

IPA ÇERÇEVE ANLAŞMALARİ KAPSAMINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

VAT EXEMPTION WITHIN THE SCOPE OF IPA FRAMEWORK AGREEMENTS



Ömer Faruk ARSLAN*



Birdoğan MURAT**

ÖZ

Katılım Öncesi Yardım Aracı Çerçeve Anlaşmaları (IPA), AB'nin Batı Balkanlara ve Türkiye'ye daha verimli kaynak aktarımını sağlamak, AB müktesebatına uyum ve uygulamasına yönelik kapasitesinin geliştirilmesi, ekonomik ve sosyal uyuma yönelik kapasitelerinin oluşturulması amacıyla düzenlenen anlaşmalardır. IPA çerçeve anlaşmaları kapsamında Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Komisyonu arasında 2007-2013 yıllarını kapsayan ilk dönemde mali yardımların çerçevesini oluşturan IPA I ve 2014-2020 bütçe dönemini kapsayan mali yardımlara yön verecek IPA II çerçeve anlaşmaları imzalanmıştır. Bu iki anlaşma, desteklenen projeler için bazı vergi istisnalarını da beraberinde getirmiş, bu istisnalar yatırımcılar için önemli maliyet avantajı sağlamıştır. Bu çalışmada, mezkur anlaşmalar kapsamındaki vergi istisnaları ve bu istisnaların uygulanması-

ABSTRACT

The Instrument for Pre-accession Assistance Framework Agreements (IPA) are concluded with a view to providing efficient resource transfer to the Western Balkans and Turkey by the EU, enhancing the capacity for the compliance and practice of the EU legislation, and developing the capacity towards the economic and social integration. Within the context of IPA framework agreements, IPA I which covered the years between 2007 and 2013 and defined the framework of financial aids during the first period, and IPA II covering the budget period between 2014 and 2020 and steering the financial aids, were signed between the Republic of Turkey and the European Commission. These two Agreements have provided some tax exemptions for the supported projects, and these exemptions have provided significant cost advantage for investors.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, omer.faruk.arslan@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0002-1530-3448.

** Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, birdogan.murat@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0001-7561-032X.

Arslan, Ö.F., Murat, B. (Nisan 2020). İpa Çerçeve Anlaşmaları Kapsamında Katma Değer Vergisi İstisnası, *Vergi Raporu*, 247, (197-205).

Hakemli makaledir.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 08.01.2020 / M.K.T.: 01.04.2020

na yönelik iş ve işlemler ile karşılaşılan sorunlar açıklanmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: IPA Çerçeve Anlaşmaları, Vergi İstisnaları, Avrupa Birliği Hibeleri, IPA Anlaşmaları Genel Tebliği, KDV İstisna Sertifikası.

JEL Sınıflandırma Kodları: K34, H2

GİRİŞ

Türkiye ile Avrupa Birliği'nin ilişkileri 31 Temmuz 1959'da Türkiye'nin Avrupa Ekonomik Topluluğu'na yaptığı ortaklık başvurusu ile başlamıştır. AET Bakanlar Konseyi'nin başvurusu kabul etmesi sonrasında 12 Eylül 1963 tarihinde Ankara Anlaşması imzalanmıştır. 13 Kasım 1970 tarihinde imzalanan ve 1973 yılında yürürlüğe giren Katma Protokol ile birlikte, Ankara Anlaşması'nda öngörülen hazırlık dönemi sona ermiş ve "Geçiş Dönemi"ne ilişkin koşullar belirlenmiştir. Türkiye, 14 Nisan 1987 tarihinde, Ankara Anlaşması'nda öngörülen dönemlerin tamamlanmasını beklemeden, üyelik başvurusunda bulunmuş ve Türkiye-AB ilişkilerinin dönüm noktası, 10-11 Aralık 1999 tarihlerinde Helsinki'de yapılan AB Devlet ve Hükümet Başkanları Zirvesi olmuştur. Helsinki Zirvesi'nde Türkiye'nin adaylığı resmen onaylanmış ve diğer aday ülkelerle eşit konumda olacağı açık ve kesin bir dille ifade edilerek, 3 Ekim 2005 tarihinde Lüksemburg'da yapılan Hükümetler arası Konferans ile Türkiye resmen AB'ye katılım müzakerelerine başlamıştır. Böylece, Türkiye ile AB arasındaki inişli çıkışlı ilişki, çok önemli bir dönüm noktasını aşarak yepyeni bir

This study investigates the exemptions provided according to the Agreements, and tries to solve the issues as to the procedures and processes of the application of these exemptions.

Keywords: IPA Framework Agreements, tax exemptions, the European Union Aids, IPA Agreements General Communiqué, VAT exemption certificate

JEL Classification Codes: K34, H2

sürece girmiştir. Katılım Müzakerelerinde mevcut durumda şu ana kadar 16 fasıl müzakerelere açılmış, bir tanesi geçici olarak kapatılmıştır.¹

Avrupa Birliği tarafından katılım müzakereleri kapsamında, aday ülkeler ile Avrupa Birliği'nin üyesi olma yolunda katılım öncesi yardım aracını tesis ederek, Birliğin değerlerine, kurallarına, standartlarına, politikalarına ve uygulamalarına aday ülkelerin artan şekilde uyum sağlayabilmeleri amacıyla, siyasi, kurumsal, hukuki, idari, sosyal ve ekonomik reformları benimseme ve gerçekleştirme çabalarında mali yardım sağlanmayı amaçlamıştır.

Bu kapsamda, Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki mali yardımlar için 11.07.2008 tarihinde IPA Çerçeve Anlaşması imzalanmış ve imzalanan Anlaşmanın onaylanması 5824 sayılı Kanunla uygun bulunmuş olup 2009/14614 sayılı bakanlar kurulu kararı ile yürürlüğe girmiştir.

Bu anlaşma ile ülkemize tahsis edilen toplam 4.7 milyar avroluk AB fonu; Geçiş Dönemi Desteği ve Kurumsal Yapılanma ve Bölgesel kalkınma başta olmak üzere, Sınır Ötesi İşbirliği, İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi, Kırsal Kalkınma olmak üzere toplam beş grupta Türkiye'deki ilgili kuruluşlarca kullanılmaktadır.²

¹ Dış İşleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, (https://www.ab.gov.tr/turkiye-ab-iliskilerinin-tarihcesi_111.html). Erişim tarihi: 23 Mayıs 2019.

² Dış İşleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, (https://www.ab.gov.tr/ipa-i-ve-ipa-ii-donemi-programlama_45627.html). Erişim tarihi: 23 Mayıs 2019.

IPA Çerçeve Anlaşması'nın "Vergiler, gümrük ve ithalat vergileri ve yükleri ve/veya eş etkili vergilere ilişkin kurallar" başlıklı 26. maddesinde yer alan vergi istisnalarına ilişkin hükümlerin uygulama usul ve esasları, 08.05.2009 tarihli ve 27222 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra numaralı Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Bu Tebliğ Avrupa Birliği tarafından yetkilendirilmiş Sözleşme Makamları ile Avrupa Topluluğu (AT) Yüklenicisi³ arasında imzalanan sözleşmeleri kapsamaktadır.

11 Şubat 2015 tarihinde ise Türkiye ile Avrupa Komisyonu arasında 2014-2020 bütçe dönemine ilişkin mali yardımlara ilişkin IPA II Çerçeve Anlaşması imzalanmıştır. Söz konusu anlaşmanın onaylanması 4 Nisan 2015 tarihli ve 6647 sayılı Kanun'la uygun bulunmuş ve 22 Haziran 2015 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

13.2.2016 tarihli ve 29623 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği'yle de, imzalanan Çerçeve Anlaşmanın (IPA II) vergi istisnalarına ilişkin 28. Maddesinin uygulanmasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir.

Ayrıca 1 sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği'nin 5. Maddesinde; "22/2/2005 tarih ve 5303 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan ve 17/3/2005 tarih ve 2005/8636 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde yayımlanan Çerçeve Anlaşma kapsamında finanse edilen sözleşmelere, bu Anlaşmanın Ek-A/8. maddesi ve 1, 2 ve 3 sıra No'lu Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği uygulanmaya devam edecektir" denilmektedir.

1- IPA ÇERÇEVE ANLAŞMALARI KAPSAMINDAKİ VERGİ İSTİSNALARI

IPA Çerçeve Anlaşması'nın 26. Maddesinin birinci fıkrasında "*Sektörel Anlaşma ya da bir Finansman Anlaşmasında başka bir şekilde belirtilmedikçe vergiler, gümrük ve ithalat vergi ve yükleri ve/veya eş etkiye sahip vergiler, Katılım Öncesi Yardım Aracı kapsamında finanse edilmeyecektir. Bu muafiyet, Türkiye Cumhuriyeti tarafından sağlanan ortak finansmanı da kapsamaktadır*" hükmü yer almaktadır.⁴

Bilindiği üzere Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) kapsamında aday ülkelerin Avrupa Birliği standartlarına ulaşması için belirlenen sektörler finansal destek verilmektedir. Projelerin finansmanının sağlanması aday ülkeler açısından ekonomik kalkınma, istihdam, yatırımların finansmanı gibi birçok konuda katkı sağlamaktadır. Sözleşmenin yukarıda belirtilen maddesi ise bu finansmanın vergileri kapsamadığını, vergilere ilişkin, aday ülke tarafından usul ve esasları belirlenecek muafiyetin uygulanacağını belirtmektedir.

Sözleşmede vergilere ilişkin hüküm muafiyet olarak belirtilmekle birlikte, bu muafiyeti sözleşme kapsamında AT Yüklenicisi tarafından teslim edilen mallar veya sunulan hizmetler veya yapılan işler ile bağlantılı olarak temin edilen mallara veya sunulan hizmetlere veya yapılan işlere uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. IPA Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği'nde ise bu maddeye ilişkin usul ve esaslar, istisna olarak belirtilip düzenlemeler yapılmıştır.

Bilindiği üzere vergi muafiyeti; vergi kanunlarına göre vergi ödemekle yükümlü olan kişi ya da kişilerin yine vergi kanunlarıyla vergi dışında bırakılmasıdır. Vergi istisnası ise; esas itibarıyla

³ Avrupa Topluluğu (AT) Yüklenicisi: AT Sözleşmesi kapsamında mal tedarik eden ve/veya hizmet sunan ve/veya iş yapan ve/veya hibe sözleşmesini yürüten gerçek veya tüzel kişidir.

⁴ Resmi gazete, (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/12/20081224M1-1.htm>). Erişim tarihi: 23 Mayıs 2019.

vergiye tabi olması gereken verginin konusunun vergi dışı bırakılmasıdır. Bu bakımdan aslında IPA sözleşmesinde vergilere ilişkin muafiyet olarak belirtilen hükmün, Teliğde istisna olarak işlenmiş olmasına dikkat çekmekte fayda vardır.

Muafiyet ve istisnaya ilişkin yapılan açıklamalar çerçevesinde; anlaşma kapsamında vergilere ilişkin hükümlerin Türk Vergi Mevzuatında da muafiyet olarak değerlendirilmesi durumunda, AT Yüklenicisi kişinin, anlaşma kapsamına giren vergilere ilişkin tüm işlemleri muaf olacağından vergiye tabi tutulamazdı. Oysa ki burada amaç anlaşma kapsamındaki işlemlerinin vergilendirilmemesidir. Bu nedenle söz konusu vergilendirmeme işleminin Türk Vergi Mevzuatındaki karşılığı da “vergi istisnası” kapsamına girmektedir. Yani IPA Çerçeve Anlaşması’nda vergilere ilişkin hüküm muafiyet olarak belirtilse de Türk Vergi Mevzuatında istisna olarak değerlendirmesi gerekmektedir. Nitekim Tebliğde de vergilere ilişkin durum “vergi istisnası” olarak değerlendirilmiştir.

(IPA) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği’nde istisna kapsamındaki vergiler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- İthalat İşlemlerinde Vergi İstisnası
- Katma Değer Vergisi İstisnası
- Özel Tüketim Vergisi İstisnası
- Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası
- Veraset ve İntikal Vergisi İstisnası
- Damga Vergisi ve Harç İstisnası
- Özel İletişim Vergisi İstisnası
- Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnası

Çalışmamızda yukarıda belirtilen vergi istisnalarından sadece Katma Değer Vergisi İstisnası’na ve bu kapsamda yapılacak iadelere, sözleşmenin herhangi bir nedenle feshi durumunda daha önceden uygulanan istisna ve alınan iadelerin durumu ve bu durumda vergi zıyayı cezası uygulanıp uygulanamayacağına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.2- Katma Değer Vergisi İstisnası

IPA Çerçeve Anlaşması’nın 26. maddesinin 2/b maddesinde;

“AT yüklenicileri, AT sözleşmesi kapsamında sunulan herhangi hizmet ve/veya tedarik edilen mal ve/veya yapılan iş için KDV’den muaf tutulacaklardır. Bir tedarikçi tarafından AT yüklenicisine temin edilen mallar veya sunulan hizmetler veya yapılan işler de KDV’den muaf tutulacaktır. Bu muafiyet sadece AT sözleşmesi kapsamında AT yüklenicisi tarafından teslim edilen mallar veya sunulan hizmetler veya yapılan işler ile bağlantılı olarak temin edilen mallara veya sunulan hizmetlere veya yapılan işlere uygulanacaktır” hükmüne yer verilmiştir.

Çerçeve anlaşmanın yukarıda belirtilen maddede hükmünden anlaşılacağı üzere sözleşme çerçevesinde yapılacak olan ithalat, teslim ve hizmetler KDV’nin konusu dışında bırakılmıştır. Burada önemli olan husus KDV istisnasının, tedarikçinin AT yüklenicisine verdiği hizmeti de kapsamıdır. Yani AT yüklenicisinin, AT sözleşmesi kapsamında doğrudan aldığı mal veya hizmetler KDV den istisna olacağı gibi, mal ve hizmet alımlarını başka bir kişi veya kuruma yaptırmaması halinde de bu tedarikçiden temin edilen mallar ve alınan hizmetler veya yaptırılan işler de KDV’den istisna olacaktır.

Eşleştirme projeleri kapsamında Sözleşme Makamı ile AT Yüklenicisi olan Yerleşik Eşleştirme Danışmanı arasında imzalanan AT Sözleşmesinin uygulaması sırasında görev alan, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan ve Türkiye’de ikamet etmeyen kısa veya orta vadeli uzmanlar da Tebliğde belirtilen usul ve esaslar kapsamında KDV istisnasından yararlanabilecektir.

1.3- İstisnanın Uygulaması

AT Yüklenicisi sözleşme kapsamında KDV istisnasından yararlanabilmek için yetkili makama başvurarak, Katma Değer Vergisi İstisna Sertifikası alması gerekmektedir. Sertifika için başvuru

rulması gereken makamlar belirli hadlere göre ilgili Genel Tebliğde belirtilmiştir. Örneğin herhangi bir vergi türünden mükellefiyeti olmayan gerçek kişiler için sözleşmenin uygulandığı yer(-sözleşmenin uygulandığı yerin tespiti mümkün değilse ikametgâhı), herhangi bir vergi türünden mükellefiyeti olan gerçek kişiler için mükellefiyeti, tüzel kişiler için ise iş merkezi (kayıtlı merkez) Vergi Dairesi Başkanlığı kurulu olan illerde bulunanlardan, imzaladıkları AT Sözleşmesinde kendisine ayrılan bütçe payı 4 milyon Türk Lirasından az olanlar aşağıda belirtilen belgeler ile o ilde bulunan Vergi Dairesi Başkanlığı'na, 4 milyon Türk Lirasından fazla olanlar ise Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvuruda bulunarak KDV İstisna Sertifikasını alabileceklerdir.

Bu sertifikada; AT Yüklenicisine ve AT sözleşmesine ait bilgiler, projenin adı, başlangıç ve bitiş tarihi, bedeli ve AT Yüklenicisine KDV İstisnasının nasıl uygulanacağını kısaca belirten bir metin bulunur.

KDV İstisna Sertifikasına başvuru işlemlerinde istenecek belgeler ise şunlardır;

- Başvuru talep dilekçesi
- Sözleşme, Ekleri ve Bütçe örneği
- Bilgi Formunun Aslı

Söz konusu başvuru belgeleri incelendikten sonra eğer başvuru uygun bulunursa, AT Yüklenicisine bir özelge verilerek, bağlı olduğu veya tespit edilen vergi dairesi müdürlüğüne KDV İstisna Sertifikası almak üzere başvuru yapması gerektiği bildirilecektir. AT Yüklenicisinin Sertifikayı almak için kendisinin başvuru yapması gerekmekte olup, AT Yüklenicisi vergi dairesi müdürlüğünce kendisine verilen özelge ile başvuru yapmadan KDV İstisna Sertifikası resen verilmez.

1.4- KDV İstisna Sertifikasının Kullanılması

1 sıra numaralı Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı(IPA) Çerçeve Anlaşması Ge-

nel Tebliği'nin 4.3.3 bölümünde; *"AT Yüklenicisi, AT Sözleşmesi kapsamında, temin edeceği mal, hizmet ve işler için tedarikçinin düzenlediği fatura bedeli (KDV Hariç) 2.000 TL'nin üstünde ise; öncelikle tedarikçi ile "tedarik sözleşmesi" yapacaktır. Söz konusu tedarik sözleşmesinin, sözleşmeye konu mal, hizmet ve işlerin AT Sözleşmesi kapsamında olduğunun hibe yararlanıcısı tarafından 'Bu tedarik sözleşmesi tarih ve sayılı AT Sözleşmesine dayanılarak yapılmıştır' şeklinde şerh düşülerek onaylanması halinde bu mal teslimi, hizmet ifası ve işlere KDV uygulanmayacaktır"* hükmü yer almaktadır. 2.000 TL'nin altında yapılacak her bir alım için ise hiçbir şart aranmaksızın KDV İstisna Sertifikası'nın örneğinin ibrazı ile KDV istisnası kendiliğinden uygulanacaktır. Bu tutar 2014-2020 bütçe dönemine ilişkin mali yardımları kapsayan IPA II Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği ile 3.500,00 TL olarak belirlenmiştir.

Tedarik sözleşmesi yapılması kesin bir kural olmakla birlikte, tedarikçi ile AT Yüklenicisi arasında böyle bir sözleşme yapılmamış olması halinde KDV istisnasından yararlanılamayacağı açıktır. Burada bir diğer husus bu sözleşmenin tedarikçiden mal, hizmet ve işlerin temin edilmeden önce yapılması gerektiğidir. Sonradan yapılan ya da hukuki açıdan geçersiz sayılabilecek sözleşmeler KDV istisnasının uygulanmasına engel olmakla birlikte sonradan eksiklik tespiti halinde de KDV istisnası iptal edilerek gerekli işlemlerin yapılması kaçınılmaz olacaktır.

Tedarikçi, AT Yüklenicisi ile yaptığı sözleşme ile AT Yüklenicisinde bulunan KDV İstisna Sertifikasının birer örneğini alarak, düzenlediği faturada çerçeve anlaşmaya istinaden KDV hesaplanmadığına ilişkin tebliğde belirtilen ifadeye atıf yapmak suretiyle KDV hesaplamayacaktır.

Tebliğin ilgili maddeleri uyarınca, söz konusu sertifika ile katma değer vergisi ödemeksizin mal ve hizmet alan, iş yaptıran AT Yüklenicisi; kendi mükellefiyet bilgilerini, KDV hesaplanmadan alı-

nan fatura bilgilerini ve mal ve hizmet satın aldığı, iş yaptırdığı mükelleflerin; unvanlarını, vergi kimlik numaralarını gösteren IPA Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği'nde belirtilen tabloyu doldurarak takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu dönemleri izleyen ayın 25. günü akşamına kadar KDV İstisna Sertifikası'nı aldığı makama bildirmesi gerekmektedir. Öte yandan, AT Yüklenicisi KDV hesaplanmadan yaptığı herhangi bir harcamanın olmadığı üçer aylık dönemler için de yine bu dönemleri takip eden ayın 25. günü akşamına kadar, sertifikaya istinaden herhangi bir işlem yapılmadığını belirten bir ifade ile aynı makama bildirimde bulunmak zorundadır. Bildirimleri yerine getirmemeleri halinde adlarına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148, 149 ve mükerrer 355. maddeleri gereğince özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

1.5- Katma Değer Vergisi İadesi

Tedarikçi, KDV'den istisna olarak teslim ettiği mal/hizmetler veya yürüttüğü işlerle ilgili olarak yüklediği katma değer vergisini diğer işlemleri için tahsil ettiği katma değer vergisinden indirme hakkına sahiptir.

Bu düzenleme tam istisna mahiyetinde olduğundan istisna kapsamına giren teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen vergiler, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde, AT Yüklenicisi ve/veya tedarikçiye nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. AT Yüklenicisinin daha önceden KDV mükellefi olup olmaması iade yönünden önemli değildir. KDV mükellefi olmayan AT Yüklenicisi de Tebliğde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde iade alabilecektir.

Nakden veya mahsuben yapılacak iade işlemleri istisna kapsamındaki işlemlerin beyan edildiği dönem beyannameleri ile birlikte verilecek iade talep dilekçesine dayanılarak yapılacaktır.

İade talebi sonrasında vergi dairesi müdürlüğü mal ihracından doğan katma değer vergisinin iadesindeki esaslar çerçevesinde, AT Yüklenicisi ve/veya tedarikçinin iade talebini, gerekli incele-

meleri yaptıktan sonra, nakden veya mahsuben yerine getirecektir. İade için Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ibraz edilen durumlarda da ise yine mal ihracı için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

AT Yüklenicisi, AT Sözleşmesi kapsamında teslim edeceği mallar veya sunacağı hizmetler veya yapacağı işler ile bağlantılı olarak temin edeceği Amortisman Tabi İktisadi Kıymetleri de Tebliğde yer alan esaslara göre KDV'siz olarak temin edebilme hakkına sahiptir. Ancak bu kıymetin AT Sözleşmesi kapsamında kullanılma süresinin, bu kıymet için belirlenen amortisman süresi oranına isabet eden kısmı için iade talep edilecektir.

Özetle yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde AT yüklenicisi ya da tedarikçi indirim yoluyla mahsup edemediği KDV tutarını tam istisna kapsamında iade alabilecektir. Çalışmamızda sözleşmenin herhangi bir nedenle feshi durumunda alınan iadenin nihai durumu hakkında değerlendirme yapılacağı için bu noktada tebliğde *"mal ihracından doğan katma değer vergisinin iadesindeki esaslar çerçevesinde"* denildiğinden ve ihracat istisnası da tam istisna olduğundan, IPA çerçeve anlaşması kapsamında yapılan iadenin tam istisna olarak kabul edilmesi gerektiğinin belirtilmesi yerinde olacaktır.

KDV İade esaslarının, mal ihracından doğan katma değer vergisinin iadesindeki esaslar çerçevesinde yapılacak olmasının yanı sıra, kabul edilmelidir ki IPA Çerçeve Anlaşmaları kapsamında yapılacak KDV iadeleri de, sözleşme makamı ile imzalanan sözleşmeye dayanarak hazırlanan KDV İstisna Sertifikasında belirtilen süreler içerisinde yapılacak mal teslimi, hizmet ifası ve işlere uygulanacaktır. Dolayısıyla bu sürelerden sonra yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen ve indirim yolu ile giderilemeyen KDV'nin iadesi söz konusu değildir. Nitekim Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 28.10.2016 tarih ve 84974990-130[19-2015/04]-324978 sayılı özel-

gesinde; “Bu itibarla, söz konusu sözleşmelerin süresinin bitiminde, ... Teknoloji Geliştirme Bölgesi İnşaatı yapım işi sözleşmesinde Sözleşme Makamı tarafından bildirilen kesin kabul tarihi olan 18/07/2015 tarihi ve ... Teknoloji Geliştirme Bölgesi İnşaatı yapım işleri sözleşmesinde de kesin kabul tarihi olan 24/07/2015 tarihleri dikkate alınacaktır. Bu süreler dolduktan sonra piyasadan yaptığınız alımlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin iadesi mümkün bulunmamaktadır” denilerek bu konuya açıklık getirilmiştir.¹¹

Daha önce de ifade edildiği üzere 11 Şubat 2015 tarihinde ise Türkiye ile Avrupa Komisyonu arasında IPA II Çerçeve Anlaşması imzalanmıştır. 13.2.2016 tarihli ve 29623 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği’yle de imzalanan bu Çerçeve Anlaşmanın (IPA II) vergi istisnalarına ilişkin 28. Maddesinin uygulanmasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir.

Söz konusu Tebliğ ile birlikte, ilk tebliğde tanımları yapılan AT Sözleşmesi yerine Birlik Sözleşmesi, AT Yüklenicisi yerine ise Birlik Yüklenicisi tanımı getirilmiştir. Ayrıca Tebliğde KDV İstisnası aynen korunmakla birlikte, usul ve açıklamalarda değişikliklere gidilmiştir. Çalışmamızda değişikliklerden ziyade KDV istisnası, iadesi ve sözleşmenin feshi ile ilgili önem arz eden hususlara her iki Tebliğ göz önünde bulundurularak değinilecektir.

1.6- IPA Çerçeve Anlaşmaları Kapsamında Yetkili Makam ile AT Yüklenicisi(Birlik Yüklenicisi) ile Yapılan Sözleşmenin Feshi Durumunun Vergisel Sonuçları

AT Yüklenicisi (IPA II Çerçeve Anlaşmasına göre Birlik Yüklenicisi) ile Türkiye’deki yetkili

makam arasında yapılan sözleşmenin herhangi bir nedenle feshedilmesi durumunda, uygulanan KDV istisnası ve talep edilen ve alınan iadeler ile ilgili yapılacak işlemlere ilişkin Tebliğlerde hükümler bulunmakla birlikte bu hükümler yeterince açıklayıcı değildir.

I sıra Nolu IPA Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği’nde sözleşmenin feshedilmesi veya baştan geçersiz olması gibi durumlarda istisna nedeniyle tahsil edilemeyen verginin, kimden tahsil edileceği hakkında bir hüküm bulunmamakla beraber, Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II)Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği’nin “Birlik Sözleşmesinin Feshi” başlıklı 4.2.4.4. maddesi ve “Müteselsil Sorumluluk” başlıklı 4.2.4.5. maddesi birlikte değerlendirildiğinde; Birlik Sözleşmesinin feshedildiğinin Başvuru Makamları tarafından öğrenilmesi durumunda, KDV İstisna Sertifikası iptal edilecek ve feshedilen Birlik Sözleşmesi kapsamında faydalanan istisnalar nedeniyle varsa tahsil edilmeyen vergiler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca vergi ziyai cezası kesilmek ve söz konusu vergiler için kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi hesaplanmak suretiyle iade için yetkili vergi dairesi müdürlüğünce kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan Birlik Yüklenicisinden aranacaktır. Bu durumda kendilerine KDV İstisna Sertifikası ibraz edilen tedarikçiler Tebliğdeki usul ve esaslara uygun olarak istisna kapsamında işlem yapacak, tedarikçinin indirim işlemleri ve iade talebi ise Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen usul ve esaslar kapsamında yerine getirilecektir. Bu hükümler istisna için gerekli şartları baştan taşımadığı ya da şartların sonradan ihlal edildiğinin tespiti halinde de uygulanacaktır.

¹¹ 18.10.2016 tarih ve 84974990-130[19-2015/04]-324978 sayılı özelge, (<https://www.gib.gov.tr/ipa-cerceve-anlasmasi-kdv-istisnasi>). Erişim tarihi: 28 Ocak 2020.

Diğer taraftan tedarikçilerin ilgili Tebliğ hükümlerine aykırı olarak KDV istisnası uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim ve hizmeti yapan Tedarikçiler de müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılabileceği üzere sözleşmenin feshedilmesi veya baştan geçersiz olması gibi durumlarda, Birlik Yüklenicisinin mal/hizmet alımı yada iş yaptırılması sırasında adına düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda hesaplanmayan Katma Değer Vergisi kendisinden aranacaktır. İstisna kapsamında iade talebinde bulunan tedarikçiler açısından ise Tebliğin yukarıdaki hükmü açık olmakla birlikte, tam istisna kapsamındaki işlemlerde genel KDV mevzuatına göre yapılan iadelere ilişkin hükümler birlikte değerlendirildiğinde iade alınan tutarlarla ilgili bir işlem yapılmayacaktır.

1.7- Vergi Zıyayı Cezası Kesilmesine İlişkin Tarafımızca Kabul Edilen Görüş

IPA II Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara dikkat edildiğinde sözleşme feshedildiğinde vergilerin, vergi zıyayı cezasıyla birlikte tahsil edileceği belirtilmiştir. Ancak tebliğde sözleşmenin feshedilmesi durumunda yapılacaklardan bahsedilmekle birlikte, fesih nedeni açısından bir açıklamada bulunulmamıştır. Böyle bir durumda Tebliğin "Birlik Sözleşmesinin Feshi" başlıklı 4.2.4.4. maddesindeki cezai müeyyidelerin uygulanacağını belirtilmesiyle yetinilmiştir. Bu hükme göre tahsil edilmeyen vergiler için vergi zıyayı cezası kesilmek suretiyle kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan Birlik Yüklenicisinden aranacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan Tebliğin "Zayı Olan KDV İstisna Sertifikası" başlıklı 4.2.2.7. maddesinde "KDV İstisna Sertifikası zayı olan Birlik Yüklenicisine 04/01/1961 tarihinde kabul edilen 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 435/II-8 inci maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesile-

cektir" hükmünden sonra "Bu Kanunun 373 üncü madde hükmü saklıdır" şeklinde şerh düşülerek bu konunun Vergi Usul Kanununun 373. Maddesi kapsamında değerlendirilebileceği özellikle ve açıkça ifade edilmiştir. Ancak yukarıda belirtilen "Birlik Sözleşmesinin Feshi" başlıklı 4.2.4.4. maddesinde VUK'un 373. maddesine ilişkin bir ifade yer almamaktadır.

Vergi zıyayı cezası uygulanması ile ilgili; VUK'un 13. Maddesinde "Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler" mücbir sebep olarak sayılmış, 373. Maddesinde "Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez" hükmüne yer verilmiştir. Bu açıklamalar sonucunda tarafımızca kabul edilen görüş; örneğin AT Sözleşmesi kapsamındaki bir projenin yatırım alanının, AT sözleşmesi tarihinden sonra kamulaştırma yapılması nedeniyle, yetkili makam ile yapılan AT sözleşmesinin feshedilmesi gibi durumlarda, Birlik Yüklenicisinin(AT yüklenicisi) kusur ve iradesi dışında fesih söz konusu olduğundan vergi zıyayı cezası kesilmesinin doğru olmayacağıdır. Bu durumda varsa tahsil edilmeyen vergiler için kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu dönemle ilişkin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi hesaplanmak suretiyle tebliğde belirtildiği üzere Birlik Yüklenicisinden aranmasıdır. Çünkü sözleşmenin Birlik Yüklenicisinin elinde olmayan sebeplerle feshedilmesi durumu da tıpkı "Zayı Olan KDV İstisna Sertifikası" gibi mücbir sebep olarak değerlendirilmesi ve VUK'un 373. Maddesi uygulanması gerekmektedir.

SONUÇ

IPA çerçeve anlaşmaları kapsamında Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Komisyonu mali yardımların çerçevesini oluşturan IPA I ve IPA II çerçeve anlaşmaları imzalanmış ve bir çok vergi türünde önemli istisnalar getirilmiştir. Bunlardan belki

de en önemlisi Katma Değer Vergisine getirilen istisnadır. Söz konusu istisnalara ilişkin usul ve esaslar yayımlanan iki ayrı Genel Tebliğ ile belirlenmiş, istisna kapsamında işlem yapan tedarikçi, AT Yüklenicisi yada Birlik Yüklenicisine istisnadan yararlanabilmek için önemli ödevler getirilmiştir. Bu usul ve ödevlere dikkat edilmiş olması istisnanın uygulanması ve vergi iadelerinin alınması açısından büyük önem arz etmekle birlikte yetkili makamla yapılan sözleşmenin feshi halinde de söz konusu istisna hakkı ortadan kalkmakta ve vergisel açıdan hükümler doğurmaktadır.

KAYNAKÇA

- Dış İşleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, (https://www.ab.gov.tr/turkiye-ab-iliskilerinin-tarihcesi_111.html), Erişim tarihi: 23 Mayıs 2019.
- Dış İşleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, (https://www.ab.gov.tr/ipa-i-ve-ipa-ii-donemi-programlama_45627.html), Erişim tarihi: 23 Mayıs 2019.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Mü-

dürlüğünün 18.10.2016 tarih ve 84974990-130[19-2015/04]-324978 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/ipa-cerceve-anlasmasi-kdv-istisnasi>, Erişim tarihi: 28 Ocak 2020.

- 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 (IPA Çerçeve Anlaşması)
- Katılım Öncesi Yardım Aracı (Ipa Iı) Çerçevesinde Birlik Tarafından Türkiye Cumhuriyeti'ne Yapılacak Mali Yardımın Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeler Hakkında Çerçeve Anlaşma (https://www.ab.gov.tr/files/ipa-ii_cerceve_anlasma_tr.pdf)
- 1 sıra numaralı Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği
- 1 sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği