

TİCARİ PLAKA SATIŞLARINDA YENİ VERGİLENDİRME SİSTEMİ

NEW TAXATION SYSTEM FOR COMMERCIAL LICENSE PLATE SALES



Remzi ERDOĞAN*

ÖZ

Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlar İle 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile değişikliğe gidilmiştir. Makalemizde, yapılan yeni düzenleme ile plaka satışlarının ticari kazanç-değer artış kazancı kapsamında farklılıklarına ve katma değer vergisi yönünden eksik veya yorum gerektirdiğini düşündüğümüz noktalara yer verilerek yeni sistem açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Taksi, Dolmuş, Minibüs Ve Umum Servis Araçları, Ticari Plaka Satışı, Plaka Satışlarında İstisna, Plaka Satışlarında KDV

JEL Sınıflandırma Kodları: H29, K34, K49

ABSTRACT

Amendments were made on the taxation of income which is gained from the disposal of commercial plated Taxi, minibus, minibuses and public service vehicles with the Law No. 7104 on the Amendment of the Value Added Tax Law and Some Laws and the Decree Law No 178. In our article, the differences between license plate sales within the scope of commercial gain-value increase gain and points that we think are missing or require interpretation in terms of Value Added Tax will be explained by the new regulation of the new system.

Keywords: Taxi, Shared Taxi, Minibus And Public Service Vehicles, Commercial License Plate Sales, License Plate Sales Exception, VAT

JEL Classification Codes: H29, K34, K49

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, remzi.erdogan@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0003-1379-1668. Erdoğan, R. (Nisan 2020). Ticari Plaka Satışlarında Yeni Vergilendirme Sistemi, *Vergi Raporu*, 247, (128-134). Hakemli makaledir.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 10.12.2019 / M.K.T.: 01.04.2020

GİRİŞ

Ülkemizde son dönemlerde birçok şehirlerimizde çözüm arayışına geçilen, özellikle büyük şehirlerin sorunu haline gelen hatta İstanbul'un alametifarikası durumunda bulunan sorun ulaşım sorunudur. Ulaşım sorununun çözüm anahtarlarının temelini ise toplu taşıma oluşturmaktadır. Toplu taşıma ise ülkemizde dolmuş, minibüs ve umumi servis araçları gibi benzer araçlarla yapılmaktadır. Bu araçları özel yapan ise taşıdığı plakanın ticari plaka niteliğine sahip olmasıdır.

Türkiye'de ticari plaka sayısının her geçen gün arttığı şüphesiz herkes tarafından gözlemlenen bir durumdur. Çünkü temelinde ihtiyaç yatan bir kavramın insan nüfusunun artışına bağlı olarak artacağı kaçınılmaz bir durumdur. Her ne kadar gün geçtikçe ticari plakalar artsa da bu artış belirli nispet hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Nitekim Bakanlar Kurulu Kararı¹ göre ticari plaka sayısı nüfus artışı ve şehrin ulaşım planı dikkate alınmak suretiyle o il ve ilçenin toplu taşıma ihtiyacı, trafik komisyonu tarafından düzenlenecek bir raporla İçişleri Bakanlığı'na bildirilir. Ticari plakalar, kapalı teklif usulü ile kararda belirtilen şartlar dikkate alınarak, trafik komisyonunun tespit edeceği esaslara göre verilir. Ticari plakalar sınırlı sayıda verildiği için, plaka sahiplerince yapılan faaliyetler, diğer faaliyetlere nazaran risksiz ve güvenilir bir kazanç kapısı haline gelmiştir.

Ticari plakaların işletilmesi ve kiraya verilmesi vergiye tabi olduğu gibi elden çıkarılması da Türk vergi kanunlarına göre vergiye tabi bulunmaktadır. Elden çıkarılan plaka ticari bir işletmeye dâhil olup olmamasına göre vergilendirilmesi de değişiklik göstermektedir. Özellikle 7104 Sayılı Kanun'un 15. Ve 18. maddeleri kapsamında söz ko-

nusu ticari plakaların 06.04.2018 tarihinden önce veya sonra olmak üzere elden çıkarılması önem arz etmektedir. Bu çalışmamızda ticari plakaların elden çıkarılmasının vergisel boyutu, 06.04.2018 tarihi öncesi ve sonrası olmak üzere açıklanarak, mevzuat yönünden tarafımızca eksik görülen ve yorum gerektiren yerlere değinilecektir.

1- TİCARİ PLAKALARIN TİCARİ KAZANÇ KAPSAMINDA İŞLETİLMESİ ve DEVRİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi olup gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde Kanun'un 2. maddesinde yedi bent halinde sayılan gelir unsurlarından elde ettiği kazanç ve iratlarından oluşur.

GVK' nın 80. maddesinin 2 numaralı fıkrasında "70 inci maddenin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar." değer artış kazancı olarak kabul edilmiştir. Aynı kanunun 70. maddesinin 5 numaralı fıkrasında ise "Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);" ibaresi bulunmaktadır.

Ticari plaka esasen sahibine bir işletme hakkı vermekle birlikte bu plaka elde bulundurulduğu sürece sahibi için gayri maddi hak niteliği taşı-

¹ 2003/6259 sayılı Ticari Plakaların Verilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı, 10.11.2003 tarih ve 25285 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

maktadır. Bu hususa, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu özeldede de değinilmiş olup ilgili özeldede ticari plaka, gayri maddi iktisadi kıymet olarak değerlendirilmiştir.² Bu sebeple ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazancın değer artış kazancı olarak adlandırılması gerekmektedir. Ancak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin son fıkrasında "Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır." hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğince ticari plakanın devrinden doğan kazançla ilişkin olarak, ticari plakanın işletmeye dahil(kayıtlı) olması durumunda ticari kazanç hükümlerinin esas olduğu aksi durumda değer artış kazancı hükümlerinin geçerli olacağı açıktır. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 269. maddesinde gayri maddi hakların, gayrimenkul gibi değerlendirileceği ifade edilmiş ve yine 213 sayılı VUK'un 313. maddesinde 269. maddede ifade edilen gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin amortismanına tabi olduğu hükmüne bağlanmıştır. GVK'nın 37. ve müteakip maddelerinde, gelir unsurlarından biri olan ticari kazançla ilişkin hükümler yer almaktadır. Kanun maddesine göre her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

Ticari faaliyet bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup bir gerçek kişinin ticari kazanç açısından gelir vergisi mükellefi olması için faaliyetin ticari bir organizasyona bağlı olarak yürütülmesi ve devamlılık arz etmesi gerekmektedir. Buna göre bir faaliyetin ticari faali-

yet sayılabilmesi için ticari amaçla yapılması ve süreklilik arz etmesi gerekmektedir. Bu sebeple ticari plakalı araçların işletilmesi neticesinde elde edilen kazanç ticari kazanç kapsamında değerlendirilecektir.

7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 15. maddesiyle 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "Bir takvim" ibaresi "Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim" şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan değişiklikle Gelir Vergisi Kanunu'nun 80. maddesinin üçüncü fıkrası "Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (***) (305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2019 tarihinden itibaren 14.800 TL.)Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır." şeklini almıştır.

Eklenen ibarenin yürürlük tarihi 06.04.2018'dir. Böylelikle 06.04.2018 tarihinden sonra yapılan ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı (değer artış kazancı hükümlerinin tabi olduğu ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançlar) vergiden müstesna olmuştur. Ancak ticari kazanç hükümlerinin geçerli olduğu plaka satışlarını etkileyen bir husus bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle özetleyecek olursak işletmeye kayıtlı ticari plakaların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazançların, 06.04.2018 tarihinden öncede sonrada

² Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.02.2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-105[VUK.ÖZLG-15-40]-24 sayılı özeldesi.

ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesine devam edilecektir.

Ancak 7104 Sayılı Kanunu'nun 18. maddesine göre, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 88. madde eklenmiştir. Söz konusu maddede "Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servislere ait ticari plakaların, bu maddenin yürürlük tarihinden önce elden çıkarılmasından doğan kazanç ve işlemlerle ilgili olarak vergi incelemeleri veya takdir işlemlerine istinaden herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmaz, vergi cezası kesilmez, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan ve kesilmiş cezalardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir, tahsil edilen tutarlar red ve iade edilmez." hükmü yer almaktadır.

Geçici maddede, kazancın nasıl elde edildiğine ilişkin ayrıma gidilmeden (değer artış kazancı veya ticari kazanç hükümlerine esas olup olmadığı göz ardı edilerek) ticari plakaların yürürlük tarihinden önce elden çıkarılmasına ilişkin herhangi bir vergi tarhiyatı yapılamayacağı ve vergi cezasının kesilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Böylelikle 06.04.2018 tarihinden önce elde edilen ticari plaka satışlarına ilişkin tüm kazançların incelenmesinin dolayısıyla herhangi bir tarhiyat yapılmasının önüne geçilmiştir.

2- TİCARİ PLAKALARIN DEĞER ARTIŞ KAZANCI KAPSAMINDA ELDEN ÇIKARILMASI

Önceki bölümde ticari plakaların elden çıkarılmasında, ticari plakanın işletmeye kayıtlı olup olmadığı durumuna göre ticari kazanç ya da değer artış kazancı hükümlerinin geçerli olacağı ifade edilmiştir.

Ticari plakaların işletmenin aktifine kayıtlı olmadığı durumda elden çıkarılması halinde meydana gelen kazanç değer artış kazancıdır. Ticari plaka satışını basit usul mükellefler gerçekleştirmiş olsa dahi bu kazanç türü değer artış kazancı olacaktır. Çünkü basit usul mükelleflerinin ticari

plakalarını işletmelerinin aktifine alma veya kayıt altına alma gibi bir imkanı yoktur. Nitekim 215 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğin' de kazancı basit usulüne göre tespit edilen mükelleflerin sabit kıymetlerini gider yazamayacakları ve üzerlerinden amortisman hesaplayamayacakları belirtilmiştir. Dolayısıyla basit usule tâbi mükelleflerin gider yazamadıkları sabit kıymetlerini sattıklarında elde ettikleri kazançları da gelir yazmayacaklardır.

7104 sayılı Kanunu'nun 15. maddesiyle, GVK'nın mükerrer 80. maddesinin üçüncü fıkrası, '(7104 Sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 06.04.2018) Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim(9) yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (***) (305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2019 tarihinden itibaren 14.800 TL.) Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.' şeklinde değiştirilmiştir.

Söz konusu değişiklik neticesinde 06.04.2018 tarihinden sonra elden çıkarılan ticari plakalardan (değer artış kazancı hükümlerine tabi plakaların elden çıkarılmasından) doğan kazançların tamamı gelir vergisinden müstesna edilmiştir. Bu sebeple 06.04.2018 tarihine kadar elden çıkarılan ticari plakalar değer artış kazancı hükümlerine göre vergilendirilirken bu tarihten sonra elden çıkarılan plakalardan kaynaklı kazançlar, değer artış kazancı vergisinden müstesna edilmiştir. Ancak, 7104 sayılı kanun ile 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (2) sayılı Tarihinin "I. Değer veya ağırlık üzerinden alınan nispi harçlar:" başlıklı bölümünün (1) numaralı fıkrasına son paragraftan önce gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

"Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların devrine ilişkin işlemlerde, alım satım bedeli üzerinden (Alınacak

harcın miktarında, bu fıkra düzenlenmiş üst sınır dikkate alınmaz.) (Binde 30)

Bu sebeple 06.04.2018 tarihinden sonra elden çıkarılan ticari plakalardan doğan kazançlar değer artış kazancından müstesna edilirken ticari plakanın alım satım bedeli üzerinden %0,30 oranında harç alınması suretiyle vergilendirme yöntemine geçilmiştir.

Söz konusu vergilendirmeleri örnekle açıklayacak olursak

Mükellef Zafer Bey(Gerçek usulde vergilendirilmeyen)

15.07.2016 tarihinde 500.000,00-TL'ye almış olduğu ticari plakayı;

a) 14.03.2018 tarihinde 700.000,00-TL'ye satması durumunda

Haziran 2016 üfe oranı 257,27

Şubat 2018 üfe oranı 328,17

Endeks:%27,56[(328,17-257,27)/ 257,27]

Değerlenmiş alış bedeli 637.800,00-TL (500.000,00*1,2756)

Kazanç 700.000,00-637.800,00=62.200,00-TL
İstisna 12.000,00

Vergiye Tabi Matrah 62.200,00-12.000,00 = 50.200,00-TL(GVK 103. maddesindeki gelir dilimlerine göre vergilendirilecektir.)

Ödenecek Vergi 10.434,00-TL

b)14.04.2018 tarihinde 700.000,00-TL'ye satması durumunda

700.000,00- TL %0,30=21.000,00-TL harç ödemesi gerçekleşecektir.

3- TİCARİ PLAKALARIN ELDEN ÇIKARILMASI HALİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun(KDVK) 1. inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Yine aynı maddede, ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı,

kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde ise Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükmüne yer verilmiştir.

Bu kapsamda ticari kazanç hükümlerine tabi olan plaka satışları katma değer vergisine tabidir. Ancak kanunun 17/4-a maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu' na göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olmadığı belirtilmiştir. Buna göre, basit usule tabi mükelleflerden tarafından elden çıkarılacak ticari plaklar katma değer vergisine tabi değildir. Yine değer artış kazancı kapsamında yapılan plaka satışları da katma değer vergisinin konusuna girmemesi sebebiyle katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

4- GVK'NIN GEÇİCİ 88. MADDESİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

Daha önceki bölümlerde, 7104 sayılı Kanunun 18. maddesine istinaden GVK' ya Geçici 88. maddenin eklendiği ifade edilmiştir. Söz konusu maddede, "Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servislere ait ticari plakaların, bu maddenin yürürlük tarihinden önce elden çıkarılmasından doğan kazanç ve işlemlerle ilgili olarak vergi incelemeleri veya takdir işlemlerine istinaden herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmaz, vergi cezası kesilmez, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan ve kesilmiş cezalardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir, tahsil edilen tutarlar red ve iade edilmez." hükmü yer almaktadır.

Yapılan düzenlemeyle 06.04.2018 tarihinden önce ticari plaka satışlarından elde edilen kazançların incelenmesinin ve bu kazançlara ilişkin tarhiyat yapılmasının imkanı kalmamıştır. Üstelik söz konusu kazancın ticari kazanç-değer artış kazancı kapsamında yapıldığının da bir önemi

yoktur. İster işletmeye kayıtlı plaka satılmış olsun ister değer artış kazancı kapsamında satış yapılsın tarhiyat yapılması mümkün değildir.

Söz konusu düzenleme, gelir vergisi yönünden şüpheye yer bırakmayacak olsa da katma değer vergisi yönünden birçok açıklamaya, yorumu muhtaçtır. Nitekim katma değer vergisi kanunun 19. maddesinde ‘Diğer kanunlardaki vergi muafı ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.’ hükmü yer almaktadır. Bu sebeple GVK’ nın geçici 88. madde hükmünde ifade edilen ‘herhangi bir vergi tarhiyatı yapılamaz’ ibaresi, katma değer vergisini kapsayıp kapsamadığıyla ilgili birçok soru işaretini beraberinde getirmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 3. maddesine göre vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutulması gerektiği ifade edilmiştir. Bu sebeple Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısının(1/926)(TBMM Sıra Sayısı 535) maddenin konuluşundaki maksat değerlendirilmek istense de söz konusu düzenlemeye ilişkin tasarıda madde gerekçesine yer verilmemiştir. Söz konusu tasarıda, taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamının, plakaların elde tutulma süresi gibi şartlar aranmaksızın gelir vergisinden istisna tutulmasını öngören düzenleme yeni çerçeve 19. madde olarak kabul edilmiştir. Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servislere ait ticari plakaların, Tasarıya eklenen yeni çerçeve 19. maddenin yürürlük tarihinden önce elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarına ilişkin olarak

herhangi bir tarhiyat yapılmamasını, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan, varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçilmesini, tahakkuk eden tutarların terkin edilmesini, tahsil edilen tutarların red ve iade edilmemesini öngören düzenleme ise yeni çerçeve 20. madde olarak kabul edilmiştir.

Görüldüğü üzere tasarıda geçici 88. madde değer artış kazançları kapsamında tarhiyat yapılamayacağı yönündeyken Plan ve Bütçe Komisyonun Kabul ettiği metin “Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servislere ait ticari plakaların, bu maddenin yürürlük tarihinden önce elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarına ilişkin olarak herhangi bir tarhiyat yapılmaz, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir, tahsil edilen tutarlar red ve iade edilmez.” yönünde olmuştur. Tüm bu açıklamalar neticesinde, söz konusu düzenlemenin ruhunda gelir vergisinin bulunması sebebiyle GVK’ nın geçici 88. maddesinde belirtilen ‘herhangi bir tarhiyat yapılamaz’ ibaresinin katma değer vergisi yönünden bir etkisinin olmadığı yönünde kanaate ulaşılmıştır. Bu sebeple taksi, dolmuş, minibüs ve umum servislere ait ticari plakaların, bu maddenin yürürlük tarihinden önce elden çıkarılmasından doğan kazanç ve işlemlerle ilgili olarak katma değer vergisi yönünden vergi incelemelerinin yapılabileceği ve takdir işlemlerine istinaden kdv tarhiyatının yapılabileceği sonucuna ulaşılabılır. Yine aynı çerçevede bakılacak olursa 06.04.2018 tarihinden sonra yapılan ticari plaka satışlarının da katma değer vergisi yönünden incelenmesine engel teşkil edecek bir düzenleme bulunmamaktadır.

SONUÇ

7104 sayılı Kanun ile taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde değişikliğe gidilmiş olup değer

artış kazancı kapsamında elde edilen 06.04.2018 tarihinden sonra yapılan ticari plaka satışları gelir vergisinden müstesna edilmiştir. Ancak yine 7104 sayılı kanun ile 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (2) sayılı Tarifenin “I. Değer veya ağırlık üzerinden alınan nispi harçlar:” başlıklı bölümünün (1) numaralı fıkrasına son paragraftan önce gelmek üzere ‘Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların devrine ilişkin işlemlerde, alım satım bedeli üzerinden (Alınacak harcın miktarında, bu fıkra düzenlenene üst sınır dikkate alınmaz.) (Binde 30)’ hükmü getirilmiştir. Böylelikle gelir vergisinden müstesna edilen değer artış kapsamında elde edilen ticari plaka satışlarından, alım-satım bedeli üzerinden %3 harç alınmaya başlanmıştır.

06.04.2018 tarihinden önce yapılan plaka satışları ise (değer artış kazancı veya ticari kazanç kapsamında elde edilmiş olsun) GVK’ nn geçici 88. maddesine göre incelenemez ve tarhiyat yapılamaz hale gelmiştir.

Söz konusu düzenleme, gelir vergisi yönünden şüpheye yer bırakmayacak kadar olsa da katma değer vergisi yönünden birçok açıklamaya, yoruma muhtaçtır. Nitekim Katma Değer Vergisi Kanunun 19. maddesinde ifade edildiği üzere, 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 yapılmak suretiyle düzenlenir. Bu sebeple, GVK Geçici 88. madde hükmüne göre katma değer vergisinin aranıp aranmayacağı konusunun aydınlatılması gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 3. maddesine göre vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutulması gerektiği ifade edilmiştir. Bu sebeple Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına

Dair Kanun Tasarısının(1/926)(TBMM Sıra Sayısı 535) maddenin konuluştaki maksat değerlendirilmek istense de söz konusu düzenlemeye ilişkin madde gerekçesine yer verilmemiştir. Kanun tasarısının yeni çerçeve 19. ve yeni çerçeve 20. maddeleri incelendiğinde söz konusu düzenlemelerin gelir vergisi ve değer artış kazancı kapsamında düşünüldüğü görülecektir. Tüm bu açıklanan hususlar neticesinde GVK Geçici 88. maddesinin katma değer vergisine etkisinin olmadığı; ticari plaka satışlarından doğan kazanç ve işlemlerle ilgili olarak katma değer vergisi yönünden vergi incelemelerinin yapılabileceği ve takdir işlemlerine istinaden KDV tarhiyatının yapılabileceği kanaatine varılmıştır. Gerekli düzenlemelerle bu hususun aydınlatılması, hem mükellefler açısından hem de incelemeler açısından gerçekleştirilecek farklı yorumlamaların önünü geçilmesi yönünden önemlidir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 2003/6259 sayılı Ticari Plakaların Verilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı(10.11.2003 tarih ve 25285 sayılı R.G.)
- 215 seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği (06/12/1998 tarih ve 23545 sayılı R.G.)
- Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.02.2016 tarih ve B.07.1. GİB.4.16.17.02-105[VUK.ÖZLG-15-40]-24 sayılı özeldes.
- Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı(1/926)(TBMM 26. Yasama Dönemi 3. Yasama Yılı 535. sıra sayısı)