

MEB ile TOKİ arasında imzalanan protokol çerçevesinde yapılan okul yapım işlerinde düzenlenen kağıtlara 222 sayılı Kanun kapsamında istisna uygulanıp uygulanmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	DAMGA VERGİSİ KANUNU
Özelge no	71387770-155-94879
Tarih	23.10.2024

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Diyarbakır Defterdarlığı

Gelir, Kurumlar ve Diğer Vergiler Müdürlüğü

Sayı : E-71387770-155-94879

23.10.2024

Konu : MEB ile TOKİ arasında imzalanan protokol çerçevesinde yapılan okul yapım işlerinde düzenlenen kağıtlara 222 sayılı Kanun kapsamında istisna uygulanıp uygulanmayacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ) ile Milli Eğitim Bakanlığı (MEB) arasında okul yapımına ilişkin olarak protokol düzenlendiği, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından ihalesi yapılan ... ihale kayıt numaralı "... İşi"nin İş Ortaklığınız uhdesinde kaldığı belirtilerek söz konusu işe ilişkin olarak

düzenlenen kağıtlara 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 78 ve 83 üncü maddeleri kapsamında istisna uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait düzenlenen kağıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği; 8 inci maddesinde, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları, belediyeler ve köyler olduğu hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "*I.Akitlerle ilgili kağıtlar*" başlıklı bölümünün A/9 fıkrasında, resmi dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin yaptıkları ihalelerde, ihaleyi yapan idare ile düzenlenen sözleşmelerin; "*II.Kararlar ve mazbatalar*" başlıklı bölümünün 2 nci maddesinde, ihale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararlarının; "*IV.Makbuzlar ve diğer kağıtlar*" başlıklı bölümünün 1/a fıkrasında, resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyelerini temin eden kağıtların nispi damga vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 7 nci maddesinde, ilköğretimin 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 Kurumu olduğu; 83 üncü maddesinde, ilköğretimin bütün gelirlerinin ve 78 inci maddede belirtilen giderlerinin (personel masrafları hariç) her türlü resim ve vergiden muaf olacağı hükme bağlanmıştır.

Mezkur Kanunun 78 inci maddesinde sayılan giderler ise ilköğretim kurumlarınca yapılacak masrafları kapsamakta olup maddenin;

(a) fıkrasında, köy, kasaba, şehir ilköğretim kurumlarının ve öğretmen lojmanlarının yapımı, tadili, esaslı onarımı, her türlü ilk tesis ve okul eşyası, ders aletleri ile arsa ve arazi istimlakleri,

(b) fıkrasında, küçük onarımlar, okulların genel giderleri, yoksul öğrencilere parasız olarak verilecek okul kitapları ve ders levazımı bedeli, öğrencilerin yiyecek, giyecek noksanlarının telafisi, esaslı hastalıkların tedavisi, pansiyonlu ilkokulların ve tamamlayıcı kursların ve sınıfların masrafları gibi her türlü giderler

ilköğretimin gideri olarak sayılmıştır.

222 sayılı Kanunun 83 üncü maddesinde yer alan söz konusu hükmün uygulanmasına ilişkin açıklamaların yapıldığı Bakanlığımızın 22/10/1998 tarihli ve 37904 sayılı genel yazısında, ilköğretim kurumlarının ve öğretmen lojmanlarının yapımı, tadili, onarımı ile okul eşyası, ders aletleri tedariki ve arsa veya arazi iktisabı için yapılacak harcamalara ait olmak ve bir tarafı ilköğretim idaresi teşkil etmek kaydıyla, düzenlenen sözleşmelerin ve ihale kararlarının damga vergisine tabi tutulmayacağı ifade edilmiştir.

2022/1 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu İç Genelgesinde *"...resmi daireler tarafından yüklenici firmalara yapılan hakediş ödemelerine konu işin 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu kapsamında, ilköğretimin ödeneği kullanılmak suretiyle ilköğretim idaresi adına yapıldığının tevsiki kaydıyla, söz konusu işlere ilişkin olarak resmi daireler tarafından yüklenici firmalara yapılan hakediş ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtları da kapsayacak şekilde 222 sayılı Kanunun 83 üncü maddesinde düzenlenen damga vergisi istisnasının uygulanması..."* açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca, 2985 sayılı Toplu Konut Kanununun ek 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (m) bendinde, bakanlıkların talebi ve bağlı bulunduğu Bakanın onayı halinde talep konusu proje ve uygulamaları yapmak veya yaptırmak TOKİ'nin görevleri arasında, 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, ek 1 inci maddenin birinci fıkrasının (m) bendi kapsamında; talep edilen proje ve uygulamaların İdarece yapılması veya yaptırılması için imzalanan protokollerle belirlenen inşaat bedelinin yüzde üçünden az, yüzde onundan fazla olmamak üzere, ilgili kurum ve kuruluşlardan alınacak olan idare hizmet payı TOKİ'nin gelirleri arasında sayılmış; ek 12 nci maddesinde, *"Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanunu uygulaması açısından özel bütçeli idareler kapsamında değerlendirilir."* hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, TOKİ damga vergisi uygulamasında resmi daire kapsamına girmektedir.

Özelge talep formunuz ekinde yer alan Protokolün 4 üncü maddesinde, protokolün konusunun MEB tarafından talep edilen eğitim yapılarının (okul, pansiyon, vb.) MEB'in nam ve hesabına TOKİ tarafından uzun vadeli ödeme planına göre yaptırılması, TOKİ tarafından yaptırılan işlerin bedelinin taraflar arasında mutabakata varılan ödeme planına göre MEB bütçesinden ödenmesine ilişkin hususları kapsadığı, 5 inci maddesinde ise işbu protokoldeki tüm ödemelerin MEB tarafından TOKİ'ye ödenmesi için; ilgili kurumlar nezdinde yılı yatırım programı ve bütçeye ilişkin işlemlerin yürütülmesinden ve takibinden MEB'in sorumlu olduğu, taksitlerin süresinde ödenmemesi halinde TOKİ'nin karşılayacağı ilave maliyetlerin de bu Protokol hükümlerine göre MEB tarafından TOKİ'ye ödeneceği, protokol konusu işlere ait TOKİ tarafından gerçekleştirilen ödemelere (Resmi kurumlara ödenecek her türlü vergi, resim, harç, ruhsat, katılım payı, müşavirlik harcamaları ile banka finansman temininde belirlenecek orana göre oluşacak ilave ödemelere TOKİ Hizmet Bedeli uygulanacağı) KDV ekleneceği ve bu bedelin mahsuplaşmada dikkate alınacak olan işin Nihai Gerçekleşme Bedeli olacağı, TOKİ hizmet bedelinin, 2985 sayılı Kanunun 2 nci maddesine eklenen (g) bendi çerçevesinde belirlenen %3 nispet üzerinden hesaplanacağı hükümlerine yer verildiği anlaşılmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, başvuruza konu olan "... " işinin, TOKİ ile Milli Eğitim Bakanlığı arasında yapılan protokol kapsamında olması durumunda, bahsi geçen işe ilişkin TOKİ'ye yapılacak ödemelerin ilköğretimin ödeneği kullanılmak suretiyle yapıldığının MEB'den alınacak bir yazıyla tevsiki kaydıyla, söz konusu işlere ilişkin olarak alınan ihale kararına, düzenlenen sözleşmeye ve hakediş ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlara 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 78 ve 83 üncü maddeleri kapsamında damga vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.