

Duyuru Tarihi : 22.01.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-021
Yayınlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / OCAK 2007 / SAYI : 305

GVK’NUN 19. MADDESİ KAPSAMINDA 1.1.2006 TARİHİNDEN SONRA YAPILAN HARCAMALARDA YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASI

ŞENOL TURUT
Vergi Denetim Müdürü

1. GİRİŞ :

Vergi sistemimize dahil edilmesinden itibaren birçok defa değişikliklere uğrayan “yatırım indirimi” müessesesi, bize göre henüz işlevini tamamlamadan 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, 5479 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Müessesenin kaldırılması başlı başına tartışma konusu olmakla beraber, 01.01.2006 tarihinden önce başlayan yatırımlarla ilgili kazanılmış haklara yönelik olarak, GVK’na eklenen Geçici 69 uncu madde hükümleri (geçiş düzenlemesi) de pek çok ihtilafa aday mahiyettedir.

Yapılan geçiş düzenlemesine göre, mükellefler;

- 2006 yılına devreden yatırım indirimi haklarını,
 - 24.4.2003 tarihinden önce yaptıkları müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 1.1.2006 tarihinden sonra yaptıkları yatırımlar (GVK md.Ek:1-6) nedeniyle doğan yatırım indirimi haklarını,
 - GVK md.19 kapsamında 1.1.2006 tarihinden önce başladıkları yatırımlarla ilgili olarak, YATIRIMLA İKTİSADİ VE TEKNİK BAKIMDAN BÜTÜNLÜK ARZ EDİP 1.1.2006 tarihinden sonra yaptıkları yatırımları nedeniyle doğan yatırım indirimi haklarını,
- 31.12.2005 tarihindeki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebileceklerdir. Yatırım indirimi hakları bu yıllarda kullanılmaz ise ortadan kalkmaktadır.

Geçiş uygulamasının pek çok tartışmalı tarafı olmakla birlikte, çalışmamızda bu hususlara girmeden sadece GVK md. 19 kapsamında 1.1.2006 – 31.12.2008 tarihleri arasında yapılacak yatırım harcamalarının, yatırım indirimine konu edilebilmesi şartları ve bu bağlamda özellikle “daha önce başlayan yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz etmesi” hususu tartışılacaktır.

2. GKV 19. MADDESİ KAPSAMINDA 1.1.2006 TARİHİNDEN SONRA YAPILAN HARCAMALARIN YATIRIM İNDİRİMİNDEN YARARLANMA ŞARTLARI :

2.1. Genel Olarak :

GVK md. 19 kapsamında 1.1.2006 – 31.12.2008 döneminde yapılan yatırımların, yatırım indiriminden faydalanabilmesi için, GVK md. Geçici 69’a göre aslında iki temel koşul vardır: İlki yapılan yatırımların GVK md. 19’da belirtilen koşulları sağlamaları, ikincisi ise 1.1.2006 tarihinden önce başlamış olan yatırımlarla iktisadi ve teknik bütünlük arz etmeleridir.

Yapılan yatırım harcamalarının GVK md. 19 kapsamında değerlendirilmesi için gerekli koşullar ve uygulama esasları hakkında Mükellefin Dergisi’nin Temmuz 2003 sayısında yayınlanan “*Son Değişikliklerle Yatırım İndirimi Uygulaması*” başlıklı makalemize atıfta bulunmakla yetineceğiz. Diğer hususlar aşağıda açıklanacaktır.

Ancak burada bir noktaya daha işaret edelim. Yasadan çıkarılan şartlar bunlardan ibaret olmakla birlikte, konuyla ilgili yayınlanan 3 Seri nolu KVK Sirkülerinde, yasada olmayan bir şart daha ihdas edilmiştir : *“Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen mükellefler, **komple ya da entegre tesisler GİBİ tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlar ile ilgili** ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırım harcamaları için, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.* “

İdare burada Yasanın lafzında olmayan, yapılan yatırımların **“komple ya da entegre tesisler GİBİ tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlar ile ilgili”** olması, şeklinde bir koşula yer vermiştir. Bu ifade yasanın gerekçesinde yer almaktadır; ancak, lafza taşınmamıştır. Lafızda bu şekilde bir belirleme yoktur. 1.1.2006 tarihinde önceki yatırımlarla ilgili olması yeterli görülmüştür. Lafza aykırı olan böyle bir şarta katılmak mümkün değildir.

Ayrıca, gerekçede ifade edilmek istenen husus harcamaların ” belli bir süreçte tamamlanan yatırımlarla ilgili olması”dır. Komple ve entegre tesisler belli bir süreçte tamamlanması gereken yatırımlara örnek olarak verilmiştir. Zaten yapılan yatırımların önceki yatırımlarla iktisadi ve teknik bütünlük arz etmesi yani ilgili olması bir sürecin devam ettiğinin göstergesidir. Bu manada düşünüldüğünde bu ifade aslında gereksizdir. Bize göre lafza taşınması da gereksiz görülmüştür. Ancak aşağıda konuyla ilgili muktezalarda değineceğiz üzere maalesef bu şart uygulamada yatırım indiriminden yararlanmanın temel koşulu halinde gelmiştir.

2.2. Yatırımların 1.1.2006 Tarihinden Önce Başlamış Olması :

GVK 19. maddesi kapsamında 1.1.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamalarının, yatırım indiriminden faydalanması için, 1.1.2006 tarihinden önce başlamış olan yatırımlarla iktisadi ve teknik bütünlük arz etmesi gerekmektedir. Burada ilgi kurulacak yatırımların 1.1.2006 tarihinden önce başlamış olduğunun tevsiki önem arz etmektedir.

Bazı haller yatırımın 1.1.2006 tarihinden önce başladığının açık göstergesi olabilmektedir. Nitekim 3 nolu KVK Sirkülerinde bu hallerden bazıları sayılmış ve bunların, yatırıma başlanmış bulunduğunu ve bir bütünlük içerisinde tamamlanması gerektiğini tevsik eden işlemler olduğu kabul edilmiştir. 3 Seri nolu KVK Sirkülerinde yapılan açıklama şöyledir :

“...mükelleflerce, yatırım kapsamında ithal edilecek mallar için 1/1/2006 tarihinden önce akreditif açtırılması, yatırım büyüklüğü ile ilgili olarak altyapı hazırlıklarının tamamlanmış olması, mal ve hizmet üretim yeri olarak bina inşaatına başlanması, yatırımların gerçekleşme durumu hakkında Organize Sanayi Bölgelerinde Bölge Yöneticiliğine, diğer bölgelerde Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerine bilgi verilmiş olması gibi haller bu tarihten önce yatırıma başlanmış olduğunu tevsik eden işlemler olarak kabul edilecektir.”

Sayılan işlemlerden anlaşılacağı üzere, yatırıma başlandığının tek göstergesi, yatırıma fiilen başlanmış, harcamaların yapılmış olması değildir. **Yatırıma başlama niyetinin varlığı da, yatırıma başlamanın bir göstergesi olarak kabul edilmiştir** ki, bu son derece isabetlidir.

Ayrıca, bir sabit kıymetin alımı ya da inşası 1.1.2006 tarihinde önce başlamışsa, bu sabit kıymetin tamamlanmasına yönelik 1.1.2006 tarihinden sonraki harcamaların yatırım indiriminden faydalanacağı açıktır. Buradaki bağlantı aslında iktisadi ve teknik bütünlük değildir; ancak, iktisadi ve teknik bütünlükten de daha sıkı bir bağıdır. Örneğin bir binanın inşasına 1.1.2006 tarihinden önce başlanılmışsa, inşaatın devamı için 1.1.2006 tarihinden sonra yapılan harcamalar, doğrudan o sabit kıymetin tamamlanmasına (kendisine) yönelik olduğundan, bu yatırımla ilgisi, iktisadi ve teknik bütünlük bağlantısının dahi aranmasına gerek olmayacak kadar açıktır.

2.3. Yapılan Yatırımların 1.1.2006 Tarihinden Önce Başlayan Yatırımlarla İktisadi ve Teknik Bütünlük Arzetmesi :

2.3.1. “İktisadi Ve Teknik Bütünlük” Kavramı :

Vergi Kanunlarımızda “*iktisadi ve teknik bütünlük*” kavramı başka konularda da temel koşul olarak gündeme gelmekle birlikte, yasalarda bu kavramdan neyin kastedildiği belirtilmemiş, doktrinde, yargı kararlarında ve Maliye İdaresinin yaklaşımı ile şekillendirilmeye çalışılmış ancak somut bir tanım ya da yaklaşım ortaya konulamamış, kavramın içeriği örneklerle doldurulmaya çalışılmıştır. Kavramın önemine rağmen yaşanan belirsizlik, bizi bu hususta bir çalışma yapmaya sevk etmiş ve “*Yatırım İndirimi Ve Amortisman Açısından İktisadi Ve Teknik Bütünlük Kavramı*” başlıklı çalışmamız Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi’nin Nisan 2004 sayısında yayınlanmıştır. Kavrama ilişkin yaklaşımlar anılan makalede detaylı olarak açıklanmıştır. Burada tekrara gerek yoktur. Ancak, aşağıda bazı hatırlatmalar yapılmış ve Bakanlığın 22 nolu Gelir Vergisi Sirkülerindeki görüşlerine yer verilmiştir.

2.3.1.1. Maliye İdaresinin 22 nolu GV Sirkülerinde Konuya İlişkin Yaklaşımı :

22 Seri nolu GV Sirkülerinde İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler; “*Bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime her hangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğu*” olarak tanımlanmıştır.[1]

Sirkülerde bu kavramla ilgili şu örneklerle ve açıklamaya yer verilmiştir : “*Bir bilgisayar sistemini oluşturan donanım malzemeleri; bir tekstil işletmesinde yeni bir üretim bandı oluşturulmasında kullanılan makineler; yazar kasalar ve barkot okuyucu cihazlar; okul sıra ve masaları; turistik otel için alınan yatak, yorgan ve battaniyeler; lokanta işletmesi için alınan tabak, çatal, bıçak ve bardakları, AYNI FONKSİYONA HİZMET ETTİKLERİNDEN, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük oluşturmaktadır.*”

Görüldüğü gibi İdare “**AYNI FONKSİYONA HİZMET ETME**” kriterini ön plana çıkarmıştır. Başka bir deyişle Maliye İdaresinin yaklaşımına göre aynı fonksiyona hizmet eden sabit kıymetler iktisadi ve teknik bütün oluşturmaktadır.

2.3.1.2. Danıştay’ın Kavrama İlişkin Yaklaşımı :

2.3.1.3.

Danıştay’ın konuya ilişkin yaklaşımı örnek kararlarla yukarıda zikrettiğimiz makalemizde ortaya konulduğu üzere; iktisadi ve teknik bütünlük arz etme hususunda, **işletmenin ana faaliyetinin (verdiği hizmetin) zaruri ve ayrılmaz şartı ve de unsuru olması** kriterinin ön plana çıktığı görülmektedir:

2.3.1.3. Kavrama İlişkin Görüşümüz ve Değerlendirme :

Bize göre;

- İktisadi ve teknik bütünlük; iktisadi faaliyete (ilgili fonksiyona) katkısı ancak zorunlu olarak birbirine bağlı şekilde çalışmalarıyla sağlanabilen *-tek başlarına faaliyete katkısı bulunamayan-* iktisadi değerlerin, bu zorunlu bütünlüğünün vergi uygulamaları açısından da sağlanmasını amaçlayan bir kavramdır. Buna göre, birden fazla iktisadi kıymet arasında iktisadi ve teknik anlamda bir bütünlükten bahsedilebilmesi için; iktisadi faaliyete herhangi bir aşamada katkıda bulunacak bir işlevi yerine getirmeleri ve de bu katkıyı ancak birbirine bağlı çalışmalarını halinde sağlamayabilmeleri, biçiminde iki kriterin varlığı aranmalıdır.

- Yasal düzenlemelerde iktisadi **ve** teknik bütünlüğün *-“ve” bağlacı ile-* bir arada olması gereği vurgulanmaktadır. Bu nedenle birlikte çalışmalarıyla, iktisadi faaliyete değer katan bir fonksiyonu gerçekleştiren sabit kıymetlerin, aynı zamanda teknik açıdan da zorunlu olarak birbirine bağımlı şekilde çalışmasının gereği söz konusu olmalıdır.

- Bir üretim fonksiyonunu *-ya da iktisadi faaliyeti-* icra etmek için zorunlu olarak birbirine bağımlı çalışan kıymetlerin iktisadi ve teknik bütünlük oluşturdıkları söylenebilir. Bu nedenle aynı fonksiyonu

bağımsız olarak yerine getiren iki yada daha fazla değer kendi aralarında iktisadi ve teknik bütünlüğünden bahsedilememesi gerekir.

Bizim kavramla ilgili görüşümüz yukarıda belirttiğimiz gibi olmakla birlikte, uygulamada iktisadi ve teknik bütün oluşturma kavramında, “ve” nin “veya” olarak yorumlandığı ve salt iktisadi bütün oluşturan kıymetlerin de bu kapsam dahilinde değerlendirildiği görülmektedir.

Maliye İdaresinin teknik niteliği bulunmayan, belli bir hizmetin yapılmasına topluca katılan değerlerin ya da aynı fonksiyona hizmet eden değerlerin yine Danıştay’ın, işletmenin ana faaliyetinin zaruri ve ayrılmaz şart ve unsuru olan ve faaliyetin icrasında bir bütün olarak katılmaları gereken değerlerin- yani sadece iktisadi bakımdan bir bütün meydana getiren değerlerin- de aynı hüküm dahilinde dikkate alınması yönündeki görüşleri ve uygulamaları müstakar hale gelmiştir.

Buna göre yatırım indirimi açısından iktisadi ve teknik bütünlük arz etme hususunu irdelerken bu zamana kadar gerek Maliye İdaresinin gerek Danıştay’ın müstakar hale gelmiş yaklaşımlarının aynen devam edeceği, dolayısıyla sadece iktisadi bütün oluşturan kıymetlerin de bu kavram dahilinde düşünülmesi gereği esas alınmalıdır. Bu nedenle katılmamakla birlikte kavram bu esas çerçevesinde değerlendirilmelidir.

Bu nedenle örneğin, bir turistik tesiste 1.1.2006 tarihinden önce odaların yeniden dekore edilmesi için mobilya, yatak, yorgan gibi eşyalarının değiştirilmesi için yatırım harcamaları yapılmaya başlanmış ise, bu harcamaların devamı niteliğinde 1.1.2006’dana sonra yapılan harcamalar da iktisadi ve teknik bütünlük oluşturmaktadır. Bir taşımacılık şirketinde tır ya da uçak filosu oluşturmak için taşıt alımına başlanmış ise, bunun devamı niteliğinde 1.1.2006 tarihinden sonra yapılan taşıt alımları da taşımacılık fonksiyonuna hizmet ettiğinden iktisadi ve teknik bütünlük arz edecektir. Yine bir üretim işletmesinde bir makineden 5 tane alınması için program yapılmış, 1.1.2006 tarihinden önce 3 tanesi sağlanmış ve 2 tanesi de 1.1.2006 tarihinden sonra alınmışsa, bu harcamalar da aynı fonksiyona hizmet ettiğinden önceki 3 adet alımla iktisadi ve teknik bütünlük arz edecektir. Nitekim GVK md. Ek: 1-6 kapsamında teşvik belgesine bağlı olarak yapılan yatırımlar da aynı şekilde değerlendirilmekte, global listeye aynı makineden 5 adet konulmuş, bunun 3 tanesi 1.1.2006 tarihinden önce alınmışsa, 1.1.2006 tarihinden sonra yapılan 2 adet alım yatırım indiriminden yararlandırılmaktadır.

2.3.2. Yeni Uygulamada İktisadi ve Teknik Bütünlük Kavramına Neden Yer Verilmiştir :

Yatırım indirimi 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla bu tarihten itibaren yeni bir yatırım yapmayı planlayan mükellefler yatırım indirimini dikkate almadan bu işe gireceklerdir. [2] Oysa yatırım indirimine ilişkin hükümler yürürlükteyken, bunu esas alarak yatırım indiriminden yararlanacakları inancı ile plan ve programlarını yapıp, yatırıma başlamış olan mükelleflerin, istisna hakkının sınırlandırılması hatta tamamen ortadan kaldırılması, bize göre hukukun temel kurallarına ve dolayısıyla da Anayasa’nın Türkiye Cumhuriyeti’nin bir hukuk Devleti olduğunu belirten 2 nci maddesi hükmüne aykırıdır.

Ayrıca, prensip itibariyle geleceğe yönelik hükümler ihtiva etmesi gereken kanunların ve özellikle ceza ve vergi kanunlarının, yürürlüğe girdikleri tarihten önceki zamanlara şamil aleyhte hükümler ihtiva etmemesi ve fertleri kanunların müstakbel hükümlerinin tehdidi altında bırakmaması gerekeceği cihetle de bu düzenleme hukukun temel kurallarına ve Anayasa’ya aykırı düşmektedir.

Dolayısıyla, tümüyle Anayasaya aykırı olarak kaldırılan bu müessesede geçiş hükümleri (GVK md. 69) ile yapılmak istenen bu aykırılığı bir nebze de olsa hafifletme çabasından başka bir şey değildir. Diğer bir deyişle 1.1.2006 tarihinden önce başlamış olan yatırımların “devamı niteliğindeki” harcamaların yatırım indirimine dahil edilmesi gereğinin sınırlı da olsa bir pratiğidir. İşte buradaki “devamı niteliğinde” olup olmadığı bağlantısı, GVK Ek: 1-6 kapsamında yapılan yatırımlarda yatırım teşvik belgesi, GVK 19. maddesi kapsamında yapılan yatırımlarda ise “iktisadi ve teknik bütünlük” ile kurulmaya çalışılmaktadır.

Netice olarak, burada üzerinde durulması gereken husus, yapılan harcamanın daha önce –*vergi istisnasından faydalanaacağı düşünüldükçe*– planlanan ya da yapılmasına başlanan yatırımla ilgisinin var olup, olmadığıdır. Başka bir deyişle yapılan yatırımın tamamen bağımsız yeni bir yatırım mı, yoksa daha önce planlanan yatırımın bir parçası mı olduğunun belirlenmesidir.

Gerçekten de 4842 sayılı Kanununla yürürlükten kaldırılmadan önce, GVK md. Ek: 1-6. çerçevesinde başlanılmış yatırımlar için bu hususta herhangi bir araştırmaya gerek yoktur. Çünkü bu yatırımlar, yatırım teşvik belgesine bağlı olarak yapıldıklarından ve teşvik belgesi de yatırımın çerçevesini çok iyi ortaya koyduğundan neyin planlanmış olduğu ve yapılan yatırımın, planlanan yatırımla ilgisinin bulunup bulunmadığı aşikardır. GVK md. 19 kapsamında yapılan yatırımlar da ise teşvik belgesine bağlılık gerekmediğinden, yatırımcının “*yatırım indirimi istisnasının varlığını göz önünde bulundurarak*” ne kapsamda bir yatırımı gerçekleştirmek için plan, program yaptığı ve uygulamaya koyduğu bilinmemektedir. Dolayısıyla, buradaki yatırımın çerçevesini ortaya koymak güçlük arz etmektedir. İşte bu noktada “iktisadi ve teknik bütünlük” kavramı devreye girmektedir. Bu nedenle bize göre, buradaki “iktisadi ve teknik bütünlük” kavramını genel kullanım şekli ile birlikte, yukarıda belirttiğimiz amaca uygun şekilde de yorumlamak doğru yaklaşım olacaktır.

2.3.3. GVK Md. 19 Kapsamında Değerlendirilmekle Birlikte, Teşvik Belgesine Bağlı olarak Yapılan Yatırımların Durumu :

Bilindiği üzere, 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, 24.4.2003 tarihinden itibaren yatırım indirimi, yatırım teşvik belgesine bağlı bir hak olmaktan çıkarılmış, başka bir deyişle yatırım indiriminden faydalanmak için yatırım teşvik belgesi alınması zorunluluğu kaldırılmıştır. Ancak, yatırım teşvik belgesine bağlanan teşvik unsurları yatırım indirimi ile sınırlı değildir. Vergi, resim, harç istisnası; Gümrük Vergisi istisnası; KDV istisnası gibi diğer teşvik unsurlarından da faydalanmak için yine teşvik belgesi alınması gerekli olduğundan, bu teşviklerden faydalanmak isteyen mükellefler teşvik belgesi almaya devam etmişlerdir.

Ayrıca, 4842 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, isteyen mükelleflere, belli bir tarihe kadar bağlı bulundukları vergi dairelerine başvurmak şartıyla, 24.04.2003 tarihinden önce yaptıkları müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, 24.4.2003 tarihinden itibaren yaptıkları harcamaları için GVK md. 19 hükümlerinden yararlanabilme hakkı tanınmıştır. Yine 24.4.2003 tarihinden önce alınan teşvik belgelerine, bu tarihten sonra yapılan ilaveler de GVK. Md. 19 kapsamında değerlendirilmiştir.

Tüm bunlar, prensip olarak GVK md. 19 kapsamında yapılan yatırımlarda yatırım teşvik belgesi zorunluluğu kaldırılmış olmakla birlikte, teşvik belgesine bağlı olarak yapılan yatırımların da mevcudiyetini göstermektedir.

İşte bu noktada, GVK md. 19 kapsamında değerlendirilmekle birlikte, teşvik belgesine bağlı olarak yapılan yatırımlarda, 1.1.2006 tarihinden sonraki harcamalar için iktisadi ve teknik bütünlük bağlantısının araştırılması yerine, bu teşvik belgelerinin esas alınıp alınmayacağı, başka bir deyişle yapılan harcama teşvik belgesinde yer alıyorsa yatırım indirimine dahil edilip edilemeyeceği sorusu gündeme gelmektedir.

Yukarıda belirttiğimiz üzere, yeni uygulamada üzerinde durulması gereken husus; yapılan yatırımın tamamen bağımsız yeni bir yatırım mı, yoksa daha önce planlanan yatırımın parçası (devamı) mı olduğunun belirlenmesidir. Bu bağlantının teşvik belgesi ile ortaya konulması doğru ve pratiktir. Çünkü teşvik belgesi yatırımın çerçevesini çok iyi ortaya koyduğundan, neyin planlanmış ya da başlamış olduğu ve yapılan harcamanın, başlanan ya da planlanan yatırımla ilgisinin bulunup bulunmadığı kolayca belirlenebilmektedir. Kanun koyucunun sadece GVK md. Ek:1-6 kapsamında yapılan yatırımlarda bu yolu seçmiş olmasını, GVK md. 19 kapsamında yapılan yatırımlarda prensip olarak teşvik belgesinin bulunmadığı düşüncesine dayandırıyoruz. Aksi halde GVK md. Ek:1-6 ile GVK md. 19 kapsamında yapılan yatırımların ayrı kriterlere bağlanmış olmasının başka bir gerekçesini göremiyoruz.

Bu nedenle bize göre yukarıda belirttiğimiz şekilde GVK md. 19 kapsamında yapılmakla birlikte teşvik belgesine bağlı olan yatırımlarda, 1.1.2006 tarihinden sonra teşvik belgesi kapsamında yapılan harcamaların herhangi başka bir araştırmaya gerek duyulmaksızın iktisadi ve teknik bütünlük arz ettiklerinin kabulü mantıklı ve doğru neticedir.

3. UYGULAMAYA İLİŞKİN MALİYE İDARESİNİN (MUKTEZALARDA) ORTAYA KOYDUĞU GÖRÜŞLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ :

Yatırım indiriminin bu yeni uygulaması özellikle iktisadi ve teknik bütünlük kavramının belirsizliği nedeniyle yoğun tereddütlere yol açmaktadır. Maliye İdaresinin tereddütlerin giderilmesinde mukteza bazında ortaya koyduğu yaklaşım, eski yatırımlara yönelik olarak kısmen ortadan kalkan yatırım indirimi hakkının, iyice sınırlandırıldığı izlenimini vermektedir. Bu yaklaşımlardan bazıları ve görüşlerimiz şöyledir:

3.1. Akreditif Açılmış Yatırım Harcaması :

Bir muktezada [3] 29/12/2003 tarihli yatırım teşvik belgesi kapsamında 2005 takvim yılı içinde yurt dışında mukim şirketlere makine ve teçhizat alımı için sipariş avansı verildiği ve 2006 takvim yılında ithalatın gerçekleştiği, yine bu makine ve teçhizatların soğutma sistemlerinin yurt dışında mukim firmadan 2006 yılında (2005 yılında sipariş ödemesi yapılmamış) ithal edildiği, yapılan yatırım harcamalarından dolayı yatırım indiriminden yararlanılıp yararlanamayacağı sorulmuştur. İdare yasa hükmü ve 3 seri nolu Sirkülerdeki açıklamalara yer verdikten sonra şu şekilde görüş belirtmiştir :

*“... 24.04.2003 tarihinden sonra alınan 29.12.2003 tarihli Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında 2005 yılında sipariş avansını verdiğiniz ve 2006 yılında ithal ettiğiniz makine ve teçhizatlar, **komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlarla ilgili olmamaları ve iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz etmemeleri nedeniyle**, Gelir Vergisi Kanununun mülga 19’uncu maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından faydalanılması mümkün değildir.”*

Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Öncelikle, ana makineye ilişkin avans 2005 yılında verilmiştir ki, bu durum yatırıma başlanmış olduğunun açık bir göstergesidir. Nitekim, 3 seri nolu Sirkülerde de yatırım kapsamında ithal edilecek mallar için 1/1/2006 tarihinden önce akreditif açtırılması, bu tarihten önce yatırıma başlanmış olduğunun bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu anlamda Maliye İdaresi kendi görüşüyle ters düşmektedir. Ayrıca, 1.1.2006 tarihinden sonra bu makine için alınan soğutma sistemi, bu makine ile iktisadi ve teknik bütünlük hatta daha sıkı bir bağ teşkil etmektedir.

3.2. Ek Bina Yatırımı ve Kapasite Artırımı Nedeniyle Yapılan Yatırımlar :

Bir başka muktezada[4], imalatçı bir Şirkette, 2005 yılında kapasite artırımına karar verilerek, mevcut fabrikaya ek yeni bina yapımı ve üretimde kullanılan makine ve teçhizat alımına başlanıldığı, ek fabrika binasının 2006 yılı içinde tamamlanıp, fabrika içinde üretimde kullanılan gerekli makine, alet ve edevat yapım ve satın alımının 2008 yılı sonuna kadar tamamlanacağı belirtilmiş ve söz konusu bina yatırımı ve üretim araçları yatırımlarının yatırım indirimi istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı sorulmuştur. İdare yasa hükmü ve 3 seri nolu Sirkülerdeki açıklamalara yer verdikten sonra şu şekilde görüş belirtmiştir :

*“Bu hüküm ve açıklamalara göre, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69. maddesinin (b) fıkrası hükümleri, 01.01.2006 tarihinden önce başlanan, **komple yada entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlarla ilgili olarak** ve bu yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlara uygulanacaktır. Buna göre şirketinizce 01/01/2006 tarihinden önce yapımına karar verilen ve başlanılan ek fabrika binası ile fabrika içinde üretimde kullanılacak fırın, pres ve gerekli makine, alet ve edevat için bu tarihten sonra yapılan yatırımların 01/01/2006 tarihinden önce başlanan yatırımla **iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz etmemesi nedeniyle**, söz konusu harcamalara ilişkin olarak yatırım indiriminden yararlanmanız mümkün değildir.”*

Bu muktezaya, ek bina yatırımı açısından katılmak mümkün değildir. Çünkü bina yatırımlarının 2005 yılında başladığı açıktır. Mükellef yatırım indiriminden faydalanacağını düşünerek böyle bir yatırıma başlamıştır. Burada hiçbir tereddüt yoktur. Kaldı ki, Maliye İdaresi yine kendisiyle çelişmektedir. 3 seri nolu Sirkülerde 1.1.2006 tarihinden önce mal ve hizmet üretim yeri olarak bina inşaatına başlanmasının, bu tarihten önce yatırıma başlandığını tevsik eden bir işlem olduğu kabul edilmiştir. Muktezanın, makine teçhizat ile ilgili kısmı ise ilk planda doğru kabul edilebilir. 2005 yılından önce yatırıma başlanan fabrika binası ile 2006 yılında alınan ve bu binadaki üretimde kullanılacak olan makine teçhizat iktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz etmez. Ancak burada da yine iktisadi ve teknik bütünlük bağlantısından bağımsız olarak, yasa koyucunun gerçek amacından hareket edildiğinde, bu sabit kıymetlerin dahi yatırım indiriminden faydalanılabileceği söylenebilir.

Şöyle ki, buradaki amaç kapasitenin artırımı olup, bu da bina ve makine teçhizat yatırımını gerektirmektedir. Mükellef açısından sırf binanın ya da sırf makine teçhizatın bu amacın gerçekleşmesi için tek başına bir anlamı yoktur. Mükellef böyle komple bir yatırıma yatırım indiriminden faydalanacağını düşünerek başlamıştır. **Başka bir deyişle makine teçhizata ilişkin yapılan yatırım tamamen bağımsız yeni bir yatırım değil, daha önce planlanan yatırımın bir parçasıdır.** Dolayısıyla, bu manada kapasite artırımı amacına yönelik bina ve ekipmanın birlikte değerlendirilerek yatırım indiriminden faydalandırılması gerekir.

3.3. Bina Yatırımlarının 1.1.2006'dan Önce Başlandığının Kabulü İçin Aranılan Kriter :

Bir diğer muktezada[5], 15.11.2005 tarihinde bir arsa satın alındığı ve fabrika binası yapılması planlandığı hatta bina inşaatında kullanılmak üzere 2005 tarihinde malzeme alımı yapıldığı, ancak fabrika inşaatı yapmak üzere Belediyeden 01.03.2006 tarihinde inşaat ruhsatı aldığı, bu durumda 2006 – 2008 yıllarında bu kapsamda yapılan yatırım harcamalarının yatırım indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı sorulmuştur. İdare, şu şekilde görüş belirtmiştir :

“Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69.maddesinin (b) fıkrası hükümleri 01.01.2006 tarihinden önce başlanan, komple yada entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlarla ilgili olarak ve bu yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlara uygulanacaktır.Bu durumda 15.11.2005 tarihinde satın aldığınız arsa üzerinde Belediyeden alınan 01.03.2006 tarihli “inşaat ruhsat” onayından sonra yapımına başlanılan fabrika inşaatı için yapılacak harcamalar nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun mülga 19. maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından faydalanmanız mümkün değildir.” [6]

Bu muktezaya da katılmak mümkün değildir. Mükellef bina yatırımına başlamak için 2005 yılında bir arsa satın almış, hatta inşaatla kullanacağı bir kısım malzemeyi 2005 yılında tedarik etmiştir. Bu durum bu yatırımın 2005 yılında başladığının açık göstergesidir. Mükellef yatırım indiriminden faydalanacağını düşünerek böyle bir yatırıma başlamıştır. Burada hiçbir tereddüt yoktur. Kaldı ki, Maliye İdaresi burada da yine kendisiyle çalışmaktadır. 3 Seri nolu Sirkülerde, “Yatırımların gerçekleşme durumu hakkında Organize Sanayi Bölgelerinde Bölge Yöneticiliğine, diğer bölgelerde Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerine bilgi verilmiş olması” gibi bırakın yatırıma başlamayı, başlama niyetinin varlığını dahi **son derece doğru bir biçimde**, yatırımın başladığını tevsik eden işlem olarak kabul eden İdarenin, bina için arsa alınmasını, binanın yapımında kullanılacak bir takım malzemenin temin edilmiş olmasını görmezden gelerek, bina ruhsatının alındığı tarihe itibar etmesini gerçekten de gelişki olarak değerlendiriyoruz.

3.4. 24.4.2003 Tarihinden Sonra Alınan Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırım Harcamaları :

Bir diğer muktezada [7] ise 03.08.2004 tarihli Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında 2004 yılında makine alımına başlandığı, 2006 ve 2007 yıllarında yatırımların devam edeceği belirtilerek, 2006 ve 2007 yıllarında belge kapsamında yapılan alımlar nedeniyle yatırım indiriminden faydalanıp faydalanmayacağı sorulmuştur. İdarenin görüşü şöyledir :

“GVK’nun Geçici 69. maddesinin (b) fıkrası hükümleri, 01.01.2006 tarihinden önce başlanan, komple yada entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlarla ilgili olarak ve bu yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlara uygulanacaktır. Bu durumda, 03.08.2004 tarihli Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında 2006 ve 2007 yıllarında alınacak makinalar nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun mülga 19’uncu maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından faydalanılamayacaktır.”

Bu muktezaya da maalesef katılamıyoruz. Öncelikle, bu yatırım GVK md. 19 kapsamında yapıldığından, 2006 ve takip eden yıllarda yapılan harcamaların, 1.1.2006 tarihinden önce yapılmış yatırımlarla iktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz edip, etmediği göz önünde bulundurulmalıdır. Bu husus muktezada tartışılmamıştır. Sadece teşvik belgesinin taşıdığı tarih 24.4.2003 sonrası olduğu için yapılan harcamaların yatırım indiriminden faydalanmayacağı belirtilmiştir. Bu nedenle mukteza bu yönüyle hatalıdır.

Ayrıca, bu yatırım GVK 19. maddesi kapsamında yapılıyor olmakla birlikte, teşvik belgesine de bağlanmıştır. Bu durum yukarıda belirttiğimiz üzere, bu belge kapsamında 1.1.2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların, iktisadi ve teknik bütünlüğünün sorgulanmasını dahi gerektirmeyen bir veri olarak kabul edilmelidir.

4. SONUÇ :

Kalkınma ve istihdamın önemli araçlarından birisi olan ve 40 yılın üzerinde devam eden bu müessesenin kaldırılması isabetsiz olmuş, böylelikle yatırım yapmanın hemen hemen hiçbir vergisel avantajı kalmamıştır. Kayıt dışı ekonominin ciddi boyutlarda olduğu, işsizliğin en önemli sorunlardan birini teşkil ettiği ülkemiz ekonomik şartlarında yatırımcının gerçekten de tabiri caiz ise “el üstünde tutulması” gerekmektedir. Bu müessesenin tekrar hayata geçirilmesini umuyoruz.

Ayrıca, Maliye İdaresinin muktezalarda belirttiği görüşler, yasa ile sınırlanan yatırım indirimi hakkının idari işlemlerle tamamen ortadan kaldırılmak istendiği izlenimini vermektedir. Bu tip tasarruflar yatırım yapan, istihdam yaratan, vergisini ödeyen mükellefler açısından netice yaratmaktadır; kayıt dışı işletmelere hiçbir etkisi yoktur. İdarenin yatırım ve istihdam yaratan, vergisini ödeyen mükelleflerin yanında olup, kayıt dışı işletmelerle mücadeleyle etkinleştirmekle daha doğru neticeler elde edileceği kanaatindeyiz.

[1] Bu tanım 26.1.1968 tarih 165/2 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı'nda benimsenen tanımla paralellik arz etmektedir. 3 seri nolu KVK Sirkülerinde de aynı tanıma yer verilmiştir.

[2] Yatırım indiriminin 08.04.2006 tarihinde yayımlanan bir yasa ile 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılması da ayrı bir tartışma konusudur.

[3] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.8.2006 tarih ve 15854 sayılı muktezası

[4] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.7.2006 Tarih ve 14655 sayılı muktezası

[5] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.6.2006 Tarih ve 13022 sayılı muktezası,

[6] Yine benzer bir mukteza (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.10.2006 Tarih ve 20685 sayılı muktezası) da, 2005 yılında fabrika binası için projenin başladığı ve proje hizmetleri için harcamaların 2005 yılında yapılıp, 2005 yılında yatırım indiriminden yararlanıldığı bir durumda, inşaat projesine ait tasarım ve mühendislik hizmetlerine ilişkin yapılan harcamaların, inşaaata başlama olarak değerlendirilmeyeceği ve 01.01.2006 tarihinden itibaren yapılan harcamaları nedeniyle yatırım indirimi istisnasından faydalanmanın mümkün olmadığı belirtilmiştir.

[7] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.5.2006 Tarih ve 9832 sayılı muktezası