

YATIRIM TEŞVİK BELGESİ VE DAHİLDE İŞLEME İZİN BELGESİNİN İHLALİ NEDENİYLE ÖDENEN KDV’NİN İNDİRİLİP İNDİRİLEMeyeceĞİ¹

I-KONU

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13/d maddesinde yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere tesliminde KDV hesaplanmayacağı, geçici 17’nci maddesinde ise dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak malların belge sahibi mükelleflere tesliminde KDV’nin tecil-terkin kapsamında değerlendirileceğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Her iki düzenlemede de belge koşullarına uyulmaması halinde zamanında alınmayan KDV’nin alıcıdan vergi ziyası ve gecikme faizi ile birlikte alınacağı hükümlerine yer verilmiştir. Belge koşullarına uyulmaması nedeniyle alıcılar tarafından ödenen katma değer vergisinin indirim konusu edilip edilemeyeceği tereddüt konusu olmaktadır. Bu yazımızda söz konusu istisna işlemlerinin ihlal edilmesi nedeniyle alıcılar tarafından ödenen KDV’nin indirilip indirilemeyeceği konusundaki görüşlerimize yer verilecektir.

II-MEVZUAT HÜKÜMLERİ

A- KDV Kanunu’nun 13/d Maddesi Hükmü ve 69 Nolu Tebliğ

Katma Değer Vergisi Kanununun 13/d maddesinde, katma değer vergisi mükellefi olup ” *Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri*” nin katma değer vergisinden istisna edildiği” belirtildikten sonra şu hükümlere yer verilmiştir: *Şu kadar ki, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi **alıcıdan**, vergi ziyası 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.*

Bilindiği gibi yatırım teşvik belgeleri (YTB), Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararları çerçevesinde sanayi odaları aracılığıyla Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü tarafından verilmektedir. Kararnamede, yatırım tamamlama vizesi yapılmış ve varsa ihracat taahhüdü yerine getirilmiş teşvik belgesi kapsamında ithal edilen makine ve teçhizatın fiili ithal tarihinden itibaren 5 yıl (finansal kiralama şirketleri aracılığıyla yapılan yatırımlarda 3226 sayılı kanunda belirtilen sürelerde), yurt içinden sağlanan makine ve teçhizatın ise 2 yılını doldurması halinde tüm sabit yatırım ile birlikte devir, temlik ve yurt içi satışı veya ihracının serbest olduğu belirtilmiştir. Tamamlama vizesi yapıldıktan yerli makine ve teçhizatı 2 yıl, ithalatta 5 yıl geçmeden satış yapılmak istendiği takdirde mutlaka Hazine Müsteşarlığından izin alınması gerekmektedir.

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 69 nolu KDV Genel Tebliğinde, istisnasından yararlanmak isteyen yatırımcıların satıcılara veya gümrük idarelerine teşvik belgesinin aslı ve eki "makine ve teçhizat listesi" ni ibraz etmek suretiyle istisna uygulanmasını talep edecekleri, satıcı veya gümrük idaresinin listenin ilgili bölümüne gerekli satış/ithal şerhini düştükten sonra belge aslını belge sahibine verecekleri, belge sahibince noter veya YMM'e onaylatılan belge fotokopisinin satıcıya veya gümrük idaresine ibraz edileceği, satıcılar tarafından istisna kapsamında yapılan teslimlerin tam istisna kapsamında değerlendirileceği, satıcıların yatırımcı tarafından verilen belgeleri vergi dairesine ibraz edecekleri, satıcıların belge kapsamında sattıkları makine ve teçhizatın iktisabı nedeniyle yükledikleri KDV'ni genel esaslara göre indirim konusu yapacakları, indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV kısmını nakden veya mahsuben iade olarak talep edebilecekleri belirtilmiştir.

B- KDV Kanunu'nun Geçici 17'nci Maddesi Hükümü ve 83 Nolu Tebliğ

*Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17'nci maddesinde;" Dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31/12/2008 tarihine kadar tesliminde Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre, bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle işlem yaptırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu maddenin uygulanmasında ihracat süresi olarak anılan bentteki süre yerine bu rejimlerle öngörülen süreler esas alınır. İhracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte **alıcıdan tahsil edilir.**"*

Bakanlar Kurulu KDV Kanunu'nun Geçici 17'nci madde ile kendisine verilen yetkiyi hiçbir sektör ve mal ayrımı yapmaksızın 16.04.2001 tarih ve 2001/2325 sayılı kararla kullanmıştır. Buna göre dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddeler belge sahibi **imalatçı ihracatçı** mükelleflere anılan Kanun'un ihraç kayıtlı satışlarla ilgili 11'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre katma değer vergisi tahsil edilmeksizin teslim edilebilecektir. Konuyla ilgili olarak yayımlanan 83 nolu KDV Genel Tebliğinde ise tecil-terkin kapsamında gerçekleşecek teslimler nedeniyle düzenlenecek faturalarda her bir mal türüne ilişkin katma değer vergisi hariç bedelin 2.500 YTL'yi (tekstil- konfeksiyon sektöründe pamuk, yün, iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500 YTL) aşmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğde, dahil işleme izin belgesine (DİİB) sahip mükelleflere belge kapsamındaki madde ve malzemelerin tecil –terkin çerçevesinde tesliminin ihtiyari olduğu, ancak sektörel dış ticaret şirketlerinin imalatçı olmayan ortakları ile ortakları dışındaki firmalardan imalatçı olup olmadıklarına bakılmaksızın ihraç edilmek üzere mal alımlarında tecil-terkin uygulamasının zorunlu olduğu kararlaştırılmıştır. Tebliğde, ayrıca, belge sahibi mükelleflerin mal alımlarında belge aslını satıcı firmaya ibraz edeceği, satıcının belge üzerine malın tecil-terkin kapsamında satıldığını ve şerh ederek imzalayacağı ve kaşe basacağı, belgenin onaylı bir suretinin satıcıya verileceği, satıcının faturaya "katma değer vergisi tahsil edilmemiştir" ibaresi yazacağı, satıcının onaylı belge fotokopisini KDV beyannamesi ekinde kendi vergi dairesine vereceği, tecil- terkin kapsamında yurt içinden alınan malların süresi içerisinde ihraç edildiğinin ihracatın yapıldığı **her dönem için ayrı bir yeminli mali müşavir raporu ile tevsik edileceği**, ihracatçı tarafından düzenlettirilen yeminli mali müşavir raporunun ikişer örneğinin ihracatın yapıldığı ayı takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ilgili satıcıya verileceği, satıcılar sözü edilen raporu kendi vergi dairesine ibraz etmek

suretiyle belge sahibi firmaya teslim ettiği mal nedeniyle tecil ettirdiği katma değer vergisini terkin ettireceğini, iadesi gereken vergi bulunması halinde iade işleminin de bu rapora ve diğer vergi iade mevzuatına göre yerine getirileceği açıklanmış bulunmaktadır. 95 nolu KDV Genel Tebliğinde ise, söz konusu tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilmesi için **satıcıların imalatçı olması** gerekmektedir. Ancak, KDV Kanununun 17/1'nci maddesinde belirtilen kamu kurum ve kuruluşları ile benzeri kuruluşlarca yapılacak satışlarda, bu kuruluşların imalatçı olmaları şartı aranmayacaktır.

III-BELGEDE YAZILI KOŞULLARIN İHLALİ HALİNDE DAHA ÖNCE ÖDENMEYEN KDV'NİN TAHSİLİ VE İNDİRİMİ

A-Belge Koşullarına Uymayanlar Pişmanlık Hükümlerinden Yararlanamamaktadır

YTB veya DİİB'nde belirtilen koşullara uyulmaması halinde gerek KDV Kanunu'nun 13/d maddesi gerekse geçici 17'nci maddesi kapsamında satın alınan mallar nedeniyle zamanında ödenmeyen KDV'nin **alıcılardan**, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği hükme bağlanmıştır.

YTB sahibi yatırımcıların içine düştükleri maddi güçlükler nedeniyle belge kapsamında satın aldıkları makine ve teçhizatlar borçlu olduğu kişilerce icra yoluyla veya belge sahibi yatırımcı tarafından yatırım gerçekleşmeden satılabilmektedir. Bu gibi durumlarda malın alımı sırasında ödenmeyen söz konusu katma değer vergisinin KDV Kanunu'nun 13/d maddesi uyarınca yatırımcıdan(**alıcıdan**) ihbarname kuralına göre vergi ziyayı cezalı olarak tahsil edilmesi gerekmektedir.

DİİB kapsamında satın alınan ham maddelerin imalatçı-ihracatçılar tarafından belgede belirtilen süre içinde gerek doğrudan gerekse aracı ihracatçı yoluyla ihraç edilememesi halinde de alıcılar tarafından malın alımı sırasında ödenmeyen katma değer vergisi anılan Kanun'un geçici 17'nci maddesi uyarınca ihbarname kuralına göre vergi ziyayı cezalı olarak **alıcıdan** tahsil edilmesi gerekmektedir.

Her iki düzenlemede de mükelleflere VUK'nun 371'nci maddesinde sözü edilen pişmanlık hükümlerine göre beyanname verme imkanı tanınmamıştır. Yatırımcı hakkında Hazine Müsteşarlığı'nın ihbarı, DİİB uygulaması kapsamındaki yurt içi alımlarda ise yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre tecil-terkin işlemini yapan satıcı firmanın bağlı bulunduğu vergi dairesinin belge sahibi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine ihbarda bulunmasıyla alıcının vergi dairesi söz konusu ihbarnamayı düzenlemektedir. İthalat sırasında teminat mektubu karşılığında tecil edilen KDV ise teminat mektubunun nakte çevrilmesi yoluyla tahsil edilmektedir. İhbar sistemi hem vergi alacağının geç tahsiline hem de mükelleflerin gereksiz yere gecikme faizi ödemelerine neden olmaktadır. Bize göre tarhiyatın ihbarname kuralını beklemeden mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden yararlanmalarına imkan sağlanmalıdır. Süresi içerisinde ihracatı yapamayacağını anlayan mükellefin pişmanlık hükümlerine göre zamanında ödemediği vergiyi (varsa diğer mali yükümlülükleri)² cezasız

² 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejmi Tebliği uyarınca TC Şeker Kurumunca belirlenen fabrikalardan ihraç edilmek amacıyla satılan şeker yurt içi fiyatlardan daha düşük fiyatlarla imalatçı- ihracatçılara satılmaktadır. Bu durumdaki malların ihracatının gerçekleştirilmemesi halinde alım sırasında ödenmeyen KDV'nden başka söz konusu fiyat farkından veya vergi muafiyetinden kaynaklanan Hazine zararlarının da tazmin edilmesi gerekmektedir. İhracat veya yatırım taahhüdünü yerine getirmeyen firmalara söz konusu mali yaptırımlardan başka daha sonra DİİB veya YTB verilmeyeceğine ilişkin düzenlemelerin de bulunduğunu burada belirtelim.

olarak pişmanlık zammıyla ödemesinde hiçbir sakınca olmamalıdır. Bunun için ya malın satın alındığı döneme ait KDV beyannamesi düzeltilmek suretiyle (zamanında ödenmeyen vergiyi ilave edilecek KDV satırına yazmak suretiyle) ya da özel bir beyanname ile pişmanlık hükümlerine göre beyanname verilmelidir. Özel beyanname verilmesi ise Maliye Bakanlığınca yapılacak bir düzenleme ile mümkündür.

B-İhbarname Kuralına Göre Ödenen KDV İndirim Olarak Değerlendirilmelidir

Belge kapsamında katma değer vergisinden istisna olarak satın alınan malların yurt içindeki teslimleri katma değer vergisine tabidir. Yatırımcı veya ihracatçı mükellefler KDV ödemeksizin satın aldıkları malları sattıkları takdirde katma değer vergisi hesaplayıp vergi dairesine ödeyeceklerdir. Bu konuda bir ihtilaf veya tereddüt yoktur. Ancak yatırımcı veya imalatçı-ihracatçı tarafından ihbarname kuralına göre tahakkuk ettirilip ödenen KDV genel hükümlere göre mükellefler tarafından KDV Kanunu'nun 29'ncü maddesi kapsamında indirilebilecek midir?

KDV Kanunu'nun 29'ncü maddesinin birinci fıkraya hükmüne göre, *“mükellefler kendilerine yapılan mal ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi”* nin bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak hesapladıkları katma değer vergisinden indirebilecekleri, dördüncü fıkrasında ise *“Maliye Bakanlığı'nun vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkili”* kılınmıştır. Aynı Kanunun 34'ncü maddesinde ise, indirilecek KDV'nin *“yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği”* hükme bağlanmıştır.

Katma değer vergisi sistemi indirim mekanizmasına dayanmaktadır. Teşvik amacı taşıyan söz konusu uygulamalar zaman zaman mükelleflerin istemi dışında meydana gelmektedir. Örneğin, Türk parasının aşırı değerlenmesi nedeniyle ihracat imkanı ortadan kalkabilmekte ya da ekonomideki olumsuz gelişmeler nedeniyle belge kapsamında alınan malın ihraç edilmesi veya yatırımın tamamlanması mükellefi daha büyük zarara uğratabilmektedir. Bu ve benzeri durumlarda belge sahibi mükellefin ihbarname kuralına göre ödediği katma değer vergisinin indirimine izin verilmemesi, ödenen ceza ve gecikme faizinin dışında ilave bir cezaya dönüşmektedir. Alıcı tarafından zamanında ödenmeyen verginin daha sonra tahakkuk ettirilerek ödenen verginin 29'ncü madde kapsamında indirilememesinden kaynaklanan mükerrer vergilendirmeyi önlemeye veya indirim mekanizmasının işlemediği durumlarda bu aksaklıkları gidermeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Örneğin, imalatçı olmadığı halde ihraç kaydıyla mal teslimi mümkün olmayan bir satıcı tarafından sehven ihraç kayıtlı olarak satılan bir mala ait verginin tecil edilmesi halinde, tecil edilen vergi tecili yaptıran satıcıdan gecikme zammı ile birlikte anılan kanunun 11/1-c maddesi çerçevesinde gecikme zamlı olarak tahsil edilecektir. Ancak, söz konusu satış nedeniyle satıcı tarafından iade olarak gösterilen KDV satıcı firmaya iade edilmeyecektir. Bu durumda, yukarıda belirtilen kanun hükümleri çerçevesinde, ihraç kayıtlı olarak mal satan firma alıcı (ihracatçı) firmadan tahsil etmediği halde vergi dairesine gecikme zamlı olarak ödediği KDV'ni talep edebilmelidir. İhracatçı firma satıcı firmaya ödediği vergiyi ödemeyi yaptığı ayda genel hükümlere göre indirim konusu yapabilmelidir. İhracatçı firma satıcıya

ödediği ve satıcı tarafından vergi dairesine intikal ettirdiği KDV'nin iadesini talep etme hakkına da sahip olmalıdır. Benzer bir konuda Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 03.02.1995 tarih ve 311412 sayılı özalgede şöyle denilmiştir.

“.....A.Ş.’den tecil-terkin kapsamında mal olarak ihraç ettiğiniz, ancak adı geçen firmanın bağlı bulunduğu vergi dairesi tecil-terkin kapsamında satışı yapılan malların imalatçısı olmadıkları gerekçesiyle tecil-terkin talepleri yerine getirilemediğinden imalatçı firmaya ödeyeceğiniz KDV'nin iadesini talep edip edemeyeceğinin bildirilmesi talep olunmaktadır.

(.....)

Buna göre, söz konusu dönemlerle ilgili olarak tecil edilen verginin imalatçı firma tarafından Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ödenmesi halinde ihracatçı firma olarak mal aldığınız firmaya ödeyeceğiniz KDV'lerini ödemenin yapıldığı dönem beyannamesinde indirim konusu yapmanız, indirimle giderilemeyen kısmın ise genel hükümler çerçevesinde iadesini talep etmeniz mümkündür.

Ancak imalatçı firmanın vergi dairesine ödemiş olduğu katma değer vergisini indirim konusu yapması veya iade talep etmesi mümkün değildir.”

Antalya Defterdarlığı'nın 13.03.1991 tarihli yazısına Maliye Bakanlığınca verilen aşağıdaki cevap yazı da anılan Kanunun 29/4'ncü maddesi çerçevesinde mükerrer vergilendirmeyi önlemeye ve indirim mekanizmasının işlemesini sağlamaya yöneliktir.

“..... firması adına rapor uyarınca tarh edilen verginin vergi dairesine yatırıldığı ve verginin..... A.Ş. tarafından da ilgili firmaya ödendiğinin tespiti şartıyla rücu yoluyla ödenen söz konusu verginin, ödemenin yapıldığı dönem hesaplarıyla bağlantı kurularak, aynı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması uygun görülmüştür.”³

Gerek Kanun hükümleri gerekse mali idarenin özalgeleri dikkate alındığında, yatırım teşvik belgesi ve dahilde işleme izin belgesi kapsamında satıcıya ödenmeyen katma değer vergisinin söz konusu belgelerdeki koşulların ihlal edilmesi nedeniyle ihbarname kuralına göre tahakkuk ettirilerek alıcılar tarafından ödenmesi halinde, ödenen KDV'nin belge sahibi firmalar tarafından ödemenin yapıldığı dönemde genel hükümlere göre indirim konusu edilmesi gerekmektedir.

IV-SONUÇ

KDV Kanunu'nun 13/d maddesi kapsamında yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere makine ve teçizat teslimleri ile geçici 17'nci maddesi kapsamında dahilde işleme izin belgesi sahibi imalatçı-ihracatçılara hammadde teslimleri sırasında belge sahipleri tarafından satıcıya veya ithalat sırasında ilgili gümrük müdürlüğüne ödenmeyen katma değer vergisinin, söz konusu belgelerde yazılı koşulların ihlal edilmesi halinde gecikme faizi ve vergi ziyayı cezalı olarak ödenen katma değer vergisinin (gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası hariç) indirim mekanizmasının işlemesine imkan tanınması ve mükerrer vergilendirmeye neden olunmaması için, anılan Kanunun 29'ncü maddesi çerçevesinde ödendiği dönemde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

³ Söz konusu özalgeler Sayın Mehmet MAÇ'ın internet ortamında yayımlanan KDV Uygulaması adlı kitabından alınmıştır.