

**OLAĞANÜSTÜ
HAL
BÖLGE
VALİLİĞİNE
YAPILAN
TESLİMLERDE
KDV
İSTİSNASI:**

.....



Faruk MUTLU
Vergi Denetmen Yardımcısı

1. Giriş:

3

065 sayılı KDV Kanunu 25.10.1984 tarihinde kabul edilerek 1.1.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Kanunun 1. maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemler sayılmış olup, 11-17. maddeleri ile geçici 8. ve 9. maddelerinde ise istisna hükümlerine yer verilmiştir. Bunlardan, 11, 13, 14 ve 15. maddeler tam istisna kapsamında yer alan işlemleri, 17. madde ile geçici 8. ve 9. maddeler ise kısmi istisna kapsamında yer alan işlemleri kapsamaktadır.

Tam istisna kapsamına giren işlemlerde, bu işlemlere ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılır ve indirilemeyen bir kısım kalırsa bu kısım belirli şartlarla mükellefe iade edilir. Ancak kısmi istisna kapsamına giren işlemlerde, dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin indirimi veya mükellefe iadesi mümkün değildir. İndirilemeyen bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

2. İstisnanın Kanuni Dayanağı:

Yukarıda da bahsedildiği üzere Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan istisnalar Kanununun 11-17. maddeleri ile geçici 8. ve 9. maddelerinde açıklanmıştır.

Söz konusu maddelerin dışında kalan bir işlemin katma değer vergisinden istisna olması

mümkün değildir. Nitekim bu durum Kanunun 19. maddesi ile güvence altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi'nin 19/1. maddesinde, "Diğer Kanunlardaki vergi, muaflik 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." hükmü yer almış olup bunun tek istisnası aynı maddenin 2. fıkkasında belirtilmiş ve buna göre uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda istisna ve muafiyetlerle ilgili hüküm kesin ifadelerle açıklanmış ve bu konuda uluslararası anlaşmaların dışında bir esneklik tanınmamıştır.

Çünkü, katma değer vergisi bir bütün olduğundan işleyiş mekanizmasının herhangi bir yerine rastgele yapılacak bir müdehale, sistemi düzenli bir şekilde işlemez hale getirebilecektir. Katma değer vergisini şahsi vergilerle, diğer satış ve muamele vergilerinden ayıran en önemli özelliklerden biri de budur. Konu, nispet, indirim, istisna ve muaflikların birbirleri ile olan irtibatı bu vergide diğer vergilere nazaran çok daha önemlidir. Bilindiği gibi; bizzat istisnaların varlığı sistemi yaralayan bir unsur olmaktadır.

14.07.1987 tarih ve 19517 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 285 sayılı Olağanüstü Hal Bölge Valiliği İhdası Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'yle, Anayasanın 121. maddesi ile 2935 sayılı Kanunun 4. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Olağanüstü Hal Bölge Valiliği ihdas edilmiştir.

Söz konusu Kararnamenin "Madde 3 - Teşkilat" bölümünde, "Olağanüstü Hal Bölge Valiliği ihdas edilen illerde Olağanüstü Hal Bölge Valisi ihtiyaca göre gerekli teşkilatı kurmaya ve hizmetin gerektirdiği bina, tesis, araç, gereç, personel ve diğer her türlü hizmeti kamu kurum ve kuruluşlarından sağlamaya yetkilidir.

Bu konudaki talepleri ilgili kuruluşlar derhal yerine getirmekle yükümlüdür. Mahallinden temini mümkün olmayan araç, gereç, personel ve mali destek talepleri İçişleri Bakanı aracılığı ile ilgili kuruluşların Merkez Teşkilatınca sağlanır. Bakan gerektiğinde bu konuda bakanlık müsteşarını veya müsteşar yardımcılarını görevlendirebilir.

Bu amaçla, gerek Olağanüstü Hal Bölge Valisinin, gerekse diğer kuruluşların yapacakları her türlü harcamalar 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 832 sayılı Sayıştay Kanununa tabi olmadığı gibi, her türlü vergi, resim, harç ve katma değer vergisinden de muaftır." hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi, bu Kararname ile Olağanüstü Hal Bölge Valisinin ve diğer kuruluşların her türlü harcamalarının katma değer vergisinden istisna olduğu açıkça belirtilmiştir.

Oysa, söz konusu işlemlerin katma değer vergisinden istisna olabilmesi için yukarıda da belirtildiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanununa yeni bir hüküm eklenmesi gerekirdi. Uygulama bu yönüyle Kanunun 19. maddesiyle çelişkili bir durum ortaya çıkarmaktadır.

285 sayılı Kanun Hükmünde Kararname dayanağını Anayasadan almaktadır. 1982 Anayasasının 120. maddesinde, şiddet olaylarının yaygınlaşması ve kamu düzeninin ciddi bir şekilde bozulması sebepleriyle olağanüstü hal ilan edilebileceği belirtildikten sonra 121. madde de olağanüstü haller ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş ve maddenin son fıkrasında "olağanüstü hal süresince Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, kanun hükmünde kararname çıkarabilir. Bu kararname Resmî Gazete'de yayımlanır ve aynı gün TBMM'nin onayına sunulur, bunların meclise onaylanmasına ilişkin süre ve usul içtüzükte belirlenir." denilmiştir.

Böylece, Anayasasının 121. maddesi ile Bakanlar Kuruluna olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulu da bu yetkisine dayanarak 285 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyi çıkarmış ve söz konusu kararname ile Olağanüstü Hal Bölge Valisi ve diğer kuruluşların her türlü harcamalarının katma değer vergisinden istisna olduğunu hüküm altına almıştır.

Görüldüğü gibi, istisna hükmü, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 19. maddesiyle çelişmekle birlikte kanuni bir dayanağı mevcut olup bu durum Anayasada açıkça belirtilmiştir.

Türk Kamu Hukukunda hukukun kaynakları yazılı kaynaklar ve yazılı olmayan kaynaklar olarak ikiye ayrılmıştır. Yazılı kaynaklar da kendi arasında bir hiyerarşiye (sıralamaya) tabi tutulmuştur. Bu hiyerarşide en üst sırada Anayasa yer alır. Ondan sonra kanun, daha sonra tüzük, yönetmelik ve diğerleri sıralanır. Sıralama konusu başlıca önemini kaynakların aykırılığı, yani, aynı konuya uygulanabilecek birden fazla kaynak var olması halinde gösterir. Alt kademelerdeki bir kaynak üst kademedeki kaynağa (kanun anayasaya, tüzük kanuna, yönetmelik tüzüğe) aykırı olamaz.

Buna göre; kanunun ayasaya aykırı olamayacağı ilkesinden hareketle, KDV Kanunu'nun 19. maddesi de Anayasaya aykırı olamayacağından, söz konusu istisna hükmünün dolaylı da olsa kanuni dayanağı mevcuttur.

3 - İstisnanın Uygulanması:

285 sayılı K.H.K. ile getirilen bu istisna fiilen uygulanmakla birlikte istisnanın uygulanmasına ilişkin olarak Gelirler Genel Müdürlüğüne her-

hangi bir tebliğ veya genelge yayımlanmamıştır. Bu konuda yalnızca Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 1987 tarihli bir genelgesi mevcuttur.

Buna göre, Olağanüstü Hal Bölge Valiliği ile diğer kuruluşların satın alacağı her türlü mal ve hizmetlerden 285 sayılı KHK kapsamına girenler, katma değer vergisinden müstesna tutulacaktır. Bu kapsamda münhasıran Bölge Valiliği ile diğer kuruluşlara mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan gerçek usulde vergiye tabi katma değer vergisi mükellefleri, bu teslim ve hizmetlerine ilişkin olarak düzenleyecekleri fatura ve benzeri vesikalarda katma değer vergisini göstermeyecekler ve vergi tahsil etmeyeceklerdir.

Olağanüstü Hal Bölge Valiliği ile diğer kuruluşlara istisna kapsamında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 30/a maddesi hükmü gereğince, bu işlemleri ile ilgili olarak alışları veya diğer surette yükledikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkün değildir. Ancak, indirim konusu yapılamayan bu vergiler, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider olarak kabul edilebilir.

Öte yandan, bu kapsamda mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin, bu işlemlerine ilişkin satış bedellerinin tespitinde, indirim konusu yapamadıkları bu vergilerin de bir maliyet unsuru olduğunu gözönünde tutmaları gerekir.

İstisna kapsamında teslim yapan mükelleflerin vergiye tabi işlemlerinin de bulunması halinde yüklenilen vergilerden ne kadarının indirim konusu yapılacağı ne kadarının gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı konusunda Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 33 maddesi ile bu maddenin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 26 seri nolu KDV Genel Tebliğinin (G) bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

4. Sonuç:

Katma Değer Vergisine ilişkin istisnalar Kanunda tek tek sayılmış olup, Kanunun 19. maddesi gereğince diğer Kanunlardaki istisna hükümleri bu Kanun açısından geçersizdir. Ancak, istisnai olarak Olağanüstü Hal bölge Valiliğine yapılan teslim ve hizmetler Anayasadan kaynaklanan emredici hükümler ile katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

Kişisel görüşümüz, buradaki asıl aksaklık istisnanın uygulanması sırasında doğmaktadır. Daha önce belirtildiği gibi, KDV Kanunu'nda söz konusu istisnaya ilişkin herhangi bir madde mevcut değildir. Diğer taraftan istisnanın usul ve esaslarını gösteren bir tebliğ veya genelge de yayımlanmamıştır. Dolayısıyla fiilen uygulanan bir istisna vardır, ancak ama istisnaya ilişkin hükümler asıl olması gereken kaynakların dışında bulunan kaynaklarda belirtilmiştir. Her ne kadar Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün bu konu ile ilgili bir genelgesi mevcutsa da o konunun asıl olarak Gelirler Genel Müdürlüğüne değerlendirilmesi halinde daha geniş bir mükellef kitlesi bilgilendirilmiş olacaktır.