

# TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ MAKİNE VE TEÇHİZATIN KISIM KISIM TESLİMİ VE KDV İADESİ

Sakıp ŞEKER  
Yeminli Mali Müşavir

## A- Kısım Kısım Teslim Konusu

Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir.(KDV Kanunu Md:2) Teslimden söz edilebilmesi için mülkiyet hakkının tam olarak alıcıya devredilmesi gerekir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/c maddesine göre, "kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması" anında vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş sayılmaktadır.

Kısım kısım teslim veya hizmet ifasının vergiyi doğuran olay kabul edilmesinin nedeni, hesaplanması gereken katma değer vergisinin geciktirilmesini önlemektir. Diğer bir ifadeyle mükellefin vergiye tabi teslim veya hizmetin tamamlanmadığı gerekçesiyle verginin beyanının geciktirilmesinin önüne geçmektedir. İnşaat ve taahhüt işleri, nakliye hizmetleri, müşavirlik ve danışmanlık hizmetleri kısım kısım teslim veya hizmete örnek gösterilebilir. Bu konularda işin devamı sırasında para tahsil ediliyorsa işin tamamı sonuçlanmadığı veya sözleşme süresi tamamlanmadığı gerekçesiyle mükellefin fatura düzenlemeyerek vergi beyanını geciktirmesi kabul edilmeyecektir. Kısım kısım teslim kapsamındaki işler karşılığında tahsil edilen paralar avans olarak kabul edilmemektedir.

Yukarda sayılan işler mutad olarak kısım kısım teslim veya hizmetlerdir. Kanun hükmünde , kısım kısım teslimin neler olduğu sınırlandırılmamış, "mutabık kalınan" yani sözleşmeye dayanan bazı teslim ve hizmetlerin de kısım kısım teslim kapsamında değerlendirilebileceği kabul edilmiştir. Sözleşme ile işin teslim veya ifası belli bir zaman dilimine bağlanabilir. Örneğin, 10 bin ton buğday bağlantısı yapan bir un fabrikası kapasitesine göre her ay 2 bin ton buğday teslim edilmesini sözleşmeye bağlayabilir. Bu takdirde sözleşmede belirtilen ara teslim tarihleri itibariyle teslim gerçekleşmiş sayılır ve fatura ve benzeri belgenin 10 günlük süreler içinde düzenlenmesi gerekir.

Maliye Bakanlığı teslimi uzun zaman alan işlerde fatura düzenlenmese dahi satıcının sevk irsaliyelerine göre KDV'ni hesaplanabileceği yönünde görüş bildirmiştir.<sup>1</sup> Ancak, faturada gösterilmeyen KDV'nin indiriminde problem yaşanabileceğinden, bize göre kısım kısım teslimlerde mutlaka bir sözleşme düzenlenmeli ve sözleşmede aylık veya haftalık ya da günlük teslim bedeli belirtilerek faturaya bağlanmalıdır. Kısım kısım teslimlerde KDV'nin aylık veya 3 aylık dönemleri dikkate alınmalıdır.

<sup>1</sup> Maliye Bakanlığı'nın 16.1.1989 tarih ve 2601010-146/3883 sayılı özeldesine göre İskenderun Demir Çelik Fabrikasına 14 ay sürecek bir mal tesliminde, her bir partinin nakliyesine başlanması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği, bu parti değeri üzerinden vergi beyan edilmesi gerektiği, 14 ayın sonunda kesin fatura düzenlenirken toplam bedel üzerinden vergi hesaplanması, daha önce ilgili irsaliyenin numarasına atıf yapılmak suretiyle defter kayıtlarına göre beyan edilen vergilerin düşülmesi önerilmiştir. (Ş.Kızılot, KDV Kanunu ve Uygulaması. Cilt:2 Sy:583)

## B- Teşvik Belgeli Yatırımcılara Makine ve Teçhizat Tesliminde KDV İstisnası

4369 sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 13. Maddesine eklenen (d) bendine göre 01.08.1998 tarihinden geçerli olmak üzere, "yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna" edilmiştir.

Söz konusu istisna, KDV Kanununun 32. Maddesi uyarınca tam istisna mahiyetinde olup bu kapsamdaki teslim ve hizmetlerin bünyesine giren vergilerden indirilemeyen kısmının satıcıya iadesi mümkün bulunmaktadır.

İstisna kapsamına giren makine ve teçhizat teslimleri dolayısıyla satıcı veya imalatçılara yükledikleri ve yüklenip indirimle gideremedikleri KDV'leri yeminli mali müşavir tasdik raporuna veya maliye denetim elemanlarınca düzenlenecek inceleme raporuna göre veya teminat mektubu ibraz etmek suretiyle nakten iade yapılabilir. Mahsuben iadelerde ise rapor düzenlenmesi veya teminat mektubu ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.<sup>2</sup>

## C- Kanun Gerekçesi

4369 sayılı Kanun ile eklenen söz konusu bendin gerekçesi şöyledir.

*"Her ne kadar mükelleflerin bu kapsamdaki alışları için yükledikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkün ise de, özellikle yeni yatırımlarda katma değer yaratılabilmesi uzun süre aldığından ve bu süre zarfında yüklenen vergilerin, fiilen indirimi mümkün olmadığından, bu durum finansman sıkıntısı yaratmaktadır. Teşvik belgeli yatırımlarda önemli bir girdi olan makine ve teçhizatların bu mükelleflere tesliminin vergiden istisna edilmesi, yatırımcıların finansman sıkıntılarını hafifletecek ve yatırımların teşviki için etken olacaktır."*

Maliye Bakanının Plan ve Bütçe Komisyonunda tutanağa geçmesini istediği şu ifadeler önemlidir.

*"Makine ve teçhizat ifadesi burada yalın anlamıyla makine ve teçhizat olarak kullanılmayacaktır. Uygulamada "teşvik belgesi kapsamındaki" derken, teşvik belgesi kapsamında nelerin makine ve teçhizat grubu içerisinde sayılacağı belgede ayrı ayrı belirtilecek, dolayısıyla, kalıplar veya diğer şeyler de aynı kapsam içerisinde mütalaa edilerek bundan yararlandırılacaktır. Bunun, tutanaklara geçmesini istedim."*<sup>3</sup>

## D- Makine ve Teçhizattan Anlaşılması Gereken

69 nolu KDV Genel Tebliğinde, makine ve teçhizat, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan, mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymet olarak tanımlanmış olup, taşıt araçlarının (yükü ağırlığı 45 tonu geçen off road truck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, frigorifik kamyonlar, forkliftler, iş makinaları, vinçler, tarım makinaları ve benzerleri hariç) makine teçhizat kapsamında olmadığı belirtilmiştir.

<sup>2</sup> 1 milyar liranın altındaki nakit iadeler için YMM'lik tasdik raporu veya teminat mektubu gerekmemektedir.(72 no'lu KDV Genel Tebliği)

<sup>3</sup> Bir Reformun Anatomisi, Sy:444-445 (Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1998)

Ayrıca tebliğde 01.08.1998 tarihinden sonra düzenlenen yatırım teşvik belgelerine ekli listelerde makine ve teçhizat tanımına giren sabit kıymetlerin belgeyi veren idareler tarafından belirlenerek istisnadan yararlanacakları açıkça ifade edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre yatırım teşvik belgeli yatırımlarda istisnadan yararlanacak makine veya teçhizatın Hazine Müsteşarlığınca onaylanan yerli veya yurtdışından temin edilecek makine ve teçhizat listesinde yer alması ve KDV'den istisna olup olmadığının belirtilmiş olması gerekmektedir.

Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde **doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki** masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat kapsamına girmediğinden istisnadan yararlanamayacaktır.

### **E- Gelirler Genel Müdürlüğünün Konuya İlişkin Görüşü**

Hazine Müsteşarlığınca makine ve teçhizat kapsamında olduğu kabul edilen büyük bir yatırımın (çelik konstrüksiyon işleri, seperatör ve konveyör tesisleri gibi) satıcı firma tarafından montajının sözleşme uyarınca belli süreler sonunda (örneğin 5-6 ay içerisinde) yapılarak kısım kısım teslim edilmesi halinde katma değer vergisi istisnasının uygulanıp uygulanamayacağı tereddüt konusu edilmektedir.

Bir çimento fabrikasının modernizasyonu için yapılan “ezici seperatör tesisi makine ve çelik konstrüksiyon imalatı” makine ve teçhizat kapsamında kabul edilerek Hazine Müsteşarlığınca teşvik belgesine bağlanmıştır.

Gelirler Genel Müdürlüğü, söz konusu tesisin tesliminin gerçekleşmesinden önce, imalatının devam ettiği sürece katma değer vergisi istisnası uygulanmasının mümkün olmadığını belirterek, kısım kısım yapılan imalat ve montaj işlerinde katma değer vergisi istisnası uygulanmasının mümkün olamayacağı ve yüklenilen KDV'nin iadesinin tesisin tamamlandığı dönemde yapılabileceğini belirtmiştir.<sup>4</sup>

Gelirler Genel Müdürlüğü, özetle, makine ve teçhizatın kısım kısım teslimini kabul etmeyip, yüklenilen KDV'nin tesisin tamamlandığı tarih itibariyle iade edilebileceğini kabul etmektedir.

Bu anlayış, KDV Kanununu kısım kısım teslimle ilgili 10/c maddesi hükmüne uygun düşmemektedir. Şöyle ki, verginin hesaplanmasında vergiyi ileri bir tarihe ertelemeyi önlemek amacı taşıyan kanun hükmünü, vergiye tabi işlem olması halinde farklı, vergi iadesinde farklı yorumlamak bize göre çelişkili bir durumdur. Ortada bir sözleşme varsa ve sözleşmeye göre imal edilen parçaların fabrika sahasında montajının yapılacağı ve belli bir sürede tamamlanacağı belli olan bir işin, kısım kısım teslim çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir.

İmalatı ve montajı uzun süre alan söz konusu iş istisna kapsamında olmasaydı yani vergiye tabi bir işlem olsaydı, yapılan işlem anılan Kanunun 10/c maddesine göre kısım kısım teslim sayılacak ve eleştirilmeyecekti, fatura kesilmesi ve katma değer vergisi hesaplanması istenecekti. Aynı işin istisna kapsamına alınması, teslimin niteliğini değiştirmemelidir.

---

<sup>4</sup> Gelirler Genel Müdürlüğünün 20.09.1999 tarih ve 39891 sayılı yazısı

Kısım kısım teslim konusu TTK'nun 25/1. Maddesinde de kabul edilmiş bir satış şeklidir. Buna göre, *“mukaveleliğin mahiyetine, tarafların maksadına veya emtianın cinsine göre satış mukavelesinin kısım kısım icrası kabil veya bu şartların mevcut olmamasına rağmen alıcı kısmen yapılan teslimi ihtirazi kayıt ileri sürmeksizin kabul etmişse, mukaveleliğin yerine getirilmemesi yüzünden alıcının haiz olduğu haklar yalnız teslim edilmemiş olan kısım hakkında kullanılabilir.”*

Gerek TTK gerekse KDV Kanunu mukaveleye göre kısım kısım teslimi bir satış şekli olarak kabul etmiştir. Her iki kanunda da kısım kısım teslimi konu mal ve hizmetler konusunda bir sınırlama yapılmamıştır. Faturanın düzenlenmesiyle alıcı yasal süre içinde ihtirazda bulunmamış ise teslimi konu malı kabul etmiş demektir. KDV uygulamasında önemli olan teslimin yapıp yapılmadığı, diğer bir ifade ile teslimi konu malın alıcının tasarrufuna geçip geçmediği konusudur. Alıcı malın tasarruf hakkını kazanmış ise teslim tamamlanmış olup vergiyi doğuran meydana gelmiş demektir. Vergiye tabi olmayan işlerde de teslimin gerçekleşmesi halinde, iade hakkının doğduğunun kabulü gerekir.

Yatırımın öngörüldüğü şekilde tamamlanmaması halinde, yararlanılan teşvik unsurlarının cezalı olarak geri alınacağı kanun hükmü gereğidir. (Md:13/d)

## **F- Sonuç**

Teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın tesliminin katma değer vergisinden istisna edilmesinin amacı, yatırımcıların finansman sıkıntılarını hafifleterek yatırımları teşvik etmektir. Bir yandan kısım kısım mal teslimini vergiyi doğuran olay kabul edip, diğer taraftan iade uygulamasında kanunun bu hükmünü farklı yorumlamak bize göre doğru bir yorum tarzı değildir. Kısım kısım teslim, işin mahiyetinden kaynaklanıyorsa (ki, verilen örnekte böyledir) kısım kısım makine ve teçhizat teslimlerinin de KDV Kanunu'nun 13/d maddesinde belirtilen KDV istisnasından faydalandırılması gerekir. Aksine bir uygulama, KDV Kanunu'nun hem 10/c, hem de 13/d maddeleri hükümlerine uygun düşmeyecektir.