

DANIŞTAY KARARI**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:****Esas No : 2025/12****Karar No : 2025/15**

ÖZET: Aykırılığın, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak belediyelerce veya il özel idarelerince ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ihtirazi kayıtlı ödenen damga vergilerinin iadesi istemiyle açılan davalarda, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ile 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun hükümlerinden birinin diğerine göre öncelikle uygulanmasının gerekmediği 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 ihtirazi kayıtlı ödenen damga vergilerinin faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davalarda verilen Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 30/12/2024 tarih ve E:2024/519, K:2024/1267 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 27/06/2024 tarih ve E:2024/880, K:2024/1743 sayılı ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin 15/10/2024 tarih ve E:2024/2130, K:2024/2323 sayılı kararları 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:2025/2, K:2025/2 sayılı kararıyla istenmiştir.

III. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ

KARARLARI:

A. Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2024/519 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, Oltu Belediye Başkanlığınca ihale edilen ve davacının uhdesinde kalan "Tescilli Oltu Kalesi Restorasyon Yapım İşi"ne ilişkin ihtirazi kayıtlı ödenen 519.352,32 TL sözleşmeden doğan damga vergisi ve 311.720,96 TL ihale kararına ait damga vergisinin kaldırılması ve ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

Erzurum 2. Vergi Mahkemesinin 06/02/2024 tarih ve E:2023/679, K:2024/71 sayılı kararının özeti:

İhaleye konu taşınmazın korunması gerekli kültür varlığı olduğu hususunda taraflar arasında bir uyuşmazlık bulunmamaktadır. Uyuşmazlık, ihale konusu işle ilgili olarak 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21. maddesinde belirtilen istisna ve muafiyet hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı noktasındadır.

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

Mahkeme, bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 30/12/2024 tarih ve E:2024/519, K:2024/1267 sayılı kararının özeti:

Ara kararlarına istinaden dosyaya gönderilen cevabi yazı ve ekleri incelendiğinde, ihale konusu işin yapıldığı kalenin bulunduğu mevkiin, 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun uyarınca yenileme alanı olarak belirlenmesine ilişkin alınmış bir karar bulunmadığı anlaşılmıştır.

Yapılan işin restorasyon mahiyetinde olması göz önüne alındığında, 5366 sayılı Kanun uyarınca bir yenileme alanı ilan edilmesi ve işin de yenileme alanında icra edilmesi

halinde damga vergisi istisnasının uygulanması söz konusu olabilecektir.

Somut olayda ise anılan şartların gerçekleşmediği dikkate alındığında, dava konusu tahakkuk ettirilen vergilerde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

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

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

B. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin E:2024/880 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanlığınca ihale edilen ve davacının uhdesinde kalan "Anemas Zindanları Müze ve Teşhir Tanzim Uygulama İş'i"ne ilişkin ihtirazi kayıtlı ödenen 338.916,43 TL sözleşmeden doğan damga vergisinin kaldırılması ve ödenen verginin faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 20/02/2024 tarih ve E:2023/994, K:2024/242 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 uyuşmazlık 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, davacıdan tahsil edilen damga vergisinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

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 5. Vergi Dava Dairesinin 27/06/2024 tarih ve E:2024/880, K:2024/1743 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.

C. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin E:2024/2130 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, Mersin Büyükşehir Belediyesi Fen İşleri Daire Başkanlığınca ihale edilen ve davacının uhdesinde kalan "*Mersin Büyükşehir Belediyesi Tescilli Hizmet Binasına (Taş Bina) Restorasyon Yapılması İşİ*"ne ilişkin ihtirazi kayıtlı ödenen 608.326,57 TL ihale kararına ait damga vergisinin kaldırılması ve ödenen verginin faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 28/06/2024 tarih ve E:2024/419, K:2024/1117 sayılı kararının özeti:

Dosyaya ibraz edilen ihale konusu işe ilişkin taşınmazın tapu kaydında, eski eser (1.ve 2. Grup-Harçtan Muaf) şerhi bulunduğu görülmektedir.

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nda tapu kütüğünde korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı kaydı bulunan taşınmazlar ile I. ve II. grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu açıkça düzenlenmiştir.

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

Açıklanan nedenle, davacıdan tahsil edilen damga vergisinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

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 15/10/2024 tarih ve E:2024/2130, K:2024/2323 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. 21/07/1983 tarih ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun ilgili maddeleri:

"Amaç" başlıklı 1. maddesi:

"Bu Kanunun amacı; korunması gerekli taşınır ve taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları

ile ilgili tanımları belirlemek, yapılacak işlem ve faaliyetleri düzenlemek, bu konuda gerekli ilke ve uygulama kararlarını alacak teşkilatın kuruluş ve görevlerini tespit etmektir."

"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 muaftır. 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 yıkılıncaya 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, Milli 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 muaftır.

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."

2. 16/06/2005 tarih ve 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun'un ilgili maddeleri:

"Amaç ve kapsam" başlıklı 1. maddesinin birinci fıkrası:

"Bu Kanunun amacı, büyükşehir belediyeleri, büyükşehir belediyeleri sınırları içindeki ilçe ve ilk kademe belediyeleri, il, ilçe belediyeleri ve nüfusu 50.000'in üzerindeki belediyelerce ve bu belediyelerin yetki alanı dışında il özel idarelerince, yıpranan ve özelliğini kaybetmeye yüz tutmuş; kültür ve tabiat varlıklarını koruma kurullarınca sit alanı

olarak tescil ve ilan edilen bölgeler ile bu bölgelere ait koruma alanlarının, bölgenin gelişimine uygun olarak yeniden inşa ve restore edilerek, bu bölgelerde konut, ticaret, kültür, turizm ve sosyal donatı alanları oluşturulması, tabii afet risklerine karşı tedbirler alınması, tarihi ve kültürel taşınmaz varlıkların yenilenerek korunması ve yaşatılarak kullanılmasıdır."

"Uygulama" başlıklı 3. maddesinin altıncı fıkrası:

"Yenileme alanlarındaki uygulamalar her türlü vergi, resim, harç ve ücretlerden muaftır"

B. HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak belediyelerce veya il özel idarelerince ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ihtirazi kayıtla ödenen damga vergilerinin iadesi istemiyle açılan davalarda, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ile 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun hükümlerinden hangisinin öncelikle uygulanması gerektiğine ilişkindir.

Normlar hiyerarşisinde aynı derecede yer alan iki kuraldan hangisinin uyuşmazlığın çözümünde uygulanacağı tespit edilirken öncelikle kuralların aynı olaya uygulanıp uygulanamayacağı, düzenleme alanlarının aynı olup olmadığı ve birbiriyle çatışıp çatışmadığı belirlenmelidir.

Bu kapsamda öncelikle 2863 sayılı Kanun ile 5366 sayılı Kanun'un düzenleme yaptığı alanlar ve bu Kanun'larda yer alan kuralların çatışıp çatışmadığı incelenecektir.

Amacı korunması gerekli taşınır ve taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarıyla ilgili tanımları belirlemek ve yapılacak işlem ve faaliyetleri düzenlemek olan 2863 sayılı Kanun uyarınca "*korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı*" olarak tespit edilecek taşınmazlar bakımından, her taşınmazın ayrı ve müstakil olarak tespit ve tescili söz konusu olmaktadır. Bu işlemler Kültür ve Turizm Bakanlığının koordinatörlüğünde ilgili ve faaliyetleri etkilenen kurum ve kuruluşların görüşü alınarak koruma bölge kurulu kararı ile yapılmaktadır. Yine bu kapsamda yer alan taşınmazların onarım ve restorasyon işleri sadece belediyelerce veya il özel idarelerince değil yetki ve sorumluluğu bulunan diğer kurum ve kuruluşlarca da ihale edilebilmektedir.

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.

5366 sayılı Kanun'un 1. maddesinde ise Kanun'un amacı *"büyükşehir belediyeleri, büyükşehir belediyeleri sınırları içindeki ilçe ve ilk kademe belediyeleri, il, ilçe belediyeleri ve nüfusu 50.000'in üzerindeki belediyelerce ve bu belediyelerin yetki alanı dışında il özel idarelerince, yıpranan ve özelliğini kaybetmeye yüz tutmuş; kültür ve tabiat varlıklarını koruma kurullarınca sit alanı olarak tescil ve ilan edilen bölgeler ile bu bölgelere ait koruma alanlarının, bölgenin gelişimine uygun olarak yeniden inşa ve restore edilerek, bu bölgelerde konut, ticaret, kültür, turizm ve sosyal donatı alanları oluşturulması, tabii afet risklerine karşı tedbirler alınması, tarihi ve kültürel taşınmaz varlıkların yenilenerek korunması ve yaşatılarak kullanılması"* olarak açıklanmıştır. Kanun'un 3. maddesinin altıncı fıkrasında yenileme alanlarındaki uygulamaların her türlü vergi, resim, harç ve ücretlerden muaf olduğu düzenlenmiştir. Anılan Kanun kapsamında belirlenen yenileme alanları, belirlenen alanda yer alan birden fazla taşınmazı içerisinde barındırmaktadır. Bu alanlar ise, il özel idarelerinde il genel meclisince ve belediyelerde belediye meclisince belirlenmekte olup burada yer alan taşınmazların onarım ve restorasyon işleri ise istisnaları da bulunmakla birlikte kural olarak belediyelerce veya il özel idarelerince ihale edilmektedir.

Bu bağlamda, bir taşınmazın tapu kütüğünde *"korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır"* kaydı bulunması halinde 2863 sayılı Kanun uyarınca veya bu nitelikte olmasa dahi 5366 sayılı Kanun kapsamında belirlenen yenileme alanı içinde bulunması halinde 5366 sayılı Kanun uyarınca bu taşınmazla ilgili onarım ve restorasyon işleri vergiden muaf olacaktır. Her iki şartı sağlaması halinde de söz konusu onarım ve restorasyon işlerinin yine vergiden muaf olacağı izahtan varestedir. Eğer taşınmaz her iki Kanun'un uygulama alanı içinde bulunmuyorsa bu taşınmazla ilgili onarım ve restorasyon işleri vergiden muaf olmayacaktır.

Bu kapsamda düzenleme alanları farklı olan, farklı durum ve koşulları düzenleyen bu Kanunların, öngördükleri şartların sağlanması halinde vergiden muaf olma sonucunu doğurduğu ve birbiriyle çelişen hükümler barındırmadığı da dikkate alındığında, anılan Kanunların hangisinin öncelikle uygulanması gerektiğinin tespit edilmesinin bir önemi bulunmamaktadır.

Yargı yerlerince bu tür uyuşmazlıklara konu taşınmazla ilgili onarım ve restorasyon işlerinin vergiden muaf olup olmadığı veya muafsa hangi mevzuat uyarınca muaf olduğuna ilişkin ihtilafların, tarafların iddia ve savunmalarında yer alan bilgi/belgeler de dikkate alınarak re'sen araştırma ve usul ekonomisi ilkeleri gereğince çözüme kavuşturulacağı açıktır.

V. SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak belediyelerce veya il özel idarelerince ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ihtirazi kayıtlı ödenen damga vergilerinin iadesi istemiyle açılan davalarda, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ile 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun hükümlerinden birinin diğerine göre öncelikle uygulanmasının gerekmediği yönünde giderilmesine, 21/05/2025 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

X - KARŞI OY:

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

5366 sayılı Kanun'un 3. maddesinin altıncı fıkrasında, yenileme alanlarındaki uygulamaların her türlü vergi, resim, harç ve ücretlerden muaf olduğu düzenlenmiştir. Anılan Kanun kapsamında belirlenen yenileme alanında bulunan bir taşınmazla ilgili olarak belediyelerce veya il özel idarelerince ihale edilen onarım ve restorasyon işlerinin damga vergisinden muaf olduğu hususunda bir ihtilaf bulunmamaktadır.

ii. 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamında yapılan inceleme:

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.

iii. Sonuç:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak belediyelerce veya il özel idarelerince ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ihtirazi kayıtlı ödenen damga vergilerinin iadesi istemiyle açılan davalarda, 2863 sayılı Kanun'un 21. maddesindeki istisna hükümünün damga vergisi bakımından geçerli olmadığı, 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanması gerektiği yönünde giderilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.