

Uluslararası İhalelerden Alınan Damga Vergileri Vergiye Dayanak Kanun Hükümünün İptal Edilmesi Sebebiyle Geri İstenemez

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (“**VDDK**”), uzun süreden beri tartışmalı olan bir konu hakkında nihai kararını verdi. VDDK, vergilendirme işleminin dayanağı kanun hükmünün AYM tarafından iptalinin mükelleflere, kanunun yürürlükte olduğu dönemde tahsil edilen vergilerin düzeltme şikayet yolu ile iadesi hakkı vermeyeceğine hükmetti. ([22.07.2023 tarihli ve 32256 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun E. 2023/2, K. 2023/4 sayılı kararı](#))

Bilindiği üzere, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (“**DVK**”) Ek 2. madde uyarınca, bir ihalenin döviz kazandırıcı nitelikte uluslararası ihale olması ve kanundaki diğer şartların taşınması halinde, ihale kararı üzerinden ve hak ediş ödemeleri üzerinden kesilen damga vergilerinde istisna uygulanmaktadır. Anılan hükümde yer alan istisnanın şartlarından biri ise ihalenin uluslararası ihale olmasıdır. DVK Ek 2. maddede yer alan uluslararası ihale tanımı, AYM’nin [24.12.2020 tarihli ve E. 2020/15, K. 2020/78 sayılı kararı](#) ile iptal edilmişti. Bu noktadan sonra mükellefler tarafından sıklıkla, katıldıkları ihalelerde AYM kararı ile iptal edilen ve hukuka aykırı olarak tanımlanmış “uluslararası ihale” tanımına dayanılarak kendilerinden haksız yere damga vergisi tahsilatı yapıldığı iddia edilmiştir. Mükellefler, AYM’nin iptal kararı öncesinde yapılan vergilendirme işlemleri ile alınan vergileri, düzeltme şikayet yolu ile istemeye başlamışlardır. VDDK, 22.07.2023 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan kararı ile bu vergilerin düzeltme şikayet yolu ile istenip istenemeyeceğine dair uyuşmazlığa son noktayı koymuştur.

VDDK tarafından verilen Bölge İdare Mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi hakkındaki karara esas maddi olay ve kararlar arasındaki uyuşmazlık şu şekildedir:

İdareler tarafından ihale edilen muhtelif işleri üstlenen davacılar tarafından, ihale kapsamında imzalanan sözleşme nedeniyle ve ihale kararı üzerinden ödenen damga vergileri ile hak ediş ödemeleri üzerinden kesilen damga vergilerinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme ve şikayet başvurularının reddi üzerine davalar açılmıştır. Bölge İdare Mahkemeleri kararları arasındaki temel uyuşmazlık ise, vergiye dayanak kanun hükmünün AYM tarafından iptal edilmesinden sonra, mükelleflerden kanunun yürürlükte olduğu dönemde tahsil edilen vergilerin iptal kararı mesnet gösterilerek düzeltme şikayet yolu ile istenip istenemeyeceğidir.

Uyuşmazlığa konu Bölge İdare Mahkemesi kararları sırasıyla şu şekildedir:

- Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi uyuşmazlık noktasını şu şekilde belirlemiştir: AYM’nin iptal kararıyla birlikte bir ihalenin uluslararası ihale sayılabilmesi için yabancı firmanın teklif vermesine gerek kalmadığından hareketle, iptal edilen hükmün yürürlükte olduğu dönemde yapılan vergilendirme işleminin düzeltme şikayet başvurusuna konu olup olamayacağı temel uyuşmazlık noktasıdır. İlgili mahkeme en temelde, vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün AYM tarafından iptal edilmesinin, kanunun yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemleri hukuka aykırı kılmayacağına hükmetmiştir.

- Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi ise tam aksi yönde karar vermiştir. Mahkemeye göre; AYM kararlarının geriye yürümezliği kuralı, iptal edilen yasa hükmüne dayalı olarak yapılan işlemler nedeniyle kazanılan haklara hanel getirmeme amacına, hukuki güvenlik ve istikrar ilkesine hizmet etmektedir. Geriye yürümezlik kuralının mutlak bir şekilde uygulanması halinde, iptal edilen kanun hükmünden yararlananlar ile yürürlükte olduğu dönemde Anayasa'ya aykırı kuralın uygulamasından dolayı zarar görenler arasında eşit olmayan bir durum ortaya çıkacaktır. Tam da bu sebeple, davacının hatalı şekilde tanımlanmış olan uluslararası ihale olma şartı dışında ilgili mevzuattaki diğer şartları taşıması halinde vergi istisnasının uygulanması gerektiğine karar verilmiştir.

Bu tespitlerden sonra uyuşmazlığın esasını değerlendiren VDDK öncelikle, somut norm denetimi başvurusu sonucunda verilen iptal kararının ne zaman uygulanacağı sorununu tartışmıştır. VDDK, Anayasa'nın 152. ve 153. maddeleri uyarınca iptal kararının, Resmi Gazete'de yayınlandığı tarih itibariyle derdest olan tüm uyuşmazlıklarda uygulanacağını belirtmiştir.

Buna karşılık, AYM'nin iptal kararının yayımlanmasından sonra, iptal edilen hükme istinaden tesis edilmiş olan vergilendirme işlemlerini konu alan uyuşmazlıklar bakımından, iptal kararının geçmişe etkili sonuç doğurup doğurmayacağı tartışmalıdır. Bu sorun kapsamında VDDK, geriye yürümezlik kuralının sadece kazanılmış hakların ortadan kaldırılmasına yol açacak sonuçların önlenmesi amacıyla kabul edilmediğini vurgulamıştır. Geriye yürümezlik kuralı aynı zamanda, idari istikrarın ve hukuki kesinliğin korunmasını da gözetmektedir. Buradan bakıldığı zaman aykırılığın giderilmesi istemine konu kararlar, iptal edilen hükmün yürürlükte olduğu dönemde tesis edilmiş idari işlemlerin, iptal kararından sonra vergi hatası oluşturup oluşturmayacağı etrafında toplanmaktadır.

Söz konusu tespitlerden sonra VDDK, iptal edilen hükme istinaden tesis edilmiş olan vergilendirme işlemleri yönünden çıkarılan uyuşmazlıklar bakımından, geriye yürümezlik kuralının üzerinde hukuki yorum teknikleri ile farklı mülahazalar yapılabileceğine kanaat getirmiştir. Buradan hareketle somut uyuşmazlıklarda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamda açık bir vergi hatası bulunmadığına kanaat getirilmiştir. VDDK bu görüşünü, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 10.06.1993 tarihli ve E. 1992/1, K. 1993/2 sayılı kararına dayandırmıştır. Anılan kararda özet olarak, içtihadı birleştirme kararlarının geçmişe etkili sonuç doğurmayacağı belirtilerek birleştirme kararından önceki dönemlerde karara aykırı olarak uygulanan vergilendirme işlemlerinin vergi hatası kapsamında değerlendirilemeyeceğine karar verilmiştir.

Sonuç olarak aykırılığın, vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün AYM tarafından iptal edilmesinin, iptal edilen hükmün yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemlerin düzeltme ve şikayet yolu ile vergi hatası kapsamında değerlendirilmesine imkan vermeyeceği şeklinde giderilmesine karar verilmiştir.

Hazırlayanlar:

Av. Doğa Can Altınözlü
Stj. Av. Alp Kaan Şahin