

Kazanıldıktan Sonra İptal Edilen Bir İhalede İmzalanan Sözleşme Nedeniyle Ödenen Damga Vergisi'nin İadesi

GİRİŞ Resmi ve özel işlemlerde kullanılan kâğıtlar üzerinden alınan bir işlem vergisi olan damga vergisinin, özellikle resmi dairelerin yaptıkları ihalelerin sonrasında imzalanan sözleşmeler karşılığında ödenmesi sonrasında, anılan sözleşmelerin çeşitli nedenlerle iptal edilmesi veya hükümsüz kalması ile iadesinin mümkün olup olmadığının vergi idaresi görüşleri ve bir yargı kararı eşliğinde bu çalışmada değerlendirilecektir. **DAMGA VERGİSİ KANUNU'NDA DURUM** Damga Vergisi, hukuki, medeni ve ekonomik işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar üzerinden alınan bir işlem vergisidir. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, "bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisine tabidir", denilmektedir. Kanun açısından "Kâğıt"tan ise, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler anlaşılmaktadır. Örneğin haberleşme amacıyla yazılan mektuplar nedeniyle damga vergisi ödenmesi söz konusu değildir. Ayrıca 1. madde hükmüne göre, yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar, Türkiye' resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulmaktadır. Anılan Kanunun kapsamının belirtildiği maddesine göre, vergiye tabi kâğıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kâğıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de Damga Vergisine tabidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi yi Doğuran Olay" başlıklı 19. maddesinde "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı

mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder” denilmektedir. Bununla birlikte, resmi idarelerin 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 22. maddesi gereğince yaptıkları alımlar sırasında düzenlenen kâğıtlara ilişkin damga vergisi uygulaması ile ilgili olarak 44 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği’ne göre ; ...idarelerin 4734 sayılı Kanunun 22. maddesi kapsamında yapacakları alımlar nedeniyle belli parayı ihtiva eden bir sözleşmenin düzenlenmesi halinde bu sözleşmenin, idarelerce kurulacak ihale komisyonlarınca bir ihale kararının alınması halinde bu kararın, damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, söz konusu alımlar nedeniyle belli parayı ihtiva eden bir sözleşmenin düzenlenmemesi ve ihale komisyonları kurularak bir ihale kararının alınmaması halinde ise damga vergisinin aranılmayacaktır. **VERGİ İDARESİNİN GÖRÜŞÜ**

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü’nün bünyesinde bulunun Makine, İmalat ve Donatım Dairesi Başkanlığı tarafından muhtelif makine ve teçhizat alımı için açılan ihaleyi kazanan ve ihalenin onaylanmasından sonra şartnamede belirtilen bedel üzerinden 8.327.158.000 TL damga vergisi tahsil edilen (x) şirketinin ihale şartnamesinin tekliflerin geçerlilik süresi başlıklı bölümünün 14/3 bendinin dayanak göstererek süre uzatılması talebinde bulunduğu, ancak süre uzatım talebinin reddedilmesi nedeniyle geçici teminat mektubunun DSI’ nin tarafından iade edildiği ve şirketin ihale kararından dolayı tahsil edilen damga vergisinin iadesini talep ettiği dosyada verdiği özelgede; “Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19. maddesinde vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumunun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiş, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde de, bu Kanundaki kâğıtlar teriminin yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade edeceği hükme bağlanmıştır. Anılan hükümlerin incelenmesinden de anlaşılabileceği gibi, bir kâğıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için o kâğıdın, (1) sayılı tabloda yer alması ve hukuken tekemmül etmiş ve herhangi bir hususu ispat veya belli edecek nitelik kazanmış olması gerekmektedir. Öte yandan, imzalanmak suretiyle tekemmül eden bir kâğıdın daha sonra hükmünden yararlanılmaması o kâğıdın bir husus ispat veya belli edebilecek belge olma niteliğini

ortadan kaldırmayacağı gibi, 488 sayılı Kanunda, herhangi bir hususu ispat veya belli edecek bir biçimde düzenlenen kâğıtların sonrada hükmünden yararlanılmaması halinde bu kâğıtlar için ödenmiş bulunan verginin iade edileceğine dair bir hüküm de bulunmamaktadır. Bu itibarla, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğünün bünyesinde bulunan Makine, İmalat ve Donatım Başkanlığı tarafından muhtelif makine ve teçhizat alımına ilişkin olarak açılan ihaleden dolayı tahsil edilen damga vergisinin iadesine imkân bulunmamaktadır” şeklinde görüş verilmiştir. Ayrıca, Vergi İdaresi sonradan iptal edilen kâğıtlar için ödenen Damga Vergisi’nin iadesinin mümkün olup olmadığı hususunda yine 95/74389-3714 Sayılı Özelgede de; “... Bir kâğıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için kâğıdın hukuken tekemmül etmiş ve herhangi bir hususu ispat veya belli edecek nitelik kazanmış olması gerekmektedir. İmzalanmak suretiyle tekemmül eden bir kâğıdın bilahare hükmünden istifade edilmemiş olması, o kâğıdın bir hususu ispat veya belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağını gibi, bu kâğıdın kanunen tabi olduğu damga vergisinin tahsiline de engel teşkil etmez. Damga vergisinde vergiyi doğuran olay, kâğıtların düzenlenmesi olduğuna göre, kâğıt hükümlerinin uygulanıp uygulanması vergilemede bir faktör olarak kabul edilmemektedir. Bu nedenle ihtiyat: nedeniyle ... A.Ş.’den alınması ile ilgili olarak alman kararın ita amiri tarafından onanması, bilahare bu Karar’ın ita amirince onanmasından sonra iptal edilmiş olması damga vergisinin alınmasında engel teşkil etmeyeceğinden, karara ait damga vergisinin adi geçen şirket tarafından yerine getirilmesi gerekir...” şeklindeki görüşü ile damga vergisinin iadesinin mümkün olmadığını belirtmiştir. Bununla birlikte, Vergi İdaresi (x) Hastane-si tarafından ihalesi yapılan Malzemeli Genel Temizlik Hizmetleri işine ilişkin olarak (y) Ltd. Şti. ile düzenlenen ihale kararı ve sözleşmeye ait damga vergisinin Saymanlıkça tahsil edildiği, ancak ikinci avantajlı firma tarafından Kamu İhale Kurumuna yapılan itiraz nedeniyle sözleşme yapılamadığından Saymanlıkça sözleşmeye ait tahsil edilen damga vergisinin iadesinin talep edilmesi üzerine; “...bir kâğıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için o kâğıdın, (1) sayılı Tablo’da yer alması ve hukuken tekemmül etmiş ve herhangi bir hususu ispat veya belli edecek nitelik kazanmış olması gerekmektedir. (x) Hastanesi tarafından

ihalesi yapılan Malzemeli Genel Temizlik Hizmetleri işine ilişkin olarak (y) Ltd. Şti. ile düzenlenen ihale kararına, ikinci avantajlı firma tarafından yapılan itiraz nedeniyle sözleşme imzalanmadığı belirtilmektedir. Damga Vergisinde vergiyi doğuran olay, vergiye tabi kâğıtlar arasında yer alan bir kâğıdın düzenlenerek imzalanması ve bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek duruma gelmesine bağlanmış olduğundan, söz konusu özellikleri taşımayan bir kâğıdın Damga Vergisine tabi tutulması da mümkün bulunmamaktadır” görüşünü vermiştir. Görüleceği üzere, sözleşme imzalanmadığı için, damga vergisi için vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiştir. **DANIŞTAY’IN GÖRÜŞÜ** Sonradan iptal edilen kâğıtlar için ödenen Damga Vergisi’nin iade edilip edilemeyeceği konusunda Danıştay 9. Dairesi, vergi idaresinin görüşünün aksi yönünde karar vermiştir; “...kiralama işine ilişkin ihale karar belediye meclisine iptal edilerek işin başka kişiye ihale edildiği anlaşılmıştır. Bu durumda söz konusu ihale kararı yasa hükmü gereğince bir hususu ispat etmek niteliğini kaybettiğinden ortada damga vergisi yükümlüğünü doğuracak nitelikte bir belge bulunmadığından yükümlü temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulması gerekeceği düşünülmüştür. Bu durumda uyuşmazlık konu ile kararının tarafları bağlayacağı bir hukuki niteliği bulunmadığı gibi, belli bir hususu ispat etme özelliğini de kaybetmiş olması nedeniyle damga vergisi yükümlülüğünü doğuracak nitelikte bir belgeden söz etmek mümkün olmadığından, Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün temyiz isteminin reddine karar verilmiştir.” **DEĞERLENDİRME** Yukarıda ifade edildiği üzere, 488 sayılı Kanunun 1. maddesinde de, Kanun kapsamında sayılan kâğıtların yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler olduğu belirtilmiştir. Yapılan bir işlem, eylem vb. gereği yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle 488 sayılı Kanunun (1) sayılı tablosunda yer alan kâğıt(lar)ın düzenlenmesi durumunda, Damga Vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir. Bu andan itibaren vergiyi doğuran olayın iptali, feshi veya hukuki olarak hükümsüz olması, kâğıdın daha sonra hükmünden yararlanılmaması, kâğıtların terk edilmesi vb. nedenler, Damga Vergisi’nin tahsil edilmesini etkilemez. Çünkü

Damga Vergisi'nin kâğıdın geçerliliğine bir etkisi yoktur. İmzalanmak suretiyle tekemmül eden bir kâğıdın daha sonra hükmünden yararlanılmaması o kâğıdın bir husus ispat veya belli edebilecek belge olma niteliğini ortadan kaldırmayacağı gibi, 488 sayılı Kanunda, herhangi bir hususu ispat veya belli edecek bir biçimde düzenlenen kâğıtların sonradan hükmünden yararlanılmaması halinde bu kâğıtlar için ödenmiş bulunan verginin iade edileceğine dair bir hüküm de bulunmamaktadır. Damga vergisinin alınmasının mantığı da bunu gerektirmektedir. Yapılan satış veya ihalelerde, satış bedelinin süresinde yatırılmaması, geçici teminatın kati teminata çevrilmemesi, hukuki veya idari eksiklikler vb. hallerde, sözleşme/ihale feshedilir. Satış veya ihale kararları eksiksiz olarak tamamlandığından dolayı gerekli vergi ilgililerden alınır. Bu fesih olayında sorumluluğun hangi tarafta olduğu Damga Vergisi açısından önemli değildir. Görüldüğü gibi, Vergi İdaresi ile Danıştay, Damga Vergisi'ne konu edilen kâğıdın sonradan iptal edilerek, hükmünden yararlanılmaması halinde ödenen Damga Vergisi'nin iadesi konusunda aksi görüşe sahipler. Damga Vergisi Kanunu'nda, düzenlenen kâğıdın sonradan iptal edilerek kâğıt hükümlerinden yararlanılmaması halinde, damga vergisinin iade edileceğine dair bir hüküm yoktur. Ayrıca, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddelerine göre, "düzeltme" yolu ile iadesi de mümkün değildir. Çünkü düzeltme yolu ile vergi iadesi yapılabilmesi için ortada bir vergi hatasının olması gerekiyor. Kanun'un lâfzî yorumuna göre de, Damga Vergisi'nin iadesi mümkün bulunmuyor. Kısaca resmi idarenin yapmış olduğu ihalenin iptal edilmesi nedeni ile ihaleyi kazananın ödediği Damga Vergisi iade veya mahsup edilmez. Ayrıca ödenmeyen verginin de ödenmesi gerekir. İhalenin iptal olması nedeni tarafların yargı yoluyla zararlarını tazmin etmeyi talep etmeleri Damga Vergisini etkilemez. * Bu makale Mali Pusula Dergisi, Aralık 2007 sayısında yayımlanmıştır.]]>