



Temyiz Kurulu Kararları

Kamu İdaresi Türü	Yüksek Öğretim Kurumları	
Yılı	2011	
Dairesi	2	
Dosya No	38630	
Tutanak No	45573	
Tutanak Tarihi	30.1.2019	
Kararın Konusu	Vergi Resmi Harç ve Diğer Gelirlerle İlgili Kararlar	İlgili Daire Kararı için tıklayın

(Sonradan iptal edilen) irtifak hakkı tesisi sonucu düzenlenen sözleşmeler ile ihale komisyon kararlarına ilişkin olarak 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre tahsil edilmesi gereken damga vergilerinin eksik tahsil edilmesi;

1- 50 sayılı İlamın 3. maddesiyle; (sonradan iptal edilen) irtifak hakkı tesisi sonucu düzenlenen sözleşmeler ile ihale komisyon kararlarına ilişkin olarak 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre tahsil edilmesi gereken damga vergilerinin eksik tahsil edildiği gerekçesiyle ...TL'nin tazminine ilişkin hüküm tesis edilmiştir.

Kurumun Vekili (Üniversite Rektörlüğü adına temyiz talep eden Avukat ...), temyiz dilekçesinde özetle; İlamın bu maddesi ile ilgili olarak temyiz dilekçesinde özetle; her iki ihale ve sözleşme yönünden de kamu zararı oluşmadığını;

A- ... lehine irtifak hakkı tesis edilmesi ihalesi ve yapılan sözleşme nedeniyle eksik alınan damga vergisinden dolayı kamu zararı olarak belirlenen ...TL'nin doğmuş bir kamu zararı olmadığını;

a) İHALE KARARI YÖNÜNDEN:

Üniversite Yönetim Kurulunun ... tarih ve ... sayılı Kararıyla gerekli tamirat ve tadilatlar yapılarak üniversite öğrencileri ile personeline hizmet verilebilmesi amacıyla ... Alışveriş Merkezinin bakım ve onarımdan geçirilerek işletilmesi hakkını kapsayan irtifak hakkının üçüncü kişiler lehine tesis edilmesi işi için 2886 sayılı Yasanın 3 üncü bölümünde öngörülen şekilde ihale yapılmasına karar verildiğini, 2886 sayılı Yasanın 51/g maddesi uyarınca ... Alışveriş Merkezinin irtifak hakkı tesis ettirilerek işletilmesi işi ihalesinin pazarlık usulü ile yapıldığını, yapılan ihale sonucu ihale üzerinde kalan şirket ile alışveriş merkezinin hak lehtarından tamirat ve tadilatlar yapılarak irtifak hakkı sonuna kadar lehtarın kullanımına verilmesine ilişkin sözleşme imzalandığını, irtifak hakkı sözleşmesinin akdedilmesinden sonra söz konusu alışveriş merkezinde kiracı olarak bulunan ... tarafından anılan irtifak tesisi işine ilişkin ihalenin iptali talebi ile açılan davalarda Danıştay 13. Dairesince öncelikle ihalenin yürütmesinin durdurulmasına daha sonra da ihalenin iptaline karar verildiğini, idari yargı yerlerince verilen iptal kararının, iptal edilen idari işlemi tesis edildiği andan itibaren ortadan kaldırdığı hususunun idare hukukunun temel ilkelerinden olduğunu, yerleşik Danıştay içtihatları ile de kabul edildiği üzere iptal kararı sonucu idari işlemin tesis edildiği andan itibaren ortadan kalktığını, işlemin hiç yapılmamış sayıldığını, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasında; bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğunun, ikinci fıkrasında; bu kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konulmak 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 ettiğinin hükme bağlandığını, Kanuna ekli (1) sayılı Tablonun, "Kağıtlar ve Mazbatalar" başlıklı bölümünün 2 nci maddesinde de; "İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararlarının" damga vergisine tabi olduğunun hüküm altına alındığını, ancak, yukarıda açıklandığı üzere üniversite tarafından gerçekleştirilen "... Alışveriş Merkezinin İrtifak Hakkı Tesis Ettirilerek İşletilmesi İş" ihalesinin Danıştay 13. Dairesinin 09.04.2013 tarih, 2012/270 E.; 2013/973 K. ve 09.04.2013 tarih, 2011/4578 E.; 2013/972 K. sayılı kararları ile iptal edilmiş olup hukuken ihale hiç yapılmamış sayıldığından, ihale kararının da verildiği tarih itibarıyla ortadan kalkmış; hiç hüküm doğurmamış sayıldığı; bu itibarla, ortada Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesi anlamında vergiye tabi kağıt bulunmadığından, bu ihale kararı nedeniyle damga vergisinin eksik alınarak kamu zararına sebebiyet verilmesinin söz konusu olmadığını,

b) SÖZLEŞME YÖNÜNDEN:

Yukarıda belirtilen mevzuata ilişkin düzenlemelerden; damga vergisinin, kişiler tarafından imzalanan kâğıtlara, devletçe, herhangi bir hususu ispat ve belli etme gücü tanınmasının karşılığı olduğu; dolayısıyla, bu güce sahip bulunmayan daha açık bir ifade ile bir hususu ispat ve belli edici nitelik taşımayan kâğıtların damga vergisine tabi tutulamayacağını anlaşılmakta olduğunu, ilama konu yapılan irtifak hakkı sözleşmesinin yukarıda açıklanan şekilde hukuki bir değer taşımadığını, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 779 ve devamı maddesinde 'Taşınmaz Lehine İrtifak Hakkı'nın düzenlendiğini, anılan Kanunun 'Tescil' başlıklı 780 inci maddesinde; "İrtifak hakkının kurulması için tapu kütüğüne tescil şarttır.", 'Sözleşme' başlıklı 781 inci maddesinde ise; "İrtifak hakkının kurulmasına ilişkin sözleşmenin geçerli olması, resmi şekilde düzenlenmesine bağlıdır." hükümlerinin düzenlendiğini, anılan düzenlemeler uyarınca geçerli bir irtifak hakkı tesis edilebilmesi için taraflar arasında yapılan sözleşmenin resmi şekilde yapılmasının ve tapu kütüğüne tescilin şart olduğunu; başka bir deyişle, irtifak hakkını konu edinen sözleşmelerin ancak resmi şekilde yapılmak ve tapuya tescil edilmek koşuluyla hukuki değere sahip bulunmakta olduğunu, üniversite ile söz konusu firma arasında imzalanan irtifak hakkı tesisine ilişkin sözleşme hariçten düzenlenmiş olduğundan kanunen geçerliliğinin bulunmadığını, hukuken geçerli olmayan bir sözleşmenin, ispat ve belli etme gücünün varlığından söz edilmesine hukuki olanak bulunmadığını; dolayısıyla, ortada Damga Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen 1 inci maddesi anlamında vergiye tabi kâğıt bulunmadığından damga vergisi doğmadığını; bu nedenle, damga vergisinin eksik alınması söz konusu olmadığından doğmuş bir kamu zararı da bulunmadığını, nitekim Danıştay 7. Dairesi'nin 20.10.2009 tarih, 2007/5116 E., 2009/4267 K., sayılı Kararında kanunun aradığı şekil şartına uygun düzenlenmeyen sözleşmelerin damga vergisine tabi kâğıt sayılmayacağından damga vergisi sayılmayacağına karar verildiğini, öte yandan, yukarıda da belirtildiği gibi söz konusu alışveriş merkezinde alt kiracı olan ... ve ... tarafından anılan irtifak hakkı tesisine ilişkin ihalenin iptali talebi ile ... 13. İdare Mahkemesinde 2010/1968 E. ve 2011/164 E. sayılı dosyalar ile davalar açıldığını, mahkemece davaların reddedilmesi üzerine kararların davacılar tarafından yürütmenin durdurulması talepli olarak temyiz edildiğini ve davacıların yürütmenin durdurulması taleplerini inceleyen Danıştay 13. Dairesince 20.06.2012 tarih ve 2011/4587 E.; 23.03.2012 tarih ve 2012/27 K. sayılı Kararları ile irtifak hakkı tesisine ilişkin ihalenin yürütmesinin durdurulması kararı verildiğini, daha sonra aynı dairenin 09.04.2013 tarih ve 2011/4578 E.; 2013/972 K. ve 09.04.2013 tarih 2012/270 E.; 2013/973 K. sayılı Kararlarıyla ihalenin iptaline karar verildiğini, bilindiği üzere idareler tarafından yargı kararlarının geciktirilmeksizin uygulanmasının hem anayasal hem de yasal bir zorunluluk olduğunu, bu hususta hem Anayasada hem de İdari Yargılama Usulü Kanununda açık düzenlemelerin mevcut olduğunu, Anayasanın 138 inci maddesinin son fıkrasında; "Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez." şeklinde bu hususun düzenlenmiş olup bu hükme paralel olarak konunun İdari Yargılama Usulü Kanununun 'Kararların Sonuçları' başlıklı 28 inci maddesinin 1 inci fıkrasında da; "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez." şeklinde açıkça ifade edildiğini, bu açık anayasal ve yasal düzenlemeler karşısında idarelerin yargı kararlarını -ki bu hususta kararların yürütmenin durdurulmasına ya da esasa ilişkin olmaları bakımından herhangi bir ayırım yapılmadığını ve kararı uygulayıp uygulamama konusunda takdir yetkisi bulunmadığını- yerine getirmek zorunda olduğunu, anılan yürütmenin durdurulması kararlarından ilkinin Üniversiteye tebliği üzerine karar gereğinin yerine getirilmesini teminen Üniversite Yönetim Kurulunun ... ve ... sayılı Kararı ile irtifak hakkı tesisine ilişkin ihalenin iptaline karar verildiğini, yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere Danıştay 13. Dairesince davalı şirket lehine irtifak hakkı tesisine ilişkin ihale hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilmiş olup bu kararın davalı ile yapılmış olan sözleşmeyi etkilememesinin mümkün olmadığını, anılan yürütmenin durdurulması kararı gereğince irtifak hakkı tesisine ilişkin ihalenin, Üniversite Yönetim Kurulu kararı ile iptal edilmesiyle Medeni Kanunun 779 ve devamı maddelerine göre madde uyarınca zaten yok hükmünde olan irtifak hakkı sözleşmesinin dayanaksız da kaldığını, bu kapsamda ihale komisyon kararı damga vergisi ve sözleşme damga vergisi de alınmasının mümkün olmadığını; zira yapılan sözleşmenin dayanağı olan ihale yargı kararı ile hukuka aykırı bulunduğundan idarece yargı kararının uygulanmasını teminen iptal edildiğini, ihale olmaksızın sözleşme imzalanması hukuken mümkün olmadığından sözleşmenin de feshi zorunluluğunun doğduğunu, bu bağlamda iptal edilen ihaleye ilişkin olarak sözleşme süresinin (10 yıl 8 ay için) tamamı için % 0,495 damga vergisinin alınmamasının kamu zararı olarak değerlendirilemeyeceğini, zira, ihale iptal edildiğine göre ortada geçerli bir sözleşme bulunmadığından bu sözleşme için eksik alınmış damga vergisinden de söz edilmesinin mümkün olmadığını belirterek tazmin hükmünün kaldırılması gerektiğini dile getirmiştir.

B- Yine aynı ilam maddesinde 'Kamu Zararı' tablosunda gösterilen ...'den alınması gereken sözleşme ve karar damga vergisi toplamı'nin tahsil edilmediğinden bahisle tazminine hükmedilmiş olup bu tazmin hükmünün de kaldırılması gerektiğini;

a) İHALE KARARI YÖNÜNDE:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasında, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu, 3 üncü maddesinde; damga vergisi mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu, 4 üncü maddesinde; bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı, kâğıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılacağı, mahiyeti tayin edilmek istenen kâğıt üzerinde başka bir kâğıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kâğıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergisinin alınacağı, 6 ncı maddesinde; bir kâğıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınacağı, bir kâğıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde damga vergisinin en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınacağı, 10 uncu maddesinde ise; damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide, kâğıtların nevi ve

mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide kağıtların mahiyetlerinin esas olacağı, belli para teriminin, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasil edeceği parayı ifade edeceği hükümlerine yer verildiğini, Kanuna ekli (1) sayılı Tablonun "II Kararlar ve Mazbatalar" başlıklı bölümünün 2 nci maddesinde ise; "ihale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları" şeklinde düzenleme bulunduğunu, temyize konu ilamda; "Yukarıda bahsedilen mevzuat hükümleri uyarınca, bir taşınmaz üzerinde irtifak hakkı tesis edilmesi halinde; bu işlemten dolayı alınan ihale komisyon kararı ile düzenlenen sözleşmeler için ödenecek damga vergisinin irtifak hakkının süresi ve aylık/yıllık kira bedeline göre tespit edilmesi, diğer bir ifadeyle, irtifak tesisi işleminde sözleşmelerin ve ihale komisyon kararlarının ihtiva ettiği para üzerinden, belirlenen oranda damga vergisi tahsil edilmesi gerekmektedir." hükmüne yer verilmek suretiyle ihale kararında belirtilen bedelin süre ile çarpılması sonucu hesaplanan damga vergisi tutarının kamu zararı olarak belirtildiğini, Üniversite Yönetim Kurulunun ... tarih ... sayılı Kararı ile Üniversitenin ... Kampüsünde bulunan 28331 Ada 1 parsel üzerinde yüksek standartta bir konaklama tesisinin irtifak hakkı tesis edilerek inşa ettirilmesi ve bu tesisin inşası ve işletmesi için irtifak hakkı tesis edilmesine karar verilmesi sonucu yapılan ihalenin ... üzerinde kaldığını, anılan Yönetim Kurulu Kararı üzerine yapılan ihale gereği irtifak hakkı tesis edilmesi gerekmekte ise de sözleşme usulüne uygun düzenlenmediğinden geçerli bir irtifak hakkı tesis edilmediğini; irtifak hakkı sözleşmesinin hukuken geçerli hale gelmediğini,

b) SÖZLEŞME YÖNÜNDEN:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasında; bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğunun, ikinci fıkrasında; bu konudaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konulmak 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 ettiğinin hükme bağlandığını, bu düzenlemelerden, damga vergisinin, kişiler tarafından imzalanan kağıtlara, devletçe, herhangi bir hususu ispat ve belli etme gücü tanınmasının karşılığı olduğu; dolayısıyla, bu güce sahip bulunmayan daha açık bir ifade ile bir hususu ispat ve belli edici nitelik taşımayan kağıtların damga vergisine tabi tutulamayacağını anlaşılmakta olduğunu, ilama konu yapılan irtifak hakkı sözleşmesinin yukarıda açıklanan şekilde hukuki bir değer taşımadığını,

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 779 ve devamı maddesinde 'Taşınmaz Lehine İrtifak Hakkı'nın düzenlendiğini, anılan Kanun'un 'Tescil' başlıklı 780 inci maddesinde; "İrtifak hakkının kurulması için tapu kütüğüne tescil şarttır.", 'Sözleşme' başlıklı 781 inci maddesinde ise; "İrtifak hakkının kurulmasına ilişkin sözleşmenin geçerli olması, resmi şekilde düzenlenmesine bağlıdır." hükümlerinin düzenlendiğini, anılan düzenlemeler uyarınca geçerli bir irtifak hakkı tesis edilebilmesi için taraflar arasında yapılan sözleşmenin resmi şekilde yapılmasının ve tapu kütüğüne tescilin şart olduğunu; başka bir deyişle, irtifak hakkını konu edinen sözleşmelerin ancak resmi şekilde yapılmak ve tapuya tescil edilmek koşuluyla hukuki değere sahip bulunmakta olduğunu, Üniversite ile söz konusu firma arasında imzalanan irtifak hakkı tesisine ilişkin sözleşme hariçten düzenlenmiş olduğundan kanunen geçerliliğinin bulunmadığını, hukuken geçerli olmayan bir sözleşmenin ispat ve belli etme gücünün varlığından söz edilmesine hukuki olanak bulunmadığını; dolayısıyla, ortada Damga Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen 1 inci maddesi anlamında vergiye tabi kağıt bulunmadığından damga vergisi doğmadığını, bu nedenle damga vergisinin eksik alınması söz konusu olmadığından doğmuş bir kamu zararı da bulunmadığını, nitekim Danıştay 7. Dairesi'nin 20.10.2009 tarih, 2007/5116 E., 2009/4267 K., sayılı Kararında kanunun aradığı şekil şartına uygun düzenlenmeyen sözleşmelerin damga vergisine tabi kağıt sayılmayacağından damga vergisi sayılmayacağına karar verildiğini, öte yandan, idare tarafından tespit edildikten sonra Üniversite Yönetim Kurulunun ... tarih ... sayılı Kararı ile irtifak hakkı tesisinde resmi şekil şartının yerine getirilmediği, geçerli olarak irtifak hakkı tesis edilmediği ve firmanın yükümlülüklerini yerine getirmediği dikkate alınarak ... Kampüsü 28331 Ada 1 parsel üzerindeki irtifak hakkı tesisi için Rektörlüğe verilen yetkinin kaldırılmasına ve irtifak hakkı tesisinden vazgeçilmesine karar verildiğini, bu halde baştan yok hükmünde olan irtifak hakkı ve irtifak hakkı sözleşmesinin hiçbir maddesinin hukuken geçerliliği bulunmamakla birlikte Üniversitenin ... Kampüsünde yok hükmündeki irtifak hakkı sözleşmesi gereğince ilgili firma tarafından inşa edilen ... Sosyal Tesisleri hususunda Üniversite ile anılan firma arasında çıkan uyuşmazlığın da 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ilgili hükümleri gereği sulh anlaşması yapılarak çözümlenmiş olduğunu ve inşa edilen ... Sosyal Tesislerinin de Üniversitece devralındığını, 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9/3 maddesi uyarınca yapılan sulh anlaşmalarına ilişkin tutanak ilam hükmünde olup ilamların icrasına dair genel hükümlere göre infaz edilmekte olup irtifak hakkı sözleşmesinin geçersiz olduğunun ilama bağlandığını ve bu sulh anlaşması gereği de kamu zararı oluşmadığını, temyize konu ilamın maddesinde üniversiteye ait taşınmaz üzerinde irtifak hakkı tesis edildiği halde ihale komisyonu kararlarına istinaden hak lehtarından yalnızca 1 yıllık irtifak hakkı bedeli üzerinden binde 4,95 oranında damga vergisinin tahsil edilmesi nedeni ile tazmine karar verilmiş ise de yukarıda açıklandığı üzere ihale kararına ilişkin damga vergisi yasaya uygun hesaplanmış olup geçerli bir irtifak hakkı ve geçerli bir irtifak hakkı sözleşmesi bulunmayıp geçersiz sözleşmeden dolayı tahsil edilmeyen sözleşme damga vergisinden de bahsedilemeyeceğini belirterek tazmin hükmünün kaldırılması isteminde bulunmuştur.

Aynı ilam maddesi ile ilgili olarak Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanı sıfatıyla temyiz talep eden ve buna ilişkin 38606 sayılı dosyası kendi gündem sırasında görüşülen ..., temyiz dilekçesinde özetle; kamu zararının gerekçesi olarak irtifak hakkı tesis edilen hak lehtarlarından ihale ve komisyon kararı damga vergisinin 1 (bir) yıllık irtifak bedelleri üzerinden tahsil edilmesi olarak belirtildiğini, sorgu konusu olan bu hususların sorgu aşamasında irtifak hakkı verilen 5 (beş) ayrı sözleşmeyi kapsamakta olduğunu, bunlardan 3 (üç) sözleşmeye ait eksik tahsilat nedeniyle oluşan kamu zararlarının söz konusu sorguya takiben tahsil ettirilerek sorgunun kaldırıldığını, ilamda bahse konu edilen irtifak hakkı sözleşmelerinde yaşanan gelişmeler ve aşağıda arz ve izah edilen nedenlerden dolayı her iki ihale yönünden de kamu zararı oluşmadığını;

A) ... lehine irtifak hakkı tesis edilmesinden dolayı kamu zararı olarak belirlenen ... TL'nin doğmuş bir kamu zararı olmadığını; zira, kamu zararı doğurduğu iddia edile ihalenin yargı kararı gereği iptal edildiğini, söz konusu ihale ile ilgili olarak daha önce alt kiracı olan ... firması tarafından iptal istemiyle ... 13. İdare Mahkemesinde davalar açıldığını, mahkemece davaların reddedilmesi üzerine kararlar davacı tarafından temyiz edildiğini, ve Danıştay 13. Dairesince 20.06.2012 tarih ve 2011/4587 E., ve 23.03.2012 tarih, 2012/27 K. sayılı Kararları ile irtifak hakkı tesisine ilişkin ihalenin yürütülmesinin durdurulmasına karar verildiğini, Anayasanın 138 inci maddesinin son fıkrasında; "Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez." şeklinde düzenleme bulunduğunu, anılan yürütmenin durdurulması kararlarının tebliği üzerine Üniversite Yönetim Kurulunun ... tarih ve ... sayılı Kararı ile irtifak hakkı tesisine ilişkin ihalenin iptaline karar verildiğini,

B) ... lehine irtifak hakkı verilmesinden dolayı kamu zararı olarak belirlenen ... TL'nin doğmuş bir kamu zararı olmadığını; zira, üniversite ile ilgili firma arasında sulh anlaşmasına varılarak irtifak hakkı sözleşmesinin geçersiz olduğunun ilama bağlanmış olup, bu sulh anlaşması gereği de hiçbir kamu zararı oluşmadığını, ayrıca, Türk Medeni Kanununun 780 inci maddesinde yer alan "İrtifak hakkının kurulması için tapu kütüğüne tescil şarttır." ve 781 inci maddesinde yer alan; "İrtifak hakkının kurulmasına ilişkin sözleşmenin geçerli olması resmi şekilde düzenlenmesine bağlıdır." hükümlerine istinaden irtifak hakkının tapu kütüğüne tescil ettirilmemesi neticesinde ortada geçerli bir irtifak hakkı ve irtifak hakkı sözleşmesi bulunmadığını, dolayısıyla hukuken yok hükmünde bulunan bir sözleşmeden dolayı karar damga vergisi ve sözleşme damga vergisinden bahsetmenin mümkün olmadığını,

Belirtmek üzere tazmin hükmünün kaldırılmasını istemiştir.

Bu itiraz üzerine Temyiz Kurulunun 25.10.2016 tarih ve 42328 tutanak (26466 ilam) sayılı İlamında (2. maddesinde) özetle; "-hesap yılındaki meri mevzuat hükümleri ve Maliye Bakanlığının istikrar kazanmış görüşü de dikkate alınmak suretiyle- yapılmış olan bir ihalenin, idari yargı yoluyla iptal edilmesi ya da idare ile yüklenici arasında sulh anlaşması yapılması yoluyla geçersiz kılınması vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmayacağı" belirtilerek tazmin hükmünün TASDİKİNE oy çokluğuyla karar verilmiştir.

Kurumu adına bu defa Avukat ..., karar düzeltilmesi kanun yoluna başvurarak gönderdiği dilekçede temyiz aşmasında belirtilen hususları birebir aynen tekrar etmiş, sonrasında temyiz aşamasında belirtilenlerden farklı olarak özetle; düzeltilmesi talep edilen Sayıştay Temyiz Kurulunun tasdik gerekçesinin "imzalanmak suretiyle hukuken tekemmül eden ve verginin konusuna giren bir kâğıdın daha sonra hükmünden yararlanılmaması veya kısmen yararlanılmış olmasının o kâğıdın bir hususu ispat veya belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağı" düşüncesi üzerine kurulduğunu ve bu gerekçenin de tazmini karar düzeltmesinin zorunlu olduğunu göstermekte olduğunu, Yasa hükmünden de açık olarak düzenlendiği üzere her iki ihalenin konusu olan irtifak hakkının hiç kurulmadığını ve baştan itibaren yok hükmünde olması karşısında hukuken var olmamış bir sözleşmeden kaynaklı damga vergisi alınmasının mümkün olmadığını, düzeltilmesi talep edilen İlam hükmünde hukuken geçerli olan sözleşmenin sonradan geçersiz olmasının damga vergisi alınmasına engel olmayacağı belirtilmekte olup, İlama konu damga vergilerinin ise baştan itibaren hukuken hiç doğmamış bir sözleşmeden kaynaklı olduğunun gözden kaçırılmakta olduğunu, bir sözleşmenin hüküm ve sonuçlarının geçerli olarak doğurabilmesi için gerekli olan şekil şartına geçerlilik şekli denildiğini, kanuni geçerlilik şartının bir sözleşmenin geçerli olarak doğabilmesi için uyulması gereken şeklin bizzat kanunda düzenlenmiş olması olduğunu, taraflarca aksinin kararlaştırılmayacağını, bu şekle uyulmadıkça yapılan işlemlerin geçerli olmayacağını, kanuni şekle uymamanın yaptırımının mutlak butlan olduğunu, yapılan sözleşmenin baştan itibaren ve kendiliğinden geçersiz kalacağını, bu anlamda düzeltilmesi talep edilen Kararda yer alan imzalanmak suretiyle hukuken tekemmül etmiş bir sözleşmeden bahsedilmesinin mümkün olmadığını, Üniversite ile ... lehine irtifak hakkı tesis edilmesi ve ...'nin arasında imzalanan irtifak hakkı tesisinin hukuken yok olup baştan itibaren hiç doğmamış yani hiç varlık kazanmamış olduğunu, ortada hukuken geçerli olarak doğup sonradan geçersiz olan veya feshedilen bir sözleşmenin mevcut olmadığını, bu anlamda 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesi kapsamında değerlendirilebilecek bir kâğıt da bulunmadığını, bu nedenle Sayıştay Temyiz Kurulu Kararının düzeltilerek tazmin hükmünün kaldırılmasına karar verilmesinin gerektiğini dile getirmiştir.

(Karar düzeltilmesine ilişkin) Başsavcılık mütalaasında özetle; Kurum adına karar düzeltilmesi talebinde bulunan ilgilinin, dilekçesinde; Temyiz Kurulunca İlamın 3. maddesi ile ilgili olarak verilen karar üzerine; Üniversitenin ... lehine irtifak hakkı tesis edilmesine ilişkin sözleşmenin mahkeme kararı ile iptal edilmesi ve ... lehine irtifak hakkı verilmesine ilişkin sözleşme kurumları ile firma arasında sulh yoluyla ilama bağlanarak irtifak hakkı sözleşmesinin geçersiz olduğunu, bu durumda ilam gereği geçersiz olan sözleşmeler için damga vergisinin alınamayacağını ileri sürerek tazmin kararının karar düzeltilmesi yoluyla kaldırılmasını istemektedir. Üniversiteye ait taşınmazlardan ... ile ... adlarına 2886 sayılı Kanunun 51/g maddesine göre ihale komisyonu kararına istinaden pazarlık usulü ile irtifak hakkı tesisine ilişkin düzenlenen sözleşmede belirtilen bedel üzerinden Damga Vergisi Kanununa ek (1) sayılı tablonun 1-A/2, fıkrasına göre, ihale kararından ise (I) sayılı tabloda yer alan (II) Kararlar ve Mazbatalar bölümünün 2. maddesi göre damga vergisinin alınmasının yasal olduğu, düzenlenen sözleşmelerin ve kararların daha sonraki bir tarihte gerek ihtilaf dolayısıyla, gerekse sulh yoluyla mahkeme tarafından iptal edilmesinin damga vergisinin alınmasına mani olmadığı, kaldı ki, Daire Kararı üzerine yapılan temyiz başvurusunda aynı yönde talepte bulunulduğu, talebin karar aşamasında değerlendirildiği, bu defa yapılan karar düzeltme başvurusunda yeni bir iddia ortaya konulmadığı; dolayısıyla, Daire Kararının tasdikine yönelik Temyiz Kurulu Kararının onanmasına karar verilmesinin uygun olacağı belirtilmiştir.

Yukarıda adı geçen Avukat, Başsavcılık mütalaasına yanıt olarak gönderdiği (ikinci) temyiz dilekçesinde özetle; gerek temyiz aşamasında gerekse de karar düzeltilmesine ilişkin birinci dilekçesinde belirttiği hususları bir kez daha tekrar etmiştir.

(Karar düzeltilmesine ilişkin) Başsavcılık ikinci mütalaasında özetle; dilekçede adı geçen tarafından ileri sürülen hususların önceki mütalaayı değiştirecek nitelikte olmaması hasebiyle yargılamanın söz konusu mütalaaya göre karara bağlanmasının uygun olacağı belirtilmiştir.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

Önceki Temyiz Kurulu Kararımızda belirtildiği üzere;

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre; kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu; bu kanundaki 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 belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği, 3 üncü maddesinde ise; damga vergisinin mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu ve resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait damga vergisini kişilerin ödeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, aynı Kanunun "Vergileme Ölçüleri" başlıklı 10 uncu maddesinde:

"Damga Vergisi nispi veya maktu olarak alınır.

Nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kâğıtların mahiyetleri esastır.

Belli para terimi, kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder."

Denilmekte olup, Damga Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı tablonun I-A/2 fıkrasında; kira mukavelenamelerinin (mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden) binde 1,65 nispetinde; ekli (I) sayılı tabloda yer alan (II) Kararlar ve mazbatalar bölümünün 2 nci maddesinde ise; "İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararlarının" binde 4,95 oranında damga vergisine tabi olduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıda bahsedilen mevzuat hükümleri uyarınca, bir taşınmaz üzerinde irtifak hakkı tesis edilmesi halinde; bu işlemde dolayı alınan ihale komisyon kararı ile düzenlenen sözleşmeler için ödenecek damga vergisinin irtifak hakkının süresi ve aylık/yıllık kira bedeline göre tespit edilmesi; diğer bir ifadeyle, irtifak hakkı tesis işleminde sözleşmelerin ve ihale komisyon kararlarının ihtiva ettiği para üzerinden, belirlenen oranda damga vergisi tahsil edilmesi gerekmektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar karşısında irtifak hakkı tesisine ilişkin ihale komisyon kararı ile sözleşmeden damga vergisi alınacağı konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamakla beraber İlama esas ihtilaf konusunu söz konusu ihale ve sonrasında sözleşmenin iptalinden sonra daha önceden kararı alınmış olan ihale komisyon kararı ve daha önceden düzenlenmiş olan sözleşmeden damga vergisi alınıp alınmayacağı hususu oluşturmaktadır.

İptal edilen kâğıdın damga vergisi hususu uygulamada da sıkça tartışmaya konu olmakla birlikte Maliye Bakanlığına göre prensip olarak damga vergisinde vergiyi doğuran olay kâğıtların düzenlenmesi anında tekemmül etmekte olup, kâğıt hükümlerinin uygulanıp uygulanmaması, kısmen uygulanması, hükmünden yararlanılmaması veya kısmen yararlanılması vergileme açısından bir önem arz etmemektedir. Diğer bir deyişle, imzalanmak suretiyle hukuken tekemmül eden ve verginin konusuna giren bir kâğıdın daha sonra hükmünden yararlanılmaması veya kısmen yararlanılmış olması, o kâğıdın bir hususu ispat veya belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmaz. Ayrıca Maliye Bakanlığı bir gerekçe olarak da, kâğıtların sonradan hükmünden yararlanılmaması halinde bu kâğıtlar için ödenmiş bulunan verginin iade edileceğine dair Kanunda bir hüküm bulunmamasını göstermektedir. (GİB Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı 12.09.2007, GİB Adana VDB'nın 17.01.2008, GİB, İstanbul VDB'nın 12.04.2006)

Buna göre, kâğıdın düzenlendiği (örneğin sözleşmenin ya da ihale kararının imzalandığı) anda damga vergisini doğuran olay meydana gelmiş demektir. Bu kâğıtların iptal edilerek hükmünden yararlanılmaması, bu kâğıtların bir hususu ispat veya belli edilecek belge olma niteliğini ortadan kaldırmayacağından, bu kâğıtlara istinaden ödenen damga vergisinin iade edilmesi de mümkün bulunmamaktadır. (GİB, İstanbul VDB'nın 10.09.2008)

Özetle, Maliye Bakanlığı, ihalenin feshi ve sözleşmenin iptali nedeniyle söz konusu ihale kararına ve sözleşmeye ilişkin olarak tahsil edilen damga vergisinin iade edilip edilmeyeceği konusunda kendisine yansıyan olaylara, "damga vergisinde vergiyi doğuran olayın kâğıtların düzenlenerek hukuken tekemmül etmiş olması ve imzalanmak suretiyle hukuken tekemmül eden ve verginin konusuna giren bir kâğıdın hükmünden, istifade edilmemiş olmasının veya kısmen istifade edilmiş olmasının, o kâğıdın bir hususu ispat ve belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağı gibi kâğıt tekemmül ettikten sonra, kâğıda konu muamelelerin feshedilmiş olmasının vergilendirmeyi etkilemeyeceği, o kâğıdın bir hususu ispat veya belli edilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağı, kâğıtların sonradan hükmünden yararlanılmaması halinde bu kâğıtlar için ödenmiş bulunan verginin iade edileceğine dair Kanunda bir

hüküm bulunmadığı, ihalenin feshi ve sözleşmenin iptali nedeniyle söz konusu ihale kararına ve sözleşmeye ilişkin olarak tahsil edilen damga vergisinin iade edilmesinin kanunen mümkün olmadığı" şeklinde yazılı cevaplar ve özgelgeler vermiş olup, uygulamayı da bu doğrultuda yönlendirmiştir.

Bu itibarla, -hesap yılındaki meri mevzuat hükümleri ve Maliye Bakanlığının istikrar kazanmış görüşü de dikkate de alınmak suretiyle- yapılmış olan bir ihalenin, idari yargı yoluyla iptal edilmesi ya da idare ile yüklenici arasında sulh anlaşması yapılması yoluyla geçersiz kılınması vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmamaktadır.

Sonuç olarak, Kurum avukatı tarafından (temyiz aşamasındaki ile aynı nitelikte yeniden) ileri sürülen iddia ve itirazların tamamının Temyiz Kurulu Kararında karşılandığı ve Kararın Kanuna aykırı bir yönünün bulunmadığı anlaşıldığından ve ayrıca Kararın düzeltilmesini icap ettiren başka bir husus da ileri sürülmediğinden; (50 sayılı İlamın 3. maddesi ile verilen ... TL'lik tazmin hükmünü tasdik eden) söz konusu Kararın verildiği 25.10.2016 tarih ve 42328 tutanak (26466 ilam) sayılı Temyiz Kurulu İlamında (2. maddede) KARAR DÜZELTİLMESİNE MAHAL OLMADIĞINA, (Üye ..., Üye ..., Üye ..., Üye ... ve Üye ...'ın aşağıda yazılı azınlık görüşlerine karşı) oy çokluğuyla,

Karar verildiği 30.01.2019 tarih ve 45573 sayılı tutanakta yazılı olmakla işbu ilam tanzim kılındı.

Karşı oy gerekçesi/Azınlık görüşü

Üye ..., Üye ..., Üye ... ve Üye ...:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesinin 1inci fıkrasında, vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı; 8 inci maddesinin birinci fıkrasında, vergi mükellefinin, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişi, ikinci fıkrasında ise vergi sorumlusunun, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olduğu;

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde; bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu, 2 nci fıkrasında, bu kanundaki kâğıtlar teriminin, yazılıp imzalamak 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 edeceği, aynı Kanunun 3 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında ise, damga vergisinin mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu, kurallarına yer verilmiştir.

Yukarıdaki hükümlere göre; damga vergisi, bu kanuna ekli 1 sayılı Tabloda yer alan ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan kâğıtların yazılıp imzalanması veya imza yerine geçen bir işaret konması anında doğmaktadır.

İhale kararının hüküm ifade edebilmesi için; bu karar ve bu karara istinaden düzenlenen sözleşmeye karşı tüm yasal yolların tüketilmesi zorunlu olup, ihaleye ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, kâğıda bağlanan hukuki durumun tekemmül etmesi halinde mümkündür.

İlama konu ilk ihale (... lehine irtifak hakkı tesis edilmesi ihalesi) yönünden; Alışveriş Merkezinde alt kiracı olan ... ve ... tarafından, anılan irtifak hakkı tesisine ilişkin ihalenin iptali talebi ile ... 13. İdare Mahkemesinde, 2010/1968 ve 2011/164 E. sayılı dosyalar ile dava açılmıştır. Mahkemece davaların reddedilmesi üzerine, kararlar davacılar tarafından yürütmenin durdurulması talepli olarak temyiz edilmiş ve davacıların yürütmenin durdurulması taleplerini inceleyen Danıştay 13. Dairesince, 20.06.2012 tarih ve 2011/4587 E; ve 23.03.2012 tarih ve 2012/27 K. sayılı kararları ile irtifak hakkı tesisine ilişkin ihalenin yürütmesinin durdurulması kararı verilmiş, daha sonra aynı dairenin 09.04.2013 tarih, 2011/4578 E; 2013/972 K; ve 09.04.2013 tarih 2012/270 E; 2013/973 K; sayılı kararlarıyla ihalenin iptaline karar verilmiştir. Ayrıca, anılan yürütmenin durdurulması kararlarından ilkinin üniversiteye tebliği üzerine karar gereğinin yerine getirilmesini teminen Üniversitenin Yönetim Kurulunun 13.06.2012 tarih ve 2012/932 sayılı kararı ile irtifak hakkı tesisine ilişkin ihalenin iptaline karar verilmiştir.

Olayımızda; ihale kararı ve bu karara istinaden ihale uhdesinde kalan mükellef ile ihale yetkilisi arasında imzalanan sözleşmenin tekemmülü söz konusu olmadığından, bu durumda, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesi kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte bir kâğıt da bulunmamaktadır. Bu itibarla, damga vergisi açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinin kabulü yasal olarak mümkün değildir. Dolayısıyla, ihale kararı ve buna dayalı düzenlenen sözleşme nedeniyle damga vergisinden kaynaklanan kamu zararı söz konusu değildir.

İlama konu ikinci ihale (... lehine irtifak hakkı tesis edilmesi ihalesi) yönünden de; idare tarafından tespit edildikten sonra Üniversite Yönetim Kurulunun ... tarih ... sayılı kararı ile irtifak hakkı tesisinde resmi şekil şartının yerine getirilmediği, geçerli olarak irtifak hakkı tesis edilmediği ve firmanın yükümlülüklerini yerine getirmede dikkate alınarak, ... Kampüsü 28331 Ada 1 parsel üzerindeki irtifak hakkı tesisine ilişkin Rektörlüğe verilen yetkinin kaldırılmasına ve irtifak hakkı tesisinden vazgeçilmesine karar verilmiştir. Bu halde baştan yok hükmünde olan irtifak hakkı ve irtifak hakkı sözleşmesinin hiçbir maddesinin hukuken geçerliliği bulunmamakla birlikte Üniversitenin ... Kampüsünde yok hükmündeki irtifak hakkı sözleşmesi gereğince ilgili firma tarafından inşa edilen, ... Sosyal Tesisleri hususunda üniversite ile anılan firma arasında çıkan uyuşmazlık da 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ilgili hükümleri gereği (tesis üniversiteye devredilmek suretiyle) sulh anlaşması yapılarak çözümlenmiş ve irtifak hakkı sözleşmesinin geçersiz olduğu ilama bağlanmıştır. Dolayısıyla hukuken mevcut olmayan bir irtifak hakkı tesisinden, damga vergisi

alınması mümkün değildir.

Yukarıda açıklanan gerekçelerle, ilama konu idari işlemlerden damga vergisi alınmamış olmasında mevzuata aykırılık bulunmadığından, tazmin hükmünün karar düzeltilmesi yoluyla kaldırılması gerekir.

Üye Mehmet Akif UMay:

Öncelikle, yukarıda da belirtildiği üzere; hukuken tekemmül eden ve verginin konusuna giren bir kâğdın hükmünden, istifade edilmemiş olmasının veya kısmen istifade edilmiş olmasının, o kâğdın bir hususu ispat ve belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağı açık olup konunun esası yönünden ilam hükmü yerindedir.

Ancak, Damga Vergisi Kanununun 26 ncı maddesine göre resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kağıtların damga vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecbur olsa da; ilama konu olayda üniversitenin özel bütçeli bir kurum olarak stopaj (kesinti) yoluyla damga vergisinin kesilmesi konusunda bir sorumluluğu bulunmadığından sadece taşınmazlar üzerinde irtifak hakkı tesis edenlere vergilerini ödemeleri için bildirimde bulunma ve beyanname ile vergilerini yatırıp yatırmadığını takip etme sorumluluğu vardır.

Dolayısıyla, söz konusu vergilerin vergi dairelerine yatırılıp yatırılmadığının tespitinin sağlanması yeterli olup bunu teminen dosyanın Dairesine gönderilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.