

Yurtdışı Müteahhitlik İşlerinde Düzenlenen Teminat Mektuplarının Damga Vergisi Karşısındaki Durumu

Kazım YILMAZ

Eski Baş Hesap Uzmanı, YMM

I - GENEL OLARAK YURTDIŞI MÜTEAHHİTLİK İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ İSTİSNASI UYGULAMASI

Damga Vergisi istisnası düzenlemeleri iki ayrı mevzuatta yapılmaktadır ve uygulamanın ayrıntısı bu mevzuat çerçevesinde düzenlenen iki tebliğ ile belirlenmiştir. Bunlardan biri 3505 sayılı Yasanın geçici 2. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan ve 27 Aralık 1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan İhracat ve Yatırımlarda Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında 4 seri numaralı Tebliğdir. (Bundan böyle 4 numaralı tebliğ olarak anılacaktır).

Diğeri de 27.06.1963 tarih ve 261 sayılı Yasanın değişik 1'nci, 28.07.1968 tarih ve 933 sayılı Yasanın 3/C, 20.02.1930 tarih ve 1567 sayılı Yasanın değişik 1'nci, 14.05.1966 tarih ve 474 sayılı Yasanın değişik 2'nci maddeleri ve 02.02.1984 tarih ve 2976 sayılı Yasa hükümlerine göre ve Yüksek Planlama Kurulunun 10.06.1984 tarihli ve 94/19 sayılı raporu üzerine alınan ve 16.08.1984 tarih ve 22023 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 94/5782 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve bu kararda değişiklik yapılması hakkındaki 05.05.1995 tarih ve 95/6997 sayılı Kararname eki Karar'a istinaden, Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından 17.07.1995 tarih ve 22346 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 95/7 numaralı İhracatı Teşvik Tebliğidir. (Bundan böyle 95/7 numaralı tebliğ olarak anılacaktır).

Her iki tebliğ de dayanaklarını yasalardan ve yasaların verdiği yetkilerden almaktadır.

4 numaralı İhracatı Teşvik Tebliğinin 14 ve 34'ncü maddeleri dışındaki hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükte olan maddeler ise 98/28 ve 99/1 numaralı Tebliğler ile değişiklik geçirmiştir. 99/1 numaralı tebliğ 20.04.1999 tarih ve 23672 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmakla birlikte 27.12.1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Dolayısıyla 1999 yılı başından itibaren her iki tebliğ de yürürlüktedir.

Tebliğler genel olarak incelendiğinde müteahhitlik işleri için her ikisinde de iki tür Damga Vergisi istisnası düzenlendiği görülmektedir. (a) Teşvik Belgesine Bağlı olarak uygulanacak istisnalar, (b) Teşvik belgesi aranmaksızın uygulanacak istisnalar. Bunun nedeni de bu işlerde taahhüt sözleşmesi yapılmadan teşvik belgesi alınması mümkün olmamasına karşın, bu sözleşme yapılmadan önce bazı kağıtların düzenlenmesi ve bazı işlemlerin yapılması gereğinin bulunmasıdır. Her iki mevzuatın amacı da ülkeye döviz girişi sağlamak veya ülkeden döviz çıkışını önlemektir. Bu nedenle de bu amaca hizmet edecek olan işlemler Damga Vergisinden istisna edilmektedir. Müteahhitlik işlerinde de bu kapsamda bulunan işlemler teşvik edilmek istendiğinden fiili olanaksızlığı önlemek için taahhüt sözleşmesi imzalanmadan önce düzenlenen kağıtlar ile yapılan işlemler de istisna kapsamına alınmıştır. Ancak, teşvik belgesi aranmaksızın uygulanacak istisna konusunda da ikili bir ayrıma gidilmiştir. Bazı işlemlere uygulanan istisna için sonradan ihalenin alınması koşulu getirilmiştir. Yani teşvik belgesi aranmaksızın uygulanacak olan istisnalar da (i) nihai olarak uygulanan istisna ve (ii)

ihalenin kazanılmaması durumunda geri alınacak istisna. Şimdi de konuyu anılan tebliğler çerçevesinde ayrı ayrı inceleyelim.

II 4 NUMARALI TEBLİĞDEKİ DÜZENLEME

Tebliğin 4.1.15 fıkrasında uluslararası ihaleye çıkartılan kamu projeleri ile yurt dışı müteahhitlik, müşavirlik ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri döviz kazandırıcı faaliyet olarak kabul edilmiştir.

Tebliğin 4.2.1. fıkrasında döviz kazandırıcı faaliyetler için uygulanacak DV ve harç istisnasının "Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgesi" veya "Dahilde İşleme İzin Belgesi"nin "ibrazı üzerine aşağıda açıklanan usul ve esaslar çerçevesinde başka bir belge aranmaksızın re'sen" uygulanacağı belirtildikten sonra, DV ve harç istisnası uygulanabilmesi için, vergi ve harca konu işlemin sözü edilen belgenin geçerlik süresi içerisinde yapılmasının şart olduğu belirtilmiştir. Belgenin alınmasından önce veya belgenin geçerlilik süresinin dolmasından sonra, belgeye bağlanan iş ile ilgili olarak yapılan işlemlere istisna uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bu madde giriş maddesidir ve geneldir. Usul ve esasların ayrıntısı ve özel hususlar izleyen maddelerde düzenlenmiştir.

Tebliğin 4.2.4 fıkrasında yurt içindeki döviz kazandırıcı müteahhitlik işleri, 4.2.5. fıkrasında da yurt dışı müteahhitlik hizmetleri düzenlenmiştir. 4.2.5 fıkrasında yurt dışı müteahhitlik, mühendislik ve müşavirlik hizmetlerinde, işin proje safhası da dahil olmak üzere yapılan işlemler ile bu konuda düzenlenen kağıtların DV ve harç istisnasından yararlandırılacağı belirtilmiştir. 4.2.6. fıkrasında ise taahhüt işleri ile ilgili olarak özel bir düzenleme yapılarak, 4.2.4 ve 4.2.5 fıkralarında yer alan hususlarda ihalelere iştirak etmek için düzenlenen geçici teminat mektupları, ihale kararları ve kati teminat mektupları ile bunlara ilişkin işlemlere, bu işlemlerle ilgili olduğunun belgelendirilmesi kaydıyla belge aranmaksızın istisna uygulanacağı belirtilmiştir.

Hemen arkasından da, ihalelerin kazanılmamış olması durumunda münhasıran geçici teminat mektupları ve bunlara ilişkin işlemler için sağlanan istisnaların geri alınmayacağı belirtilmiştir. Sözü edilen işlemlerle ilgili sözleşme safhası da dahil olmak üzere, izleyen aşamalarda düzenlenen diğer kağıtlar ve yapılan işlemlere istisna uygulanması için teşvik belgesi bulunması koşulu getirilmiştir.

Düzenlenme irdelendiğinde, işlemlerin ihale sonuçlanıncaya dek ve sonrasında yapılanlar olmak üzere ikiye ayrıldığı görülmektedir.

-İhale sonuçlandıktan sonra sözleşme aşaması da dahil olmak üzere istisna uygulanması için teşvik belgesi aranmaktadır.

-İhale sonuçlanmadan önce yapılan işlemlere istisna uygulanması için ise teşvik belgesi aranmamaktadır.

İhale sonuçlanmadan uygulanan istisnalarda,

-İhalenin kazanılması durumunda önceden uygulanan istisnaların tümü geçerli olurken,

-İhalenin kazanılmaması durumunda geçici teminat mektupları ve bunlara ilişkin işlemler dışındaki işlemlere uygulanan istisna geri alınmaktadır.

Yani geçici teminat mektupları ve bunlara ilişkin işlemler için uygulanan istisna nihai olmaktadır. Diğerleri ise ihale sonuçlanıncaya kadar uygulanan geçici istisna olmakta, ihalenin kazanılması durumunda nihai istisnaya dönüşmekte,kaybedilmesi durumunda ise uygulanan istisna geri alınmaktadır.

İstisna uygulaması için 4.2.1'deki teşvik belgesi bulunması ve işlemlerin teşvik belgesi geçerlilik süresi içinde yapılmış olması koşuluna 4.2.6'da istisna getirilmiş olduğunda kuşku bulunmamaktadır.

Bu noktada, 4.2.6'da yer alan “**geçici teminat mektupları, ihale kararları ve kati teminat mektupları ile bunlara ilişkin işlemler**” ibaresinden neyin anlaşılması gerektiği konusunun ele alınması gerekmektedir. Bu konuda herhangi bir belirleme yapılmış değildir. Lafzi bir yorumla, burada münhasıran geçici ve kati teminat mektupları ile ihale kararları ile bu kararların hazırlanması için yapılan yazışmalar olarak anlaşılması gerektiği ileri sürülebilir. Bu durumda çok katı bir yorum yapılmış olunur ve örneğin teminat mektubu için bankanın ipotek istemesi durumunda banka lehine yapılacak olan ipotek şerhi harç istisnasından yararlanamaz. Oysa, düzenlemenin böyle bir amacının olduğu söylenemez. Biraz daha geniş bir lafzi yorum, ipotek işlemi de teminat mektubuna ilişkin işlem olarak kabul edip bunun dışındaki işlemleri dışarıda bırakabilir. Kanımızca burada yorum yapılırken salt düzenlemenin lafzi değil, amacı da göz önünde bulundurulmalıdır. Bir başka deyişle amaçsal bir yorum yapılmalıdır. Düzenlemenin amacı yatırımcı ve ihracatçıya kolaylık sağlamak, onun iş yapmasını teşvik etmektir. Vergi Usul Yasasının 3'ncü maddesinin A fıkrasının vergi yasalarının lafzi ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi yasalarının hükümlerinin, konuluşundaki maksat, hükümlerin yasa yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısının gözönünde tutularak uygulanacağı hükmü de bu şekilde, amaçsal yorum yapılmasını gerektirmektedir. **Bu durumda da ihaleye katılmak için düzenlenen belgelerden teminat mektubu niteliğinde olanların tümünün geçici ve kati teminat mektuplarının fonksiyonlarını yerine getirmeleri bakımından bu kapsamda değerlendirilmesi yanlış olmaz.** Bu bağlamda, ihale yapılmadan önce ihale makamına verilmek üzere düzenlenen avans teminat mektubu, iyiniyet mektupları gibi mektupların da aynı fonksiyonu yerine getirdiği açıktır, bunların da istisnadan yararlanması gerekir. Kaldı ki, ihaleye katılmadan önce verilen bütün teminat mektuplarının amacı öncelikle ihalenin alınmasını sağlamaktır. Teminat mektubunun adının ve şeklinin ne olduğu ihaleye katılma açısından önemli değildir. Geçici teminat mektubu, ancak bazı işlemlerden sonra kati teminat mektubu durumuna gelirken, verilen teminat mektubunun geçici olması durumunda teşvik edilmesi, kati olması durumunda teşvik edilmemesinin bir mantığını bulmak da zordur. Örneğin, elinde belli bir makama hitap edilmeden düzenlenmiş bir kati teminat mektubu bulunan bir firma yeni bir geçici teminat mektubu almak yerine ihale makamına bu mektubu verir ise o ihale açısından bu mektup geçici teminat mektubunun görevini görür ve ihaleye katılma açısından geçici teminat mektubundan farksızdır. Ya da ihaleyi alması olasılığının yüksek olduğunu düşünen bir firma önce geçici teminat mektubu sonra kati teminat mektubu almak yerine baştan kati teminat mektubu alması durumunda bu mektubun vergiye tabi tutularak cezalandırılmasının nedeni olamaz. İhaleye katılma için verilen bütün teminat mektuplarının aynı nitelikte olduğunun kabul edilmesi istisna uygulamasının amacı açısından bir zorunluluktur.

Diğer taraftan, anılan belgelerin o iş ile ilgili olduğunun belgelendirilmesi konusunda ise ihale makamına hitaben verilen teminat mektupları için ayrı belge bulundurma ve ibraz etme gereği mektubun özelliği dolayısıyla yoktur. Çünkü ihale makamına hitaben yazılan mektubun kendisi zaten iş ile ilgili olduğunu kanıtlayan bir belgedir. Bunun dışında, belli bir makama hitap edilmeden verilen genel bir teminat mektubu sözkonusu ise bu durumda bu mektubun ihale makamına verildiğinin belgelendirilmesi gerekir. Bu belgelendirme ise, ihale makamından alınacak alındı makbuzu vb belgeler ile yapılabilir.

III 95/7 NUMARALI TEBLİĞDEKİ DÜZENLEME

95/7 numaralı tebliğin 14 ve 34'üncü maddeleri dışındaki maddelerin yürürlükten kaldırılmasına karşın bu maddeler yürürlükte kalmıştır. Halen de değişiklik yapılmış şekilleri ile yürürlükte bulunmaktadır. 95/7 numaralı tebliğde de 4 numaralı tebliğde olduğu gibi teşvik belgesine bağlı olarak uygulanacak ve teşvik belgesi aranmaksızın uygulanacak istisna düzenlemeleri

bulunmaktadır.14'ncü maddenin birinci ve ikinci fıkralarında uygulamanın genel hatları belirlendikten sonra (A) ve (B) fıkralarında uygulamanın ayrıntıları düzenlenmiştir. (A) fıkrasında teşvik belgesi aranmaksızın re'sen uygulanacak istisnalar düzenlenmiştir.(B) fıkrası ise ihracat kredilerinde uygulanacak istisnaların düzenlenmesine ayrılmıştır. Tebliğin 34'ncü maddesi de istisna uygulanması için teşvik belgesi alınması zorunlu olan işlemleri düzenlemektedir. Bu bakımdan yurtdışı müteahhitlik hizmetlerinde uygulanacak istisna 14/A ve 34'ncü maddelerde düzenlenmiş olmaktadır.

34'ncü maddede hangi işlemlerde istisna uygulanması için teşvik belgesi alınması zorunlu olduğu belirlenmiş ve (I) bendinde uluslararası ihaleye çıkarılan kamu projeleri ile yurt dışı müteahhitlik, müşavirlik ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri sayılmıştır.

14'ncü maddenin A fıkrasının (e) bendi ise aynen şöyledir:

“Yurt dışı ve uluslararası yurt içi ihalelere iştirak edebilmek için düzenlenen teminat mektupları ve münhasıran bu mektuplara ilişkin işlemler ile sözleşme safhasından önceki diğer kağıtlar ve işlemlere, bu iş ile ilgili olduğunun tevsiki kaydıyla ve sözleşmenin düzenlenmesi safhasında verilen kat'i teminat mektuplarına İhracatı Teşvik Belgesi (Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgesi) aranmaksızın re'sen istisna tatbik edilir. İhalenin kazanılmamış olması halinde münhasıran geçici teminat mektupları ve bunlara ilişkin işlemler için sağlanan istisnalar geri alınmaz.”

14'ncü maddede yapılan düzenlemelerde yurt dışı müteahhitlik hizmetlerinde istisna uygulamasında işlemler üçe ayrılmıştır.

(a) Sözleşme aşamasındaki işlemler,

(b) Sözleşme düzenlenmesi aşamasında verilen kati teminat mektupları ve

(c) sözleşme aşamasından sonraki işlemler.

(a) daki işlemlerde istisna uygulanması için bu işlemlerin uluslararası ihalelere katılmak için düzenlenmesi yeterlidir. Ancak, buradaki istisnalar yine nitelik olarak nihai istisna ve geçici istisna olarak iki türdedir. Geçici teminat mektubu ve buna ilişkin işlemlere uygulanan istisna nihai istisnadır. Diğer işlemlere uygulanan istisna ise, ihalenin kazanılamaması durumunda geri alınan, ihalenin kazanılması koşuluna bağlı ve geçici olarak uygulanan istisnadır. (b) deki istisna ise zaten ihalenin kazanılması üzerine yapılan işleme uygulanan istisnadır ve nihai istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için teşvik belgesi aranmayacaktır. Zaten ihale kazanılmış olduğu için ihalenin kazanılmış olması koşulu yeniden konulmamıştır. Teşvik belgesi alınması koşulunun aranmaması da henüz sözleşme yapılmamış olması nedeniyle teşvik belgesi alınmasının mümkün olmamasından kaynaklanmıştır. Burada gözetilen amaç, döviz kazandırmanın teşvik edilmesidir ve bu amaca yönelik olarak da hem (a) da hem de (b) de belirtilen işlemlerde teşvik belgesi aranmaması öngörülmüştür.

Tebliğin 34'ncü maddesinde yapılan düzenleme ise teşvik belgesi alınması koşullarının bulunması durumunda teşvik belgesi alınması mümkün iken alınmadığı durumlarda istisna uygulanmaması ile ilgilidir. Anılan maddenin (I) bendinde yapılan düzenlemenin taahhüt işlerinde teşvik belgesinin alınmasının mümkün olduğu sözleşme tarihinden sonraki işlemler için geçerli olduğunun düşünülmesi gerekir. Aksi takdirde yalnızca bu maddede yapılan düzenleme dikkate alınarak, bu düzenlemenin müteahhitlik ile ilgili işlemlerin tümü için geçerli olduğu kabul edilecek olursa, aynı tebliğin 14'ncü maddesi hükümleri dikkate alınmamış olunur. Aynı tebliğde yer alan iki hükümden biri tek başına dikkate alınarak işlemin vergi karşısındaki durumunun belirlenmesi, diğer hüküm yok sayar ki böyle bir yorum şekli gerek vergi hukukunda gerekse diğer hukuk alanlarında mümkün değildir. Bu gibi durumlarda hükümlerin kendi aralarındaki ilişki dikkate alınarak yorum

yapılır. Uygulama alanları da buna göre belirlenir. VUK'nun 3'ncü maddesi hükmü de buna amirdir. Bu bakımdan,14'ncü maddede yapılan düzenlemenin, 34'ncü maddede yapılan düzenlemenin istisnasını oluşturan hususlar ile ilgili olduğunun kabul edilmesi bir zorunluluk olarak görünmektedir. Buna göre de, ihale sonuçlanıncaya dek yapılan işlemlere istisna uygulanıp uygulanmayacağı 14/A'da yer alan düzenlemeye göre belirlenecektir.

14/A'nın (e) bendinde ihaleye katılabilmek için düzenlenen teminat mektupları ile münhasıran bu mektuplara ilişkin işlemler ile sözleşme safhasından önceki diğer kağıtlardan bahsedilmektedir. Burada **ihaleye katılmak için düzenlenen teminat mektubunun cinsinden veya adından bahsedilmemektedir.** İhaleye katılmak için düzenlenen teminat mektuplarının adı veya cinsi ne olursa olsun kapsam dahilinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Yine ihaleye katılabilmek için düzenlenecek **diğer her türlü kağıt da istisna kapsamına alınmıştır.** Diğer her türlü kağıdın istisna kapsamına alınmış olması ihaleye katılabilmek için düzenlenecek olan teminat mektupları da dahil olmak üzere her türlü kağıdın istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir. Teminat mektuplarının ayrı zikredilmiş olması bunlara ilişkin diğer işlemlerin de istisna kapsamına alınmış olmasındandır. Teminat mektuplarına ilişkin, örneğin teminat sözleşmesi veya ipotek gibi işlemler de istisna kapsamına alınırken, teminat mektubu dışındaki diğer kağıtlar ve işlemlerin yalnızca kendileri istisna kapsamına alınmış, fakat bunların yapılması için başka işlemlerin yapılması gerekmesi durumunda bu işlemler kapsam dışı tutulmuştur.

Sözleşme aşamasında düzenlenen kati teminat mektuplarının ayrıca zikredilmiş olmasının nedeni diğer belgeler ihaleye katılmak için, yani ihale yapılıncaya dek düzenlenen belgeler olmasına karşın kati teminat mektubunun genel olarak ihale yapıldıktan sonra, sözleşme aşamasında düzenlenmesidir. İhaleye katılmak için kati teminat mektubu düzenlenmesi durumunda istisnadan yararlandırılırken, ihale kazanıldıktan sonra düzenlenen kati teminat mektubunun istisna dışında tutulması istisna uygulamasının amacına aykırı olacağından ayrıca belirtilme gereği duyulmuştur.

99/1 sayılı tebliğle yapılan değişiklikten önce, yukarıda bahsedilen (e) bendi hükmü (d) bendinde düzenlenmiş idi. Mülga (d) bendinde sözleşme aşamasında verilen avans teminat mektuplarına da teşvik belgesi aranmaksızın istisna uygulanacağı hükmü yer alırken,değişiklikten sonraki (e) bendinde sözleşmenin düzenlenmesi safhasında verilen avans teminat mektupları yer almamıştır. Bunun iki nedeni olabilir. Birincisi bu aşamada verilen avans teminat mektuplarına istisna uygulanmak istenmemesi, ikinci ise bu aşamada avans teminat mektubu verilmesi uygulamasına pek rastlanmadığından,bu mektupların metinde yer almasına gerek görülmemesidir.

Birinci durumda teşvik belgesi alınmasına fiilen olanak bulunmayan zaman dilimi içinde yapılan döviz kazandırıcı işlemlere yönelik işlemler istisna kapsamına alınırken, yalnızca ihalenin yapılması ile sözleşmenin imzalanması arasında geçen sürede verilen avans teminat mektuplarının istisna kapsamı dışına çıkarılmasının açıklanabilir bir nedeni olmalıdır. Kanımızca böyle bir neden olarak 95/7 numaralı tebliğ ile 4 numaralı tebliğin uyumlaştırılması ileri sürülebilir ki, iki tebliğ arasında bu uyumsuzluk kati teminat mektubu için de bulunmaktadır. İki tebliğ arasında tam bir aynılık olmaması 95/7 numaralı tebliğde istisna kapsamının geniş tutulmasından kaynaklanmaktadır. Kati teminat mektubu için böyle bir düzenleme yapılmadığına göre, amacın iki tebliğin uyumlaştırılması olmadığı anlaşılmaktadır. Diğer taraftan 95/7 numaralı tebliğin **yalnızca teşvik belgesi bulunması durumunda uygulanabilecek istisnaları düzenleyen 34'ncü maddesinin sonunda anılan maddenin 4 numaralı tebliğde yer almayan hükümlerinin damga vergisi ve harç istisnasından yararlanmayacağı hükmü yer almaktadır. Bu hüküm de göstermektedir ki, 95/7 numaralı tebliğin 34'ncü maddesinde düzenlenen istisna 4 numaralı tebliğ hükümleri ile sınırlıdır.** Yani anılan maddede düzenlenen hükümlerin 4 numaralı tebliğ hükümlerini genişletmesi öngörülmemiştir. **14'ncü maddede ise bu yönde bir hüküm yer almamaktadır.** Bu da 14'ncü maddede yapılan düzenlemenin 4 numaralı tebliğ hükümlerini genişletici düzenleme olduğunu göstermektedir. Yani

14'ncü maddede yapılan düzenleme ile getirilen istisnalar 4 numaralı tebliğde öngörülmemiş olsa dahi uygulanacaktır.

Avans mektubunun istisna uygulaması dışına çıkarılmasının bir uyumlaştırma olmadığı gibi, amaca yönelik bir nedeni de bulunmamaktadır. Aksine, istisnanın amacı dikkate alındığında istisna kapsamı içinde olması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Çünkü amaç döviz kazandırıcı işlemlerin teşvik edilmesidir. Avans teminat mektubu da dövizin peşin olarak tahsil edilmesi için, yani dövizin bir an önce kazanılması için verilmektedir. Avans teminat mektubu işlevi açısından bir tür kati teminat mektubudur.

IV SONUÇ

Yukarıda yapılan açıklamaları özetlemek gerekirse, yurtdışı müteahhitlik hizmetleri için düzenlenen kati ve avans teminat mektuplarının Damga Vergisi karşısında durumu şöyle bir tablo olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kati Teminat Mektupları İçin:

Teminat Mektubunun Verildiği Zaman:	4 No.lu Tebliğe Göre:	95/7 No.lu Tebliğe Göre
ihale Yapılmadan Önce	is+isna	is+isna
ihale Tarihi ile Sözleşme Tarihi Arası	Vergiye Tabi	İstisna
Sözleşme Tarihi ile teşvik belgesinin alındığı tarih	Vergiye Tabi	Vergiye Tabi
Teşvik Tebliği Geçerlilik Süresi İçi	istisna	is+isna
Teşvik Tebliğinin Süresi Dolduktan Sonra	Vergiye Tabi	Vergiye Tabi

Avans Teminat Mektupları İçin:

Teminat Mektubunun Verildiği Zaman:	4 No.lu Tebliğe Göre:	95/7 No.lu Tebliğe Göre
ihale Yapılmadan Önce	istisna	İstisna
ihale Tarihi ile Sözleşme Tarihi Arası	Vergiye Tabi	Tar+ışmalı olmakla birlikte kanımızca is+isn
Sözleşme Tarihi ile Teşvik belgesinin alındığı tarih	Vergiye Tabi	Vergiye Tabi
Teşvik Tebliği Geçerlilik Süresi İçi	İstisna	is+isna
Teşvik Tebliğinin Süresi Dolduk+an Sonra	Vergiye Tabi	Vergiye Tabi

iki tebliğ arasında olması durumunda hangisinin uygulanacağı konusuna gelince, yukarıda açıklandığı üzere her iki tebliğ de dayanağını yasalardan almaktadırlar ve her ikisi de yürürlüktedir. Ancak, 95/7 numaralı tebliğde değişiklik yapan 99/1 numaralı tebliğ daha sonra yayınlanan bir tebliğ olduğundan bu tebliğdeki hükümlerin uygulanması gerekmektedir. Aksine hüküm ise 95/7 numaralı tebliğin 34'ncü maddesinin son fıkrasında yer almakla birlikte bu hüküm yalnızca 34'ncü maddeyi kapsamaktadır. Oysa ki 4 numaralı tebliğ ile çelişen hüküm 14'ncü maddede yer almaktadır. Yani 14'ncü maddede düzenlenmiş olan teşvik belgesi olmaksızın uygulanacak istisnalarda iki tebliğ arasında çelişki bulunması durumunda 95/7 numaralı tebliğ uygulanacaktır. Yukarıdaki çelişkili durum da 14'ncü maddede yer alan hükümden kaynaklandığından ve 95/7 numaralı tebliğ uygulanacaktır. 95/7 numaralı tebliğ de istisna uygulanacağı belirtildiğine göre, 4 numaralı tebliğde istisna uygulanmaması öngörülse dahi, 95/7 numaralı tebliğ uyarınca istisna uygulanması gerekmektedir.