

KDV 17/4-G KAPSAMINDA HURDA VE ATIK METAL, PLASTİK, KAĞIT, CAM TESLİMLERİ, KİSMİ İSTİSNALARDA KDV İNDİRİM İPTALİ VE MUHASEBE KAYITLARI

KDV 17/4-g KAPSAMINDA HURDA VE ATIK METAL, PLASTİK, KAĞIT, CAM TESLİMLERİ, KİSMİ İSTİSNALARDA KDV İNDİRİM İPTALİ VE MUHASEBE KAYITLARI

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.
Mali Pusula Dergisi, Ocak 2006, Sayı:13

1- GİRİŞ

Kısmi istisnalar, KDV Kanununda vergiden istisna olarak sayılan teslim ve hizmetlerden, Kanunun 32. maddesinde sayılmayanlardır. Bilindiği gibi KDV Kanununun 32. maddesinde KDV Kanununun 11 (Mal ve Hizmet İhracatı), 13 (Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeleri Yatırımlarda İstisna), 14 (Taşımacılık İstisnası) ve 15. (Diplomatik İstisnalar) maddelerinde yer alan vergiden istisna edilmiş işlemler nedeniyle mükellefler tarafından yüklenen ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV'lerinin mükelleflere belirli usuller ve şartlar dahilinde iade edileceği açıklanmıştır.

KDV Kanununun 17. maddesinde yer alan ve "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar ile Diğer İstisnalar" başlığı altında açıklanan istisnalar ise Kısmi İstisnalar arasında yer almaktadır. Bilindiği gibi KDV Kanunu madde 30/a gereği vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenen KDV'ler hesaplanan KDV'den indirilemez. Söz konusu indirilemeyen KDV'ler ise yine aynı Kanunun 58. maddesinde yer alan hükmün tersi anlamından hareketle yapılacak yorumu sonucunda gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse; inşaat işleri yapan bir müteahhidin, vergiye tabi işlerinin yanı sıra Milli Eğitim Bakanlığı'na başışlamak üzere okul inşa ettiğini düşünelim. Genel Bütçeye dahil bir kuruluş olan Milli Eğitim Bakanlığı'na bedelsiz olarak yapılan teslimler, KDV Kanununun 17/2-b maddesi ile vergiden istisna edilmiştir. Müteahhidin diğer inşaatlarında kullandığı malzemelere ait KDV indirim konusu yapılırken, okul inşaat işinde kullanılan malzemelere ait KDV, Kanunun 30/a maddesi gereğince indirim konusu yapılamayacaktır. Bu iş için satın alınan malzemelerin alış bedelinin 2.500.000 YTL, KDV'sinin de 450.000 YTL olduğunu varsayarsak, 450.000 YTL'yi hesaplanan KDV'sinden indiremeyecek, müteahhit 2.950.000 YTL'yi gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak göz önüne alabilecektir. [1]

Çalışmamızda özellikle son yıllarda sürekli değişikliğe uğrayarak, öncelikle KDV tevkifatı kapsamına alınan ancak daha sonra kısmi istisnalar arasında yer bulan hurda ve atık metal, kağıt, cam teslimleri incelenecek, özellikle indirim iptali hususunda ve bu işlemleri muhasebesi hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

2- YASAL MEVZUAT HAKKINDA AÇIKLAMA

Daha önce tesliminde KDV tevkifatı uygulanan metal, plastik, kağıt, cam hurda ve atıklarının teslimi, Kanunun 17/4-g maddesinde 5035 sayılı Kanunun 8. maddesiyle yapılan değişiklik sonucu KDV'den istisna edilmiştir. İstisna hükmü 01.01.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu tarihe kadar anılan hurda ve atık malların tesliminde KDV tevkifatı uygulanmıştır.

Teslimi KDV'den istisna edilen **hurda metal** kapsamına; aynen veya onarılmak suretiyle üretim amacına uygun olarak kullanılmayacak haldeki ham, yarı mamul veya mamul metalleri, bunların hurda haldeki karışım veya alaşımları girmektedir. Metal talaşları, imalathane veya fabrikadan çıkan standart dışı metaller, izabe tesislerinden

çıkan standart dışı metal maddeleri hadde bozukları ve benzerlerinin hurda metal kavramına dahildir. Demir, bakır, alüminyum, pirinç, kurşun, teneke, çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kızıl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metal hurdaları ile bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları, imalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında elde edilen metal kırpıntı, döküntü ve talaşları ile standart dışı halleri de hurda metal addolunur. Ancak, işlenmemiş elektrolit olan külçe çinko, birincil (primer) alüminyum, rafine edilmiş kurşun, elektrolit bakırdan gibi birincil metal mahiyetindeki ürünler hurda metal tanımına girmemektedir.

Hurda metal ticaretinde az veya çok işlenmek suretiyle aynı amaçla kullanılabilen olan metallerin (örneğin trafoların, divan ve somyaların) satışında sorumluluk uygulaması yapılmayacaktır.

Tesliminde KDV istisnası uygulanan **hurda ve atık kağıt** kapsamına; kağıt, karton, mukavva üretiminde kullanılan kırpıntı ve atık kağıtlar girmektedir. Ayrıca **hurda** veya **atık plastik** ile **cam hurdası**, bunların hurda halindeki karışımları, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak durumdaki ham, yarı mamul veya mamulleri, plastik madde üretiminde kullanılan plastik madde ve malzemeler, granül ve çapak haline getirilen plastikler, naylon, lastik, pet ve cam şişe, kavanoz, kullanılmış otomobil ve pencere camları, cam kırıkları da istisna kapsamındadır.

Öte yandan 91 Seri numaralı KDV Kanunu Genel Tebliğinin (F) bölümünde hurda metal, hurda ve atık kağıt, plastik ve cam teslimlerinde uygulanan bu istisnadan vazgeçen mükelleflerin teslimlerinde, daha önce yayımlanmış olan KDV Genel Tebliğlerine göre tevkifat uygulaması yapılacağı belirtilmiştir. Bu durumda istisnadan vazgeçen mükelleflerden söz konusu malları satın alanlar 51, 53, 58, 70, 81, 85 ve 87 Seri numaralı KDV Genel Tebliğlerine göre hesaplanan KDV'nin %10'unu satıcıya ödeyecek, %90'ını ise 2 no.lu KDV beyannamesi ile kendi vergi dairesine sorumlu sıfatıyla ödeyecektir. KDV Kanununun 18/1 maddesi uyarınca istisnadan vazgeçen mükellefin bu durumu, kendisinden satın alacağı mallarda tevkifat uygulayacak olan alıcılara önceden bildirmeleri şarttır. [2]

3- KDV 17/4-g KAPSAMINDA SATIŞLARDA MUHASEBE ÖRNEĞİ

Kutu imalatçısı (A) işletmesi, üretimi sonucunda oraya çıkan hurda ve atık kağıt ve kartonlarını 10.000 YTL bedelle satmıştır.

Bu durumda (A) işletmesi KDV'den istisna tutarak sattığı bu mallar için zamanında yüklediği ve indirdiği KDV'leri yukarıda da açıklandığı üzere KDV madde 30/a gereği iptal etmelidir. İptal edeceği bu KDV'ler ise yine KDV Kanunu madde 58 gereği gider olarak dikkate alınabilecektir.

Ancak burada hesapsal bir zorluk olduğu ortadadır. Çünkü imalatçı işletme sattığı hurda kağıt ve kartonların hangi alımından olduğunu birebir nasıl tespit edebilecek? Diğer bir söyleyişle, KDV'den istisna olarak sattığı hurda kağıt ve kartonları, hangi işletmeden ve hangi tarihte satın aldığını tespit edebilecek mi, söz konusu alış faturalarına dönüp o vesikalardaki indirdiği KDV'nin şimdi sattığı hurdalara ne kadar isabet ettiğini tespit edebilecek midir?

Uygulamada bu zor bir işlemdir. Peki bu durumda indirimi iptal edilmesi gereken KDV nasıl tespit edilecektir? Teorik olarak hurda halinde satılan bir malın bedeli elbette asıl olarak ilk alındığı haldeki alış fiyatından daha aşağı olacaktır. Yani, kusursuz, imalat için temiz olarak alınan bir kartonun alış fiyatı ile, imalat artığı haline gelmiş, şeklen bozulmuş, hurda bir kartonun piyasa fiyatı aynı olmayacaktır. Bu durumda, hurda olarak satış fiyatı üzerinden %18 KDV dahi hesaplanırsa ki, örneğimizde bu tutar 1.800 YTL eder, aslında alım sırasında birebir yüklenen KDV'den az bir rakam olacaktır denebilir teorik olarak.

Ancak, bizce satış fiyatı olan 10.000 YTL üzerinden %18 KDV hesaplanması, birebir tespit yapılamıyorsa, makul bir yöntemdir. Bu durumda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----		
120 ALICILAR	10.000.-	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	1.800.-	
659.01 KDVK Md.17/4-g KDV İndirim İptali		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	10.000.-	
649.01 Hurda Kağıt/Karton Satışı		
391 HESAPLANAN KDV		1.800.-
391.05 KDV Md.17/4-g KDV İndirim İptali		

.....fatura ile hurda kağıt ve karton satışı

----- / -----

Bu kayıt şekli KDV Kanunu madde 54/1'de açıklanan esaslara uygundur görüşünderiz. Bilindiği gibi söz konusu maddeye göre;

“Madde 54/1: Katma Değer Vergisi mükellefleri, tutulması mecburî defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlerler. Bu kayıtlarda en az aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesi şarttır:

- Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,
- Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,
- İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,
- Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler.”

4- SONUÇ

Uygulamada mükelleflerin hurda ve atık metal, plastik, kağıt, cam teslimlerinin KDV Kanunu Madde 17/4-g'de yer alması nedeniyle sadece KDV'den istisna olarak düşündükleri, oysa KDV Kanunu madde 17'de yer alan istisnaların **Kısmi İstisna** kapsamında olduğu ve bu nedenle istisna kapsamında gerçekleştirdikleri teslim ve hizmetler için **indirim iptali** işlemini çoğu zaman sehven yapmadıkları, unuttukları gözlemlenmektedir.

Aslında, bir işlemin hem vergiden istisna edilmesi hem de zamanında yüklenilen vergilerin ise iptal ettirilmesi ve ödettirilmesi (tabi işletmenin ödenecek KDV beyanı çıkıyorsa) mantıken biraz yanlış gelmektedir. Bu durumda işletmeler KDV Kanunu Madde 18/1 kapsamında ve 91 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde de açıklandığı gibi İstisnadan vazgeçebilirler. Bu durumda yine söz konusu Genel Tebliğde de açıklandığı gibi bu durumda hurda malları alan kişiler KDV Tevkifatı yapacaklar ve tevkif ettikleri vergiyi sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödeyeceklerdir. Bu durumda hurda mal satan işletmeler, bu işlemin KDV tevkifatına tabi olacağını alıcıya önceden bildirmek zorundadırlar ve tabii ki tevkifat tutarları da satış faturası üzerinde gösterilmelidir.

HAZIRLAYAN:

GÜRAY ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

gogredik@mazarsdenge.com.tr

Mazars/Denge Denetim YMM A.Ş.

Vergi Bölümü/Uzman Denetçi

[1] OKTAR, Kemal; “**KDV İstisnalar ve İadeler**”, Maliye ve Hukuk Yayınları, 5. Baskı, Şubat 2005, Sayfa: 349

[2] OKTAR, Kemal; a.g.e., sayfa: 386-387