

# KAMU İHALELERİNDE İHALE DIŞI BIRAKMA SEBEBİ OLARAK VERĐİ BORCUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Doğan ŐENYÜZ\*

## GİRİŞ

Devletin<sup>1</sup> görevlerini yerine getirmesi piyasanın üretmediği veya üretiminde yetersiz kaldığı kamusal mal ve hizmetleri sunmasına bağlıdır. Devletler bu mal ve hizmetlerin sunumu esnasında ihtiyaçlarını; satın alma, kamulaőtırma, devletleőtirme, bađıőtılma, vasiyet, teferruğ, tefevvüz gibi çeőtli yollarla temin edebilmektedir<sup>2</sup>. Bu yollardan en sık, yaygın ve ölçekli kullanılanı satın alma yoludur.

Satın alma yolunda devlet üretim için gerekli girdileri piyasa ekonomisinden piyasa şartlarına göre sağlamak durumundadır. Girdilerin piyasa ekonomisinden kamu ekonomisine geçiőt adına yürütölen ihale süreci kanunda esasları düzenlenen belirli iőtlem ve aőtamalara göre yapılmak durumundadır.

Devletin giderlerine iliőtkin usuller bir bütöun olarak “alım ihale süreci” olarak isimlendirilir. İhale süreci, ihale yetkilisince ihale onayının verildiği tarihten itibaren baőtlayan, söztleőtmenin veya çerçeve anlaőtmanın taraflarca imzalanıp notere onaylattırılması ve tescili ile noter onayı ve tescil gerekmeyen hallerde ise söztleőtmenin veya çerçeve anlaőtmanın taraflarca imzalanmasıyla tamamlanan sürecini ifade eder.

İhalelere dileyen herkesin kayıtsız Őartsız istekli olarak katılması sözt konusu değildir. İhale süreci içinde isteklilerde belirli özellikleri içeren yeterlilikler aranır. Aranan yeterliliği sağlamayan kiőtiler daha baőtlangıçta teklifleri dahi değerlendirilmeksizin ihale dıőtı bırakılır. Bu makalede devletin alımları sırasında isteklinin “ihale dıőtı bırakılma” sebeplerinden biri olarak yer

\* Prof. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Faköltesi Mali, Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

<sup>1</sup> Bu çalışmadaki devlet kavramı; 8 Eylül 1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve 4 Ocak 2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kamu idare ve kurumlarını içerecek biçimde kullanılmıştır.

<sup>2</sup> Şahin, Serdar: Kamu İhale Usulleri, Kuram Yayınları, İstanbul-2017, s. 103.

alan “vergi borcunun bulunması” ilgili mevzuat, Kamu İhale Kurulu kararları ve yargı kararları çerçevesinde açıklanmaya çalışılacaktır.

## I. DEVLETİN ALIM-SATIM İHALELERİNİN YASAL ÇERÇEVESİ

Devletin ihale yöntemleri piyasadan mal veya hizmetin alımı veya satımına göre farklı kanun ve usullere tabi kılınmıştır. İhale yoluyla devlet bakımından satımlar (devletin gelirleri) 8 Eylül 1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu (DİK), ihale yoluyla alımlar ise (devletin giderleri) 4 Ocak 2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu (KİK) kapsamında gerçekleştirilir.

DİK’in 1. maddesi “Genel bütçeye dâhil dairelerle katma bütçeli idarelerin, özel idare ve belediyelerin **alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri aynı hak tesisi ve taşıma işleri** bu Kanunda yazılı hükümlere göre yürütülür” şeklindedir. Kanunun devletin hem alım hem de satımlarını kapsamına aldığı görülmektedir. Ancak bu hükmün alımlara yönelik kısmı sonradan yürürlüğe giren KİK ile yürürlükten kaldırılmıştır. Şöyle ki, KİK’in 1. ve 2. maddelerinde “Bu Kanunun, kamu hukukuna tâbi olan veya kamunun denetimi altında bulunan veyahut kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları ihalelerde uygulanacak esas ve usulleri belirler. Aşağıda belirtilen idarelerin kullanımında bulunan her türlü kaynaktan karşılanan mal veya hizmet **alımları** ile yapım işlerinin ihaleleri bu Kanun hükümlerine göre yürütülür” şeklindedir. Diğer taraftan aynı kanunun m. 68/a’daki “Bu Kanun kapsamında yer alan işlerin ihalelerinde 08.09.1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri uygulanmaz” şeklindeki açık hükmü nedeniyle DİK’in mal veya hizmet alımları ile yapım işleri bakımından uygulanabilirliğine son verildiği görülmektedir<sup>3</sup>.

Sonuçta DİK, sadece kapsamındaki kurumların **satım, kiraya verme, trampa, mülkiyetin gayri aynı hak tesisi ve taşıma işlerine** uygulanırken, KİK, kapsamındaki kurumların **mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine** uygulanır hale gelmiştir<sup>4</sup>.

Gerek DİK gerekse KİK devletin parasal kaynaklarının harcanmasıyla devletin ekonomik alandaki maddi ve reel görünümünü oluşturur. Bir başka

<sup>3</sup> 2886 sayılı kanun dışındaki kanunların alımlara ilişkin hükümleri KİK m.68/a’daki “Bu Kanun kapsamında yer alan işlerin ihalelerinde 8.9.1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri uygulanmaz” nedeniyle yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır.

<sup>4</sup> *Karaarslan, Erkan: Kamu Harcama Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara-2016, ss. 219-220.*

ifadeyle kamu ekonomisi ile özel ekonomi arasındaki ilişkilerin pratik alandaki işleyiŐi ve hayata geçiŐi mevzuat hükümlerine göre yapılacak uygulamalarla gerçekteŐir.

## II. ALIM İHALELERİNDE EKONOMİK REKABET VE İSTEKLİ OLABİLME YETERLİLİĞİ

Alım ihalelerinde asıl olan etkin çalıŐan piyasa şartlarında yeterli rekabetin sağlanarak devletin ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetlerin kamu ekonomisine geçiŐinin sağlanmasıdır. İhalelerdeki etkin rekabetin varlığı kamu kaynaklarının toplum yararına kullanılmasının en önde gelen şartlarından dır. Esasen mal ve hizmet alımının rekabetçi bir ortamda ihale süreci ile gerçekteŐtirilmesinin sebebi de budur. Rekabetçi piyasa şartlarında ihale süreci, mal ve hizmetlerin en ekonomik, uygun fiyattan ve güvenilirlik standartlarına sahip uygun kiŐilerden alınmasını sağlar.

Bütçe Kanunu çerçevesinde kamusal ihtiyaçların giderilmesine karar verme yetkisine sahip olan idare, alım yönünde kararını verdikten sonra ihalenin şartlarını belirler ve ihale sürecine uygun şekilde sözleşmenin kendisiyle yapılacağı karşı tarafı belirler.

İhaleye katılacak ve sözleşmeyi yapacak kişinin, -özel hukuktakinin aksine- irade serbestisi ve eŐitlik ilkelerine göre belirlenmesi mümkün değildir. Bu nedenle de sözleşme yapılacak kişilerin herhangi bir sınırlama olmadan herkes arasından seçimi düşünülemez. Zira sözleşme serbestisine, bir sınırlama getirilmemesi, sınırsız serbestinin tanınması “kayırmacılığa” yol açar<sup>5</sup>. Kayırmacılık yolsuzluğun ve haksız kazancın en önemli sebeplerinden biridir. Sınır olmaksızın herkesin ihaleye girmesi veya sözleşmeye taraf olabilmesi ġeklen rekabete imkân verirken “ifa güvenliğini” ciddi ġekilde tehlikeye düşürür.

Kamu ihalelerine isteklilere ilişkin sınırlamalar KİK’te yazan genel sınırlama sebepleri ile ihaleci kurumun ihale şartnamesinde yer verdiği özel sınırlamalardan oluşur. Her ihalede belirli yeterlilikler ve şartlar aranır. Yeterlilikleri ve şartları sağlayamayanların gerçekte rekabetçi ortam içinde olduklarını kabul etmek mümkün değildir. Şartları sağlayanlar ihalenin isteklisi olabilmeye ehliyetine sahip olur. Yeterlilikleri ve şartları sağlamayanlar veya sağlayamayanların ihalelere katılımı mümkün olmaz. Ancak yeterlilikleri ve şartları sağlayamamasına karşın bazı kişilerin istekli olarak teklif vermelerinin söz konusu olduğu durumlarla karŐılaŐılabilir.

<sup>5</sup> Gözler, Kemal: İdare Hukuku II, Bursa Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 97.

KİK'te kayırmacılığı ortadan kaldırmak için ifa kapsamındaki ihalelerde sözleşmelerin karşı tarafının belirlenmesinde izlenecek sıkı usuller öngörül- müştür. İhalelerde idarenin karşı tarafı seçme serbestisi sınırsız değildir. İdare sadece şartları sağlayanlar arasından mevzuatta öngörülen ihale sürecine uy- gun kişiler arasından en uygun fiyatı vereni seçebilir. Tekliflerden en uygunu- nu veren istekli ile sözleşme yapılır.

Alımların istekliler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gös- teren ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile ta- mamlanan işlemlerden sonra ifa aşamasına geçilir.

Sözleşmenin karşı tarafı olan yüklenicinin belirlenmesi ve sözleşmenin yürütülmesinde KİK'te ortaya konan belirli ilkelere<sup>6</sup> uyulması hayati önem taşır. Bu çerçevede KİK'te saydamlık, rekabet, eşit muamele, güvenilirlik, gizlilik, kamuoyu denetimi, kamuoyu denetimi, ucuz ve kaliteli tedarik, za- manında tedarik, verimlilik, eşik değer in altında kalmama, ödeneksiz ihaleye çıkılmama ve çevresel etki değerlendirme ilkeleri başta olmak üzere çeşitli il- keler benimsenmiştir<sup>7</sup>. Burada bir hususa dikkat çekmek gerekir o da ilkeler teorik olarak ne kadar yerinde ve isabetli olsalar da asıl olan bunların ihalenin uygulama sürecinde gerçekleşme derecesidir. Şeklen ilkelere uygunluk ihale- den beklenen faydayı sağlamak için yeterli olmaz.

### III. İHALEYE KATILIMDA ENGELLER VE KISITLAMALAR

İhaleye katılabilecek isteklilerin KİK m.10 ve 11'de öngörülen sınırlamalara tabi olmamaları gerekir. İlgili maddelerde ihaleye katılma koşulları ve ihaleye katılmada nelerin istekliye ait engeller olarak sayılacağına yer verilmiştir. İhaleye katılım için anılan maddelerdeki şartlar sağlanmış olmalıdır. Bu engeller genel olarak "ihale yasaklısı olmak" ve "ihale dışı bırakılma" olarak belirtilebilir. Bunlardan birinin varlığı ilgili kişiyi ihaleye katılma engelsi haline sokar.

İhale yasaklılığı bulunmayan bir kişi için aynı zamanda ihale dışı bırakılma sebepleri de yoksa o kişi bakımından ihaleye katılma koşulları sağlanmış demektir<sup>8</sup>. İhaleye katılma engelleri ihaleye katılacakların ekono-

<sup>6</sup> Kamu İhale Kanununun 5. maddesinde belirtilen ilkelere ayrı ayrı yer verilmiştir.

<sup>7</sup> İlkelerin geniş açıklaması için Bkz; Şahin, Kamu İhale Usulleri, ss. 103-114; Gürhan, Hüseyin/ Dağalp Namık/ Şahbenderoğlu Vural/ İnan, Atilla: Kamu ihale Hukuku, Merkez Yayıncılık, Ankara, 2009, ss. 23-24.

<sup>8</sup> Taşdelen, Aziz: Kamu Harcamaları Hukukunda İhale Süreci, Turhan Kitabevi Ankara, 2004, s. 102.

mik durumlarından kaynaklanan, ceza soruşturmasından kaynaklanan, idari soruşturmadan kaynaklanan, idarece tespit edilen engeller ile eşik değer ölçüsüne dayanan engeller olarak sınıflandırılabilir<sup>9</sup>.

Şimdi “ihale yasaklılığı” ile “ihale dışı bırakılma” kavramları üzerinde durulacaktır. Bu durumlar aynı zamanda aranan şartların ihlalinin yaptırımı olarak karşımıza çıkar.

### 1. İhale Yasaklılığı

KİK m.11’de “ihaleye katılmayacak olanlar” başlığı altında ihale yasaklılığının çeşitli sebeplerine<sup>10</sup> ve yasaklılık durumunda yasaklılığa bağlı sonuçlara yer verilmiştir. İhale yasaklısı olmasına rağmen ihaleye katılan istekliler ihale dışı bırakılarak bunların geçici teminatları gelir kaydedilir. Ayrıca, bu durumun tekliflerin değerlendirmesi aşamasında tespit edilememesi nedeniyle bunlardan biri üzerine ihale yapılmışsa ihale de iptal edilir.

KİK’teki ihalelerden yasaklama ve ceza hükümleri Kanun uygulamasından istisna tutulan kurum ihaleleri için de geçerli kılınmıştır. Ceza ve ihalelerden yasaklama hükümlerinin KİK’ten istisna tutulan kurumlara da uygulanacağı KİK madde 58’deki “... bütün kamu kurum ve kuruluşlarının ihalelerine katılmaktan yasaklama kararı verilir” ve madde 3/son’daki “... Ceza ve ihalelerden yasaklama hükümleri hariç bu Kanuna tâbi değildir” hükümlerinden açıkça anlaşılmaktadır.

### 2. İhale Dışı Bırakılma

İhale dışında bırakılma ihale yasaklılığına benzerse de bu iki kavram aynı hukuki durumları ifade etmez. İhale yasaklılığı ihale öncesi alınmış bir karara dayalı olarak bir kişinin ihaleye katılmasını engellerken, ihale dışında bırakma ise ihale sırasında alınan bir karara dayalı olarak istekliliği sonlandırılır.

İhale dışı bırakılma sebebi vergi borcunun bulunmasıyla sınırlı değildir. Vergi borcunun bulunması sebeplerden<sup>11</sup> biri olup KİK m.10’da belirtilmiştir.

<sup>9</sup> Taşdelen, Kamu Harcamaları Hukukunda İhale Süreci, s. 102.

<sup>10</sup> İhaleye katılmaktan yasaklanma konusunda geniş bilgi için bkz, Taşdelen, Aziz: “Mali Sonuçlu Bir İdari Yaptırım Örneği: Kamu Harcama İhalesine Katılmaktan Yasaklanma”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 55, Y. 2005, s. 1.

<sup>11</sup> Aşağıda belirtilen durumlardaki istekliler **ihale dışı** bırakılır (KİK m.10):

- İflas eden, tasfiye halinde olan, işleri mahkeme tarafından yürütülen, konkordato ilân eden, işlerini askıya alan veya kendi ülkesindeki mevzuat hükümlerine göre benzer bir durumda olan.
- İflası ilân edilen, zorunlu tasfiye kararı verilen, alacaklılara karşı borçlarından dolayı

Vergi borcuna ilişkin sebebe anılan maddenin (d) bendinde isteklinin “Türkiye’nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu” nun bulunması olarak yer verilmiştir.

Şüphesiz yukarıda belirtilen sınırlama KİK m.2 kapsamındaki ihale yapabilecek kurumların ihaleleri bakımından geçerlidir. KİK m.3 gereğince KİK kapsamı dışında kalan kuruluşların isteklilerine ilişkin sınırlamalar bakımından kendi ihale sürecine ilişkin mevzuatları ve şartnamelerinde belirtilen kurallar geçerli olacaktır.

İsteklinin ihale anı itibarıyla vergi borcu bulunması halinde ihaleyi yasaklama kararı değil, ihale dışı bırakma kararı verilir. İhale dışı bırakma kararı sonuç olarak bir idari işlemdir. Vergi borcundan dolayı ihale dışında bırakma işlemi KİK m. 10/f’deki “İhale tarihinden önceki beş yıl içinde, ihaleyi yapan idareye yaptığı işler sırasında iş veya meslek ahlakına aykırı faaliyetlerde bulunduğu bu idare tarafından ispat edilenler” kapsamında ihale dışı bırakma sebebi sayılabilecek midir? Vergi borcundan dolayı ihale dışı bırakılma hali Kamu İhale Kuruluna yansıyan bir uyuşmazlıkta “isteklinin vergi borcu bulunmasının idareye yapılan işler sırasından gerçekleştirilen iş ve meslek ahlakına aykırı davranış olarak değerlendirilemeyeceğine” karar verilmiştir<sup>12</sup>.

mahkeme idaresi altında bulunan veya kendi ülkesindeki mevzuat hükümlerine göre benzer bir durumda olan.

- c) Türkiye’nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş sosyal güvenlik prim borcu olan.
  - d) Türkiye’nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu olan.**
  - e) İhale tarihinden önceki beş yıl içinde, mesleki faaliyetlerinden dolayı yargı kararıyla hüküm giyen.
  - f) İhale tarihinden önceki beş yıl içinde, ihaleyi yapan idareye yaptığı işler sırasında iş veya meslek ahlakına aykırı faaliyetlerde bulunduğu bu idare tarafından ispat edilen.
  - g) İhale tarihi itibarıyla, mevzuatı gereği kayıtlı olduğu oda tarafından mesleki faaliyetten men edilmiş olan.
  - h) Bu maddede belirtilen bilgi ve belgeleri vermeyen veya yanıltıcı bilgi ve/veya sahte belge verdiği tespit edilen.
  - i) 11 inci maddeye göre ihaleye katılamayacağı belirtildiği halde ihaleye katılan.
  - j) 17 nci maddede belirtilen yasak fiil veya davranışlarda buldukları tespit edilen.
- Kurum, dördüncü fıkranın; (c) bendi ile ilgili olarak Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığının uygun görüşünü alarak sosyal güvenlik prim borcunun kapsamı ve tutarını; (d) bendi ile ilgili olarak, Gelir İdaresi Başkanlığının uygun görüşünü alarak vergi borcu kapsamına girecek vergileri; tür ve tutar itibarıyla belirlemeye yetkilidir.

<sup>12</sup> 17.10.2012 tarih ve 2012/UH.I-428 sayılı karar (<http://www.seis.org.tr/wp-content/uploads/2016/01/kamu-alim-ihalelerinde-vergi-borcu.pdf>).

#### IV. İHALE DIŞI BIRAKILMA SEBEBİ OLARAK VERĐİ BORCU

İhale dışı bırakılma sebeplerine “ihaleye katılımda yeterlik kuralları” madde başlığı altında yer verilmiştir.

##### 1. Vergi Borcunun Mevzuattaki Düzlenme Yeri ve Şekli

KİK'te “ihaleye katılımda yeterlik kuralları” baŐlıklı m. 10'da ihaleye katılacak isteklilerden, **ekonomik ve mali** yeterlik ile **mesleki ve teknik** yeterliklerinin belirlenmesine ilişkin olarak istenebilecek bilgi ve belgeler belirtilmiŐ ve aynı maddede devamla son kısmında belirli durumdaki isteklilerin ihale dışı bırakılacağı hükme bađlanmıŐtır. Aynı maddede hem yeterliliklere hem de ihale dışı bırakılma sebeplerine yer verilmesi Kanun maddesi yapma ve yazma sistematikleğine aykırılık oluŐturmuŐtur. Çünkü ihale dışı bırakılma sebepleri maddede belirtilen yeterliliklerden tamamen farklı durumları ifade etmektedir. Bu nedenle Kanunda ihale dışı bırakılma sebeplerine ayrı bir madde başlığı altında yer verilmesi isabetli olurdu.

İhale dışı bırakılma sebeplerinden herhangi birinin varlığı esas itibarıyla isteklinin ihaleye katılma Şartlarını sađlayamamıŐ olduğu anlamına gelir. Sebeplerinden birinin meydana gelmesi halinde isteklinin ihale dışında bırakılması yaptırımına tabi tutulması zorunludur. İdareye bir takdir hakkı tanınmamıŐtır.

KİK m.10'da ihale dışı bırakılmayı gerektiren çeşitli sebepler belirtilmiŐ ve bunlardan biri (d) bendinde ***Türkiye'nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu*** olmak Şeklinde yer verilmiştir. İlgili bentte ihale tarihinde isteklinin vergi borcu olmadığını ortaya koyması hususu düzenlenmiştir. İstekli bunu ilgili idareden alacağı bir belge ile ibraz etmesi öngörölmüŐtür.

Anılan maddenin son fıkrasında ise kesinleşmiş vergi borcunun uygulanması bakımından kapsamın belirlenmesi yetkisi Kamu İhale Kurumuna verilmiştir. Kurum bu yetkisini kullanırken Gelir İdaresi Başkanlığının uygun görüşünü almak zorunda olduğu belirtilmiştir. O halde Gelir İdaresi Başkanlığından alınacak görüşle, vergi borcu kapsamına girecek vergileri **tür ve tutar** itibarıyla belirleme yetkisi Kamu İhale Kurumuna verilmiştir. Kurum bu yetkisini 22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan “Kamu İhale Genel Tebliği” ile kullanmıştır<sup>13</sup>. Vergilerle ilgili sınırlama **kısmı**

<sup>13</sup> İlgili tebliğ, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile 4735 sayılı Kamu İhale SözlüŐmeleri

**06.02.2018 tarih ve 30324** Resmi Gazetede yayımlanan değişiklikle son halini almıştır.

Kamu İhale Kurumu anılan tebliğ ile yetkisini kullanmış ve ihale dışı bırakılabilme bakımından vergileri tür ve parasal tutar olarak belirlemiştir.

## **2. Vergi Borçlusu Sayılma Şartları**

Bir isteklinin vergi borçlusu sayılması bazı şartların varlığı halinde mümkündür. Şartlardan biri veya birkaçı bulunmuyorsa ilgili kişi vergi borçlusu sayılmayacaktır.

### **A. Tür İtibarıyla Kamu İhale Kurumunca Belirlenen Vergilerden Olmak**

Vergilerden hangilerine ilişkin borçların ihale dışında bırakılmaya sebep olacağı konusundaki Kamu İhale Kurumu yetkisini kullanırken Gelir İdaresi Başkanlığının<sup>14</sup> uygun görüşünü almak durumunda olduğuna yukarıda değinilmiştir. Buradaki sorulması gereken sorular şunlardır:

Kamu İhale Kurumu Gelir İdaresi Başkanlığının görüşü ile bağlı mıdır?

Kurum görüş almadan veya görüş almakla beraber görüşün aksine bazı vergileri ekleyip çıkartabilir mi?

Kurum görüşün içeriğine uymak zorunda mı veya görüşle bağlı mıdır?

Kanaatimizce, Gelir idaresi Başkanlığının verdiği alelade bir görüş değil, uygun görüştür. Yani Gelir İdaresi Başkanlığının uygun göremediği bir vergi Kamu İhale Kurumunca belirlenemeyecektir. Çünkü düzenlemeden Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen vergilerden Kamu İhale Kurumunca uygun görülenler anlamı çıkmamaktadır. Mevzuattaki düzenlemede Kamu İhale Kurumunun yetkisini kullanırken Gelir İdaresi Başkanlığının **uygun görüşünü** alması bir zorunluluk olarak öngörülmüş olması anılan görüşe bağlayıcılık tanındığı anlamına gelir. Kamu İhale Kurumunun Gelir İdaresi Başkanlığından aldığı görüşün dışına çıkabileceği şeklinde yorumlanamayacağını düşünmekteyiz. Aksine bir yorum Gelir İdaresi Başkanlığını etkisiz kılan bir yorum

---

Kanununun uygulanmasında karşılaşılan tereddütlere açıklık getirilmesi ve bu hususlarda uyulması gerekli esasların belirlenmesine yönelik çıkartılmıştır. Vergi borcuna ilişkin düzenlemelere ise anılan Tebliğin 17.4 başlık numarasında yer verilmiştir.

<sup>14</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı teşkilat yapısı görev ve yetkilerine ilişkin düzenleme 4 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenlenmiş olup, Gelir İdaresi Başkanlığını ilgilendiren maddeler 4 nolu cumhurbaşkanlığı kararnamesininin 134 ile 157 sayılı maddeleri arasında düzenlenmiştir.



olur. Düzenlemedeki amaç Gelir İdaresi Başkanlığının ikinci plana itilmesi değil birinci planda yer almasıdır. Aksine düşünce vergileri belirlemede yetkinin tek taraflı ve fiilen Kamu İhale Kurumuna geçmesi anlamına gelir ki, bunun mevzuat karşısında kabulü mümkün değildir.

Kamu İhale Kurumunun vergilerin türünü ve tutarını belirleme yetkisinin Gelir İdaresi Başkanlığından alacağı herhangi bir “görüşe” değil “uygun görüşe” bağlanması yerine vergilerin neden doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına belirlenmediği sorusu akla gelebilir. Kanaatimizce Kamu İhale Kanunu ve ilişkili mevzuatın uygulanması ve bazı kararların alınması organik yapı olarak Kamu İhale Kurumuna ait olduğundan, ihale düzeninde organ olarak yeri olmayan Gelir İdaresi Başkanlığı ile doğrudan değil dolaylı bir şekilde bir bağlantı kurulması yoluna gidilmek zorunda kalmıştır. Madde uygulamasında vergilerin kapsam bakımından belirlenmesinin fiilen Gelir İdaresi Başkanlığına verildiği söylenebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığının uygun görüşü alınmadan veya alınmakla birlikte uygun görüş verilen vergilerden başka vergiler kapsama alınırsa genel düzenleyici işlem usul yönünden sakat hale gelir.

Kamu İhale Kurumunun öngörülen usule göre belirleyerek duyurduğu vergilere ilişkin olsa bile borç miktarı belirlenen parasal sınırı aşmıyorsa ihale dışı bırakılma sebebi oluşturmayacaktır. İhale dışı bırakma bakımından hem sayılan vergilerden olmak hem de parasal sınırın aşılması birlikte aranır.

Çeşitli tarihlerde çıkartılan tebliğler ile kapsamı değişikliklere tabi tutulan Kamu İhale Genel Tebliği vergi tür ve miktarı ile ilgili en son halini 06.02.2018 tarihli değişiklikle almıştır. Değişiklik sonrasında ihale dışı bırakılmaya sebep olan vergiler aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

- Gelir Vergisi,
- Kurumlar Vergisi,
- Katma Değer Vergisi,
- Özel Tüketim Vergisi,
- Özel İletişim Vergisi,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- Gelir ve Kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar,
- Geçici Vergi,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi,
- Şans Oyunları Vergisi,

- Damga Vergisi
- Harçlar

Yukarıda sayılanlar dışındaki bir vergiye ilişkin borç miktarı ne olursa olsun ihale dışı bırakma nedeni olmaz. İsmen sayılanlar dışında kalan çevre temizlik, emlak, veraset ve intikal gibi vergilere bağlı vergi borcu bulursa bile bu borçlar ihale dışı bırakılma nedeni olmayacaktır. Nitekim, Kamu İhale Kurumu 2006/UH.Z-1132 sayılı kararında “ihale üzerinde bırakılan firmanın her ne kadar ihale tarihi itibarıyla 2004-2005 yıllarına ait kesinleşmiş Çevre Temizlik Vergisi bulunmakta ise de, bu verginin yukarıda ifade edilen vergi borcu kapsamında değerlendirilmesine olanak bulunmadığından şikayetçinin iddiası yerinde görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle; 4734 sayılı Kanunun 56’ncı maddesinin (c) bendi gereğince itirazın şikayet başvurusunun uygun bulunmadığına, oyçokluğu ile karar verildi” denilerek çevre vergisinin kesinleşmiş vergi borcu kapsamında değerlendirilemeyeceğine karar verilmiştir.

#### **a. Vergi Türü ve Belirleme Yetkisi**

KİK’te ihaleye dışı bırakılmaya sebep olan (ihaleye girmeye engel oluşturan) vergilerin vergi türleri itibarıyla belirleneceği belirtilmişse de yetki vergi isimleri itibarıyla ve tek tek kullanılmıştır. Oysa vergi türü başka bir şey, verginin ismi başka şeydir. Vergi türü belirli özellikleri ortak olan vergilerin ayırımında kullanılan bir ayırım biçimidir. İsimler ise ayırım içindeki bölümlenmeyi ifade eder. Yıllık Bütçe Kanunlarında vergiler arasındaki bu ilişkiyi görmek mümkündür. Bununla beraber vergilerin türü belirlenebiliyorsa evleviyet kuralına göre vergilerin ismen belirlenmesine bir engel olmadığı şeklinde yorum yapılabilir. Ancak, bu yapılırken bile pozitif hukukta karşılığı olan vergilerin isimlerinin kullanılmasına titizlik gösterilmesi gerekir. Tebliğde ismen sayılan vergiler içinde “yıllık gelir” ve “yıllık kurumlar” vergilerinden bahsedilmiştir. Oysa mevzuatımızda tam bu adla yer alan vergiler yoktur. Sadece “Gelir Vergisi” ve “Kurumlar Vergisi” isminde vergiler vardır.

Bununla beraber çeşitli zamanlarda tebliğlerle bazı vergilerin kapsam içine alınması bazılarının ise kapsam dışına çıkartılması söz konusu olabilmektedir. Nitekim son tebliğle motorlu taşıtlar vergisi, şans oyunları vergisi, damga vergisi ile harç borcu kapsama alınmış olup, bunlara ilişkin borç belirli tutarı aşması halinde bulunması ihale dışında bırakılma sebebi olarak belirlenmiştir. Kapsam içine alınan vergilerden gelir ve kurumlar vergisi tevkifat borçları içine alınmıştır. Yapılan düzenleme değerlendirildiğinde isteklinin vergi sorumlusu olması nedeniyle yapmak zorunda olduğu gelir ve kurumlar

vergi tevkifatlarının kapsama alındığı anlaşılmaktadır. Oysa, isteklinin gelir ve kurumlar vergisi dışında katma değer vergisi tevkifatlarını kapsayıp kapsamadığı açık değildir. Tevkifatın gelir ve kurumlar vergisine ait tevkifatlara mı, yoksa gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden hangi vergi olursa olsun vergi sorumluluğuna mı bağlandığı açıkça ortaya konmalıdır. Tebliğdeki “Gelir ve Kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar” ibaresinin ihale isteklisinin gelir ve kurumlar vergisi dışında yaptığı örneğin katma değer vergisi tevkifatlarını kapsamadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda isteklinin gelir ve kurumlar vergisi tevkifatları dışındaki tevkifatların vergi borcu kapsamında değerlendirilmeyeceği sonucuna varılmaktadır.

Uygulamada vergi borcu yoktur belgesi olarak ifade edilen kavram KİK’teki düzenlemenin ilk halinden gelmektedir. Çünkü düzenlemenin ilk halinde vergiler arasında bir ayırma yer verilmediğinden ve miktar olarak da bir sınır öngörülmediğinden istenen belgeye “vergi borcu yoktur belgesi” adı verilmiştir<sup>15</sup>. Son düzenlemede ise vergiler ve miktarı konusunda sınırlama getirilmiştir. “Vergi borcu yoktur” kavramının ihale dışı bırakılmaya neden olması bakımından “bazı vergileri ve miktarı aşmayan vergi durum belgesi” haline dönüşmüş olmaktadır.

### **b. Harçların Tebliğle Kapsama Dahil Edilmesi<sup>16</sup>**

<sup>15</sup> Kamu İhale Kurulu, tebliğ değişikliğinden önceki tarihte verdiği KİK 2006/UH.Z-594 sayılı kararında; Türk vergi sisteminde vergi çeşitleri arasında bir öncelik ayırımı yapılmadığı gibi 4734 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin (d) bendi gereğince belirli bir vergi belirtilemeksizin genel olarak ve sadece “vergi borcu” ifadesine yer verilmiş olması dikkate alındığında, Kanunun lafzı ve amacından “vergi borcu” ifadesinin kapsamına herhangi bir vergi ayırımına gidilemeksizin tüm vergilerin girdiğinin kabul edilmesi yasal bir zorunluluktur. Bu durumda, istekli sıfatı ortak girişime ait olduğundan Kamu İhale Kanununun yukarıda anılan 10 uncu maddesinin 3/d bendi gereğince 2. sıradaki ekonomik açıdan en avantajlı teklif sahibi ..... Turizm ile ..... Turizm ve Seyahat Ltd. Şti.’nin oluşturduğu ortak girişimin de ihale dışı bırakılması gerekmektedir.” şeklinde karar verilmiştir.

<sup>16</sup> Gelir İdaresi Başkanlığının harçların vergi borcuna alınmasına ilişkin görüşü doğrultusunda Kamu İhale Tebliğinin 17.4.1 maddesine “harçlar ibaresi eklenmiştir. Açılan iptal davasında Danıştay 13. Dairesi anılan tebliğdeki “harçlar” ibaresinin yürütülmesinin durdurulmasına karar vermesi üzerine, Kamu İhale Kurulu’nun 09.01.2019 tarih ve 2019/DK.D-9 sayılı kararı gereğince isteklilerin vergi borcunun hesabında “harçlar” ibaresinin dikkate alınmayacağı kararını vermiştir. (<http://www.metinozderin.av.tr/vergi-borcu-kapsamindan-harclarin-cikarilmasi-konulu-kamu-ihale-kurul-duyurusu/>) Eldeki makale kaleme alındıktan sonra Danıştay’ın 13’ncü Dairesinin “yürütmenin durdurulması kararı” davayı nihai olarak sonlandıran bir karar olmaması nedeniyle konunun hukuken tartışılmasına imkan vermek amacıyla başlık olarak ele alınıp açıklamalara

Tebliğle harçların vergi gibi değerlendirileceği şeklindeki düzenleme hukuken en sorunlu alanlardan birini oluşturmaktadır. Sebeplerine başlıklar halinde aşağıda yer verilmiştir.

### aa. Harcın ve Verginin Niteliğinin Farklı Olması

Tebliğde türü, çeşidi, ismi, tahsil yetkisi bakımından herhangi bir belirleme yapılmaksızın tüm harçlar da kapsama alınmıştır. Mevzuatımızda harçlar çok çeşitli olup bazıları genel (merkezi) idare bazıları mahalli idareler tarafından tahsil edilmektedir.<sup>17</sup> İlk bakışta, harcın 492 sayılı Harçlar Kanunu kapsamına girmesi vergi borcunun ihale dışında bırakılma sebebi olması bakımından yeterli görüldüğü söylenebilir.

Kamu İhale Kanununda sadece vergi borcundan bahsedilmiştir. Harçlara hiçbir şekilde yer verilmemiştir. Tebliğde harçların kapsama alınması suretiyle “harç borcu” bulunmasının ihaleye katılma engeli oluşturduğu açık ise de; Tebliğde vergi borcunun “vadesi geçtiği halde ödenmemiş ancak vergi idaresi tarafından taksitlendirilmiş veya tecil edilmiş vergi borçlarının, vadesindeki ödemeler aksatılmadığı sürece, kesinleşmiş vergi borcu ...” olarak tanımlandığı da dikkate alındığında sadece vergilere ilişkin düzenleme yapılabileceği izlenimi edinilmektedir.

Kanunda ihale dışı bırakılmaya sebep olan borcun tür olarak belirlenmesi yetkisi o borcun vergi borcu olmasıyla sınırlandırılmasına karşın harç borçlarının Tebliğe eklenmesi hukuka aykırıdır.

Verginin unsurları başka, harcın unsurları tamamen başka olup bu ikisinin farklı nitelikte gelir türünü ifade ettiği her bakımdan açıktır. Niteliği itibarıyla vergi sınıflandırması içerisinde bulunmayan harcın (ve buna bağlı ceza ve fer’ilerin) 4734 sayılı Kanun’un 10’uncu maddesi bağlamında vergi borcu olarak değerlendirilemeyeceği dikkate alındığında harç borcu bulunan isteklinin ihale dışı bırakılması işlemi yerinde olmayacaktır. Nitekim gerek Anayasamızda gerekse Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlarda harç ve vergi kavramları birbirinden bağımsız olarak kullanılmıştır. Nitekim Kamu İhale Kurulu verdiği 04.01.2017 tarihli ve 2017/UH.I27 sayılı kararında<sup>18</sup> ihale

yer verilmesinde yarar görülmüştür.

<sup>17</sup> 492 sayılı Harçlar Kanununa göre alınacak harçlar aşağıda gösterilmiştir:

1. Yargı harçları, 2. Noter harçları, 3. Vergi Yargısı Harçları, 4. Tapu ve Kadastro harçları, 5. Konsolosluk harçları, 6. Pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, 7. Gemi ve liman harçları, 8. İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları, 9. Trafik harçları.

<sup>18</sup> “...İstekli adına Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet adresi olan “[https:// intvd.gib](https://intvd.gib).”



bir ayırım ve nitelik belirlemesi yapılmadan doğrudan “harçlar” denerek yer verilmiştir. Çok sayıda ve çeşitte olan harçlar için özel bir belirleme yapılması düzenlemenin hangi harçları kapsadığının belirlenmesine ihtiyaç göstermektedir. Genel idare ve mahalli idareler tarafından tahsil edilen tüm harçlar bu kapsam içine girdiği kabul edilecek midir? Örneğin, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun ikinci kısmının 52-84’ncü maddelerinde yer alan harçlar<sup>20</sup> bu kapsam içinde olacak mıdır? Bu bağlamda kanunilik ilkesi bir yana bırakıl- sa dahi, esasen yaratılan belirsizlik tebliğ yapma kalitesi bakımından başarılı olmamıştır.

Şimdi her iki görüş argümanlarıyla ortaya konmaya çalışılacaktır.

### **aaa- Mahalli İdare Harçlarının Sınırlama İçine Girdiği Görüşü**

Sözel yorum yapıldığında harçlara ismen veya tahsil edecek kuruma ve- yahut kurumun niteliğine göre bir ayırım yapılmamış olması ilk kabulde ge- nel idare ve mahalli idarelerce tahsil edilen harçların tamamının bu kapsama girdiğini göstermektedir. Gelir İdaresi Başkanlığının cebri nitelikteki her türlü kamu gelirinin durumuna sonuç bağlayacak düzenleyici işlemler yapabileceği kabul edildiğinde bu görüş haklılık payı içermektedir. Bu görüşe itibar edilir- se harç borcuna ilişkin düzenlemenin mahalli idareler tarafından tahsil edilen harçları da kapsadığının kabulü gerekir.

### **bbb- Mahalli İdare Harçlarının Sınırlama İçine Girmediği Görüşü**

Gelir İdaresi Başkanlığının mahalli idare gelirleri konusunda düzenle- me yapma yetkisinin bulunmadığı noktasından hareket edilirse mahalli idare harçlarının kapsam içine girmediği söylenebilir.

Bu görüşte en önemli gerekçeyi vergi borcu yoktur yazısının kapsamı ve tedarikinin belirlenme biçiminin oluşturduğu söylenebilir. İhale isteklilerinin vergi borcu yoktur yazısını Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi (www. gib.gov.tr) üzerinden almalarının mümkün olduğu belirtilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığının interaktif vergi dairesinden elektronik ortamda alınacak vergi borcu olmadığına ilişkin belge yeterli olduğuna göre sadece anılan sitede ta- kip edilen harçların bu kapsamda olduğunun kabulü gerekir. Bu elektronik adresten elde edilecek belge vergi borcunun durumunu ortaya koyma bakı-

<sup>20</sup> İşgal harcı, tatil günleri çalışma ruhsatı harcı, kaynak suları harcı, tellallık harcı, kaynak suları harcı, ölçü tartı aletleri muayene harcı, bina inşaat harcı, kayıt ve suret harcı, alt yapı kazı izin harcı, yapı kullanma izi harcı, işyeri açma izni harcı, muayene ruhsat ve rapor harcı, sağlık belgesi harcı.

mından hangi vergileri kapsıyorsa bunun yeterli görülmesi, yer verilmeyen vergi ve harçların kapsam dışında tutulduğu anlamına gelir. Bir başka ifadeyle belgenin Gelir İdaresi Başkanlığından alınması bu Başkanlığın ise kendisine bağlı vergi dairelerinin borç durumunu yansıtmayı nedeniyle kapsamın gelir idaresine bağlı vergi daireleri tarafından tahsil edilen vergi ve harçları kapsadığı söylenebilir.

Uygulamada isteklilerin (www.gib.gov.tr) üzerinden çıkardıkları ve dosya kapsamında ihaleyi yapan idareye verdikleri vergi borcu yoktur yazısı ihaleci kuruluş tarafından doğrulanarak işleme konulmaktadır.

Bu çerçevede Türkiye’de Harçlar Kanununa göre alınan tüm harçların ihale dışında bırakılma sebebi olarak öngörülen vergi borcu kapsamına girdiği görüşü ileri sürülebilirse de bizim kanaatimiz mevcut uygulama nazara alındığında harç borcunun gelir idaresine bağlı vergi daireleri tarafından tahsil edilen harçlarla sınırlı olduğuna ilişkin ikinci görüştür.

Mevcut düzenlemede özellikle belediyeler tarafından tahsil edilen vergilerin kapsama alınmamıŐ olması bu idarelere vergi borcu olanların sınırlamaya tabi olmadan kamu ihalelerine girmesini mümkün kılmaktadır. Merkezi idarenin tahsil ettiği vergiler için gösterilen hassasiyetin mahalli idareler için gösterilmemesi mahalli idareler aleyhine bir durum ortaya çıkartmıŐtır.

KİK’te her ne kadar Gelir İdaresi Başkanlığından uygun görüş alınmasından bahsedilmiŐse de buna ilave olarak belediyelerce tahsil edilen vergi ve harçlar için İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğünden uygun görüş alınması yönünde düzenleme yapılmalıdır. En azından belediyelerin özellikle kendi yaptıkları ihalelerde belediyelere vergi ve harç borcu olanların ihale dışında bırakmalarının önünün açılması yerinde olur.

## **b. Vergilerin Fer’ileri ile Vergi Ziyayı Cezasının Vergi Borcu Kabul Edilmesi**

Tebliğde kapsam içindeki vergi ve harçlara ilişkin vergi ziyayı cezaları, gecikme zammı ve faizleri vergi borcunun unsurları olarak kabul edilmiş ve toplam borç tutarın bulunmasında bunların birlikte değerlendirileceği belirtilmiştir. Vergi ve harç borcu asılları yanında bu vergi ve harçlara ilişkin varsa ödenmeyen vergi ziyayı cezaları ile vergi asıllarının fer’ileri şeklindeki gecikme zammı ve faizleri kapsam içindedir. Böylelikle vergi borcu türünün içine sadece vergi ve harçlar değil bunların aslına bağlı hesaplanan vergi ziyayı cezası da girmiŐtir. Vergi ziyayı cezası dışında kalan genel ve özel usulsüzlük cezaları kesinleşmiş ceza olsa bile ihaleye katılıma engel kabul edilmemiŐtir.

## B. Borcun Parasal Olarak Belirli Tutarı Aşması

İhale dışında bırakılma konusunda vergi borçlarına parasal sınır getirilmiştir. Parasal sınırın tespitinde her bir vergi veya harç tek tek değil, borçlu olunan kapsam içindeki tüm vergiler ile harçlar dikkate alınmaktadır. Hatta vergi ve harç borçlarına ilişkin vergi ziyai cezaları, gecikme zammı ve faizlerinin toplamı ihale tarihi itibarıyla toplamının 5.000 TL'yi aşması halinde vergi borcu olduğu kabul edilir ve buna göre istekli ihale dışında bırakılır. ta ebebi olarak kabul edilecektir. Vergi borçlarının 5.000 TL'den aşağı olması durumu isteklinin kamu ihale mevzuatı bakımından vergi borcu olmadığı hükmünde kabul edilecektir.

Ancak buradaki önemli konulardan biri vergi ve harç aslı için ihale tarihi itibarıyla hesaplanmak durumunda olan ve hesaplanma tarihine göre değişkenlik arz eden gecikme faizi ve zammı tutarlarıdır<sup>21</sup>. Bu tutarlar maktu değildir. Asıl üzerine, asla bağlı olarak geçen süreye göre ayrıca hesaplanacak tutarlardır. Vergi dairesi kayıtlarında vergilerin asıllarına yer verilmişse asılların ödeme günü dikkate alınarak hesaplamaların yapılması gerekir. Ancak asıllar üzerine eklenecek fer'ilerin (zam ve faizler) bulunması meselesi 5.000 TL'lik sınırın tespitinde sorun yaratmaya açıktır. Vergi idaresinden vergi borcu yoktur yazısının bir gün önceden alınması ihale günü itibarıyla gecikme zammı nedeniyle değişen bir borç miktarıyla istekliyi karşı karşıya bırakır. Bu durumda da ihale tarihi öncesi 5.000 TL'yi geçmeyen borçların ihale tarihi itibarıyla ferileriyle birlikte 5.000 TL'yi geçip geçmediğinin hesaplanması ihale komisyonu bakımından sorun oluşturur. Çünkü ihale günü itibarıyla fer'ileriyle hesaplanarak bulunacak borç tutarı önemlidir. İhale dışı bırakma kararı ihale günü hesaplanan rakamına göre verilir.

Burada üzerinde durulması gereken konulardan biri de vergi ziyai cezasının vadesinden sonra hesaplanan gecikme zammının (AATUHK m.51) toplam tutara dâhil edilip edilmeyeceğidir. Kanaatimizce vergi ziyai cezası üzerinden cezanın fer'isi olarak hesaplanmak durumunda olan gecikme zammının hesaplamalarda dikkate alınmaması gerekir. Çünkü, KİK'te "...vergiler ile harçlar ve bu alacaklara ilişkin vergi ziyai cezaları, gecikme zammı ve faizleri ..." şeklindeki düzenlemenin lafzından vergi ziyai cezası üzerinden hesaplanan gecikme zammının kapsamadığı anlaşılmaktadır. Kanundaki ifade tarzı

<sup>21</sup> Vergi aslına dayalı olarak gecikmeleri karşılamak üzere gecikme zammı (AATUHK m.51), gecikme faizi (VUK m.112), pişmanlık zammı (VUK m. 371) ve tecil faizi (AATUHK m. 48) getirilmiştir. Bunların tamamı asla bağlı fer'i amme alacağı niteliğindedir. Geniş bilgi için bkz, *Sonsuzoğlu*, Elif: Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001, s. 59.



sadece vergiler ile harçlar üzerinden hesaplanan gecikme faiz ve zammına yer vermiştir. Vergi ziyayı üzerinden hesaplanan gecikme zammından bahsedilmediği gibi tahsilat aşamasında hesaplansa bile vergi ziyayı üzerinden hesaplanan gecikme zammının toplam borç bulunurken hesaplamalara dâhil olacağı yönünde bir yollama bulunmamaktadır.

Borç tutarının miktarının belirlenmesi gerçek kişi ihale isteklisi bakımından sorun oluşturmaz. Tüzel kişinin ortaklarının vergi borçları ile tüzel kişinin vergi borçları arasında bir ilişki yoktur. Ortaklarının veya yöneticilerinin her birinin şahsi vergi ve harç borcu 5.000 TL'yi geçse de tüzel kişi isteklinin durumunu etkilemez.

Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 1/d maddesinde ifadesini bulan iş ortaklıkları ve Borçlar Kanunu'nun 620'nci maddesine göre oluşan adi ortaklıkların tüzel kişilikleri yoktur. Bazı faaliyetlerden özellikle büyük yatırım ihalelerinin kişiler arasında oluşturulan ortaklıklar şeklinde sürdürülmesi yaygındır. KİK m. 14'deki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere ortak girişimlerin<sup>22</sup> doğasında birliktelik ve bütüncüllük vardır. Bunun vergi borcu yoktur durumunu etkilememesi düşünülemez. Ortak girişimler faaliyetlerini KVK'ya göre iş ortaklığı veya Borçlar Kanununa göre adi ortaklık halinde sürdürürler. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

<sup>22</sup> Ortak girişimlerin bir başka çeşidi konsorsiyum olmakla beraber iş ortaklığından farklıdır. İş ortaklığında, ortaklar bütün hak ve yükümlülükleriyle işin tamamından müştereken ve müteselsilen sorumlu olmak ve birlikte yapmak üzere anlaşılır. Oysa, konsorsiyumda, konsorsiyuma dâhil işletmelerin her biri işin kendi uzmanlık alanına isabet eden kısmını yapmak ve kendilerine isabet eden hak ve yükümlülükler konusunda anlaşılır. Ortak Girişimler, KİK'in 14'ncü maddesinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır. “ Ortak girişimler birden fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından iş ortaklığı veya konsorsiyum olarak iki türlü oluşturulabilir. İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise, hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma ve sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise, konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir.”

İş ortaklıklarının mükellefiyet tesisi konusunda kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet kaydı açtırmaları ihtiyaridir. İş ortaklıklarından belirli şartları taşıyanların istemeleri halinde kurumlar vergisi mükellefi, istememeleri halinde adi ortaklık şeklinde mükellefiyet kayıtları açılır ve tescilleri yapılır<sup>23</sup>. İş ortaklığı şartlarına sahip olunmaması halinde, zorunlu olarak adi ortaklık söz konusu olacaktır.

Ortak girişimler iş ortaklığı veya adi ortaklık olarak Devlet ihalelerinde istekli olabilirler. Kanunda vergi borcunun yoktur uygulamasının nasıl yapılacağı konusunda açıklamaya yer verilmemiştir. Ancak, tüzel kişiliklerinin bulunmaması nedeniyle farklı uygulama yapılması gereği ortaya çıkmaktadır. Kanaatimizce ortak girişimleri ister iş ortaklığının ister adi ortaklık şeklinde olsun tüzel kişiliklerinin olmamasına karşın vergi mükellefiyetlerinin bulunmasına bağlı olarak vergi borcu durumuna ilişkin yazının hem ortaklık hem de ortaklar bakımından ele alınmasına gerek gösterir. Özellikle ortak girişimlerin tebliğde belirtilen vergilerden olan katma değer vergisinin ortaklık adına beyan edildiği düşünüldüğünde ortaklık açısından ve tüzel kişiliklerinin bulunmaması nedeniyle ortaklar bakımından değerlendirme yapılması yerindedir.

Hem ortaklık hem de ortaklar bakımından yapılacak değerlendirmenin ortaklık bakımından yapılacak sorgulaması kolaydır. Vergi mükellefiyeti olan ortaklığın 5.000 TL'yi geçen vergi borcu varsa ortakların durumuna bakılmaksızın ihale dışı bırakılması gerekir.

Ortaklığın vergi borcu yok, fakat ortakların varsa ortakların her birinin ayrı ayrı vergi borcu sorgulaması yapılması, ortaklardan birinin vergi borcunun 5000 TL'yi aşması durumunda tekliflerinin değerlendirme dışı bırakılması gerekmektedir<sup>24</sup>. Nitekim, Kamu İhale Kurulunun 19.06.2013 tarih ve 2013/UH.I-2548 sayılı uyuşmazlık kararı “ iş ortaklığının ortaklarının ayrı ayrı 5.000 TL'nin altındaki vergi borcunun ihaleye girmeye ve sözleşmenin

<sup>23</sup> İş ortaklıkları KVK m.1'de ayrı bir kurum olarak değerlendirilmesi nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.

Adi ortaklıklar ise, dönem sonlarında ortaya çıkan kar veya zararı, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler. Adi ortaklıklar KDV mükellefi olmaları nedeniyle ayrı defter tutabilmektedirler.

<sup>24</sup> *Işık*, Samet: <https://mevzuatinyeri.com/sgk/ihalelere-katilmada-vergi-ve-sgk-borcu.html>.

imzalanmasına engel teşkil etmeyeceğine karar vermiştir<sup>25</sup>. Yani, ortaklardan herhangi birinin vergi borcu Tebliğde belirlenen sınırı aŐıyorsa borç iş ortaklığının borcu gibi addedilecek ve iş ortaklığı ihale dışı bırakılacaktır. Diğer taraftan Kurul, 11.04.2013 tarih ve 2013/UH.II-1786 sayılı başka bir kararında “ihale üzerinde bırakılan iş ortaklığının pilot ortağının daha önce ortağı olduğu iş ortaklığından kaynaklanan vergi borcundan dolayı teklifin değerlendirme dışı bırakılmasına” karar vermiştir<sup>26</sup>.

İhale dışı bırakılmaya ilişkin iş ortaklığının ortaklarının her biri ayrı diğerinden bağımsız ayrı değerlendirilir. Ortakların her birinin vergi borcu 5.000 TL’yi aŐmamasına karşın, toplamlarının 5.000 TL’yi aşması iş ortaklığının ihaleye katılmasına engel oluŐurmaz. Nitekim, Kamu İhale Kurumunun 29.04.2013 tarih ve 2013/UY.II-1941 sayılı uyuşmazlık kararında<sup>27</sup>, ihale üzerinde bırakılan iş ortaklığının ortaklarından birinin 4.474, 42 TL (kanuni sınır 5.000 TL’dir) olan vergi borcunun Kamu ihale Genel Tebliğinde yer alan vergi borcu tutarının altında olması sebebiyle vergi borcu olarak değerlendirilmemesinin mevzuata uygun olduğuna karar vermiştir.

İŞ ortaklığının ortaklarından biri iş ortaklığından ayrı ve münferit Şekilde ihalelere katılmalarının söz konusu olabilir. Bu durumda iş ortaklığının vergi borcu bulunması durumunda ortaklarının da aynı miktar vergi borcu olduğu kabul edilmesi payların temsil gücü ilkesine aykırılık arz eder. Kanaatimizce ortakların vergi borcunun iş ortaklığından ortaklara isabet eden paylar dikkate alınarak parasal sınırı aŐıp aŐmadıđı belirlenmelidir.

Adi ortaklıkların da tüzel kiŐiliđinin olmaması nedeniyle ortakların iş ortaklıkları için açıklanan esaslara göre değerlendirme yapılır.

### **C. Verginin Vadesinde denmemiŐ Olması**

Vergi ve harçlara ait borçların (vergi ziyai ve fer’iler dahil) ihale dışı bırakılmasına sebep olması bunların kesinleşmiş ve vadesinin geçmiş olmasına bađlanmıŐtır. Her verginin vadesi kanunlarda gösterilmiştir. Vadesi gelen bir verginin ödenmeme halinin devam etmesi istekli mükellefin vergi borçlusunu olduğunu gösterir.

<sup>25</sup> <http://www.seis.org.tr/wp-content/uploads/2016/01/kamu-alim-ihalelerinde-vergi-borcu.pdf>.

<sup>26</sup> <http://www.seis.org.tr/wp-content/uploads/2016/01/kamu-alim-ihalelerinde-vergi-borcu.pdf>.

<sup>27</sup> <http://www.seis.org.tr/wp-content/uploads/2016/01/kamu-alim-ihalelerinde-vergi-borcu.pdf>.

Kesinleşmemiş borç tutarı 5.000 TL'yi aşıya bile ihaleye dışında bırakılmaya sebep olmaz. Kilit kavram borcun kesinleşmesidir. Bu nedenle vergi borçlarının kesinleşmesiyle neyin anlaşılmasının gerektiğinin açıklanmasına ihtiyaç vardır. Anılan tebliğde vergi borcunun kesinleşmesiyle neyin ifade edildiği özel olarak belirtilerek kesinleşmenin istekli bakımından aşağıdaki durumlardan birini ifade ettiği açıklanmıştır<sup>28</sup>.

i-Beyan üzerine alınan veya maktu olarak belirlenip ödemesi belirli tarihlerde yapılan vergilerde ödeme vadesi geçmiş olup ödeme yapılmamış olması,

ii-Vergi borcunun cebren tahsili yolunda tesis edilen işlemlere karşı dava açılması halinde, bu dava sürecinde veya sonucunda takip ve tahsili durduracak geçici veya nihai bir kararın bulunmaması,

iii-Re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlara karşı vergi yargısında süresinde dava açılmışsa bu dava üzerine tahsil edilebilir hale gelmesine karşın süresinde ödenmemiş alacak bulunması,

iv-Re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlara karşı süresinde dava açılmamasına karşın vadesinde ödenmeyen vergi bulunması,

v-Vadesi geçmiş olmasına karşın ödeme yapılmaması (vergi idaresi tarafından taksitlendirilmiş veya tecil edilmiş vergi borçlarının vadesindeki ödemeleri aksatılması kesinleşme anlamına gelir),

Yukarıdaki durumlardan her hangi biri varsa borcun kesinleştiği kabul edilecek ve bu bakımdan istekli ihale dışı bırakılacaktır. Nitekim, Kamu İhale Kurulu, 2004/UK. Z-391 kararında, ihale üzerinde bırakılan şirketin ihale tarihinde kesinleşmiş borcunun bulunduğu anlaşılması sonucu ihale dışında bırakılması gerektiğini belirterek, tekliflerin alınması aşamasından sonraki işlemlerin iptal edilmesine karar vermiştir.

Kanaatimizce vergi borcu kesinleşmiş, fakat kesinleşen verginin ödeme süresinin son günü gelmemişse, vadesi geçmiş bir vergiden ve kanunlar karşısında ödevini yerine getirmeyen bir istekliden bahsedilemez. Sadece vergi

<sup>28</sup> Tebliğde ihale dışı bırakılma sebebi olarak vergi borcunun kesinleşmesine bağlı sonuçlar ortaya konmuştur. Oysa, verginin kesinleşmesi başka vadesinin geçmiş olması başka hukuki durumları ifade eder. Kesinleşen bir borcun vadesi gelmemiş olabileceği gibi kesinleşmemiş bir borcun vadesi gelmiş olabilir. Sınırlamanın kesinleşmeye bağlı olarak ortaya konulması tereddüt yaratacak mahiyettedir. Kesinleşme haliyle ilgili olmaksızın "vadesi geçmesine karşı bir ödenmeyen vergilerin varlığı" şeklinde düzenleme yapılması daha doğru olurdu.

borcunun kesinleŐmesinden bahisle ihale dıŐı bırakılmaya sebep olmaması gerekir. İhale dıŐı bırakılabilmesi için hem kesinleŐmesi hem de vadesinin geçmiŐ olması birlikte aranmalıdır. Oysa yukarıda (iii) nolu bentte kesinleŐmenin varlığına rağmen vadesi gelmeyenlere de bir sınırlama getirdiği gőrulmektedir. Bu hőkun ilgili duruma bağlı olarak “vadesi gelmesine karŐın odenmemesi” hali Őeklindeki ibaresinin (iii) bendine de eklenmesi yerinde olur. unkü ikmalen ve re’sen tarihyatlarda vade kesinleŐmeyi takip eden bir ay içinde odenebilir (VUK m.112/1). Bu durumda kesinleŐmesine karŐın vadesi gelmemiŐ bir borç var demektir. Vadesi geçmemiŐ bir borcun odeme sűresi gelmemiŐ demektir. İstekli borcunu vadesi geldiğinde odemek durumundadır. Bir borcu -kanunda dűzenlenmiŐ ayrık durumlar sűz konusu olmadıkça- vadesi gelmediği halde muaccel sayarak istekliyi ihale dıŐı bırakmak hakkaniyetle baĐdaŐmaz. KesinleŐen vergi borcunun vadesi geçmiŐ ve odeme yapılmamıŐ olması halinde ihale dıŐı bırakma sebebi olarak uygulanmalıdır.

#### **D- Borcun İhale Tarihi İtibarıyla Var Olması**

Mükellefin kesinleŐmiŐ vergi borcunun var olup olmadığının sonuç doğuracağı zaman ihalenin yapıldığı gűn olan “ihale tarihi”dir. İhale tarihi itibarıyla borcu bulunan kiŐi ihale dıŐı bırakılır. Borcun ihale tarihinden hemen sonraki bir tarihte odenmiŐ ve sűzleŐme yapım zamanında borcun bulunmaması önemli değildir. Önemli olan sonradan odenmesi değil önemli olan ihale tarihi itibarıyla borçlu olmamaktır. Nitekim, mahkemeye yansıyan bir olayda, ihalede ikinci en avantajlı teklifi veren Őirket, ekonomik açıdan en avantajlı teklifi veren Őirketin ihale tarihi itibarıyla kesinleŐmiŐ vergi borcu bulunduğundan bahisle hakkında gerekli yasal iŐlemin yapılmasıyla ihalenin kendi üzerinde bırakılmasını istemiŐtir. En avantajlı teklifi veren Őirketin 22.09.2004 tarihinde odenmesine rağmen ihale tarihi olan 17.09.2004 tarihinde kesinleŐmiŐ vergi borcu bulunması nedeniyle ihale dıŐı bırakılması ve geçici teminatının gelir kaydedilmesine iliŐkin verilen kararı mahkeme hukuka uygun bularak davanın reddine karar vermiŐtir<sup>29</sup>. İhale tarihinden sűzleŐmenin imzalanmasına veya bu sűreden sonra meydana gelen vergi borçları kesinleŐse bile yapılmıŐ ihaleyi etkilemez.

İhale tarihinin belirtilmemesi durumunda ise “baŐvuru tarihi itibarıyla” kesinleŐmiŐ vergi borcu olmadığına iliŐkin yazı verilir. Anılan belgenin isteklilerin “ihale tarihindeki” durumunu gűstermesi gerektiğinden, isteklilerin ilgili vergi dairelerine yaptığı baŐvurularda bu belgeleri ihale tarihindeki durumlarını gűsterecek Őekilde istemeleri, adı geçen idarelerin

<sup>29</sup> Ankara 12. İdare Mahkemesinin E: 2005/351, K: 2005/980 sayılı kararı.

de isteklilerin ihale tarihindeki durumunu gösterecek şekilde belgeleri düzenleyerek vermeleri gerekmektedir.

Tebliğde belirtilen gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, özel iletişim ve banka ve sigorta muameleleri vergileri, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar ve geçici vergiye ilişkin vergi asılları ile bu vergi türlerine ait vergi ziyaı cezaları, gecikme zam ve faizlerine ilişkin borcu bulunan mükelleflere, vergi türü ve vadesi geçmiş kesinleşmiş borç tutarları belirtilmek suretiyle yukarıda belirtilen tarihler itibarıyla yazı düzenlenerek de verilebilecektir. Yazının düzenlenmesi sırasında yukarıda sayılan vergiler dışındaki vergi ve harç borçları dikkate alınmayacaktır.

İsteklilerin vergi borcu olmadığına ilişkin belgeyi, başvuracakları herhangi bir vergi dairesinden veya Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) üzerinden almaları mümkündür. Bu belgenin; ihale tarihi itibarıyla olan durumu göstermesi ve isteklinin Tebliğde belirtilen alacak türlerinden olan borçları dikkate alınarak ilgili vergi dairelerinden temin edilen bilgiler kapsamında düzenlenmesi gerekmektedir.

### **E. Yabancı İsteklilerde “Borcu Yoktur Belgesi”**

Yerli istekliler için istenen vergi borcu yoktur yazısının yabancı isteklilerden de isteneceği Kamu İhale Tebliğinin 17’inci maddesinde belirtilmiştir. (Bu nedenle, ele alınması gereken hususlardan biri de yabancı isteklilerin kendi ülkeleri bakımından olan vergi borçlarının durumudur.

KİK’te yerli istekli tanımlanmış fakat yabancı istekli kavramını<sup>30</sup> tanımı yapılmamıştır. Kanunun 4’ncü maddesinde, yerli istekli Türkiye Cumhuriyeti Vatandaşı gerçek kişiler ile Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmuş tüzel kişilikler olarak ifade edilmiştir<sup>31</sup>. Bu şartlarda yabancı istekli başka ülke vatandaşı olan gerçek kişiler ile başka ülke kanunlarına göre kurulmuş tüzel kişilikler olarak tanımlanabilir.

Yabancı istekli gerçek kişiler ve tüzel kişiler mensup oldukları ülke mevzuatına göre vergi borcu yoktur veya bu anlama gelecek dengi belgeyi ihaleyi yapan idareye sunmak durumundadırlar. Gerçek kişiler vatandaşlık bağı bulunan ülkelerden tüzel kişiler ise şirket merkezinin bulunduğu ülkelerden bu

<sup>30</sup> Yabancı isteklinin yerli isteklilerin dışındakiler olduğu düşünüldüğünde yerli isteklinin unsurlarından hareketle yabancı istekli tanımlanabilir.

<sup>31</sup> Yerli istekli sayılabilmek için gerçek kişiler, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olduklarına dair nüfus cüzdanı suretini, tüzel kişiler ise Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulduklarını gösteren belgeleri ihaleye başvuru belgeleri ile birlikte sunarlar.

belgeyi alıp ibraz etmek zorundadırlar. Kendi őrle idarelerinden belge alıp ibraz etmeyenler ile ibraz etmekle birlikte vergi borcu olan yabancı istekliler ihale dışı bırakılırlar.

Vergilerin yabancı isteklinin tabi olduğu mevzuat çerçevesinde denginin bulunmaması ya da belge dzenlenmesinin mŐmkŐn olmaması halinde durumun yabancı őrkenin TŐrkiye’deki temsilciliklerine veya o őrledeki TŐrkiye Cumhuriyeti temsilciliklerine teyit ettirilmesi gerekir.

Yabancı őrleden vergi borcu yoktur belgesi verilmesiyle her Şey tamamlanmıŐ sayılmaz. Yabancı őrle idarelerinden verilen borcu yoktur veya dengi bir belge resmi belge hŐviyetine sahip olduğundan TŐrkiye’de geçerli Şekilde kullanılabilmesi onun apostil onayına tabi tutulması gerekir<sup>32</sup>.

Bununla beraber yabancılar için hangi vergi borçlarının ihale dışı bırakılmaya neden olduğu belirtilmemiŐtir. Kamu İhale Kurumunun bu konuda yaptığı bir belirleme bulunmamaktadır. Kanunda sadece kendi őrle mevzuatları açısından kesinleşmiş vergi borcundan bahsedilmiştir.

Kamu İhale Kurumunun ihale dışı bırakmada vergi ve harç borçlarını tőr ve tutar itibariyle belirlemeye yetkili olduğu dŐŐŐnŐldŐĐünde yerli istekliler için őrngőrŐlen sınırlamanın yabancılar için geçerli olduğunun kabulŐ gerekir. Bu başka bir haklı sebep olmadıkça rekabet eŐitliĐinin sağlanmasının gereğidir.

Her őrle mevzuatı bakımından<sup>33</sup> vergi mevzuatının ve vergi adlarının

<sup>32</sup> Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılmasına Dair 5 Ekim 1961 tarihli Lahey SözleŐmesi” 16.9.1984 tarihli ve 18517 sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanarak őrlemiz açısından 29.09.1985 tarihinde yŐrŐrlŐĐe girmiŐtir. Anılan sözleşmenin 1. maddesinde Apostil Őerhinin “Akit Devletlerden birinin őrlesinde dzenlenmiŐ olup da diğer bir Akit Devlet őrlesinde kullanılacak olan resmi belgelere” uygulanacağı őrngőrŐlmektedir.

Apostil kuralları yalnızca Lahey Konferansı’na ūye veya taraf devletlerarasında geçerlidir. Apostil, bir belgenin geekliğinin tasdik edilerek baŐka bir őrlede yasal olarak kullanılmasını sağlayan bir çeŐit onay sistemidir. Apostil, bir őrkenin sınırları dahilinde dzenlenen, diğer bir őrkenin sınırları içinde ibraz edilmesi gereken resmi belgeler için, bu belgenin hangi yetkili makamdan verildiğini belirten o őrkenin (belgenin dzenlendiği őrkenin) yetkili makamları tarafından yapılan bir onaydır. Apostil, belgenin őrzerinde yazılanların doğruluğunu değil, belgedeki imza, mŐhŐr ve damgaların geekliğini onaylar. Belge hangi őrlede dzenlendiyse apostil o őrle yetkili makamı tarafından yapılır. Apostil tasdiki geçekleŐtirilen belge artık konusuyula ilgili geçerli bir belge olarak kabul edilir.

<sup>33</sup> Kamu İhale Kurumu tarafından vergi borcu miktarları yabancı őrle mevzuatında TŐrk mevzuatına eŐdeĐer nitelikte olan vergiler dikkate alınarak belirlenmelidir.

farklılıklar içerebileceği dikkate alındığında eşdeğerliliğin önemi artmaktadır. Eşdeğerlik bakımından yabancı ülkedeki vergilerin Türkiye'deki vergileri her yönüyle karşılaması beklenir. Fakat bu vergilerin matrah, oran, kesinleşme vb bakımından Türkiye'dekileri tam karşılayıp karşılamadığı sürekli sorun olarak karşımızda durur. Olası farklılıkların esasen istekliler arasındaki rekabet eşitliğini bozucu üzerindeki etkisi göz ardı edilmemesi gereken bir noktadır.

Yabancı ülkeler bakımından vergilerin ayrıca tür olarak belirlenmesi yoluna gidilmesi daha isabetli bir çözüm olarak görülmektedir. Aksi takdirde ülkemizdeki bir vergi isminin başka bir ülkede farklı bir isimle yer alması karışıklığa ve sonuçta yerli veya yabancı bakımından haksız rekabete sebep olabilecek karakterdedir.

Türkiye'de faaliyetlerini dar mükellef olarak sürdüren yabancıların Türk mevzuatına göre de vergi borcunun var olup olmadığını ayrıca aranması gerekir.

## V. VERGİ BORÇ BELGESİNİN GEÇİCİ TEMİNAT ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

İsteklinin vergi borcu olmadığına ilişkin durum belgesinin eksikliğinin (ihale dışı bırakılmadan ayrıca) geçici teminatlar üzerindeki etkisini ihalenin teklif ve sözleşme yapma aşamasına göre ayrı ele almak gerekir.

### 1. İhale Teklif Aşamasında Etkisi

İhale isteklisi, ihale anına kadar ön yeterliğe katılabilme şartı olarak istenilen bütün belgeleri (teklif mektubu ve geçici teminat da dâhil olmak üzere) Kanunda belirtilen esas ve usullere uygun olarak zarfa koyarak idareye verir. Zarfın yapıştırılan yeri istekli tarafından imzalanır ve mühürlenir. İhalelerde, teklif edilen bedelin % 3'ünden az olmamak üzere, istekli tarafından verilecek tutarda geçici teminat alınır<sup>34</sup>.

Zarf içinde vermesi gereken belgelerden biri de "vergi borcu yoktur" yazısıdır. Bu belge zarfın içinden çıkmaması veya borcun var olması nedeniyle istekli ihale dışı bırakılacağı açık olmakla beraber geçici teminatları gelir kaydedilecek midir? Kanununun 10. maddesinin son fıkrasında "*Bu madde kapsamında istenen belgelerden hangilerinin taahhütname olarak sunulabileceği Kurum tarafından belirlenir. Gerçeğe aykırı hususlar içeren taahhütname sunulması veya ihale üzerinde kalan istekli tarafından taahhüt altına alınan durumu tevsik*

<sup>34</sup> İhale dokümanında belirtilmesi şartıyla, danışmanlık hizmeti ihalelerinde geçici teminat alınması zorunlu değildir.



eden belgelerin sözleşme imzalanmadan önce verilmemesi halinde bu durumda olanlar ihale dışı bırakılarak geçici teminatları gelir kaydedilir.” hükmüne yer verilmiştir. Bir belge, taahhütname olarak sunulabileceklerden değilse ihale anında usulüne uygun şekilde verilmesi gerekir. Taahhütname belgenin sonradan verileceğine ilişkin vaattir, süresi geldiğinde ibrazı gerekir.

“Vergi borcu yoktur belgesi” bakımından durum değerlendirildiğinde, bu belge taahhütname ile sunulabilecek belgeler arasında yer verilmediği dikkate alındığında yazılı ibrazı gerekir. İbrahim edilen belge sonucunda yapılan incelemeye göre vergi borcu bulunduğu veya hiç belge ibraz edilmediği halde istekli ihale dışında bırakılır ve geçici teminatı da geri verilir.

Ancak vergi borcu<sup>35</sup> için taahhütte bulunma kabul edilirse durumu gösteren belgenin ihale üzerinde kalan istekli tarafından ilgili yerlerden temin edilerek süresi içerisinde ihaleyi yapan idareye sunulması ve bu belgeler üzerinde yapılan inceleme sonucunda belgelerin taahhüt edilen duruma aykırı hususlar içerdiğinin anlaşılması halinde, sonradan ihalenin iptal edilip edilmediğine bakılmaksızın, bu durumda olanların ihale dışı bırakılarak geçici teminatlarının gelir kaydedilmesi, fakat haklarında ihalelere katılmaktan yasaklama kararı verilmemesi gerekmektedir<sup>36</sup>.

## 2. Sözleşme Yapılma Aşamasında Etkisi

İhale sürecinin normal sonucu, ihale kararında belirlenen istekli ile bir sözleşme yapılmasıdır; bu aynı zamanda idare ve istekli için yükümlülüktür. İhale üzerinde kalan istekli kesin teminatı<sup>37</sup> vererek sözleşmeyi imzalarsa hemen sonra geçici teminat iade edilir. Ancak, ihale üzerinde kalan isteklinin davete rağmen sözleşme yapmaması veya sözleşme yapmakla birlikte usulüne göre sözleşme yapmaması, kesin teminat vermemesi, taahhüt edilen belgelerin ibraz etmemesi veya belgelerin taahhüt edilen duruma aykırılıklar içerdiğinin anlaşılması hallerinde (mücbir sebep halleri dışında) geçici teminatlar

<sup>35</sup> Kanunun 10 uncu maddesinin dördüncü fıkrasının (a), (b), (c), (d), (e) ve (g) bentlerine ilişkin belgeler için de aynı uygulama geçerlidir.

<sup>36</sup> Bozkurt, Cevdet: “Vergi Borcu Nedeniyle Sözleşme İmzalamaktan Kaçınan Firmaya Kamu İdarelerince İhalelerden Yasaklama Kararı Hangi İlkeler Işığında Verilir?” Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayını, Kasım-Aralık 2015, s. 103.

<sup>37</sup> Madde 43- Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınır.

gelir kaydedilir<sup>38</sup>. İhale üzerinde kalmasına rağmen süresi içinde sözleşme imzalamaya gelmeyenlerin geçici teminatının 44'ncü maddeye göre gelir kaydedilmesine ek olarak Kanununun 58'nci maddesindeki “*mücbir sebep halleri dışında usulüne göre sözleşme yapmayanlar hakkında ... ihalelerine katılmaktan yasaklama kararı verilir*” hükmü gereğince kamu ihalelerinden yasaklanır. Bu yasak Kamu İhale Kanunu uygulama kapsamı dışında kalan ihalelere de katılımı da kapsar.

İhale üzerinde kalan sözleşmeyi imzalamazsa, idare, ekonomik açıdan ikinci en avantajlı teklifi uygun görerek sözleşme imzalayabilecektir. Ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibinin de sözleşmeyi imzalamaması durumunda bu teklif sahibinin de geçici teminatı gelir kaydedilerek ihale iptal edilir.

## VI. İHALE DIŞI BIRAKMA KARARINA KARŞI GİDİLEBİLECEK YOLLAR<sup>39</sup>

İhale dışı bırakma işlemine karşı gidilebilecek yollar idari yol ve yargı yolu olmak üzere iki aşamalı düzenlenmiştir. İdari yollara başvurulmadan veya bu yollar tüketilmeden dava yoluna gidilmesi mümkün değildir (KİK m.54). Bir başka ifadeyle yargı yoluna gitme bakımından idari yollara gidilmek dava şartı haline getirilmiştir.

Yargı yoluna gitmeden idari yollara gitmenin zorunluluğunun amacı bir taraftan idarenin olası hatasının önüne geçerek düzeltilmesini sağlamak diğeri yargı yoluna gidilmeden uyuşmazlığın kısa sürede çözümünün sağlanmasıdır.

### 1. İdari Yollar

İdari başvuru yolları kendi arasında şikâyet ve itirazın şikâyet olarak ayırımı tabi tutulmuştur.

#### A- Şikâyet

İhale sürecine ilişkin olarak idarenin ve ihale komisyonunun her türlü

<sup>38</sup> Gerçek, Adnan: Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu, Seçkin Yay., Ankara, 2013, s. 235.

<sup>39</sup> İdari aşamada ortaya çıkan uyuşmazlıklar bakımından Kanununun 53. maddesine dayanılarak **Kamu İhale Kurumunca İhalelere Karşı Yapılacak İdari Başvurulara Ait Tebliğ** yayınlanmıştır (Resmi Gazete tarih 03.01.2009, sayı 27099). Bu tebliğin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları içeren bir tebliğ de “**İhalelere Yönelik Başvurular Hakkında Tebliğ**” ismi ile 28.01.2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Anılan her iki Tebliğde de çeşitli tarihlere değişiklikler yapılmış ve son halini almıştır.

eylem ve işlemine karşı şikâyet başvurusunda bulunulması mümkündür<sup>40</sup>. İdari yolda ilk başvuru yolu şikâyettir. Şikâyette bulunacak kişi, ihale sürecindeki işlem ve eylemlerin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla aday, istekli veya istekli olabilecekler tarafından idareye yapılan başvuru şeklindedir. Şikâyet yoluna gitmek için isteklilerin hukuki menfaatinin bulunması gerekir. Örneğin; makale konusu itibarıyla; vergi borcu yoktur belgesinin kendisinde ve içeriğinde ihaleye katılmaya engel bir durum olmamasına rağmen ihale komisyonunca engel bir durum varmışçasına isteklinin ihale dışı bırakılması durumunda buna ilişkin karar şikâyete konu edilebilecektir.

### B. İtirazen Şikâyet

İtirazen şikâyet şikâyete yapılan bir itirazdır. Şikâyet başvurusu üzerine idare tarafından alınan kararın uygun bulunmaması veya süresi içinde karar alınmaması halinde Kamu İhale Kurumuna "itirazen şikâyet"te bulunulur. İtirazen şikâyet genel olarak şikâyet başvurusunun devamı mahiyetindedir. Ancak, idareye yapılan şikâyet başvurusu üzerine şikâyet ya da itirazen şikâyet üzerine idare tarafından alınan ihalenin iptali kararlarına karşı doğrudan Kuruma itirazen şikâyet başvurusunda bulunulabilir.

Mevcut haliyle itirazen şikâyet Kamu İhale Kurumu nezdinde gidebilecek bir ek başvuru yolu niteliği arz eder. Böylelikle şikâyete rağmen uygun sonuç elde edemeyen istekli aleyhine verilen karara itirazla bu kararın bir defa daha değerlendirilmesini ister. İtirazen şikâyet başvurusunda bulunabilecekler, ihale işlemleriyle ilgili bir hak kaybına veya zarara uğradığını veya zarara uğramasının muhtemel olduğunu iddia eden aday veya istekliler ile istekli olabilecek kişilerdir.

### 2. Yargı Yolu

Şikâyet ve şikâyeti takiben itirazen şikâyet yollarından sonuç alamayan başvuru sahipleri Anayasanın 125. maddesinde öngörülen yargı yoluna gitme hakkına sahiptirler. İhale isteklileri idarenin ihaleyle ilgili işlem ve eylemlerini, yargı organına denetletirirler. Davanın açılmasında tüketilmesi zorunlu idari başvuru yolları (dava şartı) olarak düzenlenmiştir (KİK m.54). Yargısal sürecin başlatılması halinde itirazen şikâyet yolunda da Kamu İhale Kurumunca isteklinin aleyhine karar verilmiş olması gerekir.

<sup>40</sup> Şimşek, V. Arif: Adım Adım İhale, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 293.

## SONUÇ

Devletin kamu ekonomisinde faaliyetlerini sürdürebilmesi için alım ve satımlarını ihalelerle gerçekleştirmesi kanuni bir zorunluluktur. Ülkemizdeki yürürlükteki hukuk açısından devlet **alımları** 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, **satımları ise** 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu yürütülüp sonuçlandırılmaktadır. Her iki kanundaki amaç işleyen bir iktisadi rekabet şartlarında ihale sürecinin gerçekleştirilmesidir. İhalelere katılımı belirli sınırlama ve engellerin getirilmesi yapılacak işin güvenliğinin sağlanması önemlidir. Engellerinin getirilmesinden amaç devletin mal veya hizmet tedarikinin güvenli ve istikrarlı bir biçimde sağlanması olup, toplum ve devlet nezdinde belirli bir güven sağlayan, koruyan ve devam ettiren ve hukuka aykırı halleri bulunmayan kişilerin istekli olmasının önünün açılmasıdır.

İhaleye katılım engelleri duruma göre isteklinin “ihale yasaklısı olması” ve “ihale dışı bırakılması” şeklinde kendini gösterir. İhale yeterliliklerini sağlayamama isteklinin bir konumunu gösterirken bu konum nedeniyle ihale dışı kalmaya sebep olur. İhaleye katılmaktan yasaklı olmak ilgili hakkında verilmiş bir karara dayanır. Bir başka ifadeyle aynı ekonomik sonuçlara sebep olsa da ihaleye katılmadan yasaklanma önceden alınmış bir karara dayalı olarak kategorik olarak kişiyi ihaleye girmesine engel olurken ihale dışı bırakma ise isteklinin katıldığı ihaleden çıkartılması anlamına gelir.

İhale dışı bırakma sebeplerinden biri de isteklinin ihale anında vergi borcunun bulunmasıdır. Uygulamada vergi borcunun bulunması konusunda çok sınırlı sayıda uyuşmazlık çıktığı söylenebilir. Bunun sebebi vergi dışı bırakılma sebeplerinden olan “vergi borcu yoktur” belgesinin konumunun şekli özellik taşımasından kaynaklanmaktadır. Bununla beraber ihale dosyasına ibraz edilmekle birlikte gerekli unsurları taşıyamaması mümkündür.

İhale dışında bırakılmaya sebep olacak vergilerin kapsamını belirleme yetkisi Gelir İdaresi Başkanlığının uygun görüşü üzerine Kamu İhale Kurumu'na verilmiştir. Kurum yetkisini bu konuda çıkardığı Tebliğle kullanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı uygun görüş vermediğinde Kamu İhale Kurumunun vergileri kendiliğinden belirleme konusunda yetkili olmadığı anlaşılmaktadır.

Kurum yetkisini ismen saydığı vergiler ile genel olarak harçlar demek suretiyle kullanmıştır. Kanun harçlar konusunda yetki vermemesine karşın Tebliğle harçların kapsama alınmasında fonksiyon gaspı söz konusudur. Vergi

borcunun var kabul edilmesi vergiler ve fer'ilerinin toplamının 5.000 TL'yi geçmiş olması gerekir. Harçlar konusunun başka sorunları da vardır. Hangi harçların kapsamda olduğu belirlemesinin yapılmamış olması da merkezi ve mahalli idareler tarafından tahsil edilen harçlar bakımından da karışıklık yaratacak niteliktedir.

Kurumun belirlediği Türkiye'deki vergilerin yabancı ülke eşleştirmelerini gerçekleştirmek kolay değildir. Anılan vergilerle ilgili vergilerin fer'ilerinin ihale tarihine kadar hesaplanacak olması dikkate alındığınca bu hesaplamayı hangi kurumun yapacağı konusu da sorunlu alanlardan biridir.

Uygulamalara ilişkin hukuka aykırılıklar bulunduğunu iddia edenlerin önce idari yollara (şikâyet ve itirazın şikâyet) gitmeleri zorunludur. Bu yollara gidip tüketmeden yargı yoluna gitmeleri mümkün değildir.

## KAYNAKÇA

**Bozkurt, Cevdet:** “Vergi Borcu Nedeniyle Sözleşme İmzalamaktan Kaçınan Firmaya Kamu İdarelerince İhalelerden Yasaklama Kararı Hangi İlkeler Işığında Verilir?” Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayını, Kasım-Aralık, 2015.

**Gerçek, Adnan:** Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu, Seçkin Yay, Ankara, 2013.

**Gözler, Kemal:** İdare Hukuku II, Bursa Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

**Gürhan, Hüseyin/ Dağalp, Namık/ Şahbenderoğlu, Vural/ İnan, Atilla:** Kamu ihale Hukuku, Merkez Yayıncılık, Ankara, 2009.

**Karaarslan, Erkan:** Kamu Harcama Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2016.

**Sonsuzoğlu, Elif:** Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001.

**Şahin, Serdar:** Kamu İhale Usulleri, Kuram Yayınları, İstanbul, 2017.

**Şimşek, V. Arif:** Adım Adım İhale, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

**Taşdelen, Aziz:** Kamu Harcamaları Hukukunda İhale Süreci, Turhan Kitabevi Ankara, 2004.

**Taşdelen, Aziz:** “Mali Sonuçlu Bir İdari Yaptırım Örneği: Kamu Harcama İhalesine Katılmaktan Yasaklanma”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.55, Y. 2005. <http://www.metinozderin.av.tr/vergi-borcu-kapsamindan-harclarin-cikarilmasi-konulu-kamu-ihale-kurul-duyurusu/>

<http://www.seis.org.tr/wp-content/uploads/2016/01/kamu-alim-ihalelerinde-vergi-borcu.pdf>

# KATMA DEĞER VERGİSİNDE İŞLEM DÜZELTMESİ VE İŞLEM DEĞİŞİMİ: İLKESEL BİR DEĞERLENDİRME

Billur YALTI\*

## I- GİRİŞ

Katma Değer Vergisi (KDV), ticari, sınıî, zirai veya mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile mal ve hizmet ithalatını vergilendiren bir tüketim vergisidir. Verginin uygulama yöntemi indirim esasına dayanır. Vergi mükellefinin ödeyeceği KDV, satışlar üzerinden tahsil edilen KDV'den alımlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirilmesi suretiyle belirlenir. KDV'nin işleyişinin en önemli unsurunu teşkil eden "indirim hakkının" maddi ve şekli koşullara bağlanması mümkündür. Örneğin, girdi KDV'nin indiriminin ancak işin konusunu teşkil eden iktisadi faaliyetle ilgili olması halinde yapılabilmesi veya indirim hakkının belirli bir sürede kullanılabilmesi maddi koşullardır. Buna karşılık, KDV'nin indirilebilmesi için fatura ve benzeri evraklarla tevsik edilmesi veya kanuni defterlere kaydedilmiş olması şekli koşullardır<sup>1</sup>. KDV uygulamasında temel ilke kanunda açıkça yazılı koşulların gerçekleşmesi halinde vergi mükellefinin indirim hakkının sınırlandırılmamasıdır.

KDV'nin konusuna giren iş ve işlemlerin izleyen tarihlerde ortadan kalkması ve sona ermesi veya esaslı unsurlarının değişmesi mümkündür. Vergiyi doğuran olay meydana geldikten ve vergi ödemesi yapıldıktan sonra vergi matrahını ve indirim miktarını etkileyen ve değiştiren bir dizi durum sözkonusu olabilir. Bu durumda, KDV'nin gerçek duruma göre düzeltmeye tabi tutulması elbette gereklidir. Diğer yandan, KDV konusu bir işlemin karakterinin değiştiği haller de ortaya çıkabilir. KDV konusuna giren bir işlemin karakterinin yeniden nitelendirmeye tabi tutulduğu hallerin KDV bakımından sonuç doğurup doğurmayacağı meselesi de ele alınması gereken bir durumdur. Bu türden işlemin esaslı unsurlarının değişimi veya işlemin karakter değişimi hallerinin KDV indirimine ilişkin düzenlemelerle olan ilişkisi, KDV uygulama-

\* Prof. Dr., Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı

<sup>1</sup> Yaltı Soydan, Billur: Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi-Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi, Beta, İstanbul, 1998, s. 261 vd.