

KALKINMA AJANSLARININ VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

DEVELOPMENT AGENCIES IN THE CONTEXT
OF TAX LAWS



Nusret YURTSEVER*

ÖZ

Türkiye'nin en önemli yapısal problemlerinden biri bölgelerarası gelişmişlik farklarıdır. Türkiye'de bölgelerarası gelişmişlik farklarının giderek artması, kalkınma ajanslarını bu sorunun giderilebilmesi amacıyla uygulanması gereken bir model haline getirmiştir. Türkiye'de henüz çok yeni olan kalkınma ajansları, 08.02.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5449 sayılı Kanun ile kurularak Türkiye'de bu yeni model uygulanmasına başlanmıştır.

Bu çalışmada, bölgelerarası gelişmişlik farklarının azaltılmasında büyük bir paya sahip olan kalkınma ajanslarının kuruluş amacı, görevleri, personel rejimi, bütçe ve denetimi ile ilgili genel bilgiler vermek ve söz konusu kalkınma ajanslarının Türk vergi kanunları açısından vergisel yükümlülüklerine değinerek bu bağlamda uygulayıcılara yardımcı olunması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kalkınma Ajansları, Kalkınma Ajanslarının Gelirleri ve Vergisel Yükümlülükleri.

ABSTRACT

The regional development differences is among the most outstanding fundamental problems in Turkey. The increase in the development differences between regions leads to the fact that development agencies should become a model to solve the mentioned problem. Besides being very recent, the development agencies is established with the law numbered 5449 which came into force in 08.02.2016. This study aims to inform on the establishment goal, task, labor policy, budget and inspection of development agencies which have great importance in decreasing the development differences and assist the implementing agencies considering the tax liabilities they have in the context of tax laws.

Keywords: Development Agencies, The Revenues And Tax Liabilities Of Development Agencies

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Çoğu ülkenin dengeli bir kalkınmayı sağlayamadığı ve bölgesel dengesizliklerin ortaya çıkardığı sosyo-ekonomik sorunlarla mücadele etmek zorunda kaldığı günümüzde bölgesel gelişmişlik farklılıkları hemen her ülkenin yapısında görülmektedir.

Bölgelerarası gelişme farklılıkları, diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de yaşanan yapısal meselelerin başında gelmektedir. Ülkemizde bölgeler arasında coğrafi, ekonomik, sosyal, kültürel vb. açıdan farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepler de bölgelerarası gelişmişlik farklarının doğmasına neden olmaktadır.

Bütün ülkeler için büyük bir sorun olan bölgelerarası gelişmişlik farkları ve bu farkları giderme zorunluluğunun bir sonucu olarak karşımıza kalkınma ajansları çıkmaktadır. Bölge içerisinde bulunan illerin kalkınmışlık farklarını ortadan kaldırarak istikrarlı bir kalkınma politikası izlemeyi gaye edinen bölgesel kalkınma, aynı zamanda bölgeler arasındaki ekonomik ve sosyal dengesizlikleri de ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Türkiye’de bölgesel kalkınma ajanslarının kuruluşu çok yeni olmakla birlikte diğer ülkelerde kuruluşu eskiye dayanmaktadır. Kalkınma ajansları; Amerika Birleşik Devletleri’nde “Büyük Bunalım”ın akabinde 1930’lardan sonra, Avrupa’da ise II. Dünya Savaşı sonrasında, 1950’lerden itibaren oluşturulmuştur. Yaşanan krizle 1970’lerden sonra yeni bir yaklaşımla yaygınlaşmışlardır. 1980’lerde bölgesel kalkınmanın öneminin artmasıyla birlikte, kalkınma ajansları da daha fazla kıymetlenmiş, sayıları giderek artmıştır.

Türkiye’de kalkınma ajanslarının kurulmasını ve yönetilmesini düzenleyen 5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun 08.02.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş ve ilk ajanslar İzmir ve Çukurova bölgelerinde Bakanlar Kurulu Kararıyla kurulmuştur.

Kalkınma ajanslarının kuruluşunun Türkiye’de henüz çok yeni olması, literatür anlamında kaynak sıkıntısı yaşanılmasına sebep olmaktadır. Ajanslar hakkında yazılan makale ve kitap sayısı oldukça azdır. Özellikle de kalkınma ajanslarının vergisel yükümlülükleri hakkında kaynak sıkıntısı yaşanmaktadır. Bu nedenle çalışmamızda, kalkınma ajansları hakkında kısaca bilgi verdikten sonra kalkınma ajanslarının vergisel yükümlülükleri ayrıntılı olarak ele alınmış son olarak da uygulamada en sık karşılaşılan sorunlara ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen örnek özelgelerle konu somutlaştırılmaya çalışılmıştır.

2- BÖLGESEL KALKINMA AJANSLARININ TANIMI ve ÖZELLİKLERİ

Bölgesel kalkınma ajanslarının (BKA) örgütsel yapılarının değişiklik göstermesi, farklı fonksiyonlar ve hedefler ortaya koymaları dolayısıyla, farklı tanımların yapılmasına neden olmaktadır. Bu tanımlardan bazıları şunlardır;

Dünya Bankasının tanımlamasına göre yerel/bölgesel kalkınma ajansları; kalkınmaya katalizör-lük edebilecek içsel ağırları kuran, yürüten ve destekleyen yapılardır. Bu tanıma göre BKA’ların asli görevi; istihdam yaratmak, küçük ve orta ölçekli işletmeleri (KOBİ) geliştirip desteklemek ve bölgenin genel ekonomik durumunu ve fırsatlarını iyileştirmektir¹.

Avrupa Bölgesel Kalkınma Ajansları Birliği (European Association of Regional Development Agencies [EURADA])’nın tanımına göre kalkınma ajansları, sektörel ve genel kalkınma sorunlarını

¹ Worldbank, “The Role of Local Economic Development Agencies (LEDA)”, http://info.worldbank.org/etools/docs/library/166856/UCMP/UCMP/7_leda.html (Erişim Tarihi: 10 Eylül 2010)

tespit eden, bunların çözümüne yönelik olanakları ve çözümleri belirleyen ve bu çözümleri geliştiren projeleri destekleyen birimlerdir².

Tanım farklılıkları gibi Dünya genelinde kurulan BKA'nın özellikleri de ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Kalkınma ajanslarının en dikkat çekici biçimde uygulandığı ülke olan İngiltere'de ajanslar özerk olup finansmanı merkezi yönetim tarafından gerçekleştirilmektedir. Ajansların siyasi bir sorumluluğu olmadığı, önemli kararlar alabilecek yapıda olduğu, halktan toplanan vergileri kullanma yetkisine sahip olduğu ve halkın bu kararları doğrudan denetleme yetkisine sahip olmadığı, ancak bakan ve parlamentoya hesap vermekle yükümlü olduğu görülmektedir³.

Fransa'da BKA'ların çoğunlukla dernek statüsünde olduğu ve böylece özel sektöre danışmanlık hizmeti verdiği görülmektedir. Yerel yönetimler de ajans kurucusu olabildiği için, Fransa'nın idari yapısının merkeziyetçilikten âdem-i merkeziyetçi yapıya dönüşmesinde BKA'ların yardımcı olacağı düşünülmektedir⁴.

ABD'de çok sayıda BKA bulunmaktadır. Bunun sebebi, federal yönetim yapısının gereği olarak yetkinin en küçük yerel yönetim birimlerine kadar dağıtılmasıdır. Ekonomik kalkınma faaliyetlerinin yerelden finanse edilebilmesi, ABD'de bölgesel kalkınma konusunda yerel otoritelere büyük ölçüde inisiyatif kullanma imkânı sağlamıştır⁵.

3- TÜRKİYE'DE BÖLGESEL KALKINMA AJANSLARI

Türkiye'de, bölgesel istatistiklerin toplanması, geliştirilmesi, bölgelerin sosyo-ekonomik analizlerinin yapılması, bölgesel politikaların çerçevesinin belirlenmesi ve Avrupa Birliği Bölgesel İstatistik Sistemine uygun karşılaştırılabilir istatistiki veri tabanı oluşturulması amacıyla Avrupa Birliği'nin bölgesel düzeyde uyguladığı müktesebata uyum çerçevesinde Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı ve Devlet Planlama Teşkilatı koordinasyonu ile İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması yapılmıştır. İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırmasında iller "Düzyey 3" olarak tanımlanmış; ekonomik, sosyal ve coğrafî yönden benzerlik gösteren komşu iller ise bölgesel kalkınma planları ve nüfus büyüklükleri ile dikkate alınarak "Düzyey 1" ve "Düzyey 2" olarak gruplandırılmak suretiyle hiyerarşik İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması yapılmıştır.

2002 yılında İstatistiki Bölge Birimlerinin tanımlanmasından sonra, 5449 Sayılı, "Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun", 08.02.2006 tarih ve 26074 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun amacı; "kamu kesimi, özel kesim ve sivil toplum kuruluşları arasındaki işbirliğini geliştirmek, kaynakların yerinde ve etkin kullanımını sağlamak ve yerel potansiyeli harekete geçirmek suretiyle, ulusal kalkınma plânı ve programlarda öngörülen ilke ve politikalarla uyumlu olarak bölgesel gelişmeyi hızlandırmak, sürdürülebilirliğini sağlamak, bölgelerarası ve bölge içi gelişmişlik farklarını azaltmak üzere oluşturulacak kalkınma

² Serap Kayasü ve Suna Sanem Yaşar, Bölgesel Kalkınma Ajansları: Türkiye Üzerine Öneriler. Kentsel Ekonomik Araştırmalar Sempozyumu, DPT Yayınları, ss:348-349.

³ Yunus Emre Özer, Bölgesel Kalkınma Ajanslarının Yapılanması ve İşlevselliği: İzmir ve Çukurova Örnekleri, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010, s.109-112.

⁴ Özer, s.117.

⁵ Çakmak, s.125.

ajanslarının kuruluş, görev ve yetkileri ile koordinasyonuna ilişkin esas ve usûlleri düzenlemektir ⁶”.

Ajanslar, bölgeler esas alınarak, DPT Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulur. Bölgelerin yeniden düzenlenmesine ve kurulmuş olan Ajansın kaldırılmasına Bakanlar Kurulu yetkilidir. Ajanslar, tüzel kişiliği haiz ve bu Kanunla düzenlenmemiş bütün işlemlerinde özel hukuk hükümlerine tâbidir⁷ şeklinde düzenlenmiş, ajansların özel hukuk tüzel kişisi mi, kamu hukuku tüzel kişisi mi oldukları belirtilmemiştir.

3.1- Kalkınma Ajanslarının Görev ve Yetkileri

5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanuna göre kalkınma ajanslarının başlıca görev ve yetkileri;

- a) Yerel yönetimlerin plânlama çalışmalarına teknik destek sağlamak.
- b) Bölge plân ve programlarının uygulanmasını sağlayıcı faaliyet ve projelere destek olmak; bu kapsamda desteklenen faaliyet ve projelerin uygulama sürecini izlemek, değerlendirmek ve sonuçlarını Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına bildirmek.
- c) Bölge plân ve programlarına uygun olarak bölgenin kırsal ve yerel kalkınma ile ilgili kapasitesinin geliştirilmesine katkıda bulunmak ve bu kapsamdaki projelere destek sağlamak.
- d) Bölgede kamu kesimi, özel kesim ve sivil toplum kuruluşları tarafından yürütülen ve bölge plân ve programları açısından önemli görülen diğer projeleri izlemek.
- e) Bölgesel gelişme hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak; kamu kesimi, özel kesim ve sivil toplum kuruluşları arasındaki işbirliğini geliştirmek.
- f) 4 üncü maddenin ikinci fıkrasının (c) bendi çerçevesinde ajansa tahsis edilen kaynakları, bölge plân ve programlarına uygun olarak kullanmak veya kullandırmak.
- g) Bölgenin kaynak ve olanaklarını tespit etmeye, ekonomik ve sosyal gelişmeyi hızlandırmaya ve rekabet gücünü artırmaya yönelik araştırmalar yapmak, yaptırmak, başka kişi, kurum ve kuruluşların yaptığı araştırmaları desteklemek.
- h) Bölgenin iş ve yatırım imkânlarının, ilgili kuruluşlarla işbirliği halinde ulusal ve uluslararası düzeyde tanıtımını yapmak veya yaptırmak.
- i) Bölge illerinde yatırımcıların, kamu kurum ve kuruluşlarının görev ve yetki alanına giren izin ve ruhsat işlemleri ile diğer idarî iş ve işlemlerini, ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde sonuçlandırmak üzere tek elden takip ve koordine etmek.
- j) Yönetim, üretim, tanıtım, pazarlama, teknoloji, finansman, örgütlenme ve işgücü eğitimi gibi konularda, ilgili kuruluşlarla işbirliği sağlayarak küçük ve orta ölçekli işletmelerle yeni girişimcileri desteklemek.
- k) Türkiye'nin katıldığı ikili veya çok taraflı uluslararası programlara ilişkin faaliyetlerin bölgede tanıtımını yapmak ve bu programlar kapsamında proje geliştirilmesine katkı sağlamak.
- l) Ajansın faaliyetleri, malî yapısı ve ajansla ilgili diğer hususların güncel olarak yayınlanacağı bir internet sitesi oluşturmak⁸.

⁶ 5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu , Koordinasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanun Mad.1.

⁷ 5449 Sayılı Kanun Mad.3.

⁸ 5449 Sayılı Kanun Mad. 5.

3.2- Personel Rejimi, Bütçe ve Denetim

Ajans hizmetleri, iş mevzuatı hükümlerine göre istihdam edilen uzman personel ve destek personeli eliyle yürütülür⁹. Ajans personeli, emeklilik ve sosyal güvenlik yönünden 17/7/1964 tarihli ve 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa tâbidir.

Ajansın gelirleri ve yöneteceği fonlar;

- a) Bir önceki yıl gerçekleşen genel bütçe vergi gelirleri tahsilatından, vergi iadeleri ile mahallî idarelere ve fonlara aktarılan paylar düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden, binde beş oranında her yıl ayrılacak transfer ödeneğinden, Yüksek Planlama Kurulunca her bir ajans için nüfus, gelişmişlik düzeyi ve performans ölçütlerine göre belirlenecek pay.
- b) Avrupa Birliği ve diğer uluslararası fonlardan sağlanacak kaynaklar.
- c) Faaliyet gelirleri.
- d) Bir önceki yıl gerçekleşen bütçe gelirleri üzerinden, bölgedeki il özel idareleri için; borçlanma, tahsisi mahiyetteki gelirler ile genel, katma ve özel bütçeli kuruluşlardan alınan yardım kalemleri hariç tutulmak üzere yüzde bir, belediyeler için; borçlanma ve tahsisi mahiyetteki gelir kalemleri hariç tutulmak üzere yüzde bir oranında, cari yıl bütçesinden aktarılacak pay.
- e) Bölgedeki sanayi ve ticaret odalarının, bir önceki yıl kesinleşmiş bütçe gelirlerinin yüzde biri oranında, cari yıl bütçesinden aktarılacak pay.
- f) Ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşlarca yapılan bağış ve yardımlar.
- g) Bir önceki yıldan devreden gelirler¹⁰.

Denetim, Ajanslarda iç ve dış denetim yapılır. İç denetimde; ajansın faaliyetleri, hesapları, işlemleri ve performansı yönetim kurulu başkanı veya genel sekreter ile bir iç denetçi tarafından denetlenir. Dış denetimde; İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca müştereken belirlenecek esas ve usûllere göre ajansın her türlü hesap ve işlemleri, yönetim kurulu tarafından her yıl en geç mart ayında ve gerekli görülen hallerde her zaman Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatına göre kurulmuş bağımsız denetim kuruluşlarına incelenir.¹¹.

4- KALKINMA AJANSLARININ TÜZEL KİŞİLİĞİ

Kalkınma ajansları, idari teşkilatlanmada yer alan geleneksel örgütlenme modellerinden farklı yeni bir idari örgüt çeşidi oluşturmaktadırlar. Bu yeni yapılanma, ajansların idari teşkilatlanma içindeki konumları ve hukuki statüleri konusunda tartışmalara ve eleştirilere yol açmıştır. Söz konusu tartışmalar genel olarak kalkınma ajanslarının tüzel kişiliği konusunda yoğunlaşmaktadır.

Ajansların yapısı değerlendirildiğinde, kamu tüzel kişilerinin en önemli özelliklerini taşıdıkları görülmektedir. Genel çerçevelerinin 5449 sayılı Kanunla çizilmesi, söz konusu kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulmaları (Kamu tüzel kişilerinin en önemli özelliği, kanunla ya da kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulmalarıdır.), bazı kamusal yetkilerle donatılmaları (Ajanslarda kamu görevlilerinin de çalışabilecek olması ve burada geçen süreler memurlukta geçmiş gibi sayılması), ajansların görevleri kapsamında gerekli gördüğü bilgileri kurum ve kuruluşlardan istemeye yetkili ve bu kurumların da gerekli bilgileri zamanında vermeye yükümlü ol-

⁹ 5449 Sayılı Kanun Mad.18.

¹⁰ 5449 Sayılı Kanun Mad.19

¹¹ 5449 sayılı Kanun Mad. 25.

ması, ajansların ulusal düzeyde koordinasyonundan Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı sorumlu olması, gelirlerinin bir kısmının kamu kaynaklarından oluşması ve merkezi idarenin vesayet denetimine tabi olmaları ajansların kamu tüzel kişisi olarak kabulünü desteklemektedir.

Kuruluş Kanunu dışındaki işlemlerinde özel hukuka tabi olmaları, personelinin iş sözleşmesi ile istihdam edilmesi, mallarının kamu malı sayılmaması gibi düzenlemelerin ise kamu tüzel kişiliğini etkilemediklerini söylemek mümkündür.

5- KALKINMA AJANSLARININ VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Bu başlık altında; Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan Kalkınma Ajanslarının Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Damga Vergisi Harçlar ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu yönünden vergisel yükümlülükleri ele alınmıştır.

5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun ile görev ve yetkileri belirtilen Kalkınma Ajansları bu Kanunla düzenlenmiş işlemleri nedeniyle kamu hukukuna, diğer bütün işlemlerinde ise özel hukuk hükümlerine tabi olarak faaliyet göstermekte olup, Ajansın gelirleri Kanunun 19'uncu maddesinde sayılmıştır.

Anılan Kanun'un 26'ncı maddesinde, *"Ajans; alacaklarının tahsili, taşınır ve taşınmaz mallarının alım, satım, kiralama ve devri, mal ve hizmet alımları, proje ve faaliyet desteği kapsamında yapılacak işlemler ve düzenlenecek kâğıtlar ile ilgili olarak damga vergisi, harç ve fondan; yapılacak bağış ve yardımlar nedeniyle veraset ve intikal vergisinden muaftır."* hükmü yer almaktadır.

5.1- Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinin birinci fıkrasında; *"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez"* hükmüne yer verilmiş olup, anılan Kanunun 94'üncü maddesinde ise *"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai İşletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki hallerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar."* denildikten sonra 1 numaralı bendinde;

- Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104'üncü maddelere göre" tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'na 03.04.2013 tarih ve 6456 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle eklenen geçici 84'üncü maddesinde; *"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. “hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 6358 sayılı Kanunun 17’nci maddesiyle eklenen geçici 83 üncü madde gereğince; “EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.” hükmüne yer verilmiştir.

5.2- Özel Tüketim Vergisi Kanunu Yönünden

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun Verginin Konusu başlıklı 1’inci maddesinin 1’inci bendinde; “Bu Kanuna ekli;

- a) (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,
- b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,
- c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,
- d) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,

Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir.” hükmü bulunmaktadır.

İstisnalar konusu, ÖTV Kanunu’nun 5’inci maddesinde ihracat istisnası (Bu Kanun’a ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri belirli şartlarla vergiden müstesnadır.), 6’ncı maddesinde diplomatik istisna, 7’inci maddesinde diğer istisnalar olarak belirtilmiş olup, ÖTV kapsamına giren malların kalınma ajansları tarafından ithalinde veya bu kuruluşa tesliminde ÖTV istisnası uygulanacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır.

Ayrıca, Kanun’un 10’uncu maddesinin 1’inci bendinde, ÖTV’ye ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği, diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Bu durumda, ÖTV kapsamındaki mallara ilişkin işlemler, Kanunda belirtilen istisnalar arasında yer almadığından vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

5.3- Motorlu Taşıtlar Vergisi Yönünden

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 3’üncü maddesinde, “Motorlu Taşıtlar Vergisinin mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.” hükmü,

4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile ikinci fıkrasında;

“Aşağıda yazılı motorlu taşıtlar vergiden müstesnadır.

- a) Genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar (bu idarelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmeler ile özel kanunlarında malları Devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları hariç), bu vergiye tabi değildir.

...

Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri, bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Bu Kanunda yer almayan istisna ve muaflıklar hükümsüzdür. Ancak, uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi ilgili sicilde adına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilenler olmakta, genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtların motorlu taşıtlar vergisinden istisna olması, diğer Kanunlarda yer alan ancak 197 sayılı Kanunda yer almayan muaflık ve istisnaların hükümsüz sayılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanunun 3’üncü maddesinde, “Ajanslar, bölgeler esas alınarak, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu bakanın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulur. Ajans merkezinin bulunacağı il, kuruluş kararnamesinde belirtilir.

Ek 1 listede belirtilen bölgelerin yeniden düzenlenmesine ve kurulmuş olan Ajansın kaldırılmasına Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Ajanslar, tüzel kişiliği haiz ve bu Kanunla düzenlenmemiş bütün işlemlerinde özel hukuk hükümlerine tabidir.” hükmü bulunmaktadır.

Buna göre, Devlet Planlama Teşkilatından ayrı tüzel kişiliğe sahip kalkınma ajansları adına kayıt ve tescilli bulunan taşıtlardan dolayı motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir¹².

5.4- Özel İletişim Vergisi Kanunu Yönünden

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun “Özel İletişim Vergisi” başlıklı 39’uncu maddesinin 4 ve 5’inci fıkralarında, “Verginin mükellefi; birinci fıkrada sayılan elektronik haberleşme hizmetlerini sunan işletmecilerdir. Verginin matrahı, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder. Bir aya ait özel iletişim vergisi, izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar beyan edilerek aynı süre içinde ödenir. Bu verginin beyan ve ödenmesine ilişkin olarak 47 ve 48’inci madde hükümleri uygulanmaz.

Bu madde de hüküm bulunmayan hallerde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri uygulanır. İlgili mevzuatına göre yetkilendirilen elektronik haberleşme işletmecilerinin, Hazineye ödeyecekleri payın hesaplanmasında özel iletişim vergisi dikkate alınmaz. Özel iletişim vergisi, düzenlenecek faturalarda ayrıca gösterilir.” hükmü yer almakta olup, bu Kanunda başkaca muafiyet ve istisnalara ilişkin bir belirleme yapılmamıştır.

Bu nedenle kalkınma ajanslarının 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun Özel İletişim Vergisi kapsamında yapacakları işlemlerden dolayı ÖİV istisnasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

¹² Gelir İdaresi Başkanlığı “Özelgeler” Kütahya Defterdarlığı (Gelir Müdürlüğü)’nin 20/07/2011 tarihli ve B.07.4.D.EF.0.43.10.00-11391/6409-21 Sayılı Özeldesesi, www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html, (Erişim Tarihi: 03 Aralık 2015).

5.5- Damga Vergisi Yönünden

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, bu Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3'üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği; 9'uncu maddesinde, bu Kanun'a ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu; 24'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenlerin müteselsilen sorumlu olduğu, bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunmasının damga vergisinin noksan ödenmesini gerektirmeyeceği, damga vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (I) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamının kişiler tarafından ödeneceği, ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumların da müteselsilen sorumlu olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanunun 5917 sayılı Kanunun 37'nci maddesiyle değişik 26'ncı maddesinde muafiyet hükümlerine yer verilmişse de, bu muafiyet genel bir damga vergisi muafiyeti olmayıp sadece söz konusu maddenin konusuna giren kağıtları kapsamaktadır.

Buna göre, kalkınma ajanslarına muafiyet uygulanması gereken söz konusu madde kapsamında ki işlemler için düzenlenen kağıtlara ait damga vergisinin, bu işlemlerin tarafı olan ve damga vergisi muafiyeti bulunmayan diğer kişilerce ödenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu kağıtlara ait damga vergisinin ödenmesi bakımından 488 sayılı Kanunun 24'üncü maddesi hükmü uyarınca kalkınma ajanslarının müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır.

5.6- Harçlar-Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Yönünden

5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanunun 5917 sayılı Kanunun 37'nci maddesiyle değişik 26'ncı maddesi gereğince, *"Ajans; alacaklarının tahsili, taşınır ve taşınmaz mallarının alım, satım, kiralama ve devri, mal ve hizmet alımları, proje ve faaliyet desteği kapsamında yapılacak işlemler ve düzenlenecek kâğıtlar ile ilgili olarak damga vergisi, harç ve fondan; yapılacak bağış ve yardımlar nedeniyle veraset ve intikal vergisinden muaftır."*

Öte yandan, 492 sayılı Harçlar Kanununun 125'inci maddesinde, bu Kanun'un ilgili kısımlarında mükellefiyet hakkında konulmuş hükümleri aksine, özel kanunlarda hüküm bulunduğu takdirde özel kanun hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 10/11/2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6358 sayılı EXPO 2016 Antalya Kanununun 13/1'inci maddesinde; *"Ajans, bu Kanun kapsamında yaptığı işlemler nedeniyle 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu ile 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu gereğince düzenlenen harçlardan ve katılım paylarından, bu işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlarla ilgili olarak damga vergisinden muaftır."* hükmü bulunmaktadır.

Ayrıca, 492 sayılı Harçlar Kanununa 6358 sayılı Kanunun 18'inci maddesiyle eklenen geçici 6 ncı madde gereğince EXPO 2016 Antalya Ajansı ya da EXPO 2016 Antalya resmî katılımcıları tarafından çalıştırılacak yabancı personel ile resmî katılımcıların temsilcileri, ekli (6) sayılı tarifede belirlenen vize, ikamet tezkeresi ve Dışişleri Bakanlığı tasdik ve süreli çalışma izin belgesi harçlarından muaftır.

6- KALKINMA AJANSLARI ile İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

Bu başlık altında, mükellefler tarafından vergi kanunlarının uygulanması sırasında en çok tereddüte düşülen ve Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş talep edilen özelgelere yer verilmiştir.

Örnek 1: Kalkınma Ajansları ve ... Kurumu'na Verilen Proje Değerlendiriliciliği (Hakemlik) Hizmetinin Vergisel Durumuna İlişkin Özelge

"... Avrupa Birliği Hibe Programları ve ... Kalkınma Ajansına proje değerlendiriliciliği hizmeti karşılığında alınan tutarların vergilendirilmesi hususunda;

1-Gelir Vergisi Kanunu Yönünden:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde;

"Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez..." hükmü yer almış olup, aynı maddenin 5'numaralı bendinde bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin ücret olduğu hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, işverenin tarifi başlıklı 62'nci maddesinde "işverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. (2361 sayılı kanunun 44. maddesiyle değiştirilen fıkra) 61'inci maddenin 1 ila 6 numaralı bendlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir."

denilmektedir.

Aynı Kanunun 65'inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır..." denilmiş, 66'nci maddesinde de *"Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez..."* hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, anılan Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında ise; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, demekler, vakıflar, demek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerektiği hüküm altına alınmış olup, fıkranın (1) numaralı bendinde göre ise "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan Faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre "vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca 2009/ 14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre maddenin 2/b alt bendine göre serbest meslek kazancı kapsamına giren ödemelerden sorumlularca %20 nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekeceği belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununa 03.04.2013 tarih ve 6456 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle eklenen geçici 84'üncü maddesinde, "Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan an-

laşmalar 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. " hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, proje danışmanlık (hakemlik) faaliyetinin hizmet akdi ile bir işverene bağlı olarak yapılması halinde elde edilen gelir ücret geliri sayılacağından, Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddeleri uyarınca vergilendirilmesi, söz konusu faaliyetin bir işverene bağlı olmaksızın, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa bağlı olarak şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde, bu faaliyetten elde edilecek kazancın serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi ve serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, adı geçenin elde ettiği gelirin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi halinde, Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerle (18.04.2013 tarihinden önce sağlanan hibeler dahil) finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler ve serbest meslek işleri dolayısıyla adı geçene yapılan ödemelerden, Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 84'üncü maddeye istinaden 18.04.2013 tarihinden itibaren vergi kesintisi yapılmayacağı tabiidir.

2- Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

-1/1'inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği,

-4'üncü maddesinde; hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği, hükme bağlanmıştır.

Buna göre, proje danışmanlık (hakemlik) faaliyetinin hizmet akdi ile bir işverene bağlı olarak yapılması halinde elde edilen gelir ücret geliri sayılacağından KDV' nin konusuna girmeyecektir.

Ancak, bu hizmetin bir işverene bağlı olmaksızın, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa bağlı olarak şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde, bu faaliyetten elde edilecek kazancın serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi ve KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olması gerekmektedir.

Ayrıca söz konusu hizmet bedeline KDV'nin dahil olup olmadığı hususunun ise özel hukuk hükümleri çerçevesinde taraflarca belirlenmesi gerektiği tabiidir.¹³

Örnek 2: Kalkınma Ajansı Hibelerine İlişkin Özelge

“... Kalkınma Ajanslarının gerçek veya tüzel kişilere sağladığı hibelerin Gelir Vergisi Kanununun Geçici 84 üncü maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ile söz konusu hibelerin hangi hesaba kayıt edileceği hususunda ...

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 84 üncü maddede;

“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.”

hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin (10.2.9.2.4.) numaralı bölümünde, bu mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazanca dâhil edilecektir hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, tek düzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26/12/1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

“602 Diğer Gelirler” hesabı; işletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyuma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme vb. hasılat kalemlerinin izlendiği hesaptır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 84 üncü maddesi sadece Avrupa Birliğinden sağlanan hibelerini kapsamakta olup söz konusu madde hükmünün Kalkınma Ajanslarının gerçek veya tüzel kişilere sağladığı yatırım destekleyici hibelere uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, Kalkınma Ajansları tarafından hibe edilen para ve karşılıksız yardımların “602 Diğer Gelirler” hesabında izlenmesi gerekmektedir.¹⁴

¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı “Özelgeler” İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)’nün 12/06/2014 tarihli ve 39044742-130-1633 Sayılı Özelgesi, www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html, (Erişim Tarihi: 03 Aralık 2015).

¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı “Özelgeler” Van Defterdarlığı (Gelir Müdürlüğü)’nün 21/04/2014 tarihli ve 60757842-GVK 94-8 Sayılı Özelgesi, www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html, (Erişim Tarihi: 03 Aralık 2015).

Örnek 3: Eğitim Hizmetinde KDV Tevkifatına İlişkin Özelge

“... Ajansınızın 5449 sayılı “Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun”un 3 üncü maddesine dayanılarak Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Koordinasyonunda, 14/09/2009 tarih ve 2009/15236 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan tüzel kişiliğe haiz kamu kuruluşu olduğu, personelinizin hizmette kalite standardını yükseltmek amacıyla belirli aralıklarla dış kaynaklı eğitimler aldığınız, ayrıca ajansınızın sorumlu bulunduğu illerde faaliyet gösteren ve kar amacı gütmeyen kuruluşların (Kamu kuruluşları, Sanayi ve Ticaret Odaları, Dernekler, Vakıflar vs.) proje karşılığında eğitim ihtiyaçlarının da ajansınız tarafından karşılandığı belirtilerek, eğitim sağlayan firmalar tarafından ajansınıza fatura edilen eğitim hizmetinin tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı...”

3065 sayılı KDV Kanununun 9 uncu maddesi ile vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları vergi alacağının ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir.

Konu ile ilgili 26/04/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile 117 Seri No.lu KDV Tebliği yürürlükten kalkmıştır.

26/04/2014 tarihli ve 28983 sayılı KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1) bölümünde kısmi tevkifat uygulayacak alıcılar, (I/C-2.1.3.2) bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler, (I/C-2.1.3.3) bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak teslimler belirtilmiştir.

Kalkınma ajansları Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılar arasında yer almaktadır.

Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) “Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık Denetim ve Benzeri Hizmetler” başlıklı bölümünde, “Herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilmek ve bedeli ayrıca belirlenmek kaydıyla eğitim hizmetleri danışmanlık hizmeti kapsamında değerlendirilir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Bu çerçevede, Ajansınıza, herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilen eğitim hizmetleri, bedeli ayrıca belirlenmek ve KDV dahil tutarı 1.000 TL. yi aşmak kaydıyla Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümüne göre (9/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Aksi halde, herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilmeyen eğitim hizmeti alımlarınızda KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.¹⁵

7- SONUÇ

Çoğu ülkenin dengeli bir kalkınmayı sağlayamadığı ve bölgesel dengesizliklerin ortaya çıkardığı sosyo-ekonomik sorunlarla mücadele etmek zorunda kaldığı günümüzde bölgesel gelişmişlik farklılıkları tüm dünyanın en önemli yapısal meselelerinin başında gelmektedir.

Kimi ülkelerde çok daha yoğun hissedilse de, hemen her ülkede görülen bölgesel dengesizlikleri gidermek ve sürdürülebilir dengeli bir kalkınma süreci yakalayabilmek için devletler, yeni arayışlar içerisine girmişlerdir. Bu da beraberinde bölgesel kalkınma konusunu gündeme getirmiştir.

Diğer ülkelerde geçmişte eskiye dayanan Türkiye’de ise henüz çok yeni olan kalkınma ajansları, 08.02.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve

¹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı “Özelgeler” Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)’nün 03/06/2014 tarihli ve 93767041-130[9-2014/167]-89 Sayılı Özelgesi, www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html, (Erişim Tarihi: 03 Aralık 2015).

Görevleri Hakkındaki Kanun ile kurulmuştur. Bölgesel kalkınma bakış açısıyla bölgelerarası gelişmişlik farklarının azaltılması, bölgelerin rekabet güçlerinin artırılması, yerel dinamiklerin harekete geçirilerek bölgesel potansiyelin değerlendirilmesi ve ülkelerin bir bütün olarak kalkındırılmasını hedefleyen bölgesel kalkınma ajansları, ülkemizdeki bölgesel kalkınma politikalarının uygulanmasında çok önemli roller üstlenmektedir. Kuruldukları bölgeyi ekonomik ve sosyo-kültürel açıdan kalkındırmayı hedefleyen ajanslar başarılı oldukları taktirde tüm ülkenin kalkınmasına katkı sağlayacaklardır.

Tüm bu olumlu katkılarına ve beklentilere rağmen yine de kalkınma ajanslarının kusursuz örgütlenmeler olduğu söylemek mümkün değildir. 5449 sayılı Kanunda bazı eksiklikler mevcuttur. Bunların başında Ajansların tüzel kişiliğe sahip oldukları, Kuruluş Kanunu'nun 3. maddesinde belirtilmiş ancak kamu tüzel kişiliği mi özel hukuk tüzel kişiliği mi olduğu konusunda açıklama yapılması gerekmektedir. Ajansların yapısı değerlendirildiğinde kamu tüzel kişilerinin en önemli özelliklerini taşıdıklarının görülmesi, genel çerçevelerinin 5449 sayılı Kanunla çizilmesi, söz konusu kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulmaları, bazı kamusal yetkilerle donatılmaları, Anayasa'da düzenlenen kalkınma görevine hizmet etmeleri, gelirlerinin bir kısmının kamu kaynaklarından oluşması ve merkezi idarenin vesayet denetimine tabi olmaları ajansların kamu tüzel kişisi olarak kabulünü desteklemektedir. Kısacası, Türkiye'de kalkınma ajansları, özgün yasal kişiliğe sahip kamu kurumları olarak konumlandırılmalıdır.

Ülkemizde; bölgelerarası gelişmişlik farklarının azaltılması, bölgelerin rekabet güçlerinin artırılması, yerel dinamiklerin harekete geçirilerek bölgesel potansiyelin değerlendirilmesi ve ülkelerin bir bütün olarak kalkındırılmasını hedefleyen bölgesel kalkınma ajanslarının vergilendirilmesi oldukça önemlidir. Söz konusu ajansların vergi kanunları açısından yükümlükleri değerlendirildiğinde;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yönünden, kalkınma ajansları tarafından yapılacak ücret ödemelerinden söz konusu Kanun'un 94'üncü madde kapsamında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanuna eklenen 03.04.2013 tarih ve 6456 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle eklenen Geçici 84 üncü maddesinin birinci fıkrası 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. Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 84 üncü maddesi sadece Avrupa Birliğinden sağlanan hibelerini kapsamakta olup söz konusu madde hükmünün Kalkınma Ajanslarının gerçek veya tüzel kişilere sağladığı yatırım destekleyici hibelere uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 6358 sayılı Kanunun 17'nci maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 83'üncü madde gereğince; EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu yönünden, istisnalar konusu, ÖTV Kanunu'nun 5'inci maddesinde İhracat istisnası (Bu Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri belirli şartlarla vergiden müstesnadır.), 6'nci maddesinde Diplomatik istisna, 7'inci maddesinde Diğer istisnalar olarak belirtilmiş olup, ÖTV kapsamına giren malların kalkınma ajansları tarafından ithalinde veya bu

kuruluşa tesliminde ÖTV istisnası uygulanacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda, ÖTV kapsamındaki mallara ilişkin işlemler, Kanunda belirtilen istisnalar arasında yer almadığından vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu yönünden, 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile ikinci fıkrasında nelerin vergiden müstesna olduğu belirtilmiş olup, Devlet Planlama Teşkilatından ayrı tüzel kişiliğe sahip kalkınma ajansları adına kayıt ve tescilli bulunan taşıtlardan dolayı motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir.

Özel İletişim Vergisi Kanunu yönünden, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun Özel İletişim Vergisi kapsamında yapacakları işlemlerden dolayı ÖİV istisnasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Damga Vergisi, Harçlar, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu yönünden, 5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanunun 26'ncı maddesinde, *"Ajans; alacaklarının tahsili, taşınır ve taşınmaz mallarının alım, satım, kiralama ve devri, mal ve hizmet alımları, proje ve faaliyet desteği kapsamında yapılacak işlemler ve düzenlenecek kâğıtlar ile ilgili olarak damga vergisi, harç ve fondan; yapılacak bağış ve yardımlar nedeniyle veraset ve intikal vergisinden muaftır."* hükmü yer almaktadır. Damga vergisine ilişkin bu muafiyet genel bir damga vergisi muafiyeti olmayıp sadece söz konusu maddenin konusuna giren kâğıtları kapsamaktadır. Diğer taraftan, söz konusu kâğıtlara ait damga vergisinin ödenmesi bakımından kalkınma ajanslarının müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 492 sayılı Harçlar Kanununa 6358 sayılı Kanunun 18'inci maddesiyle eklenen geçici 6 ncı madde gereğince; EXPO 2016 Antalya Ajansı ya da EXPO 2016 Antalya resmî katılımcıları tarafından çalıştırılacak yabancı personel ile resmî katılımcıların temsilcileri, ekli (6) sayılı tarifiede belirlenen vize, ikamet tezkeresi ve Dışişleri Bakanlığı tasdik ve süreli çalışma izin belgesi harçlarından muaftır.

KAYNAKÇA

- Avrupa Birliği Bakanlığı. Kalkınma Ajansları, www.ab.gov.tr/index.php?p=45921, (Erişim Tarihi: 15 Aralık 2015)
- ÇAKMAK, E. Yerel Ekonomi ve Bölgesel Kalkınma Ajansları, İmaj Yayınevi, Ankara, 2006.
- DEMİRCİ, A. G. Farklı Ülkelerde Bölge Kalkınma Ajansları, Bölge Kalkınma Ajansları Nedir, Ne Değildir?, Derleyen: Menaf Turan, Paragraf Yayınevi, Ankara, 2005.
- EROĞLU, M., KUM, M. "Türkiye'de Kalkınma Ajanslarının İdari Teşkilat İçindeki Yeri" "Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:35, Ocak-Temmuz 2010 ss.180-181.
- Gelir Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, Sayı: 10700, 1961.
- Gider Vergileri Kanunu, Resmi Gazete, Sayı: 9362, 1956
- Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun, Resmi Gazete, Sayı:26074, 2006.
- Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, Sayı:18563, 1984.
- KAYA, K. "Bölgesel Kalkınmada Yeni Bir Model; Kalkınma Ajansları Ve Türkiye'de Uygulanabilirliği" Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.
- KAYASÜ, S., YAŞAR, S. S. Bölgesel Kalkınma Ajansları Türkiye Üzerine Öneriler. Kentsel Ekonomik Araştırmalar Sempozyumu, DPT Yayınları, Ankara, 2005.

- KOÇBERBER, S. “Kalkınma Ajansları ve Sayıştay Denetimi” Sayıştay Dergisi , Sayı:61, 2006, ss. 37-55. <http://sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der61m3.pdf> , (Erişim Tarihi:05.12.2015)
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının 21/04/2014 Tarihli ve 60757842-GVK 94-8 Sayılı Özelgesi,www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html, (Erişim Tarihi: 03.12.2015).
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının 03/06/2014 Tarihli ve 93767041-130[9-2014/167]-89 Sayılı Özelgesi,www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html, (Erişim Tarihi: 03 Aralık 2015).
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının 12/06/2014 Tarihli ve 39044742-130-1633 Sayılı Özelgesi,www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html, (Erişim Tarihi: 03 Aralık 2015).
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının 20/07/2011 tarihli ve B.07.4.D EF.0.43.10.00-11391/6409-21 Sayılı Özelgesi,www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html, (Erişim Tarihi: 04 Aralık 2015).
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, Sayı: 11342, 1963.
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, Sayı: 24783, 2002.
- ÖZEN, P Bölge Kalkınma Ajansları, TEPAV Yayınları, 2005, İnternet Adresi:http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/bolgesel_kalkinmabilginotu.pdf, (Erişim Tarihi: 12 Aralık 2015)
- Resmi Gazete. Bakanlar Kurulu Kararı, (2009/15236): Bazı Düzey 2 Bölgelerinde Kalkınma Ajansları Kurulması Hakkında Karar, 25.07.2009 tarih ve 27299 sayılı Resmi Gazete.
- Worldbank. “The Role of LocalEconomic Development Agencies (LEDA)”, İnternet Adresi: http://info.worldbank.org/etools/docs/library/166856/UCMP/UCMP/7_leda.html, (Erişim Tarihi: 10 Eylül 2010)