

MÜKELLEF OLMAYAN YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİPLERİNE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE KDV İSTİSNASI SORUNU ÇÖZÜLDÜ

I- GİRİŞ :

Hatırlanacağı üzere Yaklaşım Dergisinin Kasım 2002 Sayısında, Yatırım Teşvik Belgesi sahibi olan ancak, mükellef olmayan kurum ve kuruluşlara yapılacak teslimlerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d maddesi hükmü çerçevesinde katma değer vergisinden istisna olup olmayacağı yönündeki farklı görüşleri dile getirmiş ve sonuç olarak, katma değer vergisi mükellefi olmayan Yatırım Teşvik Belgesi sahiplerine belge kapsamında yapılan makine ve teçhizat teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olup olmadığı, dolayısıyla bunlara Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında teslim ve hizmette bulunanların yükledikleri ancak indirim yoluyla gideremedikleri Katma Değer Vergisinin Kanununun 32. Maddesi gereğince iade edilip edilemeyeceği hususunun en kısa sürede açıklığa kavuşmasını dilemiştik.

Söz konusu sorun "4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun"¹ 24. maddesiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisinin Kanuna eklenen geçici 18. madde hükmüyle büyük oranda çözümlenmiş olmaktadır.

Bu yazımızın konusunu da yapılan düzenlemeye ilişkin açıklamalar oluşturacaktır.

II- SORUN NEREDEN KAYNAKLANIYORDU ?

Bilindiği gibi, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 13. maddesine 01.08.1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4369 sayılı Kanunun 59'uncu maddesi ile eklenen d bendinde "Yatırım Teşvik Belgesi sahibi **mükelleflere** belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinin (Şu kadar ki, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai 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.)" vergiden istisna olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümden hareketle Maliye Bakanlığının da katıldığı **birinci görüşe göre**; kanunun lafzında da açıkça belirtildiği gibi söz konusu istisnadan yararlanabilmenin ilk şartı, kendisine makine ve teçhizat tesliminde bulunan yatırım teşvik belgesi sahibinin **mükellef** olmasıdır. Bu nedenle, Yatırım Teşvik Belgesi sahibi olan ancak, mükellef olmayan kurum ve kuruluşlara yapılacak teslimlerin söz konusu istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

İkinci görüşü savunanlar ise; Katma Değer Vergisi Kanununun 13/d bendinde yer alan istisnadan yararlanabilmek kendisine makine ve teçhizat tesliminde bulunan yatırım teşvik belgesi sahibinin mükellef olması şart olmayıp, teşvik belgesi kapsamında yatırımda bulunulması yeterli olmaktadır. Dolayısıyla,

¹ 4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

mükellef olmayan ancak yatırım teşvik belgesi sahibi olanların, önemli bir kısmının kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları, dernekler ve vakıflar, üniversiteler olduğundan hareketle, bunlara teşvik belgesi kapsamında yapılan teslimlerde Katma Değer Vergisi Kanununun 13/d bendinde yer alan istisnadan yararlanması gerekmektedir.

Bu görüşler çerçevesinde istisnadan yararlanılıp yararlanılmaması bir sonraki aşamada, Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında teslim ve hizmette bulunanların yükledikleri ancak indirim yoluyla gideremedikleri Katma Değer Vergisinin, Kanunun 32. Maddesi gereğince iade edilip edilemeyeceği sorusunu da beraberinde getirmekteydi.

III- SORUN NASIL ÇÖZÜMLENDİ ?

Yazımızın önceki bölümünde kısaca özetlediğimiz görüşlerden birinci görüşe göre işlem tesis edilmesi durumunda; bir kamu kurumu olan Hazine Müsteşarlığı'nca verilen belgeye istinaden, bu belgeye sahip olan kurum ve kuruluşlara makine ve teçhizat tesliminde bulunan mükelleflerin istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirmedikleri vergilerden ya da Katma Değer Vergisi Kanununun " İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim" başlıklı 32. maddesine istinaden almış oldukları KDV iadelerinden dolayı vergi ziyasına sebebiyet verildiğinden hareketle cezalı tarhiyata maruz kalmaları kaçınılmaz olmaktaydı.

Bu sakıncanın giderilmesine yönelik olarak 24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere "4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun" 24. maddesiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisinin Kanununa aşağıda yer alan geçici 18. madde hükmü eklenmiştir.

"GEÇİCİ MADDE 18. – 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. "

Söz konusu maddenin getiriliş gerekçesine baktığımızda ise şu açıklamalar yer almaktadır. "Kanunda, teşvik belgesi sahibi mükelleflere yapılan makine ve teçhizat teslimleri vergiden istisna edilmişken mükellefiyeti bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarına teşvik belgesi kapsamında istisna uygulandığı anlaşılmıştır. Ancak uygulamanın geçersiz sayılması kamu kurumunca verilen belgeye güvenen mükellefleri mağdur ederken haksız olarak istisnadan yararlandırılan kamu kurumları için ilave ödenek bulunarak verginin ikmâl edilmesini gerektirecektir. Bu duruma meydan vermemek için geçmişte yapılan uygulama geçerli sayılmaktadır."

Görüldüğü üzere 4842 Sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisinin Kanununa eklenen Geçici 18. madde ile, Kanunun yürürlük tarihi olan 24.04.2003 tarihine kadar Hazine Müsteşarlığınca yatırımcılara verilen teşvik belgelerine istinaden aynı tarihe kadar yapılan makine ve teçhizat teslimleri, belge sahibi olan yatırımcılar mükellef olmasalar dahi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d maddesinde yer alan istisnadan yararlanacaklardır.

Bu şekilde konuya ilişkin geçmişe dönük sorunlar çözümlenmiş olmakta, geleceğe dönük doğması muhtemel sorunlar ise bundan böyle Hazine Müsteşarlığınca teşvik belgesi verilecek yatırımcılar için mükellef olma zorunluluğu arandığı için doğmadan önlenmiş bulunmaktadır. Bu aşamada vergi dairelerince yapılması gerekenin de, yazımız konusu tartışmalar nedeniyle yapılan cezalı tarhiyatların geçmişe dönük olarak düzeltilmesi ve mükelleflerden aynı gerekçelerle alınan vergi ve cezaların ret ve iadesi olacaktır.

IV- SONUÇ:

Yatırım Teşvik Belgesi sahibi olan ancak, mükellef olmayan kurum ve kuruluşlara yapılacak makine ve teçhizat teslimlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d maddesi hükmü çerçevesinde katma değer vergisinden istisna olup olmayacağı yönündeki tartışmalara 4842 Sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisinin Kanununa eklenen Geçici 18. madde ile son verilmiş bulunmaktadır. Söz konusu madde ile hem konuya ilişkin geçmişe dönük bir çok ihtilaf çözümlenmiş ve hem de doğması muhtemel bir çok ihtilafın da önüne geçilmiş olmuştur.

**ADRES: Ankara Defterdarlığı
Hükümet Meydanı
Ulus- ANKARA**

**A. Murat YILDIZ
Gelirler Kontrolörü
Ankara Defterdar Yrd. V.**

TEL : 0.312. 312 27 48

FAX : 0.312. 309 22 18

E-MAİL: amuratyildiz@hotmail.com