



T.C.  
DANIŞTAY  
Vergi Dava Daireleri Kurulu  
Esas No : 2017/681  
Karar No : 2018/50  
Tarih : 07.02.2018

- KAVRAM:
- **KONUT TESLİMLERİNDE NET ALAN TANIMI**
  - **KDV UYGULAMASINDA NET ALAN**
  - **KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNİN KONUTLARDA NET ALAN HESABINA İLİŞKİN BÖLÜMÜNÜN YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASI İŐLEMİNİN TEMYİZ İSTEMİNİN REDDİ**

#### İÇTİHAT METNİ

**İstemin Özeti :** Dava; 26.4.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve 1.5.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin, "III.Matrah, Nispet ve İndirim" başlıklı bölümünün "B.Oran" alt bölümündeki "2. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar" başlıklı düzenlemenin "2.1.3.Net alan" başlıklı kısmındaki "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 inŐaatlarda indirimli oran sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanır. Net alanın hesaplanması konusunda aŐaĐıdaki Őekilde hareket edilir:

a) Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmalrı 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. düşölmek suretiyle hesaplanır.

Ancak; konutlarda kapı ve pencere Őeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları, karkas binalardaki kolonların duvarlardan taŐan diŐleri, bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m.den yüksek terasların toplamının 2 m<sup>2</sup>'si, çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komŐu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar, çok katlı binalarda genel giriŐ, merdiven, sahanlıklar ve asansörler, iki 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 m<sup>2</sup>'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo, kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı dairesi, müŐterek hizmete ayrılan depo, çamaŐırlık, bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m<sup>2</sup>'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar, faydalı alan dışındadır. Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m<sup>2</sup>'yi, garajların 18 m<sup>2</sup>'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler." 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" deki "150 m<sup>2</sup>'nin altındaki bir konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar (arsa bedeli dahil), genel yönetim giderleri (akaryakıt, büro malzemeleri, reklam, komisyon, temizlik malzemeleri ve benzeri) ve ATİK?lerden işleme isabet eden paya ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisi, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilecektir. 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dahil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dahil 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 yüklenen katma değer vergisi iade hesabına dahil 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 yüklenen vergilerin iade hesabına dahil edilmesi mümkündür." şeklindeki düzenlemelerin iptali istemiyle açılmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi, 2.3.2017 gün ve E:2014/4835, K:2017/2170 sayılı kararıyla; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28'inci maddesi uyarınca, vergiye tabi her bir işlem için %10 olarak belirlenen katma değer vergisi oranını, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınan Bakanlar Kurulunca, bu yetkiye istinaden alınan 2007/13033 sayılı Kararın 1'inci maddesiyle, mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranlarının belirlendiği, Kararın 2'nci maddesinde de bu Karar kapsamındaki mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğunun belirtildiği, 3194 sayılı İmar Kanununa göre hazırlanan ve 2.11.1985 tarih ve 18916 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinin yapı düzenine ait tanımlar başlıklı 16'ncı maddesinin "Bağımsız Bölüm Net Alanı" başlıklı 41'inci bendinde, bağımsız bölüm içerisindeki kapalı olup duvarlar arasında kalan ve net olan bu alana; kapı ve pencere eşikleri, 2.5 cm'yi 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 dairesinin dahil edilmeyeceği, 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 alanların, bağımsız bölüm net alanı içinde değerlendirilmeyeceği, 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 alanının bulunacağı; "Eklenti Net Alanı" başlıklı 42'nci bendinde, 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'inci bentte belirlenen esaslar dikkate alınarak hesaplanacak net alanı olduğu; "Bağımsız Bölüm Toplam Net Alanı" başlıklı 43'üncü bendinde, bağımsız bölüm net alanı ile bağımsız bölüme ait eklenti veya eklentilerin net alanlarının toplamı olduğunun tanımlandığı, Bakanlar Kurulu Kararında ayrı bir mal olarak sınıflandırılan ve Katma Değer Vergisi Kanununda düzenlenmeyen %1'e tabi olacak "net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut" kavramının Genel Uygulama Tebliğinde, net alan hesaplamaları yapılarak sınırlandırıldığı ve verginin konusunu yani katma değer vergisine tabi olacak malı ve katma değer vergisi oranını tespit ettiği, Genel Uygulama Tebliğinde net alana ilişkin yapılan bu düzenlemeyle, 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlarla ilgili olarak; katma değer vergisi açısından uygulama ile Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğine göre yapılan uygulama olmak üzere iki farklı ve birbiriyle çelişen tanımlamaya sebebiyet verildiği, Bakanlar Kurulu Kararıyla %1 oranında katma değer vergisine tabi olacağı belirtilen net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutun tanımlanmasında, bu konuda teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi ve yeterliliği bulunan Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinin dikkate alınması gerektiği, bu hususta teknik bilgi ve uzmanlığı olmayan Maliye Bakanlığına her ne kadar tanımlama yetkisi verilmişse de bu yetki sınırsız olmayıp 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 belirtilen ilkeye aykırı düşen düzenlemede hukuka uyarlık görülmediği, 3065 sayılı Kanunun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, 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 verginin mahsuben veya nakden iade edileceği; indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenen vergilerin iade hesabına dahil edilmeyeceğinin öngörüldüğü, 8.9.2013 tarih ve 28759 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 8'inci maddesi ile Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinin 16'ncı maddesinin birinci fıkrasına eklenen 56'ncı bendinde sosyal mekanların; yapı ve tesislerde kullanıcıların, çalışanların veya müşterilerin yapı ve tesisin genel kullanımı dışında günlük sosyal ihtiyaçlarının karşılandığı mekanlar olarak tanımlandığı, yetmiş beşten fazla bağımsız bölümü bulunan konut parsellerinde mescit ve çocuk oyun alanı için gerekli mekanın ayrılması gerektiği yolunda düzenleme getirildiği, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin 3.1.3.1. bölümünde yer alan, dava konusu "Örnek 2" kısmında, sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere sayılan çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı

gibi alanların, Anayasanın 2'nci maddesinde, Devletin niteliklerinden biri olarak ifade edilen sosyal hukuk devleti ilkesi gereği sosyal ihtiyaçlardan olduğu ancak, alışveriş merkezi alanı yapımı için harcamalar nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin, anılan Kanunun öngördüğü anlamda iade edilecek katma değer vergisi hesabına dahil edilmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle, Tebliğin, "2.1.3.Net alan" başlıklı bölümü ile "Örnek 2" bölümünün konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı kısmını iptal etmiş, alışveriş merkezi alanı kısmı yönünden davayı reddetmiştir.

Davalı idare tarafından; net alan tanımı hakkında Çevre ve Şehircilik Bakanlığının görüşünün sorulması üzerine, net alan tanımının mali yönüyle yapılacak değerlendirmenin Maliye Bakanlığınca yapılmasının uygun olacağı belirtilmiştir, Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinde yer alan net alan tanımlamasının esas alınması halinde Bakanlar Kurulu Kararı ile kendilerine verilen tanımlama yetkisi kullanılmayacağı gibi Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılabilecek katma değer vergisi oranına ilişkin düzenlemenin daha alt hukuk normu olan Yönetmelik ile yapılabilir hale geleceği, Çevre ve Şehircilik Bakanlığının katma değer vergisi uygulanacak mal ve hizmetleri tanımlama yetkisinin bulunmadığı, yürürlükten kaldırılan 30 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde de aynı mahiyette düzenlemelerin yer aldığı, Tebliğinin "3.1.3.1 Genel Olarak" başlıklı bölümünde yer alan "Örnek 2" kısmının Katma Değer Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına uygun olduğu, mevzuatta herhangi bir değişiklik yapılmadığı, yürürlükten kaldırılan 119 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yer alan indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iadelere ilişkin düzenlemelerin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine aynen alındığı ileri sürülerek, kararın iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulması istenmiştir.

**Savunmanın Özeti :** Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

**Danıştay Tetkik Hakimi .... Düşüncesi:** Kararın, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin, "2.1.3.Net alan" başlıklı bölümünün iptaline ilişkin hüküm fıkrasına yönelik temyiz isteminin reddi; net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konutun inşasına yönelik olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin iade hesabına dahil edilmemesi Katma Değer Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına aykırılık teşkil etmeyeceğinden, "Örnek 2" bölümünün kısmen iptaline ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

## **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

**KARAR :**

26.4.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve 1.5.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin, "III.Matrah, Nispet ve İndirim" başlıklı bölümünün "B.Oran" alt bölümündeki "2. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar" başlıklı düzenlemenin "2.1.3.Net alan" başlıklı bölümü 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" bölümünün çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı kısmının iptali yolunda verilen Daire kararı, davalı idare tarafından temyiz edilmiştir.

Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan Danıştay Dördüncü Dairesi kararının, Tebliğin "2.1.3.Net alan" başlıklı bölümünün iptaline ilişkin hüküm fıkrası, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın anılan hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Vergi İndirimi" başlıklı 29'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, götürü veya telafi edici usulde vergiye

tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri; 2'nci fıkrasında bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği; 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 verginin, bu mükelleflerin, maddede sayılan borçlarına mahsuben ödeneceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda belirtilen borçlarına mahsuben iade edileceği kurala bağlanmış, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Kanununun 28'inci maddesinin verdiği yetki uyarınca, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bir kısım işlemler, indirimli oranda katma değer vergisine tabi tutulmuştur. Kararın 1'inci maddesi ile temel ihtiyaçlardan olan barınma ihtiyacının karşılanması amacıyla, net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimlerinin katma değer vergisi oranı (%1) olarak tespit edilmek suretiyle; belirlenen net alanının büyüklüğünün aşmaması kaydıyla vergi yükü azaltılmıştır.

Tebliğın "Örnek 2" bölümünde de net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dahil edilebileceği belirtilmiş, bir arada bulunan konutların ortak kullanımına tahsis edilen 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 katma değer vergisi iade hesabının dışında bırakılmıştır.

Bakanlar Kurulu Kararı ile getirilen söz konusu indirimli vergi uygulaması, münhasıran net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında kalan konutların teslimine ilişkin olup dava konusu Tebliğde yer alan; bu konutların yapımıyla ilgili harcamaların iade hesabına dahil edilmesi, bunlar dışındaki harcamaların ise iade hesabına alınmaması yolundaki açıklamanın da vergi indirimiyle öngörülen barınma ihtiyacının karşılanması amacının gerçekleştirilmesine yönelik olduğu anlaşılmaktadır.

Yapı ve tesislerde, kullanıcıların, çalışanların veya müşterilerin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olan yukarıda sayılan mekanların yapımına ilişkin harcamaların, konut yapımıyla doğrudan ilgili olmadığı açıktır. Sosyal ihtiyaçların karşılanması amacıyla bu alanların yapılmasının zorunlu olmasına dayanılarak, bu kapsamda yapılan harcamaların konutun inşasına yönelik olduğu sonucuna varılmasının yasal bir dayanağı da bulunmadığından, temyiz istemine konu Daire kararının, Tebliğın, "Örnek 2" bölümünün kısmen iptaline ilişkin hüküm fıkrasında hukuka uyarlık görülmemiştir.

#### SONUÇ :

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kısmen kabulü ile Danıştay Dördüncü Dairesinin, 2.3.2017 gün ve E:2014/4835, K:2017/2170 sayılı kararının, Tebliğın, "Örnek 2" bölümünün çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı kısmının iptaline ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına; "2.1.3.Net alan" başlıklı bölümünün iptaline ilişkin hüküm fıkrasına karşı yapılan temyiz isteminin reddine, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununa 6545 sayılı Kanununun 27'nci maddesiyle eklenen geçici 8'inci madde uyarınca kesin olarak, 7.2.2018 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

---