

## **A.T.İ.K.'LERE AİT YÜKLENİLEN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLER DOLAYISIYLA İADE EDİLECEK KDV 'NE ETKİSİ**

### **I-GİRİŞ:**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun vergi indirimi başlıklı 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, "bir vergilendirilme döneminde indirilecek Katma Değer Vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan Katma Değer Vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez" hükmünden hemen sonraki aynı fıkrada bu kurala bir istisna getirilerek, "28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunur. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir" hükmüne yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığı da indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olup, yılı içinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca belirlenecek sınırı aşan verginin mükelleflere iadesine ilişkin bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasların tespiti konusundaki bu konudaki yetkisini yayımlamış olduğu 74<sup>1</sup>, 76<sup>2</sup>, 84<sup>3</sup> ve 85<sup>4</sup> seri No' lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile kullanarak gerekli düzenleme ve açıklamaları yapmıştır.

Yazımızın da konusunu indirimli orana tabi mallara ilişkin yüklenilen ve iade edilecek katma değer vergisinin hesaplanmasında, amortisman tabi iktisadi kıymet alımı veya imali dolayısıyla yüklenilen katma değer vergilerinin hangi esaslar dahilinde dikkate alınıp alınmayacağı oluşturmaktadır.

### **II-İADE EDİLECEK VERGİ TUTARININ HESABINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER:**

Katma Değer Vergisi iadelerinde özellik arz eden hususların başında iade edilecek verginin hesabı gelmektedir. Genellikle bu konuda mükellefler ayrıntılı hesaplamalar yapmamakta, indirim yoluyla giderilemeyen tüm vergi tutarını iade olarak talep edebilmektedirler. Bazen de mükellefler, yüklenilen KDV' nin hesabında amortisman tabi iktisadi kıymetlere ( bundan böyle ATİK olarak kısaltılacaktır. ) ait KDV' ni ihmal ederek iade talep edebilmektedirler. Özellikle yazımızın başında belirttiğimiz indirimli oranda katma değer vergisine tabi mallarda, üretimle doğrudan ilgili olmayan ve genel idare gideri mahiyetinde olup, genel orana veya daha yüksek orana tabi mal veya hizmetler dolayısıyla yüklenilen verginin iadesi hususu büyük önem arz etmektedir.

Konu ile ilgili olarak **76 seri No' lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabına, genel imal ve idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler dahil olduğu, bu konuyla ilgili olarak önceki Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalara uyulmak kaydıyla, indirimli orana tabi işlemlerde genel imal ve idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarların, iade hesabına dahil edileceği hükmolunmuştur.**

<sup>1</sup> 14/09/2000 tarih ve 24170 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 23/09/2000 tarih ve 24179 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 23/11/2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> 19/03/2002 tarih ve 24700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Anılan Tebliğ ile genel imal ve idare giderleri ile ATİK Katma Değer Vergilerinin bu işlemlere isabet eden kısmının iade tutarına dahil olduğu belirtilmekle beraber, hesaplama konusunda açıklama yapılmamış, daha önce yayımlanan genel tebliğlere atıf yapılmakla yetinilmiştir.

Maliye Bakanlığınca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ihracat istisnası ile ilgili maddelerinin uygulaması ile ilgili olarak yayımladığı 36<sup>5</sup> seri No 'lu K.D.V. Genel Tebliği'nde;

"Mükellefler, iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yükledikleri KDV'ni doğru olarak hesaplamak zorundadırlar. VUK' nun 275'inci maddesine göre maliyet muhasebesi tutan imalatçı - ihracatçılar, yükledikleri KDV 'ni aynı ilkeler ışığında hesaplayacaklardır. Buna göre, genel imal ve genel idare giderlerinden mamule verilen payın hesabında hangi usul kullanılıyor ise bu giderler dolayısıyla yüklenen KDV' nin hesabında da aynı usul kullanılacaktır" açıklaması yapılmıştır.

Yine 39<sup>6</sup> Seri No'lu Tebliğde, Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında yapılan teslimlerde tecil-terkin uygulamasının usul ve esasları 28 No' lu Genel Tebliğ' de açıklanmıştır. Ancak bu kapsamda yapılan satışlar nedeniyle hesaplanan verginin tamamıyla tecil edilememesi halinde tecil edilemeyen verginin ihraç kaydıyla satılan malın bünyesine giren kısım sınırlı olarak iade edilmesi uygulamasından vazgeçilmiştir. Buna göre; ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellefe iade edilecek Katma Değer Vergisi'nin miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesine göre ihraç kaydıyla yapılan satışları için tahsil edilmeyen miktardan, ödenmesi gereken Katma Değer Vergisi düşüldükten sonra kalan müspet fark olacaktır denilmiştir.

Bu konuda 64<sup>7</sup> seri No'lu Tebliğ ile de düzenleme yapılmış; anılan Tebliğde," Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade edilebilmektedir.

Ancak, sözü edilen madde hükmüne göre iade edilecek tutar ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden fazla olamamaktadır.

Ancak; nakliye, makine-teçhizat, ambalaj, enerji gibi girdilerde genel vergi oranının uygulanması nedeniyle, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi dolayısıyla yüklenen vergiler, bazı hallerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergilerden fazla olabilmektedir.

Bu nedenle; Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4. Maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabında; ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla, teslimin bünyesine giren vergilerin esas alınması uygun görülmüştür.

Bu husus, vergilendirme dönemine bakılmaksızın, bu Tebliğin yayımı tarihinden sonra, indirimli orana tabi mallarla ilgili olarak tecil terkin kapsamında yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde geçerli olacaktır." açıklaması yapılmıştır.

<sup>5</sup> 05/06/1990 tarih ve 20539 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> 12/03/1992 tarih ve 21169 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> 21/09/1997 tarih ve 23117 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Maliye Bakanlığı'nın 11.02.1991 tarihli 1991/1 sıra No' lu İç Genelgesinde konu ile ilgili; "KDV iadesi uygulamasında temel prensip, bir dönemde gerçekleştirilen iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren vergilerden indirimle giderilemeyen kısmın iadesi olup, Kanun hükümlerine göre vergiye tabi işlemlerle iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren vergilerin gerçek miktarları itibariyle ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir. Yüklenen bu vergilerden indirim konusu yapılmayan KDV iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren miktarla sınırlı olmak üzere iade edilecek, kalan kısım ise sonraki dönemlere devredecektir. Böyle bir hesaplama yapılmadan; iade hakkı doğuran işlem bedeli ile % 1, % 6, % 10, % 12 gibi oranların çarpılması sonucu bulunacak miktarın iade olarak talep edilmesi mümkün değildir." açıklaması yapılmıştır. Yani, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren vergilerin gerçek miktarları itibariyle ayrı ayrı hesaplanması gerekmekte olup; işlem bedelinin belli bir yüzdesi şeklinde hesaplanan Katma Değer Vergisi'nin iade olarak talep edilemeyecektir.

### **III- ATİK' LERE VE GENEL GİDERLERE İLİŞKİN OLARAK YÜKLENİLEN K.D.V'NİN İADE EDİLECEK VERGİ TUTARINA ETKİSİ :**

İndirimli orana tabi mal tesliminde bulunan mükelleflerin katma değer vergisi iade talebinde bulunabilmeleri için, o ay içinde indirimli orana tabi mal tesliminde bulunması ve indirim yoluyla yok edemedikleri katma değer vergisinin olması gerekir. İadesi istenebilecek tutar yukarıdaki tebliğlerde ve iç genelgede de açıklandığı üzere o ay içinde teslim olunan indirimli orana tabi malların alımında veya imalinde yüklenen tutardır. Bu noktada 76 seri No' lu Genel Tebliğle iade tutarının tespitinde dikkate alınmasına imkan verilen ATİK' lere ve genel giderlere ilişkin KDV'nin tamamının mı yoksa belli bir kısmının mı iade tutarının hesabında dikkate alınacağı hususu net değildir. **Örneğin; Ekmek üretip satan bir fırın işletmesinde, üretilen ekmeklerin dağıtımını yapmak üzere 20 adet kapalı kamyonetin alındığı bir durumda bu kamyonetlere ilişkin olarak yüklenen katma değer vergisinin tamamının o ay içerisindeki indirimli oranda KDV'ye tabi ekmek satışı ile ilişkilendirilerek indirimle giderilemeyen kısmının iadesini istemek mümkün olacaktır mıdır?**

**Kanımızca bu durumda iadesi istenebilecek azami tutar; yukarıda yapılan yasal açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, o ay içinde teslim olunan indirimli orana tabi malın teslim bedelinin %18 genel katma değer vergisi oranı ile çarpımı sonucunda bulunan üst sınırı geçmemek üzere, indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi tutarı kadar olacaktır.** Mükelleflerin ödenecek vergisi çıktığı durumda iade olmayacak, yüklenen vergiden daha az devreden katma değer vergisi olduğunda ise ancak devreden tutar kadar verginin iadesi talep edilebilecektir.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun imal edilen emtia başlıklı 275'inci maddesinde genel yönetim giderlerinden mamule pay verilmesi hususunda mükelleflere ihtiyarilik tanınmıştır. Eğer **mükellefler genel yönetim giderlerinden imal edilen emtiaya pay vermemiş ise bunların alımında veya üretiminde genel yönetim giderleri dolayısıyla yüklendikleri katma değer vergisini iade tutarının tespitinde dikkate alamayacaktır.** Ancak mamule pay verildiği durumda, maliyet muhasebesinde giderlerin dağıtımında kullanılan anahtar, iade edilecek verginin tutarında da dikkate alınabilecek ve o ay teslim edilen indirimli orana tabi malın bünyesine giren genel giderlerle orantılı vergi, iade tutarının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Burada şu noktanın belirtilmesinde fayda bulunmaktadır. **İndirimli orana tabi malların üretiminde kullanılacak olsa bile amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin inşası veya imali sırasında yüklenen ve indirim konu edilen vergiler iade tutarının hesabında dikkate alınmayacaktır.** Çünkü imal veya inşa safhasında olan ATİK' in işletme

faaliyetlerine bir katkısı olmamıştır. Dolayısıyla imal veya inşa olunan ATİK için satın alınan mal veya hizmetlere ait katma değer vergisi, söz konusu ATİK üretim veya ticari faaliyetlerde kullanılmaya başlamadan önce KDV iade tutarının hesabında yüklenilen KDV olarak dikkate alınmamalıdır. ATİK üretimde veya ticari faaliyette kullanılmaya başlanıldığında yani aktifte kaydedildikten sonra, bu iktisadi kıymetin imali veya inşası için satın alınmış olan mal veya hizmetler nedeni ile indirilecek KDV olarak beyan edilmiş tutarlardan, indirim yolu ile giderilemeyen kısımlarının yüklenilen KDV'nin hesabında dikkate alınması mümkündür.

Bilindiği üzere geçmişteki uygulamada; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun ile değişmeden önceki 3/d maddesi uyarınca, ATİK'lerin işletmede imal ve inşa edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktifte alınması veya kullanılmaya başlanması teslim sayılmakta idi. Yani mükellefler aktifte alma veya kullanmaya başlama tarihi itibarı ile ATİK'in inşa veya imal maliyeti üzerinden KDV hesaplayıp bu tutarı hesaplanan KDV olarak kendi KDV beyannamesinde hesaplanan KDV'ne ilave ediyor ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun ile değişmeden önceki 31'inci maddesine göre ise hesapladığı bu Katma Değer Vergisini 3 yılda ve 3 eşit taksitte indirim konusu yapıyordu. Dolayısıyla eski uygulamada verginin 3 yılda ve 3 eşit taksitte indirim konusu yapılması, iade edilecek verginin hesabında vergi idaresi açısından fazla bir sorun yaratmıyor, indirim yoluyla telafi edilemeyen ATİK'lere ilişkin K.D.V.'nin iade tutarına dahil edilmesine fazlaca bir eleştiri yapılmıyordu. Yani mükellefler ihracat teslimlerinin veya temel gıda maddelerinin bünyesine giren verginin tutarını hesaplarken yükledikleri vergiyi 3 yılda ve 3 eşit taksitte indirim konusu yaptıklarından tamamının tek seferde iadesini talep edemiyorlardı. Durum böyle olunca da bu uygulama fazlaca bir tereddüde yol açmıyordu.

#### **IV-DEĞERLENDİRMELER:**

**Tüm bu açıklamalar dikkate alındığında mükelleflerin, iade hakkı doğuran işlemleri yapabilmek için satın alarak, imal veya inşa ederek kullandığı ATİK'lere ilişkin KDV'nin tutarı ne olursa olsun, üst sınırdan daha fazla ( İndirimli orana tabi mal teslim bedelinin %18'inden) KDV iadesi talep etmelerinin mümkün olmadığı kanaatindeyiz.** Nitekim, Gelirler Genel Müdürlüğü' de vermiş olduğu 12.06.2002 Tarih ve B.07.4.DEF.0.06.12.YMM / 6317 sayılı görüşte özetle;

“ ..... indirimli orana tabi işlemlere ilişkin amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler indirimli orana tabi malların bünyesine giren vergiler olarak değerlendirilecektir. **İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerden bu işlemlerin ( % 18 ) ' ine kadar olan kısmının iadesinin talep edilmesi mümkündür. Amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen verginin iade edilecek tutarının hesabında, indirimli orana tabi işlemlerin ( % 18 ) ' i ile bu işlemler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi arasındaki fark dikkate alınacaktır. iktisadi kıymetlere ait katma değer vergisinin indirilemeyen kısmı için sonraki dönemlerde aynı şekilde iade talebinde bulunulabilecektir.**

İktisadi kıymeti, indirimli orana tabi işlemler ile diğer teslim ve hizmetlerinde ortaklaşa kullananlar tarafından amortismanına tabi iktisadi kıymete ait olup indirimle giderilemeyen katma değer vergisinin, indirimli orana tabi işlemlere isabet eden kısmının yukarıda açıklanan şekilde iade konusu yapılması mümkündür. ” denilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nca verilmiş olan bir başka görüşte de<sup>8</sup>; “Bir vergilendirme döneminde iade edilecek vergi o dönemde gerçekleştirilen ihracata isabet eden kısım ile sınırlı olacaktır. “İhraç edilen mala isabet eden kısım ile sınırlı olmak” ibaresi, ihraç edilen mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin toplamını ifade etmektedir. Buna göre, mükelleflerin Katma

<sup>8</sup> Mehmet MAÇ, KDV Uygulaması, Denet Yayıncılık, 4. Baskı, Sayfa 11.22

Değer Vergisi Kanunu'nun 54'üncü maddesine uygun olarak tutacakları kayıtlarda iade hakkı doğuran işlemler için yükledikleri vergiler ile diğer işlemler için yükledikleri vergileri mutlaka ayırmaları gerekmektedir.

İade hakkı doğuran işlemler nedeni ile doğacak KDV iadesinin hesabı için mutlaka gerekli olan bu ayırma işlemi sırasında , genel imal ve genel idare giderleri gibi dolaylı maliyet unsurları için yüklenen vergiler , işletmenin özelliğine göre , objektif bir dağıtım anahtarına göre yapılacaktır. İşletmenin maliyet yapısındaki değişikliklere göre gerektiğinde bu dağıtım anahtarları değiştirilebilecektir.”

Ancak, bazı firmalarda aylar itibariyle maliyetlerin tespiti veya maliyet muhasebesi sistemine göre amortisman payının dağıtım anahtarının bulunması bazen zor olabilmekte veya tercih edilen bir yöntem olmayabilmektedir. Özellikle imalatçı firmalarda, çok sayıda ve farklı türde mamul, hammadde ve benzeri stok bulunduğu durumda iade hakkı doğuran işlemlerle birlikte, normal yurtiçi satış yapıldığında bu hesaplamalar kolay olmayacaktır. Herkes açısından doğru olduğu kabul edilecek bir çözüm üretmekte her zaman mümkün olamayabilir.

Bu ve buna benzer sorunlar ve zorluklar nedeniyle, indirimli orana tabi mal için ATİK alımları nedeni ile yüklenen KDV'nin doğru hesaplanması çok zor olabilmektedir. Bu durumdaki mükellefler, yüklenen KDV'nin hesabında ATİK' lere ait KDV' ni ihmal ederek iade talep edebilmektedirler. Çünkü bu durumda yüklenen KDV'nin hesabı net olup, yapılması olası bir vergi incelemesinde eleştiri konusu yapılacak bir hususla da karşılaşılacaktır.

#### **V-SONUÇ:**

İndirimli orana tabi mal teslimlerinde bulunan mükelleflere 4369 sayılı yasa ile getirilen düzenleme sonucunda, yüklenen ve indirim konusu yapılamayan katma değer vergisinin iadesi hakkı tanınmıştır. Mükelleflerin indirimli orana tabi malların üretimi ve alımı sırasında yükledikleri vergiyi, tesliminde oran düşük olduğu için tamamını indirim konusu yapamamaları iade edilecek verginin doğmasına neden olmaktadır. Bu kapsamda iade edilebilecek tutarın hesabında amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen vergilerden indirimli orana tabi malların bünyesine giren kısmın ayrıştırılması gerekecektir. İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenen vergilerden ancak bu işlemlere ilişkin teslim tutarının genel orana ( % 18 ) kadar olan kısmının iadesinin talep edilmesi mümkündür. İktisadi kıymetlere ait katma değer vergisinin indirilemeyen kısmı içinse daha sonraki dönemlerde aynı şekilde iade talebinde bulunulabilecektir.

**ADRES: Ankara Defterdarlığı  
Hükümet Meydanı  
Ulus- ANKARA**

**A. Murat YILDIZ  
Gelirler Kontrolörü  
Ankara Defterdar Yrd. V.-**

**Mustafa TAN  
Stj. Gelirler Kontrolörü**

**TEL : 0.312. 312 27 48  
0.312. 310 54 03  
FAX : 0.312. 309 22 18**

**E-MAIL: amuratyildiz@ixir.com**