

24.06.2022

İMALAT SANAYİİNDEKİ İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İSTİSNASI HAKKINDA

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun Geçici 37. Maddesi 01.05.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere şu şekilde değiştirilmiştir.

“Geçici Madde 37

İmalat sanayii ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları 31/12/2025 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte yatırım teşvik belgesi sahibi alıcıdan tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarda zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başından başlar.

Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, bu Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan süreyi üç yıla kadar uzatmaya; Hazine ve Maliye

Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” Konuya

ilişkin olarak 42 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik

Yapılmasına Dair Tebliğ’de gerekli açıklamalar yapılmıştır. Anılan Tebliğin ilgili bölümleri şu şekildedir:

“7/A.1. Kapsam

Söz konusu düzenleme ile 31/12/2025 tarihine kadar uygulanmak üzere imalat sanayii ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin 1/5/2022 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler KDV’den istisna edilmiştir.

Bu istisnadan yararlanacak mükelleflerin, imalat sanayii ile turizme yönelik düzenlenmiş bir yatırım teşvik belgesine sahip olması gerekmekte olup, bu belgenin **Kanunun yürürlük tarihinden önce düzenlenmiş olması istisna uygulanmasına engel değildir.**

Öte yandan, inşaat işlerinin yatırım teşvik belgesinde öngörülen yatırıma ilişkin olması,

31/12/2025 tarihini aşmamak kaydıyla yatırım teşvik belgesinde öngörülen süre içinde yapılmış olması ve istisna uygulanacak harcama tutarının inşaat işlerine yönelik yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırım tutarını aşmaması gerekmektedir.

İstisna, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki **inşaat taahhüt işi**, nakliye, hafriyat ve benzeri inşaat işlerine ilişkindir. Yatırımı yapanların söz konusu inşaat işlerinde kullanılan mal alımları da bu kapsamda değerlendirilir. Dolayısıyla söz konusu istisna inşaat işlerine ilişkin olmak koşuluyla hem hizmet hem de mal alımlarını kapsamaktadır.

Söz konusu yatırımlar kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin alınan makine, araç-gereç ve tefrişatın (yatırım teşvik belgesinde yer alsa dahi) bu istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

7/A.2. İstisnanın Uygulanması

İstisnadan yararlanmak isteyen yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefler KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar. Başvuruda bulunan mükellefler tarafından inşaat işlerine ilişkin istisna kapsamında alınacak mal ve hizmet listesi, hazırlanan projeye uygun olarak elektronik ortamda sisteme girilir. Vergi dairesince gerekli kontroller yapıldıktan sonra şartları sağlayanlara elektronik olarak sisteme girilen mal ve hizmetle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir (EK:30).

İstisna hükmünün yürürlüğe girdiği 1/5/2022 tarihinden önce veya bu tarihten itibaren başlayan inşaat işlerine ilişkin, 1/5/2022 tarihinden sonra yapılan mal ve hizmet alımları istisna kapsamında olup, inşaat işlerine ilişkin bu tarihten önce alınan mal ve hizmetlerin istisna belgesine dahil edilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, 1/5/2022 tarihinden sonra yapılan mal ve hizmet alımları için de 3065 sayılı Kanunun 7394 sayılı Kanun ile değişmeden önceki geçici 37 nci maddesi hükmü uygulanmaz.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği satıcılara verilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Mal teslimi ve hizmet ifası gerçekleştikçe alıcı ve satıcılar alım/satım bilgilerini sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi, bu istisna belgesi ve sisteme yapılan alış ve satış giriş bilgileri esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışlarda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

İstisna belgesi, 31/12/2025 tarihini geçmemek üzere projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması

gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar istisna belgesinin süresinin sona erdiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

Satıcılar, yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada, Tebliğin (II/E-7/A.1.) ayrımındaki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle KDV hesaplamazlar.

İstisna tek safhada uygulanacak olup, yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefe istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıların alımlarında istisna uygulanması söz konusu değildir.

7/A.3.Yatırım Teşvik Belgesine Konu Yatırımın Tamamlanmaması

3065 sayılı Kanunun geçici 37 nci maddesine göre, yatırım teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergi yatırım teşvik belgesi sahibi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak 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 KDV Kanunu’nun Geçici 37. Maddesi ve 42 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’de yapılan düzenlemeleri özetleyecek olursak:

- İstisnadan imalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi olan ve 01.05.2022 tarihinden önce inşaat işlerine başlayan mükellefler ile birlikte 01.05.2022 tarihinden sonra inşaat işlerine başlayan mükellefler de faydalanabilecektir.
- İnşaat işlerine 01.05.2022 tarihinden önce başlayan mükellefler, 01.05.2022 tarihinden önce yapmış oldukları alımlar dolayısıyla istisna hükmünden faydalanamayacaktır. İstisna hükmü sadece 01.05.2022 tarihinden sonra yapılacak **mal/hizmet alımlarını** kapsamaktadır.
- 01.05.2022 tarihinden önce yapılan KDV li alımlar dolayısıyla yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan KDV tutarlarının iade olarak talep edilmesi halinde, eski düzenlemeler kapsamında iade işlemleri yerine getirilecektir.
- 01.05.2022 tarihi ile 28.05.2022 tarihleri arasında gerçekleştirilen KDV li alımlar dolayısıyla ödenen KDV tutarlarının iadesi ise Kanunun 8. maddesi çerçevesinde fazla ve yersiz ödenen KDV kapsamında iade edilecektir.

- İstisnadan faydalanmak istenilmesi durumunda öncelikle imalat sanayine ilişkin olarak yapılacak yatırıma ilişkin Yatırım Teşvik Belgesi alınması gerekmektedir.
- Başvuruda bulunan mükellefler tarafından inşaat işlerine ilişkin istisna kapsamında alınacak mal ve hizmet listesi, hazırlanan projeye uygun olarak elektronik ortamda sisteme girilecektir.
- Alınan yatırım teşvik belgesi ile teşvik belgesi sahibi mükellef tarafından KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunulması gerekmektedir.
- Vergi dairesince gerekli kontroller yapıldıktan sonra şartları sağlayan mükelleflere elektronik olarak sisteme girilen mal ve hizmetle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilecektir.
- Yatırım Projesinin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilecektir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışlarda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir
- İstisna belgesi, 31/12/2025 tarihini geçmemek üzere projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.
- İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu istisna belgesi, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.
- İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar istisna belgesinin süresinin sona erdiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapatırmak zorundadır.
- İstisna tek safhada uygulanacak olup, yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefe istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıların alımlarında istisna uygulanması söz konusu değildir.
- 3065 sayılı Kanunun geçici 37 nci maddesine göre, yatırım teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergi yatırım teşvik belgesi sahibi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Maliye Bakanlığınca söz konusu istisna hükmü her ne kadar uygulamaya konmuş olsa da, 23.06.2022 tarihi itibarıyla sistemler bu istisnanın uygulanmasına izin vermemektedir. Yatırım Teşvik Belgesinde yer alan mal ve hizmetlerin sisteme girilerek istisna belgesi talep edilmesi şuan için mümkün değildir. Maliye Bakanlığınca istisna belgesi talep ekranı henüz açılmamıştır.

Yatırımcılar teşvik belgesi kapsamındaki imalat sanayiine yönelik inşaatlarını kendileri yapabileceği gibi, taşeron da yaptırabileceklerdir. Her iki durumda da istisna hükmünden faydalanılması mümkündür. Ancak, yatırımcının inşaatını kendi yaptırması durumunda bazı sorunlar ile karşılaşması muhtemeldir.

Bilindiği üzere inşaat işlerinde çok fazla girdi kalemi bulunmaktadır. Bu girdilerin tamamının bilinmesi, programlanması ve Maliye Bakanlığı'nın sistemine işlenerek istisna belgesi talep edilmesi gerekmektedir. Örnek olarak alınacak çivi, bağ teli gibi girdilerin dahi miktar ve tutar olarak hesaplanıp sisteme işlenilmesi gerekmektedir. Bu durum birden çok kez istisna belgesinin revizesine yol açabilecektir. Ayrıca, piyasadan söz konusu istisna belgesi ile mal alımında da zorluklar yaşanması muhtemeldir.

Satıcılar KDV'yi tahsil etmeyecekleri için, istisna belgesi kapsamında mal/hizmet tesliminde bulunmak istemeyebileceklerdir.

İstisna uygulaması, imalat sanayiine yönelik inşaat işlerinin taşeron usulüyle yaptırılmasına da müsaade etmektedir. Bu durumda taşeron firma ile yapılan sözleşme kapsamında sisteme sadece hakediş tutarları ve miktarları girilecektir. Taşeron firma piyasadan KDV'li olarak temin ettiği mal/hizmeti hakediş usulüyle yatırımcıya yansıtabilecek ve KDV tahsil etmeyecektir. Taşeron firmanın üzerinde bir KDV yükü kalması durumunda ise, bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğünden iade talep ederek bu yükten kurtulabilecektir.

Taşeron usulünün yatırımcıya faydası, tek bir muhatabının olmasıdır. Bağlı olduğu vergi dairesinden istisna belgesi alırken yapmış olduğu taşeron sözleşmesine istinaden hakediş tutar ve miktarlarını sisteme işleme ve buna ilişkin olarak istisna belgesi alması yeterli olacaktır.

Yatırımın zamanında tamamlanmaması durumunda zamanında ödenmeyen KDV den, istisna belgesi sahibi mükellefe istisnalı olarak fatura düzenleyenler değil, doğrudan yatırım teşvik belgesi sahibi mükellef muhatap olacaktır. Tahsil edilmeyen vergiye ilave olarak vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi de doğacaktır.

Saygılarımızla, YMM Serdar CÖMERT