

Şehir İçi Ulaşım Faaliyetlerinde Kazancın Basit Usulde Vergilendirilmesinin Yarattığı Vergi Adaletsizliği: Denizli Örneği

İbrahim ORGAN*
Ahmet GÜLER**

Özet

Ülkemizin vergi sisteminin mali güç ilkesi üzerine kurulduğu görülmektedir. Ancak vergi sisteminde mali güç ilkesine göre vergilendirilmeyi zedeleyen bazı uygulamalar söz konusudur. Bu uygulamalardan biri de basit usulde vergilendirilmedir. Basit usule tabi olan mükelleflerden biri de minibüs sahipleridir. Çalışmada öncelikle Denizli'deki toplu taşıma faaliyetleri ile ilgili genel bilgilere yer verilecektir. Sonra, Denizli ili merkezde şehir içi ulaşım faaliyeti ile uğraşan minibüs sahiplerinin elde ettiği gelirler üzerinden hesaplanan vergi tutarlarıyla basit usule tabi olan diğer mükelleflerden tahsil edilen vergi tutarı karşılaştırılacaktır. Sonuç olarak ortaya çıkan vergi adaletsizliğinin giderilmesine yönelik bazı önerilere yer verilecektir.

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

**In The Urban Transport Activities; The Tax Injustice Created By Basic
Taxation System of Income Taxation: Denizli Case**

Abstract

The tax system of our country is founded on the principle of ability to pay. However, in taxation system, there are some applications to undermine the principle of ability to pay. One of these applications is the basic taxation procedure. One group of the taxpayers which are taxed by the basic taxation method is minibüs owners. Firstly, in this study, general information about the public transportation activities in Denizli will be discussed. Then, the minibüs owners' (who are dealing

* Doç.Dr., Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, iorgan@pau.edu.tr

** Arş.Gör., Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ahmetg@pau.edu.tr

with urban transportation activities in the center of Denizli) calculated tax amounts on their revenues will be compared with the amount of tax collected from other taxpayers who are taxed in basic taxation procedure. Finally, some recommendations will be given for the elimination of tax injustice occurring.

Key Words: *Taxation, Ability to Pay, Basic Taxation System, Transportation, Public Transport*

JEL Classification Codes: *H21, H71*

Giriş

Vergi ödevi Anayasanın 73. maddesinde düzenlenmiştir. Anayasanın 73. maddesinde herkesin kamu giderlerinin finansmanına mali gücü nispetinde vergi aracılığı ile katılmak zorunda olduğu ifade edildikten sonra yasa koyucuya (devlete) vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı görevini yüklediği görülmektedir. Anayasada normatif olarak ifade edilen bu hükümler günümüzde yasama ve yürütme organı tarafından düzenlenen normlarla yerine getirilmeye çalışılmaktadır.

Anayasanın amir hükmü herkesin elde ettiği gelir, servet ve harcamaları (ki bunlar aynı zamanda mali gücün göstergeleri olarak kabul edilmektedir) üzerinden vergi ödemesini, kanun yapıcı ve uygulayıcıları da vergi yükünü kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarını dikkate alarak dağıtmasını öngörmüştür. Vergide genellik ve eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan Anayasanın ilgili hükmü bir taraftan vergileme yapılırken mükellefin mali gücü ile bağlantı kurulmasını diğer taraftan vergi yükünün dengeli ve adaletli saptanmasını yani mali gücü aynı şekilde olanların benzer, farklı şekilde olanların farklı vergilendirilmesini amaçlamaktadır.

Mali gücün göstergelerinden birisi de gelirdir. Gelir üzerinden gelir vergisi alınmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde gelir vergisine tabi kazanç ve iratlar arasında ticari kazançlar da yer almaktadır. Vergiye tabi ticari kazançlar gerçek ve basit usul olmak üzere iki farklı şekilde tespit edilmektedir.

1999 yılında 4369 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle daha önceden ticari kazançları götürü olarak tespit edilen mükelleflerin gerçek kazançlarının tespitine imkân sağlayan basit usulde vergilendirme esası getirilmiştir. Basit usul kapsamında vergiye tabi tutulanlar arasında şehir içi yük ve yolcu taşımacılığı yapan kişiler de yer almaktadır.

Bu çalışmada, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde ortaya çıkan vergi adaletsizliği Denizli özelinde ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1. Basit Usulde Vergilendirmeye Geçiliş Nedenleri

4369 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce ticari kazancın basit usulde tespitinde götürü usul uygulanmaktaydı. Bu usule göre mükelleflerin ticari ve sınai işlerinden sağladıkları safi kazançlar Maliye Bakanlığınca tanzim edilecek cetvellerde belirtilen iş nevelerine göre götürü olarak tespit edilmekte, bu suretle tespit olunan safi kazançlar beş derece olarak tespit edilen ve mükelleflerin faaliyette buldukları yörelere göre asgari ücretin brüt tutarının belli oranında vergiye tabi tutulmaktaydı. Dolayısıyla bu mükellefler gerçek kazançları yerine götürü usulde belirlenen tutar üzerinden vergilendirildiklerinden zorunlu olmasına karşın belge alma yönünde herhangi bir gayret göstermemeleri kayıt dışılığı besler bir hale

getirmiştir. Götürü usulün yol açtığı kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması, belge düzeninin yerleştirilmesi ve vergilendirmede gerçek kazancın esas alınmasının sağlanması amacıyla 01/01/1999 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 4369 sayılı Kanunla götürü usul kaldırılarak yerine basit usulde vergilendirilme esası getirilmiştir (Sarılı, 2012:23; Gaygısız, 2006). Basit usulde vergilendirilenler belge alıp verme konusunda zorunlu tutulmakla birlikte götürü usulde vergilendirilenlerden farklı olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi de vermektedirler.

Basit usule geçişin başlıca nedenleri çağdaş devletlerde olduğu gibi vergi sisteminde beyan esasının oluşturulmasını ve hiçbir kayıt oluşturulmaksızın meydana gelen büyük vergi kayıplarının giderilmesini sağlamaktır.

Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 1. maddesinde "...Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde belirtilmiştir. Bu Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere gelir vergisine tabi gelir, gerçek gelirdir. Gerçek gelir, kayıt altında olan gelir ve giderler arasındaki farkı ifade etmektedir. 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle Kanunda sayılan genel şartları taşıyan ve iş hacmi belli bir tutarın altında kalan ticari kazanç erbablarının basit usulde tespit edilerek beyan edilen kazançlarının vergiye tabi tutulmasına başlanmıştır. Böylelikle bir taraftan zorunlu olmasına karşın satış ve hizmetleri karşılığı belge almamak/vermemek sureti ile kayıt dışılığı besleyen diğer taraftan da belge düzenlenmemesi sebebiyle çağdaş devletlerin benimsediği belgeye dayalı gerçek gelirin vergiye tabi tutulduğu vergi sisteminden uzaklaşılmasına neden olan götürü usul uygulamasının olumsuzlukları giderilmeye çalışılmıştır (Atabey, 2011:73; Bay, 2003:61). Basit usulde vergileme ile mükelleflere ek bir mali yükümlülük getirilmemiş, esas olarak kayıt dışılığı daraltmaya ve belge düzenini yerleştirmeye yönelik yeni vergisel yükümlülükler getirilmiştir. Bu şekilde götürü usulde vergiye tabi tutulan ancak haksız olarak suçlanan kesimin de mağduriyeti giderilmiş olunmuştur.

1.1. Basit Usule İlişkin Yasal Düzenlemeler

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 (Şenyüz vd., 2008:5; Tosuner ve Arıkan, 2009:67).

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

GVK'nın 47. maddesine 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 çocuklar, namına işe devam bulunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamalarına bakılmaz).

2. İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralınmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı (2011 yılı için) büyükşehir belediye sınırları

içinde 4600 lirayı, diğer yerlerde 3200 lirayı aşmamak.¹

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.”

GVK'nın 48. maddesinde basit usulde vergilendirme için gerekli olan özel şartlar sayılmıştır. Özel şartlar genel itibarıyla 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 2011 yılı için yıllık alımları tutarının 64.000 TL veya yıllık satışları tutarının 96.000 TL'yi aşmaması,

2. 1 numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 2011 yılı için 32.000 TL'yi aşmaması,

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 2011 yılı için 64.000 TL'yi aşmaması.”

Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kâr hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için bu maddenin 1 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı hadler yerine ilgili bakanlıkların mütalaa alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadleri uygulanır.²

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 üreticileri,
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 (dayı başılar 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),

¹280 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; sınırlar 2012 yılı için büyük şehirlerde 5.000 TL, diğer yerlerde 3.500 TL'yi aşmamak üzere olarak belirlenmiştir. 2012 yılında beyanname verecek olanlar 2011 yılında geçerli olan tutarları esas alacaktır.

²280 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde 2012 yılı için bu sınırlar 1. no.lu bent için alım tutarlarının 70.000 TL'yi, satım tutarlarının 105.000 TL'yi aşmaması, 2. no.lu bent için 35.000 TL'yi aşmaması, 3. no.lu bent için 70.000 TL'yi aşmaması olarak belirlenmiştir. 2012 yılında beyanname verecek olanlar 2011 yılında geçerli olan tutarları esas alacaktır.

11. Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücvir alanlar dahil), 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) mücvir alan sınırları dahil 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, diskçalar, 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'nın 51. maddesinde ve ilgili BKK'lar ile gerçek usulde vergilendirilecek olanlar belirtilmiştir. Bunlar basit usulün şartlarını sağlıyor olsa dahi bu usulden faydalanamayacaklardır.

Konumuz itibarıyla görülmektedir ki şehir içi ulaşım faaliyetinde bulunan bir kesim -ki bunlar yapısı itibarıyla sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar- genel ve özel şartları sağladığı takdirde basit usulde vergilendirilmeden yararlanacaklardır.

Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybeden mükellefler izleyen takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergiye tabi tutulurlar. Basit usulün şartlarını taşımalarına rağmen bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler.

Yukarıdaki paragrafta basit usulden gerçek usule geçişler anlatılmaktadır. Akla "Gerçek usulden basit usule geçiş söz konusu değil midir?" sorusu gelmektedir. 6322 sayılı Kanunun 7. maddesiyle GVK'nın 46. maddesinin 6. fıkrasında yapılan değişiklikle³ bu soru yanıtını bulmuştur. Değişiklik öncesi basit usulden gerçek

³6322 sayılı Kanunun 7. maddesiyle değişen fıkra (Yürürlük tarihi 15/06/2012): "Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden 47nci maddede yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin, iş hacmi 48 inci maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın

usule geçen mükelleflerin basit usule geri dönmeleri söz konusu değilken yapılan değişiklikle mükellefe basit usule dönüş imkânı tanınmıştır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler ise bu düzenlemeden yararlanamamaktadır.

Örneğin, basit usule tabi olmanın genel şartlarına sahip olan gerçek usulde vergilendirilen bir mükellef (kendi işinde fiilen çalışmak, işyeri kira bedelinin kanunda 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 satış tutarı) GVK'nın 48. maddesinde belirlenen hadlerin altında kalmış ise bu mükellef 2013 yıllı bitmeden önce bağlı olduğu vergi dairesine yazılı başvurarak basit usule geçmek için talepte bulunabilir ve 2014 takvim yılından itibaren kazancı basit usulde belirlenebilir. Benzer şekilde, 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 GVK'nın 47. maddesindeki basit usule tabi olmanın genel şartlarını taşıyanların, arka arkaya iki hesap dönemindeki iş hacmi Kanununun 48. maddesindeki alış ve satış hadlerinin altında kalması halinde, bu mükellefler vergi dairesine yazılı talepte bulunacaklar ve şartların gerçekleştiği yılı izleyen yıldan itibaren basit usulden yararlanabileceklerdir.

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. İşini terk eden mükellef veya işin 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 (283 No.lu GVG).

1.2. Basit Usul ve Ortaya Çıkardığı Olumsuz Tablo

Berber, taksici, marangoz, terzi gibi küçük esnaf sayılan ve okuma yazma oranının da düşük olduğu varsayımından yola çıkılarak ihdas edilen eski adıyla götürü usul, değişen ve uygulamada bulunan şekliyle basit usul (Kıldış, 2010), mükelleflere birtakım vergisel avantajlar sağlamaktadır. Bu usule tabi olan mükelleflerin defter tutma mecburiyetleri bulunmamakta, defter kayıtlarının tutulması, cari dönem belgelerin muhafazası ve beyannamelerinin düzenlenmesi

gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler...Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmezler.”

bağlı oldukları oda veya birlikler tarafından yerine getirilmektedir. KDV mükellefiyetinin söz konusu olmaması, gelir vergisi tevkifatı yapma zorunluluklarının bulunmaması, geçici vergi ödememeleri, belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenleyebilmeleri⁴ bu usulün diğer avantajlarıdır.

Mükelleflerin basit usulde vergilendirilmesi yoluyla kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin belge düzenine uymalarının yaygınlaştırılması amacıyla -yukarıda belirtilen avantajları da içeren-basit usulde vergilendirilme esası getirilmiş ise de istenilen amaç sağlanamadığı gibi vergi kanunlarında yapılan değişikliklerle bu mükelleflere katma değer vergisi beyannamesi vermemeleri yönündeki düzenlemelerle kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve belge düzeninin oturtulması yönündeki amaçlar gerçekleştirilememiş, tam tersine yapılan düzenlemelerle belge düzenlememe ve kayıt dışı ekonomi özendirilip, teşvik edilmiştir (Kıldış, 2010). Basit usule tabi olmanın avantajlarından biri olan gelir vergisi tevkifatı zorunluluğunun olmayışı bu alanda gerçek kira bedellerine aykırı çok sayıda peçeleme sözleşmesinin yapılmasına yol açmaktadır. Böylelikle bir taraftan işyerini kiralayan mükellef basit usule tabi olmanın genel şartlarından birini ihlal etmemekte diğer taraftan işyeri sahiplerinin gelir vergisi beyannamesiyle tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesi gereken gelir vergisinin tahakkuk ve tahsil edilememesi sonucuna yol açılmış olmaktadır. Yine aynı şekilde basit usulde vergilendirilen mükelleflerin yanlarında çalıştırdıkları işçilerin vergi karneleri almaları ve işverenlerin de bunları kontrol etmeleri gerekirken çoğu zaman karneler alınmamakta ve kontrol de yetersiz olduğu için burada da önemli bir vergi kaçağı ortaya çıkmaktadır. Basit usule tabi mükelleflerin yanında çalışan işçilerinin çoğunun sigortasız çalışması da sigorta primleri açısından bir kaçağa yol açmaktadır (Gaygısız, 2010).

Gençyürek'in (2005) makalesi, basit usulde vergilendirmenin vergi sisteminde yol açtığı çarpıklığın ortaya konması açısından önemlidir. Bu çalışmada, 2004 yılında yaklaşık 800 bin olan basit usul mükelleften toplanan vergi eski parayla 63 trilyon 904 milyar TL olup, mükellef başına ortalama ödenen yıllık verginin 80 milyon TL olduğu ifade edildikten sonra aynı dönemde ticari taksi ve minibüs plakalarının 250-300 milyar TL bedelle alım-satımına konu olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca, aynı çalışmada basit usulün yürürlüğe girmesinden önce uygulanan götürü usulde vergilendirilen mükelleflerden tahsil edilen vergilerin gelir vergisi içerisindeki payı binde 7-8 olarak gerçekleşirken, 01/01/1999 tarihinden itibaren götürü usulün kaldırılarak yerine basit usulün getirilmesi ile bu oranın izleyen 4-5 yıl içinde binde 2 seviyelerine düştüğü ifade edilmektedir.

2. Şehir İçi Ulaşım Sistemlerinde Vergileme ve Basit Usulün Boyutu: Denizli Örneği

2.1. Şehir İçi Ulaşımında Toplu Taşıma Sistemlerinden Biri: Minibüs

Toplu taşıma sistemleri ülkeden ülkeye, şehirden şehire farklılık göstermektedir. Örneğin, ülkemizde toplu taşımalarda yaygın sistemlerden iki tanesi kullanılmaktadır; bunlardan birincisi otobüsle yolcu taşımacılığı, ikincisi ise

⁴Belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenleyebilmeleri yönündeki düzenleme en son 31/12/2012 tarihine kadar uzatılmıştır.

minibüsle yolcu taşımacılığıdır. Minibüsle yolcu taşımacılığı, yerel yönetim kontrollü özel girişim taşımacılığı olarak da adlandırılabilir. Toplu taşıma sistemleri içerisinde en fazla yolcu kapasitesine sahip araçlar otobüslerdir. Otobüslerde kapasite genel olarak 30 ila 100 kişi (ayakta ve oturmakta üzere) arasında değişmektedir. Denizli ilinde kent içi toplu taşıma amaçlı hizmet veren üç farklı kapasiteye (koltukta oturan sayısı 19-26-36 kişilik) sahip otobüs kullanılmaktadır. Bunun yanında metrobüs ile ulaşım da Denizli merkezinde başlamıştır.

Minibüsler gelişmiş ülkelere nazaran gelişmekte olan ülkelerde toplu taşıma amacı ile daha yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde minibüs ile ulaşım talebinin yüksek olması başta trafik sorunları olmak üzere birçok sorunun ortaya çıkmasına ya da artmasına neden olmaktadır. Minibüs ile ulaşım kısıtlı zaman dilimlerinde ev-okul, ev-iş gibi yolculuk yapan kişiler açısından sıklık ve esneklik avantajı sağlarken, sayılarının fazlalığı nispetinde yeterince denetlenememeleri, şehir içi ulaşımında trafik sıkışıklığına yol açmaları, şoförlerin daha fazla yolcu almak amacı ile hareket etmelerinin yol açtığı maddi zarar ya da yaralanma/ölümle sonuçlanan kazaların artması gibi dezavantajlı sonuçlara da neden olabilmektedir.⁵

Tablo⁶ 1: Denizli İli Merkez İlçesindeki Hatlarda Çalışan Araç Sayıları (2012)

Hatlar ⁷	Araç Sayıları
Bakırlı minibüs hattı	34
İlbade-Esentepe minibüs hattı	26
Akkonak-Yenişehir minibüs hattı	100
İncilipınar minibüs hattı	68
Gökpinar 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	24
Anafartalar-Aktepe minibüs hattı	18
Fatih minibüs hattı	34
Tiyatro minibüs hattı	31
Göveçlik minibüs hattı	13
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
Toplam minibüs sayısı	739

Kaynak: Denizli Belediyesi, Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğü.

⁵Denizli Kent İçi ve Yakın Çevre Ulaşım Ana Planı ve Süreç Yönetimi 1. Aşama Final Raporu, 2010: 43.

⁶Çalışmanın bundan sonraki alt başlıklarında yer alan tablolar Ahmet Güler “Şehir içi Yolcu Taşımacılığında Elde Edilen Gelirlerin Basit Usulde Vergilendirilmesinin Mali Güç İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi” (Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temmuz, 2012) konulu Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezinde yer alan verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

⁷2010-2011 yıllarında hat sayısı 15’dir. 2012 yılında 7 yeni hattın da dahil olmasıyla birlikte bu sayısı 22 olmuştur.

Yukarıdaki bilgiler Denizli ili için 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.

Türkiye'de minibüs taşımacılığı genellikle on dört yolcu taşıma kapasiteli minibüsler ile yapılmaktadır. Bu değer, izin verilen en büyük yolcu taşıma değeridir. Ancak günümüzde minibüslerin bu sayının çok üzerinde yolcu taşıdıkları görülmektedir.

2.2. Minibüsle Yapılan Toplu Taşımacılık Faaliyetinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

Toplu taşıma faaliyeti bireysel veya kurumsal örgütlenme olmak üzere başlıca iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Gerçek kişilerin bu faaliyetleri sonucu elde ettikleri vergiye tabi gelirleri gerçek veya basit usule göre tespit edilirken, kurumların bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançları kurum kazancı olarak ticari kazanç hükümleri çerçevesinde gerçek usulde tespit edilmektedir.

Kent içi ulaşım faaliyetleri genel olarak ticari taksi, minibüs ve halk otobüsleri aracılığıyla yerine getirilmektedir. Bu araçlar içerisinde sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu taşıt yalnızca minibüslerdir.

GVK'nın 51. maddesinde basit usulden yararlanamayacaklar sıralanmaktadır. İlgili maddede sayılanlar arasında şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar da yer almaktadır. Ancak ilgili bendin parantezi içi hükmünde "Yapısı itibarıyla sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç" ifadesi yer almaktadır. Bu ifade -aksinden hareketle- şehir içinde sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtlarının basit usulden yararlanabileceği anlamına gelmektedir. Netice olarak şehir içi ulaşım faaliyetinde yolcu taşıyan ve sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ticari taksi ve minibüsler basit usulde, halk otobüsleri de gerçek usulde vergilendirilecektir.

Vergiye tabi ticari kazançların gerçek usulde tespit edilmesi bilanço ve işletme hesabı esasına göre yapılmaktadır. Bilanço esasına göre ticari kazanç, işletmenin dönem sonu öz sermayesinden dönem başı öz sermayesi çıkarıldıktan sonra kalan olumlu farktır. Bu farka, hesap dönemi içerisinde işletmeden çekilen değerler ilave edilmekte, işletme sahibi tarafından işletmeye eklenen değerler ise çıkartılmaktadır. İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, hasılat ile giderler arasındaki olumlu farktır. Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içerisinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedeli arasındaki olumlu farktır.

Denizli ili için yukarıdaki başlıklarda belirtilen taşıma sistemlerinden en yaygın olanı minibüs ve otobüslerdir. Yaptığımız çalışmada, Denizli ili merkez ilçesinde 22 değişik hatta çalışan minibüs sahiplerinin basit usulde vergiye tabi oldukları kabul edilmiştir. Merkez ilçede toplu taşıma faaliyetinde yer alan diğer örgütlenme ise TUREX AŞ'dir. Kurumlar vergisinin mükelleflerinden birisi de anonim şirketlerdir. Bu çerçevede TUREX AŞ'nin Denizli ili merkezinde kent içi ulaşım faaliyetinden elde ettiği gelir, kurum kazancı kabul edilmekte ve bu gelir üzerinden kurumlar vergisi alınmaktadır.

Denizli ilinde toplu taşıma faaliyetlerinde kullanılan minibüslerden yolcu taşıma gelirleri dışında da çeşitli şekillerde gelir elde ettikleri görülmektedir. Minibüsler, bu

araçlara sahip olan kişiler tarafından başka kimselere (şöforlere) verilmesi karşılığında da çalıştırılmaktadır.⁸ Bu durumda araç sahiplerinin elde ettikleri kazanç, gayrimenkul sermaye iradı olmaktadır.⁹

2012 yılında her bir şoförün minibüs sahibine aylık 2.500 yolcu taşıma ücreti karşılığı olarak (hatlarda farklılık göstermektedir) kira verdiği şoförlerce ifade edilmektedir. Denizli ili minibüs ulaşım hattında 5393 sayılı Kanunun 15/p maddesine, belediyece onaylanan tarife göre öğrenci 1,25 TL, tam 1,60 TL'dir. Yapacağımız hesaplamada yolcu türü tam tespit edilememesi sebebiyle bir yolcuyu taşıma ücreti ortalama olarak 1,40 TL alınacaktır. Buna göre aylık 2.500 yolcu esas alındığında ($2.500 \times 1,40 = 3.500$ TL) araç sahibinin elde edeceği gelir 3.500 TL'dir. Yıllık olarak da ($3.500 \text{ TL} \times 12 =$) 42.000 TL'yi bulmaktadır.¹⁰

Minibüs sahibi kişinin elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı için götürü gider usulünü tercih ettiğini varsaydığımızda beyan etmesi gereken tutarın ($42.000 - (42.000 \times 0,25)$) 31.500 TL olduğu görülmektedir. Ortaya çıkan matrahı 2012 yılına ait olan gelir vergisi tarifesine uygulayacak olduğumuzda ödenecek vergiye ulaşılmış olunacaktır.

Tablo 2: Minibüs Hattının Kiralanması Sonucu Elde Edilen Gelir ve Ödenecek Vergi (2012 yılı için)

Aylık Kira Tutarı ($2.500 \text{ yolcu} \times 1,40 \text{ TL}$)	3.500 TL
Yıllık Kazanç ($3.500 \text{ TL} \times 12$)	42.000 TL
Götürü Gider ($42.000 \text{ TL} \times 0,25$)	10.500 TL
Vergi Matrahı ($42.000 \text{ TL} - 10.500 \text{ TL}$)	31.500 TL
Ödenecek Vergi (2012 GV Tarifesi)	2.800 TL

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 Tebliğinde basit usule tabi olan mükelleflerin sabit kıymetleri için gider yazamayacakları ve bunlar üzerinden amortisman hesaplayamayacakları belirtilmiştir. Bu bağlamda bu kıymetlerin satışları dolayısıyla elde edecekleri gelirler de vergiye tabi olmayacaktır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 11/05/2005 tarih ve 6829 sayılı Muktezasında belirtildiği üzere "...Basit usulde vergilendirilecek mükellefler gerek hasılatlarını gerekse alış ve giderlerini belgelendirecekler ve bir hesap dönemi

⁸Gayrimenkul sermaye iradı, GVK'nın 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 8. bendine göre "Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri"nin kiralanması 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.

⁹Minibüslerin şoförlere kiralanması durumunda araç şoförlerinin elde ettikleri kazanç, serbest meslek kazancı olmaktadır. Bazen de araçların asıl sahipleri araçları kullanmaları için şoför çalıştırmaktadır. Bu durumda da araç şoförlerinin elde ettikleri kazanç, ücret geliri olmaktadır (Şişman, B. (2004), Türkiye'de Ulaşım Sektöründeki Vergi Kaybının Hesaplanması ve İstanbul Örneği, E-Yaklaşım, Sayı:7, Şubat).

¹⁰Kişinin başka geliri olmadığı, yıllık beyannameye dahil yapılacak başka indirimlerin olmadığı varsayılmıştır.

içindeki hasılatları ile bu hasılatlarına 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 amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliğindeki değerler için yaptıkları harcamalar dikkate alınmayacaktır. Diğer bir ifade ile bu türden değerler (motorlu araç, ticari plaka, dükkan gibi) Vergi Usul Kanununa göre amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliğinde olmasına rağmen, basit usulde ticari kazancın tespitinde gerek gider yönünden gerekse bunların satışı halinde hasılat bakımından hesaplamaya 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 amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliğindeki (taksi, kamyonet, minibüs ve bunların ticari plakaları) mal ve hakların elden çıkarılması halinde hasılattan 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 girmekte ve vergilendirilecek kısım, satılan mal veya hakkın satış bedelinden, bu mal veya hakkın maliyet bedelinin indirilmesi ile ortaya çıkacak fark olmaktadır. Bu fark, diğer kazanç ve irat olarak değerlendirilecektir.

2.3. Minibüsle Yapılan Toplu Taşımacılık Faaliyeti Sonucu Elde Edilen Gelirin Vergisel Boyutu

Çalışmamızda Denizli’de basit usulde vergiye tabi mükelleflerden elde edilen vergi tahsilatı ile minibüs faaliyetinden -çeşitli doluluk oranları ile- elde edilen gelirler ve bu gelirler üzerinden hesaplanan vergiler karşılaştırılmıştır. Şehir içi yolcu taşımacılığı ile uğraşan minibüslerin elde ettiği gelirler konusunda net bir bilgi yokken şoförlerle yapılan görüşmelerde hattın aylık yaklaşık olarak 7.000 TL gelir bıraktığı belirtilmektedir. Her ne kadar belirtilen bu tutar yüksek görünse de beyan edilen gelir oldukça düşük seviyelerde kalmaktadır.

Tablo 3’de farazi olarak bir minibüsün net geliri bulunmuş, beyan etmesi ve ödemesi gereken vergi hesaplanmıştır. Hesaplamalar yapılırken sektörde çalışanların gelirleri 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. Gider kısmı için akaryakıtın ortalama litre fiyatı¹¹ ile bir seferin ortalama uzunluğundan¹² yıllık akaryakıt gideri bulunmuş,¹³ bunun yanı sıra aidat giderleri,¹⁴ prim ödentileri,¹⁵

¹¹2011 yılından ortalama litre fiyatı 3,65 TL olarak dikkate alınmıştır.

¹²Ortalama bir sefer uzunluğu 13 km’dir.

¹³Aracın km’de yaktığı yakıt farklılık gösterebilmektedir. Buna bağlı olarak yaptığımız hesaplamada aracın km’de 0,43 TL yaktığı ve altı sefer sonunda günlük, aylık ve yıllık hesaplamamız dahilinde aracın bir yılda 12.074,74 TL yakıt tükettiği bulunmuştur.

¹⁴2011 yılı için aidat gideri 159 TL’dir.

¹⁵Kendi işinde çalışan minibüs şoförleri bu kapsamda BAĞ-KUR’lu iken 01/10/2008 tarihinde yürürlüğe giren Sosyal Güvenlik Kanunundaki değişikliklerle birlikte 4b kapsamına alınmıştır. Esnaf ve sanatkarların %90’lık bir kısmı prim ödemelerini en alt sınırdan yapmaktadır. Bu bağlamda, SGK prim ödemesi 2011

ruhsat harcı,¹⁶ araç onarım-bakım giderleri¹⁷ ve genel giderler¹⁸ olarak tutar bulunmuştur. Bu şartlar altında diğer basit usul mükellefleri ile aralarındaki gelir ve ödenmesi gereken vergi karşılaştırılacaktır.

Tablo 3: Doluluk Oranlarına Göre Minibüs Faaliyetinden Elde Edilen Ortalama Gelir ve Ödenecek Vergi (2011)

Aracın Doluluğu	Yıllık Hasılat ¹⁹	Gider	Matrah	Ödenecek Vergi ²⁰
%100 (28 yolcu)	84.672 TL	31.866 TL	52.806 TL	12.177,62 TL
%75 (20 yolcu)	60.480 TL	31.866 TL	28.614 TL	5.645,78 TL
%50 (14 yolcu)	42.336 TL	31.866 TL	10.470 TL	1.624 TL

Hesaplamalarda ayakta taşınan yolcu sayısı göz ardı edilmiştir. Günün belli saatlerinde görülen yolcu yoğunluğuna bağlı olarak kapasitenin üzerinde ayakta yolcu taşınmaktadır. Bu bağlamda, gelirin hesaplanandan çok daha fazla olacağı bariz bir gerçektir.

2.4. Basit Usule Tabi Mükelleflerden Tahsil Edilen Vergi Tutarları ile Denizli İli Genelinde Mükellef Başına Düşen Vergi Tutarlarının Karşılaştırılması

2010 ve 2011 yıllarına ait Denizli’de basit usulde vergilendirilen mükelleflerden tahsil edilen vergi tutarları ve ayrıca Merkez İlçesindeki üç vergi dairesinin tahsilat tutarları Tablo 4’de verilmiştir. Buna göre 2010 yılı sonu itibarıyla toplamda 5.127.955 TL vergi tahsil edilirken bu tutarın 720.962 TL’lik kısmı Pamukkale Vergi Dairesi, 732.224 TL’lik kısmı Saraylar Vergi Dairesi, 663.640 TL’lik kısmı ise Gökpınar Vergi Dairesi aracılığı ile tahsil edilmiştir. Tahsilat tutarlarının diğer aylardan farklı olarak Şubat ve Haziran aylarında yüksek görünmesinin nedeni basit usulde elde edilen gelirlerde vergi tahsilatının Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitle alınmasından kaynaklanmaktadır.

yılının en alt sınırı dahilinde hesaplamamıza katılmıştır. Yaptığımız hesaplama da bu yöndedir. Yıllık 3.283 TL prim ödentisi yaptığı tarafımızdan hesaplanmıştır.

¹⁶2011 yılı için ruhsat harçları; 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’dir. Hesaplamamıza 1. Sınıf Hat için uygun görülen harç tutarı dahil edilmiştir.

¹⁷Yapılan görüşmelerde yıllık araç bakım onarım gideri değişmekle birlikte ortalama gider 1.500 TL civarındadır.

¹⁸Faaliyetin devam ettirilmesi için yapılan giderler genel gider olup, bu rakam yıllık 12.500 TL civarındadır.

¹⁹Tarifeye göre 2011 yılında ulaşım ücreti 1,40 TL’dir.

²⁰2011 yılı gelir vergisi tarifesine göre hesaplanmıştır.

Tablo 4: Denizli’de Basit Usulde Gelir Vergisinde Tahsilat Tutarları (2010–2011)

Denizli’de Basit Usulde Gelir Vergisinde Vergi Tahsilatı 2010-2011				
2010 Vergi Tahsilatı				
TL	Gökpinar VD ²¹	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
2010 Yılı Toplam Vergi Tahsilatı	663.640	732.224	720.962	5.127.955
2011 Vergi Tahsilatı				
TL	Gökpinar 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
2011 Yılı Toplam Vergi Tahsilatı	918.335	970.957	1.037.769	6.430.569

Kaynak: Denizli Vergi Dairesi.

2011 yılında Pamukkale Vergi Dairesinin basit usulde vergilendirilen mükelleflerden tahsil ettiği vergi geliri 1.037.769 TL, Gökpinar Vergi Dairesinin elde ettiği gelir 918.335 TL, Saraylar Vergi Dairesinin elde ettiği gelir 970.957

²¹Denizli ili merkez ilçede üç vergi dairesi bulunmaktadır: Gökpinar, Saraylar ve Pamukkale.

TL'dir. Denizli genelinde ise basit usulde gelir vergisinin toplam tahsil tutarı 6.430.569 TL'dir.

Tablo 5: Denizli'de Basit Usulde Vergiye Tabi Mükellef Başına Düşen Vergi Tutarı

		Gökpınar VD	Saraylar VD	Pamukkale VD	Denizli ili Genel Toplamı
2010	Basit Usulde Elde Edilen Vergi Geliri (TL)	663.640	732.224	720.962	5.127.955
	Basit Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı	2.502	2.519	2.328	17.431
	Mükellef Başına Düşen Vergi Tutarı (TL)	265,24	290,68	309,69	294,18
2011	Basit Usulde Elde Edilen Vergi Geliri (TL)	918.335	970.957	1.037.769	6.430.569
	Basit Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı	2.495	2.506	2.301	17.129
	Mükellef Başına Düşen Vergi Tutarı (TL)	368,07	387,45	451,00	375,41

Kaynak: Denizli Vergi Dairesi.

Yukarıdaki Tabloda Denizli'de 2010 ve 2011 yılına ait basit usule tabi mükellef sayıları ve bu mükelleflerden elde edilen tahsilat tutarı verilmiş ve sektör farkı gözlemlenmeden basit usule tabi mükellef başına tahsil edilen vergi tutarı hesaplanmıştır. Bu verilere göre 2010 yılında basit usule tabi bir mükelleften tahsil edilen vergi tutarı 294 TL iken bu rakam 2011 yılında 375 TL'ye çıkmıştır. Her ne kadar mükellef sayısında azalma olmuşsa da tahsilat tutarı artmıştır. Ülke genelinde bu rakam sırasıyla 372 TL ve 424 TL'dir. Denizli merkezinde yer alan vergi dairelerinden Pamukkale Vergi Dairesinin tahsil ettiği vergi tutarı ülke geneline en yakın oran olmakla birlikte ilgili Vergi Dairesi 2010 yılında mükellef başına 310 TL ve 2011 yılında 451 TL vergi tahsilatı yapmıştır.

2.5. Minibüsle Yapılan Toplu Taşımacılık Faaliyeti Sonucu Elde Edilen Gelirin Vergisel Boyutunun Diğer Basit Usul Mükellefleri ile Karşılaştırılması

Bu başlıkla ilgili olarak aşağıda yer alan Tablolarda iki farklı hesaplama yer verilmiştir. Tablo 6'nın ilk üç satırında 15 değişik hatta çalışan 679 adet minibüsün çeşitli doluluk oranları altında elde ettiği safi kazanç üzerinden hesaplanan vergi tutarları yer almaktadır. Tablonun son satırında ise Denizli ili genelinde basit usule tabi mükelleflerden tahsil edilen toplam vergi tutarının basit usule tabi mükellef sayısına bölünmek sureti ile hesaplanan mükellef başına düşen vergi tutarı gösterilmektedir.

Tablo 6: Minibüs Sahiplerinin Çeşitli Doluluk Oranları Altında Elde Ettikleri Gelirler Üzerinden Hesaplanan Vergi Miktarları ile Denizli İli Genelinde Basit Usulde Vergiye Tabi Diğer Mükelleflerden Tahsil Edilen Vergi Miktarının Karşılaştırılması

Doluluk Oranı (Bir minibüs için vergi tutarı)	2010	2011
%100	10.952,26 TL	12.177,62 TL
%75	5.120,26 TL	5.645,78 TL
%50	1.579,45 TL	1.624 TL
Basit Usulde Mükellef Başına Düşen Vergi Tutarı	294,185 TL	375,41 TL

Tablo 6'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 dolulukta bu fark 40 katına, %50 dolulukta ise 7,5 katına ulaşmaktadır. 2011 yıllarında oluşan durum da bundan çok farklı değildir.

Denizli ili merkezde 15 hatta (2012 yılında 22 hat) minibüsle toplu taşımacılık faaliyetinde bulunan 679 minibüs sahibinin bağlı oldukları vergi daireleri Gökpınar Vergi Dairesi Müdürlüğü, Saraylar Vergi Dairesi Müdürlüğü ve Pamukkale Vergi Dairesi Müdürlüğüdür. Tablo 7'de (çalışmanın odak noktasında yer alan Denizli merkezde) değişik hatlarda değişik doluluk oranlarıyla çalışan minibüslerin safi kazançları üzerinden hesaplanan vergi tutarları ile mükellef başına düşen vergi tutarı gösterilmektedir.

Tablo 7: Minibüs Sahiplerinin Çeşitli Doluluk Oranları Altında Elde Ettikleri Gelirler Üzerinden Hesaplanan Vergi Miktarları ile Denizli İli Merkez İlçede Basit Usulde Vergiye Tabi Diğer Mükelleflerden Tahsil Edilen Vergi Miktarının Karşılaştırılması

Doluluk Oranı (Bir minibüs için vergi tutarı)	2010	2011
%100	10.952,26 TL	12.177,62 TL
%75	5.120,26 TL	5.645,78 TL
%50	1.579,45 TL	1.624 TL
Denizli İli Merkezde Basit Usulde Mükellef Başına Düşen Vergi Tutarı²²	288,53 TL	400,85 TL

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 Tablolar durumun literatürde ve yasalarda yazılanlardan farklı olduğunu göstermektedir. Minibüs faaliyeti ile işigal eden mükelleflerin diğer basit usule tabi olan mükelleflerden çok daha fazla gelir elde etmelerinin sonucu olarak

²²Tablo 5'de yer alan verilerden hareketle hesaplamalar yapılmıştır. 2010 yılı için (Benzer hesaplama 2011 yılı için de yapılmıştır)

Gökpınar VD	Saraylar VD	Pamukkale VD	Ortalama vergi tutarı
265,24 TL	290,68 TL	309,69 TL	288,53 TL

daha fazla vergi ödemeleri gerekirken bu durumun böyle olmadığı rakamlardan çok rahat bir şekilde anlaşılmaktadır.

Sonuç ve Genel Değerlendirme

Vergilendirmeyi kaynakların kamuya aktarılmasına yönelik politik bir süreç olarak ifade etmek mümkündür. Vergiler aracılığıyla kamuya kaynak aktarımının verimli ve etkili olabilmesi iyi düzenlenmiş bir vergi sistemini de gerektirmektedir. Nitekim bu doğrultuda 1999 yılında politik irade götürü usulde vergilendirmenin olumsuz yönlerini gidermek ve özde vergi hasılatını arttırmak amacıyla basit usulde vergilendirme rejimini yürürlüğe koymuştur.

Temelde kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin belge düzenine uymalarının yaygınlaştırılması amacıyla uygulamaya konulan basit usul günümüzde birçok kesim tarafından olumsuz eleştirilere maruz kalmaktadır.

Basit usule tabi mükelleflerden birisi de şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan, halk arasında dolmuş olarak ifade edilen minibüslerdir. Denizli merkezinde günümüzde 22 hatta 739 minibüs faaliyette bulunmaktadır.

Toplu taşıma sektörü içerisinde yer alan minibüslerin gün içerisinde yolcu biniş ve inişleri esnasında belge düzenleme zorunluluklarının ihtiyari olması (belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenleyebilmektedirler) bu kesim tarafından elde edilen gelirlerin büyük bir kısmının sistem içerisinde görünmemesine neden olmaktadır. Dolayısıyla bu sektörde vergi kaybının önlenmesinin sıkı bir denetimle desteklenen “Akıllı Kart Sistemi”ne geçişle mümkün olabileceği düşünülmektedir. Nitekim ülkemizde bu konuda Kayseri örneği incelenebilir. Ayrıca, İstanbul ili için de bu konu tartışılmaktadır. Bizce bu uygulama tüm ülke geneline yayılmalıdır. Akıllı Kart Sistemi ile gelirlerin sağlıklı bir şekilde tespiti daha kolay olacaktır. Önerdiğimiz bu sistemde her minibüs sahibinin elde ettiği gelir oda tarafından banka/bankalarda açılacak hesaplarda birikecek ve en geç izleyen iki gün içerisinde minibüs sahibi tarafından hesaplardan çekilebilecektir. Böylelikle bu mükelleflerin gerçek gelirleri daha kolay bir şekilde tespit edilebilecek aynı zamanda bu kesim tarafından belge düzenleme zorunluluğu kendiliğinden ortadan kalkmış olacaktır. Mükellefin günlük geliri, odalar tarafından bankalardan gönderilen belgeler sayesinde tutulan defterlere işlenecektir (Günümüzdeki teknolojik gelişmeler sayesinde tüm bu bilgi alışverişlerinin kolay bir şekilde yapılabileceği çok aşikârdır). Önerdiğimiz bu sistemin diğer bir tarafı da yolculardır. Yolcuların bu sisteme alışabilmesi ve geçiş sürecinin (nakit paradan kart sistemine) sorunsuz atlatılabilmesi için belirli bir süre her iki ödeme biçimi devam ettirilebilir. Ancak sürenin sonunda ödemenin sadece kartla olması zorunlu hale getirilmelidir. Burada kart yerine nakit para vermek suretiyle taşıma yapılması halinde hem minibüs sahibine hem de yolculara caydırıcı cezalar kesilmeli ve cezaların tahsili sıkı bir şekilde izlenmelidir. Ayrıca, böyle bir sisteme geçilmesi halinde mükellefler yüksek matrah üzerinden vergi ödememek için giderlerini belgelendirme konusunda daha hassas olacaklar böylelikle vergi sistemi içerisinde otokontrol da sağlanmış olacaktır.

Hesaplamamız dahilinde minibüsle yolcu taşıma faaliyeti sonucu elde edilen gelir nedeniyle bir minibüsçünün ödemesi gereken vergi gerek basit usulde vergileme olsun gerekse de gerçek usulde vergileme olsun son derece yüksek

kalmıştır. Şöyle ki GVK'nın 48. maddesinde belirtilen "...bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi iş hâsılatının 2011 yılı için 32.000 TL'yi aşmaması..." özel şartı %50 doluluk oranı ile aşılmaktadır. Anlaşılacağı üzere minibüs faaliyetinin basit usul kapsamının dışına çıkarılması gerekmektedir. Ancak böylesi bir gelişmenin basit usulde vergilendirilen birçok kesim tarafından tepki alacağı ortadadır.

Bu bakımdan yapılması gereken/ler;

- Basit usulün kaldırılarak gelirin sadece gerçek usulde tespiti,
- Basit usulde vergilendirmenin alanının daraltılması,
- Denetimle desteklenmiş Akıllı Kart Sistemine geçilerek bu kesimlerin yarattığı vergi kaybının minimuma indirilmesi.

Kaynakça

- Atabey, T. (2001), Basit Usulde Tespit Edilen Ticari Kazancın Beyanı, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:149.
- Akalin, G.(2000), *Kamu Ekonomisi*, Akçağ Yayınları, Ankara.
- Bay, H. (2003), *Gelir Vergisinde Basit Usul Uygulaması* (Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir.
- Denizli Kent İçi ve Yakın Çevre Ulaşım Ana Planı ve Süreç Yönetimi 1. Aşama Final Raporu* (2010).
- Gaygısız, H. (2006), "Basit Usulde Mükellefiyetliğin Analizi", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:37; Ağustos.
- Gençyürek L., Basit Usulde Vergileme ve Ortaya Çıkan Olumsuz Tablo, http://www.alomaliye.com/levant_gencyurek_basit.htm (Erişim Tarihi: 13/10/2012)
- Güler, A. (2012), "Şehir içi Yolcu Taşımacılığında Elde Edilen Gelirlerin Basit Usulde Vergilendirilmesinin Mali Güç İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Denizli
- Kıldış, Y. (2010), "Basit Usulde Vergilendirme ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:206, Şubat.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2000), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 8. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Sarılı, M.A. (2012), *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, 3. Baskı, Hermes Baskı Hizmetleri Ltd. Şti., Ankara.
- Şenyüz, D., Gerçek, A. ve Yüce, M. (2008), *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Şişman, B. (2004), "Türkiye'de Ulaşım Sektöründeki Vergi Kaybının Hesaplanması ve İstanbul Örneği", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:7, Şubat.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2009), *Türk Vergi Sistemi*, İzmir.
- Uluatam, Ö. (2005), *Kamu Maliyesi*, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Gelir Vergisi Kanunu.
- Gelir Vergisi Genel Tebliği.