

AVRUPA BİRLİĞİ KATILIM ÖNCESİ YARDIM ARACI IPA II ve IPA II'NİN VERGİSEL BOYUTLARI

EUROPEAN UNION INSTRUMENT FOR PRE-ACCESSION ASSISTANCE (IPA II) AND ITS TAXATION DIMENSIONS



Türe ALTUN*

ÖZ

Girişimcilerin yatırım yapma kararını, yatırım yapacağı sektörün karlılık oranlarının yanında, ilgili alana yatırım yapması için gerekli olan sermayenin maliyeti de ilgilendirmektedir. Kimi durumlarda yatırım yapılacak olan sektör kârlı olsa bile, gerekli sermayenin temini girişimciler için yüksek maliyetli olmakta, bu durum da girişimcinin yatırım yapmasını engellemektedir. Çalışmamızda ülkemizin Avrupa Birliği ile olan ilişkileri çerçevesinde imzalanan Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA 2) ile, bu yardım aracı sayesinde girişimcilerin faydalanabileceği hibe tutarlar ve bunların vergisel boyutlarına değinilecektir.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği, IPA II, Çerçeve Anlaşma, İstisna, Muafiyet.

ABSTRACT

The cost of capital that is needed for the investment in relevant area too affects the decision making process of entrepreneurs as well as the profit rates of the sectors in which the investment is made. In some cases, the cost of capital needed is so high although there is high profitability in that particular sector, and this situation hinders the entrepreneurs to make investment. In this study we will evaluate the amount of grants that can be benefited by the entrepreneurs and the tax dimensions of it with Instrument for Pre-accession Assistance Agreement (IPA 2) signed between our country and the European Union.

Keywords: European Union, IPA II, frame agreement, exemption

* Vergi Mufettiş Yardımcısı

M.G.T.: 05.03.2018 / M.K.T.: 16.03.2018

1- GİRİŞ

Tüm insanlık tarihinde mevcut olan ortak fikirlerden birisi, birleşmenin ve iş birliğinin daha iyi ve başarılı olduğudur. İnsanlar bazen küçük topluluklar bazen de ülkeler düzeyinde birleşerek başarılı sonuçlar elde etmişlerdir. Uluslararası arenada ise şimdiye kadar ülkelerin ortak yasal mevzuatlar çerçevesinde birleşerek birlikte hareket ettiği en başarılı kuruluş Avrupa Birliği'dir. Ortak para biriminden gümrük politikalarına, tarım desteklerinden sosyal politikalara kadar geniş bir alanda birçok ülkeyi bağlayıcı koşulları bulunan ve kendi alanı içerisinde belli başlı konularda gelişmeyi ve birlikte hareket etmeyi amaçlayan bir oluşumdur. Birlik sadece kendi üyesi olan ülkelere değil, üyelik sürecinde olan ülkelere de destekte bulunmaktadır. Bu desteklerden en büyüğü ise ülkemizin de yararlandığı IPA-Katılım Öncesi Yardım programıdır.

2- AVRUPA BİRLİĞİ ve TÜRKİYE İLİŞKİLERİ

Avrupa Birliği'nin temeli 25 Mart 1957 tarihinde Fransa, Batı Almanya, İtalya, Benelüks ülkeleri Belçika, Hollanda ve Lüksemburg arasında imzalanan ve bağımsız bir uluslararası örgüt olan Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu oluşturan Roma Antlaşması'dır. Bu antlaşma ile tarihin en büyük uluslararası örgütü olan Avrupa Birliği'nin temelleri atılmış, Avrupa Ekonomik Topluluğu kurulmuştur.¹

Türkiye ise 1959 yılında, o zaman Avrupa Ekonomik Topluluğu olarak bilinen birliğe üye olmak üzere başvuruda bulunmuş ve 1999 yılında Helsinki Avrupa Konseyi Zirve Toplantısı'nda AB adayı statüsüne kavuşmuştur.² 3 Ekim 2005 tarihinde Lüksemburg'da yapılan Hükümetlerarası Konferans ile Türkiye resmen AB'ye katılım müzakerelerine başlamış olup adaylık süreci halen devam etmektedir.³

Avrupa Birliği ülkeleri ile olan ticaretimiz, ülkemizin ekonomisinde önemli bir yer tutmaktadır. Türkiye İstatistik Kurumu'nun ve Türkiye İhracatçılar Meclisi verilerine göre Türkiye'nin tüm ihracatında, Avrupa Birliği'ne dahil olan ülkelerin oranı 2015 yılında %44,5, 2016 yılında %48, 2017 yılında ise %47,1 civarındadır. Ülkemizin sadece Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelere yaptığı ihracat tutarı Türkiye İstatistik Kurumu verilerine göre 2017 yılında 73.942.133.402 ABD doları tutarındadır.⁴⁵ Birlik ise 2013 yılı verilerine göre dünya ekonomisinde lider konumdadır.⁶

¹ Avrupa Birliği Resmi İnternet Sitesi , <https://www.avrupa.info.tr/tr/abnin-tarihcesi-82> , Erişim Tarihi : 05 Şubat 2018

² T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı İnternet Sitesi, https://www.ab.gov.tr/files/5%20Ekim/turkiye_avrupa_birligi_iliskileri_kronolojisi.pdf, Erişim Tarihi 05 Şubat 2018

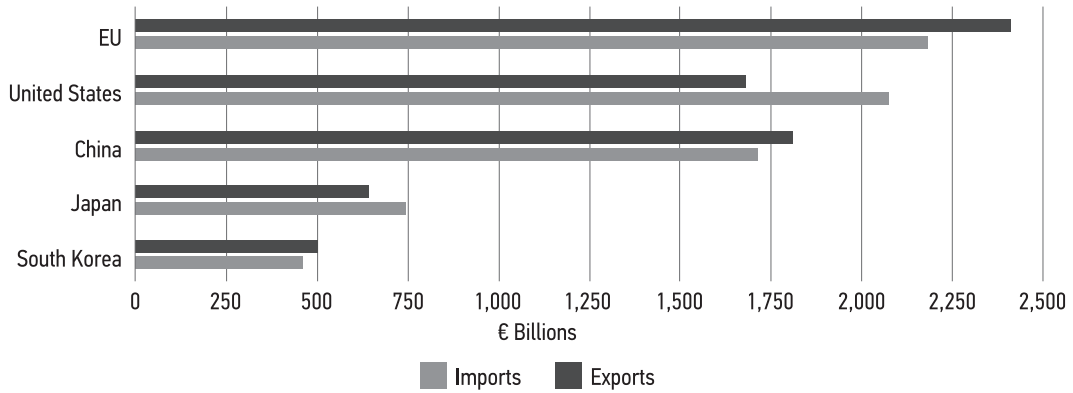
³ T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı İnternet Sitesi Türkiye-AB ilişkilerinin Tarihçesi Sayfası, <https://www.ab.gov.tr/111.html>, Erişim Tarihi 15 Mart 2018

⁴ Türkiye İhracatçılar Meclisi İhracatın Gelişimi 2001-2016 Raporu, <http://www.tim.org.tr/tr/ihracat-arastirma-raporlari.html>, Erişim Tarihi : 05/02/2018

⁵ Türkiye İstatistik Kurumu Resmi İnternet Sitesi, Temel İstatistikler Sayfası Dış Ticaret İstatistik Verileri, <http://www.tuik.gov.tr> , Erişim Tarihi : 08 Şubat 2018

⁶ Avrupa Birliği Resmi İnternet Sitesi - EU Position In World Trade (Dünya Ticaretinde Avrupa Birliği Sayfası), <http://ec.europa.eu/trade/policy/eu-position-in-world-trade/>, Erişim Tarihi : 05 Şubat 2018

Tablo 1: Avrupa Birliği'nin 2013 yılı Dünya Ticareti İthalat- İhracat Verileri



Avrupa Birliği'nin dünya ticaretindeki ekonomik konumu, ülkemizin hem Avrupa Birliği ile hem de Birliğe dahil ülkeler ile olan ekonomik ilişkilerini daha önemli hale getirmektedir.

3- AVRUPA BİRLİĞİ YARDIMLARI

Avrupa Birliği'nin gerek Birliğe katılmış olan ülkelere gerekse Birliğe üyelik sürecinde olan ülkelere reformlar, çevre ve iklim faaliyetleri, enerji yatırımları, tarımsal ve kırsal kalkınma, istihdam ve sosyal politikalar, eğitim, cinsiyet eşitliğinin desteklenmesi ulaşım vb. birçok konuda destekleme projeleri bulunmaktadır. Bunların en başında gelen IPA ise makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

3.1- IPA Nedir?

Avrupa Birliği'nin potansiyel aday ülkelere ilişkin mali yardım mekanizması, Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA-Instrument for Pre-Accession Assistance) olarak yeniden düzenlenmiş ve tek bir hukuki çerçeve içerisine dahil edilmiştir. IPA programı ilk olarak Avrupa Birliği tarafından 2007 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Ülkemizde bu program 11.7.2008 tarihinde imzalanmış olup 8 Mayıs 2009 tarihli Resmi Gazete'de tebliğ yayınlanmıştır.⁷⁸

Bu kapsamda, Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki mali işbirliği çerçevesinde, Avrupa Birliği'nin 2007-2013 bütçe dönemine ait mali yardımlar için 11.7.2008 tarihinde Türkiye ile Avrupa Komisyonu arasında imzalanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ve Avrupa Toplulukları Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) ile Temin Edilen Yardımın Uygulanması Çerçevesinde Türkiye Cumhuriyetine Sağlanan Avrupa Topluluğu Mali Yardımlarıyla İlgili İşbirliği Kuralları Hakkında Çerçeve Anlaşma"sının (IPA Çerçeve Anlaşması), 3.12.2008 tarih ve 5824 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunmuş olup, 19.12.2008 tarih ve 2008/14450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde yayımlanmış ve 21.1.2009 tarih ve 2009/14614 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 24.12.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.⁹

⁷⁸ T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı IPA I ve IPA II Dönemi Programlama Sayfası, <https://www.ab.gov.tr/45627.html> , Erişim Tarihi: 07 Şubat 2018

⁸ T.C. Resmi Gazete İnternet Sitesi, <http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx> , Erişim Tarihi : 07 Ağustos 2018

⁹ T.C. Resmi Gazete İnternet Sitesi, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/12/20081224M1-1.htm>, Erişim Tarihi: 15 Mart 2018

IPA Katılım Öncesi Yardım Aracı'nın ilk aşamasının uygulanmasının ardından, ikinci dönem IPA Katılım Öncesi Yardım Aracının AB tarafındaki hukuki altyapısını teşkil eden 11 Mart 2014 tarih ve 231/2014 sayılı IPA II Tüzüğü, 15 Mart 2014 tarihinde; 2 Mayıs 2014 tarih ve 447/2014 sayılı IPA II Uygulama Tüzüğü ise 3 Mayıs 2014 tarihinde AB Resmi Gazetesi'nde yayımlanmıştır.^{10, 11}

IPA kapsamındaki yardımların temel finansman önceliklerini gösteren belge olan Türkiye için Endikatif Strateji Belgesi [Indicative Strategy Paper for Turkey (2014-2020)] 26 Ağustos 2014 tarihinde Komisyon tarafından kabul edilmiştir.¹²

Türkiye ile AB arasındaki mali işbirliği çerçevesinde, AB'nin 2014-2020 bütçe dönemine ilişkin mali yardımları için 11/02/2015 tarihinde Türkiye ile Avrupa Komisyonu arasında imzalanan *"Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Tarafından Temsil Edilen Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçevesinde Birlik Tarafından Türkiye Cumhuriyeti'ne Yapılacak Mali Yardımın Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeler Hakkında Çerçeve Anlaşma (IPA II Çerçeve Anlaşması)"*, 04/04/2015 tarih ve 6647 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunmuş olup, 08/05/2015 tarih ve 2015/7708 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde yayımlanmış ve 24/08/2015 tarih ve 2015/8085 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 22/06/2015 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.¹³

IPA II programının amacı, çerçeve anlaşmanın 4. maddesine göre *"Türkiye Cumhuriyeti Ve Avrupa Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçevesinde Birlik Tarafından Türkiye Cumhuriyeti'ne Yapılacak Mali Yardımın Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeler Hakkında Çerçeve Anlaşma"*sının 4. maddesinde belirtildiği üzere *"AB üyeliği amacıyla taraflar arasında işbirliğini teşvik etmek ve AB müktesebatı dâhil, Avrupa Birliği'nin standartlarına ve politikalarına tedrici uyumunda IPA II yararlanıcısına destek olmak için taraflar, IPA II Tüzüğü'nün 1 ve 2. maddelerinde belirtildiği şekilde hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla IPA II yararlanıcıları bakımından uygulanabilir olduğu üzere aşağıda belirtilen politika alanlarındaki eylemleri uygulamak hususunda mutabık kalmışlardır:*

- (a) Birlik üyeliğine hazırlık ve ilgili kurum ve kapasite geliştirilmesine yönelik reformlar,
- (b) Sosyoekonomik ve bölgesel kalkınma,
- (c) İstihdam, sosyal politikalar, eğitim, cinsiyet eşitliğinin desteklenmesi ve insan kaynaklarının geliştirilmesi,
- (d) Tarım ve kırsal kalkınma,
- (e) Bölgesel ve ülkesel işbirliği"dir.¹⁴

Çerçeve anlaşmada belirtilen amaçlar neticesinde, Birlik tarafından anlaşmadan yararlanan ülkelere maddi yardımlar gerçekleştirilmektedir. IPA II yardım programı 2014-2020 arasını kapsayan 7 yıllık bir dönemi kapsamakta olup, bu dönem içerisinde Avrupa Birliği tarafından ülkemize yapılan yardım tutarı, 7 yılda toplam 4.453,9 milyar Avro'dur. IPA II yardım programı çerçevesinde Türkiye'ye

¹⁰ Avrupa Birliği Resmi Gazetesi İnternet Sitesi 3 Mayıs 2014 Tarihli Avrupa Birliği Resmi Gazetesi Yayını, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2014:132:FULL&from=EN> , Erişim Tarihi 05 Şubat 2018

¹¹ T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı Resmi İnternet Sitesi IPA I ve IPA II Dönemi Programlama Sayfası, <https://www.ab.gov.tr/45627.html>, Erişim Tarihi , 15 Mart 2018

¹² Avrupa Birliği Bakanlığı İnternet Sitesi, <https://www.ab.gov.tr/50283.html>, Erişim Tarihi 07 Şubat 2018

¹³ T.C. Resmi Gazete İnternet Sitesi, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150828M1.pdf>, Erişim Tarihi 15 Mart 2018

¹⁴ T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı İnternet Sitesi Yasal Belgeler Sayfası IPA II Dönemi (2014-2020) Çerçeve Anlaşması, https://www.ab.gov.tr/_50283.html, Erişim Tarihi : 15 Mart 2018

yapılacak olan maddi destekler ve maddi desteklerin yapılacağı alanlar aşağıdaki tabloda özet olarak belirtilmiştir.¹⁵

Tablo 2: IPA II Kapsamında Yapılacak Yardım Başlıkları ve Tutarları

Türkiye	2014	2015	2016	2017	Toplam 2018-2020	Toplam 2014-2020
A. Birliğe Üyelik İçin Hazırlayıcı Reformlar	355.1	196.6	240.3	137.2	652.2	1,581.4
Demokrasi ve Yönetişim				540.2	416.3	956.5
Hukukun Üstünlüğü ve Temel Haklar				388.9	236.0	624.9
B. Sosyo-Ekonomik Ve Bölgesel Kalkınma	155.8	265.8	247.0	261.4	595.3	1,525.3
Çevre Ve İklim Eylemi				297.1	347.5	644.6
Ulaştırma				386.0	56.8	442.8
Enerji				59.0	34.4	93.5
Rekabet Edebilirlik ve Yenilikçilik				187.8	156.6	344.4
C. İstihdam, Sosyal Politikalar, Eğitim, Cinsiyet Eşitliğinin Teşviki Ve İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi	37.4	62.9	65.9	68.9	199.9	435.0
Eğitim, İstihdam ve Sosyal Politikalar				235.1	199.9	435.0
D. Tarım ve Kırsal Kalkınma	72.0	100.9	77.0	158.1	504.2	912.2
Tarım ve Kırsal Kalkınma				408.0	504.2	912.2
Toplam	620.4	626.4	630.8	636.4	1,940.0	4,453.9

*Tutarlar Milyar Avro Cinsindendir.¹⁶

4- IPA II ÇERÇEVE ANLAŞMASI VERGİ HÜKÜMLERİ ile TÜRKİYE CUMHURİYETİ VERGİ MEVZUATI HÜKÜMLERİ

IPA II çerçeve anlaşması, maddi yardım hükümleri çerçevesinde mükelleflerin faydalanabileceği yüklü miktarda kaynak akışına neden olmaktadır. İlgili yardım tutarları ise, yatırımların yapılacağı alanlar için faiz vb. yükleri olmayan hibe kaynak sağlanması sayesinde ekonominin canlanması, işsizliğin azaltılması ve IPA II programında belirtilen diğer hususlar çerçevesinde yardımın yapıldığı ülkede olumlu anlamla değişiklikler yapılmasına imkân vermektedir. Belirtilen amaçları taşıyan maddi yardımların ise vergi mevzuatı çerçevesinde bazı kolaylıklara tabi olması doğaldır.

IPA II çerçeve anlaşmasının 28. maddesinde ilgili anlaşma hükümlerine göre gerçekleştirilecek yardımlar ve bu yardımların akabinde ilgili tutarlar ile yapılacak mal/hizmet alımları, sözleşmeler vb. olması durumunda bu işlerin Türkiye Cumhuriyeti'nde tabi olacağı ve tabi olmayacağı vergilere değinilmiştir. Anlaşmanın 28. maddesinin 1. Fıkrasında "*Bir sektörel anlaşmada ya da finansman anlaşmasında aksi belirtilmemek kaydıyla vergiler, gümrük vergileri ve ithalat vergileri ve resimleri*

¹⁵ T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı Resmi İnternet Sitesi IPA I ve IPA II Dönemi Programlama Sayfası, <https://www.ab.gov.tr/45627.html>, Erişim Tarihi : 05 Şubat 2018

¹⁶ T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı Resmi İnternet Sitesi IPA I ve IPA II Dönemi Programlama Sayfası, <https://www.ab.gov.tr/45627.html>, Erişim Tarihi : 05 Şubat 2018

ve/veya eş etkiye sahip harçlar IPA II kapsamında finanse edilmez. Yukarıda bahsedilen kural kapsamında belirtilen vergi muafiyetleri, IPA II yararlanıcısı ve IPA II yardımının gerçek ve/veya tüzel alıcıları tarafından sağlanan eş-finansmanı da kapsar.” hükmü mevcuttur.¹⁷

İlgili maddede belirtilen “IPA II yararlanıcısı” anlaşma metnine göre Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti olarak belirtilmiştir. Maddede belirtilen “Birlik yüklenicisi” terimi ise, IPA II anlaşmasının 28. maddesinde “Birlik sözleşmesi kapsamında hizmet veren ve/veya mal tedarik eden ve/veya iş yapan ve/veya bir işi yöneten gerçek ve tüzel kişiler olarak anlaşılır.” şeklinde açıklanmıştır.

4.1- Vergi Türleri Çerçevesinde Vergilerin Konuları ve IPA II Çerçeve Anlaşması Karşısındaki Durumları

Katılım Öncesi Yardım Aracı programı çerçevesinde yapılan yardımların ülke içerisinde mal/hizmet alımında kullanılması veya yurtdışından ithal edilecek olan herhangi bir mal/hizmet alımı/ithali çerçevesinde vergi yaptırımlarına maruz kalması mümkündür. Bu gibi durumlar ise yardımın asıl amacının önüne geçebilecektir. Benzer durumların meydana gelmemesi için çeşitli yasal düzenlemeler yapılmış olup, ilgili vergilerin konuları ve gerçekleştirilen yasal düzenlemeler, vergi türlerine göre başlıklar halinde aşağıdaki gibidir.

4.1.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Çerçevesinde Değerlendirme

4.1.1.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Konusunda IPA II Çerçeve Anlaşma Hükümleri

“Türkiye Cumhuriyeti Ve Avrupa Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçevesinde Birlik Tarafından Türkiye Cumhuriyeti’ne Yapılacak Mali Yardımın Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeler Hakkında Çerçeve Anlaşma”nın 28. maddesi vergiler, gümrük vergileri ve diğer mali harçlara ilişkin kuralları düzenlemektedir.

Çerçeve Anlaşması’nın 28. maddesinin Gelir ve Kurumlar Vergisi hakkında düzenlemeler getiren d fıkrası hükmü “Birlik sözleşmelerinden doğan kâr veya gelir ulusal/yerel vergi sistemine göre Türkiye Cumhuriyeti’nde vergiye tabidir. Ancak Avrupa Birliği üye devletlerinde veya IPA II yararlanıcısı hariçinde IPA II kapsamında uygun olan diğer ülkelerde ikamet eden veya iş kurmuş olan, Birlik sözleşmelerini yürüten, yabancı çalışanlar ve daimi eşleştirme danışmanları da dâhil olmak üzere, gerçek ve tüzel kişiler, geçerli çifte vergilendirme anlaşmalarının hükümlerine göre, söz konusu şekilde elde ettikleri gelirin Türkiye Cumhuriyeti’nde isnat edilebileceği bir ikametgâh veya daimi işletme sahibi oldukları durumlar istisna olmak üzere, stopaj ve geçici veya sürekli vergiler dâhil Türkiye Cumhuriyeti’ndeki kazanç veya gelir vergisinden muafırlar.

Bir hibe yararlanıcısının alacağı bir Birlik hibesi bu yararlanıcının karı veya geliri olarak değerlendirilmez. Hibe sözleşmesinden elde edilen bir kâr söz konusu ise, Komisyon temel sözleşme koşulları uyarınca kârın belli bir yüzdesini geri alabilir. Kârın geri kalan miktarı ulusal/yerel vergilendirme sistemine göre vergiye tabi olabilir. İşbu paragraf bağlamında “kâr”, bir bakiye için ödeme talebi yapıldığında Sözleşme Makamı tarafından onaylanan uygun maliyetler üzerinden alınan miktardır.” şeklindedir.

Madde metninde belirtildiği üzere gelir elde eden gerçek ve tüzel kişiler, çifte vergilendirme anlaşmalarının hükümlerine göre, söz konusu şekilde elde ettikleri gelirin Türkiye Cumhuriyeti’nde isnat

¹⁷ T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı İnternet Sitesi Yasal Belgeler Sayfası IPA II Dönemi (2014-2020) Çerçeve Anlaşması - Madde 28, https://www.ab.gov.tr/_50283.html, Erişim Tarihi : 15 Mart 2018

edilebileceği bir ikametgâh veya daimî işletme sahibi oldukları durumlar istisna olmak üzere, stopaj ve geçici veya sürekli vergiler dâhil Türkiye Cumhuriyeti'ndeki kazanç veya gelir vergisinden muaftırlar. Ayrıca destek ödemesi yapılan hibe yararlanıcısının alacağı bir Birlik hibesi bu yararlanıcının kârı veya geliri olarak değerlendirilmeyecektir.

Yine Çerçeve Anlaşması'nın 28. maddesinin 5. Fıkrası hükmü ise *"Bu maddede yer alan hükümler ile IPA II yararlanıcısının ulusal mevzuatı arasında uyumsuzluk halinde, bu Anlaşma'nın hükümleri geçerlidir. Birliğe katılım olması durumunda, IPA II yararlanıcısı, 27 ve 28. maddelerde yer alan hükümleri, bahsi geçen hükümlerin ilgili Birlik müktesebatı kapsamında üstlenilen yükümlülükler ile uyumadığı durumlar haricinde, uygulamaya devam eder."* şeklinde olup, ulusal vergi mevzuatı ile çerçeve anlaşma metni arasında meydana gelen uyumsuzluklarda çerçeve anlaşma hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

4.1.1.2- Gelir ve Kurumlar Vergisi Konusunda Yasal Mevzuatımız

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesine göre ise gelire giren kazançlar ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun ikinci kısmında muaflık ve istisnalar belirtilmiş olup bu muaflık ve istisnalar kanunda sırasıyla 9. madde esnaf muaflığı, 15. madde diplomat muaflığı, 16. madde ücret istisnası, 18. madde serbest meslek kazanç istisnası, mükerrer 18. madde PTT acentalarında kazanç istisnası, 20. madde kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası, mükerrer 20. madde genç girişimcilerde kazanç istisnası, 21. madde gayrimenkuller ve haklarda istisna, 22. madde menkul sermaye iratlarında istisnalar, 23. madde ücret istisnaları, 24. madde gider karşılıklarına ilişkin istisnalar, 25. madde tazminat ve yardımlarda istisnalar, 26. madde vatan hizmetleri yardımlarında istisnalar, 27. madde teçhizat ve tayin bedellerinde istisnalar, 28. madde tahsil ve tatbikat ödemelerinde istisnalar, 29. madde teşvik ikramiye ve mükâfatlara dair istisnalar, 30. madde sergi ve panayır istisnası şeklinde düzenlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde ise *"Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir: a) Sermaye şirketleri, b) Kooperatifler, c) İktisadî kamu kuruluşları, ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, d) İş ortaklıkları, (2) Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur."* şeklinde bir düzenleme ile hem kurumlar vergisinin mükellefi olan kurumları belirtmiş, hem de bu mükelleflerin kazançlarında gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarının kurumlar vergisinin konusunu oluşturduğunu belirtmiştir. Aynı kanunun 6. maddesinde ise *"Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır."* hükmüyle kurumlar vergisi matrahının kurumların 1 yıl içerisinde elde ettiği kazançların safi tutarı olduğu belirtilmiştir. Safi tutarın tespitinde ise kanunda yer alan muafiyetler, istisnalar ve indirimlerin dikkate alınacağı tabiidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırını düzenleyen 35. maddesi *"Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından*

geçersizdir. Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.” şeklinde olup, görüleceği üzere kanun ilgili madde ile kurumların gelirlerine ilişkin muafiyet indirim ve istisna düzenlemelerinde uluslararası anlaşmalara cevaz vermiştir.

Ayrıca hem Gelir Vergisi Kanunu hem de Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde düzenleme getiren Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 84. maddesi hükmü *”Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.*

Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.” şeklinde olup, kanun koyucunun iradesine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulup ve gelir olarak dikkate alınmayacak, belirtilen hibelerle gerçekleştirilen projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmayacaktır. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde, ilgili tutar gelir kaydedilecektir.

Ülkemize, Avrupa Birliği’nden IPA II yardım programı çerçevesinde gerçekleştirilen yardımların vergisel boyutunda düzenlemeler getiren, 13 Şubat 2016 tarih 29623 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan *“1 sıra nolu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği”* başlıklı tebliğde ise ulusal vergi mevzuatımızda Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması’nın vergiye ilişkin hükümlerine uyumlu olacak şekilde düzenlemeler getirilmiştir.¹⁸

IPA II Çerçeve Anlaşması’nın 28(2)(d) maddesi uyarınca, birlik sözleşmelerinden doğan kâr veya gelir Türk Vergi Sistemi’ne göre Türkiye Cumhuriyeti’nde vergiye tabidir. Ancak, AB veya AB ve Türkiye ortak katkısı ile finanse edilen birlik sözleşmelerini yürüten gerçek ve tüzel kişi birlik yüklenicilerinden AB ülkeleri ile Türkiye dışındaki IPA II yararlanıcısı diğer ülkelerde mukim veya kurulu olan ve uygulanabilir bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine göre, birlik sözleşmesinin yürütülmesinden elde ettikleri kazancı Türkiye’de bir işyerine atfedilemeyen veya Türkiye’de mukim statüsünde bulunmayanların birlik sözleşmesinin yürütülmesinden elde ettikleri gelir veya kazanç, gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisna, söz konusu kişilerin elde ettikleri gelir veya kazanca ilişkin olarak yapılan gelir ve kurumlar vergisi tevkifatlarını da kapsar.

¹⁸ T.C. Resmi Gazete İnternet Sitesi, Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği (Sıra No:1) , <http://www.resmigazete.gov.tr/> , Erişim Tarihi 06 Şubat 2018

Aynı zamanda bu sözleşmeler kapsamında bir birlik yüklenicisine bağlı olarak hizmet ifa eden ve ücreti birlik sözleşmesi bütçesinden ödenen ve AB ülkeleri ile Türkiye dışındaki IPA II yararlanıcısı diğer ülkelerde mukim olan gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler de gelir vergisine tabi değildir.

Diğer taraftan, AB organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerin, özel bir fon hesabında tutulması ve bu fondan yapılan harcamaların da gider ve maliyet olarak dikkate alınmaması şartıyla, söz konusu hibeler alındığı dönemde gelir olarak değerlendirilmeyecektir. Proje tamamlandığında ise varsa harcanmayan ve iade edilmeyen hibe tutarları gelir olarak dikkate alınacaktır.

AB hibesinin harcamaların yapılmasından sonra verildiği durumlarda, söz konusu hibenin özel bir fon hesabına alınması ve fon hesabına alınan bu tutarın, söz konusu varlığın aktifte kayıtlı maliyetinden veya ilgili gider hesabından düşülmesi mümkündür.

AB organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işleri ve serbest meslek hizmetlerine ilişkin olarak bu işleri icra eden Birlik Yüklenicilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

Yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin hak ediş ödemeleri ve serbest meslek niteliğindeki ödemeler dışında, söz konusu hibelerle finanse edilen ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi ile 13.06.2006 tarihinde kabul edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6, 15 ve 30 uncu maddelerinde sayılan diğer ödemelerden (gayri maddi hak bedeli, kira, faiz, ücret vb.) gelir ve kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaya devam edilecektir.

4.1.2- Katma Değer Vergisi Çerçevesinde Değerlendirme

4.1.2.1- Katma Değer Vergisi Konusunda IPA II Çerçeve Anlaşma Hükümleri

“Türkiye Cumhuriyeti Ve Avrupa Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçevesinde Birlik Tarafından Türkiye Cumhuriyeti’ne Yapılacak Mali Yardımın Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeler Hakkında Çerçeve Anlaşma”nın 28. maddesi vergiler, gümrük vergileri ve diğer mali harçlara ilişkin kuralları düzenlemektedir.

Çerçeve Anlaşması’nın 28. maddesinin Katma Değer Vergisi (KDV) hakkındaki hükümleri “(a) Birlik yüklenicileri tarafından yapılan tüm ithalatların, gümrük vergilerine, ithalat vergilerine, Katma Değer Vergisine , özel tüketim vergileri ve diğer özel tüketim vergilerine ya da eş etkiye sahip diğer benzer vergi, gümrük vergisi veya harçlara tabi olmaksızın, Türkiye Cumhuriyeti’ne girmesine izin verilir. Bu muafiyet, sadece birlik sözleşmesi kapsamında birlik yüklenicileri tarafından tedarik edilen mallar ve/veya verilen hizmetler ve/veya yapılan işlere ilişkin olarak yapılan ithalatlara uygulanır. Türkiye Cumhuriyeti, sözleşmenin hükümleri uyarınca, birlik yüklenicilerine teslim edilmek üzere ve sözleşmenin normal uygulanması bakımından hemen kullanılmasını sağlamak için söz konusu ithalatın, yukarıda belirtilen vergi, gümrük vergisi veya harçlar ile ilgili herhangi bir uyuşmazlık veya gecikme olmaksızın giriş noktasından serbest bırakılmasını sağlar.

(b) Birlik yüklenicileri, Birlik sözleşmesi kapsamında verilen herhangi bir hizmet ve/veya tedarik edilen mal ve/veya yapılan iş için KDV’den muaftırlar. Ayrıca, Birlik yüklenicisi tarafından temin edilen mallar veya verilen hizmetler veya yapılan işler, birlik sözleşmesi kapsamındaki hedefler ve faaliyetlerle ilişkili oldukları derecede KDV’den muaftır.

(c) (b) paragrafında öngörülen muafiyet ilke olarak ön muafiyet yolu ile yürürlüğe konur. Bunun teknik anlamda ve/veya uygulamada mümkün olmadığı hallerde, söz konusu muafiyet iade/mahsup olarak yürürlüğe konur.

Ön muafiyetin uygulandığı durumlarda, bir birlik yüklenicisi veya birlik yüklenicisine mal tedarik eden ve/veya hizmet veren veya iş yapan bir yüklenici KDV'siz fatura keser. Bunun için IPA II yararlanıcısı, KDV'den ön muafiyet için etkin mekanizma ve usullerin önceden oluşturulmuş olmasını sağlar.

Fonun iadesi usulünün uygulanması durumunda, Birlik yüklenicileri ve Birlik yüklenicisinin yüklenicileri, KDV iadesi için Türkiye Cumhuriyeti mevzuatı kapsamında istenen gerekli belgelerle birlikte vergi idaresine yazılı talepte bulunmaları halinde, vergi idaresinden doğrudan KDV iadesi alabilirler.

Birlik yüklenicisi ve Birlik yüklenicisinin yüklenicileri bu Anlaşma'da öngörüldüğü şekilde KDV'den muaf olan IPA II yardımı kapsamında tedarik edilen mallar ve/veya verilen hizmetler ve/veya yapılan işlerle ilgili olarak ödenen KDV'yi, IPA II haricinde olan, herhangi bir işlemleri için tahsil edilen KDV'den mahsup etme veya indirme hakkına sahiptir.

Gerekli belgelerin sunulmasını takiben, vergi idaresi, vergi iadesi, muafiyet ve mahsup işlemini en fazla 30 takvim günü içerisinde asgari ve makul idari ücretler haricinde maliyet çıkarmadan tamamlar." şeklindedir.

Çerçeve Anlaşması maddesinden görüleceği üzere birlik sözleşmesi çerçevesinde yapılacak olan ithalatlar ve teslim ve hizmetler KDV'nin konusu dışında bırakılmıştır.

4.1.2.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Konusunda Ulusal Vergi Mevzuatı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi verginin konusunu teşkil eden işlemler başlığı taşımakta olup, madde metnine göre "Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir: 1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, 2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı, 3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler." şeklindedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 6. maddesi işlemlerin Türkiye'de yapılmasını açıklamakta olup kanun metnine göre işlemlerin Türkiye'de yapılması malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını veya hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade eder.

Özetle Katma Değer Vergisi Kanunu, kanun metninden görüleceği üzere istisna ve muafiyetler haricinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetleri KDV'nin konusuna almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ikinci kısmı, istisnaları düzenlemekte olup, söz konusu kısımda istisnalar 11. madde ile 17. madde arasında sayılmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi ise istisnaların sınırını düzenlenmekte birlikte madde metni "Diğer kanunlardaki vergi muafı ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır." şeklindedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi ise istisna edilmiş işlemlerde indirimleri düzenlemekte olup madde hükmü özetle "Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17. maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve

Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.” şeklindedir. Görüleceği üzere kanun metni ilgili maddeler çerçevesinde istisna kapsamında olan işlemlerde yüklenilen KDV'nin hesaplanan KDV'nin indirilmesine, indirilemeyen KDV'nin ise belli koşullar dahilinde işlemleri yapanlara iade edilmesine müsaade etmektedir.

Madde metninden görüleceği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda kanun koyucu uluslararası anlaşma hükümlerinin kanun hükümlerinden etkilenmeyeceği konusunda irade göstermiştir.

13 Şubat 2016 tarih 29623 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan “1 sıra nolu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği” başlıklı tebliğde ise ulusal vergi mevzuatımızda Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşmasının vergiye ilişkin hükümlerine uyumlu olacak şekilde düzenlemeler getirilmiştir.

Tebliğ ile getirilen düzenlemelere göre özet olarak, mükelleflerin IPA II Katılım Öncesi Yardım Anlaşması çerçevesinde KDV'nden istisna olarak mal ve hizmet alım satımı gerçekleştirebilmeleri için KDV istisna sertifikası almaları gerekmektedir. Mükellefler bulundukları ile ve birlik sözleşmelerinde kendilerine ayrılan bütçe payına göre bulundukları ildeki Vergi Dairesi Başkanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı veya Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'ne gerekli evrakları temin etmek suretiyle başvurarak KDV istisna sertifikası alabilirler. KDV İstisna Sertifikası kullanmak suretiyle Birlik Sözleşmesi kapsamında temin edilecek mal, hizmet ile yapılan işler için düzenlenecek fatura ve benzeri evraklarda KDV hesaplanmayacaktır.

IPA II Çerçeve Anlaşması kapsamında bir Birlik Yüklenicisi veya tebliğde öngörüldüğü şekilde istisnaya hak kazanan bir Birlik Yüklenicisine mal teslim eden veya hizmet sunan veya iş yapan herhangi bir Tedarikçi, tebliğde öngörüldüğü şekilde KDV'den istisna olarak teslim edilen mallar veya sunulan hizmetler veya yapılan işlerle ilgili olarak yüklendiği KDV'yi diğer işlemleri için tahsil ettiği KDV'den indirme hakkına sahiptir.

Bu düzenleme tam istisna mahiyetinde olduğundan istisna kapsamına giren teslim ve hizmetler veya yapılan işler dolayısıyla yüklenilen vergiler, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde, Birlik Yüklenicisine ve/veya Tedarikçiye nakden veya mahsuben iade edilebilecektir.

Tebliğde amortisman tabi iktisadi kıymetlerde KDV İstisnası Uygulaması hakkında ise ayrıca açıklamalar getirilmiştir. Tebliğ hükümlerine göre birlik yüklenicisi, birlik sözleşmesi kapsamında teslim edeceği mallar veya sunacağı hizmetler veya yapacağı işler ile bağlantılı olarak temin edeceği amortisman tabi iktisadi kıymetleri, ancak söz konusu kıymetlerin sadece birlik sözleşmesi kapsamında kullanılan kıymetler olması ve bu kıymetlerin birlik sözleşmesinin sona ermesiyle hibe yararlanıcısına bedelsiz tesliminin öngörülmesi halinde, yukarıda yer alan esaslara göre KDV'siz olarak temin edebilme imkânına sahiptir.

KDV istisna sertifikası kullanmak suretiyle birlik sözleşmesi kapsamında temin edilecek mal, hizmet ile yapılan işler için tedarikçi tarafından düzenlenecek fatura tutarı ya da aynı birlik sözleşmesi kapsamında aynı tedarikçiden yapılacak alımların toplam tutarının (KDV Hariç) 3.500 TL'yi aşması durumunda birlik yüklenicisi öncelikle tedarikçi ile “tedarik sözleşmesi” yapacaktır. Söz konusu tedarik sözleşmesine konu mal, hizmet ve işlerin birlik sözleşmesi kapsamında olduğunun hibe yararlanıcısı tarafından “*bu tedarik sözleşmesinde yazılı alımlar tarih ve sayılı birlik sözleşmesi kapsamında yapılmıştır.*” şeklinde şerh düşülerek onaylanması halinde bu mal teslimi, hizmet ifası ve işler için KDV hesaplanmayacaktır.

Tedarikçi, birlik yüklenicisi ile yaptığı ve hibe yararlanıcısı tarafından onaylanmış tedarik sözleşmesinin ve birlik yüklenicisinde yer alan KDV istisna sertifikasının kendisine ibraz edilmesi halinde,

söz konusu tedarik sözleşmesinin ve sertifikanın birlik yüklenicisi tarafından “Aslının Aynıdır” şeklinde onaylanan birer örneğini almak ve birlik yüklenicisine düzenlediği fatura veya benzeri evrakta “6647 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan IPA II Çerçeve Anlaşmasının 28/2. maddesi gereğince, ...tarih ve ... sayılı KDV İstisna Sertifikasına istinaden KDV hesaplanmamıştır.” şeklinde şerh düşmek suretiyle KDV hesaplamayacaktır.

Birlik yüklenicisinin KDV İstisna Sertifikası kullanmak suretiyle birlik sözleşmesi kapsamında temin edeceği mal, hizmet ile yapılan işler için tedarikçinin düzenlediği fatura tutarı ve aynı birlik sözleşmesi kapsamında aynı tedarikçiden yapılacak alımların toplam tutarı (KDV Hariç) 3.500 TL ve altında ise; tedarik sözleşmesi yapmak ve hibe yararlanıcısına onaylatmak şartı aranmaksızın, KDV İstisna Sertifikasının ibrazı ve bir örneğinin verilmesi ile yukarıdaki şerh düşülerek düzenlenecek fatura veya benzeri evrakta KDV hesaplanmayacaktır.

Birlik Yüklenicisi, birlik sözleşmesi kapsamında KDV istisna sertifikası kullanarak KDV'siz yapmış olduğu alımlar ile KDV istisna sertifikası kullanmaksızın yapmış olduğu KDV'li alımlarını ve KDV'nin konusuna girmeyen diğer harcamalarını, “IPA Alım Bildirimi”ne aktararak hibe yararlanıcısına “*Bu bildirimde yer alan alım ve harcamalar, ... tarih ve ... sayılı birlik sözleşmesi kapsamında yapılmıştır.*” şeklinde şerh düşülerek onaylattırmak suretiyle, sözleşmenin imzalandığı tarihi takip eden takvim yılının başından başlamak üzere her yıl şubat ayının son gününe kadar, yıl içerisinde sona eren sözleşmelerde sözleşme süresinin bittiği ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar, KDV iadesi talep edilen durumlarda ise her halükarda iade talebinde bulunulduğu tarihe kadar; KDV iadesi için yetkili vergi dairesi müdürlüğüne veya malmüdürlüğüne gönderecektir. Süresi takvim yılını aşan sözleşmelerde müteakip yıllarda yapılacak bildirimler, önceki dönemleri de içerecek şekilde kümülatif olarak yapılacak ve son bildirim elektronik ortamda da (cd, dvd, flash disk vb.) yapılacaktır. Herhangi bir alım olmadığı durumda, bu husus bir yazı ile yine aynı sürelerde ilgili makama bildirilecektir. KDV İstisna Sertifikasının alınmadığı durumlarda IPA Alım Bildirimi yalnızca KDV iadesi talebinde bulunulması halinde verilecektir.

Birlik Yüklenicisinin aynı zamanda hibe yararlanıcısı olduğu durumlarda söz konusu bildirimin; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin birlik yüklenicisi olması durumunda bu kurumların konu ile ilgili imzaya yetkili üst idari amiri; bunlar dışındaki birlik yüklenicilerinde ise gerçek kişi birlik yüklenicisinin kendisi tarafından, tüzel kişi birlik yüklenicisinde ise tüzel kişiliğin konu ile ilgili imzaya yetkili üst yöneticisi tarafından onaylanması gerekmektedir.

Birlik yüklenicisinin amortismanına tabi iktisadi kıymet temin etmesi durumunda ise, birlik sözleşmesi kapsamında teslim edeceği mallar veya sunacağı hizmetler veya yapacağı işler ile bağlantılı olarak temin edeceği amortismanına tabi iktisadi kıymetleri, ancak söz konusu kıymetlerin sadece birlik sözleşmesi kapsamında kullanılan kıymetler olması ve bu kıymetlerin birlik sözleşmesinin sona ermesiyle hibe yararlanıcısına bedelsiz tesliminin öngörülmesi halinde, yukarıda yer alan esaslara göre KDV'siz olarak temin edebilme imkânına sahiptir. Bu durumda birlik yüklenicisinin tedarikçi ile yapacağı ve hibe yararlanıcısı tarafından onaylanacak tedarik sözleşmesinde, bu kıymetin birlik sözleşmesi sonunda hibe yararlanıcısına bedelsiz devir olunacağı açıkça belirtilecektir.

4.1.3- Özel Tüketim Vergisi Çerçevesinde Değerlendirme

4.1.3.1- Özel Tüketim Vergisi Konusunda IPA II Çerçeve Anlaşma Hükümleri

IPA II Çerçeve Anlaşmasının 28. maddesinin 2/e bendinde; “*Birlik Yüklenicilerinin harcamaları, Birlik sözleşmesi kapsamında Birlik Yüklenicisi tarafından tedarik edilen mallar ve/veya verilen hiz-*

metler ve/veya yapılan işlere ilişkin ise, özel tüketim vergileri veya tüketim vergilerinden veya eş etkiye sahip diğer vergi ve harçlardan muaftırlar.” hükmü yer almaktadır.

Görüleceği üzere çerçeve anlaşma yapılan yardımların daha verimli ve çerçeve anlaşmanın amaçlarına yönelik olarak kullanımında tedarik edilen mallar ve/veya verilen hizmetler ve/veya yapılan işlere özel tüketim vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir.

4.1.3.2- Özel Tüketim Vergisi Konusunda Ulusal Mevzuat

Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 1 numaralı maddesine göre, kanuna ekli olan 1, 2, 3 ve 4 sayılı listelerde bulunan malların teslimi verginin konusunu teşkil etmektedir. Kanunun ikinci kısmında bulunan 5., 6. ve 7. maddelerde Özel Tüketim Vergisine ilişkin olan istisnalar belirtilmiştir.

Kanunun 10. maddesi “istisnaların sınırı ve yetki” başlıklı olup kanun metni “Özel tüketim vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.” şeklindedir. Görüleceği üzere kanun koyucu, Özel Tüketim Vergisi’nde takdir yetkisini, uluslararası kanun hükümlerini ulusal vergi mevzuatının üzerinde tutacak şekilde kullanmıştır.

13 Şubat 2016 tarih 29623 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “1 sıra nolu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği” başlıklı tebliğle, ulusal vergi mevzuatımızda, Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşmasının vergiye ilişkin hükümlerine uyumlu olacak şekilde düzenlemeler getirilmiştir.

- ÖTV mükellefi olmayanlardan yapılan alımlarda, tebliğde belirtilen düzenlemelere göre birlik yüklenicisi, birlik sözleşmesi kapsamında ÖTV mükellefi olmayan tedarikçiden temin edeceği ÖTV’ye tabi mallar için başlangıçta ÖTV dâhil tutarı ödeyerek alım yapacaktır.

Birlik yüklenicisi, birlik sözleşmesinin başlangıç tarihinden itibaren takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu kapsamda satın aldığı malları, liste halinde hazırlayarak ve “*Bu listede yer alan alımlar, IPA II Çerçeve Anlaşması kapsamındaki ... tarih ve ... sayılı Birlik Sözleşmesi kapsamında yapılmıştır.*” şeklinde şerh düşülerek hibe yararlanıcısına onaylattırarak ve iade için istenilen belgeler arasına ekleyecektir.

İstisna olmasına rağmen birlik yüklenicisi tarafından ödenen ÖTV’ler, ilgili tebliğde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde iade alınabilmektedir. İlgili hususlara makalemizin ilerleyen kısımlarında yer verilecektir.

- ÖTV mükelleflerinden yapılan alımlarda ise birlik sözleşmesi kapsamında birlik yüklenicisi tarafından ÖTV mükelleflerinden temin edilecek malların; tedarikçi ile bir örneği tebliğin ekinde yer alan tedarik sözleşmesinin yapılması ve bu sözleşme konusu malların birlik sözleşmesi kapsamında olduğunun hibe yararlanıcısı tarafından onaylanması halinde ÖTV ödenmeksizin tedarik edilmesi mümkündür.

ÖTV mükelleflerinden gerçekleştirilecek alımlarda yapılacak tedarik sözleşmeleri için herhangi bir limit bulunmamaktadır. Birlik yüklenicisi ve tedarikçi, tedarik sözleşmesinin şeklini serbestçe tayin edebilirler.

Birlik yüklenicisinin aynı zamanda hibe yararlanıcısı olması durumunda, söz konusu tedarik sözleşmesi, sözleşme makamı tarafından onaylanacaktır.

Bununla birlikte, sözleşme makamının Türkiye sınırları dışında olduğu durumda söz konusu listenin; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin birlik yüklenicisi olması durumunda bu kurumların konu ile ilgili imzaya yetkili üst idari amiri; bunlar dışındaki birlik yüklenicilerinde ise gerçek kişi birlik yüklenicisinin kendisi tarafından, tüzel kişi birlik yüklenicisinde ise tüzel kişiliğin konu ile ilgili imzaya yetkili üst yöneticisi tarafından onaylanması gerekmektedir.

Tedarikçi, birlik yüklenicisi ile yaptığı ve yukarıdaki usullerde onaylanmış tedarik sözleşmesinin bir örneğini alarak birlik yüklenicisine düzenlediği fatura veya benzeri evrakta *"6647 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan IPA II Çerçeve Anlaşması ve tarih ve sayılı Birlik Sözleşmesi gereğince ÖTV hesaplanmamıştır."* şeklinde şerh düşmek suretiyle ÖTV hesaplamayacaktır.

Birlik yüklenicisi, birlik sözleşmesi kapsamında ÖTV mükellefinden ÖTV ödeyerek yaptığı alımlar için ÖTV içeren mal alım listesini tebliğin ilgili bölümünde belirlenen şekilde onaylatarak iade için istenilen belgeler arasına ekleyecektir.

Birlik yüklenicisi, ÖTV Mükellefleri olan Tedarikçiden yaptığı alımlarda tedarikçi ile yaptığı Tedarik Sözleşmesinin bir örneğini alarak Birlik Yüklenicisine düzenlediği fatura veya benzeri evrakta ÖTV hesaplamayacaktır.

Mükellefin KDV istisna sertifikası almış olan birlik yüklenicisi olması durumunda, standart iade talep dilekçesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık Gelir Müdürlüğünden alınan resmi yazının veya KDV İstisna Sertifikasının bir örneği, ÖTV içeren onaylı Mal Alım Listesi, ÖTV içeren mal alımlarına ilişkin fatura veya benzeri evrakın aslı veya onaylı örnekleri, ÖTV içeren mal alımları içerisinde yer alan kendileri tarafından hesaplanmış iade edilecek ÖTV listesini içeren belgelerle birlikte vergi dairesi müdürlüğüne başvurarak birlik sözleşmesi kapsamındaki harcamaları dolayısıyla ödediği ÖTV'nin iadesini alabileceklerdir. Mükelleflerin başvurması gereken vergi dairesi, mükellefin Türkiye'de yerleşik, herhangi bir vergi türünden mükellefiyeti olmayan gerçek kişiler olması durumunda sözleşmesinin uygulandığı yerin, herhangi bir vergi türünden mükellefiyeti olan gerçek kişiler mükellefiyetlerinin, tüzel kişiler ise iş merkezinin (kayıtlı merkez) bulunduğu ildeki yetkili vergi dairesi müdürlüğüne, Türkiye'de ikametgâhı olmayan ve herhangi bir vergi türünden mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişiler ile Türkiye'de işyeri olmayan ve herhangi bir vergi türünden bir vergi mükellefiyeti bulunmayan tüzel kişiler, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kendileri için tayin edilen vergi dairesi müdürlüğüne başvurarak birlik sözleşmesi kapsamındaki harcamaları dolayısıyla ödediği ÖTV'nin iadesini alabileceklerdir.

Mükellefin KDV istisna sertifikası almamış olan birlik yüklenicisi olması durumunda ise, mükellef sözleşme makamı ile imzaladığı sözleşmeyi, kendisinin birlik yüklenicisi olduğunun tespit edilebilmesi için, öncelikle tebliğin ilgili bölümünde belirtilen belgelerle birlikte yine tebliğin ilgili bölümünde belirtilen makamlara başvurması gerekmektedir. Bu başvurunun uygun bulunması halinde, vergi idaresi tarafından birlik yüklenicisine bir resmi yazı verilecektir.

Birlik yüklenicisi, verilen resmi yazı ve standart iade talep dilekçesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nden alınan resmi yazının veya KDV İstisna Sertifikasının bir örneği, ÖTV içeren onaylı Mal Alım Listesi, ÖTV içeren mal alımlarına ilişkin fatura veya benzeri evrakın aslı veya onaylı örnekleri, ÖTV içeren mal alımları içerisinde yer alan kendileri tarafından hesaplanmış iade edilecek ÖTV listesini içeren birlikte, tebliğin ilgili bölümünde belirtilen vergi dairesi müdürlüğüne başvurarak, birlik sözleşmesi kapsamındaki harcamaları dolayısıyla ödediği ÖTV'nin iadesini alabilecektir. Vergi dairesi müdürlüğünce gerekli incelemeler yapıldıktan ve ver-

ginin ödendiği tespit edildikten sonra, söz konusu mallara ait ÖTV, talebe göre gümrük beyannameli mal ihracından doğan KDV iadesi ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilecektir.

- Birlik Yüklenicisi, birlik sözleşmesi kapsamında ÖTV mükelleflerinden temin edeceği amortismanına tabi iktisadi kıymetler için, ancak söz konusu kıymetlerin sadece birlik sözleşmesi kapsamında kullanılacak kıymetler olması ve bu kıymetlerin birlik sözleşmesi sonunda hibe yararlanıcısına bedelsiz devrinin öngörülmüş olması durumunda, bu kıymetleri başlangıçta ÖTV ödemeksizin alabilecektir.

4.1.4- Veraset ve İntikal Vergisi Çerçevesinde Değerlendirme

4.1.4.1- Veraset ve İntikal Vergisi Konusunda IPA II Çerçeve Anlaşma Hükümleri

IPA II Katılım Öncesi Yardım Çerçeve Anlaşması'nın vergiler, gümrük vergileri ve diğer mali harçlara ilişkin kuralları düzenleyen 28. maddesinin f bendine göre, IPA II çerçeve anlaşması kapsamındaki eylemlerden ve/veya sözleşmelerden ve/veya faaliyetlerden faydalananlar, IPA II çerçeve anlaşması kapsamında ne şekilde olduğuna bakılmaksızın kendilerine transfer edilen mal ve/veya hak ve/veya yapılmış tesisler ve/veya fonlar ile ilgili olarak doğan Veraset ve İntikal Vergisi'nden veya eş etkiye sahip diğer vergi veya harçlardan muaftır.

4.1.4.2- Veraset ve İntikal Vergisi Konusunda Ulusal Mevzuat Hükümleri

Veraset ve intikal vergisinin konusu Kanunun 1. maddesinde "*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya her hangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.*

Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisap edecekleri mallara da şamildir.

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisap eden ve Türkiye'de ikametgâhı olmayan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz." şeklinde belirtilmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde muafiyetler ve 4. maddesinde ise vergiye ilişkin istisnalar belirtilmiştir. Veraset Ve İntikal Vergisi Kanununda istisnalar ve muafiyetler konusunda uluslararası anlaşmalara ilişkin hükümlerin saklı olduğuna dair bir hüküm belirtilmemekle birlikte, konuyu Anayasamızın 90. maddesi çerçevesinde değerlendirmek daha uygun olmaktadır.¹⁹

Anayasamızın 90. maddesi "*Milletlerarası antlaşmaları uygun bulma*" başlıklı olup "*Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.*

Ekonomik, ticarî veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan antlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu antlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur.

¹⁹ Mevzuat Geliştirme Ve Yayın Genel Müdürlüğü Mevzuat Bilgi Sistemi İnternet Sitesi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, Erişim Tarihi : 15 Mart 2018

Milletlerarası bir antlaşmaya dayanan uygulama antlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanarak yapılan ekonomik, ticarî, teknik veya idarî antlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluluğu yoktur; ancak, bu fıkra göre yapılan ekonomik, ticarî veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren antlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz.

Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü antlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir.” şeklindedir.

Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması'nın Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 04/04/2015 tarihinde kabul edildiği ve 6647 sayılı Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçevesinde Birlik Tarafından Türkiye Cumhuriyetine Yapılacak Mali Yardımın Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeler Hakkında Çerçeve Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun ile onaylandığı ve 28/04/2015 tarih 29340 numaralı Resmi Gazete'de yayınlandığı tespit edilmiştir.²⁰

Görüleceği üzere Anayasamızda, usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan milletler arası antlaşmaların kanun hükmünde olduğu belirtilmiştir. Bunun yanında IPA II Çerçeve Anlaşması'nın vergiler, gümrük vergileri ve diğer mali harçlara ilişkin düzenlemelerin bulunduğu 28. maddesinin 5. fıkrasında ise “ *Bu maddede yer alan hükümler ile IPA II yararlanıcısının ulusal mevzuatı arasında uyumsuzluk halinde, bu Anlaşma'nın hükümleri geçerlidir.*” hükmü mevcuttur. Belirttiğimiz anayasal mevzuat çerçevesinde IPA II Çerçeve Anlaşması hükümleri de kanun hükmünde olmakla birlikte, IPA II Çerçeve Anlaşmasının 28 maddesinin 5. fıkrası hükmü gereği anlaşma hükümleri Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu hükümlerinden öncelikli olacaktır.

13 Şubat 2016 tarih 29623 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan “*1 sıra nolu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği*” başlıklı tebliğde ise ulusal vergi mevzuatımızda Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşmasının vergiye ilişkin hükümlerine uyumlu olacak şekilde düzenlemeler getirilmiştir.

Tebliğin veraset ve intikal vergisi hakkındaki düzenlemesi “*AB veya Türkiye ve AB ortak katkısı ile finanse edilen Birlik Sözleşmesi ile ilgili olarak herhangi bir şekilde karşılıksız olarak kendilerine transfer edilen mal ve/veya hak ve/veya sağlanan olanaklar ve/veya sağlanan fonlar ilgili olarak hibe yararlanıcıları, veraset ve intikal vergisinden veya bu vergi yerine ihdas edilecek vergiden muaf tutulacak ve bu transferlerle ilgili herhangi bir veraset veya intikal vergisi beyanında bulunulmayacaktır.*” şeklinde olup, görüleceği üzere IPA II çerçevesinde karşılıksız olarak transfer edilen mal/hak/olanak/fon çerçevesinde hibe yararlanıcıları veraset ve intikal vergisinde muaf olacaktır.

4.1.5-Gümrük ve İthalat Vergileri Çerçevesinde Değerlendirme

4.1.5.1- Gümrük ve İthalat Vergileri Konusunda IPA II Hükümleri

IPA II Çerçeve Anlaşmasının vergiler, gümrük vergileri ve diğer mali harçlara ilişkin düzenleme getiren 28. maddesinin g bendi düzenlemesine göre hizmet ve/veya yapım işi ve/veya hibe sözleşmeleri ve/veya eşleştirme anlaşmalarında veya sözleşmelerinde belirtilen görevleri yerine getiren, yerel olarak istihdam edilenler dışında kalan gerçek kişilerin (ve onların birinci derece ailesinin) kişisel kullanımı için ithal edilen şahsi eşyalar ve ev eşyaları, sözleşmenin sona ermesinin ardından Türkiye

²⁰ Türkiye Büyük Millet Meclisi İnternet Sitesi Kanun Bilgileri Sayfası, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_gd.durumu?kanun_no=6647, Erişim Tarihi : 15 Ağustos 2018

Cumhuriyeti'nde yürürlükte bulunan mevzuata uygun olarak yeniden ihraç edilmeleri ya da ülke içinde elden çıkarılmaları halinde, gümrük vergileri, ithalat vergileri, vergiler, harçlar ve/veya eş etkiye sahip diğer vergilerden ve/veya caydırıcı aşırı teminat gerekliliğinden muaf tutulmuştur.

4.1.5.2- Gümrük ve İthalat Vergileri Konusunda Ulusal Mevzuat

13 Şubat 2016 tarih 29623 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "1 sıra nolu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği" başlıklı tebliğde ise ulusal vergi mevzuatımızda Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşmasının vergiye ilişkin hükümlerine uyumlu olacak şekilde düzenlemeler getirilmiştir.

IPA II Çerçeve Anlaşması'nın 27/1-f, 28/1 ve 28/2-a maddelerine göre, Birlik Yüklenicisi tarafından Birlik Sözleşmesi kapsamında yapılan ithalat işlemleri, gümrük veya ithalat vergileri, harçları, KDV, ÖTV ve diğer benzeri vergi ve harçlardan istisnadır. Bu istisna, sadece Birlik Sözleşmesi kapsamında Birlik Yüklenicisi tarafından tedarik edilen eşya ve/veya verilen hizmetler ve/veya yapılan işlere ilişkin olarak yapılan ithalata uygulanacaktır.

Birlik yüklenicisi tarafından ithal edilecek eşyaya ilişkin bilgileri içeren ithal edilecek eşya listesinin düzenlenmesi ve düzenlenen bu listedeki eşyanın birlik sözleşmesi kapsamında olduğunun hibe yararlanıcısına onaylatılması ve bu liste ile birlikte vergi idaresi tarafından kendisine verilen KDV istisna sertifikasının bir örneğinin ilgili gümrük idaresine ibraz edilmesi halinde, söz konusu listede yer alan eşya, gümrük veya ithalat vergileri, harçları, KDV, ÖTV ve diğer benzeri vergi ve harçlardan istisna olarak ithal edilebilecektir.

Birlik sözleşmesi kapsamındaki ithalatın vergisiz gerçekleşebilmesi için ilgili gümrük idaresi tarafından düzenlenecek makbuzda, birlik sözleşmesine ve IPA II Çerçeve Anlaşmasına atıf yapılarak gümrük veya ithalat vergileri, harçları, KDV, ÖTV ve diğer benzeri vergi ve harçlar hesaplanmayacaktır.

Ayrıca, IPA II Çerçeve Anlaşması'nın 28. maddesinin 2/g bendi gereğince, birlik sözleşmeleri kapsamında yerel olarak istihdam edilenler dışında kalan gerçek kişiler ve onların birinci derece aile üyeleri tarafından kişisel kullanımlarına yönelik olarak ithal edilen şahsi eşyalar ve ev eşyaları, birlik sözleşmesinin sona ermesinden sonra Türkiye Cumhuriyeti'nde yürürlükte bulunan mevzuata uygun olarak yeniden ihraç edilmeleri ya da ülke içinde elden çıkarılmaları kaydıyla gümrük vergileri, ithalat vergileri, vergiler, yükler ve/veya eş etkiye sahip diğer vergilerden istisna tutulacaktır.

İthalat işlemi sırasında yukarıda belirtilenlerin yanı sıra diğer hususlarda Türkiye'de yürürlükte bulunan vergi ve gümrük mevzuatına ilişkin usul ve esaslar geçerli olacaktır.

Birlik sözleşmesi kapsamında yapılan ithalatın kredili olması ya da kredi kullanımı söz konusu olduğunda bu kredili işlem dolayısıyla bir ek yükümlülük olarak ithalat sırasında yürürlükte bulunan mevzuat gereğince Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) kesintisi yapılacaktır. Bu nedenle ithalat işlemleri sırasında ödenmesi gereken KKDF, IPA II Çerçeve Anlaşması kapsamında istisna değildir.

4.1.6- Damga Vergisi Hakkında Değerlendirme

4.1.6.1- Damga Vergisi Konusunda IPA II Hükümleri

IPA II Çerçeve Anlaşması'nın vergiler, gümrük vergileri ve diğer mali harçlara ilişkin kuralları düzenleyen 28. maddesinin h bendinde damga vergisine ilişkin hususlara değinilmiştir.

İlgili madde hükmü “Birlik sözleşmeleri, Birlik yüklenicilerince ve bir konsorsiyumun ortakları veya ortak teşebbüsler veya eş-yararlanıcılar tarafından (Mali Tüzüğü’nün 122. maddesi kapsamında tanımlandığı üzere) hibelerde imzalanan sözleşmeler Türkiye Cumhuriyeti’nde damga vergisine veya tescil harcına veya eş etkiye sahip başka bir harca tabi değildir.

Bu muafiyet, hibe yararlanıcıları (ortakları, iştirakleri ve/veya alt hibe yararlanıcıları dâhil) ve yüklenicileri (personeli ve sözleşmeli uzmanları dâhil) arasında yapılan sözleşmeler ile böylesi ödemeler doğrudan Birlik sözleşmeleri ile ilgili ise hizmet sözleşmeleri ve iş sözleşmeleri kapsamında sırasıyla arızı ve geçici harcamalar için yapılan sözleşmeler dâhil olmak üzere, Birlik sözleşmeleri kapsamındaki işlemler (hakların devri dâhil) ve Birlik yüklenicilerine yapılan ilgili ödeme emirleri için de geçerlidir.” hükmünü içermektedir.

Görüleceği üzere IPA II Çerçeve Anlaşması’nın hükümlerine göre birlik sözleşmesi kapsamındaki hibelerde imzalanan sözleşmeler Türkiye Cumhuriyeti’nde damga vergisine veya tescil harcına veya eş etkiye sahip başka bir harca tabi değildir. Vergiye tabi olmama durumu hibe yararlanıcıları arasında yapılan sözleşmeler ile Birlik sözleşmeleri kapsamındaki işlemler (hakların devri dâhil) ve Birlik yüklenicilerine yapılan ilgili ödeme emirleri için de geçerlidir.

4.1.6.2- Damga Vergisi Konusunda Ulusal Mevzuat

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesine göre kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine tabidir. Kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri belirtmektedir.

Yabancı memleketlerle Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar, Türkiye’de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde vergiye tabi tutulur.

Kanunun ikinci maddesine göre ise vergiye tabi kâğıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kâğıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de Damga Vergisi’ne tabidir.

Damga Vergisi Kanunu’nda istisnalar ve muafiyetlere ilişkin olarak uluslararası anlaşmalara yönelik olarak bir hüküm getirilmemiştir.

Anayasamızın 90. maddesi “...Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir.” hükmü gereği, uluslararası anlaşma hükümleri de kanun hükmündedir. İlgili hususun yanında IPA II Çerçeve Anlaşmasının vergi ve harçlara ilişkin düzenlemelerin bulunduğu 28. Maddesinin 5. fıkrasında ise “Bu maddede yer alan hükümler ile IPA II yararlanıcısının ulusal mevzuatı arasında uyumsuzluk halinde, bu Anlaşma’nın hükümleri geçerlidir.” hükmü mevcuttur.

Belirttiğimiz anayasal mevzuat çerçevesinde IPA II Çerçeve Anlaşması hükümleri de kanun hükmünde olmakla birlikte, IPA II Çerçeve Anlaşması’nın 28. maddesinin 5. fıkrası hükmü gereği anlaşma hükümleri ulusal Damga Vergisi Kanunu hükümlerinden öncelikli olacaktır.

Konu hakkında düzenlemeler getiren 13 Şubat 2016 tarih 29623 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “1 sıra nolu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği” başlıklı tebliğin 4.7. kısmında Damda Vergisi ve Harç İstisnası ve Uygulanması açıklanmıştır.

Tebliğ hükümlerine göre aşağıdaki sözleşmeler ve münhasıran bu sözleşmeler kapsamında yapılan ödemelere ilişkin düzenlenen kâğıtlar, damga vergisinden istisna tutulacaktır:

- AB veya Türkiye ile AB ortak katkısı ile finanse edilen ve Sözleşme Makamı ile Birlik Yüklenicisi arasında imzalanan ve bu Tebliğin 3.5 numaralı bölümünde tanımlanan Birlik Sözleşmeleri,
- Birlik Sözleşmelerinin; iş ortaklığı, eş yararlanıcı, konsorsiyum vb. şekillerde birlikte imzalandığı durumlarda her bir ortak ya da eş yararlanıcı arasında imzalanan sözleşmeler ve mali tüzüğün (1605/2002 sayılı Konsey Tüzüğünü Yürürlükten Kaldıran ve Birlik Genel Bütçesine Uygulanabilir Mali Kurallar Hakkında 25/10/2012 tarihli ve [AB, Euratom] 966/2012 Sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü) 122'nci maddesinde tanımlanan ilişkili kişilerin bunlarla akdettikleri sözleşmeler,
- Birlik Sözleşmeleri kapsamında Birlik Yüklenicileri ile Tedarikçileri arasında imzalanan mal, hizmet alımı ya da iş sözleşmeleri (Birlik Yüklenicisi ile doğrudan Tedarikçinin personeli veya sözleşmeli uzmanları arasında imzalanan sözleşmeler dâhil),
- Birlik Sözleşmesi kapsamında bir hizmet sunmak üzere Birlik Yüklenicisi ile çalışanları veya sözleşmeli uzmanları arasında imzalanan sözleşmeler.

Yine tebliğde belirtilen esaslar çerçevesinde aşağıdaki sözleşmeler kapsamında yapılacak işlemler, doğrudan bu sözleşmeler ile sınırlı olmak üzere harca tabi değildir:

- AB veya Türkiye ile AB ortak katkısı ile finanse edilen ve Sözleşme Makamı ile Birlik Yüklenicisi arasında imzalanan ve bu Tebliğin 3.5 numaralı bölümünde tanımlanan Birlik Sözleşmeleri,
- Birlik Sözleşmelerinin; iş ortaklığı, eş yararlanıcı, konsorsiyum vb. şekillerde birlikte imzalandığı durumlarda her bir ortak ya da eş yararlanıcı arasında imzalanan sözleşmeler ve Mali Tüzüğün 122'nci maddesinde tanımlanan ilişkili kişilerin bunlarla akdettikleri sözleşmeler,
- Birlik Sözleşmeleri kapsamında Birlik Yüklenicileri ile Tedarikçileri arasında imzalanan mal, hizmet alımı ya da iş sözleşmeleri (Birlik Yüklenicisi ile doğrudan Tedarikçinin personeli veya sözleşmeli uzmanları arasında imzalanan sözleşmeler dâhil),
- Birlik Sözleşmesi kapsamında bir hizmet sunmak üzere Birlik Yüklenicisi ile çalışanları veya sözleşmeli uzmanları arasında imzalanan sözleşmeler.

Görüleceği üzere ulusal vergi mevzuatımızda yapılan düzenleme ile belirtilen hususlarda yapılan sözleşmeler damga vergisinden ve harçlardan istisna tutulmuştur.

4.1.7- Genel Muafiyet Hükümleri

IPA II Çerçeve Anlaşması'nın 28. maddesinin k bendinde bazı vergi ve harçlara yönelik olarak tek başlık altında düzenleme getirilmiş olup, ilgili düzenlemeler vergi ve harçlardan muaf tutulma şeklindedir. Çerçeve Anlaşma'nın 28. maddesinin k bendi hükümlerine göre Birlik sözleşmelerini uygulayan Birlik yüklenicileri özel iletişim vergisinden, motorlu taşıt vergisinden ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na kapsamında alınan özel harçlar ile 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamında alınan harçlardan muaftır.

4.1.7.1- Özel İletişim Vergisi Konusunda Ulusal Mevzuat ve IPA II Hükümleri

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39. maddesinde Özel İletişim Vergisi'ne ilişkin hükümlere yer verilmiştir. İlgili maddeye göre her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar dâhil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri,

radio ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri, Kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmeti, diğer elektronik haberleşme hizmetleri Özel İletişim Vergisi'ne tâbidir.²¹

Konu hakkında düzenlemeler getiren 13 Şubat 2016 tarih 29623 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "1 sıra nolu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği" başlıklı tebliğin "Özel İletişim Vergisi İstisnası ve Uygulaması" başlıklı 4.8. kısmında belirtildiği üzere birlik yüklenicisinin IPA II Çerçeve Anlaşması uyarınca imzalanan birlik sözleşmesi kapsamında olan ve birlik sözleşmesi bütçesinden karşılanan özel iletişim vergisinin konusuna giren harcamaları, birlik sözleşmesinin süresi ile sınırlı olmak üzere, özel iletişim vergisinden istisnadır.²²

Birlik yüklenicisi, öncelikle bu istisna kapsamına giren harcamalara ilişkin Özel İletişim Vergisi'ni ödeyecektir. Ancak birlik sözleşmesi kapsamında istisna olan harcamalar dolayısıyla ödenen Özel İletişim Vergileri, birlik yüklenicisine belirli usul ve esaslar dâhilinde iade edilecektir.

İstisna kapsamında olmasına rağmen ödenen Özel İletişim Vergilerinin iadesi için, Birlik Yüklenicisi, süresi devam eden Birlik Sözleşmeleri için Birlik Sözleşmesi'nin başladığı tarihten itibaren takvim yılı esas alınarak üçer aylık dönemlerle, süresi biten birlik sözleşmeleri için ise sürenin bittiği tarihten sonra vergi dairesi müdürlüklerine/malmüdürlüklerine başvurması gerekmektedir.

4.1.7.2- Motorlu Taşıtlar Vergisi Konusunda Ulusal Mevzuat ve IPA II Hükümleri

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 1. maddesine göre, Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler motorlu taşıtlar vergisine tabidir.²³

Konu hakkında düzenlemeler getiren ve 13 Şubat 2016 tarih 29623 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "1 sıra nolu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği" başlıklı tebliğin "Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnası ve Uygulaması" başlıklı 4.9. kısmında belirtildiği üzere birlik yüklenicisinin, birlik sözleşmesi kapsamında satın alarak adına trafik sicili ile Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescil ettirdiği ve bedelsiz olarak hibe yararlanıcısına devredilmek şartı ile kara veya hava nakil vasıtaları, Birlik Sözleşmesindeki süre ve şartlarla sınırlı olmak üzere Motorlu Taşıtlar Vergisinden istisnadır.²⁴

Birlik Yüklenicisi, birlik sözleşmesi kapsamında satın aldığı vasıtayı öncelikle ilgili tescil kuruluşunda adına kayıt ve tescil ettirecek ve sözleşme süresince tahakkuk eden MTV'yi ödeyecektir.

Birlik Sözleşmesi kapsamında alınan araca ait olan ve birlik sözleşmesinin süresi içerisinde ödenen MTV, birlik sözleşmesinin süresi sona erdikten ve söz konusu araç hibe yararlanıcısına devredildikten sonra, tebliğin ilgili bölümünde belirtilen usul ve esaslar dâhilinde başvurulması halinde birlik yüklenicisine iade edilecektir.

²¹ Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü İnternet Sitesi, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6802.pdf>, Erişim Tarihi : 15 Mart 2018

²² T.C. Resmi Gazete İnternet Sitesi, Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği (Sıra No:1) , <http://www.resmigazete.gov.tr/> , Erişim Tarihi 06 Şubat 2018

²³ Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü İnternet Sitesi, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.197.pdf>, Erişim Tarihi : 15 Mart 2018

²⁴ T.C. Resmi Gazete İnternet Sitesi, Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği (Sıra No:1) , <http://www.resmigazete.gov.tr/> , Erişim Tarihi 06 Şubat 2018

5- SONUÇ

Çalışmamızda, AB kaynaklarından finanse edilerek adaylık sürecinde bulunan ülkelerde, program kapsamında belirtilen alanlarda hibe edilen destek ödemelerinin, ülkemiz vergi mevzuatı karşısındaki durumlarına değinilmiştir. Çalışmamızda açıklandığı üzere, mükelleflere ilgili program kapsamında yapılan hibe destek ödemeleri, ulusal vergi mevzuatımız çerçevesinde kimi zaman doğrudan muaf/istisna tutulmakta, kimi zamansa vergi tutarının önce ödenip sonra iade alınması yoluyla, vergi tutarları mükellefe yansıtılmamaktadır. Mükelleflerin faiz vb. yükleri bulunmayan ve vergiden arındırılmış kaynaklara ulaşması ise, ülkemizde girişimciliği ve istihdamı teşvik edici unsur olmakla birlikte, programın hedeflediği amaçlara ulaşmasında kolaylık sağlayacağı tabidir. Ülkemizde, belirtilen program çerçevesinde kullanılan hibe kaynaklar sayesinde istihdamın arttırılması, bir yandan mükelleflerin ve istihdam ettikleri personellerin gelirini arttıracak, diğer yandan mükelleflerin ihracat yapması durumunda, ülkeye döviz girişi sağlayacaktır. Girişimcilerin asıl amaçlarının kazanç sağlamak olduğu düşünüldüğünde, belirtilen program çerçevesinde faydalanılabilecek hibe tutarları, dikkate alınması gereken kaynaklardır.

KAYNAKÇA

- Avrupa Birliği Resmi Gazetesi İnternet Sitesi 3 Mayıs 2014 Tarihli Avrupa Birliği Resmi Gazetesi Yayını, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2014:132:FULL&from=EN> , Erişim Tarihi: 05 Şubat 2018
- Avrupa Birliği Resmi İnternet Sitesi - EU Position İn World Trade (Dünya Ticaretinde Avrupa Birliği Sayfası), <http://ec.europa.eu/trade/policy/eu-position-in-world-trade/>, Erişim Tarihi: 05 Şubat 2018
- Avrupa Birliği Resmi İnternet Sitesi , <https://www.avrupa.info.tr/tr/abnin-tarihcesi-82> , Erişim Tarihi: 05 Şubat 2018
- Mevzuat Geliştirme Ve Yayın Genel Müdürlüğü Mevzuat Bilgi Sistemi İnternet Sitesi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, Erişim Tarihi: 15 Mart 2018
- Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü İnternet Sitesi, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6802.pdf>, Erişim Tarihi: 15 Mart 2018
- Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü İnternet Sitesi, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.197.pdf>, Erişim Tarihi: 15 Mart 2018
- T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı IPA I ve IPA II Dönemi Programlama Sayfası, <https://www.ab.gov.tr/45627.html> , Erişim Tarihi: 07 Şubat 2018
- T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı İnternet Sitesi Türkiye-AB İlişkilerinin Tarihçesi Sayfası, <https://www.ab.gov.tr/111.html>, Erişim Tarihi: 15 Mart 2018
- T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı İnternet Sitesi Yasal Belgeler Sayfası IPA II Dönemi (2014-2020) Çerçeve Anlaşması, https://www.ab.gov.tr/_50283.html, Erişim Tarihi: 15 Mart 2018
- T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı İnternet Sitesi Yasal Belgeler Sayfası IPA II Dönemi (2014-2020) Çerçeve Anlaşması - Madde 28, https://www.ab.gov.tr/_50283.html, Erişim Tarihi: 15 Mart 2018
- T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı İnternet Sitesi, <https://www.ab.gov.tr/50283.html>, Erişim Tarihi: 07 Şubat 2018

- T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı İnternet Sitesi, https://www.ab.gov.tr/files/5%20Ekim/turkiye_avrupa_birligi_iliskileri_kronolojisi.pdf, Erişim Tarihi: 05 Şubat 2018
- T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı Resmi İnternet Sitesi IPA I ve IPA II Dönemi Programlama Sayfası, <https://www.ab.gov.tr/45627.html>, Erişim Tarihi: 15 Mart 2018
- T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı Resmi İnternet Sitesi IPA I ve IPA II Dönemi Programlama Sayfası, <https://www.ab.gov.tr/45627.html>, Erişim Tarihi: 05 Şubat 2018
- T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı Resmi İnternet Sitesi IPA I ve IPA II Dönemi Programlama Sayfası, <https://www.ab.gov.tr/45627.html>, Erişim Tarihi: 05 Şubat 2018
- T.C. Resmi Gazete İnternet Sitesi, <http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx> , Erişim Tarihi: 07 Ağustos 2018
- T.C. Resmi Gazete İnternet Sitesi, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/12/20081224M1-1.htm>, Erişim Tarihi: 15 Mart 2018
- T.C. Resmi Gazete İnternet Sitesi, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150828M1.pdf>, Erişim Tarihi: 15 Mart 2018
- T.C. Resmi Gazete İnternet Sitesi, Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği (Sıra No:1) , <http://www.resmigazete.gov.tr/> , Erişim Tarihi: 06 Şubat 2018
- T.C. Resmi Gazete İnternet Sitesi, Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği (Sıra No:1) , <http://www.resmigazete.gov.tr/> , Erişim Tarihi: 06 Şubat 2018
- T.C. Resmi Gazete İnternet Sitesi, Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği (Sıra No:1) , <http://www.resmigazete.gov.tr/> , Erişim Tarihi: 06 Şubat 2018
- Türkiye Büyük Millet Meclisi İnternet Sitesi Kanun Bilgileri Sayfası, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_gd.durumu?kanun_no=6647, Erişim Tarihi: 15 Ağustos 2018
- Türkiye İhracatçılar Meclisi İhracatın Gelişimi 2001-2016 Raporu, <http://www.tim.org.tr/tr/ihracat-arastirma-raporlari.html>, Erişim Tarihi: 05 Şubat 2018
- Türkiye İstatistik Kurumu Resmi İnternet Sitesi, Temel İstatistikler Sayfası Dış Ticaret İstatistik Verileri, <http://www.tuik.gov.tr> , Erişim Tarihi: 08 Şubat 2018