

**Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrası 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununa Göre Yapılan İhalelerin 6728 Sayılı Kanun Uyarınca Uluslararası İhale Olup Olmadığının Belirlenmesi ve Bu İhalelerde Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesinin Verilmesi<sup>1</sup>**

**Rüstem ÇÖDEK**

**Sayıştay Uzman Denetçisi**

**1- Giriş:**

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 boşluğun kısmen giderildiği düşünülürken aşağıda belirtilen Anayasa Mahkemesi kararı ile tekrar başa dönmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’na göre yapılan ihalelerde vergi, resim, harç istisnası belgesi verilmesinde esas alınan ve 6728 sayılı Kanun ile yapılan “Uluslararası ihale” tanımında yer alan “... ve yabancı firmalarca da teklif verilen ...” ibaresi 28.04.2021 tarih ve 31468 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Esas Sayısı: 2020/15 ve Karar Sayısı:2020/78 olan Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmiştir.

Söz konusu karar ile;

-1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanun’un 27’nci maddesiyle değiştirilen ek 2’nci maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan uluslararası ihale tanımındaki “...ve yabancı firmalarca da teklif verilen...” ibaresi,

-2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 6728 sayılı Kanun’un 35’inci maddesiyle değiştirilen ek 1’inci maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan uluslararası ihale tanımındaki “...ve yabancı firmalarca da teklif verilen...” ibaresi,

iptal edilmiştir.

Yukarıda belirtilen Anayasa Mahkemesi kararı ile, anılan kanunlarda yer alan “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

---

<sup>1</sup> Bu makale, “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” adlı makalenin Anayasa Mahkemesi kararına göre güncellenmiş halidir.

ihaleyi," şeklindeki tanım, "Uluslararası ihale: Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan (İptal ibare: Anayasa Mahkemesi'nin 24/12/2020 tarihli ve E.:2020/15; K.:2020/78 sayılı Kararı ile) ihaleyi," şeklini almıştır.

Bu makalede, Anayasa Mahkemesinin iptal kararının sonuçları değerlendirilecektir.

## 2- İlgili Mevzuat:

6728 sayılı Kanun'da öngörülen vergi, resim ve harç istisnasından yararlanabilmek için döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde bulunan yükleniciler, 4734 sayılı Kanun'a 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 anılan Kanun'da 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.),<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 27'nci maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na eklenen ek 2'nci madde ve aynı Kanun'un 35'inci maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'na 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 Kanun'un 27'nci maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na 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 kullanıldığıının 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 rdvans 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 gerekleştireceğı teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimleri.

o) Kamu zel 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 kğıtlara damga vergisi istisnası uygulanması için, her iki işlem tarafının da o işle ilgili olarak düzenlenmiş belgeye sahip olması şarttır.

4. Bu maddenin uygulamasında;

Uluslararası ihale: Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan **(İptal ibare: (ve yabancı firmalara da teklif verilen) Anayasa Mahkemesi’nin 24/12/2020 tarihli ve E.:2020/15; K.:2020/78 sayılı Kararı ile)** ihaleyi,

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

ifade eder.

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

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

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

Bu maddede sayılan işlem veya faaliyetlerin gerçekleşmediğinin tespit edildiğı 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 diğeri faaliyetleri, belge kapsamında istisna uygulanacak işlem ve faaliyetlerin aşamaları ile diğeri usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Ekonomi Bakanlığı birlikte yetkilidir.”

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

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.),<sup>3</sup>

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.),<sup>4</sup>

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.).<sup>5</sup>

Yukarıda belirtilen Kanun, Karar, Genel Tebliğ ve Tebliğ’deki açıklamaların Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında gözden geçirilmesi ve gerekli değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

### **3- Uluslararası İhale ve Vergi, Resim ve Harç İstisnası İle İlgili Temel Kavramlar:**

Uluslararası ihalelerde döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile vergi, resim ve harç istisnasının anlaşılması bakımından 6728 sayılı Kanun’da, Karar’da, Tebliğ’de ve Genel Tebliğ’de yer alan bazı temel kavramların bilinmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Bu kavramların tanımlarından bazılarını aşağıda yer verilmiştir.

---

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> 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 Kanun’a uygun değil hem de Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan (İhracat 2017/4) Tebliği’ndeki açıklamaların kapsamı ile uyumlu değildir.

<sup>5</sup> 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 Tebliğ’in kapsamı ile uyumlu değildir. Diğer yandan, söz konusu Tebliğ’de 31.12.2019 tarih ve 30995 (4. mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tebliğ ile değişiklik yapılmıştır.

**a) Uluslararası ihale:** Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ihaleyi,<sup>6</sup>

**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,<sup>7</sup>

**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,<sup>8</sup>

**ç) Ortak girişim:** İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı veya konsorsiyumları,<sup>9</sup>

**d) Tam mükellef firma:** 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanun'u ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre mükellefiyetleri tayin ve tespit edilen firmaları,<sup>10</sup>

---

<sup>6</sup> Uluslararası ihale tanımı, damga vergisi ve harçlar yönünden 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 27 ve 35'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Aynı tanım Genel Tebliğ ve Tebliğ'de de yapılmıştır. "Uluslararası ihale" tanımında yer alan "... ve yabancı firmalarca da teklif verilen ..." ibaresi Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edildiğinden tanımdan çıkarılmıştır. Tanımın iptalden önceki hali: Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi, ifade eder şeklindedir.

<sup>7</sup> 6728 sayılı Kanun'da 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 Tebliğ'de ise farklı tanım yapılmıştır. Genel Tebliğ'de, "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 Kanun'u içermesi ve bu yönüyle 6728 sayılı Kanun'a daha uygun olması nedeniyle Karar'daki tanım esas alınmıştır.

<sup>8</sup> 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 Karar'da hem de Hazine ve Maliye Bakanlığı ( Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan Genel Tebliğ'de farklı tanım yapılmıştır. 6728 sayılı Kanun'un 27 ve 35'inci maddelerinde yapılan düzenlemeleri birlikte içermesi nedeniyle Tebliğ'deki tanım esas alınmıştır.

<sup>9</sup> Ortak girişim tanımı, Tebliğ'den alınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ( Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan Genel Tebliğ'de ortak girişim tanımı yer almamaktadır.

<sup>10</sup> Tam mükellef firma tanımı, Tebliğ'den alınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan Genel Tebliğ'de tam ve dar mükellef firma ile ilgili olarak müşterek tanım yapılmıştır. Genel Tebliğ'de, "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 Tebliğ'deki 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 Kanunu'na göre mükellefiyetleri tayin ve tespit edilen firmaları,<sup>11</sup>

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,<sup>12</sup> 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 Tebliğ'de tanımlanmış bulunmaktadır.

#### **4- İlgili Bakanlıklarca Düzenlemelerin Müşterek Yapılmaması:**

6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 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.<sup>13</sup>

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

---

<sup>11</sup> Dar mükellef firma tanımı, Tebliğ'den alınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan Genel Tebliğ'de 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 Tebliğ'deki tanım esas alınmıştır.

<sup>12</sup> Yerli firma tanımı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ( Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından yayımlanan Genel Tebliğ'den alınmıştır. 6728 sayılı Kanun, Karar ve Tebliğ'de yerli firma tanımı yer almamaktadır.

<sup>13</sup> 6728 sayılı Kanun'da 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 anlaşılammıştır.

olarak farklı yapılmıştır. Anılan Kanun hükmü uyarınca, usul ve esasların her iki bakanlıkça birlikte belirlenmesi, yürütülmesi ve tek tebliğde düzenlenmesi gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında 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 Dikkate Alınacak Hususlar:**

4734 sayılı Kanun'a göre yapılan ihale sonucunda, bir yükleniciye vergi, resim, harç istisnası belgesi düzenlenebilmesi için söz konusu ihalenin, 6728 sayılı Kanun'da tanımlanan 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,
- İhaleye konu işin Kalkınma Bakanlığınca<sup>14</sup> yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan kamu yatırımlarından olması.<sup>15</sup>

Bu unsurlardan açıklanmasına ihtiyaç olanlar ile Anayasa Mahkemesi kararına ilişkin değerlendirmelere aşağıda değinilmiştir.

#### **a) İhalenin yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olması:**

Uluslararası ihale tanımının unsurlarından birisi, kamu kurum ve kuruluşları tarafından çıkarılan ihalenin yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olup olmadığı hususudur. Dolayısıyla 4734 sayılı Kanun'a 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 Kanun'a 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 halinde ihaleye teklif verebilmesi için ihale ilanı ve idari şartnamede ayrıca düzenlenme yapılması gerekmektedir.

<sup>14</sup> Cari yıl yatırım programı ile ilgili işler, Kalkınma Bakanlığı kapatıldığından Cumhurbaşkanlığı Bütçe ve Strateji Başkanlığınca yerine getirilmektedir.

<sup>15</sup> Söz konusu unsurların varlığı halinde yapılan ihalenin uluslararası ihale kabul edilmesinin döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere nasıl katkı sağladığının değerlendirilmesi de ayrı tartışma konusudur.



Diğer yandan, yabancı isteklilerin ihaleye teklif verebilmesi için de ihale ilanı ve idari şartnamede düzenlenme yapılması gerekmektedir. 4734 sayılı Kanun'a 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.<sup>16</sup>

Bununla birlikte, 6728 sayılı Kanun'da 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 Kanun'da tanımlanan uluslararası ihalenin diğer unsurlarının da aranması gerekmektedir.<sup>17</sup>

#### **b) Yabancı firma tanımının yapılmamış olması:**

Anayasa Mahkemesi kararı ile birlikte, 6728 sayılı Kanun ile yapılan uluslararası ihale tanımı anılan Kanun'da öngörülen işlevini kaybettiğinden, söz konusu Kanun'dan önceki duruma dönmüştür.

---

<sup>16</sup> 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 değerlerin üzerindeki ihalelerde ise aşağıdaki metne yer verecektir:

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

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

<sup>17</sup> 6728 sayılı Kanun'dan 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 Kanun'un 21'inci maddesinin (b) bendine göre ilansız ve idarece sadece yerli isteklilerin davet edildiği bir ihalede, idari şartnamede standart olarak yer alan ve idarece değiştirilemeyen "İhale yeterlik şartlarını taşıyan yerli ve yabancı isteklilere açıktır." düzenlemesini esas alarak ihalenin yabancı isteklilerin iştirakine açık olduğundan bahisle, 4734 sayılı Kanun'un 28'inci maddesine 2012 yılında 6353 sayılı Kanun'un 28'inci maddesi ile eklenen "... İlan yapılmayan ihalelerde, ihale dokümanı sadece idare tarafından davet edilenlere satılır..." şeklindeki hüküm gözetilmeden, yapılan ihalenin uluslararası ihale olduğuna hükmetmiştir.

Kamu kurum ve kuruluşları tarafından çıkılan ihalenin yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olması, bir ihalenin uluslararası ihale olması için yeterli hale gelmiştir. Bununla birlikte, uluslararası ihalenin anlaşılması bakımından yabancı firmanın tanımlanmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan Tebliğ’de yerli ve yabancı firma tanımı yapılmamıştır.

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

Halbuki ki 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’da uluslararası ihale, “*Uluslararası ihale: Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ihaleyi, ... ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Diğer yandan, 4734 sayılı Kanun’da “*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 tanımla birlikte, “*Yabancı istekli: Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan gerçek kişiler ile Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmamış olan tüzel kişilikleri, ...ifade eder.*” şeklinde tanımlanabilmektedir. 4734 sayılı Kanun’daki “Yerli istekli” tanımı esas alınarak yapılan “Yabancı istekli” tanımı anılan Kanun’un uygulaması bakımından sorun yaratmamaktadır.

Genel Tebliğ’de “*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 Tebliğ’de 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 uluslararası ihalenin anlaşılması bakımından yeterli olmadığından, söz konusu tanıma paralel yapılan yabancı firma tanımı da yeterli değildir.

Dolayısıyla döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde uluslararası ihalenin ve vergi, resim ve harç istisnasının anlaşılması bakımından, 6728 sayılı Kanun’un 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) Anayasa Mahkemesi kararının değerlendirilmesi:**

**1) Anayasa Mahkemesine yapılan itirazın gerekçesi:**

“Başvuru dilekçesinde; kamu yatırımlarına ilişkin uluslararası ihaleyi kazanan ana yüklenici firmaların faaliyetlerinin itiraz konusu kurullarla döviz kazandırıcı faaliyet sayıldığı, döviz kazandırıcı faaliyetlerin de damga vergisi ve harçlardan istisna tutulduğu, bir ihalenin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için yerli ve yabancı katılımcılara açık olmasının yanı sıra yabancı firmalarca teklif verilmesi şartının da arandığı, ancak ihale sürecinde yabancı katılımcıların teklif verip vermediğinin diğer katılımcılar tarafından bilinmesinin mümkün olmadığı, bu durumun ihaleye teklif veren bir katılımcının ihaleyi kazanması durumunda karşılaşacağı vergi yükünü öngörememesine yol açtığı ve dolayısıyla hukuki güvenlik, belirlilik ve verginin yasallığı ilkeleriyle bağdaşmadığı belirtilerek kurulların Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.”

**2) Anayasa Mahkemesinin Anayasa’ya aykırılık sorununa ilişkin değerlendirmesi:**

“... ”

30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 43. maddesi uyarınca kurullar, ilgileri nedeniyle Anayasa’nın 13. ve 48. maddeleri yönünden de incelenmiştir.

Anayasa’nın “Çalışma ve sözleşme hürriyeti” başlıklı 48. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde “Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir” denilmek suretiyle çalışma ve sözleşme özgürlüğü güvence altına alınmıştır.

Sözleşme özgürlüğü devletin, kişilerin istedikleri hukuki sonuçlara ulaşmalarını sağlaması ve bu bağlamda kişilerin belirli hukuki sonuçlara yönelen iradelerini geçerli olarak tanınması, onların iradelerinin yöneldiği hukuki sonuçların doğacağını ilke olarak benimsemesi ve koruması anlamına gelmektedir. Sözleşme özgürlüğü uyarınca kişiler, hukuksal ilişkilerini özgür iradeleriyle ve sözleşmelerle düzenlemekte serbesttir. Anayasa’nın anılan maddesinde koruma altına alınan sözleşme özgürlüğü, sözleşme yapma serbestisinin yanı sıra yapılan sözleşmelere dışarıdan müdahale yasağını da içerir (AYM, E.2017/154, K.2019/18, 10/4/2019, § 11).

İtiraz konusu ibarelerin de yer aldığı kurullarda, uluslararası ihalenin, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkarılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihale olduğu hükme bağlanmıştır. Bir

ihalenin, kurallarda yer alan şartları taşıyarak uluslararası ihale niteliğine sahip olması, ihaleyi kazanan yüklenicinin ihale konusu işle ilgili faaliyetlerinin döviz kazandırıcı faaliyet olarak kabul edilmesini ve bu suretle damga vergisi ve harç istisnasından yararlanabilmesini sağlamaktadır. Kurallarda uluslararası nitelikteki kamu ihaleleri yönünden ihalelere katılımı ve sözleşme şartlarını etkileyen önemli bir unsur olan vergi ve harç istisnasının şartı düzenlenmektedir. Bu nedenle kuralların sözleşme özgürlüğünü sınırladığı anlaşılmaktadır.

Anayasa'nın 13. maddesinde "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz" denilmektedir.

Buna göre Anayasa'nın 13. maddesi hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabileceğini temel bir kural olarak benimsemiştir. Bu çerçevede sözleşme özgürlüğüne yapılan sınırlamalarda dikkate alınacak öncelikli ölçüt, sınırlamanın kanunla yapılmasıdır. Ancak Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinin temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, §§ 153, 154). Dolayısıyla Anayasa'nın 13. maddesinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" denilmek suretiyle verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

*Verginin kanuniliği ilkesi vergilendirmeye ilişkin istisna ve muafiyetleri de kapsamaktadır (AYM, E.2016/1, K.2017/81, 29/3/2017, § 5). Bazı ekonomik, sosyal veya mali politikaların gerçekleşmesini sağlamak amacıyla, anayasal ilkelere bağlı kalmak koşuluyla mali yükümlülüklerin kaldırılması konusunda takdir yetkisi bulunan kanun koyucunun bu yetkisini birtakım kişi veya kişi gruplarına muafiyet tesis etmek veya verginin konusuna giren bir unsuru vergiden istisna tutmak yoluyla kullanması durumunda da, muafiyet veya istisna tanınan konuların, şartların ve mali yükümlülük çeşitlerinin kanunilik ilkesi gereği kanunla düzenlenmesi gerekmektedir.*

*Vergilemede belirlilik ilkesi ise, vergi yükümlülüğünün hem kişiler hem de idare yönünden belirli ve kesin olmasını, kanun metinlerinin, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Buna göre matrah, tarh ve tahsil zamanı ve yöntemi, verginin tarh ve tahsiline yetkili idare ile muafiyet ve istisna hükümleri gibi vergi ve benzeri diğer kamu alacaklarının esaslı unsurlarına ilişkin düzenlemeler makul bir düzeyde öngörülebilir nitelikte olmalıdır (AYM, E.2019/53, K.2019/75, 19/9/2019, § 14, E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014).*

*İtiraz konusu kuralların yer aldığı 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesinde, döviz kazandırıcı faaliyetlerde damga vergisi istisnası; 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinde ise, döviz kazandırıcı faaliyetlerde harç istisnasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesi ile 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinde, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerin ve düzenlenen kâğıtların damga vergisinden ve harçlardan müstesna olduğu belirtilmiştir. Her iki maddede yer alan itiraz konusu kurallar aynı amaçla ihdas edilmiştir.*

*488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesi ile 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinde döviz kazandırıcı faaliyetler, ihracat işlemleri ve diğer döviz kazandırıcı faaliyetler olarak ikiye ayrılmıştır.*

*Söz konusu maddelerin (1) numaralı fıkralarında, madde metninde sayılan ihracata ilişkin işlemler ile düzenlenen kâğıtların damga vergisinden ve harçlardan müstesna olduğu kuralına yer verilmiştir. Anılan maddelerin (2) numaralı fıkralarında ise, vergi, resim, harç istisnası belgesine bağlanan diğer döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler nedeniyle, belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla, düzenlenen kâğıtların ve yapılan işlemlerin damga vergisinden ve harçlardan müstesna olduğu düzenlenmiş ve devamında on sekiz bent hâlinde diğer döviz kazandırıcı faaliyetler sayılmıştır.*

*Diğer döviz kazandırıcı faaliyetlerin bir kısmını 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesi ile 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin (2) numaralı fıkralarının (a), (e), (j) ve (l) bentlerinde yer alan ve kamu kurum ve kuruluşları tarafından uluslararası ihaleye konu edilen faaliyetler oluşturmaktadır.*

*Buna göre anılan bentlerde yer alan faaliyetlerin döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında kabul edilmesi için, vergi, resim, harç istisnası belgesine bağlanmış ve ilgili bentlerde yer alan diğer şartların gerçekleşmiş olmasının yanı sıra bu faaliyetlere ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları tarafından uluslararası ihaleye çıkılmış olması da gerekmektedir. Uluslararası ihalenin tanımı ise, 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesinin ve 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin itiraz konusu ibarelerin de yer aldığı (4) numaralı fıkralarında yapılmıştır. Bu tanım uyarınca 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 ihaledir.*

*Buna göre bir ihalenin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olması ve yabancı firmalarca teklif verilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle, ihaleyi kazanan yüklenicinin damga vergisi ve harç istisnasından yararlanabilmesi için ihale şartnamesinde ihalenin, yerli ve yabancı katılımcılara açık olduğuna ilişkin bir ibarenin bulunması yeterli değildir. Ayrıca bu ihaleye yabancı firmaların katılmış ve bu firmalar tarafından teklif verilmiş olması gerekmektedir. Bununla birlikte ihale şartnamesinde ihalenin yerli ve yabancı katılımcılara açık olduğunun belirtilmesi, bu ihaleye yabancı istekliler tarafından teklif verileceği anlamına gelmemekte olup bu ihalelerde her zaman için yabancı istekliler tarafından teklif verilmemesi ihtimali bulunmaktadır.*

*Bunun yanı sıra kamu hukukuna tâbi olan veya kamunun denetimi altında bulunan veyahut kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları ihalelerde uygulanacak esas ve usuller ile ihale süreci 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda düzenlenmiştir. İhale yapacak olan idare, anılan Kanun uyarınca ihale öncesi hazırlık sürecinde tamamlanması gereken işlemler ile birlikte ihale şartnamelerini de içeren ihale dokümanını hazırladıktan sonra ihaleyi ilan eder. İhalenin ilanının ardından, ihale dokümanı alan ve şartnamede belirtilen yeterlik şartlarını haiz kişiler tekliflerini idareye sunarlar. İdarece isteklilerin tekliflerinin değerlendirilmesi ve karara bağlanması ile ihale kararının ihale yetkilisi tarafından onaylanmasının ardından sözleşme aşamasına geçilir.*

*Buna göre ihale şartnamesinde belirtilen yeterlik şartlarını taşıyan ve ihaleye teklif veren istekliler, idareye tekliflerini sunma aşamasında ihaleye teklif sunan diğer*

*katılımcıların kimler olduğunu ve yabancı firmalarca teklif verilip verilmeyeceğini, dolayısıyla ihalenin uluslararası ihale kapsamında kabul edilip edilmeyeceğini bilmemektedirler. Bu durumda ihale uhdesinde kalan katılımcının, ihale süreci tamamlanana kadar ihaleden kaynaklanan damga vergisi ve harç istisnasından yararlanıp yararlanamayacağını öngöremeyeceği açıktır.*

*Yukarıda belirtildiği üzere vergilendirmede genel kural, kanunla belirlenmiş konu ve kişilerden vergi, resim ve harç alınması olmakla birlikte kanun koyucu, kimi durumlarda vergi kapsamına alınan konuyu vergi dışında bırakabilmektedir. Ancak bunu yaparken vergilendirmenin diğer unsurlarında olduğu gibi vergi muafiyeti ve istisnasına ilişkin düzenlemelerin de makul bir düzeyde belirli ve öngörülebilir olması gerekmektedir. Nitekim ancak bu sayede kişiler açısından vergi yükümlülüğünün sınırlarının öngörülebilmesi mümkün hâle gelir. Bu bağlamda, ihaleye katılacak isteklilerin, ihale sürecine ilişkin olarak damga vergisi ve harç ödemelerine ilişkin mali bir yükümlülük ile karşılıklı karşılaşmayacaklarını öngörebilmeleri ve bunu bilerek hareket etme imkanına sahip olmaları gerekmektedir.*

*Bir ihalenin yerli ve yabancı katılımcılara açık olması bu ihalenin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için yeterli olmayıp ayrıca yabancı firmalarca da teklif verilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede ihaleye yabancı firmalarca teklif verilip verilmemesine göre ihalenin uluslararası ihale niteliği değişmektedir. İhalenin ilanı ile birlikte ihaleye katılmak isteyen isteklilerin, teklif vermeden önce kapsamlı bir maliyet çalışması yapmaları ve bu çerçevede, fiyat araştırması, iş kalemlerinin belirlenmesi gibi sektörel araştırmalar ile iktisadi ve teknik çalışmalar sonucunda ortaya çıkan maliyet hesabına uygun bir teklif sunmaları doğaldır. Bununla birlikte teklif sunma aşamasında, ihaleye uluslararası ihale niteliği kazandıracak olan yabancı firmalarca da teklif verilmesi şartının gerçekleşip gerçekleşmeyeceği bilinemediğinden damga vergisi ve harç ödemelerinin maliyet hesabına dahil edilip edilmemesi hususunda katılımcılar açısından öngörülemez ve belirsiz bir durumun ortaya çıktığı açıktır. Bu durum ise ihale uhdesinde kalan katılımcının söz konusu ihaleden kaynaklanan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar nedeniyle ödemek zorunda olduğu damga vergisi ve harçlara ilişkin istisnadan yararlanma imkânının bulunup bulunmadığı konusunda bir belirsizliğe yol açmaktadır.*

*Ayrıca ihaleye teklif sunan katılımcıların, idareye tekliflerini sunma aşamasında diğer katılımcıların kimler olduğunu ve yabancı firmalarca teklif verilip verilmeyeceğini bilme imkânları bulunmadığı gibi yabancı firmalarca teklif verilip verilmemesi durumuna göre*

*tekliflerini revize edebilmeleri veya ihaleye birden fazla teklif sunabilmeleri de mümkün değildir.*

*Bu çerçevede ihale uhdesinde kalan katılımcının söz konusu ihaleden kaynaklanan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar nedeniyle damga vergisi ve harç istisnasından yararlanma imkânının bulunup bulunmadığı konusunda oluşan öngörülemezliği ortadan kaldıracabilecek herhangi bir kanuni güvencenin veya mekanizmanın bulunmadığı görülmektedir.*

*Bu itibarla kurallarda bir ihalenin uluslararası ihale niteliğinde kabul edilmesi ve bu sayede döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında değerlendirilmek suretiyle damga vergisi ve harç istisnasının uygulanması için öngörülen yabancı firmalarca da teklif verilmesi şartının hukuki öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerine aykırı olacak şekilde düzenlendiği sonucuna ulaşılmıştır.*

*...”*

Anayasa Mahkemesi ihaleye teklif sunan katılımcıların, idareye tekliflerini sunma aşamasında diğer katılımcıların kimler olduğunu ve yabancı firmalarca teklif verilip verilmediğini bilme imkânları bulunmadığı gibi, yabancı firmalarca teklif verilip verilmemesi durumuna göre tekliflerini revize edebilmeleri veya vergi ve harç istisnasından elde edilecek avantajı tekliflerine yansıtmaları imkanı olmadığından hareketle uluslararası ihale tanımında yer alan “...ve yabancı firmalarca da teklif verilen...” ibaresini iptal etmiştir. Mahkeme kararında esas itibarıyla ihaleye teklif sunan katılımcıların tekliflerini hazırlarken karşılaştıkları belirsizliği esas almıştır.

Mahkeme kararında, bir kamu kuruluşunun yerli ve yabancı istekliye açık ihale yaptığında döviz kazandırıcı faaliyetin nasıl gerçekleştiği hususu ile vergi ve harç istisnasının kapsamının da kanunla düzenlenmesi gerektiği hususunu irdelememiştir. Ayrıca, kararda “Uluslararası ihale” tanımının kanunla yapılmasındaki amaçta gözetilmemiştir.

Anayasa Mahkemesi kararı da dikkate alınarak, döviz kazandırıcı faaliyetin varlığına bağlı olarak uluslararası ihale tanımının yeniden yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Örneğin, gelinen aşamada bir kamu idaresinin idari şartnamede ihale yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır ibaresine standart bir cümle olarak yer vererek açık ihale usulü ile yapılan ve sadece yerli isteklilerin katıldığı bir ihaleyi uluslararası ihale haline getirmesi ve sonucunda da vergi, resim ve harç istisnasından yüklenicinin yararlandırılması hem Anayasanın vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ait istisnaların kanunla düzenlenmesi hükmüne hem de 6728 sayılı Kanun’un “uluslararası ihale” tanımındaki amaca aykırıdır.



## **6- 4734 sayılı Kanun'da Öngörülen İhale Usullerine Göre Uluslararası İhalenin Belirlenmesi:**

Yukarıda yapılan açıklamalar ile Anayasa Mahkemesi kararına göre, 4734 sayılı Kanun uyarınca yapılan ihalelerin hangilerinin uluslararası ihale olduğunun belirlenmesinde, anılan Kanun'da yer alan ihale usullerine göre ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerekmektedir.<sup>18</sup>

### **a) Açık ihale usulünde uluslararası ihale:**

Bu usulde, Anayasa Mahkemesi kararı uyarınca, yatırım programında olan bir işin kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak ihaleye çıkılması ve bu hususunda ilan ve idari şartnamede düzenlenmesi bir ihalenin uluslararası ihale olması için yeterli hale gelmiştir. Yabancı firmaların tek ya da ortak girişim halinde teklif vermesine gerek kalmamıştır.

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 alım türlerine (mal ve hizmet alımları) ilişkin tip idari şartnamelerde de bulunmaktadır.

---

<sup>18</sup> 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre doğrudan temin yöntemi ihale usulü olmadığından, bu yöntemle anılan Kanun'un 22'nci maddesi uyarınca yapılan alımlarda vergi, resim ve harç istisnası uygulanmayacaktır.

Anayasa mahkemesi kararı sonrası, 4734 sayılı Kanun'a göre yapılan bir ihalede yabancı istekliler tarafından ihale dokümanının satın alınması ya da EKAP üzerinden indirilmesinin önemi bulunmamaktadır.

4734 sayılı Kanun'a göre açık ihale usulü ile yapılan ihalelerde idarelerce ilan ve tip idari şartnamede, "8.1. *İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.*" düzenlemesine yer verilmesi ihalenin uluslararası ihale olması için yeterli hale gelmiştir. Söz konusu düzenleme varsa, sadece yerli istekliler teklif verse dahi ihale uluslararası ihale haline gelmektedir. Böyle bir ihalede döviz kazandırıcı faaliyetin varlığı sorgulanmalıdır.<sup>19</sup>

Bu haliyle uygulama 6728 sayılı Kanun'dan önceki hale dönmüştür. Söz konusu Kanun ile diğer döviz kazandırıcı faaliyetler kapsamında yabancı firmaların ihaleye teklif vermesini sağlamak suretiyle ulaşılmak istenen amaç ortadan kalkmıştır.<sup>20</sup>

**b) Belli istekliler arasında ihale usulünde uluslararası ihale:**

Bu usulde, Anayasa Mahkemesi kararı uyarınca, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak ihaleye çıkılması bir ihalenin uluslararası ihale olması için yeterli hale gelmiştir. Yabancı firmaların tek ya da ortak girişim halinde teklif vermesine gerek kalmamıştır.

4734 sayılı Kanun kapsamında, "Belli İstekliler Arasında 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 değerlerin üzerindeki ihalelerde ise aşağıdaki metne yer verecektir: "8.1.İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır."*

<sup>19</sup> Kaldı ki yabancı isteklilerin katıldığı ihalede de döviz kazandırıcı faaliyetin varlığı sorgulanmalıdır. Aslında diğer şartlar varsa, geline aşama itibarıyla kamu idarelerince yapılan tüm ihalelerde söz konusu istisnanın uygulanması Anayasanın eşitlik ilkesine uygun olacaktır.

<sup>20</sup> Anayasa mahkemesi kararı sonrası mevcut duruma göre hem Genel Tebliğ'de hem de Tebliğ'de değişiklik yapılması gerekmektedir.

Benzer düzenleme diğer alım türlerine (mal ve hizmet alımları) ilişkin tip idari şartnamelerde de bulunmaktadır.

4734 sayılı Kanun'a göre belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihalelerde idarelerce tip idari şartnamede, "8.1. *İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.*" düzenlemesine yer verilmesi ihalenin uluslararası ihale olması için yeterli hale gelmiştir.

Bu haliyle uygulama 6728 sayılı Kanun'dan önceki hale dönmüştür. Söz konusu Kanun'la yabancı firmaların ihaleye teklif vermesini sağlamak suretiyle ulaşılmak istenen amaç ortadan kalkmıştır. Zira, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açık yapılan ve sadece yerli isteklilerin katılımı ile gerçekleşen bir ihalede, döviz kazandırıcı faaliyetin varlığı sorgulanmalıdır.<sup>21</sup>

### **c) Pazarlık usulünde uluslararası ihale:**

Bu usulde, Anayasa Mahkemesi kararı uyarınca, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ihalenin uluslararası ihale olması için yeterli olup olmadığının (a), (d) ve (e) bentleri ile (b), (c) ve (f) bentlerine göre ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında söz konusu usulün tüm bentlerine göre yabancı firmaların tek ya da ortak girişim halinde teklif vermesine gerek kalmamıştır.

Tebliğ'in 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.

4734 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin (b), (c) ve (f) bentlerine istinaden pazarlık usulü ile gerçekleştirilen ihalelerin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için, yabancı firma

---

<sup>21</sup> Ticaret Bakanlığınca yayımlanan Tebliğ'in 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.

Bununla birlikte, 6728 sayılı Kanun'da değişiklik yapılarak yaklaşık maliyeti eşik değerinin altında kalan ve ihaleye sadece yerli isteklilerin katılabilmesinin öngörüldüğü ihalelerde yerli isteklilerin de vergi ve harç istisnasının sağladığı avantajdan yararlandırılması adil bir uygulama olacaktır.

Anayasa mahkemesi kararı sonrası hem Genel Tebliğ'de hem de Tebliğ'de değişiklik yapılması gerekmektedir.

veya yabancı firmanın ortakları arasında yer aldığı ortak girişimin ihaleye davet edilmesi gerekmektedir.<sup>22</sup>

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 katılımının 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 Kanun'da yer alan hükümler uyarınca, öncelikle 4734 sayılı Kanun'un (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 tip düzenlemeyi zorunlu olmaktan çıkarıp davet edilecek yerli ve yabancı firmalara göre idare için tercihli hale getirmesi gerekmektedir. Zira, idarece sadece yerli isteklilerin davet edildiği bir ihalede, tip idari şartnamede "*İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.*" şeklinde standart ve idarece değiştirilemeyen düzenlemenin yer almasının, 4734 sayılı Kanun'un 28'inci maddesinde yer alan "... *İlan yapılmayan ihalelerde, ihale dokümanı sadece idare tarafından davet edilenlere satılır....*" hükmü uyarınca, ihalenin uluslararası ihale niteliğini kazanma bakımından bir anlamı bulunmamaktadır. Söz konusu hüküm uyarınca, anılan Kanun'un (b), (c) ve (f) bentlerine istinaden pazarlık usulü ile

---

<sup>22</sup> 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 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 Kanun'un 28'inci maddesine göre bu şekilde teklif verilmesi anılan Kanun'a uygun olmamakla birlikte, Kamu İhale Kurulu kararlarında ve idari yargı kararlarında yerli isteklilerin davet edilmeyen yabancı istekliler ile iş ortaklığı (Davet edilen yerli istekli %10, davet edilmeyen yabancı istekli %90 gibi bir oran ile iş ortaklığı kurmuş olsa da) veya konsorsiyum oluşturmak suretiyle teklif vermesi uygun bulunmaktadır.

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.

gerçekleştirilen ihalelerde ihaleye davet edilmeyen yerli veya yabancı firmanın ihale dokümanını satın alması veya EKAP'tan ücretsiz indirilmesinin mümkün olmadığı hususu gözetilmelidir.

4734 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin (b), (c) ve (f) bentlerine istinaden pazarlık usulü ile gerçekleştirilen ihalelerin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için, yukarıda yapılan açıklamalar ve 6728 sayılı Kanun'da yapılan uluslararası ihale tanımı uyarınca yabancı firmanın davet edilmesi gerekmektedir.<sup>23</sup>

4734 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin (a), (d) ve (e) bentlerine istinaden pazarlık usulü ile gerçekleştirilen ihalelerin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için, Anayasa Mahkemesi kararı uyarınca, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak ihaleye çıkılması yeterli hale gelmiştir. Yabancı firmaların tek ya da ortak girişim halinde teklif vermesine gerek kalmamıştır.

Söz konusu bentlere göre yapılan ihalelerde istekliler davet edilmemekte, açık ihale usulünde olduğu gibi yapılan ilan üzerine isteyen yerli ve yabancı istekliler tek ya da ortak girişim halinde teklif vermektedir.

4734 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin (a), (d) ve (e) bentlerine göre pazarlık usulü ile gerçekleştirilen ihalelerde, Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında açık ihale usulü ile yapılan ihalelerde olduğu gibi, idarelerce ilan ve tip idari şartnamede "*8.1. İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.*" düzenlemesine yer verilmesi ihalenin uluslararası ihale olması için yeterli hale gelmiştir.

Bu haliyle uygulama 4734 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin (a), (d) ve (e) bentleri için 6728 sayılı Kanun'dan önceki hale dönmüştür. Söz konusu Kanun'la yabancı firmaların ihaleye teklif vermesini sağlamak suretiyle ulaşılmak istenen amaç ortadan kalkmıştır.

## **7- Sonuç ve Öneriler:**

Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında 6728 sayılı Kanun'da tanımlanan uluslararası ihalenin anlaşılması bakımından, anılan Kanun, Genel Tebliğ ve Tebliğ'de yer alan uluslararası ihale, yabancı firma ve yerli firma tanımlarının gözden geçirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

Söz konusu tespit ve yukarıda yapılan açıklamalara göre öneriler:

a) 6728 sayılı Kanun ile yapılan uluslararası ihale tanımı konunun yasal düzenlemeye kavuşması bakımından faydalı olmuştur. Ancak bu tanım Anayasa Mahkemesi kararı

---

<sup>23</sup> 4734 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin (b), (c) ve (f) bentlerine istinaden pazarlık usulü ile gerçekleştirilen ihalelerde, yerli firmalar yabancı firmalar ile iş ortaklığı yapmak suretiyle söz konusu avantajdan yararlanmaya çalışmaktadır.

sonrasında amacından uzaklaşmıştır. Söz konusu kararla birlikte, 6728 sayılı Kanun öncesine dönülmüştür.

Bu nedenle kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık ihale yapılması ile söz konusu ihale kapsamında döviz kazandırıcı faaliyetin varlığı ile vergi ve harç istisnasının kapsamı açıklığa kavuşturulmalıdır.

b) Uluslararası ihale tanımının daha iyi anlaşılması bakımından 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) 4734 sayılı Kanun’un 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.

ç) 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.

d) 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.