

ÜRETİM SÜRECİ SONUNDA MEYDANA GELEN ATIKLARDA KDV İNDİRİMİ SORUNU*

I- Metal, Plastik, Kağıt, Cam, Hurda ve Atıklarının Teslimlerinde KDV İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4.maddesinin (g) bendinde 5035 sayılı Kanunla 2.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle "metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam, hurda ve atıklarının teslimleri" katma değer vergisinden istisna edilmiştir. (lastik ve kauçuk 1.8.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 5228 sayılı Kanun ile eklenmiştir.)

5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce, metal, plastik, kağıt, cam, hurda ve atıklarının satışında, KDV Kanunu'nun 9.maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki çerçevesinde hesaplanan KDV'nin 2/3'ünün satıcı tarafından tevkif edilerek (2) no'lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekteydi. Tevkifat uygulaması hurda sektöründeki kayıt dışı işlemleri önlemeyi ve vergi güvenliğini sağlamayı amaçlamaktaydı. Bu uygulama istenen amacı tam olarak sağlamadığı gibi, özellikle iade işlemlerinde kırtasiyeciliği artırmıştır. Bu nedenle 5035 sayılı Kanun ile söz konusu maddelerin hurda ve atıkları KDV'den istisna edilerek, bu maddelerin yurtiçi tesliminde KDV tevkifatı uygulamasına son verilmiştir.

Öte yandan, İstanbul Defterdarlığınca verilen bir özalgede hurda atık niteliğindeki plastik esaslı atıkların fabrikada çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan granül teslimlerinin KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı ve genel oranda KDV'ne tabi olduğu belirtilmiştir.¹ Ancak aynı Defterdarlığın başka bir özalgesinde hurda plastiklerin işleme tabi tutulması sonucu elde edilen granül teslimlerinin KDV'nden istisna olduğu belirtilmiştir.²

Söz konusu hurda ve atıkların herhangi bir işleme tabi tutulması halinde (presleme, paketleme v.b. işlemler hariç) katma değer vergisine tabi tutulması gerekir.

II- Teslimi Vergiye Tabi Olmayan Veya Vergiden İstisna Edilen Mal ve Hizmetler İçin Yüklenilen KDV'nin İndirilemeyeceği

KDV Kanunu'nun 30/a maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili **alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyeti içinde yer alan katma değer vergisinin** indirim konusu edilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm KDV sistemindeki indirim mekanizmasının tabi bir sonucudur. Katma değer vergisi uygulamasında alışlarla ilgili verginin indirilmesine imkan tanınmasının nedeni, bu malların satışı sırasında nasıl olsa vergiye tabi tutulacağı, dolayısıyla o mal veya hizmetin katma değeri üzerinden ilave bir vergi fazlası yaratacağı düşüncesidir. Teslimi vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen mal ve hizmetlere ait yüklenilen KDV'nin diğer vergiye tabi işlemler için hesaplanan KDV'nden indirilmesi toplam katma değeri (gayrisafi milli hasılayı) vergilendirmeyi amaçlayan katma değer vergisi sisteminin amacına ters düşer. İşte bu nedenle kanun koyucu teslimi vergiye tabi olmayan mal ve hizmet ifalarına ait yüklenilen katma değer vergisinin indirimine izin vermemiştir. Ancak, anılan Kanunun "İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim" başlıklı 32.maddesinde belirtilen vergiden istisna edilen mal ve hizmetlere ait KDV'nin (ihracat istisnası, uluslararası nakliye hizmetleri, teşvikli makine ve teçhizat satışlarına ilişkin istisnalar gibi) indirim ve iadesi mümkün bulunmaktadır.

* SAKIP ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

¹ İstanbul Defterdarlığı'nın 28.12.2004 gün ve 34.18.17.25-25648/8583 sayılı özalgesi.

² İstanbul Defterdarlığı'nın 19.03.2004 gün ve 34.18.9.25-27287/1628 sayılı özalgesi.

III- Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt, Cam Hurda ve Atıklar İçin Yüklenilen KDV'nin İndirimi Sorunu

KDV Kanunu'nun 30/a maddesinde vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu edilemeyeceğini, 32.maddesinde ise anılan Kanunun 11,13,14 ve 15.maddelerinde yer alan ihracat istisnası, araç, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırım malına ilişkin istisna, transit taşımacılık ve diplomatik istisna (ile geçici 19.madde kapsamındaki mal teslimi ve hizmet ifaları) dışındaki katma değer vergisinden istisna edilen işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin diğer vergiye tabi işlemlere ait hesaplanan KDV'nden indirilmesi söz konusu değildir. KDV uygulamasında 32.madde kapsamındaki istisnaya konu işlemler **tam istisna**, 17.madde kapsamındaki işlemler ise **kısmi istisna** olarak adlandırılmaktadır.

Ancak, kısmi istisna kapsamındaki malların ihraç edilmesi halinde indirilemeyen KDV'nin anılan Kanunun 32.maddesi uyarınca 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 1.8.2004 tarihinden itibaren iadesi mümkün bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 17.maddesinde yer alan istisna işlemlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin indirimi mümkün değildir. Bu kapsamda, 17/4.maddesinin (g) bendi kapsamında yer alan metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklar nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu edilemez. İndirim konusu edilemeyen katma değer vergisinin maliyet veya gider unsuru olarak değerlendirilmesi gerekir. (KDV Kanunu, Md:58)

Buna göre, **hurda metal alım satımı yapan bir işletmenin hurda metal alımları ve satışları katma değer vergisinden istisnadır. Bununla birlikte hurda alımları nedeniyle ödenen nakliye giderleri, diğer genel yönetim giderleri nedeniyle yüklenilen KDV'nin kısmi istisna kapsamında olması nedeniyle indirim konusu edilmesi söz konusu değildir.** Bu durumda mal alışını nedeniyle ödenen KDV'lerinin maliyet unsuru olarak, genel yönetim giderleri nedeniyle ödenen KDV'leri ise genel yönetim gideri olarak dikkate alınmalıdır. Yazımımızın I.bölümünde belirtildiği üzere, istisna kapsamındaki söz konusu mallar nedeniyle yüklenilen (nakliye, genel gider gibi) KDV'nin ihracat istisnası kapsamında iadesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer bir konu da, indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmın indirim konusu edilmesi gerektiğine ilişkin Kısmi Vergi İndirimi başlıklı 33.madde hükmüdür. Bu konuyla ilgili olarak yayımlanan 26 no'lu KDV Genel Tebliğinde;

*"İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yükledikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir katma değer vergisi hesabına intikal ettireceklerdir. Daha sonra aynı dönemde, **toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunacak, bu oran o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanacaktır. Bu şekilde bulunacak, vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, indirilebilir katma değer vergisi hesabından çıkartılarak, gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilecektir. İndirilecek verginin bulunmaması veya yetersiz olması halinde artan kısım, "fazla ve yersiz hesaplanan" vergi olarak beyan edilecektir.**"*

Maliye Bakanlığı 26 no'lu Tebliğ ile indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükelleflerin kısmi istisna kapsamındaki teslim ve hizmet ifalarına ilişkin katma değer vergisinin indirime konu edilemeyecek kısmının hesabında, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranının esas alınmasını kabul etmiş bulunmaktadır.

IV- Üretim Süreci Sırasında Meydana Gelen Üretim Atıklarda KDV İstisnası ve İndirimi

Bilindiği gibi üretim süreci sırasında fire olarak da nitelendirilen bazı üretim atıkları ortaya çıkmaktadır. Metal işi yapan işletmelerde tornadan çıkan talaşlar, metal kırıntıları v.b.mallar hurda olarak satılmaktadır. Aynı durum plastik, lastik, kauçuk ve cam işi ile uğraşan üretim işletmeleri ile matbaa işletmelerinde kırıntı kağıt satışları için de geçerlidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 278.maddesinde, “yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile **maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değeri**” hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, VUK'nun İmalat Defterinin tutulması ile ilgili 197.maddesinde, imalat, atık ve tali maddelerin de imalat defterine geçirileceği, ancak bunlardan **imalat esnasında miktarının tespitine imkan ve lüzum bulunmayanların** yalnız teslim sırasında kayıtlarda gösterilebileceği belirtilmiştir.

İmalat işlemlerinde esas itibarıyla üretim süreci sonunda ortaya çıkan hurda ve atıkların emsal bedeli üretim maliyeti toplamından düşülerek esas ürünün maliyeti hesaplanır. Emsal bedeli bilinmeyen veya çok düşük olan hurda ve atıklar ise satıldıkları tarihte satış bedeli ile kayıtlara intikal ettirilecektir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde 157-Diğer Stoklar hesabının açıklamasında ise, söz konusu stokların maliyet bedeli ile hesaba borç, satıldığında devredildiğinde veya kullanıldığında alacak kaydedileceği belirtilmiştir.

Hurda ve atıkların değerlemesinin Vergi Usul Kanunu'na göre “emsal bedeli”, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre ise “maliyet bedeli” üzerinden yapılacağı sonucuna varılmaktadır. Üretim atıklarının maliyet bedeli en pratik şekilde “**emsal bedeli**” yöntemiyle tespit edilebilir.

İkincil ürün niteliğindeki yan ürünlerin ise maliyet bedeli tespit edilerek kayıtlarda gösterilmesi zorunludur. Normal fire dışında meydana gelen **standart dışı** ürünlerin hurda veya atık olarak satılması durumunda bunların da maliyet bedeli, emsal bedeli veya diğer maliyet bedeli yöntemlerinden birisiyle tespit edilmelidir.

Üretim işletmelerince üretim süreci sırasında meydana gelen metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıkları KDV Kanunu'nun 17/4.maddesinin (g) bendi kapsamında KDV'nden müstesnadır. Söz konusu hurda ve atıkların tesliminin KDV'nden istisna edilmesi nedeniyle bunlar için yüklenilen KDV'nin anılan Kanunun 30/a maddesi hükmü karşısında, indirim konusu yapılamayacağı konusunda duraksamaya düşüldüğü görülmektedir.

Bir görüşe göre, katma değer vergisinden istisna edilen hurda ve atıklar nedeniyle esas mal alımı sırasında indirim konusu edilen KDV'nin, KDV Kanunu'nun 33.maddesi çerçevesinde düzeltilmesi gerekmektedir. Bu görüş sahipleri üretim süreci sonunda ortaya çıkan hurda ve benzeri atıkların yüklendikleri KDV olduğu varsayımından hareketle, bunların teslim ve ifalarında KDV tahsil edilmediği için bünyelerinde yer aldığı varsayılan KDV'nin indiriminin düzeltilmesi gerektiğini ileri sürmektedirler.

V- Hurda ve Atıklar İçin Yüklenildiği Varsayılan KDV'nin İndiriminin Düzeltilmesine Gerek Yoktur.

Üretim süreci sonunda meydana gelen fire niteliğindeki hurda ve atıkların alış vesikası bulunmadığı için indirilemeyecek KDV'nin alış vesikasından hareketle tespiti mümkün değildir. Bu malların maliyetleri içinde yer aldığı varsayılan yüklenilen KDV'nin hesaplanması da pratikte mümkün değildir. Bununla birlikte şu iki yöntemden birisi ile hurda ve atıkların maliyet bedelleri içinde yer alan KDV'nin hesaplanması düşünülebilir.

1- 26 no'lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere toplam satış hasılatı içindeki oranı dikkate alınarak, o döneme ait indirilecek KDV'nin bir kısmının indirilecek KDV hesabından çikartılarak gider veya ilave edilecek KDV hesabına kaydedilmesi suretiyle,

2- Emsal (satış) bedeline ilgili esas malın (hammaddenin) tabi olduğu KDV oranı uygulanarak, hesaplanan KDV tutarının **ilave edilecek KDV** hesabına kaydedilmesi suretiyle,

Bir üretim işletmesindeki fiili durum şöyle olsun;

Toplam Satış Bedeli	2.000.-
Normal Mal Satış Hasılatı	1.800.- (%90)
Hurda Satış Bedeli (İstisna)	200.- (%10)
Bu Dönem İndirilecek KDV	500.-
Satışlara İsbet Eden Yüklenilen KDV	300.-
(Genel Yönetim Gider Payı Dahil)	

26 no'lu KDV Genel Tebliğine göre vergiye tabi olmayan işlemin toplam satışlar içindeki payı %10 olduğundan bu döneme ait indirilecek KDV'nin $(300 \times \%10=)$ 30.- biriminin indirimi düzeltilecektir. Bu yöntemde düzeltilecek KDV tutarı, hurda satışının o döneme ait satış hasılatı içindeki oranına göre değişecektir. Söz konusu hurdanın metal olduğunu kabul ettiğimizde, ikinci yönteme göre, emsal bedelinin genel vergi oranı ile çarpılması sonucu bulunacak tutar ise $(200 \times \%18=)$ 36.- birim olacaktır. İkinci yöntemde girdilerin tamamının %18 oranında KDV'ye tabi olduğu kabul edilmektedir. Oysa, hurdaya isabet eden işçilik v.b. KDV'siz girdiler de olabilir.

Bu iki yöntem de varsayıma dayanmakta olup, vergilendirme prensiplerine aykırıdır. Vergi koymak ancak Kanunla olur. Varsayıma dayanılarak vergi tahsil edilemez. Kanun hükmünde üretim süreci sonunda meydana gelen hurda ve atıklara atfedilecek KDV'nin düzeltileceği konusunda açık bir hüküm yoktur. Aynı durum işletmeye ait amortisman tabi iktisadi kıymetlerin çeşitli nedenlerle hurda olarak satılması halinde de geçerlidir. Ekonomik ömrünü dolduran ve hurdaya ayrılan bir makine satışında düzeltilecek KDV'nin tutarını doğru şekilde hesaplamak mümkün değildir. Aşağıda belirttiğim nedenlerle üretim süreci sonunda meydana gelen hurda ve atıkların maliyetleri içinde KDV bulunduğu gerekçesiyle düzeltme işlemi yapılmasını doğru bulmamaktayım.

1- KDV Kanunu'nun 30/a maddesinin düzenleniş amacı, KDV ödenerek satın alınan bir mal veya hizmetin KDV'siz satılması halinde ödenen KDV'nin diğer KDV'ye tabi mal ve hizmetler nedeniyle hesaplanan KDV'nin azaltılmasını önlemeye yönelik, bir nev'i vergi güvenlik müessesesidir. Kanun koyucu vergiye tabi işlemler nedeniyle tahsil edilen KDV'nin vergiye tabi olmayan işlemler nedeniyle aşındırılarak vergi tahsilatının önlenmesini amaçlamıştır.

2- Üretim sürecine katılan malların üretilmesi sonucunda meydana gelen mamullerin teslimi sırasında hurda, atık ve döküntülere isabet ettiği varsayılan KDV'nin çok üzerinde bir katma değer yaratılmaktadır. Mamul malın satılmasını ayrı bir faaliyet, hurda ve döküntünün satılmasını ayrı bir faaliyet olarak değerlendirmek doğru değildir. Esas faaliyeti hurdacılık olmayan bir işletmede hurdanın teslimi ayrı bir faaliyet değil, esas faaliyetin doğal ve zorunlu bir sonucu olarak değerlendirilmelidir. Bu nedenle, üretim süreci sonucunda meydana gelen hurda, atık ve döküntülerin KDV'ne tabi tutulması KDV hasılatını azaltıcı bir etkiye sahip değildir. Üretim süreci içinde

yüklenilen KDV esas ürünün satışı sırasında zaten tahsil edilmektedir. Aynı durum hurdaya ayrılan amortismanına tabi iktisadi kıymet satışları için de geçerlidir.

KDV Kanunu'nun 30/a maddesi hükmü, sadece hurda metal, plastik, kağıt, cam ve benzerlerinin alım satımını esas faaliyetinin bir unsuru olarak yapan işletmeler için geçerli olmalıdır.

3- Üretim süreci sonucunda meydana gelen hurda, atık ve döküntülerin firelerden bir farkı yoktur. Her ne kadar fire ekonomik değeri olmayan kayıplar olarak tanımlansa da, işletme için bir maliyet unsurudur. Firenin azaltılması karı artırır. Hurdaya ait KDV'nin düzeltilmesi halinde firelere isabet eden KDV'nin de düzeltilmesi gereği ortaya çıkar ki, böyle bir durum kanunun bütünlüğü içinde kabul edilebilir bir durum değildir. Hurdaların satılabilir olması firelere olan benzerliği ortadan kaldırmaz. KDV'nin yürürlükte olduğu geçen 20 yıl içinde firelere ait KDV'nin düzeltilmesi gündeme gelmemiştir.

4- Hurda metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam ve benzerleri için yüklenildiği varsayılan KDV'nin düzeltilmesinin kabul edilmesi, 17/4.maddesinin (g) bendinde yer alan KDV istisnasının kayıtdışı işlemleri azaltma amacına da ters düşecektir. KDV indirimi düzeltilecek ise hurda teslimlerini KDV'nden istisna tutmanın fazla bir yararı yoktur. Düzeltme yapılacaksa genel yönetim giderlerinden hurda satışlarına isabet eden KDV'nin de düzeltilmesi gerekir ki, bu durum uygulamada ciddi güçlükler yaratır. Bu tür bir uygulama kayıtdışı işlemleri artırır.

5- Üretim süreci sonucunda meydana gelen hurda ve atıkların (amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin hurda olarak satışı dahil) teslimi nedeniyle düzeltilecek KDV'nin toplam KDV hasılatı içindeki oranı ihmal edilebilecek derecede düşüktür. Vergi uygulamasında basitlik ve kolay uygulanabilirlik esas olması gerekirken, ayrıntılarla mükellefleri ve uygulayıcıları adeta usandırmak doğru değildir. Maliye Bakanlığı da konuyu bu çerçevede değerlendirerek gereksiz ihtilafların ortaya çıkmasına izin vermemelidir.

Sonuç itibariyle, kısmen veya tamamen esas faaliyeti hurda alım satımı olmayan mükelleflerin gerek üretim süreci sonunda meydana gelen üretim atıklarının gerekse ekonomik ömrünü dolduran amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin hurda olarak KDV Kanunu'nun 17/4. maddesinin (g) bendi kapsamında satışında, anılan Kanunu'nun 30/a ve 33.maddeleri çerçevesinde KDV indiriminin düzeltilmesine gerek olmadığı görüşündeyim.