

Yapım işlerinde ilave iş artışları ve damga vergisi kesintisi

1. İŞ ARTIŞI

Kamu İhale Kanunu'na tabi olan idarelerin yapım işlerine ilişkin düzenlenen sözleşmeleri, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu hükümlerine tabidir. 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 7 nci maddesi hükmü uyarınca düzenlenen sözleşmelerde; sözleşme bedeli ve süresi ile sözleşmenin türünün yanı sıra mücbir sebepler ve süre uzatımı verilebilme şartları, sözleşme kapsamında yaptırılacak iş artışları ile iş eksilişi durumunda karşılıklı yükümlülüklerin belirtilmesi gerekmektedir. Sözleşmede öngörülen bedelin üzerinde iş yaptırılmasının zorunlu olması halinde iş artışı söz konusu olmaktadır. Sözleşme kapsamında ilave iş yaptırılması için bazı şartların varlığı gerekmektedir. 4735 sayılı kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "Sözleşme kapsamında yaptırılabilir ilave işler, iş eksilişi ve işin tasfiyesi" başlıklı 24 üncü maddesine göre; yapım sözleşmelerinde, öngörülemeyen durumlar nedeniyle bir iş artışının zorunlu olması halinde, artışa konu olan iş;

1. a) Sözleşmeye esas proje içinde kalması,
2. b) İdareyi külfete sokmaksızın asıl işten ayrılmasının teknik veya ekonomik olarak mümkün olmaması, Şartlarıyla, anahtar teslimi götürü bedel ihale edilen yapım işlerinde sözleşme bedelinin %10'una, birim fiyat teklif almak suretiyle ihale edilen mal ve hizmet alımlarıyla yapım işleri sözleşmelerinde ise %20'sine kadar oran dahilinde, süre hariç sözleşme ve ihale dokümanındaki hükümler çerçevesinde aynı yükleniciye yaptırılabilir. Birim fiyat sözleşme ile yürütülen yapım işlerinde, Bakanlar Kurulu bu oranı sözleşme bazında %40'a kadar artırmaya yetkilidir.

Kamu İhale Kanuna tabi olan idareler, 4735 sayılı Kanunun 24

üncü maddesi ile Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 22 ve devamı maddeleri uyarınca anahtar teslimi götürü bedel sözleşmelerde sözleşme bedelinin % 10'una kadar, birim fiyatlı sözleşmelerde sözleşme bedelinin % 20'sine kadar oranlar dahilinde idarece iş artışı yapılabilecektir.

III. İŞ ARTIŞLARINDA DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ Damga Vergisi kesintisi 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. Damga Vergisi Kanuna göre; bu Kanun'a ekli bulunan (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisine tabidir. Damga Vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde vergiye tabi kâğıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kâğıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisine tabi olacağı açıklanmış, 14. maddesinin ikinci fıkrasında da belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktarın aynı nispette vergiye tabi olacağı hükme bağlanmıştır. Yukarıdaki Damga Vergisi Kanunu hükümleri bir arada değerlendirildiğinde; yapım işlerine ait sözleşmelerde bir artış olduğunda, ilave işin yükleniciye yaptırılması için alınan olur, sözleşme miktarını artıran bir ek kâğıt mahiyetinde olduğundan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 sayılı tablonun (I-1 a) bendine göre Damga Vergisine tabidir. İlave işin yaptırılması ihale niteliğinde olmadığından ve yeni bir ihale kararı gerektirmediğinden ayrıca karar pulu alınmaması gerekmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı'nın B.07,1.GİB.04.99.16.02/2-Muk-374 sayılı 24.11.2008 tarihli özelgesinde "...Dairesi Başkanlığı ile Şirketiniz arasında yapılan Mal Alım İhalelerine İlişkin Sözleşmenin 30'uncu maddesinde; "İdare ve yüklenici tarafından sözleşmenin imzalanması aşamasında objektif olarak öngörülemeyen durumlar nedeniyle bir iş artışının zorunlu olması halinde, artışa konu olan işi; Sözleşmeye konu alım içinde kalması ve İdareyi külfete sokmaksızın asıl işten ayrılmasının teknik veya ekonomik olarak mümkün olmaması şartlarıyla sözleşme bedelinin %20'sine kadar olan dahilinde, süre hariç sözleşme ve ihale dokümanındaki hükümler çerçevesinde yükleniciye yaptırmaya idare yetkilidir. ..." denilmektedir. Buna göre, mevcut sözleşme hükümlerine göre gerçekleşecek olan %20 oranındaki iş artışı ile ilgili olarak

bir ihale kararı, ihale kararı yerine geçecek bir olur ya da onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kâğıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerh veya sözleşme düzenlenmemek şartıyla sadece, mevcut sözleşme hükümlerine göre iş artışının yapılması durumunda iş artışı için damga vergisi hesaplanmaması gerekmektedir. " denilmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış olan bu özalgede her ne kadar mevcut sözleşme hükümlerine göre iş artışının yapılması durumunda iş artışı için damga vergisi hesaplanmaması gerekmektedir denilmekte ise de; paragrafın tamamının yorumlanmasından "mevcut sözleşme hükümlerine göre gerçekleşecek olan %20 oranındaki iş artışı ile ilgili olarak bir ihale kararı, ihale kararı yerine geçecek bir olur ya da onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kâğıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerh veya sözleşme düzenlenmemek şartıyla"denildiğinden burada kastedilenin İhale karar Pulu olduğu anlaşılmaktadır. Konu ile ilgili olarak Danıştay 7. Dairesi'nin 11.04.2002 tarih ve E. 2011/4529 sayılı Kararı aynen aşağıda yer almaktadır: **"...Müdürlüğünce 13.07.2000 tarihinde ihaleye çıkarılan dekapaj işi için 20.8.1997 tarihinde sözleşme imzaladığı, sözleşmenin 18. maddesi uyarınca 600.000 m³ dekapaj işinin de davacı Şirketçe yapılmasının ... Kurumu Yönetim Kurulunun 23.2.2001 günlü kararı ile uygun görülmesi üzerine, artırılan iş miktarı nedeniyle, davalı idarece, hesaplanan damga vergisinin, istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edildiği; bu işlemin iptali istemiyle dava açılırken, damga vergisinin tahsil tarihinden itibaren yasal faize hükmedilmesinin de istenildiği; Mahkemece, damga vergisi tahsiline ilişkin işlemin iptali ile 27.06.2001 gününden, düzeltme fişinin davacıya tebliğ edileceği tarihe kadar geçecek süre için faiz ödenmesine karar verildiği anlaşılmıştır. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde;bu Kanuna ekli (1)sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanundaki kâğıtlar teriminin yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade ettiğİ; 2. maddesinde, vergiye tabi kâğıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve**

şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisine tabi olduğu; 14. maddesinde ise, belli parayı ihtiva eden mukavelenamaların değiştirilmeleri halinde artan miktar üzerinden aynı nispette vergi alınacağı hükme bağlanmıştır. Olayda; 20.08.1997 tarihli sözleşmenin 18. maddesinde yer alan düzenleme uyarınca iş miktarının artırılması, ihale kararını değiştiren bir husus olmadığından, yeni bir ihale kararı alınmadığı sürece, bu artıştan dolayı, ihale kararı üzerinden vergi alınmayacağı sonucuna varıldığından, mahkeme kararının, buna ilişkin hüküm fıkrasında isabetsizlik görülmemiştir. Öte yandan; ... Kurumu Yönetim Kurulu'nun 23.02.2001 günlü oluru, 20.08.1997 tarihli sözleşmede yer alan 5.000.000 m³ iş miktarını, 5.600.000 m³olarak değiştirmiş olup; bu değişikliğin, Damga Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi uyarınca vergilendirilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığından, mahkeme kararının buna ilişkin hüküm fıkrası yerinde görülmemiştir. Ayrıca; vergi mahkemesi kararında hükmedilen yasal faizin dayanağı olarak gösterilen Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine 4369 sayılı Yasayla eklenen fıkra da yer alan "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 aylı 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. madde hükümlerine göre ret ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir." hükmü uyarınca faize hükmedilebilmesi için, ya idarece resen düzeltme yapılması veya mükellefler tarafından, vergi hatasının düzeltilmesi için idareye bir başvuruda bulunmuş, ancak idarece düzeltilme yapılmamış olması gerekmektedir. Olayda ise, bu tür bir başvuru söz konusu olmadığından, bu hükmün uygulanması imkanı bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kısmen kabulüne; mahkeme kararının, dava konusu işlemin ihale kararına ilişkin kısmını iptal eden hüküm fıkrasının onanmasına; iş artışına ilişkin kısmını iptal eden hüküm fıkrası ile faize ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına; bozma kararı üzerine mahkemece yeniden verilecek kararla

birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 11.04.2002 gününde vergi aslı yönünden oybirliği; yasal faiz yönünden ise oyçokluğu ile karar verildi." Bu karar uyarınca, iş miktarının artırılması ihale kararını değiştiren bir husus olmadığından yeni bir ihale kararı alınmadığı sürece bu artıştan dolayı ihale kararı üzerinden damga vergisi alınamayacağı; ancak Damga Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi uyarınca vergilendirilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı yönündedir. **IV- SONUÇ** Yapım işlerine ait sözleşmelerde bir artış olduğunda, ilave işin yükleniciye yaptırılması için alınan olur, sözleşme miktarını artıran bir ek kağıt mahiyetinde olduğundan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 sayılı tablonun (I-1 a) bendine göre damga vergisine tabidir. İlave işin yaptırılması ihale niteliğinde olmadığından ve yeni bir ihale kararı gerektirmediğinden ayrıca karar pulu alınmaması gerekmektedir.]]>