

TEŞVİK BELGELİ MAKİNA VE TEÇHİZAT TESLİMLERİNE UYGULANAN KDV İSTİSNASINDA BİR SORUN

GİRİŞ

Bilindiği gibi, 4842 sayılı Kanunla¹ vergi kanunlarında köklü değişiklik ve düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden bir tanesi de teşvik belgesi olmaksızın yatırım indiriminden faydalanabilme imkanı sağlayan düzenlemedir. Dolayısıyla yatırım indiriminden faydalanmak isteyen mükelleflerin teşvik belgesi alma zorunlulukları 4842 sayılı Kanun'la birlikte ortadan kalkmıştır.

Ancak, vergi kanunlarında ya da diğer kanunlarda düzenlenen teşvik, istisna veya muafiyetlerden yararlanmak isteyen mükelleflerin teşvik belgesine sahip olmaları zorunluluğu halen devam etmektedir. Bu zorunluluğun bulunduğu istisnalardan bir tanesi de Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (d) bendinde düzenlenen istisnadır.

Bu istisna ile ilgili olarak yine 4842 sayılı Kanunla farklı bir düzenleme daha yapılarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d bendinin uygulanışında yaşanan bir sorun aynı Kanuna eklenen geçici 18'inci madde ile giderilmeye ve konu açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Yapılan düzenlemeler ile ilgili olarak da 87 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği² ile açıklamalar yapılmıştır.

Biz bu yazıda, yapılan bu düzenlemeler sonrasında, uygulamada ihtilaflara yol açabilecek başka bir sorun üzerinde duracağız

I. KANUNİ VE İDARİ DÜZENLEMELER:

Yukarıda belirtildiği üzere, yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflere belge kapsamında yapılacak makina ve teçhizat teslimleri, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d bendi gereğince katma değer vergisinden istisnadır. Bent hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

*“Yatırım teşvik belgesi sahibi **mükelleflere** belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri (Şu kadar ki yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyat cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar).”*

Uygulamada karşılaşılan bir sorunu gidermek, 4842 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce yapılan yanlışlıklara bir sünger çekmek ve 4842 sayılı Kanundan sonraki uygulamayı belirlemek amacıyla aynı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'na geçici 18'inci madde

¹ 4842 sayılı Kanun, 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 87 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 18.06.2003 tarih ve 25142 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

eklenmiştir. 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe giren geçici 18'inci madde hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

*“Bu Kanunun 13'üncü maddesinin (d) bendi hükmü, teşvik belgesine sahip **katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayanlara** bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihe kadar belge kapsamında yapılan makine ve teçhizat teslimlerinde de uygulanır.”*

87 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (A) bölümünde konu ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu tebliğde yapılan açıklamalar şöyledir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine 4369 sayılı Kanunla eklenen (d) bendine göre, teşvik belgesi sahibi **mükelleflere** belge kapsamındaki makine-teçhizat teslimleri vergiden müstesnadır. Bu hüküm uyarınca, teşvik belgesinde yer alsa dahi, **katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlara** yapılacak teslimlerde istisna uygulanamayacaktır.

Ancak, bu hükmün yürürlüğe girmesinden sonra verilen bazı teşvik belgelerinde, mükellef olmayan yatırımcılar (bankalar, kamu kuruluşları vb.) için istisna öngörülmüş, belgeleri esas alan satıcılar da istisna kapsamında teslimde bulunmuşlardır. Teslimleri istisna kapsamına girmeyen ancak teşvik belgelerine dayanarak istisna uygulamış olan satıcıların kendi kusurlarından kaynaklanmayan bu işlemler nedeniyle zarara uğramalarının önlenmesi amacıyla, 4842 sayılı Kanun'un 24'üncü maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'na geçici 18'inci madde eklenerek Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d maddesindeki istisnanın, teşvik belgesine sahip olan ancak katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayanlara, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan 24.04.2003 tarihine kadar belge kapsamında yapılan makine ve teçhizat teslimlerinde de uygulanması hükme bağlanmıştır.

4842 sayılı Kanun'un yayım tarihi olan 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe giren bu hükme göre, katma değer vergisi mükellefiyeti olmayan yatırımcılara teşvik belgesine dayanarak 24.04.2003 tarihine kadar (bu tarih dahil) yapılan teslimler, sözü edilen Kanun'un 13/d maddesindeki istisna kapsamında mütalaa edilecektir. Bu nedenle, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayanlara 24.04.2003 tarihine kadar yapılan makine-teçhizat teslimleri dolayısıyla tarhiyat yapılmayacak, yapılmış olan tarhiyatlar Vergi Usul Kanunu'na göre düzeltilecek, satıcının bu tarhiyatlar nedeniyle yargı yoluna başvurmuş olması halinde ihtilaftan vazgeçilecektir.

Öte yandan, 24.04.2003 tarihinden sonra, katma değer vergisi mükellefiyeti olmayan veya makine - teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlara yapılacak teslimlerde ve bu malların ithalinde, teşvik belgesinde aksine bilgiler bulunsa bile katma değer vergisi uygulanacaktır. İstisna kapsamında mal satın almak isteyen alıcılar, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, katma değer vergisi mükellefiyetlerinin bulunduğu ve makine - teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacaklarına dair bir yazı alarak, noter veya YMM onaylı örneklerini gümrük idarelerine veya yurt içindeki satıcılara ibraz edeceklerdir. Gümrük idareleri ve yurt içindeki satıcılar 69 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ndeki³ diğer şartlar yerine gelmeden ve bu belge ibraz edilmeden istisna kapsamında işlem yapmayacaklardır. Satıcıların kendilerine ibraz edilen bu belgeyi Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklamaları gerekmektedir.

³ 69 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 14.08.1998 tarih ve 23433 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu tebliğde, istisnanın uygulanmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

II. TEŞVİK BELGELİ MAKİNA VE TEÇHİZAT TESLİMLERİNE UYGULANAN KDV İSTİSNASINDA BİR SORUN

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 18'inci maddesi ile aslında çok kritik ve önemli bir belirleme yapılarak uzun dönemlerden beri yapılmakta olan bir hata açıklığa kavuşturulmuştur. Teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ile ilgili katma değer vergisi istisnasını düzenleyen, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d bendinde, istisna kapsamında teslim yapılacak kişinin katma değer vergisi mükellefi olması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Ancak, bu belirlilik makine ve teçhizat tesliminde bulunan mükelleflerin dikkatini çekmemiş ve teşvik belgesi sahibi olan bütün kişilere yapılan teslimler bu kişilerin katma değer vergisi mükellefi olup olmadıklarına bakılmaksızın istisna kapsamında mütalaa edilmiştir.

Kanun koyucu, konuyu tamamen netliğe kavuşturmak amacıyla, geçici 18'inci maddedeki düzenlemeyi yapmıştır. Kanaatimizce yapılan bu düzenleme son derece doğrudur ve buraya kadar herhangi bir sorun görülmemektedir. Ancak, sorun 87 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalardan sonra başlamaktadır. Şöyle ki:

87 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 18'inci maddesinde yapılan düzenlemenin de ilerisine gidilerek, teşvik belgesinde yer alan makine ve teçhizatı, münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlara yapılacak teslimlerde de aynen mükellef olmayanlara yapılan teslimlerde olduğu gibi istisna uygulanmayacağı ifade edilmiştir.

Ayrıca, istisna kapsamında makine ve teçhizat iktisap etmek isteyen mükelleflere vergi daireleri tarafından verilecek yazı ile ilgili açıklamaların yapıldığı 2 numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri'nde, vergi dairelerinin söz konusu yazıyı vermeden önce istisna kapsamında makine ve teçhizat iktisap etmek isteyen mükelleflerin durumlarını değerlendirmeleri ve iktisap edecekleri makine ya da teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanıp kullanmayacakları hususunu tespit etmeleri gerektiği belirtilmiştir. Eğer yatırım teşvik belgesine sahip mükellefin iktisap edeceği makine veya teçhizatı indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacağını tespit edilmesi halinde ise gerekli yazının vergi dairesince verilmemesi gerektiği aynı sirkülerde belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi, 87 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde ve 2 numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri'nde yapılan bu açıklamalar, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d ve geçici 18'inci maddelerinde düzenlenen hükümleri daha da genişletmektedir. Bu durum ise vergileme ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. Bilindiği gibi, bir kaynaktan vergi alınması ya da istisna getirilmesi ile ilgili düzenlemeler ancak kanun yolu ile yapılabilmektedir. Kanunla yapılan düzenlemelerin genel tebliğ ile genişletilmesi yanlış bir uygulamadır.

Konuya yatırım teşvik mevzuatı açısından bakarsak da 87 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamanın yerinde olmadığı sonucuna ulaşabiliriz. Aslında, teşvik uygulaması ile üretilip iktisadi hayata monte edilen ve ekonominin duran varlık stoğunu arttıran yatırımlar özendirilmek istenmektedir. Yatırım yapmak amacıyla olan ve bu amaçla Hazine Müsteşarlığı'na başvurup gerekli şartları yerine getirerek yatırım teşvik belgesini alan bir mükellefin iktisap edeceği makine ya da teçhizatı kullanım şeklinin katma değer vergisi istisnasını etkilememesi gerekmektedir. Örneğin, gerçekleştirmek istediği bir

yatırım projesi için yatırım teşvik belgesi alan ve katma değer vergisi mükellefi olan bir belediyenin teşvik belgesinde yer alan bir makinayı alması, bu mükellefin katma değer vergisi istisnasında faydalanabilmesi için yeterli olacaktır. Belediye tarafından iktisap edilen o makine, indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanılacak olsa bile yaratacağı dışsal etkiler (istihdam vb.) yatırımla güdülen gayenin fazlasıyla gerçekleştiğini gösterebilecektir. Dolayısıyla, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d bendi ile gerçekleştirilmek istenen yatırımlara katma değer vergisi istisnası teşviği de bu suretle gerçekleştirilecektir. Ancak, makinanın, belediye tarafından indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanılacağı gerekçesiyle, belediyenin bu istisnadan faydalandırılmaması Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d bendi ile gerçekleştirilmek istenen amaca ters düşecektir.

Diğer taraftan, yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefin iktisap edeceği makine ya da teçhizatı hem indirim hakkı tanınan işlemlerinde hem de indirim hakkı tanınmayan işlemlerinde birlikte kullanması söz konusu olabilir. Bu durumda vergi dairesi tarafından mükellefe istisna kapsamında teslim yapılıp yapılmayacağı ile ilgili yazı verilirken sorunlar ve ihtilaflar yaşanabilecek ve mükellefler zor duruma düşebileceklerdir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d bendi ile asıl yapılmak istenen, yatırım yapma amacıyla olan mükelleflere katma değer vergisi yönünden de avantaj sağlamaktır. Yatırımı gerçekleştiren mükellefin yatırım konusu makine ya da teçhizatı kullanım şekliyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d bendi ilgilenmemektedir. Başka bir deyişle, yatırım konusu iktisadi kıymet ister indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanılsın isterse indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanılsın Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d ve geçici 18'inci maddelerine göre istisnadan faydalanılmaması için herhangi bir neden yoktur. Bu maddeler ile gerçekleştirilmek istenen tek olgu yatırımı gerçekleştiren kişinin katma değer vergisi mükellefi olması zorunluluğudur.

SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d ve geçici 18'inci maddelerinde yapılan düzenlemeler ile yatırım teşvik belgesi kapsamında makine ve teçhizat teslimlerinde katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için, teşvik belgesi sahibinin, katma değer vergisi mükellefi olması gerektiği açık bir şekilde belirtilmiştir. Ancak, kanunla yapılan bu düzenleme genel tebliğ ile daha da ileri götürülmüş ve teşvik belgesi sahibi mükellefin iktisap edeceği makine ya da teçhizatı indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanması halinde de istisna uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Yukarıda, genel tebliğ bazında yapılan bu açıklamanın yerinde ve doğru olmadığı açıklanmıştır. Yatırım yapmak amacıyla olan ve bu amaçla yatırım teşvik belgesini alan bir mükellefin iktisap edeceği makine ya da teçhizatı kullanım şeklinin katma değer vergisi istisnasını etkilememesi gerekmektedir.

Ayrıca, aynı makine ya da teçhizatın, hem indirim hakkı tanınan işlemlerinde hem de indirim hakkı tanınmayan işlemlerinde birlikte kullanılması istisna uygulaması açısından sorun yaratabilecektir.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü

