

Mehmet MAÇ

*Yeminli Mali Müşavir,
Maliye ve Gümrük Sakalığı Eski Hesap Uzmanı*

YATIRIM YAPAN FİRMALARIN KDV KONUSUNDA DİKKAT EDECEKLERİ HUSUSLAR

A. GENEL AÇIKLAMA

Yatırım yapan firmaların, yatırıma ilişkin KDV konusunda sıklıkla tereddüde düştükleri görülmektedir. Bu yazımızda, yatırım yapmakta olan firmaların KDV açısından dikkat etmeleri gereken hususlar özetlenmek suretiyle, söz konusu tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır.

Yatırım sonuç itibarıyla Amortisman Tabi İktisadi Kıymet (A.T.İ.K.) edinimine yönelik bir aktivitedir. KDV Kanunu'ndaki A.T.İ.K.'lere ilişkin düzenlemeler, ana başlıklar itibarıyla şunlardır:

1. A.T.İ.K. KDV'lerinin 3taksitte (teşvik kapsamında ise bir defada) indirilmesi (Md.31)
2. A.T.İ.K.'lerin işletmede kullanılmak üzere imal veya inşası (Md.3/d)
3. İndirimle giderilemeyen A.T.İ.K. KDV'lerinin iadesi (Md.29/2; Md.32)
4. Teşvik kapsamındaki yatırım malların ithalinde KDV erteleme (Md.46/6)
5. A.T.İ.K. KDV'lerine ilişkin kayıt düzeni (Md.54)
6. Gayrimenkuller (boş arsa ve araziler hariç),
7. Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,

Aşağıdaki bölümlerde A.T.İ.K.'lere ilişkin bu düzenlemeler ana hatları ile izah edilmiş, ayrıca KDV uygulamasının yatırımlar üzerinde yarattığı etkiler hakkındaki görüşlerimiz belirtilmiştir.

B.KDV KANUNU'NDAKİ YATIRIMLARA İLİŞKİN HÜKÜMLER

Bu hükümlerin izahına başlamadan önce "*yatırım*" kelimesi ile ne kastettiğimizi belirtmekte yarar görüyoruz. Yatırımdan kastımız, yatırım teşvik belgesi kapsamında olsun olmasın, tüm KDV mükelleflerince, A.T.İ.K. satın alınması, ithal edilmesi, mevcut A.T.İ.K.'lerin iktisadi kıymetini artıracak yahut ömrünü uzatacak şekilde esaslı şekilde (normal tamir bakım dışında) yenilenmesi ve işletmede kullanmak amacıyla A.T.İ.K. imali veya inşasıdır.

VUK'nun 313. maddesindeki tarife göre Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler (A.T.İ.K.);

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan;

1. Tesisat ve makinalar,
2. Gemiler ve diğer taşıtlar,
3. Gayri maddi haklar,
4. Aletler,

5. Edevat,
6. Mefruşat,
7. Demirbaşlar ve
8. Sinema filmleridir.

Bu tanıma uymakla beraber KDV hariç maliyet bedeli 500.000 lirayı aşmayanlar A.T.İ.K.sayılmazlar. Bir lokantanın mutfağındaki kaplarda olduğu gibi iktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

A.T.İ.K. KDV'lerinin Üç Taksitte (Teşvikli İse Bir Defada) İndirilmesi:

Bilindiği üzere KDV indirimi alış belgesinin kayda geçirildiği dönemde yapılır (Md.29).

Bunun tek istisnası, amortismanı tabi iktisadi kıymetlere(A.T.İ.K.) ilişkin KDV'nin bir defada değil üç taksitte indirilmesidir. Şayet A.T.İ.K., yatırım teşvik belgesi kapsamında ise, indirim işlemi, bir defada yapılır.

Bizim anlayışımıza göre KDV'si üç taksitte indirilecek olan (teşvik belgesi kapsamı dışındaki) A.T.İ.K.'ler VUK'nun 313321. maddeleri uyarınca amortismanına tabi tutulan (yukarıda sıralanan) sabit kıymetlerden ibarettir.

Bu anlayış uyarınca ilk tesis ve tavazzuh giderlerine ilişkin KDV'ler bir defada indirilmelidir (VUK.282, 326). Ancak, bu görüşümüzün aksine (3 taksitle indirim yapılmasını öngören) mukteza mevcuttur.

Keza özel maliyet kapsamındaki giderlere ilişkin KDV'nin de bir defada indirilmesi gerektiği görüşündeyiz. Bu konuda da farklı yorumlara rastlanmaktadır.

Boş arsa ve araziler amortismanı tabi değildir. Dolayısıyla satın alınan arsa teşvik belgesi kapsamında olsun olmasın KDV'si bir defada indirilir (Bu yönde mukteza vardır).

Her ne kadar binek otomobiller amortismanı tabi iktisadi kıymet ise de bunların iktisabında ödenen KDV'nin indirilmesi yasaklanmış olduğundan, bu KDV'lerin ne taksitle ne de bir defada indirilmesi mümkün değildir. Ticari amaçla işletilen binek otolar yasak kapsamında değildir ve31. Madde hükmüne tabidir (30. maddeye bakınız.)

Gayrimenkullerde ve VUK'nun 269.maddesi uyarınca gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerde (gayrimenkullerin mütemmim cüzü ve teferruatı, tesisat, makineler, gemiler, diğer taşıtlarda) normal bakım, tamir ve temizleme giderleri oluşunda, bunları genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin, söz konusu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline eklenmesi ve amortisman yoluyla itfası gerekmektedir (VUK.Md.272). Söz konusu giderlerde amortismanı konu edildiği cihetle KDV indirimlerinin ATİK alımında, imal ve inşasında olduğu gibi taksitli şekilde KDV indirimine tabi tutulması gerekir. Ancak, bu konuda KDV'nin taksitle indirilmesi bakımından yoruma açık hallerle karşılaşılabılır.

Aktifleştirme sonrasında, 163 no'lu VUK Genel Tebliği uyarınca A.T.İ.K. maliyetine ilave olunan, yatırım kredisi faizlerinin ve kur farklarının da, bunların A.T.İ.K. maliyetine ilave olduğu aylarda teslim KDV'si hesabına konu edilmesi ve bu şekilde hesaplanan KDV'nin 31. madde uyarınca taksitle (teşvikli ise bir defada) indirilmesi gerektiği görüşündeyiz.

KDV Kanunu'nun 31. maddesine dayanan 84/8837 sayılı Kararname uyarınca, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki A.T.İ.K. KDV'leri üç taksitte değil, bir defada indirilir.

Konuya ilişkin hususlar şöyle özetlenebilir:

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki A.T.İ.K.'in işletme bünyesinde imal veya inşa olunması halinde, kullanıma başlama veya aktive alma nedeniyle teslim KDV'si

hesaplanması gerekmekte ise de(Md.3/d) hesaplanan KDV'nin aynı dönemde bir defada indirilmesi mümkün olduğundan söz konusunun hesaplamasının mükellefin ödeyeceği KDV üzerinde herhangi bir etkisi olmamakta, fakat indirilen bu verginin iade edilecek KDV hesabına dahil edileceği durumlarda söz konusu işlem önem arz etmektedir.

Yine KDV iadesinin hesabı yönünden teşvik kapsamında olsun olmasın A.T.İ.K. iktisabında yüklenilmiş olan KDV'ler, KDV beyannamesinin (51) no'lu satırında gösterilmelidir.

Bir defada indirim uygulamasının haklı sayılabilmesi için, bu uygulamaya konu A.T.İ.K.'in en az üç yıl işletmede kullanılması şarttır. A.T.İ.K. bu üç yıllık süre içinde satılırsa, işletmeden çekilirse veya işletme dışı amaçlarla kullanılmaya başlanırsa, bir defada indirim hakkı kaybolmuş sayılır ve bu nedenle erken indirilmiş olan son iki taksit veya üçüncü taksit için KDV'nin haksız indirildiği anlayışına göre düzeltme işlemi yapılır. Söz konusu düzeltme işleminin nasıl yapılacağı konusunda, 1 no'lu Tebliğ'in VIIIc/2 bölümündeki açıklamanın göz önünde tutulması gerekir.

Keza teşvik şartlarının ihlali halinde, KDV'si bir defada indirilen A.T.İ.K. belge kapsamı dışında kalacağı için ikinci ve/veya ikinci + üçüncü taksitler kadar vergi ziyayı meydana gelmiş olur.

1. İşletmede Kullanılmak Üzere İmal veya İnşa Edilen Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde KDV İndirimi:

İşletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilen (yahut ettirilen) A.T.İ.K.'lere ilişkin KDV yüklenimleri, sair mal ve hizmet alımları için ödenen KDV'lerde olduğu gibi hemen indirilir. A.T.İ.K.'in imal veya inşası tamamlanıp aktifleştirildiğinde veya kullanılmaya başlandığında toplam maliyet üzerinden KDV hesaplanır ve satış(teslim) KDV'si olarak gösterilir (KDV Kanunu Md.3/4). Bu KDV'nin ilk taksidi aynı ayda, diğer taksitleri gelen yılların aynı aylarında indirilir. Söz konusu A.T.İ.K. yatırım teşvik belgesi kapsamında ise indirim işlemi bir defada(beyannamenin 51. sanrında) yapılır.

İade hakkı doğuran işlemlerde (Md.11, 13, 14, 15, 29/2) kullanılmak üzere imal veya inşa edilmekte olan A.T.İ.K.'lerle ilgili KDV'ler indirilir fakat iadesi istenemez. Çünkü bir sabit kıymet henüz yapım aşamasında iken iade hakkı doğuran işleme yönelik fonksiyon icra edemez, imal ve inşa bittiğinde Md.3/d uyarınca hesaplanıp teşvikli ise bir defada, teşviksiz ise üç taksitte indirilen KDV, aşağıda açıkladığımız sınır ile esaslar uyarınca iade talebine konu edilebilir.

2. İndirimle Giderilemeyen A.T.LK. KDV'lerinin İadesi:

24 no'lu KDV Genel Tebliği'nin E bölümünde, iade tutarının hesaplanmasında A.T.İ.K. iktisapları nedeniyle yüklenilen KDV'lerin (KDV taksitlerinin) hangi esaslar dairesinde dikkate alınabileceği açıklanmıştır. Fakat Şubat 1992'den önceki dönemlerde kullanılan KDV beyannamesi, A.T.İ.K.'le ilgili olup indirimle giderilemeyen KDV tutarlarını izlemeye müsait olmadığı için, A.T.İ.K. KDV'lerinin iade hesabına katılmasında sorunlarla karşılaşmakta idi. Yeni KDV beyannamesi böyle bir izlemeyi mümkün kılacak şekilde dizayn edilmiştir. 39 no'lu Tebliğin D bölümünde açıklandığı üzere iadesi istenecek olan ve 24 no'lu Tebliğ'deki prensiplere göre hesaplanan A.T.İ.K.'lerle ilgili KDV yüklenimleri, ek bildirimdeki 92. satırda gösterilmek suretiyle iade tutarına dahil edilmektedir.

Kısaca özetlemek gerekirse;

KDV Kanunu'nun 11, 13, 14 ve 15. maddelerine göre istisna olunan işlemler ve temel gıda maddesi teslimleri "iade hakkı doğuran işlemler" dir.

24 no'lu Tebliğe göre, eğer amortisman tabi iktisadi kıymet, münhasıran iade doğuran işlemlerde kullanılıyorsa, bu kıymet için yüklenilen ve o ayda indirilebilirliği bulunan

KDV'nin (taksidin) tamamı dikkate alınabilir. Amortismanına tabi iktisadi kıymet, iade hakkı doğuran ve doğurmayan işlemlerle müştereken kullanılmaktaysa, iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden A.T.I.K. KDV'side iade edilebilir (yüklenim payı hesaplanır). Müşterek kullanımda, ilgili A.T.İ.K. KDV taksidinin ne oranda iade hesabına dahil edilebileceği belirsizdir.

Hesaplamanın mantıklı bir anahtar kullanılarak ve olayın özelliğine göre farklı ölçü ve yöntemlerle yapılabileceği anlaşılmaktadır. Söz konusu A.T.I.K., iade hakkı doğuran işlemle ilgili olarak kullanılmıyorsa, bunun için yüklenilen KDV iade edilebilecek yüklenim olarak dikkate alınamaz.

Ancak, A.T.I.K.'ler için yüklenilen KDV'nin (taksitlerin) de dikkate alınması ile bulunan toplam yüklenilen KDV, iade hakkı doğuran hasılat toplamının normal KDV oranı ile çarpılması suretiyle hesaplanan tutan aşamaz. Keza 92. satıra yazılacak tutar 58. satırdaki meblağı da geçemez.

Mesela bir imalatçı ihracatçı, TL tutan 100 milyon lira olan döviz karşılığında mal ihraç etmişse ve bu malla ilgili direkt (A.T.I.K. hariç) KDV yüklenimi 10 milyon lira ise söz konusu malın imalinde rol oynayan ve indirimle giderilmemiş A.T.I.K. KDV'si tutan ne kadar büyük olursa olsun iadesi istenecek KDV tutarına dahil edilebilecek A.T.I.K. KDV'si $100 \times 0.12 = 1210 = 2$ milyon lira ile sınırlıdır. Bu örneğe göre iade hesabına dahil edilecek A.T.I.K. KDV'si 2 milyon olmasına karşın 58. satırda 1 milyon yazık ise, iadesi istenecek toplam tutar 12 değil, 11 milyon liradır (Bu konuda 24 ve 39 no'lu KDV Genel Tebliği dikkatle değerlendirilmelidir.)

KDV iadesi isteyen ve/veya ihraç kayıtlı teslimde bulunanlar tarafından doldurulan bildirimin altındaki(***) işaretli açıklama yanıltıcı olabilmektedir. 92 no'lu satır doldurulurken çok dikkatli olunmalı 24 no'lu Tebliğin E bölümü ve yukarıda yaptığımız açıklamalar göz önünde tutulmalıdır.

Mükellefler isterlerse, gerek bu karışık hesaplara girmemek gerekse ileride yapılacak incelemenin sorun çıkmadan sonuçlanmasını sağlamak amacıyla A.T.I.K.' lerle ilgili iade haklarından kısmen veya tamamen sarfınazar edebilirler. Bu şekilde iade tutarına dahil edilmeyen A.T.I.K. KDV'leri ileride indirim mekanizması yoluyla itfa edilir.

3. Teşvik Kapsamındaki Yatırım Mallarının İthalinde KDV Ertelemesi:

Devlet Planlama Teşkilatı'nca verilen teşvik belgelerinde belirtilmiş olan yatırım mallarının ithalinde ortaya çıkan KDV'nin yatırımcı üzerinde yük olmasını önleme amacıyla, KDV Kanunu'nun 46. maddesine bent eklenmiştir.

Bu hükme göre teminat mukabilinde KDV ertelenmesi ve teminat çözme işlemleri 9, 15, 18, 24 ve 26 numaralı KDV Genel Tebliği 5, 6, 12, 1989/10, 1990/5 ve 1992/2 sayılı KDV iç Genelgeleri 254 sayılı Genelgede (R.G. 9.3.1991 20809) açıklanan esaslar uyarınca yapılmaktadır.

Bahsi geçen KDV erteleme, yatırımcıya tanınmış bir teşvik unsurudur. Çünkü çoğu zaman yatırımcı firmalar yatırım mallarının alımında ödedikleri KDV'leri bir defada indirmekle beraber bu indirimler devralan KDV'nin büyümesine yol açmakta ve KDV ödemek suretiyle meydana gelen nakit çıkışı, bu indirimin işe yarayacağı yani KDV ödenmesini önleyeceği tarihe kadar yatırımcı üzerinde finansal yük teşkil etmektedir. Ancak, bu teşvikten yararlanmak için oldukça karmaşık ve zahmetli bir yapıya sahip olan teminata bağlama ve teminat çözme işlemlerinin göze alınması gerekir.

Yatırımcı isterse, yatırım malını KDV ödeyerek (teminat vermeksizin) de ithal edebilir, ithalde ödediği KDV'yi bir defada indirir. Böylelikle KDV'yi teminata bağlamak ve teminat çözmek için uğraşmaz zorunda kalmaz.

Mesela ayda ortalama 200 milyon TL KDV ödeyen bir firma için, KDV'si 300 milyon TL tutan yatırım malı ithalinde ertelemeye gitmek anlamlı değildir. Çünkü yatırımcı, erteleme yaptırmayarak (KDV ödemek suretiyle) yatırım malını ithal ettiğinde, bu malın teşvik kapsamında oluşu dolayısıyla bir defada indirim yapacak, bu indirim ödenecek KDV tutarını azaltacağı için, 12 ay içinde, KDV ödemesinden kaynaklanan finansman yükü ortadan kalkacaktır, ithal teşvikli yatırım malı KDV'sinin ertelenmesi tarzındaki bu uygulama herhangi bir nedenle ve yakın bir gelecekte, yatırım malı KDV'sini edecek kadar KDV ödemesi çıkmayacak firmalar bakımından anlamlıdır.

Uygulamada, KDV ertelenmesi için Gümrük idarelerine verilen teminatların çözülmesinde güçlüklerle karşılaşıldığı, teminat çözülebilir hale gelmesine rağmen, bu işlemin uzun süreler yapılamadığı, bu yüzden kredi limitlerinin zorlandığı ve boş yere teminat mektubu komisyonu ödendiği görülmektedir.

Erteleme yapılabilmesi için ertelemeye konu malın yatırım malı olması gerekir. Yani Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesine göre amortisman tabi iktisadi kıymetler veya amortisman tabi iktisadi kıymetlerin imalinde (yahut inşasında) kullanılacak olan mal ve malzemeler (sarf malzemeleri dahil) KDV ertelemesine konu edilebilir(1989/10 sayılı KDV iç Genelgesi).

Yatırım teşvik belgesinde yer almış olsa dahi, yedek parçalar, deneme üretiminde kullanılacak hammaddeler gibi, amortisman tabi iktisadi kıymet imal ve inşasına matuf olmayan mal ve malzemelerin KDV'si, ertelemeye konu edilemez.

KDV ertelemesi nedeniyle Gümrük İdaresine verilen teminatın, Vergi Dairesi'nden yazı alınmak suretiyle çözülmesinde şu hususların dikkate alınması gerekir.

Teminatın çözülmesi için, yatırım gerçekleştiği(yani yatırım malının gümrükten çekildiği), tarihten sonra **ödenen KDV'nin**, teminat tutarına (ertelenen KDV miktarına) ulaştığına dair Vergi Dairesi yazısının, ilgili Gümrük idaresine gönderilmesi gerekli ve yeterlidir.

Buradaki **ödenen KDV**, KDV tahsil edildiğine dair makbuzlara bakılarak değil, aşağıda açıklayacağımız hesaplamalar sonucunda bulunur.

Vergi Dairesi'nin, söz konusu yazıyı hazırlaması için yatırımcının KDV bakımından bağlı bulunduğu Vergi Dairesi'ne dilekçeyle başvurması ve dilekçesine şu belgeleri eklemesi gerekmektedir.

1. Yatırım malının ithaline ilişkin gümrük giriş beyannamesinin aslı veya noter onaylı örneği,
2. Yatırım teşvik belgesinin aslı veya noter onaylı örneği,
3. Çeki listesinin aslı, noter onaylı örneği veya Maliye ve Gümrük Bakanlığı Kontrol Genel Müdürlüğü'nden alınacak onaylı fotokopisi,
4. Gümrük idaresince verilmiş olan teminat alındığına dair ayniyat makbuzunun aslı veya noter onaylı örneği,

Ayrıca yatırım malının ithalinden sonra gerçekleşen ve aşağıda izah edildiği şekilde hesaplanacak olan KDV ödemelerinin aylar itibarıyla dökümünü ve yekûnunu gösterir listenin dilekçede veya dilekçe ekinde yer alması yararlıdır(Bu yekûn, çözülmesi istenen teminat miktarına eşit veya daha fazla olmalıdır).

Vergi Dairesi, ilgili Gümrük Müdürlüğü'ne hitaben yazacağı teminatın çözülmesi gerektiğine dair yazıyı yatırımcıya elden vermez. Defterdarlık kanalı ile ilgili Gümrük idaresine gönderir (12 no'lu KDV iç Genelgesi). Söz konusu yazının metni, 5 sayılı KDV iç Genelgesindeki örneğe uygun olmalıdır.

1. Teminatın kısmen çözülmesi mümkün değildir.
2. Çözülmesi gereken birden fazla teminat varsa bunlardan birinin çözümü sağlandıktan sonra ikinci ve daha sonraki teminat çözme işlemlerinde, daha önceki çözümlere konu edilmiş ödenen KDV tutarları tekrar dikkate alınmaz (Bu konuda 5 sayılı KDV iç Genelgesinde bulunan örneğe bakınız).
3. **Teminatın çözümüne esas teşkil edecek manadaki ödenen KDV'nin nasıl hesaplanacağı**, 26 numaralı KDV Genel Tebliğinde ve 5sayılı iç Genelge de açıklanmıştır (5 sayılı iç Genelge'nin 3. paragrafı 1992/2 no'lu iç Genelge ile kaldırılmıştır).

Yatırım malı KDV'sini teminat mukabili erteletmiş olan yatırımcılar, Vergi Dairesi'nden yazı almak yerine, ilgili gümrük idaresine teminat kadar nakit ödemede bulunmak suretiyle teminatı çözebilirler. Yaptıktan ödemeyi, gümrük idaresinin vereceği KDV makbuzuna istinaden bir defada indirebilirler.

4. A.T.İ.K. KDV'lerine İlişkin Kayıt Düzeni:

KDV'ye ilişkin hesapların açılması ve işletilmesinde, KDV Kanunu'nun 54. maddesinin, diğer KDV hükümlerinin ve KDV beyannamesinin göz önünde bulundurulması gerekir. Uygulamada muhasebecilerin, KDV taksitlerini kayıtlarda izlerken ve KDV beyannamesinin bu taksitlere ilişkin 49, 51, 58, 63 ve ek bildirimin 92 no'lu satırlarını doldururken sıkıntıya ve hataya düştükleri görülmektedir.

Bu konuda dikkat edilecek hususlar aşağıda kısaca açıklanmıştır:

"Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ne göre KDV indirimlerinin, 191 no'lu "**indirilecek KDV**" ana hesabı altında izlenmesi gerekmektedir. Mesela; KDV taksitleri için açılacak alt hesaba 1913 numara verildi ise, Mayıs 1993 ayında faaliyete başlayan bir firma daha alt kademede ki hesaplarını;

1913305Mayıs 1993 KDV Taksidi Hesabı

1913306Haziran 1993 KDV Taksidi Hesabı

1913307Temmuz 1993 KDV Taksidi Hesabı

1913410 Ekim 1994 KDV Taksidi Hesabı

1913512 Aralık 1995 KDV Taksidi Hesabı

şeklinde uzayıp giden numara ve isimlerle açabilir.

Taksitlerden her birini ilgili hesaba kaydetmek suretiyle ilgili ay KDV beyannamesinin doldurulması esnasında A.T.İ.K. KDV indirimi olarak dikkate alınacak meblağ bu hesaplarda kendiliğinden tasniflenmiş olacaktır.

Mesela bu firma Mayıs1993 ayında, çek vererek 10.000.000 TL + KDV bedelle bir test cihazı almışsa yevmiye kaydı şu şekilde yapılacaktır.

----- .05.1993-----	
255 Demirbaşlar H.	10.000.000
191 3305 Mayıs 1993 KDV Taksidi H.	400.000
1913405 Mayıs 1994 KDV Taksidi H.	400.000
191 3505 Mayıs 1995 KDV Taksidi H.	400.000
102 Bankalar H.	11.200.000
—: - :----- / -----	

Şayet söz konusu test cihazı teşvik belgesi kapsamında olsaydı yevmiye kaydı şu şekilde yapılacaktı:

----- .05.1993-----	
255 Demirbaşlar H.	10.000.000
191 3305 Mayıs 1993 KDV Taksidi H.	1.200.000
102 Bankalar H.	11.200.000
—: - :----- / -----	

KDV beyannamesi düzenlenirken, 51. satıra yazılacak rakam, o aya ait olarak açılmış bulunan KDV taksidi hesabının bakiyesi olacaktır. Beyannamenin verilmesini müteakip bu hesap, alacak verilmek suretiyle ve bir daha kullanılmamak üzere kapatılacaktır.

5. A.T.İ.K. KDV'lerine İlişkin Diğer Hususlar:

Yazımızın hacmi sınırlı olduğu için, yatırımlara ilişkin KDV konularındaki bazı detaylara giremedik. Daha kapsamlı malumat için bu derginin 6. sayısının son sayfasında bahsi geçen "KDV Uygulaması" isimli kitabımıza bakılmasını tavsiye ederiz (Kitabımızda KDV iç Genelgesi metinleri de mevcuttur).

C. KDV UYGULAMASININ YATIRIMCI FİRMALAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Yatırımların ülke kalkınması açısından ne derece önem ifade ettiğini izaha gerek yoktur.

Nitekim sübvansiyonlarla, düşük faizli kredilerle, vergi istisnalarıyla ve diğer tedbirlerle firmalar yatırım yapmaya teşvik edilmektedir. Yatırım denince sadece belli ölçek ve konudaki girişimler akla gelmemelidir. Büyük küçük her nevi yatırım, "kutsal" denebilecek kadar önemlidir. Örnekleme gerekirse elektronik parçalar üretmek üzere kurulan 2 trilyonluk bir fabrika ülke ekonomisi açısından ne derece önemli ise bir diş hekiminin röntgen cihazı alması veya bir müteahhidin iş makinası edinmesi de kendi çapında o derece önemlidir, tebrike ve teşvike layıktır.

Genellikle A.T.İ.K. edinimi şeklinde tezahür eden yatırımlar, muhtelif araçlarla teşvik edilmekte iken, KDV'nin yatırımlar üzerinde caydırıcı ve engelleyici etkisi bulunmaktadır. Bu olumsuz etkiyi yaratan faktörler,

1. A.T.İ.K. KDV'lerinin Üç taksitte indirilmesini öngören hüküm (Md.31) ve

2. Devrolan KDV sorunudur.

KDV Kanunu'ndaki en hatalı hükümlerden biri de A.T.İ.K. KDV'lerinin taksitle indirilmesini öngören 31. madde hükmüdür.

Bu madde hiç konulmamalıydı.

Çünkü taksitle indirim yüzünden yatırımcılar, A.T.İ.K. temini için ayırdıktan paranın bir kısmını vergiye bağlamak zorunda kalmaktadırlar.

Taksitle indirim, yatırıma yönelmiş sermayenin Devletçe bila faiz kullanılması anlamında olduğu gibi, içinde bulunduğumuz enflasyonist ortam nedeniyle, yatırımcının reel manada parasal kayba uğramasına yol açmaktadır.

Öte yandan taksitle KDV indirimi, zaten karmaşık olan KDV uygulamasını büsbütün içinden çıkılmaz bir hale getirmektedir. KDV beyannamesi 102 satırdan oluşmaktadır ve bu satırların 5 adedi taksitli indirim yüzünden açılmıştır. Üstelik bu 5 satır uygulamada büyük sıkıntı yaratan ve hatalı doldurulan satırlardır (İngiliz KDV beyannamesi ise 10 satırdan ibarettir). Üç taksitte indirimin gerekçesi, yatırımcıların sermayelerinin vergiye bağlanmaması olarak belirtilmiştir. Hâlbuki tam tersine üç taksitte indirim, sermayenin, hem de yatırıma yönelmiş sermayenin vergiye bağlanması sonucunu doğurmaktadır.

Bu nedenlerle 31. madde bir an önce yürürlükten kaldırılmalı, hatta indirim bekleyen taksitlerin hemen indirilmesi sağlanmalıdır.

Her ne kadar teşvik belgeli yatırım kapsamındaki A.T.I.K.'lerin KDV'si üç taksitte değil bir defada indirilebilmekte ise de, bunun bir teşvik unsuru olarak (lütufmuş gibi) takdim edilmesi anlamsızdır. Üstelik yatırımcının zaten Devletten KDV alacağı (devrolan KDV'si) varsa, bir defada indirim, onu bu finansal yükten kurtarmamaktadır.

KDV bir tüketim vergisidir. Dolayısıyla bu verginin asıl hedefi nihai tüketicilerdir. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde mal tesliminde yahut hizmet ifasında bulunanlar KDV mükellefi gibi görünmekle beraber bunlar KDV'nin nihai tüketicilerden tahsilinde Devlete yardımcı olan kişi ve kuruluşlardır. Dolayısıyla bunların KDV yüzünden zarara uğratılmaları söz konusu olmamalıdır.

KDV'nin modern manada uygulandığı ülkelerde KDV'nin taksitle indirtilmesi suretiyle yatırımcılar üzerinde finansal yük oluşturulmadığı gibi, devralan KDV sorunu da yoktur, indirimle giderilemeyen KDV'ler derhal ilgili firmaya iade edilmektedir.

Ülkemizin şartları dikkate alındığında, indirimle giderilemeyen KDV'lerin aylık periyotlarla iadesinin düşünülemeyeceği kuşkusuzdur.

Ancak, hiç olmazsa yoğun yatırım yapan firmalarda, bu yatırımlar nedeniyle ortaya çıkan KDV'lerin yıllık periyotlarla iade edilmesi suretiyle yatırımcıların KDV yüzünden uğradıkları finansal baskıyı hafifletecek yasa değişikliği yapılmalıdır. Bu iadelerin yapılmasında, maliye denetim elemanlarının yanı sıra yeminli mali müşavirlere de görev verilmelidir.