

İMALATÇI FİRMALARIN ÜRETİMLERİ NETİCESİNDE ORTAYA ÇIKAN HURDALARIN SATIŞINDA KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

Mesut KOYUNCU
Baş Hesap Uzmanı

1-GİRİŞ:

Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin 4-g bendi uyarınca 1.8.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

İstisna uygulamasına ilişkin olarak 91 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (H) bölümünde aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir:

“.....

Buna göre, 1.1.2004 tarihinden itibaren yapılacak hurda veya atık metal, plastik, kağıt, cam teslimlerinde katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Ayrıca bu düzenlemeden önce katma değer vergisine tabi tutularak ithal edilen hurda mallar ile sökülecek gemiler ve suda yüzen sökülecek diğer araçlar katma değer vergisinden istisna olarak ithal edileceklerdir. Bu malların yurtiçi teslimlerinde de katma değer vergisi istisnası uygulanacağı tabiidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesinde 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca hurda veya atık maddelere ilişkin katma değer vergisi üzerinden yapılan tevkifat (istisnadan vazgeçen mükellefler dışında) sona ermiş bulunmaktadır. Ancak bu malların 1.1.2004 tarihinden önce gerçekleşen satış ve teslimlerine ilişkin olarak tevkif edilen vergilerin iadesine devam edilecektir. Yapılan değişiklik ile teslim veya ithali vergiden istisna edilen hurda veya atık malların kapsam ve mahiyeti konuyla ilgili olarak daha önce yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerindeki açıklamalara göre belirlenecektir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesindeki istisnadan aynı Kanunun 18/1 maddesi uyarınca vazgeçen mükelleflere ait işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi daha önce yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerindeki esaslar dahilinde tevkifata tabi tutulacaktır.”

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan istisnalar iki ana grupta değerlendirilmektedir. “Tam İstisnalar” ve “Kısmi İstisnalar” olarak adlandırılan bu iki gruptan, kısmi istisnalar kapsamında olup vergiden istisna edilmiş bulunan mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi tutarları indirim konusu yapılamamaktadır.

Hurda ve atıklara ilişkin istisna da bir kısmi istisnadır. Teslimi vergiden istisna tutulan hurda ve atıkların alış vesikalarında gösterilen veya maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi tutarları indirim konusu yapılamayacaktır. Bu şekilde indirim konusu yapılamayacak katma değer vergisi tutarları, Katma Değer Vergisi Kanununun 58’inci maddesinde yer alan hükmün mevhumu muhalifinden gidilerek, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilecektir.

Bu makalemizde, imalatçı firmaların üretim süreçlerinde ortaya çıkan hurda ve atıkların satışı neticesinde, bunlara ilişkin indirim katma değer vergisi tutarlarına ilişkin değerlendirmelerimize yer verilmişti. Burada aktaracağımız görüşlerimiz şahsi görüşlerimizdir. Nihai uygulama için Maliye Bakanlığının tebliği beklenmeli ya da gerektiğinde mükteza istenilmelidir.

2-İMALAT SÜRECİNDE ORTAYA ÇIKAN HURDA VE ATIKLARIN SINIFLANDIRILMASI

a- Doğal Afetler Veya Bozulmak, Çürümek, Kırılmak Ya da Beklenen Standartlara Uymamak Gibi Olağandışı Haller Neticesinde Ortaya Çıkan Hurda ve Atıklar

Yangın, deprem, su baskını gibi doğal afetler veya bozulmak, çürümek kırılmak gibi olağandışı nedenlerle malların değerinde kısmen veya tamamen düşüşler gerçekleşebilir. Bu mallar, bahsedilen nedenler sonrasında hurda ve atık haline dönüşebilir. Belirtilen nedenlerle fiziki kayba uğrayarak değeri düşen ya da hurda ve atık haline dönüşen malların mal, yarı mamül ya da hammadde hesaplarından çıkartılıp “Değeri Düşen Mallar” ya da “Hurda ve Atık Mallar” hesaplarına aktarılması gerekir.

Olağanüstü nedenlerle ortaya çıkan değeri düşen mallar ile hurda ve atıkların değerlemesinde kullanılacak ölçü, Vergi Usul Kanununun 278’inci maddesinde emsal bedeli olarak belirlenmiştir. Emsal bedel esasının düzenlendiği Vergi Usul Kanununun 267’nci maddesindeki esaslardan birinci sırada yer alan ortalama fiyat esasının uygulanması pek mümkün değildir. Çünkü, bu esasa göre emsal bedelinin tespiti için aynı oranda hasara uğramış ya da hurda ve atık haline dönüşmüş malların değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki ayda veya bir daha evvelki ayda satışının yapılmış olması

gerekir. Bahsedilen aylarda değeri düşen mallarla ilgili olarak madde metninde belirtilen oranda bir satış gerçekleşmiş olsa bile, bu malların emsal bedeli tespit edilecek mallarla aynı oranda hasar görmüş olması, hatta bunun tespiti ve tevsiki imkansızdır.¹

Değeri düşen malları emsal bedelle değerlemekten amaç, mallarda oluşan fiziki kayıplar nedeniyle yeni değerinin tespiti ve bu değerle maliyet bedeli arasındaki farkın sonuç hesaplarına zarar olarak aktarılmasıdır. Hal böyle iken, değeri düşen malların emsal bedelinin tespitinde, ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esas da uygulanamaz. Dolayısıyla değeri düşen malların emsal bedelinin tespitinde üçüncü sırada yer alan takdir esasının uygulanması bir zorunluluktur. Bu nedenle, mallardaki değer kaybı nedeniyle takdir komisyonuna başvurulup, emsal bedelinin tespit edilmesi istenilmelidir²

Ancak, değeri düşen malların emsal bedelinin tespitinde Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinde yer alan ve yukarıya aktarılan esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerlerin de kullanılması mümkündür.

Değeri düşen mallarla ilgili emsal bedel tespiti, hesap dönemi sonunda yapılır. Dolayısıyla, değeri düşen mallarla ilgili emsal bedel tespitinin takdir komisyonundan hesap dönemi sonun-

da istenilmesi gerekir. Ancak, emsal bedel tespiti için hesap dönemi sonunun beklenmesinin olanaksız olduğu durumlarda, hesap dönemi sonu beklemeden de takdir komisyonuna başvurulabilir.

Olağanüstü nedenlerle ortaya çıkan değeri düşen mallar ile hurda ve atıkların dönem içinde satılması halinde, Vergi Usul Kanununun 278'inci maddesine göre bir değerleme yapma durumu doğmaz.

Olağanüstü nedenlerle malların değerinin düşmesi ya da hurda ve atıkların ortaya çıkması sadece deprem, yangın, su basması gibi doğal afetler neticesinde ortaya çıkmaz. Konumuz itibariyle imalatçı firmalarda üretimin beklenen standartlara uymaması da malı hurda ya da atık haline getirebilir.

Örneğin buzdolabı imal eden bir firmanın, ihraç etmek üzere imal ettiği buzdolaplarının boyanmasında kullanılan boyaların insan sağlığına zarar verdiği, bu ürünlerin artık buzdolabı olarak kullanılmayacağı tespit edilmişse, belirlenen standartlara uymayan bu ürünün değeri düşen mal hatta hurda olarak kabul edilmesi gerekir.

b- Normal Firelerin Deęerlenmesi

İşletmelerin faaliyetleri neticesinde bir miktar firenin ortaya çıkması olağandır. Normal fire olarak adlandırılan bu fireler bazen bir iktisadi değer içer-

¹ Mesut KOYUNCU, "Değeri Düşen Malların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, Sayı:187, Sayfa:75

² KOYUNCU, a.g.m., s.75

mezken, bazen de yan ürün niteliği kazanıp bir iktisadi değer içerebilir.

İşletmelerin faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan ve herhangi bir değer içermeyen normal fireler için yıl sonunda herhangi bir değerlendirme yapılması, bunların aktifleştirilmesi gerekmez. Bu fireler, ilgili oldukları malın maliyetine girerek o malla beraber değerlemeye tabi tutulur.

Ancak, bir iktisadi değer taşıyan dönem sonunda mevcut normal firelerin ayrıca değerlemeye tabi tutulması gerekir. Dönem sonunda mevcut normal fireler, Vergi Usul Kanununun 278'inci maddesi gereği ancak emsal bedeli ile değerlendirilecektir. Bu değerlendirme ölçüsü uygulanırken Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinde belirtilen sıranın izleneceği tabiidir³.

Bir önceki bölümde verdiğimiz örneği normal fireler neticesinde ortaya çıkan hurda ve atıklar içinde ortaya koyabiliriz. Buzdolabı imal eden bir firmanın, imalatta kullandığı rulo saçlardan kalıp işlemi sonrası geriye kalan ve imalatta kullanılmayan saç parçaları normal fire olarak değerlendirilecektir.

3-İMALAT SÜRECİNDE ORTAYA ÇIKAN HURDA VE ATIKLARIN SATIŞINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI VE BUNLAR İÇİN YÜKLENİLEN İNDİRİM KATMA DEĞER VERGİSİ TUTARLARININ DURUMU

a- Doğal Afetler Veya Bozulmak, Çürümek, Kırılmak Ya da Beklenen Standartlara Uymamak Gibi Olağandışı Haller Neticesinde Ortaya Çıkan Hurda ve Atıklar

İmalat sürecinde, yazımızın ikinci bölümünde aktardığımız olağanüstü nedenlerle ortaya çıkan metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının satılması (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-g bendi uyarınca katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Bu istisna kısmi istisnadır. Dolayısıyla olağanüstü nedenlerle ortaya çıkan hurda ve atıklara ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarlarının indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Olağanüstü nedenlerle ortaya çıkan hurda ve atıkların satılması durumunda, teslimin gerçekleştiği vergilendirme döneminde bunlara isabet eden katma değer vergisi tutarlarının “İndirilecek Katma Değer Vergisi” toplamından çıkarılması gerekmektedir. Bu şekilde indirilmesi mümkün olmayan katma değer vergisi tutarlarının

³ KOYUNCU, a.g.m., s.76

gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ya da maliyet unsuru olarak kabul edilebileceği hususu şüphesizdir.

İmalat sürecinde olağanüstü nedenlerle ortaya çıkan hurda ve atıklara ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarlarının tespiti esas itibarıyla bir maliyet muhasebesi ya da yönetim muhasebesi tekniğidir. Üretimde olağanüstü nedenlerle ortaya çıkan hurda ve atıklara ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarını tespit için kullanılan her türlü yöntem, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymak, olayın özelliğine göre normal ve mutad olmak koşuluyla geçerli olmalıdır. Bunların hesaplanmasında kullanılan yöntem ve gerekli doneler vergi incelemelerinde kanıt olarak sunulabilmesi bakımından muhafaza edilmelidir.

Bu yazımızda kullanılan örneğimizi devam ettirecek olursak; buzdolabı imalatı ile uğraşan firma dönem içerisinde 10.000.- adet buzdolabı imal etmiş ve bu imalatta 50.000.- m2 sac metal kullanmıştır. Bu metallerle ilişkili olarak yüklenilen katma değer vergisi 500.000.- YTL.'dir. Dönem içerisinde imal edilen buzdolaplarından 1.000.- adedinin boyanmasında kullanılan kimyasalların insan sağlığına zarar verdiği tespit edilmiştir. Bu buzdolaplarının eritilmiş, ortaya çıkan metaller hurda olarak satılmıştır.

Örneğimizde hurda olarak satılan 1.000.- adet buzdolabının imalatında kullanılan metallerle ilişkili (1.000.-

/10.000.-)*500.000.-=) 50.000.- YTL. tutarındaki yüklenilen katma değer vergisi tutarının, satışın gerçekleştiği vergilendirme döneminde düzeltilmesi gerekmektedir. Bu şekilde indirimi kabul edilmeyen 50.000.- YTL. gelir ya da kurumlar vergisinin tespitinde gider ya da maliyet unsuru olarak kabul edilecektir.

b- İmalat Sürecinde Normal Fireler Neticesinde Ortaya Çıkan Hurda ve Atıklar

İmalat sürecinde imalatın gerçekleşmesi için firelerin ortaya çıkması olağandır. İmalatta kullanılan her türlü hammadde ve yarı mamulün tamamen kullanılmasını beklemek imkansızdır. İmalatta bir kısım firenin çıkması, teknik nedenler, imalatın daha verimli olması ya da üretim sürecinin doğal sonucu olarak normal bir durumdur.

İmalat sürecinde ortaya çıkan normal fireler neticesinde oluşan metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının satılması da (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-g bendi uyarınca katma değer vergisinden istisnadır.

Bir önceki bölümde de belirttiğimiz üzere, bu istisna kısmi bir istisnadır. Gerçekte, normal firelerle ortaya çıkan ve dönem içinde satılan hurda ve atıklara ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarlarının indirim konusu yapılması mümkün değildir. Ancak, hurda ve atıkların oluşumuna konu normal fireler imalat sürecinin zorunlu

sonuçlarıdır. İmalat sürecinde bu firelerin ortaya çıkması beklenen bir durumdur. Bu fireler neticesinde ortaya çıkan hurda ve atıklara ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarlarının tamamen imal edilen mamul ya da yarı mamullerin bünyesine aktarılması gerekmektedir. Dolayısıyla normal fireler nedeniyle ortaya çıkan hurda ve atıklar için yüklenilen bir katma değer vergisi tutarı bulunmamaktadır. Hal böyle olunca, imalat sürecinde normal fireler nedeniyle ortaya çıkan hurda ve atıkların satılması esnasında, bu teslim katma değer vergisinden istisna tutulurken, bunlar için yüklenilen katma değer vergisi tutarlarının düzeltilmesi şeklinde bir işlem yapılmaması gerekir.

Kuşkusuz buraya aktardığımız konuya ilişkin görüşlerimiz, şahsi görüşlerimizdir. Bütün içtenliğimizle inandığımız ve desteklediğimiz bu görüşlerimiz, gerek diğer denetim elemanlarınca ve gerekse Gelir İdaresi tarafından paylaşılmayabilir. Bu nedenle konuya ilişkin tereddüt duyan mükelleflerimizin mukteza istemeleri, Gelir İdaresinin konuya ilişkin tebliğ ya da diğer açıklamalarını takip etmelerini öneririz.

4-SONUÇ

İmalat sürecinde **“olağanüstü nedenlerle ortaya çıkan”** metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi (hurda metalden elde edilen külçeler dahil), Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-g bendi uyarınca, katma değer vergisinden istisnadır. Bu hurda ve atıklar için yüklenilen katma değer vergisi tutarlarının da teslimin yapıldığı vergilendirme döneminde düzeltilmesi gerekmektedir. Düzeltilmiş katma değer vergisi tutarlarının gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet unsuru olarak dikte alınacağı ortadadır.

İmalat sürecinde, **“normal fireler nedeniyle ortaya çıkan”** metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi de (hurda metalden elde edilen külçeler dahil), Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-g bendi uyarınca, katma değer vergisinden istisnadır. Ancak, kuşkusuz bize göre, bunların temininde yüklenilen katma değer vergisi tutarları için bir düzeltme yapılması gerekmemektedir.

İmalat sürecinde normal fireler nedeniyle ortaya çıkan hurda ve atıkların teslimini katma değer vergisinden istisna tutarken bunların alımında yüklenilen katma değer vergisi tutarlarının düzeltilmesini zorunlu kılmak, bu teslimlerin kayıt dışına kaymasına neden olacaktır. Bu olasılık yapılacak düzenleme ve değerlendirmelerde gözardı edilmemelidir.