

HURDA ve ATIK TESLİMİNDE DÜZELTME İŞLEMİNİN GÖZARDI EDİLMESİ SONUCU KDV İNDİRİM MEKANİZMASININ AŞINMASI

DEPRECIATION OF VAT REDUCTION MECHANISM AS A RESULT OF IGNORING CORRECTION PROCESS OF SCRAP AND WASTE DELIVERIES



Ramazan AYDEMİR*

ÖZ

Katma Değer Vergisi Kanunu 17/4-g maddesinde, metal, cam hurda ve atıklarının tesliminin KDV'den istisna olduğu düzenlenmiştir. Ancak, bu satışlarla ilgili yüklenilen verginin Kanunun 30/a maddesi gereğince indirimi mümkün olmadığından iadesi de mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, hurda tesliminde bulunulan dönemlerde, bu mallarla ilgili yüklenilen ya da bu malların maliyetleri içerisinde yer alan KDV'lerin, indirilecek KDV hesaplarından çıkarılarak, ilgili döneme ilişkin 1 No.lu KDV beyannamesinin "(30) İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmesi gerekmektedir. Ancak, indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapmaları hasebiyle mükelleflerin bu malların bir kısmını KDV yüklenerek, bir kısmını ise KDV ödemeksizin satın alması ve sonrasında hem istisna kapsamında hem de KDV hesaplayarak satması, söz konusu istisna kapsamında teslim edilen mallara ilişkin

ABSTRACT

In Article 17/4-g of the value added tax law, the delivery of metal, glass and scrap wastes is exempted from VAT. However, it is not possible to refund the tax on these sales as deduction is not possible in accordance with Article 30/A of the law. For this reason, the VAT payable on these goods or the VAT included in the cost of these goods must be subtracted from the VAT accounts to be deducted and included in the line of "VAT to be added" (30) VAT declaration number 1 for the relevant period. However, due to the fact that taxpayers may purchase some of these goods without paying VAT, and then sell them by VAT or by calculating VAT, the taxpayers may use some of the goods with the right to discount and unrecognized transactions. the amount of VAT that will be deducted, which leads to abuse and leads to unjust tax deduction. In this context, our study will include explanations on the tax

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ramazan.aydemir@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-0993-7791
Aydemir, R. (Nisan 2019), Hurda ve Atık Tesliminde Düzeltme İşleminin Gözardı Edilmesi Sonucu Kdv İndirim Mekanizmasının Aşınması, *Vergi Raporu*, 235, (111-119).

satışların hangi alışlardan kaynaklandığına yönelik belirsizlik oluşturduğundan indirimlerden çıkartılacak KDV tutarının düzeltme yoluyla tespitinde suiistimale neden olmakta ve haksız yere vergi indirimine yol açmaktadır. Bu çerçevede, çalışmamızda hazinenin bu yolla uğradığı vergi kaybına ilişkin açıklamalara ve vergi indiriminde denetimin ve etkinliğin sağlanmasına yönelik önerilere yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi İndirimi, Düzeltme İşlemi, İstisna Kapsamında Teslim.

Jel Sınıflandırması Kodları: H25, K34.

GİRİŞ

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu,
- 17/4-g maddesinde, metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminin KDV den istisna olduğu,
- 29/1'inci maddesinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirebilecekleri,
- 30/a maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarda gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı, hüküm altına alınmıştır.

Hurda teslimleri ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 29.09.2011 tarihin-

loss incurred by the treasury in this way, and recommendations on ensuring the audit and effectiveness in tax reduction.

Keywords: Tax Deduction, Correction Process, Delivery Under The Exception.

JEL Classification Codes: H25, K34.

de verilmiş olan bir özalgede özetle; "hurda teslimleri KDV Kanununun 17/4-g maddesi uyarınca KDV den istisna olacaktır. Ancak, bu satışlarla ilgili yüklenilen verginin Kanunun 30/a maddesi gereğince indirimi mümkün olmadığından iadesi de mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, **hurda tesliminde bulunduğunuz dönemlerde, bu mallarla ilgili yüklenilen ya da bu malların maliyetleri içerisinde yer alan KDV'lerin, indirilecek KDV hesaplarından çıkarılarak, ilgili döneme ilişkin 1 No.lu KDV beyannamesinin "(30) İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmesi gerekmekte olup, bu tutarların, ilgili takvim yılı kurum kazancının tespitinde işin mahiyetine göre gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.**" belirtilmiştir.

Hurda tesliminde bulunan dönemler itibarıyla teslimde bulunan mükellefler nezdinde bazı hallerde düzeltme yapılması gerekmeyle birlikte;

Mükelleflerin alış-satışını yaptığı emtiaları yasal defterlere kayıt sırasında mamul bazında ilgili hesaplarda izlememesi, dönem başı ve dönem sonu envanterlerin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tutulmaması dolayısıyla mükelleflerin söz konusu istisna kapsamındaki teslimlerinin birim (kg, metre gibi) bazında hangi alış faturalarından kaynaklandığı tam olarak sağlanmadığından, diğer bir ifadeyle mükelleflerin KDV yük-

lenerek aldığı ve istisna kapsamında teslim ettiği mallarda satışların hangi alışlardan kaynaklandığı belirsiz olduğundan (aynı malların hem KDV'li hem KDV'siz alış-satışı yapılması sebebiyle) mükelleflerin istisna kapsamında teslimde bulunulan dönemlerde düzeltme işlemini göz ardı etmesi haksız yere vergi indirimine, KDV'nin sürekli olarak devretmesine ve hazinenin vergi kaybına yol açacaktır. Diğer yandan bu durum vergilendirme işlemlerinde de diğer mükellefler arasında haksızlığa ve eşitsizliğe neden olacaktır.

Bu kapsamda çalışmamızın izleyen bölümlerinde öncelikle kısaca hurda kavramına yer verilecek olup daha sonra;

- imalat sonucu ortaya çıkan hurda atıkların teslimine,
- hurda atıkların çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucu elde edilen ürünlerin teslimine,
- hurda atıkların imalat harici ile herhangi bir işleme tabi tutulmadan, alış-satış kapsamında değerlendirilmesi (toptan-perakende ticareti) dolayısıyla teslimine değinilecektir.

Bilahare bu teslimlerin daha önce yüklenilen KDV'ye etkisi, yüklenilen KDV'nin indirimlerden çıkartılması gerekip gerekmediğine ilişkin hususlar açıklanıp, hurda atıkların farklı durumları içeren teslimlerinin mahiyeti kapsamında hazinenin vergi kaybına yol açıp açmadığı ve söz konusu vergi kaybına ilişkin haksız vergi indirimi karşısında denetimin ve etkinliğin sağlanmasına yönelik önerilere yer verilecektir.

1- HURDA ATIKLARDA DAHA ÖNCE YÜKLENİLEN KDV'LERİN İNDİRİMİNE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

KDV uygulama genel tebliğinde hurda kavramı; her türlü metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak haldeki metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam

karakterli her türlü ham, yarı mamul ile mamul maddeyi ifade etmektedir.

1.1- İmalathane ya da Fabrikalarda, İmalat Sırasında Elde Edilen Metal Kırpıntı, Döküntü ve Talaşların Teslimi

İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam kırpıntı, döküntü ile talaşların teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesine göre vergiden müstesnadır. Aynı Kanun'un (30/a) ve 32'nci maddelerine göre bu işlem kısmi istisna kapsamına girmektedir.

İmalat artıkları, işletmelerin asıl üretim konusunu teşkil etmemekte, asıl ürünlerin imalatı sırasında fire veya atık olarak ortaya çıkmaktadır. Satışa konu olsalar dahi, işletmenin amacı bu fire ve artıkları imal etmek olmadığından, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmemektedir. Bu durumda, yukarıda sayılan imalat artıkları için yüklenilen bir KDV de söz konusu olmayacaktır.

Bu nedenle sözü edilen imalat artıkları için, "Yüklenilen KDV" hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV Beyannamesinin 30. satırında beyan yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Buna göre, imalat sırasında ortaya çıkan hurda metallere gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında maliyet izafe edilmemekte, bu sebeple, maliyeti olmayan bir şey için yüklenilen KDV'den de söz edilemeyecektir. Dolayısıyla imalat sırasında ortaya çıkan hurda metallerin tesliminde yüklenilen KDV'nin hesaplanmasına ve KDV beyannamesinde ilave edilecek KDV olarak beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

1.2- İşletmelerde, Metal vb. Hurda Atıklarının Çeşitli İşlemlerden Geçirilip İşlenmesi Sonucu Elde Edilen Ürünlerin (Hammadde) Teslimi

Tebliğe göre söz konusu ürünlerin teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi kapsa-

mında olmayıp, genel oranda (%18) KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle hurda ve atık niteliklerini kaybederek metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan mamul niteliğindeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Bahsi geçen hurda atıkları işletmelerde eritme, ısıtma, soğutma vb. işlemlerden geçerek metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan mamul niteliğindeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürün haline gelmekte ve teslimleri tevkifata tabi olup, genel oranda (%18) KDV'ye tabi bulunmaktadır. Dolayısıyla söz konusu işlemler aynı Kanunun (30/a) ve 32'nci maddelerine göre kısmi istisna kapsamına girmemektedir.

Bu nedenle sözü edilen atıkların işleme tabi tutulması sonucu elde edilen ürünler için, "Yüklenilen KDV" hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV Beyannamesinin 30. satırında beyan yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Buna göre, işleme tabi tutulan hurda atıklar bünyesinde indirim mekanizmasını barındıran KDV sisteminin özü uyarınca verginin konusuna girecek ilave katma değer yarattığından yüklenilen KDV'nin indirimini engel olmayacaktır. Dolayısıyla çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucu ortaya çıkan ürünlerin tesliminde yüklenilen KDV'nin hesaplanmasına ve KDV beyannamesinde ilave edilecek KDV olarak beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

1.3- Hurda Atıkların Alış-Satış Kapsamında Değerlendirilmesi (Atık ve Hurda Toptan Ticareti) Sonucu Teslimi

Hurda atıkların imalat harici ile herhangi bir işleme tabi tutulmadan, doğrudan nihai ürün ba-

zında alış-satış kapsamında değerlendirilmesi (toptan-perakende ticareti) sonucu teslimi, bünyesinde indirim mekanizmasını barındıran KDV sisteminin özü içinde verginin konusuna girecek ilave katma değer yaratma ihtimalinin olmadığı hallerde haksız yere vergi indirimine neden olabilmektedir.

3065 sayılı Kanunun kısmi vergi indirimini düzenleyen 33'üncü maddesinin birinci fıkrasında, Kanun'a göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmış olup aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespiti, Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiştir.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yükledikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir KDV hesabına intikal ettirirler. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunur, bu oran, o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanır. Bu şekilde bulunan vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına yazılır.

Örnek-1: "Mükellef kurumun 2018-Ocak vergilendirme dönemi içinde hurda metal sac toplam satışları içindeki vergisiz satışların (kısmi istisna kapsamına giren satışlar) oranı % 60 olsun. Buna mukabil aynı dönemde toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergi miktarı 100.000,00-TL olsun.

Bu durumda % 60'lık oran 100.000,00-TL'ye uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı 60.000,00-TL olarak hesaplanır. Bu şekilde hesaplanan söz ko-

nusu tutar KDV beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına yazılır.”

Ancak, indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan diğer bir ifadeyle aynı vergilendirme döneminde hem vergili hem vergisiz satış yapan mükellefler açısından bu hesaplama aynı dönemdeki tüm alışların KDV yüklenerek alınması halinde geçerlidir. Nitekim toplam alışların içindeki bir kısım mal, istisna kapsamında satış yapanlardan KDV yüklenmeksizin alınmış olabilir.

Bu durumda, kısmi istisna kapsamına giren satışların bir kısmı vergili alışlardan bir kısmı da vergisiz alışlardan kaynaklanmış olacağından hangi satışların hangi alışlara ait olduğu konusunda belirsizliğe sebep olmaktadır. Öte yandan mükelleflerin hem vergili hem de vergisiz alış-satışını yaptıkları malları mahiyeti-birimi itibariyle “farklı birimlerde (kg, metre) gibi” alış ve satışının yapılması halinde yine istisna kapsamında satılanlar için yüklenen vergi miktarı hesabında stokların yasal defterler mucibince tutulmaması dolayısıyla izleyen dönemler itibariyle hangi satışların hangi alışlara ait olduğu konusunda belirsizliğe sebep olmaktadır.

Buna göre, istisna kapsamında satışların hangi alışlara ait olduğu ayrıca tespit edilmeli ve bu şekilde hesaplanan yüklenen vergi miktarı KDV beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına yazılmalıdır.

Ancak, söz konusu hükmün uygulamasında mükelleflerin bahsi geçen belirsizlik hali hasebiyle istisna kapsamında teslimde bulunan

dönemlerde düzeltme işlemini göz ardı etmesi KDV'nin sürekli olarak devretmesine, haksız yere vergi indirimine ve hazinenin vergi kaybına yol açmaktadır. Bu durum bünyesinde indirim mekanizmasını barındıran KDV sisteminin suiistimal edilmesine yol açarak mükelleflerin sistemi vergi planlaması olarak kullanmasına ve verginin “peçeleme” yoluyla haksız yere indirimine izin veren bir müesseseye dönüşmesine sebep olacaktır.

Uygulamada, mükelleflerin özel hukuk biçimlerinin olağan kullanımları dışına çıkararak vergi ziyaı yaratarak vergi kaçırma yoluna gitmeleri yaygınca karşılaşılan durumlardandır. Mükelleflerin vergi kaçırmak amacıyla özel hukuk biçimlerini olağan sayılmayacak şekilde kötü kullanmalarına “peçeleme”, bu eylemi esas alan işleme de “peçeleme işlemi” denir. Mevzuatımızda peçeleme kavramına ve peçeleme sözleşmelerine yer verilmemiştir. Peçeleme kavramını literatür tarafından üretilmiştir.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından söz konusu duruma aşağıdaki örneği verebiliriz.

Örnek-2: Hurda ve atık toptan ticareti faaliyetinde bulunan ve hem KDV'li hem de KDV'siz alış-satış yapan mükellef kurumun 2018 yılına ilişkin hurda metal saçların dönem başı ve dönem içi alış bilgisi ile dönem içi satış bilgisi aşağıdaki gibidir. (Mükellef kurumun emtialarının tamamını dönem içinde sattığı dönem sonunda emtia kalmadığı kabul edilmiştir.) Ayrıca mükellef kurumun stok değerlendirme yöntemlerinden ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini tercih ettiği kabul edilmiştir.

Dönem başı stok (A)	Dönem içi alış (B)	A+B	Dönem içi satış (C)	C
100.000 kg vergisiz	200.000 kg vergisiz	% 60	400.000 kg vergisiz	% 80
100.000 kg vergili	100.000 kg vergili	% 40	80.000 kg – 20.000 mt. vergili	% 20

Dönem başı stok	Tutar (TL)	Dönem içi alış	Tutar (TL)
100.000 kg vergili	200.000,00	100.000 kg vergili	300.000,00

Hurda metal saçlarda kendi içerisinde farklı mahiyette olup her bir cins itibariyle yasal defterlerde alt hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

Örneğimizde aynı mahiyette olan emtia üzerinden hareket edilmiştir. Diğer yandan mükellefler hurda metal saçları ebatlarına göre hem kg

hem de metre bazlı olarak alıp-satabilmektedir. Bu yüzden birim bazında da ayırıştırma yapıp vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenen vergilerin hesabının yapılabilmesi için yasal defterlerde alt hesaplarda kodlama yapılması gerekmektedir. (basitlik açısından 1 kg=1 metre olarak kabul edilmiştir.)

Verilerden hareketle mükellef kurumun satışlarının %80'i vergisiz-%20'si ise vergili, buna karşın alışlarının %60'ı vergisiz-%40'ı ise vergilidir. Yani vergisiz satışların %75'i (300.000 kg) ancak vergisiz alışlardan kaynaklanmaktadır. Bu durum vergisiz satışların %25'inin (100.000 kg) vergili alışlardan kaynaklandığı göstermektedir. Dolayısıyla dönem başında bulunan ve dönem içinde alınan vergili 200.000 kg emtianın 100.000 kg'lık kısmına ait yüklenen vergilerin indirimlerden çıkartılması gerekmektedir.

Bu durumda ağırlıklı ortalama birim maliyet = Toplam maliyet / Toplam adet - $(500.000,00/200.000) = 2,5$ -TL tutarındadır. Söz konusu tutar, istisna kapsamında satılan hurda miktarına (100.000 kg) uygulanacak olan birim alış fiyatıdır. Bu durumda istisna kapsamında teslim edilen hurda malların KDV hariç alış fiyatı = Birim Alış Fiyatı * Toplam adet - $(2,5*100.000) = 250.000,00$ -TL'dir. Söz konusu tutara isabet eden KDV ise $(250.000,00*0,18) = 45.000,00$ -TL tutarındadır. Buna göre mükellef kurumun istisna kapsamındaki teslimleri için yüklendiği "İlave Edilecek KDV" tutarı 45.000,00-TL'dir. Düzeltme işlemi sonucu ödenmesi gereken KDV çıkması üzerine mükellefler adına re'sen tarhiyat yapılacak olup ayrıca re'sen tarhi gereken tutar üzerinden vergi ziyai cezası kesilmesi söz konusu olacaktır.

2- DEĞERLENDİRME ve ÖNERİLER

Bu bölümde önceki kısımlarda yer alan hüküm ve açıklamalar ışığında, hazinenin uğradığı vergi kaybının önlenmesi ve mükelleflerin ileride cezalı tarhiyatlarla karşı karşıya kalmamalarına yönelik çözüm önerileri açıklanmaya çalışılacaktır.

Öncelikle işletmelerin hurda ve atıkları aynı mal bazında hem vergili hem vergisiz olarak alıp-satmasının kanunun uygulamasında yeri nedir buna değinmekte fayda var. İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapanların istisna harici satışları için kanunda 18. madde uyarınca istisnadan vazgeçme hükmü ihdas edilmiştir. Bu hükme göre "vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamı şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur."

İşte bu noktada uygulamada hiçte bu şekilde hareket edilmemekte mükellefler aynı cins malları vergi dairesine başvurmaksızın müşteri portföylerini de dikkate alarak kendi politikalarına göre hem vergili hem vergisiz satmaktadır. Ayrıca istisnadan vazgeçmeye yönelik dilekçede belirtilen her bir cins bazında emtianın artık vergiye tabi olarak satılması gerekmektedir. Ancak işletmeler aynı cins malları yine kendi politikaları doğrultusunda vergili ve vergisiz satmaktadır. Aslında vergi indirimine ilişkin haksız vergi indirimi yaratan ve anlatmak istediğimiz sorun da budur. Diğer yandan tüm bunlar karşısında kanunun 33. ve 18. maddeleri uyarınca işlem yapan işletmelerin istisnadan vazgeçme hükmünü kanundaki şekliyle uygulamadan kendi politikaları ekseninde işlem tesis etmesinin cezai bir müeyyidesi de yoktur. Bu bağlamda aynı cins malların hem vergili hem vergisiz olarak alınıp-satılması bünyesinde indirim mekanizmasını barındıran KDV sisteminin suiistimal edilmesine yol açarak mükelleflerin sistemi vergi planlaması olarak kullanmasına neden olmakta olup hazinenin de vergi kaybına yol açmaktadır.

2.1- İstisnadan Vazgeçme Hükümüne İlişkin Düzenleme Yapılması

Yukarıda değindiğimiz üzere vergi indirim sisteminin aşındırılmasının önlenmesi, vergi

indiriminde denetimin ve etkinliğin sağlanabilmesi açısından istisnadan vazgeçme hükmünü Kanun'daki şekliyle uygulamayanlara yönelik mevzuata uygun hareket edilmediğinden dolayı cezai yaptırımları esas alan yasal düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

2.2- Emtiaları Yasal Defterlere Kayıt Sırasında Mamul-Birim Bazında İlgili Hesaplarda Kodlama Yapılmalı

İşletmeler hem vergili hem de vergisiz alış-satışını yaptıkları malları kg, metre gibi farklı ölçü birimlerinde alabilmekte ve satabilmektedir. Bu durumda vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenen vergilerin hesaplanabilmesi için stok değerlendirme yöntemlerinden hangisinin tercih edildiğinin bilinmesi gerekir. Şöyle ki örneğin ilgili hesap döneminde tercih edilen yöntem ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ise buna göre (ağırlıklı ortalama birim maliyet = Toplam maliyet / Toplam adet) birim alış fiyatı bulunur. Söz konusu tutar, istisna kapsamında teslim edilen mal miktarına uygulanacak olup, bu şekilde yapılan hesap ile bulunan vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenen vergiler, KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına yazılır.

Ancak, bu şekilde hesap yapılabilmesi için mahiyeti itibariyle farklı olan hurda ve atıklar için nevi-birim bazında kodlama vererek yasal defterlerde ilgili hesaplarda takibi yapılmalıdır. Böylece alış-satış faturalarının miktar bazlı dökümü mümkün olacak ve bu durum vergi incelemelerini de kolaylaştıracaktır. Bu sayede izleyen dönemler itibariyle mükelleflerin söz konusu istisna kapsamındaki teslimlerinin nevi-birim (kg, metre) bazında hangi alış faturalarından kaynaklandığının eşleştirmesi tam olarak sağlanacağından, diğer bir ifadeyle KDV yüklenerek alınan ve istisna kapsamında teslim edilen mallarda satışların hangi alışlardan kaynaklandığı belli olacağından vergisiz satışlara (kısmi istisna kap-

samına giren işlemlere) ait yüklenen vergilerin hesabı doğru bir şekilde tespit edilebilecektir.

2.3- Dönem Sonu Stokları ile İlgili Envanter Bildiriminde Bulunulması

İşletmelerin dönem sonunda envanter defterinde miktar bazlı döküm olması gerekirken işletmeler genelde bu dökümü yapmamaktadırlar. Ancak stok değerlendirme yöntemleri ile vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenen vergilerin hesabının doğru ve sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için dönem başı stok miktarının bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır. Nitekim hem vergili hem vergisiz alış-satış yapan işletmeler için vergisiz satışlara ait KDV yüklenerek alınan malların bir kısmı bir önceki yıl alınan ve o yıl satılmayıp dönem sonunda kalan ürünler olabilir. Dolayısıyla bahsi geçen ürünler bir sonraki yıl için dönem başı stok miktarını verecektir. Böylece vergisiz satışlara ait yüklenen vergilerin hesabı doğru bir şekilde tespit edilebilecektir.

Dolayısıyla işletmelerin, dönem sonunda fiili sayım yapması ve envanter defterinde stoklarını miktar bazında belirlemeleri gerekmektedir. Bu şekilde belirlenen stok envanter miktarının ilgili vergi dairesine elektronik ortamda ibraz edilmesine yönelik yasal düzenleme olması gerekmektedir. Böylece dönem sonu stokların miktar bazında envanter bildirimini yapılması ile vergi indiriminde denetimin ve etkinliğin sağlanması mümkün olabilecektir. Mükellefler açısından ise stokların vergi kanunları uyarınca tutulması izleyen dönemler itibariyle indirimlerden çıkartılacak KDV hesabında düzeltme işleminin göz ardı edilmesini önleyecek olup işlemin gerektirdiği şekilde uygulanması ileride cezalı tarhiyatlara karşı karşıya kalmamalarını sağlayacaktır.

2.4- Yüklenen KDV Listesinin İbrazı ve İzaha Davet

Vergi indiriminde denetimin ve etkinliğin sağlanması açısından vergi dairesince yapılacak

kontroller KDV indirim mekanizmasının suiistimal edilmesinin önüne geçilmesini sağlayabilecektir. Bu kapsamda hurda ve atık ticareti yapanlar için yüklenilen KDV listesinin ilgili vergi dairesine elektronik ortamda ibraz edilmesine yönelik yasal düzenleme olması gerekmektedir.

Örneğin, bir işletmenin hurda ve atık satışlarının % 80 i istisna kapsamında (vergisiz) teslim edilen, geri kalanı ise vergili olarak yapılan satışlardan olsun. Buna karşın toptan ticareti yapılan söz konusu malların %60'ı KDV yüklenerek (vergili) alınmış, geri kalanı ise istisna kapsamında teslim edenlerden vergisiz alınmış olsun. Görüldüğü üzere işletmenin satışlarının çoğu istisna kapsamında teslim edilen satışlardan, buna karşın alışlarının çoğu ise vergili alışlardan kaynaklanmaktadır. Bu durum işletmenin mevcut bir kısım malı KDV yüklenerek aldığını ve istisna kapsamında teslim ettiğini göstermektedir.

Bu kapsamda vergi idaresince yüklenecek KDV listeleri ile mükelleflerin KDV beyanlarının karşılıklı analizi yapılarak istisna kapsamına giren işlemlerde Kanun'un 30/a hükmünü ihmal ederek düzeltme işlemini göz ardı edenlerin tespiti yapılabilecektir. Ayrıca mükelleflerin kendilerini denetim altında hissetmesi ile vergi indiriminin kötüye kullanımının da önüne geçebilecektir.

Diğer yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesi 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile "İzaha davet" başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edilmiştir. Söz konusu düzenleme vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır. Bu kapsamda vergi idaresince yapılacak kontroller sonucu düzeltme işlemini göz ardı edilmesi sonucu vergi ziyasına sebebiyet verenlerin izaha davet edilmesi de vergi indiriminde denetimin ve etkinliğin sağlanması açısından önem arz etmektedir.

Yukarıda yer alan örnekten hareketle mükellefler, her ne kadar işletmenin satışlarının çoğu istisna kapsamında teslim edilen satışlardan, buna karşın alışlarının çoğu ise vergili alışlardan kaynaklansa da aslında vergisiz satışların bir önceki yıl alınan ve dönem başında bulunan vergisiz alışlardan ibaret olduğunu söyleyebilir. Yani hurda ve atıklar vergisiz alınıp vergisiz satılan mallar olduğu için vergi ziyasına sebebiyet verilmediği anlaşılabilir. Ancak bunun içinde bir önceki önerimizde belirttiğimiz dönem başında bulunan miktar bazlı envanter bilgisine ihtiyaç vardır. Aksi takdirde dönem başı stok bilgisi sağlıklı olmazsa mükelleflerin izahı yetersiz olacağından cezalı tarhiyatlara karşılaşmaları kaçınılmaz bir hal olacaktır.

SONUÇ

Vergi indirim hakkının kullanabilmesi için her şeyden önce vergiye tabi bir işlemin söz konusu olması gerekmektedir. Böyle bir işlemin olmaması halinde yani mal veya hizmet tedavülü içinde verginin konusuna girecek ilave katma değer yaratma ihtimalinin olmadığı hallerde, ödenen vergilerin de indirilmesi mümkün olmayacaktır. Bu husus, aynı zamanda bünyesinde indirim mekanizmasını barındıran KDV sisteminin özünü de oluşturmaktadır.

İşlemin vergiye tabi olmaması, mevcut düzenlemeleri dikkate aldığımızda iki şekilde söz konusu olabilir. Buna göre işlemler ya başlangıçta verginin konusuna girmemektedir ya da Kanun'la vergiden istisna edilmiştir. İşte KDV Kanun'un 30/a maddesinde bu gibi durumlarda satın alınan mal veya hizmetle ilgili alış vesikalarında gösterilen veya mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladığı KDV'den indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda da değindiğimiz, işlemin vergiden istisna edilmesi halinde, söz konusu işlemle ilgili olarak herhangi bir vergi hesaplanması söz

konusu olmadığından, bu işlemle ilgili olarak yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması da dayanağını kaybetmektedir. Bu nedenle söz konusu işlemlerle ilgili olarak yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılamayacağı konusunda Kanun'a açık hüküm konulmuştur.

Söz konu vergilerin daha önce indirim konusu yapılmış olmaları halinde, indirim hakkının kaybolduğu yani vergiden istisna olacak şekilde mal teslimi veya hizmet ifasının yapıldığı dönemde indirimlerden çıkarılarak düzeltilmesi gerekmektedir. Bir başka ifade ile daha önce indirim konusu yapılan vergiler, bu hakkın kaybolduğu dönemde verilecek beyannamede hesaplanan vergiye ilave edilecektir. Bu şekilde indirim konusu yapılamayan vergiler, işin mahiyetine göre KDV Madde 58'in mefhumu muhalifinden hareketle gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

Bununla birlikte hurda atıkların imalat harici ile herhangi bir işleme tabi tutulmadan, doğrudan nihai ürün bazında toptan ticareti sonucunda hem vergili hem vergisiz alış-satışının yapılması halinde düzeltme işleminin suiistimal edilmesi

haksız yere verginin indirilmesine ve KDV'nin sürekliliği olarak devretmesine neden olacaktır. Diğer yandan da bu durum hazinenin vergi kaybetmesine neden olacağı gibi vergilendirme işlemlerinde de diğer mükellefler nezdinde haksızlığa ve eşitsizliğe yol açacaktır.

Bu kapsamda hurda atıkların toptan ticareti sonucu teslimlerinin sebep olduğu vergi kaybına ilişkin haksız vergi indirimi karşısında denetimin ve etkinliğin sağlanmasına yönelik önerilerde bulunulmuştur. Buradan hareketle mükelleflerin vergi indirim sistemini kötüye kullanmalarının önüne geçilebilecek olup ayrıca düzeltme işleminin gerektirdiği gibi uygulanması ile işletmelerin ileride cezalı tarhiyatlara karşı karşıya kalmaları söz konusu olmayacaktır.

KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.9-1664 sayılı Özelgesi