

**ŒEHİR İÇİ YOLCU TAŒIMACILIĐINDAN ELDE EDİLEN  
GELİRLERİN BASİT USULDE VERĐİLENDİRİLMESİNİN  
MALİ GÜÇ İLKESİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Yüksek Lisans Tezi  
Maliye Anabilim Dalı  
Maliye Bilim Dalı**

---

**Ahmet GÜLER**

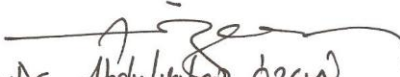
**Danışman: Doç. Dr. İbrahim Organ**


**Temmuz 2012**

**DENİZLİ**

## YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı öğrencisi Ahmet GÜLER tarafından, Doç Dr İbrahim ORGAN yönetiminde hazırlanan "Şehir İçi Yolcu Taşımacılığında Elde Edilen Gelirlerin Basit Usulde Vergilendirilmesinin Mali Güç Çerçevesinde Değerlendirilmesi" başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 23.07.2012 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

  
Yrd. Doç. Dr. Abdulkadir ÖZCAN  
Jüri Başkanı

  
Yrd. Doç. Dr. Özgür ÖZPENCİ  
Jüri Üyesi

  
Doç. Dr. İbrahim ÖZCAN  
Jüri Üyesi

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 25/07/2012 tarih ve ...13/09... sayılı kararıyla onaylanmıştır.



Prof. Dr. Turhan KAÇAR  
Müdür

## TEŐEKKÜR

Bu tezin hazırlanmasında değerli görüş ve yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. İbrahim ORGAN'a ve bana bu çalışmam boyunca yardımlarını esirgemeyen, kaynaklara ulaşmamda bana yardımcı olan değerli hocalarıma, elde ettiğim verilere ulaşmamda yardımları için Şehir ve Bölge Planlama Bölümü Öğretim Görevlisi Görkem GÜLHAN'a Ulaşım Hizmetleri Müdürü Süleyman ERDOĞAN'a, yardım ve desteklerini esirgeyemeyen başta Arş. Gör. İrem ERASA'ya ve meslektaşlarıma ve son olarak hayatım boyunca desteklerini esirgemeyen aileme teşekkürü bir borç bilirim.

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırılmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğini beyan ederim.

İmza :  
Öğrenci Adı Soyadı : Ahmet GÜLER

## ÖZET

# ŞEHİR İÇİ YOLCU TAŞIMACILIĞINDAN ELDE EDİLEN GELİRLERİN BASİT USULDE VERGİLENDİRİLMESİNİN MALİ GÜÇ İLKESİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Güler, Ahmet  
Yüksek Lisans Tezi, Maliye ABD  
Tez Yöneticisi: Doç Dr. İbrahim ORGAN

Temmuz 2012, 145 sayfa

Mali güç, vergi adaletini sağlamak açısından maliye bilim insanlarınınca genel kabul görmüş bir vergilendirme ilkesidir. Bu ilkeye göre aynı durumda olan mükellefler aynı, farklı durumda olan mükellefler de farklı vergilendirilecektir. Bu durumlar ise kişilerin gelir, servet ve harcamalarına bakılarak ortaya konulacaktır. Bir bakıma vergi adaleti sorunu bu yöntemle giderilmeye çalışılmaktadır.

Ülkemizin vergi sisteminin mali güç ilkesi üzerine kurulduğu görülmektedir. Özellikle vergi adaleti açısından tartışma konularından biri olan basit usulde vergilemenin uzun yıllardan beri kaldırılması planlanmaktadır. Götürü usul yerine getirilen basit usulde planlanan amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı çalışmamızda değinilecek ve basit usulde vergilendirilen kesimlerden biri olan şehir içi ulaşımda büyük paya sahip minibüslerin elde etmiş olduğu gelirlerin değerlendirilmesi yapılmakla birlikte bu konu hakkındaki sorunlar üzerine öneriler sunulacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergilendirme, Mali Güç, Basit Usul, Ulaşım, Toplu Taşıma

## **ABSTRACT**

# **THE ASSESSMENT OF TAXATION OF INCOME FROM URBAN PASSENGER TRANSPORTATION ACCORDING TO PRINCIPLE OF ABILITY TO PAY**

Güler, Ahmet  
M. Sc. Thesis in Public Finance  
Supervisor: Assoc. Prof. Ibrahim ORGAN

July 2012, 145 Pages

**Ability to pay is the principle of taxation that is generally accepted by finance academicians in order to ensure tax fairness. According to this principle, taxpayers who are in the same situations will pay the same amount of tax and the others will not. The mentioned case will be determined by looking at the individuals' income, wealth and spending. In a way, the problem of fair of taxation with this process will be resolved.**

**Our country's tax system was founded on the principle of ability to pay. Especially basic taxation system which is one of the topics of discussion for the fair of taxation is forecasting to abolish for many years. In our study it will be touched on whether the basic taxation system which is brought instead of lump sum system of taxation is reached to the planned objectives and it will be evaluated revenues of buses which have one of the largest shares obtained in local transportation and one of basic taxation system. Within all aspects, recommendations on these issues will be presented on this subject.**

**Key Words:** Taxation, Ability to pay, Transportation, Basic Taxation System

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	II
İÇİNDEKİLER.....	III
ŞEKİLLER VE GRAFİKLER DİZİNİ .....	VI
TABLolar DİZİNİ.....	VII
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	IX
GİRİŞ.....	1

### I. BÖLÜM

#### MALİ GÜÇ: TARİHSEL GELİŞİMİ VE HUKUKSAL TEMELLERİ

1.1. VERGİNİN DOĞUŞU VE GELİŞİMİ .....	3
1.2. VERGİNİN TANIMI, NİTELİKLERİ VE AMAÇLARI.....	6
1.2.1. Verginin Tanımı ve Nitelikleri .....	6
1.2.2. Verginin Amaçları .....	7
1.2.2.1. Mali Amaçlar.....	8
1.2.2.2. Ekonomik Amaçlar.....	8
1.2.2.3. Sosyal Amaçlar.....	9
1.2.2.4. Diğer Amaçlar.....	10
1.3. VERGİLENDİRME İLKELERİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ VE SİNİFLANDIRILMASI.....	11
1.3.1. Vergilendirme İlkeleri Tanımı ve Özellikleri.....	11
1.3.2. Vergilendirme İlkelerinin Tarihsel Gelişimi.....	12
1.3.2.1. İktisadi Doktrinlerde Vergileme İlkeleri.....	13
1.3.2.2. Klasik İnsan Hakları Bildirgelerinden Vergileme İlkeleri.....	15
1.3.3. Vergilendirme İlkelerinin Sınıflandırılması.....	16
1.3.3.1. Mali Açıdan Vergileme İlkeleri.....	16
1.3.3.2. İktisadi Açıdan Vergileme İlkeleri.....	18
1.3.3.3. İdari Açıdan Vergileme İlkeleri.....	19
1.3.3.4. Sosyal Açıdan Vergileme İlkeleri.....	19
1.4. MALİ GÜÇ KAVRAMI.....	21
1.5. HUKUKSAL TEMELLERİ.....	25
1.5.1. Cumhuriyet Dönemi Anayasaları ve Mali Güç İlkesi.....	25
1.5.2. Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güç İlkesi.....	29
1.5.2.1. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri ve Mali Güç İlkesi.....	30
1.5.2.2. Demokratik ve Sosyal Hukuk Devleti İlkesi Açısından Mali Güç İlkesi.....	34
1.6. MALİ GÜÇ İLKESİNİN GÖSTERGELERİ VE VERGİLENDİRME TEKNİKLERİ.....	36
1.6.1. Vergilendirme Açısından Mali Güç İlkesinin Göstergeleri: Gelir / Servet / Harcama.....	36
1.6.2. Mali Güce Ulaşmada Kullanılan Vergilendirme Teknikleri.....	39
1.6.2.1. En az Geçim İndirimi .....	40
1.6.2.2. Artan Oranlılık .....	43
1.6.2.3. Ayırma İlkesi .....	47

## II. BÖLÜM

### TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BASİT USULDE VERGİLENDİRME

2.1. GELİR KAVRAMI, GELİRİN UNSURLARI VE ÖZELLİKLERİ.....	51
2.1.1. Gelir Kavramı .....	51
2.1.2. Türk Vergi Sisteminde Gelirin Unsurları.....	53
2.1.3. Türk Vergi Sisteminde Gelirin Özellikleri.....	54
2.2. TİCARİ KAZANCIN KAPSAMI VE TİCARİ SAYILAN FAALİYETLER...	57
2.2.1. Ticari ve Sınâî Faaliyetlerin Kapsamı .....	57
2.2.2. Ticari Kazanç Sayılan Faaliyetler.....	58
2.3. VERGİYE TABİ OLAN TİCARİ KAZANÇLARIN TESPİTİ.....	58
2.4. BASİT USULDE VERGİLENDİRMENİN HUKUKİ YAPISI.....	60
2.4.1. Basit Usulde Vergilendirme .....	60
2.4.2. Basit Usulde Vergilendirmeye Geçilmesinin Sebepleri.....	61
2.4.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun Beyan Esasına Dayanması.....	61
2.4.2.2. Belge Düzenlememenin Sebep Olduğu Zararların Büyümesi..	62
2.4.3. Basit Usulde Vergilendirmeye Geçiş Süreci.....	62
2.4.4. Basit Usulde Vergilendirilmenin Şartları.....	63
2.4.4.1. Basit Usulde Vergilendirilmenin Genel Şartları.....	63
2.4.4.1.1. Kendi İşinde Bilfiil Çalışmak Veya Bulunmak.....	64
2.4.4.1.2. Yıllık Kira ve Emsal Kira Bedeli.....	64
2.4.4.1.3. Ticari, Zirai Veya Mesleki Faaliyetleri Dolayısıyla Gerçek Usulde Gelir Vergisine Tabi Olmamak.....	65
2.4.4.2. Basit Usulde Vergilendirilmenin Özel Şartları.....	66
2.4.4.3. Kar Hadleri Emsallerine Nazaran Düşük Olan Emtialar İçin Özel Hadler.....	67
2.4.4.4. Adi Ortaklıklarda Basit Usulün Şartları.....	68
2.4.4.5. Belediyelere İşgaliye Harcı Ödemek Suretiyle Ticari Faaliyetlerde Bulunanlarda Aranılacak Şartlar.....	69
2.4.4.6. Hiçbir Şekilde Basit Usulden Yararlanamayacak Olanlar.....	69
2.4.5. Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti.....	71
2.4.5.1. Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler.....	72
2.4.5.2. Gider Kabul Edilmeyecek Ödemeler.....	73
2.4.5.3. Diğer İndirimler.....	74
2.4.6. Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Ödevleri.....	77
2.4.6.1. Bildirme Ödevi.....	78
2.4.6.2. Belge Düzenleme Ve Belge Alma Ödevi.....	79
2.4.6.3. Muhafaza ve İbraz Ödevi.....	82
2.4.6.4. Beyanname Verilmesi ve Verginin Ödenmesi.....	83
2.4.7. Basit Usulde Vergilendirmede Özellik Arz Eden Durumlar.....	84
2.4.8. Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Yanlarında Çalışan Hizmet Erbaplarının Vergi Karşısındaki Durumu.....	85
2.4.9. Basit Usulde Vergilendirilenlerin KDV Karşısındaki Durumu .....	86
2.4.10. Basit Usulde Vergilendirilmeme ve Gerçek Usule Geçiş.....	87
2.4.10.1. Basit Usule Tabi Olmanın Şartlarından Herhangi Birinin Takvim Yılı İçinde Kaybedilmesi Hali.....	88



2.4.10.2. Basit Usulden Yararlanmak İstemeyenlerin Durumu.....	88
2.4.10.3. Daha Önceden Gerçek Usule Tabi Olanların Durumu.....	88
2.4.10.4. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlediği Veya Kullandığı Tespit Edilenlerin Durumu.....	89
2.4.11. Basit Usulde Vergilendirilmenin Günümüzdeki Boyutu.....	90

### III. BÖLÜM

## DENİZLİ İLİ MERKEZ İLÇESİNDE ŞEHİRİÇİ YOLCU TAŞIMACILIĞINDAN ELDE EDİLEN GELİRLERİN TİCARİ KAZANÇ TESPİT ŞEKİLLERİNDEN OLAN BASİT USULÜN MALİ GÜÇ İLKESİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. ULAŞIM SEKTÖRÜ.....	95
3.1.1. Türkiye’de Ulaşım Sektörüne Genel Bakış.....	96
3.1.1.1. Denizyolu Taşımacılığı.....	97
3.1.1.2. Havayolu Taşımacılığı.....	97
3.1.1.3. Demiryolu Taşımacılığı.....	98
3.1.1.4. Karayolu Taşımacılığı.....	99
3.1.2. Kent içi Ulaşım Sistemleri ve Denizli İlinde Mevcut Durum.....	100
3.1.2.1. Yaya ve Bisiklet İle Ulaşım.....	102
3.1.2.2. Motosiklet İle Ulaşım.....	103
3.1.2.3. Özel Otomobil ve Ticari Taksi ile Ulaşım.....	103
3.1.2.4. Otobüs ile Ulaşım.....	104
3.1.2.5. Minibüs İle Ulaşım.....	105
3.1.3. Şehir içi Ulaşım Sistemlerinden Elde Edilen Gelirlerin Basit Usulde Vergilendirilmesi.....	107
3.2. DENİZLİ’DE ŞEHİRİÇİ YOLCU TAŞIMACILIĞI YAPAN MİNİBÜS İŞLETENLERİN ELDE ETTİĞİ GELİRLERİN BASİT USUL ÇERÇEVESİNDE VERGİLENDİRİLMESİ.....	108
3.2.1. Denizli Merkez’de Çalışan Minibüslerin Sayıları Ve Güzergahları...	108
3.2.2. Hatlarda Çalışan Araçların Gelirleri.....	116
3.2.3. Hatlarda Çalışan Araçların Kiralanması ve Satışından Elde Edilen Gelirler.....	120
3.2.4. Denizli’deki Gerçek Usulde ve Basit Usulde Vergilendirilen Mükellefler ve Bu Mükelleflerden Tahsil Edilen Gelirlerin Payı.....	123
3.2.5. Denizli’de Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Diğer Gelir Vergisi Mükellefleriyle Karşılaştırılması.....	129
SONUÇ.....	133
KAYNAKÇA.....	141
ÖZGEÇMİŞ.....	145

## ŞEKİLLER VE GRAFİKLER DİZİNİ

	<b>Sayfa</b>
Şekil 1.1. Türk Vergi Sisteminde Vergiler.....	39
Şekil 2.1. Ticari Kazançların Tespit Şekilleri.....	59
Grafik 2.1. 2011 Vergi Tahsilatı içinde Vergilerin Yüzdelerik Dağılımı (Bin ₺).....	90
Grafik 2.2. 2010 Vergi Tahsilatı içinde Gelir Vergisindeki Yüzdelerik Dağılımı (Bin ₺).....	92
Grafik 2.3. 2011 Vergi Tahsilatı içinde Gelir Vergisindeki Yüzdelerik Dağılım (Bin ₺).....	92
Grafik 3.1. 2011 yılında Ülke Genelinde Gelir Vergisi Mükellef Sayılarının Yüzdelerik Dağılımı (Bin ₺).....	124
Grafik 3.2. 2011 yılında Denizli’de Gelir Vergisi Mükellef Sayılarının Yüzdelerik Dağılımı.....	124
Grafik 3.3. Basit Usulden Elde Edilen Gelirlerin Aylık Olarak Karşılaştırılması 2010–2011.....	127

## TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1.1. Vergi Ödeme Gücünün Göstergesi Olan Gelirin Unsurları.....	37
Tablo 1.2. Sınıf Usulü Artan Oranlılık.....	44
Tablo 1.3. Dilim Usulü Artan Oranlılık (Gelir Vergisi Tarifesi 2012).....	44
Tablo 1.4. Gizli Artan Oranlı Vergi Tarifesi.....	45
Tablo 2.1. OECD Ülkeleri Vergi Sistemlerinde Gelirin Tanımı.....	52
Tablo 2.2. Yıllar İtibariyle Basit Usule Tabi Olmak İçin Esas Alınan Yıllık Kira Tutarları.....	65
Tablo 2.3. Yıllar İtibariyle Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartlarına İlişkin Hadler.....	66
Tablo 2.4. Kar Hadleri Emsallerine Nazaran Düşük Olan Emtiaların Alım Satımında Aranılan Özel Şartlar.....	67
Tablo 2.5. Merkezi Yönetim Gelir Tahsilatı İçinde Vergi Gelirleri Ve Mükellef Sayıları (2006 – 2011) (Bin ₺).....	91
Tablo 2.6. Basit Usule Göre Tahsil Edilen Vergilerin Gelir Vergisi İçerisindeki Payı (2006 – 2011) (Bin ₺).....	93
Tablo 2.7. Basit Usulde Kişi Başına Düşen Tahsil Miktarı (2006–2011) Bin ₺.....	93
Tablo 3.1. Türkiye’de Taşıma Payları Açısından Mevcut Durum.....	96
Tablo 3.2. Ulaştırma Alt Sektörlerindeki Gelişmeler.....	100
Tablo 3.3. Yıllar İtibariyle Denizli İlinde Motorlu Taşıt Sayılarının Ülke Geneli ile Karşılaştırılması.....	101
Tablo 3.4. Bazı İllerde Minibüs Sayıları, Hatlar ve Uygulanan Tarife (2011).....	106
Tablo 3.5. Denizli İli Merkez İlçesindeki Hatlarda Çalışan Araç Sayıları(2012).....	115
Tablo 3.6. Doluluk Oranlarına Göre Minibüs Faaliyetinden Elde Edilen Ortalama Gelir ve Ödenecek Vergi (2011).....	119
Tablo 3.7. Doluluk Oranlarına Göre Minibüs Faaliyetinden Elde Edilen Ortalama Gelir ve Ödenecek Vergi (2010).....	120
Tablo 3.8. Minibüs Hattının Kiralanması Sonucu Elde Edilen Gelir ve Ödenecek Vergi (2012 yılı için).....	122
Tablo 3.9. Denizli İli ve Ülke Geneli Gelir Vergisi Mükellef Sayıları.....	123

Tablo 3.10. Denizli’de Beyana Dayanan Gelir Vergisinde Tahsilat Miktarları (2010–2011).....	125
Tablo 3.11. Denizli’de Basit Usulde Gelir Vergisinde Tahsilat Miktarları (2010–2011).....	126
Tablo 3.12. Denizli’de Basit Usulde Vergilendirilmede Mükellef Başına Düşen Vergi Miktarı 2010–2011 (₺).....	128
Tablo 3.13. Denizli İlinde Genel Bütçe Gelirlerinde Gelir Vergisi İçerisinde Basit Usul ve Beyana Dayanan Gelir Vergisinin Oranlaması (2010–2011) (Bin TL).....	128
Tablo 3.14. 2010–2011 Yıllarında Minibüs Faaliyeti ile Uğraşanların Farklı Doluluk Oranları ve Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Fert Başına Düşen Vergi Miktarları.....	129
Tablo 3.15. Denizli’de Beyana Dayanan Gelir Vergisinde Mükellef Başına Düşen Vergi Miktarı 2010–2011 (₺).....	130
Tablo 3.16. 2010–2011 Yıllarında Minibüs Faaliyeti ile Uğraşanların Farklı Doluluk Oranları ve Beyana Dayanan Gelir Vergisi Mükelleflerin Fert Başına Düşen Vergi Miktarları.....	131
Tablo 3.17. 2010–2011 Yıllarında Minibüs Faaliyeti ile Uğraşanların Farklı Doluluk Oranları ve Pamukkale, Saraylar ve Gökpınar VD’ ye bağlı olan Basit Usul Mükellefleri ile Karşılaştırılması (Mükellef Başına)....	131

**SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ**

AYM	Anayasa Mahkemesi
AYMK	Anayasa Mahkemesi Kararları
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
Cad.	Caddesi
E.	Esas Sayısı
GV GT	Gelir Vergisi Genel Tebliği
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
K.	Karar Sayısı
KDV	Katma Değer Vergisi
KDV	Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
Mah.	Mahalle
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
R.G.	Resmi Gazete
R.G.T.	Resmi Gazete Tarihi
Sk.	Sokak
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TESK	Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Odası
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TSK	Türk Silahlı Kuvvetleri
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
VUK	Vergi Usul Kanunu
₺	Türk Lirası

## GİRİŞ

Vergi, günümüzde gelir kalemleri içerisinde en büyük paya sahip olmakla birlikte tarihsel süreç içerisinde çeşitli anlamlar kazanmıştır. Genel olarak vergilendirmenin esas amacı kamu giderlerinin karşılanmasıdır. Bunun yanı sıra devlete yüklenen ekstra görevler doğrultusunda vergilendirme anlayışı da değişime uğramıştır. Özellikle toplumsal evrimin sonucu olarak hukuk devletinin getirdiği önemli bir özellik olan kurallara bağlı olma düşüncesi ile vergi vermek yasal bir zorunluluk haline getirilmiştir.

Vergilendirmede bir diğer önemli konu ise vergi adaleti anlayışıdır. Anayasamızın 73. maddesinin 2. fıkrasında “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.*” denilerek uygulanacak vergi politikalarının adaletli olması gerektiği vurgulanmıştır. Bu bağlamda mevzuatımız buna göre düzenlenmiştir.

Mali güç aynı şekilde olanların benzer, farklı şekilde olanların farklı vergilendirilmesini ifade etmektedir. Türk Vergi Sistemi (TVS) gelir, servet ve harcamalar üzerinden mükellefleri vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Bu üç kriter konumuz olan mali gücün göstergeleridir. Gelir ve servetin mali güç ile ilişkisi son derece açık olmasına rağmen harcamanın, gösterge olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Bunun nedeni vergi yükünün düşük gelirli bireylerde daha ağır hissediliyor olmasıdır.

Gelir üzerinden alınan vergiler mevzuatımızda gerçek kişiler ve tüzel kişiler üzerinden alınmaktadır. Buna göre gerçek kişi gelir vergisi mükellefi, tüzel kişilik ise kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. Mevzuatımızda net bir şekilde gelir tanımı yapılmamış olmamakla birlikte TVS içinde Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 1. maddesinde gelir; “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” şeklinde belirtilmiştir.

Vergi hukuku açısından kabul gören gelir tanım ise iki farklı şekilde yapılmaktadır. Bunlardan biri *kaynak teorisine göre gelirdir*. Buna göre kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin bir veya daha fazla üretim faaliyeti için kullanması dolayısıyla elde ettiği değerlerin tamamı gelir olarak kabul edilmektedir. Geliri

tanımlayan diğeri teori *safi artış teorisine göre gelirdir*, Bu teoriye göre ise menfaatin ve kazancın nerden geldiğine ve devamlı olup olmadığına bakılmaksızın, kişinin belli bir zaman aralığında serveti üzerinde meydana gelen her türlü artıştır. Bireyimin tüketim harcamasına ve tasarrufuna kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve irat safi artış teorisine göre gelirdir.

Mali güç ilkesine ulaşmak için bir takım teknikler uygulanmaktadır. Bunlar en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesidir. Özellikle ayırma ilkesi açısından çalışmamızın konularından basit usulde vergileme doğrudan ilgilidir. Bunun nedeni ayırma ilkesinin emek geliri ve sermaye birikiminden elde edilen gelirlerin farklı vergilendirilmesini ifade etmektedir. Bunun yanı sıra ayırma ilkesi farklı kazanç türlerinin kendi içlerinde de farklı vergilendirilmesi şeklinde uygulamada kullanılmaktadır. Örneğin ticari kazançların vergilendirilmesi gerçek usul ve basit usul olarak ikiye ayrılmıştır. Genel olarak çalışmamız gelir üzerinden vergilendirilen basit usule tabi mükelleflerin mali güç ilkesi ile vergilendirmede adaleti sağlayıp sağlamadığına değinilecektir. Çalışmanın başlığının genel olmasına karşın, bu tezde Denizli özelinde şehir içi ulaşım faaliyeti gösteren minibüslerin elde ettiği gelirlerin boyutları ve bu gelirlerin vergisel durumlarına yer verilmiştir.

Çalışmamız üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde verginin doğuşu, bunun sonucunda ortaya çıkan vergilendirme ilkeleri ve vergi adaleti açısından mali güç ilkesini detaylı bir şekilde ele alıp, ikinci bölümde basit usulde vergilendirme incelenecektir.

Son bölümde ise ulaşım sektörü içerisinde Denizli ili Merkez ilçesinde şehir içi ulaşımında büyük bir paya sahip olan hatlarda çalışan basit usule tabi olan minibüsçülerin elde ettiği gelirler tespit edilip, bunların gelirleri açısından benzer şekilde olan diğer mükelleflerle ilişkisine ve bu bağlamda gerçekten de uygulama açısından mali güç ilkesinin göz önüne alınıp alınmadığına bakılacaktır.

## I. BÖLÜM

### MALİ GÜÇ: TARİHSEL GELİŞİMİ VE HUKUKSAL TEMELLERİ

#### 1.1. VERGİNİN DOĞUŞU VE GELİŞİMİ

Günümüzde verginin taşıdığı anlam genel itibariyle kamu giderlerini karşılamak üzere devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı para veya para benzeri şeylerdir. Vergi kamu harcamalarının finansmanı açısından devlet için en büyük paya sahip gelir kalemidir. Bu tanımlama günümüzde geçerli olmakla birlikte verginin ve vergilendirmenin anlamı, insanlık tarihinin kültürel, siyasi, iktisadi ve sosyal hayatındaki evrimiyle ilgili olarak değişiklik göstermektedir.

Esas olarak verginin gönüllü ve yardım amaçlı olarak verildiği görülmektedir. Şöyle ki derebeyleri, kabile reisi ve krallara ahlaki veya dini nedenlerle hediyeler verilmekteydi, bu hediye verme olayının gönüllülüğe dayalı olduğu açıktır. Ancak ilerleyen süreçte bu durum değişmiş ve mali yardım amaçlı olarak bazı kesimlerden vergi talep edilmiştir. Toplumsal evrimin son aşaması olan hukuk devletlerinin oluşturulmasıyla, ilk önceleri yardım olarak adlandırılan, daha sonra zorunlu yardım olarak adlandırabileceğimiz verginin, devletin yüklendiği yeni anlamlarla birlikte gerçekliği ve zorunluluğu kesinleşmiştir. Bu dönüşüme paralel olarak verginin şekil ve amacının da farklılaştığı, önceleri aynı olan verginin nakdi değerlere dönüştüğü, amacının ise esas olarak kamu harcamalarının finansmanını koruduğu ancak tarihsel süreç içerisinde bu amacının yanında vergiye farklı amaçların da yüklendiği görülmektedir<sup>1</sup>.

*Tarihsel süreç* içerisinde vergileme başarısı ilk çağda özellikle Mısır ve Babil’de yaşanmıştır. Bu dönemde yapılan savaş, saray ve görkemli yapıların oluşturulması için gerekli olan mali gereksinimi kontrol eden bir idare, devlet içinde önemli bir konuma kavuşmuştur. Mısır’a ve Babil’ e ait yazıtlarda krallara ödenen mali yükümlülükler

<sup>1</sup> Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 1-2., Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1989, s.365



hakkında önemli bilgiler yer almaktadır<sup>2</sup>. Mısır'da toprakların tamamı hükümdara aitti, genellikle tebaalar ödemelerini hizmet şeklinde yapmaktaydı. Toprakların bir kısmı özel kişilere bırakılmışsa da buradan yararlanan kimseler bunun karşılığında krala aynı olarak vergi ödemekteydi<sup>3</sup>.

Yunan Devleti, Mısır'a kıyasla daha demokratik ve özgür bir devlettir. Bu devlet için en önemli gelir kaynağı kamu mülkleri ve arazileri idi. Genel olarak kamusal ihtiyaçlar az olsa da, giderler sarayın ihtiyaçlarından oluşmaktaydı. Giderlerin finansmanı sorunu daha çok halk tarafından gönüllü olarak verilen hediyeler ve bedensel olarak sunulan hizmetler olarak görülmekteydi. Verginin gönüllü olması ve dolaylı vergilerin tercih edilmesi bu dönemin önemli özelliklerindedir. Çünkü dolaysız vergilerin alınmasını kişi özgürlüklerine müdahale olarak algılamaktaydılar. Yunan devleti verginin tahsilinde iltizam usulünü kullanmaktaydı<sup>4</sup>.

Roma'da ise vergiler otoriter ve cebri olarak alınmaktaydı. Dolaysız vergilerin özünü *tributum* oluşturmaktaydı. *Tributum* ise ikiye ayrılmaktaydı. Buna göre *tributum soli* arazi vergisini, *tributum capitis* ise baş vergisini oluşturmaktaydı. Bunun yanı sıra dolaylı vergi mahiyetinde olan %1 oranında alım ve satım üzerinden alınacak bir muamele vergisi de Roma İmparatorluğu'nda uygulanmaktaydı<sup>5</sup>.

Orta Çağ'a gelindiğinde vergileme açısından bu dönemi üç kısımda incelemek uygun görünmektedir. İlk kısım, aynı ekonominin ve şahıs bütünlüğü esasına dayanan feodalite devri, ikinci kısım büyüyen para ekonomisinin getirdiği mali yükümlülükler karşısında devletin durumu ve üçüncü kısım, şehirlerin kuvvetlendiği ve mali sistemin modern şekline yaklaşmaya başladığı dönem olarak değerlendirilebilir<sup>6</sup>.

Feodalite, aslında krala ait olan toprakların asillere dağıtılmasıdır. Bunun karşılığında onlardan silahlandırılmış süvariler oluşturulması istenmekteydi. Dağıtılan topraklar köylüler ve köleler tarafından işleniyordu böylece yeterli bir ekonomiye sahip olan lord veya şövalyeler, toprağın büyüklüğüne göre savaşçı bulunduruyordu. Böylece savaş gücünün korunması ve finansmanı açısından etkin bir hale dönüşmesi sağlanmış

---

<sup>2</sup> Turhan, a.g.e., s.2.

<sup>3</sup> Turhan, a.g.e., s.2.

<sup>4</sup> Ahmet Yılmaz Ata, *Vergi Teorisi Açısından Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi*, (Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, yayınlanmamış Lisansüstü Tezi), Ankara, Aralık 2001, s. 5.

<sup>5</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s.209

<sup>6</sup> Turhan, a.g.e., s. 8-9.

olunmaktaydı<sup>7</sup>. Diğer taraftan saray masrafları ise kralın kendi mülk gelirlerinden karşılanıyordu<sup>8</sup>.

Feodal dönemde genel olarak aynı olarak verilen vergilerin, gelişen para sistemi ve devletin gider masraflarını karşılayamaması sebebiyle nakdi olarak verilmesini ve sistemli olmasını zorunlu hale getirmiştir. Ancak zaten skolâstik düşüncenin varlığı sebebiyle kilise ve kilise mensuplarının muaf tutulmuş olması ve rica vergisi gibi şehirlerden vergi talep edilmesi sebebiyle bu durum pek de başarı sağlayamamıştır. Vergi koyma yolunda nadir olan başarı yalnızca kişilerin sahip olduğu servet üzerinden binde bir oranında alınan servet vergisiydi<sup>9</sup>.

Mali sistemin modern şekline yaklaşmaya başladığı dönem ortaçağların sonuna rastlamaktadır. İmparatorluğun gücünün azalmasını fırsat bilen şehir devletleri güçlenmiş ve krala ait olan bazı gelir kaynaklarını ele geçirmişlerdir. Bu dönemde vergiler süreklilik kazanmış ve dolaysız vergilerin yanı sıra bira ve şarap üzerinden de tüketim vergileri alınmıştır<sup>10</sup>.

Genel olarak yapılacak bir değerlendirmede orta çağda gelirlerin toplanması için bir idarenin oluşmadığı bu sebeple bu durumun şehir devletlerince sağlandığını, güçlenen şehir devletlerinin daha sistemli bir mali yapıya kavuştuğu ve verginin ortaçağın sonlarına doğru cebriliğinin ve sürekliliğinin sağlandığı söylenebilir.

15. yüzyılın ortalarına doğru ortaçağ dönemi sona ermiştir. Bu dönemden sonra kamu ekonomisi ortaçağdakinden farklı olarak nakdi ekonomiye geçmiş, parasal ekonomi ve ideolojilerin gelişimi ile rasyonalizm ve iktisadilik önemli hale gelmiş, diğer taraftan anayasal düzenlemelerle ortaçağdaki çarpık ilişki durumu ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır<sup>11</sup>.

Yeniçağda ticari faaliyetler oldukça gelişmiş ve servet edinimi artmıştır. Bu çağda mali olaylar bilimsel olarak değerlendirilmeye başlanmıştır. 18. yüzyıla kadar mülk gelirleri devlet harcamalarında yetersiz kalmış, ancak bu durum vergilerle değil, krala ait olan haklar ile karşılanmaya çalışılmıştır. Bu durum vergilerin gelir içerisinde büyük bir paya sahip olmadığını göstermektedir. Nitekim 18. yüzyıldan sonraki süreçte verginin gelir kalemleri içinde payı artmış, özellikle parlamenter sisteme geçilmesi ile

<sup>7</sup> Vural Fuat Savaş, *İktisatın Tarihi*, Siyasal Kitabevi, Ankara 2007, s. 90-91.

<sup>8</sup> Turhan, a.g.e., s. 8.

<sup>9</sup> Turhan, a.g.e., s. 9.

<sup>10</sup> Turhan, a.g.e., s. 9-10.

<sup>11</sup> Turhan, a.g.e., s.11.

verginin dağılımı konusunda önemli gelişmeler olmuştur. Verginin tahsilinde, 16. yüzyılda yaygın olarak iltizam usulünün<sup>12</sup> kullanıldığı görülmektedir. Ancak bir takım sorunların yaşanması sebebiyle 19. yüzyılda tahsilatta ücret yöntemine<sup>13</sup> geçilmesi hızlanmıştır. Bu çağdaki önemli bir diğer gelişmede devlet bütçelerinin oluşturulmaya başlanılmış olmasıdır<sup>14</sup>.

## 1.2. VERGİNİN TANIMI, NİTELİKLERİ VE AMAÇLARI

Vergi, tarihsel süreç içerisinde kamu giderlerini karşılama amacını daima korumuştur. Günümüzde hukuk devleti anlayışı çerçevesinde devletler vergilendirme yetkisine sahip olmakla birlikte elde ettikleri vergi gelirlerini kamu için kullanmaktadırlar. Özellikle vergi, bütün kamu gelirleri içinde önemli bir paya sahiptir.

Bu başlık altında verginin tanımı yapılacak ve verginin mali, ekonomik, sosyal ve diğer amaçları üzerinde durulacaktır.

### 1.2.1. Verginin Tanımı ve Nitelikleri

Ekonomik, siyasi ve sosyal hayatın değişimiyle vergi, tanımlanması bakımından değişiklik göstermekte ancak kamu giderlerini karşılama amaçlı olarak bireylerden aynı veya nakdi olarak alınması suretiyle özünde aynı kaldığı görülmektedir.

*Rasyonalist-ferdiyetçi devlet anlayışına göre* vergi, kamu hizmetlerinin karşılığı olarak özel kesimden kamu kesimine transfer edilen bir bedel, modern *mali anlayışa yakın olan organik- kolektivist devlet anlayışına göre* ise vergi, devletin görevlerini yerine getirmesi için fertlerin, yapılacak kamu hizmetlerinde yararlanması dikkate alınmadan ödeme güçlerine göre tek taraflı olarak devletçe belirlenen şartsız zorunlu ödemelerdir. Devlet anlayışındaki farklılıkların verginin tanımı açısından farklılık göstermesi oldukça doğal görünmektedir. Şöyle ki mali literatürde farklılıklar sebebiyle vergi tanımı üzerinde tam bir görüş birliği sağlanamamıştır<sup>15</sup>.

Neumark, vergiyi; iktisadi kıymete sahip olanların, siyasi cebir altında devlete ya da idari yetkilere sahip devletin diğer şahıslarına bir karşılık gerektirmeksizin yaptığı

<sup>12</sup> Belli bir bölgede, belli bir dönemde vergi toplama hakkının devlet tarafından açık arttırmayla satılması ve şahıslar tarafından satın alınıp, parasının önceden ödenmiş olması durumudur.

<sup>13</sup> Verginin devlet memurları tarafından ve tahsildar tarafından tahsil edilmesidir. Bu işlerde çalışan memurlara sadece ücret verilir.

<sup>14</sup> Filiz Giray, *Maliye Tarihi*, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001, s. 20-23.

<sup>15</sup> Turhan, a.g.e., s.21.

transfer şeklinde tanımlandıktan sonra vergiye dair temel bazı özelliklere de vurgu yapmıştır. Vergi olarak yapılan ferdi ödemelerin şartları, özellikle türü, ölçüsü, sebep ve zamanı, genel kanun hükümleri çerçevesinde olmak üzere genellikle otoriter şekilde, o ödemeleri kabul eden yani alan kamu makamları tarafından belirleneceğini ifade etmiştir<sup>16</sup>.

Vergiye özgürlükleri ve özel mülkiyeti kısıtlayan bir unsur olarak gören Mises vergiyi ve vergilendirmeyi, piyasada yer alan devletin yeterli düzeyde gelir elde edememesinden dolayı kamu giderlerini karşılamak üzere piyasada yer alan diğer kişilerin kazançlarının bir kısmına el koyması olarak değerlendirmektedir. Bu sebeple vergi bir kamu geliri gibi gözükmesinin yanı sıra bireysel serbestliği kısıtlayan bir araçtır<sup>17</sup>.

Nadaroğlu'na göre; verginin tanımının zamana ve tanımı yapan kişinin ideolojik duruşuna göre farklılıklar gösterebileceğini belirtmiş ve günümüz açısından verginin tanımını yapmıştır. Buna göre vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişiliklerin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla gerçek veya tüzel kişilerden kanunda belirtilen esaslara uyularak hukuki cebir altında, özel bir karşılığı olmaksızın ve geri vermemek üzere aldığı para tutarlarıdır<sup>18</sup>.

Günümüz açısından verginin kazandığı anlam itibariyle verginin sayılabilecek nitelikleri, karşılıksız olması, cebri olması, kanun ile konulması veya kaldırılması, esas amacının kamu giderlerini karşılaması ve bunun yanında diğer amaçlar için kullanılması ve nakdi olarak ödenebilmesidir.

### 1.2.2. Verginin Amaçları

Vergi kamu harcamalarını karşılamak üzere kişilerden alınan para veya para benzeri şeyleri ifade etmektedir. Kamu harcamalarını finanse etme amacı vergilendirmenin esas amacını oluşturmaktadır. Tarihsel süreç içerisinde bu amacının yanı sıra değişik amaçlarda yüklenmiştir. Literatürde fiskal ve ekstra fiskal olarak bilinen verginin amaçlarından fiskal amaç kamu giderlerini karşılamayı ifade ederken, ekstra fiskal amaç ise iktisadi ve sosyal amaçları ifade etmektedir.

<sup>16</sup> Orhan Dikmen, *Maliye Dersleri Giriş ve Genel Vergi Teorisi*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s.50.

<sup>17</sup> Ata, a.g.e., s.13.

<sup>18</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s. 213.

Modern maliye anlayışı, gerek vergiyi sadece devlete gelir sağlama amacına bağlayan ve tarafsız vergi prensibini benimseyen klasik yaklaşım tarzını, gerekse vergiyi bir iktisat politikası aracı olarak gören ve vergileme ile mali amacın yanı sıra mali olmayan amaçların da takip edilmesi gerektiğini kabul etmektedir.

### 1.2.2.1. Mali Amaçlar

Vergilemenin klasik amacı-fiskal amaç olarak da bilinen-ihtiyaç duyulan bütçe denkliliğinin sağlanması, yani kamu giderlerinin finansmanının gerektiği şekilde gerçekleştirilmesi için gelir elde etmektir<sup>19</sup>. Bu amacın tarihsel süreç içerisinde önemini koruduğu görülmektedir.

Klasik devlet anlayışına göre, vergi yalnızca fiskal amaçlı olmalıdır. Adalet, savunma, alt yapı gibi hizmetlerin devlet tarafından karşılanması gerektiği ve bu sebeple yalnızca bunlardan dolayı oluşacak giderlerin finansı için vergilerin kullanılması gerektiğini ve bunun haricinde alınacak olan vergilerin piyasayı olumsuz etkileyebileceğini savunmaktadırlar. Zaten devletin faaliyet alanları sınırlı olacağından elde edilmesi gereken vergide düşük olacaktır. Bu bağlamda da vergi yükünün hafifletilmesi sebebiyle piyasadaki rekabet koşulları da etkilenmeyecektir. Klasiklere göre devletin gelir elde etmek istemesi olan mali amaç, hem tarafsızlığı, hem verimliliği hem de eşitliği sağlamış olacaktır<sup>20</sup>.

Devletin giderek müdahaleci bir karakter kazanması, kamu harcamalarının yanında, diğer harcamaların oluşmasına neden olmuştur. Bu açıdan giderin artması sonucu gelirinde artması gerektiği açıktır. Bu durumda tarafsız devlet tarafsızlığını da aşırı vergileme sebebiyle kaybetmiş olacaktır<sup>21</sup>.

### 1.2.2.2. Ekonomik Amaçlar

Devletin kamu giderlerin karşılamak için vergi alması fiskal amacını ifade ederken, devlet anlayışındaki değişimler, küresel krizler sebebiyle bu amacının yanı sıra ekstra fiskal amaçları da meydana getirmiştir. Özellikle 1929'da yaşanan *Büyük Buhran*'dan sonra devletin ekonomiye müdahale etmesinin gerekliliği görülmüştür. Devlet ekonomiye girdikçe görevleri artacak, artan görevlerde beraberinde giderlerin

<sup>19</sup> Abdurrahman Akdoğan (I), *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s. 122.

<sup>20</sup> Turhan, a.g.e., s.34.

<sup>21</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s. 215.

artmasına sebep olacaktır. Burada vergi yeniden devreye girecek en iyi finansman aracı olacaktır.

Vergilerin ekonomik amacı, ekonomi içinde yer alan devletin vergilerle piyasayı yönlendirmesi durumunu ifade etmektedir. Uygulanacak iyi bir vergi politikası sayesinde piyasa oluşan dengesizlikler giderilebilecektir. Örneğin; konjonktürün daralma gösterdiği durumlarda vergi yükünün hafifletilmesi, konjonktürün genişleme gösterdiği zamanlarda vergi yükünün arttırılarak uygulanması konjonktörü etkileyecek ve planlanan hedeflere ulaşılmış olunacaktır<sup>22</sup>.

Vergileme ile üretim ve gelir seviyesinin etkilenmesinin yanında deflasyon ve enflasyona karşı mücadelede, sermaye birikiminin gerçekleştirilmesinde ihracatın geliştirilmesinde ya da ithalatın kısıtlanmasında da etkin bir araç olarak kullanılabilir<sup>23</sup>.

### 1.2.2.3. Sosyal Amaçlar

Verginin ekstra fiskal amaçlarından biri de sosyal amacdır. Buna göre gelir dağılımında oluşabilecek adaletsizlikleri düzeltmek açısından vergi kullanılabilir. Bu tezi ilk ortaya atan Wagner'dir. Ancak uzun süre reddedilen bu tez sosyal harcamaların giderek artması dolayısıyla ilgi çekmiş ve ilerleyen süreçte Keynes yüksek gelirleri azaltıp, düşük gelirleri destekleyerek tüketim eğiliminin ve efektif talebin arttırılmasıyla istihdam seviyesinin de yükseltilebileceğini ileri sürmüştür. Dönemde yaşanan Büyük Buhran'ın etkisinin bu görüşün desteklenmesinde büyük bir payı olduğu görülmektedir<sup>24</sup>.

Wagner, servetin bazı ellerde ölçsüzce birikmemesini ve gelirin yoksul olanla fakir olan arasında yeniden dağıtılmasının gerektiğini söylemektedir. Ona göre bu durumu sağlayacak en önemli araç vergi olmakla birlikte bu durumun artan oranlı bir vergi sistemiyle sağlanabileceğini savunmaktadır. Günümüz açısından bu durum verginin sosyal amacı olarak değerlendirilmektedir<sup>25</sup>.

Sosyal devlet anlayışının egemen olduğu devletlerde verginin sosyal amacının ön planda olduğu açıktır. Şöyle ki devlet Wagner'in de belirttiği gibi artan oranlılık

<sup>22</sup> Turhan, a.g.e., s.36.

<sup>23</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s.216.

<sup>24</sup> Turhan, a.g.e., s.35.

<sup>25</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s.216.

uygulayarak düşük gelir elde edenlerden daha az vergi almakta, yüksek gelir elde eden bireylerden yüksek vergi almaktadır. Bu şekilde gelir dağılımındaki uçurumun artmaması amaçlanmış olmaktadır.

#### 1.2.2.4. Diğer Amaçlar

Verginin diğer amaçlarını; dış ilişkilerin olumsuz olabileceği düşüncesiyle kendine yeten bir devlet olma, uygulayacağı sağlık politikalarına ulaşma, bazı üretim dallarını koruma olarak belirtilebilir. Bu amaçları için devlet vergiyi kullanacaktır<sup>26</sup>. Alkollü içkilerde Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) uygulanması, gelir elde eden bazı kesimlerin vergiden muaf tutulması veya vergisel teşviklerle bazı girişimlerin önünün açılması devletin amaçlarına ulaşmada verginin etkisine iyi örneklerdir. TC Anayasasının 167. maddesinde de “ülke ekonomisinin yararına olmak üzere ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi koyma veya kaldırma yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir.” denilerek devletin amaçları doğrultusunda vergiyi kullanacağı görülmektedir.

Verginin amaçları aralarında veya kendi içlerinde tutarsızlıklar gösterdiği söylenebilir. Örneğin uygulanabilecek vergi indirim veya teşvikleri piyasada haksız rekabet ortamı oluşturacaktır. Sigara üzerinden ÖTV uygulamasının sağlık politikası için istenilen hedefe ulaşması beklenirken bu durum aynı zamanda geliri düşük olan sigara tiryakilerinin üzerindeki yükü de artacaktır. Çünkü bu mallar fiyat esnekliği düşük olan mallardır ve fiyat artışları tüketimde caydırıcı bir etkiye sahip değildir<sup>27</sup>.

Verginin asıl amacının kamu giderlerini karşılamak olduğu ve bunun yanında devletteki anlayış biçimine paralel olarak ekonomik ve sosyal amaçlarında ortaya çıktığı görülmektedir. Devlete yüklenen görevlerin artmış olması beraberinde gideri arttıracak ve bunun finansmanı için devlet, hedeflediği noktaya ulaşmada en önemli silahı olan vergiyi kullanacaktır.

---

<sup>26</sup> Turhan, a.g.e., s.38.

<sup>27</sup> Ata, a.g.e., s.19.

### 1.3. VERGİLENDİRME İLKELERİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ VE SINIFLANDIRILMASI

#### 1.3.1. Vergilendirme İlkeleri Tanımı ve Özellikleri

Ulaşılmak istenilen amaçlar doğrultusunda hangi vergilerin ne şekilde ve nasıl uygulanacağı konusu önem taşımaktadır. Bu konuları vergilendirme ilkeleri kapsamaktadır. Bu ilkeler tıpkı devletin yönetim biçimine veya yazarların ideolojik yaklaşımlarına göre vergi tanımındaki farklılıklarda olduğu gibi birbirinden değişiklik göstermektedir. Zaten açık olan şudur ki vergiyi kullanan devlet beraberinde buna uygun ilkeleri de ortaya çıkarmış olacaktır.

Vergileme ilkeleri, uyulması gereken normatif ilkelerdir. Bu nedenledir ki vergileme ilkeleri olması gerekenle ilgilidir. Vergileme ilkeleri, ekonomik ve sosyal düzendeki değişimlerin yanı sıra, ideolojik ve devletin amaçlarına paralel olarak da değişiklik göstermektedir<sup>28</sup>. Ayrıca vergileme ilkelerini birbirinden kesin çizgilerle ayırmak mümkün değildir. Vergilendirme ilkeleri birbirleriyle yakın ilişki içinde olduklarından nispi bir değere sahiptir<sup>29</sup>.

Maliye insanları vergileme ilkelerine farklı bakmaktadırlar. Bunun nedeni vergiye karşı takındıkları durumla ilgilidir. Verginin yalnızca mali amaç için kullanılması gerektiğini düşünenler ile verginin mali amacının yanında sosyal, siyasi ve ekonomik amaç yükleyenlerin vergilendirme ilkelerine bakışları farklı olacaktır. Bunun en açık örneği vergi tarafsızlığı ilkesidir. Verginin sosyal amaçları olduğunu kabul eden kimsenin bu ilkeyi savunması mümkün görünmemektedir<sup>30</sup>.

Mali literatürde, vergileme ilkelerinin tartışılması, Adam Smith ve A. Wagner tarafından ileri sürülen kuralların açıklanması ile başlatılmış ve yoğunlaştırılmıştır. İlkeler modern mali literatürde Neumark ve Haller tarafından geliştirilmiş ve bilimsel açıdan gerekçelendirilmiştir<sup>31</sup>.

Mali amaca göre şekillenen vergileme ilkeleri, verginin en düşük maliyetle toplanması, vergilerin kamu giderlerin karşılayabilecek düzeyde olması ve devletin

---

<sup>28</sup> Turhan, a.g.e., s.190.

<sup>29</sup> Dikmen, a.g.e., s. 214.

<sup>30</sup> Dikmen, a.g.e., s.214.

<sup>31</sup> Turhan, a.g.e., s. 190.



yapacağı harcamalardaki değişikliğe bağlı olarak vergi gelirlerinin de değişmesinin sağlanmasıdır<sup>32</sup>.

Verginin ekonomik amacı dikkate alındığında verginin ekonomik hayata müdahalesi söz konusu olmaktadır. Wagner, ekonomik amacın gerçekleşmesinde verginin üretim, dağıtım ve mükellef davranışları üzerindeki etkisini dikkate almak gerektiğini söylemektedir. Diğer açıdan verginin piyasa üzerinde etkisinin azaltılması ilkesi yani verginin tarafsızlığı ilkesi gereği piyasayı yönlendirmeme ve rekabet koşullarını bozmaması gerekliliği özellikle klasikler açısından vurgulanmaktadır<sup>33</sup>.

Vergini sosyal amacı olarak görülen gelir dağılımında adaletin sağlanması konusunda dikkate alınması gereken vergilendirme ilkeleri söz konusudur. Vergilemede adalet özellikle gelir farklılıkları arasındaki uçurumun giderilmesini amaçlamaktadır. Uygulamaya bakıldığında bunu sağlamak açısından artan oranlılık ve mali güce göre vergileme ilkeleri sayılabilir. Ayrıca geliri düşük olan bireylere sosyal devlet olunması bakımından bir takım vergisel avantajlarda sağlanmaktadır.

Vergilemenin amacının vergileme ilkelerini meydana getirdiği görülmektedir. Bu durumda devlet anlayışına bağlı olarak vergilendirme ilkelerinin farklı yorumlanması oldukça doğaldır. Geçmişte uygulanan vergilendirme ilkeleri ile günümüzde uygulanan vergilendirme ilkelerinin de bu açıdan farklılık göstereceği kesindir. Tarihsel süreçte vergi, verginin amacı ve vergilendirme ilkeleri toplumsal, iktisadi, siyasi dönüşümlerle birlikte değişmiştir.

### **1.3.2. Vergilendirme İlkelerinin Tarihsel Gelişimi**

Çıkarları tarih boyunca çarpışan bireyler ve devletler, tarih boyunca birbirlerini sınırlandırma eğilimde olmuşlardır. Her bakımdan üstün olan devletin, gerek karşılıklı sözleşmelerle, çıkardığı fermanlarla, mücadeleyle, yapılan bildirimlerle ve gerekse de anayasalarla sürekli olarak bireyin özgürlüklerine müdahale ettikleri birer gerçektir. Özgürlükleri sınırlanan halk buna karşı eylemler yaparak mücadelesini sürdürmüş ve bunun sonucu olarak ortaya bildireler çıkarmıştır. Bunlar hak ve özgürlükler adına önemli belgeler olmuşlardır<sup>34</sup>. Bu mücadeleler sonucunda çıkan belgelerde belirtilen

<sup>32</sup> Ata, a.g.e., s.23.

<sup>33</sup> Ata, a.g.e.,s.24. Fritz Neumark, *Vergi Politikası*, (çev. İdal (Feyizoğlu) Can Korel), Filiz Kitabevi, İstanbul 1975, s.35.

<sup>34</sup> Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Oniki Levha Yayıncılık A.Ş. İstanbul, 2008. s.5

“vergilerin halkın rızası olmadan alınmaması” anayasal ilkelerden birisi haline gelmiştir<sup>35</sup>.

Sosyal ve ekonomik hayatın hızlı değişimi beraberinde vergilendirme yetkisinde ve yöntemlerinde büyük değişimlere sebep olmuştur. Bu süreçte oluşturulan toplumsal sözleşmelerde verginin sınırları çizilmiş, “yasadışı vergi olmaz”, “rızasız vergi olmaz” sloganları ile birlikte verginin yasallığı ilkesi oluşturulmuştur.

Toplumsal mücadeleler sonucunda elde edilen kazanımlardan vergilendirme yetkisinin halka ait olması gereği hukuk devleti ve demokratikleşmeye paralel olarak gelişmiştir. Verginin yasallığı ilkesinin anayasalarda yer alması ve sosyal hukuk devleti anlayışının yerleşmesiyle verginin ne şekilde ve kimlerden alınacağı konusu önem kazanmış olup, mali güç ilkesi bu gelişmeler içerisinde yerini almıştır<sup>36</sup>.

### 1.3.2.1. İktisadi Doktrinlerde Vergileme İlkeleri

*Merkantilist doktrinin* temeli para ve dış ticarettir. Esas gayeleri yaptıkları dış ticarete fazla vermeleri olan merkantilistlere göre yapılan bir dış ticarete bir ülkenin kazancı diğerinin kaybidir bu nedenle uygulanacak dış ticaret politikasının sıkı olması gerekir. Bu sayede kıymetli maden ülke içinde artacak bu durum da güçlenmiş bir ordu ve kalabalık bir nüfusla doktrinin esasını oluşturacaktı<sup>37</sup>.

Merkantilist doktrinlerin önemli düşünürlerinden olan Mun’a göre vergi baskı aracı olarak görülmesine rağmen, toplanan gelirin savaş için ve toplumun yararına kullanılması doğrultusunda vergiler gereklidir. Vergilemede dikkat edilmesi gerekenin eşit vergileme olduğunu vurgulayarak “halkın nefretinden kaçınmak için eşitlik ilkesi gözetilmeli ve halkın onayı alınmalıdır” diyerek tavsiyede bulunur<sup>38</sup>.

*Fizyokratlar* üretimin ve zenginliğin kaynağı konusunda ciddi araştırmalar yapmıştır. Merkantilistlere göre ülkenin zenginleşmesi yapılacak olan ticarete bağlıken, fizyokratlar ise zenginliğin kaynağını, çiftçilik, balıkçılık ve madencilik gibi faaliyet alanlarında ve doğanın yardımıyla üretilen mallardan oluşmakta olduğunu

35 Tamer Budak, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali güç*, Oniki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2010, s.17, Mualla Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, Gözden geçirilmiş ve Yenilenmiş 8. bası. Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s.7, Güneş, a.g.e., s.12.

36 Budak, a.g.e., s.18.

37 Gülten Kazgan, *İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi*, Remzi Kitabevi, İstanbul, Haziran 2004, s. 44-45.

38 Vural Fuat Savaş, *İktisatın Tarihi*, Liberal Düşünce Toplumu yayınları:10, Avcıol Basıl Yayıncılık, İstanbul, 1997, s. 159.

vurgulamaktaydılar<sup>39</sup>. Bu sebeple vergilendirilmesi gereken kesimin de bunların olması gerektiğini, devletin piyasaya müdahalesinin gereksizliğini ve asıl görevinin yalnızca özel mülkiyetin ve özgürlüğün korunması olduğunu savunmuşlardır<sup>40</sup>.

Vergi üzerine ise fizyokratlar arazi vergisinin kaldırılmasını, bunu yerine tek bir verginin olmasını önermişlerdir. Böylece çeşitli vergiler nedeniyle karmaşa önlenmiş ve tahsilat açısından işler kolaylaştırılmış olacaktır. Tek vergi net ürün yaratan tarım üzerinden alınacak, böylece toprak sahibinin mülkü için değil de üretimi sonucu ortaya çıkan değerden pay alınacaktı. Ancak bu görüş arazi vergisinden muaf olan kesim - özellikle kilise - tarafından büyük tepki ile karşılaştı<sup>41</sup>.

Fizyokrat görüşünün öncülerinden Mareşal Vauban ise vergi reformu açısından, mevcut çok sayıdaki vergileri kaldırıp yerine kraliyet öşürü adı verilecek kişisel bir gelir vergisinin mali sorunların çözümünde kullanılmasını önermiştir. Buna göre bu vergi türü her tür gelire uygulanacak ve %10'u aşmamak suretiyle mali ihtiyaca göre ayarlanacaktı. Vauban, sanatkârlara ve bazı toplumsal gruplara uygulanacak vergi oranları düşük uygulanıp, vergide artan oranlılık ilkesinin uygulanmasını öngörmüştür<sup>42</sup>.

Klasik iktisadi doktrinin 1776–1850 dönemlerinde etkili olduğu görülmektedir. Bu tarihler arasında meydana gelen Fransız İhtilali ve Sanayi Devrimi ekonomide de kendini hissettirmiş ve özgürlükçü bir anlayışın gelişmesini sağlamışlardır. Özellikle Adam Smith “Ulusların Zenginliği” adlı kitabında, devletin ekonomiye müdahale etmemesi gerektiğini vurgulamış ve devletin yalnızca asli görevlerini yerine getirmesini savunmuştur. Kitabında ayrıca vergilendirme ilkelerini ele almıştır. Buna göre vergileme adalet, belirlilik, iktisadilik ve uygunluk ilkeleri olmak üzere dört ilke üzerinde yapılmalıdır<sup>43</sup>.

Liberal ve klâsik maliyecilere göre, devlet yaptığı işlerde kötüdür, bunun yerine mal ve hizmetlerin özel girişimler tarafından yapılması daha iyi ve dolayısıyla daha verimli olacaktır. Bu durum beraberinde devletin piyasadaki etkinliğini azaltması gerektiği sonucuna ulaşılabilecektir. Kamu harcamaları azalacak ve fiskal amaç için yapılan

<sup>39</sup> Savaş, a.g.e., s. 230.

<sup>40</sup> Budak, a.g.e., s.27.

<sup>41</sup> Savaş, a.g.e., s.232-233.

<sup>42</sup> Savaş, a.g.e., s. 162.

<sup>43</sup> Budak, a.g.e., s.26-28.

vergilendirme en az seviyeye indirilecektir. Zira klasiklere göre bu durum iyidir. Çünkü vergi, tasarrufa engel olmaktadır. Tasarrufun azalması ise yatırımları azaltacaktır.

Devletin her ne kadar piyasadaki etkinliği azalmış olsa da yapılacak harcamaların finansmanı için en büyük gelir kalemi yine vergi olacaktır. Toplanacak vergi neye göre ve nasıl olacaktır? Liberaller özel mülkiyet ve birey egemenliği anlayışında olduğundan konulacak vergilerin adil olması ve mükelleflerinin işlerini kısıtlamaması gerektiğini savunmuşlardır. Bu durumda, dolaylı vergilerin önemi olmaktadır ve dolaysız vergilerde mükelleflerin işlemlerine etkilemeyecek şekilde gerekli ölçüde düzenlenmelidir<sup>44</sup>. Görülmektedir ki liberaller vergileme ilkeleri açısından, adaleti, verimliliği, belirliliği, iktisadiliği ve uygunluğu öne çıkarmışlardır.

Klasik anlayışa eleştiri getiren bir diğer grup ise sosyalistlerdi. Nitekim bu düşünce değişik ülkelerde değişik biçimlerde uygulanmış olsa da ortak özelliği, rekabetçi anlayışın toplumda fakirliğe ve hoşnutsuzluğa sebep olacağı ve bu kurumsal yapının değiştirilmesi gerektiği idi<sup>45</sup>.

Marksist sosyalizme göre her toplumsal aşama kendisinden bir öncekinin evrimi sonucu ortaya çıkmıştır. Sınıf çatışmaları üretken güçlerle başlar, nitekim ezilen sınıf dönüşümü gerçekleştirir. Bu dönüşüme göre köleliğin yerini feodalizm, feodalizmin yerini kapitalizm, kapitalizmin yerini de sosyalizm alacaktır. Vergi politikası da bu dönüşümler esnasında araç olarak kullanılabilir. Marks ve Engels'in "*Komünist Manifesto*" adlı eserinde Engels, devrimin gerçekleştirilmesinde izlenecek yolları izah ederken artan oranlı vergilendirme, yüksek veraset vergileri, ikinci dereceden akrabaların veraset haklarının kaldırılması, zorunlu ikrazlar vb. yoluyla özel mülkiyetin sınırlandırılabilirliğini ifade etmektedir.

### 1.3.2.2. Klasik İnsan Hakları Bildirgelerinde Vergileme İlkeleri

Devletin tarihsel süreçte çıkarları doğrultusunda egemenliğinde yaşayan bireylerle yetkileri konusunda sürekli çatıştığı ve bu çatışmalar sonucunda üstün olan devletin yetkilerinin fermanlarla ve bildirgelerle bir bakıma sınırlandırıldığı görülmektedir. Bunlar hak ve özgürlükler adına önemli belgelerdir.

<sup>44</sup> Fadıl H. Sur, Liberallere Göre Maliye, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:7, Sayı: 3-4, s.569

<sup>45</sup> Savaş, a.g.e., s.429.

Yüzyıl Savaşları'ndan sonra İngiltere'de vergilerin artması rahip ve asillerin vergiden muaf olması dolayısıyla en fazla burjuva ve köylüler üzerinde hissedilmiş ve ortaya çıkan durum için yönetime baskılar artmıştır. Bunun sonunda 1215 yılında Manga Carta Libertatum'dan başlayarak Haklar Bildirgesi (1688) ile devam eden süreçte kralın vergileme yetkilerinin bir kısmı parlamentoya devredilmiştir<sup>46</sup>. Haklar dilekçesi İngiltere'de halk hareketine bağlı olarak vergilendirme yetkisinde sınırlama getiren ilk anayasal belge olma özelliğini taşımaktadır<sup>47</sup>. Böylece verginin gerekçeyle alınması sağlanmıştır. Diğer bir bildirge ise 1688 yılında yayınlanan İngiltere İnsan Hakları Bildirgesi'dir. Bu bildirgede ise temsilsiz vergi olmayacağı düşüncesi yani verginin yasallığı ilkesi vurgulanmıştır.

Amerika'daki gelişmelere bakıldığında 1689'da Bill of Rights ve 1776'da Virginia İnsan Hakları Bildirgesi yayınlanmıştır. Bu iki bildirgede de vergilemede yasallık ilkesinin yer aldığı görülmektedir.

Fransa'da ise ihtilalden sonra yayınlanan Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi yalnızca Fransızlar içinde değil bütün insanlar için evrensel olma amacını taşıyan bir bildirgedir. Bu bildirgede egemenliğin millete ait olduğu, hak ve özgürlüklerin devletçe korunacağı belirtilmiş ve bu kurallar doğrultusunda vergilendirmenin yapılabileceği hüküm altına alınmıştır<sup>48</sup>. Bildirge'de vergilendirme ilkeleri ile ilgili 13. maddeye<sup>49</sup> bakıldığında, vergilemede eşitlik, genellik ve 14. maddeye<sup>50</sup> bakıldığında ise vergilendirmede yasallık ilkelerinin belirtildiği görülmektedir.

### 1.3.3. Vergilendirme İlkelerinin Sınıflandırılması

#### 1.3.3.1. Mali Açıdan Vergileme İlkeleri

Vergilemenin esas amacı kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamak üzere gelir elde etmektir. Bu anlamda vergilemenin mali amacı, vergiden optimal hasılanın

<sup>46</sup> Mustafa Erkan Üyümez, *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:225, Eskişehir, 2010, s.33.

<sup>47</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.7.

<sup>48</sup> Budak, a.g.e., s.39.

<sup>49</sup> Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları bildirgesinin 13. maddesinde "*Kamu gücünün devamını sağlamak ve idarenin masraflarını karşılamak için herkesin bir vergi vermesi kaçınılmazdır. Vergi tüm yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır*" olarak belirtilmiştir.

<sup>50</sup> Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları bildirgesinin 14. maddesinde "*Bütün yurttaşlar bizzat veya temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini belirleme, bunu serbestçe kabul etme, bu vergilerin kullanımını gözlemleme ve verginin miktarını, matrahını, tahsil şekli ve süresini belirleme hakkına sahiptir.*" olarak belirtilmiştir.

sağlanmasıdır. Nitekim Adolph Wagner "Devletin varlığı ve hayatıyeti, bireylerinkinden daha önemlidir. Bireylerin hakları ancak, devletin varlığı ile korunabilir" diyerek vergilemenin mali amacının önemine değinmiştir. Bundan dolayı etkin bir vergi sistemi, verimli ve esnek yapıya sahip olmalıdır. Verimli olmaktan kastedilen kamu harcamalarını karşılayacak gerekli olan bütün gelirleri sağlamak, esnek yapıda olmasından kastedilen ise olağanüstü harcamaları bile karşılayabilecek niteliğe sahip olmasıdır<sup>51</sup>.

*Verimlilik ilkesi* vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı ile ölçülmektedir. Bu oranın yükselmesi verimlilik ilkesine uygun bir aşamaya gelmiş olduğunu gösterecektir. Dolayısıyla bu ilke kamu harcamalarının miktarı ile doğrudan ilgili görünmektedir<sup>52</sup>. Ayrıca verimlilik ilkesinin artmasını engelleyen hususlar kaçakçılık veya kaçakçılık sayılmayan ancak üzerlerinde oluşacak vergi yükünü yansıma ile başkalarına devretmesidir. Bunlar sayesinde birey vergi vermekten kurtulabilmektedir. Bu sebeple gelir elde etmek için Klasikler özellikle dolaylı vergilerin öneminden bahsetmektedir<sup>53</sup>.

Mali açıdan ele alındığında vergilendirme ilkelerinden biri de *vergilemede esneklik ilkesidir*. Wagner, vergilemede esneklik ilkesini "vergileme, mali ihtiyaçlardaki değişmelere uyabilecek ve diğer finansman kaynaklarından karşılanamayan masraf açığını kapatabilecek unsurları kapsmalıdır" şeklinde açıklamıştır. Bu ilkenin varlığını haklı kılan nedenler; uzun süreli yapısal etkenler ve kısa süreli konjonktürel etkindir. Bu etkenler dolayısıyla kamusal ihtiyaçlarda meydana gelen artışların vergilerle otomatik olarak karşılanması gerekir<sup>54</sup>.

Konjonktürdeki dalgalanmaları önleme amacıyla yüksek esnekliğe sahip vergilerin seçilmesi doğru olacaktır. Ancak yerel yönetimler gibi hedefi sınırı belli olan örgütlenmeler için sabit gelir kaynakları daha önemli görünmektedir. Dolayısıyla bu ilke daha çok merkezi vergi sisteminin biçimlendirilmesi açısından önemlidir<sup>55</sup>.

<sup>51</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s. 294.

<sup>52</sup> Mehtap Doğan Binokay, *Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye'de Uygulanabilirliği* (Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa, 2010, s. 31.

<sup>53</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s. 295.

<sup>54</sup> Turhan, a.g.e., s.202.

<sup>55</sup> Özhan Uluatam, *Kamu Maliyesi 9. Baskı*, İmaj Yayınevi, Ankara, 2005, s.289.

### 1.3.3.2. İktisadi Açıdan Vergileme İlkeleri

Vergi günümüzde iktisadi hayata müdahalede kullanılan bir araç olarak görülmektedir. Bu nedenle verginin gerek tarafsızlık ilkesine gerekse de etkinlik ilkesine uygun olması gerekmektedir.

Uygulanacak vergi politikaları, iktisadi gelişmeyi, kaynak dağılımını, gelir bölüşümünü, bireylerin üretim ve tüketimini etkileyecektir. Devlet buna uygun vergi politikaları üretmek durumundadır. Klasikler zaten devletin iktisadi hayata müdahalesini gereksiz görmüşler, özellikle de sermaye üzerinde uygulanacak vergi politikalarına karşı çıkmışlardır<sup>56</sup>.

*Vergilemede tarafsızlık ilkesi*, vergi yoluyla rekabete verilebilecek zararların istenmeyen sonuçlarından kaçınma olarak ele alınabilir. Vergilemede tarafsızlık ilkesine uyum sonucunda, vergileme ile mükellefin nispi iktisadi-mali durumlarında hiç bir değişiklik olmamalıdır. Vergi sistemi ile ulaşılmak istenen amacın dışında, kaynakların ekonomide daha verimli kullanılması ve yönlendirilmesine müdahale edilmemelidir. Bu ilkeyle verginin, mükellefler üzerinde aşırı bir yük oluşturmaması, sadece ekonomiden soyutlanarak kendi politikası ve amacı doğrultusunda kullanılması öngörülmektedir<sup>57</sup>.

*Vergilemede iktisadi etkinlik ilkesi*, verginin bireyler ve ekonomik açıdan oluşturduğu sonuçların ortaya çıkması durumudur. Verginin devlete aktarılan bir pay olması sebebiyle, ekonomik hayatta gerçek ve tüzel kişilerin üzerinde negatif bir etki yaratması söz konusudur. Bu suretle devletin ekonomik amaçlarına ulaşmada kullanacağı verginin hangi kaynaklardan ne derece alması gerektiği oldukça önemlidir.

Klasik yazarlara göre sermaye, bireylerin gelirlerinin ve dolayısıyla diğer vergilerin kaynağını oluşturmaktadır. Sermayeden vergi alınması, bunun ortaya çıkaracağı diğer kaynakları da doğrudan etkileyecektir. Modern maliye anlayışı sermayeden alınan verginin, harcama yolu ile tekrar piyasa döndüğünü ve sadece gelir ve servetin dağılımını değiştirdiğini belirtmektedir. Alınan vergilerin kaynağında bazı olumsuz etkilerin oluşması oldukça doğaldır. Bu sebeple verginin tarafsızlığı ve piyasayı etkilememesi mümkün görünmemektedir<sup>58</sup>.

<sup>56</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s.297.

<sup>57</sup> A. Rıza Gökbunar , Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme, 1998, s.8

[http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/digeryazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/digeryazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf), (26.06.2010).

<sup>58</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s.298-299.

Vergi ekonomik ihtiyaçları ve amaçları doğrultusunda devletin kullandığı önemli bir araçtır. Ancak devlet ekonomideki payının artması sebebiyle daha farklı sorunlara ve hedeflere yönelmiştir. Son yıllarda ekonomik dalgalanmaların kontrol edilmesi, durgunluğa yönelik eğilimlerle mücadele edilmesi ve acil savaş veya savunma durumları sırasında enflasyonun önlenmesi sorunları üzerinde sıkça durulmaktadır. Özellikle günümüzde tam istihdam ve ekonomik istikrar gibi amaçlar, uygulanacak kamu politikalarında oldukça önemli görülmektedir. Bu sebeple vergi, kamu ekonomisinin finansmanında kullanılan önemli bir araç niteliğinin ötesinde, konjonktür ve istihdam politikası amaçlarına olanak verdiği ölçüde etki edebilecek bir biçimde düzenlenmelidir<sup>59</sup>.

### 1.3.3.3. İdari Açıdan Vergileme İlkeleri

Wagner'in vergi idaresi açısından önemli gördüğü ilkeleri üç kısımda incelemek mümkündür. Bunlar; kesinlik, uygunluk ve ucuzluk ilkeleridir<sup>60</sup>. Bu ilkeler daha çok vergilendirme süreci esnasında oluşan idari işlemlerin ve oluşan maliyetlerin minimuma indirilmesini hedeflemektedir. Bu ilkeleri kısaca ele alacak olursak<sup>61</sup>:

*Vergilendirmede kesinlik ilkesi*; vergi kanunlarındaki netlik sebebiyle iyi anlaşılması, beraberinde verginin sürecini de rahatlıkla kavrayan mükellef ve idare oluşturacağını ifade eden bu ilke Wagner'in ele aldığı idari bir ilkedir.

*Vergilendirmede uygunluk ilkesi*; bu ilkeye göre vergi ödeme açısından en uygun zaman, mekan ve ödeme biçimi olarak ve tahsil açısından da gerekli önlemlerin alınmış olmasını ifade etmektedir.

*Vergilendirmede tasarruf ilkesi*; verginin tarh ve tahsil sürecinde idare tarafından yapılacak masrafların minimum olması gerektiğini ifade etmektedir. Bu ilkenin oluşması idarenin ve mükelleflerin vergi ahlakı ve vergi bilincinin oluşması ile doğrudan alakalıdır.

### 1.3.3.4. Sosyal Açıdan Vergileme İlkeleri

Vergilendirme ilkeleri sosyal açıdan oldukça önem arz etmektedir. Gerek adaletin gerek eşitliğin gerekse de gelir dağılımı üzerindeki etkisi açısından vergi

<sup>59</sup> Gökbnar, a.g.m., s.8.

<sup>60</sup> Turhan, a.g.e., s.207

<sup>61</sup> Turhan, a.g.e., s.207-208, Dikmen, a.g.e., s.220.



devletlerin kullandığı önemli bir maliye politikası aracıdır. Bu bağlamda sosyal açıdan vergilendirme ilkeleri; vergilemede adalet ilkesi, vergilemede genellik ilkesi, vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergilendirmede mali güç ilkesi şeklinde incelenebilir. Özü itibari ile kavramların iç içe geçtiği görülmektedir. Ancak ilkelerin esasında yatan şey adil bir vergi sistemidir.

*Vergilemede adalet ilkesi;* maliye bilim insanlarınca tartışılan en önemli konu vergilendirmede adalettir. Bu da ancak adil bir vergi sistemi ile sağlanabilir. Adil bir vergi sistemi ile ulaşılmaya çalışılan hedef vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasıdır<sup>62</sup>. Vergi adaletinin sağlanması toplumsal yapıya, günün koşullarına göre farklılık arz edeceğinden bu sorunu çözecek genel kabul gören iki yaklaşım vardır. Bunlardan biri fayda esaslı olan fayda teorisi, diğeri ise kişilerin ödeme gücünü esas alan iktidar yaklaşımıdır.

*Vergilemede genellik ilkesi;* adaletin sağlanması açısından kişinin diline, dinine, ırkına bakılmaksızın bir kısım istisna ve muafiyetler dışından herkesin mükellef kılınması vergilemede genellik ilkesinin bir gereğidir<sup>63</sup>. Neumark, modern devletlerde ödeme gücüne sahip her kişinin kamu giderlerine katıldığını ifade etmekle birlikte, muafiyet ve istisnaların bu ilkeyi zedeleyeceği açık olduğundan bu gibi düzenlemelerin mümkün olduğunca sınırlı tutulmasının gerekliliğini vurgulamıştır<sup>64</sup>.

*Vergilemede eşitlik ilkesi;* Bu ilke, kişilerin ödeme güçleri ile orantılı şekilde kamu giderlerine katılması ve buna paralel olarak vergi sisteminin adil olmasını sağlamaktır. Oluşan vergi yükü kişinin kendisinin ve ailesinin ekonomik durumuna göre dengeli olması sağlanmakla birlikte, literatürde benzer özelliklere sahip olan olanların benzer şekilde (yatay eşitlik), farklı durumda olanların ise farklı şekilde vergilendirilmesi (dikey eşitlik) eşitlik ilkesini ifade etmektedir<sup>65</sup>.

*Vergilemede mali güç ilkesi;* Vergilendirmede eşitliğin sağlanması üzerine yapılan birçok tartışmadan sonra günümüzde genel kabul gören kavram mali güç kavramıdır. Buna göre kişiler vergilerini kamusal faaliyetlerinden elde ettiği faydaya değil de mali gücüne göre verecektir.

---

<sup>62</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s.301.

<sup>63</sup> Dikmen, a.g.e., s.222.

<sup>64</sup> Turhan, a.g.e., s. 206.

<sup>65</sup> Üyümez, a.g.e., s.39.

Mali güce göre vergilendirme, belirli bir karşılık veya faydaya bakılmaksızın, birey kendisini veya bakmakla yükümlü olduğu diğer kişileri geçindirebileceği miktarı aşan kısmı üzerinde sahip olduğu gelir ve servete göre vergi yüküne katılmasıdır<sup>66</sup>.

Mali gücün göstergeleri gelir, servet ve harcamalardır. Mali güce ulaşmada kullanılan tekniklerin; artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma ilkesidir. Bir alt başlıkta mali güç kavramını, unsurlarını ve tekniklerini detaylı bir şekilde ele alacağız.

#### 1.4. MALİ GÜÇ KAVRAMI

Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere, kişilerin mali gücüne göre devletin cebren aldığı ve karşılığı olmaksızın verilen parasal ödemeleri ifade etmektedir. Bu bağlamda vergilerin hukuksal sınırlarının da belirlenmesi ülkelerin hukuk devleti olması açısından önem arz etmektedir.

Çalışmamızın bu başlığı altında mali güç kavramını anayasadaki ilgili kanunla açıklayarak, mali güç terimini açıklayıp, benzer terimlerle karşılaştırarak değineceğiz. Mali gücün, tarihsel gelişim sürecini de son alt başlıkta ele alacağız.

1982 Anayasası<sup>67</sup>nda yer alan vergi ile ilgili düzenleme “*Temel Haklar ve Ödevler*” başlığını taşıyan ikinci kısmın “*Siyasi Haklar ve Ödevler*” alt başlığını taşıyan dördüncü bölümündeki 73. maddededir. Vergi Ödevi başlığını taşıyan bu maddenin 1. fıkrasına göre “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür.*” biçiminde düzenlenmiştir.

Kanun koyucu yükümlülerin mali gücüne göre vergi ödemesini belirtmişse de mali gücün ne anlama geldiği hususunda Anayasa’da bir tanımlamaya yer verilmediği görülmektedir. Bu durum niceliksel bir sınır çizmektedir. Mali güç, zaman ve mekâna göre değişebilmektedir. Özellikle vergi yükümlüsüne olan bağı sebebiyle öznel bir durumdadır<sup>68</sup>.

Mali güç kişinin gelirini, servetini ve tüketimini yani vergilendirme kapasitesini kapsamaktadır<sup>69</sup>. Günümüzde bu üç kriter vergi sistemlerinde kullanılmaktadır. Gelir unsuru vergilendirme kapasitesi açısından en önemli paya sahiptir. Servet unsuru, sahibine verdiği güvenlik hissi ve potansiyel gelir niteliği dolayısıyla bağımsız bir

<sup>66</sup> Üyümez, a.g.e., s.44.

<sup>67</sup> RG: 09.11.1982, 17863 M.

<sup>68</sup> Budak, a.g.e., s.1.

<sup>69</sup> Budak, a.g.e., s.2.

iktisadi gücü temsil etmektedir ve ayrıca vergilendirilmesi gerekmektedir. Son olarak, gelir ve servetin yanı sıra, bunların tüketim amacıyla harcanması da vergi ödeme gücünün ayrı bir göstergesi olarak kabul edilmektedir<sup>70</sup>.

İlk çağlarda mali gücün göstergesi olarak kişilerin mülkü yani işlediği arazinin büyüklüğü dikkate alınırken, ekonominin gelişmesiyle beraber mülkten öte kişinin geliri mali gücün göstergesi olarak görülmüştür. Günümüzde ise genel fikir, mali gücün en iyi göstergesinin gelir olduğu, bunun yanında servet ve harcamanın da bu göstergelerden olduğu kabul görmektedir<sup>71</sup>.

Ödeme gücü ilkesinden özellikle vergi yükünün dağılımında daha çok yararlanılmaktadır. Aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı miktarda vergi vermeleri, ödeme gücü yüksek olanların daha fazla vergi vermeleri şeklinde açıklanabilecek olan bu ilke, vergi sistemlerinin kurulmasında genel kabul görmüştür. Bu ilkeye göre vergilemede esas, kamusal faaliyetlerden sağlanan fayda değil, mükelleflerin vergi verme gücüdür<sup>72</sup>.

Öncel, Kumrulu ve Çağan'a göre mali güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanmaktadır. "Mali güce ulaşmak için çeşitli araçlardan ve tedbirlerden yararlanılabilir. Bunlar, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, ayırma kuramı, sosyal amaçlı muafiyet ve istisnaları ile vergi indirimleri, veraset ve intikal vergisi, zorunlu tüketim maddelerinin hafif, lüks tüketimlerinin ağır vergilendirilmesi bu tedbirlerden önde gelenlerdir." Öncel, Kumrulu ve Çağan'a göre sosyal devlette planlı kalkınma sebebiyle uygulanacak bir takım muaflık ve istisnalar gelir ve servet dağılımını olumsuz etkileyebilir. Bu ise mali güç amaçlarından sapmaya sebep olmaktadır<sup>73</sup>.

Tuncer' e göre vergi adaleti ödeme gücünün belirlenmesine bağlıdır. Ödeme gücüne ulaşmada kullanılacak vergi teknikleri oldukça önemlidir. Bir kişinin ödeyeceği vergi onun mali gücüne paralel olmalıdır. Bu gücün ölçüsü de verginin evrim sürecinde gelir, servet ve harcama şeklinde değişmiştir. Özellikle gelir vergilerinde uygulanmak

<sup>70</sup> Turhan, a.g.e., s.220–222.

<sup>71</sup> Budak, a.g.e., s. 6.

<sup>72</sup> A. Rıza Gökbunar, Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme, 1998

[http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/digeryazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/digeryazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf), (26.06.2010)

<sup>73</sup> Mualla Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, Gözden geçirilmiş ve Yenilenmiş 8. bası. Turhan Kitabevi, Ankara, 2000. s.53-55.

üzere en az geçim indirimi, ayırma kuramı, artan oranlılık, istisnalar ve muafıklar kullanılmalıdır<sup>74</sup>.

Kaneti mali güç kavramını vergi ödeyebilme gücü olarak nitelendirmiştir. Buna göre mali güç gelir, servet, harcama ve zenginleşmeye göre ölçülebilir. Mali gücün artması demek vergi yükünün artması anlamına gelmektedir. Bununla birlikte, artan oranlı bir vergi tarifesi mali güç ilkesinin değil, sosyal devlet ilkesinin bir sonucudur. Mali güce göre vergilendirme ilkesi mali gücü daha çok olanın daha az olana nazaran daha fazla vergi ödemesi gereğini içermektedir<sup>75</sup>.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısını oluştururken, aynı zamanda, verginin adil dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansımaları teşkil eder<sup>76</sup>.

Anayasa Mahkemesi, 73.maddede yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesini eşitlik ilkesi ile birlikte okur. Anayasa mahkemesi, kararlarında mali güçle ilgili olarak “Verginin mali güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır”<sup>77</sup>. “Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. “Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.”<sup>78</sup> şeklinde değerlendirme yapmıştır.

Soydan’ a göre mali güç bir eşitlik veya eşitsizlik ölçüsüdür. Vergilendirmede hukuksal durumun aynılığını belirleyen temel ölçü mali güçlerin aynılığıdır. Hukuksal durumdaki farklılık ise mali güçteki farklılıkla ölçülebilir. Buna göre mali güçleri aynı olanlar “eşit durumda olanları”, mali güçleri farklı olanlarda “eşitsiz durumda olanları” ifade eder. Ancak yükümlülerin sadece mali güçlerine bağlı olarak yapılan bu ayırım, vergilendirmede eşitlik ilkesinin mutlak bir biçimde uygulanması anlamına gelir<sup>79</sup>.

<sup>74</sup> Selahattin Tuncer, Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması İçin Alınan Tedbirler, *Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması Semineri*, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul, 2001, s.97-99

<sup>75</sup> Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.33.

<sup>76</sup> Binnur Yaltı Soydan, Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak, *Vergi Sorunları Dergisi*, 1998, Ağustos Sayı:119. s.109

<sup>77</sup> Anayasa Mahkemesi, 13.7.1995, 85/32, RG.T.28.9.1996, RG.no:22771

<sup>78</sup> Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 80/27, RG.T.2.2.1996, RG.no: 22542. ve Anayasa Mahkemesi 20.03.2008,E.2004/94, K.2008/83 R.G.T. 01.07.2008, RGT no:26923

<sup>79</sup> Soydan, a.g.m., s.104.

1961 ve 1982 Anayasası'nda ödeme gücü yerine mali güç kavramı kullanılmıştır. Buna göre 1982 Anayasası'nın 73 maddesinde, “*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür.*” hükmü yer alır.

Özellikle 1961 anayasasında Anayasa Temsilciler Meclisi'nde bu iki kavram tartışılmış ve ödeme gücünün nakdi varlığı ifade ettiği ve şayet kişi tüm parasını gayrimenkule yatırdığı varsayımı altında ödeme gücünün olmadığını iddia edebileceği düşünülmüştür. Bu sebeple ödeme gücü yerine daha geniş kapsamlı olan mali güç kavramı benimsenmiştir<sup>80</sup>. 1961 Anayasasının “Vergi Ödevi” başlığı altındaki 61. maddesinde “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur*” hükmü yer almaktadır. 20.9.1971 tarih ve 1488 sayılı kanunla gelen değişiklikle birlikte ilk iki fıkraya ek olarak “*Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir*” hükmüne yer verilmiştir.

Mali güce göre vergileme bakımından önemli olan kişilerin geliri değil, bir aile içinde yaşayan şahısların gelirdir. Çünkü gelir seviyesi aynı olsa da ailelerin büyüklüğü sebebiyle ödeyebilme güçleri farklı olabilmektedir. Gelir elde etmeyen eşine ve çocuklarına bakmakla yükümlü olan aile reisi, aynı gelir düzeyine sahip bekâr bir bireyle aynı vergisel işleme tabi tutulması, bunun adil bir vergileme politikası olduğu düşüncesine varılması mümkün olmamaktadır<sup>81</sup>.

Bu ilke mali gücü yüksek olanın düşük olana nazaran daha fazla vergilendirilmesi gereğini belirtir. Bu durum aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır<sup>82</sup>.

Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, eşitlik ilkesi ile birlikte düşünülmekte ve vergi adaletinin de temel ilkesi olarak değerlendirilmektedir<sup>83</sup>. Bu bakımdan vergileme açısından eşitlik mükelleflerin mali güçleri dikkate alınmak suretiyle, vergilendirilmenin yapılmasını öngörür<sup>84</sup>.

<sup>80</sup> Kaneti, a.g.e., s.32.

<sup>81</sup> Turhan, a.g.e., s.222.

<sup>82</sup> Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik Ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2004, s.70.

<sup>83</sup> Aykut Tavşancı, *Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası, Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:203. Ağustos 2005, s.147.

<sup>84</sup> Akdoğan (I), a.g.e., s. 206

Vergide eşitlik yatay eşitlik ve dikey eşitlik olarak incelenebilir. Aynı veya benzer durumda olanların aynı şekilde vergilendirilmesi yatay eşitliği, sosyal ve ekonomik durumları birbirinden farklı kişilerin farklı durumda vergilendirilmesi de dikey eşitliği ifade etmektedir<sup>85</sup>. Bir vergi sisteminin dikey eşitliliğe sahip olması yaygın olarak kabul edilmektedir. Ödeme güçleri farklı olan insanlar üzerinde vergi yükünün farklı oluşması sağlanacaktır<sup>86</sup>. Burada güdülen amaç mükelleflerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesidir. Yani, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını sürdürmeye yetecek gelirin fazlasını; gelir, servet, harcama olanakları ve vergileme ilkeleri doğrultusunda uygun ve adil şekilde vergilendirmek, teoride ve uygulamada üzerinde önemle durulan amaçtır<sup>87</sup>.

Mali güce göre vergilendirme yaklaşımı, vergilendirmede adaleti gerçekleştirmeye yönelik çabaların sonucunda ortaya çıkmış olup, genellikle vergi adaletinin sağlanmasına yönelik olarak geliştirilen mali güç ilkesi zamanla çeşitli ülke ve anayasalara girmiş ve bağlayıcı hale gelmiştir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi diğer vergilendirme ilkeleri ile de doğrudan bağlantılıdır<sup>88</sup>.

## 1.5. HUKUKSAL TEMELLERİ

### 1.5.1. Cumhuriyet Dönemi Anayasaları ve Mali Güç İlkesi

Anayasa devletin örgütlenişini, kuruluşunu, iktidarların değişikliğini, bireylerin hak ve özgürlüğünü düzenleyen kurallar bütünüdür<sup>89</sup>. Devletlerin anayasa da belirtilen görevlerini yerine getirmesi elinde olan mali olanaklara bağlıdır. Devletlerin en büyük gelir kalemi olan verginin toplanmasının yetkisi ve sınırları anayasalarda yerini almıştır. Anayasa da belirtilmiş olan genel ilkeler doğrultusunda vergi mevzuatı da şekillenmiş, kurumsallaşmıştır<sup>90</sup>. Vergi koyma yetkisinin ve bu yetkileri kullanmasında dayanacağı

<sup>85</sup> Akdoğan,(I), a.g.e., s. 207, Hülya Kirmanoğlu, *Kamu Ekonomisi Analizi*, Beta Basım,Yayın Dağıtım, İstanbul, 2007, s.264, Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon 2008, s.149.

<sup>86</sup> Harvey S. Rosen, *Public Finance*, McGraw-Hill Higher Education, New York, 2002, s.311

<sup>87</sup> Akdoğan, (I), a.g.e., s.207.

<sup>88</sup> Budak, a.g.e., s.14.

<sup>89</sup> Erdoğan Teziç, *Anayasa Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. İstanbul 2001, s.136.

<sup>90</sup> Şehnaz GEREK/ Ali Rıza. AYDIN, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2005, s.17.

temel felsefeler anayasalarda yer alır<sup>91</sup>. Bu bakımdan anayasalar vergi hukukun yasama organından doğan kaynaklardan biridir.

TBMM kurulmasından bu yana Türkiye’de 1921, 1924, 1961 ve 1982 Anayasa’ları olmak üzere dört anayasa yapılmıştır.

1921 anayasasının oluşumuna bakıldığında; 16 Mart 1920’de İstanbul’un işgal edilmesi ve İstanbul’daki meclisin çalışamaz hale gelmesi sebebiyle Mustafa Kemal Ankara’da kurucu bir meclis oluşturacağını ilan etmiş, meclise seçilecek olanları belirlemek amacıyla “*İntihabat Tebliği*”ni yayınlamıştır. Seçilenler 23 Nisan 1920’de ilk toplantılarını gerçekleştirmişlerdir. Kurucu meclisin kuruluşundan 9 ay sonra 20 Ocak 1921’de Teşkilat-ı Esasiye Kanunu kabul edilmiştir<sup>92</sup>.

Olağanüstü şartlarda hazırlanan bu anayasa oldukça kısadır. Bunun sebebi anayasada genel durumlara değinilmiş detaya yer verilmemiştir. Hatta oluşturulan anayasada hak ve hürriyetler gibi temel konulara da girilmemiş, eşitlik ve vergilendirme ile ilgili bir hüküm de yer almamıştır<sup>93</sup>.

24 Nisan 1924 tarihinde kabul edilen anayasa, 1921 Anayasası gibi ayrıntılı olmayan yalnızca 105 maddeden oluşan bir anayasaydı. 1924 Anayasası’nın vergi ile ilgili hükmü beşinci bölümün 84. ve 85. maddesinde yer almıştır. 84. maddede “*Vergi, devletin genel giderleri için halkın pay vermesi demektir. Bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır*” hükmü yer almıştır. Maddede verginin tanımı yapılarak, amacı tanımlanmış ve hüküm altına alınmıştır. 85. maddede “*Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerince alınıla gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınabilir*” hükmüne yer verilerek, verginin yasallığı ilkesinin benimsendiği görülmektedir<sup>94</sup>.

Eşitlikle ilgili genel hükümler anayasanın 69., 75. ve 88/1. maddelerinde kabul edilmiştir. Eşitlik ve kanunilik ilkesi 1924 Anayasası’nda olmasına rağmen, eşitliğin ölçütünün ne olacağı belirtilmemiştir.

<sup>91</sup> Abdurrahman Akdoğan, (II), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, “*Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri*” Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Dokuzuncu Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s.16.

<sup>92</sup> Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2000, (www.anayasa.gen.tr/1921ay.htm; (13.01.2011)

<sup>93</sup> Mustafa Erkan Üyümez, *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:225, Eskişehir, 2010, s.152.

<sup>94</sup> Suna Kili, Şeref Gözübüyük, *Türk Anayasa Metinleri, Senedi İttifaktan Günümüze Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları*, 1985, s.127.

Demokratik olduğu tartışma konusu olan 1924 Anayasası çok partili dönemde değiştirilmemiştir. 27 Mayıs 1960'ta Türk Silahlı Kuvvetleri (TSK), yönetimi tasfiye ederken yeni bir anayasa hazırlanması için bir ilim kurulunu görevlendirmiştir<sup>95</sup>.

1961 Anayasası'nın 2. maddesinde cumhuriyetin nitelikleri sayılmış ve ilk kez "hukuk devleti" niteliği anayasada kullanılmıştır<sup>96</sup>. 12. maddede eşitlikten bahsedilmiştir. Buna göre maddede, herkesin, dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrımı gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu ve hiçbir kişiye aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamayacağı belirtilmektedir. 41. maddede "*İktisadi ve sosyal hayat, adalete, tam çalışma esasına ve herkes için insanlık haysiyetine yaraşır bir yaşayış seviyesi sağlanması amacıyla düzenlenir. İktisadi siyasi ve kültürel kalkınmayı demokratik yollarla gerçekleştirme; bu maksatla milli tasarrufu arttırmak, yatırımları toplum yararının gerektirdiği önceliklere yöneltmek ve kalkınma planlarını yapmak devletin ödevidir.*" hükmü yer alır. Bu düzenlemelerle sosyal devlet anlayışı ve sosyal adalet kavramı benimsenmiştir<sup>97</sup>.

1961 TC Anayasası'nda vergiler, siyasi haklar ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümün 61. maddesinde "vergi ödevi" başlığı altında düzenlenmiştir. 61.maddede "*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler kanunla konulur.* hükmü yer almıştır<sup>98</sup>. Görüldüğü üzere birinci fıkrada mali amaçtan bahsedilmiş ve toplanacak vergilerin kişilerin mali gücüne göre alınması öngörülmüştür. Bu durum vergilendirmede devletin yetkisini kullanmasında bir ölçüt olduğu kabul edilmiştir. İkinci fıkrasında 1924 anayasasında da belirtilen yasallık ilkesi benimsenmiş ve hukuk devletinin anlamı güçlendirilmiştir. Üçüncü fıkra da 1971 de yapılan değişiklikle ilave edilmiştir. "*Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun kalmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.*"<sup>99</sup> Bu fıkra yasallık ilkesinin bir istisnası olarak değerlendirilebilir.

<sup>95</sup> Güneş, a.g.e., s.89.

<sup>96</sup> Budak, a.g.e., s. 51.

<sup>97</sup> Üyümez, a.g.e., 154-155

<sup>98</sup> Kili, Gözübüyük, a.g.e., s. 188.

<sup>99</sup> 20.9.1971 tarih ve 1488 sayılı kanunla değişik şekli.,



1971 de yapılan vergiye ilişkin değişiklikte vergilendirme yetkisinin istisnai kullanımını anayasaya eklenmiştir. Buna karşın 1971–1980 tarihleri arasında hiçbir vergi kanunu oluşturulmadığı gibi, maddeye eklenen bu hüküm de kullanılmamıştır<sup>100</sup>.

12 Eylül 1980 günü TSK yönetime el koymuş ve bu durumun sebep ve amaçlarını“ Ülke bütünlüğünü korumak, milli birlik ve beraberliği sağlamak, muhtemel bir iç savaşı ve kardeş kavgalarını önlemek, devletin otoritesini ve varlığını yeniden tesis etmek ve demokratik düzenin işlemlerine mali olan sebepleri ortadan kaldırmak.” şeklinde belirtmişlerdir<sup>101</sup>.

27 Ekim 1980 tarih ve 2324 sayılı “Anayasa Düzeni Hakkında Kanun” kabul edilmiş, yasama yetkisi Milli Güvenlik Konseyi’ne verilmiş, oluşturulan Danışma Meclisi tarafından 1982 Anayasası hazırlanmıştır. Hazırlanan bu anayasa 7 Kasım 1982 tarihinde referanduma sunulurken kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Anayasa’nın kabulünden sonra, 177. maddesi gereğince Milli Güvenlik Konseyi ve Danışma Meclisi hukuken sona ermiştir<sup>102</sup>.

1982 Anayasası’nın 2. maddesinde Türkiye’nin sosyal bir hukuk devleti olduğu vurgulanmıştır. Hüküm, vergilendirme açısından değerlendirildiğinde vergi yükünün adaletli ve dengeli şekilde dağıtılmasını devlete yüklemiştir. 10. maddede kanun önünde eşitlik ilkesi benimsenmiştir<sup>103</sup>. Her ne kadar vergi kelimesi maddede işlenmemiş olsa da genel kapsamdaki bu hüküm, beraberinde devletin yetkisinden biri olan vergilendirme ile birlikte muhatap olduğu kesim karşısında kanundaki sınırlar ölçüsünde eşit davranması gerektiğini belirtmektedir. Eşitlik ilkesinin kamu maliyesi açısından anlamı vergi kanunları karşısında mükelleflerin eşitliğidir<sup>104</sup>.

Sosyal devlet ekonomik açıdan zayıf insanların korunması amacıyla gelişmiştir. Sosyal refahı ve sosyal adaleti sağlayacak olan devlet iktisadi ve sosyal hayata müdahale ederek bu amaçlarını gerçekleştirecektir. Sosyal devlet, hukuk devleti kavramından bazı farklılıklara sahiptir. Hukuk devleti kanun önünde eşitlikle (*yatay eşitlik*) ilgilenirken, sosyal devlet bunun yanı sıra bireylerin farklı durumlarda olması

<sup>100</sup> Ahmet Kumrulu, Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985), *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:40 Sayı:1-4, 1988, s.201.

<sup>101</sup> Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.49.

<sup>102</sup> Budak, a.g.e., s.55.

<sup>103</sup> Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku, Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2010, s.37.

<sup>104</sup> Ahmet Kumrulu, Vergi Hukukunun Bir kısım Anayasal Temelleri, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1979, Cilt: 36 Sayı:1-4. s.156.

sebebiyle servet ve gelir dağılımında adaleti sağlamayla yani gelir, servet, harcama, aile yükü gibi farklı durumda olan insanları vergi gibi araçlarla hayatlarına müdahale ederek adaleti (*dikey adalet*) sağlamaya çalışacaktır<sup>105</sup>.

1982 Anayasasında yer alan vergi ile ilgili düzenleme “*Temel Haklar ve Ödevler*” başlığını taşıyan ikinci kısmın “*Siyasi haklar ve Ödevler*” alt başlığını taşıyan dördüncü bölümündeki 73. maddededir. Bu maddeye göre “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*”<sup>106</sup>. 73. maddesinin ilk fıkrasında belirtilen “*herkes.....vergi ödemekle yükümlüdür*” ifadesi vergide genellik ilkesini işaret etmektedir. Aynı fıkrada belirtilen mali güç ise, vergi adaletini sağlamakta kullanılacak ölçütü ifade eder. Kişiler vergilerini mali gücüne göre karşılayacak olması vergi adaletinin bir unsurunu da oluşturacaktır<sup>107</sup>. İkinci fıkra da sosyal amaç belirtilirken, üçüncü fıkrada 1924 ve 1961 de olduğu gibi verginin kanuniliği ilkesi korunmuştur. Bu durum hukuk devletinin vazgeçilmezi olmak zorundadır. Son fıkrada da kanuniliğe istisna getirilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesine bakıldığında belirtilen mali güç'ün tek başına bağımsız bir ilke olarak düşünülmesinden çok, bu kavramın eşitlik ilkesiyle kenetlenmiş vergi adaleti ilkesiyle okunması gerekmektedir. Bu durumda mali güç vergi adaletinin sağlanmasında anayasal bir ölçüt durumunda değerlendirilir. Nitekim anayasada bu kavram geçmekte ancak açık olarak ifade edilmemektedir<sup>108</sup>.

### 1.5.2. Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güç İlkesi

Anayasa mahkemeleri demokrasinin bir gereği olarak, anayasallık denetimi ve kamu otoriteleri arasında hakemlik yaparak, anayasayla sınırları çizilen devletin

<sup>105</sup> Nami Çağan, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergileme, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1980, Cilt:37 Sayı:1-4. s.144

<sup>106</sup> Kemal Gözler, *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010

<sup>107</sup> Kumrulu (I), a.g.m., s. 156

<sup>108</sup> Budak, a.g.e., s.66.

diktatörlük eğilimlerini engellemesiyle hukuk devletinin güvencesi olarak değerlendirilebilirler<sup>109</sup>.

TC Anayasa Mahkemesi (AYM) “Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun” (22.04.1962 tarih ve 44 sayılı kanun) yürürlüğe girmesi ile kurulmuştur. Bu mahkeme kanunların ve kamu işlemlerinin anayasaya uygunluğunu denetlemektedir. Mali güç’ün anayasada açıkça belirtilmemesine rağmen AYM kurulduğundan bu tarihe kadar mali güç ilkesini yorumlamıştır. Yorumu yaparken bu ilkeyi, hukuk devleti, sosyal devlet, sosyal adalet ilkeleriyle değerlendirmiş, bununla beraber mali güç ilkesini kanunilik, eşitlik, genellik ilkeleriyle birlikte okumuştur<sup>110</sup>.

Vergi kanunlarının AYM tarafından eşitlik ilkesi gözetilerek denetlemesi iki farklı durum ortaya çıkartabilir. Bunlardan ilki yatay eşitliği ihlal edip etmediği sorundur. Yatay eşitlik aynı durumda olanların aynı şekilde vergilendirilmesini ifade ederken, bazı muafiyet ve istisnaların uygulanmasıyla bu ilkeye ters düşülüp düşülmeyeceği olurken, ikincisi dikey eşitlik olarak bilinen, farklı durumda olanların farklı şekilde vergilendirilip vergilendirilmemesi sorundur<sup>111</sup>.

### **1.5.2.1. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri ve Mali Güç İlkesi**

1982 Anayasası’nın başlangıç kısmında “ Her Türk vatandaşının bu Anayasa’daki temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerince yararlanarak... hukuk düzeni içinde onurlu bir hayat sürdürme... hak ve yetkisine sahip olduğu” ifade edilmektedir. 2. madde de devletin nitelikleri sayılmıştır. Bu maddeye göre “TC adalet anlayışı içinde insan haklarına saygılı, demokratik laik ve sosyal bir hukuk devleti” olarak belirtilmiştir. 10. maddede de “herkes... kanun önünde eşittir.” hükmü yer almaktadır<sup>112</sup>. Anayasanın üstünlüğü doğrultusunda kanunların ve uygulamalarının denetiminde görevli olan Anayasa Mahkemesi vergilendirme ile ilgili vereceği kararları da bu maddelerden bağımsız değerlendirmez. Vergi ödevi ile ilgili

<sup>109</sup> Mustafa Erdoğan, Anayasa Mahkemeleri Önemli midir? Orta Avrupa’da Anayasa Yargısı ve Demokrasinin Pekişmesi, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2005, Cilt:54 Sayı:3 s.3.

<sup>110</sup> Budak, a.g.e., s.76

<sup>111</sup> Kumrulu (I), a.g.m. s.157.

<sup>112</sup> Soydan, a.g.m., s.100.

düzenleme anayasanın 73. maddesinde belirtilmişken, AYM özgürlük, sosyal devlet ve adalet kavramlarını da değerlendirme kapsamında göz ardı etmeyecektir.

Anayasa'nın 73. maddesi incelendiğinde temel vergileme ilkelerinin şunlar olduğunu görmekteyiz<sup>113</sup>:

- a) Verginin genelliği ilkesi (m.73/1)
- b) Verginin kamu giderlerine özgülenmesi ilkesi (m.73/1)
- c) Mali güce göre vergilendirme ilkesi (m.73/1)
- d) Vergilendirmede eşitlik ilkesi (m.73/1)
- e) Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi (m.73/2)
- f) Verginin yasallığı ilkesi (m.73/3) dir.

AYM, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesini kararlarında mali güç ilkesinden bağımsız olarak yorumlamamıştır. Bu ilkeler birlikte değerlendirilmeli ancak öncesinde mali gücün kavranıp kavranmadığı ölçülmelidir. Vergi yükünün hangi bireylere ve gruplara, ne miktarda dağıtılacağı sorunu, hukuksal olmaktan öte siyasi takdire ve ekonomik anlayışa bağlıdır<sup>114</sup>.

Birbirinden bağımsız gibi görünen bu ilkelerin keskin çizgilerle birbirlerinden ayrıldıklarının söylenmesi mümkün değildir. Genellik, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri, uygunluk denetiminde birbirinden ayrı olarak düşünülmesi çok zordur. Mali güç ilkesine aykırı bir uygulamanın eşitlik ilkesine de aykırı olacağı açıktır<sup>115</sup>. Verginin yasallığı ilkesi “ vergilerin kanuna uygun ve doğru olarak alınmasını” ifade eder. Kanuna uygun olmadan alınan vergiler, vergilemenin yasallığı ilkesini ihlal ederken, aynı zamanda benzer durumda olanlara farklı işlem sonucu farklı vergi alınması sonucunu oluşturduğundan, vergi kanunları önünde eşitlik ilkesini de zedelemiş olmaktadır<sup>116</sup>.

Türkiye Cumhuriyeti'nin hukuku devleti olması açısından vergilendirme konusunda da vergilendirmenin yasallığı ilkesi oldukça önemlidir. Bu ilkenin uygulanmaması hukuk devleti anlayışını da doğrudan zedeleyecektir. AYM bu konuda

<sup>113</sup> Güneş Yılmaz, Verginin Yasallığı ilkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 177. s.196, Soydan, ag.m. s.118.

<sup>114</sup> Üyümez, a.g.e., s.187.

<sup>115</sup> Soydan, a.g.m., a.119.

<sup>116</sup> Kumrulu (I), a.g.m., s. 156.

aldığı bazı kararlar şu şekildedir: “... Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, Anayasanın ve yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir. Anayasanın 73 üncü maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörüülerek Anayasanın 2 nci maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesi vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir. Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir...”<sup>117</sup> ve “ Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerinin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla “yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin

<sup>117</sup> Anayasa Mahkemesi, 2.10.2003 E.2003/73, K.2003/86 RGT: 20.12.2005 RG no: 26029

çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir...<sup>118</sup>”. AYM aldığı birçok kararda da yasallık ilkesinin önemini belirtmiştir.

AYM, mali gücü ve mali gücün diğer vergilendirme ilkeleri ile bağıni kararlarında belirtmiştir: “... *Malî güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi de, malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır...*<sup>119</sup>” “... *Genellik ilkesi, herkesin, vergi ödemesi gerektiğini anlatır. Bu kural, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, kazandığı servet ya da harcamaları üzerinden vergi ödemesi esasını öngörür. Malî güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî güç genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Malî gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, kamu maliyesi açısından genellikle, gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî gücü göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını anlatır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin "malî güce göre ödenmesi" ilkesi, "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin niteliğinin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemeleri, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir. Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi öngörülmüş ve aynı maddenin ikinci fıkrasında ise bu yolla vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımının sağlanması amaçlanmıştır. Sermaye iratlarının, ücretlere göre farklı vergilendirilmesi en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme gibi uygulamalar vergi yükünün adaletle uygun ve sosyal amaçlı dağıtımının araçlarıdır. Yasa koyucu, vergilendirme yetkisini kullanırken, anayasal kurallara uymak koşuluyla, gelir, servet veya harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi*

<sup>118</sup> Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987 E.1986/20, K.1987/9 RGT: 28.05.1987 RG no: 19473

<sup>119</sup> Anayasa Mahkemesi 11.06.2003, E. 2001/375 K. 2003/61 RGT: 24.12.2003 RG no: 25326

*değişik ölçütler getirebilir; gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir...<sup>120</sup>”*

AYM kararlarında görüldüğü üzere mali gücün ortaya çıkarılmasında bir takım vergilendirme teknikleri kullanılması gerektiği öngörülmüştür. Bunlar ayırma kuramı, en az geçim indirimi ve artan oranlılık olarak belirtmiş ve bu uygulamaların vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımı için gerekli olan araçlar olduğunu vurgulamıştır.

### **1.5.2.2. Demokratik ve Sosyal Hukuk Devleti İlkesi Açısından Mali Güç İlkesi**

Demokrasi, serbest seçimle ve oylama ile şekillenen parlamentonun yani temsili olarak kurulmuş bir parlamentonun mevcudiyeti olarak gösterilebilir. Parlamento yürütme ve denetleme gücünü temsil eder. Aynı zamanda seçilmiş olanlar, erkleri seçenler adına kullanırlar. Demokrasi insan onuruna sahip çıkan, onu yücelten, onun gelişmesi için en uygun zemini hazırlayan siyasi sistemin adıdır. Demokrasi yalnızca insanın insanla olan ilişkisini değil aynı zamanda insanın toplum ve devletle olan ilişkisinde onu koruyan ve teminat altına alan bir rejimdir<sup>121</sup>.

1982 Anayasa'sının ikinci maddesinde belirtilen demokratik devlet ilkesi AYM kararlarında tek başına kullanılmamış, verilmiş kararlarda ilgili maddenin tamamı üzerinden değerlendirmeler yapılmıştır<sup>122</sup>.

1982 Anayasası'nın ikinci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu hükmü yer alır. AYM sosyal devleti ve sosyal hukuk devletini “...Sosyal hukuk devleti, insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve güvence altına alan, kişiyle toplum arasında denge kuran, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışma hayatının gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, milli gelirin adil biçimde dağılmasını temin eden, hukuka bağlı ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir.... Sosyal devlet ise, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin gerçekleşmesini sağlayan devlettir. Ekonomik ve mali politikalar sosyal

<sup>120</sup> Anayasa Mahkemesi 06.07.1995, E. 1995/6 K. 1995/29 RGT: 10.02.1996 RG no: 22550, AYM benzer kararları Anayasa Mahkemesi 18.07.1995, E. 1995/4 K.1995/28 RGT: 02.02.1996 RG no:22542, Anayasa Mahkemesi 18.07.1995, E. 1994/91 K. 1995/34 RGT: 09.01.1997 RG no: 22872, Anayasa Mahkemesi 23.07.2003, E. 2003/48, K. 2003/76 RGT: 11.09.2004 RG no: 25580.

<sup>121</sup> Şafak Ural, UNESCO Türkiye Milli Komisyonu, İnsan Bilimleri Komitesi tarafından düzenlenen “Demokrasinin Felsefi Temelleri adlı toplantının konuşma metni Ankara Mart 1988 s.451-452

<sup>122</sup> Budak, a.g.e., s.93

*devletin gerçekleşmesini sağlayan araçlardır. Adil ve dengeli bir vergi politikası da sosyal devletin vazgeçemeyeceği ilkelerden birisidir<sup>123</sup>” şeklinde yorumlamaktadır.*

Bu kararlara göre sosyal devletin amaç ve görevlerini yerine getirmesi iktisadi ve mali politikalarla mümkün olabilecektir. 1982 Anayasası’nda ekonomik hayata müdahale ile ilgili genel bir hüküm yer almazken, devlet müdahalesine ilişkin hükümler Anayasa’nın çeşitli maddelerine serpiştirilmiştir<sup>124</sup>.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısını oluştururken, aynı zamanda vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansımaları şekillendirir<sup>125</sup>.

AYM mali güç ile sosyal devleti kararlarında şu şekilde ilişkilendirmiştir. “... *mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir. Bu ilke verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlar. Vergide asıl olan, ödeme gücüdür. Mali güce ödeme gücünü belirler...*<sup>126</sup>”

Sosyal devlet, vergilendirmeyi sosyal adalet, gelir ve servetin dağılımında adaletsizlikleri gidermek için kullanılmasının yanı sıra ekonomik kalkınma için de kullanılmaktadır. Sosyal adalet için yapılacak olan düzenlemeler doğrudan tasarruf sahiplerini etkilemede bu durumda kalkınmayı yavaşlatmaktadır. Sosyal devlet bu çelişkili durumlarda dengeyi sağlamak durumunda kalmaktadır. Kalkınmaya yönelik uygulamalar genelde yatırıma ve ihracata teşvik şeklinde uygulandığından bu tür durumlardan faydalanacak olanların yüksek gelir sahipleri olacakları açıktır. Bu durum gelir dağılımını bozacak ve mali güç ilkesini de zedelemiş olacaktır<sup>127</sup>.

<sup>123</sup> Anayasa Mahkemesi 24.06.1993, E. 1992/29 K.1993/23 RGT: 23.12.1999, RG no: 23915

<sup>124</sup> Tavşancı, a.g.m. s.203.

<sup>125</sup> Soydan, a.g.m., s.109.

<sup>126</sup> Anayasa Mahkemesi 12.11.1991, E.1991/7 K.1991/43 RGT: 23.07.1992 RG no:21293

<sup>127</sup> Çağan, a.g.m., s.147.



## 1.6. MALİ GÜÇ İLKESİNİN GÖSTERGELERİ VE VERGİLENDİRME TEKNİKLERİ

Anayasa Mahkemesi aldığı birçok kararında mali gücün vergide eşitlik ilkesinin bir uygulama aracı olduğu ve kişilerin mali gücünün göstergelerinin gelir servet ve harcamalar olduğunu belirtmiştir. Kamu maliyesi literatüründe ağırlıklı olarak ödeme gücünün en iyi göstergesinin gelir olduğu vurgulanmaktadır.

Günümüzde gelirin önemli bir kıstas olma durumu korunmasına karşılık, tek ve en iyi gösterge olduğunu kabul etmek oldukça güçtür. Özellikle kişiler arasındaki iktisadi farklılıkları azaltma açısından gelire birlikte değerlendirilmesi gereken bir diğer gösterge de servettir. Bu bakımdan servet kendi başına bir ödeme gücü oluşturabilir<sup>128</sup>. Servet unsuru, sahibine verdiği güvenlik hissi ve potansiyel gelir niteliği dolayısıyla bağımsız bir iktisadi gücü temsil etmektedir ve ayrıca vergilendirilmesi gerekmektedir. Son olarak, gelir ve servetin yanı sıra, bunların tüketim amacıyla harcanması da vergi ödeme gücünün ayrı bir göstergesi olarak kabul edilmektedir<sup>129</sup>.

### 1.6.1. Vergilendirme Açısından Mali Güç İlkesinin Göstergeleri: Gelir / Servet / Harcama

Gelir, bir kimsenin belirli bir dönemde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Vergiye tabi gelir iki şekilde tanımlanmıştır. Bunlardan ilki “*kaynak teorisine göre gelir*”dir. Bu teoriye göre gelir; üretim faktörlerinin (emek, sermaye, doğal kaynak ve müteşebbis) üretime katılmaları sonucu elde ettikleri ekonomik değerler (ücret, faiz, rant, kar) akımıdır. Ancak bu teorinin iki koşulu mevcuttur. Birincisi üretim faktörlerinin üretime katılmaları sonucu gelir elde etmesi, ikincisi ise elde edilmiş olan gelirin sürekli olmasıdır. Diğer tanım ise “*safi artış teorisi*” ne göre yapılmaktadır. Buna göre servette meydana gelen her türlü fiili artış gelir sayılmaktadır. Yani artışa sebebiyet veren gelir sürekli olsun veya olmasın gelir sayılmaktadır<sup>130</sup>.

Gelirin en iyi mali güç göstergesi olduğunu savunanlara göre gelir, bireyin ekonomik gücünün en iyi göstergesidir ve vergilendirilebilir kapasiteyi ölçenin de gelir olduğunu söylemektedirler<sup>131</sup>. Gelirin kişinin yaşaması için gerekli kabul edilen

<sup>128</sup> Özhan Uluatam, *Kamu Maliyesi 9. Baskı*, İmaj Yayınevi, Ankara, 2005, s. 295.

<sup>129</sup> Turhan, a.g.e., s. 222.

<sup>130</sup> Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, *Türk Vergi Sistemi*, İzmir, 2009, s.10-12.

<sup>131</sup> Güneri Akalın, *Kamu Ekonomisi*, Akçağ Yayınları, Ankara, 2000, s.319.

kısımının aşan miktar ödeme gücünün kıstası olarak hemen hemen her ülkede uygulanmaktadır. Bu noktada nelerin gelir olarak sayılacağı nelerin sayılmayacağı önemli bir sorundur<sup>132</sup>.

**Tablo 1.1.** Vergi Ödeme Gücünün Göstergesi Olan Gelir'in Unsurları

<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Bağımlı ve bağımsız emek karşılığı elde edilen gelirler</li> <li>2. Servetten elde edilen gelirler</li> <li>3. İhtiyaçları tatminde kullanılan aynı değerler <ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Ev hizmetleri (örneğin, ev kadınının çalışması)</li> <li>❖ Öz tüketim (örneğin, tarım sektöründe)</li> <li>❖ Parasız gıda ve ikamet</li> <li>❖ Dayanıklı tüketim mallarının hizmeti (örneğin, otomobil)</li> <li>❖ Bir kimsenin kendi evinde oturması</li> </ul> </li> <li>4. Servet unsurlarında meydana gelen değer artışları ve kumar, milli piyango yolları ile sağlanan iktisadi değerler</li> <li>5. Miras ve bağış yoluyla sağlanan iktisadi değerler</li> </ol>
---

**Kaynak:** Turhan, a.g.e., s.221

Haller'e göre gelir kavramının kapsamı Tablo 1.1'deki gibidir. Gelir kavramının geniş tutulması, vergi tekniği açısından karşılaşılan güçlükleri daha da arttıracaktır. Aynı değerlerin parasal olarak ifade edilmesi oldukça güç olacaktır. Belirtilen değer artışları ve servetteki artışların da vergisel boyutu düşünüldüğünde, uygulamada sorunlarla karşılaşılacaktır<sup>133</sup>. Ayrıca bir bireyin ne kazandığının bilinmesi, aynı bireyin gelecekte ne kazanabileceğinin göstergesi değildir. Birey üretim yeterliliğine sahip olmakla birlikte, boş gezerek, gelir elde edemez ve böylece vergide vermez. Yani birey çalışsaydı ne kazanırdı sorusunun cevabını bulmak mümkün değildir<sup>134</sup>. Yani potansiyel kazancın vergilendirmede gelir unsuru içinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceği tartışmalıdır. Ancak açıktır ki bu durum ölçülebilirliğin imkânsızlığı sebebiyle tabloda gösterilmemiştir.

Gelirin genel olarak ödeme gücünün iyi bir göstergesi olmasının yanında, bununla birlikte değerlendirilmesi gereken bir diğer gösterge de servettir. Servet, belirli bir bireyin belirli bir zaman içindeki mal varlığının toplamıdır. Servetin var olan gelir potansiyeli sebebiyle gelir getirip getirmediğine bakılmaksızın vergilendirilmesi uygun olacaktır<sup>135</sup>.

<sup>132</sup> Uluatam, a.g.e., s. 295.

<sup>133</sup> Turhan, a.g.e., s.222.

<sup>134</sup> Akdoğan,(I), a.g.e., s. 223.

<sup>135</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s.304.

Mükellefler arasında gelirin ve diğer şartların sabit olduğu varsayımı altında, sahip olunan servet miktarı farklı ise, bu mükelleflerin vergi ödeme güçlerinin farklı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Serveti az olan, tasarruf etmek amacıyla tüketimini kısması gerekirken, serveti fazla olan ise, isterse hayat standardını yükseltmek amacıyla, servetin bir kısmını satabilir<sup>136</sup>.

Gelir ve servetin mali güç ile ilişkili olduğu kolayca anlaşılıyor olmasına rağmen, harcamanın, gösterge olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Her ne kadar geliri artan birey daha fazla harcama yapacak olsa da bu mutlak artışa denk gelen oran küçülüyorsa harcamalardan alınan vergi nispi olarak geliri düşük olanlarda daha ağır hissedilecek, yani geliri düşük olanlar daha ağır vergilendirilmiş olacaktır. Bu durum gelire nazaran harcamaların daha adaletsiz bir durumda olduğunu göstermektedir. Bunun yanı sıra harcamalarda kişisel durumların dikkate alınmanın zorluğu sebebiyle ödeme gücünün göstergesi olması bakımından tartışma konusudur<sup>137</sup>.

Esas olarak harcamalardan vergi alınması gerekliliğini savunan Hobbes, düşüncesini şu sözlerle ifade eder<sup>138</sup>: *“neden daha çok çalışan ve daha çok gelir elde eden buna karşılık daha az tüketimde bulunan bir kimsenin, çalışmayan ve az kazanan ve kazandığının hepsini tüketen bir kimseye kıyasla daha yüksek vergilendirilmesi gerekmektedir? Sonuç olarak toplumsal refahı bozan; kişilerin, risk almak veya tasarruf yapmak yönündeki çabaları olmayıp, onların lüks harcamalarıdır başka bir deyişle israftır”*.

Hobbes burada potansiyel tüketime dikkat çekmek istemektedir. Ona göre, kişi potansiyel tüketimi üzerinden vergilendirilmelidir. Şöyle ki ayağından sakat, düşük tüketim düzeyine sahip, yaşamını sürdürmeye çalışan bir birey ile çok cimri olan, çok az harcama yapan kişiyi aynı kefeye koymamak gerekmektedir. Hobbes’ un sorusuna verilecek farklı bir cevap vardır. Bir birey; komşusunun çok yoğun çalışmasına karşın, boş gezmeyi tercih ediyorsa, gelir ve tüketim açısından vergileme de bu durumu belirlenmesi pek de mümkün olmayacaktır. İlerleyen zamanda, çok çalışan birey artık tasarruflarını harcamak isteyecek ve bu kişi ağır bir vergi yükü ile karşılaşacaktır<sup>139</sup>.

<sup>136</sup> Suat Hayri Şentürk, *Vergilemede Fayda ve Ödeme Gücü İlkelerinin Karşılaştırılması: Türkiye Değerlendirmesi*, (Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, yayınlanmamış Doktora tezi), Trabzon, 2008. s. 48.

<sup>137</sup> Uluatam, a.g.e., s. 296.

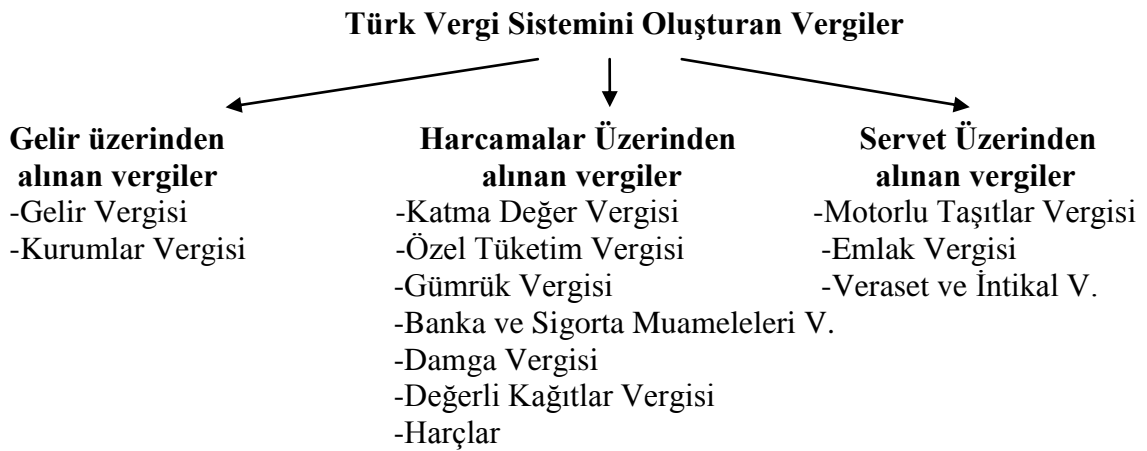
<sup>138</sup> Şentürk, a.g.e., s. 46.

<sup>139</sup> Akdoğan (I), a.g.e., s. 225.

Nicolas Kaldor harcamalardan vergi alınması konusunda, tüketimin gelirden daha iyi bir vergi konusu olduğunu düşünmektedir. Ona göre, tüketim bir birey tarafından kişisel tüketim için ekonomiden çekilen kaynakları göstermektedir. Gelirin tasarruf edilmiş olan kısmı, ülkenin sermaye stokuna, üretim kapasitesine eklenir. Kişinin gelirinden daha fazlasını tüketmesi halinde, ülkenin sermaye stokunda bir azalmaya sebebiyet vereceğinden, vergilendirilmesi de yüksek olmalıdır<sup>140</sup>.

Ödeme gücünün en iyi göstergesi yapılan çalışmalarda gözükmektedir ki gelirdir. Bunun yanın da servet de oluşturduğu potansiyel açısından ödeme gücü göstergelerindedir. Harcamalar ise bu konuda en tartışmalı olanıdır. Yine de genel olarak ödeme gücüne ulaşmada bu üç kriter dikkate alınır. Vergi matrahının oluşturulmasında bunların ayrı ayrı ele alınması yerine birlikte dikkate alınması, vergilendirmede adalet açısından da oldukça önemlidir.

Vergiler, günümüzde, gelir üzerinden, servet üzerinden ve harcamalar üzerinden olmak üzere üç kaynaktan alınmaktadır<sup>141</sup>. Türk Vergi Sistemi içindeki vergilerde bu kaynaklara göre toplanmaktadır.



**Şekil 1.1.** Türk Vergi Sisteminde Vergiler (Bilici, a.g.e., s.140.)

### 1.6.2. Mali Güce Ulaşmada Kullanılan Vergilendirme Teknikleri

Vergilendirme tekniği vergi fikrini gerçekleştirme sanatı olarak tanımlanır. Uygulanacak vergi politikaları bu sanatın kapsadığı hukuki, idari ve organizasyona ilişkin bütün tedbirlerin uygulanmasıyla başarılı olacaktır<sup>142</sup>.

<sup>140</sup> Akdoğan (I), a.g.e., s.226.

<sup>141</sup> Budak, a.g.e., s. 121.

<sup>142</sup> Turhan, a.g.e., s. 41.

Vergi tekniği vergi alacağının doğuşuna neden olan hukuki olayların formüle edilmesi, vergi yükümlüsünün belirlenmesi gibi yasal işlemlerin yanı sıra, vergilendirme süreci boyunca ve bu süreçten sonraki idari ve düzenleyici işlemleri de kapsamaktadır<sup>143</sup>.

Kamu maliyesinde bireylerin mali güçleri; gelir, servet ve harcamaların birlikte değerlendirilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Özellikle gelir mali gücün en iyi göstergesidir. Mükellefler mali güçlerine göre vergi verdiklerinde, eşitliği sağlama düşüncesi ile birlikte, sosyal devlet anlayışında belirtilen onurlu bir yaşam sürmesi ve maddi manevi varlığını geliştirme imkânını sağlayacaklardır. Anlaşılması gereken, AYM' nin birçok kararında da belirttiği gibi mali gücün, eşitlik ilkesinin uygulama aracı olmasıdır. Mali gücü kavranabilmesinde de kullanılacak bir takım vergilendirme teknikleri mevcuttur. Bunlar; “en az geçim indirimi”, “artan oranlılık”, ve “ayırma ilkesi”dir<sup>144</sup>.

### 1.6.2.1. En Az Geçim İndirimi

Mükellefin varlığını devam ettirmesi için yiyecek, giyecek ve barınma gibi fizyolojik ihtiyaçlarını karşılaması gerekmektedir. Mükellefin mali gücü ihtiyaçların karşılanmasından sonra kalan kısmıdır. Ancak yalnızca elde ettiği gelir fizyolojik varlığını sürdürmeye yetecek düzeyde ise vergi ödeme gücünün olmadığı ve vergi dışında bırakılmaları gerektiği düşünülebilir. Anlaşılması gereken şudur ki en az geçim indirimi mükellefiyetin başlama noktasını gösterir<sup>145</sup>.

Justi, Bentham, Sismondi, Hermann, Sir James Steuart, J. S. Mill ve Adam Smith gibi yazarlar asgari geçim seviyesinin vergi dışı tutulması gerektiğini savunmuşlardır. J. S. Mill tarafından ise, “*belli bir seviyenin altındaki gelir vergiden muaf tutulmalıdır. Sağlıklı bir yaşamın gerektirdiği mutlak seviye bütün vergilerden muaf tutulması evrensel bir ilkedir*” ifadeleriyle savunulmuştur<sup>146</sup>.

En az geçim indirimi, yaşamı asgari düzeyde sürdürebilmek için gerekli olan gelirin vergi dışı bırakılmasını öngörür. Bu amaçla gerekli olan ihtiyaçların belirlenmesi ve indirimin buna göre formüle edilmesi gerekmektedir. Asgari ihtiyaç, öncelikle fiziksel

<sup>143</sup> Turhan, a.g.e., s. 41.

<sup>144</sup> Budak, a.g.e., s.121.

<sup>145</sup> Fatih Saraçoğlu, Asgari (En az) Geçim İndiriminin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Açısından Önemi ve Türkiye’de Uygulama Açısından Gelişimi, [http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik\\_Calismalar/Makaleler/Makale\\_18.pdf](http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_18.pdf) s.2. erişim: 07.02.2010

<sup>146</sup> Şentürk, a.g.e., s. 49.

ihtiyaçları kapsamaktadır. Ancak süreye bağlı olarak ihtiyaçlar değişebilmektedir. Hangi ihtiyacın zorunlu olup olmadığı oldukça tartışmalıdır, bu suretle fiziksel ihtiyaçlar ve sosyal ihtiyaçlar olarak ikiye ayırabileceğimiz ihtiyaç kavramını kullanarak asgari geçim indirimini dar anlamda ve geniş anlamda yorumlayıp, formüle edilebiliriz<sup>147</sup>;

En Az Geçim İndirimi (Dar Anlamda) = Fizyolojik ihtiyaçlar

En Az Geçim İndirimi (Geniş Anlamda) = Fizyolojik ihtiyaçlar + Sosyal ihtiyaçlar

Mükellefin kendisinin ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin yaşamlarının asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli olan gelirin vergilendirilmemesi en az geçim indirimi uygulaması olarak adlandırılmaktadır. Günümüzde tüm vergi sistemlerinde değişik uygulamalarla yer almış olan en az geçim indirimi, ülkemizde 1980 de yapılan değişikliklerden önce “en az geçim indirimi” adı altında uygulanmış, yapılan değişiklikle birlikte genel indirim adını almıştır ve 3239 sayılı kanunla 1.1.1986’dan itibaren uygulamadan kaldırılmıştır. 28.03.2007 tarih ve 5615 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile 2008 yılı başından itibaren uygulanmak üzere, asgari geçim indirimi<sup>148</sup> uygulamasına yer verilmiştir<sup>149</sup>.

En az geçim indiriminin kimlere uygulanacağı ve zorunlu ihtiyaçların kişilere ve zamana göre değişmesi sebebiyle uygulamada tartışma konusu olmaktadır. En az geçim indiriminde; fizyolojik, kültürel ve medeni yaklaşım olmak üzere üç görüş mevcuttur<sup>150</sup>.

İnsanların fizyolojik ihtiyaçlarını karşılaması için gerekli gelir hesaplanabilir. Ancak, kişilerin meslek, yaş, cinsiyet, sağlık, iklim gibi faktörlerle fizyolojik ihtiyaçları değişiklik gösterecektir<sup>151</sup>. Bu durumda her ailenin ayrı ayrı asgari geçim indirimi hesaplaması mümkün olmayacağından, asgari geçim haddi ve hadleri genel tutarlar şeklinde tespit olunmaktadır<sup>152</sup>.

<sup>147</sup> Saraçoğlu, a.g.m., s.2.

<sup>148</sup> Asgari geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için %50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5 diğer çocuklar için %5’idir. Asgari geçim indirimi, yukarıdaki hesaplamayla belirlenen tutar ile gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla ve 12’ye bölünmesi ile her aya isabet eden tutar bulunur. Bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle asgari geçim indirimi uygulanır.

<sup>149</sup> Akdoğan (I), a.g.e., s. 226.

<sup>150</sup> Budak, a.g.e., s. 128.

<sup>151</sup> İmdat Türkbay, *Asgari geçim İndirimi Uygulaması (İşverenler ve Ücretliler İçin) Uygulamalı El Kitabı*, Ankara SMMM Odası Yayın no:57, Başak Matbaası, Ankara, Ocak 2008, s.10. Budak. a.g.e., s.128

<sup>152</sup> Budal, a.g.e., s.128

Kültürel asgari yaklaşıma göre, en az geçim indirimi, çeşitli toplum kesimlerinde ( işçi, köylü, tacir, bilim adamı, sanayici...) farklı uygulanmalıdır. Sosyal adalet ve vergi adaleti açısından bu durumun olumsuzluklar yaratacağı ortadadır<sup>153</sup>. Her bir kesim için farklı indirim uygulanması pek de kolay gözükmemektedir. Medeni asgari yaşam yaklaşımında ise, en az geçim indiriminin sınırı “refah ve beşeri haysiyetin asgari seviyesidir”. Bu yaklaşımın kapalılığı ve sınırının net olmayışı sebebiyle uygulanması zor görünmektedir.

Gerek fizyolojik ve gerekse kültürel ihtiyaçlar bakımından, mükellefler arasında eşitliği bozmayacak, insan olmanın ortak gereklerinin asgarisi dikkate alınarak uygulama gerçekleştirilmelidir. Vergide eşitlik ilkesine uygun bir biçimde ihtiyaçların dikkate alınarak uygulanmasında görüş birliği vardır<sup>154</sup>.

En az geçim indirimi üzerine uzun tartışmalar yapılmıştır. İndirim üzerine lehine ve aleyhine görüşler vardır.

Lehindeki görüşlere göre<sup>155</sup>;

- En az geçim indirimi, vergi ödeme gücüne ulaşmada en iyi ve gerekli bir tekniktir.
- Vergilendirme esnasında oluşacak masrafın, elde edilecek olan gelirden fazla olması varsayımı altında uygulanacak en az geçim indirimiyle bu maliyete katlanılmamış olunacaktır. Bu durumda tasarruf sağlanmış olacaktır.
- En az geçim indirimiyle seviyenin altında gelir elde edenlerin vergilendirilmemesi vergi idaresinin etkinliğini arttıracaktır.
- İnsanca yaşamının gerekliliği, devletin anayasal güvencesi olduğundan, bu uygulama ile hedefine ulaşacak ve sosyal sorunların çözümüne sebep olunacaktır.

Aleyhine görüşler de şu şekildedir<sup>156</sup>;

- Genellik ilkesi ve verginin kamu giderlerini karşılaması ilkesi gereğine ters düşmektedir. Bu suretle küçük gelir sahipleri vergi ödemeyerek bu ilkeyi zedelemektedir.

<sup>153</sup> Akdaoğın (I), s. 227.

<sup>154</sup> Akdoğın (I), a.g.e., s.227., Budak, a.g.e., s.129.

<sup>155</sup> Şentürk, a.g.e., s.52, Akdoğın(I), a.g.e., s.233., Nadaroğlu, s.311.

<sup>156</sup> Şentürk, a.g.e., s.52, Akdoğın(I), a.g.e., s.234., Nadaroğlu, s.311. Ata, a.g.e., s.46.

- En az geçim indirimi vergi verimini azaltmaktadır. Şayet bir ülkedeki nüfusun büyük bir bölümünün geliri seviyenin altındaysa, vergi dışı tutulan bu kesim sebebiyle, verginin verimi azalmış olacaktır.
- Belirlenen indirimin gerçekçi ve keyfiyetçi olma sorunu vardır.

Uygulamanın gelir üzerinden alınan vergiler ve servet vergileri üzerinde etkili olması sebebiyle bunlardan elde edilecek hâsılâtın artırılması, dolaylı vergiler payının azaltılması gerekir. Vergi politikasının mükellef ve vergilendirme unsurlarında tarafsızlık sağlanmalı, yalnızca belirli amaçlar doğrultusunda muafiyet ve istisna gibi araçlar kullanılmalıdır<sup>157</sup>.

### 1.6.2.2. Artan Oranlık

Mali güce ulaşma yöntemlerin biri “ artan oranlık” yaklaşımıdır. Vergi oranı, vergi matrahı üzerinden alınan vergi miktarı ya da ödenilen vergi miktarının gelire oranıdır. Vergi tarifesi üç çeşittir; artan oranlı vergi tarifesi, düz oranlı vergi tarifesi ve azalan oranlı vergi tarifesi. Mali güç ilkesi, artan oranlı bir vergi tarifesini benimsemektedir<sup>158</sup>.

Artan oranlı tarife, vergi matrahı ile vergi oranı arasında doğru yönlü ilişkinin bulunduğu, yani vergi matrahının yükselmesi sebebiyle vergi oranında da yükselme ve vergi matrahı düştükçe vergi oranında düşme durumunda olan tarifedir. Bu özelliği göz önünde bulundurulduğunda artan oranlı tarifenin vergi de yatay ve dikey adaleti gerçekleştirdiği görülmektedir<sup>159</sup>. Artan oranlı tarifeler; sınıf usulü, dilim usulü, tersine ve gizli artan oranlı tarifeler olarak dört başlıkta uygulanır.

*Sınıf usulü artan oranlık*; düz veya katı artan oranlık olarak da denilen bu tarife, vergi oranı matraha bağlı olarak artmakta veya azalmaktadır, matrahın dilimine kapsayacak şekilde uygulanacak olan oranlar sınıfın değişmesiyle birlikte artacak veya azalacaktır<sup>160</sup>.

<sup>157</sup> Türkbay, a.g.e., s.12-13.

<sup>158</sup> Ahmet Tılmaz Ata, *Vergi Teorisi Açısından Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi*, (Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler enstitüsü, yayınlanmamış Lisansüstü Tezi), Ankara, Aralık 2001, s. 48.

<sup>159</sup> Gülay Akgül Yılmaz, Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt no: 21, sayı:1, 2006, s. 242.

<sup>160</sup> Akdoğan (I), a.g.e., s.244.



**Tablo 1.2. Sınıf Usulü Artan Oranlık**

Vergi Matrahı (Birim)	Vergi Oranı
1000 br. e kadar	%10
5000 br. e kadar	%20
8000 br. e kadar	%30
10000 br. e kadar	%40
10000 br. den fazlası	%50

Yukarıdaki tablo sınıf usulünde bir tarife belirtmiştir. Buna göre, 7000 birim gelir elde eden mükellef %30 luk bir orana tabi tutulacaktır. Matrahın değişmesi uygulanacak vergi oranını da değiştirmektedir. Matrahtaki değişiklikler vergi oranlarında ani bir değişmeye sebep olacağı açıktır ki bu durumda 8000 birim gelir elde eden mükellef %30 oranında vergiye tabi olacakken, 8001 birim gelir elde eden mükellefe uygulanacak oran %40 olmaktadır. Yani bu bir birimlik fark, vergi yükünü ağırlaştırmış olacaktır.

*Dilim usulü artan oranlık*; bu tarife günümüzde geniş bir uygulama alanına sahip olmasının yanı sıra mali gücün uygulanması bakımından da önemli bir yere sahiptir. Bu usule göre belirtilen dilimlere denk gelen vergi oranları uygulanmaktadır. Dilim usulü artan tarife ülkemizde uygulanmakta olan tarifedir<sup>161</sup>.

**Tablo 1.3. Dilim Usulü Artan Oranlık (Gelir Vergisi Tarifesi 2012)**

Matrah	Oran
10.000 ₺'ye kadar	%15
25.000 ₺'nin 10.000 ₺'si için 1.500 ₺, fazlası	%20
58.000 ₺'nin 25.000 ₺'si için 4.500 ₺, fazlası (ücret gelirlerinde 88.000 ₺'nin 25.000 ₺'si için 4.500 ₺, fazlası)	%27
58.000 ₺'den fazlasının 58.000 ₺'si için 13.410 ₺, fazlası (ücret gelirlerinde 88.000 ₺'den fazlasının 88.000 ₺'si için 21.510 ₺, fazlası)	%35

**Kaynak:** www.gib.gov.tr (02.02.2011)

Tablo 1.3'de dilim usulünde artan oranlı bir tarife olan 2012 yılında elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere belirlenmiş olan tarife görülmektedir. Buna göre; 25.000 ₺ gelir elde etmiş olan mükellef bu gelirinin 10.000 ₺'si için 1500 ₺, vergilendirilmemiş olan 15.000 ₺'lik gelir için dilime denk gelen vergi oranı uygulanacak (15.000X%20), buradan da 3.000 ₺ vergi oluşacaktır. Toplamda mükellef 25.000 ₺ için 4500 ₺ vergi verecektir.

<sup>161</sup> Akdoğan (I), a.g.e., s.245.

Tarifede yer alan vergi oranları ülkenin mali, sosyal ve ekonomik koşullarına, siyasi tercihlere ve idari etkenlere bağlı olarak ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir<sup>162</sup>.

*Gizli artan oranlılık*; tarife olmaktan çok, uygulama sonucu vergi oranlarındaki değişimin bir sonucudur. Gerçekte düz oranlı olan tarifenin, matrah üzerinde yapılacak indirim veya zamlar aracılığıyla, artan oranlı bir tarifeye dönüşmesi söz konusudur<sup>163</sup>.

**Tablo 1.4.** Gizli Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Toplam Gelir (Birim)	İndirim	Matrah	Vergi Oranı	Vergi	Vergi Yüğü (TG/V)
500 br.	100	400	% 10	40	% 8
1000 br.	100	900	% 10	90	% 9
5000 br.	100	4900	% 10	490	% 9,8
10000 br.	100	9900	% 10	990	% 9,9

**Kaynak:** Akdoğan, a.g.e., s.244.

Tablo'da görüldüğü gibi, farklı gelir elde edilmesine rağmen, aynı oranda bir indirim yapılması sonucu elde edilen matraha düz oranlı verginin uygulanması sonucu gelir elde edenler üzerinde farklı vergi yükleri oluşmuştur. Dikkat edilecek olursa gelirin artması vergi yükünü de arttırmaktadır.

İndirimler matrah veya vergi miktarı üzerinden olabilir. Matrah üzerinden yapılan indirimler, sabit ya da değişken olarak düzenlenebilir. Sabit bir indirim yoluyla sağlanan artan oranlılığın (müterakkiliğin) en tipik örneği, gelir vergisinde uygulanan en az geçim indirimi oluşturur<sup>164</sup>.

*Tersine artan oranlılık*; gizli artan oranlılıkta olduğu gibi tersine artan oranlılık da vergi tarifesi değildir. Katlanılan nihai vergi yükü ve toplam gelir düzeyi arasında karşılaştırma yapılması sonucu kurulan ilişkiden kaynaklanmaktadır. Tarife tersine artan oranlı bir biçimde geliştirilmemiştir<sup>165</sup>. Genellikle eşit oranlı veya eşit miktartlı olmasına rağmen, mükellefler tarafından ödenen verginin gelir düzeyi ile kıyaslanması sonucunda reel vergi oranı değişik büyüklükler gösterebilmektedir. Özellikle dolaylı vergiler açısından gözlenen bu uygulamaya örnek olarak tüketim ve gider vergileri gösterilebilir<sup>166</sup>.

Gelir arttıkça gelire nazaran vergi oranının düşmesi, sonucunu yaratan bu uygulama vergi adaletine ters düşmektedir. Matrahın büyüklüğüne bakılmaksızın yani

<sup>162</sup> Akdoğan (I), a.g.e., s. 248.

<sup>163</sup> Akdoğan (I), a.g.e., s. 248, Turhan, a.g.e., s.68.

<sup>164</sup> Turhan, a.g.e., s.69.

<sup>165</sup> Akdoğan (I), a.g.e., s.249.

<sup>166</sup> Turhan, a.g.e., s.57.

gelir servet ve harcamalar göz önüne alınmadan yapılan bu uygulamanın belirtilen ölçülerle ilişkisi olmadığında, mali güce göre vergileme de söz konusu olmamaktadır. Tam tersine mali güçteki bir artış, vergi oranının toplam gelirdeki payının düşmesine sebep olacaktır<sup>167</sup>.

Artan oranlılık vergileme eşitlik ilkesi gereğince uygulanmış ve uygulanmaktadır. Bu uygulamanın lehinde ve aleyhinde görüşler mevcuttur. Özellikle de konunun ideolojik açıdan ele alınması farklı bir tartışma konusu oluşturmuştur. Liberal görüşlere göre, artan oranlılık, sosyalizmin gerçekleşmesine yardımcı olan ve bu ortamı hazırlayan bir uygulamadır<sup>168</sup>.

Artan oranlılığın lehinde olan görüşlere göre<sup>169</sup>;

- Marjinal fayda teorisine göre, gelir ve servet miktarının kıymeti, bu miktarın marjinal parçasının sağladığı fayda ile belirlenmektedir. Söz konusu fayda ise, gelir ve servetin vergilendirilmesinde artan oranlılığın uygulanmasını gerektirmektedir.
- Liberal iktisadi düşüncenin ortaya koyduğu piyasa mekanizması sayesinde oluşacak adil gelir ve servet dağılımı düşüncesi eksik rekabet koşullarında ortaya çıkmamaktadır. Bu sebeple oluşan eşitsizliğin giderilmesinde devletin müdahale etmesinin gerekliliği ve bunu yaparken de etkin bir araç olarak kullanabileceği artan oranlılık dikkat çekmektedir.

Artan oranlılığın aleyhindeki görüşlere göre<sup>170</sup>;

- Liberal iktisadi düşüncenin ortaya koyduğu piyasa mekanizması sayesinde adil gelir ve servet dağılımı oluşacaktır, bu sebeple artan oranlılığa gerek yoktur. Devlet harcamalarının az olması sebebiyle de nispi vergilerle bunu karşılaması mümkündür.
- Artan oranlılık sebebiyle piyasa mekanizmasına müdahale edilmiş olacak, yani verginin tarafsızlığı müdahaleciliğe dönüşecektir.
- Artan oranlı vergilere ilişkin bir diğer eleştiri ise, vergi ahlakı ile ilgilidir. Buna göre oranları giderek yükselen vergiler, mükellefler arasında adalet

<sup>167</sup> Budak, a.g.e, s.139, Akdoğan (I), a.g.e., s.249-250.

<sup>168</sup> Nadaroğlu, 307.

<sup>169</sup> Nadaroğlu, s.308-309.

<sup>170</sup> Nadaroğlu, s.308-309.

konusunda çok zor bir durum oluşturmak suretiyle vergi kaçırma hususundaki fırsat ve yaratıcılıklarının gelişmesine neden olacaktır.

- Artan oranlı vergilere yapılan bir eleştiride oranların keyfi bir şekilde kullanılmasıdır. Buna göre yüksek oran sermaye birikimini azaltacak, bu da yatırımları doğrudan azaltacaktır. Hayek'e göre artan oranlılık, kişilerin elindeki üretim faktörlerinin mülkiyetinin, devletin eline geçmesine yol açmakta olup çalışmayı ve kar maksimizasyonu düşüncesini olumsuz etkileyecektir. Bu durumdan dolayı artan oranlı bir vergi sistemi içerisinde bireyler ne yatırım ve ne de tasarruf yapmak isteyeceklerdir<sup>171</sup>.

Aleyhindeki görüşler bazı yönleriyle haklı olmasına rağmen, artan oranlılık hemen hemen bütün ülkelerde uygulanan etkin bir mali tekniktir. Çünkü ödenmesi gereken verginin ödeme gücüne uydurulmasına yardım etmektedir<sup>172</sup>.

### 1.6.2.3. Ayırma İlkesi

Sosyal hukuk devleti ilkesi vergilemenin gereği olan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinde kendini bulmaktadır. Güçlünün karşısında güçsüzün korunmasının temel vergisel araçlarından biri ayırma ilkesidir<sup>173</sup>. Yükümlünün mali gücü göz önüne alınarak vergi ödemesi amacıyla olan vergilendirme tekniğinden biri olan en az geçim indiriminde olduğu gibi ayırma ilkesi de aynı amaç için kullanılmaktadır. Artan oranlılıkta yükümlünün gelir seviyesini göz önünde bulundurmakta, ayırma ilkesinde ise gelirin elde edildiği kaynak ile yükümlünün sosyal durumunu dikkate alınmaktadır<sup>174</sup>. Ayırma ilkesi yükümlülerin vergilendirilebilir mali güçlerinin kavranmasında uygulanan en az geçim indirimi ve artan oranlılığın eksikliklerini tamamlamaktadır<sup>175</sup>.

Ayırma ilkesi, gelirin sadece tutarına göre değil, elde edildiği kaynak açısından da farklı ödeme gücünü temsil ettiği düşünülerek; çalışma karşılığında elde edilmiş olan

<sup>171</sup> Friedrich A. Hayek, *The Constitution of Liberty*, Chicago Press, Chicago 1978, s.311-313.

<sup>172</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s.309

<sup>173</sup> Tamer Budak, Tarifesiz Tarife GVK; m.103, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:214, Ekim 2010, www.yaklasim.com.tr., (07.02.2011).

<sup>174</sup> Selçuk İpek, Vergilemede Ayırma İlkesi ve Türkiye'de Gelir Vergisi Uygulamaları, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 20, Mart 2005 www.yaklasim.com.tr (07.02.2011).

<sup>175</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s. 315

emek gelirlerinin, bir birikimden kaynaklanan sermaye gelirlerine göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesi olarak tanımlanabilir<sup>176</sup>.

Vergi ödeme gücü, mükelleflerin gelir düzeylerine, kişisel ve ailevi durumlarına bağlı olduğu kadar, gelirin niteliği ve kaynağı ile ilgili olarak da görülür. Gelirler bazen tutar bakımından aynı olsalar bile nitelik veya kaynağındaki farklılıklar nedeniyle ait oldukları mükelleflerin ödeme güçleri farklı olabilir. Emek gelirleri ile sermaye gelirleri arasında bu bakımdan bir fark olduğu, emek gelirlerinin sermaye gelirlerinden daha güçsüz durumda bulunduğu ileri sürülerek, vergi eşitliğinin korunması ve sağlanması açısından vergi oranlarında, gelirin kaynak ve niteliğine göre farklılaştırma yapılması gerektiği kabul görmektedir<sup>177</sup>.

Ayırma ilkesi yalnızca emek ve sermaye gelirleri şeklinde bir ayırma değil, tüm gelir unsurları ve servet unsurlarına göre de yapılabilir. Gelir unsurlarından örneğin; ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, menkul sermaye iratları, gayrimenkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve irat unsurları her biri yapılarına göre birbirinden farklılık arz ettiğinden farklı bir şekilde vergilendirmek mümkündür. Benzer şekilde emlak vergisinde; binaları, dükkân ve işyeri olarak, arazileri, arsa ve tarım arazisi şeklinde ayırma tabi tutarak farklı bir biçimde vergilendirmek mümkündür. Harcamalar üzerinden alınan vergilerde ise, zorunlu tüketim mallarının düşük, lüks tüketim mallarının yüksek oranda vergilendirilmesi suretiyle ayırma ilkesi gerçekleştirilebilir<sup>178</sup>.

Ayırma ilkesi, vergilemede yatay ve dikey eşitlik ilkesinin tek istisnasıdır. Çünkü emek gelirin'e avantaj sağlamak amacıyla, bu ilkeye göre aynı büyüklükteki matrah birimlerine farklı vergi oranları uygulanarak emek gelirin'e avantaj sağlamak gerekmektedir. Bu durum dikey adaletten sapma gibi gözükmese de, emek geliri elde edenleri koruma amacı ve vergilemede etkinliği sağladığından ayırma ilkesi vergilemede yatay ve dikey eşitlik ilkelerinin bir istisnası durumdadır. Çünkü yatay ve dikey eşitlik kuralları ayırma ilkesi uygulamasıyla daha da etkinlik kazanmaktadır<sup>179</sup>.

<sup>176</sup> Mehmet Yücel, Vergilemede Adalet, eşitlik, ödeme gücü ve ayırma ilkeleri ile ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin anayasa mahkemesi kararının bu ilkeler açısından değerlendirilmesi, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 205, Ocak 2010, www.yaklasim.com.tr (07.02.2011).

<sup>177</sup> Akdoğan (I), a.g.e., s.252.

<sup>178</sup> Pehlivan, a.g.e., s. 156.

<sup>179</sup> Orhan Şener, *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, 11.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Ekim 2010, s. 252

Ayırma ilkesinin uygulanmasının gerekliliğinin nedenlerine bakıldığında<sup>180</sup>;

- Sermaye ve servet gelirleri, emek geliri ile kıyaslandığında, bu gelirlerinin daha güçlü ve devamlı olması sebebiyle vergi karşısında daha dayanıklı olacağı ve bu durumunda farklı bir vergileme işlemine tabi tutulması gerektiğidir.
- Emek geliri elde edenler hastalık, sakatlık, yaşlılık ve benzeri sebeplerle gelirlerini kısmen veya tamamen kaybedebilirler. Oysa sermaye geliri için böyle bir durum söz konusu değildir. Bu bakımdan sermaye geliri, sürekli ve güvenlidir.
- Emek gelirinin sermaye gelirine nazaran gelir yaratma kapasitesi yoktur veya düşüktür.
- Emek geliri daha çok kaynaktan vergilendirildiğinden, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma imkanı yoktur. Sermaye gelirleri beyan yoluyla bu tür yollara girebilir.
- Gelirdeki değişikliklere duyarlılık bakımından emek geliri elde edenler bu durumdan daha fazla etkilenmektedir. Sermaye geliri lehine olan bu avantajlı durum sebebiyle vergilendirme farklı olmalıdır.

Ayırma ilkesin için yukarıda belirtilen durumların yanı sıra, ilke ile ilgili eleştirilerde mevcuttur. Bunlar<sup>181</sup>;

- Servet ve sermayenin diğer kaynaklara kıyasla ağır bir şekilde vergilendirilmesi, üretimin önemli bir unsuru olan sermayenin azalması sonucu üretimin düşmesine ve buna bağlı olarak sosyo-ekonomik sorunlarla karşılaşılmasına neden olur.
- Sermaye gelirlerinin devamlılık, sağlamlık yönündeki görüşler günümüzde geçerliliğini kaybetmiştir. Çünkü oluşturulan sosyal güvenlik örgütleri emek gelirlerinin devamlılık ve sürekliliğini güçlendirmiştir. Hatta iş sözleşmeleri, grev hakkı, asgari ücret gibi imkânlar sebebiyle sermaye karşısında daha güçlü

<sup>180</sup> Mehtap Doğan Binokay, *Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye’de Uygulanabilirliği* (Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa, 2010, s. 46, Akdoğan (I), a.g.e., s. 252-253, Şentürk, a.g.e., s.58-59.

<sup>181</sup> Akdoğan (I), a.g.e., s. 253-255, Şentürk, a.g.e., s.59-60.

bir duruma gelmiştir. Bu sebeple emek veya sermaye arasındaki bu güç dengesi ortadan kalkmıştır.

- Karma niteliğine sahip gelirlerin net olarak ayrılması mümkün görünmemektedir.
- Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları, vergi idaresinin artan etkinliği sayesinde giderek azalmaktadır. Bu açıdan, aynı geliri elde edenlerin farklı vergilendirmesi keyfi bir davranış olacaktır.
- Sermaye ve servet vergileri günümüzde sistem içinde çok sayıdadır. Sermayeden elde edilecek geliri daha yüksek oranda vergilendirmek haklı ve adil bir uygulama olarak görülmemektedir.
- Ayırma ilkesi vergileme de yatay adalet ilkesine ters düşmektedir. Yatay adalet ilkesi aynı durumda olanların aynı vergileme ilkesine tabi tutulmasını gerektirir. Ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edilecek olan gelir, harcama ve servet temelinde vergi öncesinde eşitlenmiş mükellefler bu temel karşısındaki durumlarına göre vergilendirilmelidirler. Ayırma ilkesi bu hususu göz ardı ederek mükellefler arasında farklılıklar oluşturmaktadır.

## II. BÖLÜM

### TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BASİT USULDE VERGİLENDİRME

#### 2.1. GELİR KAVRAMI, GELİRİN UNSURLARI VE ÖZELLİKLERİ

##### 2.1.1. Gelir Kavramı

Esas itibariyle iktisadi bir kavram olan gelir; üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması karşılığı elde edilen bir değerler akımıdır<sup>182</sup>. İktisat teorisinde kabul gören gelir kavramları vergi hukuku açısından değerlendirildiğinde maliye bilim insanlarınınca genel kabul görmüş iki farklı teoriyle gelir tanımlanmıştır<sup>183</sup>. Bu teorilerden ilki “kaynak teorisi”, ikincisi ise “safî artış teorisi” dir.

*Kaynak teorisine göre gelir*, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin bir veya daha fazla üretim faaliyeti için kullanması dolayısıyla elde ettiği değerlerin tamamıdır<sup>184</sup>. Üretim faktörleri olan emek, sermaye, doğal kaynak ve müteşebbisin üretime sokulması sonucu elde edilen gelir; ücret, sermaye, rant ve kar olarak isimlendirilir. Dar anlamda gelirin tanımı olarak değerlendirilen kaynak teorisine göre, elde edilen ücretin yanında kar elde edilmesi gelirin dar anlamını etkilemez. Bu tanımlama kapsamında üretim faktörü olmaksızın elde edilen kazançlar gelir sayılmamaktadır<sup>185</sup>. Gelirin devamlılık arz etmesi ve üretim faktörleri sonucu oluşması bu teorisin önemli iki koşuludur. Örneğin, bahisten elde edilen kazancın devamlılığının olmaması ve üretim faktörleri ile ilgisiz olması sebebiyle elde edilmiş olan kazanç, bu teoriye göre gelir sayılmamaktadır.

*Safî artış teorisine göre gelir*, menfaatin ve kazancın nerden geldiğine ve devamlı olup olmadığına bakılmaksızın, kişinin belli bir zaman aralığında serveti

<sup>182</sup> Ersan Bocutoğlu, *Makro İktisat, Keynesyen Teori ve Politikalar*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004, s. 22.

<sup>183</sup> Turhan, a.g.e., s.116.

<sup>184</sup> Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce, *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 4, Tosuner ve Arıkan, a.g.e, s.11, Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.238., Turhan, a.g.e.,s .117.

<sup>185</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.11.



üzerinde meydana gelen her türlü artıştır. Gelir, belirli dönemdeki tüketimle birlikte servetinde meydana gelen net artışın toplamıdır<sup>186</sup>. Açıktır ki bu tanımlama gelir kavramına geniş bir alan oluşturmaktadır.

Safi artış teorisine göre geniş anlamda değerlendirilen gelir, vergi ödeme gücü ilkesi açısından da oldukça önemli görünmesine rağmen, uygulamada sorunlar yaşanması olasıdır. Şöyle ki; gelir kapsamı dâhilinde olan değer artışlarının tespiti oldukça zordur<sup>187</sup>. Ayrıca bu teoriye göre bireyin öz tüketimi de gelirin kapsamı olduğundan, bireyin kendi malvarlığından ve emek gücünden sağlayıp kullandığı mal ve hizmetlerin hesaplanması da mümkün görünmemektedir<sup>188</sup>.

Safi artış teorisi ve kaynak teorisi kapsamında gelir tanımlamasında ülkeler, kendi farklı iktisadi ve sosyal koşullarına göre vergi sistemlerinde bu teorileri uygulamaktadırlar. Ferhatoğlu, yaptığı bir çalışmada bazı ülkelerin vergi sistemlerinde gelirin unsurlarını incelemiş ve tablo halinde hangi teorinin uygulandığını ve baskın olduğunu ortaya koymuştur.

**Tablo 2.1.** OECD Ülkeleri Vergi Sistemlerinde Gelirin Tanımı

Ülke	Uygulamadaki Gelir Teorisi
Almanya	Safi Artış Teorisine Daha Yakın
Avusturya	Kaynak Teorisine Daha Yakın
Belçika	Kaynak Teorisine Daha Yakın
Danimarka	Safi Artış Teorisine Daha Yakın
Finlandiya	Safi Artış Teorisine Daha Yakın
Fransa	Safi Artış Teorisine Daha Yakın
Hollanda	Kaynak Teorisine Daha Yakın
İngiltere	Safi Artış Teorisine Daha Yakın
İrlanda	Safi Artış Teorisine Daha Yakın
İspanya	Kaynak Teorisine Daha Yakın
İsveç	Safi Artış Teorisine Daha Yakın
İtalya	Kaynak Teorisine Daha Yakın
Lüksemburg	Safi Artış Teorisine Daha Yakın
Portekiz	Kaynak Teorisine Daha Yakın
Yunanistan	Safi Artış Teorisine Daha Yakın
Türkiye	Kaynak Teorisine Daha Yakın

**Kaynak:** Emrah Ferhatoğlu, “Gelir teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: karşılaştırmalı Bir Analiz”, *e-akademi*, Eylül 2003, Sayı:19, (<http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm>) (01.02.2011 )

<sup>186</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.11, Tosuner ve Arıkan, a.g.e, s.12, , Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.240, Turhan, a.g.e.,s .117.

<sup>187</sup> Tosuner ve Arıkan, a.g.e, s.13.

<sup>188</sup> Turhan, a.g.e., s. 119.

Ferhatoğlu çalışmasında ülkelerin vergi sistemlerinde gelirin kapsamını incelemiş ve bu bağlamda iki teoriden hangisinin daha baskın olduğunu yukarıda yer alan tabloda göstermiştir. Genel olarak ülkelerin çoğunda karma bir durum dikkat çekmektedir<sup>189</sup>. Ülkemizdeki durum kaynak teorisi ağırlıklıdır. Çağdaş devletler geliri genel olarak tanımlamamışlar, yalnızca vergiye tabi olacak gelir unsurlarını belirtmişlerdir.

### 2.1.2. Türk Vergi Sisteminde (TVS) Gelirin Unsurları

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1. maddesinde gelir; "*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır.*" şeklinde tanımlanmıştır. Tıpkı diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de yasada gelirin tanımı yapılmamakla birlikte gelirin unsurları GVK'nın 2. maddesinde sayılmıştır. Bu maddeye göre gelirin unsurları (vergiye tabi kazanç ve iratlar);

- Ticari Kazançlar
- Zirai Kazançlar
- Ücretler
- Serbest Meslek Kazançları
- Gayrimenkul Sermaye İratları
- Menkul Sermaye İratları
- Diğer Kazanç ve İratlardır.

Buna göre sadece emek faktöründen elde edilen gelirler ücret; sermaye emek ve girişim gibi üretim faktörlerinin karışımın içilen alan gelir kazanç; emek katılmaksızın yalnızca sermaye faktörünün karışılığı olan gelir ise irat olarak belirtilmiştir. Bunların dışında diğer kazanç ve iratlar da gelir kabul edilmiştir<sup>190</sup>. GVK'nın 1. maddesi ve 2. maddesi göz önünde tutulduğunda, kaynak teorisine ağırlık verildiği görülmektedir. Yalnızca diğer kazanç ve iratlar kapsamında yer alan gelirler safı artış teorisine göre değerlendirilmektedir. Bu bağlamda TVS, karma bir özellik göstermektedir.

<sup>189</sup> Ayrıntı için bkz. Emrah Ferhatoğlu, Gelir teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karışılaştırmalı Bir Analiz, *e-akademi*, Eylül 2003, Sayı:19, (<http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm>) (01.02.2011)

<sup>190</sup>Tosuner ve Arıkan, a.g.e.,s.17, şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.5.

GVK'da gelirin unsurları gösterilmiş ancak gelirin tanımlaması yapılmamıştır. Bu açıdan özellikle hukuk devleti ilkesi göz önüne alınırsa bu durumun sakıncaları olmaktadır. Her ne kadar unsurlar çok kapsamlı belirlenmişse de elde edilen bir gelirin bu kapsama girmemesi sonucunda vergi tabi olması söz konusu değildir<sup>191</sup>.

### 2.1.3. Türk vergi Sisteminde Gelirin Özellikleri

GVK'nın 1. maddesi incelendiğinde vergi tabi olan gelirlerin özellikleri şu şekilde sıralanabilir; Gelir kişiseldir, yıllıktır, elde edilmiş olmalıdır, gerçek olmalıdır, safidir, kazanç ve iratları dikkate alan genel bir toplamdır.

#### a) Gelir kişiseldir;

GVK'nın 1. maddesinde belirtildiği üzere “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir...*”. Buradan anlaşılmaktadır ki gelir vergisinin mükellefleri yalnızca gerçek kişidir. Tüzel kişilikler gelir vergisi mükellefi değildir. Buna karşılık bazı tüzel kişiliğe sahip ortaklıkların ortaklıkları (kolektif şirketlerin ortakları ve adi ve eshamlı komandit şirketlerinin komandite ortakları gerçek kişilikleri sebebiyle) gelir vergisine tabidirler<sup>192</sup>.

Gelir vergisi subjektif bir vergi olduğundan ödeme gücünü ulaşımda elverişli bir yapıya sahiptir. En az geçim indirimi ve ayırma kuramının uygulanması için elverişli olan gelir vergisine artan oranlılık da uygulanabilmektedir. Bu durum ödeme gücüne ulaşılmasında gelirin kişisel olması durumu ile yakın ilişkilidir<sup>193</sup>.

#### b) Gelir yıllıktır;

GVK'nın 1. maddesinde “...*Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” şeklinde belirtilmiştir. İlgili maddede esas alınan bir takvim yılında elde edilen gelirlerdir. Genel olarak bu dönem 1 Ocak–31 Aralık arası olmasına rağmen bunların bazı istisnaları da vardır. Sonuç olarak (istisnalar hariç olmak üzere) görülmektedir ki bu vergilendirme dönemi 12 aydan oluşmaktadır.

Vergilendirme açısından, bir takvim yılında elde edilen gelirin göz önünde bulundurulması gerekir. Gerçek kişinin her hangi bir ayda gelir elde etmemiş olması gelirin yıllık olması özelliğini ilgilendirmemektedir. Önemli olan bir yıl içinde elde

<sup>191</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.5.

<sup>192</sup> Şükrü Kızılot ve Metin Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 196.

<sup>193</sup> Tosuner ve Arıkan, a.g.e.,s.18.

edilen gelirlerin toplamıdır. Vergi adaleti açısından, her ne kadar sürenin uzunluğu veya kısalığının önemi tartışmalı konu olsa da, uygulamanın kolaylığı, idari ve mali nedenler sebebiyle vergilendirme döneminin bir takvim yılı olarak belirlenmesi yoluna gidilmiştir<sup>194</sup>.

*c) Gelir elde edilmiş olmalıdır;*

GVK'nın 1. maddesinde "...*Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*" şeklinde belirtilmiştir. Buna göre gelir vergisinde vergiyi doğuran olay "gelir elde edilmesi" dir. Gelirin elde edilmesi, kişinin onun üzerinde fiili, hukuki ve ekonomik tasarrufunun gerçekleşmiş olması demektir. Gelirin elde edilebilmesi için, borçludan istenebilecek bir aşamada (muaccel) olması, hukuken istenilmesi ve fiili olarak tasarruf edilmesi gerekir<sup>195</sup>.

GVK'da gelirin elde edilmesi konusunda tahakkuk ve tahsil ilkeleri olmak üzere iki ilke benimsenmiştir. *Tahsil ilkesi*; elde edilen gelirin, para, mal veya bir hak olarak yeni sahibinin tasarrufuna geçmesini ifade etmektedir. Örneğin GVK'da ücretler, gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı ve diğer kazanç ve iratlar bu esas üzerinden değerlendirileceği belirtilmiştir. *Tahakkuk ilkesi*; alacaklı olmayı ifade eder. Gelirin kullanılması açısından zaman ihtiyaç bulunması tahsil esası arasındaki farkı göstermektedir<sup>196</sup>. Ticari ve zirai kazançlar için tahakkuk ilkesi benimsenmiştir.

Gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın (gelir elde edilmesi olmasının) önemi zamanaşımının değerlendirilmesi bakımından da önem arz etmektedir. Tahakkuk zamanaşımının başlangıcı vergiyi doğuran olaya bağlanmış olması sebebiyle gelirin elde edilmesinde belirtilen tahakkuk ve tahsil esası oldukça önemlidir.

*d) Gelir gerçek olmalıdır;*

Gelir vergisinde genel prensip olarak, beyan edilen miktarın defter kayıtlarına ve belgelere dayanılarak tespit edilmesi esastır. Bu durum gelirin gerçek olarak tespit edilmesi anlamına gelmektedir. Kanunda belirtilmiş giderler hâsılatan düşülür ve safi hâsılataya ulaşılmış olur. Kanun da sayılmamış olan giderler, gider olarak indirilemez.

Gerçek gelire ulaşmanın pek kolay olmadığı bazı durumlar için istisnalar da getirilmiştir. Bunlardan biri de götürü gider usulüdür. Buna göre (isteğe bağlı olarak)

<sup>194</sup> Akdoğan (II), a.g.e., s. 185.

<sup>195</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar, *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 36, Aralık 2000, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm> (01.02.2011)

<sup>196</sup> Kızılot ve Taş, a.g.e., s. 198.

götürü gider usulü gayrimenkul sermaye iradı için uygulanmaktadır. Esas itibariyle gelirin gerçek olması, bu durumda kısmen gerçekleşmektedir<sup>197</sup>.

*e) Gelir safidir;*

Gelir, bir gerçek kişinin elde ettiği kazanç ve iratların toplamıdır. Vergiye tabi olacak gelir ise, elde edilmiş toplam gelir için yapılan giderlerin ve bu işlerde kullanılan sermaye malları amortismanlarının toplam gelirden indirilmesidir, yani safi tutardır. Gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin ne olduğu gelirlerin unsurları itibariyle GVK'da belirtilmiştir. Bunların dışında, bağış, yardım, geçmiş yıl zararları, gelirin elde edilmesiyle ilgisi olmadığı halde kanunen kabul edilmiş gider sayılanlar da indirildiğinde ortaya çıkacak safi tutar, verginin matrahını oluşturmaktadır<sup>198</sup>.

*f) Gelir, kazanç ve iratları dikkate alan genel bir toplamdır;*

GVK'nın 1. maddesinde "...Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde belirtilmiştir. Bu ifade gelir vergisinin sedüleri<sup>199</sup> değil, üniter<sup>200</sup> sistemi benimsediğini göstermektedir. Bu durumda elde edilen kazanç ve iratlar toplu olarak gerçek kişinin geliri kabul edilecektir.

Mükellef gelir unsurlarından birini veya bir kaçını aynı yıl içinde elde etmiş olabilir. Bu durumda beyannamede elde edilen gelir unsurlarının safi değerleri ayrı ayrı gösterilerek toplanacaktır. Toplam gelirden bazı indirimler düşüldükten sonra gelirin safi tutarı bulunmuş olur. Bu gelirin üniter olmasının doğal bir sonucudur<sup>201</sup>.

Ödeme gücü açısından, gelirin mükellefin kazanç ve iratlarının genel bir toplamı olarak bir arada gösterilmesinin ve vergilendirilmesinin ödeme gücüne göre vergilendirmeye yakınlaşması açısından olumlu değerlendirilmektedir<sup>202</sup>.

<sup>197</sup>Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.12.

<sup>198</sup>Tosuner ve Arıkan, a.g.e.,s.24.

<sup>199</sup> Sedüleri gelir vergisi uygulamasında vergi konusu olan gelirler çeşitli kategorilere ayrılarak her kategori ayrı ayrı düzenlemeler içinde vergiye tabi tutulur

<sup>200</sup> Üniter gelir vergisi mali güce ulaşılma açısından uygun bir sistemdir. Bu yöntemde; Gelir unsurları kabul edilen olan bütün gelir toplanarak, toplam gelirden indirimlerin ve giderlerin düşürülmesi ile bulunan matraha artan oranlı tarifenin uygulanması ile vergi miktarı hesaplanmaktadır.

<sup>201</sup>Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.13.

<sup>202</sup>Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.249.

## 2.2. TİCARİ KAZANCIN KAPSAMI VE TİCARİ SAYILAN FAALİYETLER

Gelir vergisine tabi olan kazanç ve iratlar GVK'nın 2. maddesinde sayılmıştır. Bunlardan biri de ticari kazançlardır. Ticari kazancın anlamı ve faaliyetleri GVK'nın 37. maddesinde belirtilmiş olmakla birlikte ilgili maddede oldukça geniş kapsamlı olan ticari faaliyetin tanımında karşılaşılan sorunlara çözüm amacıyla bazı faaliyetlerin ticari olduğu da ayrıca sayılmıştır. Buna göre ticari kazanç, “*her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*” şeklindedir.

Açıklamalar doğrultusundan ticari ve sınaî faaliyetin kapsamına değinilip, bunlar dışında GVK'da belirtilen -oluşabilecek ticari kazanç kavram ile ilgili tartışmalar sebebiyle- ticari sayılan faaliyetlere değinilecektir. Ayrıca çalışmamızda belirtilecek olan minibüs ile işğal edenlerinde ticari faaliyet kapsamına girmekte ve bu kesimin elde ettiği gelirlerin basit usulde vergilendirilmektedir. Bu durum diğer alt başlıklarda detaylıca anlatılacaktır.

### 2.2.1. Ticari ve Sınaî Faaliyetlerin Kapsamı

GVK'da ticari ve sınaî faaliyet kavramları geçmesine rağmen, bununla ilgili bir açıklamaya gidilmemiştir. Oldukça geniş olan alanın sınırlandırılması konusunda Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) ilgili hükümleri, tebliğler ve yerleşik uygulamalar yol gösterici olmaktadır.

*Ticari faaliyet*; emek ve sermaye unsurlarının birlikte kullanılarak devamlı bir organizasyona dayanan ve gelir vergisinde tanımlanmış olan *zirai ve serbest meslek faaliyetleri dışında kalan* bütün faaliyetlerdir. Ticari faaliyetin devamlı olması gerekmekte, bu faaliyet sonucu elde edilen gelir de ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir<sup>203</sup>.

*Sınaî faaliyet*; çeşitli maddelerin üretim süreci içinde işlenmesi, üretilmesi, taşınması, saklanması ve kişilerin ihtiyaçlarını karşılayacak niteliklere kavuşturulmasıdır. Hammaddelerin veya yarı mamul maddelerin değerli bir mal haline getirilmesi sonucu yürütülen faaliyet sınaî faaliyettir<sup>204</sup>.

<sup>203</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.22.

<sup>204</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.264.

### 2.2.2. Ticari Kazanç Sayılan Faaliyetler

GVK'nın 37. maddesinin 1. fıkrasında ticari kazanç tanımlanmış, ancak ilgili fıkra da bahsi geçen ticari ve sınaî faaliyetlerin ne olduğu konusuna girilmemiştir. Bunun yanı sıra maddenin 2. fıkrasında sermaye ağırlıklı olan bir takım faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ticari kazanç sayılacağı açıkça belirtilmiştir.

Buna göre;

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
2. Coberlik<sup>205</sup> işlerinden;
3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından;
7. Diş protezciliğinden; elde edilen kazançlar ticari kazanç hükmündedir.

### 2.3. VERGİYE TABİ OLAN TİCARİ KAZANÇLARIN TESPİTİ

GVK'nın 37. maddesinde *“her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.”* hükmü yer almaktadır. Vergiyi doğuran olay ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlara bağlanmıştır. Bu ise ticari kazançlarda tahakkuk esasının dikkate alındığını göstermektedir.

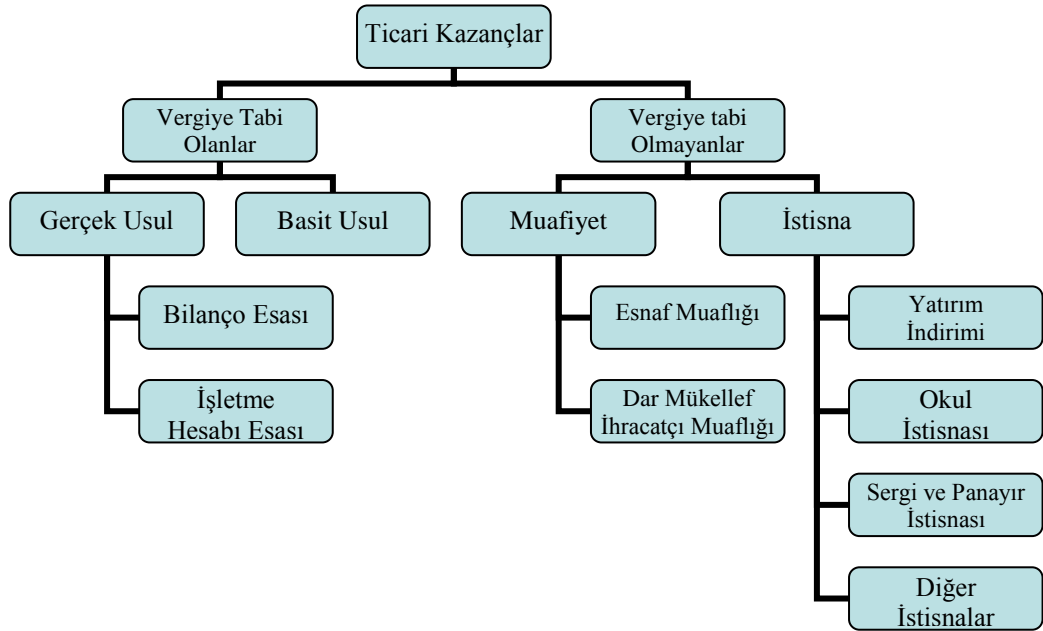
Ticari kazanç elde edenler vergiye tabidirler. Ancak bazı yükümlüler şahsi durumları veya gelirin özelliği sebebiyle vergi dışında bırakılabilirler. Mükellefin şahsi

---

<sup>205</sup> Cober: Borsada kendi nam ve hesabına hisse senedi ve tahvil üzerine iş yapan ve bunun spekülasyonu ile uğraşan kişilere verilen addır.

özellikleri sebebiyle vergi dışı tutulması literatürde *muafiyeti*, vergi konusunun özellikleri sebebiyle vergi dışına çıkarılması *istisnayı* ifade etmektedir<sup>206</sup>.

GVK'nın 37. maddesinin 3. fıkrasında belirtildiği üzere vergiye tabi ticari kazançlar Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve GVK da yazılı olan gerçek usule ve basit usule göre tespit edilmektedir. Ticari kazançların vergilendirilmesi özetle aşağıdaki şekilde sunulmuştur.



Şekil 2.1. Ticari Kazançların Tespit Şekilleri (Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.28.)

Vergiye tabi olan ticari kazançlar GVK'da belirtildiği üzere gerçek veya basit usule göre tespit edilecektir. Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri kazançlarını eğer birinci sınıf tüccar ise *bilanço esasına* göre ya da ikinci sınıf tüccar ise *işletme hesabı esasına* göre defter tutarak kazançlarını belirlemektedirler.

*Bilanço esasına göre ticari kazancını tespit edecek olan* birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması zorunlu olan defterler Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 182. maddesinde sayılmıştır. Bu defterler<sup>207</sup>; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir. Bilanço esasına göre kazancın tespiti GVK'nın 38. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve

<sup>206</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.28.

<sup>207</sup> 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesine göre, her tacirin tutması gereken ticari defterler, yevmiye, defteri kebir ve envanter defterleri olup, tüzel kişi tacirlerin bir kısmı bunlara ek olarak pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterleri de tutmak zorundadırlar. Kanunda bu defterlerde ticari defter olarak sayılmıştır. Kanun'da ayrıca tacirler tarafından tutulması gerekebilecek diğer defterlerin ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca saptanacağı belirtilmiştir.



başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu süre zarfında işletmeye eklenen değerler müspet farktan indirilmekte veya çekilen değer varsa bunlar da müspet farka ilave edilmektedir. Tespit olunan miktar işletmenin karını veya zararını göstermektedir.

*İşletme hesabı esasına göre ticari kazancını tespit edecek olan* ikinci sınıf tüccarların kazançların tespitindeki esas defter işletme hesabı defteridir. VUK 'un 194 maddesinde belirtildiği üzere, defterin sol tarafını gider, sağ tarafını ise hâsılat oluşturmaktadır. Gider kısmına, satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler, hâsılat kısmına, satılan mal bedeli veya hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hâsılat kaydolunacaktır. GVK'nın 39. maddesine göre ise, bu esasa göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ile gider arasındaki müspet farktır.

Gerçek usulde bilanço esas ve işletme hesabı esas ticari kazancın tespitinde kullanılan şekillerdir. Her iki durumda da ticari kazancın tespitinde VUK' un değerlemeye ait hükümleriyle GVK'nın 40. ve 41. maddelerinde belirtilen esaslara uyulmalıdır.

## **2.4. BASİT USULDE VERGİLENDİRMENİN HUKUKİ YAPISI**

Vergiye tabi olan ticari kazançların tespit şekillerinden biri de basit usuldür. Bazı meslek mensuplarının sosyo-kültürel durumları sebebiyle kazançlarının gerçek usulde tespit edilmeleri ve bunun sonucu yükümlülüklerini yerine getirmeleri oldukça zordur. Bu durum göz önüne alınarak GVK'da gerçek usulün yanında gerçek usul için belirlenen belli bir sınırın altında kalmakla beraber muafiyetten de yararlanmayan ticaret ve sanat erbabının basit usulde vergilendirileceği belirtilmiştir<sup>208</sup>.

Bu başlık altında ticari kazancı tespit şekillerinden biri olan ve 31.12.1998 yılında kaldırılmış olan götürü usulün yerine getirilen basit usul üzerinde durulacaktır.

### **2.4.1. Basit Usulde Vergilendirme**

4369 sayılı kanun ile yapılan düzenlemeyle, 01.01.1999 tarihinden itibaren basit usulde vergilendirme, götürü usulde vergilendirmenin yerini almıştır. Basit usule geçişin esas amacı, kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması, belge düzeninin

<sup>208</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.67.

yerleştirilmesi ve vergilendirilecek kazancın gerçek kazanç olmasını sağlamaktır. Bu sebeple usule tabi olacak mükelleflere bir takım ödevler yüklenmiştir. Bunlar; ikinci sınıf tüccarlara ilişkin VUK'ta belirtilen bildirimleri yapmak, belgeleri muhafaza ve ibraz etmek, beyanname vermek ve vergi ödemektir. Yalnızca bu mükelleflerin defter tutma mecburiyeti yoktur<sup>209</sup>.

Basit usulde vergilendirilecek mükellefler defter tutmayacaklardır ancak bu mükellefler VUK' da belirtilmiş olan belgeleri alma ve verme yükümlülükleri vardır. Bu belgeler; fatura, perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma belgeleri, gider pusulaları ve müstahsil makbuzları ve serbest meslek makbuzlarıdır. 215 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde basit usule tabi olan mükellefler için kazanç, belgelere dayanan hâsılatlardan belgelere dayanan giderler ve satılan malların alış bedelleri çıkartılarak bulunur. Belgelere dayalı olarak kazancın tespiti gelirin gerçeğe yakın olmasını sağlamaktadır.

#### **2.4.2. Basit Usulde Vergilendirmeye Geçilmesinin Sebepleri**

01.01.1999 tarihinden itibaren uygulanmakta olan basit usulde vergilendirme, götürü usulde vergilendirmenin yerini almıştır. Bu geçiş esnasında mükellefe herhangi bir vergi yükü getirilmemiştir<sup>210</sup>. Esas tarhiyat türü olan beyana dayalı vergilendirmeyi güçlendirmek adına bu uygulamaya geçilmiş ve aynı zamanda belge alınması ve verilmesi yükümlülüğü getirilerek kayıt dışılığın önüne geçilmeye çalışılmıştır.

##### **2.4.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun Beyan Esasına Dayanması**

GVK'nın 1. maddesinde "...*Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*" şeklinde belirtilmiştir. Görülmektedir ki esas olarak verilecek olan gelirin gerçek olması gerekmektedir. Bu durum ise kayıt altında olan gelir ve giderleri arasındaki farkı ifade etmektedir. Beyan esaslı ile gerçek gelire yaklaşıldığı görülmektedir. 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle beyan esaslı dikkate alınarak, iş hacmi belli bir seviyenin altında kalan ticari kazanç erbablarının kazançlarının (defter tutulmaksızın) basit usulde tespiti ile vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu durum özellikle yarattığı kayıt dışılık ve belge

<sup>209</sup> Fazıl Aydın, Basit Usulde vergilendirme ve Esasları, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs 2000, Sayı: 140, s.38.

<sup>210</sup> Hakan Bay, *Gelir Vergisinde Basit Usul Uygulaması*, (Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2003, s.59.

düzenlenmemesi sebebiyle gerçek gelire ulaşamaması sorunları nedeniyle beyan esasını zedeleyen götürü usul uygulamasının kaldırılarak yerine basit usulun getirilmesi, sayılan olumsuzlukların giderilmesi açısından olumlu bir gelişme olmuştur<sup>211</sup>.

#### **2.4.2.2. Belge Düzenlememenin Sebep Olduğu Zararların Büyümesi**

TVS' de belge sistemin oturmasını zorlaştıran bir uygulama olan götürü usulünde mükelleflerin kazançları götürü olarak tespit edilmekteydi. Bu usulde mükellefler satış ve hizmetleri karşılığı belge vermemekte, zorunlu olmasına rağmen yaptıkları mal ve hizmet alımları karşılığında da belge almayarak, gerçek usulde vergilendirmeye geçmeyi de önleyerek, durumlarını korumaktaydılar. Bu durumun kayıt dışılığı büyük ölçüde arttırmış olması, gerçek gelirin tespitinden sorunların artmasına<sup>212</sup> ve çağdaş devletlerin benimsediği belgeye dayalı bir vergi sisteminden çok uzaklaşılmasına sebep olmaktadır.

4369 sayılı kanun ile yapılan düzenlemeyle basit usulde vergilendirilenler kazancın tespiti ve VUK' un defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile GVK ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabi olacaklardır. Şöyle ki mükellef yapacağı mal satımı ve ya hizmet ifası karşısında belge düzenleyecek, faaliyetleri ile ilgili giderleri de belgelendirmek zorunda kalacaktır.

Basit usulde vergileme ile amaçlanan, mükelleflere ek bir mali yükümlülük getirmek değil, esas olarak kayıt dışılığı daraltmak ve belge düzeninin yerleştirilmesidir. Götürü usulde sabit bir vergilendirme rejimi sebebiyle bu usulden yararlanan ancak haksız olarak suçlanan kesimin de mağduriyeti giderilmeye çalışılmıştır<sup>213</sup>.

#### **2.4.3. Basit Usulde Vergilendirmeye Geçiş Süreci**

4369 sayılı kanunla götürü usul yerine getirilen basit usulde vergilemeye geçiş sürecinde mükellefler açısından zorluklar yaşanmaması özellikle de belge düzenleme konusunda için bazı düzenlemelerde yapılmıştır. Bu düzenlemeler uyum sürecinde oldukça önemli görünmektedir.

<sup>211</sup> Tuncel Atabey, Basit Usulde Tespit Edilen Ticari Kazancın Beyanı, *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat, 2001, Sayı:149. ss. 73.

<sup>212</sup> Bay, a.g.e., s. 61.

<sup>213</sup> Bay, a.g.e., s. 63.

01.01.1999 yılından itibaren daha önce götürü usulde vergilendirilen mükellefler basit usule tabi olmuşlardır. 2001 takvim yılının sonuna kadar da GVK'nın 48. maddesinde belirtilen basit usule tabi olmanın özel şartları aranmamıştır. Yine basit usulden yararlanmak isteyen mükellefler GVK'nın 47. maddesinde yazılı olan genel şartlarını taşıdığı takdirde başka bir şart aranmadan bu usulden yararlanabileceklerdir<sup>214</sup>. Anlaşmaktadır ki 1999, 2000 ve 2001 yılı arasında mükelleflere vergi yükü getirilmemiştir. 31.12. 2001 tarihinden itibaren ise basit usulde vergilendirilmesi açısından şartları topluca taşıyanlar yalnızca bu usulden yararlanacaklardır.

Mükelleflere elde ettikleri hâsılat için belge düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Ancak gelir vergisi genel tebliğlerinde belge vermedikleri hâsılatları için *günlük belge düzenlemeleri*<sup>215</sup> gerektiği belirtilmiş, bunun haricinde müşterilerin belge istemeleri halinde belge düzenlemeleri gerektiği vurgulanmıştır.

#### **2.4.4. Basit Usulde Vergilendirilmenin Şartları**

Ticari kazanç elde eden mükelleflerin basit usulde vergilendirilmesi için bir takım şartları sağlaması gerekmektedir. Bunlar GVK'nın 47., 48., ve 51. maddelerinde açıklanmıştır. İlgili kanununun 47. maddesinde genel şartlar, 48. maddede özel şartlar ve 51. maddede de basit usulden yararlanamayacak olanlar belirtilmiştir.

##### **2.4.4.1. Basit Usulde Vergilendirilmenin Genel Şartları**

GVK'nın 47. maddesinde basit usulde vergilendirme için gerekli olan genel şartlar sayılmıştır. Bu maddeye göre basit usule tabi olmanın genel şartları şunlardır;

*“1. Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak (işinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozmaz. Ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük çocukları namına işe devam olunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamalarına bakılmaz.)*

<sup>214</sup> Bay, a.g.e., s. 64.

<sup>215</sup> 280 sayılı Gelir Vergisi genel tebliği ile bu uygulama, 31.12.2012 tarihine kadar devam etmesi uygun görülmüştür.

2. İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı,(2011 yılı için) büyükşehir belediye sınırları içinde 4600 lirayı, diğer yerlerde 3200 lirayı aşmamak<sup>216</sup>.

3. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak.

2 ve 3 numaralı bent hükümleri öteden beri işe devam edenlerde takvim yılı başındaki, yeniden işe başlayanlarda ise işe başlama tarihindeki duruma göre uygulanır.”

İlgili maddedeki hükümlere alt başlık altında değinilecektir.

#### **2.4.4.1.1. Kendi İşinde Bilfiil Çalışmak Veya Bulunmak**

Basit usulde vergilendirilmenin genel şartlarından biri mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması veya işinin başında bulunmasıdır. Şartın devamında ayrıca “...işinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozamaz. Ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük çocukları namına işe devam olduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamasına bakılmaz.” şeklinde belirtilmiştir.

Kişinin bilfiil işinde çalışmasından başka işin başında bulunması da bu şartı sağlamaya yeterlidir. Şayet mükellef ikinci bir iş yeri açarsa ve buranın idaresi de kontrolündeysse şartlar topluca dikkate alınacağından işin idaresinin kişinin elinde olması yeterlidir sonucuna varılmaktadır<sup>217</sup>. İşyerinde çırak veya yardımcı çalıştırmasının basit usulde vergilendirmeyi bozmaması bunun doğal sonucudur.

#### **2.4.4.1.2. Yıllık Kira ve Emsal Kira Bedeli**

GVK'nın 47. maddesinin (2) numaralı bendinde yer alan yıllık kira bedeli toplamı, 2011 takvim yılı için uygulanmak üzere büyükşehir belediye sınırları içinde 4.600 TL, diğer yerlerde 3.200 TL olarak uygulanacaktır. İşyerinin kira olması durumunda belirtilen miktarlar esas alınırken, işyerinin mülkiyetinin kendisine ait

<sup>216</sup>280 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; sınırlar 2012 yılı için büyük şehirlerde 5000 ₺, diğer yerlerde 3500 ₺'yi aşmamak üzere olarak belirlenmiştir. 2012 yılında beyanname verecek olanlar 2011 yılında geçerli olan tutarları esas alacaktır.

<sup>217</sup> Bay, a.g.e., s. 66.

olması durumunda emsal kira bedeli esas alınacaktır. Buna göre yıllık emsal kira bedeli işyerinin emlak vergisi tarhını esas olan değer %5'i olarak dikkate alınacaktır. Basit usule tabi olabilmek için belirlenen yıllık kira ve emsal kira bedelinin aşılmaması gerekir.

**Tablo 2.2.** Yıllar İtibariyle Basit Usule Tabi Olmak İçin Esas Alınan Yıllık Kira Tutarları

Yıllar	Dayanak	Büyükşehir Belediye Sınırları İçinde Kalan Yerlerde	Diğer Yerlerde
2004	2003/6 s. Sirküler	2.900 Milyar TL	2.100 Milyar TL
2005	2004/8295 s. BKK	3.200 YTL	2.300 YTL
2006	2005/9826 s. BKK	3.500 YTL	2.500 YTL
2007	259 s. GV GT	3.700 YTL	2.600 YTL
2008	266 s. GV GT	3.900 YTL	2.700 YTL
2009	270 s. GV GT	4.300 TL	3.000 TL
2010	273 s. GV GT	4.300 TL	3.000 TL
2011	278 s. GV GT	4.600 TL	3.200 TL
2012	280 s. GV GT	5.000 ₺	3.500 ₺

**Kaynak:** Gelir Vergisi Kanunu

#### **2.4.4.1.3. Ticari, Zirai Veya Mesleki Faaliyetleri Dolayısıyla Gerçek Usulde Gelir Vergisine Tabi Olmamak**

GVK'nın 47. maddesinin (3) numaralı bendinde "*Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak.*" şartı belirlenmiştir. Dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilen mükellefler bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutacaklarından, her ne kadar basit usul için gereken şartlarını sağlamış olsalar da bu usulden faydalanamayacaklardır.

Örneğin, avukatlık faaliyeti dolayısıyla elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı olan mükellef, ayrıca ticari kazanç niteliğindeki bir iş yerini işletmesi durumunda vergisini basit usule göre tespit edemeyecektir. Şöyle ki; ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti dışında gelir elde edilmesi halinde, örneğin ücret geliri elde eden bir işçi aynı zamanda başka bir ticari faaliyetle de uğraşıyorsa basit usulün şartlarını sağladığı halde bu usulden yararlanabilecektir. Bu durumda birinci veya ikinci sınıf tüccarlar gerçek usule göre vergilendirildiğinden basit usulü tabi olamayacaktır<sup>218</sup>.

GVK' da sayılan genel şartlar 2 ve 3 numaralı bent hükümleri öteden beri işe devam edenlerde takvim yılı başındaki, yeniden işe başlayanlarda ise işe başlama tarihindeki duruma göre uygulanır.

<sup>218</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.69.

#### 2.4.4.2. Basit Usulde Vergilendirilmenin Özel Şartları

GVK'nın 48. maddesi<sup>219</sup>nde basit usulde vergilendirme için gerekli olan özel şartlar sayılmıştır. Özel şartlar genel itibariyle işletmelerin iş hacimlerinin sınırını göstermektedir. Basit usule tabi olacaklar için genel şartların yanında özel şartların da sağlanması gereklidir. Bu maddeye göre basit usule tabi olmanın özel şartları şunlardır;

*“1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 2011 Yılı için 64.000 TL veya yıllık satışları tutarının 2011 Yılı için 96.000 TL aşmaması,*

*2. 1 numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hâsılatının 2011 Yılı için 32.000 TL aşmaması,*

*3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hâsılatı toplamının 2011 Yılı için 64.000 TL aşmaması.”*

*Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, bu maddenin 1 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı hadler yerine ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadleri uygulanır.*

**Tablo 2.3.** Yıllar İtibariyle Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartlarına İlişkin Hadler

Yıllar	Dayanak	1. No.lu Bent		2 No.lu Bent	3. No.lu Bent
		Alış	Satış		
2004	2003/6 s. Sirküler	43 Milyar TL	60 Milyar TL	21 Milyar TL	43 Milyar TL
2005	2004/8295 s. BKK	47.000 YTL	66.000 YTL	23.000 YTL	47.000 YTL
2006	2005/9826 s. BKK	50.000 YTL	72.000 YTL	25.000 YTL	50.000 YTL
2007	259 s. GV GT	53.000 YTL	77.000 YTL	26.000 YTL	53.000 YTL
2008	266 s. GV GT	56.000 YTL	80.000 YTL	27.000 YTL	56.000 YTL
2009	270 s. GV GT	60.000 TL	89.000 TL	30.000 TL	60.000 TL
2010	273 s. GV GT	60.000 TL	90.000 TL	30.000 TL	60.000 TL
2011	278 s. GV GT	64.000 TL	96.000 TL	32.000 TL	64.000 TL
2012	280 s. GV GT	70.000 ₺	105.000 ₺	35.000 ₺	70.000 ₺

**Kaynak:** Gelir Vergisi Kanunu

<sup>219</sup> Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, 47. maddede yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi 48 inci maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler. (15.06.2012 tarihli Resmi Gazete, Sayı:28324 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun md.6)

### 2.4.4.3. Kar Hadleri Emsallerine Nazaran Düşük Olan Emtialar İçin Özel Hadler

Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine göre düşük olarak tespit edilmiş bulunan maddeler için özel hadler belirleme yetkisi GVK'nın 48. maddesi ile Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu yetki kullanılarak 2012 yılı için 280 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenen tutarlar yeniden artırılmıştır.

Buna göre, anılan maddelerin ticaretini yapanların, 2012 takvim yılında da basit usulden yararlanabilmeleri için; alış, satış veya hasılatlarının 31/12/2011 tarihi itibariyle aşağıda belirtilen hadleri aşmaması gerekmektedir. Tablo 2.4'de bu maddelerin Büyükşehir belediye sınırları içinde ve dışında alış-satış hadleri sunulmuştur. Basit usulde vergilendirilecek olan mükellefler bu hadleri aşmamalıdır.

**Tablo 2.4.** Kar Hadleri Emsallerine Nazaran Düşük Olan Emtiaların Alım Satımında Aranılan Özel Şartlar

Emtiaların Cinsi	Tarihleri İtibariyle	Büyükşehir Belediye Sınırları Dışında Kalan Yerlerde		Büyükşehir Belediye Sınırları İçinde Kalan Yerlerde	
		Yıllık Alım Ölçüsü (₺)	Yıllık Satış Ölçüsü (₺)	Yıllık Alım Ölçüsü (₺)	Yıllık Satış Ölçüsü (₺)
Değerli Kâğıt	31/12/2010	100.000	117.000	140.000	160.000
	31/12/2011	110.000	129.000	150.000	170.000
Şeker – Çay	31/12/2010	80.000	100.000	96.000	129.000
	31/12/2011	88.000	110.000	105.000	140.000
Milli Piy. Bileti, Hemen Kazan, Süper Toto vb.	31/12/2010	80.000	100.000	96.000	129.000
	31/12/2011	88.000	110.000	105.000	140.000
İçki (Bira ve Şarap Hariç) -İspirto-Sigara-Tütün	31/12/2010	80.000	100.000	96.000	129.000
	31/12/2011	88.000	110.000	105.000	140.000
Akaryakıt ( LPG hariç )	31/12/2010	117.000	129.000	160.000	180.000
	31/12/2011	129.000	140.000	170.000	190.000

**Kaynak:** 278 seri No.lu Genel Tebliğ ve 280 seri No.lu Genel Tebliğ

Belirtilen bu malların alım satımı ile uğraşanlar hakkında, basit usulün özel şartları bakımından yukarıdaki hadler dikkate alınmak suretiyle, 35, 36 ve 136 Seri No.lu Genel Tebliğindeki hesaplamalar doğrultusunda işlem yapılmaktadır.



#### 2.4.4.4. Adi Ortaklıklarda Basit Usulün Şartları

Ortaklıklar genel olarak birinci sınıf tüccar olarak kabul edilmelerine rağmen adi ortaklık bunun dışında tutulmuştur<sup>220</sup>. Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Adi ortaklıklar kapsam dışında olduğundan basit usulden yararlanabileceklerdir. Ancak bunlarda GVK'nın 47. maddesinde belirtilen yazılı yıllık kira bedeli ve 48. maddede yazılı iş hacimleri ölçüleri ortaklık itibariyle topluca dikkate alınmaktadır. Gerçek usulde vergilendirilmemek ve işin başında bilfiil bulunmak şartı ise ortakların her biri için ayrı ayrı aranır<sup>221</sup>. İki ortaklı bir adi ortaklıkta ortaklardan biri gerçek usule tabi ise diğer ortaklar da gerçek usule tabi olacaktır.

GVK'nın 46. maddesinde adi ortaklık halinde çalışanlardan aynı zamanda başka bir şahsi işle uğraşmaları dolayısıyla basit usule tabi olup olmayacaklarını, ortaklıktan payına düşen yıllık kira bedeli ile şahsi işine ait olan yıllık kira bedeli ve şahsi işine ait iş hâsılatı ölçüler ile ortaklıktan payına düşen miktar toplanarak dikkate alınacağını; şahsi işin mevcut olmaması durumunda, ortaklıklardaki hisselerin toplanmasıyla yetinileceği belirtmiştir.

ÖRNEK; 2011 yılında Tolga İstanbul'da bir yıllığı 2000 ₺'ye kira ile tuttuğu ve yılda 40000 ₺ mal alışında bulunduğu bir işletmesi vardır. Tolga'nın aynı zamanda Ahmet ile eşit paylı bir adi ortaklığı da vardır. Ortaklık için kira yıllık kira bedeli 3000 ₺ vermektedirler. Bu ortaklığın yıllık alışları 65.000 satışları ise 95.000 ₺ olduğu var sayımı altında, Tolga'nın basit usulden yararlanıp yararlanamayacağını değerlendirelim.

Basit Usul Şartları (2011 yılı için)	Tolga'nın durumu	Uygunluğu
Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak	Kendi işinde çalışıyor	√
Yıllık kira bedeli (Büyük şehirler için 4600 ₺'yi aşmamak )	Toplu olarak dikkate alınacak (2000+1500) 3500 ₺	√
Ticari, Zirai Veya Mesleki Faaliyetleri Dolayısıyla Gerçek Usulde Gelir Vergisine Tabi Olmamak	Tabi değil	√
Satın aldığı malı alış tutarı (64000 ₺'yi aşmamak) veya satış tutarı (96000 ₺'yi aşmamak)	Alışları (40000+32500) 72.500 ₺ Satışları 95.000 ₺	X √
<b>Değerlendirme:</b> Yıllık alışları 2011 yılı için belirtilen hadleri aştığından dolayı Tolga, 2012 yılından itibaren gerçek usulde vergilendirilecektir.		

<sup>220</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.72.

<sup>221</sup> Gelir Vergisi Kanunu 46. madde

Tolga kendi işinin başında bulunması varsayımıyla devam edilirse; Tolga'nın şahsi işinin yıllık kira bedeli ile ortaklığından payına düşen yıllık kira bedeli topluca dikkate alınacaktır. Buna göre yıllık kira bedeli (2000+1500) 3500 ₺ olmaktadır. Diğer şart olan alışları ele alacak olursak, Tolga'nın şahsi işindeki alışları ve ortaklıktan payına düşen alışları toplu olarak ele alınacaktır. Buna göre yıllık alış tutarı (40000+32500) 72.500 ₺ olmaktadır.

Yıllık kira bedeli şartı 2011 yılı için büyükşehirlerde 4600 ₺ ve diğer yerlerde 3200 ₺ olduğundan, Tolga yıllık kira haddi şartını sağlamaktadır. Toplam alış bedeline bakıldığında 2011 yılında Emine 72500 ₺'lik alış yapmış, bu bakımdan belirtilen had 64.000 ₺ 'dir. Tolga bunu aştığından basit usulden faydalanamayacaktır. 2011 yılında kaybedilen şartlardan dolayı 2012 vergilendirme döneminde gerçek usulde vergilendirilecektir. Ortaklardan diğeri olan Ahmet de Tolga'nın gerçek usulde vergilendirilmesi sebebiyle şartları sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın gerçek usulde vergilendirilmesi gerekecektir.

#### **2.4.4.5. Belediyelere İşgaliye Harcı Ödemek Suretiyle Ticari Faaliyetlerde Bulunanlarda Aranılacak Şartlar**

215 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, belediyelere işgaliye harcı ödemek suretiyle ticari faaliyette bulunan mükellefler diğer şartları da taşımaları halinde, işyeri kirasına ilişkin şart aranmaksızın basit usulde vergilendirmeden yararlanacağı belirtilmiştir.

#### **2.4.4.6. Hiçbir Şekilde Basit Usulden Yararlanamayacak Olanlar**

GVK'nın 51. maddesinde basit usulden yararlanamayacak olanlar belirtilmiştir. Bunlar;

1. Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları,
2. İkrazat (ödünç para verme) işleriyle uğraşanlar,
3. Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar,
4. GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar,

5. Sigorta prodüktörleri,
6. Her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut (aracılık) edenler,
7. Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar,
8. Tavassut (aracılık) işi yapanlar (dayıbaşılar hariç),
9. Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler,
10. Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri, (Yapısı itibarıyla sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç),
11. Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dâhil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücavir alanlar dâhil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibarıyla veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunulup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenlerdir.

95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile büyükşehir belediyesi olan illerin (Erzurum, Diyarbakır, Sakarya ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisine alınan yerlerden, yeni bağlanan mahallelerle birlikte 2000 yılı genel nüfus sayımındaki nüfusu 30.000'den az olan yerler hariç) mücavir alan sınırları dâhil olmak üzere büyükşehir belediye sınırları içinde aşağıda belirtilen faaliyetleri yapan mükellefler, 01.05.1995 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilme kapsamına alınmıştır.

- a) Her türlü emtia imalatı ile uğraşanlar,
- b) Her türlü emtia alım-satımı ile uğraşanlar,
- c) İnşaat ile ilgili her türlü işlerle uğraşanlar,
- d) Motorlu taşıtların her türlü bakım ve onarım işleriyle uğraşanlar,
- e) Lokanta ve benzeri hizmet işletmelerini işletenler,
- f) Eğlence ve istirahat yerlerini işletenler

8/5521 sayılı BKK ile zirai mahsul satın alarak bu mahsulleri kısmen veya tamamen tüketici dışında kalanlara satan ticaret erbabı 01.01.1983 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmışlardır.

92/2683 sayılı BKK ile her türlü televizyon, video, radyo, teyp, müzik seti, disk-çalar, kamera, bilgisayar, soğutucu, çamaşır ve bulaşık makinesi, elektrikli süpürge, elektronik müzik aletleri, elektrikli dikiş makinesi ile elektrikle çalışan benzeri eşyaların alım-satımı ve üretimi ile uğraşan mükellefler gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmışlardır.

GVK 51. maddede ve ilgili BKK'lar ile gerçek usulde vergilendirilecek olanlar belirtilmiştir. Bunlar basit usulün şartlarını sağlıyor olsa dahi bu usulden faydalanamayacaklardır.

#### **2.4.5. Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti**

GVK'nın 46. maddesinde belirtildiği üzere, 47. maddedeki ve 48. maddedeki şartları sağladığı takdirde ticari kazancın tespitinde basit usulden yararlanabilirler. Aynı maddenin devamında basit usulde ticari kazancı, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet fark olarak belirtmiştir. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak vergi usul kanununun hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hâsılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanacaktır. Bu suretle tespit ve beyan olunan kazanç vergi tarhi için esas alınacaktır. Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve VUK' un defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile GVK ve diğer kanunlardaki ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabi olacaklardır.

Basit usule göre ticari kazancın tespitinde defter tutulması ve defter tutmanın gerektirdiği hesapların işlenmesi söz konusu olmamaktadır. Bu suretle matrahlarını hesaplamada esas alınacak olan giderler ve hâsılatlarını gösteren belgelerdir. Bu bakımdan basit usul “ deftersiz işletme hesabı” olarak da nitelendirilebilir.<sup>222</sup>. 215 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde kazanç belgelere dayalı olarak giderler ve satılan malların alış bedelleri çıkartılarak bulunur.

<sup>222</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.67.

Kazancın bu şekilde tespiti sırasında emtia ticareti ile uğraşanlarca<sup>223</sup>;

– Hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hâsılata,

– Hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri giderlere, ilave edilecektir.

Basit usule tabi olanlar işletmede kullandıkları sabit kıymetleri gider yazamayacak ve üzerinden amortisman ayıramayacaklardır.

#### **2.4.5.1. Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler**

Basit usulde vergilendirilen mükellefler kazancın tespiti bakımından ikinci sınıf tüccarlar için uygulanan hükümlere tabidirler. Bundan dolayı ticari kazancın tespitinde GVK'nın 40. ve 41. maddeleri ile kanunların gider kabul edilip edilmeme hükümlerine uymak zorundadırlar<sup>224</sup>.

GVK'nın 40. maddesinde safi kazancın tespit edilmesi için kabul edilen giderler sayılmıştır. Buna göre indirilecek giderler;

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler. (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27. maddede yazılı giyim giderleri;

3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar;

4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla);

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri;

<sup>223</sup> 215 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

<sup>224</sup> Bay, a.g.e., s. 77.

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,

8. İşverenlerce, Sendikalar Kanununun hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz).

9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı bu Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi aşamaz.).

10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

#### **2.4.5.2. Gider Kabul Edilmeyecek Ödemeler**

GVK'nın 41. maddesinde bazı ödemelerin gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiştir. Bunlar;

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler, (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

4. Teşebbüs sahibinin eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;

5. Bu fıkranın 1 ila 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince

uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar, (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar cezai mahiyette tazminat sayılmaz).

7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %0'ı (yapılan bu giderlerin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.)

8. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları;

9. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

Bu maddenin uygulanmasında kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.

### 2.4.5.3. Diğer İndirimler

Ticari kazancı basit usulde vergilendirilen mükellefler, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerine ilişkin olarak GVK'nın 89. maddesinde belirtilen hususları indirim konusu yapabileceklerdir. Söz konusu indirimlerin yapılabilmesi için, yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin olması ve yapılacak indirimlerin ilgili mevzuatta belirtilmiş şartları taşıması gerekmektedir<sup>225</sup>.

GVK'nın 89. maddesinde diğer indirimler başlığı altında, mükelleflerin gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapabileceği diğer indirimler sayılmıştır. Buna göre;

1. Beyan edilen gelirin % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin % 5'ini) ve asgarî ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin

<sup>225</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, *Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, Yayın No:139, Ocak 2012, s. 12. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) (26.05.2012).

Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları kendi gelirlerinden indirilir).

Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları bir katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi asgarî ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

2. Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121. madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler).

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen özörlöülerin beyan edilen gelirlerine, 31. maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu özörlü kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dâhil) da yararlanır.).

4. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.

5. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.



6. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı.

7. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dâhil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirtilmesi çalışmalarına,

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir).

8. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

9. Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabii iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

10. Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynî veya nakdî bağışların tamamı.

11. (5904 sayılı Kanununun 3. maddesiyle eklenen ve 3.7.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bent) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa VUK hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

#### **2.4.6. Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Ödevleri**

Basit usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve VUK' un defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri

ile GVK ve diğer kanunlardaki ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabi olacaklardır.

#### 2.4.6.1. Bildirme Ödevi

GVK'nın 46. maddesine basit usule tabi mükelleflerin yükümlülüklerinden biri de bildirme ödevidir. Buna göre mükellef işe başlamayı, iş veya adres değişikliklerini ve iş bırakmaya ilgili vergi dairelerine bildirmek zorundadırlar.

*İşe başlamayı bildirme*; VUK'un 154. maddesinde işe başlama gösteren haller belirtilmiştir. Bir iş yeri açmak<sup>226</sup>, iş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmaktır. 4369 sayılı kanunla eklenen diğer hüküm, basit usule tabi olan tüccarlar içindir. Buna göre işle bilfiil uğraşılması işe başlamayı göstermektedir. Örneğin bir bakkal, ilgili odaya kayıt olsa dahi, işe başlamış sayılmayacaktır. İş ile uğraşmaya bilfiil başlamış olması durumunda bu tarih işe başlama tarihi olarak dikkate alınacaktır.

VUK'un 153. maddesine göre;

—vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı

—serbest meslek erbabı

—kurumlar vergisi mükellefleri

—kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları işe başlamayı vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler gibi basit usulde vergilendirilecek olan mükelleflerin de işe başladıklarını işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde vergi dairesine bir dilekçe ile bildirmeleri gerekmektedir. Bu dilekçe, mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bildirimin, vekil tarafından yapılması halinde, vekâletnamenin bir örneği dilekçeye eklenir. Esas olarak bildirim yazılı olarak yapılması gerekir. Ancak defter tutmak zorunluluğu olmayan basit usulde vergilendirilecek olan mükelleflerden okuma yazma bilmeyenler bildirimleri sözlü olarak da yapabilirler. Ancak bu durumun vergi dairesince tutulacak bir tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir<sup>227</sup>.

<sup>226</sup> Bir işyeri açmaktan kastedilen durum, bilfiil ticari ve sınai faaliyete geçmektir.

<sup>227</sup> Bay, a.g.e., s. 83.

*Adres ve iş değişiklikleri bildirme;* VUK' un 101. maddesinde belirlenen bilinen iş veya ikamet *adresi değişenler* yeni adreslerini, adresin değiştiği tarihten başlayarak bir ay içinde bildirmek zorundadır. VUK 157. maddesinde adres değişikliğinin, 158. maddesinde ise iş değişikliğinin vergi dairesine bildirilmesi mecburiyeti belirtilmiştir. Yeni bir vergiye tabi olmayı, mükellefiyet şeklindeki değişikliği, mükellefiyetten muaflığa geçmeyi gerektirecek surette işle ilgili değişiklikler vergi dairesine bildirilmelidir. Bu süre VUK' un 168/1. maddesinde 1 ay olarak belirtilmiştir.

Ayrıca mükelleflerin aynı işletmeye dâhil bulunan işyeri sayısında meydana gelen artış veya azalışları yazılı olarak vergi dairesine bildirmesi zorunluluğu VUK' un 159. maddesinde belirtilmiştir. Örneğin minibüsüyle şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendirilen mükellef bayan (S) ikinci bir minibüs satın alması halinde durumu, aracı satın aldığı tarihten itibaren bir ay içerisinde ikinci minibüse ait satış sözleşmesi ile birlikte yazacağı dilekçe ile bağlı olduğu vergi dairesine bildirmek zorundadır.

*İşi bırakmanın bildirilmesi;* VUK' un 161. maddesi ile işi bırakma "vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi" olarak tarif edilmiştir. İşin herhangi bir nedenle geçici bir süre için durdurulması işi bırakma hükmünde olmadığı da ayrıca belirtilmiştir.

Mükelleflerin işi bırakmak istemesi durumunda kullandıkları iktisadi kıymetleri de ellerinden çıkarması gerekmektedir. Örneğin; minibüsüyle şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendirilen mükellef minibüsü satmadan veya kullanılamaz hale geldiğini (hurdaya çıkarma) belgelemeden işi bıraktığını öne süremez. Bu belge mükellefin kaydının kapatılması için gerekli bir belgedir. Şayet aracın kullanılamaz durumda olduğu mahkeme tarafından tespit edilirse, işi bırakma tarihi olarak bu tarih dikkate alınacaktır<sup>228</sup>.

#### **2.4.6.2. Belge Düzenleme ve Belge Alma Ödevi**

Defter tutma mecburiyeti olmayan basit usulde vergilendirilen mükellefler, VUK hükümlerine göre fatura (VUK madde 232), perakende satış vesikaları (VUK madde 233), gider pusulası (VUK madde 234), müstahsil makbuzu (VUK madde 235) ve diğer belgeleri düzenleme ve kullanma mecburiyetleri bulunmaktadır.

<sup>228</sup> Bay, a.g.e., s. 85.

Basit usule tabi olan mükellefler ikinci sınıf tüccarların tabi olduğu usul ve esaslar çerçevesinde belge düzenleyeceklerdir. Götürü usulden kaynaklı olarak belge alma ve verme alışkanlığı olmayan basit usule tabi mükelleflerin uyum aşamasında 215 seri no.lu Gelir Vergisi genel tebliğinde (GVGT) bir takım kolaylıklar sağlanmış ve aynı durum 280 seri no.lu GVGT’de belirtilmiştir. Buna göre basit usule tabi mükellefler;

— 31.12.2012 tarihine kadar belge vermedikleri günlük tahsilâtları için gün sonunda tek bir fatura düzenlemeleri,

— Düzenlenen fatura da alıcıya ilişkin bilgiler yerine tarihli toplam hâsılat ibaresinin yazılması yeterli görülmüştür.

Bu imkândan yararlanmak isteyenler, müşterilerinin istemesi durumunda fatura ve perakende satış vesikası (dolmuş işletenler hariç) düzenlemek zorundadırlar<sup>229</sup>.

Basit usule tabi mükelleflerin kullandıkları belgeler ve zarflar Maliye Bakanlığının 21.12.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4412-18/048833 sayılı genel yazısında belirtildiği üzere sadece Türkiye Esnaf ve Sanatkârları Konfederasyonu (TESK) tarafından bastırılmaktadır.

Mükelleflerin kayıtları ister odalar bünyesinde oluşturulan muhasebe bürolarında tutulsun, ister kendileri tarafından tutulsun, kullanılacak belgeler bağlı oldukları oda veya birlikten temin edilecektir. Şayet mükelleflerin bulunduğu yerde bağlı oldukları oda veya birlik yoksa veya bulunduğu yerde bağlı olacağı oda veya birlik kurulmamış ise; en yakın oda veya birliğe veya karma odaya kayıt yaptıracaklardır. Belgelerini de kayıt yaptırdığı bu odadan temin edeceklerdir<sup>230</sup>.

215 seri no.lu GV GT’ de belirtildiği üzere; VUK’ un mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden belgeler ile zarfların basımı, dağıtımı, izlenmesi ve kayıtlarının tutulması işlemlerinin ilgili mesleki teşekküllerce yürütülmesi uygun görülmüştür. Mesleki teşekküller kimlere hangi belgeleri verdiklerini, hangi belgelerin kendilerine iade edildiğini mükellefler itibariyle zimmetli kayıtlarında göstereceklerdir. Mükelleflerin belge basımı için vergi dairelerinden izin

<sup>229</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, *Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, Yayın No:139, Ocak 2012, s. 17. www.gib.gov.tr (26.05.2012)

<sup>230</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, *Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, Yayın No:139, Ocak 2012, s. 16. www.gib.gov.tr (26.05.2012)

almalarına gerek bulunmamaktadır. Basımı yapılacak belgelerde VUK ve ilgili mevzuatta yer alan asgari bilgiler ile özel işaret (amblem) bulunacaktır.

Belgelerin basımını yaptıracak ilgili mesleki teşekküller, basımını yaptıkları belgelerin en alt kısmına dipnot şeklinde adı, adresi veya basımı yapan matbaa işletmesine ilişkin bilgileri yazdıracaklardır. İlgili mesleki teşekküller belgeleri teslim etmeden önce mükellefin adını, soyadını, varsa ünvanını, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası ile iş adresini (motorlu taşıt işletenlerde taşıtın plakasını) belirten kaşenin basılmasını sağlayacaklardır.

Basit usulde vergilendirme kapsamında olan ancak meslek odalarına üye kayıtları yapılamayan, traktörle nakliyecilik yapanlar, hususi oto ile ticari faaliyette bulunanlar, biçerdöver işletmecileri ile inşaat ustaları gibi mükellefler, kullanacakları belgeleri ikinci sınıf tüccarların tabi oldukları esaslar çerçevesinde (anlaşmalı matbaalara bastırmak veya noterlere tasdik ettirmek suretiyle) temin edebilmektedirler. Bu mükellefler, istedikleri takdirde kullanacakları belgeleri faaliyette buldukları yerdeki herhangi bir oda veya birlikten de belgeleri temin edebilmektedirler<sup>231</sup>.

VUK' un 232. maddesinde belirtildiği üzere kazancı basit usulde tespit edilen mükellefler;

- 1- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
- 2- Serbest meslek erbabına,
- 3- Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara,
- 4- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
- 5- Vergiden muaf esnafa,

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için *fatura* vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.”

VUK 233. maddesinde belirtildiği gibi kazancı basit usulde tespit edilen mükellefler fatura vermek zorunda olmadığı satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri için;

- 1- Perakende satış fişleri,
- 2- Makineli kasaların kayıt ruloları,

<sup>231</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, *Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, Yayın No:139, Ocak 2012, s. 17. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) (26.05.2012)

### 3- Giriş ve yolcu taşıma biletleri

olarak belirtilen belgelerden herhangi birisi ile tevsik etmek zorundadırlar.

Basit usulde tabi olan mükellefler; vergiden muaf esnafa yaptıkları işler veya bunlardan satın aldıkları mallar için VUK 234. maddesinde belirtilen belge olan *gider pusulasını* düzenleyerek bunlara imza ettirmek zorundadırlar. Ayrıca basit usulde vergilendirilen mükellefler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın alacakları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha VUK 'un 235. maddesinde belirtilen *müstahsil makbuzunu* düzenlemek ve bunlardan birisini imzalayarak satıcı çiftçiye vermek diğerini ona imzalatarak almak zorundadır. GVK'nın 94. maddesinde, yaptıkları ödemelerden vergi tevkif edecekler arasında basit usulde vergilendirilen mükellefler sayılmamıştır. Bu nedenle, bu mükellefler yaptıkları ödemeler için belge düzenlerken, ürün bedeli üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklardır.

VUK' un 240. maddesinde kazancı basit usulde tespit edilenler de dâhil olmak üzere taşıma işletmeleri, otel, motel ve konaklama yerlerinin *taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri ve günlük müşteri listelerini* düzenlemek zorunda olduğu belirtilmiştir.

#### 2.4.6.3. Muhafaza ve İbraz Ödevi

Basit usule tabi mükelleflerin kayıtları, bağlı oldukları oda veya birlikler bünyesinde kurulan muhasebe bürolarında tutulmaktadır. İsteyen mükellefler kayıtlarını kendileri de tutabilmektedir. Bu takdirde, vergilendirme ile ilgili ödevlerin tamamı kendilerince yerine getirilecektir. İsteyen mükellefler ise kayıtlarını serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir gibi meslek mensuplarına tutturabilirler<sup>232</sup>.

Mükellefler, satış ve hizmetleri için düzenledikleri hâsılat belgelerini bir zarfta, faaliyetleri ile ilgili olarak mal ve hizmet alışları ile giderleri için aldıkları gider belgelerini başka bir zarfta toplayıp saklayacaklardır. Kayıtları odalarda tutulan mükellefler ise her aya ait zarfları izleyen ayın 10'una kadar kaydının tutulduğu büroya teslim edeceklerdir. Teslim edilen belgeler bürolarda işletme hesabı defterinin gelir ve gider sayfalarındaki işlem başlıkları esas alınarak bilgisayar ortamına aktarılacaktır. Bu belgeler cari yılsonuna kadar bürolarda saklanacaktır<sup>233</sup>. Belgelerin ibrazı da bu

<sup>232</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, *Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, Yayın No:139, Ocak 2012, s. 18. www.gib.gov.tr (26.05.2012)

<sup>233</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, *Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, Yayın No:139, Ocak 2012, s. 18. www.gib.gov.tr (26.05.2012)

bürolardan istenecektir. Ancak yıllık beyannamenin verilmesinden sonra o yıla ilişkin belgeler muhafaza edilmek üzere mükellefe teslim edilecektir. Teslim alınan belgeler, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılı başından itibaren başlayarak 5 yıl süre ile mükelleflerce muhafaza edilecektir<sup>234</sup>.

VUK' un 137. maddesinde defter ve hesap tutan, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan bütün mükelleflerin vergi incelemesine tabi olacağı belirtilmiştir. Buna göre basit usule tabi olan vergi mükellefine yapılacak bir incelemede bu mükellefler defter tutmadıklarından, kullandığı belgeleri ve listeleri ibraz edeceklerdir. Cari yıl içinde yapılan incelemede ibraz, kayıtların tutulduğu oda tarafından yapılacaktır. Odanın belgeleri ibraz etmemesi durumunda mükellefe ceza kesilmeyecektir<sup>235</sup>.

#### **2.4.6.4. Beyanname Verilmesi ve Verginin Ödenmesi**

GVK'nın 92. maddesinde elde edilen gelirlerin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan oluşması durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesi düzenlenerek şubat ayı içinde ilgili vergi dairesine verileceği belirtilmiştir. Ancak, mükelleflerin basit usulde vergilendirilen ticari kazancı ile birlikte diğer gelir unsurları varsa yıllık beyanname mart ayı içinde verilecektir.

Beyanname elden verilebileceği gibi posta ile de gönderilebilir. Posta ile gönderilen beyannamelerde şayet posta taahhütlü ise postaya verilmiş tarihi, normal posta ise vergi dairesine ulaştığı tarih beyannamenin verildiği tarih olarak kabul edilecektir. Ayrıca tam otomasyona geçen vergi dairesi mükellefleri beyannamelerin, elektronik beyanname gönderme aracılığıyla yetkisi almış olan, basit usul mükelleflerinin bağlı olduğu meslek odaları ve 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler aracılığıyla elektronik ortamda gönderebilirler<sup>236</sup>.

Beyannamelerin şubat ayı içinde verilmesi halinde, beyanname üzerinden tahakkuk edecek gelir vergisi *Şubat ve Haziran* aylarında olmak üzere, iki eşit taksitte ödenecektir. Eğer basit usulde tespit edilen ticari kazanç yanında beyana tabi başka bir gelir unsurunun bulunması durumunda mart ayı içerisinde verilecek beyannameler

<sup>234</sup> Aydın, a.g.m., s. 49.

<sup>235</sup> Bay, a.g.e.,s.89.

<sup>236</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, *Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, Yayın No:139, Ocak 2012, s. 12. www.gib.gov.tr (26.05.2010)



üzerinden hesaplanan gelir vergisi *Mart ve Temmuz* aylarında olmak üzere, iki eşit taksitte ödenecektir.

Basit usule vergilendirmeye tabi olan mükellefler GVK'nın 94. maddesinde sayılmış olan vergi tevkif edecek olanlar arasında değildir. Bu nedenle, bu mükellefler yaptıkları ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklar ve muhtasar beyanname vermeyeceklerdir. Aynı zamanda bu mükellefler geçici vergi ödemeyeceğinden dolayı da bununla ilgili beyanname vermeyeceklerdir.

#### **2.4.7. Basit Usulde Vergilendirmede Özellik Arz Eden Durumlar**

Basit usulde mükelleflerin ödevleri ve uygulama açısından bazı özellikli durumlar söz konusudur. Bunlar; basit usule tabi mükellefin işini terk etmesi durumunda belgenin iptal edilmesi, iktisadi kıymetlerin satışı ve bunların satışındaki belge düzenlemesidir.

*Basit usulde vergilendirilen mükelleflerden işlerini terk edenlerin kullanmadıkları belgelerin iptal işlemleri*, belgeleri veren oda veya birliklerce yapılmaktadır. Belgelerini anlaşmalı matbaalara bastırmak veya noterlere tasdik ettirmek suretiyle temin eden mükelleflerin belgelerinin iptali, vergi dairelerince yapılmaktadır. İşini terk edenlerden, söz konusu belgeleri ibraz edemeyenler, eksik belge ibraz edenler veya belgelerini kaybettiğini bildiren mükelleflerin durumu, belgeyi veren oda veya birliklerce düzenlenen tutanakla tespit edilecektir. İşini terk edenlerden belgelerini anlaşmalı matbaalara bastırmak veya noterlere tasdik ettirmek suretiyle temin eden mükelleflerden, belgeleri ibraz edemeyenler ile eksik belge ibraz edenler veya belgelerini kaybettiğini bildiren mükelleflerin işlemleri ise vergi daireleri aracılığı ile yapılacaktır. Bu mükelleflere bir taraftan usulsüzlük cezası kesilirken, diğer taraftan mükelleflerin ilgili dönem vergi matrahlarının tespiti için takdir komisyonuna sevk edilir<sup>237</sup>.

*İktisadi kıymetler için amortisman ayıramama ve bunların satışındaki belge düzenine* bakılacak olursa; GVK'nın 46. maddesine göre; basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet fark olarak belirtilmiştir. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak VUK hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hâsılatlara

<sup>237</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, *Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, Yayın No:139, Ocak 2012, s. 18. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) (26.05.2012)

ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanacaktır. Ancak 215 sayılı GVGT' de basit usule tabi olanların işletmede kullandıkları sabit kıymetleri gider yazamayacakları ve üzerinden amortisman ayıramayacakları belirtilmiştir.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler taşıt ve sabit kıymetlerini satmaları durumunda fatura düzenleme zorunluluğu yoktur. Mükelleflerin taşıt satışı yapması durumunda noter satış sözleşmesi ile diğer sabit kıymetlerin satışını yapması durumunda alıcı tarafından gider pusulası düzenlenmesi suretiyle yapılan satış işlemi belgelendirebilmektedir<sup>238</sup>.

#### **2.4.8. Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Yanlarında Çalışan Hizmet Erbablarının Vergi Karşısındaki Durumu**

GVK'nın 47. maddesinde basit usulde vergilendirme için gerekli olan genel şartlar sayılmıştır. Bu maddede belirtilen şartlardan biri de kişinin kendi işinde bilfiil çalışması veya bulunmasıdır. Ancak devamında işinde işçi ve çırak çalıştırmanın bahsedilen şartı bozmayacağı belirtilmiştir.

GVK'nın 64. maddesine bakılacak olursa, basit usule tabi olanların yanında çalışanların ya da çalıştırılanların ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilecektir. Diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi almaya mecburdurlar. Kazançları basit usulde vergilendirilen ticaret erbabı, yanında çalışanların vergi karnesi almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar. Diğer ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmez, eğer diğer gelirler nedeniyle beyanname verilirse de bunlar beyannameye dâhil edilmez.

İlgili maddede belirtildiği üzere basit usule tabi mükellefin yanında çalışan hizmet erbabının, safi ücretinin yıllık tutarı, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir<sup>239</sup>. Yıllık ve safi olarak belirlenen bu ücret üzerinden hizmet erbabının ödeyeceği gelir vergisi hesaplanır<sup>240</sup>. Hesaplanan vergi hizmet erbabı durumunda bulunan kişi tarafından ödenir<sup>241</sup>.

<sup>238</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, *Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, Yayın No:139, Ocak 2012, s. 18. www.gib.gov.tr (26.05.2012)

<sup>239</sup> (Asgari Ücret x 12) x %25= Vergi Matrahı, Ödenecek Vergi= Vergi Matrahı x Vergi Oranı

<sup>240</sup> 2012 yılı için (886,50x12)x%25=2659,5, Ödenecek Vergi=2659,5x%15=398,85'dir.

<sup>241</sup> Tosuner ve Arıkan, a.g.e, s.107.

GVK'nın 118. maddesinde diğer ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinin ne zaman ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre;

—Öteden beri işe devam edenlerde yıllık verginin yarısı; takvim yılının ikinci, diğer yarısı; sekizinci ayında,

—Bütçe yılının birinci yarısında işe başlayan mükelleflerde yıllık verginin yarısı; verginin kameye yazıldığı ayda, diğer yarısı; sekizinci ayında,

—Bütçe yılının ikinci yarısında işe başlayanlarda ise verginin karneye yazıldığı ayda, ödenir.

#### **2.4.9. Basit Usulde Vergilendirilenlerin KDV Karşısındaki Durumu**

KDVK'ın 17/4-a maddesinde (4842 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikle) belirtildiği üzere 01.07.2003 tarihinden geçerli olmak üzere, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu mükelleflerin 01.07.2003 tarihinden sonra yapacakları işlemler için katma değer vergisi beyannamesi verme zorunlulukları kaldırılmış, mükellefiyetleri de terkin edilmiştir<sup>242</sup>. Yine 88 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (KDV GT)'nde ortaklarının tamamı basit usule tabi olan adi ortaklıkların teslim ve hizmetleri de bu hüküm kapsamında katma değer vergisinden istisna edildiği, ancak ortaklarından en az birisi GVK'ya göre gerçek usulde vergilendirilen adi ortaklıkların teslim ve hizmetlerinin istisna kapsamı dışında bırakılacağı belirtilmiştir.

88 seri no.lu KDV GT' de basit usulde vergilendirilen mükelleflerin, istisna uygulamasının başladığı tarihten itibaren, düzenledikleri belgelerde katma değer vergisi göstermiş veya "KDV Dâhildir" mealinde bir şerhe yer vermiş iseler, belgede gösterilen vergi tutarını vergi dairesine beyanname ile bildirmek ve ödemek zorunda olduğu ve teslim ve hizmetleri 01.07.2003 tarihinden itibaren istisna kapsamına giren bu mükelleflerin mal ve hizmet alışları ile yapacakları ithalat, genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olduğundan, bu şekilde yüklenilen vergilerin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre gider, maliyet ya da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

<sup>242</sup> Ramazan Irmak, Basit Usulde vergilendirilen Mükelleflere Yapılacak Büyük ve Küçük Baş Hayvan Eti Satışlarında uygulanacak KDV Oranı, Yaklaşım dergisi, Sayı:165, Eylül 2006, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006098420.htm> (07.04.2011)

KDVK' nın 29/1-c maddesinde, götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura veya benzeri belgelerde gösterilen KDV'yi indirebilecekleri hükme bağlanmıştır. Hâlbuki götürü usul yerine “basit usul” ihdas edilmiştir. Ancak kanunda basit usul ibaresi bulunmamaktadır. Bunun nedeni ise, istisna getirilmeden önce basit usulde vergilendirilen mükelleflere KDV indirim hakkı verilmiş olmasıdır. Çünkü bu durum basit usulden gerçek usule geçiş aşamasında bir sorun ortaya çıkarmayacaktır. Ancak daha sonra getirilen istisna sonucu olarak da, bu mükelleflerin KDV indirim hakları ortadan kaldırılmıştır<sup>243</sup>. Vergi İdaresi bu karmaşayı önlemek açısından bir muktezasında<sup>244</sup>; basit usule tabi iken gerçek usule geçen mükelleflerin devreden stokları nedeniyle yüklenmiş oldukları KDV'yi çıkaracakları envantere göre Kanun'un 29/1-c maddesi çerçevesinde indirim konusu yapabilecekleri, ancak söz konusu verginin daha önce gider hesaplarında gösterilmesi halinde bu hesaplarda gerekli düzeltmenin yapılacağını belirtmiştir.

91 seri no.lu KDV GT' nin K bölümünde basit usule tabi mükelleflerin KDV mükellefiyeti kaldırılmakla birlikte, ilgili kanunun 18/1. maddesi gereğince bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak istisnadan yararlanmak istemediklerini, KDV mükellefiyeti tesis ettirmek istediklerini belirtmeleri durumunda KDV mükellefiyetleri tesis edileceği ve gerçek usulde KDV mükellefi olacağı belirtilmiştir. Bu şekilde KDV mükellefiyeti tesis ettirenlerin KDV beyannamelerini üç aylık olarak vermeleri uygun görülmüştür.

#### **2.4.10. Basit Usulde Vergilendirilmeme ve Gerçek Usule Geçiş**

Basit usulde vergilendirmenin uygulanmadığı hallerde mevcuttur. GVK'nın 46. maddesinde bu durumlar yer verilmiştir. Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybetme, basit usule tabi olmanın şartlarını sağladığı halde bundan yararlanmak istememe, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma ve gerçek usulde vergilendirilmeleri sebebiyle hiçbir şekilde tekrar basit usule tabi olamama durumları ilgili maddede görülmekte ve bu durumlar çerçevesinde mükellefler basit usulden faydalanamamaktadır.

<sup>243</sup> Hayreddin Erdem, Zülfükar Korkmaz, Basit Usulden Gerçek Usule Geçenlerin Stoklarında Yer Alan Mallara İlişkin KDV'nin İndirimi, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2006, Sayı: 168, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2006128735.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2006128735.htm) (07.04.2011).

<sup>244</sup> MB., GİB.'nin, 16.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5317-2165/80396 sayılı Muktezası

#### **2.4.10.1. Basit Usule Tabi Olmanın Şartlarından Herhangi Birinin Takvim Yılı İçinde Kaybedilmesi Hali**

GVK'nın 46. maddesinde belirtildiği üzere genel şartları (GVK'nın 47. maddesi) ve özel şartları (GVK'nın 48. maddesi) topluca sağlayanlar basit usulden faydalanabilecektir. Bu şartlardan herhangi birisini ihlal eden mükellefler ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilecektir<sup>245</sup>. Her ne kadar ertesi yılda mükellef gerçek usule geçecek olsa da içinde bulunduğu yılda basit usulden yararlanmış olacağı görülmektedir<sup>246</sup>.

#### **2.4.10.2. Basit Usulden Yararlanmak İstemeyenlerin Durumu**

Basit usulde vergilendirmenin şartlarını sağlayanlar isterlerse bu usulden yararlanmak istemeyebilirler. Böylesi bir durumda GVK'nın 46. maddesinde belirtildiği üzere, bu usulde vergilendirilmek istemediklerini yazı ile bildirecek olan mükellefler; bu taleplerine doğrultusunda talep tarihini takip eden ayın başından veya izleyen takvim yılı başından, yeni ise başlayanlar ise işe başlama tarihinden, itibaren gerçek usulde vergilendirilecektirler.

#### **2.4.10.3. Daha Önceden Gerçek Usule Tabi Olanların Durumu**

Eski düzenlemeye göre, GVK'nın 46. maddesinin son fıkrasında belirtildiği üzere herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilecek olanlar ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, bir daha hiçbir şekilde basit usulden yararlanamazlardı. Ancak 6322 sayılı kanunun 7. maddesiyle 6. fıkra değiştirilmiş ve mükellefe basit usule dönüş imkânı tanınmıştır. Bu değişikliğe göre, *“Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, 47. maddede yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi 48. maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler.”*

Örneğin, basit usule tabi olmanın genel şartlarına sahip olan gerçek usulde vergilendirilen bir mükellef (Kendi işinde fiilen çalışmak, işyeri kira bedelinin yanında belirlenen tutarı aşmaması, ticari, zirai ve mesleki faaliyeti dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak), 2012 ve 2013 yıllarında iş hacmi (mal ve hizmet alış ve

<sup>245</sup> Bkz. Gelir Vergisi Kanunu

<sup>246</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.74.

satış tutarı) GVK'nın 48. maddesinde belirlenen hadlerin altında kalmış ise bu mükellef 2013 yılı bitmeden önce bağlı olduğu vergi dairesine yazılı başvurarak basit usule geçmek için talepte bulunabilir ve 2014 takvim yılından itibaren kazancı basit usulde belirlenebilir.

Daha önce gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler bu tarihten sonra işe başlamaları halinde yine gerçek usulde vergilendirileceklerdir. Ancak yeni düzenlemeye göre, *“Gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler ile basit usulün şartlarını kaybedenlerden gerçek usulde vergilendirilmeye başlamadan önce işini terk eden mükellefler, terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönemezler.”*

Gerçek usulde vergilendirildiği veya vergilendirilmesi gerektiği faaliyetini 01/01/2012 tarihinden önce terk eden mükellefler için iki yıllık sürenin hesaplanmasına 01/01/2012 tarihinden itibaren başlanacaktır. Gerçek usulde vergilendirildiği veya vergilendirilmesi gerektiği faaliyetini 01/01/2012 tarihinden itibaren terk eden mükellefler terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usulden yararlanamayacaklardır

Gerçek usulden vergilendirilen mükelleflerin basit usul için gerekli olan şartları sağlaması durumunda, işin eş ve/veya çocuklara devri halinde iş hacminin hesabında devirden önceki süreler de dikkate alınacaktır, işini terk eden mükellef veya eş ve/veya çocuklara devredilmesi hallerinde ilgisine göre terk veya devir tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönmeleri mümkün değildir<sup>247</sup>.

#### **2.4.10.4. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlediği Veya Kullandığı Tespit Edilenlerin Durumu**

GVK'nın 46 maddesinin üçüncü fıkrasında basit usule tabi ticaret erbabından, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit edilenler, bu hususun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden ayın başından itibaren ikinci sınıf tüccarlara ilişkin hükümlere tabi olacağı belirtilmiştir. Bu durumdan dolayı gerçek usule geçen mükellef, aynı maddede belirtilmiş olan gerçek usulde vergilendirilen mükellefler bir daha hiçbir şekilde basit usule dönemezler hükmü ile mükellefin basit usulden yararlanma imkânı kalmamış olmaktadır.

<sup>247</sup> 283 no.lu GV GT

Ancak 31/05/2012 tarihli 6322 sayılı kanunun 7. maddesiyle değiştirilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 46. maddesinin altıncı fıkrasında, "Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmezler." hükmü yer almaktadır.

Düzenlenmiş olan sahte belgeyi bilerek veya bilmeyerek kullandığı tespit edilen mükellefler ise, yeni kanun kapsamında basit usule dönebileceklerdir. şöyle ki gerçek usulde vergilendirilen bu mükelleflerden Gelir Vergisi Kanunu'nun 47 inci maddesindeki basit usule tabi olmanın genel şartlarını taşıyanların, arka arkaya iki hesap dönemindeki iş hacmi Kanunun 48 inci maddesindeki alış ve satış hadlerinin altında kalması halinde, vergi dairesine yazılı talepte bulunacaklar ve şartların gerçekleştiği yılı izleyen yıldan itibaren basit usulden yararlanabileceklerdir.

#### **2.4.11. Basit Usulde Vergilendirilmenin Günümüzdeki Boyutu**

1999 tarihinden itibaren basit usulde vergilendirme, götürü usulde vergilendirmenin yerini almıştır. Bu uyguma ile GVK'da ki beyan esası dikkate alınarak, öncesinde belge düzenleme zorunluluğu olmayan mükelleflere bu zorunluluk getirilmiştir. Bu şekilde gerçek gelire de ulaşılabilecektir. Bu düzenleme mükellef üzerinde maddi bir külfet oluşturmamakla birlikte yalnızca ödevler açısından mükelleflere yükümlölük getirmiştir.

Ülkemizde 2007–2011 tarihleri arasında vergi gelirleri, mükellef sayıları ve basit usulün yeri grafikler ve tablolarla açıklanmaya çalışılacaktır.

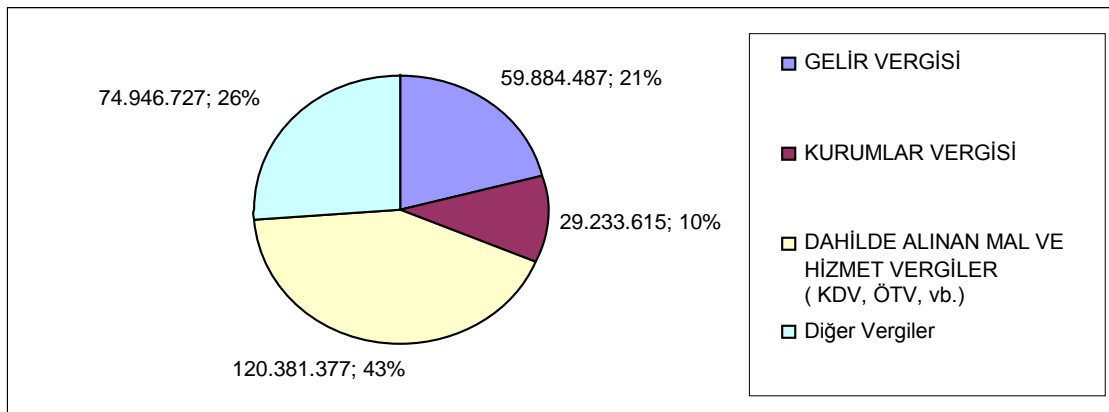
**Tablo 2.5.** Merkezi Yönetim Gelir Tahsilatı İçinde Vergi Gelirleri Ve Mükellef Sayıları (2007 – 2011) (Bin ₺)

	2007	2008	2009	2010	2011
GELİRİN ÇEŞİDİ	TAHSİLAT	TAHSİLAT	TAHSİLAT	TAHSİLAT	TAHSİLAT
<b>MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ</b>	208.906.388	232.067.897	239.778.222	280.183.346	327.272.254
<b>VERGİ GELİRLERİ</b>	171.098.466	189.980.827	196.313.308	235.714.637	284.446.206
— <b>GELİR VERGİSİ</b>	38.061.543	44.430.339	46.018.360	49.385.289	59.884.487
— <b>Beyana Dayanan Gelir Vergisi</b>	1.767.732	2.065.284	2.297.745	2.437.328	3.175.104
— <b>Beyana Dayanan Gelir Vergisi Mükellef Sayıları</b>	1.724.366	1.701.865	1.683.308	1.693.316	1.703.754
— <b>Basit Usulde Gelir Vergisi</b>	198.229	209.870	248.282	271.467	303.079
— <b>Basit Usulde Gelir Vergisi Mükellef Sayıları</b>	762.111	744.188	739.092	728.850	714.693
— <b>KURUMLAR VERGİSİ</b>	15.718.474	18.658.195	20.701.805	22.854.846	29.233.615
<b>DAHİLDE ALINAN MAL VE HİZMET VERGİLERİ</b>	76.040.734	80.710.059	86.456.398	105.616.475	120.381.377
<b>Diğer Vergiler</b>					

**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_41.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_41.xls.htm) (10.02.2012)

Yukarıdaki tabloda 2006 ve 2011 yılları arasında merkezi yönetim gelir tahsilatı içinde vergi gelirleri ve mükellef sayıları verilmiştir. 2011 yılında gelirler içindeki en büyük paya sahip gelir kalemi 284.446.206.000 ₺ ile vergilerdir.

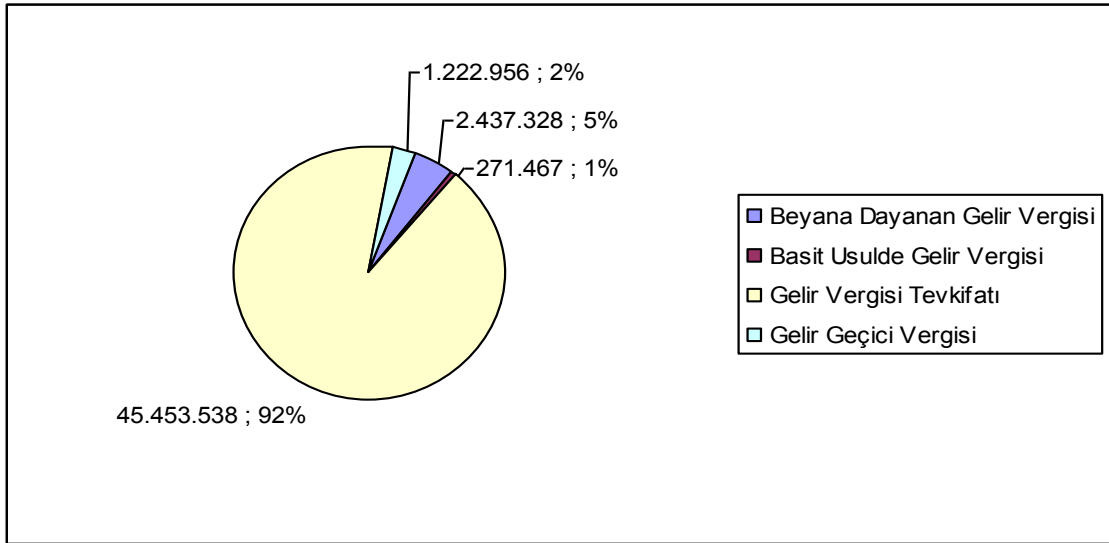
**Grafik 2.1.** 2011 Vergi Tahsilatı İçinde Vergilerin Yüzdelerle Dağılımı (Bin ₺)



**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_41.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_41.xls.htm) (10.02.2012)

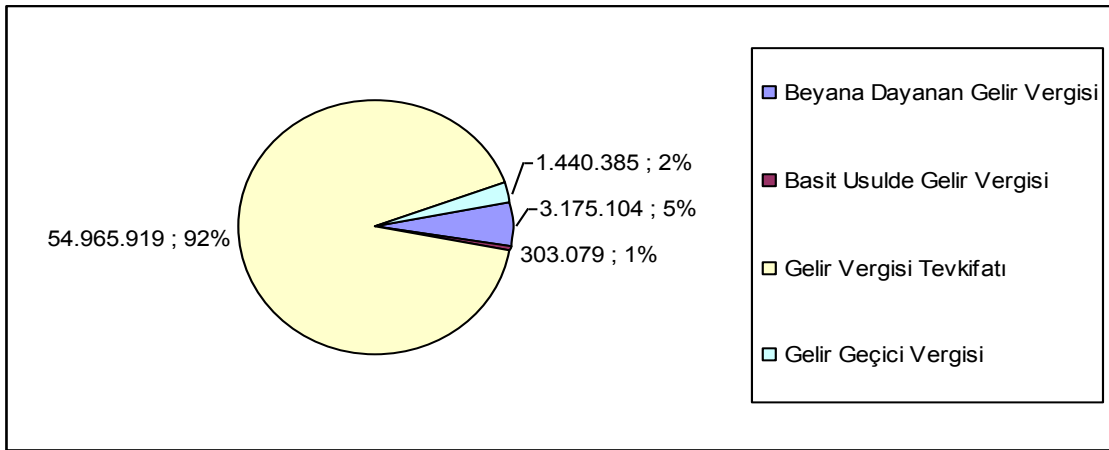
Grafik 2.1’ de 2011 yılına ait vergi gelirleri içerisinde türleri yüzdelerle dağılımlara ayrılarak gösterilmiştir. Buna göre gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumlar vergisi sırasıyla %20’lik ve %10’luk paylara sahiptirler.



**Grafik 2.2.** 2010 Vergi Tahsilatı İçinde Gelir Vergisindeki Yüzelik Dağılım (Bin ₺)

**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_41.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_41.xls.htm) (10.02.2012)

2010 yılındaki gelir vergisi tahsilatları içindeki yüzelik dağılımın 2011 yılı ile çok da farklı olmadığı aşağıdaki grafikten anlaşılmaktadır. Miktar olarak beyana dayanan gelir vergisinde artışın olması yüzelik dağılımda büyük bir artış yaratmamakla birlikte, gelir vergisi tevkifatının paylar içindeki oranı %92'dir.

**Grafik 2.3.** 2011 Vergi Tahsilatı İçinde Gelir Vergisindeki Yüzelik Dağılım (Bin ₺)

**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_41.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_41.xls.htm) (10.02.2012)

Yukarıdaki grafikte Türkiye'de 2011 yılında tahsil edilen gelir vergisindeki yüzelik dağılım gösterilmiştir. Buna göre tevkifat yolu ile tahsil edilen vergiler epey yüksek bir yüzdeye sahip iken, basit usulde vergilendirilen mükelleflerden tahsil edilen vergi miktarı oldukça düşüktür.

**Tablo 2.6.** Basit Usule Göre Tahsil Edilen Vergilerin Gelir Vergisi İçerisindeki Payı (2006 – 2011) (Bin ₺)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<b>— GELİR VERGİSİ (1)</b>	31.727.644	38.061.543	44.430.339	46.018.360	49.385.289	59.884.487
<b>—Basit Usulde Gelir Vergisi (2)</b>	167.689	198.229	209.870	248.282	271.467	303.079
<b>Basit Usul İçin Oranlaması(2/1)</b>	0,005285265	0,005208118	0,004723574	0,005395281	0,00549692	0,00506106
<b>—Beyana Dayanan Gelir Vergisi (3)</b>	1.656.774	1.767.732	2.065.284	2.297.745	2.437.328	3.175.104
<b>Beyana Dayanan Gelir Vergisi Oranlaması (3/1)</b>	0,052218627	0,046444045	0,046483643	0,049931049	0,049353321	0,053020476

**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_41.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_41.xls.htm) (10.02.2012)

Yukarıda yer alan Tablo 2.6’da basit usulde vergilendirilen mükellefler ile beyana dayanan gelir vergisi mükelleflerinden tahsil edilen vergilerin toplam gelir vergisi tahsilatı içindeki payları oranlanarak sunulmuştur. Buna göre 2011 yılında 59.884.487.000 ₺ olan gelir vergisi tahsilatının 303.079.000 ₺’si basit usulde vergilendirilen mükelleflerden tahsil edilmiştir. Bu iki rakamı oranladığımızda karşımıza binde 5 lik gibi son derece düşük bir oran çıkmaktadır. Beyana dayanan gelir vergisinde ise bu oran %5 e ulaşmaktadır. Yıllar itibariyle de basit usulde vergilendirilenlerden elde edilen gelirin çok az arttığı görülürken, beyana dayanan gelir vergisinin ise artış hızı daha fazladır. Basit usulde gelir vergisi tahsilatı için 2009 endeksli alındığında 2010’da %9, 2011’de %22 artmış, beyana dayanan gelir vergisi tahsilatı için de 2009 yılı esas alındığında 2010’da %6 ve 2011’de %38 oranında artış görülmektedir.

**Tablo 2.7.** Basit Usulde Kişi Başına Düşen Tahsil Miktarı (2006–2011) Bin ₺

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<b>-Basit Usulde Gelir Vergisi</b>	167.689	198.229	209.870	248.282	271.467	303.079
<b>-Basit Usulde Gelir Vergisi Mükellef Sayıları</b>	775.141	762.111	744.188	739.092	728.850	714.693
<b>Kişi Başına Düşen Tahsil Miktarı</b>	0,21633354	0,2601052	0,282012072	0,335928409	0,372459354	0,4240688

**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_41.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_41.xls.htm) (10.02.2012)

Tablo 2.7’de basit usulde tahsil edilen vergilerin mükellef sayılarına bölümü ile mükellef başına düşen vergi tahsilatı miktarı bulunmuştur. Bu tabloda basit usulde vergilendirilen sektörler göz ardı edilmekle birlikte 2011 yılında bir basit usul

mükellefinden elde edilen tahsilat 424 ₺ dir. Tahsilat miktarlarının yıllara göre değişimi ise 2007 yılında %20, 2008'de %8, 2009'da %18, 2010'da %11, ve 2011 yılında %13 olarak devamlı bir artış izlemektedir. Bir önceki yıl esas alındığında en fazla artış 2007 yılında gerçekleşmiştir.

### III. BÖLÜM

## DENİZLİ İLİ MERKEZ İLÇESİNDE ŞEHİRİÇİ YOLCU TAŞIMACILIĞINDAN ELDE EDİLEN GELİRLERİN TİCARİ KAZANÇ TESPİT ŞEKİLLERİNDEN OLAN BASİT USUL ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

İktisadi ve sosyal anlamda gelişmişliğin göstergelerinden biri olarak değerlendirilebilecek olan ulaşım sektörünün kişilerin veya eşyaların mekânsal değişiklikleri açısından ve değişimin zaman kazanma açısından sosyal yaşamda oldukça önemli bir yeri vardır.

Çalışmamızın bu bölümünde öncelikle ulaşım sektörüne genel bir bakış yapılacak, Türkiye’de ve Denizli’de ulaşım sistemlerine değinilecektir. Daha sonrasında kent içi ulaşım sistemlerinde vergileme ve Denizli’de kent içi ulaşımda önemli bir paya sahip olan basit usulde vergilendirme kapsamında değerlendirilen minibüsle yolcu taşıma faaliyeti sonucunda elde edilen gelirlerin, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerle mali güç ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi yapılacaktır. Ayrıca Denizli’de vergi tahsilâtının boyutları göz önüne alınarak, gerçek ve basit usul karşılaştırılacaktır.

#### 3.1. ULAŞIM SEKTÖRÜ

Küreselleşme süreci, malların ve insanların bir yerden başka bir yere nakledilmesine, bu sebeple ilişkilerin sayısının giderek artmasına sebep olmuştur. Bu yüzden sosyal hayatta önemli rol oynayan bu hareketlilik bazen “ulaştırma” bazen “taşımacılık”<sup>248</sup> gibi kavramlarla ifade olunan ilişkiler bütününe ortaya çıkarmıştır.

<sup>248</sup> Taşımanın konusu taşınan şeye göre farklılık göstermektedir. Şayet taşınan eşya ise yük taşımacılığından, birey ise yolcu taşımacılığından bahsedilebilir.

Ulaştırma mal ve insanların yer değiştirmesi yanında haberleşme ağını da kapsadığından taşımacılığa nazaran daha geniş bir anlam ifade etmektedir<sup>249</sup>.

Ulaştırma, bireylerin yaşam çevresinin kişilere ve eşyalara yer ve zaman yararı ve de sosyal yaşam kalitesinin devamını sağlayan hayatın önemli gerekliliklerinden bir tanesidir. Kişilerin ve eşyaların zamanında, hızlı, güvenilir, konforlu bir şekilde yer değiştirmesi ve bununla birlikte zamanı kısaltıp mesafeleri birbirine yaklaştırması sebebiyle ulaştırma, iktisadi ve sosyal açıdan gelişmenin önemli bir unsurudur<sup>250</sup>.

Ulaştırma sektörü, karayolları, demiryolları, havayolları, denizyolları ve bilgi iletişim altyapısı ile ülke ekonomisinin en temel unsurlarından biridir. Ulaştırma iktisadi ve sosyal girdileriyle toplumu sürekli etkilemektedir. Aynı zamanda ulaştırma, üretim sürecinin önemli bir parçasını oluşturması ve önemli yatırımların ekonomide yarattığı etkileri açısından, ülkelerin iktisadi yapıları içinde ağırlıklı bir yere sahiptir<sup>251</sup>.

### 3.1.1. Türkiye’de Ulaşım Sektörüne Genel Bakış

Ulaşım sektöründe yapılan taşımacılık işleri, daha çok yapıldığı ortama göre isimlendirilmektedir. Buna göre karadan yapılan yolcu ve yük taşımları “demiryolu ve karayolu taşımacılığı”, havadan yapılan taşıma işlemleri “havayolu taşımacılığı”, deniz yolu ile yapılan taşıma faaliyetleri de “denizyolu taşımacılığı ile isimlendirilir.

**Tablo 3.1.** Türkiye’de Taşıma Payları Açısından Mevcut Durum

<b>Taşıma Payları Ton-Km (Yurtiçi Yük)</b>	<b>Mevcut Durum (%)</b>
Karayolu	80,63
Demiryolu	4,76
Havayolu	0,44
Denizyolu	2,66
Boru Hatları	11,51
<b>Taşıma Payları Yolcu-Km (Yurtiçi Yolcu)</b>	<b>Mevcut Durum (%)</b>
Karayolu	89,59
Demiryolu	2,22
Havayolu	7,82
Denizyolu	0,37

**Kaynak:** Mevlana Kalkınma Ajansı, *TR52 Düzey 2 Bölgesi (Konya-Karaman) Ulaştırma Sektörü, 2023 Vizyon Raporu*, <http://www.tr52.org/d/doc/42-ulasirma-sektor-raporu.pdf> (01.01.2012)

<sup>249</sup> Mertol Can, 4925 Sayılı Karayolu Taşıma Kanunu’na Göre Karayoluyla Yapılan Taşımaların Tabi Olduğu Hukuki Esaslar, [http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/IX\\_9-63.pdf](http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/IX_9-63.pdf) (30.12.2011)

<sup>250</sup> Murat Darçın, *Türkiye’deki Ulaşım Göstergelerinin İller Bazında Çok Değişkenli Analiz Teknikleri Yardımı İle Karşılaştırılması*, Gazi Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, Mayıs 2006, s. 4.

<sup>251</sup> Mevlana Kalkınma Ajansı, *TR52 Düzey 2 Bölgesi (Konya-Karaman) Ulaştırma Sektörü, 2023 Vizyon Raporu*, s. 3.

### 3.1.1.1. Denizyolu Taşımacılığı

Denizcilik küreselleşme sürecinde özellikle mal hareketlerinde önemli bir paya sahiptir. Bunun yanında gemi inşa sanayi, liman hizmetleri, deniz turizmi ile bir ticaret ve hizmet dalıdır<sup>252</sup>. Denizyolu ulaştırmasının faaliyet alanı genellikle uluslararası bir özellik taşımaktadır. Uluslararası siyasi, ekonomik gelişme ve koşullar deniz ulaştırmasının kural ve yöntemlerini belirlemektedir. Denizyolu taşımacılığı, demiryolu taşımacılığına oranla 3,5 kat, karayolu taşımacılığına oranla 7 kat ucuzdur. Diğer avantaj ise özellikle sanayi hammaddesini oluşturan büyük miktarlardaki yüklerin bir defada bir noktadan diğer bir noktaya taşınması imkânını sağlaması olarak belirtilebilir<sup>253</sup>.

Ülkemizde ulaşım hala ağırlıklı olarak karayoluyla yapılmakta, deniz ulaşımına ise olması gereken ilgi gösterilmemektedir. Ülkemizde denizyolunun yurt içi yolcu taşıma payı %0,37 iken yurt içi yük taşıma payı %2,66'dır (Tablo 3.1).

Deniz yolu Ulaşımı isimli Özel İhtisas Komisyon Raporu'nda "Türkiye, konum itibarıyla üç kıtanın kesiştiği önemli suyollarının odak noktasında bulunmaktadır. Ülkemiz limanları konumlarının getirdiği bu önemli avantajdan bu güne kadar yararlanamamış ve bir transit merkez olma özeliğimizi bugüne kadar kullanamamış bulunmaktayız." denilerek yolcu ve yük taşımacılığı adına deniz yoluna olan uzaklığımız gösterilmiştir<sup>254</sup>.

### 3.1.1.2. Havayolu Taşımacılığı

Havayolu taşımacılığı, kısa sürede çok hızlı teknolojik ve yapısal değişiklikler gösteren bir sektördür. Bir yandan geniş kapasiteli, yakıt tasarrufu sağlayan, düşük gürültü ve emisyon seviyelerine sahip uçakların geliştirilmesinin; havayolu şirketlerinin faaliyetleri, yönetimi, hizmet kalitesi ve kapsamı üzerinde büyük ölçüde etkisi olurken diğer yandan serbestleşme, özelleştirme, sektörün daha ticari bir yapıya dönüştürülmesi ve işbirliklerinin oluşması sektörün yapısını değiştirmiş ve sektörü tüketicilerin hakim olduğu bir pazara dönüştürmüştür. Bu yapısal değişiklikler arasında özelleştirme, birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede büyük ölçüde benimsenmekte ve uygulanmaktadır.

<sup>252</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, *Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı: Deniz yolu Ulaşımı, Özel İhtisas Komisyon Raporu*, Ankara, 2007, s.3.

<sup>253</sup> Darçın, a.g.e., s. 6.

<sup>254</sup> DPT, a.g.r. s. 3.

Özelleştirme amaçları ülkeden ülkeye farklılık gösterse de özelleştirme, verimliliği ve hizmet kalitesini arttırmaya ve hükümet sübvansiyonlarını azaltmaya yöneliktir<sup>255</sup>.

Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü (DHMI) tarafından işletilen havalimanı ve meydanlarının sayısı 42'ye ulaşmıştır. Bunun dışında Anadolu Üniversitesi tarafından işletilen Eskişehir Anadolu Havaalanı ve özel şirket tarafından işletilen İstanbul Sabiha Gökçen, Zonguldak Çaycuma ve Antalya Gazipaşa Havaalanları ile sivil trafiğe açık meydan sayısı 46'dır.

2010 yılında havalimanı ve meydanlarında gerçekleşen yolcu trafiği, bir önceki yıla göre dış hatlarda yüzde 17,9 oranında artarak 52,3 milyon yolcu, iç hatlarda yüzde 22,7 oranında artarak 50,5 milyon yolcu ve toplamda ise yüzde 20,2 oranında artarak 102,8 milyon yolcu olarak gerçekleşmiştir<sup>256</sup>.

2011 yılında havalimanı ve havaalanlarından 118 milyon 425 bin 633 yolcu hizmet almış olmakla birlikte, 2010 yılına göre yüzde 14,4 oranında artış sağlanmıştır. 2011 yılı sonu itibariyle, iç hat yolcu trafiği yüzde 15,3 artışla 58 milyon 329 bin 262, dış hat yolcu trafiği ise yüzde 13 artışla 59 milyon 18 bin 318 olurken, direkt transit yolcu trafiği yüzde 46,5 artışla 1 milyon 78 bin 53'tür. Ülkemizde havayolunun yurt içi yolcu taşıma payı %7,82 iken yurt içi yük taşıma payı %0,44'tür (Tablo 3.1).

### 3.1.1.3. Demiryolu Taşımacılığı

Yolcu ve yük taşımacılığında kullanılan sistemlerden biride demiryollarıdır. Hem yurtiçi için hem de yurtdışı kapsamlı kullanılan bu sistem; yolcu taşımacılığı açısından banliyö taşımacılığı ve ana hat yolcu taşımacılığı isimleri kullanılmaktadır.

Ana hat yolcu taşımacılığı çeşitli özelliklere göre tanımlanan yüksek hızlı tren, süper ekspres, mavi tren, ekspres, uluslararası ekspres, bölgesel ekspres, ray oto-moto tren, normal yolcu, uluslar arası yolcu ve karma yolcu treni olmak üzere 10 grup yolcu treni ile yapılmaktadır.

Türkiye'de yolcu taşımada, 1950 yılında genel ulaştırma sistemleri içinde % 42 olan demiryollarının payı, 1955 yılında % 22'ye, 1999 yılında % 2'ye kadar düşmüştür.

<sup>255</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: Havayolu Ulaştırması, Alt Komisyon Raporu, Özel İhtisas Komisyon Raporu*, Ankara, 2001, s.2.

<sup>256</sup> Türkiye Cumhuriyeti Kalkınma Bakanlığı, *Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007–2013), 2012 Yılı Programı*, s. 124.

Ülkemizde yurt içi yük taşımacılığın % 4,76'sı ve yurt içi yolcu taşımacılığının % 2,22'si demiryolu ile yapıldığı görülmektedir (Tablo 3.1).

1950 öncesinde demiryolu ulaşımının payının büyük olması dönemin özellikleri ile doğrudan bağlantılıdır. Bu özellikler<sup>257</sup>;

—Potansiyel üretim merkezlerine, doğal kaynaklara ulaşması, (Ergani'ye ulaşan demiryolu bakır, Ereğli kömür havzasına ulaşan demir, Adana ve Çetinkaya hatları pamuk ve demir hatları olarak adlandırılmıştır.)

—Üretim ve tüketim merkezleri ile özellikle limanlar ile art bölgeler arası ilişkileri kurması, (Kalın-Samsun, Irmak ve Zonguldak hatları ile demiryolu ulaşan limanlar 6'dan 8'e yükseltilmiştir. Samsun ve Zonguldak hatları ile İç ve Doğu Anadolu'nun deniz bağlantısı pekiştirilmiştir.)

—Ekonomik gelişmenin ülke düzeyinde yayılmasını sağlamak amacı ile özellikle az gelişmiş bölgelere ulaşması amaçlanmış (Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte politik merkez Batı'dan Orta Anadolu'ya kayarken, ulaşılabilirlik de Batı'dan Orta Anadolu'ya, Doğu ve Güney Doğu Anadolu'ya yaygınlaştırılmıştır.)

—Milli güvenlik ve bütünlüğün sağlanması amacıyla dönük olarak ülkeyi sarması hedeflenmiştir.

#### **3.1.1.4. Karayolu Taşımacılığı**

Karayolu taşımacılığı, üretim yerinden tüketim mahalline aktarmasız ve hızlı taşıma yapılmasına uygun olması nedeniyle, diğer taşıma türlerine göre daha fazla tercih edilmektedir. Özellikle ülkemizde yurt içi yük taşımacılığın % 80,63'ü ve yurt içi yolcu taşımacılığının % 89,59' u karayolu ile yapılmaktadır (Tablo 3.1).

Ülkemizde özellikle yolcu ve yük taşımacılığının % 80 düzeyinde karayolu ile gerçekleştiriliyor olması, karayollarındaki ağır taşıt trafiğini yükseltmekte ve bu durum trafik güvenliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durum aynı zaman da fiziki standartlar ve ağ yoğunluğu açısından karayollarının altyapı yetersizliği ve bundan dolayı oluşan aksaklıklar dolayısıyla verimli bir ulaşım sağlanamamış olmasına ve bu

<sup>257</sup> T.C Devlet Demir Yolları İşletmesi Genel Müdürlüğü, *Stratejik Plan 2010-2014*, s. 2-3, <http://www.tcdd.gov.tr/Upload/Files/ContentFiles/2010/faaliyet-raporu/stratejik.pdf> (01.03.2012)



da karayollarının beraberinde kendi kendini besleyen olumsuz bir yapıya bürünmesine neden olmaktadır<sup>258</sup>.

**Tablo 3.2.** Ulaştırma Alt Sektörlerindeki Gelişmeler

	Birim	2009	2010	2011*	Yıllık Artış (%)	
					2010	2011
<b>Demiryolu Ulaşımı</b>						
Yurt içi Yolcu Taşıma	Milyon-Yolcu-Km	3.469	3.493	3.985	0,7	14,1
Yurt içi Yük Taşıma	Milyon-Ton-Km	9.380	10.282	10.560	10,5	2,7
Yurt dışı Yük Taşıma	Milyon-Ton-Km	855	1.018	1.040	19,1	2,2
<b>Denizyolu Ulaşımı</b>						
Yurt içi Yük Taşıma	Milyon-Ton-Km	11.410	12.583	13.464	10	7
Yurt dışı Yük Taşıma	Milyon-Ton-Km	828.500	936.200	1.027.000	13	9,7
<b>Havayolu Ulaşımı</b>						
Yurt içi Yolcu Taşıma	Milyon-Yolcu-Km	6.819	8.007	8.791	17,4	10
Yurt dışı Yolcu Taşıma	Milyon-Yolcu-Km	33.311	39.943	43.857	19,9	9,5
<b>Karayolu Ulaşımı</b>						
Yurt içi Yolcu Taşıma	Milyon-Yolcu-Km	212.464	226.913	239.393	6,8	5,5
Yurt içi Yük Taşıma	Milyon-Ton-Km	176.455	190.365	201.787	7,9	6

**Kaynak:** Türkiye Cumhuriyeti Kalkınma Bakanlığı, *Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007–2013), 2012 Yılı Programı*, s. 120.

\* Gerçekleşme tahmini

Tablo 3.2' de görüldüğü üzere ülkemizde genel itibariyle yolcu taşımacılığı gerek yurt içi ve gerekse yurt dışı için karayollarıyla yapılmaktadır. 2009–2011 yıllarında gerek yurt içi gerekse yurt dışı yolcu sayılarında artış en fazla karayollarında olmuştur. Türkiye'nin jeopolitik konumu göz önüne alındığında yük taşımacılığının denizyolu ile yapılması son derece doğaldır. Özellikle yurt dışı yük taşımacılığı olarak önemli bir paya sahip olduğu tablodan anlaşılmaktadır. Demiryoluyla yapılan yük taşımacılığı genellikle yurt içinde etkin olmaktadır. Dokuzuncu kalkınma planında yük taşımacılığının daha çok demiryolu ve denizyolu ile yapılmasının öncelikli olduğu stratejik amaçlar arasında gösterilmektedir. Ayrıca havayolu ile yolcu taşımacılığı genellikle yurtdışı için yapılmaktadır. Şöyle ki havayolu ile yolcu taşımacılığı yapan firmaların uyguladıkları kampanyalarda yurt içinde taşınan yolcu sayılarını arttırmıştır.

### 3.1.2. Kent İçi Ulaşım Sistemleri ve Denizli İlinde Mevcut Durum

Kent içi ulaşım sistemleri şehrin büyüklüğüne, sosyo-ekonomik yapısına, şehrin topoğrafik yapısına ve şehir içindeki merkez bölgelerin dağılışına oldukça bağlıdır.

*Denizli ili*, Anadolu yarımadasının güney batısında, Ege Bölgesi'nin güney doğusunda yer almaktadır. Doğudan Afyon ve Burdur, güneyden Muğla, batıdan Muğla, Aydın ve Manisa, kuzeyden ise Manisa, Uşak ve Afyon illeriyle çevrili olan

<sup>258</sup> Türkiye Cumhuriyeti Kalkınma Bakanlığı, *Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007–2013), 2012 Yılı Programı*, (2011), s. 120.

Denizli, Ege, Akdeniz ve İç Anadolu Bölgeleri arasında bir geçit durumundadır. İl 11.868 km<sup>2</sup>'lik yüzölçümü ile ülke topraklarının %1,5'ini, bölge alanının ise %18,5'ini kaplamaktadır. Denizli İli' Merkez ilçesinin yüz ölçümü 799 km<sup>2</sup> ve merkez ilçenin 2011 yılındaki nüfusu 511.751'dur. 19 ilçeden oluşan Denizli İli'nin toplam nüfusu ise 942.278'dir<sup>259</sup>.

**Tablo 3.3.** Yıllar İtibariyle Denizli İlinde Motorlu Taşıt Sayılarının Ülke Geneli ile Karşılaştırılması

Yıl		Toplam	Otomobil	Minibüs	Otobüs	Kamyonet	Kamyon	Motosiklet	Diğerleri
2011	Denizli	285.895	127.489	6.603	3.623	41.610	9.641	57.573	39.356
	Türkiye	16.089.528	8.113.111	389.435	219.906	2.611.104	728.458	2.527.190	1.500.324
	Ortalama	0,01776	0,01571	0,01695	0,01648	0,01593	0,01323	0,02278	0,02623
2010	Denizli	268.415	118.296	6601	3.589	38.273	9.584	54.482	37.590
	Türkiye	15.095.603	7.544.871	386.973	208.510	2.399.038	726.359	2.389.488	1.440.364
	Ortalama	0,01778	0,01567	0,01705	0,01721	0,01595	0,01319	0,02280	0,02609
2009	Denizli	252.374	109.823	6.539	3.518	34.709	9.546	52.447	35.792
	Türkiye	14.316.700	7.093.964	384.053	201.033	2.204.951	727.302	2.303.261	1.402.136
	Ortalama	0,01762	0,01548	0,01702	0,0175	0,01574	0,01312	0,02277	0,02552
2008	Denizli	247.184	107.418	6.842	3.628	33.165	10.257	50.181	35.693
	Türkiye	13.765.395	6.796.629	383.548	199.934	2.066.007	744.217	2.181.383	1.393.677
	Ortalama	0,01795	0,01580	0,01783	0,01815	0,01605	0,01378	0,02300	0,02561
2007	Denizli	235.641	102.527	6.802	3.459	30.768	10.113	47.164	34.808
	Türkiye	13.022.945	6.472.156	372.601	189.128	1.890.459	729.202	2.003.492	1.365.907
	Ortalama	0,01809	0,01584	0,01825	0,01829	0,01627	0,01386	0,02354	0,02548

**Kaynak:** Emniyet Genel Müdürlüğü, TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu), Motorlu Kara Taşıtları İstatistikleri 2010

Tablo 3.3'de Denizli'de ve Türkiye'de yıllar itibariyle motorlu taşıt sayıları karşılaştırılmıştır. 2007 yılından 2011 yılına kadar motorlu taşıt sayılarında yaklaşık 3.000.000 adet bir artış olmuştur. Genellikle en büyük artış otomobil sayılarında görülmektedir. Denizli ilinde de toplam araç sayılarında her yıl yaklaşık olarak 10.000 lik bir artış gözlemlenmektedir. Ülke geneli ile yapılan oranlamada Denizli'deki motorlu taşıtlar Türkiye ortalamasının %1,7'sini oluşturmaktadır. Yıllar itibariyle Denizli'deki motorlu taşıt sayılarının Türkiye'deki motorlu taşıt sayılarındaki artış ile paralellik gösterdiği yapılan oranlamaların birbirlerine yakın çıkması ile anlaşılmaktadır

*Denizli ili* hızla büyümekte olan ve metropol olma yolunda hızla ilerleyen bir kenttir. Kentleşme sürecinde nüfus, sanayileşme ve sosyo-ekonomik büyüme hızı artan Denizli'nin, aynı zamanda uzmanlaşma ve kentsel örgütlenme gücünde artarak

<sup>259</sup><http://tuikapp.tuik.gov.tr/adnksdagitapp/adnks.zul> erişim:01.02.2012

yayılmaktadır. Bu doğrultuda büyükşehir olma yolunda ilerleyen Denizli'nin kent içi ulaşım yapısında değişiklikler meydana gelecektir.

Yolcu ulaşımı talepleri kent içinde yaya, bisiklet, motosiklet, otomobil, taksi, minibüs, otobüs ile karşılanmaktadır. Bunlar alt başlıkta sayılmakla birlikte, sistemler tanıtılıp Denizli ilinin mevcut kent içi ulaşımına değinilecektir.

### 3.1.2.1. Yaya ve Bisiklet ile Ulaşım

Kentlerin fiziki alanları genişledikçe insan gücüne dayanan yaya ve bisiklet ulaşımı gibi çevreye dost ulaşım biçimlerinin payı giderek azalmaktadır. Otomobillerin en büyük payı aldığı bu gelişme sonucunda kent içinde yol yüzeyleri yetersiz kalmakta, trafik sıkışıklığı artmakta, yüksek taşıt trafiği ile birlikte hava ve gürültü kirliliği kabul edilebilir sınırları aşmaktadır. Bisiklet kullanımının yaygınlaştırılması için, ulaştırma ve şehir planlamacıları tarafından öncelikle bisiklet yollarının önemi ve tasarımının doğru bir şekilde anlaşılması ve uygulanması gerekmektedir<sup>260</sup>.

Yolcular ulaşmak istediği mesafe yakın olursa, araç beklemek yerine yürümeyi tercih edebilmektedirler. Yaya olarak yürüme mesafeleri şehirden şehre farklı olmakla birlikte Londra'da yapılan araştırma sonucuna göre bu mesafe 1.100 m olarak tespit edilmiştir<sup>261</sup>.

Yapısı itibari ile düz araziye sahip şehirlerde bisikletle ulaşım oldukça önemli bir sistem olarak görünmektedir. Her ne kadar hız itibariyle motorlu taşıtlardan düşük olsa da trafikte yaşanan tıkanıklıklara pek bağlı kalmamaktadır. Çevreye karşı gerek gürültü gerek kirlilik olarak bir etkisinin olmaması avantajının yanında tesire açık olması ve emniyetsiz olması dezavantajını getirmektedir. Oluşturulacak bisiklet yolları sayesinde bu dezavantajlar minimize edilebilir<sup>262</sup>.

Denizli'de standartlara uygun bisiklet yolu sadece Yenişehir semtinde bulunmaktadır. Bunun dışındaki sokak ve caddelerde neredeyse bisiklet yolu yoktur. Türkiye'nin batısında yer alan ve büyük çapta endüstriyel yapıya sahip olan Denizli ili için kişi başına araç sahipliği oranı %22 civarında olup %10'luk ülke ortalamasının iki katından daha fazladır. Şehir nüfusunun %44'ü ortalama 0–3 km değerleri arasındaki

<sup>260</sup> Denizli Kent içi ve Yakın Çevre Ulaşım Ana planı ve Süreç Yönetimi 1. Aşama Final Raporu (2010) s. 55

<sup>261</sup> Murat Karacasu, *Eskişehir Kent içi Ulaşımında Trafik Türlerine Göre Dağılımın Belirlenmesi*, (Osmangazi Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisan Tezi), Eskişehir, 1996, s.30

<sup>262</sup> Karacasu, a.g.e., s.30.

uzaklıkları yaya olarak kat etmektedir. 3 km. üzerindeki uzaklıklar için özel araç ve toplu taşıma türlerini tercih etmektedir<sup>263</sup>.

### 3.1.2.2. Motosiklet ile Ulaşım

Motosiklet, şehir içi ulaşımda kullanılan bir motorlu taşıt olmasının yanında bisikletlerde olduğu gibi doğrudan tesire açıktır. Genel itibariyle hız yapılabilmekte ve yakıt tüketimi diğer motorlu araçlara nazaran daha düşük olmasına rağmen taşıma kapasitesi son derece düşüktür. Denizli ili kent içi ulaşım raporuna göre motosiklet ile ulaşım İl genelinin %1' lik bir kısmını oluşturmaktadır.

### 3.1.2.3. Özel Otomobil ve Ticari Taksi ile Ulaşım

Otomobil, konforu, ulaşım rahatlığı ve beklemenin olmadığı önemli bir ulaşım aracı görünümündedir. Nitekim bu olumlu durumlar artan nüfusun ve şehirleşmenin etkisiyle olumsuz etkilenmektedir. Otomobil sahipliğinin sayısının artmış olması beraberinde trafik sorununu da oluşturacaktır. Bu durumda yolculuklarda tercih, toplu taşıma aracı olacaktır. Aynı zamanda otomobil, taşıma kapasitesi sınırlı ve toplu taşıma araçlarına nazaran daha fazla maliyetlidir. Bütün bunlar göz önüne alındığında toplu taşımaya yönelik ulaşım altyapılarının planlanması ve bireylerin toplu taşıma araçlarını kullanmaya teşvik edilmesi gerekecektir.

Ticari taksiler, avantajları ve dezavantajları ile özel otomobillerle aynı yapıda bir ulaşım sistemidir. Acil durumlarda kullanılan ve özellikle yerli ve yabancı turistlerin kullandığı bir sistemdir. Yolculuk için diğer toplu taşıma araçlarına nazaran maliyeti yüksektir. Bundan dolayı belirtilen durumlar dışında olanlar ve düşük gelire sahip bireyler tarafından tercih edilmediği görülmektedir.

TÜİK verilerine göre 2010 yılı sonu itibariyle Denizli ili genelinde otomobil sayısı 118.296 iken bunun 117.223'ünü özel otomobiller oluşturmakta, 551 tanesi ise ticari amaçlı kullanılmaktadır.

Denizli kent içi ulaşım raporuna göre, Denizli'de 80 mahalle sınırı içerisinde her 1000 kişiye ortalama 341 motorlu araç düşmektedir. %80'lik payın otomobil sahipliği oluşturması açısından her 1000 kişide 272 otomobil düşmektedir. 2002 de 125 ila 150

<sup>263</sup> Denizli Kent içi ve Yakın Çevre Ulaşım Ana planı ve Süreç Yönetimi 1. Aşama Final Raporu (2010) s. 42.

arasında olan bu rakam 2010 da oldukça yükselmiştir<sup>264</sup>. Bunun sebebi merkeze eklenen mahallelerin araç sahipliği oranının yüksek oluşu, bireylerin gelir seviyesinin yükselmesi, ikinci el otomobil fiyatlarındaki düşüşler, araç satışı yapan firmaların sayılarındaki artışlar, ekonomide yaşanan olumlu gelişmelere bağlı olarak kredi faiz oranları ve geri ödeme imkânlarındaki kolaylıklar Denizli’de araç sahipliğinin doğal artış sürecinin bir sonucu olarak nitelendirilebilir.

İlgili rapora göre Denizli İlinde otomobil yolculukları 2002’de %17 iken bu rakam, 2010’da %19’a yükselmiş olmakla birlikte tahmini olarak 2030 yılında ortalama yolculukların otomobil ile yapılması % 21’lere ulaşacaktır<sup>265</sup>.

#### 3.1.2.4. Otobüs ile Ulaşım

Toplu taşıma sistemleri, ülkeden ülkeye, şehirden şehre farklılık göstermektedir. Örneğin ülkemizde yaygın olarak toplu taşıma için, sistemlerden iki tanesi kullanılmaktadır. Bunlardan ilki otobüsler ve diğeri ise minibüslerdir. Bunlardan ikincisi, yerel yönetim kontrollü özel girişim taşımacılığı olarak da düşünülebilir. Toplu taşıma sistemleri içerisinde en fazla yolcu kapasitesine sahip araçlar otobüslerdir. Nitekim genelde 30 ila 100 kişi arasında kapasite değişmekle birlikte, yüksek konforlu bir sistem değildir. Denizli kentinde kent içi toplu taşıma amaçlı hizmet veren üç farklı kapasiteye (19–26–36 kişilik) sahip otobüs kullanılmaktadır.

İstanbul, Ankara, İzmir gibi demiryolu altyapısı ve ile şehir içi toplu taşıma hizmeti verilen birkaç büyükşehir dışındaki kentlerde toplu taşımanın tamamı karayolu ile yapılmaktadır. Her ne kadar diğer ulaşım sistemlerine yönelik yatırımlar yapılıyor olsa da kent içi toplu taşımacılığında otobüs kullanımının önümüzde de günümüzde olduğu gibi ileriki dönemlerde de büyük rol oynayacağı açıkça görülmektedir. Denizli kent içi ulaşım raporunda belirtildiği üzere diğer karayolu tabanlı toplu taşımacılık türleri arasındaki otobüslerin daha küçük yol alanları işgal ettikleri ve yolcu-km başına daha az çevre kirliliğine yol açtıkları ve bundan dolayı kent içi toplu taşımacılığında otobüs türü üzerinde daha fazla durulması gerektiği belirtilmektedir<sup>266</sup>.

<sup>264</sup> Türkiye’de 1000 kişiye 135 adet otomobil düşmekle birlikte, Denizli Merkez İlçesi ülke genelinin üstündedir.

<sup>265</sup> *Denizli Kent içi ve Yakın Çevre Ulaşım Ana planı ve Süreç Yönetimi 1. Aşama Final Raporu* (2010) s. 72.

<sup>266</sup> *Denizli Kent içi ve Yakın Çevre Ulaşım Ana planı ve Süreç Yönetimi 1. Aşama Final Raporu* (2010) s. 43.

Otobüs yolculuğunun genel yapısı, kullanım oranı ve memnuniyet durumu gibi bilgileri içeren sorular yöneltilerek toplu taşıma kullanıcılarının özellikleri ve düşünceleri Ulaşım Ana Planı Çalışmaları kapsamında gerçekleştirilen şehir içi Otobüs Kullanım Memnuniyet anketleri çerçevesinde tespit edilmiştir. Buna göre otobüs sayısının ve otobüs kapasitelerinin yetersiz olması ve akşam saatlerindeki otobüs sıklığının az olması dikkat çekmektedir. Yolcuların büyük bir kısmını öğrencilerin oluşturduğu görülmektedir. Her ne kadar öğrenciler için ayrı tarife uygulansa da bilet fiyatlarının ekonomik olmadığını düşünmektedirler. Öğrencilere daha ekonomik bir tarifenin uygulanması daha fazla öğrenciyi otobüs kullanmaya teşvik edecektir sonucuna ulaşılmıştır<sup>267</sup>.

Denizli ilinde toplu taşıma tarihine baktığımız zaman kent içi toplu taşımada otobüs taşımacılığının sürekli zarar ettiği ve bir süre sonra hizmetlerini durdurdukları gözlemlenmiştir. Kent içi otobüs taşımacılığının bu duruma gelmesinin temel sebeplerinden birisi hiçbir etüt çalışması yapılmadan geliş güzel güzergâh tayini ve mevcut yolculuk talebine yönelik performans kriterleri sağlanmadan yapılan seferlerdir. Yıllar boyunca düzensiz olarak sunulan kent içi toplu taşıma hizmeti, insanları toplu taşımadan uzaklaştırmış ve özel araç kullanımına teşvik etmiştir. Bunun sonucunda günümüzde karşılaştığımız kent içi trafik sorunları çözümlenemez hale gelmiştir<sup>268</sup>.

### 3.1.2.5. Minibüs ile Ulaşım

Minibüsler gelişmiş, ülkelere nazaran gelişmekte olan ülkelerde toplu taşıma amacı ile daha yaygın şekilde kullanılmaktadır. Gelişmekte olan ülkelere kullanımı yaygın olan toplu taşıma türüne olan talebin hızlı bir şekilde artması, özellikle şehir merkezlerinde trafik problemlerinin artmasına ya da yeni problemlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Ülkemiz açısından minibüs ile ulaşım sağlanmasının sıklık ve esnekliği açısından avantajları olmakla birlikte, yolcu kapasitesinin düşük olması bir dezavantaj olarak değerlendirilebilir. Bu nedenle kısıtlı zaman dilimlerinde ev-okul, ev-iş gibi yolculuklar yapmaları gereken kişiler tarafından sıklıkla tercih edilmektedir. Bunun yanı sıra toplu taşıma sistemlerinden biri olan minibüsün, çok sayıda olması beraberinde denetleme sorununu ortaya çıkarmakta ve şoförlerin daha fazla yolcu almak

<sup>267</sup> Denizli Kent içi ve Yakın Çevre Ulaşım Ana planı ve Süreç Yönetimi 1. Aşama Final Raporu (2010) s. 55.

<sup>268</sup> Denizli Kent içi ve Yakın Çevre Ulaşım Ana planı ve Süreç Yönetimi 1. Aşama Final Raporu (2010) s. 124.

amacı ile hareket etmeleri sebebiyle trafik güvenliğinde azalma olmakta, trafik sıkışıklığı yaşanmakta ve kazalara neden olunmaktadır<sup>269</sup>.

**Tablo 3.4.** Bazı İllerde Minibüs Sayıları, Hatlar ve Uygulanan Tarife (2011)

Şehir	Minibüs Sayısı <sup>270</sup>	Hat Sayısı	Tarife (₺)
İstanbul	6231	137	1,30-2,10+
Ankara	2331	33	2,00-2,30
İzmir	1116	48	1,25-2,50
Denizli	679	19	1,40
Aydın	3337	17*	1-25-1,50
Afyon	363	14	1,00-1,10
Bursa	2356	34	1,40-1,75
Eskişehir	211	19	1,40

**Kaynak:** Tablo tarafımdan derlenerek oluşturulmuştur.

\* Yalnızca Aydın Merkezinde yer alan hatların sayısıdır.

Yukarıda yer alan tabloda genel bir bakış olması açısından çeşitli illerdeki hat sayıları, bu hatlarda çalışan M plakalı araçlar ve yolcu ücret tarifesi verilmiştir. Nüfus yoğunluğu ve şehir içi ulaşım ağının gelişmişlik düzeyleri (İstanbul, Ankara, İzmir), konumuz olan Denizli İline yakınlık (Aydın, Afyon), nüfus (Eskişehir) gibi faktörler göz önüne alınarak ve ulaşılabildiğimiz veriler (Bursa) kapsamında bazı iller seçilmiştir. Genel itibari ile minibüs güzergâhlarının ve sayılarının belirlenmesi Ulaşım hizmetleri Müdürlüğü veya Başkanlığı'nca yapılmaktadır. Bu doğrultuda sayılardan da anlaşılacağı üzere, şehrin konumu, nüfusu ve diğer ulaşım sistemlerinin varlığının minibüs sayıları ve hatları üzerinde doğrudan bir etkisi vardır. Nitekim nüfusu yoğun şehirlerde diğer ulaşım sistemlerinin varlığı minibüs sayı ve güzergâhlarının az sayıda tutulmasına neden olmaktadır. Bir diğer husus şehrin konumudur. Tablo'da nüfus olarak az olan bir şehir olan Aydın'ın minibüs sayısının fazlalığı, şehrin kıyı şeritlerde yer alan ilçelere yakınlığından kaynaklanmaktadır.

Yolcu taşıma ücreti açısından genel olarak birçok ilde (2011 yılı için) miktar ortalama 1,25 ₺ ve 2,00 ₺ arasındadır. Minibüsün kat ettiği mesafeler açısından farklılık gösteren bu durum, net bir şekilde İstanbul'da görülmektedir. Tabloda yer alan iller arasında tarifelerde dikkat çeken bir diğer nokta ise Afyon'un ortalamasının altında bir tarife uygulamasıdır. Bu durum, minibüsçülerin kar amacı gütmemesi ve diğer yolcu

<sup>269</sup> Denizli Kent içi ve Yakın Çevre Ulaşım Ana planı ve Süreç Yönetimi 1. Aşama Final Raporu (2010) s. 43.

<sup>270</sup> <http://wowturkey.com/forum/viewtopic.php?t=32385&start=1890> erişim:10.07.2012

taşımacılığı yapan otobüs firması ile rekabet anlayışı içerisinde olmasından kaynaklandığı söylenebilir.

Türkiye’de minibüs taşımacılığı genellikle 14 yolcu taşıma kapasiteli minibüsler ile yapılmaktadır. Bu değer, izin verilen en büyük yolcu taşıma değeri olmasına rağmen, daha fazla yolcunun taşınması ve yolcu indirip bindirmek için güvenlik kurallarını ihlal ederek yol ortalarında durmalar sıklıkla gözlenmektedir.

### **3.1.3. Şehir içi Ulaşım Sistemlerinden Elde Edilen Gelirlerin Basit Usulde Vergilendirilmesi**

Toplu taşıma sistemlerinden elde edilen gelirler gerçek kişilerin faaliyeti sonucu elde edilebilmekle birlikte kurumsal örgütlenme şeklinde de olabilmektedir. Nitekim gerçek kişilerin bu faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelirler, gerçek usul veya basit usule göre belirlenecekken, kurumların bu faaliyetlerden elde ettikleri kazanç kurum kazancı olarak değerlendirilecektir.

Toplu taşıma sistemlerinde bir başka durum kooperatif şeklinde örgütlenmelerdir. Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortakların belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçinmelerine ait ihtiyaçlarını iş gücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denilmektedir. Kooperatifler mevzuatta bahsedildiği üzere kurumlar vergisi mükellefidirler. Kanunda ayrıca KV’ den muaf olan kooperatifler sayılmış olmakla birlikte taşıma kooperatifleri muafiyet içine dâhil edilmemiştir. Bu durumda taşıma kooperatiflerinin elde edeceği gelir kurum kazancı olmakla birlikte taşıma kooperatifleri kurumlar vergisi mükellefidirler.

İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen belediye sınırları içinde faaliyette bulunun yolcu taşıma işletmeleri KV’ den muafırlar. Muafiyet kapsamı kalkış ve varış noktaları göz önüne alınarak belirlenir. Şayet bu iki noktadan biri belediye sınırları dışında ise muafiyet hükmünden yararlanılamayacaktır<sup>271</sup>.

İkinci bölümde bahsettiğimiz üzere gerçek kişilerin ticari faaliyeti sonucu elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilmekte ve kazancın tespiti konusunda

<sup>271</sup> M. Ali Sarılı, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ümit Ofset Matbaacılık Ankara, Eylül 2010, s.459.



gerçek usul ve basit usul yöntemleri kullanılmaktadır. Basit usule tabi olmanın genel ve özel şartları olmakta ve bunları aşanların veya ihlal edenlerin kazancı gerçek usulde vergilendirilmektedir. Buna göre defter tutma yükümlülüğü olmayan basit usule tabi mükellefler, giderlerini hâsıllattan düştikten sonra kalan kısmı ilgili yılın gelir vergisi tarifesine uygulayarak vergilerini ödemektedirler.

Genel ve özel şartların varlığının yanında bunların dışında ayrıca GVK'nın 51. maddesinde basit usulden yararlanamayacak olanlar belirtilmiştir. Bunların içinde şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahipleri veya işleticilerinin basit usulde vergilendirilemeyeceği, ancak yapısı itibarıyla sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanların bu yöntemden yararlanabileceği belirtilmiştir.

Kent içi ulaşım sistemleri içinde ticari taksi, minibüs ve halk otobüsleri büyük pay sahibi olmakla birlikte, bunlar içinde sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan motorlu taşıtlar yalnızca minibüslerdir. Bu durumda taksiler ve minibüsler basit usulde, halk otobüsleri de gerçek usulde vergilendirilecektir.

Denizli ili için yukarıdaki başlıklarda belirtilen taşıma sistemlerinden en yaygın olanı minibüsler ve otobüslerdir. İlde TUREX A.Ş. firması otobüs ile kent içi toplu taşıma yapmaktadır. Kurumlar vergisinin mükelleflerinden birisi de anonim şirketlerdir. Bu çerçevede TUREX A.Ş.'nin Denizli ili merkezinde kent içi ulaşım faaliyetinden elde ettiği gelir kurum kazancı kabul edilmekte ve bu gelir üzerinden kurumlar vergisi alınmaktadır.

### **3.2.DENİZLİ'DE ŞEHİRİÇİ YOLCU TAŞIMACILIĞI YAPAN MİNİBÜŞÇÜLERİN ELDE ETTİĞİ GELİRLERİN BASİT USUL ÇERÇEVESİNDE VERGİLENDİRİLMESİ**

#### **3.2.1. Denizli Merkez'de Çalışan Minibüs Sayıları ve Güzergahları**

Denizli Merkez'de faal olan minibüs hatları; 1200 Evler minibüs hattı, Akhan-Akkale minibüs hattı, Akkonak-Yenişehir minibüs hattı, Anafartalar-Aktepe minibüs hattı, Gökpınar minibüs hattı, Bakırlı minibüs hattı, Fakülte minibüs hattı, Fatih minibüs hattı, Halk Emek minibüs hattı, İlbade-esentepe minibüs hattı, İncilipınar minibüs hattı,

Karşıyaka-D.kavaklar minibüs hattı, Sevindik-Sümer minibüs hattı, Tiyatro minibüs hattı, Ulus minibüs hattı, Göveçlik minibüs hattı, , Cankurtaran minibüs hattı, Bozburun minibüs hattı, Karakurt minibüs hattı, Goncalı minibüs hattı, Şirinköy minibüs hattı, Kocadere-Güzelköy minibüs hattı olmak üzere 23 adet hat mevcuttur.

Denizli’de mevcut olan minibüs (M Plaka) hatlarının güzergâhları şöyledir:

**1200 Evler:** Bu hat 1200 evler 2001 sokak'tan başlayan 3 güzergâhtan oluşmaktadır. 1. ve 2. güzergâh Hasan Gönüllü Bulvarı’ndan devam ederken 3. güzergâh 2012 sokak'a saparak 2005 s.-2040/1 s.-10208 s.-Bereket Caddesi şeklinde adliye kavşağına gelmektedir. 1. ve 2. güzergâh ise Hastane Kavşağı'nda ayrılmaktadır, güzergâh 2 Mevlana Caddesi'ne saparken 1. güzergâh 29 Ekim Bulvarı’ndan devam edip Adliye Kavşağı'ndan Uğur Mumcu Caddesi'ne sapmaktadır. Güzergâhların izlediği yol şu şekildedir:

Güzergah 1: Hasan Gönüllü Bulvarı-Adliye Kavşağı-Uğur Mumcu Caddesi-Bahçelievler Caddesi- 3060 s.- Gülistan caddesi;

Güzergah 2: Hasan Gönüllü Bulvarı-Servergazi Hastanesi Kavşağı-Mevlana Caddesi-Alparslan Caddesi-Tuna Caddesi-Vatan Caddesi-Albayrak Bulvarı-20 sk.-42 sk.-51 sk.;

Güzergah 3: 2012 sk.-2005 sk.-2040/1 sk.-Bereket Caddesi-Servergazi Hastanesi Kavşağı- Hasan Gönüllü Bulvarı-Adliye Kavşağı-Şehit Er Salih Bitiktaş Caddesi-Albayrak Bulvarı-20 sk.-42 sk.-51 sk.;

Üç güzergah da 29 Ekim Bulvarı’nda birleşerek -Merkez Efendi Caddesi- Örnek Caddesi-Ahi Sinan Caddesi- 505 sk.-460 sk.-2. ticari yol-Cumhuriyet Caddesi şeklinde tekrar Ahi Sinan Caddesi'ne gelerek geliş güzergahlarından dönmektedirler.

**Akkale:** Pınarkent’ten başlayan güzergah Ankara Bulvarı-Akhan Mah.-Pamukkale Kavşağı-Sevindik Köprülü Kavşağı-Zeybek Kavşağı-Üçgen Meydanı-İzmir Bulvarı-İstasyon Kavşağı-Sümer Kavşağı-Bakırlı Köprülü Kavşağı-Örnek Caddesi-Sinan Caddesi-505 sk.- (tekrar) İzmir Bulvarı-Sümer Kavşağı’na gelerek geliş güzergahlarından devam etmektedir.

**Akkonak-Yenişehir:** Bu hat; 48 sokaktan (alışveriş merkezinin arkası) kalkan 2 güzergah, kanyon caddesinden kalkan 1 güzergah olmak üzere 3 güzergahtan oluşmaktadır.

Güzergah 1: güzergah a ve b olmak üzere 2 farklı yol izlemektedir. Güzergah a. Ardiç sokaktan devam edip Çilek sk.-Vişne sk.-Üzüm sk.-Şehit Öğretmen Yusuf Batur Cad.-53 sk.-40 sk.-55 sk.- 41 sk.-7 sk. şeklinde 28. sokağa gelmektedir. Güzergah b. ise doğrudan 28. sokağa gelmektedir. 28. sokakta birleşen güzergah a ve b. Şehit Piyade Çavuş Tuncay Özçoban Caddesi-24 sk.-27 sk.-Jandarma Teğmen Adem Buran Caddesi-7 sk.-2 sk.-Şirinköy yolu-29 Ekim Bulvarı-1852 sk.-Kazım Kaynak Cad.-Akkonak Parkı-Fatih Cad. şeklinde merkez efendi caddesine gelmektedirler.

Güzergah 2: 48 sk.-28 sk.-7 sk.-2 sk. şeklinde Çevik Kuvvet'e gelmekte ve buradan 2 sk.-7 sk.-28 sk. şeklinde geri dönmekte ve 408 sk.-410 sk.-404 sk.-Gerzele Cad.-204 sk.-207 sk.-Çınar sk.-kazım kaynak Cad.-1736 sk.-1721 sk.-1486 sk.-1478 sk.- 1713 sk.-1714 sk.-1655 sk.-1658 sk.-1658/1 sk.- Yeşilköy Cad. şeklinde devam edip Merkez Efendi Caddesi'ne gelmektedir.

Güzergah 3: Kanyon Caddesi'nden kalkmakta ve Değirmenönü Cad.-İbrahim Cengiz Cad.-Yeşilköy Cad.- Tanca Nizamiyesi-Yeşilköy Cad.-1719 sk.-1718 sk.-1718/5 sk.-1491 sk.-1478 sk.-Dumlupınar Cad.-Fatih Cad.-Yeşilköy Cad. şeklinde Merkez Efendi Caddesi'ne gelmektedir.

Güzergah 1, güzergah 2 ve güzergah 3 Merkez efendi Caddesi'nde birleşerek Sarayköy Cad.-428 sk.-353 sk.-352 sk.-Ahi Sinan Cad.-505 sk.- 460 sk.-2. ticari yol-Cumhuriyet Cad. şeklinde tekrar Ahi Sinan Caddesi'ne gelmekte ve buradan geldikleri güzergah doğrultusunda geri dönmektedirler.

**Anafartalar:** Aktepe TOKİ 1.etap toplu konutlarından başlayan güzergah Katipçebe İlköğretim Okulu-Gazeteciler Sitesi-2421 sk.-2413/4 sk.-2413 sokak'tan devam etmekte ve Müftü Ahmet Hulusi Efendi Caddesi'nin asri mezarlıkla kesiştiği noktada ikiye ayrılmaktadır.

Güzergah 1: Şehit Piyade Er İlker Kocabıyık Cad.-cuma pazarının altı-2000/1 sk.-2008 sk.-Yılmaz Zeren sk. şeklinde devam ederken;

Güzergah 2: Müftü Ahmet Hulusi Efendi Cad.-2175 sk.-Şehit Yunus Keskin Cad.-Anafartalar Lisesi-Yeşil Camii - Şehit Piyade Er İlker Kocabıyık Cad.-2001 sk. şeklinde devam etmektedir.

Her iki güzergah Yılmaz Zeren sokakta birleşerek Emniyet Kavşağı-Üçgen Meydanı-İstasyon Cad.-2. ticari yol-Ulu Camii Kavşağı-Gazi Mustafa Kemal Bulvarı

(1. ticari yol) sonrasında tekrar İstasyon Caddesi'ne gelerek geliş güzergahından devam etmektedirler.

**Bağbaşı-Gökpınar:** Gökpınar'dan başlayan güzergah, Yeni yol ve Eski yol olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Eski yol güzergahı: Gökpınar Cad.-Adnan Menderes Bulvarı-Vatan Bulvarı-Basma Sanayi Cad.-Necip Ali Cad.-Fevzi Çakmak Bulvarı şeklindedir.

Yeni yol güzergahı: Gökpınar Caddesi'nden 108 sokak'a dönerek Atatürk Bulvarı'na çıkmaktadır. Bu güzergahta ikiye ayrılmaktadır. Güzergah a, Gökpınar Caddesi'nden hiçbir yere sapmadan devam ederken güzergah b, Asdiva Caddesi'ne dönüp buradan Barbaros Bulvarı-Fatih Cad.-Estergon Cad. şeklinde Acıpayam Bulvarı'na çıkarak güzergah a ile birleşmektedir. Birleşen güzergahlar kalp merkezi kavşağına gelmekte ve Kalp Merkezi'ne girerek Yunus Emre Cad.-6453 sk.-6452 sk.-Üniversite Cad.-Süleyman Demirel Bulvarı-Fevzi Çakmak Bulvarı'ndan devam etmektedir.

Yeni yol ve Eski yol Kayhan Kavşağı'nda birleşerek İstiklal Cad.-Barış Cad.-Kayalık Cad.-Gazi Mustafa Kemal Bulvarı (1. ticari yol)-2. ticari yol-Ulu Camii Kavşağı-Kayalık Caddesi'nden tekrar geliş güzergahından devam etmektedirler.

**Bakırlı:** Toplamda 3 güzergahtan oluşmaktadır. Bu güzergahlardan güzergah 1 ve güzergah 2 Hacı Eyüplü 3027 sokaktan, güzergah 3 ise 3046 sokaktan başlamaktadır.

3027 sokaktan başlayan güzergah 1 ve güzergah 2, 3133 sokaktan geçerek İzmir Bulvarı'na inmekte ve Neşet Çakır yol ayrımına kadar gelmektedirler. Güzergah 1, hiçbir yere sapmadan yoluna devam ederken güzergah 2, Neşet Çakır Caddesi'ne saparak sonrasında Cinkaya Bulvarı-4222 sk.-4217 sk.-Çiğdem Cad.-Fabrika Cad.-Hüdaî Oral Cad. şeklinde Menderes Bulvarı'na kadar güzergahına devam etmektedir.

3046 sokaktan başlayan güzergah 3, Cinkaya Bulvarı-Albayrak Bulvarı-Albayrak Meydanı-Gümüşler Bulvarı-4564 sk.-4580 sk.-4581 sk.-4540 sk.-4536 sk.-4584 sk.-Çiğdem Cad.-Alparslan Cad.-Hüdaî Oral Cad. şeklinde devam etmektedir.

Hüdaî Oral Caddesi'nde birleşen güzergah 2 ve güzergah 3 İzmir asfaltına inmekte ve güzergah 1 ile birleşmektedir. Bir araya gelen güzergahlar Örnek Cad.-Sarayköy Cad.-429 sk.-353 sk.-352 sk.- Ahi Sinan Cad.-505 sk.-460 sk. şeklinde

güzergahlarının tamamlayıp İzmir asfaltına inerek geliş güzergahlarından geri dönmektedirler.

**Fakülte-Çamlık:** Fakülte-Çamlık hattı Saltak ve Tugay olmak üzere 2 güzergahtan oluşmaktadır. Tugay ve Saltak güzergahları Çamlık Caddesi'nden başlayarak 6020 sk.-6016 sk.- 6021 sk.-Fakülte Cad.-Doğan Demircioğlu Cad. şeklinde devam ederek Demokrasi Kavşağı'nda ayrılmaktadır.

Tugay güzergahı, Demokrasi Meydanı'ndan sola dönerek İncilipınar Cad.-Çamlık Bulvarı-Lise Cad. şeklinde; Saltak güzergahı ise Demokrasi Meydanı'ndan sağa dönerek İncilipınar Cad.-Zübeyde Hanım Cad.-Kıbrıs şehitler Cad. şeklinde devam etmektedir. Her iki güzergah Çaybaşı Caddesi'nde birleşerek Saltak Cad.-Mimar Sinan Cad.-Lozan Cad.-Devrim Cad.-Esmâ Hatun Kavşağı-Merkez Efendi Cad.-Sarayköy Cad.-428 sk.-353 sk.-Ahi Sinan Cad.-Cumhuriyet Cad.-2. ticari yol şeklinde güzergahlarını tamamlayıp buradan Saltak Caddesi'ne bağlanıp geliş güzergahından devam etmektedir.

Dönüş güzergahlarını Tugay hattı: Çamlık Cad.-İncilipınar Cad.-Demokrasi Meydanı şeklinde; Saltak hattı da İncilipınar Cad.-Demokrasi Meydanı- Demircioğlu Cad. şeklinde devam edip Mevlana Caddesi Kavşağı'ndan geri dönmekte ve Doğan Demircioğlu Cad.-Fakülte Cad.-6021 sk.-6016 sk.-6020 sk. şeklinde ana durak yerlerine gelerek güzergahlarını tamamlamaktadırlar.

**Fatih:** Bu hat başlangıcı eski Karakurt yolunda (bin evler üstü) olan 2 güzergah, Kayhan mezarlığı önündeki Değirmenönü Caddesi'nden olan 1 güzergah olmak üzere toplam 3 güzergahtan oluşmaktadır.

Güzergah 1: Eski Karakurt yolu (bin evler üstü)-1968 sk.-Şehit Er Ali Taşöz Cad.-1925 sk.-1947 sk. şeklinde 1988/2 sokağa gelmektedir.

Güzergah 2: Eski Karakurt yolu (bin evler üstü)-1925 sk.-Şehit Jandarma Uzman Çavuş Eyüp Kepenek Cad.-Şehit Er Ali Taşöz Cad.-1932/1 sk.-1952/3 sk.-3205 sk.-Şehit Yılmaz Bakan Cad.-asri mezarlık önü şeklinde 1988/2 sokağa gelmektedir.

Güzergah 3: Kayhan mezarlığı-Değirmenönü Cad.-Dereyatağı Cad.-Okul Cad.-8. cadde-Fevzi Çakmak Cad.-4. cadde-Değirmenönü Cad.-2036 sk.-2035 sk.-2050 sk.-Yunus Emre Cad.-(güzergah a: 3. cadde - hacı kundak Cad.-1042 sk.-1064 sk.-3500/2 sk.-3501 sk.-1271 sk./14 sk.), güzergah b, Yunus Emre Cad.-14. Cad.-Dinbilli Cad. 1271 sk.-1925 sk.-1947 sk. şeklinde 1988/2 sokağa gelmektedir.

1988/2 sokakta birleşen güzergahlar buradan Şehit Er Yılmaz Zeren sk.-Deliktaş Köprülü Kavşağı-Atatürk Cad.-Halk Cad.-Cumhuriyet Cad.-2. ticari yol-459 sk.-Gazi Mustafa Kemal Bulvarı şeklinde tekrar Halk Caddesi'ne gelip ve geliş güzergahları doğrultusunda devam etmektedirler.

**Halk-Emek:** Kuşpınar Pazaryeri'nden başlayan güzergah Emek Cad.-İstiklal Cad.-Barış Cad.-Atatürk Cad.-Halk Cad.-Cumhuriyet Cad.-2. ticari yol-459 sk.-Ulu Camii Kavşağı-Gazi Mustafa Kemal Bulvarı (1. ticari yol) şeklinde devam edip Gazi Mustafa Kemal Bulvarı'ndan Halk Caddesi'ne dönmektedir. Dönüş güzergahı Halk Cad.-Atatürk Cad.-Çınar Meydanı-İstiklal Cad.-Emek Cad. şeklinde tamamlamaktadırlar.

**İlbade-Esentepe:** Bu hat Hüdai Oral Cad.-66 sokaktan başlayan üç güzergahtan oluşmaktadır.

Güzergah 1: Hüdai Oral Caddesi'nin Kaynarca Caddesi ile kesiştiği kavşaktan sola dönerek Kaynarca Cad.-Gümüşçay Cad.-4309 sk. karşısındaki sokak-5559 sk.-5566 sk.-5557 sk. güzergahını izleyerek tekrar Kaynarca Caddesi'ne buradan Hüdai Oral Caddesi'ne gelmektedir. Burada güzergah 2 ve 3 ile birleşmektedir. Birleşen güzergahlar Hüdai Oral Caddesi'nden 5550 sokak'a saparak 5550 sk.-320 sk.-344 sk.-Hüdai Oral Cad.-245 sk. şeklinde Mehmet Gazi Caddesi'ne gelmektedirler.

Güzergah 3 Mehmet Gazi Caddesi'nden 201 sokak'a saparak diğerlerinden ayrılmakta Mehmet Gazi Cad.-201 sk.-208 sk.-226 sk.-201/11 sk.-220 sk.-Karcı yolu-Merkez Efendi Cad. şeklinde Sarayköy Caddesi'ne gelerek güzergah 1 ve 2 ile birleşmektedir. Birleşen güzergahlar Sarayköy Cad.-428 sk.-535 sk.-352 sk.-155 sk.-Ahi Sinan Cad.-Cumhuriyet Cad.-505 sk.-460 sk.-2. ticari yol şeklinde tekrar Cumhuriyet Caddesi'ne gelerek geliş güzergahından dönüş yapmaktadırlar.

**İncilipınar:** Pamukkale Üniversitesi'nin karşısından başlayan güzergah Hüseyin Yılmaz Cad.-Üniversite Cad.-6452 sk.-6453 sk.-Yunus Emre Cad. ve sonrasında tekrar Üniversite Caddesi'ne dönüp buradan Bursa Cad.-İncilipınar Cad.-istiklal Cad.-Barış Cad.-Kayalık Cad.-Gazi Mustafa Kemal Bulvarı (1. ticari yol)-2. ticari yol-Ulu Camii Kavşağı-Kayalık Cad. buradan Barış Caddesi'ne devam etmeyip Atatürk Cad.-Çınar Kavşağı-İstiklal Cad. şeklinde İstiklal Caddesi'nden devam ederek geliş güzergahındaki gibi dönüşünü tamamlamaktadır.

**Karşıyaka:** 2378 sokaktan ve Aktepe 1. etap toplu konutlarından başlayan 2 güzergahı vardır.

Güzergah 1: 2378 sk. (parkın içinden)-2432/1 sk.-2439/6 sk.-2438/4 sk.-2436 sk.-2359 sk.-2342 sk.-2367 sk.-Müftü Ahmet Hulusi Efendi Cad.-2186 sk.-Şekerci Durağı-2049 sk.

Güzergah 2: Aktepe 1. etap konutları-2390 sk.-2421/1-2393 sk.-2186 sk.-2049 sk.-Şekerci Durağı-2049/6 sk.-Şehit İsa Özmen Cad.-2111 sk.-2049 sk.

Zeybek Kavşağı Bulvarı-Üçgen Kavşağı-İzmir Bulvarı-İstasyon Cad.-Cumhuriyet Cad.- 2. ticari yol-Ulu Camii Kavşağı-Gazi Mustafa Kemal Bulvarı-İstasyon Cad. şeklinde geliş güzergahlarından geri dönmektedirler.

**Sevindik:** İstasyon Caddesi'ne kadar olan kısımda 3 farklı güzergahı vardır.

Güzergah 1: Pamukkale yol Kavşağı'ndan başlayarak Ankara Bulvarı-Üçgen Meydanı-İzmir Bulvarı-İstasyon Cad.-Cumhuriyet Cad.-505 sk.-İzmir Bulvarı şeklinde,

Güzergah 2 ve 3: Hayvan pazarından başlayarak Eskihisar-2328 sk.-2351 sk.-2314 sk.-2315 sk.-2306 sk.-Çal Cad. şeklinde gelerek buradan ayrılmaktadırlar. Güzergah 2. hiçbir cadde ya da sokağa sapmadan Çal Caddesi'nden devam etmekte, güzergah 3 ise Çal Caddesi'nden 2290 sokak'a saparak 2290 sk.-Akçeşme Cad. 45 sk.-2464 sk. şeklinde tekrar Çal Caddesi'ne çıkmaktadır. Burada birleşen güzergah 2 ve 3, Çal Caddesi'nden Sümer Kavşağına gelerek İzmir Bulvarı-İstasyon Cad.- 2. ticari yol-Ulu Camii Kavşağı-İstasyon Cad. şeklinde tekrar İzmir Bulvarı'na gelerek geliş güzergahlarından dönmektedirler.

**Tiyatro:** 2595 sk.dan başlayan güzergah Çamlık Bulvarı-İncilipınar Cad.-1299 sk.-1305 sk.-Muammer Aksoy Cad.-İnönü Cad.-Hürriyet Cad.-Atatürk Cad.-Kayalık Cad.-Gazi Mustafa Bulvarı-Cumhuriyet Cad.-Ahi Sinan Cad.-Örnek Cad.-146 sk. şeklinde İzmir Bulvarı'na kadar devam etmekte Sümer Kavşağı'ndan tekrar İzmir Bulvarına geri dönerek, 2514 sokak'a sapıp 2518/1 sk.-2518 sk.-Demiryolu Cad.-Akçeşme Cad.-25 Cad.-36 sk. şeklinde gelerek cami son durağa gelmektedir

Dönüş güzergahında ise, 25 Cad.-Akçeşme Cad.-2467/3 sk.-Zafer Cad.-2490 sk.-Bakırlı Köprülü Kavşağı şeklinde İzmir Bulvarı'na gelmekte burada eski noktasından 146 sokak'a saparak Örnek Cad.-Ahi Sinan Cad.-Cumhuriyet Cad.-Gazi Mustafa Kemal Bulvarı şeklinde Kayalık Caddesi'ne gelerek geliş güzergahından devam ederek güzergahını tamamlamaktadırlar.

**Ulus:** Ulus Caddesi'nden (ulus durağı) başlayan güzergah amlık Bulvarı-Lise Cad.-1471 sk. (Karaman pazar yeri)-1425 sk.-Lozan Cad.-Devrim Cad.-Esmâ Hatun Kavşaağı-Merkez Efendi Cad.-Sarayköy Cad.-428 sk.-353 sk.-352 sk.-Ahi Sinan Cad. 505 sk.-460 sk.-2. ticari yol-Cumhuriyet Cad.-Ahi Sinan Cad.-rnek Cad. Şeklinde devam edip tekrar Merkez Efendi Caddesi'nden geliş güzergahında dönmektedir. Güzergah dönüşte Ulus Kavşaağı'ndan sonra Fevzi akmak Bulvarı'ndan devam edip Tokat Cad.-Barbaros Cad.-Yunus Emre Cad.-niversite Cad.-6452 sk.-6453 sk.-Yunus Emre Cad.-Barbaros Cad.-Tokat Cad.-Fevzi akmak Bulvarı-Ulus Cad. (ulus durağı) Şeklinde tamamlanmaktadır.

**Tablo 3.5.** Denizli İli Merkez İlçesindeki Hatlarda alıŐan Araç Sayıları (2012)

Hatlar	Araç Sayıları
Bakırlı minibüs hattı	34
İlbade-Esentepe minibüs hattı	26
Akkonak-Yenişehir minibüs hattı	100
İncilipınar minibüs hattı	68
Gökpınar minibüs hattı	77
Ulus minibüs hattı	35
1200 evler-B.evler minibüs hattı	50
Halk Emek minibüs hattı	13
Karşıyaka-D.kavaklar minibüs hattı	40
Fakülte minibüs hattı	73
Sevindik-Sümer minibüs hattı	47
Akhan-Akkale minibüs hattı	18
Anafartalar-Aktepe minibüs hattı	18
Fatih minibüs hattı	34
Tiyatro minibüs hattı	31
Gvelik minibüs hattı	13
Akhan-Akkale minibüs hattı	6
Cankurtaran minibüs hattı	15
Bozburun minibüs hattı	10
Karakurt minibüs hattı	7
Goncalı minibüs hattı	14
Şirinköy minibüs hattı	3
Kocadere-Güzelköy minibüs hattı	7
<b>Toplam minibüs sayısı</b>	<b>739</b>

**Kaynak:** Denizli Belediyesi, Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğü



Yukarıdaki bilgiler 2012 yılına ait olup özellikle merkeze yeni bağlanan beldelerle birlikte hat sayıları ve hatlarda çalışan minibüs sayıları artmıştır. Uzun bir süre toplam minibüs sayısı 679'da kalmıştır.

### 3.2.2. Hatlarda Çalışan Araçların Gelirleri

Şehir içi yolcu taşımacılığı ile uğraşan minibüslerin elde ettiği gelirler konusunda net bir bilgi yokken, şoförlerle yapılan görüşmelerde hattın aylık yaklaşık olarak 7000 TL gelir bıraktığı belirtilmektedir. Her ne kadar belirtilen bu miktar yüksek görünse de beyan edilen gelir oldukça düşük seviyelerde kalmaktadır.

Bu başlık altında farazi olarak bir minibüsün net geliri bulanacak, beyan etmesi ve ödemesi gereken vergi hesaplanacaktır. Bunlar yapılırken sektörde çalışanların gelirlerini çeşitli doluluk oranları altında tespit edilmeye çalışılmıştır. Bunun yanı sıra her hatta çalışan minibüslerin aynı dolulukla çalıştığı, yapılan seferlerin günde en az altı olduğu, ayın her günü aracın çalıştığı, minibüs hattından elde edilen gelirlerin tümünün basit usulde vergilendirildiği varsayımlarımız arasındadır. Bu şartlar altında diğer basit usul mükellefleri ile aralarındaki gelir karşılaştırılacaktır.

2011 yılında bir minibüsün günlük hâsılatı aşağıdaki gibidir:

Günde yapılan en az sefer sayısı<sup>272</sup> : 6

Doluluk oranı<sup>273</sup>: $14 \times 2 = 28$

Yolcu Tarifesi<sup>274</sup>: 1,40 ₺

Tek seferde elde edilen hâsılat:  $28 \times 1,40 = 39,2$  ₺

Günlük hâsılat:  $39,2 \times 6 = 235,2$  ₺

Aylık hasılat:  $235,2 \times 30 = 7.056$  ₺

Yıllık hasılat:  $7.056 \times 12 = 84.672$  ₺

Maliyetler aşağıdaki gibidir:

Akaryakıt (litre fiyatı): 3,65 ₺

Hat uzunluğu<sup>275 276</sup>: 13 km

<sup>272</sup> Hattaki minibüsler ring şeklinde hareket etmektedirler.

<sup>273</sup> %100 olarak değerlendirildiğinde gidiş-dönüş tam kapasite ile 28 adet yolcu olmaktadır.

<sup>274</sup> Tarifeye göre 2011 yılında ulaşım ücreti 1,40 ₺'dir.

Akaryakıt maliyeti günlük<sup>277</sup>:  $13 \times 0,43 \times 6 = 33,54$  ₺

Akaryakıt maliyeti aylık:  $33,54 \times 30 = 1.006,3$  ₺

Akaryakıt maliyeti yıllık:  $1.006,3 \times 12 = 12.074,4$  ₺

Araç bakım onarım gideri (yıllık ortalama): 1.500

Aidat gideri: 159 ₺

Prim ödentisi<sup>278</sup>:  $(266,8275 \times 6 + 280,395 \times 6) = 3.283$  ₺

Ruhsat Harcı<sup>279</sup> (yıllık): 2.250 ₺

Genel Giderler<sup>280</sup> (Yıllık):  $35 \times 30 \times 12 = 12.600$  ₺

Toplam Gider: 31.866 ₺

Yaptığımız görüşmeler ve elde ettiğimiz veriler göz önüne alındığında tam kapasite ile bir minibüsçülük faaliyetinden elde edilen yıllık hasılat 84.672 ₺ iken, giderler 31.866 ₺'dir.

GVK'nın 46. maddesinde belirtildiği üzere, 47. maddedeki ve 48. maddedeki şartları sağladığı takdirde ticari kazancın tespitinde basit usulden yararlanabilirler. Aynı maddenin devamında basit usulde ticari kazancı, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet fark olarak belirtmiştir. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak vergi usul kanununun hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hâsılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanacaktır. Bu suretle tespit ve beyan olunan kazanç vergi tarihi için esas alınacaktır.

<sup>275</sup> Güzergâhların, hesaplamamızda oldukça büyük bir önemi vardır. Özellikle Denizli Belediyesi Ulaştırma Hizmetleri Müdürlüğü'nce göze alınarak 1. sınıf ve 2.sınıf hat olarak ayrıma gidilmesine sebebiyet verilmiştir. Yapığımız gelir hesaplaması İncilipınar hattı içindir. Bunun nedeni de güzergahın başlangıcının Kredi Yurtlar Kurumu önünden olmasıdır. Güzergâhın devamı ve bitiş noktası da yolcu kitlesi açısından tercih edilen yerlerdendir.

<sup>276</sup> Ortalama hat uzunluğu

<sup>277</sup> Araçlar 1 km'de ortalama 0,43 ₺ yakmaktadır. Buna göre bir sefer için harcanılan yakıt için tutar 5,59 ₺'dir.

<sup>278</sup> Kendi işinde çalışan minibüs şoförleri bu kapsamda BAĞ-KUR'lu iken, 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe giren Sosyal Güvenlik Kanunu'ndaki değişikliklerle birlikte 4b kapsamına alınmıştır. Esnaf ve Sanatkarların %90'lık bir kısmı prim ödemelerini en alt sınırdan yapmaktadır. Bu bağlamda SGK prim ödemesi 2011 yılının en alt sınırı dâhilinde hesaplamamıza katılmıştır.

<sup>279</sup> 1. sınıf Hat (Fakülte, İncilipınar, Tekkeköy, Ulus, Tiyatro): 2250 TL ve 2. Sınıf Hat (Halk-Emek, Akkale, İlbade-Esentepe, Fatih, Bahçelievler-1200 Evler, Sevindik-Sümer, Karşıyaka-Dokuzkavaklar, Yenişehir, Bakırlı, Akkonak-Yeşilköy, Deliktaş, Anafartalar-Aktepe): 1650 TL

<sup>280</sup> Faaliyetin devam ettirilmesi için yapılan giderler

Belirtilen hüküm gereğince minibüs faaliyetinin tam dolulukla çalışması halinde beyan edeceği matrah hasılat-gider (84.672-31.866) 52.806 ₺'dir. Buna göre ödenecek vergi<sup>281</sup> (23.000 ₺ 'si için 4.130 ₺, fazlası olan 29.806 ₺ için ise 8.047,62 ₺) 12.177,62 ₺'dir.

Aracın %75 ile dolu olması durumunda hesaplamamız şu şekilde olacaktır:

Günde yapılan en az sefer sayısı: 6

Doluluk oranı<sup>282</sup>: $10 \times 2 = 20$

Yolcu Tarifesi: 1,40

Tek seferde elde edilen hâsılat:  $20 \times 1,40 = 28$  ₺

Günlük hâsılat:  $28 \times 6 = 168$  ₺

Aylık hâsılat:  $168 \times 30 = 5.040$  ₺

Yıllık hâsılat:  $7.056 \times 12 = 60.480$  ₺

Toplam Gider: 31.866 ₺

Vergi Matrahı: 28.614 ₺

Ödenecek Vergi: (23.000 ₺'si için 4130 ₺, 5.614 ₺'si için 1515,78 ₺) 5.645,78 ₺

Aracın %50 dolu olması durumunda hesaplamamız şu şekilde olacaktır:

Günde yapılan en az sefer sayısı: 6

Doluluk oranı<sup>283</sup>: $7 \times 2 = 14$

Yolcu Tarifesi: 1,40

Tek seferde elde edilen hâsılat:  $14 \times 1,40 = 19,6$  ₺

Günlük hâsılat:  $19,6 \times 6 = 117,6$  ₺

<sup>281</sup> 2011 yılına ait gelir vergisi tarifesine göre 2011 yılında elde edilen gelirlerin;

9.400 ₺'ye kadar olan kısmı %15,

23.000 ₺'nin 9400 ₺'si için 1.410 ₺, fazlası için %20,

53.000 ₺'nin 23.000 ₺'si için 4130 ₺, (ücret gelirlerinde 80.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4130 TL), fazlası için %27,

53.000 ₺'den fazlasının 53.000 ₺'si için 12230 ₺, (ücret gelirlerinde 80.000 ₺'den fazlasının 80.000 TL'si için 19520 ₺), fazlası %35 oranında vergilendirilecektir.

<sup>282</sup> %75 için 10 yolcu esas alınmıştır.

<sup>283</sup> %50 için 7 yolcu esas alınmıştır.

Aylık hâsılat:  $117,6 \times 30 = 3.528$  ₺

Yıllık hâsılat:  $3.528 \times 12 = 42.336$  ₺

Toplam Gider: 31.866 ₺

Vergi Matrahı: 10.470 ₺

Ödenecek Vergi: 1.624 ₺

**Tablo 3.6.** Doluluk Oranlarına Göre Minibüs Faaliyetinden Elde Edilen Ortalama Gelir ve Ödenecek Vergi (2011)

Aracın Doluluğu	Yıllık Hasılat	Gider	Matrah	Ödenecek Vergi
% 100 (28 yolcu)	84.672 ₺	31.866 ₺	52.806 ₺	12.177,62 ₺
% 75 (20 yolcu)	60.480 ₺	31.866 ₺	28.614 ₺	5.645,78 ₺
% 50 (14 yolcu)	42.336 ₺	31.866 ₺	10.470 ₺	1.624 ₺

Hesaplamalarda göz ardı edilen büyük bir pay da ayaktaki yolcu sayısıdır. Yapılan gözlemlerimiz sonucunda özellikle iş için tercih edilen minibüslerin belirli zaman dilimlerinde kapasitesinin çok üzerine çıktığı görülmektedir. Bu bağlamda, gelirin hesaplanandan çok daha fazla olacağı söylenebilir. Bu durumun diğer bir göstergesi de aracın kiralanmasından elde edilen gelirdir. Aylık olarak 2500 yolcu üzerinden kiralanın bazı hatlar da mevcuttur. Bu durumda  $(2500/30/6)$  günlük 14 yolcu yapmaktadır. Aracı kiralayandan elde edeceği kar da göz önüne alındığında rakamın daha da büyüyeceği açıktır.

2010 yılında bir minibüsün günlük hâsılatı aşağıdaki gibi olacaktır:

Günde yapılan en az sefer sayısı<sup>284</sup> : 6

Doluluk oranı<sup>285</sup>:  $14 \times 2 = 28$

Yolcu Tarifesi<sup>286</sup>: 1,25 ₺

Tek seferde elde edilen hâsılat:  $28 \times 1,25 = 35$  ₺

Günlük hâsılat:  $35 \times 6 = 210$  ₺

Aylık hasılat:  $210 \times 30 = 6.300$  ₺

Yıllık hasılat:  $6.300 \times 12 = 75.600$  ₺

<sup>284</sup> Hattaki minibüsler ring şeklinde hareket etmektedirler.

<sup>285</sup> %100 olarak değerlendirildiğinde gidiş-dönüş tam kapasite ile 28 adet yolcu olmaktadır.

<sup>286</sup> Tarifeye göre 2010 yılında ulaşım ücreti 1,25 ₺'dir.

Maliyetler aşağıdaki gibidir:

Akaryakıt (litre): 3,07 ₺

Hat uzunluğu<sup>287</sup>: 13 km

Akaryakıt maliyeti günlük<sup>288</sup>:  $13 \times 0,36 \times 6 = 28,08$  ₺

Akaryakıt maliyeti aylık:  $28,08 \times 30 = 842,4$  ₺

Akaryakıt maliyeti yıllık:  $842,4 \times 12 = 10.108,8$  ₺

Araç bakım onarım gideri (yıllık ortalama): 1.400 ₺

Aidat gideri: 150 ₺

SGK prim ödentisi:  $(244,22 \times 6 + 254,77 \times 6) = 2.993,94$  ₺

Ruhsat Harcı<sup>289</sup> (yıllık): 2.250 ₺

Genel Giderler<sup>290</sup> (Yıllık):  $30 \times 30 \times 12 = 10.800$  ₺

Toplam Gider: 27.702,74 ₺

Yaptığımız görüşmeler ve elde ettiğimiz veriler göz önüne alındığında tam kapasite ile bir minibüsçülük faaliyetinden elde edilen yıllık hasılat 75.600 ₺ iken, giderler 27.702,74 ₺'dir.

**Tablo 3.7.** Doluluk Oranlarına Göre Minibüs Faaliyetinden Elde Edilen Ortalama Gelir ve Ödenecek Vergi (2010)

Aracın Doluluğu	Yıllık Hasılat	Gider	Matrah	Ödenecek Vergi <sup>291</sup>
% 100 (28 yolcu)	75.600 ₺	27.702,74 ₺	47.897,26 ₺	10.952,26 ₺
% 75 (20 yolcu)	54.000 ₺	27.702,74 ₺	26.297,26 ₺	5.120,26 ₺
% 50 (14 yolcu)	37.800 ₺	27.702,74 ₺	10.097,26 ₺	1.579,45 ₺

### 3.2.3. Hatlarda Çalışan Araçların Kiralanması ve Satışından Elde Edilen Gelirler

Denizli ili kent merkezinde şehir içi yolcu taşıma genellikle minibüs ile yapılmaktadır. Bu durum nedeni minibüs sisteminin diğer taşıma sistemlerine nazaran

<sup>287</sup> Ortalama hat uzunluğu

<sup>288</sup> Araçlar 1 km'de ortalama 0,36 ₺ yakmaktadır. Buna göre bir sefer için harcanılan yakıt için tutar 4,68 ₺'dir.

<sup>289</sup> 2010 yılı için ruhsat harcı: 1. sınıf Hat (Fakülte, İncilipınar, Tekkeköy, Ulus, Tiyatro): 2250 TL ve 2. Sınıf Hat (Halk-Emek, Akkale, İlbade-Esentepe, Fatih, Bahçelievler-1200 Evler, Sevindik-Sümer, Karşıyaka-Dokuzkavaklar, Yenişehir, Bakırlı, Akkonak-Yeşilköy, Deliktaş, Anafartalar-Aktepe): 1650 TL

<sup>290</sup> Faaliyetin devam ettirilmesi için yapılan giderler

<sup>291</sup> 2010 yılına ait gelir vergisi tarifesine göre

daha esnek olmasından kaynaklanmaktadır. Basit usulde vergilendirilen bu kesim araç devrinden veya kiralamasından elde ettiği rakamlar oldukça yüksek görünmektedir.

Gayrimenkul sermaye iradı, GVK 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir unsurunu ifade etmektedir. Söz konusu gelir unsuru, 70'inci maddede sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından elde edildiğinde gayrimenkul sermaye iradının konusuna girmektedir. Aynı maddenin sekizinci bendine göre "*Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri*"nin kiralınması gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Bu bağlamda şehir içi yolcu taşımacılığı yapmak amacıyla araca sahip olanların kiraladıkları araç dolayısıyla elde ettikleri gelirler gayrimenkul sermaye iradı sayılacaktır.

Gayrimenkul sermaye iradında vergilendirilecek gelir olan safi irat, gayrisafi hâsıllardan giderlerin indirilmesi suretiyle bulunmaktadır. Giderler için gerçek gider ve götürü gider yöntemi olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. GVK'nın 74. maddesinde indirilebilecek giderler sayılmış olmakla birlikte maddenin son bendinde mükelleflerin diledikleri takdirde sayılı indirilebilecek giderlerin yerine hâsıllarından %25'ini götürü gider olarak indirebilirler. Fakat bu yöntemi seçenler iki yıl geçmedikçe bu yöntemden vazgeçemeyecekleri belirtilmiştir.

2012 yılında her bir şoförün minibüs işletmeciliğinden araç sahibine aylık 2500 yolcu taşıma ücreti karşılığı olarak (hatlarda farklılık göstermektedir) kira verdiği şoförlerce ifade edilmektedir. Denizli ili minibüs ulaşım hattında 5393 sayılı Kanunun 15/p maddesi gereğince belirlenen tarifeye göre öğrenci 1,25 ₺, tam 1,60 ₺'dir. Yapacağımız hesaplamada yolcunun türü tam tespit edilememesi sebebiyle ortalama olarak 1,40 ₺ alınacaktır. Buna göre aylık 2500 yolcu esas alındığında ( $2500 \times 1,40 = 3500$  ₺) araç sahibinin elde edeceği gelir 3500 ₺'dir. Yıllık olarak da ( $3500 \text{ ₺} \times 12 =$ ) 42000 ₺'yi bulmaktadır<sup>292</sup>.

Minibüs sahibi kişinin elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı için götürü gider usulünü tercih ettiğini varsaydığımızda beyan etmesi gereken tutarın  $[(42000 - (42000 \times 0,25))]$  31500 ₺ olduğu görülmektedir. Ortaya çıkan matrahı 2012 yılına ait olan

<sup>292</sup> Kişinin başka geliri olmadığı, yıllık beyannameye dahil yapılacak başka indirimlerin olmadığı varsayılmıştır.

gelir vergisi tarifesine uygulayacak olduğumuzda ödenecek vergiye ulaşılmış olunacaktır. Buna göre 25000 ₺'nin 10000 TL'si için 1500 ₺, kalan 6500 ₺ için ise  $(6500 \times 0,20)$  1300 ₺, toplamda ise  $(1500+1300)$  2800 ₺ vergi ödenmesi gerekmektedir.

**Tablo 3.8.** Minibüs Hattının Kiralanması Sonucu Elde Edilen Gelir Ve Ödenecek Vergi (2012 yılı için)

<b>Aylık Kira Tutarı</b> (2500 yolcu x 1,40 ₺)	3500 ₺
<b>Yıllık Kazanç</b> (3500 ₺ x 12)	42000 ₺
<b>Götürü Gider</b> (42000 ₺ x 0,25)	10500 ₺
<b>Vergi Matrahı</b> (42000 ₺ - 10500 ₺)	31500 ₺
<b>Ödenecek Vergi</b> (2012 GV Tarifesi)	2800 ₺

Ticari minibüslerde plaka devrinden elde edilen gelirlerde ise aracın kiralanmasından elde edilen gelirden farklı bir durum ortaya çıkmaktadır. 215 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde basit usule tabi olan mükelleflerin sabit kıymetleri için gider yazamayacakları ve bunlar üzerinden amortisman hesaplayamayacakları belirtilmiştir. Bu bağlamda bu kıymetlerin satışları dolayısıyla elde edecekleri gelirlerde vergiye tabi olmayacaktır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.05.2005 tarih ve 6829 sayılı muktezasında belirtildiği üzere “...Basit usulde vergilendirilecek mükellefler gerek hâsılatlarını gerekse alış ve giderlerini belgelendirilecekler ve bir hesap dönemi içindeki hâsılatları ile bu hâsılatlarına esas olan satılan malların alış bedelleri ve bu faaliyetlerine ilişkin diğer giderleri arasındaki müspet fark üzerinden vergilendirileceklerdir. Bu suretle yapılacak hesaplamada mükelleflerin faaliyetleri ile ilgili bulunmakla birlikte evvelce sahip oldukları veya faaliyetlerinin devamı esnasında satın aldıkları amortisman tabi iktisadi kıymet niteliğindeki değerler için yaptıkları harcamalar dikkate alınmayacaktır. Diğer bir ifade ile bu türden değerler (motorlu araç, ticari plaka, dükkân gibi) Vergi Usul Kanunu'na göre amortisman tabi iktisadi kıymet niteliğinde olmasına rağmen, basit usulde ticari kazancın tespitinde gerek gider yönünden, gerekse bunların satışı halinde hâsılat bakımından hesaplama katılmayacaklardır. Bir diğer deyişle bu tür değerler basit usulde vergilendirilen mükelleflerin bir anlamda şahsi malları olarak kabul edilecektir. Bu hükümlere göre, basit usule tabi mükelleflerin şahsi malı niteliğinde bulunan ve basit usulde kazanç tespitinde hiçbir şekilde dikkate alınmayan amortisman tabi iktisadi kıymet niteliğindeki (taksi, kamyonet, minibüs ve bunların ticari plakaları) mal ve hakların

*elden çıkarılması halinde hasıllardan maliyet bedeli ve yapılan diğer giderlerin indirilmesi suretiyle bulunacak fark diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecektir.”*

Görülmektedir ki plaka satışlarından elde edilen kazanç değer artışı kapsamına girmekle birlikte vergilendirilecek kısım, satılan mal veya hakkın satış bedelinden, bu mal veya hakkın maliyet bedelinin indirilmesi ile ortaya çıkacak fark olmakla birlikte arada fark diğer kazanç ve irat olarak değerlendirilecektir<sup>293</sup>.

### 3.2.4. Denizli’deki Gerçek Usulde ve Basit Usulde Vergilendirilen Mükellefler ve Bu Mükelleflerden Tahsil Edilen Gelirlerin Payı

Götürü usul yerine getirilen basit usul uygulamasının uzun yıllardan beridir kaldırılması üzerine tartışılmaktadır. Özü itibariyle bu uygulama vergi sisteminin gerçek gelirin vergilendirilmesi sebebiyle kayıt sistemi üzerindeki hâkimiyetin arttırılmasını hedeflemektedir. Basit usul götürü usule ek olarak yalnızca ödevler açısından yükümlülükler getirmiştir.

Aşağıdaki tablolar ışığında basit usulde elde edilen vergilerin rakamsal büyüklükleri incelenmiş olmakla birlikte değerlendirmeler yapılacaktır.

**Tablo 3.9.** Denizli İli ve Ülke Genelinde Gelir Vergisi Mükellef Sayıları

2011	Basit Usul		Gerçek Usul		GMSİ	
	DENİZLİ	TÜRKİYE	DENİZLİ	TÜRKİYE	DENİZLİ	TÜRKİYE
Ocak–2011	17.336	726.331	21.826	1.695.504	15.295	971.595
Şubat–2011	17.296	725.395	21.786	1.689.897	15.284	970.826
Mart–2011	17.317	722.856	21.829	1.698.065	16.115	1.056.649
Nisan–2011	17.303	721.243	21.833	1.700.776	16.114	1.056.260
Mayıs–2011	17.249	719.761	21.890	1.700.237	16.066	1.054.528
Haziran–2011	17.219	719.214	21.887	1.697.998	16.016	1.051.115
Temmuz–2011	17.240	719.874	21.922	1.700.566	15.962	1.048.365
Ağustos–2011	17.229	720.000	21.949	1.700.744	15.922	1.045.378
Eylül–2011	17.258	720.411	22.020	1.702.853	15.880	1.042.837
Ekim–2011	17.277	720.304	22.064	1.706.534	15.885	1.042.954
Kasım–2011	17.265	719.528	22.074	1.707.894	15.853	1.043.058
Aralık–2011	17.129	714.693	21.987	1.703.754	15.784	1.041.427

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

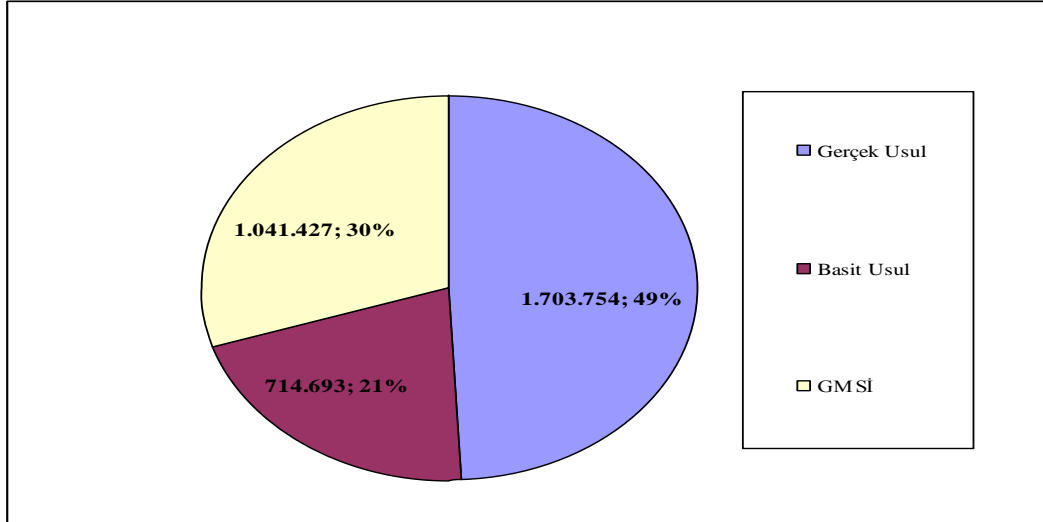
İkinci bölümde bahsettiğimiz üzere, ticari kazancın vergilendirilmesi gerçek ve basit usul olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Aralık 2011 yılı sonu itibariyle Denizli’ de

<sup>293</sup> Şoförlerle yapılan görüşmelerde İncilipınar minibüs hattının minibüs de dâhil olmak üzere satılan fiyatının yaklaşık 550000 TL olduğu belirtilmiştir. Bu rakamın boyutunun ciddiyeti göz önüne alındığında rantın inanılmaz seviyelerde olduğu görülmektedir. Bazı internet sitelerinde de görüldüğü gibi araçların satış fiyatı ciddi boyutlardadır.



17.129 basit usule tabi mükellef varken, 21.987 gerçek usule tabi mükellef mevcuttur. Türkiye’de bu rakamlar sırasıyla 714.693 ve 1.703.754’tür.

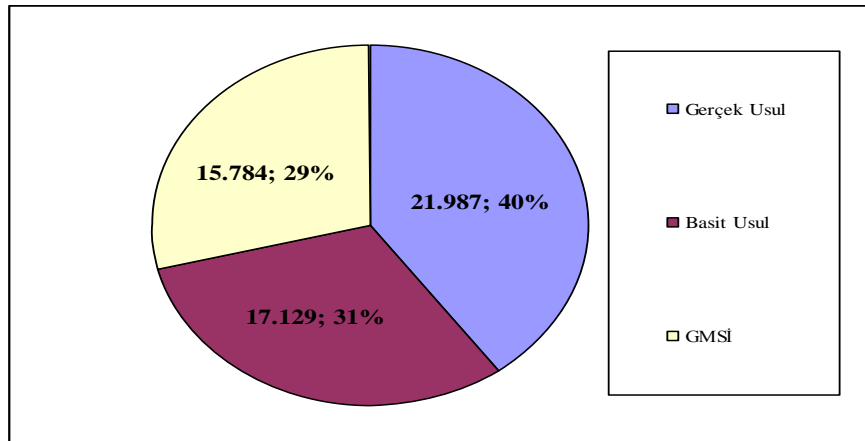
**Grafik 3.1.** 2011 yılında Ülke Geneline Gelir Vergisi Mükellef Sayılarının Yüzdelerik Dağılımı



Grafik 3.1’de bahsi geçen rakamların yüzdelerik dağılımı verilmiştir. Buna göre ülke genelindeki gelir vergisi mükelleflerinin yarısı gerçek usulde vergilendirilirken %21’lik kısım da basit usule tabidir. Denizli için bu yüzdelerik dağılımlar Grafik 3.2’de görüldüğü gibi %40 gerçek usul de, %31’lik kısım ise basit usule tabidir. Anlaşılmaktadır ki Denizli’de basit usulde vergilendirme daha ağırlıklı olmaktadır.

Basit usule tabi mükelleflerle yaptığımız görüşmelerde, mükellefler gerçek usule geçmek istemediklerini belirtmişlerdir. Bu durumun sebebi olarak defter tutma zorunluluğunu belirterek vergi yükünden kaçınmak istemektedirler. Görülen o dur ki basit usul vergilendirme vergi açısından büyük kayıplar içermektedir. Basit usulde vergilenen mükelleflerin denetiminin artırılması bu oranı düşüreceği oldukça açıktır.

**Grafik 3.2.** 2011 yılında Denizli’de Gelir Vergisi Mükellef Sayılarının Yüzdelerik Dağılımı



**Tablo 3.10.** Denizli’de Beyana Dayanan Gelir Vergisinde Tahsilat Miktarları  
2010–2011

<b>Denizli’de Beyana Dayanan Gelir Vergisinde Vergi Tahsilatı 2010-2011</b>				
<b>2010 Vergi Tahsilatı</b>				
₺	<b>Gökpınar VD</b>	<b>Saraylar VD</b>	<b>Pamukkale VD</b>	<b>Genel Toplam</b>
<b>2010 Ocak</b>	147.489	104.007	149.582	548.364
<b>2010 Şubat</b>	146.494	69.146	145.930	542.716
<b>2010 Mart</b>	1.307.175	1.871.140	4.218.718	9.566.129
<b>2010 Nisan</b>	740.916	435.392	750.577	2.516.405
<b>2010 Mayıs</b>	181.882	130.026	214.079	751.366
<b>2010 Haziran</b>	131.783	153.704	.266.740	810.612
<b>2010 Temmuz</b>	734.031	964.006	2.152.627	4.859.597
<b>2010 Ağustos</b>	768.276	845.233	1.620.796	4.286.064
<b>2010 Eylül</b>	120.271	144.352	271.871	702.547
<b>2010 Ekim</b>	234.753	97.874	156.212	648.549
<b>2010 Kasım</b>	81.046	65.980	91.237	320.789
<b>2010 Aralık</b>	133.850	42.897	171.098	438.656
<b>2010 Yılı Toplam Vergi Tahsilatı</b>	<b>4.727.966</b>	<b>4.923.757</b>	<b>10.209.467</b>	<b>25.991.794</b>
<b>2011 Vergi Tahsilatı</b>				
₺	<b>Gökpınar VD</b>	<b>Saraylar VD</b>	<b>Pamukkale VD</b>	<b>Genel Toplam</b>
<b>2011 Ocak</b>	34.514	55.766	105.528	240.296
<b>2011 Şubat</b>	39.232	40.354	140.630	256.047
<b>2011 Mart</b>	2.006.910	2.076.440	5.162.533	11.928.239
<b>2011 Nisan</b>	2.353.893	237.491	589.018	3.605.959
<b>2011 Mayıs</b>	486.079	384.922	708.299	2.073.705
<b>2011 Haziran</b>	734.480	644.284	1.248.803	3.300.943
<b>2011 Temmuz</b>	825.720	1.202.938	2.554.739	5.808.185
<b>2011 Ağustos</b>	1.320.531	841.100	1.888.057	5.386.077
<b>2011 Eylül</b>	375.700	371.092	656.647	2.088.898
<b>2011 Ekim</b>	142.674	179.539	377.349	953.931
<b>2011 Kasım</b>	462.549	394.855	572.077	1.914.135
<b>2011 Aralık</b>	144.856	162.886	264.390	813.723
<b>2011 Yılı Toplam Vergi Tahsilatı</b>	<b>8.927.138</b>	<b>6.591.667</b>	<b>14.268.070</b>	<b>38.370.138</b>

**Kaynak:** Denizli Vergi Dairesi

2010 ve 2011 yıllarına ait Denizli’de beyana dayanan gelir vergisinde elde edilen tahsilat miktarları ve ayrıca Merkez İlçesi’ndeki üç vergi dairesinin tahsilat miktarları Tablo 3.10’da verilmiştir. Buna göre 2010 yılı sonu itibariyle toplamda 25.991.794 ₺ vergi tahsil edilirken, bu miktarın 10.209.467 ₺’lik kısmını Pamukkale Vergi Dairesi, 4.923.757 ₺’lik kısmını Saraylar Vergi Dairesi, 4.727.966 ₺’lik kısmını ise Gökpınar Vergi Dairesi oluşturmaktadır. Tahsilât miktarlarının diğer aylardan farklı olarak mart ve temmuz aylarında yüksek görünmesinin nedeni gelir vergisinde tahsilâtın mart ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitle alınmasından kaynaklanmaktadır. Her ne kadar temmuz ayına ait tahsilât miktarı mart ayını tutmasa

da ağustos ayındaki tahsilât miktarına bakıldığından mükelleflerin vergilerini gecikmeli olarak ödediği sonucunu varılmaktadır.

2011 yılında Pamukkale Vergi Dairesinin tahsil ettiği gelir 14.268.070 ₺, Gökpınar vergi Dairesinin elde ettiği gelir 8.927.138 ₺, Saraylar Vergi dairesinin elde ettiği gelir 6.591.667 ₺'dir. Denizli genelinde ise beyana dayanan gelir vergisinin toplam tahsil miktarı 38.370.138 ₺'dir. 2010 yılındaki benzer durum 2011'de de aynen görülmektedir. Buna göre mart, temmuz ve ağustos aylarında tahsilât miktarları en yüksek seviyeye ulaşmıştır.

**Tablo 3.11.** Denizli'de Basit Usulde Gelir Vergisinde Tahsilat Miktarları 2010–2011

Denizli'de Basit Usulde Gelir Vergisinde Vergi Tahsilâtı 2010–2011				
₺	2010 Vergi Tahsilâtı			
	Gökpınar VD	Saraylar VD	Pamukkale VD	Genel Toplam
2010 Ocak	19.225	16.001	28.743	157.112
2010 Şubat	132.078	165.608	165.564	1.202.799
2010 Mart	131.848	139.084	133.977	972.555
2010 Nisan	77.654	28.076	29.890	295.166
2010 Mayıs	23.655	34.239	28.882	227.965
2010 Haziran	139.724	171.322	166.982	1.007.339
2010 Temmuz	50.449	66.133	53.641	436.573
2010 Ağustos	25.929	36.070	31.164	264.972
2010 Eylül	23.151	28.493	30.073	195.381
2010 Ekim	25.824	23.019	23.847	178.804
2010 Kasım	6.595	11.314	8.379	86.094
2010 Aralık	7.508	12.865	19.820	103.195
<b>2010 Yılı Toplam Vergi Tahsilatı</b>	<b>663.640</b>	<b>732.224</b>	<b>720.962</b>	<b>5.127.955</b>
₺	2011 Vergi Tahsilâtı			
	Gökpınar VD	Saraylar VD	Pamukkale VD	Genel Toplam
2011 Ocak	5.798	12.942	13.423	78.186
2011 Şubat	235.255	261.635	253.706	1.668.708
2011 Mart	42.105	50.760	69.092	380.548
2011 Nisan	37.512	28.048	45.395	258.745
2011 Mayıs	73.351	74.559	89.971	504.095
2011 Haziran	205.379	242.003	238.937	1.315.650
2011 Temmuz	66.516	64.006	79.656	507.295
2011 Ağustos	47.422	36.921	53.121	347.953
2011 Eylül	63.183	59.900	75.555	404.381
2011 Ekim	26.105	45.153	40.407	243.409
2011 Kasım	81.493	58.083	47.245	434.385
2011 Aralık	34.216	36.947	31.261	287.214
<b>2011 Yılı Toplam Vergi Tahsilatı</b>	<b>918.335</b>	<b>970.957</b>	<b>1.037.769</b>	<b>6.430.569</b>

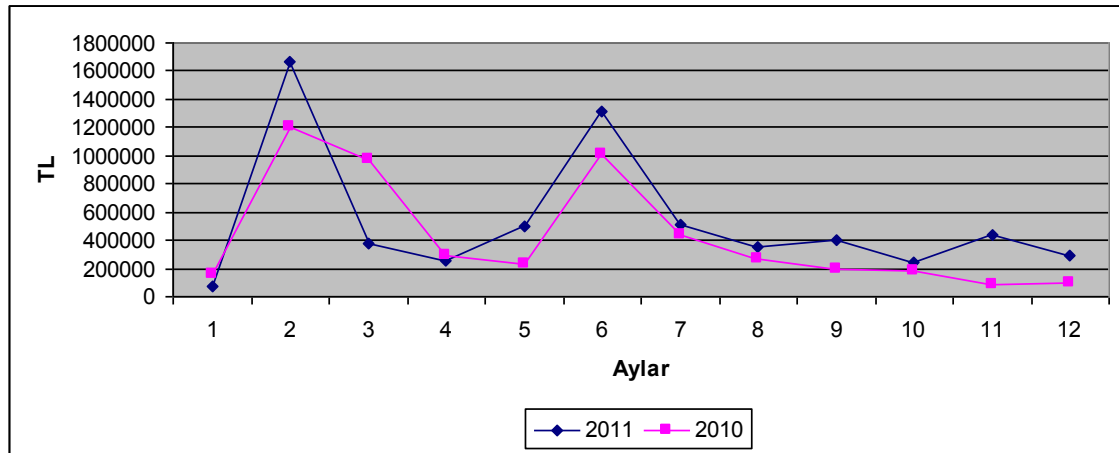
Kaynak: Denizli Vergi Dairesi

2010 ve 2011 yıllarına ait Denizli’de basit usulde vergilendirilen mükelleflerden elde edilen tahsilat miktarları ve ayrıca Merkez İlçesi’ndeki üç vergi dairesinin tahsilat miktarları Tablo 3.11’de verilmiştir. Buna göre 2010 yılı sonu itibariyle toplamda 5.127.955 ₺ vergi tahsil edilirken, bu miktarın 720.962 ₺’lik kısmını Pamukkale Vergi Dairesi, 732.224 ₺’lik kısmını Saraylar Vergi Dairesi, 663.640 ₺’lik kısmını ise Gökpınar Vergi Dairesi oluşturmaktadır. Tahsilât miktarlarının diğer aylardan farklı olarak şubat ve haziran aylarında yüksek görünmesinin nedeni basit usulde elde edilen gelirlerde vergi tahsilâtının şubat ve haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitle alınmasından kaynaklanmaktadır.

2011 yılında Pamukkale Vergi Dairesinin basit usulde vergilendirilen mükelleflerden tahsil ettiği vergi geliri 1.037.769 ₺, Gökpınar vergi Dairesinin elde ettiği gelir 918.335 ₺, Saraylar Vergi dairesinin elde ettiği gelir 970.957 ₺’dir. Denizli genelinde ise basit usulde gelir vergisinin toplam tahsil miktarı 6.430.569 ₺’dir.

Grafik 3.3’de 2010 ve 2011 yıllarında Denizli İli’nde basit usulde vergilemeden elde edilen vergi gelirlerinin aylık karşılaştırılması yapılmıştır. Görüldüğü üzere 2010 yılında her ne kadar mükellef sayısı 17.431 olsa da elde edilen tahsilat miktarları 2011 yılına göre daha azdır. Mükellef sayısının 2011 de 17.129 olması bu kesimde yapılan tahsilat miktarının tahmin edilenin aksine yükseldiği aşağıdaki grafikte görülmektedir. Bu durumun nedeni denetimlerin arttırılmasını veya vergi bilincinin oluşmaya başlaması ile açıklanması mümkündür.

**Grafik 3.3.** Basit Usulden Elde Edilen Gelirlerin Aylık Olarak Karşılaştırılması  
2010–2011



**Kaynak:** Denizli Vergi Dairesi

**Tablo 3.12.** Denizli’de Basit Usulde Vergilendirilmede Mükellef Başına Düşen Vergi Miktarı 2010–2011 (₺)

		Gökpınar VD	Saraylar VD	Pamukkale VD	Genel Toplam
2010	Basit Usulde Elde Edilen Vergi Geliri	663.640	732.224	720.962	5.127.955
	Basit Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı	2.502	2.519	2.328	17.431
	<b>Basit usul için Ortalama Vergi</b>	<b>265,24</b>	<b>290,68</b>	<b>309,69</b>	<b>294,18</b>
2011	Basit Usulde Elde Edilen Vergi Geliri	918.335	970.957	1.037.769	6.430.569
	Basit Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı	2.495	2.506	2.301	17.129
	<b>Basit usul için Ortalama Vergi</b>	<b>368,07</b>	<b>387,45</b>	<b>451,00</b>	<b>375,41</b>

**Kaynak:** Denizli Vergi Dairesi

Yukarıdaki tabloda Denizli’de 2010 ve 2011 yılına basit usule tabi mükellef sayıları ve bu mükelleflerden elde edilen tahsilat miktarı verilmiş ve sektör farkı gözetilmeden basit usule tabi mükellef başına tahsil edilen vergi miktarı hesaplanmıştır. Bu verilere göre 2010 yılında basit usule tabi bir mükelleften tahsil edilen vergi miktarı 294 ₺ iken bu rakam 2011 yılında 375 ₺’ye çıkmıştır. Her ne kadar mükellef sayısında azalma olmuşsa da tahsilât miktarı artmıştır. Ülke genelinde bu rakam sırasıyla 372 ₺ ve 424 ₺’dir. Denizli Merkezinde yer alan vergi dairelerinden Pamukkale vergi dairesinin tahsil ettiği vergi miktarı ülke geneline en yakın oran olmakla birlikte, ilgili vergi dairesi 2010 yılında mükellef başına 310 ₺ ve 2011 yılında 451 ₺ vergi tahsilâtı yapmıştır. Denizli’de basit usule tabi mükelleflerden elde edilen vergi tahsilâtında 2011 yılında tahakkuk eden verginin %52’si 2010 yılında ise %47’si tahsil edilebilmiştir

**Tablo 3.13.** Denizli İlinde Genel Bütçe Gelirlerinde Gelir Vergisi İçerisinde Basit Usul ve Beyana Dayanan Gelir Vergisinin Oranlaması (2010–2011) (Bin TL)

	2010	2011
Beyana Dayanan Gelir Vergisi Miktarı	21.436	32.637
Basit Usulde Elde Edilen Vergi Miktarları	4.902	6.086
Gelir Vergisi Tevkifatı	257.702	277.600
Gelir Geçici Vergisi	18.313	22.231
Toplam Vergi Geliri	302.353	338.554
<b>Beyana Dayanan Gelir vergisin Toplam Vergi Gelirleri içindeki Oranı</b>	<b>0,07089726</b>	<b>0,09640116</b>
<b>Basit Usulden Elde Edilen Gelirlerin Toplam vergi Gelirleri İçindeki Oranı</b>	<b>0,01621284</b>	<b>0,01797645</b>

**Kaynak:** <http://www.dso.org.tr/images/file/istatistik/2009/k000.pdf> (01.01.2012)

Tablo 3.13’e göre Denizli’de tahsil edilen gelir vergisi içinde basit usul ve beyana dayanan gelir vergisinin oranlaması verilmiştir. Denizli’de 2010 yılında basit

usule tabi mükelleflerden yapılan tahsilât gelir vergisi tahsilâtının %1'lik bir kısmını oluştururken, beyana dayana gelir vergisi %7'lik bir kısmını oluşturmaktadır. Bu rakamlar 2011 yılında sırasıyla %2 ve %10'dur. Ülke genelinde ise 2011 yılında 59.884.487.000 ₺ olan gelir vergisi tahsilâtının 303.079.000 ₺'si basit usulde vergilendirilen mükelleflerden tahsil edilmiştir. Bu iki rakamı oranladığımızda karşımıza binde 5 lik gibi son derece düşük bir oran çıkmaktadır. Beyana dayanan gelir vergisinde ise bu oran %5 e ulaşmaktadır. Tablo 3.12'de Denizli'de basit usule tabi mükelleflerin kişi başına düşen vergi miktarı ülke genelinin altında çıkmış olsa da, yukarıda yer alan tablodaki durum gelir vergisi tahsilatı içerisinde gelir geçici vergisinin ve gelir vergisi tevkifatının ülke genelinde yüksek oluşu ile bağlantılıdır.

### 3.2.5. Denizli'de Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Diğer Gelir Vergisi Mükellefleriyle Karşılaştırılması

Bu başlık altında daha önceki bölümlerde elde ettiğimiz bulgular ışığında basit usulde vergilendirilen mükellefler ve basit usulde vergilendirilen mükellefler arasında sayılan minibüs faaliyeti ile işgal edenlerin vergi tahsilâtları ve gelir vergisi tahsilâtları içerisinde mükellef başına düşen vergi tutarları hesaplanarak, ödeme gücünün göstergelerinden biri olan gelir unsuru ile karşılaştırması yapılacaktır.

**Tablo 3.14.** 2010–2011 Yıllarında Minibüs Faaliyeti ile Uğraşanların Farklı Doluluk Oranları ve Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Fert Başına Düşen Vergi Miktarları

Doluluk Oranı (Bir minibüs için vergi miktarı)	2010	2011
%100	10952,26 ₺	12177,62 ₺
%75	5120,26 ₺	5645,78 ₺
%50	1579,45 ₺	1624 ₺
<b>Basit Usul Mükellef Başına Düşen Vergi Miktarı</b>	294,185 ₺	375,419 ₺

Tablo 3.14' te 2010 ve 2011 yıllarına ait olmak üzere daha önceki başlıklarda, bir minibüsün çeşitli doluluk oranları ile elde ettiği hasılatlardan, giderler düşüldükten sonra elde edilen safi kazancın ilgili yıllara ait gelir vergisi tarifesi uygulanması sonucu ödemesi gereken vergi ile 2010 ve 2011 yıllarına ait basit usulde vergilendirme yoluyla tahsil edilen vergilerin mükellef sayılarına oranlaması ile fert başına düşen vergi miktarları gösterilmiştir.

Tablo'da görüldüğü üzere 2010 yılında %100, %75, ve %50'lik doluluk oranlarıyla bir minibüsün ödeyeceği vergi, basit usulde vergilendirilen bir mükellefin

ödeyeceğinden kat ve kat fazladır. Nitekim tam dolulukla fark 40 katına, %50 dolulukla ise 7,5 katına ulaşmaktadır. 2011 yıllarında oluşan durum da bundan çok farklı değildir.

Mali güce göre vergilendirme doğrultusunda elde edilen gelirin farklılığı dolayısıyla farklı durumda olanların farklı şekilde vergilendirilmesi gerekmektedir. Nitekim bu durum uygulamada artan oranlı tarife ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Ancak yukarıdaki tabloda basit usulde vergilendirilen kesim olan minibüs faaliyeti ile işgal edenlerin diğer basit usule tabi olan mükelleflerin elde ettiği gelirlerden çok fazla olması dolayısıyla daha fazla vergi ödemesi gerekirken, bu durumun böyle olmadığı tahsilat miktarlarının düşüklüğünden anlaşılmaktadır.

Vergi mahremiyeti sebebiyle vergi dairesinin beyan miktarlarını vermekten çekinmesinin ve de araç sahiplerinin bu durum üzerine konuşmaktan kaçınması dolayısıyla elimizde net bir beyan miktarı yoktur. Ancak bazı araçların vergi levhasını halen araçlarında görünecek bir yerde asması dolayısıyla bu rakamın 10000 ₺ civarında vergi matrahı beyan ettiği tarafımızdan gözlenmiştir.

Bahsettiğimiz üzere basit usulde vergilendirme, mali güce ulaşmada kullanılan tekniklerden olan ayırma kuramı gereğince doğru; fakat bu usulden yararlanacak kesimin sınırlarının çizilmesi bakımından ise yetersiz görülmektedir. Esas amacı gerçek gelire ulaşmak olan 1999 yılında getirilen basit usul uygulaması, ülkemizde ve Denizli’de vergi tahsilatları açısından oldukça düşük seviyelerdedir.

**Tablo 3.15.** Denizli’de Beyana Dayanan Gelir Vergisinde Mükellef Başına Düşen Vergi Miktarı 2010–2011 (₺)

		Gökpınar VD	Saraylar VD	Pamukkale VD	Genel Toplam
2010	Beyana Dayanan GV’de Vergi Geliri (1)	4727966	4923757	10209467	25991794
	Beyana Dayanan GV’nin Mükellef Sayısı (2)	6735	6545	13390	37125
	<b>Beyana Dayanan için ortalama vergi (1/2)</b>	<b>701,9994061</b>	<b>752,2928953</b>	<b>762,4695295</b>	<b>700,1156633</b>
2011	Beyana Dayanan GV’de Vergi Geliri (3)	8.927.138	6.591.667	14.268.070	38.070.138
	Beyana Dayanan GV’nin Mükellef Sayısı (4)	6.932	6.604	13.887	37.702
	<b>Beyana Dayanan için ortalama vergi (3/4)</b>	<b>1287,815638</b>	<b>998,1324955</b>	<b>1027,440772</b>	<b>1009,764416</b>

Tablo 3.15'te beyana dayanan gelir vergisinden tahsil edilen vergi miktarının mükellef sayısına bölünerek, mükellef başına düşen vergi miktarı bulunmuştur. Buna göre il genelinde 2010 yılı için bu rakam 700,11 ₺ iken, 2011 yılında 1009,76 ₺. Rakamlar dikkate alındığında merkezde yer alan üç vergi dairesinin tahsilat miktarlarında büyük artışlar gözlenmiştir. Bu durumu vergi denetimlerin arttırılmasına veya mükelleflerde oluşan vergi bilincine bağlamak mümkündür.

**Tablo 3.16.** 2010–2011 Yıllarında Minibüs Faaliyeti ile Uğraşanların Farklı Doluluk Oranları ve Beyana Dayanan Gelir Vergisi Mükelleflerin Fert Başına Düşen Vergi Miktarları

Doluluk Oranı (Bir minibüs için vergi miktarı)	2010	2011
%100	10952,26 ₺	12177,62 ₺
%75	5120,26 ₺	5645,78 ₺
%50	1579,45 ₺	1624 ₺
<b>Beyana Dayanan Gelir Vergisi Mükelleflerinde Mükellef Başına Düşen Vergi Miktarının Ortalaması</b>	700,11 ₺	1009,76 ₺

Farklı doluluk oranları ile minibüs faaliyeti ile uğraşanların ödemesi gereken vergilerle 2010 ve 2011 yıllarında gerçek usule tabi bir mükellefin ödediği vergi Tablo 3.16'da karşılaştırılmıştır. Her ne kadar basit usulden yararlansa da minibüsçülerin gerçek usulde vergilendirilen kesimin çok ötesinde bir gelir elde ettiği tabloda ödenmesi gereken vergi nezdinde görülmektedir. Bu fark 2010 yılı için tam doluluk oranı ile 16 kata, yarı doluluk oranı ile 3 kata denk gelmektedir. 2011 yılında bu fark sırasıyla 13 katı 2 katı şeklindedir.

Üç vergi dairesinin basit usulde vergilendirilen mükelleflerden tahsil ettiği vergi miktarları ve bu üç vergi dairesine bağlı olan bir minibüsün vergi miktarı ile karşılaştırılması aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 3.17.** 2010–2011 Yıllarında Minibüs Faaliyeti ile Uğraşanların Farklı Doluluk Oranları ve Pamukkale, Saraylar ve Gökpınar VD' ye bağlı olan Basit Usul Mükellefleri ile Karşılaştırılması (Mükellef Başına)

Doluluk Oranı (Bir minibüs için vergi miktarı)	2010	2011
%100	10952,26 ₺	12177,62 ₺
%75	5120,26 ₺	5645,78 ₺
%50	1579,45 ₺	1624 ₺
<b>Pamukkale VD, Saraylar VD ve Gökpınar VD'de Basit Usulde Mükellef Başına Düşen vergi miktarının Ortalaması</b>	288,04 ₺	400,85 ₺

Yukarıda yer alan tabloda bir minibüsün ödemesi gereken vergi miktarı ile 679 adet minibüsün bağlı olduğu vergi dairelerinde bir basit usul mükellefinin ödemiş olduğu vergi miktarı verilmiştir.



Görüldüğü üzere vergi kaybının fazla olduğu ve hatta 679 minibüsü de hesaba katarsak miktarın devasa boyutlara ulaşacağı ortadadır. Bu durumun esas nedeni gerçek gelire ulaşmada önemli bir paya sahip olan belge düzenleme, belge almada yetersiz ve defter tutma yükümlülüğün olmamasıdır. Bu büyük kayıt dışılığı minimize etmenin yolu kartlı sisteme geçilmesi olarak görülmektedir.

## SONUÇ

Verginin esas amacı kamu hizmetlerini karşılamaktır. Gerçekten de gelir kalemleri içinde en büyük paya sahip gelir türü vergilerdir. Verginin hangi kesimden ne kadar alınacağı sorusu ise demokratik anlayışın öncesinde ve sonrasında da devam etmiştir. Önceleri gönüllülük esasına dayalı olan vergilendirme, devlet yapısının şekil değişiklikleri ile zorunlu hale dönüştürülmüştür. Nitekim hukuk devleti ile de vergi toplamak yasal dayanaklarla desteklenmiştir. Soruların cevapları ise ülke mevzuatlarında çözümlenmeye çalışılmıştır. Görülmektedir ki soruların özünde vergi adaletini sağlamak yatmaktadır.

Modern anlamda mali sistemin oluşmaya başlaması ortaçağın sonlarına rastlamaktadır. Daha çok nakdi ödemeye geçilmesi, parasal ekonomi, ideolojilerde gelişim, rasyonalizm ve iktisadilik gibi nedenlerle kamu ekonomisi önemli hale gelmiştir.

Kamu ekonomisinde devletin elindeki en büyük güç ise vergidir. Vergi tanımı tarihsel süreç içerisinde devletin yapısı ve ideolojik bakış açıları nedeniyle farklı şekillerde yapılmıştır. Günümüz açısından vergiyi tanımlamak gerekirse vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişiliklerin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla gerçek veya tüzel kişilerden kanunda belirtilen esaslara uyularak hukuki cebir altında, özel bir karşılığı olmaksızın ve geri vermemek üzere aldığı para tutarlarıdır.

Verginin tanımlanması konusundaki farklılık doğrudan verginin hangi amaçla alınacağını etkilemektedir. Şöyle ki liberaller vergiyi, piyasada yer alan devletin yeterli düzeyde gelir elde edememesinden dolayı kamu giderlerini karşılamak üzere piyasada yer alan diğer kişilerin kazançlarının bir kısmına el koyması olarak değerlendirmektedir. Bu sebeple vergi bir kamu geliri gibi gözükmemesinin yanı sıra bireysel serbestliği kısıtlayan bir araçtır. Bu bağlamda vergilemenin tek amacının kamu giderlerini karşılamak olması gerektiğini ifade etmektedirler.

Ancak yaşanan ekonomik krizlerin etkisi ile devletlerin ekonomik hayattaki varlığı artmıştır. Dolayısıyla vergi silahı yalnızca mali amaçta kalmamış, bunun yanında iktisadi ve sosyal amaçları da olmuştur.

Son yıllarda ekonomik dalgalanmaların kontrol edilmesi, durgunluğa yönelik eğilimlerle mücadele edilmesi ve acil savaş veya savunma durumları sırasında enflasyonun önlenmesi sorunları üzerinde sıkça durulmaktadır. Özellikle günümüzde tam istihdam ve ekonomik istikrar gibi amaçlar, uygulanacak kamu politikalarında oldukça önemli görülmektedir. Bu sebeple vergi, kamu ekonomisinin finansmanında kullanılan önemli bir araç niteliğinin ötesinde, konjonktür ve istihdam politikası amaçlarına olanak verdiği ölçüde etki edebilecek bir silahtır.

Vergilerle ulaşmak istenilen amaca nasıl ulaşılabileceği, hangi kesimin ne şekilde ne kadar vergilendirileceği ve vergilemenin iktisadi hayattaki etkileri göz önüne alınması bağlamında karşımıza vergileme ilkeleri çıkacaktır.

Vergiyi yalnızca mali amaç için kullanılması gerektiğini düşünenler ile verginin mali amacının yanında sosyal, siyasi ve ekonomik amaç yükleyenlerin vergilendirme prensiplerine bakışları farklı olacaktır. Bunun en açık örneği vergi tarafsızlığı ilkesidir. Verginin sosyal amaçları olduğunu kabul eden kimsenin bu ilkeyi savunması mümkün görünmemektedir.

Vergilemenin amacının vergileme ilkelerini meydana getirdiği görülmektedir. Bu durumda devlet anlayışına bağlı olarak vergilendirme ilkelerinin farklı yorumlanması oldukça doğaldır. Tarihsel süreçte vergi, verginin amacı ve vergilendirme ilkeleri toplumsal, iktisadi, siyasi dönüşümlerle birlikte değişmiştir.

Çalışmada belirtilen mali güç ilkesi, vergilemenin sosyal amaçlara ulaşmasında kullanacağı bir vergi ilkesidir. Mali güç kişinin gelirini, servetini ve harcamasını yani vergilendirme kapasitesini kapsamaktadır. Bu ilke vergi yükünün dağılımda etkili olması dolayısıyla vergi sistemlerinin bu ilke göz önüne alınarak oluşturulduğu görülmektedir. Verginin karşılıksız olması nedeniyle, bireyler vergilerini kamu harcamalarından elde ettikleri faydalar kadar değil, sahip oldukları mali güce göre ödeyeceklerdir.

Sosyal devlet anlayışının amaçları arasında olan gelir dağılımını düzenleme görevi, devletin vergiyi kullanarak farklı şekilde olanları farklı vergilendirmesi ile sağlanılmaya çalışılmaktadır. Görülen şudur ki amaç gelir dağılımında adaleti sağlama, kullanılan araç vergi, ölçüt ise mali güçtür. Bunları yaparken devlet yasallık ilkesinin dışına çıkmayacaktır. Yani hukuk devleti anlayışını da zedelemeyecektir.

Mali güç vergi adaleti açısından önemli bir ölçüttür. Kişilerin gelir, servet ve harcamaları mali güçlerinin göstergesidir. Mali güce ulaşmada kullanılan vergilendirme teknikleri mevcuttur. Vergi tekniği, vergi fikrini gerçekleştirme sanatıdır. Bu bağlamda mali güce ulaşmada kullanılan vergi teknikleri, en az geçim indirimi, ayırma kuramı ve artan oranlılıktır.

En az geçim indirimi, kişinin kendisinin ve bakmakla yükümlü olduğu kimselerin hayatlarını sürdürebilmesi için asgari gelirin vergilendirilmemesini ifade etmektedir. Bu uygulamanın mali güce ulaşmada kullanılan önemli bir teknik olduğu söylenebilmekle birlikte, vergileme de genellik ilkesini zedelediği şeklinde aleyhe görüşler de mevcuttur.

Artan oranlılık, vergi matrahının üzerinden alınan vergi miktarının belirlenmesinde kullanılan bir tekniktir. Buna göre kişinin elde ettiği gelir üzerinden hesaplanan matrah artan oranlı bir tarifeye uygulanacak ve böylece matrah farkından dolayı kişiler farklı vergilendirilecektir. Bundan dolayı hem yatay hem de dikey adalet sağlanmış olacaktır. Aleyhe bir görüşe göre ise artan oranlılık nedeniyle piyasaya müdahale edilmesi verginin tarafsızlık ilkesini zedeleyecektir.

Bir diğer teknik ise ayırma kuramıdır. Buna göre gelirin elde edildiği kaynak ile yükümlünün sosyal durumu dikkate alınarak adalet sağlanılmaya çalışılmaktadır. Genel olarak emek karşılığı elde edilen gelirin, sermaye birikimi sonucu elde edilen gelirden daha düşük şekilde vergilendirilmesi şeklinde bilinen bu kuram, yalnızca bunları kapsamamaktadır. Örneğin gelir unsurlarının farklı yöntemler kullanılarak vergilendirilecek gelire ulaşılması da ayırma kuramı kapsamında değerlendirilebilir. Çalışmanın ana konularından biri olan basit usulde vergilendirme ticari kazanç elde eden bazı mükelleflerin sosyal durumları göz önüne alınarak belirlenmiş bir yöntemdir. Bu durum ayırma kuramı ile doğrudan ilgilidir.

Bazı meslek sahiplerinin ekonomik ve sosyal durumları göz önüne alındığında bu kişilerin özellikle mükellef ödevleri açısından çeşitli imtiyazlar sağlandığı görülmektedir. Bu durum aynı zamanda konumuz olan basit usulde vergileme açısından geçerlidir.

Basit usul, 1999 tarihinin başından itibaren uygulanmak üzere götürü usulün yerine getirilmiştir. Bu düzenlemedeki esas amaç kayıt dışılığı kontrol altına almaktır. Gerçek gelire ulaşmak ancak belgelerle sağlanacak ve beyan yoluyla da gerçek gelir

ortaya konulacaktı. Bu durum aynı zamanda GVK'nın beyan esasına dayandırılması ile de doğrudan paralellik göstermektedir.

Basit usulde vergilemeden yararlanabilmesi GVK'nın 47. ve 48. maddesinde sayılmıştır. GVK'nın 47. maddesinde; kendi işinde bilfiil çalışılması, işyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması durumunda emsal kira bedeli, kiralanmış olması durumunda yıllık kira bedelinin toplamı ve ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak üzere genel şartlar sayılmış, GVK'nın 48. maddesinde de özel şartlar olarak iş hacimlerinin sınırları belirtilmiştir.

Ayrıca GVK'nın 51. maddesinde 47. ve 48. maddeleri dikkate alınmaksızın hiçbir şekilde basit usulde verilendirilemeyecek olanlar sayılmıştır. Bunların arasında konumuz itibariyle şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar da yer almaktadır. Ancak yapısı itibariyle sürücüsünden başka on dört veya daha aşağı oturma yeri olan yolcu taşıyanlar basit usulde vergilendirilebileceklerdir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit edilenler ile daha önceden gerçek usule tabi olanlar basit usulde vergilendirilemeyeceklerdir. Ancak yeni yapılan düzenleme ile gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, 47. maddede yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi 48 inci maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler. (15.06.2012 tarihli Resmi Gazete, Sayı:28324 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun md.6)

GVK'nın 46. maddesinde belirtildiği üzere, 47. maddedeki ve 48. maddedeki şartları sağladığı takdirde ticari kazancın tespitinde basit usulden yararlanabilirler. Aynı maddenin devamında basit usulde ticari kazancı, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılât ile giderler (GVK'nın 40. maddesi) ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet fark olarak belirtmiştir. Basit usule göre ticari kazancın tespitinde defter tutulması ve defter tutmanın gerektirdiği hesapların işlenmesi söz konusu olmamaktadır. Bu suretle matrahlarını hesaplamada esas alınacak olan giderler ve hâsılâtlarını gösteren belgelerdir. Bu bakımdan basit usul “ deftersiz işletme hesabı” olarak da nitelendirilebilir.

Basit usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve VUK' un defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile GVK ve diğer kanunlardaki ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabi olacaklardır. Basit usule tabi mükellefler beyanname verme ödevini yıllık beyanname ile vermekle birlikte şubat ve haziran aylarında vergilerini ödeyeceklerdir.

Çalışmamızın ikinci bölümündeki grafiklerden anlaşılacağı üzere basit usulde vergilendirme ile sağlanmak istenen durumların pek oluşmadığı görülmektedir. Gelir vergisinin tüm vergi gelirleri içindeki payı %21 iken, bu payın içinde yer alan basit usulde vergilendirilen mükelleflerden tahsil edilen vergiler ise %1'in altındadır. Basit usulde vergilendirme ile istenilen amaca ulaşılmadığı ve tahsilâtın da komik denilebilecek düzeyde kaldığı ortada olmakla beraber uzun süredir yöntemin kaldırılması tartışma konusu olmaktadır.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler ile beyana dayanan gelir vergisi mükelleflerinden tahsil edilen vergilerin toplam gelir vergisi tahsilâtı içindeki payları oranlanarak ikinci bölümde sunulmuştur. Buna göre 2011 yılında 59.884.487.000 ₺ olan gelir vergisi tahsilâtının 303.079.000 ₺'si basit usulde vergilendirilen mükelleflerden tahsil edilmiştir. Bu iki rakamı oranladığımızda karşımıza binde 5'lik gibi son derece düşük bir oran çıkmaktadır. Beyana dayanan gelir vergisinde ise bu oran %5 e ulaşmaktadır. Yıllar itibariyle de basit usulde vergilendirilenlerden elde edilen gelirin çok az arttığı görülmektedir. 2011 yılında basit usulde vergilendirilen mükelleflerden tahsil edilen vergi toplamını mükellef sayısına böldüğümüzde, sektör farkı gözetilmeden bir basit usul mükellefinden tahsil edilen vergi miktarı bulunmaktadır. Bu miktar 2010 yılında 372 ₺ iken, 2011 yılında 424 ₺'dir.

Ulaştırma, bireylerin yaşam çevresinin kişilere ve eşyalara yer ve zaman yararı ve de sosyal yaşam kalitesinin devamını sağlayan hayatın önemli gerekliliklerinden bir tanesidir. Ulaştırma sektörü, karayolları, demiryolları, havayolları, denizyolları ve bilgi iletişim altyapısı ile ülke ekonomisinin en temel unsurlarından biridir. Ulaştırma iktisadi ve sosyal girdileriyle toplumu sürekli etkilemektedir.

Taşıma faaliyetleri yolcu ve yük taşımacılığı olarak sınıflandırılmakla birlikte, yolcu taşıma sistemleri, karayolu, demiryolu, havayolu ve denizyollarıdır. Ülkemizde yolcu taşımacılığının %90'lık gibi büyük bir payı karayolları ile yapılmaktadır. Yük taşımacılığı ise yurt içinde karayollarına yurt dışı için ise denizyolları aracılığı ile

yapılmaktadır. Karayolu ulaşım ağının son derece gelişmiş olması yolcu ve yük taşımacılığında bu sisteme olan tercihi arttırırken, üç bir yanı denizlerle çevrili olan Türkiye'nin stratejik ve jeopolitik konumu ve denizyolu ulaşımında gemilerin yük taşıma kapasitelerinin fazlalığı dolayısıyla yurt dışı yük taşımacılığında tercih edilmektedir. Yük ve yolcu taşımacılığının karayolları üzerindeki yoğunluğunun azaltılarak diğer ulaşım sistemlerine özellikle de demir yollarına kaydırılması, karayolu ulaşım sistemindeki yaşanan sorunları minimize edecektir.

Denizli ilinde şehir içi yolcu taşımacılığı otobüsler, minibüsler ve ticari taksilerle yapılmaktadır. Çalışma da özellikle basit usule vergilendirilen kesimlerden bir tanesi olan şehir içi ulaşımında büyük bir paya sahip minibüslerin elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi üzerinde durulmuştur. Bu kesimin elde ettiği gelirler devasa boyuttadır. Basit usulde ticari kazanç hasılat ile giderlerin arasındaki farktır. Bu doğrultuda Denizli ilinde faaliyet gösteren minibüsçülerin yıllık hasılatları çeşitli doluluk oranları ile 2010 ve 2011 yıllarına göre hesaplanmış ve ilgili yıllarda ortalama giderleri bulunarak, aradaki fark gelir vergisi tarifesine uygulanmıştır. Böylelikle bir minibüsün ödeyeceği vergi farazi olarak hesaplanmıştır.

2011 yılında bir aracın tam dolulukla yani 28 yolcu ile taşınması sonucu elde ettiği hasılat 84672 ₺ iken toplam giderler 31866 ₺'dir. Aradaki fark bizi matraha ulaştıracaktır. Bu fark 2011 yılı gelir vergisi tarifesine uygulandığında ödenecek vergi 12177,62 ₺ olarak bulunacaktır. Ödenecek vergi 2011 yılı için %75 doluluk oranı ile 5645,78 ₺, %50 doluluk oranı ile 1624 ₺ olarak bulunmuştur. 2010 yılı için yapılan hesaplamalarda tam doluluk ile ödenecek vergi 10952,26 ₺, %75 doluluk ile 5120,26 ₺ ve yarı doluluk oranı ile 1579,45 ₺ olarak bulunmuştur. Hesaplamalarımız koltuk sayısına göre yapılmıştır. Gözlemlerimiz dahilinde minibüsçülerin ayakta yolcu alma durumları da mevcuttur. Ancak bunlar hesaplamamıza dahil edilmemiştir. Yaptığımız görüşmeler doğrultusunda minibüsçüler aylık 7000 TL gelir elde ettiklerini belirtmiş olmakla birlikte bu durum hesaplamamızda tam doluluk oranına denk gelmektedir. Bu durumu ayırt etmemizi sağlayacak bir diğer husus da aracın kiralanmasıdır. Nitekim Denizli'de araçlar aylık yolcu sayısına göre kiralanmakta ve bu rakam 2000 ila 2500 arasında değişmektedir. Aylık 2500 yolcu ile hesaplamamızda bir sefer için yaklaşık 14 yolcu yapmaktadır ki, bunun üzerinden daha kiracı kişi kar elde edecektir.

Şöyle ki minibüs faaliyetinin basit usulde vergilendirilmesi ve basit usulde defter tutulmaması nedeniyle bu gelirlerin büyük bir kısmı sistem içerisinde görünmemektedir. Bu vergi kaybının önlenmesi sıkı bir denetime bağlı olmakla birlikte bu kesimin kartlı sisteme geçirilmesine bağlıdır. Bu durum sayesinde vergilendirme adaleti açısından ortaya çıkan bu büyük uçurumun giderilmesi sağlanmış olacaktır.

Çalışmada basit usule ve beyana dayanan gelir vergisinden elde edilen tahsilât miktarları Denizli’de ve Türkiye genelinde belirtilmiş ve basit usulde vergilemenin payının tahsilâtlar içerisinde çok düşük olduğu görülmüştür. Nitekim Denizli’de 2010 ve 2011 yıllarında basit usulde vergilemeden sırasıyla 5.127.955 ₺, ve 6.430.569 ₺, tahsil edilirken, beyana dayanan gelir vergisinde tahsilât miktarları 2010 yılında 25.991.794 ₺ ve 2011 yılında 38.370.138 ₺’dir. Bu miktarlar doğrultusunda Denizli’de gelir vergisi tahsilâtlarının toplamı içerisinde basit usulün oranı 2011 yılı için %1,7’dir. Bu oran Türkiye geneli için binde 5 civarlarındadır.

Denizli’de basit usulde vergilendirilen mükellef başına tahsil edilmiş olan vergi miktarı 2010 yılı için 294,18 ₺ ve 2011 yılı için 375,41 ₺’dir. Beyana dayanan gelir vergisi için mükellef başına tahsil edilmiş miktar 2010’da 700,11 ₺ ve 2011 yılı için ise 1009,76 ₺’dir.

Hesaplamamız dâhilinde minibüs faaliyeti sonucu elde edilen gelir nedeniyle bir minibüsçünün ödemesi gereken vergi gerek basit usulde vergileme olsun gerekse de beyana dayanan gelir vergisi için olsun son derece yüksek kalmıştır.

Pamukkale, Saraylar ve Gökpınar Vergi dairelerinin basit usulde vergi tahsilâtlarının toplamının ilgili vergi dairesine bağlı olan mükellef sayılarına bölünmesi ile bir mükellefin ödediği vergi bulunmuştur. 2010 yılı için 290 ₺ olan rakam 2011 yılında 400 ₺’ye yükselmiştir. 2010 ve 2011 yıllarında 679 adet minibüsün merkezde yer alan bu vergi dairelerine bağlı olması -her ne kadar tahsilat %50’ler civarında olsa da- gerekenin altında bir vergi tahsilatı yapılması ile tezat bir görüntü oluşturmaktadır.

Veriler göz önüne alındığında ve vergi sistemimizin esas amacının gerçek geliri vergilendirilme olması dolayısıyla vergi bilincinin oluşmaması ve vergi adaletinde büyük sapmalara neden olan basit usulde vergilendirmenin kaldırılması gerekmektedir. Ancak böylesi bir gelişmenin basit usulde vergilendirilen birçok kesim tarafından tepki alacağı ortadadır. Bu bakımdan tıpkı götürü usulün yerine basit usulün getirilmesi gibi



basit usulde vergilendirmenin alanının daraltılması ve denetimlerin arttırılarak bu kesimlerin yarattığı vergi kaybının minimuma indirilmesi daha uygun görülmektedir. Yapılan son düzenleme ile gerçek usulde vergilendirilenlerin tekrar basit usule geçişinin sağlanması veriler ışığında, vergi sistemi için amaçlanan planlara ulaşmada pek uygun görünmemektedir.

Özellikle çalışmamızda bahsettiğimiz minibüs faaliyeti ve bunun yanında ticari taksi işletmeciliğinden elde edilen gelirlerin oldukça yüksek miktarlarda olduğu göz önüne alındığında bunlarla birlikte daha çok sermaye ağırlıklı sektörlerin basit usul kapsamından çıkarılması ve emek ağırlığının yoğun olduğu kesimlerin ise kontrollü ve kademeli olarak gerçek usule geçirilmeleri sağlanmalıdır. Böylece elde edilen vergi gelirleri son derece düşük olan basit usulde vergilendirme sisteminin kayda dayalı bir sisteme geçilecek ve arttırılan bir denetimle tahsilât miktarı da artmış olacaktır.

## KAYNAKÇA

- AKALIN G., (2000). *Kamu Ekonomisi*, Akçağ Yayınları, Ankara.
- AKDOĞAN, A.,(I) (2009) *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara,.
- AKDOĞAN, A.,(II) (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, “*Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri*” Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Dokuzuncu Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ATA A. T.,(Aralık 2001). *Vergi Teorisi Açısından Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi*, (Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler enstitüsü, Yayınlanmamış Lisansüstü Tezi) Ankara.
- ATABEY, T., (2001, Şubat). Basit Usulde Tespit Edilen Ticari Kazancın Beyanı, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:149. ss. 73–81.
- AYDIN, F., (2000, Mayıs). Basit Usulde Vergilendirme Usul ve Esasları, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:140. ss. 38–55.
- BAY H., (2003), *Gelir Vergisinde Basit Usul Uygulaması*, (Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir.
- BAYRAKLI H. Hüseyin, (Aralık 2000). Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar, *MevzuataDergisi*, Sayı:a36. <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm> (01.02.2011)
- BEKTAŞ, E., (1998, Ağustos). 4369 Sayılı Kanun İle Ticari Kazançlarda “Götürü Usul” Esası Kaldırılarak Yerine “Basit Usul” Esası Getirilmiştir, *Vergi Dünyası Dergisi*, S:204.
- BİLİCİ, N., (2010). *Vergi Hukuku, Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Kitabevi, Ankara.
- BİNOKAY M. Doğan. (2010), *Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye’de Uygulanabilirliği* (Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) ,Bursa.
- BOCUTOĞLU E., (2004). *Makro İktisat, Keynesyen Teori ve Politikalar*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- BUDAK, T., (2010) *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul
- BUDAK T., (Ekim 2010). “Tarifesiz Tarife GVK; m.103”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:214, [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr) (07.02.2011)
- CAN M., “4925 Sayılı Karayolu Taşıma Kanunu’na Göre Karayoluyla Yapılan Taşımaların Tabi Olduğu Hukuki Esaslar” [http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/IX\\_9-63.pdf](http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/IX_9-63.pdf) (30.12.2011)
- ÇAĞAN N, (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergileme, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:37 Sayı:1–4. s.129–151
- DARÇIN M., (Mayıs 2006), *Türkiye’deki Ulaşım Göstergelerinin İller Bazında Çok Değişkenli Analiz Teknikleri Yardımı İle Karşılaştırılması* (Gazi Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Doktora Tezi), Ankara.

- Denizli Kent içi ve Yakın Çevre Ulaşım Ana planı ve Süreç Yönetimi 1. Aşama Final Raporu* (2010)
- Devlet Planlama Teşkilatı, (2001). *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: Havayolu Ulaştırması, Alt Komisyon Raporu, Özel İhtisas Komisyon Raporu*, Ankara.
- Devlet Planlama Teşkilatı, (2007). *Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı: Deniz yolu Ulaşımı, Özel İhtisas Komisyon Raporu*, Ankara.
- ERDEM H. ve, KORKMAZ Z., (Aralık 2006). Basit Usulden Gerçek Usule Geçenlerin Stoklarında Yer Alan Mallara İlişkin KDV'nin İndirimi, *Yaklaşım Dergisi* [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2006128735.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2006128735.htm) (07.04.2011).
- ERDOĞAN M ,(2005), Anayasa Mahkemeleri Önemli midir? Orta Avrupa'da Anayasa Yargısı ve Demokrasinin Pekişmesi, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, , Cilt:54 Sayı:3 ss.1–22.
- FERHATOĞLU E. , (Eylül 2003), Gelir teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: karşılaştırmalı Bir Analiz, *e-akademi*, , Sayı:19, <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm> (01.02.2011)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2012, Ocak). Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Yayın No:139, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) (26.05.2012).
- GÖKBUNAR, A. Rıza, (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme, [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/digeryazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/digeryazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf), (26.06.2010)
- GÖZLER K., (2000) Türk Anayasa Hukuku, , Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa ([www.anayasa.gen.tr/1921ay.htm](http://www.anayasa.gen.tr/1921ay.htm); ) (13.01.2011)
- GÖZLER K, (2010) Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Ekin Yayınevi, Bursa, ([www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm](http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm) ) (13.01.2011)
- GÜNEŞ G., (2008). *Verginin Yasallığı İlkesi*, Oniki Levha Yayıncılık A.Ş. İstanbul.
- HAYEK F. A. (1978), *The Constitution of Liberty*, Chicago Press, Chicago
- IRMAK R, (Eylül 2006). Basit Usulde vergilendirilen Mükelleflere Yapılacak Büyük ve Küçük Baş Hayvan Eti Satışlarında uygulanacak KDV Oranı, *Yaklaşım dergisi*, Sayı:165, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006098420.htm> (07.04.2011)
- İPEK S., Vergilemede Ayırma İlkesi ve Türkiye'de Gelir Vergisi Uygulamaları, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 20, Mart 2005 [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr) (07.02.2011)
- KANETİ S, (1989) *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- KARACASU M., (1996), *Eskişehir Kent içi Ulaşımında Trafik Türlerine Göre Dağılımın Belirlenmesi*, (Osmangazi Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir
- KAZGAN, G.,(Haziran 2004), *İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi*, Remzi Kitabevi, , İstanbul.
- KILIÇ, C., (1999, Şubat). Basit Usulde Vergilendirme, Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *Vergi Dünyası Dergisi*, S:210.

- KILINÇ, İ., Ergenç, Ö., (2002, Şubat). Basit Usulde Vergilendirme ve Kazanç Beyanı, *Vergi Dünyası Dergisi*, S:246.
- KIZILOĞLU Ş. ve TAŞ M., (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KİLİ S., Gözübüyük Ş. (1985). *Türk Anayasa Metinleri, Senedi İttifaktan Günümüze* Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları,
- KİRMANOĞLU, H., (2007, Kasım). *Kamu Ekonomisi Analizi*, Beta Basım Yayım Dağıtım.
- KUMRULU A.(I) (1979), Vergi Hukukunun Bir kısım Anayasal Temelleri, *Ankara Üniversitesi Hukuk fakültesi Dergisi*, Cilt: 36 Sayı:1-4, ss.147-162.
- KUMRULU, A.,(II) (1988). Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985), *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:40 Sayı:1-4, , ss.193-235.
- Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, (2011, Ekim). *Merkezi Yönetim Mali İstatistikleri Bülteni*.
- Mevlana Kalkınma Ajansı, *TR52 Düzey 2 Bölgesi (Konya-Karaman) Ulaştırma Sektörü, 2023 Vizyon Raporu*
- ÖNCEL, Mualla, A. Kumrulu ve N. Çağan, (2000) *Vergi Hukuku*, Gözden geçirilmiş ve Yenilenmiş 8. bası. Turhan Kitabevi, Ankara,.
- ÖZ, E., *Vergilendirmede Kanunilik Ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2004
- ÖZBUDUN E., (2000) *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- PEHLİVAN, O., (2008). *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- ROSEN H. S. (2002). *Public Finance*, McGraw-Hill Higher Education, New York.
- SARAÇOĞLU F., (2007). Asgari (En az) Geçim İndiriminin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Açısından Önemi ve Türkiye’de Uygulama Açısından Gelişimi” [http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik\\_Calismalar/Makaleler/Makale\\_18.pdf](http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_18.pdf) erişim: 07.02.2010
- SARILI, M. Ali, (2010). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.
- SOYDAN, B. Yaltı, (1998, Ağustos). Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:119. ss. 98–118.
- SÖYLER, İ., (2006, Şubat). Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:209. ss. 31–43.
- SUR, Fadıl H., (1950), Liberallere Göre Maliye, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:7, Sayı: 3-4, s.567-572
- ŞENER O., (Ekim 2010). *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, 11.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- ŞENYÜZ D, GERÇEK A. ve YÜCE M, (2008). *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara,
- TAVŞANCI, A., (2005, Ağustos). Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:203. ss. 134–151.

- TEZİÇ E., (2001). *Anayasa Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. İstanbul.
- TOSUNER, M., Arıkan, Z., (2009) *Türk Vergi Sistemi*, İzmir.
- TUNCER, S., (1993). Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması İçin Alınan Tedbirler, *Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması Semineri*, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul, 2001.
- TURHAN, S. (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul,
- TÜİK, <http://tuikapp.tuik.gov.tr/adnksdagitapp/adnks.zul> erişim:01.02.2012
- TÜRKBAY İ. (Ocak 2008), *Asgari geçim İndirimi Uygulaması (İşverenler ve Ücretliler İçin) Uygulamalı El Kitabı*, Ankara SMMM Odası Yayın no:57, Başak Matbaası, Ankara
- Türkiye Cumhuriyeti Kalkınma Bakanlığı, *Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007–2013), 2012 Yılı Programı*
- T.C. Devlet Demir Yolları İşletmesi Genel Müdürlüğü, *Stratejik Plan 2010-2014*, <http://www.tcdd.gov.tr/Upload/Files/ContentFiles/2010/faaliyet-raporu/stratejik.pdf> (01.03.2012)
- TÜRKKAN, A., (2007, Ekim). *Mali Güç İlkesi Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ULUATAM Ö., (2005).*Kamu Maliyesi 9. Baskı*, İmaj Yayınevi, Ankara.
- URAL Ş., (1988 Mart), UNESCO Türkiye Milli Komisyonu, İnsan Bilimleri Komitesi tarafından düzenlenen “Demokrasinin felsefi Temelleri” adlı toplantının konuşma metni, Ankara
- ÜYÜMEZ M. Erkan., (2010). *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:225, Eskişehir
- YILMAZ, G., (2003, Haziran). Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:177. ss. 194–206.
- YILMAZ G. A., Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt no: 21, sayı:1, 2006, s.s 239-268.
- YÜCEL M. (Ocak 2010), Vergilemede Adalet, eşitlik, ödeme gücü ve ayırma ilkeleri ile ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin anayasa mahkemesi kararının bu ilkeler açısından değerlendirilmesi, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 205, [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr) (07.02.2011).

Gelir Vergisi Kanunu

T.C. Anayasası

Gelir Vergisi Genel Tebliği

Muktezalar

Anayasa Mahkemesi Kararları

Danıştay Kararları

Resmi Gazete

**ÖZGEÇMİŞ****AHMET GÜLER**

Doğum Tarihi: 28.08.1985

Medeni Hali: Bekar

Asmalı evler Mah. Vatan Cad. 6682 sok. No:78

Pamukkale Apart Daire no:18 Kınıklı/DENİZLİ

Cep Tel: 0507 771 71 64

E-Posta: ahmetg@pau.edu.tr

**EĞİTİM BİLGİLERİ**

- 2009- Halen Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Maliye/Maliye ABD Tezli Y.Lisans Programı
- 2003–2007 Pamukkale Üniversitesi İşletme Bölümü  
Akademik Ortalama – 2.71 /4.00
- 1999–2003 Eskiizmir Konak Naci Şensoy Lisesi (Y.D.A)

**İŞ DENEYİMİ**

- Kasım 2009 – Halen Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü  
Araştırma Görevlisi

**BECERİ VE YETENEKLER****Bilgisayar Bilgisi**

- |                    |   |                       |
|--------------------|---|-----------------------|
| İşletim Sistemleri | : | MS Windows            |
| Paket Programlar   | : | MS Office Programları |
| İngilizce (KPDS)   | : | 59 (Kasım 2008)       |
| ALES               | : | 80,902 (Mayıs 2009)   |