

BEYAZ EŞYALI, KLİMALI, JAKUZİLİ KONUT SATIŞLARININ KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

I- GİRİŞ :

Günümüzde işletmeler iktisadi faaliyetlerini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla çeşitli pazarlama yöntemleri kullanmaktadırlar. **Pazarlama yöntemlerine** her sektörde olduğu gibi, inşaat sektöründe de, yaygın olarak başvurulmaktadır. **İnşaat sektöründe kullanılan söz konusu pazarlama yöntemlerinden birisi de, inşa edilen konutların beyaz eşyalı, klimalı, jakuzili vb. oturulmaya hazır olarak satılmasıdır.**

Öte yandan, KDV Kanunu'nun 29. maddesinin 2. fıkrasına göre, indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin Bakanlar Kurulu'nca tespit edilecek sınırı aşan kısmı yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarlar ise izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden ya da mahsuben iade edilebilmektedir. İndirimli oran kapsamındaki işlemlerden birisi de, net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimleridir. Net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimleri % 1 KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Uygulamada, net alanı 150 m²'nin üzerinde olan konut teslimlerinde problem bulunmamakla birlikte, net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların yukarıda belirtildiği şekilde beyaz eşyalı, klimalı, jakuzili vb. olarak doğrudan oturulmaya hazır durumda satıldığı hallerde, bu teslimde uygulanacak KDV oranı, konutla birlikte satılan beyaz eşya, klima, jakuzi vb. nedeniyle yüklenilen KDV'lerin indirimli oran uygulamasından kaynaklanan iadeye dahil edilip edilmeyeceği konularında problemlerle karşılaşmaktadır.

Aşağıda, beyaz eşyalı, klimalı, jakuzili vb. olarak doğrudan oturulmaya hazır durumda satılan konutların KDV karşısındaki durumu incelenecek, Maliye Bakanlığı'nın da görüşüne yer verilerek kişisel görüşlerimiz belirtilecektir.

II- BEYAZ EŞYALI, KLİMALI, JAKUZİLİ VB. OLARAK OTURULMAYA HAZIR SATILAN KONUTLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU :

A- KONUT TESLİMLERİNE UYGULANACAK KDV ORANININ TESPİTİ

1- Genel Olarak Konut Teslimlerine Uygulanacak KDV Oranı

Bilindiği üzere, ticari faaliyet kapsamında teslim edilen konutlar KDV Kanunu'nun 1/1. maddesine göre KDV'ye tabi olup, bu teslimlere uygulanacak KDV oranı, konutun metrekaresine göre değişmektedir. **Net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerine % 1,** net alanı 150 m²'nin üzerinde olan konut teslimlerine ise genel oranda (% 18) KDV uygulanmaktadır.

2- Net Alanın Tanımı ve Bu Alanın Tespit Edilmesinde Dikkate Alınacak Kriterler

a- Genel Olarak Net Alan Tanımı

KDV uygulamasında "**net alanın**" tanımı 9 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yapılmıştır. Tebliğ'de yapılan açıklamalara göre "**net alan**" deyimi, faydalı alanı ifade etmektedir. Faydalı alandan maksat, **konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alandır.**

150 m²'lik net alanın hesabında, her bağımsız birim ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Ancak balkon, **kömürlük, garaj, asansör boşluğu vb. yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılamayacağından, bu yerler de 150 m²'lik net alanın hesabında göz önünde tutulacaktır.** Samanlık, ahır, odunluk, ekmek fırını gibi yerler ise net alanın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı yayımladığı 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde; Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu vb. yerlerin 150 m²'lik sınırın hesabında 3 Seri No.lu Konut İnşaatı ve Yatırımlarda Vergi, Resim, Harç Muafiyet ve İstisnası Genel Tebliği'nin 4. bölümündeki açıklamalara göre tespit edileceğini açıklamıştır.

Buna göre;

- Faydalı alan konut içerisinde, duvarlar arasında kalan temiz alandır.
- 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 veya kalorifer 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 dâhil değildirler.

b- İki Katlı ya da Dupleks Evlerin Durumu

Konut satışları ile ilgili KDV uygulamasında, her bir bağımsız bölüm ve kat ayrı ayrı dikkate alınmaktadır. İki katlı bir evin her bir katı ayrı ayrı kullanılabilecek yapıda ise, 150 m²'lik net alanın hesabında her kat ayrı ayrı değerlendirilmekte, ancak, her iki kat birbirini tamamlayıcı ve birbirine bağlı ise, 150 m²'lik net alanın hesabında iki katın toplam alanı dikkate alınmaktadır. Örneğin, dupleks evler.

c- Bahçeli Evlerin Durumu

Bahçeli evlerin satışında bahçe göz önünde tutulmadan doğrudan konutun alanı 150 m²'lik net alanın hesabında dikkate alınmaktadır. Konutu çevreleyen arsa ve arazi ise, bu konutun mütemmimi olarak kabul edilmektedir. Arsa ve arazinin ne kadarının mütemmim sayılacağı konusunun ise mahalli örfe göre tespiti gerekmektedir. Arsa ve arazinin ne kadarının mütemmim sayılacağı hususu her ne kadar mahalli örfe göre tespit edilecekse de, kişisel görüşümüze göre KDV uygulamasında konutu çevreleyen arsa ve arazinin konutun net alanı ile orantılı olması gerekir.

d- İkiz Evlerin Durumu

Gerçekte bir ev (konut) olmasına karşılık tapuda birden fazla konut olarak gösterilen evlere, ikiz evler denilmektedir. Genellikle bir kişinin veya ailenin kullanımına bırakılan bu evlere

tek bir su, elektrik, doğalgaz sayacı bağlanmakta, giriş ve çıkışlar yine tek bir kapıdan sağlanmaktadır. Bu tür uygulamaya tamamen düşük oranlı KDV'den yararlanmak üzere başvurulmaktadır.

KDV Kanunu hükümleri ve VUK'un 3/B maddesi dikkate alınarak, tapuda iki ev olarak gösterilen ancak gerçekte tek bir ev olan **ikiz evlerde 150 m²'lik net alanın hesabında, evin toplam net alanının dikkate alınması gerekmektedir.**

B- BEYAZ EŞYALI, KLİMALI, JAKUZİLİ VB. OLARAK OTURULMAYA HAZIR SATILAN KONUTLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Yukarıda da ifade edildiği üzere, müteahhitler/inşaat şirketleri, reklam yapmak, kendilerine olan talebi korumak, satışları artırmak vb. amaçlarla inşa ettikleri konutları boş (çıplak) olarak değil de, içine jakuzi koyarak, klima ve beyaz eşya monte ederek lüks hale getirip oturulmaya hazır bir vaziyette yüksek bir katma değer yaratarak satabilmektedirler. Bu satışlara günümüzde çok sık olarak rastlanılmaktadır.

% 18 KDV'ye tabi olan net alanı 150 m²'nin üzerinde olan konut teslimlerinde problem bulunmamakla birlikte, teslimleri % 1 KDV'ye tabi bulunan net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların beyaz eşyalı, klimalı, jakuzili vb. olarak doğrudan oturulmaya hazır durumda satıldığı hallerde, bu teslimde uygulanacak KDV oranı, **konutla birlikte satılan beyaz eşya, klima, jakuzi vb. nedeniyle yüklenilen KDV'lerin indirimli oran iadesine dahil edilip edilmeyeceği konularında tereddütler bulunmaktadır.**

Aşağıda Maliye Bakanlığı'nın görüşüne yer verildikten sonra, konu hakkında kişisel görüşümüz ve değerlendirmemiz belirtilecektir.

1- Maliye Bakanlığı'nın Görüşü

Maliye Bakanlığı;

"Konutların beyaz eşyalı, klimalı, jakuzili vb. olarak doğrudan oturulmaya hazır durumda satıldığı hallerde, jakuzi, mobilya, beyaz eşya, taşınabilir klima gibi eşya teslimlerinin konut teslimi olarak değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı, bu eşyaların tesliminde eşyanın tabi olduğu KDV oranının uygulanması gerektiği, konut ile birlikte teslim edilen bu eşyaların temininde ödenen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği ancak konut satışına ilişkin iade hesabına dahil edilmeyeceği, konutların ortak kullanımına ait olan ve sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere yapılan alanlara (havuz, bahçe düzenlemesi, pergole gibi) ilişkin ödenen vergilerin ise indirim konusu yapılabileceği, ancak konut satışına ilişkin iade hesabına dahil edilmeyeceği"

Görüşündedir (1).

2- Kişisel Görüşümüz ve Değerlendirmemiz

a- Maliye Bakanlığı'nın Konutların Jakuzili, Beyaz Eşyalı, Klimalı Olarak Oturuma Hazır Halde Satılmasına Yönelik Yaklaşımının Yerinde Olmadığı

Maliye Bakanlığı'nın

“Konutların beyaz eşyalı, klimalı, jakuzili vb. olarak doğrudan oturulmaya hazır durumda satıldığı hallerde, jakuzi, mobilya, beyaz eşya, taşınabilir klima gibi eşya teslimlerinin konut teslimi olarak değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı, bu eşyaların tesliminde eşyanın tabi olduğu KDV oranının uygulanması gerektiği, konut ile birlikte teslim edilen bu eşyaların temininde ödenen KDV’nin indirim konusu yapılabileceği ancak konut satışına ilişkin iade hesabına dahil edilmeyeceği” şeklindeki görüşüne katılmak mümkün değildir.

KDV oranlarının tespit edildiği 2007/13033 sayılı Kararname’ye ekli (I) sayılı listenin 11. sırasında, net alanı 150 m²’ye kadar olan konut teslimlerinde % 1 KDV uygulanması öngörülmüştür. *Anılan Kararname’de % 1 oran uygulaması açısından, konutun m²’si dışında ayrıca getirilmiş özel bir ölçüt bulunmamaktadır. İnşa edilen evin akıllı ev olup olmadığı, eşyalı olarak satılıp satılmayacağı vb. hususların % 1 KDV oranı uygulamasını etkileyip etkilemeyeceği konusunda ayrıca yapılmış **yasal bir düzenleme de bulunmamaktadır.***

VUK’un 3/A maddesinde de hükme bağlandığı üzere, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder ve lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. İnceleme konusu olayımızda ise, Kararname hükmü başkaca bir yorum yapılmasına gerek bulunmayacak kadar lafzen açıktır. **Oran uygulamasında alınabilecek tek ölçüt ise, satılan konutun m²’sidir.** Kanun veya Kararname’de öngörülmeleyen bir ölçütün, genelge ya da özelge türü idari tasarruflarla getirilmesi ise kanunen mümkün değildir.

Öte yandan, konutların tamamen oturulmaya hazır bir şekilde tam donanımlı ve eşyalı olarak satılması bir pazarlama yöntemi olup, doğrudan satışları ve satış bedellerini artırmaktadır. Bu şekilde, satışlara paralel olarak yaratılan katma değer de artmaktadır.

Kişisel görüşümüze göre, konutların beyaz eşyalı, klimalı, jakuzili vb. olarak doğrudan oturulmaya hazır durumda satıldığı hallerde, jakuzi, mobilya, beyaz eşya, taşınabilir klima gibi eşya teslimlerinin konuttan ayrı bir teslim olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu eşyalarda dahil konut teslim bedeli üzerinden % 1 KDV hesaplanması gerekir. Ayrıca, konut satış bedelinin Maliye Bakanlığı’nın görüşü doğrultusunda ikiye ayrılarak ayrı ayrı KDV hesaplanmasının ise, Kanun’un 20. maddesine göre mümkün bulunmadığı görüşündeyiz.

b- Maliye Bakanlığı’nın Konuta Dahil Edilerek Satılan jakuzi, Beyaz Eşya, Klima vb. Eşyalar Nedeniyle Yüklenilen KDV’leri İade Hesabından Çıkarmasının Anayasa’ya Aykırı Olduğu

Anayasamızın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesi hükmü aynen aşağıdadır:

“MADDE-73: Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir.”

Madde hükmünün incelenmesinden de fark edileceği üzere, Maliye Bakanlığı’nın iade edilecek verginin sınırlandırılmasına veya kaldırılmasına yönelik bir yetkisi bulunmamaktadır. Bu şekilde bir düzenleme, ancak ilgili Kanun’da değişiklik yapılmak suretiyle hayata

geçirilebilir. **Aksine bir düzenleme, Anayasa'ya aykırıdır.** Dolayısıyla, Maliye Bakanlığı'nın iade edilecek verginin sınırlandırılmasına yönelik görüşü yerinde değildir.

c- Havuz, Bahçe Düzenlemesi vb. Ortak Kullanım Alanlarının İnşası Nedeniyle Yüklenilen KDV'lerin İade Hesabına Dahil Edilmemesine Yönelik Görüşün Kanun'a Uygun Olmadığı

Maliye Bakanlığı'nın

"konutların ortak kullanımına ait olan ve sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere yapılan alanlara (havuz, bahçe düzenlemesi, pergole gibi) ilişkin ödenen vergilerin ise indirim konusu yapılabileceği, ancak konut satışına ilişkin iade hesabına dâhil edilmeyeceği" ekindeki görüşü de yerinde değildir.

Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki, konutların ortak kullanımına ait olan ve sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere yapılan havuz, bahçe gibi alanların inşası ile ilgili giderler, konutların inşaat maliyetine dâhil edilmekte ve konutların maliyetleri bu şekilde hesaplanmaktadır. Bu husus, maliyetlerin tespiti bakımından bir zorunluluktur. Konutların maliyetine dâhil edilmesi gereken ortak alanlar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin, indirimli orana tabi konut satışlarından doğan iade hesabına dâhil edilmemesi şeklindeki görüş ve uygulama, yanlış olmasının yanı sıra Kanun'a ve Anayasamıza da aykırıdır. Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki görüşünü yeniden değerlendirmesinde fayda olduğunu düşünüyoruz.

III- SONUÇ :

Yukarıda yapılan açıklamalardan da fark edileceği üzere, konutların beyaz eşyalı, klimalı, jakuzili vb. olarak doğrudan oturulmaya hazır durumda satıldığı hallerde, jakuzi, beyaz eşya, taşınabilir klima gibi eşya teslimlerinin konuttan ayrı bir teslim olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu eşyalar da dahil konut teslim bedeli üzerinden % 1 KDV hesaplanması gerektiği görüşündeyiz. Maliye Bakanlığı'nın aksi yöndeki görüşü yerinde değildir. Çünkü % 1 KDV oran uygulamasının dayanağını oluşturan Kararname'de, indirimli oran uygulaması bakımından getirilen tek ölçüt, satılan konutun m²'sidir. Kanun veya Kararname'de öngörülmeleyen başka bir ölçütün, genelge ya da özelge türü idari tasarruflarla getirilmesi kanunen mümkün değildir.

Öte yandan, konut satışından ayrı olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmayan ve konutla birlikte satılan jakuzi, beyaz eşya, taşınabilir klima gibi eşyalar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin, indirimli oranda KDV'ye tabi konut satışlarından kaynaklanan iade hesabına dahil edilmesi gerekir. Aksi yöndeki Maliye Bakanlığı görüşü ve düzenlemesi, Anayasa'ya aykırıdır. Ayrıca, anılan Bakanlığın konutların inşaat maliyetine dâhil edilmesi gereken ortak alanlar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin, indirimli orana tabi konut satışlarından doğan iade hesabına dahil edilmemesi şeklindeki uygulaması da, yanlış olmasının yanı sıra Kanun'a ve Anayasa'ya aykırıdır. Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki görüşlerini ve uygulamalarını yeniden değerlendirmesinde fayda olduğunu düşünüyoruz.

