

7104 ve 7186 SAYILI KANUN'A GÖRE HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME ve HASILAT ESASLI KAZANÇ TESPİTİ

INCOME-BASED TAXATION AND REVENUE-BASED GAIN DETERMINATION ACCORDING TO THE LAW NO. 7104 AND 7186



Zeyneddin ÇETİN*

ÖZ

Vergi mevzuatımıza 01/01/2019 tarihinden geçerli olmak üzere, katma değer vergisi yönünden hasılat esaslı vergilendirme yöntemi, gelir ve kurumlar vergisi yönünden de hasılat esaslı kazanç tespiti yöntemi ihdas edilmiştir. Hasılat esaslı vergilendirme uygulamasından, münhasıran şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükellefler yararlanabilecektir. Katma Değer Vergisi açısından, yapılan toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin hasılatlara uygulayacak vergi oranı KDV dahil tutar üzerinden %1,5 olarak belirlenmiştir. Gelir/Kurumlar vergisi yönünden ise, elde edilen gayrisafi hasılatlarının (katma değer vergisi dahil) %10'u bu faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi kazanç olarak esas alınması öngörülmüştür.

ABSTRACT

In our tax legislation, as of 01/01/2019, revenue-based taxation method has been established in terms of value added tax and revenue-based gain determination method has been established in terms of income and corporate tax. Taxpayers who are exclusively engaged in domestic passenger transportation and who obtain all of their proceeds from these activities through electronic fare collection systems will be able to benefit from the application of revenue based taxation. In terms of Value Added Tax, the tax rate to apply to the revenues related to public transport activities is determined as 1.5% over the amount including VAT. In terms of Income/Corporation Tax, 10% of the gross income (including Value Added Tax) obtained is envisaged to be based on taxable income related to these activities.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, zeyneddin.cetin@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9796-2198.

Çetin, Z. (Eylül 2019). 7104 ve 7186 Sayılı Kanun'a Göre Hasılat Esaslı Vergilendirme ve Hasılat Esaslı Kazanç Tespiti, *Vergi Raporu*, 240, (69-77).

Anahtar Kelimeler: Hasılat Esaslı Vergilendirme Yöntemi, Hasılat Esaslı Kazanç Tespiti Yöntemi, Şehir içi yolcu taşımacılığı, Vergi Oranı, 7104 sayılı Kanun, 7186 sayılı Kanun,

JEL Sınıflandırma Kodları: H21, K34, M40.

Keywords: Revenue Based Taxation Method, Revenue Based Gain Determination Method, Urban Passenger Transportation, Tax Rate, Law No 7104, Law No 7186,

JEL Classification Codes: H21, K34, M40.

GİRİŞ

Bilindiği üzere Hasılat Esaslı Vergilendirme(-HEV) uygulaması, ilk olarak 7104 sayılı Kanunun¹ 12. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun² (KDVK) mülga 38. maddesi yeniden ihdas edilerek vergi mevzuatımıza dahil edilmiş, daha sonra 7144 sayılı Kanun³ ve 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname⁴ (KHK) ile birtakım değişiklikler yapılmıştır. Yine 7104 sayılı Kanun ile verilen yetkiye dayanarak, bu uygulamadan yararlanabilecek sektör ve uygulanacak oranın belirlenmesi amacıyla 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı⁵ (CBK) yayımlanmıştır. Öte yandan HEV uygulaması ile ilgili usul ve esasları belirlemek üzere 25 seri No.lu KDV Tebliği⁶ çıkarılmıştır. Ayrıca iç işlemlere yönelik olarak 2019/4 seri No.lu Uygulama İç Genelgesi⁷ yayımlanmıştır.

Hatırlanacağı üzere, 2018 yılında hasılat esaslı vergilendirme uygulaması ile ilgili 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda gerekli düzenlemeler yapılmış ancak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda⁸ (GVK) herhangi bir değişikliğe gidilmemişti. 7186 sayılı Kanun ile gelir/kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasına yönelik birtakım düzenlemeler getirilmiştir. Hasılat Esaslı Vergilendirme (HEV) uygulaması, mevcut durumla (gerçek usul yöntemiyle) karşılaştırıl-

dığında KDV açısından avantajlı bir durum sağlamakta ancak gelir/kurumlar vergisi açısından bazı hallerde daha fazla vergi çıkması nedeniyle dezavantajlı bir durumu ortaya çıkarmaktadır.

7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁹, 19/07/2019 tarihli ve 30836 sayılı Resmi Gazetede(1. Mükerrer) yayımlanmıştır. Ayrıca konuyla ilgili usul ve esasları belirlemek üzere Gelir Vergisi Genel Tebliği çıkarılması beklenmektedir.

Bu yazımızda; 7104 sayılı Kanun ile vergi mevzuatımıza dahil edilen "hasılat esaslı vergilendirme(HEV)" yöntemi ve 7186 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 113 üncü maddesi ile yeni ihdas edilen "hasılat esaslı kazanç tespiti(HEKT)" yöntemi hakkında genel değerlendirme yapılacaktır. Bu yazımızda her iki yönteme birden "hasılat esaslı vergilendirme uygulaması" olarak ifade edilecektir.

1- HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME UYGULAMASINA İLİŞKİN VERGİ MEVZUATI

1.1- Ödenecek KDV Hesaplaması İçin Yeni Bir Yöntem

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 38. maddesinin son hali aşağıdaki şekildedir.

¹ 06.04.2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ 25.05.2018 tarih ve 30431 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴ 07.07.2018 tarih ve 30471 sayılı Resmi Gazetede (2.Mükerrer) yayımlanmıştır.

⁵ 07.02.2019 tarih ve 30679 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶ 23.03.2019 tarih ve 30723 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁷ 11.07.2019 tarihinde yayımlanmıştır.

⁸ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹ 19.07.2019 tarih ve 30836 sayılı Resmi Gazetede (1.Mükerrer) yayımlanmıştır.

"Hasılat esaslı vergilendirme

Madde 38

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 Kanunun 28 inci maddesi uyarınca belirlenen en yüksek oranı geçmemek üzere, Cumhurbaşkanlığı 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 çıkmazlar.

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[1]"

1.2- Gelir/Kurumlar Vergisi Matrah Tespiti İçin Yeni Bir Yöntem

Hasılat esaslı kazanç tespiti, 7186 sayılı Kanunun 1. maddesiyle, 31/12/1960 tarihli ve 193

sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 113. maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"Hasılat esaslı kazanç tespiti

MADDE 113- Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükelleflerin talep etmeleri halinde söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri gayrisafi hasılatlarının (25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 38 inci maddesi kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler için hesapladıkları katma değer vergisi dahil tutarın)%10'u bu faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi kazanç olarak esas alınır. Vergiye tabi kazancın bu suretle tespitinde ilgili faaliyete ilişkin giderler dikkate alınmaz ve bu kazanç herhangi bir indirim veya istisna uygulanmaz.

Kazançları birinci fıkra kapsamında tespit edilenlerin;

- a) Bu faaliyetlerine ilişkin gider veya maliyetleri, vergiye tabi diğer kazanç veya iratlarının tespitinde dikkate alınmaz.*
- b) Bu kazançları dışındaki beyana tabi diğer kazanç veya iratları hakkında bu madde uygulanmaz.*
- c) İki yıl geçmedikçe bu usulden çıkmaları mümkün değildir.*

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkrası hükümleri uyarınca bir takvim yılı içinde iki kez ceza kesilen mükellefler, cezanın kesildiği ve takip eden iki takvim yılına ait kazançları için bu madde hükümlerinden yararlanamaz.

Bu madde hükümleri kurumlar vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı iki katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, kanuni oranına getirmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Bu Kanun maddesinin gerekçesinde yapılan düzenlemenin amacının özetle; vergi uygulamalarının basitleştirilmesi, mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması amacıyla, kazanç üzerinden alınan vergilerde de uygulanması açısından bir kısım mükellefler için “hasılat esaslı kazanç tespiti” yoluyla vergiye tabi kazancın tespitinin sağlanması olarak belirtilmiştir.

2- HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME ve HASILAT ESASLI KAZANÇ TESPİTİ

2.1- Katma Değer Vergisi Yönünden

718 sayılı CBK ile yapılan belirlemeye göre; Hasılat esaslı vergilendirme yönteminden, yalnızca il sınırları içinde otobüs ile yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükellefler yararlanabilmektedir. Bu uygulamadan yararlanılabilmesi için toplu taşıma hizmetine ilişkin bedellerin tamamının elektronik ücret toplama sistemi aracılığıyla tahsil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca mükelleflerin bu kapsamda vergilendirilebilmeleri için münhasıran otobüsle toplu taşıma faaliyetinde bulunulması gerekmekte olup, KDV açısından yapılan toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin hasılatlara uygulanacak vergi oranı KDV dahil tutar üzerinden %1,5 olarak belirlenmiştir.

25 seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre, HEV kapsamında vergilendirilmeleri uygun görülenler, 4 No.lu KDV beyannamesini vermeleri gerekmektedir. Ayrıca 2019/4 Uygulama İç Genelgesiyle, vergi dairesince de “0015-Gerçek Usulde KDV” vergi türü kodunun işleme kapatılması, “0016-Hasılat Esaslı KDV4” vergi türü kodunun açılması ve bu kapsama giren mükellefler için “493104” faaliyet kodunun oluşturulması gerektiği belirtilmiştir.

2.2- Gelir/Kurumlar Vergisi Yönünden

7186 sayılı Kanuna göre, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükelleflerin elde edilen gayrisafi hasılatlarının (katma değer vergisi dahil) %10’u bu faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi kazanç olarak esas alınması öngörülmüştür. Kazançları bu kapsamda tespit edilenlerin; bu faaliyetlerine ilişkin gider veya maliyetlerin, vergiye tabi diğer kazanç veya iratlarının tespitinde dikkate alınamayacağı ve iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkmalarının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Ayrıca 213 sayılı VUK’un 353. maddesinin 1. ve 2. fıkrası hükümleri uyarınca bir takvim yılı içinde iki kez ceza kesilen mükellefler, cezanın kesildiği takvim yılı ile izleyen iki takvim yılına ait kazançları için bu madde hükümlerinden yararlanamayacaktır. Öte yandan aynı Kanun maddesine göre Cumhurbaşkanı, hasılatlarını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde edenlerin taleplerine bakılmaksızın ilgili faaliyetleri itibarıyla bu oranı(%10 u) iki katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, kanuni oranına getirmeye yetkili kılınmıştır.

7104 sayılı Kanunla ihdas edilen hasılat esaslı vergilendirme yöntemi ve 7186 sayılı Kanun’la ihdas edilen hasılat esaslı kazanç tespiti yöntemi aşağıda yer verdiğimiz örnek üzerinden açıklanacaktır.

Örnek: Gelir vergisi mükellefi Özel Halk Otobüsü X işleticisi 2019 yılında 89.000-TL maliyet ve gideri olmuş, 99.000-TL hasılat elde etmiştir. Ayrıca gider/maliyetler nedeniyle 12.500-TL KDV ödemiştir. Buna göre mükellefin her iki yöntemle göre beyan ve ödeyeceği vergiler aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tablo-1:

Gerçek Usul Yöntemi					
KDV yönünden;		Tutar-TL	Gelir V. yönünden;		Tutar-TL
Hasılat	a	99.000,00	Hasılat	a	99.000,00
Hesaplanan KDV	$b=a*18\%$	17.820,00	Gider/Maliyet	b	89.000,00
Gider/Maliyet	c	89.000,00			
İndirilecek KDV	d	12.500,00	Matrah	$c=a-b$	10.000,00
Ödenecek KDV	$e=b-d$	5.320,00	Ödenecek Vergi	$d=c*15\%$	1.500,00

Hasılat Esaslı Vergilendirme Uygulaması					
KDV yönünden;		Tutar-TL	Gelir V. yönünden;		
Hasılat	a	99.000,00	HEKT Yöntemi(değişiklik öncesi)		Tutar-TL
Hesaplanan KDV	$b=a*18\%$	17.820,00	Hasılat	a	99.000,00
KDV Dahil hasılat	$c=a+b$	116.820,00	Hesaplanan KDV	$b=a*18\%$	17.820,00
Belirlenen Oran	d	1,50%	Gider/Maliyet	c	89.000,00
Ödenecek KDV	$e=c*d$	1.752,30	Gider/Maliyet KDV	d	12.500,00
			Ödenecek KDV	e	1.752,30
			Matrah	$f=a+b-c-d-e$	13.567,70
			Ödenecek Vergi	$g=f*15\%$	2.035,16
			HEKT Yöntemi(değişiklik sonrası)		Tutar-TL
			Hasılat	a	99.000,00
			Hesaplanan KDV	$b=a*18\%$	17.820,00
			Matraha Esas Tutar	c	116.820,00
			Kanunen Belirlenen Oran	d(*)	10%
			Matrah	$e=c*d$	11.682,00
			Ödenecek Vergi	$f=e*15\%$	1.752,30

Buna göre;

Katma Değer Vergisi yönünden; gerçek usul yönteminde kalınması halinde ödenmesi gereken vergi 5.320,00-TL, hasılat esaslı vergilendirme uygulamasına geçilmesi halinde 1.752,30-TL olarak gerçekleşmektedir.

Gelir vergisi yönünden; gerçek usul yönteminde kalınması halinde ödenmesi gereken vergi 1.500,00-TL, hasılat esaslı vergilendirme uygulamasında ise 7186 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesindeki mevzuata göre bu tutar 2.035,16-

TL, bu Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında ise bu tutar 1.752,30-TL olarak gerçekleşmektedir. Mevzuatta yapılan değişiklik sonrasında gelir/kurumlar vergisi yönünden mükellef lehine fark ise 282,86-TL dir.

Yukarıda yer verilen örnek verileri ışığında toplam vergi yükü; gerçek usul yöntemine göre 6.820,00-TL, hasılat esaslı kazanç tespiti yöntemine göre 3.504,60-TLdir. Toplam vergi yükü açısından bakıldığında hasılat esaslı vergilendirme ve kazanç yönteminin, gerçek usul yöntemi-

mine göre daha avantajlı olduğu görülmektedir. Ancak farklı verilerle farklı sonuçlar çıkabileceği tabiidir. Öte yandan yöntemin basit oluşu ve uygulama kolaylığı tartışılmaz bir gerçektir.

3- HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME UYGULAMASINA YÖNELİK BAZI HUSUSLAR

3.1- Kanunen Belirlenen %10 Oranı Yüksek mi?

Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetindeki ortalama karlılık oranının %10 olarak dikkate alınması halinde, yapılan değişiklik sonrasında bile gerçek usul yöntemine göre daha fazla ödenmesi gereken gelir/kurumlar vergisi doğmaktadır. Oluşan farkın sebebinin ise hasılat üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin matrah hesaplanmasına dahil edilmesidir.

Yukarıdaki örnekte görüleceği üzere, gerçek usul yönteminde %10 karlılık oranına göre 1.500,00-TL gelir vergisi hesaplanmıştır. Aynı veriler ışığında hasılat esaslı kazanç tespitinde de gelir vergisi 1.752,30-TL hesaplanmıştır. Bu fark; hasılatı ait hesaplanan KDV'nin matrah hesaplanmasına dahil edilmesinden kaynaklanmaktadır. Mükellef aleyhine oluşan bu durumun bertaraf edilebilmesi için hasılat esaslı kazanç tespiti yönteminde, matrahın hesaplanmasına esas alınması gereken oran %8,56(*) olarak hesaplanmış olup, bu durumda her iki yöntemde ödenecek vergi aynı çıkmaktadır. (*): $(99.000 + 17.820) \times (\%8,56) \times (\%15) = 1.500\text{-TL}$

İlgili Kanun maddesinde, Cumhurbaşkanı'na bu oranı(%10) iki katına kadar arttırma veya yarısına kadar indirme yetkisi tanınmaktadır. Kanunen belirlenen bu oranın, Cumhurbaşkanı Kararı ile yaklaşık %8-9 aralığında belirlenmesi halinde, KDV'nin dahil olduğu matrahın üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisinin daha yüksek çıkmasını engelleyeceği ve vergi üzerinden yeniden vergi hesaplaması eleştirisinin önüne de geçilebileceği düşünülmektedir.

Örneğimiz mevcut mevzuata göre sadece otobüs işletme sektörüne yönelik olarak düzenlenmiş olup, ilerleyen dönemlerde HEV kapsamında meydana gelecek sektörel genişlemelerde de dikkate alınması açısından önemlidir. Sektör bazında oluşabilecek ödenmesi gereken vergi artışlarının ek maliyet yaratabileceği unutulmamalıdır.

3.2- Yapılan Düzenlemeyle KDVK ile GVK Arasındaki Mevzuat Uyumu Tam Sağlandı mı?

3065 sayılı KDV Kanununda 2018 yılında yapılan bir değişiklikle, hasılat esaslı vergilendirme yöntemi vergi mevzuatımıza dahil edilmiştir. Şimdi ise tamamlayıcı olması açısından 7186 sayılı Kanunla gelir/kurumlar vergisi yönünden de hasılat esaslı kazanç tespiti bir yöntem olarak belirlenmiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 38. maddesi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 113. maddesi ile 7186 sayılı Kanunun 1. maddesinin ilk cümlesinin Kanun Teklifi¹⁰ hali aşağıdaki gibidir.

¹⁰ 08.07.2019 tarih ve 2/2019 Esas Numaralı Teklif

Tablo-2:

KDVK/38.maddesi (7104 sayılı Kanun)	GVK/113.maddesi (7186 sayılı Kanun)	GVK/113.maddesi için Kanun Teklifi
<i>"Hasılat esaslı vergilendirme Madde 38 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..."</i>	<i>"Hasılat esaslı kazanç tespiti MADDE 113- Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükelleflerin talep etmeleri halinde..."</i>	<i>"Hasılat esaslı kazanç tespiti MADDE 113- Ticari kazancı basit usulde, işletme hesabı veya bilanço esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektör ve meslek gruplarında faaliyette bulunanların, talep etmeleri halinde..."</i>

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 113. maddesinin bütününe bakıldığında, 3065 sayılı Kanunda yer alan 38. maddedeki düzenlemeye paralel olduğu görülmektedir. Ancak yasalaşan bu Kanun maddesinde yer alan ilk ibarenin sadece tek bir sektörü ifade etmesi nedeniyle bir uyumsuzluk olduğu, Kanun'un teklif halinde bulunan ancak Plan ve Bütçe Komisyonunda değişikliğe uğrayan ilk halinin¹¹ daha genel ve KDVK/38. maddesine daha uygun olduğu düşünülmektedir. Söz konusu yöntemin farklı sektör ve meslek grupları için de geçerli olması hususunda Cumhurbaşkanı'na, 3065 sayılı Kanununda yetki verildiği ancak 193 sayılı Kanunda ise yetki verilmediği görülmektedir. İleriki dönemde bu yetkinin kullanılması durumunda, KDV yönünden engel bir durumun olmayacağı ancak gelir/kurumlar vergisi yönünden engel durumun olacağı ve GVK/113. maddesinde bir değişiklik yapılmasının zorunlu olacağı düşünülmektedir. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliğin sadece şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunanlar için olduğu, bu yöntemin farklı sektör ve meslek

grupları için geçerli olması yönünde Cumhurbaşkanı'na herhangi bir yetki verilmemiştir.

3.3- İlk Defa İşe Başlayanlar ile Devreden KDV'si Yüksek Olanlar İçin HEV Uygulaması Avantajlı mı?

Vergi mevzuatımıza dahil edilen hasılat esaslı vergilendirme yöntemine geçmek ihtiyaridir. Bu yöntemine geçmek, pratik ve kolay bir tarafı olmasının yanında bazı durumlar için de avantajlıdır. Ancak şehir içi toplu taşıma işiyle iştigal eden mükelleflerin ilk işe başlamasında bu yöntemine geçmesi avantajlı olur mu? sorusuna özellikle KDV açısından cevabımız "olmayabilir" olacaktır. Şöyle ki, işe başlama sırasında araç alımı nedeniyle yüklü tutarda KDV ödenmesi muhtemeldir. Söz konusu bu KDV, gerçek usul yönteminde indirim konusu yapılabilecekken, HEV yönteminde indirim ve gider konusu yapılamayacaktır. Aynı durum halen yüksek tutarda "Sonraki Döneme Devreden KDV'si" olan mükellefler için de geçerlidir. Bu açıdan bakıldığında, yüksek tutarda indirim konusu edilebilen KDV'nin olması duru-

¹¹ Plan ve Bütçe Komisyonu'nun 102 sayılı Raporu

munda gerçek usul yönteminde kalınması daha uygun olacaktır. Diğer bir ifadeyle, indirim konusu yapılabilen KDV'nin az olması veya hiç olmaması durumunda hasılat esaslı vergilendirme yönteminin tercih edilmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir.

3.4- Uygulamadan Yararlanacakların Belge Alması/Alınmaması Hususu

Hasılat esaslı vergilendirme uygulaması ile; hasılat esas alınarak ödenmesi gereken vergiler(katma değer vergisi ile gelir/kurumlar vergisi) rahatlıkla hesaplanabilmektedir. Ancak bu uygulamaya geçenler için, ticari işlemler ile ilgili belge alınması/alınmaması hususunda bazı tereddütlerin yaşanabileceği düşünülmektedir. Her ne kadar indirilecek KDV ve maliyet ve giderler hesaplamaya dahil edilmese de, alış ve giderlere ilişkin belge alma zorunluluğunun devam ettiği ve bu konuda herhangi bir mevzuat değişikliğinin yapılmadığı hususu bilinmelidir.

Bilindiği üzere belge alınmaması veya verilmemesi durumlarında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun¹² 353. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Getirilen yeni düzenlemeye göre ise bu kapsamda bir takvim yılı içinde iki kez ceza kesilmesi durumunda, mükellefler; bu uygulamadan faydalanma hakkını kaybedeceklerdir. 213 sayılı Kanuna göre belge düzenine uyulmayan her durum için ayrı ayrı ceza kesildiğinden, mükelleflerin bu hususa karşı daha dıyarlı olmaları gerektiği düşünülmektedir.

Öte yandan vergi hesaplamasında bahse konu kalemler dikkate alınmadığından, bu yöntemin uygulandığı veya uygulanacağı sektörlerde sahte belge kullanılmasının tamamen sonlanacağı düşünülmektedir.

3.5- 25 Seri No.lu KDV Tebliği'nde Hasılat Esaslı Kazanç Tespiti İle İlgili Yer Alan Hususlar Mülga Edilmeli mi?

Hasılat Esaslı Vergilendirme uygulaması ile ilgili usul ve esasları belirlemek üzere, 25 seri No.lu Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ yayımlanmıştır. Bu Tebliğde, katma değer vergisi yönünden hasılat esaslı vergilendirme yöntemi ile ilgili ayrıntılı açıklamaların yanı sıra gelir/kurumlar vergisi yönünden de hasılat esaslı kazanç tespiti ile ilgili açıklamalara da yer verilmiştir. Tebliğin 10. maddesinde verilen örnekte, gelir/kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında hesaplanan, indirilecek ve ödenecek KDV'ler ile giderlerin ve maliyetlerin dikkate alındığı görülmüştür. Ancak 7186 sayılı Kanunla getirilen yeni düzenlemeye göre, hasılat esaslı kazanç tespiti yönteminde gelir/kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında bu kalemlerin hiçbirisinin dikkate alınmaması gerekmektedir.

HEV uygulaması kapsamında gelir/kurumlar vergisi matrahının tespitine yönelik 25 seri No.lu KDV Tebliği'nde yer alan hesaplama şekli ile 7186 sayılı Kanunda ifade edilen hesaplama yöntemi, bu çalışmamızda örneklendirilmiştir. Bu hesaplamalar, Tablo-1'de sırasıyla; HEKT yöntemi değişiklik öncesi ve değişiklik sonrası olarak ifade edilmiştir. Her iki hesaplama şekli arasındaki fark açıkça görülmektedir.

Kanaatimizce; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 113. maddesinin ihdasıyla, gelir/kurumlar vergisi matrahının hesaplanması ile ilgili olarak 25 seri No.lu KDV Tebliğinde yer alan açıklamaların geçerliliği kalmamıştır. Kaldı ki, yöntem bilim açısından gelir/kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasına ait bir açıklamanın KDVK tebliğiyle yapılmaması, gelir/kurumlar vergisi

¹² 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

tebliğiyle yapılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir. Bu nedenle, hasılat esaslı kazanç tespiti yöntemi hakkında Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan açıklamaların mülga edilmesi ve yeni bir gelir vergisi genel tebliğinin çıkarılması gerekmektedir.

SONUÇ

7104 ve 7186 sayılı Kanun ile ihdas edilen "hasılat esaslı vergilendirme ve hasılat esaslı kazanç tespiti" yönteminden, münhasıran şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükellefler yararlanabilmektedir. Ancak 213 sayılı Kanununun 353. maddesine göre bir takvim yılı içinde iki kez ceza kesilmesi durumunda, mükellefler; bu uygulamadan faydalanma hakkını kaybedeceklerdir.

Bu düzenlemeler ile; hasılat esaslı vergilendirme uygulaması matrah ve vergi hesaplaması için bir yöntem olarak belirlenmiş, KDV ile gelir/kurumlar vergisi arasındaki mevzuat uyumu büyük oranda sağlanmış ve gelir/kurumlar vergisi matrahlarının tespiti basit bir hale getirilmiştir. Ayrıca bu yöntemin vergi yükündeki azalma nedeniyle mükelleflerin lehine bir uygulama olabileceği, hem KDV hem de gelir/kurumlar vergisi matrahı yönünden alışların/giderlerin hesaplama dışı kalması nedeniyle sahte belge kullanma fiilinin azalacağı değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan 7186 sayılı Kanun ile belirlenen

%10 oranının, Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yaklaşık %8-9 aralığında olması durumunda gelir/kurumlar vergisi matrahının tespitinde mükellef aleyhine oluşabilecek dezavantajlı durumunun telafi edilebileceği, 7186 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sayesinde, büyük oranda mevzuat uyumu sağlanmış ancak 3065 sayılı Kanunun 38. maddesi ile 193 sayılı Kanunun 113. maddesi arasında kısmi bir uyumsuzluk olduğu ve ileride tekrar bir mevzuat değişikliğinin zorunlu olabileceği, indirim konusu yapılabilen KDV'nin az olması veya hiç olmaması hallerinde hasılat esaslı vergilendirme yönteminin tercih edilmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Ayrıca gelir/kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasına yönelik hasılat esaslı kazanç tespiti yöntemi hakkında Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan açıklamaların mülga edilmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 7104 ve 7144 sayılı Kanunlar
- 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname
- 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
- 25 seri No.lu KDV Tebliği
- 2019/4 seri No.lu Uygulama İç Genelgesi
- 2/2019 sıra No.lu Kanun Teklifi
- Plan ve Bütçe Komisyonu 102 sayılı Raporu
- 7186 sayılı Kanun