



Şoförler ve Otomobilciler Odalarının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu



Gürol DEMİR
Vergi Denetmeni

1- KONU

Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu'nca bastırılan bir takım basılı kağıtlar ile tescil plakalarının mahalli şoförler ve otomobilciler odaları tarafından para karşılığı satışı ile basılı evrakların para karşılığı doldurulması faaliyeti, ayrıca bu odalara üye basit usulde vergilendirilen mükelleflerin muhasebe kayıtlarının tutulması iş ve işlemlerinin katma değer vergisi açısından değerlendirilmesi bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

2- ODALARIN TEŞKİLAT YAPISI

Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Odaları ve üst kuruluşları ile teşkilat yapısı 507 Sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Kanunu ile düzenlenmiştir.

Sözü edilen Kanunun Şoförler ve Otomobilciler Odası ile ilgili hükümlerinden bazıları;

• Odalar, birlikler, federasyonlar ve konfederasyon kamu kurumu niteliğinde tüzelkişiliğe sahiptir (Md.1).

• Geçimini sınırlı olarak kamyonculuk, otomobilcilik ve şoförlükle temin eden kimselerin kuracakları odalar bu kanun hükümlerine tabidir (Md. 2).

• En az 200 kişinin isteği ve Sa-

nayi ve Ticaret Bakanlığının izni ile kurulur (Md 3).

- Çalışma bölgesi kuruldukları ilçenin (büyükşehir il merkezlerinde büyük-şehirde dahil ilçelerin) sınırlarıdır. Aynı bölgede birden fazla oda kurulamaz (Md 4).

- Ticaret, sanayi veya deniz ticaret odasına kayıt olanlar esnaf ve sanatkarlar odasına kaydedilemezler (Md 5).

- Odayı yönetim kurulu başkanı veya başkan vekillerinden biri ile oda genel sekreterinin ortak imzası bağlar (Md. 20).

şeklindedir.

Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu 4 Nisan 1953 tarihinde kurulmuş olup Türkiye'deki bütün esnaf ve sanatkarlardan oluşan Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu'na bağlı 11 federasyondan biridir.

Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu; il ve ilçelerde kurulmuş 675 oda başkanlığı, yaklaşık 1.5 milyon araç sahibi ve şoför esnafından oluşan üyesi ile yurdumuzun en büyük, yaygın ve köklü mesleki teşekküllerinden biridir.

Karayolu ulaşımında, yük ve yolcu taşımacılığını gerçekleştirmekte olan kamyon, otobüs, kamyonet, minibüs ve otomobil türü araçların sahipleri ile bu araçlarda şoför olarak çalışanlar, 507 sayılı kanun gereğince, konuları itibariyle birer oda başkanlığı bünyesinde toplanmak suretiyle bu büyük mesleki teşekkülü oluşturmuşlardır.

Oda Başkanlıkları, buldukları İlin Birlik Başkanlıklarına ve merkezde Federasyona bağlıdır. Birlikler ve Federasyonlar ise Esnaf ve Sanatkarlar Konfederasyonu çatısı altında toplanmıştır.

Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu : Cumhuriyetin kurulması ile birlikte esnaf-sanatkarlar kesiminin günümüz modern örgütlenmesinin başlangıcı olan 5373 sayılı Esnaf Dernekleri ve Esnaf Birlikleri Kanunu çıkarılmış, 1964 yılında yürürlüğe konulan 507 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Kanunu ile de esnaf-sanatkarlar teşkilatı bugünkü yapısına kavuşmuştur.

2.1- Gelirleri :

Esnaf ve Sanatkârlar Kanunu'nun 36 ncı maddesine göre odaların gelirleri aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır:

- a) Kayıt ücreti ve yıllık aidat,
- b) Düzenlenecek ve onanacak vesikalar için alınacak ücretler,
- c) Para cezaları,
- ç) Yayın gelirleri,
- d) Bağış ve yardımlar,
- e) İmtihan harçları,
- f) Oda gayesinin tahakkukunu sağlamak için kurulacak kurumlar geliri,
- g) Oda için düzenlenecek müsamere ve emsali gösteriler gelirleri,
- h) Üyelerin faydalanmasına ayrılacak ihtiyaç maddesi dolayısıyla elde edilecek hizmet karşılıkları.

Düzenlenecek ve onanacak vesikalar için alınacak gelirin çerçevesi Kanun'un 37 nci maddesinde belirlenmiştir. Buna göre; odaların düzenledikleri belgeler ve yaptıkları hizmet karşılığında alınacak ücretlerin miktar ve oranı maktu olanlarda yıllık aidatın onda birinden; nispi olanlarda ise tutarı yıllık aidatı geçmemek üzere binde ondan fazla olamayacaktır. Bu miktarlar, Bakanlar Kurulu kararı ile üç katına kadar artırılabilir. Yıllık aidat ise kayıt ücreti ile birlikte, sanayi kesimi için uygulanan asgari ücretin brüt tutarının onda birinden az, yarısından fazla olamayacaktır. Odaların kayıt ücreti yıllık aidat ve hizmet karşılığında tahsil edecekleri ücretler, yukarıdaki fıkralarda belirtilen asgari ve azami hadler içinde kalınmak suretiyle, Konfederasyonca çıkarılacak ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca onaylanacak yönetmelik hükümleri ile illere ve meslek gruplarının özelliklerine göre belirlenecek tarife grup ve esaslara göre tespit olunacaktır.

2.2- Defter ve Beyannameler :

Esnaf ve Sanatkârlar Kanunu'nun 109 uncu maddesine göre kullanılacak beyanname ve defterler aşağıdaki gibidir:

- a) Kayıt ve sicil beyannamesi,

- b) Üye kayıt defteri,
- c) Üye sicil defteri,
- ç) Genel kurul tutanaklarının (yazılmak ve yapıştırmak suretiyle) kaydolunacağı tutanak defteri,
- d) Yönetim kurulu kararlarının yazılacağı karar defteri,
- e) Disiplin Kurulu kararlarının yazılacağı karar defteri,
- f) Başkanlar kurulu kararlarının karar defteri,
- g) Gelenek ve teamül defteri,
- h) Demirbaş defteri,
- i) Gelen ve giden evrak kayıt defteri,
- j) Gelir gider defteri,
- k) Kasa defteri,

Odalarda, kullanılacak her türlü defter, makbuz ve belgeler ile oda üyelerinin mesleklerinin icrası nedeniyle resmi kurum ve kuruluşlar verecekleri belgelerin basım ve dağıtımında Konfederasyon yetkilidir. Beyanname, defter ve belgeleri yetkisiz olarak basan ve dağıtanlar, bu fillerinden dolayı genel hükümler çerçevesinde sorumlu olurlar.

3- ODALARIN FAALİYET VE GELİRLERİ

Şoförler ve Otomobilciler Odalarının kaydiye, aidat, teberru gibi kuruluş amacına uygun faaliyet ve gelirleri kalemler yanında katma değer vergisi açısından önem arz eden iki farklı faaliyet ve geliri de bulunmaktadır.

3.1- Karayolları Trafik Kanunu'nun 131 inci maddesinde yazılı teslim ve hizmetler :

Trafik şube veya bürolarında ve motorlu taşıt sürücülerini kurslarında, iş sahipleri ve kursiyerlerce verilmesi ve kullanılması lüzumlu basılı kağıtlarla, plakaların basımı ve dağıtımı Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu'nca ve bağlı odalarca yapılmaktadır. Basılı kağıtlar ve plakaların tespit edilen bedel üzerinden satışının federasyona sağladığı net gelirin % 60'ı, İçişleri Bakanlığı Merkez Saymanlığı hesabına yatırılmaktadır.

Bahse konu 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131 inci maddesi;
Kağıtların ve plakaların basım ve dağıtımını ile ilgili gelirden pay ayrılması

Madde 131- Trafik şubè veya bürolarında ve Milli Eğitim Bakanlığı'nca açılma izni verilmiş motorlu taşıt sürücülerini kurslarında, iş sahipleri ve kursiyerlerce verilmesi ve kullanılması lüzumlu basılı kağıtlarla, plakaların cins ve neveleri İçişleri Bakanlığı ile Bayındırlık Bakanlığı'nca tespit edilir.

Basılı kağıtlar ile plakalar, Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu'nca bastırılır ve maliyetleri nazari itibaren alınmak suretiyle İçişleri Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığı ve Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu'nca birlikte tespit edilecek bedel mukabilinde, il merkezlerinde veya kuruluşu bulunan ilçelerde, adı geçen federasyonca İçişleri Bakanlığının tespit edeceği esaslara göre verilir.

Basılı kağıtlar ve plakaların tespit edilen bedel üzerinden satışının federasyona sağladığı net gelirin % 60'ı, her yıl şubat ayı sonuna kadar İçişleri Bakanlığı Merkez Saymanlığı hesabına yatırılır. Yatırılan bu miktarlar, Emniyet Genel Müdürlüğü hizmetlerinde kullanılmak üzere, Maliye Bakanlığınca bir yandan bütçeye özel gelir, diğer yandan Emniyet Genel Müdürlüğü bütçesinde mevcut tertiplere ödenek yada açılacak özel tertiplere özel ödenek kaydedilir. Ad ve/veya soyad veya tescil edilmiş ticari unvan ihtiva eden plaka satışlarından elde edilen gelirler ile emniyet hizmetleri karşılığında tahsil edilmeleri Maliye Bakanlığınca uygun görülen diğer hizmet gelirleri hakkında da bu fıkra hükümleri uygulanır.

Basılı kağıtlardan, 210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu kapsamına giren sürücü belgeleri Maliye Bakanlığının görüşü alınarak Emniyet Genel Müdürlüğü'nce bastırılır. Sürücü belgelerinin değerli kağıt bedeli Emniyet Genel Müdürlüğü'nce Maliye Bakanlığınca ödenir.

Sürücü Belgelerinin bedeli dışında kalan hizmet ve malzemenin karşılığı olan ücretler, İçişleri Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığı ve Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu'nca birlikte tespit edilir. Sürücü belgelerinin verilmesi ve yenilenmesi hizmetlerinden elde edilen gelirin tamamı Türk Polis Teşkilatı Güçlendirme Vakfı'na aittir. Buna dair usul ve esaslar ile diğer hususlar İçişleri Bakanlığınca belirlenir.

şekindedir.

Konu ile ilgili olarak Karayolları Trafik Yönetmeliği'nin ilgili hükümleri de aşağıdaki gibidir:

Takoğraf Cihazı ile Sürücü Çalışma Belgesi Bulundurma ve Kullanma Zorunluluğu

Madde 99- (...) Sürücü çalışma belgesi, ciltli, cebe sığacak büyüklükte ve 1 yıllık araç kullanma sürelerinin işlenebileceği hacimde olacak şekilde Maliye Bakanlığınca bastırılır. Bu belgelerin dağıtımı Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından gerçekleştirilir. (...)

Basılı Kağıt ve Tescil Plakalarının Basım ve Dağıtımı

Madde 176- Karayolları Trafik Kanununun 131 inci maddesi hükmü uyarınca;

a) Trafik şube veya bürolarında ve Milli Eğitim Bakanlığınca açılma izni verilmiş motorlu taşıt sürücüleri kurslarında iş sahipleri ve kursiyerler tarafından verilmesi ve kullanılması gereken basılı kağıt ve tescil plakalarının;

1) Cins ve çeşitleri; İçişleri, Milli Eğitim, Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca,

2) Satış bedelleri; İçişleri, Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarıyla Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonunca belirlenir.

b) Bunların cins, çeşit ve satış bedellerinin tespitinde, basım ve dağıtımında aşağıdaki esas ve usuller uygulanır.

1) Cins ve çeşitleri; bu Yönetmelikte ve diğer yönetmeliklerde gösterilenlerden gerekli görülerek seçilen yazışma, form, çizelge, cetvel ve benzeri kağıtlardan oluşur.

2) Satış bedelleri; maliyetleri ve dağıtım masrafları dikkate alınarak her biri için satış fiyatı belirlenir ve kağıtlar üzerinde gösterilir.

3) Basılı kağıtların ve tescil plakalarının basımı ve dağıtımını Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından yapılır.

c) Bunların belirlenen esaslara uygun şekilde bastırılmasından her an hizmete hazır şekilde bulundurulması ve dağıtımından Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu sorumludur.

d) Basılı kağıt ve tescil plakalarının basım ve dağıtımında uygulanacak di-

ğer esas ve usuller ile ayrıntılar Emniyet Genel Müdürlüğü ile Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonunca bir protokolle düzenlenir.

e) Bunlardan kıymetli kağıt durumunda olan tescil belgesi, trafik belgesi ile sürücü çalışma belgesi, Maliye Bakanlığınca bastırılarak iş sahiplerine verilmek üzere dağıtımı sağlanır.

Sürücü belgeleri ise Emniyet Genel Müdürlüğünce bastırılarak dağıtılır.

Şoförler ve Otomobilciler Odalarının, Karayolları Trafik Kanunu'nun 131 nci maddesinde yazılı teslim ve hizmetler karşılığında elde ettiği gelirler, oda defterleri ve kayıtlarında genellikle "basılı kağıt", "hizmet karşılığı", "belge", "işaret levhası", "muhtelif", "oto plaka", "traktör plaka", "tescil trafik belgesi", "şoför çalışma belgesi" gibi adlarla izlenmektedir.

3.2- Gelir Vergisi Kanunu'nun 46 ncı maddesinde yazılı muhasebe hizmeti :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46 ncı maddesi üçüncü fıkrasında; "Basit usulde vergilendirilen mükellefler, faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar. Bu belgelerin kayıtları, mükelleflerin bağlı buldukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulur. Bu bürolarda 13.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış yeterli sayıda meslek mensubunun çalıştırılması zorunludur. Bu büroların kayıt, tasdik ve vergi dairesine karşı yükümlülükleri ile diğer usuller Maliye Bakanlığınca belirlenir." hükmü yer almaktadır.

Şoförler ve Otomobilciler Odalarının, Karayolları bu maddede yazılı hizmetler karşılığında elde ettiği gelirler, oda defterleri ve kayıtlarında genellikle "muhasebe ücreti" gibi bir adla izlenmektedir.

4- KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Esnaf ve Sanatkârlar Kanunu'na 9.5.1991 tarih ve 3741 sayılı Kanun'un 33. maddesiyle eklenen Ek Madde 11- "Oda, birlik, federasyon ve Konfederasyonun kuruluş amaçlarına uygun olarak kullanılmak üzere iktisap ettikleri ve edebilecekleri gayrimenkuller ile gelirleri her türlü vergi, resim ve harçlardan muaftır." şeklindedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 29 numaralı bendine göre,

"Münhasıran 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131 inci maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetinde bulunan müesseseler." kurumlar vergisinden muaftır.

Katma Değer Vergisi açısından değerlendirmemize aşağıda yer verilmiştir.

4.1- Yasa Hükümleri :

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinin 3. fıkrasının g bendinde; "(...) dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri" denilmek suretiyle verginin konusu belirlenmiştir. Yine aynı maddede ticari ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ne niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği öngörülmüştür.

Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükümleri sözü edilen maddede yer almaktadır.

4.2- Tebliğ ile Yapılan Düzenlemeler :

4.2.1- 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği :

Alıntı yapılan, 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 7 nci bölümünde;

"Bilindiği gibi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinin 3/g fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri Katma Değer Vergisine tabi bulunmaktadır.

Ancak, orduvevleri, askeri gazinolar, askeri kantinler, kışla gazinoları ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler **kar amacını taşımamaları nedeniyle** ticari faaliyet kapsamına girmediğinden **münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla** vergiye tabi olmayacaktır.

Öte yandan, bu kuruluşlara yapılan mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun genel hükümleri çerçevesinden vergilendirileceği tabiidir."

denilmektedir.

4.2.2- 11 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği :

Alıntı yapılan, 11 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin E bölümünde;

"1. Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (g) bendinde sayılan genel.bütçeye dahil idareler, katma bütçeli idareler, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşların **kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri** Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamına girmediğinden vergiye tabi olmayacaktır. Bu kuruluşlar iktisadi işletme niteliği taşımadığından sahip oldukları gayrimenkullerin kiralanması işlemleri de vergiye tabi olmayacak, ancak Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesi kapsamına giren diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri ile bu kuruluşlarca gerçekleştirilen her türlü ithalat vergiye tabi olacaktır. Bu meyanda belediyelerin sahip oldukları gayrimenkulleri kiralamaları vergiye tabi olmayacak, ancak bir iş makinasını kiraya vermeleri vergiye tabi tutulacaktır. **Mesleki kuruluşların üyelerinden aldığı kayıt ve tasdik ücretleri de yukarıdaki tespitler gereğince vergiye tabi tutulmayacaktır.**

2. Öte yandan yukarıda sayılan kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar iktisadi işletme olarak mütalaa edilecek, bunların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetleri vergiye tabi olacaktır. Bu çerçevede belediyelere bağlı otobüs, havagazı, su, elektrik, mezbaha, soğuk hava deposu v.b. işletmeler ile döner sermayeli kuruluşlar istisnalar kapsamına girmeyen faaliyetleri dolayısıyla vergiye tabi olacaktır. Ancak döner sermayeli kuruluşlar çok çeşitli alanlarda faaliyet gösterdiklerinden, bu faaliyetlerin istisnalar kapsamına girip girmediğini konusunda tereddüt bulunan hallerde Gelirler Genel Müdürlüğünden görüş istenmesi gerekmektedir."

denilmektedir.

4.2.3- 19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği :

Alıntı yapılan, 19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin D bölümünde;

"Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-g maddesi hükmüne göre genel bütçeli idarelerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri vergiye tabi bulunmaktadır.

Bu idarelerin faaliyetleri esas olarak katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Ancak bu faaliyetlerden ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikte olanlar kanunun 1/1 inci maddesi gereğince vergiye tabi olacaktır.

Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerine dair harcamaları genel bütçeden karşılanan bu idarelerin vergiye tabi faaliyetlerine ait katma değer vergisi mükellefiyetlerinin aşağıdaki gibi yerine getirilmesi uygun görülmüştür;

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 46 ncı maddesinin 5 numaralı fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlığımıza başvurarak izin alan bu idarelerin sözü edilen vergiye tabi işlemleri nedeniyle katma değer vergisi mükellefiyetleri tesis edilmeyecek, bu işlemleriyle ilgili Katma Değer Vergisi vezne alındılarında ayrıca gösterilmek kaydıyla Saymanlıklarca tahsil edilecektir.

Diğer yandan bu idarelere bağlı iktisadi amaçlı kuruluşların mesela döner sermayeli işletmelerin teslim ve hizmetleri ile ilgili mükellefiyetlerinin önceden olduğu gibi devam edeceği ve bu uygulamadan yararlanamayacakları tabiidir."

denilmektedir.

4.3- Konu ile ilgili idari bakış açısı :

4.3.1- Özelgeler :

Konu ile ilgili belli başlı özelgeler aşağıya alınmıştır.

• Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakfın özel okul işletmeciliği katma değer vergisine tabidir. (Tarihi :20.6.1992- Sayısı :2601001)

• Eczacılar Odası tarafından işletilen lokal, kamu kurumu niteliğindeki birliğe bağlı ticari bir işletme niteliğinde olup, katma değer vergisine tabidir. (Tarihi :18.2.1986- Sayısı:2601001-579)

• Sendikaların iktisadi işletmesi niteliğinde olan dinlenme tesislerinin yönetilmesi ya da işletilmesi faaliyeti katma değer vergisine tabidir. (Tarihi :1.5.1985- Sayısı :2601001-378)

• Belediyeye bağlı katma bütçeli tanzim satış mağazalarının faaliyetleri ticari nitelikte olduğundan katma değer vergisine tabi tutulacaktır. (Tarihi :29.5.1985- Sayısı :2601001-37378)

• Sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarının kar amacı gütmeyen deri satışlarının katma değer vergisine tabi tutulması gerekir. (Tarihi :9.7.1991- Sayısı :2601001-1376/047815)

• Şoförler ve Otomobilciler odalarının torba zarf ve telli dosya satışı ile belgelerin belli bir ücret karşılığı oda çalışanlarınca doldurulması işlemleri katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. (Tarihi :25.01.2001 - Sayısı : B.07.0.GEL.0.52-5201-93/4806)

• Şoförler ve Otomobilciler odasına bağlı olarak çalışan ve Emniyet Müdürlüğü içerisinde yer alan Evrak Tanzim Veznesi tarafından plaka, basılı evrak satışı ve basılı evrakların doldurulması işlemleri katma değer vergisine tabidir. (Tarihi: 08.07.2003- Sayısı: B.07.0.GEL.0.55-5501-2820/29007)

4.3.2- Özel matrah şekline tabi tutulma :

Araç tescil plakalarının basım ve dağıtımı ile ilgili olarak, Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından 10.11.1995 tarihinde Maliye Bakanlığına yapılan müracaatla, tescil plakalarının vergiye tabi olup olmadığı sorulmuş, Bakanlıkça 19.07.1996 tarihinde verilen cevapta, tescil plakalarının katma değer vergisine tabi olduğu bildirilmiş, bunun üzerine federasyonun 03.10.1996 tarihli müracaatları üzerine Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin (f) bendi uyarınca, mükellefiyetin özel matrah şekline tabi tutulması Bakanlığın 19.11.1996 tarihli yazısı ile uygun görülmüştür.

4.3.3- İç Genelge :

Yetkili trafik komisyonlarınca yapılacak ticari plaka satışları, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-d maddesi uyarınca 01.01.1988 tarihinden başlayarak vergiye tabi tutulacaktır. (Katma Değer Vergisi İç Genelgesi, Sıra No: 1987/3)

4.4- Danıştay Kararları :

Konu ile ilgili bazı yargı kararları aşağıya alınmıştır.

• 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun, Verginin Konusu Teşkil Eden İşlemler başlıklı 1. maddesi uyarınca, madde kapsamına giren dernekler ve mesleki kuruluşlarca bizzat yapılan ve kuruluş amaçlarına uygun olan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi değildir. Söz konusu dernek ve mesleki kuruluşlarca bizzat yapılan teslim ve hizmetlerin kuruluş amacına uygun olup olmadığının araştırılması gerekir. (Danıştay 7. Daire, Tarihi: 29.3.1988 - Esas No :1986/2509 - Karar No :88/897)

• ... Vakfı'nın özel okul işletmeciliği faaliyetinin katma değer vergisi kanunun kapsamında kalan ticari bir faaliyet olduğu ve Vakfa Bakanlar Kurulu Kararı ile 903 Sayılı Vakıflar Kanununun 4. maddesine göre Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlük tarihinden önce tanınmış olan muafiyetin katma değer vergisini de kapsadığı kabul edilmez ise de vakfın değişik başvurularına idarece Vakfın katma değer vergisinden muaf olduğu yolunda cevaplar verilmiş olması karşısında iyi niyetle yetkili mercilerin görüşü doğrultusunda hareket etmiş olan vakfa kusur izafe etmek mümkün bulunmadığı, katma değer vergisinin yansıtılmalı bir vergi olması göz önüne alındığında artık öğrencilere yansıtılması imkanı da kalmadığından hukuk devleti ve adalet ilkelerine ters düşen geçmişe dönük tarhiyatı terkin eden vergi mahkemesi kararı yerindedir. (Danıştay 11. Daire, Tarihi :12.6.1995 - Esas No:1995/1838 - Karar No:1995/1861)

4.5- Değerlendirme :

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinin 3. fıkrasının g bendi uyarınca Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Odalarının bizzat veya bağlı müesseseler yoluyla dolaylı olarak yaptığı ticari ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Kanun hükmüne göre, bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının vergileme açısından hiç bir önemi bulunmamaktadır.

Yine Kanun hükmüne göre, ticari ve mesleki faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ne niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin

ve tespit edilecektir.

Buna göre aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.

4.5.1- Ortada ticari nitelikte teslim ve hizmet var mıdır?

İnceleme konusu olay; Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu'nca bastırılan bir takım basılı kağıtlar ile tescil plakalarının para karşılığı satışı ile basılı evrakların para karşılığı doldurulması faaliyetidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda ticari ve sınai faaliyetin tanımı yoktur. Kanun'un 37 nci maddesindeki "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmü ile ticari faaliyet kapsamı oldukça geniş tutulmuştur.

Ticaret Kanununda ticari ve sınai faaliyetler ticari işletmeye bağlanarak açıklanmıştır. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 11 nci maddesinde ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen müesseseler ticari işletme sayılmıştır. Kanunun 12 nci maddesinde bazı işler sayılmış bu işler ile bunlara benzeyen işlerle uğraşmak üzere kurulan işletmeler de ticari işletme sayılmıştır. 12 nci maddede 12 bent halinde sayılan bu işlerden 1 inci bentte sayılan iş; menkul malların satılmak üzere tedariki, bunların aynen veya başka şekle sokularak satılması işidir.

Ticaret Kanunu'nun 13 üncü maddesinde ise işlerinin hacim ve ehemmiyeti ticari muhasebeyi gerektiren diğer müesseselerin de ticari işletme sayılacağı öngörülmüştür. Ticaret Kanunu'nun, ticari faaliyet ile ilgili düzenlemesi esas olarak; ticari faaliyetin bir sermaye organizasyonu ve belli bir kazanç potansiyeli gerektirmiş olmasına, işlemlerin ticari bir muhasebe gerektirecek boyut ve çoklukta olmasına dayanmaktadır.

Ticari faaliyetin devamlılık kasıt ve niyetiyle yapılması gerekir. Gelir Vergisi Kanunu 82'nci maddede (ve geçici 56'ncı maddenin G bölümünde) arızı olarak ticari muamelelerin icrasından elde edilen kazançları arızı kazanç olarak saymıştır.

Herhangi bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için üç ana şart bulunmaktadır. Bu şartlar;

a) Faaliyetin emek ve sermaye karışımı bir organizasyon olarak yürütülmesi,

b) Faaliyetinin kazanç sağlama amacına yönelik bulunması veya faaliyetin kazanç sağlama potansiyeline sahip olması,

c) Faaliyetin devamlı olarak yapılması,

şeklinde dir. İnceleme konusu faaliyet bu şartları taşıdığından ticari nitelikte değerlendirilmesi gerekir. Ticari faaliyetin kim tarafından yapıldığının bu faaliyetin ticari nitelikte olup olmamasına etkisi yoktur.

Ayrıca, araç tescil plakalarının basım ve dağıtımı ile ilgili olarak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin (f) bendi uyarınca, mükellefiyetin özel matrah şekline tabi tutulması, Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonunun müracaatı üzerine Maliye Bakanlığınca uygun görülmüştür. Bu durum, araç tescil plakalarının basım ve dağıtımının katma değer vergisine tabi olduğu konusunda taraflar arasında ihtilaf olmadığını göstermektedir. Açık-tır ki, araç tescil plakalarının basım ve dağıtımı faaliyeti ile başka levha (işaret levhası gibi), belge ve evrakların basım ve dağıtımı arasında ticari sayılıp sayılmama konusunda hiçbir fark yoktur.

4.5.2- Ortada mesleki nitelikte bir hizmet var mıdır?

İnceleme konusu olay; Şoförler ve Otomobilciler Odalarının, basit usulde vergilendirilen üyelerine ait muhasebe kayıtlarının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 46 ncı maddesi üçüncü fıkrası uyarınca tutulması faaliyetidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 inci maddesinde, serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak tanımlanmıştır.

Muhasebecilik faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan bir faaliyet olduğundan serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmektedir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 46 ncı maddesi üçüncü fıkrası uyarınca tutulması istenen muhasebe kayıtlarının, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensubu eliyle veya gözetiminde yapılmasının hükme bağlanması, bu faaliyetinin serbest meslek faaliyeti sayıldığına açık bir göstergesidir. İnceleme konusu olayın mesleki nitelikte bir hizmet olarak değerlendirilmesi gerekir.

Serbest meslek faaliyeti, ticari bir organizasyon içinde yapıldığı hallerde gelir unsuru yapısı itibarıyla gene serbest meslek kazancı olmakla beraber elde eden açısından ticari kazanç sayılmaktadır.

4.5.3- Bu teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiş midir?

Katma Değer Vergisi Kanununda istisnalar Madde 11-17 nci maddelerinde (ayrıca geçici maddelerde) belirlenmiş olup bu madde hükümlerinde inceleme konusu teslim ve hizmetlere bir istisna getirilmemiştir.

Ayrıca, K.D.V.K.'nin istisnaların sınırı başlıklı 19 uncu maddesi 1. bendinde; "Diğer kanunlardaki vergi muafık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapmak suretiyle düzenlenir." denilmek suretiyle diğer kanunlardaki istisna ve muafiyetler geçersiz kılınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu için çıkarılan tebliğler ile ilgili olarak aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır:

- 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile açıklanan vergiye tabi olmama, sadece ismen sayılan bazı kurum ve kuruluşlara, kar amacı taşımamaları ve münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla geçerlidir. Sayılan bu kurum ve kuruluşlar içinde Şoförler ve Otomobilciler Odaları yoktur. Diğer taraftan bastırılan bir takım basılı kağıtlar ile tescil plakalarının para karşılığı satışı ile basılı evrakların para karşılığı doldurulması teslim ve hizmetleri münhasıran üyelere hitaben yapılmamakta, müracaat eden herkese bu teslimler yapılmakta ve hizmetler verilmektedir. Öte yandan yapılan bu faaliyet nedeniyle kar amacı da güdülmekte, hatta elde edilen kazancın % 60'ı, her yıl şubat ayı sonuna kadar İçişleri Bakanlığı Merkez Saymanlığı hesabına yatırılmaktadır (2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131 nci maddesi).

- 11 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile açıklanan vergiye tabi olmama, her türlü mesleki kuruluşların kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetlerine ilişkin olup bu meyanda mesleki kuruluşların üyelerinden aldığı kayıt ve tasdik ücretleri de vergiye tabi tutulmamaktadır. Kuruluşa dayanak teşkil eden 507 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Kanunu hükümlerinde, kuruluş amacı olarak, basılı kağıtlar ile tescil plakalarının para karşılığı, satışı ile basılı evrakların para karşılığı doldurulması işlemlerinin kar amaçlı olarak yapılması sayılmamaktadır. Başka kanunlarda sayılan ve bu odalara atfedilen görevler ticari ve mesleki nitelikte olup bu odaların var oluş nedeni değildir. Şoförler ve Otomobilciler

Odalarının var oluş nedeni bir başka ifade ile kuruluş amacı şoförler ve otomobilciler arasında mesleki dayanışma, müşterek menfaatlerin korunması, mesleki teamüllerin, kültürün geliştirilmesi vb. şeklindedir.

- 19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile genel bütçeli idarelerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri vergiye tabi bulunmakta oldukları belirtilerek bu idarelere özel bir ödeme sistemi getirilmiştir. Bu düzenleme, aynı durumda bulunan genel bütçeli idarelerin dahi katma değer vergisi mükellefi olduğunu göstermektedir.

4.5.4- Değerlendirme sonucu :

Yapılan bu açıklamalara göre, Şoförler ve Otomobilciler Odalarının gelir türleri itibarıyla katma değer vergisi karşısındaki durumu aşağıdaki gibi değerlendirilmektedir:

- Üyelerinden aldığı kayıt ve tasdik ücretleri, aidatlar, teberru, bağış ve yardımlar, kuruluş amacına uygun ve kar amacı güdülmendiğinden, katma değer vergisi kapsamında bulunmamaktadır.

- Sahip olduğu gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirleri, iktisadi işletmeye dahil olmadığından K.D.V.K. Md. 17/4-d uyarınca, katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

- Nakit değerlerinin bankaya yatırılmasından elde edilen faiz gelirleri, bu gelirler banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduklarından K.D.V.K. Md. 17/4-e uyarınca, katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

- Araç tescil plakalarının basım ve dağıtımı katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Bu tescil plakalarının basım ve dağıtımında K.D.V.K.'nun 23. maddesinin (f) bendi uyarınca, mükellefiyetin özel matrah şekline tabi tutulması, Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonunun müracaatı üzerine Maliye Bakanlığınca uygun görülmüş bulunmaktadır.

- Bunlar dışında kalan;

• Basılı kağıtların basım ve dağıtımı, muhtelif belge ve levhaların (işaret levhası, tescil trafik belgesi, şoför çalışma belgesi) satılması ve bu belgelerin doldurulması şeklinde verilen hizmetler ticari nitelikte olduğundan,

• Basit usulde vergilendirilen üyelerine ait muhasebe kayıtlarının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 46 ncı maddesi üçüncü fıkrası uyarınca tutulması faaliyeti, serbest meslek faaliyeti niteliğinde olduğundan,

• Sayılan bu faaliyetlerin, katma değer vergisinden istisna olduğuna dair bir düzenleme de bulunmadığından, bu teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu sonucuna varılmaktadır.

5- ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

5.1. Özel matrah şekli sisteminin işleyişi :

Maliye Bakanlığınca özel matrah şekli tespit edilen teslimlerde sistem şu şekilde yürümektedir: Perakendeci karını da ihtiva eden nihai satış bedeli, matrah addedilerek daha öncesi safhalarda vergilendirilmekte, tüketicieye satış yapanlar ayrıca katma değer vergisi hesaplamamakta ve indirim konusu yapmamaktadır. Vergisi önceki safhalarda beyan edilerek ödenen özel matrah şekline tabi işlemlerle uğraşan mükelleflerin, faaliyetleri münhasıran bu işlerden oluşmakta ise katma değer vergisi mükellefiyetleri bulunmamaktadır. Bu mükelleflerin özel matrah şekline tabi işlemler dışında da işlemleri olması durumunda 39 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin I-F bölümünde açıklandığı üzere özel matrah şekline tabi işlemlerini de katma değer vergisi beyannamelerine dahil etmeleri gerekmektedir.

5.2 Kullanılacak defterler :

Yevmiye defteri yerine gelir gider defteri kullanılması ve bu defterin de birden fazla yılda kullanılması durumuyla karşılaşılabilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde bu kanunun tatbikatında cemaatlerin vakıf hükmünde olacağı belirlenmiştir. Defter tutacaklar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 172 inci maddesinde belirlenmiştir. Anılan madde hükmünde vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabi oldukları öngörülmüştür. Kanun'un 173 üncü maddesinde kurumlar vergisinden muaf olan vakıflara ait iktisadi işletmelerin -başka bir vergiye tabi olmamak şartı ile- defter tutma mecburiyetine tabi olmadıkları hüküm altına alınmıştır.

V.U.K.'nun 176 ncı maddesinde 1'inci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutacakları, 177/5 inci maddesinde kurumlar vergisine tabi tüzel kişilerin 1'inci sınıf tüccar sayılacağı, 182 ve müteakip maddelerinde tutulacak defterlerin nevi ve bu defterlere ilişkin düzenlemeler hüküm altına alınmıştır.

Yapılan bu düzenlemelere göre; Şoförler ve Otomobilciler Odalarının yevmiye defteri tutması ve bu defteri kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda tasdik ettirmesi gerekir.

5.3 Matrahın tespiti ve katma değer vergisi indirimi :

Şoförler ve Otomobilciler Odalarının, basılı kağıtlar ile tescil plakalarının satışı ile basılı evrakların doldurulması ve muhasebe kayıtlarının tutulması karşılığında elde ettiği gelirler yapılan teslim ve hizmetlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğundan K.D.V.K.'nun 20/1 inci madde hükmü uyarınca verginin matrahı olarak baz alınacaktır.

Kullanılan deftere herhangi bir katma değer vergisi indirimi kaydı yapılmadığı durumlarda K.D.V.K.'nun 29 ve 34 üncü madde hükümleri uyarınca indirilecek katma değer vergisi de bulunmamaktadır.

6- SONUÇ

Açıklandığı üzere; Şoförler ve Otomobilciler Odalarının gelir türleri itibarıyla katma değer vergisi karşısındaki durumu aşağıdaki gibi değerlendirilmektedir:

- Üyelerinden aldığı kayıt ve tasdik ücretleri, aidatlar, teberru, bağış ve yardımlar, katma değer vergisi kapsamında bulunmamaktadır.

- Sahip olduğu gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirleri, katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

- Nakit değerlerinin bankaya yatırılmasından elde edilen faiz gelirleri, katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

- Araç tescil plakalarının basım ve dağıtım katma değer vergisine tabi bulunmakta bu teslimler ihtilafsız olarak özel matrah şekline tabi tutulmaktadır.

- Bunlar dışında kalan;

• Basılı kağıtların basım ve dağıtım, muhtelif belge ve levhaların (işaret levhası, tescil trafik belgesi, şoför çalışma belgesi) satılması ve bu belgelerin doldurulması şeklinde verilen hizmetler ticari nitelikte olduğundan,

• Basit usulde vergilendirilen üyelerine ait muhasebe kayıtlarının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 46 ncı maddesi üçüncü fıkrası uyarınca tutulması faaliyeti, serbest meslek faaliyeti niteliğinde olduğundan,

faaliyetlerin, katma değer vergisinden istisna olduğuna dair bir düzenleme de bulunmadığından, bu teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu sonucuna varılmaktadır.