

4734 Sayılı Kamu İhale Kanununa Göre Yapılan İhalelerin 6728 Sayılı Kanun Uyarınca Uluslararası İhale Olup Olmadığının Belirlenmesi ve Bu İhalelerde Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi Verilmesinde Karşılaşılan Sorunlar

Rüstem ÇÖDEK
Sayıştay Uzman Denetçisi

1- Giriş:

4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre yapılan ihalelerde vergi, resim, harç istisnası belgesi verilmesinde “Uluslararası ihale” kavramı dikkate alınmış olmasına rağmen, kanunlarda ve diğer mevzuatta yapılmış bir tanım bulunmamakta idi. Tebliğlerde yapılan kısmi açıklamalar ile yargı kararları da uygulamada ki bu boşluğu gidermede etkili olmamıştır. Bu nedenle 9 Ağustos 2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 15.07.2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile “Uluslararası ihale” kavramı tanımlanarak bu alandaki boşluk giderilmiş ve konu yasal düzenlemeye kavuşturulmuştur. Bununla birlikte, anılan Kanunda yapılan “Uluslararası ihale” kavramı tanımı da uygulamada sorun yaratmaya açık olup, konu ilgili olarak yayımlanan tebliğlerde söz konusu sorunları giderecek nitelikte değildir.

Bu çalışmada, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre yapılan ihalelerde vergi, resim, harç istisnası belgesi verilmesinde 6728 sayılı Kanunun uluslararası ihalelere yönelik düzenlemeleri, ilgili karar ve tebliğler ile 4734 sayılı Kanunun konu ile ilgili hükümleri ve ikincil düzenlemeler, Kamu İhale Kurulu kararları ve yargı kararları ile 6728 sayılı Kanunun hem lafzına hem amacına uygun olmayan uygulamalar üzerinde durulacaktır.

2- İlgili Mevzuat:

6728 sayılı Kanunda öngörülen vergi, resim ve harç istisnasından yararlanabilmek için döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde bulunan yükleniciler, 4734 sayılı Kanuna göre yapılan ve uluslararası ihale niteliğine haiz ihaleyi yapan idareden ilgili mevzuat uyarınca aldıkları bilgi ve belgelerle Ticaret Bakanlığına başvuruda bulunmaktadır. Söz konusu bilgi ve belgelerin incelenmesi sonucunda uygun bulunan başvurular için anılan Bakanlıkça vergi, resim, harç istisnası belgesi düzenlenmektedir. Bu belge ile Kanunda sayılan döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler nedeniyle belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla düzenlenen kâğıtların damga vergisinden ve harca tabi işlerin harçlardan

müstesna olması temin edilmektedir. Vergi, resim, harç istisnası belgesine ilişkin düzenlemeler aşağıda belirtilmiştir.

a) 9/08/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Bundan sonra "6728 sayılı Kanun" olarak kullanılacaktır.),¹

¹ 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 27 nci maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa eklenen ek 2 nci madde ve aynı Kanunun 35 inci maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanununa eklenen ek 1 inci madde ile anılan kanunlarda aynı hükümlerle değişiklik yapılmıştır. Anılan Kanunlarda değişiklik yapan maddeler aynı hükümleri içermektedir.

Bu nedenle sadece 6728 sayılı Kanunun 27 nci maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa eklenen ek 2 nci madde hükmü aşağıya aynen alınmıştır.

"**MADDE 27** – 488 sayılı Kanunun ek 2 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"**EK MADDE 2** – 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 ilişkin taahhütnameler ile temliknameler ve Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dâhil).

b) İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temliki.

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 münhasıran yük taşıma işlerini yüklenen tam mükellef firmaların bu faaliyetleri.

f) Uluslararası yük taşımacılığında döviz olarak kazanılan navlun bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri.

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 buldukları 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, 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 buldukları 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);

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.

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 çıkarılan 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.

b) 31/12/1999 tarihli ve 23923 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 9/13812 sayılı İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar (Bundan sonra “Karar” olarak kullanılacaktır.),²

c) 18/05/2017 tarihli ve 30070 sayılı Resmi Gazete’de Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği (Bundan sonra “Genel Tebliğ” olarak kullanılacaktır.),³

ç) 18/05/2017 tarihli ve 30070 sayılı Resmi Gazete’de Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan İhracat Transit Ticaret İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat 2017/4) (Bundan sonra “Tebliğ” olarak kullanılacaktır.).⁴

3- Uluslararası İhale ve Vergi, Resim ve Harç İstisnası ile İlgili Temel Kavramlar:

Uluslararası ihalelerde döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile vergi, resim ve harç istisnasının anlaşılması bakımından 6728 sayılı Kanunda, Kararda, Tebliğde ve Genel Tebliğde

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.”

İdarelerin teşkilat yapılarında yapılan düzenlemeler nedeniyle bu maddede ve diğer düzenlemelerde geçen Maliye Bakanlığı’nın Hazine ve Maliye Bakanlığı, Ekonomi Bakanlığı’nın ise Ticaret Bakanlığı olarak anlaşılması gerekmektedir.

² 31.12.1999 tarih ve 23923 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 9/13812 sayılı İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar, hem dayanağı hem kapsamı hem de 6728 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler nedeniyle gözden geçirilmesi gereken bir Karardır. 31.12.2019 tarih ve 30995 (4. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Cumhurbaşkanı Kararı ile anılan Kararda değişiklik yapılmıştır.

³ 18.05.2017 tarih ve 30070 sayılı Resmi Gazete’de Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği hem Ticaret Bakanlığı ile müşterek hazırlanmaması nedeniyle 6728 sayılı Kanuna uygun değil hem de Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan (İhracat 2017/4) Tebliğindeki açıklamaların kapsamı ile uyumlu değildir.

⁴ 18.05.2017 tarih ve 30070 sayılı Resmi Gazete’de Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan İhracat Transit Ticaret İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat 2017/4) hem Hazine ve Maliye Bakanlığı ile birlikte yayımlanmaması hem de Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan Genel Tebliğin kapsamı ile uyumlu değildir.

yer alan bazı temel kavramların bilinmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Bu kavramların tanımlarından bazılarını aşağıda yer vermiştir.

a) 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,⁵

b) Döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler: 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun ek 2 nci maddesi ve 492 sayılı Harçlar Kanununun ek 1 inci maddesi çerçevesinde belirlenen ve vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılan hizmet ve faaliyetleri,⁶

c) Vergi, resim, harç istisnası belgesi: Döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik etmek amacıyla damga vergisi ve harç istisnası uygulanabilmesi için alınması ve ibraz edilmesi gereken, vergiye tabi kâğıdın düzenlendiği veya harca konu işlemin yapıldığı tarihte geçerli Ticaret Bakanlığınca düzenlenen belgeyi,⁷

ç) Ortak girişim: İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı veya konsorsiyumları,⁸

d) Tam mükellef firma: 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre mükellefiyetleri tayin ve tespit edilen firmaları,⁹

⁵ Uluslararası ihale tanımı, damga vergisi ve harçlar yönünden 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 27 ve 35 inci maddelerinde düzenlenmiştir. Aynı tanım Genel Tebliğ ve Tebliğde de yapılmıştır.

⁶ 6728 sayılı Kanunda döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler tanımlanmamıştır. Döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler tanımı, Karardan alınmıştır. Benzer tanım Tebliğde de yapılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan Genel Tebliğde ise farklı tanım yapılmıştır. Genel Tebliğde, “Döviz Kazandırıcı Faaliyet: 488 sayılı Kanunun ek 2 nci maddesi ve 492 sayılı Kanunun ek 1 inci maddesi uyarınca, bu Tebliğin 4 üncü maddesinde sayılan ihracat ve ihracata ilişkin işlemler ile 5 inci maddesinde sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetleri, ...” şeklinde tanımlanmıştır. Hem 488 sayılı Kanun hem de 492 sayılı Kanunu içermesi ve bu yönüyle 6728 sayılı Kanuna daha uygun olması nedeniyle Karardaki tanım esas alınmıştır.

⁷ Vergi, resim, harç istisnası belgesi tanımı, Tebliğden alınmıştır. Vergi, resim, harç istisnası belgesi ile ilgili olarak hem 6728 sayılı Kanunun 27 ve 35 inci maddelerinde hem Kararda hem de Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan Genel Tebliğde farklı tanım yapılmıştır. 6728 sayılı Kanunun 27 ve 35 inci maddelerinde yapılan düzenlemeleri birlikte içermesi nedeniyle Tebliğdeki tanım esas alınmıştır.

⁸ Ortak girişim tanımı, Tebliğden alınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan Genel Tebliğde ortak girişim tanımı yer almamaktadır.

⁹ Tam mükellef firma tanımı, Tebliğden alınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan Genel Tebliğde tam ve dar mükellef firma ile ilgili olarak müşterek tanım yapılmıştır. Genel Tebliğde, “Tam ve Dar Mükellef: 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre tayin ve tespit edilen mükellefleri,” şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu tanımların ayrı ayrı yapılması nedeniyle Tebliğdeki tanım esas alınmıştır.

e) **Dar mükellef firma:** 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre mükellefiyetleri tayin ve tespit edilen firmaları,¹⁰

f) **Yerli firma:** 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş ve vergi uygulamaları bakımından Türkiye’de tam mükellef olan firmaları,¹¹ ifade eder.

Söz konusu mevzuatta düzenlenen uluslararası ihalenin ve döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile vergi, resim ve harç istisnasının anlaşılması bakımından, yukarıda belirtilen temel bazı kavramlar 6728 sayılı Kanun, Genel Tebliğ ve Tebliğde tanımlanmış olmakla birlikte, “Teklif” ve “Yabancı firma” gibi temel kavramların tanımları yapılmamıştır. Ancak uluslararası ihale tanımında yer alan “... yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi,” ibaresi uyarınca “Teklif” ve “Yabancı firma” gibi temel kavramların da tanımlanmasına uluslararası ihalenin anlaşılması bakımından ihtiyaç bulunmaktadır.

“Teklif” ve “Yabancı firma” kavramlarından ne anlaşılması gerektiğine ilişkin açıklama ve değerlendirmeler aşağıda ayrı bir başlık altında yapılmıştır.

4- İlgili Bakanlıklarca Düzenlemelerin Müşterek Yapılmaması:

6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 27 nci maddesinin altıncı bendinde, “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.*” denilmektedir. Bu hükme karşılık Ticaret Bakanlığı tarafından “İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat:2017/4), Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından ise, “İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Tebliği” hazırlanmıştır.¹²

¹⁰ Dar mükellef firma tanımı, Tebliğden alınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan Genel Tebliğde tam ve dar mükellef firma ile ilgili olarak müşterek tanım yapılmıştır. Genel Tebliğde yer alan “Tam ve Dar Mükellef: 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre tayin ve tespit edilen mükellefleri,” şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu tanımların ayrı ayrı yapılması nedeniyle Tebliğdeki tanım esas alınmıştır.

¹¹ Yerli firma tanımı, Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan Genel Tebliğden alınmıştır. 6728 sayılı Kanun, Karar ve Tebliğde yerli firma tanımı yer almamaktadır.

¹² 6728 sayılı Kanunda yer alan “... diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Ekonomi Bakanlığı birlikte yetkilidir.” ibaresi aksine, Ticaret Bakanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından iki ayrı tebliğ hazırlanmasının amacı anlaşılabilir.

Söz konusu hüküm dikkate alınarak Genel Tebliğ ve Tebliğ incelendiğinde gerek yapılan tanımlar gerek tebliğlerin kapsamı gerekse anılan tebliğlerin müşterek hazırlanması bakımından bir bütünlük bulunmamaktadır. Zira, bazı tanımlar hem mükerrer hem de içerik olarak farklı yapılmıştır. Anılan Kanun hükmü uyarınca, usul ve esasların her iki bakanlıkça birlikte belirlenmesi, yürütülmesi ve tek tebliğde düzenlenmesi gerekmektedir. Tüm sürecin tek tebliğde düzenlenmesi hem yetkinin birlikte kullanılmasında hem sürecin anlaşılması ve yönetilmesinde hem de bilgiye ulaşmada kolaylık sağlayacaktır.

5- Uluslararası İhalenin Belirlenmesinde ve Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi Verilmesinde Karşılaşılan Sorunlar:

4734 sayılı Kanuna göre yapılan ihale sonucunda, bir yükleniciye vergi, resim, harç istisnası belgesi düzenlenebilmesi için söz konusu ihalenin, 6728 sayılı Kanunda tanımı yapılan uluslararası ihalenin unsurlarına sahip olması gerekmektedir. Bu unsurlar;

- İhalenin kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılması,
- İhalenin yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olması,
- Yabancı firmanın ihaleye katılması ve teklif vermesi,
- İhaleye konu işin Kalkınma Bakanlığınca¹³ yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan kamu yatırımlarından olması.

Bu unsurlardan açıklanmasına ihtiyaç olanlara aşağıda değinilmiştir.

a) Yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ihale ibaresinin uluslararası ihalenin belirlenmesinde yetersiz olması:

Uluslararası ihale tanımının unsurlarından birisi, ihalenin yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olup olmadığı hususudur. Dolayısıyla 4734 sayılı Kanuna göre yapılan ihalenin uluslararası ihale olabilmesi ve vergi, resim, harç istisnası belgesi düzenlenebilmesi için ihalenin yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olması gerekmektedir. İhalenin yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olduğu hususu da ihale ilanı ve idari şartnamede düzenlenmektedir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre yapılan ihalelerde, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı gerçek kişiler ile Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulan tüzel kişiler ve bu kişilerce kurulan iş ortaklıkları tüm ihalelere teklif verebilmektedir. Ancak konsorsiyum

¹³ Cari yıl yatırım programı ile ilgili işler, Kalkınma Bakanlığı kapatıldığından Cumhurbaşkanlığı Bütçe ve Strateji Başkanlığınca yerine getirilmektedir.

halinde ihaleye teklif verebilmesi için ihale ilanı ve idari şartnamede ayrıca düzenlenme yapılması gerekmektedir.

Diğer yandan, yabancı isteklilerin ihaleye teklif verebilmesi için de ihale ilanı ve idari şartnamede düzenlenme yapılması gerekmektedir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre yapılan ihalelerde, yaklaşık maliyeti eşik değerinin altındaki ihalelerde yabancı isteklilerin katılmaması yönünde düzenleme yapılabilir.

Ayrıca, yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ihalelerde, ihale ilanı ve idari şartnamede yerli istekliler lehine fiyat avantajı öngörülmesi de mümkün bulunmaktadır.

Dolayısıyla bir ihalenin uluslararası ihale olabilmesi için ilk şart, bütün ihaleler yabancı firmaların katılımına açık olmadığından, yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olduğu hususunun ihale ilanı ve idari şartnamede düzenlenmesidir.¹⁴

Bununla birlikte, 6428 sayılı Kanunda yapılan uluslararası ihale tanımı ve diğer düzenlemeler nedeniyle bir ihalenin uluslararası ihale olması için, idari şartnamede ve ilanda ihalenin yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olduğunun düzenlenmesi tek başına yeterli olmadığından anılan Kanunda tanımlanan uluslararası ihalenin diğer unsurlarının da aranması gerekmektedir.¹⁵

b) Yabancı firma tanımının yapılmamış olması:

¹⁴ 4734 sayılı Kanun kapsamında "Açık İhale Usulü İle İhale Edilen Yapım İşlerinde Uygulanacak Tip İdari Şartname"nin "İhalenin yabancı isteklilere açıklığı" hususunu düzenleyen 8 inci maddesinin dip notunda aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

"(1) İdare, yaklaşık maliyeti eşik değerinin altında kalan ihaleye sadece yerli isteklilerin katılabilmesini öngörmesi durumunda, aşağıdaki metne yer verecektir:

"8.1. Bu ihaleye sadece yerli istekliler katılabilir. Yabancı isteklilerle ortak girişim yapan yerli istekliler bu ihaleye katılamaz. İhaleye katılan gerçek kişilerin yerli istekli oldukları, başvuru veya teklif mektubunda yer alan Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarasından anlaşılır. Tüzel kişilerin yerli istekli oldukları ise başvuru veya teklif kapsamında sunulan belgeler üzerinden değerlendirilir."

(2) İdare, yaklaşık maliyeti yürürlükteki eşik değerinin altında kalmakla birlikte yerli ve yabancı tüm isteklilerin ihaleye katılmalarını öngördükleri ihaleler ile yaklaşık maliyeti eşik değere eşit veya eşik değerlerinin üzerindeki ihalelerde ise aşağıdaki metne yer verecektir:

"8.1. İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır."

Benzer düzenleme diğer ihale usullerine ilişkin tip idari şartnamelerde de bulunmaktadır.

¹⁵ 6728 sayılı Kanundan önce yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olması bir ihalenin uluslararası ihale olması için tek başına yeterli kabul edilmekte idi. Bu hususu teyit eden birçok Danıştay, Sayıştay ve idare mahkemesi kararı bulunmaktadır. Örneğin, Ankara 13. İdare Mahkemesi Esas No:2014/2125 ve Karar No:2015/2594 olan kararında, 4734 sayılı Kanunun 21 inci maddesinin (b) bendine göre ilansız ve idarece sadece yerli isteklilerin davet edildiği bir ihalede, idari şartnamede standart olarak yer alan "İhale yeterlik şartlarını taşıyan yerli ve yabancı isteklilere açıktır." düzenlenmesini esas alarak ihalenin yabancı isteklilerin iştirakine açık olduğundan bahisle, 4734 sayılı Kanunun 28 inci maddesine 2012 yılında 6353 sayılı Kanunun 28 inci maddesi ile eklenen "... İlan yapılmayan ihalelerde, ihale dokümanı sadece idare tarafından davet edilenlere satılır..." şeklindeki hükmü gözetmeden, yapılan ihalenin uluslararası ihale olduğuna hükmetmiştir.

Uluslararası ihale tanımının unsurlarından birisi de yabancı firmanın ihaleye katılması ve teklif vermesidir. Bu nedenle uluslararası ihalenin anlaşılması bakımından yabancı firmanın tanımlanmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan Tebliğde yerli ve yabancı firma tanımı yapılmamıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan Genel Tebliğde yabancı firma tanımlanmamış ancak yerli firma tanımlanmıştır.

Halbuki ki 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda uluslararası ihale, “*Uluslararası ihale: Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkarılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi, ... ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır. Uluslararası ihale tanımındaki “... yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi, ...” ibaresi uyarınca yabancı firmanın da tanımlanması gerekmektedir.

Diğer yandan, 4734 sayılı Kanunda “*Yerli istekli: (Değişik: 30/7/2003-4964/3 md.) Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı gerçek kişiler ile Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmuş tüzel kişilikleri, ...ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımın mefhumu muhalifinden, “*Yabancı istekli: Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan gerçek kişiler ile Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmamış olan tüzel kişilikleri, ...ifade eder.*” şeklinde tanımlanabilmektedir. 4734 sayılı Kanundaki “Yerli istekli” tanımı esas alınarak yapılan “Yabancı istekli” tanımı anılan Kanunun uygulaması bakımından sorun yaratmamaktadır.

Genel Tebliğde “*Yerli firma: 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş ve vergi uygulamaları bakımından Türkiye’de tam mükellef olan firmaları, ... ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır. Genel Tebliğde yapılan “Yerli firma” tanımına paralel olarak “Yabancı firma” tanımı “*Yabancı firma: 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmamış ve vergi uygulamaları bakımından Türkiye’de dar mükellef olan firmaları, ...ifade eder.*” şeklinde yapılabilir. Bununla birlikte, yerli firma tanımı aşağıda belirtilen nedenlerle uluslararası ihalenin anlaşılması bakımından yeterli olmadığından, söz konusu tanıma paralel yapılan yabancı firma tanımı da yeterli değildir.

Genel Tebliğde yapılan “Yerli firma” tanımı ile Tebliğde yapılan düzenlemelerin iş ortaklığı¹⁶ bakımından neden olduğu bazı yanlış uygulamalara aşağıda değinilmiştir.

Genel Tebliğde yapılan “Yerli firma” tanımı, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmayan ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 6098 sayılı Borçlar Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan adi ortaklık ve ortak girişimlerin (iş ortaklıkları ve konsorsiyumların) -ortakları arasında yabancı firma bulunmasa dahi- doğrudan yabancı firma sayılmasına yol açmaktadır.

Genel Tebliğ ve Tebliğde yapılan tam ve dar mükellef tanımlarının vergi, resim ve harç istisnasının kapsamının belirlenmesinde yararı olduğu açıktır. Ancak yerli ve yabancı firmaların belirlenmesi ve uluslararası ihalenin anlaşılmasında yararı bulunmadığı gibi, yanlış değerlendirmeler de yol açmaktadır. Zira, 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “ İş Ortaklıkları” başlıklı 2.5. maddesinin 2.5.2 “Unsurlar” başlıklı alt maddesinde, “ *İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır.*” denilmektedir. Söz konusu Tebliğdeki açıklama uyarınca, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurulan iş ortaklığının ortaklarının yerli veya yabancı firma olmasından bağımsız olarak bu ortaklığın tam mükellef olduğu kabul edilmiştir.

Dolayısıyla 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “ İş Ortaklıkları” başlıklı 2.5. maddesinin 2.5.2 “Unsurlar” başlıklı alt maddesinde yapılan açıklama da dikkate alındığında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmayan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan ve tam mükellef olan iş ortaklıklarının ortaklardan birinin yabancı firma olması gerekçe gösterilerek yabancı firma kabul edilmesi ve bu ortaklıkların teklif verdiği ihalelerin de uluslararası ihale kabul edilmesi yerli firma tanımına aykırı olduğu gibi, 6728 sayılı Kanunun hem amacına hem lafzına hem de uluslararası ihale tanımına ve konu ile ilgili diğer düzenlemelere uygun değildir.

Ticaret Bakanlığınca yayımlanan Tebliğde, ortakları arasında yabancı firma bulunan iş ortaklıkları 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmama ve tam mükellef olma şartları gözetilmeden yabancı firma olarak kabul edilmektedir. Bu konuda Genel Tebliğde herhangi bir açıklama bulunmadığı gibi, Tebliğde yapılan bu kabul Genel Tebliğde tanımlanan yerli firma tanımına da uygun değildir.

¹⁶ Türk hukukunda esas itibariyle üç tür ortaklık bulunmaktadır. Bunlar, 6098 sayılı Borçlar Kanuna göre kurulan adi ortaklık, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan iş ortaklığı ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan konsorsiyumlardır.

Bu itibarla, anılan Genel Tebliğdeki yerli firma tanımı ve yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alındığında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmayan ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan ve tam mükellef olan iş ortaklıklarının, ortakları arasında yabancı firma bulunsa dahi, yabancı firma sayılmayacağı açıktır.¹⁷

6728 sayılı Kanunda yapılan uluslararası ihale tanımına ve Genel Tebliğde yapılan yerli firma tanımına göre, iş ortaklıklarının yabancı firma sayılabilmesi için ortaklardan birinin yabancı firma olması yeterli değildir. Dolayısıyla iş ortaklıklarının ortakları arasında yabancı firmanın olması ve bu ortaklık tarafından teklif verilmesi, Ticaret Bakanlığınca yayımlanan Tebliğdeki açıklamaların aksine, bu ortaklığın yabancı ortaklık ihalenin de uluslararası ihale olduğu anlamına gelmemektedir. Bu nedenle uluslararası ihalenin ve vergi, resim ve harç istisnasından yararlanacak firmaların belirlenmesinde, iş ortaklığının 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmadığı ve dar mükellef de olmadığı dikkate alınmalıdır.

Diğer yandan, uluslararası ihale ve yerli firma tanımı dikkate alınarak 6098 sayılı Borçlar Kanununa göre kurulan adi ortaklıklar ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan konsorsiyumların durumlarının ayıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu açıklamalar uyarınca, uluslararası ihalenin anlaşılması ve vergi, resim ve harç istisnasından yararlanacak firmaların belirlenmesi için, Genel Tebliğ ve Tebliğde adi ortaklık, iş ortaklığı ve konsorsiyumların yabancı firma sayılması ile ilgili olarak aşağıdaki soruların açıklığa kavuşturulmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

1- Genel Tebliğde yapılan yerli firma tanımı uyarınca, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmayan ve vergi uygulamaları bakımından Türkiye’de tam mükellef olan veya olmayan tüm firmalar ya da kişiler yabancı firma mı sayılacaktır?

2- Yerli firma tanımı dikkate alındığında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmayan ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 6098 sayılı Borçlar Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan adi ortaklık ve ortak girişimler (iş ortaklığı, konsorsiyum) (ortakların tam ve/veya dar mükellef olmasından ya da yerli ve/veya yabancı firma olmasından bağımsız olarak) yabancı firma mı sayılacaktır?¹⁸

¹⁷ 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun “Yerli istekliler ile ilgili düzenlemeler” başlıklı 63 üncü maddesinin (f) bendinde, “Ortak girişimlerin yerli istekli sayılabilmesi için bütün ortaklarının yerli istekli olması gereklidir.” denilmektedir. Bu düzenleme yerli istekliler lehine fiyat avantaj uygulanması amacıyla getirilmiştir. Kaldı ki yabancı istekli tarafından yerli malı teklif edilmesi halinde, yabancı istekli de fiyat avantajından yararlanabilmektedir. Bu nedenle söz konusu düzenlemeyi esas alarak yerli ve yabancı firmayı belirlemek uluslararası ihale ve yerli firma tanımlarına aykırı olacaktır.

¹⁸ İş ortaklığı, tam mükellef gerçek ve tüzel kişiler arasında kurulabileceği gibi, dar mükellef gerçek ve tüzel kişiler arasında veya hem tam mükellef hem de dar mükellef gerçek ve tüzel kişiler arasında da kurulabilir. Ortakların mükellefiyeti

3- Uluslararası ihale tanımında yer alan “...yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi,” ibaresi uyarınca, yerli firma tanımı dikkate alındığında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmayan ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 6098 sayılı Borçlar Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan adi ortaklık ve/veya ortak girişimlerce (iş ortaklıklarınca veya konsorsiyumlarca) teklif verilen ihale uluslararası ihale sayılacak mıdır?

4- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmayan ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan ortak girişimlerin (iş ortaklığı, konsorsiyum) ihaleye teklif vermesi halinde, ortak girişimin ortaklarının birinin yabancı firma olması ihaleye yabancı firmaca teklif verilmiş sayılması için yeterli olacak mıdır?

Söz konusu soruların cevaplandırılabilmesi için iş ortaklıkları ile konsorsiyumların hukuki statülerinin anlaşılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu nedenle iş ortaklığı ile bu ortaklığı oluşturan ortakların, konsorsiyum ile bu konsorsiyumu oluşturan ortakların ilişkilerinin incelenmesi gerekmektedir. Bu ilişki incelenirken ortak girişimlerin adi ortaklık özelliklerine haiz olduğu, belli süre ve amaç için kuruldukları ile farklı kanunlara göre kuruldukları dikkate alınmalıdır.¹⁹

Yerli firma tanımı bakımından, örneğin iş ortaklıklarının Türk Ticaret Kanuna göre kurulmadıkları ve ortakların yerli veya yabancı olmasından bağımsız olarak tam mükellef oldukları gözetildiğinde, bu ortaklıkların yabancı firma sayılmayacağı çok açıktır. Tebliğdeki açıklamalara göre ise, ihaleye katılan iş ortaklığının ortakları arasında yabancı firma olması halinde, ihale uluslararası ihale kabul edilmekte ve ihale üzerinde kalan firma vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar ile sorulara verilecek cevaplar uyarınca, iş ortaklığını oluşturan ortaklardan birinin yabancı firma olması veya konsorsiyumu oluşturan ortaklardan birinin yabancı firma olması halinde, bu ortaklıkların hukuki statüleri ile kuruluş kanunlarını gözetmeden ve bu konuda 6728 sayılı Kanun ile yürürlükteki diğer mevzuata uygun düzenleme yapmadan doğrudan yabancı firma saymanın uygun olmayacağı açıktır.

ne olursa olsun, 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği kapsamına giren iş ortaklığı tam mükellefiyet bazında vergilendirilecektir.

¹⁹ Ticaret Bakanlığınca yayımlanan Tebliğde, ortakları arasında yabancı firma bulunan ortak girişimler yabancı firma olarak kabul edilmektedir. Genel Tebliğde bu konuda açıklama bulunmamaktadır.

Konsorsiyum ile bu konsorsiyumu oluşturan ortakların ilişkileri, 4734 sayılı Kanun dışında Türk mevzuatında hem özel hukuk alanındaki kanunlarda hem vergi mevzuatı alanındaki kanunlarda düzenlenmemiştir. Bu nedenle Genel Tebliğ ve Tebliğde düzenleme yapılırken bu hususun gözetilmesi ve düzenlemelerin dayanağının da 6728 sayılı Kanunda olması gerekmektedir.

Dolayısıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 6098 sayılı Borçlar Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan iş ortaklığının ortaklarından birinin yabancı firma olması veya konsorsiyumun ortaklarından birinin yabancı firma olması halinde, bu ortaklıkların yabancı firma sayılıp sayılmayacağı sorununu aşmak ve döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde uluslararası ihalenin ve vergi, resim ve harç istisnasının anlaşılması bakımından, 6728 sayılı Kanunun amacına uygun yerli ve yabancı firma tanımı yapılması gerekmektedir.

Bu çerçevede yerli ve yabancı firma tanımlarını aşağıdaki şekilde yapabiliriz:

Yerli firma, “*Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmuş adi ortaklıklar ile tüzel kişilikler*” şeklinde tanımlanabilir.

Yabancı firmayı ise, “*Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmamış adi ortaklıklar ile tüzel kişilikler*” şeklinde tanımlayabiliriz.

c) Yabancı firmalarca teklif verilen ihale ibaresinin belirsiz olması:

Uluslararası ihale tanımının unsurlarından bir diğeri de, yabancı firmanın ihaleye teklif vermesidir. Uluslararası ihale tanımında yer alan “...yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi,” ibaresi uyarınca, yabancı firmadan sonra, ihaleye teklif vermeden kastın ne olduğunun da anlaşılması gerekmektedir. Örneğin, ihaleye teklif zarfı sunulması teklif vermiş olmak için yeterli mi? Teklif zarfı içinde “Teşekkür mektubu” verilmesi veya sadece “Faaliyet belgesi” verilmesi teklif vermiş olmak için yeterli mi? Teklifin geçerli teklif olması gerekli mi? 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan iş ortaklığının ortaklarından birinin yabancı firma olması veya 4734 sayılı Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan konsorsiyumun ortaklarından birinin yabancı firma olması ve bu ortaklıkların teklif vermesi halinde yabancı firmaca teklif verilmiş sayılır mı?²⁰

4734 sayılı Kamu İhale Kanunda “*Teklif: Bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde isteklinin idareye sunduğu fiyat teklifi ile değerlendirmeye esas belge ve/veya bilgileri, ... ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir ihaleye teklif vermiş sayılmak için teklif zarfı içinde teklif mektubu ile birlikte idari şartnamede istenen değerlendirmeye esas belge ve/veya bilgilerin de sunulması gerekmektedir.

²⁰ Genel tebliğde açıklama bulunmamakla birlikte, Tebliğde, ortakları arasında yabancı firma bulunan ortak girişimler yabancı firma olarak kabul edilmektedir. Genel tebliğde yapılan yerli firma tanımı dikkate alındığında, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmayan ve ortaklarından biri yabancı firma olmakla birlikte tam mükellef olan iş ortaklıklarının Tebliğde yapılan açıklamalar uyarınca yabancı firma kabul edilmesi doğru değildir.

Dolayısıyla uygulamada teklif zarfı kapsamında teklif mektubu ile değerlendirmeye esas belge ve/veya bilgileri idareye sunmadan ve amacı da ihaleyi kazanmak olmadan, ihale üzerinde kalacak teklife avantaj sağlamak, 6728 sayılı Kanun hükümlerini dolanmak ve vergi, resim ve harç istisnası sağlamak gibi çeşitli saiklerle verilen teklif ihale literatüründe “Tavşan teklif” olarak kabul edilmektedir. “Tavşan teklif” verilen bir ihalenin de uluslararası ihale sayılması 6728 sayılı Kanunun hem lafzına hem de amacına uygun değildir. Örneğin, yabancı bir ülkede kurulan şirketin ihale dokümanı almak suretiyle²¹ ihaleye teklif zarfı kapsamında - içeriği de tam belli olmayan- sadece “faaliyet belgesi” sunmasına ve teklif mektubu dahil geçici teminat ve değerlendirmeye esas başka belge ve/veya bilgileri sunmamasına rağmen, ihaleye uluslararası ihale niteliği kazandırılarak ihale üzerinde kalan firmaya vergi, resim, harç istisna belgesinin düzenlenmesi 6728 sayılı Kanun hükümlerine uygun değildir.

Uluslararası ihale tanımında yer alan “...yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi,” ibaresinin anlaşılması için “İhaleye katılmak” ile “İhaleye teklif vermek” ibarelerinin açıklanmasına ihtiyaç bulunmaktadır. İhaleye katılmak ile ihaleye teklif vermek ibareleri, ihale sürecinde farklı evreyi anlatmak için kullanılmaktadır. İhale dokümanı almak suretiyle ihaleye teklif zarfı sunulması ihaleye katılmak şeklinde ifade edilebilir. İhaleye teklif vermek için ise, teklif zarfı kapsamında teklif mektubu ile geçici teminat dahil değerlendirmeye esas belge ve/veya bilgilerinde sunulması gerekmektedir. İhaleye teklif zarfı içinde sadece teşekkür mektubu veya faaliyet belgesi sunulması teklif vermek anlamına gelmemektedir. Kamu İhale Kurulu da 06.04.2016 tarih ve 2016/UH.I-980 sayılı kararında, teşekkür mektubunun teklif olmadığına dolayısıyla fiyat teklifi içermeyen başvuruların teklif olarak değerlendirilmesi ve bu başvuruları sunan gerçek ya da tüzel kişilerin istekli olarak ele alınmasının mümkün bulunmadığına karar vermiştir.²² İhaleye teklif vermiş olmak için teklif zarfı içinde teklif mektubu, geçici teminat ve idari/teknik şartnamede yeterlik değerlendirmesi için istenen diğer belge ve/veya bilgilerin de sunulması gerekmektedir.

Uygulamada yabancı firmaların, teklif zarfı içinde “teşekkür mektubu” veya “faaliyet belgesi” gibi eksik belge vererek ihaleye katıldıkları ve Tebliğdeki açıklamalar uyarınca 6728

²¹ 4734 sayılı Kanuna göre yapılan ihalede ihale dokümanı alınmadan ya da EKAP üzerinden indirilmeden teklif verilmesi mümkün olmadığından bu hal tartışılmamıştır.

²² Kamu İhale Kurulu 06.04.2016 tarih ve 2016/UH.I-980 sayılı kararında, teşekkür mektubu ve teklif ile ilgili olarak, “... Öncelikle, isteklinin tanımının Kanun’da mal veya hizmet alımları ile yapım işi ihalelerine teklif sunan tedarikçi, hizmet sunucusu veya yapım müteahhidi şeklinde yapıldığı, teklifin ise isteklinin idareye sunduğu fiyat teklifi ile değerlendirmeye esas yeterlik belgeleri olarak tanımlandığı anlaşılmıştır. Anılan Kanun hükmünden gerçek ya da tüzel kişilere istekli sıfatını kazandıracak olan teklifin esaslı ana ögesinin bedel içeren fiyat teklifi olduğu anlaşılmakta olup fiyat teklifi içermeyen başvuruların teklif olarak değerlendirmesi ve bu başvuruları sunan gerçek ya da tüzel kişilerin istekli olarak ele alınması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle şikâyete konu ihaleye 4 kişinin katıldığı ancak bu başvurulardan yalnızca birinin fiyat teklifi içerdiği, diğer başvuruların teşekkür mektubu niteliğinde olduğu ve istekli sıfatını haiz olmadıkları anlaşıldığından ihaleye tek isteklinin katıldığı şeklinde değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır...” şeklinde karar vermiştir.

sayılı Kanun hükümlerini baypas etmeye başladıkları görülmektedir. Örneğin, yabancı bir ülkede kurulan şirketin ihale dokümanı almak suretiyle ihaleye teklif zarfı kapsamında sadece “faaliyet belgesi” veya “teşekkür mektubu” sunması ve fiyat teklifi dahil değerlendirmeye esas başka belge ve/veya bilgileri sunmamasına rağmen ihaleye uluslararası ihale niteliği kazandırılarak ihale üzerinde kalan firmaya vergi resim ve harç istisna belgesinin verilmesi 6728 sayılı Kanunun hem lafzına ve hem amacına uygun değildir.²³ Zira, 6728 sayılı Kanunda yapılan uluslararası ihale tanımındaki “...yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi,” ibaresinin bir anlamının olması gerekmektedir.

Diğer bir husus, yabancı firmalarca verilen teklifin geçerli teklif olup olmayacağı konusudur. Döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde vergi resim ve harç istinasından yararlanabilmek için verilen teklifin geçerli bir teklif olması 6728 sayılı Kanunun amacına daha uygun düşmektedir. Aksi kabulde “Tavşan teklif” verilerek Kanun hükümlerinin baypas edilmesi söz konusu olmaktadır.

Teklifin kapsamı ve geçerliliği konusu gerek Genel Tebliğde gerekse Tebliğde düzenlenmemiştir. Bu nedenle konunun yargı kararları ile açıklığa kavuşacağını söyleyebiliriz.

6- 4734 sayılı Kanunda Öngörülen İhale Usullerine Göre Uluslararası İhalenin Belirlenmesi:

Yukarıda yapılan açıklamalar da dikkate alınarak, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu uyarınca yapılan ihalelerin hangilerinin uluslararası ihale olduğunun belirlenmesinde, anılan Kanunda yer alan ihale usullerine göre Tebliğde yapılan açıklamalar uyarınca ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerekmektedir.²⁴

a) Açık ihale usulünde uluslararası ihale:

Ticaret Bakanlığınca yayımlanan Tebliğin 23 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendinde, “... (iii) 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 19 uncu maddesine istinaden açık ihale usulü ile gerçekleştirilenlerde yabancı firmanın da tek başına veya yerli ve/veya yabancı firmayla ortak girişim olarak teklif vermesi, ... gerekmektedir.” denilmektedir.²⁵

Tebliğe göre, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 19 uncu maddesine istinaden açık ihale usulü ile gerçekleştirilen ihalelerin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için, yabancı

²³ Yabancı firma tarafından zarf içinde sadece “faaliyet belgesi” verilen bir ihalede, Ticaret Bakanlığı tarafından ihale üzerinde kalan firmaya vergi, resim, harç istisna belgesi düzenlenmiştir.

²⁴ Uluslararası ihale tanımı ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre doğrudan temin yönteminin ihale usulü olmadığı dikkate alındığında, bu yöntemle yapılan alımlarda vergi, resim ve harç istisnası uygulanmayacaktır.

²⁵ Genel Tebliğde, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu uyarınca yapılan ihalelerin hangilerinin uluslararası ihale olduğuna yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır.

firmanın tek başına veya yerli ve/veya yabancı firmayla ortak girişim olarak teklif vermesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu veya 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan ve ortaklarından biri veya tamamı yabancı firma olan bir iş ortaklığının yabancı firma sayılması, yukarıda açıklandığı üzere söz konusu kanunların hükümlerine, uluslararası ihale ve yerli firma tanımına uygun değildir.

Diğer yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 6098 sayılı Borçlar Kanunu veya 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan ve ortaklarından biri yabancı firma olan bir adi ortaklık veya konsorsiyumun yabancı firma sayılması, söz konusu kanunların hükümlerine, uluslararası ihale ve yerli firma tanımına göre ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar ve 6728 sayılı Kanunda yapılan uluslararası ihale tanımı uyarınca, Tebliğde yapılan açıklamanın aksine, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 19 uncu maddesine istinaden açık ihale usulü ile gerçekleştirilen ihalelerin uluslararası ihale olabilmesi için, yabancı firmanın tek başına teklif vermesi gerekmektedir.

b) Pazarlık usulünde uluslararası ihale:

Tebliğin 23 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendinde, “... (i) 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 21 inci maddesine istinaden pazarlık usulü ile gerçekleştirilenlerde, yabancı firma veya yabancı firmanın yer aldığı ortak girişimin ihaleye davet edilmesi ve ihaleye teklif vermesi, ... gerekmektedir.” denilmektedir.

Söz konusu açıklamaya istinaden 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 21 inci maddesinin (b), (c) ve (f) bentlerine istinaden pazarlık usulü ile gerçekleştirilen ihalelerin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için, yabancı firma veya yabancı firmanın ortakları arasında yer aldığı ortak girişimin ihaleye davet edilmesi ve teklif vermesi gerekmektedir.²⁶ Tebliğin 4 nolu ekinde (Ek-4), yabancı firmanın ihaleye davet edilmesi ve bu firmanın ihaleye teklif vermesi öngörülmüştür. Bununla birlikte, Tebliğde yabancı firmanın ortak olduğu ortak girişimler yabancı firma olarak kabul edilmiştir.²⁷

²⁶ 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 21 inci maddesinin (b), (c) ve (f) bentlerine istinaden pazarlık usulü ile gerçekleştirilen ihalelerde, sadece yerli istekliler davet edilmekle birlikte, yerli istekliler davet edilmeyen yabancı istekliler ile iş ortaklığı veya konsorsiyum oluşturmak suretiyle teklif vermektedirler. 4734 sayılı Kanunun 28 inci maddesine göre bu şekilde teklif verilmesi anılan Kanuna lafız olarak uygun olmamakla birlikte, Kamu İhale Kurulu kararlarında ve idari yargı kararlarında yerli isteklilerin davet edilmeyen yabancı istekliler ile iş ortaklığı veya konsorsiyum oluşturmak suretiyle teklif vermesi uygun bulunmaktadır.

²⁷ Tebliğde, davet edilen yabancı firmanın davet edilmeyen yerli veya yabancı başka firma ile ortak girişim oluşturması hali ile davet edilen yerli firmanın davet edilemeyen yabancı firma ile ortak girişim oluşturması hali düzenlenmemiştir.

Diğer yandan, Sayıştay 2. Dairesinin 19.01.2017 tarihli ve 35452 nolu kararında, “Sonuç olarak; “... *Kampüsü 1. Etap 2. Kısım Tadilat ve Onarım İşine*” ait ihale dokümanlarında “*İhale, yeterlilik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.*” şeklinde belirtilmiş olmasına rağmen, işin 4734 sayılı Kanununun 21/b maddesine göre pazarlık usulü ile ilan yapılmaksızın sadece belirlenen belli sayıda yerli firmanın davet edilmesi suretiyle gerçekleştirildiği, bu yüzden aynı Kanunun 28 nci maddesi gereği ihaleye davet edilenler dışında yerli veya yabancı herhangi bir firmaya ihale dokümanı satılmadığından diğer firmaların ihaleye katılımın gerçekleşmediği ve aslında fiilen sadece yerli firmalara açık olarak gerçekleştiği görülmektedir. Dolayısıyla bahse konu işe ait “*Vergi Resim ve Harç İstisna Belgesi*” alınabilmesi için uluslararası ihaleye çıkarılmış olma şartının gerçekleşmediği anlaşılmıştır.” denilmektedir.

6728 sayılı Kanunda yer alan hükümler uyarınca, öncelikle 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun (b), (c) ve (f) bentlerine istinaden pazarlık usulü ile gerçekleştirilen ihalelerde, Sayıştay 2. Dairesinin kararında da belirtildiği üzere, Kamu İhale Kurumunca hazırlanan ilgili tip idari şartnamede “*İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.*” şeklinde yer alan düzenleme ihalenin uluslararası ihale kabul edilmesi için tek başına yeterli değildir. Bu nedenle Kamu İhale Kurumunun ilgili tip idari şartnamede değişiklik yapması ve bu düzenlemeyi zorunlu olmaktan çıkarıp davet edilecek yerli ve yabancı firmalara göre idare için tercihli hale getirilmesi gerekmektedir. Zira, idarece sadece yerli isteklilerin davet edildiği bir ihalede, idari şartnamede “*İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.*” şeklinde standart ve değiştirilemeyen düzenlemenin yer almasının, 4734 sayılı Kanunun 28 inci maddesinde yer alan ve yukarıda belirtilen hüküm uyarınca, bir anlamı bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu veya 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan ve ortaklarından biri veya tamamı yabancı firma olan bir iş ortaklığının yabancı firma sayılması, yukarıda açıklandığı üzere söz konusu kanunların hükümleri ve yürürlükte bulunan diğer mevzuat hükümleri ile uluslararası ihale ve yerli firma tanımına uygun değildir.

Bu itibarla, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 6098 sayılı Borçlar Kanunu veya 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan ve ortaklarından biri yabancı firma olan bir adi ortaklık veya konsorsiyumun yabancı firma sayılması, söz konusu kanunların hükümleri ve yürürlükte bulunan diğer mevzuat hükümleri ile uluslararası ihale ve yerli firma tanımına göre ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 21 inci maddesinin (b), (c) ve (f) bentlerine istinaden pazarlık usulü ile gerçekleştirilen ihalelerin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için, Tebliğde yapılan açıklamanın aksine, yukarıda yapılan açıklamalar ve 6728 sayılı Kanunda yapılan uluslararası ihale tanımı uyarınca davet edilen yabancı firmanın tek başına teklif vermesi gerekmektedir.

Ayrıca, Tebliğdeki açıklama dikkate alındığında, ayırım yapılmaması nedeniyle (a), (d) ve (e) bentlerine göre gerçekleştirilen ihalelerin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için de, yabancı firma veya yabancı firmanın yer aldığı ortak girişimin ihaleye davet edilmesi ve ihaleye teklif vermesi gerekmektedir.

Halbuki (a), (d) ve (e) bentlerine göre gerçekleştirilen ihalelerde ihale dokümanında belirtilen değerlendirme kriterlerine göre yeterliği tespit edilen istekliler, öncelikle ihale konusu işin teknik detayları ve gerçekleştirme yöntemleri gibi hususlarda fiyat içermeyen ilk tekliflerini sunmakta, idarenin ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılayacak yöntem ve çözümler üzerinde ihale komisyonu her bir istekli ile görüşmekte, teknik görüşmeler sonucunda şartların netleşmesi üzerine bu şartları karşılayabilecek isteklilerden, gözden geçirilerek şartları netleştirilmiş teknik şartnameye dayalı olarak fiyat tekliflerini de içerecek şekilde tekliflerini vermeleri istenmektedir.

Söz konusu bentlere göre yapılan ihaleler de istekliler davet edilmemekte, yapılan ilan üzerine isteyen istekliler teklif vermektedir.

Dolayısıyla, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu veya 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan ve ortaklarından biri veya tamamı yabancı firma olan bir iş ortaklığının yabancı firma sayılması, yukarıda açıklandığı üzere söz konusu kanunların hükümlerine, uluslararası ihale ve yerli firma tanımına uygun değildir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 6098 sayılı Borçlar Kanunu veya 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan ve ortaklarından biri yabancı firma olan bir adi ortaklık veya konsorsiyumun yabancı firma sayılması, söz konusu kanunların hükümlerine, uluslararası ihale ve yerli firma tanımına göre ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 21 inci maddesinin (a), (d) ve (e) bentlerine istinaden pazarlık usulü ile gerçekleştirilen ihalelerin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için, Tebliğde yapılan açıklamanın aksine, yukarıda yapılan açıklamalar ve 6728 sayılı Kanunda yapılan uluslararası ihale tanımı uyarınca yabancı firmanın tek başına teklif vermesi gerekmektedir.

c) Belli istekliler arasında ihale usulünde uluslararası ihale:

Ticaret Bakanlığınca yayımlanan Tebliğin 23 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendinde, “...*(ii) 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 20 nci maddesine istinaden belli istekliler arasında ihale usulü ile gerçekleştirilenlerde, yabancı firma veya yabancı firmanın yer aldığı ortak girişimin ön yeterlik değerlendirmesine başvurmasını takiben ön yeterlik değerlendirmesi sonucunda idarece teklif vermeye davet edilmesi ve ihaleye teklif vermesi, ... gerekmektedir.*” denilmektedir.

Anılan Tebliğdeki açıklamaya göre, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 20 nci maddesine istinaden belli istekliler arasında ihale usulü ile gerçekleştirilen ihalelerin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için, bu ihalelerin yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olması ve yabancı firma veya yabancı firmanın yer aldığı ortak girişimin ön yeterlik değerlendirmesine başvurması ve ön yeterlik değerlendirmesi sonucunda yeterli bulunarak idarece teklif vermeye davet edilmesi ve ihaleye teklif vermesi gerekmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, söz konusu açıklama bir yabancı firmanın ortak olarak yer aldığı ortak girişimin (iş ortaklığının veya konsorsiyumun) ön yeterlik değerlendirmesine başvurması ve ön yeterlik değerlendirmesi sonucunda yeterli bulunarak idarece teklif vermeye davet edilmesi ve bu ortak girişimin de ihaleye teklif vermesi halinde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmayan ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 6098 sayılı Borçlar Kanunu veya 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan ortak girişimlerin (iş ortaklıkları ve konsorsiyumların) de yabancı firma sayılmasına yol açmaktadır.

Yabancı firmanın ortak olarak yer aldığı iş ortaklığının ön yeterlik değerlendirmesine başvurması ve ön yeterlik değerlendirmesi sonucunda yeterli bulunarak idarece teklif vermeye davet edilmesi ve bu ortak girişimin ihaleye teklif vermesi halinde, ihale uluslararası ihale haline gelmez.

Dolayısıyla, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu veya 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan ve ortaklarından biri veya tamamı yabancı firma olan bir iş ortaklığının yabancı firma sayılması, yukarıda açıklandığı üzere söz konusu kanunların hükümleri ve yürürlükte bulunan diğer mevzuat ile uluslararası ihale ve yerli firma tanımına uygun değildir.

Diğer yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 6098 sayılı Borçlar Kanunu veya 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan ve ortaklarından biri yabancı firma olan bir adi ortaklık veya konsorsiyumun yabancı firma sayılması, söz konusu kanunların hükümleri ve yürürlükte bulunan diğer mevzuat ile uluslararası ihale ve yerli firma tanımına göre ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 20 nci maddesine istinaden belli istekliler arasında ihale usulü ile gerçekleştirilen ihalelerin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için, Tebliğde yapılan açıklamanın aksine, yukarıda yapılan açıklamalar ve 6728 sayılı Kanunda yapılan uluslararası ihale tanımı uyarınca yabancı firmanın tek başına teklif vermesi gerekmektedir.

7- Sonuç ve Öneriler:

Yukarıda yapılan açıklamalar ve yürürlükte bulunan mevzuat uyarınca, 6728 sayılı Kanunda tanımlanan uluslararası ihalenin anlaşılması bakımından, adi ortaklık/ortak girişimlerin kuruluşuna imkân veren ve yukarıda belirtilen kanunlardaki hükümler de dikkate alınarak, yabancı firma ve teklif tanımının yapılmasına ihtiyaç olduğu gibi yerli firma ve uluslararası ihale tanımının da gözden geçirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

Söz konusu tespit ve değerlendirmelere ilişkin öneriler:

a) 6728 sayılı Kanun ile yapılan uluslararası ihale tanımı konunun yasal düzenlemeye kavuşması bakımından faydalı olmuştur. Ancak bu tanım da yetersiz olup uygulamada sorun yaratmaya müsaittir. Söz konusu sorunları gidermek bakımından uluslararası ihale tanımının, *“Uluslararası ihale: Kamu kurum ve kuruluşları tarafından Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan gerçek kişiler ile Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmayan yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkarılan ve yabancı gerçek kişi ve firmaların ayrı ayrı veya birlikte teklif verdikleri ve idarece de tekliflerin uygun bulunduğu ihaleyi, ... ifade eder.”* şeklinde yapılması uygun olacaktır. Bu şekilde yapılacak tanımla hem yerli firmaların Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmuş olması hem yabancı gerçek kişi ve firmaların tek veya ortak girişim olarak teklif vermesi hem de bu tekliflerin geçerli teklif olması sağlanmış olacaktır.

b) Ticaret Bakanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından hem yabancı firmanın tanımlanması hem de yerli firma tanımının adi ortaklık ve ortak girişimlerin durumunu da belirleyecek şekilde yeniden yapılması gerekmektedir.

Söz konusu ihtiyacı karşılayacak şekilde yerli ve yabancı firma tanımları aşağıdaki şekilde yapılabilir.

Yerli firma, “Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmuş adi ortaklıklar ile tüzel kişilikler” şeklinde tanımlanabilir.

Yabancı firma ise, “Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmamış adi ortaklıklar ile tüzel kişilikler” şeklinde tanımlanabilir.

c) 6728 sayılı Kanunun uluslararası ihale tanımındaki “...*yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi,*” ibaresinin bir anlamının olması için, -ihaleye katılmak ile ihaleye teklif vermek ibareleri, ihale sürecinde farklı evreyi anlatmak için kullanıldığı için- ihale dokümanı almak suretiyle ihaleye teklif zarfı sunulmasını ihaleye katılmak, teklif zarfı kapsamında teklif mektubu ile geçici teminat dahil değerlendirmeye esas belge ve/veya bilgilerin sunulmasını ise ihaleye teklif vermek olarak anlamak gerekmektedir.

Bu nedenle bir ihalenin yabancı firmalarca teklif verilen uluslararası ihale olması ve tavşan tekliflere yol açılmaması için teklif zarfı kapsamında teklif mektubu ile geçici teminat dahil değerlendirmeye esas belge ve/veya bilgilerin sunulması gerekmektedir.

ç) 6728 sayılı Kanunun uluslararası ihale tanımında yer alan “...*yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi,*” ibaresi ve yerli firma tanımı dikkate alındığında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmayan ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 6098 sayılı Borçlar Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yer alan hükümlere göre kurulan adi ortaklık, iş ortaklığı ve konsorsiyumlarca teklif verilen ihalede “Tavşan teklif’e yol açılmaması için söz konusu ortaklıkların yabancı firma sayılması/sayılmaması hususuna ve ihalenin de uluslararası ihale sayılması/sayılmaması hususuna tebliğlerde açıklık getirilmesi gerekmektedir.

d) 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 21 inci maddesinin (b), (c) ve (f) bentlerine istinaden pazarlık usulü ile gerçekleştirilen ihalelerde, Kamu İhale Kurumunca ilgili tip idari şartnamede “İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.” şeklinde yer alan düzenlemenin zorunlu ve değiştirilemez hüküm olmaktan çıkarılması ve yabancı isteklinin davet edilip edilmeyeceğine göre idareler için tercihli hale getirilmesi gerekmektedir.

e) 6728 sayılı Kanun uyarınca Genel Tebliğ ve Tebliğ incelendiğinde gerek tanımlar gerek kapsam gerekse müşterek hazırlama bakımından bir bütünlük bulunmamaktadır. Bu nedenle tüm sürecin tek tebliğde düzenlenmesi hem yetkinin birlikte kullanılmasında hem sürecin anlaşılması ve yönetilmesinde hem de bilgiye ulaşmada kolaylık sağlayacaktır.

f) Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan uluslararası ihalede döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin neler olduğu ile bu hizmet ve faaliyetler için damga vergisi ve harç istisnası getirilmesinin amacı ve faydası kamuoyunda fazla bilinmediğinden, ilgili bakanlıklarca bilgilendirme yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.