

# DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 05.11.2014  
Duyuru No : 2014/112  
Yayınlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -  
KASIM 2014 - SAYI : 263

Mehmet Emek KURT  
Yeminli Mali Müşavir, E. Hesap Uzmanı

## 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

## İADE HAKKI TANINAN VE TANINMAYAN İŞLEMLERDE KULLANILAN ATİK NEDENİYLE İADESİ GEREKEN KATMA DEĞER VERGİSİ

*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 2013 yılında 6,4 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 144 ülkede bulunan 1.264 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 56.389 kişi çalışmaktadır.*

### 1. GİRİŞ:

Bu yazımızda öncelikle, tam istisna kapsamındaki, bir diğer ifadeyle iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak, Amortisman Tabi İktisadi Kıymet (ATİK) iktisabı / inşası nedeniyle yüklenilen KDV'nin iade hesabında nasıl dikkate alınması gerektiği açıklanacaktır. Devamında ise, iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerde birlikte kullanılan ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV'lerin, iade hesabında nasıl pay verilmesi gerektiği üzerinde durulacaktır. Konuyla ilgili olarak verilmiş güncel tarihli bir özelge irdelenecektir.

*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.*

## 2. İADESİ TALEP EDİLEBİLECEK TOPLAM KDV:

26 Nisan 2014 Tarihli ve 28983 Sayılı Resmî Gazete yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (KDV GUT, Tebliğ) "IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR" ana başlıklı bölümünün "1. İadesi Talep Edilebilecek KDV" başlıklı kısmında, Kanunda ve Tebliğ'de aksi belirtilmediği sürece, iadesi gereken KDV'nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin **bünyesine giren ve indirilemeyen KDV** tutarlarının dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

İşlemin bünyesine giren KDV'nin ise, teslim işlemlerinde malın üretimi, iktisabı, muhafazası ve teslimi; hizmet işlemlerinde ise ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'den oluştuğu açıklanmıştır.

Tebliğ'de KDV'nin, iade hakkı doğuran işlemlerin gerçekleştiği dönemde ortaya çıkmış olmasının şart olmadığı, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemden önceki alımlar-giderler nedeniyle ödenen/borçlanılan KDV'nin de bu tutara dâhil olduğu belirtilmiştir.

Prensip olarak, 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 getirilmektedir.**

## 3. İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMİN BÜNYESİNE GİREN KATMA DEĞER VERGİSİNİN HESABINA DÂHİL EDİLEBİLECEK UNSURLAR:

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR" ana başlıklı bölümünün, "1.2. İşlemin Bünyesine Giren Verginin Hesabına Dahil Edilebilecek Unsurlar" başlıklı kısmında;

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

a) İade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler,

b) İade hakkı doğuran işlemle ilgili olan<sup>1</sup> telefon, kırtasiye, posta, ulaşım, konaklama, akaryakıt, elektrik, su, büro malzemeleri, muhasebe, reklâm,

<sup>1</sup> 01.11.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, 19.10.2014 tarih ve 29147 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile "İade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği döneme ilişkin" ibaresi, "İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLE İLGİLİ OLAN" şeklinde değiştirilmiştir. Böylelikle, iade hesabına dahil edilebilecek genel imal ve genel idare giderlerine konu yüklenilen KDV'nin, iade hakkı doğuran işlemin yapıldığı aydaki KDV'lerle sınırlı olmadığı, **geçmiş aylarda** yüklenilmiş de olsa iade hakkı doğuran işlemle ilgili bulunan tüm genel imal ve genel idare giderlerine konu yüklenilen KDV'lerin iade hesabına dahil edilebileceği açık olarak belirtilmiştir.

temizlik malzemeleri, kira vb. genel imal ve genel idare giderlerinden iade hakkı doğuran işleme isabet eden kısım,  
c) **iade hakkı doğuran işlemde kullanılan ATİK'in alımı, nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur.**  
...”

açıklaması yer almaktadır.

İlgili kısmın devamında, iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'nin dikkate alınacağı, daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenilen KDV'den pay verileceği belirtildikten sonra, 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 verilebileceği açıklanmıştır.**

#### 4. İADE HESABINDA DİKKATE ALINABİLECEK ATİK KDV:

KDVGUT'nin “IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR” ana başlıklı bölümünün, “1.3. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde İade Uygulaması” başlıklı kısmında, ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi için, **ATİK'lerin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması gerektiği**, ATİK'lerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde ise imal ve inşa sırasında yüklenilen KDV'den, ATİK'lerin **aktife alınıp iade hakkı doğuran işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebileceği** belirtilmiştir.

Buna göre, ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV'nin iade edilecek KDV hesabına dahil edilmesinde özellik arz eden hususlar şu şekildedir:

- ATİK iktisabı nedeniyle yüklenilen verginin iade edilebilmesi için, indirim yoluyla telafi edilememiş olması gerekmektedir.
- Ödenen vergilerin iade edilebilmesi için amortisman tabi iktisadi kıymetin iade hakkı doğuran işlemle bir bağının olması gerekmektedir. Şayet, amortisman tabi iktisadi kıymet ile iade hakkı doğuran işlem arasında herhangi bir bağlantı yok ise, ödenen vergilerin iadesi de söz konusu olmayacaktır. Örneğin ürettiği ürünleri gerek KDV'nden istisna olarak yurtdışına ihraç eden, gerekse de KDV uygulayarak yurtiçine satan bir mükellefin, sadece yurt içi satışlarının üretimiyle ilgili bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklendiği vergiyi iade olarak alamaz.
- Aşağıda detaylı olarak açıklandığı üzere, iktisadi kıymetin iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerde birlikte kullanılması halinde, iade hakkı tanınan işlemlere isabet eden KDV iade konusu edilir.
- İleride iade hakkı doğuran işlemde kullanılacak olsa bile, henüz kullanılmaya başlanmayan iktisadi kıymetler nedeniyle ödenen vergilerin iadesi mümkün değildir.

## 5. ATİK İKTİSABİ NEDENİYLE İADE EDİLEBİLECEK KDV'NİN HESAPLANMASI:

Yukarıda da belirtildiği üzere, ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi için ATİK'lerin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması gerekmekte olup, 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. Ayrıca, ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verildiği durumda, bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi), prensip olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin % 18'i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan tutardan fazla olamayacaktır<sup>2</sup>.

ATİK'lerin sadece iade hakkı tanınan işlemler ile iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerde birlikte kullanılması halinde, ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV'nin iade hesabına nasıl dikkate alınması gerektiğine ilişkin görüşlerimiz şu şekildedir.

### 5.1. Sadece İade Hakkı Tanınan İşlemlerde Kullanılan ATİK'ler Nedeniyle Yüklenilen KDV'nin Hesaplanması:

Mükellefin faaliyeti münhasıran iade hakkı tanınan işlemlerden oluşuyorsa, ATİK sebebiyle yüklenilen ve iadesi talep edilebilecek KDV şu şekilde hesaplanmalıdır:

- İade hakkı tanınan işlemlerin bünyesine giren doğrudan yüklenime konu KDV hesaplanmalıdır (A).
- İade hakkı doğuran işlemle ilgili olan genel imal ve genel idare giderleri nedeniyle yüklenilen KDV hesaplanmalıdır (B).
- İade hakkı tanınan işlem bedeli genel vergi oranı olan % 18 ile çarpılarak (C), bu tutardan doğrudan ve genel imal ile genel idare giderlerine konu ATİK dışı yüklenilen KDV'ler düşülmelidir<sup>3</sup> {D= C- (A+B)}. Böylelikle, iade hakkı tanınan işlemin bünyesine giren ATİK dolayısıyla yüklenilen ve azami iade edilebilir vergi hesaplanacaktır.
- Bu tutarın iade hesabına alınabilmesi için ATİK'in iade hakkı tanınan işlemlerle bağlantısının olması ve iktisabı nedeniyle yüklenilen verginin indirim yoluyla telafi edilememiş olması lazımdır.
- ATİK için yüklenilen vergi yukarıda hesaplanan tutardan (D) **küçükse**, yüklenilen verginin **tamamı** iade hesabına alınabilecektir.

<sup>2</sup> Doğrudan yüklenimler nedeniyle bu tutardan fazla iade talebinde bulunulması halinde, aşan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmektedir.

<sup>3</sup> İade hakkı doğuran işlem bedeli ile % 18 oranının çarpılması sonucu bulunan tutar (azami iade edilebilir vergi), doğrudan ve genel imal ile genel idare giderlerine konu yüklenilen KDV'den düşük ise, iadesi talep edilebilecek tutar işlem bedelinin % 18 ile sınırlıdır. Şayet, doğrudan yüklenimler nedeniyle iadesi talep edilecek tutar, azami iade edilebilir KDV'den yüksek ise aşan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmektedir.

- Şayet, ATİK için yüklenilen vergi bu tutardan (D) **büyükse**, bu tutar kadar olan kısım iade hesabına alınmalıdır.
- Kalan kısım ise yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde, ilerleyen dönemde / dönemlerde iade hesabına alınabilecektir. Bu nedenle, ATİK dolayısıyla yüklenilen vergilerin izlendiği yardımcı bir hesabın tutulması önem arz etmektedir.

Konuyu netleştirmek amacıyla, aşağıdaki örnek bilgilerinize sunulmuştur:

**Örnek 1:** A firması ürettiği ürünleri iade hakkı tanınan işlem kapsamında yurt dışına ihraç etmektedir. Kasım 2014 döneminde ihraç ettiği ürünlerin bedeli 200.000 TL tutarındadır. Söz konusu ürünlerin üretimi için iktisap ettiği ATİK nedeniyle 25.000 TL tutarında KDV yüklenmiştir. İhraç ettiği ürünlere ilişkin doğrudan yüklenimlerine (mamul, hammadde alımı vs.) konu KDV 20.000 TL'dir. Ayrıca, anılan ürünler nedeniyle yüklenmiş olduğu genel imal ve genel idare giderlerine konu KDV 6.000 TL tutarındadır. Buna göre, A firmasının mal ihracatı nedeniyle iade hesabında dikkate alabileceği, ATİK KDV'si şu şekilde hesaplanmıştır:

İhracat Tutarı	A	200.000
Doğrudan Yüklenime Konu KDV	B	20.000
Genel İmal ve İdare Giderleri Nedeniyle Yüklenilen KDV	C	6.000
ATİK İktisabı Nedeniyle Yüklenilen KDV	D	25.000
İşlem Bedelinin % 18'i	$E = A \times 0,18$	36.000
İşlemin Bünyesine Giren ATİK dışı (Doğrudan Ve Genel İdare Giderleri Nedeniyle Yüklenilen) KDV	$F = B + C$	26.000
İade Edilebilecek Azami ATİK KDV Tutarı	$G = E - F$	10.000
İade Edilecek ATİK KDV Tutarı (D ve G'den <b>Düşük</b> Olanı)	H	10.000
Sonraki Döneme Devreden / Sonraki Dönemde İadeye Konu Olabilecek ATİK KDV Tutarı	$I = D - H$	15.000

## 5.2. İade Hakkı Tanınan ve Tanınmayan İşlemlerde Birlikte Kullanılan ATİK'ler Nedeniyle Yüklenilen KDV'nin Hesaplanması:

Önceki kısımda, sadece iade hakkı tanınan işlemlerde kullanılan ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV'nin nasıl hesaplanması gerektiği açıklanmıştır. ATİK'lerin iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerde birlikte kullanılması halinde, iade hesabı önceki kısımda anlatılandan farklı olarak hesaplanmalıdır. Nedeni ise, iktisadi kıymetin kısmen tam istisna kapsamına giren, kısmen de iade hakkı tanınmayan işlemlerde kullanılması halinde, tam istisna kapsamındaki işlemlere isabet eden KDV'nin iade konusu edilebilmesidir.

Yukarıda açıklandığı üzere, iade tutarının hesaplanmasında; önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'nin dikkate alınması, daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenilen KDV'den pay verilmesi gerekmektedir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmaması halinde, **bu tutar ile azami iade**

**edilebilir KDV tutarı (işlem bedeli x % 18) arasındaki farka isabet eden tutar kadar ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilir.**

Yapmış olduğumuz açıklamalar ışığında, iade hakkı tanınan işlemler (örneğin mal ihracatı) ile iade hakkı tanınmayan işlemlerde (örneğin yurtiçi satış) fiilen birlikte kullanılan ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV'lerin iade hesabına şu şekilde pay verilebileceği görüşündeyiz:

- Öncelikle iade hakkı tanınan ile tanınmayan işlemlerin bünyesine giren doğrudan yüklenime konu KDV hesaplanmalıdır.
- Sonrasında, toplam satışlar içerisinde iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerin oranı bulunmalıdır.
- Bu oran dâhilinde, genel imal ve genel idare giderleri nedeniyle yüklenilen KDV'lerden, iade hakkı tanınan ve tanınmayan işleme isabet eden kısmı hesaplanmalıdır.
- İade hakkı tanınan ve tanınmayan işlem bedelleri genel vergi oranı olan % 18 ile çarpılarak, bu tutardan doğrudan ve genel imal ile genel idare giderlerine konu ATİK dışı yüklenilen KDV'ler düşülmelidir. Kalan tutar iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerin bünyesine giren ATİK dolayısıyla yüklenilen ve azami iade edilebilir vergiyi verecektir.
- Yine belirtilen oran dâhilinde, ATİK alımı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin ilgili dönemde iade hakkı tanınan ve tanınmayan işleme isabet eden kısmı hesaplanmalıdır.
- ATİK alımı nedeniyle yüklenilen Katma Değer Vergisinden, gerek iade hakkı tanınan gerekse de iade hakkı tanınmayan işlemlerin bünyesine giren kısmı, yukarıda belirtilen oran dâhilinde hesaplanarak, her iki işleme eş zamanlı olarak pay verilmelidir. Ancak, verilecek pay hiçbir şekilde, doğrudan ve dolaylı yüklenimlerle beraber işlem bedellerinin % 18'ini aşamaz.
- Şayet belirtilen sınır nedeniyle, ATİK alımı nedeniyle yüklenilen Katma Değer Vergisinin tamamı için ilgili dönemde iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlere pay verilememişse, bakiye tutar için yine yukarıda belirtilen yöntemle ilerleyen dönemlerde iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlere pay verilmelidir. Bu nedenle, ATİK dolayısıyla yüklenilen vergilerin izlendiği yardımcı bir hesabın tutulması önem arz etmektedir.

Söz konusu yöntemi netleştirmek adına aşağıdaki örnek bilgilerinize sunulmuştur:

**Örnek 2:** B firması ürettiği ürünleri gerek iade hakkı tanınan işlem kapsamında yurt dışına ihraç etmekte, gerekse de iade hakkı tanınmayan işlem kapsamında yurt içine satmaktadır. Firma, söz konusu ürünlerin üretimi için ATİK almış ve bu ATİK için 18.000 TL tutarında KDV yüklenmiştir. İlgili dönemde ürettiği ürünlerin, 200.000 TL tutarındaki kısmını mal ihracatı olarak yurt dışına ve 200.000 TL tutarındaki kısmını ise yurtiçine satmıştır. Gerek mal ihracatına ilişkin, gerekse de yurt içi satışlarına ilişkin doğrudan yüklenimleri (mamul, hammadde alımı vs.) ayrı ayrı 24.000 TL tutarında olup, ilgili dönemde genel idare giderleri sebebiyle toplam 6.000 TL tutarında KDV yüklenmiştir. Buna göre, A firmasının mal ihracatı nedeniyle iade hesabında dikkate alabileceği, ATİK KDV'si şu şekilde hesaplanmıştır:

		İade Hakkı Doğuran İşlem (Mal İhracatı)	İade Hakkı Doğurmayan İşlem (Yurt İçi Satış)
İşlem Bedeli	A	200.000	200.000
Toplam Satışlar İçerisindeki Oran	$B = A / 400.000$	50%	50%
Doğrudan Yüklenime Konu KDV	C	24.000	24.000
Genel İmal ve İdare Giderleri Nedeniyle Pay Verilen KDV	$D = B \times 6.000$	3.000	3.000
ATİK İktisabı Nedeniyle Yüklenilen Toplam KDV	E	18.000	
İhracata / Yurtiçi Satışlara İsabet Eden ATİK KDV	$F = E \times B$	9.000	9.000
İşlem Bedelinin % 18'i	$G = A \times 0,18$	36.000	36.000
İşlemin Bünyesine Giren ATİK dışı (Doğrudan Ve Genel İdare Giderleri Nedeniyle Yüklenilen) KDV	$H = C + D$	27.000	27.000
ATİK KDV'den Verilebilecek Azami Pay Tutarı	$I = G - H$	9.000	9.000
ATİK Alımı Nedeniyle Yüklenilen KDV'den Verilen Pay (F ve I'dan Düşük Olanı)	$J = B \times 50.000$	9.000	9.000
İşlemlerin Bünyesine Giren Yüklenim KDV Toplamı	$K = C + D + J$	36.000	36.000

Buna göre mükellef, 200.000 TL tutarındaki mal ihracatına ilişkin olarak, 36.000 TL tutarındaki KDV'nin iadesini alabilecektir. Bu tutarında içerisindeki ATİK KDV ise 9.000 TL tutarındadır.

Aynı şekilde, mükellefin yurt içi satışlarına ilişkin olarak ATİK KDV'den verilmesi gereken pay tutarı 9.000 TL olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla mükellefin ilerleyen dönemlerde söz konusu ATİK ile ilgili olarak iadesini talep edebileceği bir tutar kalmamıştır<sup>4</sup>.

Diğer taraftan, iade hakkı tanınan işlemler (örneğin mal ihracatı) ile iade hakkı tanınmayan işlemlerde (örneğin yurtiçi satış) fiilen birlikte kullanılan ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV'nin tutarı, gerek iade hakkı tanınan gerekse de iade hakkı tanınmayan işlemler için azami pay verilebilecek tutardan yüksek olabilir.

<sup>4</sup> Yazımızın son bölümünde yer alan Özelge metnine göre, Gelir İdaresi'nin görüşü bu yöndedir.



Bu durumda, gerek iade hakkı tanınan gerekse de iade hakkı tanınmayan işlemler nedeniyle ilgili dönemde ATİK KDV için pay verildikten sonra, bakiye kısım için aynı yöntem uygulanarak, ilerleyen dönemlerde iadeye konu edilecek ATİK KDV hesaplanmalıdır. Ancak, bu hesaplamanın sağlıklı sonuç vermesi için her bir dönemde ihracat ve yurt içine satışlara pay verilecek ATİK KDV'nin ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir. Bu nedenle, ATİK dolayısıyla yüklenilen vergilerin izlendiği yardımcı bir hesabın tutulması önem arz etmektedir.

**Örnek 3:** C firması ürettiği ürünleri gerek iade hakkı tanınan işlem kapsamında yurt dışına ihraç etmekte, gerekse de iade hakkı tanınmayan işlem kapsamında yurt içine satmaktadır. Firma söz konusu ürünlerin üretimi için ATİK almış ve bu ATİK için 100.000 TL tutarında KDV yüklenmiştir. Ekim 2014 döneminde ürettiği ürünlerin 300.000 TL tutarındaki kısmını mal ihracatı olarak yurt dışına ve 300.000 TL tutarındaki kısmını ise yurtiçine satmıştır. Kasım 2014 döneminde ise, ihracat tutarı ve yurt içi satış tutarı ayrı ayrı 250.000 TL tutarındadır. Ekim 2014'de, gerek mal ihracatına ilişkin, gerekse de yurt içi satışlarına ilişkin doğrudan yüklenimleri (mamul, hammadde alımı vs.) ayrı ayı 25.000 TL tutarında iken, söz konusu tutar Kasım 2014 döneminde 22.000 TL'dir. Ekim 2014 döneminde 5.000 TL, Kasım 2014 döneminde ise 4.000 TL genel imal ve genel idare giderleri sebebiyle KDV yüklenmiştir. Buna göre, Ekim 2014 ve Kasım 2014 dönemlerinde, A firmasının mal ihracatı nedeniyle iade hesabında dikkate alabileceği, ATİK KDV'si şu şekilde hesaplanmıştır:

		İade Hakkı Doğuran İşlem (Mal İhracatı)	İade Hakkı Doğurmayan İşlem (Yurt İçi Satış)
<b>EKİM 2014</b>			
İşlem Bedeli	A	300.000	300.000
Toplam Satışlar İçerisindeki Oran	$B = A / 600.000$	50%	50%
Doğrudan Yüklenime Konu KDV	C	25.000	25.000
Genel İmal ve İdare Giderleri Nedeniyle Pay Verilen KDV	$D = B \times 5.000$	2.500	2.500
ATİK İktisabı Nedeniyle Yüklenilen Toplam KDV	E	100.000	
İhracata / Yurtiçi Satışlara İsbet Eden ATİK KDV	$F = E \times B$	50.000	50.000
İşlem Bedelinin % 18'i	$G = A \times 0,18$	54.000	54.000
İşlemin Bünyesine Giren ATİK dışı (Doğrudan Ve Genel İdare Giderleri Nedeniyle Yüklenilen) KDV	$H = C + D$	27.500	27.500
Bu dönemde ATİK KDV'den İhracata ve Yurtiçine Verilebilecek Azami Pay Tutarı	$I = G - H$	26.500	26.500
Bu dönemde ATİK KDV'den İhracata ve Yurtiçine Verilebilecek Pay Tutarı (F ve I'dan Düşük Olanı)	J	26.500	26.500
Sonraki Döneme Devreden ATİK KDV Tutarı	$K = 100.000 - 53.000$	47.000	



Buna göre mükellefin, Ekim 2014 döneminde gerçekleştirdiği ihracata ilişkin olarak iadesini talep edebileceği KDV (27.500 + 26.500 =) 54.000 TL tutarındadır. Bu tutarın içinde yer alan iade edilecek ATİK KDV ise 26.500 TL'dir. Aynı şekilde, mükellefin yurt içi satışlarına ilişkin olarak ATİK KDV'den verilmesi gereken pay tutarı 26.500 TL olarak hesaplanmıştır.

Sonraki döneme devreden ATİK KDV tutarı olan (100.000 - 53.000 =) 47.000 TL'nin ilgili kısmı, yukarıda anlatılan yöntem çerçevesinde Kasım 2014 döneminde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilmektedir. Kasım 2014 döneminde iadesi talep edilebilecek ATİK KDV, şu şekilde hesaplanmıştır:

		İade Hakkı Doğuran İşlem (Mal İhracatı)	İade Hakkı Doğurmayan İşlem (Yurt İçi Satış)
<b>KASIM 2014</b>			
İşlem Bedeli	A	250.000	250.000
Toplam Satışlar İçerisindeki Oran	$B = A / 600.000$	50%	50%
Doğrudan Yüklenime Konu KDV	C	22.000	22.000
Genel İmal ve İdare Giderleri Nedeniyle Pay Verilen KDV	$D = B \times 5.000$	2.000	2.000
Önceki Dönemden Devreden ATİK İktisabı Nedeniyle Yüklenilen Toplam KDV	E	47.000	
İhracata / Yurtiçi Satışlara İsbet Eden ATİK KDV	$F = E \times B$	23.500	23.500
İşlem Bedelinin % 18'i	$G = A \times 0,18$	45.000	45.000
İşlemin Bünyesine Giren ATİK dışı (Doğrudan Ve Genel İdare Giderleri Nedeniyle Yüklenilen) KDV	$H = C + D$	24.000	24.000
Bu dönemde ATİK KDV'den İhracata ve Yurtiçiye Verilebilecek Azami Pay Tutarı	$I = G - H$	21.000	21.000
Bu dönemde ATİK KDV'den İhracata ve Yurtiçiye Verilebilecek Pay Tutarı (F ve I'dan Düşük Olanı)	J	21.000	21.000
Sonraki Döneme Devreden ATİK KDV Tutarı	$K = 47.000 - 42.000$	5.000	

Kasım 2014 döneminde gerçekleştirdiği ihracata ilişkin olarak iadesini talep edebileceği KDV (24.000 + 21.000 =) 45.000 TL tutarında olup, bu tutarın içinde yer alan iade edilecek ATİK KDV ise 21.000 TL'dir. Yurt içi satışlara ilişkin olarak ATİK KDV'den verilmesi gereken pay tutarı 21.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Sonraki döneme devreden ATİK KDV ise (47.000 - 42.000 =) 5.000 TL tutarında olup, gerekli şartların sağlanması halinde ilerleyen dönemlerde iade konusu yapılabilir.

## 6. KONUyla İLGİLİ OLARAK VERİLEN GÜNCEL TARİHLİ ÖZELGE:

İade hakkı tanınan işlemler ile iade hakkı tanınmayan işlemlerde fiilen birlikte kullanılan ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV'lerin, iade hesabında nasıl dikkate alınması gerektiğine ilişkin olarak idari görüş içeren ve Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 13/10/2014 tarih ve 45404237-130[I-14-206]-265/4456 numara ile verilen özelge metninin ilgili kısmında aynen aşağıdaki ifadeler yer almaktadır:

“ ...

**Buna göre; iade hakkı tanınan işlemlerden kaynaklanan iade hesabına, ATİK'ler sebebiyle yüklenilen KDV tutarları aşağıda belirtilen şekilde dahil edilebilecektir.**

- 1) İade hakkı tanınan işlemlere ilişkin teslimlerin toplam bedeli üzerinden, KDV Genel Uygulama Tebliğinin “IV/A.1.3.” 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.**
- 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.”**

Özelge de yapılan açıklamalar, yazımızda anlattığımız hususlarla birebir örtüşmektedir. Özelgede, iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'nin dikkate alınacağı, daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenilen KDV'den pay verileceği belirtildikten sonra, 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 verilebileceği açıklanmıştır.** Aynı yöntemin, mükellefin diğer işlemlerine (iade hakkı doğurmayan işlemler) için de uygulanması gerektiği belirtilmiştir.