

# DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 26.11.2013  
Duyuru No : 2013/108  
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -  
ARALIK 2013 - SAYI : 252 Sayfa : 23 - 27

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

## KONAKLAMA FİRMALARININ KDV İADE TUTARINA ATİK KDV'LERİNİN DAHİL EDİLMESİ KONUSUNDA YENİ GELİŞME VE SON DURUM

### 1. GENEL AÇIKLAMA :

Bilindiği üzere, KDV oranlarını belirleyen 2008/13234 sayılı Kararname ekindeki II sayılı tablonun 25 no.lu pozisyonuna giren konaklama hizmetleri %8 oranında KDV'ye tabidir.

Konaklama hizmetlerinde KDV oranının genel orandan (%18'den) daha düşük (indirimli) olarak tayin edilmesi, konaklama hizmetleri sunan firmalara KDV Kanunu'nun 29/2 nci maddesi uyarınca KDV iadesi isteme hakkı vermektedir.

İadesi istenecek KDV'nin hesabında, iadeyle ilgili faaliyet alanında kullanılmakta olan amortisman tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için yüklenilmiş olan KDV'ler, işlem bedelinin %18' ini aşmamak kaydıyla dahil edilebilmektedir. (24 no.lu KDV Genel Tebliğinin E bölümü)

Geçmişte çıkarılan mevzuatla, konaklama hizmetleri sunanlar KDV iade hesaplarına ATİK KDV'lerini dahil etmeye yasaklanmışlardı.

Hukuka aykırı olduğu için çok tepki alan bu mevzuat Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiş ve bugün için geçerliliği kalmamıştır.

## BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
www.bdo.com.tr

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağına bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağına toplam gelirleri 2012 yılında 6,01 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 138 ülkede bulunan 1.204 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 54.000 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

*Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.*

Ancak Maliye İdaresi Anayasa Mahkemesi Kararlarının geriye yürümezliği gerekçesini ileri sürerek, Kararın yayınlandığı 14.02.2012'den önceki dönemler hakkında söz konusu yasağı devam ettirmektedir.

Bu yasağın başından beri ortadan kalkması konusunda idareden ve özellikle yargıdan beklentiler vardır.

Son olarak aldığımız bir özalgede ise, edinim tarihi 14.02.2012'den önce olan ATİK'ler için yüklenilen KDV'lerin de, 14.02.2012'den sonraki dönemlerde konaklama hizmetlerinde kullanılıyor olması şartıyla ve 14.02.2012'den sonraki dönemler için geçerli olmak üzere KDV iade hesaplarına dahil edilebileceği kabul edilmiştir.

Aşağıdaki bölümlerde bu konuyla ilgili oluşan mevzuat tablo halinde sunulmuş ve yeni bir gelişme olan söz konusu özelge hakkında bilgi verilmiştir :

## 2. KONUyla İLGİLİ OLARAK MEVZUATTAKİ VE YARGIDAKİ GELİŞMELERİN TABLO HALİNDE SUNUMU :

MEVZUATTAKİ VE YARGIDAKİ GELİŞMELER	BU GELİŞMELERİN SONUÇLARI
5766 sayılı Kanunla (RG 06.06.2008-26898) KDV Kanunu'nun 29/2 nci maddesine hüküm eklenerek düşük oranlı teslim ve hizmetlerle ilgili iade haklarını kısıtlayıcı kararname çıkarma yetkisi verilmiştir.	Bu bir yetki maddesidir.
2008/13903 sayılı Kararnamenin çıkması. (RG 19.07.2008-26941)	Bu Kararname 19.07.2008 den itibaren konaklama tesisleri tarafından yüklenilen ATİK (sabit kıymet-yatırım) KDV lerinin iade hesabına dahil edilmesini engellemiştir.
5838 sayılı Kanunla (RG 28.02.2009-27155), 5766 sayılı Kanunla getirilmiş olan yetki maddesi kaldırılmış bunun yerine aynı yetkileri içeren ve yetki alanını genişleten bir hüküm ilave edilmiştir.	Bu yeni yetki hükmü de 2008/13903 sayılı Kararnameye dayanak teşkil edebilir nitelikte olduğu için bu Kararname yetki hükmü değişikliğinden etkilenmemiş, geçerliliği ve yürürlüğü devam etmiştir.
Danıştay 4. Dairesinin 2009/6371 sayılı Kararı ile 2008/13903 sayılı Kararnamenin yürütmesini durdurmuştur.	2008/13903 sayılı Kararnamenin yürürlüğünün, Danıştay Karar tarihi olan 21.10.2009 da durdurulması ile, bu tarihten itibaren ATİK KDV lerinin KDV iade hesabına dahil edilmesi mümkün hale gelmiştir. Ancak yargı süreci devam ettiği için Maliye İdaresi konaklama tesislerinin ATİK KDV sini de içeren iade taleplerini reddetmiş, bu tür taleplerini reddetmiştir.

5766 sayılı Kanunla getirilen yetki hükmünün Anayasa Mahkemesi Kararı ile iptal edilmesi. (RG 14.02.2012-28204)	<p>Bu iptal Kararının pratik bir sonucu yoktur. Çünkü iptale konu hüküm zaten 5838 Kanunla yürürlükten kaldırılmıştı. ( Bunun yerine söz konusu hükmün yerine geçebilecek başka bir hüküm yürürlüğe konulmuştu.)</p> <p>Hal böyle olmakla beraber, söz konusu Karar, Anayasa Mahkemesinin bu konudaki tavrını ortaya koyması bakımından önemlidir.</p>
2008/13903 sayılı Kararnamenin iptaline ilişkin 2012/3481 sayılı Kararnamenin çıkması. (R.G. 05.08.2012 - 28375)	Bu kararname ile Hükümet, Anayasa Mahkemesi kararına uyarak, 14.02.2012'den geçerli olmak üzere söz konusu yasağı kaldırmıştır.
64 no.lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinin yayınlanması (Yayın tarihi 14.08.2012 - yayın yeri <a href="http://www.gib.gov.tr">www.gib.gov.tr</a> )	Bu Sirkülerde söz konusu yasağın 14.02.2012'ye kadar devam edeceği yani konaklama işletmelerinin bu tarihten önceki dönemlere ait KDV iade taleplerinde bahsi geçen yasağın uygulanacağı, 14.02.2012 tarihinden sonra gerçekleşen konaklama hizmetleri ile ilgili KDV iade talepleri hakkında bu yasağın uygulanmayacağı belirtilmiştir.
64 sayılı KDV Sirkülerinin yürütmesini durduran Danıştay Kararı. (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 13.02.2013 tarih ve E:2012/8397 sayılı Kararı) <sup>1</sup>	<p>Bu Karar ile Danıştay bahsi geçen yasağın sadece 14.02.2012 sonrasında kalkmadığını bu yasağın başından beri hükmünün kalmadığını dolayısıyla dönemine bakılmaksızın tüm iade taleplerinde ATİK KDV'lerinin hesaba dahil edilebileceğini kabul ettiğini ortaya koymuştur.</p> <p>Buna rağmen Maliye İdaresi 14.02.2012'den önceki dönemlerde sunulan konaklama hizmetleri ile ilgili KDV iadelerinin hesabına ATİK KDV'lerinin dahil edilmesini kabul etmemektedir. Bu idari tutum nedeniyle reddedilen iadeler hakkında dava açıldığı takdirde davanın kazanılacağı anlaşılmaktadır. Ancak davanın gerektireceği süre nedeniyle böyle bir yöntem pratik görünmemektedir.</p>
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın özelgesi. <sup>2</sup>	Bu özelge ile açıklığa kavuşturulan hususlar aşağıdaki bölümde bilgilerinize sunulmuştur.

<sup>1</sup> Söz konusu yürütmenin durdurulması kararı ile ilgili açıklamalar ve kararın önemli bölümlerinin metni için Sayın YMM Namık Özyılmaz tarafından hazırlanan ve Yaklaşım Dergisi'nin Haziran 2013 sayısında yayınlanan yazıya bakınız.

<sup>2</sup> 01.10.2013 tarih 39044742-130 [29/2013-KDV-2-25-46742] sayılı özelge.

### 3. YENİ ÖZELGE İLE ORTAYA ÇIKAN NETLEŞME :

Yeminli Mali Müşaviri olduğumuz bir konaklama şirketi ile ilgili olarak 2011 yılı için hazırladığımız indirimli oran gerekçeli KDV iade raporunda, yukarıdaki tabloda belirtildiği üzere 64 no.lu KDV Sirkülerinin yürütmesinin durdurulmuş olduğunu dikkate alarak, KDV iade hesabına ATİK KDV'lerini de dahil etmiştik.

Raporumuz değerlendirilirken vergi dairesi ATİK KDV'lerinin iade hesabından çıkarılmasını istemiş, bu istemin Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından da benimsenmesi ve mükellefin bu konuyu yargıya götürmek istememesi sonucunda ATİK KDV'leri iade hesabından çıkarılmıştır.

Aynı şirketin 2012 yılı KDV iade raporu hazırlıkları başladığında, her ne kadar 14.02.2012 sonrasında sunulan konaklama hizmetleri ile ilgili KDV iadelerinde ATİK KDV'lerinin hesaplama dahil edilmesine engel bulunmamakla beraber, söz konusu ATİK'in edinim tarihinin 14.02.2012'den önce olmasının engel teşkil edip etmeyeceği konusunda tereddüt duyulmuş ve bir önceki bölümün sonunda zikredilen özelge alınmıştır.

Bahsi geçen özelgede konuya ilişkin yasal ve yargısal gelişmeler anlatıldıktan sonra şu paragrafa yer verilmiştir.

*“Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, 14/02/2012 tarihinden sonra otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerindeki indirimli orana tabi geceleme ve konaklama hizmetleriniz nedeniyle yüklendiğiniz ve indirim yoluyla telafi edemediğiniz için iade olarak talep edilen KDV tutarının hesabına, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin söz konusu tarihten sonraki bahsi geçen hizmetlerde kullanılması ve azami iade tutarının aşılması kaydıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden pay verilmesi mümkün bulunmaktadır.”*

Bu özelge ile İdare iki husustaki tutumunu ortaya koymuştur :

- 14.02.2012'den önceki dönemlere ait konaklama hizmetleri ile ilgili KDV iade hesaplarında ATİK KDV'lerinin dikkate alınması halen idarece kabul görmemektedir. (Bu konuda reddedilen firmalar vergi yargısına başvurdukları takdirde, açacakları davayı kazanma ihtimalleri mutlak denebilecek düzeyde yüksektir.)
- 14.02.2012'den sonraki dönemlere ait KDV iade taleplerinde, iadesi istenecek KDV hesaplanırken ilgili konaklama hizmetlerinde kullanılmakta olan ATİK'ler nedeniyle yüklenilmiş KDV'ler de dikkate alınabilir. Söz konusu ATİK'lerin edinim tarihinin 14.02.2012'den önce olması buna engel değildir.

KDV iade hesabında pay verilmesine konu ATİK ile ilgili KDV'nin çok eski tarihlerde yüklenilmiş olması pay vermeye engel değildir. KDV'nin devretmesi ve devreden KDV'nin bir kısmının iade hesabına dahil edilmesi konusunda zaman aşımı veya zaman sınırlandırması yoktur. Nitekim örneğimizdeki firma 2007 yılında yüklendiği ATİK KDV'sinden 2012 yılı için hesapladığı KDV iade tutarına pay vermiştir.

#### 4. ÖRNEKLİ AÇIKLAMA :

##### Örnek Verileri :

Bir konaklama firmasının Aralık 2011 ayı KDV beyannamesinde görülen devrolan KDV 600.000 TL'dir.

Bunun 400.000 TL'lik kısmı 2007 yılında yapılan otel yatırımı ile ilgili ATİK KDV yüklenimlerinden kaynaklanmaktadır.

Konaklama tesisi kış aylarında kapalı tutulduğu için 2012 yılının Mayıs'tan Ekim'e kadar olan sekiz ayda hizmet vermiş, bu dönemde 2.000.000 Lira hasılat sağlamış ve 160.000 TL (%8) KDV hesaplamıştır.

Firmanın 2012 yılında bu hasılat ile ilgili olarak yüklendiği KDV tutarı 185.000 TL'dir.

##### Örneğin çözümü :

Yukarıda belirttiğimiz yasak devam ediyor olsaydı bu firmanın 2012 ile ilgili olarak isteyebileceği KDV iadesi 9.200 TL ile sınırlı kalacaktı.

Şöyle ki ;

Yüklenilen KDV (ATİK dışı)	+
	185.000
Hesaplanan KDV (2.000.000 x 0,08)	-
	160.000
Fark	+25.000
2012 yılı için indirimli oran gerekçeli KDV iadelerine ilişkin had (iade edilmeyen kısım)	-15.800
İade Tutarı	+9.200

Yasağın kalkması ve edinim tarihi 14.02.2012'den önce olsa dahi konaklama hizmetlerinde kullanılan ATİK'lere ait KDV'lerin yasal limit içinde iade hesabına dahil edilebilmesi sonucunda bu firmanın iadesini isteyebileceği KDV, 9.200 TL'den 184.200 TL'ye yükselmiş bulunmaktadır.

Şöyle ki ;

Yüklenilen KDV (ATİK dışı)	+ 185.000
ATİK KDV'lerinden iade tutarına eklenebilen pay (2.000.000 TL X 0,18 = ) 360.000 - 185.000 = 175.000	+ 175.000
Hesaplanan KDV (2.000.000 x 0,08)	- 160.000
Fark	+200.000
2012 yılı için indirimli oran gerekçeli KDV iadelerine ilişkin had (iade edilmeyen kısım)	-15.800
İade Tutarı	+184.200

Görüldüğü gibi yasağın kalkması (ATİK KDV'lerinin yasal limit içinde iade hesabına dahil edilebilmesi) sayesinde örneğimizdeki firmanın iadesini isteyebileceği KDV, 9.200 TL'den 184.200 TL'ye yükselmiştir. Böylelikle bu firma, devrolan KDV'si içindeki ATİK kaynaklı 400.000 TL'lik sorununun 175.000 TL'lik kısmını 2012 yılı KDV iadesi çerçevesinde çözümlemiştir. Bakiye ATİK KDV'leri, izleyen yılların KDV iade hesabına dahil edilmek suretiyle zamanla çözülecektir.

Örneğimizdeki firma, 184.200 TL tutarındaki 2012 yılı yıllık KDV iadesini son olarak Kasım 2013 ayına ait KDV beyannamesi üzerinde beyan ederek alabilir. Aralık 2013 ve izleyen ayların beyannamesinde bu iade istenemez. Kasım veya önceki ayların beyannamesi düzeltilmek suretiyle yapılan iade talepleri de reddedilmektedir. (Maliye İdaresince ortaya konulan ve yasal hakkı yok eden, düzeltme zaman aşımı hükümlerine aykırı olan ve bizim de isabetli bulmadığımız bu uygulama yargıda kabul görmemekle beraber halen devam etmektedir.)

## 5. ÖZET VE SONUÇ :

- Konaklama işletmelerinin 14.02.2012'den önceki dönemlere ait KDV iade taleplerinde iadesi istenecek KDV'ye, ilgili konaklama işlerinde kullanılmış olsa dahi ATİK'lerle ilgili KDV yüklenimlerinin dahil edilmesi Maliye İdaresi'nce halen kabul edilmemektedir.

Bu konunun vergi yargısına götürülmesi halinde kazanılma ihtimali çok yüksektir. Ancak İdarenin reddettiği KDV iadelerinin yargı yoluyla alınması yargılamanın uzun sürmesi nedeniyle pratik değildir.

- 14.02.2012'den sonraki dönemlere ait KDV iadeleri hesaplanırken konaklama hizmetlerinde kullanılan ATİK'lere ait KDV'ler azami iade tutarı aşılmamak kaydıyla hesaba dahil edilebilir.
- ATİK KDV'lerin hesaba dahil edilmesinde, ilgili ATİK'in edinim tarihinin 14.02.2012'den önce olması engel teşkil etmemektedir. Başka bir anlatımla, devrolan KDV içinde bulunan ATİK KDV yükleri 14.02.2012'den sonra yapılacak konaklama hizmetleri ile ilgili KDV iade hesaplarına (azami iade tutarı aşılmamak şartıyla) dahil edilmek suretiyle ve idari engelle karşılaşılmaksızın eritilebilir.