

Esas Sayısı : 2017/173

Karar Sayısı : 2017/159

“Mahkememizin E:2016/1316 sayılı dosyası üzerinden yürütülen davada, davacı şirketler tarafından oluşturulan ortak girişimin yüklenicisi olduğu, 2016 yılında Ücretsiz Ders Kitabı Temini ve Dağıtım Projesi İşine ait ihale kararı ve sözleşmeye ilişkin olarak 29.06.2016 ve 11.07.2016 tarihlerinde tahsil edilen toplam 449.998,21-TL damga vergisinin, yüklenilen işin döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında damga vergisinden istisna edildiği ileri sürülerek iadesi istemiyle açılan davada, uygulanması gereken 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2. maddesinin değiştirilmesine dair 6728 sayılı Kanun'un yürürlük maddesi olan 76. maddesinin (c) ve (g) bendi hükümlerinin her ikisi bir arada değerlendirildiğinde, aleyhe olan kanun hükmünün geriye yürür şekilde uygulanmasının kabul edilmesi nedeniyle (c) bendi hükmünün Anayasaya aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

Dava konusu uygulamanın dayanağı olan 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun olay tarihinde yürürlükte olan Ek 2. maddesi, 6728 sayılı Kanun ile değiştirilmiş son hâli ve itiraz konusu 6728 sayılı Kanun'un 76. maddesine aşağıda yer verilmiştir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu:

Ek Madde 2 – (Ek: 25/12/2003 - 5035/28md.) (Olay tarihinde yürürlükte olan şekli)

Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.

Döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan damga vergisi, mükelleflerden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınır.

Yukarıda belirtilen hususlarda damga vergisi istisnası uygulamak suretiyle işlem yapan kuruluşlar, istisnaya konu işlemin mahiyeti ile alınmayan vergi tutarını, işlemin yapıldığı tarihi takip eden otuz gün içinde ilgililerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmediğinin tespit edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde, bu durumu vergi dairesine bildirmeyen kuruluşlar damga vergisi, ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumludurlar.

Bu maddenin uygulanması bakımından döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edilir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu: (Halen yürürlükte olan şekli)

Ek Madde 2 – (Ek: 25/12/2003 - 5035/28 md.; Değişik: 15/7/2016-6728/27 md.)

1. İhracat ve ihracata ilişkin olduğunun tevsiki kaydıyla aşağıda sayılan işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar (gümrük idarelerine verilen beyannameler dâhil) damga vergisinden müstesnadır.

a) İhracat karşılığı yapılacak ödemeler (ihracatın finansmanında kullanıldığının tevsiki kaydıyla prefinansman, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu çerçevesinde yapılan ödemelere

Esas Sayısı : 2017/173

Karar Sayısı : 2017/159

ilişkin taahhütnameler ile temliknameler ve Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dâhil).

b) İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temlik.

c) İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar.

ç) Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması.

d) Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı.

e) 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 131 inci maddesine istinaden ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj malzemesi ithali ile kati ihraç edilen mallara ait ambalaj malzemesinin geçici ihracı ve ithali.

f) Dahilde işleme izni kapsamında iznin geçerli olduğu süre içerisinde yapılan ithalat.

g) Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında belgenin geçerli olduğu süre içerisinde yapılan ithalat veya yurt içi alımlar.

ğ) Gerçekleştirilen mamul ürün ihracatı karşılığı olarak bu ürünlerin üretiminde kullanılan girdilerin Toprak Mahsulleri Ofisinden veya Şeker Kurumunca tespit edilen şeker fabrikalarından alımı.

2. Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesine bağlanan aşağıda sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler nedeniyle, belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla, düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.

a) Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen ana yüklenici firmaların (alt yükleniciler hariç);

i) Tam mükellef olması hâlinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapacakları teslim, hizmet ve faaliyetler ile tam mükellef imalatçı firmaların, bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üreterek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimleri,

ii) Dar mükellef olması hâlinde, söz konusu firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten tam mükellef imalatçı firmaların (iş taahhüt eden firmalar dâhil) yapacakları satış ve teslimleri,

iii) Tam ve dar mükellef firmaların ortaklığı hâlinde, tam mükellef firmaya kendi faaliyeti oranında, diğer firmaya ise (ii) alt bendi çerçevesinde tam mükellef firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

iv) Yukarıda belirtilen (i), (ii) ve (iii) alt bentleri çerçevesinde proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara proje süresince yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik ve benzeri hizmet satışları.

b) i) Savunma Sanayii Müsteşarlığınca onaylanan savunma, güvenlik veya istihbarat alanları ile ilişkili projeleri üstlenmiş tam mükellef imalatçı firmalar ile savunma, güvenlik veya istihbarat alanlarında yapılacak araştırma ve geliştirme projelerini üstlenen tam mükellef imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimler ile bu satış ve teslimler sonrası doğan bakım ve onarım hizmetleri,

ii) Savunma Sanayii Müsteşarlığınca savunma, güvenlik veya istihbarat alanları açısından önem arz ettiği belirtilen savunma, güvenlik ve istihbarata yönelik her türlü platform, sistem, yazılım, araç ve gereçlerini üreten tam mükellef imalatçı firmalar ile savunma, güvenlik veya istihbarat alanlarında yapılacak araştırma ve geliştirme projelerini üstlenen tam mükellef imalatçı firmaların ülkenin savunma, güvenlik veya istihbaratı ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına yapacakları satış ve teslimler ile bu satış ve teslimler sonrası doğan bakım ve onarım hizmetleri,

iii) Bu bendin (i) ve (ii) alt bentlerinde belirtilen firmalara, tam mükellef imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

iv) Bu bendin (i) ve (ii) alt bentlerinde belirtilen işleri yüklenen firmanın dar mükellef firma olması hâlinde, tam mükellef imalatçı firmaların bu firmaya üreterek yapacakları satış ve teslimleri.

c) Tam mükellef imalatçı firmaların, Ekonomi Bakanlığınca belirlenen yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek yapacakları satış ve teslimleri.

ç) Tam mükellef imalatçı firmaların, Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında monte edilmemiş haldeki aksam ve parçaları ithal edebilecek firmalara, ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri.

d) Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen tam mükellef firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri.

e) Kamu kurum ve kuruluşları tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi veya yurt dışı (...) (1) taşıma işlerini yüklenen tam mükellef firmaların bu faaliyetleri.(1)

f) Uluslararası yük ve yolcu taşımacılığından döviz olarak kazanılan bedellerin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri.(2)

g) Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri.

ğ) Yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dâhil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına ülkemizde bulundukları sürede, döviz karşılığı verilecek sağlık hizmetleri.

h) Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları.

ı) Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmalar adına gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetiyle, dış sefere çıkan Türk ve yabancı bayraklı gemi,

Esas Sayısı : 2017/173

Karar Sayısı : 2017/159

uçak veya tırların bakımı ve onarımı, yenileme ve dönüşüm ile bakım, onarım, yenileme ve dönüşüm kapsamında gerçekleştirilen mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları.

i) Tam mükellef firmalarca, ihraç ürünlerimizin pazarlanması amacıyla yurt dışında mağaza açılması veya işletilmesi.

j) Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rödövens karşılığında maden çıkarımı ve işletmesiyle ilgili üretim faaliyetleri.

k) Yurt içinde yerleşik haber ajanslarınca, yurt dışındaki yayın organlarına görüntülü veya görüntüsüz haber satışları.

l) Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan ve Ekonomi Bakanlığı tarafından belirlenen yatırım malları, sınai mamuller ve yazılım hizmetlerine yönelik ihaleleri kazanan tam mükellef imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri.

m) İkili veya çok taraflı uluslararası anlaşma hükümlerine göre yurt içinde bulunan yabancı kuruluşların yurt dışından getirme imkanına sahip bulundukları sınai mamulleri teslim eden tam mükellef imalatçı firmalar ile uluslararası kuruluşlar, yabancı ülke temsilcilikleri ve kuruluşlarına ait tesislerin yapımını ve onarımını üstlenen tam mükellef müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri.

n) İkili veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar kapsamında Türkiye’de gerçekleştirilen projeleri üstlenen kurum, kuruluş veya şirketler (bunlar tarafından yurt içinde projenin yürütülmesi amacıyla kurulan veya ortaklık gerçekleştirilen şirketler dâhil) tarafından proje kapsamında verilen yapım ve teslim işlerini yüklenen firmaların (alt yükleniciler hariç); (3)

(1) 18/1/2017 tarihli ve 6770 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle bu bentte yer alan “münhasıran yük” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

(2) 18/1/2017 tarihli ve 6770 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle bu bentte yer alan “yük taşımacılığından döviz olarak kazanılan navlun bedellerinin” ibaresi “yük ve yolcu taşımacılığından döviz olarak kazanılan bedellerin” şeklinde değiştirilmiştir.

(3) 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanunun 76 ncı maddesiyle, bu bendin hükümlerinin 6728 sayılı Kanunun yayımı tarihi olan 9/8/2016’dan sonra yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.

i) Tam mükellef olması halinde, bunların yapacakları teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

ii) Tam ve dar mükellef firmaların ortaklığı şeklinde olması hâlinde, tam mükellef firmanın ortaklığı oranında gerçekleştireceği teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimleri.

o) Kamu özel iş birliği kapsamında tesis yapımı ve yenilenmesi işlerini üstlenen tam mükellef firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri. (1)

Esas Sayısı : 2017/173

Karar Sayısı : 2017/159

3. Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi almak amacıyla proje formu ekinde verilecek taahhütnameler ile bu maddenin (2) numaralı fıkrasının (a), (b), (d), (e), (g), (j), (l) ve (o) bentlerinde sayılan işlem ve faaliyetlere ilişkin sözleşme safhasından önceki teminatlar ve ihale kararlarına belge aranmaksızın resen damga vergisi istisnası uygulanır.

Belge sahibi firmaların belge konusu işe ilişkin mal, malzeme veya hizmet temin ettiği kişi ve kurumlarla yapacağı işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlara damga vergisi istisnası uygulanması için, her iki işlem tarafının da o işle ilgili olarak düzenlenmiş belgeye sahip olması şarttır.

4. Bu maddenin uygulamasında;

Uluslararası ihale: Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi,

Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi: Döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik etmek amacıyla damga vergisi istisnası uygulanabilmesi için alınması ve ibraz edilmesi gereken, vergiye tabi kâğıdın düzenlendiği tarihte geçerli Ekonomi Bakanlığınca düzenlenen belgeyi,

ifade eder.

Bu maddede geçen tam ve dar mükellefiyetin kapsamı Gelir Vergisi Kanununa ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre tayin ve tespit edilir.

5. Bu maddede sayılan işlem veya faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi hâlinde, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan damga vergisi, mükelleflerden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınır.

Bu madde kapsamında, damga vergisi istisnası uygulamak suretiyle işlem yapan kuruluşlar, istisnaya konu işlemin mahiyeti ile alınmayan vergi tutarını, işlemin yapıldığı tarihi takip eden otuz gün içinde ilgililerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Bu maddede sayılan işlem veya faaliyetlerin gerçekleşmediğinin tespit edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde, bu durumu vergi dairesine bildirmeyen kuruluşlar damga vergisi, ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumludurlar.

6. Bu maddenin uygulanması bakımından; birinci ve ikinci fıkralarda yer alan döviz kazandırıcı faaliyetlere ilave olarak döviz kazandırıcı diğer faaliyetleri, belge kapsamında istisna uygulanacak işlem ve faaliyetlerin aşamaları ile diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Ekonomi Bakanlığı birlikte yetkilidir.

(1) 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanunun 76 ncı maddesiyle, bu bendin hükümlerinin 6728 sayılı Kanunun yayımı tarihi olan 9/8/2016'dan sonra yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.

Esas Sayısı : 2017/173

Karar Sayısı : 2017/159

6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

MADDE 76- Bu Kanunun;

a) 12 nci maddesi yayımını izleyen ayın başında,

b) 13 üncü, 39 uncu ve 40 ıncı maddeleri 1/1/2017 tarihinde,

c) 27 nci maddesiyle 488 sayılı Kanunun değiştirilen ek 2 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (n) ve (o) bendi hükümleri, bu Kanunun yayımı tarihinden sonra yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

ç) 35 inci maddesiyle 492 sayılı Kanunun değiştirilen ek 1 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (n) ve (o) bendi hükümleri, bu Kanunun yayımı tarihinden sonra yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

d) 43 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendiyle yapılan düzenlemenin birinci paragrafı ile 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendi 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

e) 51 inci maddesiyle 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesine eklenen (n) bendi 1/1/2018 tarihinde,

f) 62 nci maddesi 31/12/2017 tarihinde,

g) Diğer hükümleri yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Dava konusu uyuşmazlığa ilişkin mevzuatın tarihsel gelişimine aşağıda kısaca yer verilmiştir. Buna göre:

Yatırımlarda ve döviz kazandırıcı faaliyetlerde damga vergisi ve harç istisnası uygulaması mevzuatımıza 10.12.1988 tarihli ve 3505 sayılı Kanun'un Geçici 2. maddesi ile girmiştir. Bu düzenlemeye göre; ihracat veya döviz kazandırma taahhüdünde bulunan ve yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar için alınan yatırım kredileri ile bu belge kapsamındaki şirket kuruluşu ve sermaye artırımı, gayrimenkullerin ve irtifak haklarının aynı sermaye olarak konulması halinde bunların şirket adına tapuya tescili işlemleri ve bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar, 31.12.2003 tarihine kadar, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na göre damga vergisinden ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'na göre harçlardan istisna edilmiştir. 3505 sayılı Kanun'la öngörülen istisna için yasa koyucu; ilki, yatırımın teşvik belgesine bağlanması; ikincisi ise, döviz kazandırma taahhüdünde bulunulmuş olması şeklinde iki koşul aramıştır. Söz konusu uygulama 31.12.2003 tarihi ile sınırlandırılmış ise de, 5035 sayılı Kanunla 488 sayılı Kanun'a eklenen Ek 2. madde ve 492 sayılı Kanun'a eklenen Ek 1. maddeyle, 3505 sayılı Kanun'un Geçici 2. maddesinde öngörülen istisna uygulamasının devamı öngörülmüş ve bu husus 5035 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinin gerekçesinde açıkça ifade edilmiştir.

488 sayılı Kanun'un Ek 2. maddesinde, 15.07.2016 tarih ve 6728 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik öncesindeki şeklinde, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtların damga vergisinden müstesna olduğu belirtildikten sonra, döviz

kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğunun ve uygulamaya ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Maddenin verdiği yetkiye dayanarak, 27.02.2004 tarih ve 25386 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri nolu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ'in "3.2. Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetler" başlıklı bölümünün 3.2.1. maddesinde, yatırım programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların (yatırım programında yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların faaliyetleri döviz kazandırıcı faaliyetler arasında sayılırken, anılan maddede 05.12.2008 tarihli 27075 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4 seri nolu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ (Seri No:1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'le yapılan değişiklikle; Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların (Yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların faaliyetleri döviz kazandırıcı faaliyet sayılmış ve son olarak da, 21.03.2012 tarih ve 28240 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ (Seri No:1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'le, Kalkınma Bakanlığı'nca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların (yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların faaliyetleri döviz kazandırıcı faaliyet olarak kabul edilmiştir.

1 Seri Nolu Tebliğ'in "4. Uygulamaya İlişkin Esaslar" başlıklı bölümünün 4.1. maddesinde ise, Tebliğin 3.2. maddesinde belirtilen diğer döviz kazandırıcı faaliyetler ile 3.1.8. maddesinde belirtilen faaliyetler için uygulanacak damga vergisi ve harç istisnasının; ilgili kuruluşlarca, bu konuda düzenlenmiş bulunan "Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi" veya "Dahilde İşleme İzin Belgesi"nin ibrazı üzerine, maddede açıklanan usul ve esaslar çerçevesinde başka bir belge aranmaksızın re'sen uygulanacağı belirtilmiş olup, böylece tebliğ hükümleriyle, damga vergisi istisnasından yararlanmak için ilgili faaliyetin döviz kazandırıcı faaliyet olması ve "vergi resim harç istisnası belgesi" veya "dahilde işleme izin belgesi"nin ibrazı şartları öngörülmüştür.

Damga vergisinden muafiyet için gerekli olduğu iddia edilen her iki şart; 1 Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi Ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ ve bu Tebliğin değiştirilmesine ilişkin 4 ve 5 Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi Ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğler ile getirilmiştir. Ancak, bu genel tebliğlerin dayanağı ve damga vergisi istisnasının düzenlendiği 488 sayılı Kanun'un Ek 2. maddesinin 6728 sayılı Kanun değişikliği öncesindeki şeklinde, uluslararası ihaleleri kazanan yerli firmaların damga vergisi istisnası kapsamında olmaları yönünden bu şartların varlığı aranmamaktadır. Bu şekilde, söz konusu bu tebliğler ile kanunla verilen düzenleme yetkisi aşılmış olup, yasal düzenlemenin kapsamı daraltılmıştır. Kanuni düzenleme kapsamının bir genel tebliğ ile daraltılması ise kanunilik ilkesi ve normlar hiyerarşisine açıkça aykırıdır. Nitekim Danıştay'ın müstakar içtihatları ile de vurgulandığı üzere, söz konusu tebliğ hükmü dayanağı olan kanunlara ve hukuka açıkça aykırıdır. Aşağıda bir kısmı verilen Danıştay 9. Dairesinin 08.06.2015 tarih ve E:2014/ 4252, K:2015/6404 sayılı kararında da, idarenin genel tebliğe dayanarak davacı şirketi damga vergisinden muaf tutmamasının hukuka aykırı olduğu vurgulanmıştır:

“Oysa; 27.02.2004 tarih ve 25386 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 seri numaralı Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ ve 05.12.2008 tarih ve 27075 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4 seri numaralı Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ ile, yalnızca döviz kazandırıcı faaliyet türü belirlenmekle kalınmamış; ayrıca, döviz kazandırıcı faaliyetler için vergi istisnasının uygulanabilmesi için, söz konusu yatırımın, Devlet Planlama Müsteşarlığınca yayınlanan cari yıl yatırım programında yer alması gerektiği, bunun yanı sıra, ilgili kuruluşlarca, bu konuda düzenlenmiş bulunan vergi, resim ve harç istisnası belgesinin ibrazı üzerine re’sen uygulanacağı; söz konusu belgenin alınmasından önce veya belgenin geçerlilik süresinin dolmasından sonra belgeye bağlanan iş ile ilgili olarak yapılan işlemlere damga vergisi istisnası uygulanmayacağı yolunda düzenleme yapılmış olup; bu düzenleme kanunla verilen yetki aşılarak yapıldığından, hukuka aykırıdır.

Bu durumda, her ne kadar Vergi Mahkemesince, ihalenin, Devlet Planlama Müsteşarlığınca yayınlanan yatırım programında yer almadığı ve vergi, resim, harç istisna belgesinin ibraz edilmediğinden bahisle, söz konusu istisnadan yararlanamayacağı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş ise de; Kanunda öngörülme­yen bir takım kayıt ve koşulların Genel Tebliğler ile getirilmesi suretiyle kanuni bir hakkın kullanılmasının engellenmesi mümkün olmadığından, uyuşmazlığın Kanun hükümleri ile Tebliğlerde belirtilen döviz kazandırıcı faaliyet türleri çerçevesinde incelenerek karar verilmesi gerekirken, yazılı gerekçeyle davanın reddine karar veren vergi mahkemesi kararında yasal isabet bulunmamaktadır.”

Bilahare Danıştay kararında bahsi geçen durumun ilk derece yargı mercileri tarafından benimsenmesi ve istikrarlı bir şekilde uygulanması neticesinde, kanun koyucu tarafından 488 sayılı Kanun’un Ek 2. Maddesi, 15.07.2016 tarih ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 27. maddesiyle değiştirilerek, Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesine bağlanan ve maddede sayılan döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler nedeniyle, belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla, düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesna tutulmak suretiyle kanun hükmünün tebliğe uygun hale getirilmesi sağlanmış olup, anılan değişikliğin gerekçesinde de kanun koyucu; “Damga Vergisi Kanunu’nun Ek 2. maddesinin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan genel tebliğler çerçevesinde döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin damga vergisi istisnası uygulanmakta olup, yargıya intikal eden hususlarda yargı mercilerince, döviz kazandırıcı faaliyetlerin tebliğle sınırlandırılmayacağı ve istisna uygulanması için ‘Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi’ şartının getirilemeyeceği gerekçeleriyle, Kanun hükmünün uygulama usul ve esaslarına ilişkin genel tebliğlerdeki düzenlemelerin aksine karar vermeye başladığını ve bazı davalarda verilen kararların müstekar hale geldiğini; bu durumun, söz konusu istisna hükmünün kanun koyucunun amacına uygun uygulanamaması sonucunu doğurduğunu; yapılan düzenlemeyle, ihtilafların önlenmesini teminen ihracat ve diğer döviz kazandırıcı faaliyetler ile istisna uygulanmasının usul ve esaslarının kanun hükmüne alındığını” belirtmiştir.

Bu durumda 6728 sayılı Kanun’un 27. maddesi ile getirilen değişiklik öncesinde mahkemelerce kullanılan, “kanunda öngörülme­yen bir takım kayıt ve koşulların Genel Tebliğler ile getirilmesi suretiyle kanuni bir hakkın kullanılmasının engellenmesinin mümkün olmadığı” şeklindeki gerekçeye dayanılarak damga vergisinin iadesine karar verilmesinin önüne geçilmiştir.

Esas Sayısı : 2017/173

Karar Sayısı : 2017/159

Ancak aynı kanunun yürürlük maddesi ile söz konusu değişikliğin geriye yürürlüğü olarak uygulanması kabul edilmiştir. Aşağıda açıklanacağı üzere, söz konusu kanun değişikliğinin, ilgililerin aleyhine düzenlemeler içermesi nedeniyle geriye yürür şekilde uygulanması Anayasa'ya ve hukuka aykırıdır.

Nitekim kanunun yürürlük maddesi aynen şöyledir:

6728 SK (YÜRÜRLÜK MADDESİ)

MADDE 76 – Bu Kanunun;

....

c) 27 nci maddesiyle 488 sayılı Kanunun değiştirilen ek 2 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (n) ve (o) bendi hükümleri, bu Kanunun yayımı tarihinden sonra yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

....

g) Diğer hükümleri yayımı tarihinde,

yürürlüğe girer.

Bu maddeye göre 6728 sayılı Kanun'un 27. maddesiyle 488 sayılı Kanun'un değiştirilen ek 2. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (n) ve (o) bendi hükümleri, bu Kanunun yayımı tarihinden “sonra” yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

488 sayılı Kanun'un değiştirilen ek 2. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (n) ve (o) bendi hükümleri dışında kalan hükümleri ise yayımı tarihinde yürürlüğe girecektir. Ancak yürürlük maddesinde (n) ve (o) bendlerine ilişkin konulan bu Kanunun yayımı tarihinden “sonra” yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere ifadesinin mefhumu muhalifinden, (n) ve (o) bendi dışında kalan bendlerinin bu Kanunun yayımı tarihinden “önce” yapılan proje ve işlere de uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği sonucuna varılmaktadır ki, bu durum anayasaya ve hukuka aykırıdır.

Zira hukuka uygun olan durum, aleyhe düzenleme getiren bir kanun hükmünün yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi ve yayımı tarihinden sonra yapılan iş ve işlemlere uygulanmasıdır. Ancak, aynı kanun hükmünün değişik bendleri için, bir kısmının “yayımı tarihinden sonra yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği” belirtildiği halde, aleyhe düzenleme getiren diğer bendler için böyle bir ifadenin kullanılmaması halinde, buradan çıkarılması gereken sonuç, diğer bendlerin, “kanunun yayımı tarihinden önce yapılan proje ve işlere de uygulanması gerektiğidir.”

Nitekim söz konusu kanun değişikliği Ankara Bölge İdare Mahkemesi tarafından da, belirttiğimiz şekilde geriye yürürlü olarak uygulanmış ve mahkememizde yürütülen yargılamanın konusu olan ihale, kanunun yürürlük tarihinden önce yapılmış olmasına rağmen, kanun hükmü geriye yürürlü olarak uygulanmak suretiyle mahkememizce verilen yürütmeyi durdurma kararının kaldırılmasına karar verilmiştir.

Mahkememizin görüşüne göre ise, aleyhe düzenleme içeren kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi gereği, bu değişiklik somut olaya uygulanamayacağı gibi, kanun koyucunun konuyu yasal düzenleme ile çözüme kavuşturma ihtiyacı üzerine 15.07.2016 tarihinde 488 sayılı Kanun'un Ek-2. maddesinde değişiklik yapılmış olması; döviz kazandırıcı faaliyetlerde vergi, resim harç, istisnası belgesinin ibraz edilmediğinden ve işin Kalkınma Bakanlığı'nın cari yıl yatırım programında yer almadığından bahisle tahsil edilen damga vergisinin yersiz olduğunu, işin yapıldığı tarihteki mevcut yasada dayanağı olmayan bir işlemin söz konusu olduğunu ve bu gerekçeyle mahkemelerce verilen, damga vergisinin iadesine dair kararların da isabetli olduğunu göstermektedir.

Ayrıca, yapılan kanun değişikliğiyle kanun koyucu tarafından; değişiklikten önce damga vergisi istisnasının uygulanması için vergi, resim, harç istisnası belgesinin ibrazını ve ihalenin cari yıl yatırım programında yer almasını zorunlu kılan genel tebliğler ile kanunla tanınan yetkinin aşıldığı, genel tebliğlerle getirilen bu şartların hukuka açıkça aykırı olduğu zımnen kabul edildiği gibi, aynı gerekçelerle mahkemelerce verilen kararların isabetli olduğu da ortaya konulmuştur.

İtiraz konusu hükmün başlıca iptal sebepleri ise şöyle sıralanabilir:

A) Yürürlük maddesinin ortaya çıkardığı hukuki sonuç, devletin ekonomik hayata hukuka aykırı şekilde doğrudan müdahalesi anlamına gelmektedir:

Şirketlerin, ihaleye girmesi ve ihalede teklif vermesi oldukça kapsamlı bir maliyet çalışmasıyla mümkün olabilmektedir. Bu kapsamda, arazi ve etüd çalışması, fiyat araştırması, iş kalemlerinin belirlenmesi gibi çalışmalar yapılmaktadır. Şirketler bu teknik hazırlık ve çalışmalar sonucunda tekliflerini vermektedirler. Bu maliyet hesabını yaparken de, ihaleye ilişkin idari şartnamelerde, ihalenin uluslararası ihale olduğunun ifade edilmesinden hareketle ve döviz kazandırıcı faaliyetlerin damga vergisinden müstesna olduğunu da dikkate alarak damga vergisi ödemelerini maliyet hesabına dahil etmemektedirler. Dolayısıyla 488 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 08.08.2016 tarihinden önce yapılan proje ve işlere, söz konusu kanunun değişiklik sonrası hükümlerinin uygulanması halinde, işle ilgili damga vergisi ödemeleri mali bir yük olarak yüklenici firmalar üzerinde kalacaktır. Bu durum, ticari hayata doğrudan müdahale anlamına geldiği gibi, Anayasa Mahkemesi tarafından da kabul edilen, belirlilik, öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik ilkelerine de aykırılık teşkil etmektedir.

B) Yüklenici firmalar tarafından, ihaleye ilişkin teklifler, ihale şartnamesinin ilgili hükmü gereği ihalenin uluslararası ihale olduğu ve istisna hakkı olduğu düşüncesi ile sunulmaktadır:

Yüklenici firmalar ihale tekliflerini, ihale şartnamelerinde bu yolda açık hükme yer verilmesi nedeniyle, uluslararası ihale kapsamındaki işlerin damga vergisi istisnasına tâbi olduğunu ve nasıl olsa ödedikleri damga vergisini yargı yolu ile de olsa bir şekilde geri alabileceklerini düşünerek daha fazla kırım yaparak vermektedirler.

Nitekim döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin ihalelere ait idari şartnamelerde "ihalenin yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğu" ifadesine yer verilmesi nedeniyle, ihale teklifi ve pazarlık aşamasında daha fazla kırım yaparak daha düşük teklif vermek zorunda kalmaktadırlar.

Değişiklik öncesi uygulamada, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na aykırı olmasına rağmen ihalenin yapılmasından sonra sözleşme imzalanması için damga vergisinin ödenmesi zorunlu tutulduğundan, damga vergisini ödeyen yüklenici firmalar, bilahare ödedikleri damga vergisini yargı kararı ile geri alma yoluna gitmekteydiler.

Bir önceki kısımda da belirtildiği üzere bu durum yüklenici firmalar için öngörülemeyen bir durum oluşturmakta, yasa ile tanınan hakkın yok sayılması anlamına gelmekte, bu nedenle hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri ihlal etmekteydi.

Aleyhe olan kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi gereği, bu değişiklik somut olaya uygulanamayacağı gibi; yasal düzenlemenin sonradan yapılmış olması da, uyumsuzluk konusu damga vergisinin yersiz olduğunu ve o tarihteki mevcut yasada dayanağı olmayan bir işlemin söz konusu olduğunu göstermektedir.

İtiraz konusu hükmün Anayasa'nın hangi maddelerine aykırı olduğuna ilişkin olarak:

A) Anayasanın 2. maddesi yönünden:

Anayasanın 2. maddesinde “hukuk devleti” ilkesi devletin temel niteliği olarak düzenlenmiş, bu ilke Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik içtihatlarında “eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı tutum ve davranışlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlet” olarak tarif edilmiştir.

Hukuk devleti ilkesi ile bunun alt ilkelerinden olan belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri uyarınca, yüklenici firmalar tarafından, kanun hükmü gereği damga vergisi istisnası kapsamına giren ve yargı kararlarıyla da bu durumun teyit edildiği bir ihalenin yapılmasından sonra, damga vergisi istisnasından yararlanılması için, ihalenin yapıldığı tarihte yürürlükte olan kanun hükmünde yer almayan, daha önceden öngörülmesi mümkün olmayan bir takım kayıt ve şartların getirilmemesi gerekmektedir. Oysaki iptali istenen yürürlük maddesi ile ihalenin yapılmasından sonra yürürlüğe konulan ve yüklenici firmalar tarafından öngörülmesi mümkün olmayan bir takım şartlar getirilmektedir ki, bunun da belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleriyle dolayısıyla da hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığı değerlendirilmiştir.

B) Anayasanın 10. maddesi yönünden:

Anayasanın 10. maddesinde “kanun önünde eşitlik” ilkesine yer verilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik içtihatlarında, bu ilkenin, hukuki durumları aynı olanlar için söz konusu olup, eylemli değil hukuksal eşitliği ifade ettiği, ilkenin amacının, aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme tabi tutulmasını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğu, bu ilkeyle aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklar hakkında ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin çiğnenmesinin yasaklandığı belirtilmiş, ancak ilkenin herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmeyeceği, durumlarındaki özelliklerin kimi kişi veya topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebileceği de ayrıca vurgulanmıştır.

488 sayılı Kanun'un Ek 2. maddesinin geriye yürür şekilde uygulanması, Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesine de aykırıdır. Zira itiraz konusu yürürlük maddesine dayanılarak uygulamaya konulan 488 sayılı Kanun'un Ek 2. maddesi ile kanunun yayımı

tarihinden önce yapılan proje ve işlerde de yeni düzenleme uygulanacak, dolayısıyla bu projelerde de, yapıldıkları tarihte aranmayan yatırım programında yer alma ve istisna belgesi ibrazı şartı aranacaktır. Halbuki bu projelerin yapıldığı tarihte bu hususların, gerek ilgili düzenlemelerde yer almaması gerekse müstakar yargı içtihatlarıyla da aranmayacağına karar verilmiş olması nedeniyle, proje ilgilileri tarafından belirtilen şartlar aranmaksızın muafiyetten istifade edebilecekleri düşüncesiyle fazladan fiyat kırmak suretiyle ihalenin kendi üzerlerinde kalması sağlanmıştır. Halbuki kanunun yayımı tarihinden sonra yapılan ihalelerde, proje sahipleri muafiyetten yararlanmaları için gerekli şartları bilecek durumda olduklarından, duruma göre, kırım yapmayarak veya kendilerine uygun miktarda kırım yaparak ihaleyi üstlenmişlerdir. Bu durum kanunun yayımı tarihinden önce yapılan ihale ve proje sahiplerinin aynı kanun hükmüne tabi olmalarına rağmen öngörmeleri mümkün olmayan sonraki değişiklik nedeniyle eşitlik ilkesine aykırı bir şekilde zarar görmelerine neden olmaktadır. Nitekim düzenleme öncesinde, Danıştay ve yerel mahkeme kararları gereği damga vergisi iadesi alan kişilerle, düzenleme sonrası, ihale tarihi düzenleme öncesine denk gelse dahi bir kısım firmaların iade alamayacak hâle gelmeleri de yapılan düzenlemenin yürürlük maddesi nedeniyle eşitlik ilkesine aykırı bir durumun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Örneğin, 2015 yılında yapılan ihale için ödenen damga vergisini, değişiklik öncesi dönemde yargı yoluyla iade alabilen bir firmaya karşılık, 2013 yılında yapılan ihale için damga vergisi iadesi talebiyle değişiklik sonrasında mahkemeye başvuran kişi, yapılan yeni düzenlemenin geriye yürürlüğü olarak uygulamaya girmesi nedeniyle iade alamayacaktır ki, bu durum da yürürlük maddesinin eşitlik ilkesine aykırı sonuçlara neden olduğunun en açık göstergesidir. Açıklanan nedenlerle itiraza konu edilen ve iptali istenen yürürlük hükmünün Anayasada öngörülen kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmiştir.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan gerekçeler doğrultusunda, 6728 sayılı Kanun'un 76. maddesinin (c) bendinde yer alan "27 nci maddesiyle 488 sayılı Kanunun değiştirilen ek 2 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (n) ve (o) bendi hükümleri, bu Kanunun yayımı tarihinden sonra yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde" ve (g) bendinde yer alan "Diğer hükümleri yayımı tarihinde yürürlüğe girer." ifadelerinin her ikisi bir arada değerlendirildiğinde, 488 sayılı Kanun'un Ek 2. maddesinin (n) ve (o) bendi dışındaki bendlerinin geriye yürür şekilde uygulanması sonucunu doğurması nedeniyle, 6728 sayılı Kanun'un 76. maddesinin Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 2. ve 10. maddelerine aykırı olduğu kanaatine varıldığından, anılan maddenin (c) bendinin iptali istemiyle Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 152. ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddeleri uyarınca Anayasa Mahkemesi'ne itiraz başvurusunda bulunulmasına karar verilmiştir.

Açıklanan nedenlerle;

1- 6728 sayılı Kanun'un 76. maddesinin Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine aykırı olduğu kanaatiyle ve anılan maddenin (c) bendinin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasına;

2- Bu kararın aslı ile başvuru kararına ilişkin tutanağın, dava dilekçesi ile dosyanın ilgili bölümlerinin onaylı örneklerinin dizi listesine bağlanarak Anayasa Mahkemesi'ne gönderilmesine;

3- Dosyanın incelenmesinin, bu konuda Anayasa Mahkemesi'nce karar verilinceye kadar ve azami olarak işin Anayasa Mahkemesine noksansız olarak gelişinden başlamak üzere 5 (beş) ay süreyle ertelenmesine,

Esas Sayısı : 2017/173

Karar Sayısı : 2017/159

4- Kararın onaylı bir örneğinin taraflara tebliğine;

Anayasa'nın 152. maddesi ile 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddesi uyarınca, 22/09/2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”