

İADE ALINAN MAKİNE VE TEÇHİZAT AYNI MÜŞTERİYE KDV 13/D KAPSAMINDA TEKRAR SATILABİLİR Mİ?

İADE ALINAN MAKİNE VE TEÇHİZAT AYNI MÜŞTERİYE KDV KANUNU 13/d KAPSAMINDA TEKRAR SATILABİLİR Mİ?

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Mali Pusula Dergisi, Mart 2006

1- GİRİŞ

22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun'un 59'uncu maddesiyle 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine eklenen (d) bendine göre: 01.08.1998 tarihinden itibaren, "Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri" katma değer vergisi istisnası kapsamına alınmıştır.

KDVK'nun 16'ıncı maddesinin 1/a bendine göre: "Teslimleri Katma Değer Vergisi'nden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali de katma değer vergisinden müstesnadır."

Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında makine ve teçhizat teslim ve ithaline katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için;

- Sabit kıymetin, makine ve teçhizat (amortismanına tabi iktisadi kıymet) niteliğinde olması
- Ayrıca mal ve hizmet üretiminde kullanılması, bir başka deyişle, mal ve hizmet üretim hattında "olmazsa olmaz" olarak nitelendirilebilmesi,
- Söz konusu makine ve teçhizatın, Yatırım Teşvik Belgesi eki "Yurt İçinden Temin Edilecek Makine ve Teçhizat Listesi" veya "Yurt Dışından Temin Edilecek Makine ve Teçhizat Listesi"nde yer almış olması,
- Söz konusu makine ve teçhizatın bulunduğu makine listesinde, katma değer vergisi istisnasının uygulanacağına Hazine Müsteşarlığı (Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü veya Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü) tarafından açıkça belirtilmesi

gerekir. [1]

Söz konusu istisna kapsamında satış yapacak olan **yurt içi satıcılar**; alıcının noter veya YMM onaylı yatırım teşvik belgesini inceleyecek, satışını yapacakları malların söz konusu teşvik belgesinin "Yurt İçinden Temin Edilecek Makine ve Teçhizat Listesi"nde yer alıp almadığını, cins/tür/model itibarıyla uygunluğunu, ayrıca daha önceden alışlar olduysa miktar kontrolünü de yapmak zorundadırlar. Bir diğer söyleyişle satıcılar, yatırım teşvik belgesinde yer alan içerik ve adette malı satarlarsa KDV istisnası uygulayabilirler.

2- YATIRIMIN USULÜNE UYGUN OLARAK GERÇEKLEŞMEMESİ

Katma Değer Vergisi İstisnası şartlarına uygun olarak yatırım malı teslimi yapan satıcılar, teslimden sonra yatırımın yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi nedeniyle ortaya çıkan vergi cezalardan sorumlu olmayacaklardır.

Bu durumda, yatırımın yatırım teşvik belgesinde öngörülen şartlar dahilinde gerçekleşmemesi durumunda, ziya uğratılan vergi (zamanında alınmayan katma değer vergisi) alıcıdan (yatırımcıdan), yürürlükteki gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

3- ALICIYA DAHA ÖNCE SATIŞI YAPILAN BİR MAKİNE İADE ALINARAK DAHA SONRA AYNI ALICIYA BU DEFA TEŞVİK KAPSAMINDA KDV'SİZ SATILABİLİR Mİ?

Satıcının daha önceden satmış olduğu malları müşterisi ile anlaşmalı olarak evrak üzerinde iade olarak gösterip aynı müşterisine tekrar ama bu defa yatırım teşvik belgesi kapsamında KDV Kanunu 13/d bendine göre **KDV'siz** olarak satmasının **vergisel risk** bulunmaktadır.

Ticari işletmeler açısından **yatırım**; ticari işletmenin üretim ve/veya hizmet gücünü artırıcı nitelikte olan aktif değerlerine yapılan **yeni** eklemeler olarak tanımlanabilir. Yatırım kavramının özünde **YENİ** olmak kavramı bulunmaktadır.

KDV Kanunu 13/d bendinde yer alan ve uygulamada yatırım mallarının yurt içinden ve/veya ithalde KDV'siz temin edilmesi olarak bilinen uygulamanın ruhunda; işletmelerin, yukarıdaki tanıma uygun olarak, **yeni makine ve teçhizat olarak** üretim ve/veya hizmet kapasitelerini arttırabilmeleri için **teşvik edilmesi** yatmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesine göre; "**Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.** Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, **konuluşundaki maksat**, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır."

Satıcılar, KDV Kanunu 13/d kapsamında yatırım teşvik belgesine sahip müşterilerine 69 numaralı KDV Genel Tebliğinde açıklanan esaslar kapsamında KDV'siz makine ve teçhizat teslimi yapmaktadırlar. Bu teslimleri sonucunda da yüklü miktarda KDV ideleri de oluşabilmektedir.

Satıcılar bazı hatırlı müşterilerine, özellikle teşvik kapsamında yer alan şartları sağlayabilmesi amacıyla daha önceden satmış oldukları makineleri iade faturası ile geri alıp daha sonra bu müşterilerinin yeni sahip olduğu Yatırım Teşvik Belgesine göre tekrar ama bu defa KDV'siz olarak aynı müşteriye satmaktadırlar.

Süreci muhasebe kayıtları açısından da gösterecek olursak; 2005 yılı içinde normal olarak satışı yapılan bir makinenin 2006 yılı içinde iade olarak gösterilerek geri alındığı ve daha sonra aynı müşteriye tekrar ama bu defa teşvik kapsamında KDV'siz olarak satıldığını düşünelim.

Satıcının muhasebe kayıtları:

-----2005 -----
120 ALICILAR
 600 YURT İÇİ SATIŞLAR
 391 HESAPLANAN KDV
621 SATILAN TİCARİ MALLAR
 MALİYETİ
 153 TİCARİ MALLAR
----- / -----

----- 2006-----
153 TİCARİ MALLAR
191 İNDİRİLECEK KDV
 329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR
----- ----2006-----

120 ALICILAR veya
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR
600 YURT İÇİ SATIŞLAR
621 SATILAN TİCARİ MALLAR
MALİYETİ
153 TİCARİ MALLAR
----- / -----

Alicının muhasebe kayıtları:

-----2005-----
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR
191 İNDİRİLECEK KDV
320 SATICILAR
-----2005-----
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
-----2006-----
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
253 TESİS MAKİNE CİHAZLAR
391 HESAPLANAN KDV
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI
GELİR VE KARLAR
-----2006-----
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR veya
320 SATICILAR
-----2006-----
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
-----/-----

Görüldüğü gibi bu işlemlerde alıcı aynı amortismanına tabi iktisadi kıymet için ertesi yıl yeniden amortisman ayırmaya başlamaktadır. Özellikle hızlandırılmış amortisman yöntemi kullanılıyorsa, ertesi yıl kanuna karşı hileli bu yolla önemli bir avantajda elde edilmekte ve daha fazla amortisman gideri yaratılabilmektedir.

Ayrıca, özü itibariyle zamanında teşvike tabi olmadan KDV tahsil edilerek satılan bir mal için bu defa satıcı KDV iadesi talep edebilecek duruma gelmektedir. Bu durumda tabii ki özü itibariyle aslında haksız bir taleptir. Burada teşvik uygulamasının özünde yatan esas unsur, ekonomiye katkı sağlamak, yatırımcının (alıcının) yeni makinelere yatırım yaparak aynı zamanda ekonomiye de katkı sağlaması hedefi gerçekleşmemektedir. **Burada yeni bir yatırım yapılmış olmamaktadır.**

Bu durum, her ne kadar ilgili kanun maddesinde ve genel tebliğde açıkça yasaklanmamış olsa da; **bu işlemin kanuni düzenlemenin ruhuna aykırı olduğu çok açık ve nettir.** Burada açıkça kanuna karşı hileli/muvazaalı bir işlem yapılmaktadır ve müşterisinin isteği geri çevirmeyen satıcıda bu hileli/muvazaalı işleme ortak olmaktadır.

4- SONUÇ

Şeklen bakıldığında, müşteriye sahip olduğu Yatırım Teşvik Belgesi ekinde yer alan listeye uygun olarak makine teçhizat teslimi yapılmış olmaktadır. Ancak fiiliyatta, daha önceden aynı müşteriye satılan, sadece **şeklen iade**

alınmış gibi gösterilen ve daha sonra KDV'siz olarak tekrar satılan bir makine-teçhizat bulunmaktadır. Üstüne üstlük satıcılar bu satışlarını iade olarak gösterip KDV iadesi alacaklarına da dahil etmektedirler.

Bu işlemin tespiti her ne kadar satıcının çok detaylı bir vergi incelemesine girmesini gerektirse de; tespiti halinde, yukarıda da açıklandığı gibi her ne kadar kanun maddesinde ve genel tebliğde "**iade alınan bir malın tekrar aynı müşteriye satılması istisna uygulamasına dahil edilemez**" şeklinde bir yasak olmasa dahi bizce ağır bir vergi cezası ile karşılaşılacaktır.

Satıcıların pazarlama politikası dahilinde müşteri memnuniyeti ve pazar payı gibi hedefleri amacıyla dahi olsa bu şekilde kanuna karşı muvaazalı işlemler yapmamaları gerekir. Çeşitli nedenlerle yapılmaya devam edilmesi kararı halinde yukarıda açıkladığımız riskler göze alınmalıdır.

HAZIRLAYAN:

GÜRAY ÖĞREDİK

Serbest Muhasebesi Mali Müşavir

gogredik@mazarsdenge.com.tr

Mazars/Denge Denetim YMM A.Ş.

Vergi Bölümü/Uzman Denetçi

[1] KAYA, Mehmet Emin; "Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizatta KDV İstisnası Uygulaması", Mali Pusula, Ağustos 2005, Sayfa: 64-65