

SON DÜZENLEMELER KAPSAMINDA KONUT TESLİMLERİNDE KDV

VAT IN HOUSING IN THE LIGHT OF RECENT CHANGES



Eyüp ÇETİN*

ÖZ

Bütçe gelirleri içerisinde vergiler çok önemli bir paya sahiptir. KDV'nin de vergi gelirleri içerisinde büyük bir paya sahip olması, konut satışlarında son yıllarda meydana gelen ciddi artışlar, konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranında bir takım değişiklikler yapılması gereksinimini beraberinde getirmiştir. Nitekim 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 7. maddesinde konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranlarında bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklik ile indirimli orana tabi olmanın tek şartı olan net alanı 150 metrekarenin altında olması kısıtı değiştirilmiş ve indirimli orana tabi konut teslimi için bir takım yeni şartlar getirilmiştir. Ancak halen konutların yapı ruhsatında konut olarak gösterilmemesi veya konut olarak gösterilmekle birlikte konut olarak kullanılmaması, net alan hesaplamasında özellik arz eden durumların karmaşıklığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan

ABSTRACT

Taxes have a large portion in the budget revenues. Since VAT has a large proportion in tax revenues and there is a significant increase in housing sales necessitate some changes in VAT rates. Indeed, as a result of to Article 7 of Cabinet Decree, no. 2012/4116, there have been some changes recently as to VAT rates applied housing sales. After the changes, having 150 sqm is not the only condition for the application of 1% VAT rate any more, there are now new conditions. However, the fact that houses are still not shown as houses officially on construction permits, the complexity in the computation of net area of houses and different views in tax rulings given by the Revenue Administration cause controversies. This study deals with the changes made by Cabinet Decree, no. 2012/4116, and controversial issues.

Keywords: VAT, construction permit, net area, Cabinet Decree, no. 2012/4116

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 07.02.2016 / M.K.T.: 20.04.2016

özelgelerde farklı görüşlere yer verilmesi yeni tartışmaları beraberinde getirmiştir. Bu çalışmada 2012/4116 sayılı BKK ile değişen hükümler ve tartışma konuları irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: KDV, Yapı Ruhsatı, Net Alan, 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

1- GİRİŞ

Türk Dil Kurumu sözlüğünde konut “*İnsanların içinde yaşadıkları ev, apartman vb. yer, mesken, ikametgâh*”¹ olarak tanımlanmıştır. Ülkemizde ve tüm dünyada geçtiğimiz yıllarda konut satışları önemli derecede artış kaydetmiştir. Türkiye İstatistik Kurumu verilerine göre Türkiye genelinde 2014 yılında 1.165.381 adet konut satış sonucu el değiştirdi.² Bu ise çok büyük bir vergi matrahı anlamına gelmektedir ve doğru vergi oranları uygulanması ile hem bütçe gelirlerine önemli katkı sağlanacak hem de mükellefler arasında vergi adaleti sağlanmış olacaktır.

2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’ndan önce uygulamada olan 24/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Mal ve Hizmetlerde Uygulanacak KDV Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın (1) sayılı listenin 11. sırasında yer alan “*Net alanı 150 metrekareye kadar konut teslimlerinde KDV*”³ % 1 olarak uygulanmaktaydı. Ancak satılan konutların değerlerinin net alanıyla ilişkilendirmesi tek başına yetersiz kalmaktaydı. Mesela İstanbul Beşiktaş’ta net 100 metrekarelik bir daire çok yüksek bedelle satılırken, Yozgat’ta 200 metrekare büyüklükteki bir daire çok daha düşük bedelle satılmaktaydı. Bu durum ise açık bir adaletsizliği beraberinde getirmekteydi. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 28. maddesinde 15.06.2012 de yapılan değişiklik ile “*inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.*”⁴ ibaresi eklenmiş ve Bakanlar Kurulu’na konu ile ilgili yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu verilen bu yetkiyi 24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanmış ve konut teslimlerinde KDV oranı uygulamasına 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bir takım yeni düzenlemeler getirmiştir.

2- YENİ DÜZENLEMELER İŞİĞİNDA KONUT TESLİMLERİNDE KDV ORANI

24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 7. maddesinde “*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 aşağıdaki (6) numaralı fıkra eklenmiştir.*

“(6) (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

¹ Türk Dil Kurumu Sözlüğü

² <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18551>

³ 4/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

⁴ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının 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 oranı, uygulanır.”⁵ hükmüne yer verilmiştir. Aynı kararın 12. Maddesinin b fıkrasında “7 nci maddesi hükmü yapı ruhsatı 1/1/2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten itibaren yapılacak konut inşaatı projelerine ilişkin konut teslimlerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer”⁶ hükmüne yer verilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile net alanı 150 metrekare altındaki konut satışlarında uygulanacak KDV oranının %1 dışında bir oran uygulanabilmesi için bazı şartların varlığı aranır. Bu şartlar sırasıyla aşağıda açıklanmıştır.

2.1- 10/7/2004 tarihli ve 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu Kapsamındaki Büyükşehirlerde Bulunma

5216 sayılı Kanunun 4. maddesine göre; “Toplam nüfusu 750.000’den fazla olan illerin il belediyeleri kanunla büyükşehir belediyesine dönüştürülebilir.”⁷ Yine aynı kanunun 3/a maddesinde “Bu Kanunun uygulanmasında;

(Değişik: 12/11/2012-6360/4 md.) Büyükşehir belediyesi: Sınırları il mülki sınırı olan ve sınırları içerisindeki ilçe belediyeleri arasında koordinasyonu sağlayan; idarî ve malî özerkliğe sahip olarak kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan; karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişisini,”⁸ hükmü yer almaktadır. Anılan kanunun yukarıdaki maddelerinden yola çıkılarak büyükşehir belediyesi sınırları içinde bir konutun tesliminde diğer şartlarında sağlanması halinde, net alanı 150 metrekare altında kalan konutların satışında %8 veya %18 oranında KDV uygulanabilir.

2.2- 6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun Kapsamında Rezerv Yapı Alanı ve Riskli Alan Olarak Belirlenen Yerler ile Riskli Yapıların Bulunduğu Yerlerde Bulunmama

24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 7. maddesinin parantez içi hükmünde belirtildiği üzere, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerdeki net alanı 150 metrekarenin altındaki konutların KDV oranı diğer şartlar sağlansa dahi %1 olarak uygulanacaktır.

⁵ 24.12.2012 tarih ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı madde 7

⁶ 24.12.2012 tarih ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı madde 12/b

⁷ 10/7/2004 tarihli ve 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu madde 4

⁸ 10/7/2004 tarihli ve 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu madde 3/a

2.3- Lüks veya Birinci Sınıf İnşaat Olması

"Yapıları inşaat sınıflarına göre ayıran temel düzenleme, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa dayalı olarak 29.02.1972 tarihli ve 7/3995 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı doğrultusunda 15.03.1972 tarihinde yayımlanan "Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük" ün 10'uncu maddesidir. Söz konusu maddede; binaların, binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususlar nazara alınarak lüks, birinci sınıf, ikinci sınıf, üçüncü sınıf ve basit inşaat olmak üzere 5 ayrı sınıfta kategorize edileceği ve inşaat sınıflarının tayinine esas alınacak niteliklerin Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edileceği belirtilmiştir."⁹ Ve Maliye Bakanlığı 15.12.1982 tarihinde aşağıdaki cetveli yayınlamış ve binaların sınıf tespitine açıklık getirmiştir.

2.3.1- Bina inşaat sınıflarının Tespitine Dair Cetvel

İnşaat Aksamı	Lüks İnşaat	1. Sınıf İnşaat	2. Sınıf İnşaat	3. Sınıf İnşaat	Basit İnşaat
DIŞ DUVARLAR	Mermer, çini, bakır kaplamalı.	Tabii (troverten vb.) ve suni taş, kaliteli ahşap ve metal kaplamalı	kaliteli ahşap ve metal kaplamalı. Tarak siva, ahşap kaplamalı	Normal çimentolu siva, serpm, basit ahşap ve basit metal kaplamalı.	Sivasız veya çamur sıvalı.
TAVAN	2'den fazla odası gizli ışıklandırma, ses tecritli asma tavan (sert ağaç, alüminyum, alçı vb.)	Püskürtme sıvalı, 1 veya 2 odası ahşap kaplama veya düz alçı sıvalı.	Sade düz satıh siva üzerine alçı korniş.	Sade düz satıhlı siva.	Çeşitli basit malzeme ile gayrifenni kaplama.
İÇ DUVARLAR	2'den fazla odası ısı ve ses yalıtımlı, sert ağaç kaplama.	2'den fazla odası yağlı boya, yıkanır kağıt ve benzeri madde ile kaplama.	1 veya 2 odalı plastik veya kağıtlı boya, kağıt kaplama.	Kireç harçlı siva ve kireç badana	Çamur siva ve badana.
TABAN (DÖŞEME)	2 den fazla odası mermer ve benzeri tabii taş, ahşap parke, halı kaplamalı.	1 veya 2 odası suni mermer, seramik, ahşap parke, halı kaplamalı	Karo mozaik, renkli düz mozaik marley ve benzeri.	Düz mozaik, şap, basit ahşap kaplama	Toprak, çok basit tahta ve diğer gayri fenni malzeme kaplamalı.
MERDİVENLER	Tabii taş kaplamalı, işlemeli demir ve sert ağaç korkuluklu ve küpeşteli	Suni taş kaplamalı, iyi vasıflı demir ve sert ağaç korkuluklu ve küpeşteli	Renkli mozaik kaplamalı, sert ağaç ve demir korkuluklu.	Şap veya düz mozaik kaplamalı ve demir korkuluklu	Basit tahta veya taş basamak, korkuluksuz.

⁹ Özcan Avcı, "Konut Teslimlerinde KDV Oranı", Vergi Dünyası, Sayı 411, Kasım 2015, Syf 41

PENCERELER	Metal ve sert ağaç doğramalı, özel vasıflı camlı, tabii taş para- petii ve pancurlu.	Metal ve sert ağaç doğrama, normal camlı, suni taş parapetli, pancurlu	Normal ahşap doğrama, normal cam ve renkli mozaik parapetli.	Basit ahşap doğrama, düz mozaik parapetli.	Basit tahta çerçevesi ve basit camlı ve gayri fenni malzemeli.
KAPILAR	Masif sert ağaç kasalı ve kanatlı, kapitone kaplamalı, işlemeli metal kasa ve kanatlı, özel cam kanatlı ve özel akşamalı (otomatik kontrol vb.)	Sert ağaç kaplamalı kasa ve kanatlı, metal kasa kanatlı.	Ahşap presli ve basit metal	Kasası çam kereste, doğrama basit pres, maun boyalı veya yağlı boya, giriş kapıları tablalı, basit masif veya demir.	Gayri fenni malzemeli.
BANYO VE WC	Mermer ve benzeri tabii, taş kaplamalı, lüks veya özel imal edilmiş küvet, çift lavabo, klozet ve benzeri akşamalı banyo, aynı vasıflarda WC.	Sırlı ve dekoratif seramik kaplamalı, kaliteli küvet, lavabo, klozetli banyo ve aynı vasıflarda WC	Kaliteli fayans kaplamalı, normal kaliteli küvet, lavabo ve klozetli banyo, aynı vasıflarda WC	Mozaik, fayans kaplamalı, küvetsiz, klozetsiz banyo, aynı vasıflarda WC	Basit WC'li ve yıkanma yeri.
ISITMA	Klima tesisatlı (soğuk, sıcak), şömineli, devamlı sıcak sulu.	Kaloriferli, şömineli, devamlı sıcak sulu.	Kaloriferli, sıcak sulu	Kaloriferli, sobalı.	Ocaklı veya sobalı.

10

Yukarıdaki tabloda da ayrıntılı olarak açıklandığı üzere eğer bir konut lüks veya birinci sınıf konut olarak inşa edilmiş veya bu şekilde inşa edilmemiş olmasına rağmen daha sonra üzerinde yapılan değişikliklerle lüks veya birinci sınıf konut durumuna getirilmiş ise, diğer şartların da varlığı halinde 150 metrekare altındaki lüks veya birinci sınıf konutların satışında uygulanacak KDV oranı %8 veya %18 olarak uygulanacaktır.

2.4- Konutun Üzerine Yapıldığı Arsanın Birim Metrekare Vergi Değerinin En Az 500,00 (Beşyüz) TL Olması

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesinde vergi değerinin şu şekilde hesaplanacağı açıklanmıştır. “... Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.

¹⁰ 15.12.1982 Tarih ve 17899 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel

33 üncü maddeye (8 numaralı fıkra hariç) göre mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır..."¹¹ Bu Kanun maddesi ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49. maddesi uyarınca arsa değerleri dört yılda bir belirlenmekte ve bu yılı takip eden diğer yıllarda ise yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırıma tabi tutularak yeni değeri belirlenmektedir. Bu değerlendirme ölçütleri dikkate alınarak, diğer şartlarında varlığı halinde arsanın birim metrekare değeri 500,00 (beşyüz) TL'nin altında kalıyorsa (beşyüz TL hariç) %1, 500,00 (beşyüz) TL-1.000,00 (bin) TL arasında ise (bin TL hariç) %8, 1.000,00 (bin) TL ve üzerinde ise %18 KDV oranı uygulanacaktır. İl bazında arsa birim metrekare fiyatlarına Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesi olan https://intvd.gib.gov.tr/2014_Emlak_Arsa/ adresinden ulaşılabilir. Buradan ulaşılan 2014 yılı birim metrekare değerlerine bu yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı ($\%10,11/2=\%5,055$) oranında arttırılması sureti ile 2015 yılı birim metrekare vergi değerine ulaşılacaktır. Buradan ulaşılan 2015 yılı birim metrekare değerine 2015 için belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı ($\%5,58/2=\%2,79$) oranında artırılması sureti ile 2016 yılı birim metrekare vergi değerine ulaşılacaktır. Örnek vermek gerekirse *Antalya ili Konyaaltı İlçesi Siteler Mahallesi Emniyet Cad. 1325. Sok. metrekare emlak vergisi değeri 2014 yılı için 400,00(dörtüz) TL'dir.*¹²Bu değeri yeniden değerlendirme oranının yarısı dikkate alınarak artırılması suretiyle 2015 yılı için bulunan değer 420,22 ($400+400 \times \%0,055$) TL, 2016 yılı için bulunan değer 431,94 ($420,22+420,22 \times \%2,79$) TL olacaktır. Yani diğer şartların varlığı halinde yukarıdaki birim metrekare vergi değeri tespit edilen arsa üzerindeki bir konutun satışında uygulanacak KDV oranı %1 olacaktır.

2.5- Konutun Yapı Ruhsatı 01.01.2013 Tarihinden Sonra (Bu Tarih Dahil) Alınmış Olmalıdır

2012/4116 sayılı BKK'nın 12. maddesinin (b) fıkrasına göre net alanı 150 metrekare altındaki bir konutun satışında uygulanan KDV oranının %1'den farklı bir oran olabilmesi için, yapı ruhsatının 01.01.2013 tarihinden sonra alınmış olması gerekir. Ancak kamu kurum ve kuruluşları ve bunların iştirakleri tarafından yapılan konut teslimlerinde yapı ruhsatının alındığı dönem değil, ihale tarihi önem arz etmektedir.

Yukarıda sayılan tüm şartların varlığı halinde 150 metrekare altındaki konutların tesliminde %8 veya %18 KDV oranı uygulanacaktır. Örneğin Etiler Mahallesi Bebek Yokuşu Sokak Etiler/İSTANBUL adresinde arsa metrekare vergi değeri 2016 yılı için yaklaşık 3.100,66 TL dir. Adı geçen adresin 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde bulunmayan bir adres olduğu, yapı ruhsatının 2014 yılı içinde alındığı ve lüks yapı statüsünde olduğu varsayıldığında buradaki 150 metrekare altındaki bir konutun tesliminde uygulanacak KDV oranı %18 olacaktır.

¹¹ 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu madde 29

¹² https://intvd.gib.gov.tr/2014_Emlak_Arsa/

3- UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR ve ÖZELLİKLİ DURUMLAR

3.1- Kaba İnşaat Halinde Daire Teslimi

Henüz tamamlanmayan konutların kaba inşaat halinde satışı ülkemizde sıkça karşılaşılan bir durumdur. Söz konusu satış işlemleri iki farklı şekilde olmaktadır. Bunlardan birincisi konut olarak projelendirilmiş ve konut olarak yapı ruhsatı alınmış tamamlanmamış dairenin arsa payı olarak arsa sahibine verilmesi veya kat irtifakı üzerinden satışlarıdır. İkincisi ise kaba inşaatın tamamen el değiş-tirmesidir. Vergi İdaresi bu iki farklı kaba inşaat tesliminde farklı vergi oranları kullanılması gerektiği görüşündedir.

Yukarıda birinci durum olarak adlandırdığımız, tamamlanmamış inşaatın arsa payı olarak verilmesi veya kat irtifakı olarak satılması ile ilgili 60 No'lu KDV Sirkülerinin 8.2.1 bölümünün son paragrafında *"konut olarak projelendirilen, inşaat ruhsatı da konut olarak alınan inşaatların henüz tamamlanmadan arsa payı veya kat irtifakı üzerinden satışlarının konut sayılacağı ve net alanı dikkate alınarak KDV'ye tabi tutulacağı"*¹³ açıklanmıştır. Bu açıklamalar kapsamında tüm şartların varlığı halinde, 150 metrekare altındaki tamamlanmamış bir dairenin arsa sahibine veya kat irtifakı yolu ile tesliminde %1 oranında KDV uygulanması gerekmektedir. Nitekim konu ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2110 sayılı özelgede *"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, kat karşılığı inşaat işi faaliyetinde bulunduğunuz belirtilerek, inşaat devam ederken kat irtifakı kurulmak suretiyle yapılan 150 m²'lik konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranı ile devam eden inşaat projeniz kapsamında yapmış olduğunuz konut teslimlerinizde faturanın ne şekilde düzenleneceği hususlarında görüş talep edilmiş olup konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.... KDV oranlarının belirlendiği 2007/13033 sayılı Kararnameye ekli (I) sayılı listenin 11'inci sırası ile de net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimlerinde KDV oranı %1 olarak tespit edilmiştir.*

Ayrıca, konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 60 No'lu KDV Sirküleri'nin *"Taşınmaz Teslimlerinde KDV Uygulaması"* başlıklı 8.2. bölümünde, konut olarak projelendirilen, inşaat ruhsatı da konut olarak alınan inşaatların henüz tamamlanmadan arsa payı veya kat irtifakı üzerinden satışlarının, konut sayılacağı ve net alanı dikkate alınarak yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, inşaatınızın konut olarak projelendirilmiş olması ve inşaat ruhsatının da konut olarak alınmış olması kaydıyla arsa payı veya kat irtifakı üzerinden yapılan teslimlerinizin konut teslimi olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmakta; tamamlanmamış konutun net alanının 150 m²'ye kadar olması halinde satış bedeli, bu bedel bilinmiyorsa emsal bedeli üzerinden %1, 150 m²'den büyük olması halinde ise satış bedeli, bu bedel bilinmiyorsa emsal bedeli üzerinden %18 oranında KDV uygulanması gerekmektedir."¹⁴ şeklinde görüş bildirmiştir.

İkinci durum olarak adlandırdığımız, tamamlanmamış bir inşaatın tamamen tesliminde söz konusu inşaatın konut olarak mı yoksa başka amaçla mı satışının belirlenememesi, bu tür bir teslimin 2007/13033 sayılı BKK'ya ekli listelerde yer almaması gibi durumlar dolayısıyla idarenin görüşü genel oranda(%18) KDV hesaplanmasının gerektiridir. Ancak idarenin farklı yönde vermiş olduğu görüşleri de mevcuttur.

¹³ KDVK-60/2011-1 Sayılı KDV Sirküleri

¹⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23/11/2011 tarih B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2110 Sayılı özelgesi

3.2- Konutların Fiili Kullanım Durumları ile Yapı Ruhsatı ve Tapu Kaydındaki Durumunun Farklı Olması

Ülkemizdeki birçok yapıda fiili olarak konut amaçlı kullanılsa dahi, çeşitli nedenlerle tapu kaydında ve yapı ruhsatında otel, pansiyon, işyeri, büro vb. yazılmaktadır. Bu durum ise konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranının fiili durumunun mu yoksa kaydi durumunun mu dikkate alınması gerektiği sorusunu akla getirmektedir. 60 Sıra No'lu KDV Sirkülerinin "8.2. Taşınmaz Teslimlerinde KDV Uygulaması" başlıklı bölümünde *"Taşınmaz teslimlerinde teslim konu taşınmazın işlem tarihi itibarıyla geçerli fiili durumunun dikkate alınması gerekmektedir."*¹⁵ şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre konut teslimlerinde KDV oranının belirlenmesinde kaydi durumdan çok fiili duruma bakılması gerekmektedir. Nitekim idarenin görüşü de bu yöndedir. Konu ile ilgili olarak Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu özelgede *"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketiniz tarafından sekiz daire ve dört dükkandan oluşan inşaatınızı 2012 yılında tamamlayarak daire ve dükkanların satışını gerçekleştirdiğiniz, net alanı 150 m² nin altında bulunan (23 m² ila 45 m² arasında) sekiz dairenin satışında % 1 oranında, dört adet işyerinin satışında ise % 18 oranında KDV tahsil ettiğiniz, bina yapı ruhsatında ve yapı kullanma izin belgesinde mesken olarak kayıtlı bulunan ve mesken olarak satışını gerçekleştirdiğiniz gayrimenkullerin beş adedinin halen boş durumda bulunduğu kalan üç adedinden birinin mali müşavirlik ofisi diğer iki adedinin ise mimarlık bürosu olarak kullanıldığı, mesken olarak satış yapılan gayrimenkullerin daha sonra hangi amaçla kullanılacağı bilinmediğinden satış esnasında tahsil edilen KDV'nin % 1 oranında mı yoksa % 18 oranında mı uygulanacağı konusunda tereddüt hasil olduğundan Başkanlığımız görüşünü talep ettiğiniz anlaşılmıştır.... Ayrıca 03/02/2014 tarihli yoklama fişinde, söz konusu gayrimenkullerin, ticari mahal olan çok katlı belediye dükkanlarının bulunduğu halk pazar yerinde olduğu ve işyeri olarak kullanıldığı tespit edilmiştir. Buna göre; şirketinizce işyeri olarak satış gerçekleştirilen gayrimenkullerin teslimi %18 oranında KDV'ye tabi tutulacak olup, söz konusu işyeri teslimleri nedeniyle yüklenilen KDV'nin, Kanunun 29/2 nci maddesi kapsamında iadeye konu edilemeyeceği tabiidir."*¹⁶ şeklinde ifade edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak Danıştay Dokuzuncu Dairesinin vermiş olduğu karar şu şekildedir: *"Davacı şirketin mahsuben iade talebinin reddine ilişkin 2.6.2008 tarih ve 21804 sayılı davalı idare işleminin iptali istemiyle açılan davayı; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak yayınlanan 31.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Kararname eki karar uyarınca net alanı 150 metrekareye kadar olan konut teslimlerinin %1 oranında katma değer vergisine tabi olduğu, dosyanın incelenmesinden, davacının 2006 yılı içerisindeki net alanı 150 metrekareye kadar olan konut teslimleri nedeniyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesi gereği indirim yolu ile telafi edemedikleri katma değer vergisinden doğan iade alacağının mahsubunun yapılmasının talep edildiği, Başkanlık Makamı Mükellef Hizmetler KDV Grup Müdürlüğü'nün, mesken olduğu tespit edilmekle birlikte gayrimenkulün yapı inşaat ruhsatında ve yapı kullanma izin belgesinde apart otel ünitesi, turizm tesisi, pansiyon olarak kayıtlı olması halinde bu gayrimenkullerin tesliminde genel oranda katma değer vergisi uygulanması gerekeceği yolundaki 22.5.2008 tarih ve 4532 sayılı yazısı üzerine mahsuben iade talebinin reddedildiğinin anlaşıldığı, olayda yapılan yoklama ve incelemeler neticesi mesken olduğu tespit edilmekle birlikte gayrimenkulün yapı inşaat ruhsatında*

¹⁵ 60 Sıra No.lu KDV Sirküleri Bölüm 8.2 Taşınmaz Teslimlerinde KDV Uygulaması

¹⁶ Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlığının 30/04/2014 tarih 84695066-010.01[2013 - Kdv/28]-12 sayılı özelgesi

ve yapı kullanma izin belgesinde apart otel ünitesi, turizm tesisi veya pansiyon olarak kayıtlı olması halinde bu gayrimenkullerin tesliminde genel oranda katma değer vergisi uygulanması gerekmekte olup, söz konusu gayrimenkullerin alındıktan sonra konut olarak kullanılacak olmasının genel oranda katma değer vergisi uygulanmasına engel olmayacağı sonucuna varıldığı, bu durumda davacının indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade hakkından yararlanamayacağından mahsuben iade talebinin reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle reddeden İstanbul 3. Vergi Mahkemesinin 10.2.2009 tarih ve E:2008/2425, K:2009/499 sayılı kararının; teslim edilen gayrimenkullerin konut olarak kullanılmakta olduğu, indirimli orandan yararlandırılması gerektiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.... 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesinde, katma değer vergisi oranının vergiye tabi her bir işlem için %10 olduğu, Bakanlar Kurulu'nun bu oranı 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 olduğu hüküm altına alınmış, bu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 30.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de; bu karara ekli listede yer alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi işlemler için %18, I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8 oranında katma değer vergisi uygulanacağı, I sayılı listenin 11 inci sırasında da net alanı 150 metrekareye kadar olan konut teslimlerinin %1 oranında katma değer vergisine tabi olduğu kurala bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, davacı tarafından, 2006 yılı içerisindeki net alanı 150 metrekareye kadar olan konut teslimleri nedeniyle 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesi gereği indirim yoluyla telafi edemedikleri katma değer vergisinden doğan iade alacağının mahsubunun yapılmasının talep edilmesi üzerine Yeminli Mali Müşavir ... tarafından 23.7.2007 tarih ve YMM-06102027/383-29 sayılı KDV iade raporunun düzenlendiği, anılan raporun incelenmesi sırasında tereddütler oluşması nedeniyle iade talebiyle ilgili olarak yazılan yazı üzerine Başkanlık Makamı Mükellef Hizmetler KDV Grup Müdürlüğü'nün, mesken olduğu tespit edilmekle birlikte gayrimenkulün yapı inşaat ruhsatında ve yapı kullanma izin belgesinde 'apart otel ünitesi', 'turizm tesisi', 'pansiyon' olarak kayıtlı olması halinde bu gayrimenkullerin tesliminde genel katma değer vergisi oranı uygulanması gerekeceği yolundaki görüşü üzerine davacının mahsuben iade talebinin reddedildiği anlaşılmaktadır. Olayda yapı kullanma izin belgesinde apart otel olarak kayıtlı bulunan taşınmaz teslimlerinin bu nedenle indirimli oran üzerinden vergilendirilemeyeceği yolunda dava konusu işlem tesis edilmişse de, davacı hakkında düzenlenen 3.9.2007 tarih ve GKR-2007-773/18 sayılı Vergi İnceleme Raporunda taşınmazların mesken olduğu sonucuna varılarak yapılan teslimler konut teslimi olarak değerlendirilmiştir. Diğer taraftan taşınmazların mülkiyetinin 19.12.2006'da kat mülkiyetine çevrildiği, uyuşmazlığın çözümü için Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 24.6.2010 tarih ve E:2009/4451 sayılı ara kararı üzerine gönderilen belgelerin incelenmesinden de, 23.3.2010 ve 29.3.2010 tarihlerinde idarece yapılan yoklamalarda taşınmazların fiili kullanım şeklinin konut olduğu, elektrik ve su aboneliklerinin ayrı ayrı mal sahipleri adına yaptırıldığı hususlarının mahalle muhtarı ile birlikte tespit edildiği, davacının teslim ettiği taşınmazların bir kısmının yapı kullanma izin belgesinde de konut olarak kayıtlı olduğu görülmektedir. Bu durumda, apart otel olarak yaptırılmış olmakla birlikte konut olarak kullanıma uygun projelendirilen, yapıldıktan sonra da konuta çevrilerek kat mülkiyetine geçilen ve teslim anında konut olarak kullanıldığı tartışmasız olan taşınmazların tesliminde indirimli oran olan %1 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerekirken, aksi yönde tesis edilen işlemde ve bu işleme karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin

kabulü ile İstanbul 3. Vergi Mahkemesinin 10.2.2009 tarih ve E:2008/2425, K:2009/499 sayılı kararının bozulmasına 19.10.2010 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”¹⁷ Karardan da anlaşılacağı üzere Danıştay’ın görüşü de vergi idarelerinin görüşü ile aynı doğrultudadır.

Taşınmazlarda indirimli KDV oranı uygulanmasına dayanak teşkil eden temel unsurun teslim edilen gayrimenkulün barınma ihtiyacını karşılayan konut olarak kullanılması olduğu hususu göz önüne alınırsa; tapuda veya yapı ruhsatında konut olarak gözükmeyen ancak fiilen konut olarak kullanılmak üzere teslim edilen taşınmazların konut; tapuda veya yapı ruhsatında konut olarak kayıtlı olan ancak fiiliyatta işyeri (pansiyon, otel, büro, muayenehane vs.) olarak kullanılmak amacı ile teslim edilen taşınmazların ise konut harici gayrimenkul olarak nitelendirilmesinin indirimli oranın temel mantığına aykırı bir durum olmadığı anlaşılmaktadır.¹⁸

Ancak son zamanlarda verilen özelgelere tam tersi şeklinde görüş bildirildiği gözlemlenmektedir. Örnek olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu özelgede *“Ortaklığınızca Bornova 2 nci Bölge ... parselde bulunan 3616 m² büyüklüğündeki arsa üzerine kat karşılığı 98 adet konut ile 9 adet işyeri inşaatı yapılacağı, İzmir Mimarlar Odasının açtığı Nazım İmar Planı değişikliğinin iptali davasında, değişikliğin İzmir ... İdare Mahkemesi tarafından iptal edilmesi sonucunda, Bornova Belediye Başkanlığınca inşaat ruhsatlarının “ofis-işyeri” olarak verildiği belirtilerek, söz konusu alanda inşa edilecek konutların tesliminde uygulanacak katma değer vergisi (KDV) oranı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.... Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; Şirketiniz tarafından Bornova 2. Bölge ... parselde bulunan 3616 m² büyüklüğündeki “Konut Dışı Kentsel Çalışma Alanında bulunan arsa üzerine yapılacak taşınmazların her ne kadar konut olarak teslim edileceği beyan edilmiş olsa da; İnşaat ruhsatının konut olarak değil, ofis (işyeri) ve dükkan olarak verildiği, Söz konusu taşınmazların fiili durumda işyeri olarak kullanılabileceği, verilen inşaat ruhsatının da bu taşınmazların işyeri olarak kullanılmasını mümkün kıldığı, Söz konusu taşınmazların işyeri olarak kullanılmak üzere satın alınabileceği, hususları dikkate alındığında, söz konusu taşınmaz teslimlerinin % 18 oranında KDV ye tabi tutulması gerekmektedir....”¹⁹* şeklinde ifade de bulunulmuştur.

Yukarıdaki özelge örneklerinden de anlaşılacağı üzere idarenin konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranında, yapının fiili durumunun mu yoksa yapı ruhsatı ve tapu kaydındaki durumunun mu dikkate alınacağı hususunda ayrı görüşler mevcuttur. Bu farklılığın en temel sebebi teslim konu taşınmazların gerçekte ne amaçla kullanıldığının veya kullanılacağına tespit edilmesindeki zorluktur. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesine göre *“vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır....”²⁰* ve 60 Sıra No.lu KDV Sirkülerinin “8.2. Taşınmaz Teslimlerinde KDV Uygulaması” başlıklı bölümünde *“Taşınmaz teslimlerinde teslim konu taşınmazın işlem tarihi itibarıyla geçerli fiili durumunun dikkate alınması gerekmektedir.”* ifadelerinden yola çıkarak uygulanacak KDV oranının belirlenmesinde taşınmazın fiili durumunun dikkate alınması gerekmektedir.

3.3- Home-Ofis Teslimlerinde KDV Oranı

Home-ofis yapının bir bölümünün konut bir bölümünün ise işyeri olarak kullanılmasıdır. Tüm dün-

¹⁷ Danıştay 9. Dairesinin 19/10/2010 tarih ve E:2009/4451 sayılı kararı

¹⁸ Özcan Avcı, Konut Teslimlerinde KDV Oranı, Vergi Dünyası, Syf 44, Kasım 2015

¹⁹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 08/04/2015 tarih ve 21152195-35-02-174 sayılı özelgesi

²⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 3/B

yada ve ülkemizde home-ofis kullanımı son yıllarda ciddi oranlarda artış kaydetmiştir. Bu durum ise home-ofis teslimlerinde uygulanacak KDV oranı belirlenirken, işyeri olarak mı yoksa konut olarak mı değerlendirilmesi gerektiği sorununu ortaya çıkarmıştır.

Bu soruna Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 yılında yayınladığı görüş yazısı²¹ ile açıklık getirmiştir. Bu yazıya göre home-ofis olarak satışı yapılan taşınmazın işyeri olarak değerlendirilmesi gerektiği ve net alan büyüklüğüne bakılmaksızın genel oran (%18) uygulanarak KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

3.4- Prefabrik Konut Teslimlerinde KDV Oranı

Prefabrik yapılar önceleri sadece şantiye ya da afet bölgeleri gibi bölgelerde kullanılan genellikle geçici amaçla yapılmış yapılarıdır. Ancak günümüzde daha modern tasarımlı, sürekli olarak kullanmaya uygun ve normal bir konuttan çok daha ekonomik olan prefabrik konutların imal edilmeye başlanmasıyla kullanımı oldukça artmıştır. Artık bu yapılar sadece geçici olarak işçi barındırmak veya afetzedelerin barınma ihtiyacını karşılamak için değil yazlık, bağ evi vb. amaçlarla da kullanmaya başlanılmıştır.

Prefabrik konutların teslimi ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgede *“... Buna göre; konut niteliği taşımayan, depo, büro, şantiye binası, koğuş ve geçici barınak olarak kullanmaya elverişli prefabrik yapı ve konteyner ile net alanı 150 m2 ve üstü prefabrik konut ve konut olarak kullanılmak üzere imal edilen konteyner teslimlerinde %18 oranında KDV uygulanması gerekmektedir...”*²² ifadelerine yer verilmiştir. Aynı özelgenin devamında konut amacıyla inşa edilen prefabrik yapının konut olarak değerlendirilmesi gerektiği ve 24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 7. Maddesinde sayılan özellikleri ihtiva etmesi durumunda 150 metrekare altındaki bir prefabrik konutun tesliminde, %8 veya %18 oranında KDV uygulanması gerektiği açıklanmıştır.

3.5- Devremülk Satışlarında KDV Oranı

Devremülk hakkı kavramı 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun 57. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır. *“Mesken olarak kullanılmaya elverişli bir yapı veya bağımsız bölümün ortak maliklerinden her biri lehine bu yapı veya bağımsız bölümden yılın belli dönemlerinde istifade hakkı, müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olarak kurulabilir. Bu hakka devre mülk hakkı denir.”*²³ Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere devremülk hakkı sadece mesken olarak kullanılma amacıyla yapılan yapılar için geçerlidir. Dolayısıyla konut teslimleri için öngörülen KDV oranı uygulaması devremülk hakkı satışında da geçerli olacaktır. Konu ile ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu özelgede *“...Devre mülk hakkı sadece mesken (konut) olarak kullanılmaya elverişli yapılarda kurulabilmekte, mesken niteliği bulunmayan yerlerde devre mülk hakkı kurulamadığından bu satışların mesken satışlardan farkı bulunmamaktadır. Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; net alanı 150 m² ye kadar olan devre mülk teslimlerinde %1 oranında, net alanı 150 m² yi aşan devre mülk teslimlerinde %18 oranında KDV uygulanması gerekmektedir.”*²⁴ şeklinde görüş beyan etmiştir.

²¹ GİB 17/08/2011 tarih B.07.1.GİB.0.06.53-130/5328 sayılı görüş yazısı

²² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 27/08/2013 tarih ve 39044742-130-1359 sayılı özelgesi

²³ 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu madde 57.

²⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 28/08/2013 tarih ve 84974990-130[28-2013-3]-931 sayılı özelgesi

24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 7. maddesinde sayılan özellikleri ihtiva etmesi durumunda 150 metrekare altındaki bir devremülk hakkı satışında, %8 veya %18 oranında KDV uygulanabileceği hususuna da dikkat edilmesi gerekmektedir.

3.6- Teslime Konu Olan Konutlarda Net Alan Hesaplaması

Net alan hesaplaması teslimi gerçekleştirilen konutun hangi oranda KDV'ye tabi olacağının belirlenmesi açısından önem arz etmektedir. Net alan kavramı, KDV Uygulama Genel Tebliği III/B-2.1.3 bölümünde şu şekilde açıklanmıştır.

“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,*
- 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.”²⁵

Ancak bu net alan tanımlaması inşaat sektörü tarafından, Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğine aykırı olduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması ve iptali için dava açılmıştır. Davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi talebi haklı bularak tebliğin ilgili bölümü için yürütmeyi durdurma kararı vermiştir. Söz konusu Danıştay kararının gerekçesi şu şekildedir:

²⁵ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

"...Net alanı 150 metrekareye kadar konutun tanımlanmasında bu konuda teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi ve yeterliliği bulunan Çevre Bakanlığı tarafından yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nin dikkate alınması gerektiği, bu hususta teknik bilgi ve uzmanlığı olmadığı görülen Maliye Bakanlığı'na her ne kadar tanımlama yetkisi verilmişse de, bu yetkisinin sınırsız olmayıp uzman kuruluşlardan görüş alınması veya bu konuda teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi bulunan kurumların düzenlemelerinden yararlanılmasının "İdarelerin takdir yetkilerine giren işlemleri tesis ederken mutlak ve sınırsız hareket edemeyeceklerine ilişkin idare hukuku ilkesinin bir gereği olduğu ve bu ilkeye aykırı düşen dava konusu düzenlemede hukuki uyarlık görülmediği.."²⁶

Maliye Bakanlığı, bahsi geçen Danıştay Dördüncü Dairesinin vermiş olduğu yürütmenin durdurulması kararına Danıştay Dava Daireleri Kurulu nezdinde itiraz etmiş, ancak kurul Maliye Bakanlığının bu itirazını 20.07.2015 tarih ve 2015/47 sıra numaralı kararı ile reddetmiştir.

Adı geçen Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinde net alan *"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 siva 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 çıkımlar, 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."*²⁷ olarak ifade edilmiştir.

Görüldüğü gibi KDV Genel Uygulama Tebliği ile Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinde yer alan net alan tanımlarında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklara örnek olarak balkon ve teraslar, otoparklar gibi alanlar gösterilebilir. Bu durum ise net alanın fazla hesaplanması suretiyle konut teslimlerinde uygulanan KDV oranlarının farklı olmasına, mükelleflerin fazla vergi ödemesine ve indirimli oran münasebeti ile iade alınan vergilerin yanlış hesaplanmasına sebebiyet verebilmektedir.

Gelinen noktada Danıştay tarafından esasa ilişkin henüz bir karar verilmemiştir. Esasa ilişkin kardarda Danıştay'ın daha önce vermiş olduğu yönde karar vermesi ve KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümünün bu karar çerçevesinde değiştirilmesi beklenmektedir.

4- SONUÇ

Vergilendirmede adaletin sağlanması, doğru tutarda KDV'nin tahsil ve iade edilebilmesi açısından konut teslimlerinde KDV uygulamasında önemli değişiklikler yapılmıştır. Değişen uygulama sonrasında inşasına başlanan yapılar günümüzde tamamlanmaya ve el değiştirmeye başlamıştır. Ancak halen yapı ruhsatında yazan ibare ile fiili kullanım durumları arasında uyumsuzluklar mevcuttur. Bu tip uyumsuzluklarla KDV Genel Uygulama Tebliği ve 60 Sıra Nolu KDV sirküleri ışığında fiili kullanım durumunun dikkate alınması gerekmektedir. Yapılan bütün değişiklikler ile konut teslimlerinde yeni

²⁶ Danıştay 4. Dairesinin 10.12.2014 tarihli ve E.2014/4835 sayılı Kararı

²⁷ Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği Madde 16/41

KDV uygulamasının verimli bir şekilde işleyebilmesi ve uygulamada sorun yaşanmaması için yapı ruhsatı ile fiili durumunun birbiri ile örtüşür vaziyette olması ve bunun için ise ilgili kurumların eşgüdümlü çalışması şarttır.

Öte yandan KDV Genel Uygulama Tebliğindeki net alanı tanımlayan bölüm için Danıştay'ın yürütmeyi durdurma kararı verdiği ve esasa ilişkin kararın verilene kadar Çevre ve Şehircilik Bakanlığının Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğindeki net alan tanımının uygulamada olduğunun bilinmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu
- 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu
- 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu
- 24.12.2012 tarih ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 4/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği
- 60/2011-1 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri
- 15.12.1982 Tarih ve 17899 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Bina inşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 28/08/2013 tarih ve 84974990-130[28-2013-3]-931 sayılı özelgesi
- AVCİ, Ö. "Konut Teslimlerinde KDV Oranı", Vergi Dünyası, Sayı 411, Kasım 2015, Syf 41-44
- Danıştay 4. Dairesinin 10.12.2014 tarihli ve E.2014/4835 sayılı Kararı
- Danıştay 9. Dairesinin 19/10/2010 tarih ve E:2009/4451 sayılı kararı
- GÜLLÜ, Ü. "Konuttaki Yeni KDV Oranları ve İnşaat Sektörüne Etkisi", Vergi Dünyası, Sayı 379, Mart 2013, Syf 62-64
- GİB 17/08/2011 tarih B.07.1.GİB.0.06.53-130/5328 sayılı görüş yazısı
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23/11/2011 tarih B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2110 Sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 27/08/2013 tarih ve 39044742-130-1359 sayılı özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 08/04/2015 tarih ve 21152195-35-02-174 sayılı özelgesi
- Türk Dil Kurumu Sözlüğü
- Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlığının 30/04/2014 tarih 84695066-010.01[2013 - Kdv/28]-12 sayılı özelgesi
- <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18551>
- https://intvd.gib.gov.tr/2014_Emlak_Arsa/