

Duyuru Tarihi : 07.10.2009  
Duyuru No : DUYURU/2009-094  
Yayınlandığı Yer : MALİ ÇÖZÜM DERGİSİ / TEMMUZ - AĞUSTOS 2009 / SAYI : 94 / Sayfa : 155 - 181

**Dr. Şenol TURUT**  
**BDO DENET Vergi Direktörü**

## İHALE KARARLARINDA DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

### 1. GİRİŞ :

Damga Vergisi Kanunu (DVK)'nın 1. maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların Damga Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir; DVK'na ekli ve vergiye tabi kağıtları gösteren (1) sayılı tablonun "*II-Kararlar ve mazbatalar*" başlıklı bölümünün (2) numaralı bendinde ise, ihale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararlarına damga vergisi uygulanacağına hükmedilmiştir.

İhale kararlarına ilişkin damga vergisine ilişkin yasal düzenleme bir çok defa değişikliğe uğramış, yukarıda belirttiğimiz mevcut şekline 5766 sayılı Kanun<sup>1</sup>'un 10'uncu maddesi ile yapılan değişiklik neticesinde kavuşmuş, 6.6.2008 tarihinden itibaren de bu şekliyle uygulanmaya başlanmıştır.

Bu vergi, ihale kararının içerdiği ya da bu kararda gösterilen para miktarı üzerinden hesaplanır. **Karar pulu** olarak da adlandırılan (Altun, 2002, 81), ihale kararlarına ilişkin damga vergisinin oranı ise binde 4,5 olarak belirlenmiştir.

Çalışmamızda ihale kararlarına ilişkin damga vergisi muhtelif boyutlarıyla ele alınmıştır.

### 2. İHALE KARARININ MAHİYETİ ve KAMU İHALE USULLERİ:

#### 2.1. İhale Kararlarının Genel Niteliği:

Yukarıda belirttiğimiz üzere DVK'na ekli ve vergiye tabi kağıtları gösteren (1) sayılı tablonun "*II-Kararlar ve mazbatalar*" başlıklı bölümünün (2) numaralı bendinde, "*ihale kararları*"nın damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir; ancak, "*ihale kararları*"ndan ne anlaşılması gerektiği açıklanmamıştır. "İhale" kavramının sözlük anlamı; "*iş, mal vb.ni birçok istekli arasından en uygun şartlarla kabul edene verme, eksiltme veya artırma*" (<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=veritbn&kelimesec=164432> Erişim:10 Mayıs 2009)dır. Diğer bir deyişle; "*iş, mal ve hizmetlerin, açık ve rekabetçi bir ortamda eksiltme veya artırma yöntemleriyle en uygun teklifte bulunana verilmesidir*". (<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=veritbn&kelimesec=164432> Erişim: 10 Mayıs 2009)Ancak, Maliye Bakanlığınca Türkiye Noterler Birliğine verilen 07.12.2005 tarih ve 066424 sayılı yazıda, DVK uygulaması bakımından "*ihale kararı*"nın kapsamı şu şekilde açıklanmıştır: "*.... bir malın artırma ve eksiltme, pazarlık ve sair şekilde alınması, satılması veya bir hizmetin görülmesi, görürülmesi maksadıyla verilen her türlü kararlar ihale kararlarıdır.*"<sup>2</sup> Görüldüğü üzere Maliye İdaresi, ihale kavramını geniş bir biçimde yorumlamaktadır.

<sup>1</sup> 06.06.2008 tarih ve 26898 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

<sup>2</sup> T. Noterler Birliği'nin 26.01.2006 tarih ve 9 sayılı Genelgesi (Mali Danışmanlık 967) (<http://www.tnb.org.tr/ACIK/GenelgeDetay.aspx?TURU=GENELGE&ULAS=56295&K=ihale>, Erişim: 10 Mayıs 2009) Bu yazının verildiği dönemde yasadaki düzenleme, ihale kanunlarına tabi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarına verilen her türlü ihale kararının binde 4,5 nispetinde damga vergisine tabi olacağı şeklinde idi.

Ayrıca İdarenin yine anılan Birliğe vermiş olduğu başka bir yazıda da ihale kararına ilişkin bazı esaslar üzerinde durulmuştur. Buna göre; ihale kararına konu malların belli ve hesap edilebilir bir değerinin olması gerekmektedir. Bir kağıdın ihale kararı olarak değerlendirilebilmesi için bu kağıdın bir mal veya hizmetin alımı veya satımına ilişkin olmakla birlikte muhatapın (ihaleyi kazananın) da belli olması gerekir<sup>3</sup>. **Netice olarak bir işlemin ihale kararı olarak kabulü için, şahıs (ihaleyi kazanan kişi ya da kurum) ve bedel iki önemli unsurdur. Bunlar yoksa alınan karar ihale kararı sayılmaz.** İhale kararının vergiye tabi olması için bir diğer önemli husus ise, taraflar arasında bağlayıcı nitelik kazanmış olmasıdır. Bedelin tayin edilmediği ve/veya şahsın belirlenmediği kararlar daha çok teklifnamenin dayanağını teşkil eder (Özbalcı, 2008, 378). Yine, dahili işlem (niyet) vasfında bulunan kararlar da ihale kararları olarak değerlendirilemez.

## 2.2. Kamu Kurumlarının İhale Kararlarının Mahiyeti:

Mevcut düzenlemeye göre sadece resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların diğer bir deyişle kamu kesiminin ihale kararları damga vergisine tabidir. Bu manada kamu kesimi açısından “ihale kararlarının” mahiyetinin tespiti konumuz açısından anlam ifade etmektedir.

İhale aslında bir süreçtir ve ihaleyi yapan kuruma göre bu süreç farklı şekilde yürütülebilir. Bununla birlikte, kamu hukukuna tabi olan veya kamunun denetimi altında bulunan veyahut kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları mal ve hizmet alımı ile yapım işleri ihalelerinde uygulamaları gereken usul ve esaslar 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu<sup>4</sup> (KİK) ile belirlenmiş olup, standarttır. Bu kurumların tamamında aynı şekilde uygulanır.

Dolayısıyla, kamu kesimi açısından “ihale kararlarının” mahiyetinin tespiti açısından KİK’nun hükümlerini irdelemek gerekir. Öncelikle belirtelim ki; KİK’nun tanımlar başlıklı 4. maddesinde “ihale”nin; “*bu Kanunda yazılı usul ve şartlarla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin istekliler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemleri*” ifade edeceği belirtilmiştir. Buna göre; kamu kesimi kurum ve kuruluşları açısından bir işlemin ihale kararı olabilmesi için; öncelikle ihale konusu işlemin istekliler arasında seçilecek birisi üzerinde bırakıldığını göstermesi ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmeye bağlanması gerekir.

İhale süreci Yasada detaylı olarak açıklanmış olup, şu şekilde özetleyebiliriz;

- İhaleye katılacaklar tekliflerini hazırlayarak, ihale komisyonuna sunarlar (KİK md. 30)
- İhaleye katılmak için geçici teminat verilir<sup>5</sup> (KİK md. 33)
- İhale Komisyonu tarafından teklifler değerlendirilir (KİK md. 37)

İhale komisyonu tarafından esasları yasada (KİK md 37 ve 38’de) detaylı olarak açıklanan değerlendirmeler neticesinde verilen karar üzerine idare, bütün teklifleri reddederek ihaleyi iptal edebilir. Yine ihale komisyonu, yapacağı değerlendirme sonucunda ihaleyi, ekonomik açıdan en avantajlı teklifi veren isteklinin üzerinde bırakabilir. İhale komisyonu gerekçeli kararını belirterek, ihale yetkilisinin onayına sunar. İhale yetkilisi, karar tarihini izleyen en geç beş iş günü içinde ihale kararını onaylar veya gerekçesini açıkça belirtmek suretiyle iptal eder. İhale, kararın onaylanması halinde geçerli, iptal edilmesi halinde ise hükümsüz sayılır. (KİK md. 40). Yapılan bütün ihaleler bir sözleşmeye bağlanır. Sözleşmeler idarece hazırlanır ve ihale yetkilisi ile yüklenici tarafından imzalanır. (KİK md. 46)<sup>6</sup> İşte ihale kararları olarak damga vergisine tabi tutulması gereken kararlar, bu kurumların yetkili komisyonlarınca alınmış bu nevi kararlardır.

<sup>3</sup> M.B.’nca T. Noterler Birliğine verilen 24.05.2007 tarih ve 46924 sayılı yazı (T. Noterler Birliği’nin 19.06.2007 tarih ve 30 Sayılı Genelgesi “Mali Danışmanlık 267-12479” ([http://www.tnb.org.tr/ACIK/GenelgeDetay.aspx?TURU=GENELGE&ULAS=57582&K=](http://www.tnb.org.tr/ACIK/GenelgeDetay.aspx?TURU=GENELGE&ULAS=57582&K=,), Erişim: 10 Mayıs 2009)

<sup>4</sup> 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> Bu teminat ihalede teklif edilen bedelin % 3’ünden az olamaz.

<sup>6</sup> Ancak, İhale sonucunun bütün isteklilere bildiriminden itibaren; on gün geçmedikçe sözleşme imzalanamaz. (KİK md. 41) Bununla birlikte, bu sürenin bitimini veya Maliye Bakanlığının vizesi gereken hallerde bu vizenin yapıldığının bildirilmesini izleyen günden itibaren üç gün içinde ihale üzerinde kalan istekliye, tebliğ tarihini izleyen on gün içinde kesin teminatı vermek suretiyle sözleşmeyi imzalaması hususu imza karşılığı tebliğ edilir veya iadeli taahhütlü mektup ile tebligat adresine postalanmak suretiyle bildirilir. (KİK md. 42)

Ayrıca, Mevzuatımızda yer alan bir diğer ihale kanunu da 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu<sup>7</sup> (DİK) olup, gelir getirici ihaleler yani satım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma ihaleleri, bu Kanuna göre ihale edilir. Bu Kanunda da bir ihale süreci mevcuttur. Dolayısıyla bu süreç çerçevesinde, bu tür ihaleleri veren kurumların yetkili komisyonlarınca alınmış bu nevi kararlar da damga vergisine tabidir.

### 2.3. Kamu Kurum ve kuruluşlarının “İhale” Usulleri:

Kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları mal ve hizmet alımı ile yapım işleri ihalelerinde uygulayabilecekleri usuller KİK'nun 18. maddesinde sayılmıştır. Buna göre, idarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalelerinde şu usullerden birisi uygulanır:

- Açık ihale usulü,
- Belli istekliler arasında ihale usulü,
- Pazarlık usulü.

Uygulamada, yukarıda belirttiğimiz usullerden “pazarlık usulü”nde ihale kelimesi geçmediği için, bu yöntemin bir ihale usulü olmadığı, bu yöntemle yapılan işlemlerde verilen kararlar veya ihale yetkilisince verilen onay ve olurların ihale kararı niteliği arz etmediği, bu sebeple bu usule göre yapılan işlemlerin damga vergisine tabi tutulmaması gerektiği yönünde bir görüş mevcuttur. Bu hususta bir diğer görüş ise, 4734 sayılı Kanun'un 18. maddesinin ilk fıkrasında ihale usulleri arasında pazarlık usulünün de, bir ihale usulü olarak sayıldığı ve DVK'nda “*her türlü ihale kararları*” denilmek suretiyle kapsamın en geniş şekliyle belirlendiği, dolayısıyla bu kapsamda yapılan işlemlerin de vergiye tabi olduğu yönündedir. Bu hususta kanaatimiz, uygulamada Maliye İdaresinin de benimsemiş olduğu 2. görüş yönündedir.

Netice olarak, ihale kanunlarına tabi olan resmi kurumlar ile kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşların yukarıda saydığımız esaslar ve usullerle yapmış oldukları mal ve hizmet temini ile yapım işlerine ilişkin ihale kararları binde 4,5 oranından damga vergisine tabi olacaktır.

Ayrıca Devlet İhale Kanunu uyarınca gelir getirici işlemler için yapılan ihalelerde uygulanan usuller ise; kapalı teklif usulü; belli istekliler arasında kapalı teklif usulü; açık teklif usulü; pazarlık usulü; yarışma usulüdür. (DİK md. 35) Bu usullerle ve yasada belirtilen esaslarla yapılan satım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma ihalelerine ilişkin kararlar da binde 4,5 oranında Damga Vergisine tabi olacaktır.

Burada bir hususu daha tekrar vurgularsak; bir mal yada hizmet alım-satımı prosedürünün “*ihale*” olarak nitelendirilebilmesi için, muhtelif tedarikçiler ya da alıcılar arasından belli kriterlere ve usullere göre bir seçimin yapılmasını gerektiren bir prosedürün varlığı aranmalıdır. Dolayısıyla, ihale kanunlarına tabi olmayan resmi kurumlar ile kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşların, yine yukarıdaki usullere benzer şekillerde yapmış oldukları her türlü ihale kararlarının da binde 4,5 oranında damga vergisine tabi olacağı söylenebilir. Burada unutulmaması gereken husus, ihale prosedüründe muhtelif tedarikçiler – alıcılar arasından belli kriterlere ve usullere göre bir seçimin yapılması gerektirir. Ayrıca kararda ihaleyi kazanan kişi ya da kurumun ve bedelin varlığı aranmalıdır. Bu şekilde bir ihale prosedürü ve kararı yoksa bu işlem damga vergisine konu edilemez.

### 3. İHALE KARARLARI DAMGA VERGİSİNE TABİ OLAN KURUMLARIN KAPSAMI:

#### 3.1. Özel Sektör Şirketlerinin Durumu:

Damga Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklere istinaden ihale kararları damga vergisine tabi olan diğer bir deyişle kapsama giren kurumlar da yıllar itibarıyla değişmiştir.

Belirttiğimiz üzere, DVK'na ekli (1) sayılı tablonun “//. Kararlar ve mazbatalar” başlıklı bölümünün 2 nci fıkrasında yer alan konumuz düzenleme, mevcut şekline 5766 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile yapılan değişiklik neticesinde kavuşmuştur. Maddenin 5766 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki şekli şöyle idi: “*İhale kanunlarına tabi olan veya olmayan daire ve **kurumların yetkili organlarınca verilen***

<sup>7</sup>10.09.1983 tarih ve 18161 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

*her türlü ihale kararları"*. Burada geçen *"kurum"* ibaresi gerek kamu gerek özel sektör tüzel kişilerini de kavramakta, buna göre örneğin anonim şirketlerin yetkili organlarınca (yönetim kurulu tarafından) verilen her türlü ihale kararı da binde 4,5 oranında damga vergisine tabi tutulmaktaydı.

5766 sayılı Kanunla DVK'nda yapılan değişiklikle, sadece resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların ihale kararları damga vergisine tabi hale getirilmiş; 06.06.2008 tarihinden itibaren, özel sektör şirketlerinin ihale kararları damga vergisinin kapsamından çıkarılmıştır.

Yukarıda detaylı olarak anlattığımız üzere, ihale süreci, ihalenin ilanı ile başlayan ve sözleşme ile tamamlanan bir süreçtir. Diğer bir deyişle prensip olarak her ihale bir sözleşmeye bağlanmaktadır. Bu sözleşme yazılı olarak kurulmuşsa, damga vergisi zaten ödenmektedir. Dolayısıyla bu tek bir sürecin iki noktasında aynı tutar üzerinden iki defa damga vergisi alınmasına neden olan bir düzenlemedir.

Eğer özel sektör şirketlerinin ihalelerine ilişkin ihale kararından damga vergisi alınmasının mükerrerliği ve manasızlığı anlaşıp bundan vazgeçilmişse, kamu kesimi ihalelerinde de aynı durum söz konusudur. Diğer bir deyişle aynı gerekçeler kamu kesimi için de geçerlidir. Bu nedenle aslında bu düzenlemenin sadece özel sektör kişilerinden değil tümüyle ortadan kaldırılması son derece isabetli olurdu.

Kaldı ki, kamu kesiminde yapılan ihalelerde uygulanan bu damga vergisi, müteahhit şirket tarafından ihale bedeline ilave edilmekte ve fiyat mekanizması yoluyla tekrar kamunun tasarrufundan çıkmaktadır. Diğer bir deyişle ihale damga vergisinin net bir etkisi (faydası) yoktur. Bu nedenle bir sürü formalite yaratan bu işlemin vergilendirilmesine bir an önce son verilmesi gerekir.

### **3.2. Mevcut Kapsam:**

Konumuz düzenlemenin son şekline göre, İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların ihale kararları damga vergisine tabidir. Dolayısıyla ihale kararları damga vergisine tabi olan kurumlar iki ana kategoriye (resmi daireler ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlar) ayrılmıştır.

#### **3.2.1. Resmi Daireler:**

Bu kategorilerden ilki olan *"resmi daireler"*den ne anlaşılması gerektiği zaten DVK'nun 8. maddesinde açıkça belirlenmiştir. *"Resmi daire"* başlıklı anılan maddeye göre, DVK açısından resmi daireden maksat, genel ve özel bütçeli idareler ile il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Bu dairelere bağlı olsa bile ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz.

#### **3.2.2. Kamu Tüzel Kişiliğini Haiz Kurumlar:**

İkinci kategori olan *"kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlar"*a gelince; öncelikle belirtelim ki, Anayasamızın 123. maddesi uyarınca *kamu tüzel kişiliği, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur.* Nitekim hukuk sistemimizde *"kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlar"* gerek Anayasamızda gerekse yasalarda düzenlenmiştir. Örneğin devlet tarafından kurulan yüksek öğretim kurumları (üniversiteler) (md 130); Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu (md. 134) Anayasamızda düzenlenen kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşlardır. Özel kanunlarla kamu tüzel kişiliğini haiz olarak kurulan kurumlara da çok sayıda örnek gösterilebilir. Bunlar arasında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK); Kamu İhale Kurumu; Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü; Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK); Kamu Denetçiliği Kurumu; Özelleştirme İdaresi Başkanlığı; Doğal Afet Sigortaları Kurumu (DASK); Radyo Ve Televizyon Üst Kurulu (RTÜK); Tasarruf Mevduatları Sigorta Fonu (TMSF); Türkiye İş Kurumu; Rekabet Kurulu; Şeker Kurumu; Telekomünikasyon Kurumu; Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK); Ekonomik, Kültürel, Eğitim ve Teknik İşbirliği Başkanlığı; Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurulu gibi.

Kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlardan bazıları aynı zamanda özel bütçeli idaredir. Diğer bir deyişle DVK açısından resmi daire olarak da kabul görür. Örneğin, üniversiteler; Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu; Kamu Denetçiliği Kurumu; Özelleştirme İdaresi Başkanlığı gibi.

### 3.2.3. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin (KİT) Durumu:

Sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan, kamu iktisadi teşebbüsü mahiyetindeki İktisadi devlet teşekkülleri<sup>8</sup> ile sermayesinin tamamı Devlete ait olup tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüsü mahiyetindeki kamu iktisadi kuruluşlarının<sup>9</sup> yapmış oldukları ihalelere ilişkin kararların damga vergisine tabi olup olmayacağı tereddütlü hususlardandır.

Yukarıda belirttiğimiz üzere ihale kararları damga vergisine tabi olan kuruluşlar resmi daireler ile kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlardır. DVK'nun 8. maddesinde yapılan belirleme uyarınca KİT'lerin resmi daire olmadığı açıktır. KİT'lerin kamu tüzel kişiliğini haiz kurum olup olmadığı ise tereddütlüdür. Çünkü Anayasamıza göre kamu tüzel kişiliği kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur. Oysa KİT'ler olarak tabir edilen İktisadi Devlet Teşekkülleri ile Kamu İktisadi Kuruluşlarının, teşkil oldukları "*Ana Statüleri*"nde genellikle bu kurumların "*tüzel kişiliğe sahip, faaliyetlerinde özerk ve sorumluluğu sermayesiyle sınırlı*" oldukları belirtilmektedir. Buradan bu kuruluşların "*kamu tüzel kişiliğine haiz*" oldukları neticesi çıkmamaktadır.

Bununla birlikte, Maliye İdaresi tarafından "Elektrik Üretim Anonim Şirketi'nin aldığı ihale kararlarının damga vergisine tabi olup olmadığı" hususunda verilen bir muktezada<sup>10</sup> şu açıklama yapılmıştır :

*".... ihale kararlarının damga vergisine tabi tutulabilmesi için, bu kararların resmi daireler ya da resmi daire olmasa dahi kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlar tarafından alınması gerekmektedir. Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 123 üncü maddesinde, kamu tüzel kişiliğinin, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulacağı belirtilmiş; 128'inci maddesinde de, "Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin..." ifadesi kullanılarak, kamu iktisadi teşebbüslerinin kamu tüzel kişiliğini haiz olduğu kabul edilmiştir.*

*Buna göre, kamu tüzel kişiliği, yasama organı tarafından çıkarılacak bir kanunla ya da idare tarafından kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılacak bir idari işlemle kurulabilecek olup; iktisadi devlet teşekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşlarını ve bunların müesseselerini, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerini kapsayan 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 3'üncü maddesinde, iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşlarının Bakanlar Kurulu kararı ile kurulacağı hükmüne yer verilmiştir.*

*Öte yandan, 27/07/2006 tarih ve 26241 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Elektrik Üretim Anonim Şirketi Ana Statüsü"nün 5'inci madde hükmüne göre, Elektrik Üretim Anonim Şirketi tüzel kişiliğe sahip, faaliyetlerinde özerk ve sorumluluğu sermayesiyle sınırlı, Elektrik Piyasası Kanunu, Kanun Hükmünde Kararname ve Ana Statü hükümleri saklı kalmak üzere özel hukuk hükümlerine tabi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Sayıştay denetimine tabi olmayan, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ile ilgili, sermayesinin tamamı devlete ait olan bir iktisadi devlet teşekkülüdür.*

*Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, damga vergisi uygulaması bakımından resmi daire kapsamında bulunmayan; ancak kanunun verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu Kararıyla kurulan ve kuruluş amacı doğrultusunda faaliyet gösterdiği alanda kamu gücü ayrıcalıklarına sahip olan kamu tüzel kişiliğini haiz Elektrik Üretim Anonim Şirketi tarafından alınacak ihale kararı mahiyetindeki kararların, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun II/2 bölümü gereğince **damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.**"*

<sup>8</sup> Bazı İktisadi Devlet Teşekkülleri : Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası A.Ş., ETİ Holding A.Ş., Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü, Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş., Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu, Boru Hatları ile Petrol Taşıma A.Ş. (BOTAŞ), Türkiye Petrolleri A.O. (TPAO), Türkiye Elektrik Üretim İletim A.Ş., Devlet Malzeme Ofisi, Toprak Mahsulleri Ofisi.

<sup>9</sup> Bazı Kamu İktisadi Kuruluşları: T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi, Devlet Hava Meydanları İşletmesi, T.C. Posta İşletmesi.

<sup>10</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.04.2009 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.02/2-Muk/385 sayılı muktezası (Vergi Dünnyası, 335, Temmuz 2009, s.266-267)

Görüldüğü üzere, Maliye idaresi özellikle Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 128'inci maddesinde yer alan, "*Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin...*" ifadesinden hareketle kamu iktisadi teşebbüslerinin kamu tüzel kişiliğini haiz olduğunu ileri sürmektedir. Oysa bu ifade kamu iktisadi teşebbüslerinin bu kapsamda sayılacağını açıkta ifade eder nitelikte değildir. Nitekim, yukarıda belirttiğimiz üzere KİT'lerin Ana Statülerinde kamu tüzel kişiliğini haiz oldukları belirtilmemiştir.

Kaldı ki, özellikle iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan ve benzer faaliyette bulunan özel sektör şirketleri ile rekabet etmeye çalışan İktisadi devlet teşekküllerini böyle bir vergiye muhatap tutmak, (aynı sektördeki diğer özel statülü firmaların ihale kararları damga vergisine tabi olmadığından) eşitlik ilkesine aykırı olup, rekabeti bozucu etki yaratır. Bu verginin bu kurumların cebinden çıkmayacağı, ihaleyi alan kuruma ödetirileceği ileri sürülse dahi, bu defa yukarıda belirttiğimiz üzere bu vergi fiyat mekanizması yoluyla tekrar ihaleyi veren KİT mahiyetindeki kuruma yüklenecek ve belirttiğimiz etkiyi yaratacaktır. Netice olarak İdarenin vermiş olduğu görüşün açık bir yasal dayanağı olmadığı gibi kanaatimizce hakkaniyete de uygun değildir.

### 3.3. İhale Kanunlarına Tabi Olup Olmama Hususu:

Yasada ihale kanunlarına tabi olsun ya da olmasın yukarıda kapsamını belirlediğimiz kurumların ihale kararları damga vergisi kapsamına alınmıştır. Belirttiğimiz üzere, mevzuatımızda halen uygulanmakta olan iki adet "*ihale kanunu*" vardır. Bunlar 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'dur. Genel olarak gider yapıcı ihaleler yani mal, hizmet alımı ve yapım işleri ihaleleri 4734 sayılı Kanuna göre; gelir getirici ihaleler yani satım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma ihaleleri 2886 sayılı Kanuna göre ihale edilir. Bu kanunların kapsadıkları kuruluşlar 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 1. maddesinde<sup>11</sup> ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunun 2. maddesinde belirlenmiştir<sup>12</sup>.

Yukarıda her iki ihale kanununa da tabi kurum ve kuruluşlar sayılmıştır. Bu kurum ve kuruluşlar incelendiğinde aslında yukarıda kapsamını belirlediğimiz ihale kararları damga vergisine konu edilecek resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşlardan ihale kanunlarına tabi olmayan yegane kuruluşun "*köyler*" olduğu görülmektedir. Buna göre, DVK açısından resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluş olarak sayılan idareler "*köyler*" haricinde ihale kanunlarına tabidir. Köyler de ihale kanunlarına tabi olmayan resmi daire sıfatıyla yine bu damga vergisinin kapsamına girmektedir.

## 4. İHALE KARARLARINDA DAMGA VERGİSİNİN MÜKELLEFİ:

### 4.1. Genel Açıklama:

Belirttiğimiz üzere, resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları damga vergisine tabidir. Bu halde bir ihalede her iki tarafın resmi daire olması ya da bir tarafın resmi daire ya da kamu tüzel kişiliğini haiz kurum, diğer tarafın özel sektör tüzel kişisi<sup>13</sup> olması durumlarında damga vergisinin mükellefinin nasıl belirleneceği hususu gündeme gelmektedir.

Damga Vergisinde mükellefiyet, Kanunun bu başlığı taşıyan 3. maddesinde düzenlenmiştir. Kanunun 3. maddesinin 1. fıkrasında mükellefiyetle ilgili genel çerçeve çizilmiştir. Fıkradaki düzenlemeye göre **Damga Vergisinin mükellefi vergiye tabi kağıtları imza edenlerdir**. Bu genel prensip uyarınca kağıdı imzalayan kişi ya da kişiler verginin de mükellefi olmaktadır. Buna bağlı olarak, yasanın 24. maddesinde de birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması Damga Vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez.

<sup>11</sup> Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, özel idareler ve belediyeler.

<sup>12</sup> a) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile bunlara bağlı; döner sermayeli kuruluşlar, birlikler (meslekî kuruluş şeklinde faaliyet gösterenler ile bunların üst kuruluşları hariç), tüzel kişiler.

b) Kamu iktisadi kuruluşları ile iktisadi devlet teşekküllerinden oluşan kamu iktisadi teşebbüsleri.

c) Sosyal güvenlik kuruluşları, fonlar, özel kanunlarla kurulmuş ve kendilerine kamu görevi verilmiş tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar (meslekî kuruluşlar ve vakıf yüksek öğretim kurumları hariç) ile bağımsız bütçeli kuruluşlar.

d) (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilenlerin doğrudan veya dolaylı olarak birlikte ya da ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlasına sahip bulundukları her çeşit kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketler.

e) 4603 sayılı Kanun kapsamındaki bankaların yapım ihaleleri.

<sup>13</sup> DVK uygulaması açısından **kişi** konumunda bulunan özel hukuk tüzel kişileri.

Netice olarak damga vergisinde genel prensip kağıtta imzası bulunanların damga vergisinin mükellefi ve her birinin verginin tümünün ödenmesinden müteselsilen sorumlu olduğudur. Diğer bir deyişle kağıda konu işlemle ilgisi bulunsu dahi, damga vergisine konu kağıtta imzası olmayanlar verginin de mükellefi değildir. Bu yasal çerçeveye göre, ihale kararlarında damga vergisinin mükellefinin tespitinin de imzaya göre yapılması mecburiyeti vardır.

Yukarıda özetlenen ihale sürecinden de anlaşıldığı üzere, ihale kararları, ihaleyi yapan idarenin ihale komisyonu üyeleri tarafından imzalanmakta ve ihale yetkilisi tarafından da yine imza edilip onaylanmaktadır. Diğer bir deyişle ihale kararlarında yüklenicinin (ihaleyi kazanan kişi yada şirketin) yetkilisinin imzası bulunmaz. İhaleyi kazanan kişinin imzası ancak ihalenin bağlandığı sözleşmede olur. Bu sözleşmenin de damga vergisi ayrıca hesaplanıp ödenir. Yani ihale kararları kapsamında değil, sözleşme kapsamında ve farklı oran (binde 7,5) üzerinden ayrıca damga vergisine tabi tutulur. Buna göre, ilk değerlendirmede ihale kararlarında damga vergisinin mükellefinin de bu kararlarda imzası bulunan kurumların, yani ihaleyi veren resmi kurumlar ile kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşların olduğu söylenebilir.

Bununla birlikte, bu hususta muhtelif tartışmalar söz konusudur. Özellikle mükellefiyetle ilgili 3. maddenin ikinci fıkrasında yer alan “*Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder*” ifadesi bu tartışmaların odağını oluşturmaktadır. Aşağıda konu ihaleyi veren ve alan kurumların niteliğine göre ayrımlanarak açıklanmıştır.

#### **4.2. Resmi Daireler Arasındaki İhale Kararları :**

Damga Vergisinde, vergileme ve mükellefiyete ilişkin esaslar yukarıda belirttiğimiz gibi olmakla birlikte, yasada bir takım istisnalar da öngörülmüş; vergiden müstesna tutulan kağıtlar DVK’na ekli (2) sayılı tabloda sıralanmıştır (DVK md.9). “*Damga vergisinden istisna edilen kağıtlar*” başlığını taşıyan (2) sayılı tablonun “*Resmi İşlerle İlgili Kağıtlar*” bölümünün (A/1) bendinde, “*Resmi daireler arasındaki işlemleri kapsayan her türlü kağıtlar...*” vergiden istisna edilmiştir. Bu bakımdan, Kanunun 8 inci maddesinde yazılı daireler arasında düzenlenecek her türlü kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Dolayısıyla resmi daireler arasında düzenlenebilecek ihale kararları da damga vergisinden istisna olacaktır.

#### **4.3. İhaleyi Veren Kurumun Resmi Daire, Kazanan Kurumun Özel Sektör Tüzel Kişisi Olduğu Hallerde Uygulama:**

Yukarıda detaylı olarak açıkladığımız üzere; damga vergisinin mükellefi vergiye konu kağıtta imzası bulunanlar olup; ihale kararlarında ihaleyi alan kurumun yetkililerinin imzası bulunmadığından, ilk bakışta damga vergisinin mükellefinin ihaleyi veren kurum olduğu söylenebilir. Bununla birlikte ihaleyi veren tarafın resmi daire olması halinde ise tereddüt yaratan bir durum ortaya çıkmaktadır.

Bu noktada genel anlayış bu hallerde de, verginin karşı tarafça (kişilerce) ödenmesi gerektiği yönündedir (Özbalcı, 2008, 89; Koçak, 2008, 141). Dolayısıyla, bu yaklaşıma göre, ihaleyi veren tarafın resmi daire olduğu hallerde, ihale kararında sadece resmi dairenin imzası olsa dahi, Kanunun 3. maddesinin 2. fıkrasındaki düzenleme uygulama alanı bulur. Bu düzenlemeye göre de, “*resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder*”, diğer bir deyişle mükellefiyet/ödeme, işlemin tarafı özel sektör tüzel kişileri tarafından yerine getirilmelidir.

Sadece resmi dairenin imzasını taşısa bile verginin mükellefinin kişiler olması gerektiğini ileri süren bu genel anlayışın bir diğer gerekçesi de; Kanuna bağlı vergiden müstesna kağıtların yer aldığı (2) sayılı tablonun I/B pozisyonunda sadece resmi dairelerce imzalanıp, kişilere verilecek bir kısım kağıtların, vergiden istisnasının öngörüldüğü; bu istisna hükümleri ile birlikte değerlendirme yapıldığında, resmi dairelerle kişiler arasındaki ilişkilerde, sadece resmi daireler adına imzalanmış kağıtlar için de, özel istisna hükümlerinde yer almadıkça, vergileme yapılacağı ve verginin kişilerden alınacağı şeklindedir (Özbalcı, 2008,89).

Nitekim, Maliye İdaresi de aynı görüşte olup, 17 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde şu belirlemeyi yapmıştır : *“Bilindiği üzere Kanunun 3. maddesinin 2. fıkrasında, resmi dairelerle kişiler arasında düzenlenen kağıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm gereğince, ister yalnızca resmi dairenin imzası isterse resmi daire ile kişinin imzası birlikte bulunsun, kağıda ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenmektedir.”* Görüldüğü üzere, İdarenin görüşü de bu istikamettir.

Oysa yukarıda belirttiğimiz üzere, Damga Vergisinde mükellefiyet Kanunun 3. maddesinde düzenlenmiş olup, maddede *“Damga Vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu”* herhangi bir tereddüde mahal vermeyecek biçimde açıkça belirtilmiştir. Bu açık düzenleme ortadayken, 2 nolu tablodaki bazı belirlemelerden yola çıkarak sadece resmi daireler tarafından imza edilen kağıtlarda mükellefiyeti, işlemin diğer tarafı olan ancak kağıtta imzası dahi bulunmayan kişilere yüklemek Anayasa’nın 73. maddesinde düzenlenen verginin yasallığını prensibine aykırıdır. Yasada açıkça belirtilmemiş bir mükellefiyet yorum yoluyla tesis edilemez.

Ayrıca, kanaatimizce mükellefiyetle ilgili 3. maddenin 2. fıkrasındaki *“Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder.”* şeklindeki hüküm, birinci maddedeki genel prensiple birlikte düşünüldüğünde şu şekilde okunmalıdır:

- Verginin mükellefi kağıtta imzası bulunanlardır.
- Hem resmi daire hem de kişiler tarafından imza edilen kağıtlarda prensip olarak mükellefiyet her iki tarafa da terettüp etmekle birlikte, resmi daireler bu işlemin vergisini ödemekten muaf tutulacak, ödeme sadece kişilerden istenecektir.
- Sadece resmi daireler tarafından imza edilen ihale kararlarında, işlemin tarafı olmakla birlikte kağıtta imzası bulunmayan kişinin mükellefiyetinden bahsedilemez.

Netice olarak, ihaleyi verenin resmi daire olduğu hallerde, ihale kararı sadece resmi daire tarafından imzalanacağından verginin hem mükellefi hem de ödemesinden sorumlu olan taraf resmi dairedir. İhaleyi alan tarafın herhangi bir mükellefiyeti ya da sorumluluğunun olmaması gerekir. Konuyla ilgili yargıya yansıyan bir olay tespit edilemediğinden, Yargının nasıl bir tutum sergileyeceği net değildir.

Bununla birlikte uygulamada resmi daireler ihale ile ilgili düzenledikleri şartnamelerde bu damga vergisinin ödenmesi hususunu müteahhide yüklemekte (ihaleye katılmanın şartı olarak ileri sürülmekte), diğer bir deyişle damga vergisi zaruri olarak müteahhide ödetilmektedir. Müteahhidin sözleşme/şartname ile damga vergisinin ödeyicisi olduğunu kabul ettiği hallerde yukarıda belirttiğimiz hususlara dayanmanın güç hatta imkansız olacağı da tabidir.

#### **4.4. İhaleyi Veren Kamu Tüzel Kişiliğini Haiz Kuruluş, İhaleyi Alanın Özel Sektör Tüzel Kişisi Olduğu Hallerde Uygulama:**

İhaleyi verenin kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluş, ihaleyi kazananın özel sektör tüzel kişisi olduğu hallerde yine DVK’nun 3/1. fıkrası gereği, damga vergisinin mükellefi ihale kararında imzası bulunan taraf pozisyonundaki kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşlar olması gerekir.

Ayrıca burada DVK’nun 3/2. maddesinde belirtilen kuralın işlemeyeceğini düşünüyoruz. Çünkü yukarıda belirttiğimiz üzere bu maddedeki düzenlemeye göre resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtlarda damga vergisini kişiler öder. Kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşlar, kamu kurumu olmalarına rağmen Damga vergisinin uygulaması açısından resmi daire olarak sayılmamışlardır. (DVK md. 8) Bu nedenle kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşun düzenlediği ihale kararının damga vergisi bu kuruluştan aranmalıdır. İhaleyi alan özel sektör tüzel kişisi kurum bu damga vergisinin mükellefi olmadığı gibi ödemesinden de sorumlu değildir.

Bununla birlikte yine yukarıda belirttiğimiz üzere, müteahhitlerin bu damga vergisinin ödeyicisi olduğunu sözleşme ya da şartname ile kabul ettikleri hallerde yukarıda belirttiğimiz hususlara dayanmanın güç hatta imkansız olacağı ortadadır.



## 5. İHALE KARARINA İLİŞKİN DAMGA VERGİSİNİ DOĞURAN OLAY:

Vergiye doğuran olay, verginin konusu ile mükellefi arasında kanunun aradığı şartların ve ilişkinin meydana gelmesidir (Turgay, 1969, 88). Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 19. maddesinde “*vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” hükmü gereği, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle, devlet açısından vergi alacağı, mükellef açısından ise vergi borcu doğar (VUK md.19/2). Vergi Kanunlarında vergiyi doğuran olay genellikle ilgili yasasında belirlenmiştir. Ancak, DVK’nda vergiyi doğuran olay açısından açık bir hüküm yoktur.

Bununla birlikte Maliye İdaresi Damga Vergisi açısından vergiyi doğuran olayın, damga vergisine konu kağıdın düzenlenmesi anı olduğu görüşündedir.<sup>14</sup> İdareye göre, Damga vergisinde, vergiyi doğuran olay kağıtların düzenlenerek hukuken tekemmül etmesi olup, kağıdın hükümlerinin uygulanıp uygulanmaması, kısmen uygulanması, hükmünden yararlanılmaması veya kısmen yararlanılması vergileme açısından bir önem arz etmemektedir<sup>15</sup>.

Uygulamada da damga vergisinin doğması için, kağıdın yazılıp imzalanması ve bir hususu ispat ya da belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olması halinde damga vergisini doğuran olayın da meydana geldiği belirtilmektedir (Kırman, 1997, 12; Karaaslan).<sup>16</sup> Başka bir ifadeyle vergiyi doğuran olay işlemin varlığı değil, işleme ilişkin kağıdın düzenlenmesi ile vuku bulmaktadır (Kıldış, 2006). Konumuz ihale kararları açısından yapılan değerlendirmelerde ise, bu kararların yetkili makam tarafından onaylanmakla geçerlik kazandıkları, bu nedenle onayın yapıldığı anda damga vergisinin doğacağı ifade edilmektedir (Altun, 2002, 81; Vural, 2004, 144). Ancak, yükleniciye tebliğ edilmedikçe onaylanmış ihale kararına ait damga vergisi mükellefiyetinin yerine getirilmesinin mümkün olamayacağı da belirtilmektedir (Karaaslan).

Danıştay’ın konuya yaklaşımı da benzer paraleldedir. Konuyla ilgili bir kararda<sup>17</sup> şu belirleme yapılmıştır: “*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 gelmekte ve sözü edilen Kanunda gösterilen zamanlarda ödenmesi gerekmektedir.... damga vergisinde de vergiyi doğuran olay, gerekli prosedürün tamamlanması ve ihale kararının ihale makamınca imzalanması ile tekemmül ettiğinden...*”. Görüldüğü üzere, Danıştay da, ihale kararının damga vergisinin kararının ihale makamınca imzalandığı anda doğacağını ifade etmektedir.

Oysa, ihale bir süreç olup, bu süreç yukarıda detaylı olarak açıklanmıştır. Belirttiğimiz üzere, KİK’nun 4. maddesine göre, **ihale**, ihale yetkilisinin onayını müteakip **sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemleri** ifade etmektedir. KİK uyarınca gerçekleştirilen ihale, ihale komisyonu tarafından yapılan değerlendirme neticesinde ekonomik açıdan en avantajlı teklifi veren aday müteahhit üzerinde bırakılır. Yapılan bütün ihaleler bir sözleşmeye bağlanır. Sözleşmeler idarece hazırlanır ve ihale yetkilisi ile yüklenici tarafından imzalanır. (KİK md. 46)<sup>18</sup> İhale üzerinde kalan istekli kesin teminatı vererek sözleşmeyi imzalamak zorundadır. Netice olarak **ihale süreci sözleşmenin imzalanması ile tamamlanmaktadır. Buna göre kanaatimizce sözleşmenin imzalanması ile ihale kararına ilişkin damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay da gerçekleşmektedir. Dolayısıyla damga vergisinin doğuşu açısından ihalenin sözleşmeye bağlandığı ana bakılması gerektiğini düşünüyoruz.**

<sup>14</sup> Bkz: 17 seri nolu DV Genel Tebliğinin II/C bölümü.

<sup>15</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB’nin B.07.1.GİB.4.06.17.02/DMG sayılı muktezası, <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=114033>, Erişim:15 Mayıs 2009)

<sup>16</sup> Ayrıca KANETİ, Damga vergisini doğuran olayın, bu vergiye tabi kağıtların Türkiye’de düzenlenmesi olduğunu belirtmektedir. (Kaneti, 1989, 402.); AKSOY da benzer şekilde, vergiyi doğuran olayı, bu belgelerin düzenlenmesi ve imzalanması anına bağlamıştır. (Aksoy, 1999, 382); BİLİCİ ise konuyu biraz daha detaylandırarak şu açıklamayı yapmıştır: “Damga Vergisinde vergiyi doğran olay, yukarıda sayılan kağıtların Türkiye’de düzenlenmesidir. Damga vergisinde vergiyi doğuran olayın olabilmesi için;

- Vergiye konu bir kağıdın varlığı,
- Kağıdın yazılıp imzalanarak veya imza yerine geçen işaret konularak düzenlenmiş olması,
- Düzenlenen kağıdın hukuki sonuç doğuracak şekilde ilgili yerlere ibraz edilmesi,

şartlarının bir arada gerçekleşmesi gerekir.” (Bilici, 2007, 275-276)

<sup>17</sup> Danıştay 7. Dairesi’nin, 30.11.2005 tarih ve E: 2002/850, K: 2005/3016 sayılı kararı (Vergi Dünyası, Kasım 2008, sayı:327, s.185)

<sup>18</sup> Ancak, İhale sonucunun bütün isteklilere bildiriminden itibaren; on gün geçmedikçe sözleşme imzalanamaz. (KİK Md. 41) Bununla birlikte, bu sürenin bitimini veya Maliye Bakanlığının vizesi gereken hallerde bu vizenin yapıldığının bildirilmesini izleyen günden itibaren üç gün içinde ihale üzerinde kalan istekliye, tebliğ tarihini izleyen on gün içinde kesin teminatı vermek suretiyle sözleşmeyi imzalaması hususu imza karşılığı tebliğ edilir veya iadeli taahhütlü mektup ile tebligat adresine postalanmak suretiyle bildirilir. (KİK md 42)

**6. İHALE KARARINA İLİŞKİN DAMGA VERGİSİNİN ÖDENMESİ:**

5281 sayılı Kanun ile DVK'nun 18 inci maddesinde yapılan değişiklik ile makbuz karşılığında ödeme şekli Damga Vergisinde asıl ödeme usulü olarak belirlenmiştir. Katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, döner sermayeli kuruluşlar, bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri, devlet ve kamu iktisadi teşebbüsleri iştirakleri, özerk kuruluşlar, diğer kamu kurumları ve anonim şirketler, sürekli damga vergisi mükellefi statüsündedirler. Bu kurum ve kuruluşların notere veya ticaret sicil memurluğuna tasdik ettirmek suretiyle damga vergisi defteri tutmaları gerekmektedir. Bu kurum ve kuruluşlarca bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar vergi dairesine Damga Vergisi Beyannamesi ile bildirilir ve yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir.

Bununla birlikte, eshamlı komandit ve limited şirketler kooperatifler iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları (kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler), kolektif ve adi komandit şirketler, vergi usul kanunu hükümleri çerçevesinde bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutan diğer mükelleflerin sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri ve defter tutmaları ihtiyaridir. Sürekli mükellefiyet tesis ettirmek istemeyen bu mükellefler, damga vergisine ilişkin kayıtlarını Vergi Usul Kanununa göre tutmak zorunda oldukları defterlerinde ayrıntılı olarak göstermek şartı ile ayrıca damga vergisi defteri tutmalarına da gerek yoktur. İhtiyarilik hakkını kullanarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen bu mükelleflerin, düzenledikleri veya taraf oldukları kağıtlara ilişkin damga vergilerini kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde ilgili vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile bildirmeleri ve aynı süre içinde ödemeleri gerekmektedir. Mükelleflerin, damga vergisinin ödendiğine ilişkin makbuzu, VUK hükümleri uyarınca 5 yıl süre ile saklaması ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmeleri zorunludur.

Damga Vergisinde verginin ödenmesine ilişkin genel prensip yukarıda açıklandığı gibidir. Bu prensip resmi kurumlar ile kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşların ihale kararlarına ilişkin damga vergisi açısından da geçerlidir. Ancak, 44 seri no.lu Damga vergisi Genel Tebliği<sup>19</sup>nde genel bütçeli daireler tarafından alınan ihale kararlarına ait damga vergisinin ödenme prosedürü farklılaştırılmıştır. Buna göre, bu kurumların ihale kararının müteahhide tebliğinden itibaren en geç 15 gün içinde, verginin mükellefi olan müteahhitlerce, genel bütçeli idarelere hizmet veren saymanlıklara veya mükellefin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine beyanname verilmeksizin makbuz karşılığı ödenmesi gerekmektedir<sup>20</sup>.

Ayrıca, ihale kararlarına ilişkin kağıtların noterliklerde düzenlenmesi halinde, bu kağıtlara ait damga vergileri 1512 sayılı Noterlik Kanunu çerçevesinde noterler tarafından makbuz karşılığı tahsil ve beyan edilir.

Burada bir noktaya daha işaret edelim. Zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler ile diğer kişiler arasında düzenlenen ve damga vergisine tabi olan kağıtlara ait verginin tamamının sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler tarafından beyan edilip ödenmesi gerekir. (DVK md. 24/3) Verginin zamanında beyan edilip ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda, vergi, ceza ve fer'ileri işleme taraf olan ve damga vergisini sürekli makbuz verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan mükelleflerden alınacaktır. Ancak, bu mükelleflerin vergi aslı için karşı tarafa rücu hakkı vardır.

<sup>19</sup> 16.04.2005 tarih ve 25788 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

<sup>20</sup> ÇOLAK, her ne kadar 44 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde katma bütçeli idarelere hizmet veren saymanlıklar ile döner sermaye saymanlıkları için açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, anılan ihale komisyonu kararlarına ait damga vergilerinin alındı karşılığı mükellefin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine veya genel bütçeli dairelere hizmet veren saymanlıklara da yatırılmasının mümkün olması gerektiğini ifade etmektedir. (ÇOLAK, 2005, 44)

## 7. “DOĞRUDAN TEMİN” USULÜNE İLİŞKİN KARARLARDA DAMGA VERGİSİ:

Yukarıda belirttiğimiz üzere, KİK'nun “Uygulanacak İhale Usulleri” başlıklı 18. maddesinde Açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü ve pazarlık usulü olmak üzere 3 adet ihale usulü sayılmıştır. Bununla birlikte Yasanın ilk halinde 18. maddedeki ihale usulleri arasında “doğrudan temin” de sayılmıştır. Ancak 4964 sayılı Kanun<sup>21</sup>'un 12. maddesiyle “doğrudan temin” ihale usulleri arasından çıkarılmıştır. “Doğrudan temin”'in ihale usulleri arasından çıkarılmasının sebebi 4964 sayılı Kanun'un gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır: “Madde ile **esasen bir ihale usulü olmayan “doğrudan temin” ihale usulleri arasından çıkarılmakta ve buna ilişkin esas ve usuller Kanunun 22 nci maddesinde düzenlenmektedir.**”

Gerçekten de “doğrudan temin” usulü, idarelerin küçük çaplı ihtiyaçlarını diğer ihale usullerine tabi olmadan basit biçimde karşılaması için getirilmiş bir usuldür. Bununla birlikte, Kanunun ilk düzenlenme şeklinde çok cüzi alımlarda dahi sözleşme yapılması, Kanunun 10 uncu maddesindeki yeterlik şartlarının aranması, Kuruma sözleşme bedelinin onbinde beşi oranında pay yatırılması gibi zorunluluklardan dolayı, uygulamada istenilen kolaylık sağlanamamış, bu sebeple bu yöntemden yeterince faydalanılamamıştır. Dolayısıyla, 4964 Kanun<sup>22</sup>'la yapılan değişiklikle doğrudan temin usulüne göre yapılacak mal ve hizmet alımlarında, ihale komisyonu kurma ve 10 uncu maddede sayılan yeterlik kurallarını arama zorunluluğu kaldırılmış, ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılarak ihtiyaçlar temin edilmesi öngörülmüştür.

Bununla birlikte, 2004 Yılı Kamu İhale Genel Tebliği<sup>23</sup>'nde ise şu açıklamalara yer verilmiştir: “Söz konusu hükümler uyarınca anılan maddede belirtilen nitelikteki ihtiyaçların karşılanmasında kolaylık sağlanması amaçlanmış olmakla birlikte, ihtiyacın niteliğine göre, ilan yapılması, teminat alınması, ihale komisyonu kurulması, isteklilerde belirli yeterlilik kriterlerinin aranması ile şartname ve sözleşme düzenlenmesi gibi hususlar idarenin takdirindedir.”

*Bu madde kapsamında alımı yapılacak malın teslimi veya hizmetin ya da yapım işinin belli bir süreyi gerektirmesi durumunda alımın bir sözleşmeye bağlanması zorunlu olup bir defada yapılacak alımlarda sözleşme yapılması idarenin takdirindedir.” (Tebliğin X/A bölümü)* Görüldüğü üzere Tebliğde doğrudan temin ile ilgili bir takım prosedürler ilgili idarenin takdirine bırakılmıştır. Diğer bir deyişle ihaleyi yapacak idare isterse bu tür alımlarda ihale prosedürlerini uygulayabilecektir.

Gerçekten de 4734 sayılı Kanunun 22 nci maddesinde düzenlenen “doğrudan temin” uygulaması esas itibarıyla bir ihale yöntemi değildir. Bununla birlikte 2004 Yılı Kamu İhale Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar “doğrudan temin” suretiyle yapılan mal ve hizmet alımlarının ihale kararı damga vergisine tabi tutulup tutulmayacağı hususunda tartışmalara neden olmuştur. Nitekim Maliye İdaresi 44 seri nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği<sup>24</sup>'nin 5 numaralı bölümünde konuya ilişkin şu belirlemeyi yapmıştır : “.... idarelerin 4734 sayılı Kanunun 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 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 aranılmayacağı tabiidir.”

Buna göre, KİK'nun 18 inci maddesinde belirtilen ihale usulleri arasında yer almayan doğrudan temin suretiyle alımlarda, kurumun yetkili organlarınca verilen ihale kararları varsa binde 4,5 oranında ihale damga vergisi uygulanacaktır, Komisyon kurulmadığı ve ihale kararı alınmadığı durumda ise ihale damga vergisine gerek bulunmamaktadır. Düzenlenmesi zorunlu olmamakla birlikte, düzenlenmiş olan sözleşmeler ise binde 7,5 oranında damga vergisine tabidir.

<sup>21</sup> 15.08.2003 tarih ve 25200 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>22</sup> 15.08.2003 tarih ve 25200 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>23</sup> 08.06.2004 tarih ve 25486 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>24</sup> 16.04.2005 tarih ve 25788 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

**8. SONUÇ :**

İhale kararlarına ilişkin damga vergisi uygulaması tüm yönleri ile yukarıda anlatılmış, uygulamada karşılaşılan aksaklıklar üzerinde durulmuş ve bir takım tereddütlü hususlar hakkında görüşlerimize yer verilmiştir.

Burada bir kez daha vurgulamak isteriz ki, ihale kararlarına ilişkin damga vergisi, aynı işlemde iki defa (hem ihale hem sözleşme aşamasında) vergi alınmasına neden olan bir uygulamadır. Nitekim, 5766 sayılı Kanunla 06.06.2008 tarihinden itibaren, özel sektör şirketlerinin ihale kararları damga vergisinin kapsamından çıkarılmıştır. Halen sadece resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların ihale kararları damga vergisine tabi tutulmaktadır. Oysa ihale kararlarına ilişkin damga vergisini özel sektör şirketlerinin ihale kararlarından kaldıran gerekçeler kamu kesimi için de aynen geçerlidir.

Kanaatimizce, yapılacak bir düzenlemeyle kamu kesimi ihale kararlarına ilişkin damga vergisi uygulamasına da son verilmelidir. Nitekim kamu kesiminde yapılan ihalelerde uygulanan bu damga vergisi, müteahhit şirket tarafından ihale bedeline ilave edilmekte ve fiyat mekanizması yoluyla tekrar kamunun tasarrufundan çıkmaktadır. Müteahhit firmanın tüm masraflarını bu arada ödeyeceği vergileri dikkate almadan bir fiyat vermesi zaten beklenemez. Bu nedenle ihale kararlarına ilişkin damga vergisinin net katkısı sıfırdır. Tabiri yerinde ise, bir cebe girip diğer cepten çıkmaktan öteye bir anlam ifade etmemektedir. Netice olarak gereksiz yere formalite yaratan bu vergilemeye bir an önce son verilmesi isabetli olacaktır.