

DOLMUŞ PLAKALARININ SATIŞINDAN ve KİRALANMASINDAN DOĞAN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Yalçın GEMİCİ (*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere “dolmuş” taksi veya minibüsler, nüfusları hızla artan, ancak toplu taşıma sistemleri buna paralel olarak gelişemeyen kentlerde ortaya çıkmıştır ve toplu taşımanın “vazgeçilmez bir unsuru” haline gelmiştir. İlk başlarda taksilerin, özellikle ulaşımın yoğun olduğu saatlerde, aynı yöne giden kişilerin taksi ücretini ucuza getirmek için, belli bir güzergâh üzerinde sefer yapması ile başlamış, daha sonra hızla taksilere ve belediye otobüslerine alternatif bir ulaşım sistemi haline gelmiştir. Bu durum karşında şehir yönetimleri, bu sistemi düzenleme yoluna gitmişler ve bu amaçla belli güzergâhlar ve bu güzergâhlarda çalışabilecek araç sayılarını belirlemişlerdir. Dolmuşlar ile taşınan yolcu sayısının şehir nüfuslarının da artmasına paralel olarak her geçen gün artması ve dolayısıyla dolmuş işletmeciliğinin giderek daha kârlı hale gelmesi, fakat güzergâhlarda çalışan araç sayılarının sınırlandırılmış olması, bu hatlar üzerinde dolmuş işletme

hakkının bir ekonomik değer olarak ortaya çıkmasına yol açmış ve bu işletme hakkı çok yüksek meblağlarla el değiştirmeye veya kiralanmaya başlamıştır. Ancak çok yüksek meblağların söz konusu olduğu bu devir ve kiralama işlemleri çoğu kez vergilendirilememektedir.

Bu çalışmamızda, dolmuş hatlarının yani plakaların satışından veya kiralanmasından elde edilecek gelirin vergilendirilmesi esasları üzerinde durulacaktır. Dolmuş plakaları için yapılan açıklamaların genel itibarıyla taksi plakaları için de geçerli olduğu göz önünde bulundurulmalıdır.

2- DOLMUŞ PLAKALARININ NİTELİĞİ

Şehirlerdeki toplu taşıma sisteminin içinde önemli bir yere sahip olan dolmuşların güzergâhları ve bu güzergâhlarda çalışacak araç sayısının tespiti, tahdit kapsamına alınması gibi hususlar şehir yönetimlerince belirlenmektedir.

Belirlenmiş bir hat üzerinde ticari dolmuş işletmeciliği yapmak, ancak belediye tarafından verilecek bir işletme hakkı ile söz konusu olmaktadır. Dolmuş işletme hakkı vermesinin uygulamadaki

(*) Vergi Denetmeni

görünümü (ticari minibüsler için) “M (veya D) plaka”dır. Yani bir kişinin dolmuş hattında araç işletmesi M plaka edinmesi halinde mümkün olmaktadır. Bu plaka da tahdit kapsamında olduğu için ya yetkili birimler tarafından (Büyükşehirlerde ulaşım koordinasyon merkezleri, (UKOME, diğer yerlerde trafik komisyonları), hatta çalışan araç sayısının artırılarak yeni plakalar verilmesi yoluyla ya da hatta çalışmakta olan bir aracın plakasının satın alınması durumunda plakaya sahip olunabilmektedir. Bu sebeple dolmuş işletme hakkının devri, o hatta araç işletme hakkına özgülmüş M plakanın devri ile mümkün olmaktadır. Bu devir işlemi için ayrıca belediye encümeninin kararı da gerekmektedir.

Uygulamadaki görünümü “M (veya D) plaka” olan dolmuş hattında araç çalıştırma hakkı bir işletme hakkıdır. İşletme hakkı ise bir gayrimaddi haktır. Vergi Usul Kanunu’nun 313. maddesinde, aynı kanunun 269. maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin de amortismanın konusunu oluşturduğu belirtilmiştir. 269. madde de ise gayrimenkuller gibi değerlendirilen kıymetler sayılırken 4. bentte “gayrimaddi haklar” belirtilmiştir.

Dolayısıyla dolmuş plakası yani hatta araç çalıştırma hakkı, Vergi Usul Kanunu’nun 269. maddesinin 4. bendi gereğince gayrimenkuller gibi değerlendirilecektir. Bu sebeple aynı kanunun 313. maddesine göre dolmuş hattında araç çalıştırma hakkı, aracın kendisi gibi “Amortisman Tâbi İktisadi Kıymet”tir.

3- PLAKA SATIŞINDAN DOĞAN KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

Dolmuş plakalarının satışından doğan kazancın vergilendirilmesinde, mükellefin, ticari kazancının belirlenmesi yönünden basit usule tâbi olup olmaması önemlidir.

3.1- Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Plaka Satışı:

Dolmuş işleten mükelleflerin çoğunluğu basit usule tâbi olsa da gerçek usulde vergilendirilen mükellefler de mevcuttur.

Eğer dolmuş işleten mükellef, gerçek usulde vergilendiriliyorsa bir işletme hakkı olan ve yukarıda açıklandığı üzere amortisman Tâbi bir iktisadi kıymet olan ticari plakanın aktifte kaydedilmesi gerekmektedir. Aktife kaydedilmesi gereken ticari plakanın satılmasından elde edilen kazanç, aynen aracın satılmasında olduğu gibi, ticari kazançtır. İstanbul Defterdarlığı’nın 11.05.2005 tarihli ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-37-11589/06829 sayılı özelgesi ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.11.2006 tarihli ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-37-13130 sayılı özelgesi bu yöndedir.

Gerçek usulde vergilendirilen mükellefin ticari kazancı ile ilişkilendirilen plaka satışında, katma değer vergisinin de hesaplanıp beyan edilmesi gerekecektir.

3.2- Basit Usule Tâbi Mükelleflerin Plaka Satışı:

Yukarıda da belirtildiği üzere dolmuş hattında araç çalıştırma hakkını ifade eden ticari plaka “Amortisman Tâbi İktisadi Kıymet”tir. Ancak Vergi Usul Kanunu’nun amortismanı açıklayan düzenlemelerinden de anlaşılacağı üzere basit usule mükellefler, sabit kıymetleri üzerinden amortisman hesaplayamazlar. Bu durum 215 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde de açıklanmıştır. Bu tebliğin 32. paragrafında, basit usule tâbi mükelleflerin sabit kıymetlerini gider yazamayacakları ve üzerlerinden amortisman hesaplayamayacakları belirtilmiştir.

Basit usule tâbi mükelleflerin ticari kazançları tespit edilirken, amortisman Tâbi iktisadi kıymetlerin alışları ve satışları dikkate alınmaz. Başka bir ifade ile motorlu araç, ticari plaka, dükkan

gibi iktisadi kıymetler her ne kadar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre amortismanı tâbi iktisadi kıymet olsalar da basit usulde ticari kazanç tespit edilirken gerek gider yönünden gerekse bunların satışı halinde hasılat bakımından hesaplamaya katılmayacaktır¹. Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler de buna uygun olarak yapılmıştır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun "Amortismanı tabi malların satılması" başlıklı 328. maddesinde "Amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kâr ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler." hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümde işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler sınırlı (tahdidî) olarak sayılmış ancak basit usule tâbi mükellefler için bir açıklama yapılmamıştır.

Bahse konu sabit kıymetlerin alışı ve satışı arasındaki farkı ticari kazançları ile ilişkilendiremeyen basit usule tâbi mükelleflerde bu alış satış farklarından elde edilen kazanç nasıl vergilendirilecektir? Bu soru değer artışı kazançlarının vergilendirilmesini açıklayan Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinde cevabını bulmaktadır. Anılan maddenin 2 bendine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir. 70. maddenin 5. bendinde işletme ve imtiyaz hakları da sayılmıştır. Bu durumda bir işletme hakkı olan dolmuş plakasının devri, değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir. Bir

diğer deyişle bu tür sabit kıymetler, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin bir anlamda şahsi malları olarak kabul edilecektir. İstanbul Defterdarlığı'nın 11.05.2005 tarihli ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-37-11589/06829 sayılı özeliği de bu yöndedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. maddesi gereğince değer artışı kazançları vergilendirilirken, satılan mal veya hakkın satış bedelinden, bu mal veya hakkın maliyet bedelinin indirilmesi gerekmektedir. Yine aynı maddenin son fıkrasına göre mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Basit usule tâbi mükelleflerin, dolmuş plakasının satışı dolayısıyla oluşan kazanç veya zarar ticari kazançla ilişkilendirilmediği için, satış işlemi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 48. maddesinde açıklanan basit usule tâbi olmanın özel şartlarının değerlendirilmesinde dikkate alınmaz. Ayrıca basit usule tâbi mükellefin dolmuş plakasını satması işleminde katma değer vergisi hesaplanmaz.

4- PLAKA KİRALANMASINDA VERGİLENDİRME

Ticari plakaların kiralananmasından elde edilen gelir, kiraya verenin gerçek usulde vergilendirilip vergilendirilmemesine göre değişiklik arz etmektedir.

Dolmuş plakasının sahibi olan mükellef gerçek usulde vergilendiriliyorsa, yukarıda açıklandığı üzere, gayrimaddi bir hakkın ifadesi olan bu plakanın aktive kaydedilmesi gerekmektedir. Bu durumda, gerçek usulde vergilendirilen mükellefin, sahibi olduğu dolmuş plakasını kiralaması durumunda elde edeceği gelir gayrimenkul sermaye

¹ İstanbul Defterdarlığı'nın 11.05.2005 tarihli ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-37-11589/06829 sayılı özeliği.

iradı değil ticari kazanç olacaktır. Zira gayrimenkul sermaye iradının açıklandığı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin 2. fıkrasında "Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır." hükmü yer almaktadır.

Plaka kiralananmasından elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı değil de ticari kazanç olması halinde, kira ödemesinden tevkifat yapılmayacaktır.²

Dolmuş plakasının sahibi, ticari kazancının belirlenmesi yönünden basit usule tâbi olması durumunda plakanın, mükellefin şahsi malı gibi kabul edileceği yukarıda açıklanmıştı. Bu sebeple plaka sahibinin basit usule tâbi olması veya ticari kazanç sahibi olmaması durumlarında, dolmuş plakasının kiraya verilmesinden elde edilecek gelir gayrimenkul sermaye iradıdır. Bu durumda, yapılacak kira ödemelerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 5. bendi gereğince vergi tevkifatı yapılması gerekecektir. Ancak bunun için dolmuş plakası kiracısının gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmektedir. Eğer plaka için kira ödeyen de basit usulde vergilendiriliyorsa 94. maddenin 1. fıkrasında basit usule tâbi olanlar belirtilmediği için kira ödemesinden tevkifat yapılmayacaktır.

5- SONUÇ

Dolmuş veya taksi gibi ticari plakaların satılmasından elde edilecek kazanç, plaka sahibinin gerçek usulde mükellef olması halinde ticari kazanç hükümlerine tâbi olacaktır. Eğer ticari plakayı satan, basit usule tâbi mükellef ise, bu satıştan doğacak kazanç değer artış kazancıdır.

Gerçek usulde vergilendirilen ticari plaka sahibinin, plakayı kiraya vermesi halinde de elde edeceği gelir ticari kazançtır. Plaka sahibi gerçek usulde vergilendirilen bir mükellef değilse elde edeceği ticari plaka kirası, gayrimenkul sermaye iradı hükümlerine tâbi olacaktır.

² 128 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği (X. Bölümün a/4. maddesi).