

KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNİN, KONUTLARDA NET ALAN HESABINA İLİŞKİN BÖLÜMÜNÜN YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASI

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin, net alanı 150 m²'nin altında kalan ve indirimli KDV oranına tabi olan konutların net alan hesabına ilişkin bölümü ile KDV iade hesabına dahil edilecek yüklenilen KDV'ye ilişkin 2 No.lu Örneğin yürürlüğünün durdurulması hk. **İstemin Özeti:** 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. indirimli 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 açılan dava sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulması istemidir. **Karar:** 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 açılan dava sonuçlanıncaya kadar

yürütmenin durdurulması istenilmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 2. fıkrasında Danıştay veya idari mahkemelerin, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilecekleri, uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesinin, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabileceği, yürütmenin durdurulması kararlarında idarî işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesinin zorunlu olduğu, sadece ilgili kanun hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemeyeceği belirtilmiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. 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 yetkilidir. Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesiyle mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları, söz konusu Kararnameye; – 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. 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 oranı uygulanacaktır. Ancak, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinin altıncı fıkrasına göre, (I) sayılı listenin 11. sırasında yer alan net alanı 150 m²'ye kadar konutlardan; 10.07.2004 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 ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;

1. a) Beşyüz TL ile bin (bin TL hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı (%8),
2. b) Bin TL ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı (%18),

uygulanacağı öngörülmüştür. **Bakanlar Kurulu Kararının 2. maddesinde, bu Karar kapsamındaki mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığı 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 bölümü "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:

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

2. 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 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, çamaşırlık, -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.” şeklinde düzenlenmiştir. 02.11.1985 tarih ve 18916 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğı 194 sayılı İmar Kanunu hükümlerine dayanılarak hazırlanmış olup yapı düzenine ait tanımlar başlıklı 16. maddesinin 41. 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. 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. 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 Kanunu’nda düzenlenmeyen %1’e tabi olacak konutu davalı İdare Genel Uygulama Tebliğ 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 Bakanlığı yetkili olduğu belirtilmişse de, davalı İdarenin düzenleme yetkisi, yasada ve Bakanlar Kurulu kararının uygulanması ve açık yetki verilmesi durumunda usule ilişkin hususları belirlemeye sınırlı olmalı, 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. Davalı İdare tarafından tesis edilen Genel Uygulama Tebliği’nde net alana ilişkin yapılan düzenlemeyle birlikte, 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 tanımlanmasında 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

olmadığı görülen Maliye Bakanlığı'na her ne kadar tanımlama yetkisi verilmişse de bu yetkisi 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 bu ilkeye aykırı düşen dava konusu düzenlemede hukuka uyarlık görülmemiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 2. 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. 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 Kanun'un 12. 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 düzenlemeye göre, 3065 sayılı Kanun'un 28. 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 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”, “**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. Yukarıda yer alan Kanun’un 29/2. maddesinde, 28. 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 ödeneceği öngörülmüştür. Madde metninden de açıkça görüleceği üzere indirimli orana tabi teslimlerle ilgili iade edilecek katma değer vergisinin söz konusu teslimle **ilgili**

olması yeterli görülmüş, **zorunlu** olması şart konulmamıştır. Dava konusu edilen “Örnek 2”de ise iade hesabına dahil edilebilecek katma değer vergisine, indirimli orana tabi teslimle ilgili olsa dahi, zorunlu değilse iade hesabına dahil edilemeyecektir. Kanunda açıkça söz konusu teslimle “ilgili” olması ölçütüne yer verilmişken, zorunlu harcama ölçütüne göre verilen örnek şeklinde düzenleme açıkça yasaya aykırıdır. Açıklanan nedenlerle, uyuşmazlıkta 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. maddesinde öngörülen koşulların gerçekleştiği anlaşıldığından, davacının yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne, 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” şeklindeki düzenlemenin dava sonuçlanıncaya kadar teminat aranmaksızın yürütmesinin durdurulmasına, kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde Vergi Dava Daireleri Kuruluna itiraz yolu açık olmak üzere oyçokluğuyla karar verildi(*). (*) **KARŞI**

OY(X): 26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin III. Matrak, 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 açılan dava sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulması istenilmektedir. Dava konusu edilen “2.1.3. Net alan” başlıklı kısmı hakkında 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. maddesinde öngörülen koşulların gerçekleştiği sonucuna ulaşıldığından, davacının yürütmenin durdurulması isteminin kararımızda yer alan gerekçelerle kabulü gerektiği düşünülmektedir. Davanın

“Genel Uygulama Tebliği’nin 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” kısmına gelince; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29. maddesinin 2. fıkrasında, “Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28. 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 Kanun’un 12. 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 düzenlemeye göre, 3065 sayılı Kanun’un 28. 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 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” **“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. Yukarıda yer alan Kanun’un 29/2. maddesinde, 28. 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 ödeneceği öngörülmüştür. Bu kapsamda Tebliğin bu hususa ilişkin olarak verdiği örnekle, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin iade hesabına dahil edilmeyip, arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkün olduğu belirtilmiştir. Net alanı 150 m²’ye kadar olan konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamaları nedeniyle

yüklenilen katma değer vergisinin iade hesabına dahil edilmesi söz konusu konut teslimlerini indirimli orana tabi tutulmasındaki amaca ters düşmektedir. Aksine bir düşünce net alanı 150 m²'ye kadar olan konutla ilgili alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin harcamalarında iade hesabına dahil edilmesi sonucunu doğurur ki indirimli orana tabi teslimlerin belirlenmesindeki maksat aşılmış olur. Bu bakımdan dava konusu düzenlemede yasaya aykırılık bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, uyuşmazlık konusu "Örnek 2" için 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinde öngörülen koşulların gerçekleşmediği anlaşıldığından, yürütmenin durdurulmasına ilişkin isteğin reddi gerektiği düşüncesiyle karara karşıyım.]]>