

## DANIŞTAY KARARI

### Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:

Esas No : 2024/5

Karar No : 2024/11

**ÖZET:** 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun ilk iki fıkrası ilga edilen 21. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen muafiyetin, tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili onarım ve restorasyon işleri kapsamındaki hak ediş ödemelerine ilişkin damga vergilerini de kapsadığı hakkında.

### **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** : Konya Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

#### **II- İSTEMİN ÖZETİ** : Tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür

varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili olarak ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilen 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 İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin 28/02/2024 tarih ve E:2023/2522, K:2024/556 sayılı kararı ile Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 29/03/2024 tarih ve E:2024/87, K:2024/239 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, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin kararı doğrultusunda giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören Konya Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 01/07/2024 tarih ve E:2024/16, K:2024/20 sayılı kararıyla istenmiştir.

### III- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ

#### KARARLARI:

#### A- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin E:2023/2522 sayılı

#### dosyasına konu yargılama süreci:

**Dava konusu istemin özeti:** Edirne Vakıflar Bölge Müdürlüğü tarafından ihale edilen "Edirne Merkez Saatli Medrese 2016-2017-2018 Yılları Restorasyon Uygulama İşi" uhdesinde kalan davacı tarafından, değinilen iş kapsamında hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilen damga vergilerinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ve ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

**Edirne Vergi Mahkemesinin 21/09/2023 tarih ve E:2023/108, K:2023/274 sayılı kararının özeti:**

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 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, ancak, büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan ve yukarıda nitelikleri belirtilen taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yansı ve çevre temizlik vergisinin tamamına ilişkin bu muafiyet hükmünün uygulanmayacağı kurallarına yer verilmiştir. Aynı maddenin beşinci fıkrasında, 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, Kültür ve Turizm Bakanlığı ve Vakıflar Genel Müdürlüğüne dışarıdan getirilecek her türlü araç, gereç, makine, teknik malzeme ve kimyevi maddeler ile altın ve gümüş varakın, her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu belirtilmiştir. Maddenin altıncı fıkrasında ise, koruma bölge kurulları kararına uygun olarak bu taşınmaz kültür varlıklarında yapılacak onarım ve inşaat işlerinin Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınacak vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından müstesna olduğu belirtilmiştir.

Değinilen Kanun hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, 2863 sayılı Kanun'un 21. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen muafiyetin parsellerin kendisine (aynına) ilişkin olduğu, aynı maddenin altıncı fıkrasında ise koruma bölge kurulları kararına uygun olarak bu taşınmaz kültür varlıklarında yapılacak onarım ve inşaat işlerine ilişkin yalnızca Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınması gereken vergi, harç ve harcamalara katılma paylarının istisna kapsamında tutulduğu sonucuna varılmaktadır.

Dolayısıyla ihale konusu taşınmazda yapılacak restorasyon ve çevre düzenleme işi yalnızca Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınması gereken vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından müstesna olup dava konusu hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti

yapılmak suretiyle tahsil edilen damga vergilerinin 2863 sayılı Kanun'da öngörülen istisna ve muafiyetler kapsamında değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır.

Bu itibarla dava konusu işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

**Tarafların istinaf istemlerini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin 28/02/2024 tarih ve E:2023/2522, K:2024/556 sayılı kararının özeti:**

*Davacının istinaf istemi hakkındaki inceleme:*

Uyuşmazlıkta, davacının şikâyet başvurusu, davalı idarece 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ile getirilen istisnanın sadece Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca alınacak vergi, resim ve harcamalara katılma payları yönünden geçerli olduğu ve yapılan işin gerek 2863 sayılı Kanun'da gerekse 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda damga vergisi yönünden istisna kapsamına alınmadığından bahisle reddedilmiştir. Söz konusu taşınmazın korunması gerekli kültür varlığı olduğu hususunda taraflar arasında herhangi bir ihtilaf bulunmamaktadır.

2863 sayılı Kanun'un ilk iki fıkrası ilga edilen 21. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan, tapu kütüğünde "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı" kaydı bulunan taşınmazların her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu yolundaki hüküm karşısında anılan taşınmazla ilgili olarak yapılan restorasyon, onarım ve inşaat işlerinin de bu kapsamda her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu açıktır.

Bu durumda, ihale konusu işin ilgili olduğu taşınmazın korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı olması dolayısıyla bu taşınmazlarla ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen belgelerin de her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu sonucuna varıldığından, dava konusu hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilen damga vergilerinin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

*Davalının istinaf istemi hakkındaki inceleme:*

Davanın vekâlet ücretine ilişkin istinaf isteminin reddi gerekmektedir.

*Karar sonucu:*

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle davacının istinaf isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararını kaldırarak davanın kabulüne, davacıdan tahsil edilen damga vergilerinin tecil faizi oranında hesaplanan faiziyle birlikte davacıya iadesine, davalının istinaf başvurusunun ise reddine kesin olarak karar vermiştir.

**B- Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2024/87 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:**

Dava konusu istemin özeti: Konya Vakıflar Bölge Müdürlüğü tarafından ihale edilen "Karaman Merkez Pir Ahmet Kale Camii, Kale Hamamı ve Ömer Kavas Evi 2017-2018-2019 Yılları Onarımı İşi" uhdesinde kalan davacı tarafından, değinilen iş

kapsamında hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilen damga vergilerinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ve ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

**Konya 1. Vergi Mahkemesinin 30/11/2023 tarih ve E:2023/345, K:2023/905 sayılı kararının özeti:**

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinin ikinci fıkrasında, birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenlerin müteselsilen sorumlu olduğu, bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunmasının damga vergisinin noksan ödenmesini gerektirmeyeceği, damga vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin Kanun'a ekli (1) sayılı Tablo'da yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamının kişiler tarafından ödeneceği, ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumların müteselsilen sorumlu olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

Olayda, ihaleye konu taşınmazların *"korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı"* olduğu hususunda davalı idarenin herhangi bir itirazı bulunmamaktadır.

Uyuşmazlığın çözümü, ihale konusu iş kapsamında hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilen damga vergileri için 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21. maddesinde öngörülen istisna ve muafiyet hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin belirlenmesine bağlı bulunmaktadır.

2863 sayılı Kanun'un ilk iki fıkrası ilga edilen 21. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen muafiyet parsellerin kendisine (aynına) ilişkindir. Aynı maddenin altıncı fıkrasında ise koruma bölge kurulları kararına uygun olarak bu taşınmaz kültür varlıklarında yapılacak onarım ve inşaat işlerine ilişkin yalnızca Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınması gereken vergi, harç ve harcamalara katılma payları istisna kapsamında tutulmuştur.

Dolayısıyla ihale konusu taşınmazda yapılacak restorasyon ve çevre düzenleme işi yalnızca Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınması gereken vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından müstesna olup dava konusu hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilen damga vergilerinin 2863 sayılı Kanun'da öngörülen istisna ve muafiyetler kapsamında değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır.

Bu durumda, 488 sayılı Kanun'un 24. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, damga vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin Kanun'a ekli (1) sayılı Tablo'da yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamının kişiler tarafından ödeneceği yolundaki hüküm karşısında dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

**Davacının istinaf istemini inceleyen Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi**

Dava Dairesinin 29/03/2024 tarih ve E:2024/87, K:2024/239 sayılı kararının özeti:

Vergi Dava Dairesi istinaf istemine konu kararın usul ve hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istinaf istemini kesin olarak reddetmiştir.

#### **IV- İLGİLİ MEVZUAT:**

**1- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ilgili maddeleri:**

**"Konu" başlıklı 1. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları:**

*"Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabidir.*

*Bu kanundaki kağıtlar terimi, 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 eder."*

**"Mükellef" başlıklı 3. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları:**

*"Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir.*

*Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder."*

**"Resmi daire" başlıklı 8. maddesinin aykırılığın giderilmesi istemine konu kararlarda hüküm altına alınan uyuşmazlıklarda vergiyi doğuran olayların gerçekleştiği tarihlerde yürürlükte bulunan hali:**

*"Bu kanunda yazılı resmi daireden maksat, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir.*

*Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz."*

**"Vergi ve cezada sorumluluk" başlıklı 24. maddesinin ikinci fıkrası:**

*"(Değişik: 21/11/1980 - 2344/1 md.) Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar. Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması Damga Vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez. Damga Vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar."*

**2- 488 sayılı Kanun'a ekli (1) sayılı Tablo'nun "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün "1. Makbuzlar" başlıklı kısmının (a) işaretli bendi:**

*"Resmî daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle kişiler tarafından resmî dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmî daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havaalelerine*

tediyesini temin eden kâğıtlar“

**3- 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun "İstisnalar ve muafiyetler" başlıklı 21. maddesi:**

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

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

*(Değişik fıkrası: 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 muafır. 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 fıkrası: 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, 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 muafır.*

*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 fıkrası: 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."*

#### **V- HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun ilk iki fıkrası ilga edilen 21. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen muafiyetin, tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili onarım ve restorasyon işleri kapsamındaki hak ediş ödemelerine ilişkin damga vergilerini de kapsayıp kapsamadığına ilişkindir.

Kültür ve tabiat varlıkları bakımından ülkemizin sahip olduğu zenginlik beraberinde ulusal ve uluslararası sorumlulukları getirmektedir. Bu varlıklara ilişkin gerek devletin gerekse kişilerin üzerine düşen en temel sorumluluk varlıkların korunmasıdır. Kültür ve tabiat varlıklarının korunmasının kişilerin mülkiyet hakları üzerinde birtakım sınırlamalar getirmesi bütün çağdaş hukuk düzenlerinde kabul edilmektedir. Koruma olgusu bir yönüyle kısıtlamalar taşımakta diğer bir yönü ile de mali külfetler yüklemektedir.

Bu nedenle 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 hak ediş demelerine ilişkin damga vergilerinin de 2863 sayılı Kanun'un ilk iki fıkrası ilga edilen 21. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen muafiyet hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

#### **VI- SONUÇ:**

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun ilk iki fıkrası ilga edilen 21. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen muafiyetin, tapu kütüğüne "*korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır*" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili onarım ve restorasyon işleri kapsamındaki hak ediş demelerine ilişkin damga vergilerini de kapsadığı yönünde giderilmesine, 13/11/2024 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.



Esas No : 2024/5

Karar No : 2024/11

### X - 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.

Ote 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 işleri kapsamındaki hak edişlerin, 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 işleri kapsamındaki hak edişlerin damga vergisine tabi tutulmasının tek başına Kanun'un öngördüğü amacın gerçekleşmesini bertaraf ettiği de söylenemez.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun ilk iki fıkrası ilga edilen 21. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen muafiyetin, tapu kütüğüne *"korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır"* kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili onarım ve restorasyon işleri kapsamındaki hak ediş ödemelerine ilişkin damga vergilerini kapsamadığı yönünde giderilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.