

# **İŞLETME FAALİYETLERİNDEN DOĞAN “METAL, PLASTİK, LASTİK, KAÜÇUK, KAĞIT, CAM HURDA ve ATIKLARI” İLE “KONFEKSİYON KIRPINTILARI”NIN SATIŞINDA İNDİRİM KDV İPTALİ GEREKLİ MİDİR?**

**Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat**

**İzmir, 19.11.2018**

Başlık KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesinde sayılan “...*metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi...*” üzerinden konulmuş ise de çalışma esasen fire oluşan tüm sektörleri içermektedir. Bunlarda da, adı hurda, artık veya kırpıntı olup olmadığına bakılmaksızın esasen fire niteliği taşıyan ancak ekonomik değer taşıdığı için satılabilen tüm unsurlar da aşağıda yer alan dayanakları içeren görüşümüz kapsamındadır.

Ancak“...*metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi...*” dışında kalan diğer firelerin teslimi bir KDV istisnasına konu olmadığı için buralarda da bir tartışma var ise de de Kanununun 17/4-g maddesinde vergiden istisna edilmiş fire türleri kadar yoğun değildir. Diğer yandan yeter ki bu fire oranları kabul edilebilir sınırlar dahilinde olsun oluşan firenin ekonomik bir değer taşımaması nedeni ile satışa konu edilmediği haller de aynı kapsamda ele alınabilir.

Katma Değer Vergisi, mal ve hizmet üzerinden her aşamada yaratılan katma değerlerin vergilenmesi ile ilgili olduğuna göre, firelerin oluştuğu tüm sektör ve mal grupları için mal tümüyle ortadan yok olmadığı, satışa konu edildiği yani bir şekilde zincir içinde katma değer yaratmaya devam ettikçe, bunun yan unsuru olarak ortaya çıkan fire karakterli unsurların ana mal maliyetinden ayrılarak varsayımsal olarak aynı yöntemle bir kısım vergi hesaplamasına konu edilerek bunun indirimlerden çıkarılması hukuki olmayacaktır.

**Bu nedenle aşağıda yer verdiğimiz açıklamaların, sektör ve mal grupları dikkate alınmadan tüm fire unsurları için de okunması mümkündür.**

## **I. METAL, PLASTİK, LASTİK, KAÜÇUK, KAĞIT, CAM “HURDA ve ATIKLARI” İLE KONFEKSİYON “KIRPINTILARI”, KAYNAĞI ve TEDARİK ŞEKİLLERİ NE OLURSA OLSUN TESLİM YÖNÜNDEN KDV'DEN İSTİSNADIR**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun “*Diğer İstisnalar*” başlıklı 17/4-g maddesinde “...*metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi...*” vergiden istisna edilmiştir.

Kanun lafzında sayılan mallara ilişkin atık (kimi ikincil mevzuatta 'artık'), hurda ve kırpıntılarının teslimi vergiden istisna edilmiş olup, bu istisna ile söz konusu malların edinilme ya da oluşma kaynağı arasında bir ilişki yoktur. Bir başka ifade ile bizzat hurda, atık ya da kırpıntı alım

satımı yapılması veya başka faaliyetler sırasında bunların oluşmuş olması, teslim aşamasında istisna uygulaması yönünden bir önem arz etmemektedir.

## **II. KDV KANUNU, “İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERDE İNDİRİM” BAŞLIĞI ALTINDA TESLİMİ İSTİSNA EDİLMİŞ MALLARIN “TEDARİK” veya “OLUŞUMU”NDAN SÖZ ETMEDEN GİRDİ AŞAMASINA DAİR VERGİLERİN İNDİRİMİNİ ÖZEL OLARAK DÜZENLEMİŞTİR**

Kanunun “İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim” başlıklı 32. maddesinde ise “Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir.” hükmü yer almaktadır.

Kanun lafzı açıktır ve teslimi vergiden istisna olan mal (veya hizmetlerin) girdi / oluşum aşamasına ilişkin vergilerden hangilerinin indiriminin mümkün olduğu tek tek istisna ile ilgili hükümler işarete edilerek belirlenmiş durumdadır. Tartışma burada, bu noktada değildir.

Ancak burada Kanun lafzında “...istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili...” denilmek yanında bu “işlemlerin” tedarik veya başka bir kaynaktan oluşum şeklinde bir ayrıma ya da vurguya tabi tutulmadığını, fakat hükmün devamında “...fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi...” ve “...mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir.” ifadesinin kullanılmış olduğuna dikkat çekmek isteriz. Zira burada “...fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen...” şeklindeki ifadenin bizzat hurda, artık ya da kırpıntı “**alımı**” ile ilgili vesikalara işaret ettiği düşüncesindeyiz. Diğer türlü yani hazır tedarik edilmemiş, bir faaliyetin sonunda oluşmuş hurda, artık ya da kırpıntı için bir alış vesikası ve burada gösterilmiş bir verginin söz konusu olamayacağı açıktır.

## **III. KDV KANUNU, “İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERDE İNDİRİM” KONUSUNDA ÖZEL OLARAK HÜKÜM KOYMAKLA YETİNMEMİŞ, GENEL OLARAK “İNDİRİLEMeyecek KATMA DEĞER VERGİSİ” HUSUSUNDA DA BİR HÜKÜM GETİRMİŞTİR**

Kanunun “İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi” başlıklı 30. Maddesinde, maddede sayılan vergilerin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği ve bunlardan bir tanesinin de “Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi” olduğu düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin parantez içi “(Bu Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç)” hükmü ile belirtilen bu işlemlerin indirim yasağı içinde olmadığı işaret edilmiştir.

O halde **kural olarak** 30. madde hükmünde yer alan “Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi” indirilemeyecek bir vergiyi düzenlemektedir.

Ancak bu **kuralın istisnası** ise gerek 30. madde içinde yer verilen “(Bu Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (i) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç)” şeklindeki hüküm ve gerekse 32. maddede “Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir.” şeklindeki hüküm olmaktadır.

Özetle, teslimde vergi istisnası 11, 12, 14, 15, 17/4-s veya 17/2-b, c, d veya 17/4-ı, ö maddelerine dayalı ise bunların “**girdi**” vergilerinde indirim mümkün olacak, aksi halde ise indirim yapılamayacaktır.

#### IV. SORUN ve KAYNAĞI

Sorun bu noktada söz konusu maddelerin yani Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g, 30 ve 32. maddelerinin bir arada değerlendirilerek yorumlanmasın ile ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki:

Kanun 17/4-g maddesinde metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam **hurda** ve **atıkları** ile **konfeksiyon kırpıntıları** teslimi vergiden istisna etmiştir. Burada bir tereddüt yoktur. Ancak Kanun bunların oluşma, elde edilme şekli konusunda bir belirleme yapmış da değildir.

**Bir görüş**, Kanunun 32. maddesinin sadece 11, 13, 14, 15 madde kapsamında işlemlerin tümüyle 17. maddesinin sadece 4/s bendindeki işlemlere yönelik bir indirim hakkı olduğunu, burada belirtilmeyen ve belirli mallarda **hurda** ve **atık** teslimi ile ilgili 17. maddesinin 4/g bendinin sayılmaması nedeniyle indirim yapılmasının mümkün olamayacağı; zaten 30. maddesinde de indirim yasakları belirlenirken 17. maddenin kapsam dışı bırakılan bentlerinin 2/b, c, d ve 4/ı ve ö şeklinde sayıldığı 4/g beninin burada yer almadığını ve dolayısıyla bu mallara ait **hurda** ve **atıklar** nedeniyle bunların iktisabında ödenen KDV.nin indirim konusu yapılamayacağını savunmaktadır. Bu görüşe göre, sayılan **hurda** ve **atıkların** bu şekliyle hazır alınması ile işletme faaliyeti sırasında oluşması arasında bir fark yoktur.

**Diğer bir görüş ise** ilkesel olarak ilk görüşe katılmakla birlikte, burada sayılan **hurda** ve **atıklar** nedeniyle indirim yasağının sadece bunların bu şekliyle alınması ve satılması durumuna münhasır olduğu; ancak bu **hurda** ve **atıkların** işletmede yapılan bir faaliyetin sonucu olarak ortaya çıkması halinde ise ana malın indirim konusu yapılan KDV.nin **hurda** ve **atıklara** ilişkin olduğu iddia edilerek kısmen de olsa indirim yasaklaması getirilemeyeceğini savunmaktadır.

Görüldüğü gibi, metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam **hurda** ve **atıkları** ile **konfeksiyon kırpıntılarını** alıp satan bir mükellef söz konusu olduğunda temel olarak her iki görüşe göre de bunların alımında ödenen vergi indirim konusu yapıl(a)mayacak, gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilecek ve tedarik edilen bu malların satımında da vergi istisnası nedeniyle vergi hesaplanmayacaktır.

Ancak metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam **hurda** ve **atıkları** ile **konfeksiyon kırpıntıları**, bu haliyle tedarik edilmiyor ise bunların oluşumuna konu mallara (Örneğin tabaka halinde kağıt, top halinde kumaş, metal çubuklar.) ait vergi tedarik aşamasında

indirim konusu yapılmış olduğuna göre, bu malları bir faaliyette kullanılması ile ortaya çıkan ve işletmenin asıl faaliyet amacı olmayan bu hurda, atık ve kırpıntılar için satıldıkları dönemde geriye dönük olarak bir vergi hesaplanıp, tedarikte indirilen vergilerin bir kısmının bunlara ait olduğu varsayımı ile indirim iptali yapılacak mıdır?

Çalışmamız bu sorunun cevabını arama amacı gütmektedir. Açıklamalarımıza geçmeden hemen belirtelim ki savunduğumuz görüşler asıl olarak 06.07.2012 tarihinde kaleme aldığımız “*Katma Değer Vergisi Kanunu’nun Ruhü: İndirim Müessesesi ve Verginin Yansıması*” başlıklı çalışmamızda teorik olarak temellendirilmiş olup, bu çalışmamızda bu hususlar tekrar edilmeyecektir.

#### **V. HURDA, ARTIK (kimi zaman ATIK) ve KIRPINTI KAVRAMLARININ TEK BAŞLARINA KULLANIMI YANI “FİRE”DEN SÖZ EDİLMEMESİ KAVRAM KARMAŞASINA NEDEN OLMAKTADIR**

Hurda, atık veya kırpıntı, ekonomik değer ifade ettikleri sürece tek başlarına alım satımı mümkün birer emtiadır. Dolayısıyla bunlar her durumda (ticari ya da sınai) bir faaliyetin sonucu ise de bir kez oluştukları yerden (mükellef faaliyetinden) çıktıktan sonra alelade bir emtiaya dönüşürler. Bu emtiayı, olduğu yerden yani ticari veya sınai işletmeden satın alan diğer mükellefler bunu tekrar-tekrar satarak ekonomik faaliyette döngüye sokabilirler. Ancak bunların nihai olarak varacağı yer artık hurda, atık veya kırpıntı olarak el değiştirmeyeceği bir başka faaliyete dâhil olacağı işletmeler (ki çoğu zaman geri dönüşüm tesisi) olacaktır. Örneğin metal artıklar bir haddehanede eritilerek yeniden kullanılabilir bir saç levhaya dönüşecek, cam parçaları eritilerek bir cam eşya üretiminde kullanılacak ya da kağıtlar yeniden işlenerek bir çimento torbası olacaklardır.

O halde genel olarak **hurda – atık – kırpıntı** gibi kavramlar bir üretim faaliyeti ile ilişkili görüldüğünden akla imalatçı / sanayi işletme vasfı gelmekte ise de bunlar esasen ticari faaliyetlerde de karşılaşılabilecek olası kavramlardır. Zira özellikle hurda ve atık bir mükellefin esas faaliyet konusu olan mamulleri üretmesi ya da alım satımını yaptığı malları depolaması gibi süreçler ortaya çıkan “**fire**” niteliğini taşıyan unsurlardır. Bir başka ifade ile örneğin ambalaj malzemeleri alım satımı yapan bir işletmede de hurda veya atık kağıt oluşabilmektedir. Faaliyet türüne göre hammadde olarak kullanılan ya da alım satımı yapılan mallardan kaynaklanan firelerin mükelleflerin esas üretim - ticaret amacı olmadığı açıktır. Yoksa zaten ana faaliyeti örneğin hurda kağıt alım satımı olan bir mükellef faaliyeti üzerinde bir tartışma olmadığı gibi çalışmamızın konusu da bu değildir.

Uygulamada, vergi incelemelerinde eleştiriler bu hurda, atık ya da kırpıntılarının satışlarında KDV istisnası uygulamasına değil, bunlara atıldığı varsayılan tedarik aşaması vergi kısmının indirilmiş olması (ve/veya indirimlerinin iptal edilmemiş) olmasına yönelik olarak ortaya çıkmaktadır.

KDV Kanunu md. 17/4-g lafzında “**hurda**” ve “**atık**” olarak iki ayrı kavram kullanılmakta olup, Türk Dil Kurumu, **fireyi**, “*bir iş yapılırken çıkan artık parça*” olarak tanımlamaktadır. Madde lafzında “**kırpıntı**”, konfeksiyona özel olarak kullanılmış ise de bunun da bir atık olduğu konusunda tereddüt olmadığından ayrıca üzerinde durulmasına gerek görmüyoruz. Sonuç olarak “**fire**”, bir üst kavram olarak hurda, atık (veya artık) ve dahi kırpıntıyı da kapsayan bir kavram olmaktadır.

Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalar çerçevesinde, hurda, atık ya da kırpıntı ticaret yapan bir firma zaten alımlarında KDV ödemediği için indirilecek bir vergi söz konusu olmayacak, satışlar da istisna kapsamında olduğu için üzerinde bu faaliyete özel bir vergi yükü oluşmayacaktır.

Ancak, hurda, atık veya kırpıntının bir faaliyet sırasında olduğu işletme açısından ise durum farklılık göstermektedir. Zira bu işletme örneğinin metal çubuklar, sac levhalar olarak bunların vergisini indirmiş ve örneğinin bunları kullanarak ürettiği makineyi satarken teslimi içinde KDV hesaplamıştır. Elinde kalan hurda ya da artık metalleri sattığında bunlar için özel olarak elinde bir alış vesikası olmadığı gibi asıl amaç bunları almak satmak da değildir.

İşte bazı görüşler **–bizim aksimize–** burada bir takım hesaplamalar / orantılar ile alınan hammaddenin içinde buldukları bir değeri ve vergiyi, bunlar daha önceden indirilmiş olsa da artık indirim hakkı kalmadığı gerekçesiyle indirimler arasından çıkarmayı savunmaktadır.

Kanunun herhangi bir yerinde fireden söz edilmemiş, doğrudan hurda, artık ve kırpıntı kavramı kullanılmış olması kaynaklı bu görüşlerin dayandığı zemin hukuki değildir. Devam edelim...

## V. FİRELER KONUSUNDA İKİNCİL KDV MEVZUAT DÜZENLEMELERİ

### 1. Genel Tebliğler

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde, Kanun'da **“atık”** denilse de doğru bir şekilde **“artık”** kavramı kullanılarak III/C bölüm başlığı altında **“2.2. İmalat Artıklarının Tesliminde KDV Uygulaması”** alt başlığı ile şu açıklama getirilmiştir:

#### **“2.2. İmalat Artıklarının Tesliminde KDV Uygulaması**

*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 Kanunun (30/a) ve 32 nci maddelerine göre bu işlem kısmi istisna kapsamına girmektedir.*

*Yukarıda belirtilen **imalat 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 atıkları 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 "İlave Edilecek KDV" satırında beyan yapılmasına gerek bulunmamaktadır."*

Daha önce de 97 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin "İmalat Artıklarının Tesliminde KDV Uygulaması" başlıklı 5. bölümü **imalat artığı** kavramını kullanarak zaten bunları bir bütün halinde aşağıdaki gibi ele almış durumdadır.

#### **"5. İMALAT ARTIKLARININ TESLİMİNDE KDV UYGULAMASI**

*İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal kırpıntı, döküntü ve talaşların teslimi KDV Kanununun 17/4-g maddesine göre vergiden müstesnadır. Aynı Kanunun 30/a ve 32 nci maddelerine göre bu işlem kısmi istisna kapsamına girmektedir.*

*Yukarıda belirtilen imalat 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 atıkları 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."*

Her ne kadar KDV Uygulama Genel Tebliği sonrasında artık yürürlükte değil ise de 97 seri no.lu Genel Tebliğin, "Bu durumda, yukarıda sayılan imalat artıkları için yüklenilen bir KDV de söz konusu olmayacaktır." ve "Bu nedenle sözü edilen imalat artıkları için, "Yüklenilen KDV" hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV Beyannamesinin 30. satırında beyan yapılmasına gerek bulunmamaktadır." açıklamasının "idari yorum" olarak dikkate alınması önünde bir engel bulunmamaktadır.

Diğer yandan 97 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde sadece METAL imalat artıkları için bir belirleme yapılmış olup bu belirlemenin DİĞER İMALAT ARTIKLARINI kapsar biçimde genişletilmesinin kıyas yasağının ihlali anlamına geldiği gibi hukuki olmayan ve çelişkili bir değerlendirme ve sonuca varılamayacağı da açıktır.

Zira her şeyden önce Genel Tebliğler, Kanunların açık düzenleme yetkisi verdiği sınırlı haller dışında idari yorumlardır. Her durumda zaten Kanunların önüne geçemeyecek metinlerdir. Kanun imalat artıklarında metal ve diğerleri diye bir ayırım yapmadığı gibi böyle bir ayırım yapma konusunda idareye yetki de vermiş değildir. Kaldı ki bu olayda Kanunun yetki verdiği bir düzenleme değil idari yorum içeren Genel Tebliğlerde inceleme elemanını haklı çıkaracak bir ifade olmadığı gibi kıyas yasağını ihlal anlamında bir değerlendirme de söz konusu değildir.

Metal saç tabakalar veya bobin olarak alıp-kesip-kıvrıp presleyerek bir mamul üreten ile kâğıtları bobin veya tabaka olarak alıp benzer bir işlem yapan mükellefler ve bu arada oluşan metal ya da kâğıt kırpıntı arasında bir fark yoktur ki böyle bir değerlendirme kıyas yasağı kapsamında değerlendirilsin?

**“Hurda”** ise, Türk Dil Kurumu'nca, *“işe yaramayacak derecede bozulmuş, zarar görmüş”* şeklinde tanımlanırken 86 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde B/1 başlığı altında aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

*“Bakanlığımızca öngörülen bu uygulamada esas alınacak hurda kavramı; her türlü maden, plastik, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak haldeki metal, plastik, kağıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeyi ifade etmektedir.”*

Bu tanım, KDV Uygulama Genel Tebliği'nde de aynen korunmuş ve III/C bölüm başlığı altında **“2.1.3.3.2. Hurda ve Atık Teslimi - Kapsam”** alt başlığı ile şu açıklamalara yer verilmiştir:

*“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.”*

Yukarıda, KDV Uygulama Tebliği ve 86 seri no.lu KDV Genel Tebliğlerinden alıntılar yapılmıştır, tekrar edilmeyecek olup, bu noktada konuya ilişkin iki ayrı özgelgeye özel olarak değinmek isteriz. Şöyle ki:

## 2. Sirküler

Yukarıda yer verilen Tebliğler yanında 60 no.lu KDV Sirküleri'nin **“8.1.3.3. Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar”** başlıklı bölümünde yer alan;

*“Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.*

*Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.*

*Örneğin;*

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dâhilindeki kayıplar,
- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşıncaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümleri,
- Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar,
- Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar

**fire olarak değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin olarak yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.**

açıklaması, bir "idari yorum" olarak Kanun lafzına - verginin teorisine ve hukuka daha uygun düşmektedir.

### 3. Özelgeler

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 28.01.2013 tarih ve 64597866-130[9-2013]-16 sayılı Özelgesinde;

*"Diğer taraftan, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.3.3.) no.lu bölümü ile 63 No.lu KDV Sirküleri ile değişik 60 No.lu KDV Sirkülerinin (2.2.3.3.) no.lu bölümünde "Hurda ve Atık Teslimi"nde tevkifat uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.*

*Buna göre,*

*Şirketinizce KDV Kanununun 18/1 inci maddesine istinaden vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak istisna uygulamasından vazgeçilmemiş olması halinde, üretim esnasında ortaya çıkan plastik atık ve hurdaların (hurda naylon, hurda bobin ve hurda kağıt) teslimi, Kanunun 17/4-g maddesine göre KDV den istisna tutulacaktır. KDV den istisna olan teslim ve hizmetlerde tevkifat olmayacağı tabiidir."*

açıklaması yer almaktadır.

Bu özelge satış sırasında KDV istisnası uygulaması yapılacağını tereddütsüz ortaya koymak yanında 117 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile 60 no.lu KDV Sirküleri'nden söz etmektedir.

Belirteceğimiz ikinci özelge ise T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün 28.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1735 sayılı özelgesi olup, aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır:

*"3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 17/4-g maddesinde; metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminin KDV den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.*

*Öte yandan, aynı Kanunun 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 maliyetleri içinde yer alan KDV nin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.*

*Ancak, 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "5. İmalat Atıklarının Tesliminde KDV Uygulaması" başlıklı bölümünde,*

*— imalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal kırıntı, döküntü ve talaşların tesliminin KDV Kanununun 17/4-g maddesine göre*



*vergiden müstesna olduğu ve aynı Kanununun 30/a ve 32. maddelerine göre bu işlemin kısmi istisna kapsamına girdiği*

- *imalat artıklarının, işletmelerin asıl üretim konusunu teşkil etmediği, asıl ürünlerin imalatı sırasında fire veya atık olarak ortaya çıktığı,*
- *bunlar satışa konu olsalar dahi, işletmenin amacı bu fire ve atıkları imal etmek olmadığından, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmediği, dolayısıyla imalat artıkları için yüklenilen bir KDV nin de söz konusu olmayacağı*

*bu nedenle, sözü edilen imalat atıkları için, "Yüklenilen KDV" hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV beyannamesinin 30. satırında beyan yapılmasına gerek bulunmadığı*

*açıklanmıştır.*

*Buna göre; Şirketinizce imalat atığı olarak ortaya çıkan hurda kağıt teslimi, KDV Kanununun 17/4-g maddesi gereğince KDV den istisna olacaktır.*

*Ayrıca, imalat atığı hurda kağıt için yüklenilen bir KDV söz konusu olmayacağından, hurda kağıtların teslim edildiği dönemde KDV beyannamesinin 30. satırında "İlave Edilecek KDV" beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır."*

## **VI. KANUN HÜKÜMLERİ YANINDA İKİNCİL MEVZUAT ve ÖZELGELER DE "AYRICA BİR MALİYET İZAFE DİLEMEYECEK" HALLERDE HURDA, ARTIK ve KIRPINTILAR İÇİN İNDİRİM İPTALİ YAPILMASINA GEREKMEDİĞİ YOLUNDADIR**

Yukarıda yer verilen gerek Genel Tebliğler, gerek Sirküler ve gerekse Özelgeler, somut ve net olarak **imalat artığı** konumundaki teslimlerinde istisna nedeniyle KDV uygulanmayacağını ve aynı zamanda **imalat artıklarına münhasır olmak üzere "bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmediği" için KDV Kanunu'nun 30/a maddesindeki indirim iptalinin söz konusu olmayacağını ortaya koymaktadır.**

Kaldı ki ikincil mevzuat bir yana, KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi yukarıda tarafımızdan lâfzen ele alınmış olup, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesindeki yorum kuralları (lafzın açık olması halinde önceliği) çerçevesinde zaten konunun açık olduğu ve indirim iptalinin gerekli ve zorunlu olmadığı da ortadadır.

Diğer yandan gerekçe ve vergi teorisi yönünden konu değerlendirildiğinde de KDV Kanunu'nun 30/a maddesinin düzenleniş amacının, 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 müessesesi olduğu anlaşılmaktadır. Kanun koyucu vergiye tabi işlemler nedeniyle tahsil edilen KDV'nin vergiye tabi olmayan işlemler nedeniyle aşındırılmasının önlenmesini amaçlamıştır.

**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 hâsılatını 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, kâğıt, cam ve benzerlerinin alım satımını esas faaliyetinin bir unsuru olarak yapan işletmeler için geçerli olmalıdır.

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 **Oluşan imalat artığının satılabilir olması bunun bir fire olduğu gerçeğini ortadan kaldırmaz.**

Nitekim T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 08.05.2018 tarih ve 64597866-130[30]-E.8059 02.04.2018 sayılı özelgesinde de fast food gıda sektöründe meydana gelen yiyecek atıkların/firelerin KDV'nin indirimi konusu yapıp yapılamayacağı irdelenirken durum önce 60 no.lu KDV Sirkülerinin "8.1.3. Zayi Olan Mallara Ait KDV" başlıklı bölümünde yer alan;

*"KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır. 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir katma değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesinin, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracığı; bu nedenle, Kanunun 30/c maddesi uyarınca zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği belirtilmiştir."*

açıklaması yönünden değerlendirilmiş, daha sonra yine aynı Sirkülerin "8.1.3.3 Fire sonucu Meydana Gelen Kayıplar" başlıklı bölümünde yer alan

*"Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir."*

açıklamasına göre **"...yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplar zayi olan mal kapsamında değerlendirilecek ve**

**bu mallar nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacağından, KDV beyannamesinin "İlave edilecek KDV" satırına yazılmak suretiyle düzeltilecektir."** şeklinde karara bağlanmıştır.

Her ne kadar özelve konu fast food sektörü ile ilgili soru, KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesinde sayılan metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntıları ile ilgili değil ise de "fire" kabul edilen hususlarda Kanuna uygun mantıksal bir değerlendirme içerdiği için konumuz ile de ilişkili kabul edilebilir.

## **VII. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME**

KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesinde sayılan metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi KDV'nden istisnadır. Burada sayılan unsurların, işletmede gerçekleşen bir faaliyet sonunda oluşması durumunda yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşmamak kaydıyla bir indirim iptali yapılmaması gerektiği görüşündeyiz.

Zira KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmakta olup, ele aldığımız konuda zaten temel girdi mal bir ticari veya sınai faaliyet sonunda satışa konu edilmiş / ediliyor durumdadır. Kaldı ki oluşan bu artık, hurda veya kırpıntılar için bir alış vesikası söz konusu olmadığı gibi var olan alış vesikaları da zaten temel girdi ile ilgilidir.

Bu unsurların ekonomik bir değer taşıması nedeni ile bir satışa konu edilebiliyor olması bunlara bir maliyet izafesi de gerektirmeyecektir. Üretim veya faaliyet sürecine katılan malların üretilmesi sonucunda meydana gelen mamullerin teslimi sırasında hurda, atık veya kırpıntılara isabet ettiği varsayılan KDV'nin çok üzerinde bir katma değer yaratılmaktadır.

İşletme faaliyetleri bir bütün olup KDV mükellefiyeti de işletme bazında değil mükellefi kişiliğine göre belirlenmektedir. Örneğin gıda ticareti yanında demir çelik üretimi için ayrı bir işletmesi de olan bir şirket için iki ayrı KDV mükellefiyeti değil tek mükellefiyet söz konusudur. Bu durumda örneğin peynir alımına ait KDV'nin demir çelik satışına ait KDV'nden indirilmesi önünde de bir engel yoktur.

Aynı şekilde mamul malın satılmasının ayrı bir faaliyet; hurda, atık veya kırpıntının satılmasının ayrı bir faaliyet olarak değerlendirilmesinin olanaksız olduğu dikkate alındığında asıl faaliyeti hurda, atık veya kırpıntı ticareti olmayan bir işletmede bu unsurların esas faaliyetin doğal ve zorunlu bir sonucu olarak ortaya çıktığı açıktır.

Dolayısıyla üretim veya faaliyet süreci sonunda meydana gelen hurda, atık veya kırpıntılar KDV matrahını azaltıcı bir etkiye sahip olmak bir yana zaten üretim ve faaliyet süreci içinde yüklenilen KDV esas ürünün satışı sırasında fazlasıyla tahsil edilmektedir.

Sonuç olarak bir faaliyetin sonucu olarak ortaya çıkan sayılı ürünlerin kabul edilebilir sınırlar içinde kalması kaydıyla, asıl girdiler vergisi üzerinden varsayım dayalı bir hesaplama ile indirilen vergi iptaline konu edilmemesi gerekir. **Bu görüşümüz sadece KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesinde sayılan belirli hurda, atık ya da kırpıntılarla sınırlı olmayıp, bu**

**niteliği gösteren tüm unsurlar için de geçerlidir.** Esasen uygulama bu şekildedir ve zaten çalışmamızda ortaya konulan Tebliđ, Sirküler ve özelgeler de bu yöndedir.

**Ancak;**

- Zaman vergi idaresinin zaman çeşitli sektör ve mallar itibariyle yine çeşitli olaylar özelinde farklı yaklaşımlar sergilediği,
- Firelerin miadı dolan malların imhasından kaynaklandığı durumlarda bunun oranının kabul edilebilirliğine bakılmadan girdi KDV indirim reddi yoluna gidildiği,
- KDV Kanunu md. 17/4-g kapsamında satılan hurda, atık ve kırpıntılar için ise bunların kısmi istisna kapsamında olduğu ancak girdi KDV tutarlarının indirilemeyeceği gerekçesiyle yine burada indirim reddi yoluna gidildiği,
- Fireler ile zayı olan mallar kavramlarının bazen birbirine karıştığı,
- Yargı kararlarının henüz “müstekar” hale gelmediği,

**dikkate alınarak işlemlerin değerlendirilmesinde fayda olduğu da bir gerçektir.**

---

#### **UYARI**

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.