

İhale devri için düzenlenen sözleşmeye ilişkin olarak damga vergisi salınması ve gecikme faizi hesaplanması

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
YEDİNCİ DAİRE	2001	1186	2000	3361	09/04/2001

KARAR METNİ

İHALE MAKAMI DIŞINDA İŞİ ALAN FİRMALARIN KENDİ ARALARINDA İMZALADIKLARI DEVİR SÖZLEŞMESİNE İSTİSNA TANINAMAYACAĞI HK.<

Temyiz İsteminde Bulunan: ... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf : ... Anonim Şirketi

Vekili : Av. ...

İstemın Özeti : Davacı Şirketçe üstlenilen yapım işinin ... Adi Ortaklığına devri için düzenlenen sözleşmeye ilişkin olarak damga vergisi salınması ve gecikme faizi hesaplanması yolunda tesis edilen işlemi; yabancı para ile finanse edilen kamu yatırımlarının döviz kazandırıcı faaliyet olduğu hususunda taraflar arasında ithalat bulunmadığı; olayda, davacıya, üstlendiği iş dolayısıyla verilen vergi, resim ve harç istisnası belgesine, adi ortaklığı oluşturan diğer şirketlerce üstlenilen aynı nitelikteki yapım işlerinin de işlenmesi suretiyle istisna belgesinin kapsamı genişletildiğinden, söz konusu devir sözleşmesine de istisna tanınması icap ettiği; diğer yandan, 3505 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesinde öngörülen amaca uygun aynı nitelikteki işlerin birleştirilmesi için yapılan sözleşmenin bu yönüyle de damga vergisi istisnası kapsamında bulunduğu gerekçesiyle iptal eden ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının; devir sözleşmesinin döviz kazandırıcı faaliyetler kapsamında değerlendirilemeyeceği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: İstemın reddi gerektiği yolundadır.

Tetkik Hakimi Kurtuluş Beyribey'in Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanunun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerektiği düşünülmektedir. Danıştay Savcısı Bilgin Arısan'ın Düşüncesi: Karayolları Genel Müdürlüğü tarafından ihaleye çıkartılan ve dış kredi ile finanse edilen Gaziantep Şanlı Urfa otoyolu inşaatının Gaziantep Çevre Yolu bölümünü almış olan davacı şirketin bu inşaatı başka iki anonim şirketle birlikte kurduğu bir adi şirkete devretmesi sebebiyle düzenlenen devir sözleşmesi için ihtirazi kayıtla ödenen damga vergisi ve gecikme faizinin iadesi talebi ile açılan davayı kabul ederek dava konusu damga vergisi ve gecikme faizinin iadesine karar veren ... Vergi Mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması talep edilmektedir. 3505 sayılı Kanunun 4369 sayılı Kanunla değişik 2'nci maddesi b fıkrasında, ihracat teşvik belgesine bağlanan döviz kazandırıcı faaliyetlerle, bu belgeler kapsamındaki ithalat işlemleri ve bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtların 31.12.2003 tarihine kadar 488 sayılı Kanuna göre damga vergisinden ve 492 sayılı Kanuna göre harçlardan istisna edileceği hükme bağlanmıştır. Kanunun bu hükmünün uygulanması ile ilgili olarak 27.12.1998 tarihli Resmi Gazete'de neşredilen İhracat ve Yatırımlarda Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulanması Hakkında 4 Seri Nolu Tebliğin 4.4.1.15'inci maddesinde "Uluslararası ihaleye çıkartılan kamu projeleri, yurt dışı müteahhitlik, müşavirlik ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri" işlemleri döviz kazandırıcı faaliyetler arasında sayılmıştır.

Bu durumda bahsi geçen muafiyet hükümleri ihaleyi yapan makam ile işi yapan müteahhit firma arasındaki işlemlere ilişkin bulunmaktadır. Kanundaki bu muafiyet hükmünü mevzuatta bir hüküm bulunmadığı halde müteahhit firma ile başka bir adi şirket arasındaki işlemlere de teşmil etmek imkanı bulunmamaktadır. Açıklanan sebeplerle temyiz edilen ... Vergi Mahkemesi kararı 3505 sayılı Kanunun 2'nci maddesi b fıkrası amir hükmü ile İhracat ve Yatırımlarda Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulanması Hakkında 4 seri Nolu Tebliğin 4.4.1.15 inci maddesi amir hükmüne aykırı olduğundan temyiz talebinin kabulü ile ... Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerekeceği düşünülmüştür.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü:

Dosyanın incelenmesinden, Karayolları Genel Müdürlüğünce ihaleye çıkarılan ve yabancı para ile finanse edilen "Ankara-Pozantı Otoyolu Eminlik- Çiftelhan kesimi yapımı işi"nin davacı şirketçe; "Gaziantep-Şanlıurfa Otoyolu Gaziantep Çevre Yolu kesimi yapımı işi"nin ... Anonim Şirketince, "Gaziantep-Şanlıurfa Otoyolu Gaziantep çevre yolu Birecik-Suruç kesimi yapımı işi"nin de ... Şirketince üstlenildiği; her üç şirkete, üstlenilen yapım işleri döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında değerlendirilerek ayrı ayrı vergi, resim ve harç istisnası belgesi verildiği, daha sonra, adı geçen şirketlerce oluşturulan ... Adi Ortaklığı ile davacı şirket arasında (ihale makamının katılımı olmaksızın), üstlenilen yapım işinin adi ortaklığa devri konusunda sözleşme düzenlendiği; bu aşamada Ankara Defterdarlığından alınan görüş doğrultusunda sözleşmeye ilişkin damga vergisinin adi ortaklığa isabet eden kısmının ödendiği, davacı şirkete isabet eden kısmı için istisna bildiriminde bulunulduğu; daha sonra Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünce, düzenlenen devir sözleşmelerinin 3505 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesi kapsamında bulunmaması nedeniyle istisna tanınamayacağına bildirilmesi üzerine, istisna tutulan damga vergisi tutarının davacıdan istenildiği anlaşılmaktadır. 3505 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesinde, teşvik belgesine bağlanan döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili işlemlerin ve bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtların damga vergisi ve harçlardan istisna olduğu hükme bağlanmış; kanunun verdiği yetkiye istinaden yayımlanan İhracat ve Yatırımlarda Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulanması Hakkında 4 Seri Nolu Tebliğin 4.1.1 bölümünde, yatırım programında yer alan kamu yatırımlarından yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların bu faaliyetleri döviz kazandırıcı faaliyet olarak kabul edilmiş; 4.2.8. bölümünde de, döviz kazandırıcı faaliyetlerde, belgeye bağlı olarak uygulanan damga vergisi ve harç istisnasının; belge sahibi yatırımcı, ihracatçı veya üstlenicinin, belge kapsamındaki iş nedeniyle ihale makamı dışında kalan ve belge sahibi olmayan diğer kişi ve kuruluşlarla yapacağı işlemlere uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Olayda, devir sözleşmesinin diğer tarafını oluşturan adi ortaklığın, bu işle ilgili vergi, resim ve harç istisnası belgesine sahip olmadığı ve davacıya ait belgede de üstlenilen işin kurulacak adi ortaklığa devredileceğine ilişkin özel bir şart bulunmadığı anlaşılmakla, ihale makamı dışında kalan adi ortaklıkla akdedilen devir sözleşmesine yukarıda anılan hükümler uyarınca damga vergisi istisnası tanınmasına olanak bulunmadığından, aksi yolda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulünü, mahkeme kararının bozulmasına, bozma kararı üzerine mahkemece yeniden verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 9.4.2001 gününde esasta oybirliği, gerekçe de oyçokluğu ile karar verildi.

AYRIŞIK OY

10.12.1998 gün ve 20015 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3505 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesinin (c) fıkrasında, damga vergisi istisnası, döviz kazandırma taahhüdünde bulunulan ve yatırım kredileri ile bu belge kapsamındaki şirket kuruluşu ve sermaye artırımı işlemleri ve bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlara tanınmıştır. Görüldüğü üzere; yatırım kredileri ile ilgili olarak yasa metninde öngörülen damga vergisi istisnasından yararlanılabilmesi için, iki koşul aranmaktadır. Bu koşullardan ilki, yatırımın teşvik belgesine bağlanması; ikincisi ise, döviz kazandırma taahhüdünde bulunulmasıdır. Olayda, bu iki koşul da, gerçekleşmiş değildir.

Her ne kadar, anılan maddenin son fıkrasında verilen yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan 2 seri nolu Tebliğ'de yabancı para ile finanse edilen kamu yatırımlarının yapımını üstlenen firmaların hizmet ve faaliyetlerinin döviz kazandırıcı olduğu; bunların ihalelere iştirak etmeleri için düzenlenen geçici teminat mektupları, ihale kararları ve kat'i teminat mektuplarında ve bunlara ilişkin işlemlerde, bu işlemlerle ilgili olduklarının tevsiki kaydıyla teşvik belgesi aranmayacağı düzenlemesi getirilmişse de; bu düzenleme, kanunun yukarıda açıklanan düzenlemesine aykırı olduğundan, kanun çerçevesinde yapılacak uygulama usul ve esaslarını düzenlemek üzere verilen anılan yetkiye dayanılarak yapılabilecek nitelikte değildir. Kanunun vermemiş olduğu yetkiye dayanılarak yapılan söz konusu düzenleme, "Verginin kanuniliği ilkesi"ne de aykırıdır. Kanuna açık aykırılık taşıyan Tebliğ hükmünün bir idari işleme ve bu işlem dolayısıyla kurulacak yargıya dayanak alınması olanaklı bulunmamaktadır.

Bu nedenle, aksi yoldaki temyize konu kararın bu gerekçe ile bozulması gerektiği oyu ile kararın gerekçesine karşıyım.

BS/ŞGK