

Muharrem İLDİR
Boğaziçi Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş
Vergi Bölüm Başkanı
www.bbdas.com.tr

13.02.2017

**YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİPLERİNE TESLİMLERDE KATMA DEĞER
VERGİSİ İSTİSNASI, PROJE BAZINDA YATIRIM İLE BÜYÜK YATIRIM
SAYILAN YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİPLERİNE İNŞAAT
HARCAMALARINA İLİŞKİN YÜKLENİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ**

I-GİRİŞ

Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge ekinde bulunan yerli ve yabancı makine teçhizat listesinde yazılı olan **makina ve teçhizat teslimleri** 3065 sayılı KDV kanununun 13/d Maddesine göre istisna kapsamında iken **27.01.2017 tarih ve 29961 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6770 sayılı kanunun 7. maddesiyle belge kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları da 13/d maddesine göre istisna kapsamına alınmıştır.**

Yatırım Teşvik Belgesi ekinde bulunan yerli makine teçhizat listesinde yazılı olan makine, teçhizat satılması veya **yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları hizmetleri** veren satıcılar istisna uygulamadan önce yatırım teşvik belgesi ve ekleri ile “9A: Yatırım Teşvik Belgesi Sahibi Mükelleflere Verilecek İstisna Belgesi” nin mükellefçe tasdikli örneklerinin ibrazını isteyecektir. Belgenin ibrazı üzerine satıcılar düzenledikleri faturaya “3065 Sayılı KDV kanunu 13/d maddesi gereğince/..../..... Tarihli Ve numaralı Yatırım Teşvik belgesine istinaden KDV den istisnadır.” yazılmalı ve YTB eki listeye düzenlenen fatura bilgileri işlemelidir. Teslim ettikleri dönem ödenecek KDV’si çıkmaması durumun da Maliye Bakanlığının KDV Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen esaslara göre aşağıda belirtilen şekilde KDV iadesi talep edilecektir.

Yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları KDV’si kanununun 13/d maddesi kapsamında istisnalara dahil edilmesi nedeniyle KDV Uygulama genel tebliği eki "Makine ve teçhizat istisnası bildirim formu" ibaresi "**İstisna bildirim formu**" olarak değiştirilmiştir.

Ekonomi Bakanlığı mevzuatında yatırım teşvik belgesi eki “Yerli Makine Ve Teçhizat Listesi” ismi henüz değişmediğinden “Yerli Makine Ve Teçhizat Listesi” için Yatırım Teşvik Belgesi eki liste tabiri kullanılacaktır.

3065 sayılı KDV kanununun 13/d Maddesi kapsamında **inşaat harcamaları KDV istisnası kapsamında değildir.**

Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflerin **inşaata ilişkin yükledikleri KDV'lerini** iade isteyebilmesi için **Proje bazında imalata yönelik yatırım teşvik belgesi** olması veya **büyük yatırım** sayılan yatırıma ilişkin teşvik belgesi olması gerekir.

07/09/2016 tarihli ve 6745 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 30'nci maddesiyle, **Büyük Yatırım** Sayılan yatırıma yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında **inşaat işleri nedeniyle yüklenilen KDV** tutarının Yatırım Teşvik Belgesi sahibine iadesi getirilmiş ve iade uygulamasının esasları KDV Genel Uygulama Tebliğinin “4.Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna “ başlığı altında iade ile ilgili esaslar belirlenmiştir.

18/01/2017 tarihli ve 6770 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 37'nci maddesiyle, İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında **inşaat işleri nedeniyle yüklenilen KDV** tutarının Yatırım Teşvik Belgesi sahibine iadesi getirilmiş ve iade uygulamasının esasları 10 Numaralı KDV Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik yapan tebliğin 4. maddesiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/E) bölümünün sonuna "7. İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşleri" eklenerek iade ile ilgili esaslar belirlenmiştir.

Proje bazında yatırım teşvik belgeleri ile büyük yatırım kapsamında olan yatırımlara ilişkin teşvik belgesi sahiplerine inşaat malzemesi satışlarının 13/d kapsamında istisna kapsamına alınmayarak 3065 sayılı KDV'si kanununun geçici 30 ve geçici 37. maddesi kapsamında belirleme yapılmasının sonuçları olarak:

a)Teşvik belgesi sahiplerine **inşaat malzemesi** satanlar KDV'si tahsil etmeden mal satamadığından Teşvik Belgesi sahibi KDV ödeyerek sonradan iade istemektedir. Yatırım Teşvik belgesi sahibinin maliyetini artırmamakla beraber 13/d maddesi kapsamında istisna uygulamasından farklı olarak bir finansal yük getirmektedir.

b)Teşvik Belgesi sahibine makine, teçhizat satılması veya yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları hizmeti verilmesinde 13/d maddesi kapsamında satıcı KDV tahsil etmediğinden bunun neticesi olarak KDV'si iadesi de satıcılara yapılmaktadır. Teşvik belgesi sahiplerine inşaat malzemesi satanlar KDV'si tahsil etmeden mal satamadığından Teşvik Belgesi sahibi KDV ödeyerek sonradan iade istemektedir.

Yukarıda görüleceği üzere Yatırım Teşvik Belgesi sahibine makine, teçhizat satılması veya yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları hizmetleri 3065 sayılı Katma

Değer Vergisi Kanununun 13/d maddesine göre istisna kapsamında olup, inşaat malzemesi satışları istisnaya dahil değildir. Bu nedenle Teşvik Belgesi olana KDV'siz inşaat malzemesi satılamamaktadır.

Bu nedenle aşağıda II. maddede Teşvik Belgesi sahibine istisna kapsamında teslim ve hizmet verenlere KDV iadesi, III. maddede proje bazında yatırım teşvik belgesi sahibinin ödediği KDV'sini iade istemesi, IV. maddede III. Büyük Yatırım kapsamına giren teşvik belgesi sahibinin ödediği KDV 'sini iade istemesi başlıklar halinde aşağıda izah edilecektir.

II- YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDA MAKİNE, TEÇHİZAT, YAZILIM, GAYRİ MADDİ HAK SATIŞ VE KİRALAMALARINDA KDV İADESİ UYGULAMASI:

KDV Uygulama Genel Tebliğinin "5.Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna" başlıklı bölümünde iadenin esasları, KDV Uygulama Genel Tebliğinin "IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar" başlıklı bölümünün "1. İadesi Talep Edilebilecek KDV" başlığı altında ise iadesi istenecek yüklenilen KDV'si tutarının hesaplanması esasları belirlenmiştir.

İadesi talep edilecek yüklenilen KDV'si tutarının **istisna işlemle ilgili olmak** kaydıyla üç kalemin toplamından oluşacağı belirtilmiştir.

1- İade hakkı doğuran işlemin **doğrudan girdisini oluşturan** mal ve hizmetlerle ilgili yüklenilen KDV'si,

2- İade hakkı doğuran işlemle ilgili olan telefon, kırtasiye, posta, ulaşım, konaklama, akaryakıt, elektrik, su, büro malzemeleri, muhasebe, reklâm, temizlik malzemeleri, kira vb. **genel imal ve genel idare giderlerinden** yüklenilen KDV'sinden iade hakkı doğuran işleme isabet eden tutar,

3- İade hakkı doğuran işlemde kullanılan Amortisman tabi iktisadi kıymet (**ATİK**) alımı, nedeniyle yüklenilen KDV'den iade hakkı doğuran işleme isabet eden tutar, toplamından oluşur.

Yüklenim tablosunun "13 No.lu Sütunu doldurulurken yüklenilen KDV listesine yazılan belgenin yüklenim türü girilmelidir. Eğer belge "**Doğrudan Yüklenim**" (Mamul Mal alımları, hammadde alımları) ise "**1**", "**Genel Giderler**" (genel yönetim gideri, pazarlama, satış, dağıtım gideri vb.) den yüklenilmiş ise "**2**", "**ATİK**" (Amortisman Tabi İktisadi Kıymet) den yüklenilmiş ise "**3**" yazılmalıdır.

Genel gidere ait KDV tutarının tamamının yüklenime yazılabilmesi için **tamamının** yatırım teşvik belgesi olan alıcılara satış ile ilgili olması ve **stoka** giden malın bulunmaması gerekir. Bu durumda tamamı yüklenim listesinde genel gider (2) olarak yazılır ve iade hesabına dahil edilir.

Genel giderin tamamının yatırım teşvik belgesi olan alıcılara satış ile ilgili olması ve stoka giden malın bulunmaması ticari olarak mümkün olmadığından toplam genel gider a) İstisna kapsamında satış b) Diğer istisna kapsamında satışlar c) Stoka gönderilen mal d) Yurt içi satış hasılat tutarlarına orantı suretiyle paylaşılır.

İade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV dikkate alınır. Daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenilen KDV'den pay verilir. Doğrudan yüklenilen KDV+ genel giderden yüklenilen KDV toplamıyla azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilecek tutar hesaplanır.

ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi için, ATİK'lerin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması gerekir. ATİK'lerin aktive alınıp iade hakkı doğuran işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilir.

Azami iade edilebilir KDV tutarı, kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin genel KDV oranı olan % 18 ile çarpılması sonucu hesaplanan tutardan fazla olamayacak olması **bu tutarın tamamının iade istenebileceği anlamına gelmemekte üst sınır olarak uygulanmaktadır.** İade hakkı doğuran işlemlere ait doğrudan yüklenim + genel giderden verilen pay + ATİK'den verilen pay toplamının üst sınırın altında kalması durumunda bu tutar iade alınacak geçmesi durumunda iade tutarı üst sınır kadar olacaktır.

Yatırım teşvik belgesinin süresinin bitmesi nedeniyle Ekonomi Bakanlığına süre uzatma talebinde bulunulması ve talebin olumlu karşılanmış olması halinde, süre bitim tarihi ile ilave yatırım süresinin verildiği tarih arasında süre uzatımı yapılan yatırım teşvik belgesine dayanılarak alınan makine ve teçhizatlar da istisna kapsamındadır.

A-Alış Fatura Tutarlarının Yatırım Teşvik Belgesi Eki Listede Belirtilen Bedellerin Altında Veya Üstünde Olması

Uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B-5) bölümünde yatırımcıların, YTB eki listelerde yer alan her bir **Makine, teçhizat, yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları** için belirtilen miktardan fazla istisna kapsamında mal alamayacağı; satıcıların, ibraz edilen listelerdeki şerhlere bakarak, bu miktarın aşılmasına dikkat etmeleri gerektiği açıklanmıştır.

Öte yandan, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın uygulanmasına ilişkin 2012/1 sayılı Tebliğin "İthal ve yerli makine ve teçhizat listesi değişikliği" başlıklı (16/2) maddesinde yer alan "İthal ve yerli makine ve teçhizat listelerinde yer alan fiyatların, **her bir makine ve teçhizat itibarıyla yüzde yüze kadar**

artış veya yüzde elliye kadar azalışlarda liste tadilatı yapılmaksızın doğrudan işlem yapılabilir" hükmü gereğince belirtilen sınırlar içerisinde kalan fiyat değişikliklerinde YTB eki listelerde revize yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Bu çerçevede, 3065 sayılı KDV Kanununun (13/d) maddesindeki istisna hükmünün uygulanmasında 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın uygulanmasına ilişkin 2012/1 sayılı Tebliğde belirtilen sınırlar içerisindeki fiyat değişimlerinde makine ve teçhizat için ödenen bedellerin dikkate alınması, bu sınırlar aşıldığı takdirde liste değişikliği talebi ile Ekonomi Bakanlığına müracaat edilmesi gerekmektedir.

B- Yatırım Teşvik Belgesi Eki Listede Bulunan Malların Satışında Düzenlenecek Faturada Dikkat Edilecek Hususlar

Satıcılar, yatırım teşvik belgesinin ekleriyle birlikte birer fotokopisi belge sahiplerine imza ve kaşe tatbik ettirilmek suretiyle alır.

Yatırımcılara, yatırım teşvik belgesi eki listelerde belirtilen miktardan fazla istisna kapsamında mal verilmez. Ayrıca Satıcılar, ibraz edilen listelerdeki şerhleri kontrol ederek önceki alımlar dahil miktarın aşılmasına dikkat etmelidir.

Kontrollerden sonra teşvik belgesi kapsamında KDV hesaplamadan mal tesliminde bulunan satıcılar tarafından adımıza düzenlenen fatura üzerine "3065 Sayılı KDV kanunu 13/d maddesi gereğince .../.../..... Tarihli Ve numaralı Yatırım Teşvik belgesine istinaden KDV den istisnadır." Yazılmalı ve YTB eki listeye düzenlenen fatura bilgileri işlenmelidir.

Faturaya alınan malın cinsi yazılırken Makine Ve Teçhizat Listesindeki ismi kısaltılmadan ve değiştirilmeden aynen yazılmalıdır. Teçhizat Listesinde bedeli % 100 den fazla geçmemesi veya % 50 den daha düşük bedel olmaması gerekir. Listedeki bedelin% 100'ünden fazla veya % 50'sinden az olursa Ekonomi bakanlığından Teçhizat Listesinde bedellerinin revize işlemi yapılması gerekir.

C-Teşvik Belgesi Sahibine Mal Satan Satıcı Tarafından Beyannameye Eklenecek Belge

Teşvik belgesi kapsamında KDV hesaplamadan **mal tesliminde bulunan satıcılar** tarafından her bir vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilen bu kapsamdaki satışlar (EK: 9B)'de yer alan bildirim formu, beyanname verme süresi içinde elektronik ortamda vergi dairesine verilir.

D-Teşvik Belgesi Sahibi Alıcı Tarafından İstisna Kapsamında Alım Yaptığı Dönem Beyanname Verme Süresi İçinde Bilgi Verme Zorunluluğu Bulunmaktadır

Yatırım teşvik belgesi kapsamında alınan makine ve teçhizatın aktife kaydedilmesi ve bu durumun satın alınanın gerçekleştiği döneme ilişkin KDV beyanname verme

süresi içinde **vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir**. Aksi halde “indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanma şartı” yerine getirilmemiş olacağından, verginin alıcıdan aranması gerekir. Satıcının yurt içinden veya yurt dışından istisnalı işlem beyanı ve iade talebi ise genel hükümlere göre yerine getirilir.

KDV Uygulama Tebliğinin 5.2. İstisna Uygulaması başlıklı bölümüne göre:

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yurt içinden KDV siz mal alan veya KDV ödemeksizin ithalat yapanların KDV beyannamesi verme süresinde vergi dairesi müdürlüğüne bildirim yapmaları gerektiği belirtilmiş fakat eklerinde maktu bildirim formu bulunmaması nedeniyle **dilekçe ile yurt içi alış veya ithalatın bilgilerinin verilmesi ve dilekçe ekine istisna belgesini (9/A) eklenmesi gerekmektedir**. (10 Numaralı Tebliğ 9/A belgesinde değişiklik yapmıştır.

E-Yatırım Teşvik Belgesi Bulanan Yatırım İçin İstisna Uygulanması Kapsamında Olmayan Harcamalar

- Sarf malzemeleri,
- Yedek parçalar,
- Masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat niteliğinde olmayan malzeme,
- Hizmet ifaları,
- Otomobil, minibüs,

Teşvik belgesi eki listelerde yer alan ve teşvik belgesi sahibi mükellefe bir bütün halinde teslimine teknik olarak imkân olmadığı için yatırım mahallinde kurulumu, montajı gerçekleştirilen makine-teçhizat için faturada kurulum ve montaj işleri bedeli ayrı fiyatlandırılırsa bu bedellere KDV hesaplanacaktır. (Ancak, anlaşma gereği kurulum ve montaj dâhil fiyat makine teçhizat bedeli olarak yazılırsa ve kurulum ve montaj hizmeti bizzat makinaları satan firma tarafından verilirse istisnadan faydalanacaktır.)

Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce, satın alınan makine ve teçhizatlar bakımından istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce istisna kapsamında teslim edilen makine ve teçhizata ilişkin KDV satıcıdan aranır.

İstisna kapsamında mal teslim eden satıcılar veya ilgili gümrük idaresi tarafından teşvik belgesi eki listenin ilgili bölümüne, satılan veya ithal edilen mal miktarını, listedeki sıra numarasını, miktarını ve malın cinsini ve fatura tarih ve numarasını

yazarak kaşesini basmak suretiyle imzalar. Listede olmayan malı KDV istisnası kapsamında teslim edemez.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında vergiden istisna olarak alınan makine ve teçhizatın satıcıya iadesinde de KDV'si hesaplanmaz.

F- Yatırım Teşvik Belgesi Eki Listede Set Ve Ünite Olarak Belirlenenlerin Teslimi Ve Montajı

Teşvik belgesi eki **listede yer alan set, ünite, sistem, takım** ve benzerini oluşturan makine ve teçhizat teslimlerinde de bu istisna kapsamında işlem tesis edilir. Set, ünite, sistem, takım ve benzerini oluşturan muhtelif makine ve teçhizatın **kısmi teslimleri de istisna kapsamındadır.**

Yatırım teşvik belgesi sahibine 13/d kapsamında istisna olarak satış yapan satıcılar Teşvik Belgesi eki listede yer alan set ve üniteyi set ve ünite olarak verdiklerinde faturaya YTB eki listesindeki sıra numarasını ve ismini tam yazarak istisnayı uygulayacaktır. Belgesi eki listede yer alan set ve üniteyi set ve ünite olarak değil de içerisinde yer alan muhtelif makine ve teçhizat olarak almak istediklerinde faturaya ünitenin sıra numarasını ve adı ile birlikte teslim edilen ünite parçasının ismi de eksiksiz yazılmalıdır. Teşvik belgesi sahibi ünite parçasını ünite için gerekli olduğu sayıda almalıdır. Ünite için gerekli sayılan sayıdan fazla aldıkları için istisna uygulanamaz.

Bizzat teslimi yapan mükellef tarafından yatırım mahallindeki kurulum ve montaj işleri, teslimden ayrı olarak fiyatlandırılmadığı sürece hizmet olarak değerlendirilip istisna dışında tutulmaz, **istisna kurulum ve montaj dâhil toplam bedele uygulanır.**

Bizzat teslimi yapan mükellef tarafından yatırım mahallindeki kurulum ve montaj işlerinin yapılması ve mal bedeli içinde fiyatlandırılması durumunda KDV'sinden istisnadır. Bu nedenle kurulum ve montajı farklı firmaya yaptırılması durumunda mal bedeli içinde fiyatlandırılması mümkün olmayacağından istisna kapsamında olmayacağından set halinde ve montaj, kurulum dahil olarak anlaşılması ve fatura düzenlenirken kurulum ve montaj bedelinin ayrı gösterilmeyip mal bedeli içerisinde gösterilmesi hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir.

G- Yatırım Teşvik Belgesinin Süresi Ve Süre Uzatımı Yatırımın Devri

Yatırım teşvik belgesinin süresinin bitmesi nedeniyle Ekonomi Bakanlığına süre uzatma talebinde bulunulması ve talebin olumlu karşılanmış olması halinde, süre bitim tarihi ile ilave yatırım süresinin verildiği tarih arasında (ara dönemi kapsayacak şekilde süre verilmiş olması kaydıyla) süre uzatımı yapılan yatırım teşvik belgesine dayanılarak alınan makine ve teçhizatlar da istisna kapsamındadır.

Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce, satın alınan makine ve teçhizatlar bakımından istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir. Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce istisna kapsamında teslim edilen makine ve teçhizata ilişkin KDV satıcıdan aranır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın, Ekonomi Bakanlığının izin ve onayı ile yatırım teşvik belgesi sahibi bir başka mükellefe, bu mükellefin sahip olduğu yatırım teşvik belgesi eki listede aynı makine ve teçhizatın yer alması şartıyla istisna kapsamında devri mümkündür. Yatırım teşvik mevzuatı çerçevesinde Ekonomi Bakanlığının onay ve iznine tabi olmayan devir ve satışlarda, onay ve izin aranmaz.

H- Yatırımın Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmemesi, Satılan Malın YTB Eki listede Olmaması Ve YTB Eki Listede Belirlenen Bedellerden Yüksek veya Düşük Olması Durumunda Vergi Ve Ceza Uygulaması

3065 sayılı Kanununun (13/d) maddesine göre, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi **alıcıdan (Teşvik Belgesi Sahibi)** vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

3065 sayılı Kanununun (13/d) maddesinde yer alan istisna kapsamında olmamasına rağmen, KDV istisnası uygulanarak yapılan satışlarda vergi ve cezaların satıcıdan ceza ve faiziyle birlikte aranır.

KDV Uygulama Genel Tebliğinde Teçhizat Listesinde yazılı olan bedeli % 100 den fazla geçmesi veya % 50 den daha düşük bedel olmaması gerekir. Listedeki bedelin % 100'ünden fazla veya % 50'sinden az olursa Ekonomi bakanlığından Teçhizat Listesinde bedellerinin revize işlemi yapılması gerektiği belirtildiğinden satıcıların YTB eki listedeki fiyatları kontrol etme zorunluluğu vardır. Malın bedelinin Listedeki bedelin % 100'ünden fazla veya % 50'sinden az olduğu görüldüğünde YTB sahibinden Ekonomi bakanlığından Teçhizat Listesinde bedellerinin revize işlemi yapılması istenir. Revize sonrası satış gerçekleştirilir.

Satıcıların yatırımın tamamlanması ile ilgili sorumlulukları bulunmadığından tamamlanmayan yatırımlarla ilgili KDV iade talepleri yürürlükteki mevzuata göre sonuçlandırılır.

I- İstisnanın Beyanı, İadenin Beyannamede Gösterilmesi Ve Vergi Dairesine İbraz Edilecek Evraklar

KDV beyannamesinde "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 308 kod numaralı "Teşvikli Yatırım Mallarının Teslimi" satırı aracılığıyla iade beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu mal bedellerinin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu mallara ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

Yüklenilen KDV sütununa "0" yazılması iade hakkının Sonraki Döneme Devreden KDV olarak kullanılması anlamına gelmektedir. Çünkü iade satırına yazılan rakam Sonraki Döneme Devreden KDV tutarından düşülmektedir. Bu nedenle KDV Uygulama Genel Tebliğinin (II/B-5.4.)46 bölümünde bahsedilen bildirim yapmak suretiyle istisnayı tevsik etmek zorundadırlar.

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgelerin vergi dairesine ibrazı zorunludur:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Makine ve teçhizat istisnası bildirim formu

-Alıcının KDV istisnasından yararlanma hakkı bulunduğunu gösterir istisna belgesinin onaylı örneği

-Yatırım teşvik belgesi ile eki global listenin onaylı örneği

Yukarıdaki belgeleri ibraz den mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri, miktarına bakılmaksızın ve 5000 TL ye kadar nakit iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

III- PROJE BAZINDA YATIRIM TEŞVİK BELGESİ BULUNAN MÜKELLEFE İNŞAAT İŞLERİ NEDENİYLE YÜKLENDİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİ İADE ESASLARI

6745 Sayılı kanununun 80. maddesinde proje bazında yatırım teşvik belgesine getirilen teşvikleri sayarken proje bazında yatırım teşvik belgesi sayılacak teşvik belgelerine de açıklık getirmiştir. Bakanlar Kurulu; kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda ülkemizin mevcut veya gelecekte ortaya çıkabilecek ihtiyaçlarını karşılama, arz güvenliğini sağlama, dışa bağımlılığını azaltma, teknolojik dönüşümü sağlama, yenilikçi, Ar-Ge yoğun ve katma değeri yüksek olma niteliklerine ayrı ayrı ya da birlikte sahip olan ve proje bazında Ekonomi Bakanlığı tarafından desteklenmesine karar verilen yatırımlar **proje bazında yatırım teşvik belgesi olarak kabul edilmiştir.**

Stratejik yatırımın kaldırılarak yerine getirilen proje bazında yatırım teşvik belgesi normal teşvik belgesinden fazla destek içermektedir. Fakat Ekonomi Bakanlığı çok fazla destek içeren proje bazında yatırım teşvik belgesi sayarak teşvik belgesinin faydalanacağı destekleri belgeye işleyebilmesi için öncelikle BKK ile belirlenen sınırın içinde verilen teşvik belgesi olması ve **Teşvik belgesinde KDV istisnası yazması yeterli olmayıp KDV iadesinin de belirtilmesi gerekmektedir.**

Yukarıda görüleceği üzere Proje bazında yatırım sayılan yatırımlar 6745 Sayılı kanununun 80. maddesinde belirlenirken bu yatırımlarla ilgili yatırım teşvik belgesi sahibine KDV'si iadesi 18/01/2017 tarihli ve 6770 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 37'nci maddesiyle getirilmiştir.

Proje bazında imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesinin sabit yatırımlar bölümünde bulunan inşaat işleri nedeniyle yüklenilen KDV tutarının Yatırım Teşvik Belgesi sahibine iadesi uygulamasının esasları, 10 Numaralı KDV Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik yapan tebliğin 4. Maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/E) bölümünün sonuna eklenen "7. İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşleri" başlığı altında belirlenmiştir.

Proje bazında **teşvik belgesi sahibi** inşaat malzemeleri alırken genel esaslara göre KDV'si ödeyerek alacak ve yüklediği KDV'sini aşağıdaki şekilde iade isteyecektir.

- Yatırım Teşvik Belgesinde sabit inşaat yatırımı olarak asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin 2017 yılının ilk altı aylık döneminde (1/1/2017-30/6/2017) yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin en erken 07/2017 en geç 05/2018 dönemi beyannamesiyle istenmesi gerekmektedir, 2017 yılının ikinci altı aylık döneminde (1/7/2017-31/12/2017) söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim

yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde en erken 01/2018 dönemi beyannamesiyle en geç 11/2018 dönemi beyannamesiyle iadesinin istenmesi gerekmektedir.

- Yatırım Teşvik Belgesinde sabit inşaat yatırımı olarak 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 yılında söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve 2017 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen yıl içinde en erken 01/2018 dönemi beyannamesiyle en geç 11/2018 dönemi beyannamesiyle iadesinin istenmesi gerekmektedir.

Bu uygulamadan yararlanacak mükelleflerin, imalat sanayiine yönelik düzenlenmiş bir yatırım teşvik belgesine sahip olması, söz konusu inşaat işlerinin de bu teşvik belgesinde öngörülen yatırıma ilişkin olması ve teşvik belgesinde öngörülen süre içinde yapılmış olması gerekmektedir.

İstisna inşaat işlerine ilişkin olmak koşuluyla hem hizmet hem de mal alımlarını kapsamaktadır. **İnşaat işlerinde kullanılan mal alımları, inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşa işlerine ilişkin harcamalarda KDV ödenecek sonrada yukarıda belirtilen dönemlerde iadesi istenecektir.**

Yatırımı yapana inşaatla ilgili mal teslimi veya hizmet ifası yapanların bu kapsamda KDV istisnası uygulamaları ve iade istemeleri mümkün değildir.

İadesi talep edilecek KDV tutarının sonraki döneme devreden KDV tutarını aşamayacağı tabiidir.

İadesi talep edilecek tutar, talebin yapılacağı döneme ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunun 442 kod numaralı "İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşleri" satırında beyan edilir.

Bu bölümde yer alan işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler verilir:

- Standart iade talep dilekçesi
- İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- Yatırım teşvik belgesi ve eki listenin onaylı örneği

Yukarıdaki belgeleri ibraz den mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri, miktarına bakılmaksızın ve 5.000 TL ye kadar nakit iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin

5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Yatırım bitmesi beklenmeden iade alınır yatırımın ilgili mevzuat hükümlerine göre tamamlanamaması halinde, iade edilen vergiler, vergi zıyaı cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

IV- BÜYÜK YATIRIM SAYILAN YATIRIMLA İLGİLİ TEŞVİK BELGESİ BULUNAN MÜKELLEFE İNŞAAT İŞLERİ NEDENİYLE YÜKLENDİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİNİN İADESİ

07/09/2016 tarihli ve 6745 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 30'nci maddesiyle, Büyük Yatırım Sayılan yatırıma yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında inşaat işleri nedeniyle yüklenilen KDV tutarının Yatırım Teşvik Belgesi sahibine iadesi getirilmiş ve iade uygulamasının esasları KDV Genel Uygulama Tebliğinin "4.Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna " başlığı altında iade ile ilgili esaslar belirlenmiştir.

Bu iade uygulamasının teslimleri 3065 sayılı KDV kanununun 13/d Maddesine göre makine, teçhizat satılması veya **yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları hizmetleri** verilmesi durumunda malı satan veya hizmeti veren mükelleflere yapılan ve esasları yukarıda belirtilen iade ile ilgisi olmayıp, geçici 37. Maddeye göre İmalat sanayiine yönelik proje bazında yatırım teşvik belgesi sahiplerine yapılan iadeler ile benzer bir iade türü olup, aşağıdaki şekilde iade istenecektir.

1/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde **belge sahibi mükellefe iade olunur**. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi zıyaı cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirmeye veya iki katına kadar arttırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

KDV Uygulama Genel Tebliğinin "4.Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna" bölümünde izah edildiği üzere:

31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon TL tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin, bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflere izleyen yıl içerisinde talep etmeleri halinde iade edilmektedir.

İstisna söz konusu inşaat işlerinde kullanılan mal alımları, inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşa işlerine ilişkindir. Sayılan harcamalara genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanıp sonra iadesi talep edilecektir. Dolayısıyla yatırımı yapana teslim veya hizmet yapanların KDV istisnası uygulamaları mümkün değildir.

İlgili takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'si izleyen yıl talep edilmesi kaydıyla iade konusu yapılır.

İade en erken izleyen yılın Ocak dönemine en geç izleyen yılın Kasım dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunun 440 kod numaralı "Yatırım Teşvik Belgesinde Asgari Belirlenen Tutarda Sabit Yatırım Öngörülen Yatırımlar" satırında beyan edilerek aşağıdaki belgeler ibraz edilerek iade istenecektir:

- Standart iade talep dilekçesi
- İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

Yukarıdaki belgeleri ibraz den mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri, miktarına bakılmaksızın ve 5.000 TL ye kadar nakit iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

V- SONUÇ:

Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge eki listede yazılı olan makine, teçhizat satan veya **yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralama hizmetleri** veren satıcılar Yatırım Teşvik Belgesi ve istisna belgesinin belge sahibince tasdiklenen örneğinin verilmesi üzerine KDV tahsil etmeksizin satışı gerçekleştirerek teslim ettikleri dönem ödenecek KDV'si çıkmaması durumunda Maliye Bakanlığının KDV Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen esaslara göre KDV iadesi talep etme hakları bulunmaktadır.

3065 sayılı KDV kanununun 13/d maddesi kapsamında **inşaat harcamaları KDV istisnası kapsamında değildir.**

Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflerin **inşaata ilişkin yükledikleri KDV'lerini** iade isteyebilmesi için **Proje bazında imalata yönelik yatırım teşvik belgesi** olması veya **büyük yatırım** sayılan yatırıma ilişkin teşvik belgesi olması gerekir.

Yatırım teşvik belgesi sahibi makine, teçhizat satılması veya yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralama hizmetleri 3065 sayılı KDV'si Kanununun 13/d maddesine göre istisna olduğundan KDV ödemediğinden KDV tutarı kadar maliyeti düşmekte aynı zamanda finansal yükten kurtulmaktadır.

Yatırım teşvik belgesindeki sabit yatırımlar içinde yer alan inşaatlarla ilgili harcamaları ise istisna kapsamına alınmadığından alışlarda KDV ödenmekte ve yatırımın bitmesi beklenmeden 3065 sayılı KDV'si Kanununun geçici 30 ve 37. Maddelerine göre teşvik belgesi sahibi tarafından iade istenmektedir. İade alması nedeniyle inşaat harcamalarına ait KDV maliyeti artırmamakta fakat 13/d istisna uygulamasından farklı olarak KDV ödediği tarih ile iade aldığı tarih arasında bir finansman ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Bu finansman yükünün oluşmaması için satıcıdan tahminen iadeyi alabileceği süre kadar vade alması gerekir.

Faydalanılan Kaynaklar:

- 1- KDV Uygulama Genel Tebliği
- 2- 07/09/2016 Tarihli Ve 6745 Sayılı Kanun İle 3065 Sayılı Kanuna Eklenen Geçici 30'nci Maddesi,
- 3- 6770 Sayılı Kanun İle 3065 Sayılı Kanuna Eklenen Geçici 37'nci Maddesi
- 4- 2016/9495 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 5- 3065 Sayılı KDV Kanununun 13/D, Geçici 30, Geçici 37. Maddeleri

BOĞAZİÇİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.