca, her ne kadar belirtilen düzenlemeye idari şartnamede yer verilmiş olsa da; 4734 sayılı KİK'in 28'inci maddesinin birinci fıkrasına göre ilan yapılmayan ihalelere davet edilen firmalar dışında herhangi bir firmanın ihale dokümanı satın alma imkânı bulunmamaktadır. Bu nedenle, ihalesine sadece yerli firmaların davet edildiği söz konusu işin uygulama sürecinde düzenlenen belgelere (sözleşme, ihale kararı, hakediş, vb.) VRHİB kapsamında damga vergisi istisnası tatbik edilmesi mümkün görülmediğinden, vergi resim ve harç istisnası belgesi alabilmek için gerekli şartlardan biri olan "ihalenin yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olması" şartı yerine getirilmeksizin, sadece şartnamenin ilgili hükmüne dayalı olarak yüklenici adına vergi resim ve harç istisnası belgesi düzenlenmesi sonucu kamu zararına sebebiyet verilmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 71'inci maddesinin birinci fıkrasında 'Kamu Zararı'; 'Kamu görevlilerinin kasti, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.' şeklinde tanımlanmış, üçüncü fıkrasında da: kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararının, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Yüklenicinin vergi resim ve harç istisnası belgesi başvurusu için gerekli olan ve ihalenin yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğunu tevsik eden ve ..... Bakanlığı yetkililerince düzenlenen belgede, her ne kadar ihale onay belgesi ve şartnamenin ilgili hükmü dışında bir bilgi bulunmamakta ise de, yüklenicinin söz konusu belgeyi İdareden talep etmesindeki amacın vergi resim ve harç istisnası belgesi almak olduğunun belgeyi düzenleyenlerce de bilinmekte olduğu aşıkardır. Bu

nedenle yükleniciye vergi resim ve harç istisnası belgesi verilmesinin yolunu açan, ihalenin yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğunu tevsik eden belgeyi düzenleyen ve onaylayan kişilerin yükleniciye uygulanan vergi istisnasından dolayı meydana gelen kamu zararından sorumlulukları bulunmaktadır. .... Bakanlığınca 2015 yılı hesabıyla ilgili olarak düzenlenen raporun yargılanmasında; .... Bakanlığınca ihalesi yapılan ve anılan raporun 1, 2, 3, 4 ve 5 inci maddelerinde belirtilen işlerin, 4734 sayılı Kanununun 21/b-c maddesi uyarınca pazarlık usulüyle ihale edildiği, ihale onay belgesi ekindeki davetli listesinde yer alan firmaların tamamı yerli firma olduğu halde, anılan işlerle ilgili olarak "İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat 2008/6)" uyarınca "vergi, resim ve harç istisnası belgesi" düzenlendiği, ancak anılan işlerin Tebliğ kapsamında görülmemesi nedeniyle istisna tutulan vergilerin tazminen tahsiline karar verilmiş; ayrıca Ekonomi Bakanlığının "vergi resim harç istisnası belgesi" vermesi sırasında ihracat 2008/6 sayılı Tebliğin denetim başlıklı 20'nci maddesi hükmü gereğinin yerine getirilmesi ve yersiz verilen belgeler hakkında gerekli işlemin yapılması için konunun Ekonomi Bakanlığına yazılmasına da karar verilmişti. Konuyla ilgili olarak Ekonomi Bakanlığından alınan ..... tarih ve ..... sayılı yazıda; belge için yapılan başvuruların incelenip sonuçlandırıldığı, VRHİB düzenlenip düzenlenmeyeceğinin tespitinde, ihale makamı tarafından düzenlenen iş durum belgesinin esas alındığı, iş durum belgesinin VRHİB verilmesi koşullarını taşıyıp taşımadığı yönünden incelendiği, firmalar tarafından ibraz edilen belgelerin aksi sabit oluncaya kadar Tebliğin 7'nci maddesi hükmü uyarınca doğru kabul edildiği, kamu kurumları tarafından düzenlenen belgelerin kamu kurumlarının güvenilirliği nedeniyle doğru kabul edildiği belirtildikten sonra; Ekonomi Bakanlığı İhracat Genel Müdürlüğü'nün ..... tarih ve ..... sayılı, "Vergi, Resim ve Harç İstisnası" konulu yazısında belirtilen gerekçelerle söz konusu firmanın ..... tarih ve ..... sayılı VRHİB'nin 2008/6 sayılı Tebliğin 18'inci maddesinin 2'nci fıkrasına istinaden iptal edildiği, Daire Kararında söz konusu edilen diğer işlere ait VRHİB'lerinin de anılan karar doğrultusunda iptal edildiği, iptale ilişkin

bilginin belge sahibi firmaların yanı sıra ilgili vergi daireleri, ihale makamı idareler ile Merkez Bankası'nın ilgili şubelerine eş zamanlı olarak bildirildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca yine aynı Raporla ilgili olarak; 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 21/b.c maddelerine göre ihalesi yapılan 5 yapım işinde, ihale onay belgeleri ekinde yer alan davetli listesinde yer alan firmaların tamamının yerli firma olduğu halde anılan yapım işlerinin yüklenicilerine yersiz olarak vergi resim ve harç istisnası uygulanması nedeniyle meydana gelen kamu zararının işleyecek faiziyle birlikte sorumlularına ödettirilmesine karar verilmekle birlikte yersiz vergi resim harç istisnası belgesi verilmesi nedeniyle meydana gelen vergi kaybının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsilinin sağlanması için konunun Gelir İdaresi Başkanlığına da yazılmasına karar verilmişti. Daire Kararı üzerine Gelir İdaresi Başkanlığından alınan ..... tarih ve ..... sayılı yazıda Daire kararının, gereği yapılmak üzere yüklenici firmaların bağlı olduğu Vergi Dairesi Başkanlıklarına gönderildiği bildirilmektedir. Yukarıda anılan mevzuat hükümleri ile yapılan açıklamalar uyarınca, pazarlık ihalesine sadece yerli firmaların davet edildiği söz konusu iş kapsamında uluslararası ihaleye çıkılma şartları gerçekleşmediğinden, anılan mevzuat hükümlerine göre 'vergi resim ve harç istisnası belgesi' düzenlenmemesi ve istisna uygulanmaması gerekirken, yükleniciye işin uygulama sürecinde düzenlenen belgelere (sözleşme, ihale kararı, hakediş, vb.) VRHİB kapsamında damga vergisi istisnası uygulanması sonucu oluşan ..... TL kamu zararının; Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgesi'ne dayanak teşkil eden Bakanlık yazısını düzenleyen .....'a ortaklaşa ve zincirleme, 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 53'üncü maddesi gereği işleyecek faizleri ile ödettirilmesine, 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 55'inci maddesi uyarınca İşbu İlamın tebliğ tarihinden itibaren altmış gün içerisinde Sayıştay Temyiz Kurulu nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere, Oybirliğiyle, karar verildi. ]]>