

**TEMYİZ EDEN (DAVACILAR)** : 1-Uyanıklar İnşaat Taahhüt Sanayi ve Ticaret A.Ş.  
2-Efe Grup Alüminyum ve Pvc İml. Metal İnş. San Ltd. Şti.  
**VEKİLLERİ** : Av. Sidar Tunca  
(E-Tebliğat)

**KARŞI TARAF (DAVALI)** : Gelir İdaresi Başkanlığı-ANKARA  
**VEKİLİ** : Av. Gülcan Gül  
Kızılırmak Mah. 1450. Sok. No:5 Çankaya/ANKARA

**İSTEMİN KONUSU** : Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 28/02/2019 tarih ve E:2018/1649, K:2019/320 sayılı kararının, temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

#### **YARGILAMA SÜRECİ:**

**Dava konusu istem:** İstanbul İli Sağlık Müdürlüğünce ihale edilen 2016/251687 ihale kayıt numaralı "İstanbul İli Küçükçekmece İlçesi Mehmet Akif Ersoy Kalp ve Damar Cerrahisi Eğitim ve Araştırma Hastanesi Ek Bina İkmal İnşaatı ve İlave İşleri"ne ilişkin ihale kararı ve sözleşme damga vergisine ilişkin olup gecikme zammı ile birlikte ödenen toplam 623.024,14 TL nin iadesi talebiyle yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun zımninden reddine ilişkin işlemin iptali ile ödenen tutarın faiziyle birlikte iadesi istemine ilişkindir.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** Ankara 3. Vergi Mahkemesinin 20/06/2018 tarih ve E:2018/301 K:2018/909 sayılı kararı ile; uyuşmazlığın çözümünün; anılan işin, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa 5035 sayılı Kanunla eklenen Ek 2. maddesinin birinci fıkrası kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine bağlı bulunduğu; bunun da anılan düzenlemenin ve olayın yorumlanmasını gerekli kıldığı dikkate alındığında, davada ileri sürülen iddiaların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerinin aradığı anlamda vergi hatası kapsamında değerlendirilemeyeceği ve Vergi Usul Kanununun 122 ve 124. maddelerinde vergi hataları için öngörülen idari başvuru yolu izlenerek tesis ettirilen işleme karşı açılan idari davada incelenmesine olanak bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

**Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:** İstinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi Kararının hukuka ve usule uygun olduğu ve davacı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

**TEMYİZ EDENİN İDDİALARI:** 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2. maddesi gereğince yapılan işin döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında olduğu ve damga vergisinden istisna bulunduğu, asıl iş damga vergisinden müstesna tutulurken taraflarınca üstlenilen ilave yapım işi nedeniyle kendilerinden damga vergisi tahsil edilmesinin vergilendirmede eşitlik ilkesiyle bağdaşmadığı, ihaleye son teklif verme tarihi ile aynı gün yayımlanarak yürürlüğe giren kanun değişikliğinin yayım tarihinden sonra yapılacak olan ihaleler için geçerli olup iş bu ihale bakımından uygulanamayacağı, değişiklikten önceki düzenleme bakımından kanunda öngörülen bir hükmün tebliğ ile daraltılamayacağı, uyuşmazlığın mevzuda hata kapsamında olduğu ve 213

T.C.  
DANIŞTAY  
DOKUZUNCU DAİRE  
Esas No : 2019/3903  
Karar No : 2023/831

sayılı Kanunun hata hükümleri çerçevesinde ele alınması gerektiği iddialarıyla kararın bozulması istenilmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI:** Savunma verilmemiştir.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ G. YELDA AYAZMA'NIN DÜŞÜNCESİ:** Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan Bölge İdare Mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

**İNCELEME VE GEREKÇE:**

**MADDİ OLAY:**

İstanbul İl Sağlık Müdürlüğünce ihale edilen 2016/251687 ihale kayıt numaralı "İstanbul İli Küçükçekmece İlçesi Mehmet Akif Ersoy Kalp ve Damar Cerrahisi Eğitim ve Araştırma Hastanesi Ek Bina İkmal İnşaatı ve İlave İşleri"ne ilişkin ihale kararı ve sözleşmeye ilişkin olup gecikme zammı ile birlikte ödenen toplam 623.024,14 TL nin iadesi talebiyle yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun zımnen reddine ilişkin işlemin iptali ile ödenen tutarın faiziyle birlikte iadesi istenilmektedir.

**İLGİLİ MEVZUAT:**

**Anayasa'nın 35. maddesinde,** "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz." hükmü yer almaktadır.

**Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Ek 1 Numaralı Protokolünün "Mülkiyetin korunması" başlıklı 1. maddesinde,** "Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez." hükmüne yer verilmiştir.

Anayasa ve uluslararası sözleşmelerde mülkiyet hakkını korumaya yönelik düzenlemelere yer verilmiş ve mülkiyet hakkı korunması gereken temel insan hakları arasında sayılmıştır. Mülkiyet hakkına müdahalelerin de olabileceği hükme bağlanarak bu müdahalelerde kamu yararı, kanuni düzenleme ve ölçülülük ya da orantılılık gibi uluslararası hukukun genel ilkelerinin varlığının dikkate alınması gerektiği, aksi durumda müdahalenin mülkiyet hakkının ihlaline neden olacağı kabul edilmiştir. Bu husus Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarıyla da ortaya konulmuştur.

Anayasa'nın 153. maddesinde ise, Anayasa Mahkemesi kararlarının kesin olduğu, iptal

T.C.  
DANIŞTAY  
DOKUZUNCU DAİRE  
Esas No : 2019/3903  
Karar No : 2023/831

kararlarının gerekçesi yazılmadan açıklanamayacağı, Anayasa Mahkemesinin, bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemeyeceği, kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İktüzüğü ya da bunların hükümlerinin, iptal kararlarının Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkacağı, gereken hallerde, Anayasa Mahkemesinin, iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabileceği, bu tarihin, kararın Resmî Gazete'de yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemeyeceği, iptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisinin, iptal kararının ortaya çıkardığı hukuki boşluğu dolduracak kanun teklifini, öncelikle görüşüp karara bağlayacağı, iptal kararlarının geriye yürümeyeceği, Anayasa Mahkemesi kararlarının Resmî Gazete'de hemen yayımlanacağı ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlayacağı düzenlenmiştir.

09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6728 sayılı Kanun'un 27. maddesi ile değişik 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2. maddesinin 2. fıkrasında; vergi, resim, harç istisnası belgesine bağlanan ve maddenin devamında sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler nedeniyle, belgenin geçerlilik süresi içerisinde, belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla düzenlenen kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu belirtilmiş, (a) bendinde de Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen ana yüklenici firmaların (alt yükleniciler hariç) yapacakları teslim, hizmet ve faaliyetlerin damga vergisinden müstesna olduğu; 4. fıkrasında; bu maddenin uygulanmasında, 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 ihaleyi, Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesinin ise; 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 ettiği hükme bağlanmıştır.

Dairemizce söz konusu maddedeki uluslararası ihale tanımında yer alan **"ve yabancı firmalarca da teklif verilen"** ibaresinin Anayasa'nın 2 ve 73. maddelerine aykırı olduğu kanısına ulaşılarak itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulmasına karar verilmiş, Anayasa Mahkemesi tarafından 24/12/2020 tarih ve E:2020/15, K:2020/78 sayılı kararla; 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 ulaşıldığı gerekçesiyle "ve yabancı firmalarca da teklif verilen" ibaresi iptal edilmiş, anılan karar 28/04/2021 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonrasında, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2. maddesinin 4. fıkrasında yer alan uluslararası ihale tanımı, "kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkarılan ihale" olarak Kanunda yer almış bulunmaktadır.

Öte yandan; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde, mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden isteyebilecekleri; 124. maddesinde de, vergi mahkemelerinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri açıklanmıştır. Bu maddeler uyarınca düzeltilmesi vergi dairelerinden istenebilecek vergi hatasının tanımı ise aynı

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**DOKUZUNCU DAİRE**  
**Esas No : 2019/3903**  
**Karar No : 2023/831**

Kanun'un 116. maddesinde, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak yapılmış, 117. maddesinde, hesap hataları olarak; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması; 118. maddesinde de, vergilendirme hataları olarak; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hatalar gösterilmiştir.

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Dosyanın incelenmesinden, İstanbul İl Sağlık Müdürlüğünce ihale edilen "İstanbul İli Küçükçekmece İlçesi Mehmet Akif Ersoy Kalp ve Damar Cerrahisi Eğitim ve Araştırma Hastanesi Ek Bina İkmal İnşaatı ve İlave İşleri" ihalesine ait idari şartnamenin 8/1. maddesinde, "İhalenin yeterlik kriterlerini taşıyan tüm yerli ve yabancı isteklilere açık olduğu" ibaresine yer verildiğinden, ihale konusu işin Kalkınma Bakanlığı'nca yayımlanan cari yıl yatırım programında bulunduğundan, davacılar tarafından anılan işin döviz kazandırıcı faaliyet olması nedeniyle anılan işe ilişkin ödenen toplam 623.024,14 TL tutarındaki ihale kararı ile sözleşme damga vergisi ve gecikme zammının iadesi talebiyle yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun Gelir İdaresi Başkanlığı'nca zımnen reddi üzerine bu ret işleminin iptali ile ödenen tutarın faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açıldığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer verilen Anayasa'nın 153. maddesinde düzenlenen, iptal kararlarının geriye yürümezliğine ilişkin kural, iptal edilen hükümlere göre kazanılmış hakların ortadan kaldırılmasına veya toplum huzurunun bozulmasına yol açacak sonuçları önlemek amacıyla kabul edilmiş olup bu kuralın mutlak anlamda anlaşılıp uygulanamayacağı; özellikle bir davaya bakmakta olan mahkeme tarafından itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine götürülen konularda uygulanmasının mümkün olmadığı, aksi hâlde Anayasa'nın 152. maddesinde düzenlenmiş olan "Anayasa'ya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi" (itiraz) yolunun hukuk ve uygulama yönünden sonuçsuz kalacağı yargısal içtihatlarla kabul edilmiş bulunmaktadır. Nitekim Anayasa'nın, itiraz yoluna başvurulmuş kanun hakkındaki Anayasa Mahkemesi kararının beş ay içinde gelmemesi hâlinde mahkemenin davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandıracağına işaret edilen 152. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "Ancak, Anayasa Mahkemesi'nin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır." yolundaki kural da Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararlarının, bu karardan önce açılmış bulunan ve bakılmakta olan davalarda uygulanması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır.

Bu hukuksal durumun doğal sonucu olarak, bir kanunun uygulanması nedeniyle dava açmak durumunda kalan ve Anayasa'nın 152. maddesi uyarınca itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulmasını isteme hakkına sahip olan kişilerin de hak veya menfaatlerini ihlâl eden kuralın, daha önce yapılan başvuru sonucunda (iptal davası veya itiraz yoluyla) Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş olması hâlinde, iptal hükmünün hukukî sonuçlarından yararlanmaları gerekeceği açıktır. Aksi hâlde, Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararının uygulama tarihinin yukarıda belirtilen amaçla ayrıca belirlenmesi hâlinde, iptal edilen yasa başvuracakların iptal kararının hukukî sonuçlarından yararlanamayacaklarının kabulü; bir yandan dava yoluna başvuran herkes için Anayasa ile tanınmış olan itiraz hakkının bunlar için fiilen işlemez hâle getirilerek ortadan kalkması ve iptal kararının uygulanamaması, öte yandan Anayasa'ya aykırılığı hükmen saptanmış olan bir yasa kuralının uygulanmasının hukuken korunması gibi bir sonuca neden olur ki bu durumun Anayasa'nın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkesine açıkça aykırılık teşkil edecektir.

Bu açıklamaların sonucu olarak Anayasa Mahkemesinin 24/12/2020 tarih ve E:2020/15,

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**DOKUZUNCU DAİRE**

**Esas No : 2019/3903**

**Karar No : 2023/831**

K:2020/78 sayılı kararı ile iptal edilen Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrası ile Harçlar Kanunu'nun ek 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "*ve yabancı firmalarca da teklif verilen*" kuralının, bu karardan önce açılmış ve bakılmakta olan işbu davada uygulanması mümkün değildir.

Ayrıca; Anayasa Mahkemesinin 2019/40353 sayılı bireysel başvuru hakkında verdiği 28/6/2022 tarihli kararında da; 24/12/2020 tarih ve E:2020/15, K:2020/78 sayılı iptal kararında 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 ulaşılarak 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibaresi ile 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibaresini iptal ettiği; anılan kararda; bir ihalenin yerli ve yabancı katılımcılara açık olmasının bu ihalenin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için yeterli olmadığına, ayrıca yabancı firmalarca da teklif verilmesi gerektiğine işaret edilerek bu çerçevede ihaleye yabancı firmalarca teklif verilip verilmemesine göre ihalenin uluslararası ihale niteliğinin değişeceğinin altının çizildiği; kararda, 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 dâhil edilip edilmemesi hususunda katılımcılar açısından öngörülemez ve belirsiz bir durumun ortaya çıktığının vurgulandığı; bu durumun 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 açtığı ifade edildiği, ayrıca bu konuda oluşan öngörülemezliği ortadan kaldıracabilecek herhangi bir kanuni güvencenin veya mekanizmanın bulunmadığına da dikkat çekildiği; anılan kararda her ne kadar sadece "...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibarelerinin iptaline karar vermiş ise de istisnadan yararlanılması için aranan yabancı firmalarca da teklif verilmesi şartının -düzenlemenin mevcut hâli dikkate alındığında- mekanizmayı bir bütün olarak öngörülebilir olmaktan çıkardığı tespitinin yapıldığı, bu tespit, eldeki başvurunun kanunilik koşulunu sağlamadığı sonucuna ulaşılmaması yönünden yeterli görüldüğü gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinde, iptal davası; idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı açılan davalar olarak tanımlanmıştır. Madde bu haliyle diğer unsurları yanında, idareyi işlem tesisine sevk eden, işlemin dayanağını oluşturan sebep ve buna bağlı olarak konu unsuru yönünden hukuka uygunluk denetiminin yapılmasını emretmektedir. İdare hukukunda, nihai işlemin oluşumuna kadar aynı veya değişik mercilerin irade açıklamalarını gerektiren işlemler "zincir işlem" olarak adlandırılmaktadır. Zincir işlemler nihai bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden ve tamamlayıcı bir dizi işlemler olup zincirin bir halkasında ortaya çıkan hukuka aykırılık tüm işlemi hukuka aykırı hale getirmektedir.

İşbu davada iptal istemine konu işlem ise; Kalkınma Bakanlığının cari yıl yatırım programında yer alan ve idari şartnamede yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğu belirtilen ihaleye ilişkin olarak ödenen damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikayet başvurusunun zımnen reddine dair işlem olup, davalı idarenin savunma dilekçesinde de davacı tarafından, Vergi Resim Harç İstisna Belgesi verilmesi talebiyle Ekonomi Bakanlığına yapılan başvurunun söz konusu işin uluslararası ihale olma şartını taşımadığından reddi nedeniyle iade talebinin davacının 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2. maddesinde yer alan istisnadan

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**DOKUZUNCU DAİRE**  
**Esas No : 2019/3903**  
**Karar No : 2023/831**

yararlandırılmaması suretiyle yerine getirilmediğinin belirtildiği anlaşılmaktadır. Olayda Vergi Resim Harç İstisna Belgesinin verilmemesi yolunda tesis edilen işlem ile tahsil edilen damga vergisi birbirine sıkı sıkıya bağlı bulunan ve yukarıda sözü edilen zincir işlem niteliğindedir. Bu zincir işlemlerin birlikte oluşturduğu vergilendirme sürecinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerle hatalı olduğunun ileri sürülmesinin ,213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi hatası kapsamında ele alınması gerekliliği, Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra ortaya çıkan hukuki sonucun uyuşmazlığa konu vergilendirme işlemini uluslararası ihale tanımı olan kurucu unsuruyla baştan itibaren etkilemesinin doğal bir sonucudur.

Diğer yandan, hukuki belirlilik ilkesi, yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır (AYM, E.2015/15, K.2015/118, 23/12/2015). Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi 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.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013; E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 5).

Bu kapsamda, Vergi Resim Harç İstisna Belgesi düzenlenebilmesi için yasanın aradığı iki koşul mevcut olmakla birlikte Anayasa Mahkemesinin iptal kararına rağmen diğer koşulun da aranması, Anayasa Mahkemesinin yukarıda anılan 2019/40353 sayılı kararında da belirtildiği gibi hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri ile bağdaşmamaktadır.

Kaldı ki, daha önce vergi resim harç istisna belgesi almak için başvuruda bulunup bu başvurusu reddedilmiş olanlarla, Anayasa Mahkemesinin 24/12/2020 tarih ve E:2020/15, K:2020/78 sayılı iptal kararı öncesinde, 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibaresi nedeniyle bu koşulun sağlanamadığını düşünerek vergi resim harç istisna belgesi almak için herhangi bir başvuruda bulunmayanlar arasında yapılacak ayırım, iptal kararının yarattığı hukuki sonuçlardan yararlanılamaması ve hukuka aykırılığın göz ardı edilmesi anlamına gelecek olup, eşitlik ilkesine aykırı bir durum yaratmak suretiyle mülkiyet hakkının ihlaline neden olacağı da açıktır.

Döviz kazandırıcı faaliyetler kapsamında, Yasada aranılan diğer koşulları sağlamasına rağmen, Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmek suretiyle hukuka aykırılığı saptanmış olan "ve yabancı firmalarca teklif verilen" ibaresi dikkate alınmak suretiyle, işe ilişkin olarak Vergi Resim Harç İstisna Belgesi verilmemesi nedeniyle, olayda alınmaması gereken verginin tahsil edilmesi suretiyle hukuki değerlendirmeyi gerektirmeyecek açıklıkta bir vergilendirme hatası bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Bu durumda İstanbul İl Sağlık Müdürlüğüne ihale edilen "İstanbul İli Küçükçekmece İlçesi Mehmet Akif Ersoy Kalp ve Damar Cerrahisi Eğitim ve Araştırma Hastanesi Ek Bina İkmal İnşaatı ve İlave İşleri" nedeniyle alınan ihale kararı ve imzalanan sözleşmeden doğan damga vergisi ile gecikme zammının iadesi için Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapılan düzeltme şikayet başvurusunun zımnen reddine ilişkin işlemde hukuka uygunluk görülmediğinden davacılara damga vergisi istisnası tanınması ve bu hususun vergilendirme hatası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varıldığından, uyuşmazlığın açık bir vergi hatası kapsamında olmadığı, hukuki bir ihtilaf içerdiği, dolayısıyla düzeltme-şikayet başvurusuna konu edilemeyeceği gerekçesiyle davanın reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararına karşı yapılan istinaf başvurusunu reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

T.C.  
DANIŞTAY  
DOKUZUNCU DAİRE  
Esas No : 2019/3903  
Karar No : 2023/831

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

- 1.Davacıların temyiz isteminin kabulüne,
- 2.Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 28/02/2019 tarih ve E:2018/1649, K:2019/320 sayılı kararının **BOZULMASINA**,
- 3.Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesine gönderilmesine, 22/03/2023 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.

**Başkan**  
Abdurrahman  
GENÇBAY

**Üye**  
Seyfullah  
YILDIZTEKİN

**Üye**  
Erhan  
ÇİFTÇİ

**Üye**  
Gülen  
AYDINOĞLU

**Üye**  
Zeynep  
KENAN

