

**NAKİL
VASITALARI
HAYAT
STANDARDI
UYGULAMASINDA
İŞYERİ
OLARAK
KABUL
EDİLEBİLİR Mİ?**


Nagihan GÜNESER
Vergi Denetmeni

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda vergi güvenlik müesseselerinden biri olan hayat standardı esas ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. Anılan Kanunun 116 ve geçici 35 nci maddelerinde yer alan hükümler, hayat standardı esasının uygulamasına yöneliktir.

Geçici 35 nci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendinin 2 nci fıkrası;

" Aynı veya ayrı neviden birden fazla işyerinde ticari faaliyette bulunan mükellefin temel gösterge tutarına, birden sonraki her bir işyeri için temel gösterge tutarının % 50'si oranında ilave yapılır." şeklinde düzenlenmiştir.

Bu hüküm, birden fazla işyeri olan mükelleflerin hayat standardı esasına göre tespit edilen vergi matrahlarını arttırıcı bir hükümdür. Bu nedenle, işyerinin tanımını ve tespiti önem arz etmektedir. Özellikle nakil vasıtalarının hangi durumlarda işyeri sayılacağına dair tereddütler mevcuttur. Yazımızın konusunu da, hayat standardı uygulamasında vergi kanunları ve yargı kararları dikkate alınarak nakil vasıtalarının ayrı bir işyeri sayılıp sayılmayacağının tartışılması oluşturmaktadır.

A - MEVCUT UYGULAMA

165 Seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, konuya ilişkin açıklamalar yapılarak uygulamaya yön verilmiştir. Anılan tebliğin 5/a ayırımında Maliye Bakanlığı, nakil vasıtalarının hayat standardı esası uygulamasa karşısındaki durumunun aşağıdaki şekilde olacağını belirlemiştir.

"Hayat standardı esasının uygulanmasında işyeri deyiminden; müşteriye mal teslimi veya hizmet ifasının yapıldığı işyerleri anlaşılacaktır. İşyeri tanımı kapsamına giren ve müşteriye mal teslimi veya hizmet ifasının yapılmadığı; iş merkezi, garaj, depo, imalathane, fabrika gibi işyerleri, işyeri olarak anlaşılmayacaktır. Ancak, bu yerlerde aynı zamanda müşteriye mal teslimi ve hizmet ifasının da yapılması halinde, bu işyerleri de birden fazla işyerine ait temel gösterge tutarının tespitinde işyeri olarak dikkate alınacaktır.

Öte yandan, müşteriye hizmet verilen garaj, oto-park, soğuk hava deposu, emanet deposu gibi yerler ile nakliyecilikle uğraşan mükelleflerin işletmelerine dahil ve taşımacılık işinde kullandıkları her bir taşıma aracı ayrı birer işyeri olarak kabul edilecektir.

Yapmış oldukları ticari faaliyetleri nakliyecilik olayan mükelleflerin, kendilerine ait ticari emtiayı taşımak amacıyla kullandıkları işletmelerine dahil taşıma araçları, işyeri olarak kabul edilmeyecektir. Örneğin, dayanıklı tüketim malı, mobilya, tüp gaz, ekmek gibi malların satışı işi ile uğraşan mükelleflerin münhasıran sattıkları malları müşterilerine teslim amacıyla kullandıkları, işletmelerine dahil nakil vasıtalarının bulunması halinde, bu mükelleflerin hayat standardı temel gösterge tutarlarının hesaplanmasında bu araçlar, ayrı bir işyeri olarak dikkate alınmayacaktır. Ancak, bu gibi mükelleflerin nakil araçları ile aynı zamanda nakliyecilik de yapmaları halinde, bu nakil araçlarının ayrı bir işyeri olarak değerlendirileceği tabiidir."

Tebliğde yer alan bu görüş, nakil vasıtalarının nakliyecilik işinde kullanılıp kullanılmadığının ayırdedilmesi gerekliliğini vurgulamaktadır. Diğer bir anlatımla, mükellefin esas işiğal konusunun nakliyecilik olması ya da işiğal konusu nakliyecilik olmamakla birlikte, nakil vasıtalarının ticari anlamda nakliye işinde kullanılması hallerinde; her bir nakil vasıtası hayat standardı uygulamasında ayrı bir işyeri olarak kabul edilecektir.

Bilindiği üzere, hayat standardı uygulamasında birden fazla işyerinde ticari faaliyette bulunan mükelleflerde temel gösterge tutarı; birinci işyeri için tam olarak dikkate alınmakta ve bu tutara, birden sonraki her bir işyeri için % 50 oranında ilave yapılmak suretiyle tespit edilmektedir.

B - BİR DANIŞTAY KARARI

İşletmelerin aktifinde kayıtlı bulunan nakil vasıtalarının her birinin ayrı birer işyeri olarak kabul edilerek hayat standardı uygulaması, zaman zaman vergi idaresi ile mükellefler arasında uyumsuzluk yaratmakta, bu suretle olay yargıya intikal etmektedir.

Bu konuda verilen Esas No: 1991/109, Karar No: 1992/4462 numaralı Danıştay Dördüncü Dairesinin kararının bir bölümü aynen aşağıya alınmıştır;

"

Uyumsuzluk adi ortaklık halinde, kum, çakıl ve hafriyat nakliyesyle uğraşan davacı adına, işletmenin aktifinde kayıtlı nakil vasıtalarının her birinin ayrı birer işyeri kabul edilerek hayat standardı temel göstergelerinin birden sonraki her bir işyeri için % 50 oranında arttırılarak uygulanmasından kaynaklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'na 3689 sayılı Kanunla eklenengeçici 35 nci maddede; aynı veya ayrı neviden birden fazla işyerinde ticari faaliyette bulunan mükelleflerin temel gösterge tutarlarının birden sonraki her bir işyeri için % 50 oranında arttırılarak uygulanacağı öngörülmüş, Vergi Usul Kanunu'nun 156 nci maddesinde ise; ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyette işyeri, mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanunun 5 nci maddesinin 2365 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle değişen fıkrasında da; Gelir Vergisi mükelleflerinin ve sermaye şirketlerinin, her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına, iş sahipleri ile

mükellefler tarafından kolayca okunup, görünecek şekilde asmak zorunda oldukları belirtilmiştir.

Bu hükümlerden ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen bir yerin işyeri olarak kabul edilebilmesi için, bu yerin Kanunda tanım ve anlamı verilen niteliklere sahip olması ve müşterilere mal teslimi yapılan, hizmet ifa edilen bir yer olması, faaliyetin icrası yönünden ayrı ve bağımsız niteliklere sahi olmasının gerekli olduğu anlaşılmıştır.

Buna göre kum, çakıl ve hafriyat nakliyesi işiyle uğraşan adi ortaklığın aktifinde kayıtlı bulunan ve söz konusu faaliyetin sürdürülebilmesi için ticari açıdan gerekliliği açık olan nakil vasıtalarının her birinin ayrı birer işyeri olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bu itibarla hayat standardı uygulamasında Maliye ve Gümrük Bakanlığına uşul ve esaslar hakkında düzenleme yetkisi verilmiş olması, kanunda belirtilen hususlarda kanunun belirlediği ilke ve amaçları aşan düzenlemeler yapılmasına olanak vermez. Esasen hayat standardı uygulaması kanuni ölçülere göre vergilemeyi öngörmektedir. Verginin kanunla konulacağına ilişkin Anayasa kuralı karşısında, Bakanlığın düzenlemesiyle mükelleflere kanunda öngörülenin üzerinde vergi yükü tahmini de mümkün değildir.

Bu itibarla, Genel Tebliğ hükümlerine dayanılarak işletmenin aktifinde kayıtlı nakil vasıtalarının her birinin ayrı birer işyeri olarak kabulü suretiyle hayat standardı uygulamasında yasaya uygunluk bulunmadığından, bu görüşle tahakkuk ettirilen vergilerin terkinin dileğiyle açılan davanın reddi yolundaki mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

..... "

Anlaşıldığı gibi, kararın özü; nakliyecilik faaliyeti olan mükelleflerin, işletmelerinin aktiflerinde kayıtlı nakil vasıtalarının her birinin işyeri olarak kabul edilemeyeceğidir.

Söz konusu kararın gerekçeleri ise, kısaca şöyledir;

1 - Nakil vasıtaları, Vergi Usul Kanunu'nun 156 ncı maddesinde işyeri olarak sayılmamıştır.

2 - Bir yerin işyeri olarak kabul edilebilmesi için, bu yerin Kanunda tanım ve anlamı verilen niteliklere sahip olması ve faaliyetin icrası yönünden ayrı ve bağımsız nitelikleri olması gerekmektedir.

3 - Maliye Bakanlığının bu konuda yaptığı düzenleme, kanunda belirtilen hususlarda kanunun belirlediği ilke ve amaçları aşmaktadır. Hayat standardı uygulaması kanuni ölçülere göre vergilemeyi öngörmektedir. Bakanlığın düzenlemesiyle mükelleflere kanunda öngörülenin üzerinde vergi yükü tahmili, verginin kanunla konulacağına dair Anayasa kuralına uygun değildir.

Kararda yer alan diğer bir konu, Vergi Usul Kanunu'nun 5 nci maddesinde yer alan vergi levhası asma mecburiyetidir. Bu konuda bir ayrıntı belirtilmemiş ise de, vergi levhası asma mecburiyetinin aynı gerekçelerle nakil vasıtaları için geçerli olmayacağı anlamı ortaya çıkmaktadır.

C - SONUÇ

Danıştay Kararında yer alan gerekçelerden biri olan; kanunda öngörülenin üzerinde vergi yükü tahmil edilmesi, bunun da Anayasa kuralı ile bağdaşmadığı hususunun üzerinde durmak gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 35 nci maddesinin 7 numaralı fıkrası ile, hayat standardı uygulamasına ilişkin usul ve esasları tayin ve tespiti Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Ancak, bu yetki usul ve esasların belirlenmesi ile sınırlıdır. Nakliyecilikle uğraşanların işletmelerinin aktiflerinde bulunan nakil vasıtalarının işyeri olarak kabul edilip, her bir işyeri için mükellefin vergi matrahının arttırılması, Vergi Usul Kanunu'nun 156 ncı maddesi hükmünün ifade ettiği anlamın yorum yoluyla genişletilmesi sonucu yapılan bir belirlemedir. Bu yönüyle, Danıştay Kararında belirtildiği gibi, Maliye Bakanlığı yetki sınırlarını aşarak bir belirleme yapmıştır.

Öte yandan, yargı kararında yer alan tüm yasal gerekçelere rağmen, Maliye Bakanlığı'nın uygulaması da vergilendirmede eşitlik prensibi dikkate alındığında yerinde bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak, uygulamanın bu yönde devamı halinde ihtilaflara neden olacağı açıktır. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'nun 156 ncı maddesinde değişiklik yapılarak nakil vasıtalarının işyeri tanımına dahil edilmesi uygun olacaktır.