

DANIŞTAY KARARI**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:****Esas No : 2025/18****Karar No : 2025/20**

ÖZET: 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 83. maddesinde öngörülen istisnanın ortaöğretim giderlerini kapsayıp kapsamadığı hususunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında incelenebileceği, ancak ortaöğretim kurumlarına ilişkin yapım işleri nedeniyle düzenlenen kâğıtlara 222 sayılı Kanun'un 83. maddesinde öngörülen istisnanın uygulanması mümkün olmadığından, uyumsuzluklarda Vergi Usul Kanunu'nun sözü edilen hükümleri kapsamında değerlendirilebilecek açık bir vergi hatası bulunmadığı hakkında.

**BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ
İSTEMİ HAKKINDA KARAR****I. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ****İSTEMİNDE BULUNAN :** Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu**II. İSTEMİN ÖZETİ**

II. İSTEMİN ÖZETİ : Yatırım İzleme Koordinasyon Başkanlıkları veya İl Millî Eğitim Müdürlükleri tarafından ihale edilen ortaöğretim kurumlarına ilişkin yapım işleri uhdelerinde kalan davacılar tarafından, bu işler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar üzerinden ödenen damga vergilerinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine yapılan şikâyet başvurularının reddine dair işlemlerin iptali istemiyle açılan davalarda verilen Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 23/02/2023 tarih ve E:2022/415, K:2023/49 sayılı kararı, Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 07/07/2023 tarih ve E:2023/257, K:2023/645 sayılı kararı ile İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 03/05/2023 tarih ve E:2023/537, K:2023/690 sayılı, 15/02/2024 tarih ve E:2023/1335, K:2024/138 sayılı kararları, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 21/03/2023 tarih ve E:2022/3225, K:2023/499 sayılı kararı arasındaki aykırılığın, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca, Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin anılan kararı doğrultusunda giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 28/05/2025 tarih ve E:2025/15,

III. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ

KARARLARI:

A. Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2022/415 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Ordu Valiliği Yatırım İzleme Koordinasyon Başkanlığı tarafından ihale edilen "*Ordu İli, Perşembe İlçesi, Meslek Lisesi Öğrenci Pansiyonu ve Spor Salonu İnşaatı Yapım İşi*" uhdesinde kalan davacılar tarafından, ihale kararı üzerinden ödenen damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali ve tahsil edilen verginin faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istemiyle dava açılmıştır.

Ordu Vergi Mahkemesinin 26/05/2022 tarih ve E:2022/50, K:2022/120 sayılı kararının özeti:

1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun "*Okul yapıları ve taşınmazları*" başlıklı 51. maddesinin birinci fıkrasında, her derece ve türdeki eğitim kurumlarına ait bina ve tesislerin çevrenin ihtiyaçlarına ve uygulanacak programların özelliklerine göre Milli Eğitim Bakanlığınca planlanacağı ve yapılacağı; ikinci fıkrasında, bu maksatla her yıl Milli Eğitim Bakanlığı bütçesine gerekli ödeneğin konulacağı kuralına yer verilmiştir.

Uyumsuzluk konusu dönemde yürürlükte bulunan 652 sayılı Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin (Bu Kanun Hükmünde Kararname'nin adı 02/07/2018 tarih ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 22. maddesiyle Özel Barınma Hizmeti Veren Kurumlar ve Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname şeklinde değiştirilmiştir) "*İnşaat ve Emlak Dairesi Başkanlığı*" başlıklı 23. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde "*Okul ve kurum binaları dâhil, taşınmazlara ilişkin her türlü satım, yapma, yaptıрма, bakım, onarım ve tadilat işlerini; bunlara ait kontrol, koordinasyon ve mimari proje çalışmalarını yürütmek.*", (ç) bendinde ise "*Bakanlığın ihtiyaç duyduğu her türlü tesis ve hizmet binaları ile ihtiyaç duyulan okul ve eğitim yerleşkesi, sosyal donatı gibi eğitim tesislerini, Hazinesin mülkiyetinde bulunan arazi, arsa ve binaların gerçek bedeli üzerinden devri karşılığında ve/veya bedeli Bakanlık bütçesinin ilgili tipleri bu amaçla konulan ödeneklerden veya döner sermaye gelirlerinden karşılanmak üzere, kiralamak, satın almak, yapmak, yaptırmak veya düzenlenen protokoller çerçevesinde Toplu Konut İdaresi Başkanlığına veya inşaat işleri ile ilgili araştırma, proje, taahhüt, finansman ve yapım işlemleri konusunda görevli ve yetkili kamu tüzel kişiliğine sahip diğer kamu kurum ve kuruluşlarına doğrudan yaptırmak ve bu amaçla yapılacak iş ve işlemleri yürütmek.*" Milli Eğitim Bakanlığı İnşaat ve Emlak Dairesi Başkanlığının görevleri arasında sayılmıştır.

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun "*İlköğretimin Gelir, Giderleri ve*

Planlama" başlıklı dokuzuncu bölümünde yer alan 76. maddesinde ilköğretime ait gelir kaynakları sayılmış; 77. maddesinde, "76 ncı maddenin (a) fıkrası gereğince Milli Eğitim Bakanlığı bütçesinde açılacak özel fasıla gelecek yıllara geçici taahhütler ve masraflar karşılığı olarak ilk on sene (1961-1971) Devlet gelirlerinin % 3 ünden ve ondan sonraki yıllarda ise % 2 sinden az olmamak üzere, ödenek konulur. Bu ödeneklerle diğer giderlerin % 70 i munhasıran 78 inci maddenin (a) fıkrasında yazılı işlere, % 30 u ise aynı maddenin (b) fıkrasında gösterilen ihtiyaçlara sarf edilir. Milli Eğitim Bakanlığınca genel bütçeden yapılacak yardımlar tesbit olunacak programa göre İl Özel İdarelerine dağıtılır veya Bayındırlık Bakanlığı bütçesine aktarılır. Milli Eğitim Bakanlığı gerekli gördüğü takdirde bu ödeneklerden bir kısmını 84 üncü maddede yazılı esaslar dahilinde doğrudan doğruya kullanabilir ve ayniyat halinde illere gönderebilir." hükmüne; 78. maddesinde "76 ncı maddenin (a, b, c, e, f, g, h, i, j) fıkralarında gösterilen gelirler veya ödenekler 77 nci maddedeki hükümler yerine getirilmek şartıyla: a) Köy, kasaba ve şehir ilköğretim kurumlarının ve öğretmen lojmanlarının yapım, tadil, esaslı onarım, her türlü ilk tesis ve okul eşyası, ders aletleri ile arsa ve arazi istimlakleri, masraflarına, ...sarf olunur..." hükmüne; 81. maddesinin birinci fıkrasında, "76 ncı ve 77 inci maddelerde ilköğretime tahsis edilen ödenek veya gelirler 78 inci maddede gösterilen işlerden başka hiçbir yere sarf edilemez, başka fasıllara nakledilemez." hükmüne; 83. maddesinde ise, "İlköğretimin bütün gelirleri ve 78 inci maddede belirtilen giderleri "personel masrafları hariç" her türlü resim ve vergiden ve dışarıdan ithal edilecek ders alet ve levazımı Gümrük Resminden muaftır." hükmüne yer verilmiştir.

222 sayılı Kanun'un 83. maddesinde ilköğretimin belli edilen gelir ve giderleri için muafiyet öngörülürken, gelir ve gider doğurucu işlemlerin tarafları yönünden "açık" bir sınırlama getirilmediği gibi, özellikle damga vergisi yönünden, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun, resmî dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği yönündeki 3. maddesinin ikinci fıkrası hükmü karşısında, bu muafiyetin yalnızca ilköğretim kurumlarının vergi mükellefiyetini gerektirecek hâllere özgüldüğünün kabulünün, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı kuralını içeren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (A) fıkrasının ikinci bendine aykırılık teşkil edeceği, nitekim bahse konu kanun hükmüne de daraltıcı bir yorum getireceği açıktır.

Diğer yandan, ilköğretim kurumlarının yapımının Milli Eğitim Bakanlığı tarafından planlanarak, gerekli ödeneğin her yıl bütçesine konulacağı ve Bakanlığın ihtiyaç duyduğu okul dahil her türlü eğitim tesisini Bakanlık bütçesinin ilgili tertiplerine bu amaçla konulan ödeneklerden veya döner sermaye gelirlerinden karşılanmak üzere kiralamak, satın almak, yapmak, yaptırmak veya düzenlenen protokoller çerçevesinde Toplu Konut İdaresi

Başkanlığına veya inşaat işleri ile ilgili araştırma, proje, taahhüt, finansman ve yapım işlemleri konusunda görevli ve yetkili kamu tüzel kişiliğine sahip diğer kamu kurum ve kuruluşlarına doğrudan yaptırabileceği, iş ve işlemlerin yürütülmesinin sağlanacağı anlaşılmaktadır.

Ara kararı üzerine dosyaya sunulan bilgi ve belgelerden, Milli Eğitim Bakanlığı tarafından planlanarak gönderilen ve Ordu Milli Eğitim Müdürlüğünce Ordu Valiliği Yatırım Koordinasyon Başkanlığının banka hesaplarına aktarılan ödenek nedeniyle Ordu Milli Eğitim Müdürlüğü adına uyuşmazlık konusu işin ihalesi ve inşaatının yapıldığı görülmektedir.

Bu itibarla, davacı tarafından üstenilen eğitim yapıları yapım işine ilişkin ihale kararının, 222 sayılı Kanun'un 83. maddesi kapsamında damga vergisinden muaf tutulması gerektiği ve olayda açık bir vergilendirme hatası bulunduğu sonucuna varıldığından, dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Mahkeme, bu gerekçeyle dava konusu işlemi iptal etmiş ve ödenen tutarın faiziyle birlikte iadesine karar vermiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 23/02/2023 tarih ve E:2022/415, K:2023/49 sayılı kararının özeti:

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasında, bu Kanun'a ekli (1) sayılı Tablo'da yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu; ikinci fıkrasında, bu Kanun'daki kâğıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade ettiği; 3. maddesinin birinci fıkrasında, damga vergisinin mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu; ikinci fıkrasında, resmî dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği; 24. maddesinin ikinci fıkrasında, damga vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı Tablo'da yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kâğıtlara ait verginin tamamının kişiler tarafından ödeneceği belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 8. maddesinin uyuşmazlık konusu ihale kararının verildiği tarihte yürürlükte olan hâlinde, *"Bu kanunda yazılı resmi daireden maksat, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz."* hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanun'a ekli (1) sayılı Tablo'nun *"İl. Kararlar ve mazbatalar"* başlıklı bölümünün 2. maddesinde, ihale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmî daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararlarının nispi damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan, 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 7. maddesinde; *"İlköğretim; 1 inci maddede belirtilen amacı gerçekleştirmek için kurulmuş dört yıl süreli ve zorunlu ilkokul ile dört yıl süreli ve zorunlu ortaokuldan oluşan bir Milli Eğitim ve Öğretim*

Kurumudur."kuralı yer almaktadır.

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun "İlköğretimin Gelir, Giderleri ve Planlama" başlıklı dokuzuncu bölümünde yer alan 76. maddesinde ilköğretime ait gelir kaynakları sayılmış; 77. maddesinde, "76 ncı maddenin (a) fıkrası gereğince Milli Eğitim Bakanlığı bütçesinde açılacak özel fasıla gelecek yıllara geçici taahhütler ve masraflar karşılığı olarak ilk on sene (1961-1971) Devlet gelirlerinin % 3 ünden ve ondan sonraki yıllarda ise % 2 sinden az olmamak üzere, ödenek konulur. Bu ödeneklerle diğer giderlerin % 70 i munhasıran 78 inci maddenin (a) fıkrasında yazılı işlere, % 30 u ise aynı maddenin (b) fıkrasında gösterilen ihtiyaçlara sarf edilir. Milli Eğitim Bakanlığınca genel bütçeden yapılacak yardımlar tesbit olunacak programa göre İl Özel İdarelerine dağıtılır veya Bayındırlık Bakanlığı bütçesine aktarılır. Milli Eğitim Bakanlığı gerekli gördüğü takdirde bu ödeneklerden bir kısmını 84 üncü maddede yazılı esaslar dahilinde doğrudan doğruya kullanabilir ve ayniyat halinde illere gönderebilir." hükmüne; 78. maddesinde "76 ncı maddenin (a, b, c, e, f, g, h, i, j) fıkralarında gösterilen gelirler veya ödenekler 77 nci maddedeki hükümler yerine getirilmek şartıyla: a) Köy, kasaba ve şehir ilköğretim kurumlarının ve öğretmen lojmanlarının yapım, tadil, esaslı onarım, her türlü ilk tesis ve okul eşyası, ders aletleri ile arsa ve arazi istimlakleri, masraflarına, ...sarf olunur..." hükmüne; 81. maddesinin birinci fıkrasında "76 ncı ve 77 inci maddelerde ilköğretime tahsis edilen ödenek veya gelirler 78 inci maddede gösterilen işlerden başka hiçbir yere sarf edilemez, başka fasıllara nakledilemez." hükmüne; 83. maddesinde ise, "İlköğretimin bütün gelirleri ve 78 inci maddede belirtilen giderleri "personel masrafları hariç" her türlü resim ve vergiden ve dışarıdan ithal edilecek ders alet ve levazımı Gümrük Resminden muaftır." hükmüne yer verilmiştir.

222 sayılı Kanun'un 83. maddesinde ilköğretimin bütün gelirlerinin ve 78. maddede belirtilen giderlerinin -personel masrafları hariç- her türlü vergiden muaf olduğu öngörülmeyle birlikte, anılan vergi muafiyetinin ilköğretime yönelik giderler için olduğu, ortaöğretim giderlerini kapsamadığı anlaşılmaktadır. Olayda, bir ortaöğretim kurumu olan meslek lisesine ait öğrenci pansiyonu ve spor salonu yapım işine ilişkin olarak alınan ihale kararından kaynaklanan damga vergisi ödemesi söz konusudur. Anılan ödemelerin 222 sayılı Kanun kapsamında damga vergisinden muaf olduğundan bahsedilemeyecektir. Diğer taraftan, ihale kararını imzalayan Ordu Valiliği Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığının ihale karar tarihi itibarıyla resmî daire sıfatını haiz olduğu, dolayısıyla damga vergisinden muaf olan Ordu Valiliği Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı tarafından imzalanan ihale kararına ait damga vergisinin aynı Kanun'un 24. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca kişiler tarafından yani dava konusu olay bakımından davacılar tarafından ödenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu itibarla, olayda bir vergi hatası bulunmadığından dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle mahkeme kararını kaldırdıktan sonra davanın

reddine kesin olarak karar vermiştir.

Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 07/07/2023 tarih ve E:2023/257, K:2023/645 sayılı kararı, yukarıda özetlenen Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 23/02/2023 tarih ve E:2022/415, K:2023/49 sayılı kararıyla benzerlik arz etmektedir.

B. İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin E:2023/537 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: İzmir Valiliği Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı tarafından ihale edilen *"İzmir İli, Karşıyaka İlçesi, Cihat Kora Anadolu Lisesi Spor Salonu Yapım İşİ"* uhdesinde kalan davacı tarafından, ihale kararı üzerinden ödenen damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali ve tahsil edilen verginin faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istemiyle dava açılmıştır.

İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 30/11/2022 tarih ve E:2022/409, K:2022/1618 sayılı kararının özeti:

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasında, bu Kanun'a ekli (1) sayılı Tablo'da yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu; ikinci fıkrasında, bu Kanun'daki kâğıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade ettiği; 3. maddesinin birinci fıkrasında, damga vergisinin mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu; ikinci fıkrasında, resmî dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği belirtilmiştir.

Anılan Kanun'a ekli (1) sayılı Tablo'nun *"İl. Kararlar ve mazbatalar"* başlıklı bölümünün 2. maddesinde, ihale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmî daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararlarının nispi damga vergisine tabi olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Davacı tarafından, İzmir Valiliği Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığının resmî daire sıfatını haiz olmaması nedeniyle ihale kararına ait damga vergisinin mükellefinin anılan kurum olduğu iddia edilmişse de, ilgili mevzuatın değerlendirilmesinden anılan kurumun uyumsuzluk konusu dönemde resmî daire sıfatını haiz olduğu sonucuna varılmıştır. Damga Vergisi Kanunu'nun 3. maddesi uyarınca da resmî dairelerle kişiler arasındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği açıktır. Ancak, davacı tarafından üstlenilen yapım işinin 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu ve 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu hükümleri çerçevesinde damga vergisinden muaf olup olmadığı hususunun ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun *"Okul yapıları ve taşınmazları"* başlıklı 51. maddesinin birinci fıkrasında, her derece ve türdeki eğitim kurumlarına ait bina ve tesislerin çevrenin ihtiyaçlarına ve uygulanacak programların özelliklerine göre Milli Eğitim

Bakanlığınca planlanacağı ve yaptırılacağı; ikinci fıkrasında, bu maksatla her yıl Milli Eğitim Bakanlığı bütçesine gerekli ödeneğin konulacağı belirtilmiştir. Anılan Kanun'un "Görev" başlıklı 53. maddesinde, Milli Eğitim Bakanlığının, kendisine bağlı eğitim kurumlarının eğitim araç ve gereçlerini, gelişen eğitim teknolojisine ve program ve metotlara uygun olarak sağlamak, geliştirmek, yenileştirmek, standartlaştırmak, kullanılma süresini ve telif haklarını ve ders kitabı fiyatlarını tespit etmek, paralı veya parasız olarak ilgililerin yararlanmasına sunmakla görevli olduğu; "Görevin yerine getirilmesi" başlıklı 54. maddesinde, Milli Eğitim Bakanlığının eğitim araç ve gereçlerini; hazırlamak, imal etmek ve satın almak; kişilere veya kuracağı komisyonlara veya yarışmalar düzenleyerek hazırlatmak; özel kesimce hazırlananlar veya imal edilenler arasından seçmek veya tavsiye etmek suretiyle 53. maddede belirtilen görevini yerine getireceği kuralına yer verilmiştir.

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun "İlköğretimin Gelir, Giderleri ve Planlama" başlıklı dokuzuncu bölümünde yer alan 76. maddesinde ilköğretime ait gelir kaynakları sayılmış; 77. maddesinde, "76 ncı maddenin (a) fıkrası gereğince Milli Eğitim Bakanlığı bütçesinde açılacak özel fasıla gelecek yıllara geçici taahhütler ve masraflar karşılığı olarak ilk on sene (1961-1971) Devlet gelirlerinin % 3 ünden ve ondan sonraki yıllarda ise % 2 sinden az olmamak üzere, ödenek konulur. Bu ödeneklerle diğer giderlerin % 70 i munhasıran 78 inci maddenin (a) fıkrasında yazılı işlere, % 30 u ise aynı maddenin (b) fıkrasında gösterilen ihtiyaçlara sarf edilir. Milli Eğitim Bakanlığınca genel bütçeden yapılacak yardımlar tesbit olunacak programa göre İl Özel İdarelerine dağıtılır veya Bayındırlık Bakanlığı bütçesine aktarılır. Milli Eğitim Bakanlığı gerekli gördüğü takdirde bu ödeneklerden bir kısmını 84 üncü maddede yazılı esaslar dahilinde doğrudan doğruya kullanabilir ve ayniyat halinde illere gönderebilir." hükmüne; 78. maddesinde "76 ncı maddenin (a, b, c, e, f, g, h, i, j) fıkralarında gösterilen gelirler veya ödenekler 77 nci maddedeki hükümler yerine getirilmek şartıyla: a) Köy, kasaba ve şehir ilköğretim kurumlarının ve öğretmen lojmanlarının yapım, tadil, esaslı onarım, her türlü ilk tesis ve okul eşyası, ders aletleri ile arsa ve arazi istimlakleri, masraflarına, ...sarf olunur..." hükmüne; 83. maddesinde ise, "İlköğretimin bütün gelirleri ve 78 inci maddede belirtilen giderleri "personel masrafları hariç" her türlü resim ve vergiden ve dışarıdan ithal edilecek ders alet ve levazımı Gümrük Resminden muaftır." hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 222 sayılı Kanun'dan sonra yürürlüğe giren 1739 sayılı Kanun'un 1. maddesinde de, bu Kanun'un Türk milli eğitiminin düzenlenmesinde esas olan amaç ve ilkeler, eğitim sisteminin genel yapısı, öğretmenlik mesleği, okul bina ve tesisleri, eğitim araç ve gereçleri ve Devletin eğitim ve öğretim alanındaki görev ve sorumluluğu ile ilgili temel hükümlerini bir sistem bütünlüğü içinde kapsadığı belirtilmiştir.

222 sayılı Kanun'un 83. maddesinde ilköğretimin belli edilen gelir ve giderleri için muafiyet öngörülürken, gelir ve gider doğurucu işlemlerin tarafları yönünden "açık" bir sınırlama getirilmediği gibi, özellikle damga vergisi yönünden, 488 sayılı Damga Vergisi

Kanunu'nun, resmî dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği yönündeki 3. maddesinin ikinci fıkrası hükmü karşısında, bu muafiyetin yalnızca ilköğretim kurumlarının vergi mükellefiyetini gerektirecek hâllere özgü olduğu kabulünün, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı kuralını içeren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (A) fıkrasının ikinci bendine aykırı, daraltıcı bir yorum olacağı açıktır.

Nitekim, Sayıştay 8. Dairesinin 07/02/2006 tarih ve Karar:5713 sayılı kararında da, *"Millî Eğitim Müdürlüğüne bağlı okullar için alınan kalorifer yakıtına ilişkin ihale kararından karar pulu kesilmemiş olmasında; 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 83'üncü maddesi uyarınca istisna kapsamında değerlendirildiğinden mevzuata aykırı bir husus bulunmadığına..."* karar verilmek suretiyle aynı yorum benimsenmiştir.

Bu durumda, davacının uhdesinde kalan işe damga vergisi istisnası tanınması gerektiği sonucuna varıldığından dava konusu işlemlerde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Mahkeme, bu gerekçeyle dava konusu işlemi iptal etmiş ve ödenen tutarın faiziyle birlikte iadesine karar vermiştir.

Davalının ve davalı yanında müdahil olan İzmir Valiliği Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığının istinaf istemini inceleyen İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 03/05/2023 tarih ve E:2023/537, K:2023/690 sayılı kararının özeti:

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemine konu kararın usul ve kanuna uygun olduğu ve kaldırılmasını gerektiren bir nedenin bulunmadığı gerekçesiyle istinaf istemini kesin olarak reddetmiştir.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 15/02/2024 tarih ve E:2023/1335, K:2024/138 sayılı kararı, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 21/03/2023 tarih ve E:2022/3225, K:2023/499 sayılı kararı, yukarıda özetlenen İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 03/05/2023 tarih ve E:2023/537, K:2023/690 sayılı kararıyla benzerlik arz etmektedir.

IV. İNCELEME VE GEREKÇE:

A. İLGİLİ MEVZUAT:

1. Anayasa'nın "VI. Vergi ödevi" başlıklı 73. maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkraları:

"Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."

2. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3. maddesinin (A) fıkrasının ilgili bölümü:

"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır."

3. Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi hatası" başlıklı 116. maddesi:

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

4. Vergi Usul Kanunu'nun "Şikayet yolu ile müracaat" başlıklı 124. maddesinin birinci fıkrası:

"Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler."

5. 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 1. maddesi:

"İlköğretim, kadın erkek bütün Türklerin milli gayelere uygun olarak bedeni, zihni ve ahlaki gelişmelerine ve yetişmelerine hizmet eden temel eğitim ve öğretimdir."

6. İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 7. maddesi:

"İlköğretim; 1 inci maddede belirtilen amacı gerçekleştirmek için kurulmuş dört yıl süreli ve zorunlu ilkököl ile dört yıl süreli ve zorunlu ortaokuldan oluşan bir Milli Eğitim ve Öğretim Kurumudur."

7. İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 78. maddesi:

"76 ncı maddenin (a, b, c, e, f, g, h, i, j) fıkralarında gösterilen gelirler veya ödenekler 77 nci maddedeki hükümler yerine getirilmek şartıyla:

a) Köy, kasaba ve şehir ilköğretim kurumlarının ve öğretmen lojmanlarının yapım, tadil, esaslı onarım, her türlü ilk tesis ve okul eşyası, ders aletleri ile arsa ve arazi istisnaları, masraflarına,

b) Küçük onarımlar, okulların genel giderleri, yoksul öğrencilere parasız olarak verilecek okul kitapları ve ders levazımı bedeli, öğrencilerin yiyecek, giyecek noksanlarının telafisi, esaslı hastalıklarının tedavisi, pansiyonlu ilköğretim okullarının ve tamamlayıcı kursların ve sınıfların masrafları gibi her türlü giderlerine sarf olunur.

Ancak, İlköğretim Müdürlükleri, ilköğretim okulları, İl Halk Eğitimi Başkanlıkları ile İlçe Halk Eğitim Merkez Müdürlüklerinde çalışan genel ve yardımcı hizmetler sınıfına dahil personelin ve bu kurumlar için gerekli bölge doktorları, sağlık memuru, hemşire, yapı işlerinde çalışan teknik elemanların aylıkları ve her türlü özlük giderleri genel bütçeden ödenir."

8. İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 83. maddesi:

"İlköğretimin bütün gelirleri ve 78 inci maddede belirtilen giderleri "personel masrafları hariç" her türlü resim ve vergiden ve dışarıdan ithal edilecek ders alet ve levazımı

Gümrük Resminden muaftır."

9. 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun 25. maddesinin birinci fıkrasının ilgili kısmı:

"İlköğretim kurumları; dört yıl süreli ve zorunlu ilkokullar ile dört yıl süreli, zorunlu ve farklı programlar arasında tercihe imkân veren ortaokullar ile imam-hatip ortaokullarından oluşur."

10. Milli Eğitim Temel Kanunu'nun 26. maddesinin ilgili kısmı:

"Ortaöğretim; ilköğretime dayalı dört yıllık zorunlu örgün veya yaygın öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim kurumları ile mesleki eğitim merkezlerinin tümünü kapsar."

11. Milli Eğitim Temel Kanunu'nun 29. maddesinin birinci fıkrası:

"Ortaöğretim, çeşitli programlar uygulayan liseler ile mesleki eğitim merkezlerinden meydana gelir."

12. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun "Kaldırılan Hükümler" başlıklı 31. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, 05/01/1961 tarih ve 222 sayılı Kanun ile bentte sayılan kanunlar hariç diğer kanunların damga vergisine ilişkin istisna hükümlerinin yürürlükten kaldırıldığı belirtilmiştir.

B. HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

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, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten sonra konu ile ilgili kararlar ve mevzuat incelenerek gereği görüldü:

1. Usul Yönünden:

Bölge İdare Mahkemeleri Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlara konu olaylarda, Yatırım İzleme Koordinasyon Başkanlıkları veya İl Milli Eğitim Müdürlükleri tarafından ihale edilen ortaöğretim kurumlarına ilişkin yapım işleri uhdelerinde kalan davacılar tarafından, bu işler nedeniyle alınan ihale kararları, imzalanan sözleşmeler veya hak edişlere ilişkin düzenlenen kâğıtlar üzerinden ödenen damga vergilerinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine yapılan şikâyet başvurularının reddine dair işlemlerin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Bölge İdare Mahkemeleri Vergi Dava Dairelerince verilen kararlar arasındaki aykırılık, ortaöğretim kurumlarına ilişkin yapım işleri nedeniyle düzenlenen kâğıtlara 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 83. maddesinde öngörülen istisnanın uygulanmasının mümkün olup olmadığı ve uyuşmazlıklarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında değerlendirilebilecek vergi hatasının bulunup bulunmadığına ilişkindir.

Anılan kararlar arasında, ortaöğretim kurumlarına ilişkin yapım işleri nedeniyle

düzenlenen kâğıtların damga vergisinin konusuna girip girmediği, Damga Vergisi Kanunu'nun 3 ve 24. maddelerinde yer alan düzenlemelere göre ihale uhdesinde kalan kişilerin damga vergisi mükellefi veya damga vergisinin ödenmesinden sorumlu olup olmadığı hususlarında bir aykırılık bulunmadığından, aykırılığın giderilmesi istemi hakkındaki işbu karar bu hususlar yönünden herhangi bir değerlendirme içermemektedir.

2. Esas Yönünden:

Kanun koyucu tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116. ve devamı maddelerinde, anılan Kanun'da belirtilen vergi hatalarına yönelik ayrı ve sınırlı bir başvuru yolu olan düzeltme ve şikâyet yolu öngörülmüştür. Bu düzenlemelerle, Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamdaki vergi hatalarının bulunması hâline özgü olmak kaydıyla doğrudan vergilendirme işlemine karşı süresi içinde açılacak dava hakkından ayrı olarak düzeltme zamanaşımı süresi içinde olmak koşuluyla düzeltme ve şikâyet yoluna başvurularak vergi hatasının düzeltilmesinin yetkili idari makamlardan istenebilmesine imkân tanınmıştır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri uyarınca başvurunun reddi halinde uyuşmazlığın yargı mercii önüne getirilebilmesi mümkündür.

Uyuşmazlığın çözümü için, 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 83. maddesinde yer alan, ilköğretimin bütün gelirleri ile aynı Kanun'un 78. maddesinde belirtilen giderlerinin -personel masrafları hariç- her türlü resim ve vergiden muaf olduğu yolundaki kuralın, ortaöğretim giderlerini kapsayıp kapsamadığının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 1 ve 7. maddelerinde, ilköğretim, kadın erkek bütün Türklerin millî gayelere uygun olarak bedeni, zihni ve ahlaki gelişmelerine ve yetişmelerine hizmet etmek amacını gerçekleştirmek için kurulmuş olan dört yıl süreli ve zorunlu ilkokul ile dört yıl süreli ve zorunlu ortaokuldan oluşan temel eğitim ve öğretim kurumu olarak tanımlanmıştır.

1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu'nun 26. maddesinde, ortaöğretimin, ilköğretime dayalı dört yıllık zorunlu örgün veya yaygın öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim kurumları ile mesleki eğitim merkezlerinin tümünü kapsadığı; 29. maddesinin birinci fıkrasında ise, ortaöğretimin, çeşitli programlar uygulayan liseler ile mesleki eğitim merkezlerinden meydana geldiği belirtilmiştir.

İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 83. maddesinde yer alan kuralla, sadece ilköğretimin anılan Kanun'un 78. maddesinde sayılan giderleri için istisna tanınmıştır. Anılan kuralın ortaöğretimin giderlerini kapsamadığı açıktır. Dolayısıyla, bir ortaöğretim kurumu olan liselere ilişkin yapım işleri nedeniyle düzenlenen kâğıtların anılan kural uyarınca damga vergisinden istisna olduğu söylenemeyecektir. Ayrıca, Millî Eğitim Temel Kanunu'nda, İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 83. maddesinde yer verilen kuralla benzer bir düzenlemeye de yer verilmemiştir.

Öte yandan, Anayasası'nın 73. maddesinde düzenlenen muafiyet ve istisnaların

kanun ile belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan verginin kanuniliği ilkesi gereği, kanunda öngörülen istisnanın sınırının kanunun lafzının herhangi bir tereddüt oluşmasına mahal vermeyecek şekilde çok açık olduğu durumlarda yorum yoluyla genişletilmesi ya da daraltılması mümkün değildir.

Bu itibarla, aykırılığın giderilmesi istenen kararlara konu uyumsuzluğun, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında incelenmesi gerekmektedir birlikte ortaöğretim kurumlarına ilişkin yapım işleri nedeniyle düzenlenen kâğıtlara İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 83. maddesinde öngörülen istisnanın uygulanamayacağı açık olduğundan, uyumsuzluklarda Vergi Usul Kanunu'nun sözü edilen hükümleri kapsamında değerlendirilebilecek bir vergi hatası bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

V- SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 83. maddesinde öngörülen istisnanın ortaöğretim giderlerini kapsayıp kapsamadığı hususunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında incelenebileceği, ancak ortaöğretim kurumlarına ilişkin yapım işleri nedeniyle düzenlenen kâğıtlara 222 sayılı Kanun'un 83. maddesinde öngörülen istisnanın uygulanması mümkün olmadığından, uyumsuzluklarda Vergi Usul Kanunu'nun sözü edilen hükümleri kapsamında değerlendirilebilecek açık bir vergi hatası bulunmadığı yönünde giderilmesine, 03/12/2025 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Esas No : 2025/18

Karar No : 2025/20

X - KARŞI OY:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ilâ 118. maddelerinde yer alan düzenlemelere göre düzeltme yolu, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede hata bulunması hâllerinde izlenebilecek bir idari başvuru yoludur. Bu kapsamda verginin mevzuunda hata bulunması halinde Kanun'da gösterilen bu düzeltme yoluna başvurulabilecektir.

Uyuşmazlığın çözümü, 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 83. maddesinde yer alan, ilköğretimin bütün gelirleri ile aynı Kanun'un 78. maddesinde belirtilen giderlerinin -personel masrafları hariç- her türlü resim ve vergiden muaf olduğu yolundaki kuralın, ortaöğretim giderlerini kapsayıp kapsamadığının belirlenmesine bağlıdır.

1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun "Okul yapıları ve taşınmazları" başlıklı 51. maddesinin birinci fıkrasında, her derece ve türdeki eğitim kurumlarına ait bina ve tesislerin çevrenin ihtiyaçlarına ve uygulanacak programların özelliklerine göre Milli Eğitim Bakanlığınca planlanacağı ve yaptırılacağı; ikinci fıkrasında, bu maksatla her yıl Milli Eğitim Bakanlığı bütçesine gerekli ödeneğin konulacağı kuralına yer verilmiştir.

Milli Eğitim Temel Kanunu'nun 51. maddesinde işaret edilen Milli Eğitim Bakanlığının eğitim kurumlarına ait bina ve tesislerin yapımına ilişkin görevlerinin kapsamı karşısında, ilköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 83. maddesinde yer verilen kuralın sadece ilköğretim kurumlarını kapsadığının kabulü hukuka uygun düşmeyecektir. Dolayısıyla, ortaöğretim kurumlarına ilişkin yapım işleri nedeniyle yapılan giderlerin, İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 83. maddesi uyarınca damga vergisinden istisna olduğunun kabulü gerekmektedir. Bu itibarla, olayda, Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde yer alan "mevzuda hata" olarak değerlendirilebilecek vergilendirme hatasının bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 83. maddesinde öngörülen istisnanın ortaöğretim giderlerini kapsayıp kapsamadığı hususunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında incelenebileceği ve ortaöğretim kurumlarına ilişkin yapım işleri nedeniyle düzenlenen kâğıtlardan damga vergisi alınmasının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesi uyarınca vergilendirme hatası teşkil ettiği yönünde giderilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.