

# KDV'DE HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME USULÜNE İLİŞKİN GÖRÜŞ VE ÖNERİLER

## I- HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME USULÜ ESASLARI

Bilindiği üzere 06 Nisan 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 7104 sayılı Kanun'un 12. maddesi ile KDV Kanununun mülga 38. maddesi yeniden düzenlenerek "Hasılat Esaslı Vergilendirme" usulü getirilmiştir.

Maddenin 4. fıkrası, 25.05.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 7144 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle değiştirilerek bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin de kapsama dahil edilmesi konusunda Cumhurbaşkanı'na yetki verilmiştir.

Madde metni aşağıdaki gibidir;

"Ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlar, talep etmeleri halinde vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden (katma değer vergisi dâhil) bedel üzerinden, bu Kanunun 28 inci maddesi uyarınca belirlenen en yüksek oranı geçmemek üzere, Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grubu için belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesapladıkları katma değer vergisini, indirilecek katma değer vergisi ile ilişkilendirmeksizin beyan ederek öderler.

Birinci fıkra kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler, kazançlarının tespitinde kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri katma değer vergisini işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisini gelir olarak dikkate alırlar.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamazlar.

(Değişik dördüncü fıkra: 16/5/2018-7144/6 md.) Cumhurbaşkanı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini, sektörler ve meslek grupları itibarıyla belirleyeceği yıllık iş hacimlerine göre hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına almaya, Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir".

7104 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde söz konusu maddeye ilişkin olarak;

" Ancak, yatırım yapan, üretim süreci uzun veya stok devir hızı düşük olan ya da maliyetinin altında satış yapan işletmelerin katma değer vergisi, ödedikleri katma değer vergisinden az olmakta ve bu işletmeler tarafından ödenen katma değer vergisinin indirim mekanizması yoluyla telafi edilebilmesi uzun süreler alabilmektedir.

Bu gibi durumlarda katma değer vergisi, işletmeler üzerinde finansman yükü oluşturmaktadır. ....

İşletme hesabı esasına göre defter tutan küçük işletmeler ile serbest meslek erbabının, satışları nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi dahil toplam hasılatlarına, sabit bir oran uygulayacakları "hasılat esaslı vergileme sistemi" getirilmek suretiyle, bu mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması amaçlanmaktadır".

### **Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünün İşleyişi**

Açıklanan mevzuat hükümleri uyarınca 01 Ocak 2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi öngörülen "hasılat esaslı vergilendirme" usulünü seçen mükellefler sattıkları mal ve hizmet bedeli üzerinden mevcut sistemde olduğu gibi katma değer vergisi hesaplayıp belgesini düzenleyecekler, mal ve hizmet bedeli ile hesaplanan KDV toplamına, Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grupları için belirlenen oran uygulanmak suretiyle ödenecek KDV bulunacaktır.

Ödenecek KDV'den herhangi bir indirim sözkonusu olmayacaktır. Alış vesikalarında gösterilen KDV ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri KDV'yi, işlemin mahiyeti gözönünde bulundurarak gider veya maliyet yazacaklardır.

Buna karşılık; yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları KDV'yi hasılat olarak beyan edeceklerdir.

Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grupları için belirlenen oran, KDV Kanunu'nun 28. maddesi uyarınca belirlenen en yüksek oranı (%18) geçemeyecektir.

### **Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünün Kapsamı**

Cumhurbaşkanı tarafından belirlenenlerden;

- Ticari kazancı işletme esasına göre tespit edilenler,
- Mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenler,

Talep etmeleri halinde "hasılat esaslı vergilendirme" usulüne geçebileceklerdir. Ancak bu usulü seçen mükellefler 2 yıl geçmedikçe bu usulden çıkamayacaklardır.

Yukarıda ifade edildiği gibi 25.05.2018 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 7144 sayılı Kanunun 6. maddesi ile 7104 sayılı Kanunun 12. maddesinin 4. fıkrası genişletilerek bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin de bu kapsama dahil edilmesi konusunda Cumhurbaşkanına yetki tanınmıştır.

### **Mevcut Sistem ile Yeni Sistemin Örneklerle Mukayesesi**

#### **ÖRNEK 1:**

- İşletmenin Aylık gideri 20.000; TL İndirilecek KDV 3.600 TL,
- Aylık hasılatı 30.000 TL; Hesaplanan KDV 5.400 TL olarak kabul edilmektedir.

#### **Mevcut Sisteme Göre:**

$(5.400 - 3.600) = 1.800$  TL KDV ödeyecek, aylık kazancı ise  $30.000 - 20.000 = 10.000$  TL olacaktır.

Mevcut sistemde, mükellefin üzerinde KDV yükü kalmamaktadır.

#### **Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulüne Göre**

Aylık Gelir	30.000,00 TL
Hesaplanan KDV	(+) 5.400,00 TL
Matrah	35.400,00 TL

●Mükellef 5.400 TL KDV tahsilatı yapmıştır. Buna mukabil mal alımında 3.600 TL, %10 varsayılan orana göre 3.540 TL olmak üzere toplam 7.140 TL ödediği KDV olmaktadır.

●Bu durumda,  $(7.140 - 5.400) = 1.740$  TL KDV yükü üzerinde kalacaktır.

●Ticari Kazancı ise şöyle hesaplayacaktır:  $35.400 - (20.000 + 3.600 + 3.540) = 8.260$  TL olacak ve mevcut sisteme göre 10.000 TL olarak hesaplanan kazancı 1.740 TL azalacaktır.

#### **Örneğimizdeki Oran %5 Olsaydı, Hesaplamalar Şu Şekilde Olacaktı:**

Aylık Gelir	30.000,00 TL
Hesaplanan KDV	(+) 5.400,00 TL
Matrah	35.400,00 TL
Ödenecek KDV (Varsayılan %5)	1.770,00 TL

●Mükellef 5.400 TL KDV tahsilatı yapmıştır. Buna mukabil mal alımında 3.600 TL, %5 oranına göre 1.770 TL olmak üzere toplam 5.370 TL KDV ödemiştir.

●Bu durumda, üzerinde KDV yükü kalmayacak (5.400 - 5.370), 30 TL kazanç sağlanacaktır.

●Ticari Kazancı ise şöyle hesaplayacaktır:

$35.400 - 25.370 (20.000 + 3.600 + 1.770) = 10.030$  TL olacak, mevcut sisteme göre 10.000 TL olarak hesaplanan kazancı 30 TL artacaktır.

## ÖRNEK 2

Mesleği Yeminli Mali Müşavirlik olan mükellefin

Aylık Gideri 5.000 TL; İndirilecek KDV 400 TL

Aylık Geliri 15.000 TL; Hesaplanan KDV 2.700 TL olduğu kabul edilmektedir;

### Mevcut Sisteme Göre:

● $(2.700 - 400) = 2.300$  TL KDV ödeyecek, aylık kazancı ise,  $15.000 - 5.000 = 10.000$  TL olacaktır.

●Mevcut sistemde, mükellefin üzerinde KDV yükü kalmamaktadır.

### Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulüne Göre

Aylık Gelir	15.000,00 TL
Hesaplanan KDV	(+) 2.700,00 TL
Matrah	17.700,00 TL
Ödenecek KDV (Varsayılan % 10)	1.770,00 TL

●Mükellef toplam  $(1.770 + 400) 2.170$  TL KDV ödemiş, buna mukabil 2.700 TL tahsilat yapmıştır. bu durumda, mükellef  $(2.700 - 2.170) = 530$  TL vergi tahsilatından kazanç sağlamıştır.

●Serbest Meslek Kazancı da;  $17.700 - (5.000 + 400 + 1.770) = 10.530$  TL olacaktır.

●Mevcut sisteme göre 530 TL daha fazla kazanç elde etmiştir. Bu 530 TL'lik fazlalık KDV tahsilatından kaynaklanmıştır. Vergi tahsilatından kazanç elde edilmesi istenmiyorsa bu örnekte oranın yükseltilmesi gerekir.

### Örneğimizdeki Oran %13 Olsaydı, Hesaplamalar Şu Şekilde Olacaktı:

Aylık Gelir	15.000,00 TL
-------------	--------------

Hesaplanan KDV	(+) 2.700,00 TL
Matrah	17.700,00 TL
Ödenecek KDV (Varsayılan %13)	2.301,00 TL

●Bu durumda mükellef  $(400+2.301) = 2.701$  TL KDV ödemiş, buna karşılık 2.700 TL tahsilat yapmıştır.

●Dolayısıyla KDV yükü üzerinde kalmamış, vergi nedeniyle ne kâr ne de zarar etmiştir.

Görülmektedir ki uygulamanın bu şekilde olması gerekir.

### **Sektörler ve Meslek Grupları İçin Cumhurbaşkanınca Belirlenecek Oranların Önemi**

Sektörler ve meslek grupları için belirlenecek oranlar hasılat esaslı vergilendirme usulünde önemli noktalardan başlıcasını teşkil etmektedir.

Yukarıda verilen örneklerden de anlaşılacağı üzere, oranın düşük veya yüksek olması, hem ödenecek katma değer vergisini hem de Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahını etkilemektedir.

Bu nedenle oranları belirlerken iki noktaya dikkat etmek gerekir;

Birincisi, mükellefin üzerinde KDV yükü kalmamalıdır. İkinci olarak KDV'den dolayı kâr/zarar doğmamalıdır. Oran yüksek belirlendiği takdirde mükelleflerin ödeyeceği KDV tutarı artacak, buna karşılık hasılatları azalacaktır.

Özellikle indirilecek KDV'si az olan mali müşavirlik, avukatlık gibi meslek gruplarında oranın düşük tutulması halinde, bu mükellefler KDV'den kazanç sağlayacaklardır.

Benzer sistemin geçerli olduğu İngiltere'deki meslek grupları itibariyle vergi oranları aşağıdaki gibidir;

<b><u>Meslek Grupları</u></b>	<b><u>%</u></b>
Muhasebeci, Mimar, Mühendisler	14,5
Kuaför ve benzeri hizmetler	13
Emlak hizmetleri	12
Fotoğrafçılık	11
Taksi ve Taşımacılık	10
Cirosu belli limitte olanlar	16,5'dir.

İngiltere'de genel KDV oranı % 20 olup, görüldüğü üzere tespit edilen oranlar hayli yüksektir.

## **Taşımacılık Sektöründe Belirlenen Oran**

07 Şubat 2019 tarih ve 30679 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 718 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile taşımacılık sektöründe il içinde yolcu taşıyan otobüs işletmelerinden aşağıda belirtilen şartlarla oran % 1,5 olarak belirlenmiştir;

"Belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden, münhasıran il sınırları içinde faaliyet gösteren, sürücüsü dahil en az on sekiz oturma yeri olan otobüs işletmelerinin hâsılat esaslı usule göre vergilendirilebilecekleri kararlaştırılmış ve hasılatlarına uygulayacakları KDV oranı % 1,5 olarak tespit edilmiştir.

Kararda ayrıca Belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait otobüs şirketlerinin bu esasa tabi olamayacakları belirtilmiştir.

Toplu taşıma faaliyetlerinin yanında başka faaliyetleri de bulunan mükellefler bu uygulamadan faydalanamazlar.

## **II- TARTIŞMA KONULAR VE ELEŞTİRİLER**

Hasılat Esaslı Vergilendirmeye ilgili olarak aşağıda belirtilen ve tartışma konusu olan hususların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir;

1. Birden fazla sektörde faaliyet gösteren mükelleflere hangi vergi oranı uygulanacak belirsizdir.

2. Hasılat esaslı vergilendirme usulünü seçen mükelleflerin devreden KDV'lerin nasıl bir işleme tabi tutulacağı belirsizliğini korumaktadır.

3. KDV dahil hasılat üzerinden yeniden KDV hesaplanması Vergiciliğin temel ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

4. Hasılat esaslı vergilendirmenin faturasız satışları yaygınlaştıracağı tehlikesi söz konusudur.

5. İndirim müessesesinin kaldırılması belgesiz alışları teşvik edebilecektir.

6. Alış vesikalarında gösterilen verginin gider veya maliyet olarak kaydedilmesi KDV kanununun 58. maddesi ile çelişip çelişmediği tereddüt uyandırmaktadır.

7. Gider veya maliyet olarak kaydetmek için KDV'nin ödenmiş olup olmamasının gerekip gerekmediği açık bulunmamaktadır.

8. Amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin KDV'nin gider mi yoksa maliyet mi olarak dikkate alınacağı açık bulunmamaktadır.

9. Hasılat esaslı vergilendirme usulünü seçenlere "müteselsil sorumluluk" uygulamasının geçerli olup olmayacağı belli değildir.

10.Mevcut sistemde sürekli devreden KDV beyan eden ve vergi ödeme alışkanlığı olmayan yüz binlerce mükellefin yeni sistemde her halükarda vergi ödemek zorunda kalması sistemin tercih edilmesini olumsuz etkileyebilecektir.

11.Tekdüzen Hesap Planında yeni hesap isimleri açılması gerekip gerekmeyeceği tartışma konusu olmaktadır.

### III-ÖNERİLER

Önerilere geçmeden önce sisteminin mantığına aykırı olan böyle bir düzenlemeye neden ihtiyaç duyulmuş olduğuna cevap aramak gerekmektedir.

Madde gerekçesinde, "...‘hasılat esaslı vergilendirme’ sistemi getirilmek suretiyle, bu mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması amaçlanmaktadır." denilmektedir.

Kanaatimizce" bu gerekçe, böyle radikal bir değişiklik için tatmin edici görülmemektedir. Bu nedenle öncelikle, KDV'nin temelini oluşturan indirim müessesesini kaldıran bu usulün ihtiyari de olsa getirilmesinin gerekçesi açıkça ortaya konmalıdır ki belirlenecek vergi oranları ve yayınlanacak tebliğ bu gerekçeye uygun olsun.

Önce şu tespitin ortaya konulması önem kazanmaktadır. Dahilde Alınan KDV"yi ödeyen mükellef sayısı, birkaç bin mükellef ile sınırlıdır, vergi tabana yayılmamıştır. İki buçuk milyon mükellef ya cüz'i oranda KDV ödemekte ya da devreden KDV beyan etmektedirler. Nitekim bir eski bakan "KDV'nin yüzde 60'ını 2 bin mükellef ödemektedir." demek suretiyle bu gerçeği teslim etmiştir.

Bir buçuk milyon mükellef, geçen yıl beyannamelerinde 167 milyar TL tutarında devreden KDV göstermişlerdir. Bu durum faturasız satış veya sahte belge kullanıldığına işaret etmektedir.

Bunun nedenlerinden birinin de indirim mekanizmasının tam ve doğru olarak işleyememesinin olduğu düşünülmektedir. İşte bu nedenle de indirim müessesesini kaldıran bu sistemin, ihtiyari olarak uygulanması hükümlenmiş olsa dahi yürürlüğe konulduğu ifade edilebilir.

Ne var ki biraz evvel belirtildiği gibi bu sistemi seçenlerin mutlaka vergi ödemek zorunda kalacakları, sistemin tercih edilme şansını da azaltmaktadır.

Belirtilen nedenlerle;

1.Meslek grupları ve sektörler dikkatli bir şekilde analiz edilmeli, sürekli "Devreden KDV" beyan eden mükelleflere "hasılat esaslı vergilendirme" usulü zorunlu hale getirilmesi hususu tartışmaya açılmalı, ya da sürekli devreden KDV beyan eden mükelleflerden YMM tasdik raporu istenmeli, rapor ibraz etmeyenler "hasılat esaslı vergilendirme" usulüne geçirilmelidir.

2.Vergi oranları tespit edilirken mükelleflerin üzerinde KDV yükünün kalmamasına ve kâr ya da zarara sebebiyet vermemesine özen gösterilmelidir.

**3.**Vergi oranı mal ve hizmet bedeline uygulanmalı, vergi üzerinden vergi hesaplanmasından vazgeçilmelidir.

**4.**Faturasız satışları önlemek için ödemelerin banka kanalıyla yapılması sağlanmalı, nakit ödemede sınır düşürülmelidir.