

DANIŞTAY VE VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI İŞİĞİNDA HURDA ALIMLARINDA KARŞILAŞILAN GELİR VERGİSİ STOPAJI PROBLEMİ

Income Tax Stoppage Problem Encountered In Scrap Purchases In The Light of Decisions of the Council of State And Tax Court

Dr. Öğr. Üyesi Fatih KAPLANHAN¹, Hüseyin Çağrı BAŞER²

Geliş Tarihi: 21.03.2018 Kabul Tarihi: 07.05.2018

ÖZET

Ülkemizde hurdacılık faaliyeti ağırlıklı olarak küçük esnaf şeklinde nitelendirilebilecek sokak toplayıcıları ve bu toplayıcıların mallarını satın alan toptancılar aracılığıyla yürütülmektedir. Sokak toplayıcıları bu faaliyetlerinden düşük gelir elde etmekte olup, büyük kısmının vergi mükellefiyeti ve faal bir işyeri bulunmamaktadır.

Hurda malın geri dönüşüm zincirinde önemli bir yer tutan sokak toplayıcılarının vergisel anlamda kayıt dışı sayılabilecek faaliyeti bu malları toplu halde istiflemek, sınıflandırmak ve tekrar ekonomiye kazandırmak gibi işlevleri olan hurda toptancılarının faaliyetlerini de kayıt dışına itmektedir. Zira hurda toptancıları sokak toplayıcılarından elde ettikleri hurda emtia alışlarını belgelemek zorundadırlar. Bir kısmı kayıt dışı faaliyet gösteren sokak toplayıcılarından alınamayan belge birçok vergisel uyumsuzlukta görüldüğü üzere "piyasadan" temin edilmektedir. Sokak toplayıcıları adına tahakkuk eden gelir vergisi tevkifatı (stopaj) yönünden "verginin sorumlusu" olan ve vergi idaresine karşı sokak toplayıcıları ile birlikte müşterek, müteselsil sorumluluğu bulunan toptancıların kayıt dışına itilmesi beraberinde vergisel uyumsuzlukları getirmektedir.

Bu makalemizde spesifik olarak birçoğu kayıt dışı çalışan sokak toplayıcılarının elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi aşamasında doğan gelir vergisi stopajına ilişkin sorunların mevzuat ve yargı kararları ışığında incelenmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hurda, Vergileme, Vergi Politikası, Danıştay

ABSTRACT

The scrap activity in our country is mainly carried out by street collectors who can be described as small tradesmen and wholesalers who buy the goods of these collectors. Street collectors have a low income from these activities, most of which are tax-exempt and do not have an active workplace.

The unregistered activity of street collectors, who hold an important place in the recycling chain of scrap goods, also pushes the activities of scrap wholesalers out of register, which functions as collectively collecting, classifying and re-earning these goods collectively. Because the scrap wholesalers must certify their purchases which they have obtained from street collectors. The document, some of which can not be obtained from street collectors operating in the informal sector, is available in "market" as seen in many tax incompatibilities. Income tax that is accrued on the behalf of street collectors is a taxpayer dispute with the "taxpayer" who is responsible for the withholding (tax withholding) and the street collectors against the tax administration and the collective and collective responsibility of the wholesalers.

In this article, it is aimed to investigate the problems related to the income tax withholding which arise in the course of the taxation of the income obtained by the street collectors, which are mostly unregistered, in the light of legislation and judicial decisions.

Keywords: Scrap, Taxation, Tax Policy, Turkish Council of State

Jel Classification: K34, K42

¹ İstanbul S. Zaim Üniversitesi İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi Öğretim Üyesi, fatih.kaplanhan@izu.edu.tr

² Danıştay Tetkik Hakimi, huseyin.cagri.baser@adalet.gov.tr

GİRİŞ

Geri dönüşüm, yeniden değerlendirilme imkânı olan atık ve hurda malzemelerin çeşitli fiziksel ve/veya kimyasal işlemlerden geçirilmek suretiyle ikincil hammaddeye dönüştürülerek tekrar üretim sürecine dahil edilmesi işlemidir. Türk Dil Kurumu'na göre "Geri Dönüşüm"; Atıkların yeniden değerlendirilmesi durumudur. Geri dönüşüm terim olarak, kullanım dışı kalan geri dönüştürülebilir atık malzemelerin çeşitli geri dönüşüm yöntemleri ile hammadde olarak tekrar imalat süreçlerine kazandırılmasıdır.³ Kullanılmış malzemelerin geri dönüşümünün sağlanabilmesi için toplanıp sınıflandırılarak geri dönüşüm tesislerine ulaştırılması işi hurda sektörü tarafından yerine getirilmektedir. Hurdacılık, geri dönüşüm sisteminin ilk basamağı olarak değerlendirilmelidir.⁴

Kullanılmış metal, plastik, kâğıt ve diğer malzemelerin geri dönüşümünün yapılarak yeniden kullanılması sürecinde hurdacılık sektörü; üretimde kullanılan ve birçok kalemi yurt dışından ithal edilmek zorunda kalınan hammaddenin bir kısmının ülke içinden tedarik edilerek döviz kaybı olmaksızın ekonomiye kazandırılmasında ve üretim maliyetlerinin düşürülmesinde önemli rol oynamaktadır.⁵ Daha önce kullanılan bir eşyanın tekrar kullanılabilir (geri dönüşüme uygun) parçalarının yeniden üretim için kullanılması maliyet girdilerini ve kaynak israfını azaltmakta, üreticinin rekabet gücünü artırmaktadır.⁶

Anayasa'nın 56. maddesinde yer alan; "herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek Devletin ve vatandaşların ödevidir" hükmü ile hem devlete hem özel sektöre kaynak israfını ve çevre kirliliğini önlemede önemli rolü bulunan geri dönüşümü sağlama ödevi verilmiştir. Ancak Türkiye'de atık yönetimi sistemi çerçevesinde; atıkların toplanması, taşınması, ayrıştırılması, geri dönüştürülmesi, geri kazanımı ve bertarafıyla ilgili olarak yapılan yatırımların neredeyse tamamı özel müteşebbisler tarafından gerçekleştirilmektedir.⁷ Devlet tarafından geri dönüşüm(hurdacılık) sektörü,

³ HARON, Sharifah Azizah.; PALM Laily.; YAHAYA Nurizan. "Towards Sustainable Consumption: An Examination of Environmental Knowledge Among Malaysians", **International Journal Of Consumer Studies**, 2005, S. 5, s.426-436.

⁴ <http://cevreonline.com/hurda-atik/>, Erişim Tarihi, 01.01.2018.

⁵ MASSOUD, May; MERHEBI, Faouk, "Guide to Municipal Solid Waste Management", **American University of Beirut (AUB)**, Published by the American University of Beirut-Nature Conservation Center, Lebanon 2016, s.1.

⁶ WOLFGANG, Pfaff Simoneit, "Abfallwirtschaft: Jobs, Ressourcen", **Umwelt, Klima und Gesundheitsschutz**, KfW-Positionspapier, 2012, s. 1.

⁷ TÜDAM, **Geri Dönüşüm Teşvik Raporu 2016**, Değerlendirilebilir Atık Malzemeler Sanayicileri Derneği, http://tudam.org.tr/TudamGeriDonusum_Sektoru_TessvikCal%C4%B1smas_%

sokak toplayıcıları açısından küçük esnaf muafiyeti⁸ , Katma Değer Vergisi istisnası⁹, gümrük vergisi muafiyeti¹⁰, vergi indirimi¹¹, sigorta prim işveren hissesi desteği¹² gibi bazı teşvik ve kolaylıklar sağlanarak desteklenmeye çalışılmıştır.

Hurda sektöründe gelir vergisi tevkifatı (stopaj) uygulaması hakkında vergi mahkemeleri ve Danıştay önüne gelen birçok vergisel uyuşmazlık bulunmaktadır. Bu uyuşmazlıkların genelde sektörün işleyiş şekliyle yasal düzenlemeler arasında ahenk bulunmaması nedeniyle doğduğu düşünülmektedir.

I. HURDA SEKTÖRÜNÜN İŞLEYİŞİ HAKKINDA GENEL BİLGİ

Hurda sektörünün temel kaynağını sanayi işletmeleri ile evsel veya işyeri atıklarından elde edilen hurda oluşturmaktadır. Sanayi işletmeleri söz konusu hurdayı gerek hurda toplayıcılarına gerekse bu atıkları işleyerek yeniden ekonomimize kazandıran firmalara doğrudan satmakta, çoğunlukla günlük tüketime yönelik, yiyecek, içecek ve giyecek ambalajları, ev eşyaları, eskimiş dayanıklı tüketim malları gibi atıklardan oluşan evsel veya işyeri atıkları ise daha çok mahalle aralarında çöplere atıldığından ilkel yöntemlerle sokak toplayıcıları tarafından çöpler karıştırılmak suretiyle toplanmakta, kalan artıklar ise belediyelerin çöp toplama sahalarında ayıklanmaktadır. Hurda toplayıcıları da toplanan hurdaları mahalle veya semt hurdacılarına satmakta, ayıklanan hurdalar büyük hurdacılarla veya geri dönüşümü yapan firmalara satılmaktadır.¹³

II. HURDA VE ATIKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Hurda toplayıcılığı ve alım satımı faaliyeti ile iştigal eden gerçek kişi veya firmalar vergi mükellefi oldukları vergi türüne göre gelir vergisi veya kurumlar vergisi mevzuatına tabidir. Ancak KDV mevzuatı açısından 117 Seri nolu KDV Kanunu Genel Tebliği'nde ve 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile bazı istisnalar tanımlanarak tevkifat oranları belirlenmiştir.

C4%B1.pdf , Erişim Tarihi, 15.03.2018.

⁸ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde 9/7.

⁹ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde 17/4-g.

¹⁰ 2014/23 ve 2014/3 sayılı Ürün Güvenliği ve Denetimi Tebliği.

¹¹ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 32/A (Kabul Tarihi: 13.06.2006, Resmî Gazete Sayısı: 26205, Tarihi: 21.06.2006).

¹² 2014/6058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (Kabul Tarihi: 27.01.2014, Resmî Gazete Sayısı: 28995, Tarihi: 09.05.2014).

¹³ GENÇYÜREK, Levent; GÜRBOĞA, Erkan, "Hurda Sektörünün Vergisel Boyutu", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2003, s. 5.

İhtilafın daha net anlaşılabilmesi için hurda ve atık işi ile ilgili mevzuat, 04.01.1961 tarihinde kabul edilerek 10703 sayılı Resmî Gazete 10.01.1961 tarihinde yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 25.10.1984 tarihinde kabul edilerek 18563 sayılı Resmî Gazete 25.10.1984 tarihinde yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve 31.12.1960 tarihinde kabul edilerek 10700 sayılı Resmî Gazete 06.01.1961 tarihinde yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından ayrı başlıklar altında incelenecektir.

A. Vergi Usul Kanunu Yönünden

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinde, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu hüküm altına alınmış olup bu kayıtların anılan Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsiki zorunludur.

Kanun'un 234. maddesinde de, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulasının vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olduğu bu belgenin, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edileceği, gider pusulasının işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini, iş ücretini, işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını), adreslerini ve tarihi ihtiva edeceği, iki nüsha olarak tanzim edileceği ve bir nüshasının işi yapana veya malı satana tevdi olunacağı hükme bağlanmıştır.

Bu itibarla, vergi mükellefi olmayan kişilerden satmak üzere satın alınan hurdalar için yukarıda belirtildiği şekilde gider pusulası düzenlenmesi ve bu gider pusulasını hurda satan kişiye imzalatılarak bir nüshasını satan kişiye vermek gerekmektedir. Vergi mükellefi olmayan kişilerden veya vergiden muaf esnaftan yapılan mal ve hizmet alımlarında gider pusulası düzenlenmesi gerekmekte olup düzenlenecek gider pusulalarında yer alacak bedele ilişkin bir sınırlama da bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 225 Sıra nolu VUK Genel Tebliğinin 1. fıkrasında "Gider pusulalarında, işin mahiyeti, cinsi, adedi, fiyatı, tutarı, toplamı, tevkif edilen vergi oranı ve net tutarı; işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadları (Tüzel kişilerde unvanları) adresleri, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, seri ve müteselsil sıra numarası ve düzenleme tarihine ilişkin bilgilere yer verilecektir." hükmü yer almaktadır. Buna göre, vergi mükellefi olmayan kişilere düzenlenecek gider pusulasında 234. madde

uyarınca emtiayı satanın adı, soyadı ve adresinin bulunması mecburi olup, varsa vergi dairesi ve hesap numarası (T.C. Kimlik Numarası) yer alacaktır. Ayrıca, gider pusulasının hurda alımının yapıldığı anda düzenlenmesi mecburi olup, toplu olarak düzenlenmesi mümkün bulunmamaktadır.

B. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

193 sayılı GVK 9. maddesinde vergiden muaf esnaf hakkında düzenlemelere yer verilmiş, kimlerin esnaf muaflığından faydalanacakları da maddede bentler halinde sayılmıştır. Aynı maddenin birinci fıkrasının 7 numaralı bendinde; ticari işletmelere ait atıkları mutad olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanların gelir vergisinden muaf olacakları hükme bağlanmıştır. Söz konusu işlerin devamlı olarak yapılması ya da motorlu araç kullanılarak faaliyette bulunulması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir. Aynı maddenin mülga ikinci fıkrasından sonra gelen üçüncü fıkrasında ise ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısı ile gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanların esnaf muaflığından faydalanamayacakları belirtilmiştir. GVK'nın "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. maddesinde ise hangi hal ve şartta ne kadar gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekeceği açıklanmıştır.

Esnaf muaflığından faydalanmaları mümkün bulunmayanların ve ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olan adi komandit şirketlerin komandite ortakları, kolektif şirket ortakları, adi şirket ortakları ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarından yapılan mal alımlarının gider pusulası ile gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Ayrıca, söz konusu mal veya hizmet alımlarının esnaf muaflığından faydalananlar dışında kalan diğer kişilerden, başka bir ifade ile kendine ait hurda eşyasını, hurda alımı yapanların işyerine getirerek satan nihai tüketicilerden yapılması durumunda ise gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.¹⁴

Örnek¹⁵: Bay (A), kamyoneti ile kapı kapı dolaşmak suretiyle evlerden veya sokaklardan topladığı veya satın aldığı hurdaları devamlı olarak hurda ticareti ile uğraşan (B) firmasına satmaktadır. Bay (A), bu faaliyetinden dolayı esnaf muaflığından yararlanacak olup (B) firması, Bay (A)'ya hurda bedeli karşılığı olarak yapacağı ödemeler nedeniyle gider pusulası düzenlemesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca da %2 oranında gelir vergisi tevkifatı yapması

¹⁴ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/11/2012 tarih ve 8545641741944 sayılı Özeldes.

¹⁵ 67 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

gerekmektedir. Bay (A) mal alış ve satışına ilişkin belgeleri istenildiği zaman ibraz etmek üzere saklamak zorundadır.

C. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun; 1/1. maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin Katma Değer Vergisi'ne tabi olduğu; aynı Kanun'un 17/4-a maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu ve 17/4-g maddesinde, metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanunu Genel Uygulama Tebliğinin (1/C-2.1.3.3.3.2) bölümünde; hurda kavramının, her türlü maden, plastik, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak haldeki metal, plastik, kâğıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeyi ifade ettiği açıklanmıştır. Buna göre, GVK'ya göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan hurda metal teslimleri KDV Kanunu'nun 17/4-a maddesine göre katma değer vergisinden istisnadır. Ayrıca, gider pusulası birinci ve ikinci sınıf tüccarların vergiden muaf esnaftan aldıkları mallar için vergiden muaf esnaf tarafından verilen fatura hükmünde olduğundan, söz konusu belgenin düzenlendiği durumlarda bu belge üzerinde katma değer vergisi hesaplanmasına teknik olarak imkân bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu teslimlere ilişkin katma değer vergisi hesaplanması söz konusu değildir.

D. Gelir Vergisi Tevkifatı ve Mütessesil Sorumluluk

VUK md. 11'de mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanların mütessesilen sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır.

51 Seri nolu KDV Kanunu Genel Tebliği'nin "Mütessesil Sorumluluk" başlıklı bölümünde; hurda metal alımları dolayısıyla Katma Değer Vergisi Tevkifatı uygulayanların tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle mütessesil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacakları ifade edilmiştir.

70 Seri nolu KDV Kanunu Genel Tebliği'nin "Sorumlu Sıfatıyla Katma Değer Vergisi Ödenen İşlemlerde Mütessesil Sorumluluk ve Katma Değer Vergisi İade İşlemleri" başlıklı bölümünde de, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi gereğince katma değer vergisini sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben ödeyenlerin bu işlemle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazine'ye intikal etmemiş olması nedeniyle mütessesil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacakları, sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben katma değer vergisi ödeyenlerin bu işlemlerle ilgili iade ve mahsup taleplerinin haklarında olumsuz rapor bulunan mükelleflerden mal ve hizmet alışları olsa dahi genel esaslara göre yerine getirileceği belirtilmiştir. Ayrıca, bu uygulama henüz kesinleşmemiş işlemlere içinde geçerli olacaktır.

Diğer taraftan 2002/1 Sıra nolu KDV Kanunu İç Genelgesi'nin, "Alışlarında Tevkifat Uygulayan Mükelleflerin Mal Aldıkları Mükellefler Hakkında SMİYB Kullanma Raporu veya Tespiti Bulunması Halinde Yapılacak İşlemler" başlıklı bölümünde; "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden mal ve hizmet alımlarında katma değer vergisi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulan mükellefler hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı konusunda rapor veya tespit bulunan mükelleflerden alışlarına ilişkin olarak tevkif ettikleri vergiyi beyan edip ödemeleri kaydıyla, bu alışları nedeniyle vergi suçu raporu dahil tarhiyat işlemi yapılmayacaktır." denilmektedir

Bu çerçevede, hurda metal alımları, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işçilik hizmetleri ve 68 Seri nolu Katma Değer Vergisi Tebliği kapsamındaki akaryakıt alımlarında Katma Değer Vergisi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulan mükellefler ile Katma Değer Vergisi'nin sorumlu sıfatıyla beyan edildiği diğer işlemlerde, mükelleflerin tevkif ettikleri Katma Değer Vergisini beyan ederek vergi dairesine yatırmış olmaları halinde, mütessesil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmaları mümkün değildir. Çünkü Katma Değer Vergisi sorumluluk uygulamasında, vergi sorumluları tam sorumluluk hallerinde işleme ait Katma Değer Vergisi'nin tamamını kısmi sorumluluk hallerinde ise verginin tevkif edilecek kısmını vergi dairesine beyan edip ödemek suretiyle Hazine'ye doğrudan intikal ettirmektedirler¹⁶.

Ancak, tevkif edilmeyen katma değer vergisi kısmına ilişkin alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde mütessesil sorumluluk ortadan kalkmayacaktır¹⁷.

¹⁶ ŞİMŞEK, Veli Arif; TOLU, Abdullah (2002), "Katma Değer Vergisinde İndirim", **Yaklaşım Yayıncılık**, s. 168.

¹⁷ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, 16.12.2002 tarih ve 054617 sayılı Özelgesi.

GVK'nın "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. maddesinde, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin, bu maddenin alt bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları, maddenin ikinci fıkrasının 13-b bendinde; esnaf muafılığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden hurda mal alımları için %2 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiği (12/01/2009 tarih ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca), 107. maddesinin birinci fıkrasının 3. bendinde; verginin tevkif suretiyle alınması halinde mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanların tarhiyata muhatap olacağı, kurala bağlanmıştır.

III. HURDA SEKTÖRÜNDE KARŞILAŞILAN GELİR VERGİSİ TEVKİFATI PROBLEMİ

Vergi kanunlarımızda yukarıda belirtildiği şekilde düzenlenen hurdacılık faaliyeti, sokak toplayıcılarının gider makbuzu düzenlenerek vergiye tabi kazançlarının kayıt içine alınmasını önlemek için kişisel bilgilerini vermekten kaçınması ve bu kişilerden mal alan toptancıların toplayıcılar adına gider pusulası düzenleyememesi nedeniyle, her iki taraf açısından ticari faaliyet kayıt dışına itilebilmektedir.

Vergi mevzuatımızda sokak toplayıcıları küçük esnaf olarak değerlendirilerek gelir vergisinden muaf tutulmak suretiyle desteklenmiştir. Ancak GVK'nın 9. maddesi son fıkrasında gelir vergisinin tevkifat yoluyla (stopaj) kesilmesinin muafiyet kapsamında olmadığı hüküm altına alınmıştır. GVK'nın 94. maddesi uyarınca küçük esnafa hurdacılık faaliyeti nedeniyle yapılacak ödemelerden %2 oranında tevkifat yapılması gerektiği belirtilmektedir. Sokak toplayıcılarına gelir vergisi tevkifatı yapmak suretiyle ödeme yapacak olan vergi mükelleflerinin bu ödemelerini "gider makbuzu" ile belgeleyerek, yaptıkları tevkifatı muhtasar beyanname ile vergi idaresine bildirmeleri ve ödemeleri gerekmektedir.

Hurda toplayıcılığı ve alım satımı faaliyeti ile iştigal eden gerçek kişi veya firmalar, hurda alımlarını vergiden muaf esnaf kapsamında sayılan ve kendi nam ve hesabına hurda toplayanlardan, bizzat kendine ait hurda eşyasını işyerine getirerek satanlardan yapılabilmekte, aynı zamanda da kendilerine ait traktör, pikap kamyonet vb. araçlarla ile kapı kapı dolaşmak suretiyle evlerden toplayabilmektedirler. Ancak uygulamada söz konusu hurda alımları için vergi tevkifatı yapıp yapılmayacağı, katma değer vergisi hesaplanıp

hesaplanmayacağı, kendileri tarafından kapı kapı dolaşmak suretiyle yapmış oldukları hurda metal alımlarında her alış için gider pusulası düzenlenip düzenlenmeyeceği, gider pusulasına hurda alınan kişilerin Türkiye Cumhuriyeti kimlik numaralarının yazılıp yazılmayacağı, vergiden muaf esnaftan gider pusulası düzenlemek suretiyle yapılan alımlarda miktar olarak bir sınırlamanın bulunup bulunmadığı vb. vergisel hususlarda ihtilaflar yaşanabilmektedir.

IV. HURDA VE ATIKLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE DANIŞTAY'IN YAKLAŞIMI

Vergi yargısına intikal eden birçok uyuşmazlıkta, hurda toptancısı mükellefler hakkında vergi müfettişleri tarafından gelir vergisi tevkifatı (stopaj) yönünden düzenlenen vergi inceleme raporlarında; bu mükelleflerin mal alışlarını esnaf muafiyetine tabi küçük esnaftan (sokak toplayıcılarından) yaptıkları ancak giderlerini, hakkında sahte fatura düzenleyicisi oldukları yönünden olumsuz tespitler bulunan firmalardan aldıkları “sahte” faturalar ile belgelendirdikleri ve bu yolla küçük esnaftan yaptıkları alışlarda yapmak zorunda oldukları %2 oranındaki tevkifatı vergi dairesine ödemekten kaçındıkları yolunda tespitler yapılarak, raporların sonuç kısmında “sahte” olduğu tespit edilen alış faturaları toplamının %2’si nispetinde resen gelir vergisi (stopaj) tarhiyatı yapılması ve vergi ziyayı cezası kesilmesinin önerildiği, bu tarhiyatlara karşı açılan davalarda, ilk derece mahkemelerince Danıştay’ın çeşitli Dairelerince benimsenen farklı görüşlere benzer şekilde bir kısım kararlarda sahte fatura kullanımı yönünden değerlendirme yapılarak sonuca göre tarhiyatın iptaline yahut onanmasına karar verildiği, yine bir kısım kararlarda ise varsayıma dayalı olarak tarhiyat yapıldığı gerekçesiyle iptal kararı verildiği görülmektedir.

Danıştay Vergi Dava Dairelerinin kararları incelendiğinde yapılan tarhiyatlar hakkında iki farklı görüş olduğu göze çarpmaktadır. Bir kısım kararlarda varsayıma dayalı tarhiyat yapılamayacağı yönündeyken, diğer bir kısım kararlarda alış faturaları açısından sahteci incelemesi yapılarak sonuca göre karar verilmesi görüşüne yer verilmekte, bazı Daire kararlarında oyçokluğu ile alınan kararlara karşı oy kullanılmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun oyçokluğu ile aldığı kararlarda; varsayıma dayalı tarhiyat yapılamayacağı yolundaki görüş benimsenmiş, sahte olduğu iddia edilen alış faturaları üzerinde inceleme yapılarak, sonuca göre karar verilmesi yolunda kararlar verilmiştir. Aşağıda Danıştay Vergi Dava Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından son dönemde verilen kararlardan birkaçı yer almaktadır.

A. Danıştay 9. Dairesi'nin 03.05.2017 Günlü, 2017/4448 Sayılı Kararı

1. İstemin Özeti

Davacı adına, bir kısım hurda alışlarının vergiden muaf esnaftan yapıldığı halde gider pusulası düzenlenmeyerek gelir vergisi tevkifatı yapılmadan sahte faturalarla belgelendirildiğinden bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak ilgili dönemlere tarh edilen gelir (stopaj) vergisi ile kesilen üç kat vergi ziyai cezası ve VUK 353/1. maddesi ile mükerrer 355/4. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davayı; kısmen kabul eden, kısmen reddeden İzmir 1. Vergi Mahkemesi'nin 24.11.2011 gün ve E: 2010/1991, K: 2011/2173 sayılı kararının; dilekçelerde ileri sürülen sebeplerle bozulması istenilmektedir.

2. Danıştay'ın Görüşü

VUK 3/B. maddesinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiş, 30/1. maddesinde; resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi inceleme yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlanmış, 134. maddesinde de vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edilmiştir.

GVK'nın 107/3. maddesinde; verginin tevkif suretiyle alınması halinde mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanların tarhiyata muhatap olacağı kurala bağlanmış, Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinde, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların verginin tam olarak kesilip ödenmesi ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu oldukları; bu sorumluluğun, ödenen vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmayacağı öngörülmüştür. Bu iki düzenleme varsayım yoluyla sorumluluk yaratılmayacağını göstermektedir.

GVK'nın verginin kaynağında kesilmesine ilişkin düzenlemeyi içeren 94. maddesinde de bu amaçla gelir vergisine mahsuben istihkakından vergi tevkif edilecek mükellefler ayrı ayrı belirtilmiştir. Aynı maddenin; 13. fıkrasına göre, esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiğinden, (b) bendinde ise 2006/11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre hurda mal alımları için tevkifat oranının %2 olarak belirlendiği ifade edildiğinden, bu mal ve hizmet alımlarının maddede belirtilen kişilerden yapıldığı somut olarak tespit edilmedikçe, bedellerinden vergi kesme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Gerçek bir emtia hareketine dayanmaksızın düzenlenen faturalarla alınmış görünen hurda emtianın olsa olsa vergiden muaf esnaftan alındığı varsayımıyla vergi sorumluluğu yaratılarak salınan, kimin hesabına tevkif edileceği ve kime rücu edileceği belirlenmeyen gelir (stopaj) vergisi, öngörülüş amacına aykırı olarak sorumlunun patrimuanında kalacaktır.

3. Karar

Gerçeği yansıtmayan faturaları, kayıtlarına aldığı saptananlar hakkında ancak bu durumun kendi yükümlülüklerine etkisine göre işlem yapılması gerekmekte olup GVK'nın 94/13-b. maddesi uyarınca yukarıda açıklanan nedenle ve sorumlu sıfatıyla vergi salınamayacağından vergi ziyayı cezalı gelir (stopaj) vergisi yönünden davayı reddeden vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davacı temyiz isteminin kabulüne, İzmir 1. Vergi Mahkemesi'nin 24/11/2011 tarih ve E:2010/1991, K:2011/2173 sayılı kararının üç kat vergi ziyayı cezalı gelir (stopaj) vergisine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, davalı idarenin özel usulsüzlük cezalarına ilişkin temyiz isteminin bu gerekçeyle reddine, bu kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 03/05/2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

B. Danıştay 4. Dairesi'nin 29.09.2017 Günlü, 2017/6475 Sayılı Kararı

1. İstemin Özeti

Atk ve hurda toptan ticareti ile iştigal eden davacı adına, 20XX yılı hesaplarının sahte belge kullanımı yönünden incelenmesi sonucu, düzenlenen vergi tekniği raporu esas alınarak takdir komisyonu kararı uyarınca ilgili dönem için resen tarh edilen üç kat vergi ziyayı cezalı gelir (stopaj) vergisinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nin 29.04.2013 gün ve E: 2012/2445, K: 2013/795 sayılı kararıyla; gerçek bir mal alış karşılığı düzenlenmediği kabul edilen, davacı şirketin gider yazdığı fatura muhteviyatları hurda metallerin vergi mükelleflerinden değil de vergiden muaf esnaftan (sokak toplayıcılarından) alındığı varsayımı ile somut bir tespit olmadan yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. Kararın, hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

2. Danıştay'ın Görüşü

Hurda emtiası, ya bu emtianın gerçekte ticaretini yapan tüccardan ya da vergiden muaf esnaftan alınabilmektedir. Buna göre, davacı şirketçe kayıtlarına alınan faturaları düzenleyen kişi yada şirketler haklarında davalı idare tarafından düzenlediği belirtilen ve dava dosyasında mevcut olmayan

Vergi Tekniği Raporlarında yapıldığı iddia olunan tespitlerden, kişi veya şirketin düzenlediği sahte olduğu varsayılan faturaların, gerçekten yapılan hurda alım ve teslimine dayandığının kabulü mümkün olmadığı gibi, söz konusu hurda tesliminin kendisine sahteci olduğu tespit olunanlarca yapıldığını da kanıtlayamayan yükümlü şirket adına aynı faturalarda gösterilen bedelin de o kişi ya da şirketlere ödendiğinin kabulü olanaksızdır. Faturanın emtia teslimini gerçekleştirilmeyen firmalarca düzenlenmesi durumunda, kayıtlara geçen hurdanın belgesiz emtia teslim eden kişi ya da şirketlerden alınıp, gerçekte faaliyeti tamamıyla fiktif olan şirketlerden temin edilen faturalarla da belgelendirilmesi olasıdır. Şu hâlde, faturasız alınan hurda emtiasının, emtia ticareti yapmaksızın fatura düzenleyen mükelleflerce tanzimli faturalar ile belgelendirilmediğini ispat edemeyen davacının, bu alışlarını vergiden muaf esnaftan yaptığının kabulü de hukuka ve hakkaniyete aykırı olmayacaktır.

Dosyanın incelenmesinden; davacı hakkında ilgili dönem hesaplarının incelenmesi neticesinde vergi inceleme raporu hazırlandığı, bu rapor uyarınca, davacının piyasadan toplayarak satın aldığı hurdalar için gider pusulası düzenlemediği ve esnaf muaflığından yararlanan hurda alımı yaptığı kişiler adına müstahsil makbuzu düzenlenmediği ve vergi tevkifatı yapmadığı, bunun yerine ilgili alışverişi sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanmak suretiyle belgelendirdiğinin tespit olunduğundan bahisle, sahte olduğu belirtilen faturaların içeriği toplam tutar esas alınarak davacı hakkında gelir (stopaj) vergisi tarhiyatı yapıldığı anlaşılmaktadır. Davacı şirket hakkında tanzimli inceleme raporunda, davacı şirketin ticaretini yaptığı hurda alımının bir kısmının gerçekte hurda satımı karşılığı düzenlenmeyen faturalarla belgelendirdiği noktada Vergi Tekniği Raporları olduğu görülmektedir. VUK'nun 229. maddesi uyarınca, herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadan tanzim edilen faturalar, bir mal teslimi veya yapılan işin ve bundan dolayı borçlanılan bedeli temsil eden bir ticari belge olarak kabul edilemeyeceği için ticari icaplara aykırı olan böylesi bir durumda, faturaların gerçekten emtia teslimi veya hizmet ifası gerçekleştirenlerce düzenlendiğini kanıtlama yükümlülüğünde VUK'nun 3. maddesi gereği davacı şirkete düşeceği izahattan varestedir.

Şu halde, davacının kullandığı faturaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğunun tespiti halinde, bu faturaları vergiden muaf esnaftan yaptığı alışverişi gizlemek maksadıyla kullandığının da kabulü gerekeceği, ilgili alışverişin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanarak gizlendiğinin tespitiyle birlikte, alışverişin vergiden muaf esnaftan yapılmadığına ilişkin iddianın ispat yükü davacıya ait olacağı göz önünde bulundurularak, davacının faturalarını hesaplarına intikal ettirerek faturalarını kullandığı, sahte belge düzenlediği belirtilen mükellefler hakkında yapılan tespitlerin değerlendirilmesi suretiyle bir karar verilmesi gerekirken hakkında

eleştiri getirilen mükelleflere ilişkin değerlendirme yapılmaksızın verilen Mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.

3. Karar

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesi uyarınca temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının BOZULMASINA, yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın adı geçen Mahkemeye gönderilmesine, 2577 sayılı Kanununun 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen gündünden itibaren onbeş (15) gün içinde Danıştay'da kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere 28/09/2017 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

4. Karşı Oy

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara katılmıyorum.

C. Danıştay 4. Dairesi'nin 30.10.2017 Günlü, 2017/7185 Sayılı Kararı

1. İstemin Özeti

“Hurda metal alım satım faaliyetinde bulunan davacının 20XX yılı işlemlerinin sahte fatura kullanımı nedeniyle incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca 20XX/1 ila 12. dönemleri için tarh edilen gelir (stopaj) vergisi ile kesilen vergi ziyayı cezası ve özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin 27.12.2012 gün ve E: 2012/341, K: 2012/3640 sayılı kararıyla; davacının sahte olduğu ileri sürülen faturalarla belgelendirdiği hurda alışlarını vergiden muaf esnaftan yaptığı yolunda somut bir tespit bulunmadığından, varsayıma dayanılarak sorumlu sıfatıyla davacı adına yapılan cezalı tarhiyatta ve kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. Kararın, hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.”

2. Danıştay'ın Görüşü

Dosyanın incelenmesinden, davacının sahte olduğu ileri sürülen faturalarla belgelendirdiği hurda alışlarını vergiden muaf esnaftan yaptığı ileri sürülerek düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca bu husus re'sen tarh nedeni olarak kabul edilip davacı adına cezalı tarhiyatın yapıldığı ancak Mahkemece sahte fatura kullanımı yönünden yasadaki öngörülen re'sen tarh nedeninin olayda gerçekleşip gerçekleşmediğinin ortaya konulmadığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda Vergi Mahkemesince öncelikle sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı nitelikte olduğu ileri sürülen faturaların gerçek bir ticari ilişkiye dayanıp dayanmadığı hususunun açıklığa kavuşturulması gerekir. Ancak bu yöndeki bir incelemenin ardından re'sen tarhiyat nedeninin gerçekleşmiş olması halinde, vergi matrahının tespitine ilişkin yöntemin hukuka uygunluğunun değerlendirmesi yapılabileceği halde, bu yönde bir değerlendirme yapılmadan, davacının hurda alışlarını vergiden muaf esnaftan yaptığı yolunda somut bir tespit bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

3. Karar

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesi uyarınca temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının BOZULMASINA, yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın adı geçen Mahkemeye gönderilmesine, 2577 sayılı Kanununun 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren onbeş (15) gün içinde Danıştay'da kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere 30/10/2017 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

4. Karşı Oy

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddiyle Mahkeme kararının onanması gerektiği görüşüyle çoğunluk kararına katılmıyorum.

D. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 22.11.2017 Günlü, 2017/326 Sayılı Kararı

1. İstemin Özeti

Hurda alım satım faaliyetinde bulunan davacı adına, esnaf muaflığından yararlananlardan yaptığı alımların bir kısmını, GVK md. 94'de öngörülen tevkifattan kaçınmak amacıyla XX Limited Şirketine ait gerçek bir emtia teslimine dayanmayan faturalarla belgelendirdiği yolunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca ilgili dönemler için salınan üç kat vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergisinin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, 28.3.2014 gün ve E: 2013/804, K:2014/877 sayılı kararıyla; gerek vergi inceleme raporunda, gerekse savunma dilekçesi ve eklerinde davacının sahte fatura içeriği emtiayı esnaf muaflığından yararlanan kişilerden aldığı yönünde herhangi bir tespit bulunmaksızın, sahte fatura içeriği emtianın esnaf muaflığından yararlanan kişilerden alındığının kabulüyle yapılan dava konusu vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergisi tarhiyatında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatı kaldırmıştır.

Davalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danıştay 4. Dairesi, 6.4.2015 gün ve E:2014/8472, K:2015/1531 sayılı kararıyla; temyiz istemini reddetmiş ise de karar düzeltme istemini kabul ederek önceki kararını kaldırdıktan sonra temyiz istemini yeniden inceleyerek verdiği 16.6.2016 gün ve E: 2015/9064, K: 2016/3152 sayılı kararıyla; davacının vergilendirme döneminde sahte fatura düzenlediği tespit edilen mükelleften aldığı faturaları kayıtlarına dahil ettiğinde ihtilaf bulunmadığı, herhangi bir emtia teslimi olmaksızın düzenlenen faturalar, gerçekten yapılmış bir emtia tesliminin belgesi olarak kabul edilemeyeceğinden kayıtlarda görülen emtia alışının ya başka bir tacirden faturasız yapılması ya da emtianın esnaf muafliğından yararlananlardan alınmasının olası olduğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesindeki kanıt yüküne ilişkin düzenleme karşısında, sahte faturalarla işletmeye girişinin yapıldığı tespit edilen emtianın, gerçekte esnaf muafliğından yararlananlardan yapıldığının kabulünde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle kararı bozmuştur.

İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, 16.12.2016 gün ve E: 2016/2740, K: 2016/2675 sayılı kararıyla; aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir. Davalı idare tarafından; emtia alımlarını sahte fatura ile belgelendirdiği tespit edilen davacı adına yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek, ısrar kararının bozulması istenmiştir.

2. Danıştay'ın Görüşü

Vergilendirme, gerçek bir emtia teslimi yapılmaksızın düzenlenen faturalarla belgelendirilen hurda alımlarının aslında esnaf muafliğından faydalananlardan yapıldığı iddiasına dayanmaktadır. Davacının vergilendirme döneminde kayıtlarına intikal ettirdiği XX Limited Şirketine ait faturaların sahte olduğu konusunda vergi mahkemesi ve temyiz merciince verilen kararlar aynı doğrultuda olup ısrar hükmü, alınan emtianın esnaf muafliğından yararlananlardan alınıp alınmadığı ve bu konudaki kanıt yükünün kime düştüğü ile ilgilidir.

Herhangi bir emtia teslimi ya da hizmet ifasına dayanmadığı vergi idaresince ispatlanan söz konusu faturaların, gerçekten emtia teslimi ya da yapılan bir iş nedeniyle düzenlendiğini veya esnaf muafliğından yararlanmayan başka bir mükelleften alındığını kanıtlama yükü, 213 sayılı Kanunun 3. maddesindeki düzenlemelerden dolayı vergi yükümlülerine düşmektedir.

Sahte faturayla belgelendirilen hurdanın işletmeye girmediği konusunda eleştirilmeyen davacının bu alışlarını başka bir tacirden faturasız yapması ya da emtiayı esnaf muafliğından yararlananlardan alması olasıdır. Yukarıda yer verilen kanıt yüküne ilişkin düzenleme karşısında, başka bir tacirden faturasız alınan emtianın, sahte faturalarla belgelendirildiği yönünde bir iddiası bulunmayan davacının, sözü edilen hurda alışlarını esnaf muafliğından

yararlananlardan yaptığının kabulü gerektiğinden, 193 sayılı Kanununun 94. maddesinin 13. bendi uyarınca tevkifata tabi olan bu alışlar dolayısıyla, tevkifat yükümlülüğünü yerine getirmeyen davacı adına yapılan cezalı tarhiyatın yazılı gerekçeyle kaldırılması yolunda verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

3. Karar

Temyiz isteminin kabulü ile İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin 16.12.2016 gün ve E: 2016/2740, K: 2016/2675 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, kararın tebliğ tarihini izleyen on beş (15) gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 22.11.2017 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

4. Karşı Oy

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında vergi mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından, istemin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

V. SONUÇ

GVK'nın 9. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendinde; ticari işletmelere ait atıkları mutad olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanların gelir vergisinden muaf olacakları hükme bağlanmıştır.

Hurda alımının, esnaf muafılığı kapsamında bulunan ve kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle hurda toplayanlardan yapılması halinde, bu kişilere yapılacak ödemeler üzerinden %2 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak, söz konusu mal veya hizmet alımlarının esnaf muafılığından faydalananlar dışında kalan diğer kişilerden, başka bir ifade ile kendine ait hurda eşyasını, hurda alımı yapanların işyerine getirerek satan nihai tüketicilerden yapılması durumunda ise gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

GVK'ya göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan hurda metal teslimleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4 a maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisnadır. Vergi mükellefi olmayan kişilerden satmak üzere satın alınan hurdalar için yukarıda belirtildiği şekilde gider pusulası düzenlenmesi ve bu gider pusulasının hurdayı satan kişiye imzalatılarak bir nüshasının hurdayı satan kişiye verilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, gider pusulasının hurda alımının yapıldığı anda düzenlenmesi mecburi olup, toplu olarak düzenlenmesi mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan yukarıda belirtildiği üzere, vergi mükellefi olmayan kişilerden veya vergiden muaf esnaftan yapılan mal ve hizmet alımlarında gider pusulası düzenlenmesi gerekmekte olup düzenlenecek gider pusulalarında yer alacak bedele ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır.

Gerçek ve tüzel kişi vergi mükelleflerinin bir kısmı tarafından zaman zaman ödenecek vergiyi azaltmak, stok miktarını düzeltmek yahut farklı saiklerle niteliği itibariyle yanıltıcı belge (sahte fatura) kullanılmaktadır. Sahte faturanın tedariki açısından bir piyasanın var olduğu ve bu piyasada ödenecek komisyonun bedelinin dahi “sahte fatura piyasasında” belli edilmiş olduğu maalesef bilinen bir gerçektir. Danıştay’ca sahte fatura komisyonculuğundan elde edilen komisyon bedeli sahte fatura bedelinin %2’i olarak tespit edilmiş ve bu oran genel kabul görmüştür.¹⁸ Hurda toptancıları açısından yapılan vergi incelemelerinde; toptancı mükelleflerin ifadelerinde ve vergi mahkemelerine intikal eden dava dilekçelerinde ağırlıklı olarak incelemeye konu mal alışlarının gerçek olduğu, faturaların sahte olmadığı yönünde savunma yapılmaktadır. Buna rağmen vergi yargısına intikal eden uyuşmazlıklarda tarhiyatın dayanağı olarak; toptancıların sahte fatura ile belgelendirdikleri ve bu sayede hurda toplayıcılarından %2 oranında tevkifat yapmaktan kaçındıkları ya da yaptıkları tevkifatı beyan etmeyerek vergi kaçırmaları gösterilmektedir.

Hurda alışlarının vergiden muaf esnaftan yapıldığı halde gider pusulası düzenlenmeyerek gelir vergisi tevkifatı yapılmadan sahte faturalarla belgelendirildiğinden bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak tarh edilen gelir (stopaj) vergisi ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan ve temyiz edilen davalarda Danıştay 4. Daire ve 9. Dairenin görüşleri farklıdır.

Danıştay 4. Daire;

- Davacı şirketçe kayıtlarına alınan faturaları düzenleyen kişi ya da şirketler haklarında davalı idare tarafından düzenlediği belirtilen ve dava dosyasında mevcut olmayan Vergi Tekniği Raporlarında yapıldığı iddia olunan tespitlerden, kişi veya şirketin düzenlediği sahte olduğu varsayılan faturaların, gerçekten yapılan hurda alım ve teslimine dayandığının kabulü mümkün olmadığı
- Söz konusu hurda tesliminin kendisine sahteci olduğu tespit olunanlarca yapıldığını da kanıtlanamadığı,

¹⁸ Danıştay 3. Daire’nin 26.1.1994 gün, 1992/983 E., 1994/179 sayılı kararı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 27.10.2000 tarih, 2000/176 E., 2000/350 sayılı kararı emsal olarak gösterilebilir.

- Yükümlü şirket adına aynı faturalarda gösterilen bedelin de o kişi ya da şirketlere ödendiğinin ispat edilemediği.
- Dava/inceleme konusu faturaların gerçekten emtia teslimi veya hizmet ifası gerçekleştirenlerce düzenlendiğini kanıtlama yükümlülüğünün VUK'nun 3. maddesi gereği davacı şirkete düşeceği,
- Davacının kullandığı faturaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğunun tespiti halinde, bu faturaları vergiden muaf esnaftan yaptığı alışverişi gizlemek amacıyla kullandığının da kabulü gerekeceği,
- İlgili alışverişin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanarak gizlendiğinin tespitiyle birlikte, alışverişin vergiden muaf esnaftan yapılmadığına ilişkin iddianın ispat yükü davacıya ait olacağı,
- Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı nitelikte olduğu ileri sürülen faturaların gerçek bir ticari ilişkiye dayanıp dayanmadığı hususunun açıklığa kavuşturulmasının ardından (re'sen tarhiyat nedeninin gerçekleşmiş olması halinde) vergi matrahının tespitine ilişkin yöntemin hukuka uygunluğunun değerlendirilmemesi,

gerekçeleri ile kararları mükellef aleyhine bozarken;

Danıştay 9. Daire;

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 107/3. ve Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddelerinde ki düzenlemeler ile varsayım yoluyla sorumluluk yaratılmayacağını,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun, 94/13. fıkrasına göre, esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiğinden, (b) bendinde ise 2006/11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre hurda mal alımları için tevkifat oranının %2 olarak belirlendiği ifade edildiğinden, bu mal ve hizmet alımlarının maddede belirtilen kişilerden yapıldığı somut olarak tespit edilmedikçe, bedellerinden vergi kesme zorunluluğu bulunmadığı,
- Gerçek bir emtia hareketine dayanmaksızın düzenlenen faturalarla alınmış görünen hurda emtianın olsa olsa vergiden muaf esnaftan alındığı varsayımıyla vergi sorumluluğu yaratılarak salınan, kimin hesabına tevkif edileceği ve kime rücu edileceği belirlenmeyen gelir (stopaj) vergisi, öngörülüş amacına aykırı olarak sorumlunun patrimuanında kalacağı,

gerekçeleri ile mükellef lehine karar vermiştir.

Danıştay 4. ve 9. Daire arasındaki temel ayrılık ise sahte faturalar konusu alınan emtianın esnaf muafılığından yararlananlardan alınıp alınmadığı ve bu konudaki kanıt yükünün kime düştüğü ile ilgilidir. Ve herhangi bir emtia teslimi ya da hizmet ifasına dayanmadığı vergi idaresince ispatlanan söz konusu faturaların, gerçekten emtia teslimi ya da yapılan bir iş nedeniyle düzenlendiğini veya esnaf muafılığından yararlanmayan başka bir mükelleften alındığını kanıtlama yükü, 213 sayılı Kanunun 3. maddesindeki düzenlemelerden dolayı vergi yükümlülerine düşmektedir.

Zira Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ise bu konuda;

- Sahte faturayla belgelendirilen hurdanın işletmeye girmediği konusunda eleştirilmeyen davacının bu alışlarını başka bir tacirden faturasız yapması ya da emtiayı esnaf muafılığından yararlananlardan alması olasıdır. Yukarıda yer verilen kanıt yüküne ilişkin düzenleme karşısında, başka bir tacirden faturasız alınan emtianın, sahte faturalarla belgelendirildiği yönünde bir iddiası bulunmayan davacının, sözü edilen hurda alışlarını esnaf muafılığından yararlananlardan yaptığının kabulü gerektiği,

şeklinde karar vermiştir.

Hurda toptancılarının alımlarını diğer toptancılardan, bizzat elindeki eşyası hurdaya çıkmış nihai tüketiciden ya da küçük esnaf muafiyetinden faydalanan sokak toplayıcılarından satın alması olasıdır. Vergi İdaresi tarafından yapılacak incelemede sahte fatura kullanımı tespit edilmesi halinde yapılacak tarhiyatın Danıştay incelemesine de elverişli şekilde somut gerekçelerinin ortaya konulması gerekmektedir. Vergi yargısına intikal eden birçok olayda görüldüğü gibi komisyon bedeli ödenerek sahte fatura düzenleyicisinden temin edilen faturanın %2 oranındaki tevkifattan kurtulmak amacıyla alındığına ilişkin ön kabul ve buna bağlı olarak sahte fatura bedelleri üzerinden re'sen tarh edilen %2 oranındaki gelir vergisi tevkifatı (stopaj) kimi zaman meydana gelen hukuki olayla bağdaşmayabilecektir. Bu durumda denetim yönünden kamu gücüne sahip vergi idaresi tarafından tüm unsurlarıyla birlikte (esnaf muafiyetinden faydalanan hangi sokak toplayıcısından hurda alımı yapıldığı, bu şekilde alınan hurdanın toplam emtia alımının ne kadarını oluşturduğu gibi) somut olarak tespit edilmemiş vergiyi doğuran olayın aksini ispat yükümlülüğü vergi mükellefine yükletilmiştir. Vergi mükellefine yükletilen bu yükümlülüğün hakkaniyete uygun olup olmadığı ise tartışılmaya devam edilecektir.

Tarafımızca yapılan değerlendirmede, sokak toplayıcılarına yapılan ödemedi tevkifat yoluyla kesilerek vergi idaresine ödenmesi gereken gelir vergisi stopajının re'sen tarhiyat ve vergisel uyumsuzluklara konu olmasının ana nedeninin, esnaf muafiyetinden faydalanarak mükellefiyet tesis ettirmeyen

sokak toplayıcılarının bu muafiyetten faydalanmaya devam etmek amacıyla yıllık ciro sınırının altında kalmaya devam etmek istemeleridir.

Hurda toptancılarının sahte fatura kullanımında emtia girişi/stok miktarını düzeltmek, hesaplanacak gelir/kurumlar vergisi miktarını düşürmek gibi saiklerle hareket ettiği, bununla birlikte bazı durumlarda mükellefiyet tesisi ve gelir vergisinden muaf durumdaki hurda toptancıları adına düzenlenmesinde zorluk yaşanan gider makbuzu nedeniyle kayıt altına alınamayan alışların bu yolla belgelendirilmesi amaçlandığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak %2 oranındaki tevkifattan kaçınmak amacıyla ayrıca komisyon bedeli verilerek piyasadan sahte fatura temin edilmesi görünmemektedir. Zira %2 civarında olduğu Danıştay'ca da kabul edilen komisyon bedelinin ödendikten ve tüm ceza ve vergisel riskler üstlenildikten sonra %2 oranındaki tevkifattan tasarruf edilmesi mümkün değildir.

Ayrıca; geri dönüşüm ve geri kazanım uygulamalarını tamamen kavrayan bir vergi sistemimiz olduğunu söyleyemeyiz. Vergi mevzuatımız daha çok satılan malın iadesi ile hizmetin hiç ya da gereği gibi ifa edilememesi gibi hallerde yapılması gerekenleri düzenlemektedir. Kıymeti düşen malların değerlendirilmesi ve hurda atıkların teslimi ile ilgili düzenlemeler de olmakla birlikte sektörün ihtiyacını karşılamaktan uzaktır.¹⁹

Çalışır durumda olan ancak artık kullanılmak istenilmeyen elektronik cihazların tüketiciler tarafından bedeli mukabili geri toplamayı gerçekleştiren firmaya tesliminde, teslimi yapan kişinin mükellefiyeti varsa Katma Değer Vergili fatura düzenlenmesi ve teslim bedelinin ticari gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. Mükellef olmayan gerçek kişiler tarafından yapılan teslimlerin gider pusulası ile belgelendirilmesine cevaz verilmektedir. Ticari organizasyon içerisinde devamlı olarak gerçekleştirilmemesi koşuluyla elde edilen kazanç arızı ticari kazanç niteliğinde olacaktır. 2018 yılı için 27.000 TL'ye kadar olan arızı ticari kazançlar gelir vergisinden istisnadır. Arızı şekilde yapılan satışlar KDV'ye tabi olmayacaktır. Süreklilik arz eden ve satıcılara tacir sıfatını kazandıracak boyuttaki satışlar ise KDV'ye tabi olacak ayrıca mükellefiyet tesis edilmesi gerekecektir.

Çalışır durumda olmayan hurda ürünler ile atıkların teslimi KDV Kanunu'nun 17. maddesi uyarınca KDV'den istisnadır. KDV Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca, vergiden istisna edilen malların alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisi indirim konusu yapılamamaktadır. Vergi idaresinin yorumu, düzeltme konu Katma Değer Vergisi tutarının hurda teslimi karşılığı alınan bedele isabet eden Katma Değer Vergisi tutarı değil, hurdaya çıkan ürünün

¹⁹ <http://onurelele.blogspot.com.tr/2014/07/geri-donusum-ve-geri-kazanm.html>, Erişim Tarihi, (01.02.2018).

alımı sırasında ödenen Katma Değer Vergisi tutarı olduğu yönündedir. Bu durum sistemi işlemez hale getirmektedir. Şöyle ki, 100.000 TL alış bedeli olan malın hurda olarak 100 TL'ye satılması durumunda 18.000 TL Katma Değer Vergisi düzeltilmesi yapılması gerektiği iddia edilmektedir. Ekonomik açıdan uygulama imkânı olmayan bu yaklaşım dolayısıyla birçok mükellef hurda satışlarında istisna uygulamasından vazgeçmektedir. Ancak hurda işi yapan firmalar da ayrıca Katma Değer Vergisi bedeli ödemeye yanaşmadıkları için uzlaşma sağlanamamakta, pek çok hurda satışı kayıt dışına kaymaktadır.

Ulusal Geri Dönüşüm Eylem Planı çerçevesinde düzenlemeler yapılırken, bu konunun da yeniden ele alınması ve hurda teslimlerinde Katma Değer Vergisi düzeltilmesinin sadece hurda teslim bedeline isabet eden kısım üzerinden (örnek olay için 18 TL) yapılacağı belirtilmesi, amortisman tabii olan ve süresi içerisinde amorti edilerek ekonomik faydasını tamamlayan ürünlerde ise Katma Değer Vergisi düzeltilmesine gerek olmadığı belirtilmesi, hurda sektörünün kayıt içine alınmasında önemli bir kazanım sağlayacaktır.

Vergi Usul Kanunu uyarınca, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma sonucu iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış gerçekleşen emtia emsal bedeli ile değerlendirilmekte, aradaki fark gider yazılabilmektedir. Ancak emsal bedel değerlemesi sadece takdir komisyonları marifetiyle yapılabilmekte, takdir komisyonları efektif çalışmadığı için uygulamada bu düzenlemeden gereği gibi istifade edilememektedir.

Aylar süren tespit çalışmaları yüzünden, ekonomiye yeniden kazanımı mümkün pek çok ürün süreç içerisinde tamamen kullanılamaz duruma gelmektedir. Takdir komisyonlarının kadro durumları itibarıyla mevcut talebe cevap veremediği ayrıca takdir komisyonu yetkililerinin her konuda uzman olmalarının mümkün olmadığı göz önünde bulundurularak, alternatif kurumlara da (değerleme şirketleri, YMM'ler, meslek örgütleri, vb.) değer tespit yetkisi verilmelidir. Bu durumda, kıymet düşüklükleri kısa zamanda tespit edilerek kayıtlar olması gereken duruma getirilebilecek, halen ekonomik değer taşıyan ürünler vakit geçirmeden yeniden satışa veya geri dönüşüme sokulabilecektir.

Vergi sistemimiz hurda ve atıkların ancak bedeli mukabili satılabileceği düşünülerek dizayn edilmiştir. Kent içi geri toplama alanlarına bedelsiz teslim, zararlı atıkların bedelsiz ya da ancak ilave bedel ödeyerek geri dönüşüm şirketlerine teslimi mevzuatta öngörülmemiştir. Dolayısıyla birçok firma bu tür durumları kayıtlarında göstermekte zorlanmaktadır.

Emsal bedel değerlemesi bir şekilde yapılarak kayıtları yenilenen malların belli bir bedelin (örneğin 100 TL) altında ise doğrudan gider yazılarak ve

belge düzenleme gereği olmadan geri toplama alanlarına terki yönünde bir düzenleme yapılması Ulusal Geri Dönüşüm Eylem Planı kapsamına alınabilir. Geri dönüşümü ulusal eylem planı çerçevesinde ele alan idarenin, mükelleflerin 100 TL altı değere sahip ürünlerin kayıt dışı satış geliri ile ilgilenmeyecek ölçüde çevre bilincine sahip olacağına inanması gerekir. Aynı kapsamda, üzerine bedel ödenerek yapılan teslimlerde, ödenen tutarın gider yazılabileceği tartışmalı olmamakla birlikte, teslim edilen ürünlerin kayıtlı emsal bedellerinin de gider olarak dikkate alınabileceği yönünde bir düzenlemeye ihtiyaç vardır.

KAYNAKÇA

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961, s:10700,

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984, s:18563,

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006, s:26205,

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961, s:10703,

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, 2014/6058 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 09.05.2014, s:28995,

T.C. Başbakanlık Resmi Gazete, 67 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 15.04.1998, s:23314,

2014/23 ve 2014/3 sayılı Ürün Güvenliği ve Denetimi Tebliği

AYDIN, Murat; DENİZ, Kendal. "Atık Yönetiminde Vergi Politikasının Rolü: Türkiye Değerlendirmesi", Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Yönetim Bilimleri Dergisi; Çanakkale Vol. 15, Iss. 30, 2017,

HARON, Sharifah A.; PALM L.; YAHAYA N. "Towards Sustainable Consumption: An Examination of Environmental Knowledge Among Malaysians", **International Journal Of Consumer Studies**, c.29, 2005, S. 5,

GENÇYÜREK, Levent; GÜRBOĞA, Erkan, "Hurda Sektörünün Vergisel Boyutu", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2003, S. 5,

MASSOUD, May; MERHEBİ, Faouk, "Guide to Municipal Solid Waste Management", **American University of Beirut (AUB)**, Published by the American University of Beirut-Nature Conservation Center, Lebanon 2016,

ŞİMŞEK, V. Arif; TOLU, Abdullah, "Katma Değer Vergisinde İndirim", **Yaklaşım Yayınları**

TÜDAM, **Geri Dönüşüm Teşvik Raporu 2016**, Değerlendirilebilir Atık Malzemeler Sanayicileri Derneği,

WOLFGANG, Pfaff S., "Abfallwirtschaft: Jobs, Ressourcen", **Umwelt, Klima und Gesundheitsschutz**, KfW-Positionspapier, 2012,

YARARLANILAN İNTERNET KAYNAKLARI

<http://cevreonline.com/hurda-atik/>, Erişim Tarihi, 01.01.2018,

<http://tudam.org.tr/TudamGeriDonusumSektoruTessvikCal%C4%B1smas%C4%B1.pdf>, Erişim Tarihi, 15.03.2018,

<http://onurelele.blogspot.com.tr/2014/07/geri-donusum-ve-geri-kazanm.html>, Erişim Tarihi, (01.02.2018),

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/193/m1-40.htm>, Erişim Tarihi, (01.03.2018),

https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/arama?p=RFLgwolLvo4dvg7DPvkQj095fazBfXbj6AmcP3IceTImzjcxZw7LYIDC1A_tGCjO, Erişim Tarihi, (01.03.2018),

EMSAL KARARLAR

Ankara 3. Vergi Mahkemesi 29.04.2013 gün ve E: 2012/2445, 2013/795 sayılı Kararı

İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 28.03.2014 gün ve E: 2013/804, 2014/877 sayılı Kararı

İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 16.12.2016 gün ve E: 2016/2740, 2016/2675 sayılı Kararı

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi 27.12.2012 gün ve E: 2012/341, 2012/3640 sayılı kararı

İzmir 1. Vergi Mahkemesi 24.11.2011 gün ve E: 2010/1991, 2011/2173 sayılı kararı

Danıştay 4. Dairesi 06.04.2015 günlü, 2015/1531 sayılı Kararı

Danıştay 4. Dairesi 16.06.2016 günlü, 2016/3152 sayılı Kararı

Danıştay 4. Dairesi 29.09.2017 günlü, 2017/6475 sayılı Kararı

Danıştay 4. Dairesi 30.10.2017 günlü, 2017/7185 sayılı Kararı

Danıştay 9. Dairesi 03.05.2017 günlü, 2017/4448 sayılı Kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 22.11.2017 günlü, 2017/326 sayılı Kararı

