

T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2014/4835

Karar No : 2017/2170

Davacı : Konut Geliştiricileri ve Yatırımcıları Derneği
Necip Fazıl Mahallesi, Hamza Yerlikaya Bulvarı
Central - Work İş Merkezi No: 10
Ümraniye/İSTANBUL

Davalı : Maliye Bakanlığı

Vekili : Av. Serdar Aslan
İk Adım Cad. M. Blok
Dikmen/ANKARA

İstemin Özeti : 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin III. Matrah, Nispet ve Oran Başlıklı bölümünün B. Oran alt bölümünde yer verilen 2. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar başlıklı düzenlemenin "2.1.3. Net alan" başlıklı kısmının genel tebliğ ile yapılan "net alan" tanımlamasının; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesine ve Bakanlar Kurulu Kararnamesine aykırı olduğu, bu konuda Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesinin 41'inci bendinde "bağımsız bölüm toplam net alan" tanımlamasının yapıldığı bu tanımlamanın esas alınması gerektiği, bu tanımlama ile genel tebliğ tanımlaması arasında ciddi farklar olduğu bunun da kanunilik ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırı olduğu ve 3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması başlıklı düzenlemenin 3.1.3. İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen Katma Değer Vergisi bölümünde " 3.1.3.1 Genel Olarak " alt başlığı ile yapılan düzenlemede yer alan " Örnek 2 " nin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına göre iadenin yapılabilmesi için teslim ve hizmetle ilgili olma koşulu aranırken, genel uygulama tebliğinde zorunlu olma şartının getirilmesinin Kanuna aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istenilmektedir.

Maliye Bakanlığının Savunmasının Özeti : Usul yönünden, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin genel düzenleyici işlem niteliğinde olmadığı, açıklama yapılmak üzere tebliğe eklenmiş bölüm olduğu, özellikle KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 3.1.3.1 bölümünde yer alan "Örnek 2" kısmının, düzenleyici değil açıklayıcı ve yorumlayıcı bir işlem sayılması gerektiğinden dava konusu edilmesinin mümkün olmadığı, esas yönünden ise, Bakanlar Kurulu Kararının 2'nci maddesinde, bu Karar kapsamındaki mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiş olup, Bakanlar Kurulu Kararında yer alan net alanı 150 m²'ye kadar konut tanımının yapılması hususunun da bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği, iade hesabına dahil edilebilecek yüklenilen katma değer vergisi içeriğinde verilen örneğin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına uygun olarak ve aynı maddenin bakanlıklarına verdiği yetki çerçevesi içinde olduğu, Tebliğ de hukuka aykırı bir düzenlemeye yer verilmediği hususlarından bahisle davanın reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi Serpil Balcı Alkan'ın Düşüncesi: 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı'nın 2'nci maddesinde karar kapsamındaki



T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2014/4835

Karar No : 2017/2170

mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmişse de, Bakanlar Kurulu Kararnamesinde ayrı bir mal olarak sınıflandırılan "net alanı 150 m²'ye kadar konut" kavramında, net alanın nasıl belirleneceğine ilişkin dava konusu edilen düzenlemeyle birlikte, bir konutun katma değer vergisi uygulaması açısından ve Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ne göre olmak üzere iki farklı net alanı 105 m²'ye kadar konut" tanımlaması yapılmış ve Bakanlar Kurulu kararıyla %1 oranında katma değer vergisine tabi olacağı belirtilen "net alanı 150 m²'ye kadar konut"un içeriği bu konuda teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi ve yeterliliği bulunan Çevre Şehircilik Bakanlığı tarafından yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ne göre belirlenmesi kanuni idare ilkesinin bir gereği olup, katma değer vergisi oranını dolaylı olarak davalı İdarenin belirlemesi Anayasanın 73'üncü maddesinde öngörülen verginin yasallığı ilkesine ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesine aykırı düştüğünden bu kısım bakımından davanın iptali, dava konusu edilen "Örnek 2" açısından ise, Genel Uygulama Tebliğinde 150 m²'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde nelerin iade hesabına dahil edilebilemeyeceği açıklanmış, ardından konutların ortak kullanımına ait bazı alanlara ilişkin KDV iade hesabına dahil edilemeyecek alanlar sayılmış, sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere sayılan çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, pergole, kamelya, çim ekimi, havuz, spor alanı gibi alanlar Anayasa'nın 2'nci maddesinde devletin niteliklerinden biri olarak ifade edilen sosyal hukuk devleti ilkesi gereği sosyal ihtiyaçlardan olduğundan bu kısım bakımından davanın iptali, ancak "Örnek 2" kısmında son sayılan "alışveriş merkezi" alanı anılan Yasanın öngördüğü anlamda indirimli orana tabi teslimlerle ilgili iade edilecek katma değer vergisinin söz konusu teslim kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından bu kısım bakımından davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Mukaddes Aras'ın Düşüncesi: Dava; 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin III.Matrah, Nispet ve Oran başlıklı bölümünün B.Oran alt bölümünde yer verilen 2. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar başlıklı düzenlemenin "2.1.3.Net alan" başlıklı kısmı ile 3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması başlıklı düzenlemenin 3.1.3 İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen katma değer vergisi bölümünde "3.1.3.1 Genel Olarak" alt başlığı ile yapılan düzenlemede yer alan "Örnek 2" nin iptali istemine ilişkindir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesinde, Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1 'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

30.12.2007 günlü ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında, mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları;

a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, % 18



T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2014/4835

Karar No : 2017/2170

b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1

c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 8 olarak tespit edilmiş, 24.12.2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın 1 inci maddesine eklenen (6) numaralı fıkra ile (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m2 ye kadar konutlardan; 10.7.2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16.5.2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatını sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatını alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri ;

a) Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,

b) Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranının uygulanacağı belirtilmiş, Anılan Bakanlar Kurulu Kararının 2 nci maddesinde de, bu karar kapsamındaki mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğu düzenlemesi yer almıştır.

26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin III.Matrah, Nispet ve Oran başlıklı bölümünün B.Oran alt bölümünde yer verilen düzenlemenin iptali istenilen 2.1.3.Net alan başlıklı bölümünde net alanı 150 m2 kadar konut kavramında net alanın nasıl belirleneceği açıklaması yapılmıştır.

Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinin 16 ncı maddesinin 41 inci bendinde, Bağımsız Bölüm Net Alanı "Bağımsız bölüm içerisindeki kapalı olup duvarlar arasında kalan net alandır. Bu alana; kapı ve pencere eşikleri, 2.5 cm'i geçmemek koşuluyla sıva payları, kolonlar, duman, çöp, atık, tesisat ve hava bacaları ile ışıklıklar, bağımsız bölüm içindeki asansör ve galeri boşlukları, tesisat odası, merdivenlerin altlarında 1.80 m. yüksekliğinden az olan yerler, tek bağımsız bölümlü müstakil binalarda bağımsız bölüm içindeki otopark, sığınak, odunluk, kömürlük, hidrofor ve arıtma tesisi alanı, su ve yakıt deposu ve kazan dairesi dahil edilmez. Açık çıkmalar, balkonlar, zemin, çatı ve kat terasları, kat ve çatı bahçeleri gibi en az bir cephesi açık olan mekanlar ile aynı katta veya farklı katta olup bağımsız bölümün eklentisi olan mekanlar ile ortak alanlar bağımsız bölüm net alanı içinde değerlendirilmez. Bağımsız bölümün içten bağlantılı olarak çatı araları dahil birden fazla katta yer alan mekanlardan oluşması halinde bu katlardaki bağımsız bölüme ait alanlar birlikte değerlendirilerek bağımsız bölüm net alanı bulunur." şeklinde, 42 nci bendinde, Eklenti Net Alanı, "Sadece bağımsız bölüme ait olup bu bölümün kullanımı ve tasarrufunda bulunan, ancak bağımsız bölümün içinde olmayıp, aynı katta veya farklı katta bulunan ve bağımsız bölümden ayrı girişi bulunan mekanların, (41) numaralı bentte belirlenen esaslar dikkate alınarak hesaplanacak net alanıdır." şeklinde, 43 üncü bendinde, Bağımsız Bölüm Toplam Net Alanı: Bağımsız bölüm net alanı ile bağımsız bölüme ait eklenti veya eklentilerin net alanlarının toplamıdır." şeklinde tanımlanmıştır.



T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2014/4835

Karar No : 2017/2170

Yukarıda yer alan Kanun ve Yönetmelikte yer alan düzenlemelerde iki farklı "net alanı 150 m²'ye kadar konut" tanımlamasının yapıldığı, söz konusu tanımlamalardan konu ile ilgili teknik bilgi ve uzmanlığı bulunan Bakanlık tarafından yayımlanan Yönetmelikte yer alan tanımlamanın katma değer vergisi uygulaması açısından dikkate alınması gerekmekte olup, bu konuda yetkili olan ancak konu ile ilgili teknik bilgi ve uzmanlığı bulunmayan Maliye Bakanlığı tarafından takdir yetkisinin konu ile ilgili teknik bilgiye sahip uzman kuruluşlardan görüş alınmak suretiyle kullanılması gerekirken buna uyulmadan yapılan davaya konu düzenlemede hukuka uyarlık görülmemiştir.

Davanın, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin III.Matrah, Nispet ve Oran başlıklı bölümünün B.Oran alt bölümünde yer verilen 3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması başlıklı düzenlemenin 3.1.3 İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen katma değer vergisi bölümünde "3.1.3.1 Genel Olarak" alt başlığı ile yapılan düzenlemede yer alan "Örnek 2"ye ilişkin kısma gelince;

""**Örnek 2:** 150 m²'nin altındaki bir konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar (arsa bedeli dâhil), genel yönetim giderleri (akaryakıt, büro malzemeleri, reklam, komisyon, temizlik malzemeleri ve benzeri) ve ATİK'lerden işleme isabet eden paya ilişkin olarak yüklenilen KDV, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilecektir.

150 m²'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür." şeklinde düzenlenmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesinin 2 nci fıkrasında, "Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. (5838 sayılı kanunun 12 nci maddesiyle değişen ibare)Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya



T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2014/4835

Karar No : 2017/2170

mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenlemeye göre, 3065 sayılı Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı, maddede belirtilen borçlara yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebileceği, indirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmeyeceği sonucu çıkmaktadır.

Tebliğde yazılı örnekte konut yapımıyla ilgili arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dahil edileceği, zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergilerin ise iade hesabına dahil edilemeyeceği belirtilmiştir.

Net alanı 150 m2'ye kadar olan konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin iade hesabına dahil edilmesi söz konusu konut teslimlerinin indirimli oranda vergiye tabi tutulmasındaki amaca aykırılık teşkil etmesi nedeniyle dava konusu düzenlemede yasaya aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davanın kısmen kabulü ile 26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin III.Matrah, Nispet ve Oran başlıklı bölümünün B.Oran alt bölümünde yer verilen 2. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar başlıklı düzenlemenin "2.1.3.Net alan" başlıklı kısmının iptali, 3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması başlıklı düzenlemenin 3.1.3 İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen katma değer vergisi bölümünde "3.1.3.1 Genel Olarak" alt başlığı ile yapılan düzenlemede yer alan "Örnek 2" şeklindeki düzenlemenin iptali isteminin ise reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince davalı İdarenin usule ilişkin itirazları yerinde görülmeyle dosyadaki belgeler incelendikten sonra işin gereği görüldü:

Dava, 26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin III.Matrah, Nispet ve Oran başlıklı bölümünün B.Oran alt bölümünde yer verilen 2. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar başlıklı düzenlemenin "2.1.3.Net alan" başlıklı kısmı ile 3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması başlıklı düzenlemenin 3.1.3 İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen katma değer vergisi bölümünde "3.1.3.1 Genel Olarak" alt başlığı ile yapılan düzenlemede yer alan "Örnek 2" nin iptali istemiyle açılmıştır.



T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2014/4835

Karar No : 2017/2170

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesine göre, KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için (% 10) olup, Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, (% 1)'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili olduğu açıklanmıştır.

Verilen yetkiye dayanılarak mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesiyle mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları;

- Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için (% 18),
 - Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 1),
 - Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 8),
- olarak tespit edilmiştir.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri için KDV oranı (% 1) olarak tespit edilmiştir

Bu durumda, Kanunun 1 inci maddesi kapsamına giren ve net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinde, KDV oranı (% 1) olarak, 150 m²'yi aşan konutların tesliminde ise genel vergi oranının uygulanacağı açıktır.

Bakanlar Kurulu Kararının 2'nci maddesinde de, bu Karar kapsamındaki mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin, III.Matrah, Nispet ve Oran başlıklı bölümünün B.Oran alt bölümünde yer verilen düzenlemenin 2.1.3.Net alan başlıklı bölümünde;

""Net alan deyimi "konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade etmekte olup, plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda indirimli oran sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanır.

Net alanın hesaplanması konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

a) Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak net alan hesabına dahildir.

b) Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm. düşülmek suretiyle hesaplanır.

Ancak;

-Konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları, -Karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları, -Bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m.den yüksek terasların toplamının 2 m²'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar, -Çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler, -İki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m. yüksekliğinden az olan yerler, -Bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m²'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo,



T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2014/4835

Karar No : 2017/2170

-Kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırılık, -Bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m²'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar,

 faydalı alan dışındadır.

Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m²'yi, garajların 18 m²'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler.""" düzenlemesi getirilmiştir.

02.11.1985 tarih ve 18916 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği 194 sayılı İmar Kanunu hükümlerine dayanılarak hazırlanmış olup yapı düzenine ait tanımlar başlıklı 16'ncı maddesinin 41'inci bendinde, (Ek:RG-1/6/2013-28664) Bağımsız Bölüm Net Alanı "Bağımsız bölüm içerisindeki kapalı olup duvarlar arasında kalan net alandır. Bu alana; kapı ve pencere eşikleri, 2,5 cm'i geçmemek koşuluyla sıva payları, kolonlar, duman, çöp, atık, tesisat ve hava bacaları ile ışıklıklar, bağımsız bölüm içindeki asansör ve galeri boşlukları, tesisat odası, merdivenlerin altlarında 1.80 m. yüksekliğinden az olan yerler, tek bağımsız bölümlü müstakil binalarda bağımsız bölüm içindeki otopark, sığınak, odunluk, kömürlük, hidrofor ve arıtma tesisi alanı, su ve yakıt deposu ve kazan dairesi dahil edilmez. Açık çıkmalar, balkonlar, zemin, çatı ve kat terasları, kat ve çatı bahçeleri gibi en az bir cephesi açık olan mekanlar ile aynı katta veya farklı katta olup bağımsız bölümün eklentisi olan mekanlar ile ortak alanlar bağımsız bölüm net alanı içinde değerlendirilmez. Bağımsız bölümün içten bağlantılı olarak çatı araları dahil birden fazla katta yer alan mekanlardan oluşması halinde bu katlardaki bağımsız bölüme ait alanlar birlikte değerlendirilerek bağımsız bölüm net alanı bulunur. " şeklinde, 42'nci bendinde, Eklenti Net Alanı, "Sadece bağımsız bölüme ait olup bu bölümün kullanımı ve tasarrufunda bulunan, ancak bağımsız bölümün içinde olmayıp, aynı katta veya farklı katta bulunan ve bağımsız bölümden ayrı girişi bulunan mekanların, (41) numaralı bentte belirlenen esaslar dikkate alınarak hesaplanacak net alanıdır." şeklinde, 43'üncü bendinde, Bağımsız Bölüm Toplam Net Alanı: Bağımsız bölüm net alanı ile bağımsız bölüme ait eklenti veya eklentilerin net alanlarının toplamıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıda yer verilen Genel Uygulama Tebliği'nde, Bakanlar Kurulu Kararnamesinde ayrı bir mal olarak sınıflandırılan "net alanı 150 m²'ye kadar konut" kavramında, net alanın nasıl belirleneceği açıklanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununda düzenlenmeyen %1'e tabi olacak konutu davalı İdare Genel Uygulama Tebliği ile, net alan hesaplamalarını kendisi yaparak sınırlamakta ve verginin konusunu yani katma değer vergisine tabi olacak malı ve katma değer vergisi oranını tespit etmiş olmaktadır. Bakanlar Kurulu Kararında, Karar kapsamındaki mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmişse de, davalı idarenin düzenleme yetkisi, Yasada ve Bakanlar Kurulu Kararının uygulanması ve açık yetki verilmesi durumunda usule ilişkin hususları belirlemeyle sınırlı olup, katma değer vergisi oranı Bakanlar Kurulu kararı ile %1'e indirilen mal ve hizmetlerin tanım ve kapsamı, genel hukuk kuralları içinde ve genel kabul gören uygulamalarda belirlendiği şekilde ele alınmalıdır.

Buna göre, davalı idare tarafından Genel Uygulama Tebliği'nde net alana ilişkin yapılan



T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2014/4835

Karar No : 2017/2170

düzenlemede, bir konutun katma değer vergisi uygulaması açısından ve Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ne göre olmak üzere iki farklı ve birbiriyle çelişen "net alanı 150 m²'ye kadar konut" tanımlaması yapılmaktadır. Bakanlar Kurulu kararıyla %1 oranında katma değer vergisine tabi olacağı belirtilen "net alanı 150 m²'ye kadar konut"un tanımlamasında bu konuda teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi ve yeterliliği bulunan Çevre Şehircilik Bakanlığı tarafından yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nin dikkate alınması gerekir. Zira, bu hususta teknik bilgi ve uzmanlığı üst düzeyde olmayan Maliye Bakanlığı'na her ne kadar tanımlama yetkisi verilmişse de bu yetkisi sınırsız olmayıp, "net alan" tanımlaması teknik bir konu olduğundan uzman kuruluşlardan görüş alınması veya bu konuda teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi bulunan kurumların düzenlemelerinden yararlanılması "idarelerin takdir yetkilerine giren işlemleri tesis ederken mutlak ve sınırsız hareket edemeyeceklerine ilişkin idare hukuku ilkesinin" bir gereği olup bu ilkeye aykırı düşen yöntemle belirlenen dava konusu düzenlemede hukuki isabet görülmemiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, "Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. (5838 sayılı kanunun 12'nci maddesiyle değişen ibare) Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenleme çerçevesinde, 3065 sayılı Kanunun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı, maddede belirtilen borçlara yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebileceği, indirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmeyeceği sonucu çıkmaktadır.

26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin III.Matrah, Nispet ve Oran başlıklı bölümünün B.Oran alt



T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2014/4835

Karar No : 2017/2170

bölümünde yer verilen 3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması başlıklı düzenlemenin 3.1.3 İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen Katma Değer Vergisi bölümünde "3.1.3.1 Genel Olarak" alt başlığı ile yapılan düzenlemede yer alan "Örnek 2" başlıklı bölümünde;

""Örnek 2: 150 m²'nin altındaki bir konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar (arsa bedeli dâhil), genel yönetim giderleri (akaryakıt, büro malzemeleri, reklam, komisyon, temizlik malzemeleri ve benzeri) ve ATİK'lerden işleme isabet eden paya ilişkin olarak yüklenilen KDV, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilecektir.

150 m²'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür."" düzenlemesi getirilmiştir.

8/9/2013 tarih ve 28759 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 8'inci maddesi ile eklenen bendi ile "Sosyal mekanlar: Yapı ve tesislerde kullanıcıların, çalışanların veya müşterilerin yapı ve tesisin genel kullanımı dışında günlük sosyal ihtiyaçlarının karşılandığı mekanlardır. Alışveriş merkezi ve benzeri ticari kullanımlı binalarda, işhanı, büro, yönetim binası gibi umumi ve resmi binalarda, fabrika ve benzeri sanayi tesislerinde, düğün salonu, lokanta, gazino, sinema, tiyatro, müze, kütüphane ve kongre merkezi, yurt binaları, spor tesisleri gibi sosyal ve kültürel yapı ve tesislerde, eğitim yapılarında, hastane ve benzeri sağlık tesislerinde, havaalanı, liman, terminal, tren garı, metro istasyonu gibi ulaşım yapı ve tesislerinde, oteller ve benzeri turizm tesislerinde, kullanıcıların, çalışanların veya müşterilerin ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla mescit, bebek emzirme yeri, çocuk bakım ve oyun alanı, yetmiş beşten fazla bağımsız bölümü bulunan konut parsellerinde mescit ve çocuk oyun alanı, milli park, tabiat parkı, bölge parkı, mesire alanı, piknik alanı, açık spor alanları gibi yerlerde ise mescit, bebek emzirme yeri ve umumi hela için gerekli mekan ayrılır. Bu mekanların tamamlayıcısı olan; abdest alma mekanları ile diğer gerekli mekanların, kolay ve erişilebilir bir yerde bu mekanlarla birlikte yer alması zorunludur." düzenlemesi getirilmiştir. Bu düzenlemede de yetmiş beşten fazla bağımsız bölümü bulunan konut parsellerinde mescit ve çocuk oyun alanı gibi günlük sosyal ihtiyaçların karşılandığı sosyal mekanlara yer ayrılmasının gerekli olduğu açıklanmıştır.

Yukarıda yer alan Kanunun 29/2'nci maddesinde, 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit



T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2014/4835

Karar No : 2017/2170

edilecek sınırı aşan verginin mahsuben ödeneceği öngörülmüştür. "Örnek 2" kısmında sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere sayılan çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı gibi alanlar Anayasa'nın 2'nci maddesinde devletin niteliklerinden biri olarak ifade edilen sosyal hukuk devleti ilkesi gereği sosyal ihtiyaçlardandır. Ancak "Örnek 2" kısmında son sayılan "alışveriş merkezi" alanı anılan Yasanın öngördüğü anlamda indirimli orana tabi teslimlerle ilgili iade edilecek katma değer vergisinin söz konusu teslim kapsamında değerlendirmek mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle, davanın, 26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin III.Matrah, Nispet ve Oran başlıklı bölümünün B.Oran alt bölümünde yer verilen 2. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar başlıklı düzenlemenin "2.1.3.Net alan" başlıklı kısmının iptaline oybirliğiyle, 3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması başlıklı düzenlemenin 3.1.3 İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenen katma değer vergisi bölümünde "3.1.3.1 Genel Olarak" alt başlığı ile yapılan düzenlemede yer alan "Örnek 2" düzenlemesinin konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı kısmının iptaline oyçokluğuyla, yine bu kısımda sayılan "alışveriş merkezi" alanı kısmı yönünden reddine oybirliğiyle, davacı tarafından eksik yatırılan 13,00 TL başvuru harcının tamamlanmasına, aşağıda dökümü yapılan 294,20 TL yargılama giderinin haklılık oranına göre 264,78 TL kısmının davalı İdareden alınarak davacıya verilmesine, kalan kısmın davacı üzerinde bırakılmasına, artan posta giderinin istemi halinde davacıya iadesine, karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca 1.800,00 TL avukatlık ücretinin davacıdan alınarak davalı İdareye verilmesine, kararın tebliğini izleyen günden itibaren otuz (30) gün içinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere 02/03/2017 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

| | | | | |
|---------------|-----------------|----------------------|-------------------------|---------------------|
| Başkan | Üye | Üye | Üye | Üye |
| Enver KAYA | Yusuf BINİCİ | Adil MEMİŞ (X) | Zeynep KENAN (XX) | Mehmet Ali GÜMÜŞ |

YARGILAMA GİDERLERİ:

| | |
|------------------------|------------|
| Danıştay Başvuru Harcı | :52,40 TL |
| Danıştay Karar Harcı | :65,40 TL |
| Danıştay YD Harcı | :52,40 TL |
| Posta Masrafı | :124,00 TL |
| ----- | |
| Toplam | :294,20 TL |

