

DANIŞTAY KARARI**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:****Esas No : 2023/4****Karar No : 2023/6**

ÖZET: Hizmet alım işi nedeniyle yüklenici firmaya yapılan hak ediş ödemelerine yeni ihale kararı alınmadan, ek sözleşme veya bunların mahiyetini iktisap eden herhangi bir kağıt düzenlenmeden ya da harcama yetkilisinden "olur" veya "onay" alınmadan asgari ücret artışından kaynaklanan fiyat farklarının da dahil edilmesi durumunda anılan fiyat farkından kaynaklanan kısmın iadesine ilişkin istemlerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında incelenebileceği, ancak asgari ücret artışından kaynaklanan fiyat farkından alınan damga vergisinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun anılan hükümleri kapsamında değerlendirilebilecek açık bir vergi hatası bulunmadığı hakkında.

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca konu ile ilgili kararlar ve mevzuat incelenerek gereği görüldü:

I- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ**İSTEMİNDE BULUNAN : Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu****II- İSTEMİN ÖZETİ**

: İdarelerce ihale edilen hizmet alım işlerini üstlenen davacılar tarafından, hak ediş ödemeleri üzerinden kesilen damga vergilerinin asgari ücret artışı nedeniyle ortaya çıkan fiyat farkından kaynaklanan kısmının iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine yapılan şikâyet başvurularının reddine dair işlemlerin iptali ve ödenen vergilerin faizliyle birlikte iadesi istemiyle açılan davalarda verilen İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 15/03/2023 tarih ve E:2023/274, K:2023/426 sayılı kararı ile Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 22/03/2023 tarih ve E:2022/1146, K:2023/306 sayılı, Adana Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi

Dava Dairesinin 21/03/2023 tarih ve E:2023/185, K:2023/271 sayılı, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 14/12/2022 tarih ve E:2022/2547, K:2022/3140 sayılı ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin 10/05/2023 tarih ve E:2023/724, K:2023/1930 sayılı kararları arasında hizmet alım işi nedeniyle yüklenici firmaya yapılan hak ediş ödemelerine yeni ihale kararı alınmadan, ek sözleşme veya bunların mahiyetini iktisap eden herhangi bir kağıt düzenlenmeden ya da harcama yetkilisinden "olur" veya "onay" alınmadan asgari ücret artışından kaynaklanan fiyat farklarının da dahil edilmesi durumunda anılan fiyat farkından kaynaklanan kısım için damga vergisi alınıp alınmayacağı hususunda; Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 26/04/2023 tarih ve E:2022/1524, K:2023/462 sayılı kararı ile İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin, Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin, Adana Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin anılan kararları arasında ise yukarıda belirtilen hususa ilişkin olarak ödenen damga vergisinin iadesine ilişkin istemlerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında incelenip incelenemeyeceği hususunda ortaya çıkan aykırılığın, ilk husus yönünden Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin, Adana Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin kararları; ikinci husus yönünden ise Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin kararı doğrultusunda giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 22/06/2023 tarih ve E:2023/59, K:2023/59 sayılı kararıyla istenmiştir.

III- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ

KARARLARI:

A- İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin E:2023/274 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliği ile imzalanan "*Vergi Girişi ve Hazırlık Hizmetleri ile Yönlendirme Hizmetleri Alımı İş'i*"ne ilişkin sözleşmeye istinaden Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Eğitim ve Araştırma Hastanesi ile Muğla Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi için ifa edilen hizmetlerin karşılığı olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yoluyla ödenen damga vergisinin asgari ücret artışı nedeniyle ortaya çıkan fiyat farkından kaynaklanan 15.002,00 TL tutarındaki kısmının, kesinti tarihinden itibaren işleyecek tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ile ödenen tutarın kesinti tarihinden itibaren işleyecek tecil faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istemiyle dava açılmıştır.

Muğla Vergi Mahkemesinin 27/12/2022 tarih ve E:2022/454, K:2022/1147 sayılı kararının özeti:

İhale yapıldıktan sonra işin maliyetini etkileyecek şekilde fiyatlarda meydana gelen artışlar nedeniyle fiyat farkı uygulamasına gidilmesi halinde yeni bir ihale kararı alınmış, ek sözleşme veya bu kağıtların mahiyetini iktisap eden herhangi bir kağıt düzenlenmişse veya ihale kararı ve ek sözleşme düzenlenmemiş olmakla birlikte harcama yetkilisinden "olur" alınmış ise alınan "olur" hem ihale kararı hem de mukavelenamedeki belli parayı değiştirir mahiyette olduğundan damga vergisinin aranılması gerekecektir.

Bu durumda ihale yapıldıktan sonra işin maliyetini etkileyecek şekilde fiyatlarda meydana gelen artışlar veya iş artışları nedeniyle yeni bir ihale kararı alınmış veya ek bir sözleşme veya bu kağıtların mahiyetini iktisap eden herhangi bir kağıt düzenlenmiş ise alınan yeni ihale kararının, 488 sayılı Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablo'nun "II. Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün (2) numaralı bendi uyarınca; ek sözleşme veya sözleşme yerine geçen herhangi bir belge düzenlenmiş olması halinde ise ek sözleşme veya sözleşme yerine geçen belgenin aynı Tablo'nun "I. Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün "A. Belli parayı ihtiva eden kağıtlar" başlıklı bendinin (1) numaralı alt bendi uyarınca nispi damga vergisine tabi tutulması gerektiği açıktır. Ancak, doğacak fiyat farkı veya iş artışı için ihale makamınca ayrıca bir ihale kararı alınmamış veya bu konuda ek bir sözleşme düzenlenmemişse damga vergisinin ödenmesi gerekip gerekmediği hususunun, belirli bir meblağı ihtiva eden herhangi bir belge düzenlenip düzenlenmediğine, şayet belge düzenlenmiş ise bu belgenin mukavelenamenin değiştirilmesi niteliğinde olup olmadığına bakılarak çözümlenmesi gerekmektedir.

Uyuşmazlıkta davacı şirket ile Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliği arasında 2015/147721 ihale kayıt numaralı hizmet alım sözleşmesi imzalanmıştır. İhale kapsamında yükleniciye yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden asgari ücret artışından kaynaklı fiyat farkları da dahil edilerek damga vergisi kesintisi yapılmıştır.

01/12/2022 tarihli ara kararı ile Muğla İl Sağlık Müdürlüğünden, davacıya ödenen asgari ücret artışından kaynaklanan fiyat farkları ile ilgili olarak yeni bir ihale kararının alınıp alınmadığı, yüklenici firmayla ek sözleşme imzalanıp imzalanmadığı veya herhangi bir "olur" veya "onay" alınıp alınmadığı ve buna ilişkin bir "olur", "onay" belgesi veya herhangi bir kağıt (mektup, şerh, protokol, fiyat farkı tespit tutanağı vb.) düzenlenip düzenlenmediği sorulmuştur. Gönderilen cevabi yazıların eki belgeler arasında ara kararı ile sorulan hususlara ilişkin bir belgenin bulunmadığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, asgari ücret artışı nedeniyle ortaya çıkan fiyat farkı nedeniyle kesinti yapmak suretiyle damga vergisi tahsil edilmesinde ve dolayısıyla dava konusu işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Mahkeme, bu gerekçeyle dava konusu işlemin iptaline; ödenen 15.002,00 TL tutarındaki damga vergisinin tahsil tarihinden itibaren işleyecek tecil faiziyle birlikte davacıya

iadesine karar vermiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 15/03/2023 tarih ve E:2023/274, K:2023/426 sayılı kararının özeti:

Vergi Dava Dairesi, Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğunu belirterek istinaf istemini reddetmiştir.

B-Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2022/1146 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, Aile ve Sosyal Politikalar Konya İl Müdürlüğüne bağlı Dr. İsmail Işık Huzurevi, Yaşlı Bakım ve Rehabilitasyon Merkezi Müdürlüğü ile imzalanan "*Bakım Personeli Özel Hizmet Alımı İşine* ilişkin sözleşmeye istinaden 2016 yılının Ocak dönemi ile 2018 yılının Mart dönemleri için (bu dönemler dahil) yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yoluyla ödenen damga vergisinin asgari ücret artışı nedeniyle ortaya çıkan fiyat farkından kaynaklanan 22.570,78 TL tutarındaki kısmının, ödeme tarihinden itibaren işleyecek tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ile ödenen tutarın ödeme tarihinden itibaren işleyecek tecil faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istemiyle dava açılmıştır.

Konya 1. Vergi Mahkemesinin 27/10/2022 tarih ve E:2022/160, K:2022/823 sayılı kararının özeti:

Uyuşmazlıkta, davacı şirket ile Aile ve Sosyal Politikalar Konya İl Müdürlüğüne bağlı Dr. İsmail Işık Huzurevi Yaşlı Bakım ve Rehabilitasyon Merkezi Müdürlüğü arasında 2015/50886 ihale kayıt numaralı hizmet alım sözleşmesi imzalanmıştır. İhale kapsamında davacı şirkete yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden asgari ücret artışından kaynaklanan fiyat farkları da dahil edilerek damga vergisi kesintisi yapılmıştır. Akabinde davacı tarafından fiyat farklarına ilişkin damga vergilerinin, fiyat farkının ödenmesi için yeni bir ihale kararı alınmadığı, ek sözleşme veya bu kağıtların mahiyetini iktisap eden herhangi bir kağıt düzenlenmediği ve ihale makamından olur alınmadığı iddialarıyla hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek iadesi istemiyle düzeltme başvurusunda bulunulmuştur. Anılan başvurunun reddedilmesinden sonra yapılan şikâyet başvurusunun da reddedilmesi üzerine bu işlemin iptali ile ödenen damga vergisinin kesinti tarihinden itibaren hesaplanacak tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle işbu dava açılmıştır.

488 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri uyarınca fiyat artışı için yeni bir ihale kararı alınmış, ek sözleşme veya bu kağıtların mahiyetini iktisap eden herhangi bir kağıt (mektup, şerh, protokol, fiyat farkı tespit tutanağı vb.) düzenlenmiş ise alınan ihale kararının 488 sayılı Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablo'nun "*II. Kararlar ve mazbatalar*" başlıklı bölümünün (2) numaralı bendine göre; düzenlenen ek sözleşmenin veya sözleşme yerine geçen bu mahiyetteki kağıdın ise aynı Tablo'nun "*I. Aktillerle ilgili kağıtlar*" başlıklı bölümünün "*A. Belli parayı ihtiva eden kağıtlar*" başlıklı bendinin (1) numaralı alt bendine göre damga vergisine tabi tutulması

gerekmektedir. Ancak, resmi daire sıfatını haiz kurumlar tarafından yapılacak hak ediş ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtların, fiyat artışına ilişkin tutar dahil olacak şekilde (1) Sayılı Tablo'nun "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün "1. Makbuzlar" başlıklı bendinin (a) işaretli alt bendine göre damga vergisine tabi tutulması için yeni bir ihale kararı alınmasına veya ek sözleşme düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Nitekim, Kanun maddesinde açıkça resmî daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemelerin, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havaletlerine tediyesini temin eden kâğıtların damga vergisine tabi olduğu belirtildiğinden, başka herhangi bir belge aranmadan bu kağıtlarda yazılı toplam tutar üzerinden (fiyat artışına ilişkin tutar dahil) vergi alınması gerekmektedir. Kaldı ki, sırf yeni bir ihale kararı alınmadığı veya ek sözleşme düzenlenmediği için hak ediş ödemelerinin fiyat farkına isabet eden kısmının vergilendirilmemesi, aynı resmî daire tarafından yapılan mal ve hizmet alımları için neticede aynı miktarda hak ediş ödemesi yapılan iki kişiden farklı tutarda vergi alınması sonucunu doğurabileceğinden, Anayasa'yla düzenlenen vergide eşitlik ve adalet ilkeleriyle de bağdaşmayacaktır.

Bu durumda, asgarî ücret artışından kaynaklanan fiyat farklarının hak ediş tutarlarına ilave edilmek suretiyle yüklenici firmaya ödenmesini sağlayan kâğıtların, başkaca bir kâğıt düzenlenmeksizin toplam ödeme tutarı üzerinden 488 sayılı Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablo'nun "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün "1. Makbuzlar" başlıklı bendinin (a) işaretli alt bendi uyarınca damga vergisine tabi tutulmasında ve dava konusu işlemlerde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Mahkeme, bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 22/03/2023 tarih ve E:2022/1146, K:2023/306 sayılı kararının özeti:

Vergi Dava Dairesi, Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğunu belirterek istinaf istemini reddetmiştir.

Adana Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 21/03/2023 tarih ve E:2023/185, K:2023/271 sayılı; Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 14/12/2022 tarih ve E:2022/2547, K:2022/3140 sayılı; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin 10/06/2023 tarih ve E:2023/724, K:2023/1930 sayılı kararlarına konu maddî olaylar ve yargılama süreçleri ile bu kararlarda ulaşılan sonuçlar yukarıda özetlenen Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2022/1146 sayılı dosyası ile benzerlik arz etmektedir.

C- Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2022/1524 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, Erzurum Halk Sağlığı Müdürlüğü ile imzalanan "36 Ay Süreli 84 Kişilik Temizlik Hizmeti Alımı İşi"ne ilişkin sözleşmeye istinaden 2016 yılının Ocak dönemi ile 2018 yılının Nisan dönemleri için (bu dönemler dahil)

yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yoluyla ödenen damga vergisinin asgari ücret artışı nedeniyle ortaya çıkan fiyat farkından kaynaklanan 13.187,48 TL tutarındaki kısmının, ödeme tarihinden itibaren işleyecek tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ile ödenen tutarın kesinti tarihinden itibaren işleyecek tecil faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istemiyle dava açılmıştır.

Erzurum 2. Vergi Mahkemesinin 31/05/2022 tarih ve E:2022/238, K:2022/544 sayılı kararının özeti:

Vergi Mahkemesince, davacıya yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yoluyla ödenen damga vergisinin asgari ücret artışı nedeniyle ortaya çıkan fiyat farkından kaynaklanan 13.187,48 TL tutarındaki kısmında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 26/04/2023 tarih ve E:2022/1524, K:2023/462 sayılı kararının özeti:

Düzeltilme yolu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 vd. maddelerinde yer alan yasal düzenlemelerde belirtilen ve vergi hatası olarak nitelenen durumların varlığı halinde izlenebilecek bir idari başvuru yolu olup vergi yükümlülerince vergi idaresine yapılan her başvuru için düzeltme yolunun izlendiğinin kabulü mümkün değildir. Vergilendirmeye ilişkin bir olayın düzeltme yoluyla yargı önüne getirilebilmesi ve vergi hatasının varlığından söz edilebilmesi için hukuksal sorun olarak çözümlenmesi gerekmeyen, açık ve mutlak bir hata bulunduğu belirlenebilmesi gerekir. Başka bir anlatımla, idareden düzeltilmesi talep edilebilecek vergi hataları, kendisinden düzeltilme isteminde bulunulan idari makamın veya uyumsuzluk halinde yargı yerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıklarıdır.

Uyumsuzlukta, davacı tarafından hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yoluyla ödenen damga vergisinin asgari ücret artışı nedeniyle ortaya çıkan fiyat farkından kaynaklanan kısmının iadesi istemiyle davalı idareye başvuruda bulunulmuştur.

Davacının iddiaları ve bu iddialar çerçevesinde ortaya çıkan uyumsuzluğun, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümlerinde sayılan ve herhangi bir kuşku veya tartışmaya meydan bırakmayacak mahiyette açık bir hata hali kapsamında olmadığı anlaşıldığından, dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle davalının istinaf istemini kabul ederek Vergi Mahkemesi kararını kaldırmış ve davanın reddine karar vermiştir.

IV- İNCELEME VE GEREKÇE:

A- İLGİLİ MEVZUAT:

1- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergilendirme" başlıklı Birinci Kitabının "Vergi Alacağıının Kalkması" başlıklı Altıncı Kısımının "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat" başlıklı Üçüncü Bölümünde yer alan 116 ila 118. maddeleri şu şekildedir:

"Vergi hatası

Madde 116 – Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."

"Hesap hataları

Madde 117 – Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, teklif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır."

"Vergilendirme hataları:

Madde 118 – Vergilendirme hataları şunlardır:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır."

2- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun "Konu" başlıklı 1. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları:

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

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

3- 488 sayılı Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablo'nun ilgili kısımları:

"I. Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün *"A. Belli parayı ihtiva eden kağıtlar"* başlıklı bendinin (1) numaralı alt bendi:

"Mukavelenameler, taahhünameler ve temliknameler"

"II. Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün (2) numaralı bendi:

"(Değişik: 4/6/2008-5766/10 md.) İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları (Ek hüküm: 15/7/2016-6728/28 md.) (4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur.)"

"IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün *"1. Makbuzlar"* başlıklı bendinin (a) işaretli alt bendi:

"Resmî daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle kişiler tarafından resmî dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmî daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havaletlerine tediyesini temin eden kağıtlar"

B- HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

İ. İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin kararı ile Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin, Adana Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin kararları arasında hizmet alım işi nedeniyle yüklenici firmaya yapılan hak ediş ödemelerine yeni ihale kararı alınmadan, ek sözleşme veya bunların mahiyetini iktisap eden herhangi bir kağıt düzenlenmeden ya da harcama yetkilisinden *"otur"* veya *"onay"* alınmadan asgari ücret artışından kaynaklanan fiyat farklarının da dahil edilmesi durumunda anılan fiyat farkından kaynaklanan kısım için damga vergisi alınıp alınmayacağı hususunda ortaya çıkan aykırılığın giderilmesi istemi yönünden yapılan inceleme:

Bölge İdare Mahkemesi kararları arasında yukarıda belirtilen hususta ortaya çıkan aykırılığın giderilmesi istemiyle Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 24/05/2023 tarih ve E:2023/13, K:2023/13 sayılı kararıyla Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna başvuruda bulunulmuştur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 11/10/2023 tarih ve E:2023/3, K:2023/5 sayılı kararıyla aykırılığın, hizmet alım işi nedeniyle yüklenici firmaya yapılan hak ediş ödemelerine asgari ücret artışından kaynaklanan fiyat farklarının dahil edilmesi durumunda anılan fiyat farkından kaynaklanan kısmın da damga vergisine tabi olduğu yolunda giderilmesine karar verilmiştir.

Bu durumda, aynı konudaki aykırılık ile ilgili olarak daha önce Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca karar verilmesi karşısında, Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 22/06/2023 tarih ve E:2023/59, K:2023/59 sayılı kararına konu aykırılığın giderilmesi isteminin bu kısmı hakkında karar verilmesine yer olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

II. Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin kararı ile İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin, Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin, Adana Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin kararları arasında "I" numaralı başlıkta belirtilen hususa ilişkin olarak ödenen damga vergisinin iadesine ilişkin istemlerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında incelenip incelenemeyeceği hususunda ortaya çıkan aykırılığın giderilmesi istemi yönünden yapılan inceleme:

Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde haksız veya fazla tahsil edilen vergilerin iadesine yönelik özel, ayrı ve sınırlı bir başvuru yolu olan düzeltme ve şikâyet yolu düzenlenmiştir. Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin bu düzenlemeler uyarınca düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulması için vergiye ilişkin hesaplar ile vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden mükelleften haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması gerekmektedir.

Aykırılığın giderilmesi istemine konu olaylarda, idarelerce ihale edilen hizmet alım işlerini üstlenen davacılar tarafından, hak ediş ödemeleri üzerinden kesilen damga vergilerinin asgari ücret artışı nedeniyle ortaya çıkan fiyat farkından kaynaklanan kısmının damga vergisine tabi olmadığı iddia edilerek kesinti yoluyla yapılan ödemelerde "*verginin mevzuunda hata*" bulunduğundan bahisle düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulmuştur.

Davacılar tarafından anılan işlemlerde bulunduğu iddia edilen hukuka aykırılıkların vergilendirme işleminin özüne ve verginin konusunun saptanmasına ilişkin olduğu dikkate alındığında bunların, Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme ve şikâyetle ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirme hataları kapsamında incelenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Diğer taraftan, Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 24/05/2023 tarih ve E:2023/13, K:2023/13 sayılı kararıyla, hizmet alım işi nedeniyle yüklenici firmaya yapılan hak ediş ödemelerine yeni ihale kararı alınmadan, ek sözleşme veya bunların mahiyetini iktisap eden herhangi bir kağıt düzenlenmeden ya da harcama yetkilisinden "*olur*" veya "*onay*" alınmadan asgari ücret artışından kaynaklanan fiyat farklarının da dahil edilmesi durumunda anılan fiyat farkından kaynaklanan kısım için damga vergisi alınıp alınmayacağı hususunda ortaya çıkan aykırılığın giderilmesi istemiyle yapılan başvuru üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 11/10/2023 tarih ve E:2023/3, K:2023/5 sayılı kararıyla, hizmet alım işi nedeniyle yüklenici firmaya yapılan hak ediş ödemelerine asgari ücret

artışından kaynaklanan fiyat farklarının dahil edilmesi durumunda anılan fiyat farkından kaynaklanan kısmın da damga vergisine tabi olduğuna karar verilmiştir.

Bu durumda, asgari ücret artışından kaynaklanan fiyat farkının, hizmet alım işi nedeniyle yüklenici firmaya yapılan hak ediş ödemelerine dahil edilmesi halinde anılan fiyat farkından kaynaklanan kısım için alınan damga vergisinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında değerlendirilebilecek açık bir vergi hatası bulunmadığı anlaşılmıştır.

V- SONUÇ:

1- İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi kararı ile Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin, Adana Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına,

2- Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin kararı ile İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin, Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin, Adana Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin kararları arasındaki aykırılığın, davacılar tarafından ileri sürülen iddiaların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında incelenebileceği, ancak asgari ücret artışından kaynaklanan fiyat farkının, hizmet alım işi nedeniyle yüklenici firmaya yapılan hak ediş ödemelerine dahil edilmesi halinde anılan fiyat farkından kaynaklanan kısım için alınan damga vergisinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında değerlendirilebilecek açık bir vergi hatası bulunmadığı yönünde giderilmesine,

01/11/2023 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.