

TİCARİ PLAKALARIN ELDEN ÇIKARILMASINDAN DOĞAN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE SON DURUM

Dr. Mehmet YÜCEL*

ÖZ

Vergi uyumsuzluğu, vergi idaresiyle mükellefler arasında vergilendirme dolayısıyla ortaya çıkan hukuki nitelikteki uyumsuzluklardır. Son zamanlarda uygulamada karşılaşılan vergi uyumsuzluklarının birisi de, basit usule tabi vergi mükelleflerinin ticari araç plakalarının satışı nedeniyle vergi incelemelerine tabi tutulmaları ve Vergi müfettişleri tarafından, basit usule tabi mükelleflerin ticari plaka satışlarından elde ettikleri gelirler, değer artış kazancı olarak nitelendirilmekte ve resen vergi ziyai cezalı tarhiyatlar önerilmektedir. Bu durum vergi mükellefleriyle vergi idaresi arasında çeşitli vergi ihtilaflarının ve görüş ayrılıklarının oluşmasına neden olmaktadır. Vergi mükellefleriyle vergi idaresi arasında oluşan bu ihtilafların ve görüş ayrılıklarının ortadan kaldırılması amacıyla 7104 sayılı Kanunla ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesiyle ilgili önemli bir değişiklik yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Ticari Taksi İşletmeciliği, Ticari Plaka, Gelir Vergisi, Ticari Kazanç, Gerçek Usulde Vergilendirme, Basit Usulde Vergilendirme, Değer Artış Kazancı, Veraset ve İntikal Vergisi, 7104 sayılı Kanun, Vergilendirme İlkeleri

1.GİRİŞ

Günümüzün en çok para kazandıran sektörlerinden birisi olarak düşünülen ticari taksi ve ticari plaka sahibi olmak herkesin hayalini kurduğu işlerden birisidir. Ancak ticari taksi ve ticari plaka sahibi olmakla sadece taksi şoförlüğü yaparak para kazanmak birbirinden oldukça farklıdır. Taksi şoförlüğü yapmak oldukça zor, yorucu, çaba, sabır ve fedakarlık gerektiren bir meslektir. Ticari taksi işletmeciliği, bedeli karşılığında insanları bir yerden başka bir yere ticari plakalı araçlarla taşımak suretiyle yapılan ulaşım hizmetidir. Okul ve personel servis taşımacılığı ile toplu taşıma işletmeciliği de yine bu kapsamda değerlendirilir. Ticari taksi işletmeciliği faaliyetinde bulunmak için ticari taksi plakasına sahip olunması gerekmektedir.²¹ Yine bu bağlamda servis

* Vergi Müfettişi

21 Öncelikle ticari taksicilik yapmak için sıra hatlı olarak işe başlamak gerekmektedir. Bu işler durağın yoğunluğuna göre ve şartlarına göre bir bedel ödenerek yapılmaktadır. Örnek vermek gerekirse, İstanbul'un en yoğun bölgelerinde bir ticari plaka satın almak için bir buçuk- iki milyon TL civarında bir meblağı gözden

taşımacılığı ve toplu taşıma hizmeti faaliyetlerinde bulunmak için ticari plakalara sahip olmak gerekmektedir.

Ticari taşımacılık amacıyla bu sektörde tahditli plaka uygulaması yapılmaktadır. Tahditli plaka; belirli bir idari bölge sınırları içinde belirli bir yolcu taşımacılık faaliyetinde kullanılan otobüsler için belirli harf veya harfler kullanılarak sınırlı/belirli sayıda verilen ve bu yolla bu faaliyette kullanılan otobüslerin toplam sayısını sınırlayan/belirleyen plakaları ifade etmektedir. Buna göre, örneğin İstanbul gibi bir ilde nüfus vb. kriterler göz önüne alınarak belli sayıda araç için ticari plaka izni verilmektedir. Ticari plakaların verilmesi ve buna ilişkin işlemlerin uygulanması Bakanlar Kurulu²² tarafından 2003 yılında alınan 2003/6259 sayılı Ticari Plakaların Verilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Karar doğrultusunda çıkarılan ikincil düzenlemelere göre yapılmaktadır.

2. TİCARİ PLAKALARIN TİCARİ İŞLETMEYE DAHİL OLUP OLMAMASININ ÖNEMİ VE VERGİLENDİRMEYE ETKİSİ

Ticari plakaların ticari işletmeye dahil olup olmaması, ticari plakaların kiralanması, devri, bedelli veya bedelsiz devri, ticari plaka sahibinin gerçek usulde veya basit usulde vergilendiriliyor olması vergilendirme açısından farklılıklar oluşturmaktadır. Örneğin ticari plakaların elden çıkarılmasında, elden çıkarılan ticari plakaların ticari işletmeye dahil olması halinde elde edilen kazançlar ticari kazanç hükümleri çerçevesinde beyan edilecektir (GİB, İstanbul VDB, 2013). Öte yandan ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın ticari plakaların bedelsiz olarak devri ise, (devralan açısından) gelir vergisinin değil veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedir. 7104 sayılı kanun Katma Değer Vergisi ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la (T.C. Yasalar, 2018) yapılan değişikliğe kadar, ticari işletmeye dahil olamayan ticari plakaların elden çıkarılması neticesinde elde edilen kazançlar ise değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulmaktaydı.

çıkarmak gerekirken bu tutar başka bir ilde 300 bin lira veya 500 bin lira olabilmekte, tutar şehrin yoğunluğuna göre değişmektedir.

22 Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne yönelik düzenlemelerin yer aldığı 477 Sayılı Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde Bakanlar Kurulu'na yapılan atıflar Cumhurbaşkanlığı'na yapılmış sayılacaktır.

3. BU KONUYLA İLGİLİ OLARAK YAŞANAN SORUNLAR VE 7104 SAYILI KANUNLA YAPILAN YASAL DÜZENLEME

Arzın sınırlı olması ve iyi bir yatırım aracı olarak görülmesinden dolayı talebin çok fazla olması nedeniyle plaka değerlerinin her geçen gün arttığı bilinen ticari bir gerçekliktir.²³ Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu tarafından son zamanlarda özellikle İstanbul, Ankara ve İzmir gibi büyükşehirler başta olmak üzere, ticari plakaların devrine ilişkin işlemlere yönelik olarak sektörel vergi incelemeleri yapılmıştır. Vergi müfettişleri tarafından yapılan bu vergi incelemelerinde, basit usule tabi mükelleflerin ticari plaka satışlarından elde ettikleri gelirler değer artış kazancı olarak nitelendirilmekte ve resen vergi ziyayı cezalı tarhiyatlar önerilmekteydi. Bu durum vergi mükellefleriyle vergi idaresi arasında çeşitli vergi ihtilaflarının ortaya çıkmasına ve görüş ayrılıklarının oluşmasına neden oldu.

Vergi mükellefleriyle vergi idaresi arasında oluşan ihtilafların ve görüş ayrılıklarının ortadan kaldırılması amacıyla 7104 sayılı Katma Değer Vergisi ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un (T.C. Yasalar, 2018) 15'inci maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) mükerrer 80'inci maddesinde değişiklik yapılmıştır.

İşbu yazımızda taksit, dolmuş, minibüs ve servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamının hangi durumda gelir vergisinden istisna olduğu, hangi durumda istisna olmadığı, ayrıca bu kazançların katma değer vergisine tabi olup olmadığı ve hangi durumlarda veraset ve intikal vergisine konu olacağı hususlarına yer verilecektir.

4. GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

4.1. Gerçek Usulde Vergilendirme ve Ticari Kazanç

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 37'inci maddesinde, her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup aynı Kanunun 38 inci maddesinde, "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

²³ Bu durumda arz sabit veya sınırlı olacağından, ticari plaka fiyatlarında yüksek oranlarda artışa bağlı bir rantın oluşması kaçınılmaz hale gelmektedir.

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur. ...” hükmüne yer verilmiştir.

Yine aynı Kanununun 39’uncu maddesinde, işletme hesabı esasına göre ticari kazancın bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ile giderler arasındaki müspet fark olduğu, elde edilen hâsılatın, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderlerin ise tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade ettiği hükmü yer almıştır.(GİB, 2019)

Bu hüküm ve açıklamalara göre, taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis faaliyetinden dolayı gerçek usulde ticari kazanç mükellefi olmaları halinde ticari plakaların devri işleminden elde edilen gelirin ticari kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda olanların Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 80 inci maddesinde belirtilen değer artış kazancı istisnasından yararlanmaları mümkün değildir.

4.2.Basit Usulde Vergilendirme ve Değer Artış Kazancı

Gelir Vergisi Kanunu’nun (T.C. Yasalar, 1961) “Değer Artışı Kazançları”²⁴ başlıklı mükerrer 80’inci maddesinde, “Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

...

4.Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

5.Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

...

Bu maddede geçen “elden çıkarma” deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

(7104 Sayılı Kanunun 15’inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:

²⁴ Değer artış kazançları, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. Maddesinde belirtilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlardır. Kısaca gerçek kişilerin bir bedel karşılığı edindikleri söz konusu maddede belirtilen mal ve hakların satın alınma tarihinden başlayarak 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabidir. Bu durumun istisnası bedelsiz olarak veya veraset yoluyla elde edilen taşınır ve taşınmazlardır. Söz konusu mal ve hakların elden çıkarılmasıyla şayet elde edilen bir kazanç var ise bunun vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle alış değeri ile satış değeri arasındaki müspet fark kazanç olarak kabul edilir ve gelir vergisine tabi tutulur.

06.04.2018) Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların **tamamı** ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (310 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (Maliye Bakanlığı, 2019) ile 1.1.2020 tarihinden itibaren 18.000 TL.) Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.

Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.” hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, basit usulde vergilendirilen gerçek kişilerce taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis faaliyetinde bulunmaları halinde, bu ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir. Bu itibarla 7104 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle yapılan değişiklik sonrası bu kazançların tamamı, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 inci maddesi hükmü doğrultusunda gelir vergisinden istisnadır.

5. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1984);

-1/1 inci maddesinde, ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

-17/4-a maddesinde ise Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (Maliye Bakanlığı, 2014) “II/4.2 Basit Usulde Vergilendirilen Mükellefler” başlıklı bölümünde konu hakkında gerekli açıklamalara yer verilmiştir. 3065 sayılı Kanunun (17/4-a) maddesi uyarınca, Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna edilmiş olup bu mükellefler tarafından katma değer vergisi beyannamesi verilmeyecektir. Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin bu Kanun kapsamındaki mal ve hizmet alımlarında ise genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisi uygulanacaktır.

Bu çerçevede, basit usule tabi mükelleflerce yapılan plaka satış işlemi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-a maddesi kapsamında katma değer vergisinden istisnadır. Ancak gerçek usulde ticari kazanç mükellefi olanlar tarafından gerçekleştirilen ve ticari kazanç hükümleri kapsamında değerlendirilen ticari plaka satış işlemleri, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1' inci maddesi gereğince katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. (GİB, Ankara VDB, 2019)

6.VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun(T.C. Yasalar, 10.01.1961) 227'inci maddesinin birinci fıkrasında “Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.”, 229'uncu maddesinde “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”, 230'uncu maddenin 5'inci bendinde; “Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.” hükümleri yer almaktadır.

Bu itibarla, basit usulde veya gerçek usulde vergilendirilen mükellefler tarafından noter satış senedi ile satılan ticari plakalar için 7 gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

Öte yandan işletme hakkı kapsamında bulunan ticari plakalar bir nevi gayri maddi haktır. Gayri maddi haklar ise Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesi gereğince maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir (HUD, 2012). Vergi Usul Kanununun 313'üncü maddesinin birinci fıkrasında “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.” hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun 315'inci maddesinde, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi

kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmış olup, anılan maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak “Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları” tespit edilmiş ve bu oranlar 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418 ve 439 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

339, 365, 389, 399, 406, 418 ve 439 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine (Maliye Bakanlığı, 2013) ekli listenin 55’inci bölümünde; “Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İmtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerlerinin faydalı ömrünün 15 yıl, normal amortisman oranının da % 6,66 olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Ticari plakaların elden çıkarılması neticesinde elde edilen kazançların değer artış kazancı olduğu daha önce açıklanmıştır. Değer artış kazancını düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 80’inci maddesinin son bendinde, faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortisman tabi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların ticarî kazanç sayılacağı ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmektedir.

Yine Vergi Usul Kanunu’nun “Amortisman Tabi Malların Satılması” kenar başlıklı 328. maddesinde, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki farkın kar ve zarar hesabına geçirileceği, amortisman ayrılmış olanların değerinin ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağ olduğu ayrıca hüküm altına alınmıştır (VMD, 2013).

Yukarıda yapılan yasal açıklamalara göre ticari kazançları gerçek usulde tespit edilen mükellefler işletmelerine kaydettikleri ticari plaka bedellerini amortisman yoluyla itfa edeceklerdir. Yine bu plakaların satılmasında ise önceden ayrılan amortismanlar dikkate alınmak suretiyle satıştan doğan kar gelir hesaplarına yansıtılacak olup ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

7.VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı mükerrer 80'inci maddesinde 7104 Sayılı Kanunun 15' inci maddesiyle yapılan ve ayrıntısına yukarıda yer verilen değişiklikten sonra mükelleflerin ve vergi işlemi uygulayıcılarının kafaları biraz karışmış durumdadır. 7104 Sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı üzerinden hiçbir vergi (değer artış kazancı, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi) alınmayacağı gibi yanlış bir algı oluşmuştur. Oysaki 7104 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklik sadece değer artış kazancına ilişkin bir istisna düzenlemesidir.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1959) "Verginin Mevzu" kenar başlıklı 1 inci maddesine göre; Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir. İvazsız intikal tabiri; hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız (karşılıksız/bedelsiz) iktisapları ifade etmektedir.

Ancak maddi ve manevi bir zarar karşılığı verilen tazminatlar ivazsız sayılmaz. Veraset ve intikal vergisinin mükellefi, veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıstır.²⁵ Veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti; beyanname verildiği takdirde, beyanname gösterilen mallar için beyanname tarihinde; verilen beyanname gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte başlar.

Veraset ve intikal vergisi, veraset yoluyla intikallerde ölen kimsenin, diğer suretle meydana gelen intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgahının, hükmi şahıslarda ve diğer teşekküllerde merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesi tarafından tarh olunur. Veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız bir tarzda mal iktisap edenler, iktisap ettikleri malları, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Beyannameler, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddenin (a) ve (b) fıkralarına giren hallerde vergi dairelerine, (c) fıkrasına giren hallerde Maliye Bakanlığına verilir. Yabancı memleketlerde bulunan mükellefler beyannamelerini Türkiye konsolosluklarına verirler.

²⁵ Veraset ve intikal vergisi uygulamasında "şahıs" tabiri; aksine bir açıklama olmadıkça hakiki ve hükmi şahısları ifade etmektedir.

Beyannamenin her mükellef için ayrı ayrı veya müştereken verilmesi mümkündür.

51 Seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Maliye Bakanlığı, 2019) ile 01.01.2020 tarihinden itibaren uygulanacak veraset ve intikal vergisi oranları aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Matrah (2020 yılı için)	Verginin Oranı (%)	
	Veraset Yoluyla İntikallerde	İvazsız İntikallerde
İlk 350.000 TL için	1	10
Sonra gelen 850.000 TL için	3	15
Sonra gelen 1.800.000 TL için	5	20
Sonra gelen 3.300.000 TL için	7	25
Matrahın 6.300.000 TL’yi aşan bölümü için	10	30

Bir şahsa ana, baba eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.

Yukarıda yer verildiği üzere Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız olarak bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisinin konusunu teşkil etmektedir. Diğer bir anlatımla Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları ile Türkiye’deki malların herhangi bir bedel alınmaksızın veya menfaat sağlanmaksızın bir başka şahsa hibe edilmesi veraset intikal vergisinin konusuna girmektedir. Bu kapsamda ticari plakalı aracın Bay (A) tarafından Bay (B)’ye ivazsız olarak devredilmesi veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedir. Bu kapsamda ticari plakalı aracın Bay (A) tarafından Bay (B)’ye devredildiği tarihte devredilen kişilerden herhangi bir bedel tahsil edilip edilmediği vergilendirme açısından büyük önem teşkil etmektedir.

Ancak burada şu hususa da ayrıca dikkat etmek gerekir: Bir şahsa ana, baba eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır. Örneğin ticari plakalı araç

baba (B) tarafından oğlu (O)'ya bedelsiz olarak devredilmesi halinde, veraset ve intikal vergisi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanacaktır.

Veraset ve intikal vergisi tahakkukundan itibaren (3) yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte (gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenecek ikramiyeler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde) ödenir.

8. TİCARİ PLÂKALARIN KİRALANMASINDA ELDE EDİLEN GELİRİN NİTELİĞİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının 5'inci bendi kapsamında kabul edilen ticari plakaların kiraya verilmesi neticesinde elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir. Elde edilen bu iratlar genel hükümler çerçevesinde beyan edilecektir. Ancak gerçek usulde vergilendirilen mükellefler tarafından işletme aktifine kayıtlı olan ticari plakaların kiraya verilmesi neticesinde elde edilen gelirler ise gayrimenkul sermaye iradı değil, ticari kazanç olarak değerlendirilip ticari kazançla ilişkin hükümlere göre vergilendirilecektir.

9.7104 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİĞİN VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

9.1.Vergileendirme İlkeleri

Vergileme ilkeleri, vergilerden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için bir vergi sisteminde yer alan çeşitli vergilerin seçiminde ve uygulanmasında göz önünde bulundurulması gereken hususları ifade eder.(https://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_ilkeleri_vergileendirme.html) Vergileme ilkelerini, vergileme ile güdülen amaçların gerçekleştirilebilmesi için uyulması gereken prensipler şeklinde tanımlamak mümkündür ((Pehlivan, 2004:155). Adam Smith'in 1776 yılında yayımlanan The Wealth of Nations (Milletlerin Zenginliği) kitabında yer alan vergileme ilkeleri, bütün maliye otoriteleri tarafından beğenilen, kabul edilen ve güncelliğini koruyan ilkelerdir (Orhaner,

2000-148). Adam Smith'e göre ideal bir vergi sisteminin temel özellikleri şunlar olmalıdır:

- a) Adalet: Herkes kendi gelirine orantılı olarak kamu harcamalarına katılmalıdır.
- b) Kesinlik: Ödeme şekli ve zamanı önceden belli olmalıdır.
- c) Uygunluk: Mükellefe en az rahatsızlık verecek şekilde olmalıdır.
- d) İktisadilik: Vergi uyum maliyeti düşük olmalıdır (Sağbaş, 2008, s.203).

Adam Smith'e göre, adalet ilkesi ile gerçekte verginin yükünün dengeli dağılımı anlamında adalet değil; ekonomik anlamda bir eşitliğin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Adam Smith bu konudaki görüşünü daha belirgin bir hale getirmek için adalet ilkesini “ödeme gücü” veya “mali güç (iktidar)” ile izah etmeye çalışmaktadır. (https://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/adam_smith_vergilendirme_ilkeleri.html)

9.2.Sosyal Vergilendirme İlkeleri

Literatürde vergilendirme ilkeleri temelde klasik vergilendirme ilkeleri ve modern vergilendirme ilkeleri olarak ikiye ayrılır. Modern vergilendirme ilkelerini iktisadi, mali, sosyal ve idari vergilendirme ilkeleri olarak sınıflandırmak mümkündür. Sosyal vergilendirme ilkelerini ise kendi içinde, vergilemede genellik ilkesi, vergilemede eşitlik ilkesi, vergilendirmede adalet ilkesi, vergilemede ödeme gücü (iktidar) ilkesi olarak sınıflandırmak mümkündür.

Sosyal adaletin gerçekleştirilmesinde bir sosyal politika aracı olarak vergiler çok önemlidir. Çağdaş devletlerin vergi sistemleri ve bu sistemlerin vergilemede sosyal amaçlı vergilendirme ilkelerine dayalı olarak kabul ettikleri vergilendirme teknikleri gelir dağılımındaki eşitsizlikleri azaltıcı yönde etkide bulunmaktadır (Gökbunar, 1998, s.8).

9.2.1. Vergilemede Genellik İlkesi

Genellik ilkesi, herkesten vergi alınmasını, başka bir deyişle vergi alırken, toplum bireyleri arasında hiçbir ayırım yapılmamasını ifade eder (Pehlivan, 2004, s.162). Zamanımızda bu ilke, her vatandaşın ödeme gücü oranında vergi kapsamına alınması, ödeme gücü zayıf olanların ise vergilendirilmemesi biçiminde ortaya konulmaktadır Vergi ödeme güçlerine göre herkesin vergi ödemesi, vergide genellik ilkesinin özünü oluşturmaktadır (Akdoğan, 2007, s.195).

Anayasamızın 73. maddesinin ilk paragrafında; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür” şeklinde hükme yer verilmiştir. Bu madde de “herkes” kelimesi ülkemizde vergide genellik ilkesinin anayasal güvence altında olduğunu göstermektedir.

9.2.3. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesine göre, bireyler genel vergi yüküne, kendi ödeme güçlerine göre katılmalıdırlar. Diğer bir ifade ile vergilemede eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate almak suretiyle vergilendirilmesidir. Bu ilkenin vergilemede adaleti sağlama açısından çok büyük bir önemi bulunmaktadır. Bu ilke, genel vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında mükelleflerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumlarına göre dengeli bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır. Burada bireylerin hangi ölçülerde vergi ödeyecekleri sorunu önem kazanmaktadır (Gökbunar, 1998, s.10).

Vergilemede eşitlik ilkesi, vergi ödeme gücü bakımından aynı olanların aynı vergilendirme şartlarına tabi tutulması, buna karşılık vergi ödeme gücü farklı olanların, farklı vergilendirme şartlarına tabi tutulması şeklinde tanımlanabilir. Aynı durumda olanların aynı vergilendirme şartlarına tabi olması, vergilemede “yatay eşitlik”; farklı durumda olanların farklı vergileme şartlarına tabi tutulması ise, vergilemede “dikey eşitlik” diye nitelendirilir (Pehlivan, 2004, s.162).

Vergide adaletin gerçekleştirilebilmesi bakımından önemli bir fonksiyonu bulunan bu ilke, vergi yükünün, mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır (Akdoğan, 2007, s.197).

9.2.3. Vergilendirmede Adalet İlkesi

Vergilerin tarihi gelişimi boyunca maliyecilerin üzerinde en fazla durdukları konulardan biri, adil bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Adil bir vergi sisteminin amacı, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır (Edizdoğan, 2000, s.139). Vergide adalet ilkesi, verginin adil olması gerektiğini ifade etmektedir (Orhaner, 2000, s.149).

9.2.4. Vergilemede Ödeme Gücü (İktidar) İlkesi

İlkenin esası, kamu gereksinmelerine bireylerin ödeme güçleri oranında

katılmaları düşüncesinden oluşmaktadır. Vergi ödeme gücü, vergilemede adaletin sağlanmasında öne sürülen yaklaşımlardan “ödeme gücü yaklaşımı” ile ilgili bir kavramdır. Ödeme gücü yaklaşımı, gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yöneliktir. Vergi yükünün mükelleflere adil bir şekilde bölüştürülmesini ve vergilemede mükellefin vergi ödeme gücünü esas alır. Vergi ödeme gücünün belirlenmesinde mükellefin geliri, serveti ve harcamaları göz önünde tutulur (Demircan, 2003,s.116).

Adil bir vergi düzeninde vergilerin çoğu, bireylerin ödeme gücüne dayandırılarak alınır Bireylerin ödeme gücünü teşkil eden başlıca unsurlar; gelir, servet ve harcamadır. Gelir üzerinden alınan vergilere “gelir vergisi”, servet üzerinden alınan vergilere “servet vergisi” ve harcama üzerinden alınan vergilere “harcama vergisi” adı verilir (Pehlivan, 2004, s.164). Mükelleflerin vergi karşısındaki durumlarının ayrı ayrı dikkate alınması, ödeme güçlerine göre vergilendirme yapılması, gerek teoride ve gerekse uygulamada kabul görmüştür (Akdoğan, 2007,s.212).

9.3.Vergilendirme İlkelerinin Önemi

Vergilendirme ilkeleri; zamana ve toplumdan topluma göre farklı olarak yorumlamakla birlikte, olması gereken vergi sisteminin prensiplerini içermesi nedeniyle sürekli olarak önemini koruyan bir konudur. Bir vergi sisteminin analiz edilmesinde, aksayan yönlerinin tespitinde ve vergi mevzuatının yenileme çalışmaları sırasında, öncelikle vergileme ilkelerinin bilinmesi ve ilkeler doğrultusunda değerlendirmelerin yapılması sağlıklı kararlar vermek açısından çok önemlidir. Vergi sistematığı, bir verginin konulması veya kaldırılması sırasında vergi konusunda mevcut hükümlerin birbirleriyle uyum halinde bulunmasını, kanun maddeleri arasında çelişkilerin bulunmamasını ifade etmektedir. Vergi sistemlerindeki tutarsızlıklar, sistemin rasyonelitesini ve hakkaniyete uygun oluşunu tehlikeye düşürebilmektedir. (Tekir,1987, s.57). Bunun için vergi sistemi bir bütünlük içinde şekillendirilmeli, alınan vergi tedbirleri ve bunların amaçları normal bir vatandaşın anlayışına ve politik eğilimlerine, aynı zamanda verginin uygulanmasında tarh, tahsil ve kontrol görevini yapacak kurumların kapasitelerine uygun olmalıdır (Gökbunar, 1998, s.16).

10. SONUÇ

7104 sayılı Kanunla birçok kanun maddesinde değişikliğe gidilmiş ve birçok kanuna yeni maddeler eklenmiştir. Son zamanlarda kamuoyunu oldukça

meşgul eden konulardan biri de ticari taksi işletmeciliği-Uber²⁶ tartışmalarıdır. Bu ikili arasındaki rekabetin had safhaya ulaştığı dönemde taksi plakası sahiplerini ilgilendiren bir düzenleme yapılmıştır. Söz konusu kanunla yapılan bu düzenlemelerden birisi de ticari plaka sahiplerini ilgilendiren düzenlemedir. Kural olarak ticari plakaların satın alınarak sahibi tarafından yolcu taşımacılığı faaliyetinde kullanılması halinde elde edile kazanç Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazançtır. Kazancın tespiti ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 ve müteakip maddelerine göre yapılacaktır. Bu plakaların elden çıkarılmasında, elden çıkarılan ticari plakaların ticari işletmeye dahil olması halinde elde edilen kazançlar yine ticari kazanç hükümleri çerçevesinde beyan edilecektir.

7104 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle yapılan değişikliğe kadar elden çıkarılan ticari plakaların işletmeye dahil olmaması halinde ise, elde edilen kazançlar değer artış kazancı kabul edilmekte ve plakaların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan plakanın, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere üretici fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilmekteydi. Bu şekilde elde edilen değer artış kazançlarının 18.000 TL'si (2020 yılı için) istisna olmakta, istisna tutarını aşan kısım genel hükümler çerçevesinde beyan edilmekteydi. Ancak 7104 Sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle yapılan değişiklikten sonra, bu nitelikteki değer artış kazançlarının tamamı, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 inci maddesi hükmü doğrultusunda gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-a maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olmadığı belirtilmiştir. Buna göre, basit usule tabi mükelleflerden alınan ticari plaka katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Ancak gerçek usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılacak ticari plaka satışları, genel hükümlere göre katma değer vergisine tabi olacaktır.

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız olarak bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisinin konusunu

²⁶ Uber, bir akıllı telefon uygulamasıdır. Telefona yüklendikten sonra kullanıcılara gidecekleri yerlere kadar eşlik edecek ulaşım aracını tespit etme, bulma, çağırma, fiyatını ve güzergahını belirleme hizmeti vermektedir. Kullanıcı gideceği yere taksi, lüks araç, tekne ya da herhangi bir araç ile gitme seçeneklerine sahip olabiliyor. Ancak Uber'in **Türkiye'ye girişi tartışmaları ve yasaklanmasını da beraberinde getirmiştir.** Ticari taksiciler Uber'in adil rekabet etmediğine, vergi ödemediğine, gerekli lisanslara sahip olmadığına ve yaşanabilecek güvenlik sorunlarına dikkati çekerken; bu uygulamayı kullanan (özellikle genç) müşteriler ise, yasal faaliyet gösteren taksilere göre oldukça uygun fiyatları olması, daha konforlu araçlarla daha nitelikli hizmet sunmaları nedeniyle Uber'i tercih ediyorlardı.

teşkil etmektedir. Bu kapsamda ticari plakalı aracın sahibi tarafından bir başkasına ivazsız olarak devredilmesi veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedir. Ancak bir şahsa ana, baba eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinilenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.

Vergilendirmede adalet ilkesine göre, uygulanan vergi sistemi adil olmalı her mükellefe eşit haklar verilip, eşit davranılmalı ödeme gücüne göre vergi alınmalıdır. Devletin vergi politikalarını oluştururken ve uygularken vergilendirmenin genel ilkelerini dikkate alması gerekmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanununun “Değer Artışı Kazançları” başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde 7104 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle yapılan ve ayrıntısına yukarıda yer verilen bu düzenleme (başta vergilendirmede genellik, adalet, eşitlik, ödeme gücü (iktidar) ilkeleri olmak üzere) genel kabul görmüş evrensel vergilendirme ilkelerine uygun değildir.

Çünkü bu alan yıllarca doğru dürüst vergilendirilmemiş adeta (konu bakımından) vergi cenneti niteliğinde bir alandır. 7104 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle bu durum adeta tescil edilmiştir. Ayrıca bu durum Anayasamızda karşılığını bulan sosyal devlet ilkesine de açıkça aykırıdır. Yine bu durum toplumda bir vergi kültürü oluşturulması ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyum düzeylerinin artırılması çabalarını olumsuz yönde etkileyen bir düzenlemedir. Çünkü vergi kültürünün oluşmasında ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyum düzeylerinin artmasında eğitimin rolü ile birlikte devletin uygulayacağı vergi politikalarının da etkisi çok önemlidir.

Vergi kültürü, toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları şeklinde tanımlanmaktadır. Bireylerin bu kültür düzeyine ulaşabilmesi için öncelikle aileden başlayan, çeşitli okullarda devam eden görsel yazılı ve diğer iletişim araçlarıyla eğitim almaları gerekmektedir. Vergi kültürünün oluşmasında eğitimin rolü ile birlikte devletin uygulayacağı vergi politikalarının da etkisi çok önemlidir. Bu nedenle, devletin vergi politikalarını oluştururken ve uygularken vergilendirmenin genel ilkelerini dikkate alması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Adam Smith Vergileme İlkeleri, Erişim Adresi: https://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/adam_smith_vergilendirme_ilkeleri.html

Akdoğan, Abdurrahman(2007). *Kamu Maliyesi*, Ankara : Gazi Kitabevi, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (08.03.2019) 84974990-130[KDV4-H-1-2018/48]-E.77067 sayılı özelge. Ankara: Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı.

Bakanlar Kurulu, (10.11.2003). *2003/6259 sayılı Ticari Plakaların Verilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Karar*. Resmi Gazete (25285 sayılı)

Beyanname Düzenleme Kılavuzu (2012). İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği.

Beyanname Düzenleme Rehberi (2013). Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.

Demircan Siverekli, Esra(2003). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21

Edizdoğan, Nihat(2000). *Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)*, Bursa : Ekin Kitabevi

GİB (2019) *Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi 2019*, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı

Gökbunar, Ali Rıza (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (18.02.2013) 62030549-120/37-2012/792]-222 sayılı özelge. Ankara: Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı

KHK (04.07.12018). *477 Sayılı Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*. Ankara: Resmi Gazete (30468 sayılı)

Maliye Bakanlığı (26.04.2014). *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*. (Resmi Gazete (28983 sayılı)

Maliye Bakanlığı (27.12.2019). *310 Seri No 'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği*. Resmi Gazete (30991 (2.Mükerrer) sayılı)

Maliye Bakanlığı (27.12.2019). *51 Seri No 'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği*. Resmi Gazete (30991 (2.Mükerrer) sayılı)

Maliye Bakanlığı (28.04.2004). *333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*. Resmi Gazete (25446 sayılı)

Orhaner, Emine(2000). *Kamu Maliyesi*, Ankara : Gazi Kitabevi.

Pehlivan, Osman(2004). *Kamu Maliyesi*. Trabzon : Derya Kitabevi

Sağbaşı, İsa(2008). *Vergi Teorisi*, Ankara : [yayl.y]

T.C. Yasalar (02.11.1984). *3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)

T.C. Yasalar (06.04.2018). *7104 Kanun sayılı Katma Değer Vergisi ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*. Ankara: Resmi Gazete (30383 sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961). *193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)

T.C. Yasalar (15.06.1959). *7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10231 sayılı)

T.C. Yasalar (21.03.2007). *5602 Sayılı Şans Oyunları Hâsılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun*. Ankara: Resmi Gazete (26469 sayılı)

Tekir, Sabri (1987) *Vergi Teorisi*, İzmir : Güçbirliği Yayıncılık.

Vergileme İlkeleri, Erişim Adresi: https://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_ilkeleri_vergilendirme.html

Yıldız, A. Murat(2018). *Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara : Ankara SMMM 2018