

DANIŞTAY KARARI

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:

Esas No : 2025/11

Karar No : 2025/14

ÖZET: Aykırılığın, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ödenen damga vergilerinin iadesi isteminin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında incelenemeyeceği yönünde giderilmesine

**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

: Korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ödenen damga vergilerinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine yapılan şikâyet başvurularının reddine dair işlemlerin iptali ve ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davalarda verilen Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 31/05/2024 tarih ve E:2024/81, K:2024/509 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin 30/05/2024 tarih ve E:2024/1198, K:2024/1523 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" işaretli bendi uyarınca, 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 10/02/2025 tarih ve E:2025/3, K:2025/3 sayılı kararıyla istenmiştir.

**III. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ
KARARLARI:**

A. Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2024/81 sayılı

dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, Van Büyükşehir Belediyesi Fen İşleri Daire Başkanlığınca ihale edilen ve davacının uhdesinde kalan "*Van Endüstri Meslek Lisesi'nin Restore Edilerek Eğitim-Tarih ve Kent Müzesine Dönüştürülmesi (Teşhir-Tanzim ve Peyzaj İmalatları Dahil) Yapım İş'i*"ne ilişkin ödenen 126.901,56 TL sözleşmeden doğan damga vergisi, 76.167,71 TL ihale kararına ait damga vergisi ve hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yapılmak suretiyle ödenen 84.785,58 TL damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ve ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

Van Vergi Mahkemesinin 26/10/2023 tarih ve E:2023/588, K:2023/1549 sayılı kararının özeti:

Van Kültür Varlıklarını Koruma Bölge Kurulunun 17/10/2023 tarih ve 4217454 sayılı yazısı dikkate alındığında, ihaleye konu taşınmazın "*korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı*" niteliğinde olduğu tartışmasızdır.

i. 5366 sayılı *Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun* yönünden yapılan inceleme:

5366 sayılı Kanun'da yenileme alanlarının belirlenmesi il özel idarelerinde il genel meclisinin ve belediyelerde belediye meclisinin üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararına ve Cumhurbaşkanının onayına bağlanmıştır.

Uyuşmazlık konusu damga vergilerinin ilişkin olduğu ihaleye konu taşınmazın belirtilen şekilde yenileme alanı olarak belirlendiğine ilişkin herhangi bir bilgi veya belge dosyaya sunulmamıştır. Ayrıca bu husus 13/10/2023 tarihli ara karar ile Van Kültür Varlıklarını Koruma Bölge Kurulu Müdürlüğüne de sorulmuştur. Ara karara verilen cevapta söz konusu taşınmazın yenileme alanı olarak belirlendiğine ilişkin alınan bir kararın bulunmadığı belirtilmiştir.

Bu nedenle taşınmazın 5366 sayılı Kanun kapsamında bulunmaması sebebiyle taşınmazdaki uygulamaların anılan Kanun uyarınca her türlü vergi resim ve harçtan muaf olmadığı sonucuna varılmıştır.

ii. 2863 sayılı *Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması Kanunu* yönünden yapılan inceleme:

Anılan Kanun'un 21. maddesinde tapu kütüğüne "*korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır*" kaydı konulan ve üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları bulunan parsellerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu, bunun dışında koruma bölge kurulları kararına uygun olarak bu taşınmaz kültür varlıklarında yapılacak onarım ve inşaat işlerine ilişkin Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınması gereken vergi, harç ve harcamalara katılma paylarının istisna kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Maddede belirtilen muafiyet, parsellerin kendisine (aynına) ilişkin bir muafiyettir.

İhale konusu taşınmazda yapılacak restorasyon ve çevre düzenleme işi ise yalnızca Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınması gereken vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından istisna olup uyuşmazlık konusu işe ilişkin ödenen damga vergilerinin 2863 sayılı Kanun uyarınca istisna ve muafiyet kapsamında olmadığı anlaşılmaktadır.

İii. Karar sonucu:

Mahkeme, bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 31/05/2024 tarih ve E:2024/81, K:2024/509 sayılı kararının özeti:

Uyuşmazlığın çözümü, 2863 sayılı Kanun'un 21. maddesi kapsamında ihale konusu yapılara ait sadece onarım ve inşaat işlerinin mi, yoksa anılan yapıların bulunduğu parsellerden kaynaklı her türlü işlemin mi istisna kapsamında olduğunun belirlenmesine bağlıdır. Bu belirlemelerin de 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinde yer alan teknikler kullanılarak hukuki değerlendirme ve yorum yapılmasını gerektirdiği açıktır.

Davacının iddiaları da, 213 sayılı Kanun'un 117. ve 118. maddeleri uyarınca düzeltme istemine konu yapılabilecek hesap ve vergilendirme hatalarından hiçbirine dayanmamaktadır.

213 sayılı Kanun'un 122. ve 124. maddelerine göre idareden düzeltilmesi talep edilebilecek hesap ve vergilendirme hataları, aynı Kanun'un 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurulmadan ilk bakışta tespit edilebilecek açıklıktaki hatalar olduğundan ve dava konusu uyuşmazlık muhtelif mevzuat hükümlerinin yorumlanması ile çözülebilecek nitelikte olduğundan, davacının şikayet başvurusunun reddine ilişkin dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamıştır.

Bu nedenle, istinaf istemine konu mahkeme kararı sonucu itibarıyla hukuka uygundur.

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemini belirtilen gerekçelerle kesin olarak reddetmiştir.

B. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin E:2024/1198 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, İstanbul Üniversitesi Rektörlüğünce ihale edilen ve davacının uhdesinde kalan "*İstanbul Üniversitesi Fen Edebiyat ve Su Bilimleri Fakülteleri Restorasyon ve Güçlendirme İş'i*"ne ilişkin hak ediş ödemesi üzerinden kesinti yapılmak suretiyle ödenen 111.353,74 TL damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ve ödenen verginin faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 11. Vergi Mahkemesinin 14/03/2024 tarih ve E:2023/2003, K:2024/444 sayılı kararının özeti:

Restorasyona konu taşınmazın, korunması gerekli kültür varlığı olduğu hususunda taraflar arasında uyuşmazlık bulunmamaktadır.

Taşınmaz kültür varlıklarının devir ve iktisabı işlemleri dışında taşınmazla ilgili

yapılacak diğer işlemlerin vergi ve harçlardan muaf veya istisna olduğuna ilişkin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda açık bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ancak 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nda tapu kütüğünde korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı kaydı bulunan taşınmazların her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu hükmüne yer verilmiştir. Anılan Kanun'un diğer kanunlara göre özel kanun niteliğinde bulunması nedeniyle uyumsuzluk konusu olayda 2863 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Bu durumda, davacı tarafından ihalesi üstlenilen işin ilgili olduğu taşınmazın korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı olduğu dikkate alındığında, bu taşınmazlarla ilgili yapılacak işlemler ve düzenlenen belgelerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu anlaşılmaktadır.

Açıklanan nedenle, davacıya yapılan hak ediş ödemesinden damga vergisi tahsil edilmesinin açık bir hata olduğu sonucuna varıldığından, dava konusu işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Nitekim davacıya yapılan ilk on sekiz hak ediş ödemesinden kesilen damga vergilerinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikayet başvurusunun reddine dair işleme karşı açılan davada verilen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin 31/03/2023 tarih ve E:2023/857, K:2023/1345 sayılı kararı da aynı yöndedir.

Tahsili hukuka aykırı bulunan damga vergisinin, idarece tahsili tarihinden düzeltme fişinin tebliğ tarihine kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte iadesi gerekmektedir.

Mahkeme, bu gerekçeyle davayı kabul etmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin 30/05/2024 tarih ve E:2024/1198, K:2024/1523 sayılı kararının özeti:

Vergi Dava Dairesi, istinaf dilekçesinde ileri sürülen iddiaların isteme konu vergi mahkemesi kararının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gerekçesiyle istemi kesin olarak reddetmiştir.

IV. İNCELEME VE GEREKÇE:

A. İLGİLİ MEVZUAT:

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddeleri:

"Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3. maddesinin (A) işaretli fıkrasının ilgili bölümü:

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

"Vergi hatası" başlıklı 116. maddesi:

"Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar

yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."

"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."

2. 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun "İstisnalar ve muafiyetler" başlıklı 21. maddesi:

"(Mülga birinci fıkra: 14/7/2004-5226/27 md.)

(Mülga ikinci fıkra: 14/7/2004-5226/27 md.)

(Değişik fıkra: 10/9/2014 - 6552/98 md.) Tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muafıdır. Ancak, büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan ve yukarıda nitelikleri belirtilen taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamına ilişkin bu muafiyet hükmü uygulanmaz.

(Ek fıkra: 10/9/2014 - 6552/98 md.) Getirilen kesin yapılanma yasağına aykırı olarak tesis edilen yapılar, bu yapıların yapıldığı parseller ve kanunlara aykırı eklentileri bulunan taşınmaz kültür varlıkları hakkında bu yapılar yıkılincaya veya aykırılıklar giderilinceye kadar yukarıdaki fıkradaki muafiyet hükmü uygulanmaz. 18/11/1983 tarih ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununa göre Boğaziçi Sahil Şeridi veya Öngörünüm Bölgesinde konut veya işyeri olarak kullanılan taşınmaz kültür varlıkları yukarıdaki fıkradaki muafiyetten yararlanamazlar.

Kültür varlıklarının korunması maksadıyla tespit, proje, bakım, onarım, restorasyon ve kazı ile müzelerin güvenliği için kullanılmak şartıyla, Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi, Millî Savunma Bakanlığı, Bakanlıkça ve Vakıflar Genel Müdürlüğüne dışardan getirilecek her türlü araç, gereç, makine, teknik malzeme ve kimyevi maddeler ile altın ve gümüş varak, her türlü vergi, resim ve harçtan muafıdır.

Koruma bölge kurulları kararına uygun olarak bu taşınmaz kültür varlıklarında yapılan onarım ve inşaat işleri Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınacak vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından müstesnadır.

(Ek fıkra: 14/7/2004-5226/27 md.) Bu Kanun kapsamında tescil edilen taşınmaz kültür varlıkları için 29/6/2001 tarihli ve 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun hükümleri uygulanmaz."

B. HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamında korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ödenen damga vergilerinin iadesi isteminin,

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında incelenip incelenemeyeceğine ilişkindir.

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 düzenlemeler ile Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamdaki vergi hatalarının bulunması haline özgü olmak kaydıyla doğrudan vergilendirme işlemine karşı süresi içinde açılacak dava hakkından ayrı olarak zamanaşımı süresi içinde olmak koşuluyla düzeltme ve şikâyet yoluna başvurularak vergi hatasının düzeltilmesinin yetkili idari makamlardan istenilebilmesine, başvurunun reddi halinde uyuşmazlığın yargı mercii önüne getirilebilmesine imkân tanınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda anılan düzenlemeleri uyarınca, düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabilmesi için ileri sürülen hatanın hukuki yorum gerektirmeyecek şekilde açık ve net olarak belirlenebilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, düzeltme ve şikâyet konusu yapılabilecek vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makam veya uyuşmazlık halinde yargı mercii tarafından, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurulmadan ilk bakışta anlaşılabilecek nitelikte olan vergilendirme işlemlerindeki hatalardır. Uyuşmazlığın çözümünün maddi olayların değerlendirilmesi ve mevzuatın yorumlanması gerektirmesi halinde ise *"vergi hatası"*dan değil *"hukuki uyuşmazlık"*tan bahsedilebilecektir. Dolayısıyla düzeltme ve şikâyet başvuruları sonucunda idari davaya konu olabilecek nitelikteki şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılacak davalarda, idari yargı mercisinin denetim alanı, esas bakımından, uyuşmazlıkta tespiti hukuki yorum gerektirmeyen açık bir vergi hatasının bulunup bulunmadığı ve bu kapsamda idarenin başvuruyu reddetmesinin hukuka uygun olup olmadığıyla sınırlıdır.

2863 sayılı Kanun'un ilk iki fıkrası ilga edilen 21. maddesinin üçüncü fıkrasında, tapu kütüğüne *"korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır"* kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu; aynı maddenin altıncı fıkrasında ise, koruma bölge kurulları kararına uygun olarak bu taşınmaz kültür varlıklarında yapılan onarım ve inşaat işlerinin Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınacak vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından müstesna olduğu düzenlenmiştir. Korunması gerekli taşınmaz kültür varlıklarında yapılan onarım ve restorasyon işlerinin sadece altıncı fıkra kapsamında Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınacak vergilerden mi müstesna olduğu yoksa 2863 sayılı Kanun'un 21. maddesinin anılan üçüncü fıkrasında öngörülen muafiyetin, tapu kütüğüne korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı kaydı konulan taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili onarım ve restorasyon işleri kapsamındaki hak ediş ödemelerine ilişkin damga vergilerini de kapsayıp kapsamadığına ilişkin ihtilafta Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu,

13/11/2024 tarih ve E:2024/5, K:2024/11 sayılı kararı ile bölge idare mahkemesi vergi dava daireleri arasındaki aykırılığı muafiyetin, tapu kütüğüne *"korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır"* kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili onarım ve restorasyon işleri kapsamındaki ödemelere ilişkin damga vergilerini de kapsadığı yönünde gidermiştir.

Anılan kararda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Kanun'un getiriliş amacını ve devletin tarih, kültür ve tabiat varlıklarının ve değerlerinin korunmasını sağlamakla sorumlu olduğuna ilişkin temel ilkeyi de dikkate alarak 2863 sayılı Kanun'un ilk iki fıkrası ilga edilen 21. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen muafiyet hükmünün dar yorumlanmaması gerektiği sonucuna varmıştır.

Bu bağlamda, anılan Kurul Kararıyla tapu kütüğüne korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı kaydı konulan taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili onarım ve restorasyon işleri kapsamındaki ödemelere ilişkin damga vergileri yönünden 2863 sayılı Kanun'un 21. maddesinin üçüncü fıkrasındaki hükmün kapsamının hukuki yorumla tayin edilmesi gerektiği ortaya konulduğundan bu damga vergilerinin iadesi isteminin 213 sayılı Kanun'un vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin kuralları bağlamında açık bir vergi hatası oluşturmadığı anlaşılmaktadır.

V. SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ödenen damga vergilerinin iadesi isteminin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında incelenemeyeceği yönünde giderilmesine, 21/05/2025 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

X - KARŞI OY:

Yargı makamlarının önüne gelen uyuşmazlıklarda, uyuşmazlığa konu verginin muafiyet veya istisna hükümleri kapsamında olduğu sonucuna varılması halinde bu uyuşmazlıklarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesi uyarınca bir vergilendirme hatası bulunduğu da kabulü gerekmektedir.

Anayasa'nın 63. maddesinin birinci fıkrasında devletin, tarih, kültür ve tabiat varlıklarının ve değerlerinin korunmasını sağlayacağı, bu amaçla destekleyici ve teşvik edici tedbirler alacağı hüküm altına alınmıştır. Maddenin ikinci fıkrasında ise bu varlıklar ve değerlerden özel mülkiyet konusu olanlara getirilecek sınırlamaların ve bu nedenle hak sahiplerine yapılacak yardımlar ve tanınacak muafiyetlerin kanunla düzenleneceği kuralına yer verilmiştir.

Anayasa'nın değinilen hükmünün gereği olarak taşınır ve taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının korunması ve bu konuda alınması gerekli ilke ve uygulama kararları ile ilgili örgütlenmeyi oluşturmak amacıyla yürürlüğe konulan 2863 sayılı Kanun'un, kültür veya tabiat varlığı niteliğindeki taşınmazlar ile bunların koruma alanlarında bulunan taşınmazlar üzerinde öngördüğü mülkiyet hakkı kısıtlamaları karşısında maliklere, kamusal yarar ile bireysel yarar arasındaki dengeyi korumak amacıyla, 12. ve 21. maddelerinde çeşitli yardımlardan ve bazı muafiyetlerden yararlanma hakkı tanınmıştır.

Bu doğrultuda, 2863 sayılı Kanun'un ilk iki fıkrası ilga edilen 21. maddesinin üçüncü fıkrasında tapu kütüğüne *"korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır"* kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu belirtilmiştir.

Buna göre kanun koyucunun, özel hukuk tüzel kişileri ile gerçek kişilerin mülkiyetinde bulunan belli niteliklerdeki taşınmaz kültür varlıklarının malikleri için Kanun'da öngörülen yükümlülüklerin gereği gibi yerine getirilmesini sağlamak ve tasarruf kısıntıları karşısında kamusal yarar ile bireysel yarar arasındaki dengeyi korumak amacıyla söz konusu taşınmazları hiçbir ayırım ve sınırlama getirmeksizin *"her türlü"* vergi, resim ve harçtan bağışık tutma ihtiyacı duyduğu ve bu ihtiyacın kültür varlığını koruma amacından doğduğu anlaşılmaktadır.

Uygulamada da bu tür eserlerin ayakta tutulup yaşatılabilmesi, bir kültür mirası olarak gelecek kuşaklara aktarılabilmesi için zorunlu bulunan ve oldukça yüksek olan koruma ve bakım maliyetleri ile bunların sahiplerine getirilen kısıtlılıkların hafifletilmesi için kolaylıklar sağlandığı, teşvikler getirildiği dikkate alındığında söz konusu taşınmaz kültür varlıklarının her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu şeklindeki hükmün dar yorumlanmaması gerekmektedir.

Kanun'un amacı ve devletin tarih, kültür ve tabiat varlıklarının ve değerlerinin korunmasını sağlamakla sorumlu olduğuna ilişkin temel ilke göz önünde

bulundurulduğunda, korunması gerekli taşınmaz kültür varlıklarında yapılan onarım ve restorasyon işlerinin de bu amaç ve ilkenin ayrılmaz bir parçası olduğu açıktır.

Bu itibarla, tapu kütüğüne *"korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır"* kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili onarım ve restorasyon işleri kapsamındaki ödemelere ilişkin damga vergileri de 2863 sayılı Kanun'un ilk iki fıkrası ilga edilen 21. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen muafiyet hükmü kapsamındadır.

Dolayısıyla muafiyet hükümleri kapsamında olduğu anlaşılan vergilerin iadesi isteminin de vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında incelenmesi gerekmektedir.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ödenen damga vergilerinin iadesi isteminin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında incelenebileceği yönünde giderilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

XX - KARŞI OY:

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun ilk iki fıkrası ilga edilen *"İstisnalar ve muafiyetler"* başlıklı 21. maddesinin üçüncü fıkrasının ilk cümlesinde tapu kütüğüne *"korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır"* kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu belirtilmiştir.

Maddenin, değinilen fıkrasının son cümlesinde ve dördüncü fıkrasında söz konusu muafiyet hükmünün, taşınmaz kültür varlıklarının nitelikleri itibarıyla kapsamına ve uygulanma biçimine yönelik açıklamalar yapılmıştır. Maddenin beşinci ve altıncı fıkralarında ise kültür varlıklarının korunması maksadıyla yapılan işlerde kullanılmak şartıyla dışarıdan getirilecek emtia ve söz konusu işler hakkında ayrıca muafiyet ve istisna hükümleri öngörülmüştür.

Bu kapsamda maddenin altıncı fıkrasında, koruma bölge kurulları kararına uygun olarak bu taşınmaz kültür varlıklarında yapılan onarım ve inşaat işlerinin Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınacak vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından müstesna olduğu belirtilmiştir.

2863 sayılı Kanun'un 21. maddesi, yürürlüğe girdiği 1983 yılından bu yana çok sayıda değişikliğe uğramış ise de maddenin yürürlükteki üçüncü fıkrasının ilk cümlesi ve altıncı fıkrası özü itibarıyla varlığını korumuştur.

Maddenin üçüncü fıkrasında öngörülen muafiyet hükmünün onarım ve restorasyon işlerini de kapsadığı kabul edildiğinde kanun koyucunun, maddenin altıncı fıkrasında neden *"koruma bölge kurulları kararına uygun olarak bu taşınmaz kültür varlıklarında yapılan onarım ve inşaat işlerinin Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınacak vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından müstesna olduğu"* yönünde ayrıca bir hüküm sevk ettiğini izah etmenin olanaksız hale geleceği açıktır.

Dolayısıyla maddenin altıncı fıkrasının taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili onarım ve inşaat işlerinin hangi vergi, harç ve katılma paylarından istisna tutulacağına ilişkin bir düzenleme olduğu sonucuna varılmaktadır.

Öte yandan, anılan maddenin ilk iki fıkrasını ilga eden ve 27/07/2004 tarih ve 25535 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5226 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 18. maddesi ile 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na, 19. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na ve 20. maddesi ile de 492 sayılı Harçlar Kanunu'na 2863 sayılı Kanun kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili istisna hükümleri eklendiği halde 488 sayılı Damga Vergi Kanunu'na bu yönde bir hüküm eklenmemiştir.

Bu durumda, maddenin üçüncü fıkrasında öngörülen muafiyetin taşınmazların aynına ilişkin olduğu, söz konusu taşınmaz kültür varlıklarında yapılan onarım ve inşaat

işlerinin ise yalnızca Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınacak vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından müstesna olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Dolayısıyla tapu kütüğüne *"korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır"* kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili onarım ve restorasyon işlerinin, diğer şartların da varlığı halinde damga vergisine tabi tutulmasına yasal bir engel bulunmamaktadır.

Ayrıca Kanun'un diğer maddelerinde söz konusu taşınmaz kültür varlıklarının maliklerine yönelik vergisel olmayan birtakım hak ve avantajlardan da faydalanma imkanının sağlandığı, vergisel yönden ise gerek Kanun'un 21. maddesinde gerekse diğer Kanunlarda kapsamı ve uygulanma biçimi bakımından belirleme yapılarak çeşitli muafiyet ve istisna hükümlerinin öngörüldüğü dikkate alındığında, bu taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili onarım ve restorasyon işlerinin damga vergisine tabi tutulmasının tek başına Kanun'un öngördüğü amacın gerçekleşmesini bertaraf ettiği de söylenemez.

Bu bağlamda, muafiyet hükümleri kapsamında olmadığı anlaşılan bu tür uyuşmazlıklarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesi uyarınca bir vergilendirme hatası bulunmadığının da kabulü gerekmektedir.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ödenen damga vergilerinin iadesi isteminin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında incelenebileceği ve anılan uyuşmazlıklarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesi uyarınca bir vergilendirme hatası bulunmadığı yönünde giderilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.