

sözleşme tasfiyesinde yatırılan sözleşme bedeli karşılığı olan karar pulu ve damga vergisinin iadesi hk

ihale bedeli üzerinden hesaplanan sözleşme bedeli karşılığı olan karar pulu ve damga vergisini yatırdığını, sonrasında ise sözleşmenin imzalandığını fakat şirketin herhangi bir kusur ve ihmali olmaksızın ihale makamınca işin yapımından vazgeçildiğini, tasfiye sözleşmesi üzerine tasfiye bedeli üzerinden tekrardan damga vergisinin yatırıldığını ifade etmek suretiyle evvelce ödenen karar pulu ve damga vergisinin faizi ile birlikte müvekkiline iade edilmesi

T.C. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU ŞİKAYET NO : 04.2013/1460 KARAR TARİHİ : 30/01/2014 RET KARARI ŞİKAYETÇİ : H.İ İnşaat Limited Şirketi ŞİKAYET EDİLEN İDARE : Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. Genel Müdürlüğü Halaskargazi Cad. No:351 Kat:2 Şişli/İSTANBUL ŞİKAYETİN KONUSU : Gelir İdaresi Başkanlığı İlkadım Cad. Dikmen/ANKARA ŞİKAYET BAŞVURU TARİHİ : 01.08.2013 I.USÛL A. Şikayet Başvuru Süreci 1) Şikayet başvurusu, Kurumumuza doğrudan yapılan ve 01.08.2013 tarih ve ... sayı ile kayıt altına alınan, tüzel kişiler için şikayet başvuru formu vasıtasıyla yapılmıştır. Şikayet başvurusunun karara bağlanması için 28/3/2013 tarihli ve 28601 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 41/1a maddesi ve İmza Yetkileri Yönergesinin 7 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca, şikayetin incelenmesine ve araştırmaya geçilmiş, 04/2013.1460 şikayet no 2014/56 karar no.lu Kısmen Tavsiye Kısmen Ret önerisiyle Kamu Başdenetçisine sunulmuştur. B. Ön İnceleme Süreci 2) Yapılan ön inceleme neticesinde, şikayetin inceleme ve araştırmaya engel bir eksikliğin bulunmadığı tespit edilmiştir. II.OLAY VE

OLGULARA. Şikayetçinin Konu Hakkındaki Açıklamaları ve İddiaları 3) Şikayetçi vekili, müvekkili şirketin, ihale edilen işin tamamının kendisine yaptırılacağı inancıyla ihale bedeli üzerinden hesaplanan sözleşme bedeli karşılığı olan karar pulu ve damga vergisini, 25/10/2011 tarihinde Maliye Bakanlığına yatırdığını, sonrasında ise sözleşmenin imzalandığını fakat müvekkili şirketin herhangi bir kusur ve ihmali olmaksızın ihale makamınca işin yapımından vazgeçildiğini, 22/01/2013 tarihli tasfiye sözleşmesi üzerine tasfiye bedeli üzerinden tekrardan damga vergisinin yatırıldığını ifade etmek suretiyle evvelce ödenen 41.198,85 TL ve 68.664,75 TL olmak üzere toplamda 109.863,60 TL lik karar pulu ve damga vergisinin 25/10/2011 tarihinden itibaren ticari temerrüt avans faizi ile birlikte müvekkiline iade edilmesini talep etmektedir. B.İdarenin Şikayete İlişkin Açıklamaları 4) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı; 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu ve resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait damga vergisini kişilerin ödeyeceği; 10 uncu maddesinde ise damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kağıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide kağıtların mahiyetlerinin esas olacağı, belli para teriminin, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği hükümlerine yer verildiği, 5) 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun konusunu, kağıda konu işlem değil Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtların

düzenlenmesinin teşkil ettiği, bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için kağıdın herhangi bir hususu ispat veya belli edecek nitelik kazanmış, yani hukuken tekemmül etmiş olması gerektiği, imzalanmak suretiyle hukuken tekemmül eden ve verginin konusuna giren bir kağıdın hükmünden istifade edilmemiş olması veya kısmen istifade edilmiş olmasının, o kağıdın bir hususu ispat ve belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağı gibi kağıt tekemmül ettikten sonra, muamelelerin feshedilmiş olmasının vergilendirmeyi etkilemeyeceği, nitekim Damga Vergisi Kanununda da kağıda konu işlemin iptali halinde, kendisine kağıdı konu alan damga vergisinin iade edileceği şeklinde bir hükme yer verilmediği, 6) Bu itibarla; mükellefe hitaben verilen cevabi yazıda, yetkili vergi dairesine düzeltme talebinde bulunulması ve talebin reddi halinde şikayet yoluyla Başkanlığa başvurabileceği hususunun bildirildiği, bu durumun, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümlerinin bir sonucu olduğu, ayrıca vergi kanunları uygulaması bakımından bir verginin iade edilebilmesi için vergi hatasının varlığının gerekmekte olduğu, konusu kağıt olan damga vergisi bakımından düzenlenmek suretiyle hukuken tekemmül eden kağıda konu ihalenin daha sonra iptal edilmiş olmasının vergi hatası olarak değerlendirilemeyeceği,7) Mükelleflerin yetkili vergi dairesine başvurmadan doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına yaptıkları başvuruların vergi dairesine yapılan bir başvuru olarak değerlendirilmesi Vergi Usul Kanununun 122 ve 124 üncü maddeleri uyarınca mümkün olmadığı, çünkü Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinde vergi dairesi; mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire olarak tanımlanarak mükellefiyete ve vergilendirmeye ilişkin işlemleri yapma yetkisi mükelleflerin bağlı olduğu vergi dairesine verildiği, şikayet yoluyla başvuru üzerine vergi hatası bulunduğu tespit edilen işlemlerde de düzeltme işleminin yetkili vergi dairelerince gerçekleştirildiği, 8) 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlardan olan tek tarafı bulunan ihale kararının alınmasıyla, birden fazla tarafı bulunan sözleşmelerde tarafların imzalamasıyla,

söz konusu kâğıtlar bir hususu ispat veya belli etme vasfını kazanan bir belge olma özelliğine kavuşmakta olup, bir ihaleye ilişkin olarak düzenlenerek hukuken tekemmül eden ihale kararı ve sözleşme için ödenen damga vergisinin, daha sonra ihalenin iptal edilmesi üzerine iade edilmesinin kağıdı konu alan Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesi uyarınca mümkün olmadığı ileri sürülmüş, konuya ilişkin mükelleflerin özelge taleplerine istinaden özelge komisyonu marifetiyle verilen ve Gelir İdaresi Başkanlığının www.gib.gov.tr adresinde Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesi kapsamında vergi mahremiyetine ilişkin kısımları çıkarılarak yayımlanan iki emsal özelge ile konuya ilişkin mahkeme kararlarının birer örneği yazı ekinde gönderilmiştir. C.0laylar 9) Milli Savunma Bakanlığı İnşaat Emlak ve NATO Güvenlik Yatırım Daire Başkanlığınca 11IHKMY051 proje numaralı 8.323.000,00TL sözleşme bedelli, "Kara Havacılık Komutanlığı Koruma Hangarları" işi ihale edilmiştir. 10) Şikayetçi H.İnşaat Limited Şirketi Ortak Girişimi tarafından ihalenin kazanılmsaı nedeniyle 25/10/2011 işlem, 26/10/2011 valör tarihli, Maliye Bakanlığı 1 nolu Merkez Sayman Müdürlüğü hesabına Ziraat Bankası aracılığıyla 68.664,75 TL ve 41.198,85 TL olmak üzere toplam 109.863,60 TL damga vergisi bedeli yatırılmıştır. 11) Milli Savunma Bakanlığı İnşaat Emlak ve NATO Güvenlik Yatırım Daire Başkanlığı ile şikayetçi H İnşaat Limited Şirketi Ortak Girişimi arasında İstanbul/Samandıra Kara Havacılık Komutanlığı Koruma Hangarı İnşaatı işine ilişkin olarak 2011/125488 ihale kayıt numaralı ve 04/11/2011 tarihinde Yapım İşlerine Ait Tip Sözleşme (Anahtar Teslimi Götürü Bedel Sözleşme) imzalanmıştır. 12) Milli Savunma Bakanlığı'nın ihale konusu işi yapmaktan çeşitli zorunluluklar nedeniyle vazgeçmesi üzerine 11/03/2013 tarihinde sulhen tasfiye sözleşmesi imzalanmıştır. Sözleşme ile şikayetçi şirketin tasfiye tarihine kadar yaptığı işlerin karşılığı olarak 1.979.664,27 TL alacağı olduğu kararlaştırılarak daha önceden ödenen hak ediş bedelleri mahsup edilmiştir. 13) 11/03/2013 tarihinde onaylanan tasfiye sözleşmesi için tasfiye bedeli üzerinden, Maliye Bakanlığı 1 nolu Merkez Sayman Müdürlüğü hesabına Ziraat Bankası

aracılığıyla 18.768,00 TL nin yatırıldığına dair 11/03/2013 işlem ve 12/03/2013 valör tarihli havale işlemi gerçekleştirilmiştir.14) Şikayetçi şirketin sulhen tasfiye sözleşmesi nedeniyle ihale konusu işin yapımından vazgeçildiği, bu nedenle ihale kararı için ödenen damga vergisinin iade edilmesi gerektiği yönündeki başvurusunun reddi üzerine Kurumumuza şikayet başvurusunda bulunulmuştur. D. Kamu Denetçisi Abdullah Cengiz MAKAS'ın İnceleme ve Araştırma Bulguları 15) Şikayet konu işleme ilişkin bilgi ve belgeler Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan istenilmiş, ilgili idarece konuya ilişkin belgelerin örnekleri gönderilmiştir. III. HUKUKİ DEĞERLENDİRME VE GEREKÇE A. İlgili Mevzuat 16) 448 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 1. fıkrasında : "Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir..." hükmü, 2. fıkrasında, "Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder" hükmü yer almaktadır. 17) 448 sayılı Damga Vergisi Kanununa, Damga Vergisine Tabi Kağıtlar başlıklı ekli I sayılı tablonun "II. Kararlar ve Mazbatalar" başlıklı kısmının 2 nci fıkrasında; İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararlarından binde 5,69 oranında damga vergisine tabi olacağı hükmü yer almaktadır. 18) 25788 sayılı ve 16/04/2005 tarihli Resmi Gazete de yayımlanan 44 seri no lu Damga Vergisi Genel Tebliği' nin "1 Genel bütçeli dairelerle kişiler arasında düzenlenen kağıtlara ilişkin damga vergisi uygulaması" başlığının 2 nci fıkrası; "Genel bütçeli daireler ile kişiler arasında düzenlenen kağıtlara (ihale kararları hariç) ait damga vergisi, anılan dairece kağıdın mahiyeti ve nispi veya maktu vergi tutarını gösteren formüle edilmiş bir yazıyla, kişinin tabi olduğu ödeme usulüne bakılmaksızın, kişiler tarafından, kağıdın düzenlenmesinden önce peşin olarak, genel bütçeli idarelere hizmet veren saymanlıklara veya mükellefin

gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine makbuz karşılığı ödenir. Ayrıca, verginin ödendiğine dair mükellefçe getirilecek makbuzun aslının ilgili iş kağıdına bağlanması, makbuzun onaylı bir örneğinin ilgiliye verilmesi ve düzenlenen makbuza da verginin hangi işe ve kağıda ait olduğuna dair bilginin yazılması gerekmektedir.” düzenlemesi bulunmaktadır. B. Şikayet Konusuna İlişkin Uygulamalar 19) Danıştay 7. Dairesi'nin 30.11.2005 günlü, E:2002/85, K:2005/3016 sayılı kararında; “Beyoğlu Birinci İcra Müdürlüğünce yapılan ihaleye ilişkin olup, tamamı, 488 sayılı Kanunun yukarıda değinilen 3'üncü maddesi uyarınca, anılan İcra Müdürlüğünce, davacı Şirketten tahsil edilerek, davalı Vergi Dairesi Başkanlığına yatırılan damga vergisinde de vergiyi doğuran olay, gerekli prosedürün tamamlanması ve ihale kararının ihale makamınca imzalanması ile tekemmül ettiğinden; ihalenin sonradan, davacıdan kaynaklanan sebeplerle feshedilmiş olması, vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmayacağından, tesis edilen işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir. Öte yandan; bir belgenin damga vergisine tabi olabilmesi için, ayrıca bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilme niteliğine de sahip bulunması gerekmekte ise de; ihale kararının bu niteliği kazanabilmesi; kullanılması, ibraz edilmesi veya hükmünden yararlanılması koşuluna bağlı değildir. Bu nitelik, ihale kararı hukuken tekemmül ettiği anda, esasen, mevcut olduğundan, Mahkemenin, ihale feshedildiğinden, herhangi bir hususu ispat ve belli etmek için kullanılamayacağı; dolayısıyla, herhangi bir hukuki değerinin kalmadığı yolundaki gerekçesine katılmak mümkün değildir.” şeklinde hüküm kurulmuştur. 20) Yine Danıştay 7. Dairesi'nin 12.11.2008 günlü, E:2006/5427, K:2008/4557 sayılı kararında; “Damga vergisi, sözleşmenin hukuken tekemmül ettiği; yani, taraflarınca imzalandığı tarihte doğar. İlgililerce imzalanan bir belgenin damga vergisine tabi olabilmesi için, ayrıca bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilme niteliğine de sahip bulunması gerekmekte ise de; sözleşmenin bu niteliği kazanabilmesi; kullanılması, ibraz edilmesi veya hükmünden yararlanılması koşuluna bağlı

değildir; bu nitelik, sözleşmenin hukuken tekemmül ettiği diğer bir ifadeyle imzalandığı anda, esasen, mevcuttur. Bu bakımdan; taraflarınca imzalandığı tarihte hukuken tekemmül eden sözleşme nedeniyle damga vergisinin doğmasından sonra, sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle, yine sözleşme hükümleri uyarınca söz konusu sözleşmenin feshinin, vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmasına hukuken olanak bulunmadığından, aksi yolda verilen temyize konu mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.” şeklinde karar verilmiştir. C. Kamu Denetçisi Abdullah Cengiz MAKAS'ın Kamu Başdenetçisine Önerisi 21) Kamu Denetçisince; 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde, “bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisine tabidir” denildiği, 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 olduğunun anlaşıldığı, bununla birlikte, resmi idarelerin 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22 nci maddesi gereğince yaptıkları alımlar sırasında düzenlenen kâğıtlara ilişkin damga vergisi uygulaması ile ilgili olarak düzenlenen 44 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği'ne göre, idarelerin 4734 sayılı Kanun'un 22 nci 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 gerekeceği düzenlendiği, 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 bulunmamakta olduğundan, damga vergisinin iade talebinin reddine ilişkin idari işlemin hukuka uygun olduğunun değerlendirildiği, 22) Bununla birlikte; düzenlenen kâğıtların damga vergisine tabi olması için herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilme özelliğine sahip olması gerektiği; dolayısıyla kâğıt iptal edildiğinde artık bir hususu ispat etme niteliğini

kaybedeceği böylelikle damga vergisinin de ortadan kalkacağı, netice olarak bir kağıda bağlanan işlemin hukuken tekemmülü tamamlanmadığı sürece, bu kağıdın damga vergisi açısından bir hususu belli veya ispat etmek için ibraz edilebilirlik özelliğinin varlığından bahsedilemeyeceği değerlendirilmekle birlikte, sözleşmenin iptal edilmesi, teminat mektubunun iade edilmesi, ihale kararının onaylanmaması veya iptal edilmesi gibi durumlarda bu belgelerin bir hususu ispat etmek niteliğini kaybedeceği ve ortada damga vergisi yükümlüğünü doğuracak nitelikte bir belgenin kalmayacağı sonucuna varıldığı, dolayısıyla iptal edilen bir kağıdın herhangi bir hususu ispat edemeyeceği, fiilen ve hukuken var olmadığı, var olmayan bu kağıda dayalı bir vergi salınmaması ya da alınan verginin iade edilmesi gerektiğinin değerlendirildiği, 23) Ticari temerrüt faizi talebine gelince, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrasının, "Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120'nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir." hükmüne amir olup, söz konusu hüküm, Anayasa Mahkemesinin E.:2008/58, K.:2011/37 sayılı ve 10/02/2011 tarihli kararıyla iptal edilmiş olmakla birlikte, 14/05/2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan iptal hükmünün, kararın yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra (14/05/2012) yürürlüğe gireceği kararlaştırılmış olduğundan, şikayetçi vekilinin 25/10/2011 tarihinden itibaren ticari temerrüt avans faizi talebinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin 4 üncü fıkra hükmü uyarınca hukuka uygun olmayacağı, 24) Bu değerlendirmeler çerçevesinde; şikayetçi vekilinin, 109.863,60 TL'nin iadesine ilişkin talebinin kabulü ile, tahsil edilen tutarların Gelir İdaresi

Başkanlığı tarafından şikayetçiye iade edilmesi, 25/10/2011 tarihinden itibaren hesaplanacak ticari temerrüt avans faizi isteminin reddi ile beraber, iade edilmesi gerekli tutarlara ilişkin faizin Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrası hükümleri çerçevesinde ödenmesi konusunda, Gelir İdaresi Başkanlığına tavsiyede bulunulması yönünde öneride bulunulmuştur. D. Hukuka ve Hakkaniyete Uygunluk Yönünden Değerlendirme ve Gerekçe 25) 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde hükme bağlandığı üzere (madde metnine prg. 16'da yer verilmiştir.), damga vergisinde vergiyi doğuran olay, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan kağıtların yazılıp imzalanması ya da imza yerine geçen bir işaret konulması anında meydana gelmektedir. 26) 448 sayılı Damga Vergisi Kanununa, "Damga Vergisine Tabi Kağıtlar" başlıklı ekli I sayılı tablonun "II. Kararlar ve Mazbatalar" başlıklı kısmının 2 nci fıkrası incelendiğinde, damga vergisine konu olan kağıdın ihale sonucunda düzenlenen sözleşme değil, ihale kararı olduğu görülmektedir. Bu nedenle, ihale kararı sonucunda ihaleyi kazanan şirketle yapılan sözleşmenin feshedilmesinin ancak ihale sözleşmesinin hukuki varlığı açısından sonuç doğuracağı, ihale kararını hukuk aleminden kaldırmayacağı ve ihale kararının herhangi bir hususu ispat veya belli etme işlevini sona erdirmeyeceği açıktır. 27) Danıştay 7. Dairesi'nin yukarıda aktarılan kararlarında da değinildiği üzere (karar özetlerine prg. 19 ve 20'de yer verilmiştir), bir belgenin damga vergisine tabi olabilmesi için, ayrıca bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilme niteliğine de sahip bulunması gerekmekte ise de; ihale kararının bu niteliği kazanabilmesi; kullanılması, ibraz edilmesi veya hükmünden yararlanılması koşuluna bağlı değildir. Bu nitelik, ihale kararı hukuken tekemmül ettiği anda, esasen, mevcut olduğundan, ihale sonucunda düzenlenen sözleşme uyarınca belli bir takım işler yapıldıktan sonra idarenin ihale konusu işi yapmaktan vazgeçmesi üzerine o zamana kadar yapılan işlere karşılık gelen ödemeler yapılmak suretiyle sulhen tasfiye sözleşmesi düzenlenmesi, damga

vergisine konu olan ihale kararının bu niteliğini, dolayısıyla verginin konusunu ortadan kaldırmaz. 28) Somut olayda; ihale kararı alınmış, ihaleyi kazanan şikayetçi şirketle 04.11.2011 tarihli sözleşme imzalanmış, bu sözleşme uyarınca şirket tarafından ihale konusu işin yapımına başlanmış, yapılan kısımla ilgili 13.11.2011 tarihli hakediş raporu düzenlenerek 335.426,25 TL ödeme yapılmış, daha sonra ihaleyi yapan idare çeşitli zorunluluklar nedeniyle ihale konusu işin yapımından vazgeçmiş, şirketle anlaşma sağlanarak 11.03.2013 tarihli sulhen tasfiye sözleşmesi düzenlenmiş ve bu sözleşmede, o zamana kadar yapılan işler karşılığında şikayetçi şirkete 1.979.664,27 TL ödeme yapılması, bu miktardan 13.11.2011 tarihli hakediş raporuna istinaden ödenen 335.426,25 TL'nin mahsup edilmesi kararlaştırılmıştır. Tüm bu süreç boyunca yapılan iş ve işlemler, ihale kararı ve bu karar uyarınca imzalanan sözleşme uyarınca yapılmıştır. Hal böyle olunca; sulhen tasfiye sözleşmesinin düzenlenmesiyle damga vergisine konu ihale kararının hukuki bir değerinin kalmadığından ve geriye dönük olarak ihale kararının herhangi bir hususu ispat veya belli etme vasfının ortadan kalktığından bahsetmek olanaklı değildir. 29) Tüm bu hususlar gözetildiğinde; sulhen tasfiye sözleşmesinin düzenlenmesinin ihale kararı nedeniyle ödenen damga vergisinin iadesi sonucunu doğurmayacağı açık olduğundan, şikayetçi şirketin bu yöndeki talebinin reddi yolundaki şikayete konu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır. 30) Öte yandan; şikayetçi şirketin damga vergisine konu ihale kararının hukuki sonuçlarından yararlandığı, bu karara istinaden imzalanan sözleşme uyarınca yapılan işler karşılığında hakediş aldığı, ayrıca sulhen tasfiye sözleşmesi uyarınca tasfiye tarihine kadar yapılan işlerin ücretini almasının kararlaştırıldığı dikkate alındığında, ihale kararı nedeniyle ödenen damga vergisinin iade edilmesi talebinin reddedilmesine ilişkin şikayete konu işlemde hakkaniyete de aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. IV. HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜNE İLİŞKİN YASAL MEVZUAT A. Dava Açma Süresinin Yeniden Başlaması 14/6/2012 tarihli ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 21 inci

maddesinin birinci fıkrası uyarınca, durmuş olan dava açma süresi gerekçeli ret kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlayacaktır.B. Yargı Yolu 2709 Sayılı 1982 Anayasası'nın Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması Başlıklı 40.maddesinin 2.fıkrasında, "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." hükmü yer almakta olup, 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 20 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, ilgili idarenin işlemine karşı 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7/1. maddesi uyarınca 30 günlük dava açma süresinden arta kalan süre içinde Ankara Vergi Mahkemesine yargı yolu açıktır. V. KARAR Açıklanan gerekçelerle; şikayetin REDDİNE, Kararın şikayetçi vekiline ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na tebliğine, Türkiye Cumhuriyeti Kamu Başdenetçisi'nce karar verildi. M.Nihat ÖMEROĞLU Kamu Başdenetçisi