



İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
Chamber of Sworn-in Certified Public Accountants of İstanbul

KDV'DE HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME USULÜNE İLİŞKİN GÖRÜŞ VE ÖNERİLERİMİZ

Zafer ALTINTAŞ

YMM

Sunum Planı

1. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünün Yasal Dayanağı
2. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünün İşleyişi
3. Mevcut Sistem ile Yeni Sistemin Örneklerle Mukayesesi
4. Sektörler ve Meslek Grupları İçin Cumhurbaşkanınca Belirlenecek Oranların Önemi
5. Tartışma Konuları ve Eleştiriler
6. Öneriler

I. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünün Yasal Dayanağı

1. 6 Nisan 2018 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 7104 sayılı Kanun’un 12. maddesi ile, KDV Kanunu’nun mülga 38. maddesi yeniden düzenlenerek “Hasılat Esaslı Vergilendirme” usulü getirilmiştir.

- **MADDE 12-** 3065 sayılı Kanunun mülga 38 inci maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.
- “Hasılat esaslı vergilendirme
- **MADDE 38-** Ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Bakanlar Kurulu 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, Bakanlar Kurulunca 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.
- Bakanlar Kurulu Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinden, yıllık iş hacimleri Vergi Usul Kanununun 178 inci maddesine göre ikinci sınıf tüccarlar için geçerli olan haddin iki katına kadar olanları, hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına almaya, Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

- Bu 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 mükellefleri de kapsama dahil edilmiştir.
- Maddenin son hali şöyledir:

- *Hasılat esaslı vergilendirme* ⁽¹⁾₍₂₎
- **Madde 38 – (Mülga : 22/7/1998-4369/82 md.; Yeniden düzenleme: 29/3/2018-7104/12 md.)**
- 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 fıkrada 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 fıkrada: 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 şöyle denilmektedir:
-
- Ancak, yatırım yapan, üretim süreci uzun veya stok devir hızı düşük olan ya da maliyetinin altında satış yapan işletmelerin hesaplanan 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.
- ...

II. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünün İşleyisi

- 01.01.2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi öngörülen “hasılat esaslı vergilendirme” usulünü seçen mükellefler;
- Sattıkları mal ve hizmet bedeli üzerinden mevcut sistemde olduğu gibi KDV 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 Kimleri Kapsıyor?**
- 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” esasına geçebileceklerdir.

Ancak bu usulü seçen mükellefler 2 yıl geçmedikçe bu usulden çıkamayacaklardır.

25.05.2018 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 7144 sayılı Kanunu’nun 6. maddesi ile 7104 sayılı Kanunu’nun 12. maddesinin 4. fıkrası genişletilerek bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri de bu kapsama dahil edilmiştir.

III. Mevcut Sistem ile Yeni Sistemin Örneklerle Mukayesesi

- **ÖRNEK 1:**
- Aylık Gideri 20.000 TL; İndirilecek KDV 3.600 TL
- Aylık Hasılat 30.000 TL; Hesaplanan KDV 5.400 TL
- **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 Usulünü Seçerse

Aylık Gelir	30.000,00
<u>Hesaplanan KDV</u>	<u>(+) 5.400,00</u>
Matrah	35.400,00
Ödenecek KDV (Varsayım %10)	3.540,00

- Mükellef 5.400 TL KDV tahsilatı yapmıştır. Buna mukabil mal alımında 3.600 TL, %10 oranına göre 3.540 TL olmak üzere toplam 7.140 TL (3.600+3.540) KDV ödemiştir.
- 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
- Mevcut sisteme göre 10.000 TL olarak hesaplanan kazancı 1.740 TL azalacaktır.

- Örneğimizdeki Oran %5 Olsaydı, Hesaplamalar Şöyle Olacaktı:

Aylık Gelir	30.000,00
<u>Hesaplanan KDV</u>	<u>(+) 5.400,00</u>
Matrah	35.400,00
Ödenecek KDV (Varsayım %5)	1.770,00

- 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 (3.600+1.770) KDV ödemiştir.
- Bu durumda, üzerinde KDV yükü kalmayacak (5.370 - 5.400), 30 TL kazanç sağlanacaktır.
- Ticari Kazancı ise şöyle hesaplayacaktır:
- $35.400 - (20.000 + 3.600 + 1.770) = 10.030$ TL
- Mevcut sisteme göre 10.000 TL olarak hesaplanan kazancı 30 TL artacaktır.

- **ÖRNEK 2:**
- YMM İsmail Beyin
- Aylık Gideri 5.000 TL; İndirilecek KDV 400 TL
- Aylık Gelir 15.000 TL; Hesaplanan KDV 2.700 TL
- **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 Usulünü Seçerse

Aylık Gelir	15.000,00
<u>Hesaplanan KDV</u>	<u>(+) 2.700,00</u>
Matrah	17.700,00
Ödenecek KDV (Varsayım %10)	1.770,00

- 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.
- Oranın %13 olarak alınması halinde hesaplama şöyle olacaktır.

- Örneğimizdeki Oran %13 Olsaydı, Hesaplamalar Şöyle Olacaktı:

Aylık Gelir	15.000,00
<u>Hesaplanan KDV</u>	<u>(+) 2.700,00</u>
Matrah	17.700,00
Ödenecek KDV (Varsayım %13)	2.301,00

- 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.
- Ki doğrusu da bu olmalıdır.

IV. Sektörler ve Meslek Grupları İçin Cumhurbaşkanınca Belirlenecek Oranların Önemi

- Hasılat esaslı vergilendirme usulünde, önemli nokta sektörler ve meslek grupları için belirlenecek oranlardır.
- Yukarıdaki örneklerden de anlaşılacağı üzere, oranın düşük veya yüksek olması, hem ödenecek KDV'sini hem de Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahını etkileyecektir.
- Peki oran belirlenirken ölçü ne olmalıdır?
- İki noktaya dikkat edilmelidir.
- Birincisi, mükellefin üzerinde KDV yükü kalmamalıdır.
- İkincisi, KDV'den dolayı kâr/zarar doğmamalıdır.
- Oran yüksek belirlendiği takdirde mükelleflerin ödeyeceği KDV tutarı artacak, aynı tutarda hasılatları azalacaktır.

- Belirlenen oran düşük olur ise bu defa ödenecek KDV azalacak, hasılatı artacaktır.
- Özellikle indirilecek KDV'si az olan mali müşavirlik, avukatlık gibi meslek gruplarında oranın düşük tutulması halinde, bu mükellefler KDV'den kazanç sağlayacaklardır.

- Bir fikir vermek amacıyla, benzer sistemin geçerli olduğu İngiltere'deki meslek grupları itibariyle vergi oranlarını sizlerle paylaşmak istiyorum:

Meslek Grupları	%
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

- İngiltere'de genel KDV oranı yüzde 20'dir.
- Görüldüğü üzere, tespit edilen oranlar hayli yüksektir.

- 7 Şubat 2019 tarihli Resmi Gazete’de, ilk vergi oranı açıklanmıştır.
- Taşımacılıkla ilgili olarak belirlenen oranı ilişkin cumhurbaşkanı kararı şöyledir.

**6/2/2019 TARİHLİ VE 718 SAYILI
CUMHURBAŞKANI KARARININ EKİ**

KARAR

Amaç

MADDE 1- (1) Bu Karar, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 38 inci maddesi kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulü uygulanacak sektör ve vergi oranının belirlenmesi amacıyla hazırlanmıştır.

Dayanak

MADDE 2- (1) Bu Karar, 3065 sayılı Kanunun 38 inci maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

Sektör ve vergi oranı

MADDE 3- (1) 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmelerinin (belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç) münhasıran il sınırları içinde, otobüsle (sürücüsü dâhil en az on sekiz oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin 3065 sayılı Kanunun 38 inci maddesinde yer alan hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenmiştir.

(2) Mükelleflerin bu kapsamda vergilendirilebilmeleri için münhasıran birinci fıkrada tanımlanan faaliyetle iştigal etmeleri gerekmektedir. Bu faaliyetlerin yanında, kapsama girmeyen başka faaliyetleri de bulunan mükellefler bu uygulamadan faydalanamaz.

V. Tartışma Konuları ve Eleştiriler

- 1) Birden fazla sektörde faaliyet gösteren mükelleflere hangi vergi oranı uygulanacak?
- 2) Hasılat esaslı vergilendirme usulünü seçen mükelleflerin devreden KDV'leri nasıl bir işleme tabi tutulacak?
- 3) KDV dahil hasılat üzerinden yeniden KDV hesaplanması, vergiciliğin temel ilkesi ile bağdaşır mı?
- 4) Faturasız satışlar yaygınlaşır mı?

- 5) İndirim müessesesinin kaldırılması belgesiz alışları teşvik etmez mi?
- 6) Alış vesikalarında gösterilen verginin gider veya maliyet olarak kaydedilmesi KDV kanununun 58. maddesi ile çelişmekte midir?
- 7) Gider veya maliyet olarak kaydetmek için KDV'nin ödenmiş olması şart mıdır?
- 8) Amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin KDV, gider mi yoksa maliyet olarak mı dikkate alınacaktır?

- 9) Hasılat esaslı vergilendirme usulünü seçenlere “müteselsil sorumluluk” uygulaması geçerli olacak mıdır?
- 10) Mevcut sistemde sürekli devreden KDV beyan eden ve vergi ödeme alışkanlığı olmayan yüzbinlerce mükellefin yeni sistemde herhalükarda vergi ödemek zorunda kalması sistemin tercih edilmesini olumsuz etkilemez mi?
- 11) Tekdüzen Hesap Planında yeni hesap isimleri açılması gerekecek midir?

VI. Öneriler

- **Önerilere geçmeden önce, şu soruya cevap aranmalıdır:**
- KDV sisteminin mantığına aykırı olan böyle bir düzenlemeye neden ihtiyaç duyulmuştur?
- Madde gerekçesinde, “...‘hasılat esaslı vergilendirme’ sistemi getirilmek suretiyle, bu mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması amaçlanmaktadır.” denilmektedir.
- Bu gerekçe, böyle radikal bir değişiklik için hiç de tatmin edici değildir.
- 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 tespiti yapalım:**
- 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.
- (E) Maliye Bakanı Naci Ağbal, “KDV'nin yüzde 60'şını 2 bin mükellef ödemektedir.” demek suretiyle bu gerçeği teslim etmiştir.
- Bir buçuk mükellef, geçen yıl beyannamelerinde 167 milyar TL tutarında devreden KDV göstermişlerdir.
- Bu durum ticari hayatın normal akışına uygun değildir.
- Faturasız satış veya sahte belge kullanıldığına işaret etmektedir.

- Nitekim yüzbinlerce mükellef sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı gerekçesiyle fişlenmiştir.
- Netice olarak nihai tüketicinin ödediği verginin maliyeye yatırılmadığını, hazineye intikal etmeyen verginin iade edildiğini söylemek zorundayız.
- Bunun müsebbibi de indirim mekanizmasıdır.
- İşte bu nedenle açıkça söylenmese de indirim müessesesini kaldıran bu sistem, ihtiyari de olsa yürürlüğe konulmuştur.
- Ne var ki biraz evvel belirttiğimiz gibi bu sistemi seçenlerin mutlaka vergi ödemek zorunda olmaları, sistemin tercih edilme şansını azaltmaktadır.
- Tercih edecek mükellef sayısı mahdut olacak, maksat hasıl olmayacaktır.

- Bu nedenle;
 - 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 açılmalıdır.
 - 2) Ya da sürekli devreden KDV beyan eden mükelleflerden YMM tasdik raporu istenmeli, rapor ibraz etmeyenler “hasılat esaslı vergilendirme” usulüne geçirilmelidir.

- 3) Vergi oranları tespit edilirken mükelleflerin üzerinde KDV yükünün kalmamasına ve kâr ya da zarara sebebiyet vermemesine özen gösterilmelidir.
- 4) Vergi oranı mal ve hizmet bedeline uygulanmalı, vergiden vergi hesaplanmasından vazgeçilmelidir.

- 5) Faturasız satışları önlemek için ödemelerin banka kanalıyla yapılması sağlanmalı, nakit ödemede sınır 500 TL'ye çekilmelidir.
- 6) Kredi kartı ile yapılan ödemelere vergi avantajı getirilmelidir.

Kaynaklar

1. Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (7104 sayılı Kanun), 06.04.2018 tarihli 30383 sayılı Resmi Gazete
1. Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (7144 sayılı Kanun), 25.05.2018 tarihli 30431 sayılı Resmi Gazete
2. KDV Kanunu (3065 sayılı Kanun), 2.11.1984 tarihli, 18563 sayılı Resmî Gazete

TEŞEKKÜRLER...