

7 Mart 2018

TS/EKO/VÇG/2018-5

“KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN TASARISI” HAKKINDA GÖRÜŞ VE ÖNERİLER

I. TASARI Madde 2 (Müzayede Mahallinde Satış Yapanların Mükellef Olarak Tanımlanması)

I.1. Tasarıda yer alan düzenleme:

8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına (c) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (ç) bendi eklenmiş,

....

“ç) Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar,”

Öneri ve gerekçe:

8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına (c) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (ç) bendi eklenmiş, ...
“ç) Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar (şu kadar ki, müzayedeye konu eşyanın satışı sahibi açısından da ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde vergiye tabi olması gereken bir satış ise, verginin mükellefi eşyanın sahibi olup müzayede yoluyla satışı gerçekleştirenler kendi hizmet bedellerine isabet eden verginin mükellefi ve eşya sahibine terettüp eden verginin de sorumlusu olurlar. Bu sorumluluk, eşya sahibinin bu satışla ilgili vergiyi beyan ve varsa ödenecek vergiyi ödediğinin belgelenmesi ile son bulur.),”

Müzayede mahallinde yapılan satışların vergiye tabi tutulmasında her zaman tereddüte neden olacak düzenleme boşlukları olmuştur ve tasarıdaki değişiklik de bu yereddütleri gidermeyip daha da derinleştirecek mahiyettedir.

Mevcut kanunda müzayede düzenleyenlerin verginin mükellefi olarak sayılmamasının nedeni yasal bir boşluk değildir. Nitekim Bakanlık ikincil düzenlemeleri de müzayede gerçekleştiren resmi kurumları (icra daireleri gibi) “verginin mükellefi” gibi normal beyanname yoluyla vergilememekte, bunları verginin “sorumlusu” gibi görerek ayrı bir beyanname ile (5 numaralı beyanname) vergiyi almakta, hatta bu kimseleri genel indirim mekanizmasının da dışında tutmaktaydı.

Bu defa, müzayedeyi gerçekleştirenlerin “verginin mükellefi” gibi tanımlanması, yeni bir karışıklığa neden olacaktır. KDV mükelleflerinin vergiye tabi işler için yükledikleri her türlü vergiyi, vergiye tabi işler için hesapladıkları her türlü vergiden indirme hakları vardır. Yani, indirim mekanizması mükellef ölçeğinde bütünseldir, mükellefin farklı faaliyet neveleri için birbirinden ayrılmış izole indirim mekanizmaları söz konusu değildir.

Bu durumda, müzayedeyi düzenleyenlerin KDV mükellefi olarak tanımlanması durumunda, bunların normal beyanname rejiminde ve varsa diğer vergiye tabi işler nedeniyle yükledikleri de vergileri de indirecek şekilde beyanname düzenleyebileceklerini de kabul etmek gerekir. Bu hükmün ikincil düzenlemeleri bugüne kadar sadece icra daireleri gözetilerek yapıldığı ve gerçek usulde KDV mükellefi olan

diğer kimselerin gerçekleştirdiği müzayede işlerine yönelik açık belirlemeler yapılmadığı için, bu satışların indirim boyutu hep gözden kaçırılmaktadır.

Hatta, müzayedeye konu aracın ikinci el binek otomobili olma olasılığı da hiç dikkate alınmamaktadır. Bilindiği gibi, ikinci el binek otomobillerde KDV oranı % 1 iken, aracın alımında yüklendikleri vergiyi indirme imkanı olanlar için ikinci el satışlarında uygulanması gereken oranın % 18'e çıkacak olması gözden kaçırılmaktadır. Müzayedeye konu eşya binek aracı olduğunda, eşyanın sahibinin zaten KDV mükellefi olduğu durumlarda bile müzayedeyi düzenleyen verginin mükellefi yapılmak istenmesi, burada da ciddi bir sakıncayı doğurmaktadır. Aracın alımında yüklenilen verginin eşyanın sahibi tarafından indirim konusu yapıp yapılmadığını dolayısıyla satışıdaki KDV oranının ne olması gerektiğini sadece ve sadece müzayedeye konu eşyayı ticari, zirai sınai veya mesleki faaliyeti çerçevesinde elde çıkarmakta olan eşya sahibi bilebilecektir. Dolayısıyla, bir kez daha, eşyanın sahibinin zaten KDV mükellefi olduğu ve eşyanın tesliminin genel hükümlere göre vergiye tabi tutulacağı hallerde, satışın müzayede yoluyla yapılmasını gerekçe göstererek vergi mükellefiyetini asıl satıcıdan (eşya sahibinden) alıp müzayede düzenleyene transfer etmek tamamen hatalı sonuçlara yol açmaktadır.

Yine çok önemli bir sakınca olarak, müzayedeye konu eşya sahibinin kendisinin zaten KDV mükellefi olduğu ve eşyanın da bu mükellefiyete tabi faaliyetin bir unsurunu teşkil ettiği hallerde dahi mükellefiyetin gereksiz biçimde asıl mükellefinden alınarak müzayede düzenleyene aktarılması, eşya sahibinin satışa bağlı hesaplanan KDV'den kendi faaliyetleri nedeniyle yüklendiği ve indirim hakkı bulunan vergileri indirme hakkını da dolanarak elinden almış olmaktadır.

Diğer yandan, AB uygulamalarına da yakınsayacak şekilde aslında müzayede mahallindeki satışların verginin konusuna alındığı hallerin, öncelikle Kanunun 1 nci maddesinin ilk fıkrasının 1 nolu bendi veya izleyen diğer bentleri gereğince zaten KDV'nin konusuna giren işleri mükerrer olarak içermeyecek şekilde düzenlenmesi gerekir. Kanunun 1. Maddesi uyarınca zaten müzayede mahallinde gerçekleşip gerçekleşmediğinden bağımsız olarak KDV'nin konusuna giren işlerle ilgili mükellefiyet ve diğer ödevler ile indirim mekanizmaları, ayrı bir belirleme yapmaya gerek olmadan genel rejime göre yerine getirilmeli; müzayede mahallindeki satışlarla ilgili özel rejim ise sadece işlemin "eşyanın sahibi yönünden 1. Maddenin diğer bentlerine göre zaten verginin konusun giren bir işlem olmadığı haller"le sınırlı tutulmalıdır ki, bu da daha çok zati eşyaların müzayede yoluyla satışı, sanat eserlerinin satışı gibi spesifik konularda gündeme gelecektir. Nitekim AB uygulamasında da müzayede satışlarına ilişkin düzenlemelerin yaygın kullanım alanı bu gibi spesifik işlemlerdir.

Önerilen değişiklik, bu konudaki bütün karışıklıları adil biçimde çözebilmektedir. Daha düzgün bir tedvin için, önerdiğimiz değişikliğin Kanunun 1. Maddesinin ilk fıkrasının (d) alt bendine de eklenmesi de düşünülebilir.

II. TASARI Madde 2 (Fazla ve Yersiz Hesaplanan Verginin Düzeltilmesi)

II.1. Tasarıda yer alan düzenleme:

8 inci maddesinin ... (2) numaralı fıkrasının üçüncü cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve aynı fıkraya aşağıdaki cümle ... eklenmiştir.

...

“Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.”

Öneri ve gerekçe:

8 inci maddesinin ... (2) numaralı fıkrasının üçüncü cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve aynı fıkraya aşağıdaki cümle ... eklenmiştir.

...

“Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, alıcının bu vergiyi indirim yoluyla gideremediği hallerde Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.”

Alıcının kanunun ilk halinde olduğu gibi indirim yoluyla bu yersiz vergiyi giderebildiği durumlarda, bütün işlemlerin bu fazla ve yersiz vergi alınmamış olsaydı ne olacak idiye o aşamaya getirilmesi gibi zahmetli ve maliyetli prosedürlere başvurmaya gerek olmamalıdır. Bu nedenle, kanunun ilk kabul edildiği haline dönüş yapılması önerilmektedir.

Bununla beraber, düzenleme ile mükelleflerin birbirlerine devreden KDV transferi yapmak amacıyla kötü niyetli olarak ve bilinçli biçimde fazla ve yersiz KDV hesaplayacak şekilde hareket ettikleri düşünülerek bu riskin önlenmesi amaçlanmışsa, öncelikle artık devreen KDV’nin belli periyodlarla iadesi ve grup konsoilkidasyonu gibi düzenlemeler sayesinde, mükelleflerin devreden KDV alacaklarını çözmek için bu gibi yollara başvurma saikleri önemli ölçüde azalmış olacaktır. Diğer yandan, tek kaygı bu ise, tarafların beyannamelerini düzeltterek bu fazla ve yersiz verginin hiç hesaplanmadığı duruma getirmeleri istendiğinde, bu düzeltmenin cezasız yapılabilmesine de imkan verilmedir. Oysa düzenlemeye göre fazla ve yersiz KDV hesaplayan satıcı bu raskamı kendi hesaplanan KDV beyanından çıkarıp “ödenecek vergi” tutarını azaltırken; alıcının da vergi mükellefi olduğu ve bu vergiyi indirim yoluyla giderme imkanının bulunduğu hallerde beyannamenin düzeltilmesi alıcı açısından indirim reddi ve ödenecek KDV artışı anlamına gelecektir. Eğer alıcının bu vergiyi indirimle gidermesi istenmiyorsa, en azından düzeltmenin ilave vergi cezasına yol açmayacak şekilde yapılması yapılması sağlanmalıdır. Bu durumda, madde aşağıdaki şekilde düzenlenebilir:

“Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi (bu düzeltme işleminde alıcı yönünden vergi ziyaı cezası uygulanmaz) ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.”

III. TASARI Madde 2 (Grup KDV Mükellefiyeti)

III.1. Tasarıda yer alan düzenleme:

8 inci maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

4. Maliye Bakanlığı, kurumlar vergisi mükelleflerinin talebi üzerine, katma değer vergisi beyanlarının birleştirilmesine ilişkin olarak, en az %50 oranında ortağı olduğu diğer kurumlar vergisi mükellefleriyle birlikte, talepte bulunan kurum nezdinde grup katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeye, kapsama dahil olacak mükellefleri sektörler, işletme büyüklükleri, iş hacimleri, doğrudan veya dolaylı ortaklık durumu ve diğer vergilerden dolayı mükellef olup olmadıklarına göre tespit etmeye, bu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Öneri ve Gerekçe :

8 inci maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

“4. Maliye Bakanlığı, kurumlar vergisi mükelleflerinin talebi üzerine, katma değer vergisi beyanlarının birleştirilmesine ilişkin olarak, doğrudan veya dolaylı olarak en az %50 oranında ortağı olduğu diğer kurumlar vergisi mükellefleriyle birlikte, talepte bulunan kurum nezdinde grup katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeye, kapsama dahil olacak mükellefleri sektörler, işletme büyüklükleri, iş hacimleri, doğrudan veya dolaylı ortaklık durumu ve diğer vergilerden dolayı mükellef olup olmadıklarına göre tespit etmeye, bu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Halka açık şirketlerde konsolide eden şirketin de grup katma değer vergisi mükellefiyetine dahil olması şartıyla tam konsolide edilen, bu koşul oluşmuyorsa borsada işlem gören paylar dışında kalan diğer payların en az % 50'sine sahip olunan şirketler de grup katma değer vergisi mükellefiyetine dahil edilebilir.”

KDV Kanun Tasarısı ile grup şirketlerine birleştirilmiş KDV beyannamesi imkanı getirilmesi yerinde bir düzenlemedir. Bu konsolidasyonda «en az % 50 oranında ortaklık şartı» aranması da, bir şirketin aynı anda sadece bir tane grup içinde konsolide edilmesi için uygun bir koşul gibi görünmektedir. Ancak bu sınırlama, halka açıklık oranı yüksek olan borsa şirketlerinin ortakları açısından elverişsiz bir durum oluşturmaktadır. Bu nedenle, grup konsolidasyonuna dahil olmak açısından aranan % 50 ortaklık koşulu, halka açık şirketlerde «halka açık paylar hariç geri kalan payların % 50'si» olarak uygulanmalıdır.

Halka açıklık oranı yüksek olan şirketlerde ana ortak ya da hakim ortak, bu pozisyonunu sermayedeki payı dışındaki sebeplerle de (imtiyazlı paylar vs) edinmiş olabilir. Bu kolaylık, hakim ortak veya ana ortak konumundaki ortakları, halka açılma kararı verirken «daha yüksek halka açıklık oranlarını» seçme konusunda cesaretlendirici olmaktadır. Dolayısıyla, borsa şirketlerinin büyük kısmında ana ortak grup KDV mükellefiyeti için aranan % 50 ortaklık oranını sağlayabileceği oranların üzerinde bir halka açıklık oranı ile hakim ortak/ana ortak konumunu sürdürüyor da olabilir. Bu ise, payları borsada işlem gören halka açıklık oranları yüksek şirketlerin hiç bir grup konsolidasyonuna dahil edilememeleri anlamına gelecektir.

Bu itibarla, payları borsada işlem gören şirketler yönünden asgari % 50 ortaklık oranı şartının, «borsada işlem gören paylar hariç olmak üzere geri kalan payların en az % 50'si» şeklinde düzenlenmesi yararlı olacaktır. İstenirse, halka açık paylar hariç geri kalan payların % 50'sinin toplam sermaye içindeki oranına da bir alt sınır getirilebilir.

Diğer yandan, bir şirketin aynı anda sadece bir tane grup mükellefiyeti dahil olması için böyle bir iştirak oranı sınırlaması getirilmekteyse, halka açık şirketler yönünden aynı sonucu “tam konsolidasyona dahil edilme” ölçütü ile de sağlamak mümkündür. Zira, bir şirket aynı anda sadece bir tek kurumla “tam konsolide edilebilir”. Bu nedenle, halka açık şirketler yönünden öncelikli kriterin “tam konsolide edilme

“olması (konsolide eden şirketin de aynı grup mükellefiyetine dahil olması şartı ile) ve bu koşul gerçekleşmediğinde ikinci ölçü olarak borsada işlem gören paylar dışında kalan payların % 50’sine sahip olma koşulu” aranması uygun bir çözüm olacaktır.

Diğer yandan, en azından «üzerinden dolaylı pay sahipliği hesabı yapılan alt iştiraklerin her birisinde grup KDV mükellefiyeti için gerekli % 50 oranını doğrudan veya dolaylı olarak sağlanabilmesi durumunda, bu koşulu sağlayan bütün iştiraklerin grup konsolidasyonuna dahil edilmesi şartı ile, doğrudan ve dolaylı payların toplamı % 50’i aşan şirketlerin tamamının kapsama dahil olacağı hususu kanun düzeyinde düzenlenebilir.

Bu düzenlemenin kanun metnine alınması daha doğrudur. Bakanlığın yetkisinin, dolaylı opayların dikkate alınmasını sağlamak şeklinde değil, ihtiyaç olursa dolaylı payları dışarıda bırakmak şeklinde kullanılması, başlangıç için daha iyi bir mesaj verecektir. Grup KDV mükellefiyetinin oluşturulması için aranan % 50 ortaklık koşulunun sadece doğrudan paylarla sınırlı olmayıp dolaylı payları da kapsayacağına dair düzenleme yapma yetkisi Bakanlık tarafından kullanılmayacak olursa, özellikle geçmişte ticaret hukuku mevzuatının en az 5 ortak şartı araması nedeniyle aslında tamamı aynı şirketler grubuna ait olduğu halde aynı grubun farklı şirketlerinin farklı oranlarda iştirak ettirilmiş olduğu alt iştirakler yönünden, maddenin getiriliş amacıyla uyumlu olmayacak bir yasal engelle karşılaşılmış olunacaktır.

III.2. (Grup KDV mükellefiyetinin sadece kurumlara tanınması)

Tasarı metnine göre grup KDV mükellefiyeti sadece başka şirketlere en %50 oranında ortak olan şirketler nezdinde çalışacak bir sistemdir. Sistemden yararlanabilmek için şirketlerin doğrudan (veya Maliye Bakanlığı’nca belirleme yapılması halinde dolaylı) iştirak ilişkisi içinde olmaları gerekmektedir. %50’den fazlası aynı gerçek kişiye ait şirketlerin birbirleri ile iştirak ilişkisi olmadığı müddetçe bu sistemden yararlanmaları imkanı tanınmamıştır.

Benzer şekilde, hisselerinin %50’den fazlası yurt dışında yerleşik şirketlere ait mükelleflerin de grup KDV mükellefiyetinden yararlanmaları imkan dahilinde değildir.

Bu müesseseden yararlanabilecek mükelleflerin tespitinde “%50 oranında ortak olunan şirketler” yerine, %50’sinden fazlası aynı kişilere ait olan şirketleri kapsayacak bir düzenleme yapılmasında fayda bulunmaktadır.

IV. TASARI Madde 4 (Tam İstisna Kapsamına Alınan İşlemler)

IV. 1. Tasarıda yer alan düzenleme:

Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bentler eklenmiştir.

“j) Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri,

Öneri ve Gerekçe:

“j) Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması,”

KDV Kanununun 17/4-o maddesinin tamamının aynı kanunun 13. Maddesine ilave edilmesi vergisiz satış yapan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması hizmetini veren mükelleflere de bu hizmetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin indirim ve iadesine imkan sağlanmalıdır.

IV.2. Tasarıda yer alan düzenleme:

Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bentler eklenmiştir.

“m) 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunkapsamındaki araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara, münhasıran bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makina ve teçhizat teslimleri (İstisna kapsamında alınan makina ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde, Ar-Ge, yenilik ve tasarımı faaliyetleri dışında kullanılması veya elden çıkarılması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.),”

Öneri ve Gerekçe:

“m) 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara, münhasıran bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yazılım ile yeni makina ve teçhizat teslimleri (İstisna kapsamında alınan makina ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde, Ar-Ge, yenilik ve tasarımı faaliyetleri dışında kullanılması veya elden çıkarılması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.),”

Teknokent, ARGE ve Tasarım merkezlerinde kullanılacak yeni makine ve teçhizat alımları istisna kılınmıştır. Bu maddeye makine ve teçhizat yanında “yazılım”ların da eklenmesi gerekmektedir.

V. TASARI Madde 5 (Ferdî İşletmelerin Sermaye Şirketine Dönüşmesi ve Adi Ortaklıklar)

V.1. Tasarıda yer alan düzenleme:

Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendine “Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile” ibaresinden sonra gelmek üzere “aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve” ibaresi eklenmiş, ...

Öneri ve gerekçe :

Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının ~~(c) bendine “Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile” ibaresinden sonra gelmek üzere “aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve” ibaresi eklenmiş, ...~~

Bu düzenleme, bir kusuru gidermek için getirilmektedir ama, ne yazık ki buradaki kusur kanun koyucunun lafzından kaynaklanmayıp Bakanlığın “ferdi işletme” tabirini “sadece bir tane sahibi olan tek adam işletmesi” sanmasından kaynaklanmaktadır. Oysa vergi kanunlarında ferdi işletme tabiri adi ortaklıkları da içerir ve Gelir Vergisi Kanunun 81’nci maddesinde belirtilen işlemler zaten adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüştürülmesini de kapsadığı için, KDV Kanunun 17/4-c bendindeki istisna ferdi işletmelerin GVK 81’deki şartlarla sermaye dönüşümünü de vergiden istisna tutmaktadır. Zaten GVK’nun 81. Maddesinde bu sebeple “ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin” ifadesi açıkça yazılıdır.

Böyle olduğu halde, vergi kanunları açısından ferdi işletme tabirinin adi ortaklıkları ve ticaret şirketi şeklinde kurulmayan tüm ticari işletmeleri kapsadığı 193 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği yıllardan bu yana tereddütsüz olarak açık ve bilinen bir gerçek iken, şimdi kanunlar ihtilafına neden olacak şekilde KDVK’na böyle bir hüküm eklemek, bir yandan tirajik olacak ve diğer yandan da bu defa adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşümünde gelir vergisi istisnası da olmayacakmış gibi tamamen yanlış bir çelişik algıya sebep olacaktır. Bu hususta düzeltilmesi gereken şey, ferdi işletmelerin adi ortaklıkları kapsamayan tek adam işletmesi olduğu yanlışlamasından kurtulmaktır.

V.2. Tasarıda yer alan düzenleme:

YOK

Eklenmesi Önerilen Hüküm (Bankaların Alacakları Sebebiyle Edinmek Zorunda Kaldıkları Varlıklar)

3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının ...,

“(r) bendinde yer alan “borçlarına karşılık” ibaresinden sonra “araç (kara, deniz ve hava),” ibaresi ve “devir ve teslimleri ile bu” ibaresinden sonra “araç,” ibaresi eklenmiştir.”

Bankalara borçlu olan veya kefillerini kredi borçlarını ödeyemedikleri durumda bankalar bu kişilerden alacaklarını icra yoluyla tahsil edebilmekte, borçlunun sahip olduğu araçları (kara, deniz ve hava araçları) da satışa çıkartmaktadır. Gerek üçüncü kişilerin, gerekse bankaların bu kapsamda kredi alacağına mahsuben icra müdürlüklerinden satın aldıkları araç bedellerinden, icra dairelerince KDV hesaplanmakta,, satış bedelinin KDV hariç kısmı borca mahsup edilebilmektedir.

İcra’da ödenen bu KDV dolayısıyla, satış bedelinden Banka borcuna sayılan tutar azalmakta ve neticede borçlunun borcu, KDV kadar eksik kapanmaktadır. Bu durum hem borçlunu, aracın piyasa değerinden daha az bir bedelle borcunu kapatmak durumunda kalması, hem de Bankanın temerrüde düşen alacaklarını eksik kapatması yönüyle, adil olmayan bir durum yaratmaktadır. Zira zor durumda olan ve borcunu kapamaya çalışan borçlunun, normal şartlarda piyasada KDV’siz satabileceği araç, icrada hem piyasa değerinden düşük fiyatla, hem de KDV alınarak çok daha az bir fiyatla borcuna sayılabilmektedir. Gayrimenkul satışlarında yapıldığı gibi, araç satışlarında da, kamu yararı gözetilerek KDV uygulanmaması önerilmektedir.

V.3. Tasarıda yer alan düzenleme:

YOK

Eklenmesi Önerilen Hüküm (GYO ve GYF’nın KDV Maliyetlerinin Azaltılması)

3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının ...,

“ayrıca aynı fıkraya aşağıda yer alan (ö) bendi eklenmiştir.

“(ö) Gayrimenkul yatırım fonu ve ortaklıklarına taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile taşınmazların gayrimenkul yatırım fonu ve ortaklıklarına şirketlerince devir ve teslimi (İstisna kapsamında teslim edilen taşınmazların iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.).”

Gayrimenkul yatırım fonları ile gayrimenkul yatırım ortaklıklarının gerçek kişilerden ve KDV mükellefiyeti bulunmayanlardan satın aldığı gayrimenkuller için herhangi bir KDV ödenmemekte; ancak, bu gayrimenkullerin satışında %18 oranında KDV hesaplanmaktadır. GYF ve GYO’ların, iktisabında KDV ödemeyip satışında KDV hesaplamak zorunda olduğu gayrimenkul satışında, piyasa fiyatına göre belirlenen satış bedeli içerisinde KDV hesaplanıp ödendiği için, bu işlemde elde edilen hasılat tutarı ciddi oranda düşmekte, alış fiyatına göre KDV oranından daha az bir değer artış kazancı olduğunda, zararlı bir satışla dahi sonuçlanmasına sebebiyet vermektedir. Bu durum fon ve ortaklık yatırımcıları açısından bir zarar yaratmakta, bu sebeple bahse konu piyasa gelişmemektedir. Ülkemiz ekonomisi için önem arzeden gayrimenkul piyasasının (emeklilik fonları açısından da bu fonlara yatırım telvik edilmekte ve hatta zorlanmakta olduğu dikkate alındığında), daha likit, daha uzun vadeli ve daha kurumsal bir piyasaya kavuşması bakımından, sözkonusu fon yapıları büyük önem arz etmektedir. Bu sebeple, işbu fonların gelişimi açısından Fon portföyünde işlem görecektir gayrimenkulelirin, diğer finansal işlemlerde olduğu gibi, KDV dışında tutulması önerilmektedir.

VI. TASARI Madde 7 (Arsa karşılığı inşaat işlerinde Matrah)**VI.1. Tasarıda yer alan düzenleme:**

Kanunun 27 nci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“6. Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır.”

Öneri ve Gerekçe:

“6. Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki toptan ticaret için geçerli maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır. Bu hüküm tek başına, teslimin arsa sahibi yönünden ticari olduğuna karine teşkil etmez.”

Tasarının 1. Maddesi ile teslim tanımında yapılan değişiklik uyarınca, arsa karşılığı inşaat işleri trampa sayılacak ve verginin matrahı da tasarının 7. Maddesi uyarınca VUK 267. Maddenin ikinci sırasına göre (emsal bedelde maliyet esas) belirlenecektir.

Buna göre, müteahhitin arsa sahibine yaptığı işlerin (arsa sahibinin arsasının üzerine konut veya işyeri inşa etme işinin) müteahhit açısından maliyeti belirlenirken, arsa sahibine teslim edilen işler nedeniyle yüklenilen maliyetlere arsa payının dahil olmaması ve sadece müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği işlere ilişkin maliyetin % 5 veya % 10 artırırlarak KDV matrahına esas alınması ve bu şekilde bulunan % 5 veya % 10 artırımlı tutarın aynı zamanda müteahhite bırakılan bağımsız bölümlere ait arsa paylarının iktisap maliyeti olarak dikkate alınması gerekecektir.

Artırım oranının % 5 mi yoksa % 10 mu olacağı, satışın toptan veya perakende olmasına bağlıdır ve bu da arsa sahibinin bu konut ve işyerlerini kişisel servetine dahil olmak üzere mi yoksa ticaretini yapmak üzere (yeniden satmak üzere) mi aldığına bağlı olacaktır. Oysa bu durumun baştan müteahhit tarafından bilinmesi mümkün olmayacağı gibi, baştan satış planlamanmasa bile arsa sahibinin sonradan bu konut veya işyerlerini ticari mahiyet arz edecek şekilde satmaya başlaması durumunda nasıl bir işlem yapılacağı da belli değildir.

Diğer yandan, sadece KDV matrahının belirlenmesi için getirilen bu düzenlemenin fiiliyatta “maliyet + % 5 veya %10” üzerinden bir fatura kesilmesi ve bu fatura bedelinin müteahhit açısından hem gelir hem gider (kendisinde kalan bağımsız bölümlere isabet eden arsa paylarının maliyeti) olarak kaydedilmesi de gündeme gelecektir. Açıktır ki, işlemin gelir yazma ayağında, eğer müteahhitin dönem sonunda henüz satamadığı bağımsız bölüm stokları kalmışsa maliyet ayağının aynı vergilendirme dönemi içinde gerçekleşmemesi sebebiyle, yersiz bir “vergiye tabi ticari kazanç/kurum kazancı” oluşmasına neden olacaktır.

Tasarıdaki değişikliğe uygun olarak hesaplanacak matrahın tespitinde, arsa sahibinin iktisadi işletmesine dahil olmayan taşınmazlar yönünden % 10 oranının ve diğer hallerde (işlemin arsa sahibi yönünden de ticari olduğu hallerde) % 5 oranının uygulanacağı anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, teslimin arsa sahibi yönünden perakende mi yoksa toptan mı sayılacağı (arsa sahibi yönünden ticari sayılı sayılmayacağının tayini) açısından yeni GVK'nun özehl inşaatların vergilenmesi bahsinde getirilmesi planlanan düzenlemeler ve metrekare ölçüsüne bağlı ticarilik karineleri de önemli olacağından, bu maddednin tasarımıda anılan GVK uyumu da dikkate alınmış olmalıdır.

Hem teslimin toptan mı yoksa perakende mi olacağına dair olası tereddütleri ve yeni GVK çalışmalarında kullanılan karinelerin bu kabullere etkisine dair olası komplikasyonları gidermek için, hem de arsa sahibinin taci olmadığı durumları daha ağır bir vergi yükü ile cezalandırıyor dulumuna düşmemek için, maddeye göre bulunacak emsal bedel hesaplanmasında (bizce doğrudan müteahhitin maliyet bedeline eşit bir matrah belirlemek daha isabetli olacağı halde) en azından sadece toptan satışlar için belirlenen % 5 oranındaki düşük artırım oranını seçmek daha adil ve tartışmaları önlemek açısından daha pratik olacaktır.

VII. TASARI Madde 9

VII.1. Tasarıda yer alan düzenleme:

Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının ... b) (c) bendine aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmiştir.

“(Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315 nci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye ilişkin kısmı indirilebilir.)”

Öneri ve gerekçe:

“(Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315 nci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya kısmi istisna kapsamında teslim edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye ilişkin kısmı indirilebilir.)”

Tam istisna kapsamında yapılan teslimlere ilişkin KDV tutarları hali hazırda indirim ve iadeye tabi tutulduğu için maddede kısmi istisna olarak belirtilmesi uygun olacaktır.

VII.2. Tasarıda yer alan düzenleme:

Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının ... c) (d) bendinin parantez içi hükmünde yer alan “ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen” ibaresi “ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer

vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen” şeklinde değiştirilmiştir.

Öneri ve gerekçe:

Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının ... c) (d) bendinin parantez içi hükmünde yer alan “ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen” ibaresi “ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilen” şeklinde değiştirilmiştir.

Mükelleflerin bu kapsama giren katma değer vergisi tutarlarını beyan etmesinin yeterli olacağı fikrindeyiz.

VIII. DİĞER ÖNERİLER:

1. Tasarının 2. Maddesine eklenecek yeni bir bent hükmüyle Kanunun 8. Maddesinin KDV1 ve KDV2 beyannamelerinin birleştirilerek verilmesine imkan sağlayacak hale getirilmesi önerilmektedir. Nu sayede, hesaplanan ve indirilecek KDV tutarları sonucunda tek bir ödenecek/devreden KDV tutarının hesaplanması mümkün olacaktır.

2. Tasarının 3. ve 20. Maddeleri ile gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimler KDV ve ÖTV den istisna edilmiştir (ÖTV için III ve IV sayılı liste kapsamı mallar).

Bu maddeye ek olarak; serbest bölgelere yapılan mal teslimlerinin de KDV’den istisna olduğu gibi ÖTV’den de istisna edilmesi gerekmektedir. Bu öneri ile, Kanun gerekçesinde geçtiği üzere, yerli işletmeler aleyhine oluşan durum ortadan kalkacaktır.

3. Tasarının 8. Maddesi ile ciro primlerinin ödenmesi konusunda Vergi Dairelerinin öne sürdüğü engellerin zemini kaldırılarak bundan sonrası için ciro primi faturalarından kaynaklanan KDV’nin iadesinin yapılması konusunda Vergi Dairelerinin gerekçe belirtmelerine imkan bırakmamıştır. Ancak daha önceki dönemler için Vergi Dairelerinin ödemedeki(iade işlemlerini gerçekleştirmekten) imtina ettikleri Ciro Primi KDV’leri ile ilgili yargı süreci devam etmektedir. Halihazırda bu konu ile ilgili yargıda bekleyen çok sayıda dava mevcuttur. Taslak metne eklenecek geçici bir madde ile geçmiş dönemde iadesi bekletilen veya yargıya intikal etmiş Ciro Primlerinin ödenmesinin sağlanması hem mükellefin kazanılmış hakkının ve mağduriyetinin telafisini sağlayacak, hem de mahkemeleri ve vergi dairelerini davaların getirdiği iş yükünden ve maliyetten kurtaracaktır.

4. Tasarının 9. Maddesine eklenecek bir hüküm ile, Kanunun 30/c maddesine şu hüküm ilave edilmelidir:

“Ticari hayatın olağan akışı içinde oluşan, öngörülebilir ve diğer malların satışı anında fiyatlanan bozulma ve çürümeler, kullanım ömrünün geçmesi gibi durumlar bu bent uygulamasında zayıf olma sayılmaz” .

Bu düzenleme ile, manav ve marketlerde ticari hayatın olağan akışı ile yok olan domates ve çilek gibi ürünlerin, marketlerde son kullanım tarihi geçtiği için imha edilen süt, yoğurt gibi ürünlerin alışında ödenen KDV, bu mallar zayıf maldır iddiası ile düzeltilmemelidir. Bu tür yok olmalar ticari hayatın olağan akışı ile oluşurlar ve bu yok olmaların maliyeti diğer malların içine girerek fiyatlanır ve KDV tahsil edilir.

5. Tasarının 9. Maddesine eklenecek bir hüküm ile, Kanunun 30/1-b maddesine ikinci el binek oto ticareti yapanların vergi indirimine yönelik tereddütlerin ve hatalı yorumların giderilmesini sağlayacak şekilde açıklık verilmelidir.

KDV mükellefi olan kimselerden satın alınarak ikinci el olarak satılan araçlarda da KDV indiriminin nasıl sağlanacağına kanunda düzenlenmesi gerekir. Bakanlık ikinci el araçların alıcı adına tescilini gerekçe göstererek bunları emtia gibi görmemekte ve sabit kıymet alımı (KDVK madde 30/1-b bendinde geçen “işletmelere ait” ibaresi nedeniyle) gibi değerlendirerek, binek otosu alımındaki verginin indirilmeyeceğini düşünmektedir.

Oysa, sabit kıymet olarak alınan ikinci el binek aracının işletme adına tescili mümkün iken ve bu durumda KDV indirimi uygulanmayacağı açık iken, alım satımına konu edilen ikinci el binek aracın emtia mahiyeti arzemesi durumunda KDVK’nun 30/1-b bendinde kastedilen anlamda “işletmeye ait” olma durumunun gerçekleşmediğinin ve dolayısıyla alımda yüklenilen KDV’nin indirilebileceğinin de kabulü gerekir. Kanun koyucunun bu maddedeki “işletmeye ait” ifadesini sabit kıymet olarak temin edilen araçları kastetmek üzere kullanmış olduğu bizce açıktır. Bu tabirin emtiayı da kapsayacağını farz etmek, kanun koyucunun abesle iştigal ettiğini varsaymakla aynı anlama gelmektedir, zira Kanun koyucu indirim mekanizmasını düzenlediği hiç bir maddede indirim konusu olacak tedariklerin “işletmeye ait” olması gibi bir şarttan söz etme ihtiyacı duymamıştır.

Bu nedenle, KDV mükellefi olmayanlardan yapılacak ikinci el binek otosu alım satımları için 23. Maddeye özel matrah şekli olarak getirilen yeni düzenlemeye iştirak etmekle berraber, ikinci el otonun KDV mükelleflerinden satın alınarak satışa konu edildiği haller için de Kanunun 30/1-b maddesine aşağıdaki açıklığı verilmesini öneriyoruz (iki farklı seçenek önerilmiştir):

➤ “b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait işletmede kullanılmak üzere satın alınan binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,”

Veya

➤ “b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları araçlar ile ikinci el binek otomobili alım satımıyla uğraşanların satmak üzere aldıkları hariç olmak üzere işletmelere ~~ait~~ binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,”

Bu arada, ikinci el binek otomobili ticaretinin de artık 13.02.2018 tarihli RG’de yayınlanan İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik ile regüle edilmiş bir faaliyet haline geldiğinin ve yetkilendirilmiş tacirlerin bir aracı “satmak üzere mi yoksa sabit kıymet olarak kullanmak üzere” mi aldıkları hususunda herhangi bir kötü niyetli uygulamaya mahal olamayacağının hatırlatılmasında da yarar olacaktır.

6. Tasarının 9. Maddesine eklenecek bir hüküm ile, Kanunun “**17 inci maddenin (4) numaralı fıkrasının (g) bendi kapsamında istisna hurda teslimleri**” nedeniyle yüklenilen verginin hesaplanması çabalarından

ve şu ya da bu şekilde hesaplanan bu yüklenim tutarının indiriminin iptal edilmesi şeklindeki hatalı yorumdan vazgeçilmelidir.

Herşeyden önce 17/4. Maddedeki istisnalardan bir kısmı teknik istisna olup, sadece mükerrer vergilendirmeyi önlemeye hizmet etmektedir. Hurda teslimlerinin vergiden istisna tutulmasının gerisinde bu mantık yatar. Hurdanın kaynağı farklıdır ve birebir tespit edilemez. Satılan unsur “hurda” olarak satılmakta ve takip edilen dönemde bu hurdanın ne olduğunun tespiti, nereden geldiğinin tespiti mümkün olmamaktadır.

İmalat sırasında ortaya çıkan ve daha sonra istisna olarak satılan döküntü şeklindeki hurdaların KDV’sinin düzeltilmeyeceği hususuna tebliğ ile açıklık verilmişti. Şimdi ise “ATİK hurda olarak satılırsa, amortisman süresi geçmiş ise düzeltme yapılmaz” deniliyor. Peki halen kullanılan ve henüz amortisman süresi bitmemiş, makinenin bozulan ve yeniden değişen motoru, masanın bacağı hurda içinde satılırsa bunun KDV’si düzeltilecek mi? İstisna olarak satılan hurda içindeki bu unsurları nasıl ayırtıracağız?

Kaynağına bakılmaksızın, KDVK madde 17/4-g kapsamında satılacak her türlü hurda satışları için, KDVK madde 30/a kapsamında indirim düzeltmesi yapılmamalıdır.

7. Tasarı madde 8 (KDV İadesinde Süre Belirleme Yetkisi): Kanunun 29/5. Maddesi yoluyla süreler konusunda Bakanlar Kurulu’na verilen yetki ile Maliye Bakanlığı’na verilen yetkilerde bir çakışma mevcuttur . Bakanlar Kurulu’na 12 aylık süreyi sektörler, işletme büyüklükleri ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV’nin kaynağına göre 24 aya kadar uzatma ve tekrar kanuni seviyesine indirme yetkisi verilirken; Maliye Bakanlığına verilen “3 aya kadar indirme yetkisi”nin hem bu 12 aylık süreyi hem de iadenin talep edilmesi gereken 6 aylık süreyi kapsadığı anlaşılmaktadır. Tasarının mevcut hali 12 aylık süre konusunda hem Bakanlar Kurulu’nu hem de Maliye Bakanlığı’nı yetkilendirilmektedir.

Ayrıca Maliye Bakanlığı’na sadece süreyi kısaltma yetkisi verilmiş olup, kısaltılan sürenin sonradan kanuni seviyesine çekilmesi yetkisi verilmemiştir. Sürenin yeniden kanuni seviyesine çekilmek istenmesi durumunda bunu sağlayacak bir mekanizma tanımlanmamıştır. Bu eksiklik giderilmelidir.

8. Tasarı Madde 9 (İndirilemeyecek KDV-Zayi Olan Mallara İlişkin Düzenleme): Kanunun 30. Maddesi kapsamında zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin indirimine faydalı ömür kıstasına bağlı olarak indirim hakkı tanınırken, kullanım ömrünün dolması nedeniyle satılamaz hale gelen mallar nedeniyle yüklenilen KDV’ye indirim hakkı tanınmamıştır. Bu nitelikteki mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV’nin indiriminde bir kısıtlama olmadığı yönünde bir düzenlemenin de tasarı metninde yer alması kullanım süresi dolan mallar üzerindeki haksız verginin ortadan kaldırılması bakımından önemlidir.

9. Tasarı Madde 10 (İhracat İstisnasından Doğan İade Alacağının Tutarına İlişkin Düzenleme): Kanunun 32. Maddesinde yapılan bir değişiklikle, Maliye Bakanlığı, imalatçılar tarafından yapılan ihracat işlemlerinden kaynaklanan iadelerde, yüklenilen katma değer vergisi yerine sektörler itibarıyla ihracat bedelinin belli bir oranına kadar iade yaptırmaya yetkilendirilmektedir. Bu düzenleme, mükelleflerin tercih etmesi halinde kullanılabileceği bir hak olarak tanımlanmalıdır. Aksi takdirde ihracatçılar yükledikleri KDV tutarından daha düşük bir KDV’yi ihracat KDV iadesi olarak talep etme durumuyla karşılaşabileceklerdir. Her ne kadar bu şekilde eksik talep edilen KDV genel iade sisteminde zaten iadeye konu olacaksa da; süre,

teminat vb. hususlar yönünden iadenin ihracat iadesi kapsamında talep edilmesi ihracatçıların lehine olacaktır.

10. Tasarı Madde 11 (Bakanlar Kurulu'nun Yetkisi): Kanunun 36. Maddesinde yapılan değişiklikle, Bakanlar Kurulu süresi içinde iadesi talep edilmeyen katma değer vergisini gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak yazdırmaya, iade talebinde bulunulabilecek asgari tutarı belirlemeye yetkili kılınmıştır. Kanunun lafzında iade talebinde bulunulabilecek asgari tutara kadar olan KDV'nin (iadesi talep edilemeyecek tutarın) gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak yazdırılması konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki tanınmamaktadır. Bu konuda Bakanlar Kurulu'na verilen yetki sadece süresi içinde talep edilmeyen vergi ile sınırlandırılmıştır. Asgari tutarın altındaki KDV'nin de gider yazılmasına imkan tanıyacak bir yetkilendirmenin yapılması gerekmektedir.

11. Tasarı Madde 25 (Tasarının 4. Maddesinin yürürlük tarihi): Yürürlük maddesi olan 25. madde; Tasarının 4. maddesi için 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere veya yürürlüğe girdiği tarihten itibaren geçerli olmak üzere şeklinde düzenlenmelidir ("**4 üncü madde 1/1/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer**" şeklinde düzenlenebilir).

Tasarının 4. Maddesi ile,

".....

k. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olamamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler, katma değer vergisinden istisna tutulmaktadır."

Bilindiği üzere bu tarz bağışların, sözleşmelerin bütçelenmesi ve harcama planları genellikle yıl başlarında gerçekleştirilmekte ve gerekli sözleşmeler imza altına alınmaktadır. Bu gibi sosyal içerikli projelerin, bağışların ve yardımların artması ve bu kapsamdaki harcamaların hız kazanması için Tasarı ile sağlanan imkanın bir an evvel yürürlüğe girmesi büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda Tasarı'nın 4. maddesinin (k) bendi için yürürlük maddesi 1/1/2018 tarihinden geçerli olacak şekilde düzenlenebilir.

12. Aynı şekilde, Tasarının 8. maddesi değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisinin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılmasına imkan tanıyan hükmünün yürürlük tarihinde de sorun vardır. Bilindiği üzere değersiz alacaklar şirketlerin özsermayeleri üzerinde sorun teşkil etmektedir. Bu tasarı maddesi külfetin azaltılması adına şirketler için önemli bir fayda doğurmaktadır. Bu nedenle, ilgili tasarı maddesinin yürürlük tarihinin 1/1/2018'den itibaren geçerli olmak üzere maddenin yayımı tarihi olarak belirlenmesi önerilmektedir.

13. Tasarı Madde 9 (İmha Olan Mamuller Sebebiyle Yüklenilen KDV'nin İndirimi) : Kanun Tasarısının 9'uncu maddesine eklenecek bir hüküm ile, imha olan mamuller sebebiyle yüklenilen KDV'nin (VUK 278/A

maddesi kapsamında belirlenen imha oranları dahilinde) indirimine olanak tanıyan yeni bir bent eklenmesi yararlı olacaktır.

Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle zayı olan mallara ait katma değer vergisinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/1-c hükmü gereğince indirimler arasından çıkarılması belirtilen sebeplerle imhanın iktisadi ve ticari hayatın icapları içerisinde yer aldığı durumlarda hakkaniyete aykırı bir sonuç doğurmaktadır. Gerek bu hakkaniyetsiz durumu ortadan kaldırmak gerekse de VUK 278/A düzenlemesinin uygulamadaki işlerliğini arttırmayı teminen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/1-c maddesine ilişkin 27 Şubat tarihli Kanun Tasarısının 9'uncu maddesine aşağıda önerilen şekilde bir (ç) bendinin eklenmesinin yerinde olacağı değerlendirilmektedir.

“.....

ç. (c) bendine ‘zayı olanlar’ ibaresinden sonra gelmek üzere aşağıdaki hüküm eklenmiştir.

‘Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar ile Vergi Usul Kanunu’nun 278/A maddesi uyarınca tayin edilen imha oranları dahilinde bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi,

.....”

14. Tasarı Madde 20-Yeni Hüküm İlavesi (KVK’na Göre Yapılan Devir Ve Bölünme İşlemlerinin Ötv’den İstisna Edilmesi) : Bilindiği üzere KDVK’nun 17/4-c maddesinde “Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri” KDV’den istisna edilmiştir. Diğer taraftan ÖTV de KDV benzeri bir vergi olarak düzenleme şekli ve “teslim-hizmet” esasına dayanmaktadır. KVK’na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri ise Vergi Kanunlarımızda korunarak, kurumların yapılanmalarındaki vergi yükünü öteleyen düzenlemelerdir.

Hatırlanacağı üzere KDVK’nun ilgili maddesi aynen aşağıdaki gibidir:

“KDVK. Md.17/IV-c. Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.),

Bu işlemler Damga Vergisi Kanununun (2) Sayılı “Damga Vergisinden istisna edilen kağıtlar” başlıklı Tablosunun IV-17. Sırasında, Harçlar Kanununun 123/3. fıkra hükmünde de vergiden istisna edilmiştir.

Kanımızca ÖTV’nin de KDV’nin benzeri bir vergi olması nedeniyle, Kanun koyucunun bu konudaki ortak iradesini yansıtmaması gerektiği düşüncesindeyiz. ÖTV Kanunun da bu konuda bir düzenleme olmamasının bilinçli bir tercih olmadığını, unutulmuş bir düzenleme olduğu kanısındayız. Mevcut durumda KVK ya göre yapılan birleşme ve bölünmelerde, bilançoların kül halinde devr olmasına rağmen ve yeni tüzel kişilik öncekilerin devamı olmasına rağmen, ÖTV Kanunun da KDVK’nundaki benzeri bir hüküm olmaması nedeniyle Kurumlar stoklarındaki ÖTV’li malların “ÖTV’lerini ödemek zorunda kalabilmektedirler. Bu tutarın büyüklüğüne göre KVK, KDVK, DV ve Harçlar Kanunu uyarınca desteklenen bu tür yapılanmalar ÖTVK uyarınca zorlaştırılmış olmaktadır.

Bu çerçevede ÖTV Kanununun “Diğer İstisnalar” başlıklı 7’inci maddesine 9’uncu bent olarak aynen KDVK’nun 17/4-c maddesindeki ifadelerle aşağıdaki hükmün eklenmesinin bu konudaki sorunları çözeceğini düşünüyoruz.

Önerimiz:

“9. Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri”

15. Grup şirketlerinin kredi aktarımlarının KDV’den istisna edilmesi

Gelir İdaresi’nce verilmiş çeşitli özelgelere, bankalardan ve diğer finans kuruluşlarından temin edilen kredilerin bağlı şirketlere veya iştiraklere herhangi bir bedel eklenmeksizin aynen aktarılması işleminde KDV hesaplanmayacağı belirtilmektedir. Bununla birlikte önceki dönemlere ilişkin olarak yargıya taşınmış bazı olaylarda Danıştay’ın farklı dairelerince farklı yönde kararlar verilebilmekte, kredi aktarım işleminin KDV’ye tabi olduğuna dair kararlar çıkabilmektedir.

Bu bakımdan kredi aktarım işlemlerinin KDV’den istisna olduğuna dair aşağıdaki şekilde bir kanun maddesi ihdası ihtilaflı dosyaları sonuçlandıracak ve öngörülebilir bir ortam yaratacaktır.

KDV Kanunu md-17/4-g bendine aşağıdaki ifade eklenir:

“Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar”

16. Örtülü sermayeye isabet eden faiz üzerinden KDV hesaplanmaması

Örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan indirimi mümkün değildir. Ancak KVK’nın 12/7.maddesi kapsamında bu faizler kar payı olarak nitelendirilmekte olup bu kabulün bir sonucu olarak KDV’ye tabi tutulmaması gerekir. Nitekim önceki dönemlerde verilen özgelere de bu anlayış benimsenmiştir. Ancak son dönemlerde verilen özgelere örtülü sermayeye isabet eden faizler üzerinden KDV hesaplanacağı belirtilmekte olup borç veren kurum nezdinde hesaplanan faizler borç alan nezdinde indirim konusu yapılamamaktadır.

Yapılacak yasal düzenleme ile örtülü sermayeye isabet eden faizlerin KDV’den istisna edilmesi uygun olacaktır. Buna göre, KDV Kanunu Madde:17/4-g bendine aşağıdaki ifade eklenebilir:

“örtülü sermayeye isabet eden faizler”

17. Örtülü sermaye konusunda dikkate alınabilecek bir başka çözüm de, KDV Kanunu’nun 30’uncu maddesinin (d) bendinin parantez içi hükmünün; örtülü sermayeye ilişkin beyan edilerek ödenen KDV’yi de içerecek şekilde aşağıdaki şekilde genişletilmesidir.

“(5520 sayılı Kanunun 13’üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi, 5520 sayılı Kanunun 13’üncü maddesine göre örtülü sermayeye ilişkin faiz ve kur farkları için sorumlu sıfatıyla dahil olmak üzere beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)”

5520 sayılı KV Kanunu'nda yer alan örtülü sermaye uygulaması esas olarak şirketlerin ilişkili kişilerden yaptığı borçlanmaların sınırlandırılmasına yönelik, transfer fiyatlandırmasında olduğu gibi kurumlar vergisi matrahının aşındırılmasını önlemeye yönelik getirilmiş bir vergi güvenlik müessesidir. Örtülü sermaye işi özünde; finansman hizmetidir ve KDV'ye tabidir. Sadece kurumlar vergisi uygulamasında, örtülü sermayeye tekabül eden borçlanmalar nedeniyle katlanılan maliyetler kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmamakta, kurum kazancından indirilememektedir. Çünkü kurumlar vergisi söz konusu tutarları dağıtılan kar payı saymaktadır. Ancak KDV Kanunu uyarınca örtülü sermaye faizi finansman hizmetinin bedelidir. Örtülü sermaye faizi işletmenin gideridir, ortağın ya da çalışanın kişisel bir gideri değildir.

Bu bakımdan örtülü sermayeye ilişkin gerek sorumlu sıfatıyla gerekse beyan edilerek ödenen KDV'nin indirilmesi mümkün kılınmalıdır.

18. KDV Kanunu'nun 8/2 maddesinde tasarıda yapılan değişiklikte fazla ve yersiz hesaplanan verginin iade edilmesi aşağıdaki şartlara bağlanmıştır;

1- beyanların düzeltilmesi

2- fazla ve yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi

Söz konusu 2'nci şartın;

"iade sonrasında fazla ve yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya nakden ya da hesaben geri verilmesi"

olarak değiştirilmesi önerilmektedir.

Fazla ve yersiz vergi hesaplanması çoğu durumunda alıcının istisna ve muafiyet durumunu satıcıya bildirmemesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Fazla ve yersiz vergi hesaplanmasında iade şartı olarak; iade öncesinde satıcı tarafından alıcıya ödeme yapılmasının istenmesi satıcıya ekstra finansman yükü yaratacak, alıcının eksik ya da yanlış bildirimleri nedeniyle satıcının cezalandırılmasına neden olacaktır.

Diğer taraftan, vadeli olarak yapılan satışlarda, satıcı alıcıdan tahsil etmediği fazla ve yersiz ödenen KDV'yi nakit olarak geri vermesi satıcı aleyhine sonuçlar doğuracaktır. Bu bakımdan özellikle vadeli olarak yapılan satışlara ilişkin fazla ve yersiz ödenen KDV'nin haseben iadesi mümkün olmalıdır.

19. Tasarının 4 .maddesi ile yapılan düzenleme yoluyla, makina ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri dışında kullanılması veya elden çıkarılması halinde zamanında alınmayan verginin alıcıdan ceza ve gecikme faizi ile birlikte alınacağı belirtiliyor. Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetinde bulunan mükellefler 3 yıl içerisinde gayrimaddi hak elde edebilir ve bu kapsamda alınan makina ve teçhizatı kullanma ihtiyacı ortadan kalkabilir. Tasarının 4. Maddesinin gerekçesi ile birlikte değerlendirildiğinde gayri maddi hak elde edilmesi halinde vergi ve cezaların söz konusu olmaması daha doğru olacaktır.

Bu bağlamda, Maddenin sonuna aşağıdaki hüküm eklenebilir.

“(Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri neticesinde gayrimaddi hak elde edilmesi halinde söz konusu gayrimaddi hakkın elde edilmesi sırasında kullanılan makina ve teçhizat için parantez içi hüküm uygulanmayacaktır.)”

20. Tasarının 8. Maddesi ile, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı sonuna kadar KDV indiriminin kullanılması mümkün hale geliyor. Bu maddeye özel hesap dönemine ilişkin de ayrıca aşağıdaki gibi bir açıklayıcı hüküm eklenmesi faydalı olacaktır.

İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden yılı aşmamak **kaydıyla (gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükellefleri için özel hesap dönemini takip eden dönemi aşmamak kaydıyla)**, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

21. Tasarının 15 inci maddesiyle; Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca iadesi gereken verginin, **iadeye ilişkin tamamlanması gereken tüm bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden 3 ay içinde** iade edilmemesi halinde, bu tutarlara 3 aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde tecil faizi oranında hesaplanan faizin, red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenmesi öngörülmektedir. Bu düzenlemede iadeye ilişkin tamamlanması gereken tüm bilgi ve belgelerin ne zaman tamamlanmış kabul edildiğinin açık bir şekilde düzenlenmesi maddenin işlerliği açısından büyük önem arz etmektedir.

Bu nedenle, anılan maddeye mükellef tarafından iadeye ilişkin talep edilen tüm bilgi ve belgelerin **ne zaman/hangi aşamada tamamlanmış kabul edileceği** açıkça yazılmalıdır. Aksi halde inceleme elamanı tarafından devamlı eksik yazısı bildirilerek mükellef aleyhine süresinin uzatılması söz konusu olabilecektir.

22. KDV Kanunu 27/5'e göre; serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifiede gösterilen ücretten düşük olamaz.

KDVK'da yer alan bedeli tarife ile belli edilen işlemlerde ticari icaplara uygun da olsa alınan ücret ve hizmet bedellerinde lüzumsuz ve yaratılmayan bir katma değer vergisinin ödenmesi istenmektedir.

Bu sorunun giderilmesi için bu madde bendinin kaldırılması veya en azından “hizmetin KDV’yi indirme hakkı olanlara verilmesi durumunda bu bendin uygulanmaması” şeklinde bir bent eklenmesiyle sorun çözülebilir. Böylece iktisadi ve ticari icaplara uygun olarak verilerek fiyatlanan hizmetlerde mükellefler üzerinde lüzumsuz ve değeri ve bedeli olmayan bir tutar üzerinden KDV hesaplanmış olmaz.

23. Sigorta ve emeklilik araçlarının emeklilik şirketlerine yaptığı emeklilik muamelelerine ilişkin işlemlerin KDV’den istisna edildiğine açıklık kazandırması ile sigorta ve emeklilik araçlarının kendi aralarında paylaştıkları sigorta ve bireysel emeklilik komisyon bedellerine ilişkin istisna ihtiyacı

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-(e) maddesi uyarınca banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve sigorta araçlarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri katma değer vergisinden istisnadır.

Söz konusu istisnanın getiriliş amacı BSMV konusuna giren işlemler nedeniyle (bu işlemler üzerinden istisnalar nedeniyle BSMV ödenip ödenmediğine bakılmaksızın) ödenen komisyonların ikinci defa başka

vergiye (KDV ne) tabi tutulmasının önlenmesidir. Diğer taraftan BSMV ye tabi (kapsamına giren) işlemler üzerinden acentelerin aldıkları komisyonlar, işlemin BSMV den istisna edildiğine veya üzerinden vergi ödenip ödenmediğine bakılmaksızın BSMV ye tabi tutulmamaktadır. (86 Seri no lu Gider Vergileri Genel Tebliği) Bu açıdan bakıldığında KDV yasasında yer alan istisnanın tüm işlemleri BSMV'nin konusuna giren emeklilik şirketlerinin sigorta ve emeklilik aracılığı ile yaptıkları sigorta ve emeklilik muamelelerine ilişkin işlemleri de kapsadığı düşünülmektedir. Ancak, İstanbul Vergi Dairesinin 3/12/2012 tarih ve KDV-17-433 sayılı muktezasında ,sigorta acentelerinin emeklilik şirketlerine verdikleri bireysel emeklilik aracılık hizmetleri üzerinden KDV ödeneceğine dair görüş verilmiştir. Diğer taraftan bankaların tüm işlemleri BSMV kapsamına girdiğinden KDV Kanunu nun 17/4-e maddesi uyarınca banka acenteliklerinin aldıkları BES komisyonları KDV den müstesna bulunmaktadır. Bu yönü ile mukteza , bankalar dışındaki sigorta acentelikleri yönünden tereddüt yaratmaktadır.

Bu konulardaki tereddütlerin giderilmesini teminen söz konusu istisna maddesi lafzının ruhuna paralel olarak emeklilik şirketlerinin sigorta ve emeklilik aracılığı ile gerçekleştirdikleri işlemleri de kapsayacak şekilde tavzih edilmesi uygun olacaktır. Aksi takdirde emeklilik şirketleri tarafından indirim konusu yapılamayacak bu KDV bu şirketlere bir maliyet olarak yansımaktadır.

Ayrıca bazı durumlarda sigorta aracılığı kendi aralarında yaptıkları iş paylaşımları nedeniyle birbirlerinden komisyon alabilmektedirler. KDV Kanunu'nun lafzı bu işlemlerin KDV'den müstesna tutulmasına imkan vermemektedir. Nitekim bu konuda verilen bir muktezada anılan işlemlerin KDV' ye tabi olacağı yönünde görüş verilmiştir (24/7/2013 tarih ve 1081 sayılı Mukteza). BSMV'deki vergileme sistematığının bir uzantısı olarak anılan işlemlerin de KDV'den istisna tutulmasını teminen madde metnine "şirketlerine" kelimesinden sonra "ve diğer sigorta ve emeklilik aracılara" ibaresinin eklenmesi uygun olacaktır.

Her iki konudaki muhtemel sorunları gidermek üzere önerilen madde metni aşağıda yer almaktadır.

"Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve sigorta ve emeklilik aracılarının sigorta ve emeklilik şirketleri ile diğer sigorta ve emeklilik aracılara yaptığı sigorta ve emeklilik muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesinin (24) numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri"

Diğer taraftan, düzenlemenin bir uzantısı olarak kanun metnine yansıtılması çok elzem olmamakla beraber, sigorta ve emeklilik aracılarının yurt içinde veya yurt dışında faaliyet gösteriyor olmalarının istisna uygulaması açısından farklılık yaratmayacağının Tebliğle açıklığa kavuşturulması yararlı olacaktır (Gerek görüldüğü takdirde düzenleme kanun metnine de taşınabilir.).