

Sirküler No: 1815

Sirküler Tarihi: 18.03.2016

KONU: ATİK KDV' SİNİN İADE HESABINDAKİ YERİ;

İadesi gereken KDV, iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirimle giderilemeyen KDV tutarları dikkate alınarak hesap edilir. Yüklenim konusu yapılabilecek KDV'ler arasında işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmet KDV'leri ile genel imal ve idare gideri KDV'lerinin yanı sıra ATİK alımı/inşası için ödenen KDV'ler de yer almaktadır.

ATİK KDV'sinin yüklenime konu yapılabilmesi için, işlemin bünyesine girmiş olması gerekmektedir. KDV GUT'un "İşlemin Bünyesine Giren Verginin Hesabına Dahil Edilebilecek Unsurlar" başlıklı IV/A-1.2 bölümüne göre;

".....İade hakkı doğuran işlemle ilgili talep edilecek KDV tutarı;

- İade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler,
 - 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 iade hakkı doğuran işleme isabet eden kısım,
 - İade hakkı doğuran işlemde kullanılan ATİK'in alımı,
- nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur.

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. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmaması halinde, bu tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilir.

İade hakkı doğuran işlemle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilmez."

Aynı Tebliğin IV/A-1.3 bölümüne göre;

"ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi için, **ATİK'lerin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması** gerekir. ATİK'lerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde ise imal ve inşa sırasında yüklenilen KDV'den, **ATİK'lerin aktifte alınıp iade hakkı doğuran işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilir.**"

Öte yandan KDV GUT'un indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade uygulamasının düzenlendiği III/B-3 bölümünün "Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler" başlıklı III/B-3.1.3.3 alt bölümüne göre;

"Amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden, söz konusu iktisadi kıymetlerin indirimli orana tabi işlemlerde **kullanılması kaydıyla**, iade hesabına pay verilmesi mümkündür.

Söz konusu iktisadi kıymetlerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde, imal ve inşa sırasında yüklenilen vergilerden, **bu kıymetlerin aktifte alındığı ve indirimli orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilecektir.**"

Şeklinde konuyla ilgili açıklamalarda bulunulmuştur.

- **ATİK KDV’ sinden İade Hesabına Verilecek Payın Sınırı Nasıl Olmalıdır?**

KDV GUT’nin IV/A-1.1 bölümüne göre;

“Bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin (% 18)’i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan miktardan fazla olamaz. Ancak, doğrudan yüklenimler nedeniyle bu tutardan fazla iade talebinde bulunulması halinde, aşan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.”

Yine aynı Tebliğin “Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde İade Uygulaması” başlıklı IV/A-1.3 bölümünün ikinci paragrafına göre;

“...ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV’den iade hesabına pay verildiği durumda, bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin (% 18)’i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan tutardan fazla olamaz...”

Yukarıya alınan tebliğ düzenlemesinden anlaşılacağı üzere ATİK KDV’ sinden iadeye pay verilmiş olması durumunda iade edilecek KDV, işlem bedelinin %18’ ini aşamayacaktır.

- **Atik KDV’sinin İade Hakkı Doğuran İşlemlerde Hem de Diğer İşlemlerde Kullanılması Durumunda İade Hesabına Nasıl Pay Verilecektir?**

Hem indirimli orana tabi mal ve hizmet satışında hem de indirimli orana tabi olmayan mal ve hizmet satışında bulunan, bu satışlar ile ilgili üretimlerini aynı makine ve teçhizatlar ile aynı binalarda yapan bir kurumun bu satışlara ilişkin iade hesaplarında amortisman tabi iktisadi kıymetlere (ATİK) ilişkin yüklenilen katma değer vergisi her işlem türüne isabet eden KDV yükleniminin hasılat oranları baz alınarak ayrıştırılması gerekir. Konuyla ilgili olarak; Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24/09/2014 tarih ve 45404237-130[I.14.148]-252 sayılı özelgede;

“...1) İade hakkı tanınan indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerin toplam bedeli üzerinden, KDV Genel Uygulama Tebliğinin “III/B-3.1.1” bölümündeki açıklamalar dikkate alınmak suretiyle azami iade edilebilir vergi tutarı bulunacaktır.

2) İşlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV tutarı, azami iade edilebilir KDV’den fazla ise iade hesabına genel giderler ve ATİK’lerden pay verilmeyecektir.

3) Azami iade edilebilir KDV tutarı, işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV’den fazla ise, öncelikle iade hesabına ilgili dönem genel giderlere ilişkin yüklenilen KDV tutarından pay verilecektir. Pay verilirken indirimli orana tabi işlem, KDV’den istisna edilen işlem ve genel orana tabi işlem bedellerinin, o dönemdeki toplam işlem bedeli içindeki oranı dikkate alınacaktır. İndirimli oranın, toplam işlem bedeli içindeki oranına göre genel giderlere ilişkin yüklenilen KDV iade hesabına dahil edilecektir.

4) Bu şekilde hesaplanan iade tutarı, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmıyorsa, azami iade edilebilir KDV tutarı ile hesaplanan iade tutarı arasındaki fark kadar ATİK’ler nedeniyle yüklenilen KDV’den pay verilebilecektir.

5) Bu nedenle, ATİK nedeniyle yüklenilen KDV’nin izlendiği bir yardımcı hesabın ayrıca tutulması gerekmektedir. Bu şekilde, iade hakkı doğuran işlemler ile mükellefin diğer işlemlerine ait ATİK nedeniyle yüklenilen KDV’den verilen toplam pay, ATİK hesabından düşülecektir. Öte yandan, iade hesabına dahil edilen ATİK tutarlarının, yüklenilen KDV tutarından indirileceği tabiidir.”

Görüşlerine yer verilmiştir.

Muktezada ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'nin izlendiği bir yardımcı hesabın tutulması öngörülmektedir. Bu hesabın tutulmasındaki amaç ATİK nedeniyle iade hakkı doğuran ve doğurmayan işlemlere verilen payın takip edilebilmesidir. Bu şekilde ATİK' in iktisap edildiği dönemde ATİK KDV'sinden iade hakkı doğuran ve doğurmayan işlemlere verilen paylar izleyen dönemlerde iade hesabında dikkate alınamayacağı belirtilmiştir.

- **İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Kullanılan ATİK KDV'lerinden Yüklenime Verilecek Paylarda Sınırlama Nasıl Olmalıdır?**

KDV GUT' un indirimli orana tabii işlemlerle ilgili iade usul ve esaslarını belirleyen "III/B-3.1.1" bölümüne göre;

"Diğer taraftan indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın, (% 1) oranına tabi işlemler için işlem bedelinin (% 17)'sini, (% 8)'e tabi işlemler için ise işlem bedelinin (% 10)'unu aşan kısmı, iade hesabına dahil edilmez. Azami iade tutarının belirlenmesinde iade talebinde bulunulan döneme kadar yapılan toplam işlem bedeli dikkate alınır, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez. Ancak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin olarak yüklenilen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade talebi, aşan kısım için münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir."

Yukarıdaki tebliğ düzenlemesinden çıkan sonuç, indirimli orana tabi işlemlerde, işlem nedeniyle yüklenilen KDV'nin yalnızca işlem bedelinin %18'ine kadar olan kısmı iade hesabına dahil edilebilir, işlem bedelinin %18'ini aşan yüklenimler iade hesabına dahil edilemez. Ancak ay içi iade hesaplamalarında yüklenimlerin işlem bedelinin %18'ini aşmasının bir sakıncası yoktur; yeter ki iade talebinde bulunulan döneme kadar yapılan indirimli orana tabi toplam işlem bedelinin %18'i aşılmış olunmasın.

KDV GUT' in III/B-3.1.2 bölümünde ise;

"Yıllık iadelerde azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam işlem bedeli esas alınır, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez."

denilmek suretiyle teslimin gerçekleştirildiği yıl içerisinde gerçekleştirilen mahsuben iade taleplerinde iade edilecek azami verginin hesabında geçerli olan usulün iadenin izleyen yıl içerisinde talep edilmesi halinde de geçerli olduğu vurgulanmıştır.

Ancak mali idare, Tebliğin ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir KDV tutarının aşılmasının ihmal edilmesi şeklindeki düzenlemesini azami iade tutarının aşımına sebep olan yüklenim unsurlarının doğrudan yüklenimlerden teşekkül etmesi durumuna münhasır olarak yorumlamıştır. Dolayısıyla genel gider veya ATİK KDV sinden verilen paylar nedeniyle ay içi hesaplamalarda azami iade tutarı aşılmış ise, yıllık toplamda azami iade sınırına ulaşılmamış olursa bile ilgili ayda iade edilebilir KDV tutarı olarak azami iade tutarının baz alınması ve kümülatif hesaplamaların buna göre güncellenmesi gerekecektir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığının 19/08/2015 tarih ve E.79940 sayılı yazısında **"Tebliğin azami iade tutarının hesabına yönelik açıklamalarının işlemin yapıldığı dönemdeki doğrudan yüklenimlere ilişkin olduğu, genel yönetim giderleri veya ATİK için geçerli olmadığı, ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV den iade hesabına pay verilebilmesi için indirimli orana tabi işlemin bulunduğu her dönem için azami iade edilebilir vergi tutarının ayrı ayrı dikkate alınması gerektiği"** ifade edilmiştir.

Örnek; %8 oranında KDV ye tabi eğitim hizmeti veren bir kurumun 2015 yılında sunmuş olduğu hizmetlerine ilişkin olarak 2016 yılında iade talebinde bulunduğunu ve iade talebi için sunmuş olduğu belgeler arasında yer alan “hesaplama tablosu” nun aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım. Söz konusu kurum 2015 yılı içerisinde yeni bir bina inşa ettirmiş ve söz konusu binayı Ekim ayında aktifine alarak kullanmaya başlamıştır. Ek hizmet binası inşası nedeniyle yüklenilen KDV tutarının 360.000 TL olduğunu ve bu KDV’ nin 120.000’er lira olarak Ekim, Kasım ve Aralık ayında sunulan hizmetler için yüklenilen KDV ye dahil edildiğini, söz konusu dönemlerde ise diğer KDV yüklenimlerinin doğrudan yüklenimlerden oluştuğunu varsayalım.

Bu durumda aşağıdaki tabloyu inceleyerek mükellefin hazırlamış olduğu tabloda hesaplanan yıllık iade edilebilir KDV’nin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını araştıralım.

DÖNEM	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			FARK (4-3)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	İADEYE ESAS KDV TUTARI (Kümülatif) (5+6)	İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	DEVREDE N KDV	MAHSUBU GERÇEKL EŞEN KDV
	BEDEL	HESAPLANAN KDV	YÜKLEN İLEN KDV						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Oca.15	750,000	60,000	125,000	65,000	0,000	65,000	65,000	150,00	-
Şub.15	800,000	64,000	115,000	51,000	65,000	116,000	116,000	170,00	-
Mar.15	750,000	60,000	118,000	58,000	116,000	174,000	174,000	185,00	-
Nis.15	880,000	70,400	117,000	46,600	174,000	220,600	220,600	230,00	-
May.15	1.000,000	80,000	110,000	30,000	220,600	250,600	250,600	260,00	-
Haz.15	800,000	64,000	90,000	26,000	250,600	276,600	276,600	320,00	-
Tem.15	0,000	0,000	0,000	0,000	276,600	276,600	276,600	365,00	-
Ağu.15	0,000	0,000	0,000	0,000	276,600	276,600	276,600	405,00	-
Eyl.15	0,000	0,000	0,000	0,000	276,600	276,600	276,600	485,00	-
Eki.15	1.200,000	96,000	260,000	164,000	276,600	440,600	440,600	580,00	-
Kas.15	1.200,000	96,000	240,000	144,000	440,600	584,600	584,600	880,00	-
Ara.15	1.000,000	80,000	220,000	140,000	584,600	724,600	724,600	1.000,00	-
TOPLAM	8.380,000	670,400	1.395,000	724,600					

Yukarıdaki tablonun Aralık 2015 satırının 8’inci sütunda görüleceği üzere; yılsonu itibariyle hesaplanmış olduğu iade edilebilir KDV tutarı 724,600 TL’dir. Bu tutar azami iade edilebilir KDV tutarı olan $[8.380,000 * (\%18 - \%8) =]$ 838.000 TL’nin altında kaldığından iade edilebilir KDV rakamının tamamının iade edilmesi beklenir. Ancak tabloya nüfuz ettiğimizde Ekim, Kasım ve Aralık dönemlerinde (5) numaralı sütunda yer alan fark tutarların azami iade sınırını $[=bedel * (\%18 - \%8)]$ aştığını görürüz.

Bu aşımın sebebi eğer doğrudan yüklenimler olsaydı tebliğin III/B-3.1.2 bölümündeki düzenleme dikkate alınarak yıllık işlem bedeli üzerinden hesaplanan azami iade edilebilir KDV rakamı aşılmadığından ay içi hesaplamalardaki bu aşımalar dikkate alınmayacak ve iade edilebilir KDV rakamının tamamı (724,600) iade edilecekti. Ancak bu aşımın kaynağı ATİK olması nedeniyle yüklenilen KDV’lerin, bu nedenle ay içi hesaplamalarda da o ay ki indirimli orana tabi hizmet bedeline göre hesap edilen azami iade sınırının aşılmamış olması, aşılmışsa azami iade sınırını aşan iade tutarlarının hesaplama dışında bırakılması gerekir.

Yukarıdaki hesaplama tablosu esas alınarak aylar itibariyle azami iade sınırını aşan iade tutarları hesaplanmış ve aşağıdaki tablonun (D) sütununda gösterilmiştir. Ay içi hesaplamalarda azami iade sınırını aşılmasına neden olan unsur ATİK yüklenimleri olduğundan, ATİK KDV'lerden yüklenime verilen payın aylık bazda (D) sütunundaki tutarlar kadar azaltılması gerekir.

Dönem	Bedel	Aylık Azami İade Edilecek KDV (B)=[A*(%18-%8)]	(Yüklenilen KDV- Hesaplanan KDV)	Yüklenimlerden Çıkarılması Gereken ATİK KDV'si
Eki.15	1.200,000	120,000	164,000	44,000
Kas.15	1.200,000	120,000	144,000	24,000
Ara.15	1.000,000	100,000	140,000	40,000
TOPLAM	3.400,000	340,000	448,000	108,000

Yukarıdaki tabloda hesaplandığı gibi kurumun talep edebileceği KDV iade tutarı 724,600 TL değil, (724,600 – 108,000 =) 616,600 TL olacaktır. Dolayısıyla mükellefçe vergi dairesine verilen hesaplama tablosunun yukarıdaki değişiklikleri içerecek şekilde revize edilmesi, yüklenim listesindeki ATİK KDV tutarının 108.000 TL tutarında azaltılması gerekir.

2015 yılı iade hesabına dâhil edilemeyen söz konusu ATİK KDV'si takip eden dönemlerde iade hesabına dâhil edilebilecektir.

Bilgilerinize sunarız.

Ş.A. Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.