

**BİR
VERGİ
GÜVENLİK
MÜESSESESİ
OLAN
ASGARİ
GAYRİSAFİ
HASILAT
ESASININ
UYGULANMASI**

.....



Hatip KUTLUCAN
Vergi Kontrol Memuru

I. GİRİŞ

Bir Vergi Güvenlik müessesesi olarak Türk vergi sistemine giren Asgari Gayrisafi Hasılat Esası 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 2772 sayılı kanunun 14. maddesiyle değişen şekliyle yeniden ihtas edilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 111. maddesinin ikinci ve üçüncü paragrafında yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 111. maddesinin ikinci ve üçüncü paragrafı aşağıdaki gibidir.

"Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, bar, pavyon, dansing, gazino, lokanta, kahvehane, kırbahçesi, plaj, hamam, kuaför salonu, erkek berberi, güzellik salonları, tamirhaneler ve emsali hizmet işletmeleri sahiplerinin ve her nevi taşıma işiyle uğraşanların gösterdikleri gayrisafi hasılat, inceleme elementlerinin yıl içinde yapılan tespitler esas alınarak hesaplanacak asgari gayrisafi hasılatla göre düşük olduğu takdirde, beyan olunan gayrisafi hasılat yerine, bu suretle tespit edilecek asgari gayrisafi hasılat vergi tarhına esas tutulur. Şu kadar ki, bu suretle bulunacak safi kazanç mükelleflerce tevsik edilen mutad giderler toplamının % 20'sinden düşük olduğu takdirde, vergi tarhına esas alınacak miktar bu giderler toplamının % 20'sidir.

Bu maddeye göre tarhiyat yapılabilmesi için tespit olunacak farkın yüz bin lirayı (1992'de 150.000) aşması ve tespit edilen bu farklılık nedeniyle mükelleften izahat talep edilmesine rağmen, mükellefin süresi içinde izahat vermemiş olması veya verdiği izahatın yeterli görülmemesi şarttır."

nc paragraf aynı zamanda ortalama kr haddine tabi mükellefleri de kapsamaktadır.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin üçüncü fıkrası, Gelir Vergisi Kanunu'nun ortalama kr haddi ve asgari gayrisafi hasılat esası hakkındaki hükümlerinin kurumlar vergisi mükellefleri içinde uygulanacağını belirtmiştir. Dolayısı ile G.V. Kanunu'nun 111. maddesinin 2. fıkrasında sayılı işlerle uğraşan kurumlar vergisi mükellefleri de asgari gayrisafi hasılat esasına tabi bulunmaktadır.

II. MADDE HÜKMÜNÜN UYGULANMASI

Madde .netninden de anlaşılacağı üzere Asgari gayrisafi hasılat esasının uygulanabilmesi için;

Öncelikle asgari gayrisafi hasılat esasına tabi bir hizmet işletmesi veya her türlü taşıma işi ile uğraşan mükellefin olması, bu hizmet işletmeleri ve her türlü taşıma işi ile uğraşanların hasılatının inceleme elemanlarınca yıl içinde belli aralıklarla tespit edilmesi gerekir. İnceleme elemanlarının kimler olduğu V.U.Kanunu'nun 135. maddesinde belirtilmiş olup bunlar Maliye Müfettişleri; Hesap Uzmanları ve bunların muavinleri, Gelirler Kontrolleri ile Stajer Gelirler Kontrolörleri, ilin en büyük Mal Memuru, Vergi Kontrol Memurları ile Vergi Dairesi Mdrleridir.

Bunların dışındaki elemanlarca yapılan hasılat tespitlerinde bulunan hasılat, asgari gayrisafi hasılat esasında dikkate alınmayacaktır.

Asgari gayrisafi hasılat esasına tabi işletmelerde yıl içinde inceleme elemanlarınca hasılat tespiti yapılmamışsa bu işletmeler için asgari gayrisafi hasılat esası uygulanmayacaktır. Nitekim Danıştay 7. dairesi 19.9.1990 K.T. 1987/1831 E.N. ve 1990/2693 kararında "Asgari gayrisafi hasılat esasına göre tarhiyat yapılabilmesi için mukayeseye esas alınacak tutarın incelemeye yetkili elemanlarca yıl içinde yapılmış tespitlere göre belirlenmiş olmasının gerekeceğini böyle bir tespit ve belirleme olmadan doğrudan önceden belirli hadlere göre matrah

farkı tespit edilmeyeceğini" belirtmiştir. Diğer taraftan yıl içinde en az kaç defa hasılat tespiti yapılacağı kanunda açıkça belirtilmemiştir. Kanaatimizce yıl içinde en az ayda bir defa, haftanın değişik günlerinde ve ayların değişik tarihlerinde hasılat tespiti yapılması uygun olacaktır. Örneğin bazı işletmelerde özellikle aybaşı olan günlerde, kırbahçelerinde ise hafta sonlarında hasılatlar diğer günlere göre fazla olabilmektedir. Diğer taraftan mükelleflerin hasılatlarının yoğun olduğu yılbaşı, arefe, bayram gibi özel günlerde yapılan hasılat tespitlerinin asgari gayrisafi hasılat esasında dikkate alınmaması gerekir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 19.10.1992 gün ve B.07.06 E.L.D. 28/2500 sayılı yazısında bu görüş yönündedir.

Bu madde hükmüne göre tarhiyat yapılabilmesi için mükellefçe gösterilen hasılatın inceleme elemanlarınca tespit edilen hasılatтан düşük olması gerekir. Şayet mükellefçe gösterilen hasılat inceleme elemanlarınca tespit edilen hasılatтан fazla ise asgari gayrisafi hasılat esası uygulanmayacaktır.

Örnek: İnceleme elemanlarınca yıl içinde (x) lokantasında yapılan tespitler sonucu bulunan hasılat 1.200.000.000.- TL'dir. Mükellefin gösterdiği hasılat tutarı ise 1.350.000.000.- TL'dir. Bu durumda (x) lokantası beyan ettiği 1.350.000.000.- TL. hasılat inceleme elemanlarınca yapılan tespitler sonucu bulunan 1.200.000.000.- TL. hasılatтан fazla olduğundan (x) lokantası için asgari safi hasılat esası hususunda herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Mükelleflerin gösterdikleri gayrisafi hasılatın inceleme elemanlarınca yıl içinde yapılan tespitler sonucu bulunan hasılatтан düşük olması durumunda vergi tarhına esas alınacak tutar inceleme elemanlarınca tespit edilen hasılattır. Ancak bu hasılatтан mükelleflerce tevsiik edilen mutad giderler düşölerek bulunan safi hasılat bu giderlerle mukayese edilecek ve bu giderler toplamının % 20'sinden düşük olduğu takdirde vergi tarhına esas alınacak tutar bu giderler toplamının % 20'si olacaktır. Fakat bu şekilde tarhiyat yapılabilmesi için tespit olunacak farkın yüzbinlirayı (1992'de 150.000) aşması gerekir. Diğer taraftan mutad giderlerden maksat işletme giderlerinin yanında genel giderleri de kapsamaktadır. Öte yandan asgari gayri safi hasılat esasına göre bulunan farkın Gelir Vergisi Kanunu'nun 116. maddesinde belirtilen Hayat Standardı esasını aşan bir fark olması gerekir.

Konunun iyi anlaşılması için bir örnekle açıklayalım.

Örnek: Bir otelin beyan ettiği yıllık gayrisafi hasılatı 1.000.000.000.- TL.'dir. Giderleri toplamı da 950.000.000.- TL.'dir. İnceleme elemanlarınca yıl içinde yapılan tespitler sonucu bulunan hasılat 1.100.000.000.- TL.'dir.

Bu durumda otelin beyan ettiği safi hasılatı aşağıdaki gibidir.

Beyan ettiği gayrisafi hasılat.....	1.000.000.000
Tevsik edilen giderler.....	950.000.000
Beyan ettiği safi kazanç.....	50.000.000

Otel için asgari gayrisafi hasılat esası yönünden aşağıdaki gibi hesaplama yapılacaktır.

Tespit edilen gayrisafi hasılat.....	1.100.000.000
Tevsik edilen giderler.....	950.000.000
Hesaplanan safi kazanç.....	150.000.000

Ancak bulunan 150.000.000 TL. safi kazanç mükellefçe tevsik edilen giderlerin % 20'si olan $(950.000.000 \times \% 20) = 190.000.000.-$ TL.'den düşük olduğundan vergi tarhına esas alınacak tutar 190.000.000.- TL.'dir. Bulunan fark ise $(190.000.000 - 50.000.000) = 140.000.000.-$ TL.'dir. Bulunan 140.000.000.- TL. fark 100.000 TL.'dan (1992'de 150.000) fazla olduğundan mükelleften bu 140.000.000.- TL. farkın nedeni sorulacaktır. Mükellefin süresi içinde izahat vermemesi veya verdiği izahatın yeterli görülmemesi durumunda bulunan fark üzerinden ikmalen tarhiyat yapılacaktır.

III. ASGARİ GAYRİSAFİ HASILAT ESASINA GÖRE SALINACAK VERGİLERE UYGULANACAK CEZA

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 111. maddesinin 1. paragrafı ortalama kâr haddi esasını 2. paragrafı da Asgari gayrisafi hasılat esasını belirtmiş ve 3. paragrafı da her ikisi için ortak hükümleri içermiştir.

Danıştay içtihatları birleştirme kurulunun 16.2.1989 tarih ve E. 1988-1 Karar 1989-1 Kararında "Ortalama kâr haddi esasına göre salınan vergilere ceza uygulanmayacağına" karar vermiştir. Maliye ve

Gümrük Bakanlığı da 1989/10 sayılı V.U.Kanunu iç genelgesi ile bu karara uyarak ortalama kâr haddi esasına göre salınan vergilere ceza uygulanmayacağını belirtmiştir. Fakat asgari gayrisafi hasılat esasına göre ceza uygulanmayacağı hususunda herhangi bir açıklama yapmamıştır. Bu durumda eskiden olduğu gibi Asgari gayrisafi hasılat esasına göre salınan vergilere idarece Kusur cezası uygulanmaktadır.

IV. SONUÇ

Önceki bölümde açıklanan Danıştay içtihatları Birleştirme Kurulu kararında her ne kadar davanın konusu itibariyle yalnız ortalama kâr haddi esasına göre mükellefler adına ikmalen salınan vergilere ceza uygulanmayacağı belirtilmiş ise de söz konusu kararın gerekçesinde "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesindeki kaçakçılık, 347'nci maddesindeki ağır kusur, 348 nci maddesindeki kusur gibi, bir vergi aslına bağlı olarak ceza kesilmesini gerektiren durumlarda, vergi ziyai koşulu öngörülmüş olduğundan anılan suçların maddi unsurunu vergi ziyai teşkil eder. Bu nedenle, vergi ziyai olmadan söz konusu suçlarda teşekkül etmez ve bunların gerektirdiği cezalarda uygulanamaz.

Vergi ziyai ise; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341 nci maddesinde; mükellef veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder, olarak tanımlanmıştır.

Bu tanımdan anlaşılacağı üzere; vergi zayının teşekkülünde iki unsur vardır:

1. Mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemiş olması veya eksik yerine getirmiş olması,

2. Anılan haller yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir. Bu nedenle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi, mükellefin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmede gecikme veya eksik yerine getirme gibi kusurlu hareketinden doğmamışsa anılan cezaları gerektiren suçun maddi unsuru oluşmadığından, vergi aslına bağlı olarak ceza da kesilemez.

Gelir Vergisi Mükelleflerinin, vergilendirme ile ilgili ödevleri; Vergi Usul Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabı; vergi mükelleflerinin vergi konusunda uymak zorunda oldukları kuralları ve yerine getirmeye mecbur bulundukları ödevleri hükme bağlayan maddeleri (madde: 153-257) içermektedir. Bu kitabın içerdiği başlıca ödevler:

- Bildirimler, (işe başlama, değişiklik, terk, tasfiyenin bildirilmesi)
- Defter tutma,
- Vesikalar,
- Ekim sayım beyanı,
- Vergi karnesi,
- Muhafaza ve ibraz, başlıkları altında toplanmaktadır.

Gelir vergisi mükelleflerinin 193 sayılı Kanuna göre uymak zorunda oldukları kurallar ve yerine getirmeye mecbur bulundukları ödevler ise;

— Ticari, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve sair kazanç ve iratlar gibi, gelir vergisi-ne tabi gelirlerinin kanunun öngördüğü şekilde hesaplanması,

— Gelirin toplanması ve yıllık beyannamenin kanunun öngördüğü süre içinde verilmesi,

— Vergi tevkifatının yapılması ve muhtasar beyannamenin süresi içinde verilmesi,

— Gayrisafi kazançtan indirilecek veya indirilmeyecek giderlere ilişkin kanun hükümlerine uyulmasıdır.

Görüldüğü üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 111 nci maddesindeki, "Ortalama Kâr Haddi Esası" mükelleflerin vergilendirme ile ilgili ödevleri arasında sayılmadığı gibi, bu madde ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tesbit olunan kazanç nisbetlerini esas almak suretiyle gayrisafi kazanç beyan edilemeyeceği yolunda gelir vergisi mükelleflerine yerine getirmesi veya getirmemesi gereken bir ödev yüklenmediği tereddüte yer veremeyecek derecede açıktır. Ortalama

kâr haddi esasına göre, vergi idaresinin mükelleflerden istediği ek gelir vergisi, mükellefin yukarıda sayılan vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesinden değil, Vergi Usul Kanunu hükümleri göre tesbit edilen kanuni ölçülerin uygulanması nedeniyle dayanmaktadır. Her hal ve takdirde, mükellefin ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle tarhiyat yapılması ile, ortalama kâr haddi gibi vergi güvenlik müesseseleri dahilinde belli ölçülerin uygulanması suretiyle mükellefler hakkında tarhiyat yapılması farklı durumlardır. Birincisinde, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesinde mükellefin kasdı ve ihmali kesindir. İkincisinde, yani ortalama kâr haddi esasında ise; yapılan tarhiyat mükellefin kanunla tesbit edilen ölçüler içindeki bir kârı sağlayamamış olduğu gerekçesine dayanmakta olduğundan kasıt ve ihmalden söz edilemeyeceğinden, kendine özgü bir nevi götürü vergilemeyi ifade etmektedir. Bu yönü ile de yapıldığı andan itibaren hüküm ifade etmek üzere ihdasi bir tasarruf sayılma durumunda bulunulduğundan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341 nci maddesinde tanımlanan vergi ziyaından söz edilemeyeceğinden vergi aslına bağlı kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezasını gerektiren suçunu maddi unsuru oluşmadığı cihetle özel bir hüküm olmadıkça Vergi Usul Kanunu'ndaki genel ceza hükümlerinden hareketle, ceza kesilmemek gerekir" denilmiştir.

Gerçekten de anlaşılabileceği üzere asgari gayrisafi hasılat esas da ortalama kâr haddi esas gibi bir vergi güvenlik müessesesidir. Asgari gayrisafi hasılat esas ne 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ne de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflerin vergilendirme ile ilgili ödevleri arasında sayılmamıştır. Bu nedenle Danıştay içtihatları birleştirme kurulunun kararı dikkate alınarak Asgari gayrisafi hasılat esasına göre salınacak vergilerde ceza uygulanmaması gerektiği görüşündeyiz.