

HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME ve SEKTÖR BELİRLEMESİNDEKİ İLK UYGULAMA

FIRST APPLICATION ON REVENUE-BASED TAXATION AND SECTOR DETERMINATION



Kazım GÖKTAŞ*

ÖZ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda son dönemde yapılan değişikliklerle "hasılat esaslı vergilendirme" usulü vergi sistemimize girmiştir. Yapılan değişiklikle; Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektörlerde isteyen mükelleflere hasılat esaslı vergilendirmeyi seçme hakkı tanınmıştır. Ayrıca 718 karar sayılı Cumhurbaşkanı kararı ile Hasılat Esaslı Vergilendirme usulü uygulanacak sektör ve vergi oranı belirlenerek uygulamanın ilk örneği hayata geçirilmiştir. Söz konusu kararda; il sınırları içinde otobüsle toplu taşıma faaliyetinde bulunan, belli şartları taşıyan mükelleflerin hasılat esaslı vergilendirme usulünü seçebileceği ve bu usulle hasılatlarına uygulayacakları vergi oranının %1,5 olacağı belirtilmiştir. Uygulama 1 Mart 2019 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Hasılat Esaslı Vergilendirme, Hasılat Esaslı Vergilendirmede Sektör ve Oran

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, H20, H29

ABSTRACT

With the recent changes to the value added tax law No. 3065, "revenue-based taxation" method has entered into our tax system. With the amendment made, taxpayers who want to be taxed in the sectors determined by the president were given the right to choose revenue-based taxation. In addition, the first example of the application was put into effect by determining the sector and tax rate to be applied in the Tax Procedure based on revenue by the Presidential Decree No. 718. In this decision, it is stated that taxpayers operating in public transport by bus within the borders of the province can choose the method of taxation based on revenue and the tax rate to be applied to their revenues by this method will be 1.5%. The application will take effect on 1 March 2019.

Keywords: Value Added Tax, Revenue-Based Taxation, Sector and Ratio In Revenue-Based Taxation

JEL Classification Codes: K34, H20, H29

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, kazim.goktas@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6498-5249
Göktaş, K. (Nisan 2019), Hasılat Esaslı Vergilendirme ve Sektör Belirlemesindeki İlk Uygulama, *Vergi Raporu*, 235, (134-139).

GİRİŞ

Katma Değer Vergisi(KDV) bütçe gelirleri içinde en önemli paya sahip dolaylı vergilerden biridir. 2017 yılı vergi gelirleri içerisinde %33 oranında paya sahiptir.¹ Genel işleyiş şekli kısaca, mal ve hizmetler üzerinde üretimden nihai tüketiciye kadar oluşan katma değer vergilendirilmesi şeklindedir. Diğer bir ifadeyle üreticiden tüketiciye doğru vergi aktarımıdır.

29.03.2018 tarih ve 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlar İle 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun² (bundan sonraki bölümlerde 7104 sayılı Kanun ifadesi kullanılacaktır) ile vergi sistemimizde yapısal değişikliklere gidilmiştir. Söz konusu düzenlemeyle, Vergi Sistemimize Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü eklenmiştir. Ayrıca 07.02.2019 tarih ve 30679 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 718 karar sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı ile Hasılat Esaslı Vergilendirmede uygulanacak sektör ve vergi oranı belirlenmiştir.

Bu yazıda, 7104 sayılı Kanunla Vergi Sistemimize giren hasılat esaslı vergilendirme usulü, bu usule ilişkin ilk sektör belirlemesi, sektöre uygulanacak vergi oranı ve yeni düzenlemenin ne şekilde işleyeceği konularına değinilecektir.

1- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NUN 38. MADDESİNDE 7104 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİK ve DEĞERLENDİRİLMESİ 1.1- 7104 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda (KDVK) 23.03.2018 tarih ve 7104 sayılı kanunla yapılan değişiklikle KDVK'nin mülga 38. Maddesi "Hasılat Esaslı Vergilendirme" başlığıyla aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

"Ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanlığı 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 Kanun'un 28'inci maddesi uyarınca belirlenen en yüksek oranı geçmemek üzere, Cumhurbaşkanlığına 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 çıkmazlar.

Cumhurbaşkanlığı 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."

Söz konusu değişiklikle KDV'nin genel vergilendirme usulü olan gerçek usulde vergilendirmeye bir yenisi eklenmiştir. Eklenen yeni ver-

¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017 Faaliyet Raporu, Yayın No:276, Şubat 2018.

² 06.04.2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gilendirme usulü “Hasılat Esaslı Vergilendirme” usulüdür.

KDV’de hasılat esaslı vergileme rejimi veya usulü, nispeten küçük boyutlu işletme ve serbest meslek kazancı elde eden belirli mükellef gruplarının ödeyecekleri KDV’nin, hesaplanan ve indirilecek KDV unsurları dikkate alınmaksızın, ilgili mükellefin hasılatına belirlenen sabit bir oranın uygulanması suretiyle bulunması ve ödenmesine ilişkin basitleştirilmiş bir KDV uygulama rejimidir.³

Değişikliğin amacı 7104 sayılı Kanunun gerekçesinde belirtildiği üzere; işletme hesabı esasına göre defter tutan küçük işletmeler ile serbest meslek erbabının, satışları nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi dâhil toplam hasılatlarına, sabit bir oran uygulayacakları “hasılat esaslı vergilendirme sistemi” getirilmek suretiyle, bu mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasıdır. Bu bağlamda hasılat esaslı vergilendirme, yapı itibarıyla küçük ve orta ölçekli mükellefler ile hizmet sektöründe faaliyette bulunan mükelleflerin daha kolay denetimine ve vergiye uyumuna yöneliktir. Çünkü hizmet işletmeleri, emek yoğun bir yapıya sahiptir. Bu nedenle hizmet sektöründeki mükellefler, girdi maliyetlerin artırmak için sahte belge kullanma fiiline yönelebilmektedir. Yeni düzenlemede ise, hasılat tutarı esas alınacağı için mükelleflerin KDV indirimi amacıyla sahte belge kullanmaya yönelmeleri engellenmiş olacaktır. Ayrıca yeni düzenleme vergi sistemimizin daha sade ve anlaşılır olmasına da katkı sağlayacaktır.

Sistemin İdare açısından en büyük handikabı hasılat esasına geçen mükelleflerin özellikle nihai tüketicilere belge düzenlememe ve hasılatlarını gizleme yoluna gitme durumudur.⁴ Bu nedenle yeni düzenlemenin belgesiz satış yapıl-

masına imkan olmayan sektörlerde uygulanması ya da uygulanacak sektörlerde elektronik ödeme şeklinin zorunlu tutulması uygulamayı daha verimli ve işler hale getirecektir.

1.2- Yeni Düzenlemenin Uygulama Şekli

Yeni uygulama zorunlu bir götürü vergi olmayıp, belirlenen mükellef gruplarına tanınan isteğe bağlı bir uygulamadır. Ancak bu usulü seçen mükellefler iki yıl boyunca bu usulden vazgeçemeyeceklerdir.

Yeni düzenlemede; belirlenen sektördeki mükellefler, KDV dâhil satış tutarı üzerinden hasılat esaslı vergilendirme oranı uygulayarak hesapladıkları vergiyi, indirilecek KDV veya devreden KDV ile ilişkilendirmeden doğrudan beyan edip ödeyeceklerdir. Yani “191. İndirilecek KDV” hesabı çalıştırılmayacaktır.⁵ Ayrıca mükellefler, yeni düzenlemeye istinaden ödedikleri KDV tutarını ve yaptıkları mal/hizmet satışları dolayısıyla katlandıkları KDV tutarlarını işlemin mahiyetine göre gider/maliyet yazabileceklerdir. Bununla beraber, hasılat oranlı vergilendirme oranı uygulanmadan önceki satış tutarın içinde yer alan hesaplanan KDV ise gelir olarak yazılacaktır. Yani, yeni düzenleme her ne kadar KDVK’de yapılmış olsa da, uygulamaya itibarıyla KDV’nin yanında Gelir Vergisi’ni ilgilendirmektedir.

Yeni düzenlemeyi daha iyi anlaşılması için bir örnekle açıklayalım.

Örneğin, bir berber müşterilerine bir saç kesim hizmeti veriyor. Onun karşılığında bir ayda KDV dâhil 11.800 TL hasılat elde ediyor. Mükellefin 11.800 TL’lik hasılatına karşılık birtakım giderleri olduğunu varsayarak, 300 TL’lik bir KDV yüklenmiş olduğunu kabul edelim. Böyle durumda hâlihazırda uygulanmakta olan gerçek

³ Dr. Hasan AYKIN, <https://vergidosyasi.com/2019/02/07/kdvde-hasilat-esasli-vergileme-usulu-rejimi-nedir/>, Erişim Tarihi:26 Şubat 2019

⁴ Ferit ÖZ, <https://vergialgi.net/vergi/hasilat-esasli-kdv-sistemi-neler-getiriyor/>, Erişim Tarihi: 27 Şubat 2019

⁵ Ferit ÖZ, a.g.m

usulde vergilendirmeye göre $1.800-300=1.500$ TL tutarında KDV ödemesi gerekir. Yeni uygulamaya konulacak hasılat esaslı vergilendirmede ise 11.800'ün yüzde 5'ini ödeyecektir. (Cumhurbaşkanınca belirlenen oranın %5 olduğu varsayımıyla). Yani 590 TL'yi o ay için beyan edip ödeyecektir. Bununla beraber 590 TL'yi ve bunun yanında katlanmış olduğu 300 TL'lik KDV'yi kazancının tespitinde gider olarak yazabilecektir. Fakat kendi hasılatını tespit ederken 10.000 TL'ye ilave ettiği 1.800 TL KDV'yi de yine gelir olarak işleme alacaktır.⁶

1.3- Diğer Hususlar

Yeni düzenlemenin uygulanmasına ilişkin detaylar hakkında KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 25 seri No.lu Tebliğ Taslağı hazırlanmıştır. Söz konusu tebliğ taslağında;

Bu kapsamda vergilendirilmek isteyen mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak bu usule geçmeyi talep etmeleri gerektiği,

Vergi dairesinin başvuruları inceleyerek mükellefin bilgilerini kontrol edeceği ve şartları sağlayan mükelleflere yazı ile bildirileceği,

Bu kapsamdaki mükelleflerin söz konusu bildirim tebliğ edildiği tarihi içine alan vergilendirme dönemini takip eden dönemden itibaren hesaplayacakları KDV'yi hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla beyan edeceği,

Yeni işe başlayanlardan bu usulde vergilendirmeyi talep edenlerin, işe başlama bildiriyle birlikte başvuru yapmaları gerektiği,

Bu usule tabi mükelleflerin, bu usule göre hesapladıkları vergiyi 4 No.lu KDV Beyannamesi ile vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar beyan edeceği ve aynı ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödeyecekleri,

Bu usule tabi mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV tutarını, 2 No.lu KDV beyannamesiyle tevkif suretiyle ödedikleri KDV ile ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirim konusu yapamayacakları,

Bu usule tabi olan mükelleflerin mal teslimi ve hizmet ifalarında alıcılar tarafından KDV tevkifatı yapılmayacağı,

Bu usule tabi olan mükelleflerin tam ve kısmi tevkifata tabi mal ve hizmet alımlarında KDV tevkifatı uygulayacakları,

Hususları belirtilmiştir.

2- 718 KARAR SAYILI CUMHURBAŞKANI KARARI SONRASI YENİ UYGULAMA ve DEĞERLENDİRİLMESİ

07.02.2019 tarih ve 30679 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 718 karar sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı aşağıdaki gibidir:

"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.

⁶ 7104 sayılı kanuna ilişkin TBMM Plan Ve Bütçe Komisyonu görüşmelerinde GiB Başkanının verdiği örnekten derlenmiştir.

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

Ayrıca Cumhurbaşkanı kararının yürürlük maddesinde; uygulamanın 1 Mart 2019 tarihi itibarıyla yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Cumhurbaşkanı kararıyla yapılan yeni düzenlemeye göre, hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçecek mükelleflerin;

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu⁷ ile 5393 sayılı Belediye Kanunu⁸ kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetini hizmet satın alma yollarıyla yerine getirmeleri gerektiği,

Gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmeleri olmaları gerektiği,

Belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketlerin bu usulden yararlanamayacağı,

Sadece il sınırları içinde, otobüsle (sürücüsü dâhil en az on sekiz oturma yeri olan) toplu taşıma faaliyetinde bulunan mükelleflerin yararlanacağı, bu faaliyetlerin yanında kapsama girmeyen başka faaliyetleri de bulunan mükelleflerin bu uygulamadan faydalanamayacağı,

Bu mükelleflerin hasılatlarına uygulanacak vergi oranının %1,5 olacağı anlaşılmaktadır.

Halk otobüsü adı altında bu özellikleri taşımayan minibüs, dolmuş, taksi dolmuş gibi toplu taşımacılık hizmetlerini sunan mükelleflerin bu usulden yararlanmaları mümkün değildir.⁹

Ayrıca gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemi ile tahsil eden otobüs işletmeleri (İstanbul’da Akbil ile seyahat edilen özel halk otobüsleri, Ankara’da beyaz renkli midibüsler gibi) uygulama kapsamına alınmış olup, elektronik ücret toplama sistemine dâhil olmayan (Ankara’da para ile binilen mavi halk otobüsleri gibi) taşımacılar hasılat esaslı vergileme kapsamına girmemektedir.¹⁰

Yeni uygulamayı beyan edilecek verginin hesaplanması bakımından bir örnekle somutlaştıralım:

Antalya Büyükşehir Belediyesinden ruhsatlı, işletme hesabı esasına göre kazancı tespit edilen ve hasılatını Antalayakart elektronik ücret toplama sistemi ile tahsil eden, özel halk otobüsü işleticisi Ahmet Bey 2019/Şubat KDV döneminde KDV Dâhil 11.800 TL hasılat elde etmiştir. Ayrıca faaliyetiyle ilgili olarak akaryakıt, bakım, onarım vb. giderleri için 6.000 TL harcama yaptığını, buna ilişkin olarak da 1.000 TL tutarında KDV yüklendiğini kabul edelim. Bu durumda Ahmet Bey 2019/Şubat dönemine ilişkin olarak 11.800 TL’nin %1,5’u olan 177 TL tutarında KDV beyan ederek ödeyecektir.

Örneğimize bir de Gelir Vergisi yönünden bakalım. Bu durumda, Ahmet Bey faaliyetine ilişkin yaptığı gideri (6.000 TL), bunlara ilişkin yüklendiği KDV’yi(1.000 TL) ve hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan edip ödediği KDV’yi (177 TL) ticari kazancının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alacaktır.

SONUÇ

7104 sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi’nin uygulanış biçimine yeni bir usul kazandırmış-

⁷ 23.07.2004 tarih ve 25531 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸ 13.07.2005 tarih ve 25874 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹ Zeyneddin ÇETİN, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/zeyneddincetin/025/>, Erişim tarihi, 27 Şubat 2019=

¹⁰ <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/dolayli-vergi/bultenler/kdv-otv-bultenleri/2019/sehirici-otobus-tasimaciliginda-hasilat-esasli-vergileme.html>, Erişim Tarihi: 26 Şubat 2019

tır. Hasılat esaslı vergilendirme olan bu usulle, KDV'nin genel işleyiş şeklindeki indirim mekanizmasının kısmi olarak dışına çıkmıştır. Sadece KDV dâhil satış tutarına belirlenen oranın uygulanmasıyla ödenecek KDV tutarının tespit edildiği bu usulde, KDV tutarından indirim söz konusu olmayacaktır. Yani hasılat esaslı vergilendirmede, ilgili dönemde mal/hizmet satışı yapan her mükellef kesin surette KDV ödeyecektir.

Yapılan düzenlemeyle ilgili ilk somut adım atılmış ve 1 Mart 2019 tarihinde yürürlüğe geçeceği hüküm altına alınmıştır. Yeni uygulamaya göre; il sınırları içinde otobüsle toplu taşıma faaliyetinde bulunan mükelleflere hasılat esaslı vergilendirme usulünü seçme hakkı tanınmış ve bu usulle KDV dâhil hasılatlarına %1,5 oranında uygulayacakları vergiyi beyan ederek ödemeleri usulü vergi sistemimize girmiştir.

KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlar İle 178 Sayılı Kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlar İle 178 Sayılı Kanun Hük-

münde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Gerekeşesi

- 07.02.2019 tarih ve 30679 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 718 karar sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı
- TBMM Plan Ve Bütçe Komisyonu Tutanak Dergisi, Dönem:26, Yasama Yılı:3, Toplantı No:45
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 25 Seri No.lu Tebliğ Taslağı
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017 Faaliyet Raporu, Yayın No:276, Şubat 2018.
- Dr. Hasan AYKIN, <https://vergidosyasi.com/2019/02/07/kdvde-hasilat-esasli-vergileme-usulu-rejimi-nedir/>
- <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/dolayli-vergi/bultenler/kdv-otv-bultenleri/2019/sehirici-otobus-tasimaciliginda-hasilat-esasli-vergileme.html>, Erişim Tarihi: 26 Şubat 2019
- Zeyneddin ÇETİN, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/zeyneddincetin/025/> Erişim Tarihi:27 Şubat 2019
- Ferit ÖZ , <https://vergialgi.net/vergi/hasilat-esasli-kdv-sistemi-neler-getiriyor/>, Erişim Tarihi:27 Şubat 2019