



## DANIŞTAYIN İÇTİHA TLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI YAYIMLANDI

**ÖZET :** 2.7.2012 tarihli ve E.2009/1; K:2012/2 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararına göre ihale kararı üzerine işin üstlenilmesinden sonra ihale makamınca 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre hesaplanıp işi üstlenen şirketten kesilerek veya alınarak vergi idaresine ödenen damga vergisi tahsilatının iptali veya tahsil edilen tutarın iadesi istemiyle işi üstlenen şirket tarafından vergi mahkemesinde dava açılacaktır. Bu Karara Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır.

2575 sayılı Danıştay Kanununun İçtihatları Birleştirme Kurulunun görevleri ve bu Kurulun verdiği kararların Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idareyi bağlayıcılığı ile ilgili düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

### **İçtihatları birleştirme kurulunun görevleri**

#### **Madde 39**

İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir.

### **İçtihatların birleştirilmesini istemeye yetkili olanlar**

#### **Madde 40**

1. İçtihatların birleştirilmesi veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi, Danıştay Başkanı, konu ile ilgili daireler, idari ve vergi dava daireleri kurulları veya Başsavcı tarafından istenebilir.





2. Aykırı kararlarla ilgili kişiler, içtihatların birleştirilmesi için Danıştay Başkanlığına başvurabilirler.
3. Kurulun, içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararları, gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmi Gazete'de yayımlanır.

**4. Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır.**

Bu kapsamda, Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulu 26 Şubat 2013 tarihli ve 28571 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2.7.2012 tarihli ve E:2009/1; K:2012/2 sayılı Kararında İhale kararı üzerine, işin üstlenilmesinden sonra ihale makamınca, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre hesaplanıp, işi üstlenen şirketten kesilerek veya alınarak, ihale makamınca vergi idaresine ödenen damga vergisinin iadesi istemiyle davacı şirket tarafından dava açılıp açılmayacağı konusunda, Danıştay Yedinci Dairesinin 06/02/2006 tarih ve E:2003/1573, K:2006/366 sayılı kararı ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/04/2006 tarih ve E:2006/26, K:2006/93 sayılı kararı arasındaki içtihat aykırılığının, içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesinin istenilmesi üzerine

“İhale kararı üzerine işin üstlenilmesinden sonra ihale makamınca 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre hesaplanıp işi üstlenen şirketten kesilerek veya alınarak vergi idaresine ödenen damga vergisi tahsilatının iptali veya tahsil edilen tutarın iadesi istemiyle işi üstlenen şirket tarafından vergi mahkemesinde dava açılacağı”

Yönünde karar vermiştir.

Söz konusu Karar, bu Sirkülerimize ek olarak verilmiştir.

**Saygılarımızla...**





**26 Şubat 2013, Salı**

**Sayı : 28571**

## **DANIŞTAY KARARI**

### **Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulundan:**

**Esas No : 2009/1**

**Karar No : 2012/2**

**ÖZÜ** : İhale kararı üzerine işin üstlenilmesinden sonra ihale makamınca 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre hesaplanıp işi üstlenen şirketten kesilerek veya alınarak vergi idaresine ödenen damga vergisi tahsilatının iptali veya tahsil edilen tutarın iadesi istemiyle işi üstlenen şirket tarafından vergi mahkemesinde dava açılabilmesi hakkında.

### **İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI**

İhale kararı üzerine, işin üstlenilmesinden sonra ihale makamınca, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre hesaplanıp, işi üstlenen şirketten kesilerek veya alınarak, ihale makamınca vergi idaresine ödenen damga vergisinin iadesi istemiyle davacı şirket tarafından dava açılıp açılmayacağı konusunda, Danıştay Yedinci Dairesinin 06/02/2006 tarih ve E:2003/1573, K:2006/366 sayılı kararı ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/04/2006 tarih ve E:2006/26, K:2006/93 sayılı kararı arasındaki içtihat aykırılığının, içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesinin istenilmesi üzerine Raportör Üyenin Raporu, konu ile ilgili kararlar, yasal düzenlemeler incelendikten ve Danıştay Başsavcısının düşüncesi dinlendikten sonra gereği görüldü.

### **D) İÇTİHADIN BİRLEŞTİRİLMESİ İSTEMİNE KONU KARARLAR**

1) Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi tarafından davacı şirkete ihale edilen, telefon şebekesi altyapısı işine ilişkin ihale kararından sonra, Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi tarafından davacı şirketten tahsil edilerek, Haziran 2002 döneminde, Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi adına, ihtirazi kayıt koyulmaksızın, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre hesaplanıp beyan edilen damga vergisinin, davacı şirketin "ihale kararının damga vergisinden istisna olduğu" öne sürülerek, işi üstlenen Aktel Yapı Sanayi Ticaret Limited Şirketi vekili Avukat Nilgün Çetin Şahin tarafından, Ankara İkinci Vergi Mahkemesi nezdinde açılan davada, Mahkemenin 08/04/2003 tarih ve E:2002/397, K:2003/401 sayılı kararı ile kabul edilerek tahsil edilen damga vergisinin davacı şirkete iadesine karar verilmiştir.

Dışkapı Vergi Dairesinin temyiz istemini inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi, 06/02/2006 tarih ve E:2003/1573, K:2006/366 sayılı kararı ile, "... Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi tarafından davacı Şirkete ihale edilen telefon şebekesi altyapısı işine ilişkin ihale kararı nedeniyle, Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi tarafından davacıdan tahsil edilerek Haziran/2002 döneminde muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenen damga vergisinin, ihale kararının vergiden istisna olması sebebiyle yersiz olarak tahsil edildiği ileri sürülerek iadesine hükmedilmesi istemiyle açılan davada, Mahkemece, tahsil edilen damga vergisinin davacıya ret ve iadesine karar verildiği anlaşılmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu açıklandıktan sonra, aynı Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasında, kağıtlara konulan imzanın birden fazla olmasının verginin tekerrürünü gerektirmeyeceği; 24 üncü maddesinin ikinci fıkrasında da, birden fazla kişi tarafından imza edilen





kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenlerin müteselsilen sorumlu olacakları kurallarına yer verilmiştir.

Öte yandan; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasında, mükellefin, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişi; ikinci fıkrasında ise, vergi sorumlusunun, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olduğu belirtilmiş; aynı Kanunun 377 nci maddesinin birinci fıkrasında, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri; 378 inci maddesinin birinci fıkrasında, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, ...tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği; mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları; bu Kanunun vergi hatalarına ilişkin hükümlerinin mahfuz olduğu hükümleri yer almıştır.

Bu hükümlere göre; damga vergisinde kağıdı imzalayan olarak belirlenen mükellefin sözleşme ile değiştirilmesi söz konusu olamayacağı gibi, beyana dayanan vergi tarh ve tahakkuku işlemlerinin, beyanda bulunan tarafından usulüne uygun olarak ihtirazi kayıt konulması hali dışında, idari davaya konu edilmeleri de olanaklı değildir.

Olayda; Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi hükmü uyarınca, ileride doğması olası sorumluluğunu gidermek amacıyla ihale kararına ilişkin damga vergisinin tamamını davacı Şirketten peşinen tahsil ederek, kendi adına ve ihtirazi kayıt koymaksızın beyan ederek ödediğinden, ortada, idari davaya konu edilebilecek bir vergilendirme işlemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, beyan sahibi tarafından idari davaya konu edilmesine olanak bulunmayan böyle bir işlemin, aralarında yaptıkları (açık ya da kapalı, sözlü veya yazılı) sözleşmeye dayanarak muhatapı olmayanlar tarafından dava konusu edilebileceği kabul edilemez.

Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi, ihale kararından doğan damga vergisinin mükellefidir. Damga Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında, birden fazla kişi tarafından imzalanan kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenlerin müteselsilen sorumlu olacağı yolunda yer alan hüküm uyarınca, verginin tamamı, Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketten tahsil edilecektir. Anılan Şirket, mükellefi olduğu damga vergisini, aralarındaki özel hukuk ilişkisine dayanarak, davacı Şirketten tahsil edip, kendi adına vermiş olduğu beyanname ile ödemiştir. Yukarıda sözü edilen Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesi uyarınca, taraflar arasında yapılan sözleşme ile verginin mükellefinin ve sorumlusunun değiştirilmesine olanak olmadığından; olay, bu haliyle, Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketinin kendi vergi borcu ile müteselsilen sorumlu olduğu vergi borcunu, davacı Şirketten almış olduğu para ile ödemesinden ibarettir. Eğer, söz konusu meblağ, davacı Şirketten, kanun hükümlerine aykırı olarak tahsil edilmiş ise, bu durum, Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi'nin, davacı Şirket aleyhine sebepsiz zenginleştiğini gösterir. Sebepsiz zenginleşmeden doğan uyumsuzluk ise adli yargı yerinde, Borçlar Kanunu hükümlerine göre açılacak davaya konu edilebilir niteliktedir. Sebepsiz zenginleşilen para ile vergi borcunun ödenmiş olmasının, davacıya, muhatapı olmadığı vergilendirme işleminin iptali istemiyle vergi mahkemesinde dava açma hakkı vermeyeceği de açıktır.

Tüm bu nedenlerle, incelenmeksizin reddi gereken davada, işin esasına girilerek karar verilmesinde isabet bulunmadığından ..." gerekçesiyle mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir.

Aktel Yapı Sanayi Ticaret Limited Şirketinin karar düzeltme istemi Danıştay Yedinci Dairesinin, 29/01/2007 tarih ve E:2006/4408, K:2007/222 sayılı kararı ile reddedilmiştir. Bozma





kararına uyan Ankara İkinci Vergi Mahkemesince 18/07/2007 tarih ve E:2007/727, K:2007/701 sayılı karar ile davanın incelenmeksizin reddine karar verilmiş ve bu kararın Aktel Yapı Sanayi Ticaret Limited Şirketi tarafından temyiz edilmesi üzerine Danıştay Yedinci Dairesince verilen 01/04/2008 tarih ve E:2007/5024, K:2008/2032 sayılı karar ile temyiz istemi reddedilmiştir.

2) Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun E:2006/26 sayılı dosyasındaki davanın, Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğünden ihale ile alınan dekapaj işinin sözleşme hükümleri doğrultusunda artırılması üzerine, davacı Burak İnşaat Madencilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin istihkakından kesilerek vergi dairesine ödenmiş olan damga vergisinin ret ve iadesi istemine ilişkin olarak açılan davada, Ankara 1. Vergi Mahkemesince verilen 05/11/2001 tarih ve E:2001/490, K:2001/903 sayılı karar ile damga vergisi tahsilinde yasal isabet bulunmadığı gerekçesi ile damga vergisinin ret ve iadesine karar verildiği, vergi dairesinin temyiz istemini inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi, 28/04/2005 tarih ve E:2002/785, K:2005/829 sayılı kararı ile “... Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğünce ihaleye çıkarılan dekapaj işi için anılan Kurumla davacı Şirket arasında 12.3.1999 günlü sözleşmenin imzalandığı, sözleşmenin 18'inci maddesi uyarınca 6.000.000 metre küp dekapaj işinin de davacı Şirketçe yapılmasının Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Yönetim Kurulunun 4.4.2001 günlü kararı ile uygun görülmesi üzerine 5.4.2001 tarihli protokolün imzalandığı, artırılan iş miktarı nedeniyle binde 4,5 oranında hesaplanan damga vergisinin, adı geçen Kurum tarafından davacı Şirketin istihkakından kesilerek beyan edilip ödendiği, davacı Şirketçe, ortada yeni bir ihale kararı olmadığından damga vergisi doğmadığı iddiası ile, bu verginin iadesi istemiyle dava açıldığı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci, 377 nci ve 378 inci maddeleri ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 3 üncü, 24 üncü ve 19 uncu maddelerinde yer alan hükümlere göre damga vergisinde kağıdı imzalayan olarak belirlenen mükellefin sözleşme ile değişmeyeceği gibi beyana dayanan vergi tarh ve tahakkuk işleminin beyanda bulunan tarafından usulüne uygun olarak ihtirazi kayıt konulması hali dışında, idari davaya konu edilemeyeceği Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğünün, davacı şirket istihkakından keserek vergi dairesine ödediği damga vergisi, istihkakin ödenmesinde kullanılan kağıtlara ait bir vergi olmadığından, Damga Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde düzenlenen istihkakta kesinti şeklinde ödeme niteliği taşımadığı, anılan kurumun, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi hükmü uyarınca ileride doğması muhtemel sorumluluğunu gidermek amacıyla, söz konusu işlemlere ilişkin damga vergisinin tamamını davacı şirketin istihkakından keserek kendi adına ve ihtirazi kayıt koymaksızın beyan ederek ödediği, ortada idari davaya konu edilmesi olanaklı bir vergilendirme işlemi mevcut olmadığı, dolayısıyla beyan sahibi tarafından idari davaya konu edilmesine olanak bulunmayan böyle bir işlemin aralarında yaptıkları (açık ya da kapalı, sözlü veya yazılı) sözleşmeye dayanarak muhatap olmayanlar tarafından dava konusu edilmesinin kabul edilemeyeceği, söz konusu meblağ davacı şirketten kanun hükümlerine aykırı olarak tahsil edilmiş ise bu durumun Türkiye Kömür İşletmeleri Genel Müdürlüğü'nün davacı şirket aleyhine sebepsiz zenginleştiğini göstereceği, sebepsiz zenginleşmeden doğan uyumsuzlukların, adli yargı yerinde Borçlar Kanunu hükümlerine göre açılacak davaya konu edilebileceği, sebepsiz zenginleşen para ile vergi borcunun ödenmiş olmasının, aleyhine sebepsiz zenginleşen tarafa, muhatabı olmadığı söz konusu vergi işleminin iptali istemiyle dava açma hakkı vermeyeceği bu nedenle incelenmeksizin reddi gereken davada işin esasının incelenemeyeceği ...” gerekçesiyle anılan Mahkeme kararını bozmuştur.

Bozma kararına uymayan Ankara Birinci Vergi Mahkemesinin 28/09/2005 tarih ve E:2005/1328, K:2005/1130 sayılı kararıyla, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak, dava konusu ihtilafta sorumlu durumunda olan Türkiye Kömür İşletmeleri Genel Müdürlüğünün davaya konu olan miktarı makbuz karşılığı ve “Burak İnşaat Madencilik Sanayi ve Ticaret A.Ş. karar pulu olur fir. Tahsil olunan” açıklaması ile davacı şirketin istihkakından keserek





davalı idareye ödediği damga vergisinin mükellefinin davacı şirket sorumlusunun ise Türkiye Kömür İşletmeleri Genel Müdürlüğü olduğu, davacının rızaen ödemesinin söz konusu olmadığı, haksız olarak kendisinden tahsil edilip idareye yatırılan bir bedel olduğunu düşünerek açtığı davanın, ihtisas mahkemesi olan Vergi Mahkemesinde görüşülebileceği, davacının ihtirazi kayıt koyma imkânı olmadığı gibi Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu üzerinde kalan bir para da mevcut olmadığından sebepsiz zenginleşmeden de söz edilemeyeceği gerekçesiyle davanın kabulü yönündeki kararda ısrar etmiştir. İsrar kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/04/2006 tarih ve E:2006/26, K:2006/93 sayılı kararı ile "...Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğünden ihale ile alınan dekapaj işinin sözleşme hükümleri doğrultusunda artırılması üzerine kurum tarafından davacının istihkakından binde 4,5 oranında kesilerek vergi dairesine ödenen damga vergisinin ret ve iadesi istemiyle açılan davayı kabul ederek söz konusu verginin ret ve iadesine karar veren vergi mahkemesi ısrar kararı, vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtlarımızda edenler olduğu kurala bağlanmıştır.

Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu tarafından, davacının istihkakından kesilen damga vergisi davalı idareye ödenmiş olduğundan, ihtilafın çözümü, damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay bulunup bulunmadığı ve vergiyi doğuran olay varsa mükellefinin kim olduğunun belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanununun 6 ncı maddesinde, vergi mahkemelerinin, genel bütçeye il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harç ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları çözümlenmekle görevli olduğu kurala bağlanmış olduğundan, kendisinden haksız vergi alındığını iddia eden davacının açtığı davayı inceleyen vergi mahkemesi ısrar kararında bu yönden hukuka aykırılık görülmemiştir.

Ancak mahkemece verilen ilk karar, mahkemenin görevinde olmadığından davanın incelenmeksizin reddi gerektiği gerekçesiyle bozulmuş olup, işin esasına girilerek temyiz incelemesi yapılmamış olduğundan, esasa ilişkin temyiz isteminin ilk derece yargı yerlerince verilen kararları temyizen incelemekle görevli vergi dava dairesince sonuçlandırılması gerekmektedir...." gerekçesiyle dosyanın Danıştay Yedinci Daire Başkanlığına gönderilmesine karar verilmiştir.

## **II) DANIŞTAY BAŞSAVCISININ DÜŞÜNCESİ**

İhale makamınca alınan ihale kararları ve ihale kararı olarak nitelendirilen iş artırma kararları üzerinden 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca hesaplanıp, bu kararlara dayanılarak yapılan sözleşmeler dolayısıyla doğan ve hakedişlere göre ödenen istihkaklardan ödemeyi yapan makam tarafından kesilerek, ihtirazi kayıt konulmaksızın beyan edilip, vergi dairesine ödenen damga vergisinin, yersiz ödendiğinden bahisle, kendilerine geri verilmesi istemiyle yükleniciler tarafından açılan davalarda, vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvuruları dolayısıyla, kendi adlarına yapılmış olmayan tahakkuk işlemlerinin yükleniciler tarafından, vergi mahkemelerinde açılacak idari davalara konu edilip edilemeyeceği konusunda, Danıştay Yedinci Dairesinin 06/02/2006 tarih ve E:2003/1573, K:2006/366 sayılı kararı ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/04/2006 tarih ve E:2006/26, K:2006/93 sayılı kararı arasında var olduğu ileri sürülen aykırılığın, içtihadın, Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararı doğrultusunda birleştirilmesi suretiyle giderilmesi istemiyle yüklenici firma Aktel Yapı Sanayi ve Ticaret A.Ş. tarafından yapılan başvuru üzerine açılan ve Danıştay Başkanının havalesi üzerine Başsavcılığımıza gönderilen dosya incelendi:

1) İstem Konusu Kararlar

A) Danıştay Yedinci Dairesinin 06/02/2006 tarih ve E:2003/1573, K:2006/366 sayılı kararı:





Türk Telekomünikasyon Kurumu Anonim Şirketi Genel Müdürlüğünün Adana-Hatay-Osmaniye Erişim Şebekesi işine ilişkin ihaleyi alan davacı Aktel Yapı Sanayi ve Ticaret A.Ş. vekili tarafından bu işe ilişkin ihale kararından kaynaklanan sözleşme nedeniyle hakedişten kesinti yapılarak vergi dairesine yatırılan damga vergisinin kendisine geri verilmesi istemiyle Ankara İkinci Vergi Mahkemesinde açılan davada, mahkemece, 08/04/2003 tarih ve E:2002/397; K:2003/401 sayılı karar ile 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun ek 20'nci maddesine göre bu kanun gereğince yapılacak işlemlerin (sözleşmeler dahil) katma değer vergisi hariç her türlü vergi resim ve harçtan muaf olduğu gerekçesiyle davanın kabulüne, hak edişten kesilerek haksız yere yatırılan damga vergisinin mükellefine ret ve iadesine karar verilmiş ve bu kararın temyiz edilmesi üzerine Danıştay Yedinci Dairesinin 06/02/2006 tarih ve E:2003/1573, K:2006/366 sayılı kararıyla; 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu, 24 üncü maddesinin ikinci fıkrasında da, birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenlerin müteselsilen sorumlu oldukları kuralına yer verildiği; öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasında, mükellefin, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişi olduğu, ikinci fıkrasında ise, vergi sorumlusunun, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olduğu, aynı Kanunun 377 nci maddesinin birinci fıkrasında mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri; 378 inci maddesinin birinci fıkrasında da, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, ... tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeni yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği; mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlardan üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları, bu kanunun vergi hatalarına ilişkin hükümlerinin mahfuz olduğu hükümlerine yer verildiği; bu hükümlere göre, damga vergisinde kağıdı imzalayan olarak belirlenen mükellefin sözleşme ile değiştirilemeyeceği, beyana dayanan vergi tarh ve tahakkuk işlemlerinin, beyanda bulunan tarafından usulüne uygun olarak ihtirazi kayıt konulması hali dışında idari davaya konu edilmelerinin olanaklı olmadığı; olayda, Türk Telekomünikasyon Kurumu Anonim Şirketinin 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi hükmü uyarınca ileride doğması olası sorumluluğunu gidermek amacıyla ihale kararına ilişkin damga vergisinin tamamını davacı şirketten peşin tahsil ederek kendi adına ve ihtirazi kayıt koymaksızın beyan ederek ödediğinden ortada, davacı Şirketçe, idari davaya konu edilmesi olanaklı bir vergilendirme işleminin bulunmadığı; Türk Telekomünikasyon Kurumu Anonim Şirketinin, ihale kararından doğan damga vergisinin mükellefi olması nedeniyle, ihale kararından doğan damga vergisinin, ihale makamı olan, Türk Telekomünikasyon Kurumu A.Ş. tarafından ödenmesi gerektiği; Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesi uyarınca da, taraflar arasında yapılan sözleşme ile verginin mükellefinin ve sorumlusunun değiştirilmesine olanak bulunmadığı; olay bu haliyle Türk Telekomünikasyon Kurumu Anonim Şirketinin kendi vergi borcu ile müteselsilen sorumlu olduğu vergi borcunu davacı şirketten aldığı para ile ödemesinden ibaret olduğu; eğer, söz konusu meblağ, davacı şirketten kanun hükümlerine aykırı olarak tahsil edilmiş ise, bu durumun, Türk Telekomünikasyon Kurumu Anonim şirketinin davacı şirket aleyhine sebepsiz zenginleştiğini göstereceği; sebepsiz zenginleşmeden doğan uyumsuzluğun ise, adli yargı yerinde kesintiyi yapan ihale makamı aleyhine ve Borçlar Kanunu hükümlerine göre açılacak davaya konu edilebileceği; sebepsiz zenginleşilen para ile vergi borcunun ödenmiş olmasının davacıya muhatap olmadığı vergilendirme işleminin iptali isteğiyle vergi mahkemesinde dava açma hakkı vermeyeceğinden incelenmeksizin reddi gereken davanın işin esasına girilerek karar verilmesinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle mahkeme kararının bozulmasına





karar verilmiştir. Aktel Yapı Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin karar düzeltme istemi Danıştay Yedinci Dairesinin 29/01/2007 tarih ve E:2006/4408, K:2007/222 sayılı kararı ile reddedilmiştir.

Bozma kararına uyan Ankara İkinci Vergi Mahkemesi, 18/07/2007 tarih ve E:2007/727, K:2007/701 sayılı kararı ile, "davanın incelenmeksizin reddine" karar vermiş ve bu kararın Aktel Yapı Sanayi ve Ticaret LimitedŞirketince temyizi üzerine Danıştay Yedinci Dairesince verilen 01/04/2008 tarih ve E:2007/5024, K:2008/2032 sayılı karar ile temyiz istemi reddedilmiş, karar kesinleşmiştir.

B) Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/04/2006 tarih ve E:2006/26, K:2006/93 sayılı kararı:

Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğünün dekapaj işine ilişkin ihaleyi alan davacı Burak İnşaat Madencilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin, ihale konusu işe ilişkin sözleşmenin 18'inci maddesinin 'b' bendinde yazılı zorunlu hallerde % 30 iş fazlası yapılabilir hükmüne dayanılarak yapılan iş artışı nedeniyle alınan yönetim kurulu kararı üzerinden hesaplanan ve davacının hak edişinden kesilip, beyan edilmek suretiyle, ilgili vergi dairesine ödenen damga vergisinin kendisine geri verilmesine karar verilmesi istemiyle açtığı davada, Ankara Birinci Vergi Mahkemesinin 05/11/2001 tarih ve E:2001/490, K:2001/903 sayılı kararında, olayda, ihalesi yapılmış bir işin devamı sırasında sözleşmede yer alan bir maddeye istinaden ihaleyi yapan kurumun yönetim kurulu kararı ile ilave dekapaj işi verildiği, sözkonusu iş için yeni bir ihale kararı alınmadığı ve bu konuda bir kağıt düzenlenmediği gerekçesiyle davanın kabulüne ve davacının hak edişinden kesilmek suretiyle vergi dairesine yatırılan damga vergisinin davacıya iadesine karar verilmiştir. Bu kararın temyiz edilmesi üzerine Danıştay Yedinci Dairesinin 28/04/2005 tarih ve E:2002/785, K:2005/829 sayılı kararıyla; aynı Dairenin yukarıda açıklanan E:2003/1573, K:2006/366 sayılı kararında yazılı gerekçelerle davacı şirkete muhatabı olmadığı dava konusu vergilendirme işleminin iptali istemiyle vergi mahkemesinde dava açma hakkı vermeyeceğinden bahisle mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir. Danıştay Yedinci Dairesince verilen bozma kararına uyulmaması sonucu önceki kararında ısrar eden Ankara Birinci Vergi Mahkemesi 28/09/2005 tarih ve E:2005/1328, K:2005/1130 sayılı kararıyla; ihtilaf konusu damga vergisinin mükellefinin dekapaj işini yapan davacı şirket, vergi sorumlusunun ise, söz konusu işi yaptıran Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğü olduğu, davacı şirketin hak edişinden bilgisi ve rızası dışında damga vergisi kesintisi yapılmış olması nedeniyle ihtirazi kayıtla beyanda bulunmaktan ve hakkını adli yargı yerlerinde aramaktan bahsedilmeyeceği, damga vergisine ilişkin bu davanın ancak verginin mükellefi olan ve dava açma ehliyeti bulunan davacının ihtisas mahkemesi niteliğindeki vergi mahkemesinde açacağı dava üzerine çözümlenebileceği; diğer taraftan Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğü üzerinde kalan bir para olmadığından sebepsiz zenginleşmeden sözedilemeyeceği gerekçesiyle önceki kararında ısrar ederek davanın kabulüne, hakedişten kesilerek vergi dairesine yatırılan damga vergisinin kaldırılmasına ve davacıya iadesine karar verilmiştir. İsrar kararının temyiz edilmesi üzerine de Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/04/2006 tarih ve E:2006/26, K:2006/93 sayılı kararında; 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 3'üncü maddesine göre, damga vergisi mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu, Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğünce işin yüklenicisi davacı şirketin hak edişinden kesilen damga vergisi davalı idareye ödenmiş olduğundan, uyuşmazlığın çözümünün damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay bulunup bulunmadığı ve vergiyi doğuran olay varsa mükellefinin kim olduğunun belirlenmesine bağlı bulunduğu, uyuşmazlığın çözümünün 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 6 ncı maddesine göre vergi mahkemelerinin görevine girdiği, bu davayı inceleyen vergi mahkemesi kararında ısrar hükmü yönünden hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle temyiz istemi reddedilerek davanın esasına







ilişkin temyiz incelemesi için dosyanın Danıştay Yedinci Dairesi Başkanlığına gönderilmesine karar verilmiştir. Mahkeme kararını esastan inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi 26/04/2007 tarih ve E:2006/2179, K:2007/2099 sayılı kararıyla "Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğü, sadece kendisinin imzası bulunan ihale kararından doğan damga vergisinin mükellefidir. Adı geçen Kurum, davacı ile arasındaki özel hukuk ilişkisinde, ihale makamı olmasından kaynaklanan avantajını kullanarak, mükellefi olduğu damga vergisini davacı Şirketten tahsil edip, kendi adına vermiş olduğu beyannameler ile ödediğinden, dava konusu işlemi iptal eden mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir." gerekçesiyle ve oyçokluğuyla temyiz isteminin reddine karar vermiş, karar düzeltme istemi de 27/05/2009 tarih ve E:2007/5999, K:2009/2616 sayılı kararla oybirliğiyle reddedilerek mahkeme kararı kesinleşmiştir

C) Konu ile ilgili diğer kararlar:

1) Danıştay Yedinci Dairesinin 12/10/2006 tarih ve E:2005/2899, K:2006/3017 sayılı kararı:

Dava, Türk Telekomünikasyon Kurumu Anonim Şirketinin telefon şebekesi tesisi ve malzeme tedarikine ilişkin işler nedeniyle Türk Telekomünikasyon Kurumu Anonim Şirketi ile davacılar arasında imzalanan sözleşme üzerinden hesaplanarak davacıların hak edişinden kesilen ve vergi dairesine yatırılan damga vergisinin iadesi istemiyle düzeltme ve şikayet yoluyla yapılan başvuruya Maliye Bakanlığınca verilen cevabın istemin reddi sayılarak bu işlemin iptali ile kesilen vergilerin iadesine hükmolunması talebiyle açılmış ve davanın esasını inceleyen Diyarbakır Vergi Mahkemesince; 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun Ek 20 nci maddesine göre, bu kanun gereğince yapılacak işlemlerin (sözleşmeler dahil) katma değer vergisi hariç her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu gerekçesiyle işlemin iptali ile hakedişten kesilerek vergi dairesine yatırılan damga vergisinin davacıya iadesine karar verilmiş ve bu karar Danıştay Yedinci Dairesinin 12/10/2006 tarih ve E:2005/2899, K:2006/3017 sayılı kararıyla; yukarıda verilen kararında yazılı gerekçelere ek olarak, yüklenicinin muhatabı olmadığı vergilendirme işleminde varlığını ileri sürdüğü vergi hatasının düzeltme ve şikayet hükümleri uyarınca düzeltilmesini isteme hakkı olmadığı, bu nedenle incelenmeksizin reddi gereken davanın esasına girilerek karar verilmesinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir. Bozma kararına uyulması sonucu verilen vergi mahkemesi kararının temyiz edilmesi nedeniyle uyumsuzluk Dairenin E:2009/5184 sayılı dosyasında sırasını beklemektedir.

2) Danıştay Yedinci Dairesinin konuyla ilgisi bulunan diğer kararları:

- 22/03/2007 tarih ve E:2004/2148, K:2007/1458 sayılı karar (bozma üzerine verilen kararın temyiz edilmesi nedeniyle Dairenin E:2008/1380 sayılı dosyasında sırasını beklemektedir).

- 22/03/2007 tarih ve E:2005/3691, K:2007/1459 sayılı karar (bozma üzerine verilen kararın temyiz edilmesi nedeniyle Dairenin E:2008/5855 sayılı dosyasında sırasını beklemektedir).

- 22/03/2007 tarih ve E:2006/1195, K:2007/1461 sayılı karar (bozma üzerine verilen kararın temyiz edilmesi nedeniyle Dairenin E:2008/5810 sayılı dosyasında sırasını beklemektedir).

- 22/03/2007 tarih ve E:2005/319, K:2007/1463 sayılı karar (bozma üzerine verilen kararın temyiz edilmesi nedeniyle Dairenin E:2010/851 sayılı dosyasında sırasını beklemektedir).

- 22.3.2007 tarih ve E:2006/2290, K:2007/1468 sayılı karar (bozma üzerine verilen kararın temyiz edilmesi nedeniyle Dairenin E:2009/2481 sayılı dosyasında sırasını beklemektedir).

- 08/05/2007 tarih ve E:2004/2876, K:2007/2198 sayılı karar, karar düzeltme aşamasında E:2008/1552 sayısında retle sonuçlanmıştır.

- 29/05/2007 tarih ve E:2006/4831, K:2007/2551 sayılı karar (bozma üzerine verilen kararın temyiz edilmesi nedeniyle Dairenin E:2008/4190 sayılı dosyasında sırasını beklemektedir).





- 27/11/2007 tarih ve E:2005/3644, K:2007/4905 sayılı karar (bozma üzerine verilen kararın temyiz edilmesi nedeniyle Dairenin E:2008/3277 sayılı dosyasında sırasını beklemektedir).

- 03/10/2007 tarih ve E:2005/2524, K:2007/3922 sayılı karar (karar düzeltmeye gelinmemiştir.).

3) Vergi Dava Daireleri Kurulunun 09/11/2007 tarih ve E:2007/152, K.2007/460 sayılı kararı:

Dava, Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğünün dekapaj işine ilişkin ihaleyle ilgili olarak düzenlenen sözleşmeden kaynaklanan ilave dekapaj işine ait ihale makamı "olur"unun ihale kararı sayılarak bu karar ve ek iş protokolü üzerinden hesaplanarak davacının istihkakından kesilen damga vergisinin ret ve iadesi istemiyle işin yüklenicisi davacı şirket tarafından açılan davada, Ankara Beşinci Vergi Mahkemesince; Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğünce kapalı teklif usulü ile ihaleye çıkarılan ve davacı kuruma ihale edilen dekapaj işine ait sözleşmenin 18 inci maddesinin (b) fıkrası uyarınca ilave dekapaj işi ile ilgili ihale makamınca verilen olur ihale kararı kabul edilerek damga vergisine tabi tutulmuş ise de, söz konusu olur yazısı önceki ihale kararı çerçevesinde yapılan ek işe "olur" veren bir yazı olduğundan davalı idarece ihale kararı olarak nitelendirilerek damga vergisine tabi tutulmasında hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle davanın kabulü ile dava konusu damga vergisinin davacıya iadesine karar verilmiş ve bu karar Danıştay Yedinci Dairesinin 14/11/2005 tarih ve E:2003/816, K:2005/2698 sayılı kararıyla; Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğünün ileride doğması olası sorumluluğunu gidermek amacıyla sözkonusu ihale kararına ilişkin damga vergisinin tamamını davacı şirketin istihkakından kesmek suretiyle mahsuben tahsil ve kendi adına ve ihtirazi kayıt koymaksızın beyan ederek ödediğinden beyanname üzerinden yapılan tahakkuk işleminin idari davaya konu edilmesine olanak bulunmadığı, damga vergisinin mükellefinin Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğü olduğu, olayda adıgeçen kurumun, mükellefi olduğu damga vergisini aralarındaki özel hukuk ilişkisine dayanarak davacı şirketten tahsil edip kendi adına vermiş olduğu beyanname ile ödediği, olayın bu haliyle Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumunun kendi vergi borcunu davacı şirketten almış olduğu para ile ödemesinden ibaret olduğu, eğer söz konusu meblağ davacı şirketten kanun hükümlerine aykırı olarak tahsil edilmiş ise, kurum lehine sebepsiz zenginleşmeden doğan bu uyuşmazlığın adli yargı yerinde, Borçlar Kanunu hükümlerine göre açılacak davaya konu edilebileceği, davacının muhatabı olmadığı vergilendirme işleminin iptali istemiyle vergi mahkemesinde dava açma hakkının bulunmadığı, incelenmeksizin reddi gereken davada işin esasına girilerek karar verilemeyeceği gerekçesiyle mahkeme kararı bozulmuştur. Bozma kararına uyulmaması sonucu davanın kabulü yönünde verilen vergi mahkemesi ısrar kararının davalı idarece temyiz edilmesi üzerine, Vergi Dava Daireleri Kurulunun 09/11/2007 tarih ve E:2007/152, K.2007/460 sayılı kararıyla; 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 3 üncü maddesine göre, damga vergisi mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu, Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğünce, işin yüklenicisi davacı şirketin hakedişinden kesilen damga vergisi davalı idareye ödenmiş olduğundan, ihtilafın çözümünün damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay bulunup bulunmadığı ve vergiyi doğuran olay varsa mükellefinin kim olduğunun belirlenmesine bağlı olduğu, ihtilaf konusu vergiye ilişkin uyuşmazlığın 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 6 ncı maddesine göre vergi mahkemelerinin görevine girdiği, bu davayı inceleyen vergi mahkemesi kararında ısrar hükmü yönünden hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle temyiz istemi reddedilerek davanın esasına ilişkin temyiz incelemesi için dosyanın Danıştay Yedinci Daire Başkanlığına gönderilmesine karar verilmiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun konuyla ilgili diğer kararları:

1) 30/11/2007 tarih ve E:2007/184, K:2007/461 sayılı karar.





- 2) 09/11/2007 tarih ve E:2007/113, K:2007/468 sayılı karar.
- 3) 03/12/2004 tarih ve E:2001/84, K:2004/154 sayılı karar.
- 4) 27/04/2007 tarih ve E:2006/419, K:2001/138 sayılı karar.
- 5) 25/05/2007 tarih ve E:2007/13, K:2007/167 sayılı karar.

II) Olay ve Hukuki Durumla İlgili Saptamalar

Aykırı içtihatların birleştirilmesi isteminde bulunan Şirketin başvuru dilekçesinde, aykırılık taşıdıkları iddia olunan kararlardan biri, Danıştay Yedinci Dairesinin 06/02/2006 tarih ve E:2003/1573, K:2006/366 sayılı kararı; diğeri de, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/04/2006 tarih ve E:2006/26, K:2006/93 sayılı kararıdır. Bu iki kararı, verilmelerine neden olan uyumsuzluğun kaynaklandığı olay ve bu olaya uygulanan hukuk kuralları bakımından inceleyecek olursak, şu saptamaları yapabiliriz:

1) Temyiz başvurusu Danıştay Yedinci Dairesince karara bağlanan davaya konu uyumsuzlukta, vergiyi doğuran olay, Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi yetkililerince alınan ihale kararı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenen uyumsuzlukta ise, Türkiye Kömür İşletmeleri Genel Müdürlüğüne ihaleye çıkarılan dekapaj işi dolayısıyla imzalanan sözleşmenin 18'inci maddesinin (b) fıkrası uyarınca artırılan iş miktarının da yüklenici Şirketçe yapılmasını uygun gören 4.4.2001 günlü Yönetim Kurulu kararıdır. Vergi Mahkemesinin ısrar kararından anlaşıldığı üzere; adı geçen Genel Müdürlükçe, bu karar ihale kararı gibi nitelendirilerek, yüklenicinin istihkakından karar pulu bedeli kesintisi yapılmıştır; davacı tarafından kendisine geri verilmesi istenilen meblağ, bu karar pulu karşılığı miktardır. Başka anlatımla; her iki olayda vergiyi doğuran olay, ihale makamının tek yanlı iradesiyle oluşan ihale kararı ya da öyle nitelendirilen yönetim kurulu kararıdır.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun yukarıda yazılı, 27/04/2007 tarih ve E:2006/419,K:2007/138; 25/05/2007 tarih ve E:2007/13,K:2007/167 ve 09/11/2007 tarih ve E:2007/153, K:2007/460 sayılı kararları ile Danıştay Yedinci Dairesinin 06/02/2006 tarih ve E:2003/1573, K:2006/366 ve 22/03/2007 tarih ve E:2004/2148,K:2007/1468 sayılı kararlarında da vergiyi doğuran olay, ihale kararı veya ihale kararı niteliğinde kabul edilen yönetim kurulu kararıdır.

2) Bu kararlardan, yalnızca, Danıştay Yedinci Dairesinin 06/02/2006 tarih ve E: 2003/1573, K:2006/366 sayılı kararıyla ilgili dava, doğrudan, yani ihale makamınca istihkak ödemesi yapılırken kesilen ve Vergi Dairesine ihtirazi kayıt konulmaksızın beyan edilip tahakkuk ettirildikten sonra, ödenen damga vergisinin geri verilmesi talebiyle, yüklenici Şirket tarafından ilgili Vergi Dairesi Müdürlüğüne karşı açılmış; diğerleri ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 122 ve 124 üncü maddelerinde öngörülen düzeltme ve şikayet başvurularıyla ilgili idari başvuru yolları izlenerek, son aşamada tesis edilen işleme karşı açılmışlardır.

3) Danıştay Yedinci Dairesinin tüm kararlarında, ihale kararı dolayısıyla doğan damga vergisinin mükellefinin, kararı alan ve imzalayan ihale makamı olduğu; yüklenici durumunda bulunan davacı şirketlerin, ne mükellef, ne de verginin sorumlusu sıfatını taşıdığı; dolayısıyla, mükellefi tarafından, ihtirazi kayıt konulmaksızın beyan edilip ödenen vergiye ait tahakkuk işlemine karşı vergi mahkemesinde idari dava açma hakkının bulunmadığı; davanın, bu nedenle, incelenmeksizin reddedilmesi gerektiği gerekçesine dayanılarak, vergi mahkemesi kararları bozulmuş bulunmasına karşın; Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararlarında, bu gerekçeye değinilmeksizin, Danıştay Yedinci Dairesinin kararlarında bozma gerekçesi olarak, vergi mahkemesinin davada görevsiz olmasına dayanıldığı kabul edilmiş ve ısrar kararı, 2576 sayılı Kanunun vergi mahkemelerinin görevleri ile ilgili 6'ncı maddesine gönderme yapılarak, onanmıştır.

Oysa; Danıştay Yedinci Dairesinin kararlarında, davanın adli yargı yerinde açılması gerektiğinden ve vergi mahkemesinin görevsizliğinden değil, davacının hukuka aykırılığını iddia





ettiği vergilendirme işlemine karşı dava açma hakkının olmadığından söz edilmektedir. Danıştay Yedinci Dairesi, kararlarında, adli yargı yerinden, davacının, istihkak ödemesinden haksız kesinti yapan ihale makamına karşı sebepsiz zenginleşme ya da rücu davası açmayı tercih etmesi halinde gitmesi gereken yer olarak söz etmiştir; yoksa, Vergi Mahkemesinin davayı görevsizlik nedeniyle reddetmesi gerektiğini vurgulamak için değil. Nitekim; Daire, vergi dairesine ve vergilendirme işlemine karşı değil de, istihkak ödemesini ve bu ödemedeki damga vergisi kesintisini yapan Milli Eğitim Bakanlığına karşı yüklenici firma tarafından açılan başka bir davada, vergi mahkemesince, davanın adli yargının görevine girdiği gerekçesiyle, verilen görevsizlik kararını, 03/10/2007 tarih ve E:2005/2524, K:2007/3922 sayılı kararıyla, bu nedenle onamıştır.

4) 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, damga vergisinde vergiyi doğuran olay, herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan bir belgenin imzalanması veya imza yerine geçecek bir işaret konulmak suretiyle düzenlenmesidir.

Aynı Kanunun 3'üncü maddesine göre de, bu verginin mükellefi, kağıtları imza edenlerdir.

5) İhale kararında, yalnızca ihale makamının imzası olduğundan, bu karardan doğan damga vergisinin mükellefi, ihale makamıdır. Bu karara dayanılarak yapılacak ihale sonunda ihale üzerinde kalan yüklenicinin, vergi mahkemesi kararlarında gerekçe yapılanın aksine, ihale kararından doğan damga vergisinden dolayı mükellef sıfatı yoktur.

Oysa, sözleşmeler (protokoller sözleşme niteliğindedir) ihale makamı ile ihale üzerinde kalan yüklenicinin karşılıklı imzalarıyla olduğundan; sözleşmelerden doğan damga vergisinin mükellefi, hem ihale makamı, hem de yüklenicilerdir. Yani; ihale kararı dolayısıyla damga vergisinin mükellefi olmayan yüklenici, imzaladığı sözleşme dolayısıyla damga vergisinin mükellefidir.

Danıştay Yedinci Dairesinin, 28/04/2005 tarih ve E: 2002/785,K:2005/829; 22/03/2007 tarih ve E: 2005/3691, K:2007/1459; 22/03/2007 tarih ve E:2006/1195, K:2007/1461; 08/05/2007 tarih ve E: 2004/2876, K: 2007/2198; 27/11/2007 tarih ve E:2005/3644, K:2007/4905 sayılı kararları ile Vergi Dava Daireleri Kurulunun, 09/11/2007 tarih ve E:2007/113, K:2007/468 ve 30/11/2007 tarih ve E:2007/184, K:2007/461 sayılı kararlarında vergiyi doğuran olay, ya ihale sonunda taraflarca imzalanan sözleşme ya da sözleşmeyle birlikte ihale karardır.

6) Damga Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre de, birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar. Bunun anlamı, sözleşmelerden doğan damga vergisinin imza sahiplerinden biri tarafından ödenmiş olmasının, Vergi İdaresi yönünden yeterli olacağı; verginin ödenmemesi halinde, Vergi İdaresinin, imza sahiplerinin birini veya tümünü takip edebileceği ve verginin imza sahiplerinden biri tarafından ödenmesi halinde, diğer imza sahiplerine rücu hakkını kullanabileceğidir.

Uyuşmazlık mahkemesi kararlarına göre, rücu ilişkisi, bir Özel Hukuk ilişkisidir ve, uyuşmazlık halinde, adli yargı yerlerinde açılacak rücu davalarına konu edilmesi gerekmektedir (Uy.Mh. Hk.Bl., 15.4.1985 gün ve E:1985/3, K: 1985/9, RG: 25.6.1985 - 18792).

7) Damga Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre; resmi dairelerin damga vergisinin mükellefi olması durumunda, bunlara düşen damga vergisinin kişiler tarafından ödenmesi gerekmektedir.

Ancak; aynı Kanunun 8'inci maddesinin olaylar tarihinde yürürlükte bulunan şeklinde, resmi daireler, genel ve katma bütçeli idarelerle il özel idareleri, belediyeler ve köyler olarak sayılmıştır.

İçtihatların birleştirilmesi isteminde bulunanın başvuru dilekçesinde tarih ve sayıları verilen kararlara konu uyuşmazlıklara taraf olan Türk Telekomünikasyon A.Ş ile Türkiye Kömür İşletmeleri Genel Müdürlüğü ve diğer kararların bazılarında istihkak ödemesini yapmış görünen bankalar, bu





sayılanlardan olmadıkları için, damga vergisi uygulamasında resmi daire sayılamazlar. Dolayısıyla; bu kuruluşlar, yine vergi mahkemesi kararlarında söylenenin aksine, ister ihale kararı, isterse sözleşmeden kaynaklanıyor olsun, imzalarıyla doğan damga vergisinin, sorumlusu değil, mükellefidirler ve bu mükellefiyetten doğan vergiyi bizzat ödemek zorundadırlar.

8) Damga Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin olaylar tarihinde yürürlükte bulunan şekline göre; damga vergisinin ödenmesi, kağıtlara pul yapıştırılması, bu Kanunda gösterilen hallerde basılı damga konulması, makbuz verilmesi ve istihkaktan kesinti yapılması şekillerinden biriyle olmaktadır. 5281 sayılı Kanunla 1.1.2005 gününden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle, pul yapıştırma yöntemi kaldırılmıştır.

9) 488 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi, damga vergisinin istihkaktan kesinti yapılmak suretiyle ödenmesine ilişkin yöntemi düzenlemektedir. Bu madde uyarınca istihkaktan kesilmesi gereken damga vergisi, ihale kararı veya sözleşme üzerinden hesaplanan damga vergisi değil, maddede yazılı idare, kuruluş, müessese ve benzeri teşekküllerin taahhüt ettikleri istihkak ödemelerinde ödemenin yapıldığını belli etmek amacıyla kullandıkları makbuz ve makbuz yerine geçen kağıtların vergileridir. Ayrıca, maddenin son fıkrasına göre; damga vergisinin istihkaktan kesinti suretiyle ödenebilmesi için, Maliye Bakanlığınca, istihkak ödemesi yapan kuruluşa bu konuda yetki verilmiş olması da gerekmektedir.

Danıştay Yedinci Dairesinin, 12/10/2006 tarih ve E:2005/2899, K. 2006/3017; 22/03/2007 tarih ve E:2005/319, K:2007/1463; 22/03/2007 tarih ve E: 2006/2290, K:2007/1468 ve 29/05/2007 tarih ve E:2006/4831, K:2007/2551 sayılı kararlarında, damga vergisini doğuran olay, istihkak ödemesi için düzenlenen makbuz veya makbuz yerine geçen ödeme belgeleridir.

Bu sayılanlar dışındaki kararların ilgili olduğu uyuşmazlıklarda davacıların kendilerine ödenmesini istedikleri vergi tutarları, ihale kararının veya ihale kararı gibi nitelendirilen yönetim kurulu kararının vergileridir; ihale sonucu düzenlenen sözleşmeye göre yüklenicinin hak kazandığı istihkakin ödenmesi dolayısıyla düzenlenen makbuzun veya makbuz yerine geçen kağıdın vergisi değildir.

Dahası, ne Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi ne Türkiye Kömür İşletmeleri Genel Müdürlüğü, ne de kimi davalarda istihkak ödemesi yapmış görünen bankalar, istihkaklardan kesinti yapmak üzere, Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmiştir. Danıştay Yedinci Dairesi de, salt bu nedenle; yani kesintinin kanuna uygun olmaması sebebiyle, istihkaklarından makbuz üzerinden alınması gereken damga vergisi kesilen davacıların, dava açma hakları olmadığı sonucuna varmıştır. Dairenin bu kararlarıyla çelişen Vergi Dava Daireleri Kurulu kararına rastlanmamıştır.

Dolayısıyla; olaylarda, ihale makamı ve sözleşmenin tarafı olan kuruluş tarafından davacılar ödenen istihkaklardan yapılan kesinti, anılan Kanunun 19'uncu maddesi anlamında yapılan kesinti değildir. Bu tür bir kesinti, istihkak ödemesi yapan kuruluşun, hakim durumunu kullanarak, hakkı ve yetkisi olmadığı halde, yapmış olduğu hukuk dışı bir kesintidir ve İdare Hukuku anlamında, fiili yol; Özel Hukuk anlamında ise, haksız fiil oluşturmaktadır.

10) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377 nci maddesinin birinci fıkrasında, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri söylenerek, tarh ve tarhı da içeren tahakkuk işlemlerine karşı vergi mahkemesinde dava açma yetkisinin mükelleflere ait olduğu vurgulanmıştır.

Aynı Kanunun 8 inci maddesinde de, mükellef, vergi kanunlarına göre kendilerine vergi borcu terettüp eden (düşen) gerçek ve tüzel kişi olarak tanımlandıktan sonra; mükellef tabirinin, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanan, vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtilmiştir.





Bu iki düzenleme, bize, verginin mükellefi ve vergiyi kaynakta kesip vergi dairesine ödemek durumunda olan sorumlular dışındaki kişi ve kuruluşların, mükellefi veya sorumlusu olmadıkları vergilendirme işlemlerine karşı vergi mahkemesinde dava açma yetkilerinin olmadığını göstermektedir.

11) Aynı Kanunun 378 inci maddesinin ikinci fıkrasında da; mükelleflerin, beyan ettikleri vergilere karşı, bu Kanunun vergi hatalarıyla ilgili hükümleri saklı olmak üzere, dava açamayacakları söylenmiştir.

Dolayısıyla; istihkaklardan haksız da olsa kesilerek, vergi dairesine ihtirazi kayıt konulmaksızın beyan edilip ödenen verginin, ne bu vergiyi kendi adına beyan eden ihale makamı, ne de başka biri tarafından idari davaya konu edilmesi olanaklıdır.

12) Aynı Kanunun 122 nci maddesinde de, vergilendirme işlemlerinde, 116-118'inci maddelerde tanımlanan anlamda vergi hatası bulunması halinde, bu hataların düzeltilmesinin, mükelleflerce istenilebileceği öngörülmüştür. Yani, mükellef veya haklarında mükelleflerle ilgili hükümler uygulanan sorumlu sıfatını taşımayanların, vergi hatalarının düzeltilmesi istemiyle, Vergi İdaresine, başvuru hakları bulunmamaktadır.

13) Aynı Kanunun 378 inci maddesinde, vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için, diğer hallerden ayrı olarak, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması koşulu aranmış; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7 nci maddesinin 2 nci fıkrasının (b) bendinde de, bu hallerde idari dava açma süresi, anılan ödemenin yapıldığı tarihi izleyen günden başlatılmıştır.

Bu iki ayrı Kanunun iki ayrı maddesinde sözü edilen tevkif yoluyla alınan vergi; damga vergisi bakımından, Damga Vergisi Kanununun 19'uncü maddesine; gelir vergisi bakımından da, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine uygun olarak istihkak ödemelerinden kesilen vergiyi ifade etmektedir.

Dolayısıyla; bu maddelerde verilmeyen yetkiye dayanılarak istihkaklardan yapılan kesinti, anılan maddelerde sözü edilen tevkif yoluyla alınan vergi sayılamaz ve bu kesintiler dolayısıyla, bu maddelerin hükümlerinden yararlanılamaz.

14) İhale makamının resmi daire olması (18.2.2008 gün ve E:2005/4811, K:2008/1041) ve damga vergisinin, Noterlik Kanununun 118'inci maddesine göre, noterlerce tahsil edilmesi (5.6.2007 gün ve E:2004/3911, K:2007/2609 - Danıştay Dokuzuncu Dairesiyle müşterek- ; 3.11.2010 gün ve E:2009/2718, K:2010/5109) halleriyle sınırlı olarak, Danıştay Yedinci Dairesince, daha sonra içtihat değişikliği yapılarak, yüklenicilerin dava hakkı kabul edilmiş ve bu konudaki kararlar istikrarlı hale gelmiş bulunduğu; anılan Dairenin, İzmir Büyükşehir Belediyesi Başkanlığının ihale makamı olduğu dava ile ilgili olarak verdiği, 27/04/2007 tarih ve E:2006/419, K:2007/138 sayılı kararı ile; sözleşmenin noterde onaylanması sırasında, noter tarafından tahsil edilen damga vergisinden doğan uyuşmazlıkla ilgili olarak vermiş olduğu, 19/04/2010 tarih ve E:2008/7228, K: 2010/1855 sayılı kararının, birleştirilecek aykırı içtihatlar kapsamında çıkarılması gereklidir.

### III) Değerlendirme

Bir önceki başlık altında maddi olaylar ve hukuki durumlarla ilgili olarak yapmış olduğumuz saptamalardan sonra, içtihatların birleştirilmesini gerektirecek nitelikte aykırılık taşıyıp taşımadıklarının ve varsa, aykırılığın hangi yönde birleştirilmesi gerektiğinin değerlendirilmesinin usul ve esas yönlerinden yapılması gerekmektedir.

#### A) Usul yönünden

İçtihatların birleştirilmesi talebiyle yapılan başvuruya ait dilekçede sözü edilen iki karar arasında, içtihatların birleştirilmesini gerektirecek nitelikte aykırılığın bulunduğu söz edilebilmesi için, bu iki kararla çözüme kavuşturulan uyuşmazlıkların kaynaklandıkları maddi olaylar





arasında benzerlik ve uyumsuzluğun çözümünde uygulanan hukuk kurallarında da ayniyet bulunması gerekmektedir.

Yukarıda, (II) nolu başlık altında açıklandığı üzere, başvuru dilekçesinde yazılı kararlardan ilkinde; damga vergisi, ihale kararından; ikincisinde ise, ihale kararı olarak nitelendirilen yönetim kurulu kararından doğmuş bulunmaktadır. Yani; her iki uyumsuzlukta da vergiyi doğuran olay, ihale kararıdır.

Dolayısıyla, uyumsuzlukların kaynaklandığı maddi olay yönünden bir sorun gözükmemektedir.

Buna karşılık; yukarıda, aynı başlığın 3'üncü maddesinde ortaya konulduğu üzere, başvuru dilekçesinde verilen Danıştay Yedinci Dairesinin kararıyla çeliştiği iddia olunan, Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı, Danıştay Yedinci Dairesinin uyumsuzluğun çözümünde kullandığı, dava konusu vergilendirme işlemiyle davacı arasında Vergi Usul Kanununun aradığı şekilde bir ilişkinin bulunmadığı yolundaki, hukuka aykırılık nedenine değil, anılan kararda dayanılmayan görevsizlik nedeni irdelenerek ve bu nedenin yerinde olmadığı gerekçesiyle verilmiş bulunmaktadır. Kararda, 2576 sayılı Kanunun vergi mahkemelerinin görevlerini düzenleyen 6'ncı maddesine gönderme yapılmış ve "... , mahkemenin görevinde olmadığından incelenmeksizin reddi gerekeceği gerekçesiyle bozulmuş olup,..." ibaresinin kullanılmış olması, Kurulun Danıştay Yedinci Dairesinin kararını nasıl anlayıp nitelendirdiğini açıkça ortaya koymaktadır.

Yine; yukarıda, aynı başlığın aynı maddesinde söylenildiği üzere, Kurul'un diğer kararlarında da, durum farklı değildir.

Danıştay Yedinci Dairesinin kararı, İdari Yargılama Usulü Kanununun 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasının "c" bendi, yani ehliyet yönünden yapılan inceleme sonucu verilmiş karar niteliğinde olmasına karşın; Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun kararı, aynı fıkranın "a" bendi, yani davaya bakan mahkemenin görevi yönünden yapılmış inceleme sonunda verilmiş karar niteliğindedir.

Bu bakımdan; ortada, aynı hukuki duruma, aynı hukuk kuralı uygulanarak farklı çözümler getiren iki ayrı karar bulunmadığından, aykırı içtihatlardan; dolayısıyla, içtihatların birleştirilmesi gereğinden söz edilmesi, usul yönünden olanaklı değildir. İstemin, esasa girilmeksizin, bu yönden reddi gerekmektedir.

**B) Esas yönünden**

Usul yönünden reddedilmesi gereken içtihatların birleştirilmesi konusundaki istemin esasının incelenmesine, her ne kadar, gerek bulunmamakta ise de; Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararlarında, Danıştay Yedinci Dairesinin bozma kararına direnen Vergi Mahkemesinin bu konudaki kararının onanmış olmasından hareketle, davacının, olaydaki vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açabileceğinin zımnen (kapalı biçimde) de olsa, kabul edildiği ve bu nedenle, iki karar arasında çelişki doğduğu söylenecek olursa, o takdirde, esas hakkında da görüşümüzün bildirilmesi gereği doğmaktadır.

1) Vergi Usul Kanununun "Vergiyi Doğuran Olay" başlıklı 19'uncu maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı açıklanmıştır. Maddenin, vergiyi doğuran olay olarak nitelendirdiği bu olay ve hukuki durumun tamamı, istisnai nitelikteki Kamu Hukuku işlemleri hariç, bir özel hukuk işlemi veya durumudur. Bu, gelir vergisinde, katma değer vergisinde, özel tüketim vergisinde olduğu gibi, damga vergisinde de böyledir.

Bu hukuki işlem veya durumdan iki tür hukuki ilişki doğar. Bu ilişkilerden ilki, söz konusu durum ya da ilişki doğan verginin mükellefi (sorumlusu da olabilir) ile Vergi İdaresi arasında; diğeri de, hukuki durum veya işlemin iki tarafı arasında kurulur.





Verginin mükellefi ile Vergi İdaresi arasında kurulan ilişki, Vergi Hukukundan kaynaklanan bir kamu hukuku ilişkisidir. Bu ilişkiden doğan uyuşmazlıkların çözüm yeri de, İdari Yargı Düzenine mensup vergi mahkemeleridir.

Vergiyi doğuran özel hukuk durumu veya işleminin iki tarafı arasında kurulan ilişki ise, bir özel hukuk ilişkisidir ve bu ilişkiden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözüm yeri, Adli Yargı Düzenine mensup mahkemelerdir.

Şimdi; başvuru dilekçesinde aykırılıkları iddia edilen kararlara konu olaylarda kurulan ilişkilere bakalım:

Her iki olayda da, damga vergisi, ihale kararından veya ihale kararı olarak nitelendirilen yönetim kurulu kararından doğmaktadır. İhale kararı, bir Kamu Hukuku işlemidir ve ikinci tarafı yoktur.

Yukarıda, (II) numaralı başlığın 5'inci maddesinde açıklandığı üzere, ihale kararından doğan damga vergisinin mükellefi, ihale makamıdır. Olaylarda ihale makamları resmi daire olmadıklarından, bu kararlardan doğan vergileri, bizzat, beyan edip, ödemek zorundadırlar (II numaralı başlık md.7). Beyanlar ihtirazi kayıt konulmaksızın yapıldığından, ihale makamlarının, beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen damga vergilerini, vergi mahkemesi önünde idari davaya konu etmelerine de yasal olanak yoktur. Bu vergilerde yapılmış olan vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda ise, verginin mükellefi sıfatını taşıyan bu idarelerce, Vergi Usul Kanununun 122 ve 124'üncü maddelerinde öngörülen idari başvuru yollarına gidilmesi ve bu başvuruların sonucunda tesis edilen işleme karşı idari dava açılması olanaklıdır (II numaralı başlık, md.12).

Dolayısıyla; bizi ilgilendiren davalardaki vergiyi doğuran olaylar sebebiyle, vergi hukuku (kamu hukuku) ilişkisi, ihale makamı ile Vergi İdaresi arasında kurulmuştur. Yani, bu ilişkilerde, üzerinde ihale kalan yüklenicilerin yeri yoktur (II numaralı başlık, md.11). Başka anlatımla; olaylarda, ihale kararlarından doğan damga vergileri dolayısıyla, ihale üzerinde kalan kişi ve kuruluşlar ile Vergi İdaresi arasında Vergi Hukuku ilişkisinin kurulması olanaklı değildir. Bunun sonucu olarak da, bu kişi ve kuruluşlarla Vergi İdaresi arasında, çözümü vergi mahkemesinin görevine girecek nitelikli bir idari uyuşmazlığın (vergi uyuşmazlığının) doğmasına da imkan yoktur. Dahası; bu kişi ve kuruluşlar, verginin mükellefi ve sorumlusu sıfatını taşımadıklarından (II numaralı başlık, md.7,12), Vergi Usul Kanununun 122 ve 124'üncü maddelerinde öngörülen idari başvuru yolları olan düzeltme ve şikayet başvurularında da bulunma ve verilecek cevaba göre vergi mahkemesinde idari dava açma olanağına da sahip değildiler.

Dava açabilmenin ön koşulunun dava açma hakkı olduğu (buna dava açma ehliyeti de diyebiliriz), Usul Hukukunun en önemli kuralıdır. Dava açma hakkı olmaksızın açılan davalar hakkında yapılması gereken işlemler, Adli Yargıda, Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanununda (Yeni, Hukuk Muhakemeleri Kanunu); İdari Yargıda da, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15'inci maddesinde gösterilmiştir. Bu hukuksal durum, yalnızca, ihale kararlarından doğan damga vergileri dolayısıyla değil; ihale sonucunda yapılan sözleşmeden doğan ve ihale makamlarınca beyan edilip ödenen damga vergileri dolayısıyla da söz konusudur. Zira; bu halde de, yüklenici, beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen damga vergisi dolayısıyla, ne tahakkuk işleminin, ne de Vergi Dairesinin muhatabıdır.

2) İhale makamınca, Vergi Dairesine ödenen verginin, yüklenicinin istihkakından kesilmiş olmasının yaratacağı hukuki sorun ve çözümüne gelince:

a) Yukarıda, (II) numaralı başlığın 9'uncu maddesinde açıklandığı üzere; olaylarda, ihale makamlarınca, davacıların istihkaklarından yapılan kesinti, konusu ve kesinti yapanın yetkisi bakımından, Damga Vergisi Kanununun 19'uncu maddesine uygun bir kesinti değildir. Dolayısıyla, bu tür bir kesintinin damga vergisi kesintisi olarak nitelendirilmesine ve Vergi Usul Kanununun







377'nci maddesinde tanınan haktan yararlanılarak, İdari Yargılama Usulü Kanununun 7'nci maddesinin 2'nci fıkrasının (b) bendi uyarınca vergi mahkemesinde açılacak idari davaya konu edilmesine, hukuken olanak yoktur (II numaralı başlık, md.13). Bu şekilde gerçekleştirilen kesinti, yüklenicinin istihkakının, bir bölümüne, ödeme yapınca, haksız olarak el konulması suretiyle, noksan ödenmesinden başka bir nitelik taşımamaktadır. Dolayısıyla; çözümü, Adli Yargı Düzenine dahil yargı yerlerine ait olan bir istihkak uyuşmazlığına kaynaklık etmektedir.

b) Her ne kadar, davalarda, davacıların istihkakından kesilen paranın, ihale makamının beyan ettiği damga vergisinin ödenmesinde kullanıldığı; kendilerine geri verilmesi gerektiği ileri sürülmüş ve bu iddiaya vergi mahkemelerince itibar edilerek davalar hakkında karar verilmişse de; nama değil hamiline yazılı bir değer olan (istihkaktan kesilen) paranın ihale makamı tarafından Vergi İdaresine ödenen para ile aynı olduğundan bahisle, Vergi İdaresine ödenen para üzerinde mülkiyet hakkı iddia edilmesi, herhangi bir hukuk kuralı ile bağdaşabilir nitelikte değildir. Kaldı ki; böyle bir iddia, yalnızca, çözümü, yine Adli Yargının görev alanına giren mülkiyet uyuşmazlığına yol açmaktan başka bir etkiye sahip olamaz.

c- Bu bakımlardan; ortada, yükleniciler yönünden bir damga vergisi uyuşmazlığı değil, ihale makamı ile yüklenici arasında sözleşme ile kurulan özel hukuk ilişkisinin gereklerinden olan istihkak ödemesi taahhüdünün noksan yerine getirilmesinden kaynaklanan bir özel hukuk uyuşmazlığı vardır. Dolayısıyla; yüklenicilerce, bu özel hukuk uyuşmazlığının, ihale makamları hasım mevkiine konularak, adli yargı yerinde açılacak davalara konu edilmesi yerine; anılan uyuşmazlığın tarafı olmayan vergi idareleri hasım gösterilmek suretiyle muhatapı olmadıkları vergilendirme işlemlerine karşı vergi mahkemelerinde açılan davaların, Danıştay Yedinci Dairesince, bu nedenle incelenmeksizin reddi gerekeceği yolunda verilen kararlar, ihale mevzuatı ile kurulan ilişkilerin hukuki niteliklerine, Vergi Usul Kanunu, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu ile yaratılan hukuki duruma ve Türk Yargı Düzeninde, Anayasa ile güvence altına alınan, Adli - İdari Yargı Ayrılığı İlkesine uygun bulunmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, içtihadın birleştirilmesi isteminin öncelikle usul yönünden incelenmeksizin reddine; İçtihatları Birleştirme Kurulunca istemin esasının karara bağlanmasının kabul edilmesi halinde ise, aykırı olduğu ileri sürülen içtihatların, Danıştay Yedinci Dairesinin 06/02/2006 tarih ve E:2003/1573, K:2006/366 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

### **III) KONU İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER**

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun

Madde 6- Vergi mahkemeleri:

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri,

Çözümler.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

Madde 2- 1. İdari dava türleri şunlardır:

a) İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları,

b) İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları,





c) Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar.

.....

**488 sayılı Damga Vergisi Kanunu**

Madde 1- Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabidir.

Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.

.....

Madde 3- Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir.

Resmî dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder.

.....

Madde 8- Bu kanunda yazılı resmî daireden maksat, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylere.

Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmî daire sayılmaz.

Madde 15- Damga Vergisi makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenir.

Bu ödeme şekillerinin hangi işlemler için ne suretle uygulanacağını tespitte Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Madde 24- Vergiye tabi kağıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumludur.

Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar. Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması Damga Vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez. Damga Vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar.

.....

**213 sayılı Vergi Usul Kanunu**

Madde 8- Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.

Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.

.....

Madde 377- Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

.....

Madde 378- Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan





vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.

#### **IV) KONUNUN İÇTİHADIN BİRLEŞTİRİLMESİNE GEREK OLUP OLMADIĞI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ**

2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesinde, İçtihatları Birleştirme Kurulunun, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceleyeceği ve gerekli görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar vereceği kuralına yer verilmektedir.

Buna göre, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi için öncelikle isteme konu kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluğun bulunup bulunmadığının saptanması gerekmektedir. 2575 sayılı Kanunun yukarıda sözü edilen hükmünde, kararlar arasındaki aykırılık veya uyumsuzluğun ne olduğu açıklanmamış olmakla beraber, bu durumdan söz edebilmek için, maddi ve hukuki durumları aynı veya benzer olmasına rağmen bunlar hakkında birbirine aykırı veya farklı kararlar verilmiş olması gerektiği kabul edilmektedir.

Bununla birlikte, içtihadın birleştirilmesindeki amacın, kararlar arasında oluşan aykırılık veya uyumsuzluğun giderilmesi suretiyle hukuki istikrarın sağlanması olduğu dikkate alındığında, isteme konu aykırılığın hukuki istikrarı zedeleyecek nitelikte bir sürekliliği haiz olup olmadığının da değerlendirilerek bir sonuca ulaşılması zorunludur.

İçtihat aykırılığına konu olan kararların incelenmesinden; uyumsuzlukların iş ya da hizmet yaptırılan kurum ve kuruluşlarca ihale edilen işler için alınan ihale kararları üzerinden hesaplanan damga vergisinin, işin yüklenicisinin hak edişlerinden, ihale makamınca kesilerek vergi dairesine yatırılmasından sonra, hak edişinden kesinti yapılan, yani işin yüklenicisi olan tüzel kişinin dava açıp açamayacağı hususundan kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi tarafından davacı Aktel Yapı Sanayi Ticaret Limited Şirketine ihale edilen telefon şebekesi altyapısı işine ilişkin ihale kararından sonra Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketince davacı şirketin hakedişlerinden kesilerek vergi dairesine Haziran 2002 döneminde beyan edilen ve ödenen miktarın, davacı Şirketçe, taraflarına ret ve iadesi istemiyle açılan davada, davaya bakan vergi mahkemesince işin esası incelenerek verilen kararın temyiz istemi üzerine Danıştay Yedinci Dairesinin verdiği 06/02/2006 tarih ve E:2003/1573, K:2006/366 sayılı kararla, Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketinin damga vergisinin mükellefi olduğu, 488 sayılı Kanunun 24 üncü maddesine göre, birden fazla kişi veya kuruluşça imzalanan kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenlerin müteselsilen sorumlu olacağı yolundaki hüküm uyarınca verginin tamamının Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketinden tahsil edileceği, buna karşın, damga vergisi davacı Şirketin hak edişlerinden alınarak vergi dairesine ödendiği, bu işlemde hukuka aykırı bir husus var ise, Aktel Yapı Sanayi Ticaret Limited Şirketinin sebepsiz zenginleşmeden bahisle, adli yargı yerinde dava açılması gerektiği, bu nedenle de açılan davaya vergi mahkemesinde bakılamayacağı gerekçesiyle bozulmuştur.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/04/2006 tarih ve E:2006/26, K:2006/93 sayılı kararına konu olan olayda ise; Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğünden ihale ile alınan dekapaj işinin, sözleşme hükümleri doğrultusunda artırılması üzerine, davacı Burak İnşaat Madencilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin istihkakından kesilerek vergi dairesine ödenmiş olan damga vergisinin ret ve iadesi istemiyle açılan davada Ankara Birinci Vergi Mahkemesince, damga





vergisinin tahsilinde yasal isabet bulunmadığı gerekçesi ile verginin ret ve iadesine karar verilmiştir. Vergi dairesinin temyiz istemini inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi, 28/04/2005 tarih ve E:2002/785, K:2005/829 sayılı kararlar ile işin esasının incelenemeyeceği gerekçesiyle mahkeme kararını bozmuştur. Bozma kararına uymayan Vergi Mahkemesi işin esasının incelenebileceği gerekçesiyle kararında ısrar etmiş ve ısrar kararının temyizi üzerine Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/04/2006 tarih ve E:2006/26, K:2006/93 sayılı kararı ile de, haksız yere vergi alındığını iddia eden davacının açtığı davayı inceleyen Vergi Mahkemesinin ısrar kararında ısrar hükmü yönünden hukuka aykırılık görülmediği gerekçesi ile temyiz incelemesi için dosyanın Danıştay Yedinci Dairesine gönderilmesine karar verilmiştir.

Yukarıda belirtildiği gibi, içtihatların birleştirilmesine konu kararlar arasında aykırılıktan bahsedilebilmesi için gerekli olan, maddi durumlardaki aynılık ya da benzerlik olayda mevcuttur. Her iki olayda da, ihale makamı tarafından ihale belgesinden kaynaklanan damga vergisi, tek taraflı bir irade ile ihalenin üzerinde kaldığı tüzel kişilerin alacaklarından kesilerek ödenmiştir. Bu bakımdan, aykırılığın maddi şartı gerçekleşmiştir.

Yine konuları aynı olan her iki davada aynı hukuk kuralları farklı bir şekilde yorumlanarak birbirinden farklı sonuçlara ulaşılmıştır. Uygulanan hukuk kuralları aynı olmasına rağmen Danıştay Yedinci Dairesi ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından birbirine aykırı sonuç doğuracak şekilde, yasal düzenlemelerin farklı yorumlanması durumu vardır. Bu bakımdan, uygulanan hukuki durumun aynı olduğu da kabul edilmelidir.

Öte yandan, kararlar arasında içtihat aykırılığından bahsedebilmek için, aynı ya da benzer maddi ve hukuki durumu olan hallerde farklı bir şekilde karar vermenin yanı sıra kararlar arasındaki aykırılığın devamlılık göstermesi de gerekir. Olayda, aynı konuda farklı kararlar verildiği, kararlar arasındaki aykırılığın devamlılık gösterdiği ve bu durumun uygulama birliğinin ihlal ettiği görülmektedir.

Bu durumda, idari yargı alanında uygulama birliğinin sağlanması bakımından 2575 sayılı Kanunun 39 uncu maddesi uyarınca içtihatların birleştirilmesi yoluna gidilmesine oyçokluğuyla karar verilerek işin esasına geçildi.

#### **V) KONUNUN ESASTAN İNCELENMESİ**

İçtihat aykırılığına neden olan kararlara konu olan davalarda uyumsuzluğun esasını işin yüklenicisi olan davacıların, ihale kararları ve diğer düzenlenen belgeler üzerinden hesaplanan ve ihale makamınca Şirketlerin alacağından kesinti yapmak suretiyle ödenen damga vergisine karşı, vergi mükellefi veya sorumlusu olup olmadıklarına bakılmaksızın, vergi mahkemelerinde dava açma ehliyetlerinin bulunup bulunmadığı hususu oluşturmaktadır.

Vergi mahkemelerinin genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları çözümleneceği yönündeki 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde yer alan hükme göre; vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, muafiyet, istisna gibi tümüyle vergi hukukuna ilişkin konularda açılacak davaların vergi mahkemelerinde görülmesi gerekmektedir.

Vergi hukukundan doğan uyumsuzlukların çözümü, öncelikle 2577 sayılı Kanunda belirtilen usuller ve bu Kanun hükümleri saklı kalmak üzere de 213 sayılı Kanunda yer alan usullere tabidir. Dolayısıyla 213 sayılı Kanunun 377 nci maddesinde mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabileceklerinin belirtilmiş olması mükellef ya da sorumlu olmayan, fakat vergilendirmeye ilgili bir idari işlem nedeniyle hak veya menfaatinin ihlal edildiğini iddia eden ilgililerin, 2577 sayılı Kanunun 2 nci maddesine göre iptal veya tam yargı davası açmalarına engel oluşturmamaktadır.





İçtihadın birleştirilmesine konu kararlara ilişkin maddi olaylarda; ihale kararlarına ilişkin damga vergileri, ihaleyi kazanan yüklenicilerin hak edişlerinden kesilip, vergi dairesine yatırılmış; böylece yüklenicilerin aldıkları hak edişlerde damga vergisi kadar azalma meydana gelmiştir. Damga vergileri hak edişlerinden kesilen yükleniciler, söz konusu ihale kararlarının damga vergisine tabi olmayıp, muafiyet kapsamında sayılması gerektiğini iddia ederek, ortaya çıktığını öne sürdükleri hak ihlallerinin giderilmesi, vergi dairelerine yatırılan damga vergisi tutarlarının iadesi istemiyle dava açmışlardır.

Açılmış olan bu davalarda uyuşmazlıklar 488 sayılı Kanuna uygun bir vergilendirme olup olmadığına ilişkindir. Bu hukuki sorunlardan kaynaklanan uyuşmazlıkların görüm ve çözümü de, vergi hukukundan doğan uyuşmazlıkları görüp çözmekle görevli vergi yargısının görev alanına girmektedir.

Öte yandan, yüklenicilerin ihale makamları aleyhine adli yargıda hak edişlerindeki azalma nedeniyle dava açmaları mümkün olmakla birlikte; sebepsiz zenginleşmeyle ilgili olarak açılacak bu davalarda, vergi idarelerinin damga vergisi tahsilat işlemlerinin denetiminin yapılamayacağı, vergi dairesinin hasım olmayacağı ve davalarda vergi dairesi aleyhine hüküm kurulamayacağı açıktır. Dolayısıyla adli yargıda ihale makamları aleyhine dava açılabileninden bahisle vergi dairelerinin vergi tahsilat işlemlerinin yargısal denetiminden kaçınılması; hak arama özgürlüğü ve idari işlemlerin, Anayasada sayılan istisnalar dışında yargı denetimine tabi tutulacağı yolundaki Anayasanın 125 nci maddesinde yer alan kuralla bağdaşmayacaktır. Ayrıca, ihale makamlarınca damga vergilerinin vergi dairelerine yatırılması, sonuçta vergi idareleri tarafından yapılmış tahsilat işlemleridir. Bu tahsilat işlemlerinin, vergilendirmeye ilgili idari işlemler olduğunda duraksama bulunmamaktadır. Anılan tahsilat işlemleriyle hak edişlerinin eksildiğini öne süren yüklenicilerin, haklarının ihlal edildiği iddiasıyla damga vergisi tahsilatının iptali veya tutarlarının iadesi istemiyle 2577 sayılı Kanunun 2 nci maddesine göre vergi yargısında dava açmaları mümkündür.

**SONUÇ:** İhale kararı üzerine ihale makamınca 488 sayılı Kanuna göre hesaplanıp işi üstlenen şirketten kesilerek veya alınarak ihale makamınca vergi idaresine ödenen damga vergisi tahsilatının iptali veya tahsil edilen tutarın iadesi istemiyle işi üstlenen şirketin vergi mahkemesinde dava açabilmesi gerekir.

Açıklanan nedenlerle içtihadın Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları doğrultusunda birleştirilmesine 02/07/2012 tarihli birinci toplantıda Kurul üye tamsayısının salt çoğunluğu ile karar verildi.

#### **KARŞI OY**

**X-** 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesinde, İçtihatları Birleştirme Kurulunun, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir hükmü yer almaktadır.

İçtihatların birleştirilmesi talebiyle yapılan başvuruya ait dilekçede sözü edilen kararlar arasında, içtihatların birleştirilmesini gerektirecek nitelikte aykırılığın bulunduğundan söz edilebilmesi için, bu kararlarla çözüme kavuşturulan uyuşmazlıkların kaynaklandıkları maddi olaylar arasında benzerlik ve uyuşmazlığın çözümünde uygulanan hukuk kurallarının da aynı olması gerekmektedir.

İçtihatların birleştirilmesine konu olan kararlardan ilkinde damga vergisi ihale kararından, ikincisinde ise ihale kararı olarak nitelendirilen yönetim kurulu kararından doğmuş bulunmaktadır.





Yani; her iki uyumsuzlukta da vergiyi doğuran olay, ihale kararı olması nedeniyle uyumsuzlukların kaynaklandığı maddi olay yönünden herhangi bir sorun gözükmemektedir.

Buna karşın, başvuru dilekçesinde Danıştay Yedinci Dairesinin kararıyla çeliştiği iddia olunan Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı, Danıştay Yedinci Dairesinin uyumsuzluğun çözümünde kullandığı, dava konusu vergilendirme işlemiyle davacı arasında 213 sayılı Kanunun aradığı şekilde bir ilişkinin bulunmadığı yolundaki hukuka aykırılık nedenine değil, anılan kararda bulunmayan görevsizlik nedeni irdelenerek ve bu nedenin yerinde olmadığı gerekçesiyle verilmiş bulunmaktadır. Kararda, 2576 sayılı Kanunun vergi mahkemelerinin görevlerini düzenleyen 6 ncı maddesine gönderme yapılmış ve "... mahkemenin görevinde olmadığından incelenmeksizin reddi gerekeceği gerekçesiyle bozulmuş olup ..." ibaresinin kullanılmış olması, Kurulun Danıştay Yedinci Dairesinin kararını nasıl anlayıp nitelendirdiğini açıkça ortaya koymaktadır. Kurulun diğer kararlarında da durum aynıdır.

Başka bir ifadeyle, Danıştay Yedinci Dairesinin kararı 2577 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasının "c" bendi, yani ehliyet yönünden yapılan inceleme sonucu verilmiş karar niteliğinde olmasına karşın, Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararı, aynı fıkranın "a" bendi, yani davaya bakan mahkemenin görevi yönünden yapılmış inceleme sonunda verilmiş karar niteliğindedir.

Bu bakımdan, ortada aynı hukuki duruma, aynı hukuk kuralı uygulanarak farklı çözümler getiren iki ayrı karar bulunmadığından, aykırı içtihatlardan, dolayısıyla içtihatların birleştirilmesi gereğinden söz edilmesi usul yönünden olanaklı değildir.

Açıklanan nedenlerle, istemin esasa girilmeksizin usul yönünden reddi gerektiği oyu ile içtihadın birleştirilmesine gerek olduğu yolundaki çoğunluk kararına karşıyız.

#### **KARŞI OY**

**XX-** 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Vergiyi Doğuran Olay" başlıklı 19 uncu maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı açıklanmıştır. Maddenin, vergiyi doğuran olay olarak nitelendirdiği bu olay ve hukuki durumun tamamı, istisnai nitelikteki kamu hukuku işlemleri hariç, bir özel hukuk işlemi veya durumudur. Bu, gelir vergisinde, katma değer vergisinde, özel tüketim vergisinde olduğu gibi, damga vergisinde de böyledir.

Bu hukuki işlem veya durumdan iki tür hukuki ilişki doğar. Bu ilişkilerden ilki, söz konusu durum ya da ilişki doğan verginin mükellefi (sorumlusu da olabilir) ile vergi idaresi arasında; diğeri de, hukuki durum veya işlemin iki tarafı arasında kurulur. Verginin mükellefi ile vergi idaresi arasında kurulan ilişki, vergi hukukundan kaynaklanan bir kamu hukuku ilişkisidir. Bu ilişki doğan uyumsuzlukların çözüm yeri de, idari yargı düzenine mensup vergi mahkemeleridir. Vergiyi doğuran özel hukuk durumu veya işleminin iki tarafı arasında kurulan ilişki ise, bir özel hukuk ilişkisidir ve bu ilişki doğan uyumsuzlukların çözüm yeri, adli yargı düzenine mensup mahkemelerdir.

Her iki olayda da, damga vergisi ihale kararından veya ihale kararı olarak nitelendirilen yönetim kurulu kararından doğmaktadır. İhale kararı, bir kamu hukuku işlemidir ve ikinci tarafı yoktur. İhale kararından doğan damga vergisinin mükellefi, ihale makamıdır. Olaylarda ihale makamları resmi daire olmadıklarından, bu kararlardan doğan vergileri, bizzat, beyan edip, ödemek zorundadırlar. Beyanlar ihtirazi kayıt konulmaksızın yapıldığından, ihale makamlarının, beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen damga vergilerini, vergi mahkemesi önünde idari davaya konu etmelerine de yasal olanak yoktur. Bu vergilerde yapılmış olan vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda ise, verginin mükellefi sıfatını taşıyan bu idarelerce, 213 sayılı Kanunun 122 nci ve 124





üçüncü maddelerinde öngörülen idari başvuru yollarına gidilmesi ve bu başvuruların sonucunda tesis edilen işleme karşı idari dava açılması olanaklıdır.

Dolayısıyla; bizi ilgilendiren davalardaki vergiyi doğuran olaylar sebebiyle, vergi hukuku (kamu hukuku) ilişkisi, ihale makamı ile vergi idaresi arasında kurulmuştur. Yani, bu ilişkilerde, üzerinde ihale kalan yüklenicilerin yeri yoktur. Başka anlatımla; olaylarda, ihale kararlarından doğan damga vergileri dolayısıyla, ihale üzerinde kalan kişi ve kuruluşlar ile vergi idaresi arasında vergi hukuku ilişkisinin kurulması olanaklı değildir. Bunun sonucu olarak da, bu kişi ve kuruluşlarla vergi idaresi arasında, çözümü vergi mahkemesinin görevine girecek nitelikli bir idari uyuşmazlığın (vergi uyuşmazlığının) doğmasına da imkan yoktur. Dahası; bu kişi ve kuruluşlar, verginin mükellefi ve sorumlusu sıfatını taşımadıklarından, 213 sayılı Kanunun 122 nci ve 124 üncü maddelerinde öngörülen idari başvuru yolları olan düzeltme ve şikayet başvurularında da bulunma ve verilecek cevaba göre vergi mahkemesinde idari dava açma olanağına da sahip değildirlir.

Dava açabilmenin ön koşulunun dava açma hakkı olduğu, usul hukukunun en önemli kuralıdır. Dava açma hakkı olmaksızın açılan davalar hakkında yapılması gereken işlemler, adli yargıda, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununda; idari yargıda da, 2577 sayılı Kanunun 15 inci maddesinde gösterilmiştir. Bu hukuksal durum, yalnızca, ihale kararlarından doğan damga vergileri dolayısıyla değil; ihale sonucunda yapılan sözleşmeden doğan ve ihale makamlarınca beyan edilip ödenen damga vergileri dolayısıyla da söz konusudur. Zira; bu halde de, yüklenici, beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen damga vergisi dolayısıyla, ne tahakkuk işleminin, ne de vergi dairesinin muhatabıdır.

Olaylarda, ihale makamlarınca, davacıların istihkaklarından yapılan kesinti, konusu ve kesinti yapanın yetkisi bakımından, Damga Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine uygun bir kesinti değildir. Dolayısıyla, bu tür bir kesintinin damga vergisi kesintisi olarak nitelendirilmesine ve 213 sayılı Kanunun 377 nci maddesinde tanınan haktan yararlanılarak, 2577 sayılı Kanunun 7 nci maddesinin 2 nci fıkrasının (b) bendi uyarınca vergi mahkemesinde açılacak idari davaya konu edilmesine, hukuken olanak yoktur. Zira 213 sayılı Kanunun 377 nci maddesine göre, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilme hakkı, yalnızca mükelleflere ve kendilerine vergi cezası kesilenlere tanınmıştır. Bu şekilde gerçekleştirilen kesinti ise, yüklenicinin istihkakının, bir bölümüne, ödeme yapanca, haksız olarak el konulması suretiyle, noksan ödenmesinden başka bir nitelik taşımamaktadır. Dolayısıyla; çözümü, adli yargı düzenine dahil yargı yerlerine ait olan bir istihkak uyuşmazlığına kaynaklık etmektedir.

Her ne kadar, davalarda, davacıların istihkakından kesilen paranın, ihale makamının beyan ettiği damga vergisinin ödenmesinde kullanıldığı; kendilerine geri verilmesi gerektiği ileri sürülmüş ve bu iddiaya vergi mahkemelerince itibar edilerek davalar hakkında karar verilmişse de; nama değil hamiline yazılı bir değer olan (istihkaktan kesilen) paranın ihale makamı tarafından Vergi İdaresine ödenen para ile aynı olduğundan bahisle, vergi idaresine ödenen para üzerinde mülkiyet hakkı iddia edilmesi, herhangi bir hukuk kuralı ile bağdaşabilir nitelikte değildir. Kaldı ki; böyle bir iddia, yalnızca, çözümü, yine Adli Yargının görev alanına giren mülkiyet uyuşmazlığına yol açmaktan başka bir etkiye sahip olamaz.

Bu bakımlardan; ortada, yükleniciler yönünden bir damga vergisi uyuşmazlığı değil, ihale makamı ile yüklenici arasında sözleşme ile kurulan özel hukuk ilişkisinin gereklerinden olan istihkak ödemesi taahhüdünün noksan yerine getirilmesinden kaynaklanan bir özel hukuk uyuşmazlığı vardır. Dolayısıyla; yüklenicilerce, bu özel hukuk uyuşmazlığının, ihale makamları hasım mevkiine konularak, adli yargı yerinde açılacak davalara konu edilmesi yerine; anılan uyuşmazlığın tarafı olmayan vergi idareleri hasım gösterilmek suretiyle muhatabı olmadıkları vergilendirme işlemlerine karşı vergi mahkemelerinde açılan davaların, Danıştay Yedinci Dairesince, bu nedenle





incelenmeksizin reddi gerekeceği yolunda verilen kararlar, ihale mevzuatı ile kurulan ilişkilerin hukuki niteliklerine, Vergi Usul Kanunu, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu ile yaratılan hukuki duruma ve Türk yargı düzeninde, Anayasa ile güvence altına alınan, adli - idari yargı ayrılığı İlkesine uygun bulunmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, içtihatların Danıştay Yedinci Dairesinin 06/02/2006 tarih ve E:2003/1573, K:2006/366 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği oyu ile çoğunluk kararına katılmıyoruz.

TÜRMOB Sirküler Rapor

