

# **muafliklar ilköğretim okulu yapımını üslenenlerin, bu amaçla vermiş oldukları geçici ve kesin teminat mektuplarına ait masraf ve giderleri ilköğretime ait bulunmadığından, 222 sayılı kanun hükmü uygulanarak damga vergisinden muafmıdır**

Dairesi Karar Yılı Karar No Esas Yılı Esas No Karar Tarihi  
YEDİNCİ DAİRE 2001 529 1999 2339 21/02/2001

## **KARAR METNİ**

MUAFLIKLAR İLKÖĞRETİM OKULU YAPIMINI ÜSLENENLERİN, BU AMAÇLA VERMİŞ OLDUKLARI GEÇİCİ VE KESİN TEMİNAT MEKTUPLARINA AİT MASRAF VE GİDERLERİ İLKÖĞRETİME AİT BULUNMADIĞINDAN, 222 SAYILI KANUN HÜKMÜ UYGULANARAK DAMGA VERGİSİNDEN MUAF OLUNMASINA İMKAN BULUNMADIĞI HK.<

Temyiz İsteminde Bulunan: ... Vergi Dairesi Başkanlığı

Karşı Taraf : ... Genel Müdürlüğü

İstemin Özeti : Davacı banka adına, ilköğretim okulu yapım işini üstlenen inşaat firmalarına verilen geçici ve kesin teminat mektupları nedeniyle 1998 yılı Ekim dönemi için ihtirazi kayıtlı yapılan beyan üzerinden damga vergisi tahakkuk ettirilmesine ilişkin işlemi; 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 83'üncü maddesiyle, ilköğretimin bütün gelirleriyle personel masrafları haricinde 78'inci maddede belirtilen ilköğretim kurumlarının yapım, tadil ve onarım

giderlerinin her türlü vergi ve resimden muaf tutulduğunun anlaşıldığı; sözü geçen 83'üncü maddede, her ne kadar, "muafiyet" tabiri kullanılmışsa da, ilköğretimin bütün gelirleri ve 78'inci maddede belirtilen giderler denilmek suretiyle işlemlerin vergi dışı kalmasının amaçlandığı; başka bir anlatımla, şahıslar değil, muameleler vergi dışı bırakılmış olup, bu işlemlere taraf olanların tümünün bundan yararlanmaları gerektiği; anılan Kanunun 83'üncü maddesindeki vergi muafiyetinin idareye münhasır olduğuna dair maddede herhangi bir açıklığın mevcut olmadığı; esasen, Damga Vergisi Kanununun resmi dairelerle, kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisinin, kişilerce ödenmesini öngören 3'üncü maddesi hükmü karşısında, buna gerek de bulunmadığı; 222 sayılı Kanunla, mecburi eğitim çağında bulunan çocukların okula kavuşturulmaları için ilköğretimin giderlerinin, vergiler dolayısıyla arttırılmamasının öngörüldüğü; aksi yöndeki bir yaklaşım, ilköğretim teşkilatının vergi mükellefi olması sonucunu yaratacağı gibi, karşı tarafın ödediği vergileri fiyatlara yansıtması suretiyle giderleri de arttıracacağı; bunun ise, Kanun koyucu'nun söz konusu iradesiyle bağdaştırılamayacağı; dolayısıyla, ilköğretim okulları binalarının yapımı sürecinde davacı banka tarafından verilen geçici teminat mektuplarının sonraki aşamalarda kesin teminat mektubu şekline dönüştürülerek nihayetinde ihale sözleşmesi akdedildiği dikkate alındığında, ihale sözleşmesinden önceki aşamalarda düzenlenen bu kağıtların, aralarında bir ayırım yapılmaksızın istisnadan yararlandırılması gerektiğinden; davacı hakkında yapılan damga vergisi tahakkukunda hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının; 222 sayılı Kanunun 78 ve 83'üncü maddelerinde ilköğretim kurumları ile ilgili inşaat, tadilat, onarım ve bazı iktisaplarda, idarenin damga vergisine muhatap olmamasının amaçlandığı; Kanun hükmünden, muafiyetten faydalananların yalnızca ilköğretimle ilgili kuruluşlar olacağının anlaşıldığı, işlemlerin kastedilmediği; müteahhitlerin ilköğretim kuruluşları adına ihale kararlarına ve sözleşmelere idareyi temsile yetkili

memurlar tarafından konulan imzalardan dolayı vergi sorumlusu olup, bu imzalardan dolayı mükellef olmadıkları için muafiyetten faydalanamayacakları; ihale kararı ve sözleşme düzenlenmesi ve imzalanması sırasında ilköğretimin henüz bir gideri söz konusu olmadığından, 83'üncü maddedeki muafiyet hükmünün uygulanmasına olanak bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: İstemin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Tetkik Hakimi Muammer Topal'ın Düşüncesi: Davacı Banka tarafından, ilköğretim okulu yapım işini üstlenen inşaat firmalarına verilen geçici ve kesin teminat mektupları nedeniyle ihtirazi kayıtlarla yapılan eyan üzerinden damga vergisi tahakkuk ettirilmesine ilişkin işlem Vergi Mahkemesince iptal edilmiş; karar Vergi Dairesince temyiz edilmiş bulunmaktadır.

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 83'üncü maddesinde, ilköğretimin bütün gelirleriyle, personel masrafları dışında 78'inci maddede belirtilen giderlerinin, her türlü vergi ve resimden; dışarıdan ithal edilecek ders alet ve levazimatının, gümrük vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

İlköğretim okulu yapımını üstlenenlerin bu amaçla vermiş oldukları geçici ve kesin teminat mektuplarına ait masraf ve giderler, ilköğretime ait bulunmadığından, söz konusu mektuplar dolayısıyla anılan yasa hükmü uygulanarak damga vergisinden muaf olunmasına imkan bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Yavuz Yoklamacıoğlu'nun Düşüncesi: Uyuşmazlık davacı banka tarafından 1998/Ekim dönemi için ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilen damga vergisinin açılan dava sonucunda kaldırılmasına ilişkin Vergi Mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması isteminden kaynaklanmaktadır.

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 83'üncü maddesinde; ilköğretimin bütün gelirleri ile 78'inci maddede belirtilen, köy, kasaba ve şehir ilköğretim kurumlarının ve öğretmen lojmanlarının yapım, tadil, esaslı onarım için yapılacak

harcamaların her türlü resim ve vergiden muaf olacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, inşaat ve onarım sözleşmeleri damga vergisinden muaf olacaktır. İnşaat ihalesine katılmak için ihale belgeleri arasında bulunması gereken ve keşif bedelinin belirli bir nispetinde düzenlenen banka teminat mektuplarının bu madde kapsamında yer aldığı düşünülmesi mümkün değildir.

Olayda ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilen damga vergisinin, 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 83'üncü maddesindeki açık muafiyet hükmüne rağmen genişletici bir yorumla ve bu maddenin teminat mektuplarını da kapsadığı gerekçesi ile Vergi Mahkemesince kaldırılmasında isabet görülmediğinden, temyiz isteminin kabulü ile 2577 sayılı yasanın 49/1-b maddesi hükmü uyarınca ... Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerekeceği düşünülmüştür.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince duruşma yapılmasına gerek görülmeyerek işin gereği görüşüldü:

Temyiz başvurusu; davacı Banka tarafından, ilköğretim okulu yapım işini üstlenen inşaat firmalarına verilen geçici ve kesin teminat mektupları nedeniyle ihtirazi kayıtla yapılan beyan üzerinden damga vergisi tahakkuk ettirilmesine ilişkin işlemi iptal eden Vergi Mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir.

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 83'üncü maddesinde, ilköğretimin bütün gelirleriyle, personel masrafları dışında 78'inci maddede belirtilen giderlerinin, her türlü vergi ve resimden; dışarıdan ithal edilecek ders alet ve levazimatının, gümrük vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

Madde metninde, "İlköğretimin bütün gelirleri ve ... giderleri ... muaftır." denilmek suretiyle, muafiyet, salt ilköğretimin gelirleri ile yapan yönünden vergi doğurucu nitelikte olan ve maddede belirtilen giderlerine hasredilmiş bulunmaktadır. Maddede, her biri elde ettiği ücret geliri yönünden ayrı vergi mükellefi olan personele yapılan ödemelerin muafiyet kapsamı dışında tutulması da, bunu göstermektedir.

İlköğretim okulu yapımını üstlenenlerin bu amaçla vermiş

oldukları geçici ve kesin teminat mektuplarına ait masraf ve giderler, ilköğretime ait bulunmadığından, söz konusu mektuplar dolayısıyla anılan yasa hükmü uygulanarak damga vergisinden muaf olunmasına imkan bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne; mahkeme kararının bozulmasına, bozma kararı üzerine mahkemece yeniden verilecek kararlar birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 21.2.2001 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

AZLIK OYU : İleri sürülen iddialar, mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi ile kararın onanması gerektiği oyu ile karara katılmıyorum.

BŞ/ŞGK