

KATMA DEĞER VERGİSİNDE HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME USULÜ*

The Procedure of Revenue Based Taxation in Value Added Tax

Dr. Öğr. Üyesi Orçun AVCI**

ÖZ

Hasılat esaslı vergilendirme usulü, 7104 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 38. maddesinde düzenlenmiştir. 07.02.2019 tarih ve 30679 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 06.02.2019 tarih ve 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nda hasılat esaslı vergilendirme usulü uygulanacak sektör ve vergi oranı konusunda ilk düzenleme yapılarak 01.03.2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, münhasıran şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyeti ile iştiğal eden otobüs işletmelerinin münhasıran il sınırları içerisinde otobüsle yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetleri hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına alınmıştır. Hasılat esaslı vergilendirme sisteminde KDV hasılat bazlı olarak hesaplanarak, devlete ödenmekte ve gider olarak yazılmaktadır. Esas olarak bu usul ile, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu hedeflenmiştir. Ancak bu sistem, bazı avantaj ve dezavantajları içerisinde barındırmaktadır. Çalışmada, bu avantaj ve dezavantajlar birlikte değerlendirilerek, sisteme ilişkin yapılması gerekenler ele alınacaktır.

ANAHTAR KELİMELEER: *Katma Değer Vergisi, Hasılat Esaslı Vergilendirme, Vergi Oranı, Kayıtdışı Ekonomi, Vergiye Gönüllü Uyum.*

ABSTRACT

Revenue-based taxation procedure is regulated by the Law 7104 and the article 38 of the Value Added Tax (VAT) 3065 Law. No. 718 of 06.02.2019 of Presidential Decision which published in the Official Gazette dated 07.02.2019 and numbered 30679 has been issued for the first time on the sector and tax rate and it will be implemented from 01.03.2019, and the public transport activities carried out by bus companies exclusively engaged in domestic passenger transport activities by bus within the provincial boundaries are included in the revenue-based taxation procedure. In the revenue-based taxation system, VAT is calculated as revenue and paid to the government and recorded as expenditure. Essentially, this procedure aims at voluntary tax compliance. However, this system has some pros and cons. In this study, these pros and cons will be evaluated together and what to do about the system will be discussed.

KEY WORDS: *Value Added Tax, Revenue Based Taxation, Tax Rate, Informal Economy, Voluntary Tax Compliance.*

* Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih: 26.06.2019

Kabul Edildiği Tarih: 19.08.2019

DOI Numarası: [10.15337/suhfd.582869](https://doi.org/10.15337/suhfd.582869)

** Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

E-mail Adresi: orcun.avci@outlook.com

ORCID ID: [0000-0002-7917-9802](https://orcid.org/0000-0002-7917-9802)

GİRİŞ

KDV, 1985 yılında gider vergilerinde yaşanan mevcut karmaşıklığı giderebilmek adına gelmiş önemli bir yayılı muamele vergisidir. Mal ve hizmetler üzerinden alınan KDV ile, gelir üzerinden alınan vergiler için de gerçek bir denetim sağlanmaktadır. KDV, özellikle belge sistemi üzerinde sağladığı güvenlik müessesesiyle önemli bir misyon kazanmış bir vergi türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Uzun yıllardır uygulanmakta olan KDV sisteminde önemli bir değişiklik yapılmamıştır. Ancak 2018 yılında gündeme gelen değişiklik ile KDV’de hasılat esaslı vergilendirme usulü gündeme gelmiştir. Burada amaç küçük ve orta ölçekli işletmelerin vergiye uyumunu sağlayabilmek, finansman yükünü minimize edebilmektir. Nihai hedef, belirlenen mükellef grupları için daha kolay bir vergi hesaplama yöntemine geçilmesi ile birlikte mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasıdır. Ancak, bu usulün yürürlüğe konulması ile uygulanacak diğer sektör ve oranların halen netleşmemesi çeşitli eleştirileri gündeme getirmektedir.

Bu çalışmada, KDV’de hasılat esaslı vergilendirme usulü değerlendirilerek, sistemin temel esasları irdelenip, yapılması gerekenler tartışılacaktır. Bu kapsamda öncelikle KDV’nin karakteristik yapısı ele alınarak daha sonra yeni usulün tanımı ve kapsamının çerçevesi çizilecektir. Sonrasında hasılat esaslı vergilendirme usulünün beyanı ve uygulanması yer alacaktır. Son bölümde ise, avantaj ve dezavantajlarıyla KDV’de hasılat esaslı vergilendirme usulü değerlendirilecektir.

1. KDV’NİN KARAKTERİSTİK YAPISI

Birçok ülkede olduğu gibi, ülkemizde de vergileri sınıflandırma yollarından biri dolaylı ve dolaysız vergi ayırımıdır. Dolaysız vergiler, mükelleflerin gelir ve kazançları üzerinden vasitasız yani doğrudan herhangi bir aracı olmaksızın mükelleflerin gelir ve kazançları üzerinden tahsil edilmektedir. Dolaylı vergiler ise, mükelleflerin mal ve hizmet alım satım işlemleri esnasında alınmaktadır¹. Dolaylı vergiler içerisinde yer alan KDV, Türkiye’de vergi gelirleri açısından önemli bir yere sahiptir. Ancak KDV’de yükümlü kavramı, diğer dolaylı vergilerdeki gibi kanunda öngörülen mükellef kavramından farklılık göstermektedir. Bu vergide yükümlü, KDV’ye tabi mal veya hizmet tesliminde bulunan kişidir ve bu yükümlü verginin nihai yüklenicisi değildir. KDV sistemi

¹ AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Ankara, Kasım, 2017, s. 527; YÜCEDOĞRU Recep/ÖREN Gülcan, “Katma Değer Vergisi’nde Vergi Uyumunu ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistematik Bir Literatür Analizi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICMEB17, Özel S., s. 940.

içerisinde nihai yüklenici (iktisadi veya asıl mükellef) nihai tüketici durumunda bulunan kişilerdir².

1950'li yıllardan günümüze dek pek çok ülke, mal ve hizmetler üzerinden alınan çeşitli vergileri kaldırıp yerine KDV'yi getirmiştir. Bu yönelim çeşitli nedenlerle vergi reformuna giden tüm ülkelerde görülmektedir. KDV'nin geniş tabanlı bir vergi olması, hukuki yapısı, uygulanma kolaylığı ve etkinliği artan kamu giderlerinin finansı, devletler açısından önemli bir konumdur. Dünya genelinde olağan bir vergi haline gelen KDV, yayılarak uygulanma alanını genişletmektedir. Ancak uygulanan KDV oranları, vergi idarelerinin kapasiteleri ve ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre farklılık arz etmektedir³.

KDV diğer harcama vergileri ile kıyaslandığında, önemli avantajlara sahiptir. Her şeyden önce bu vergi, vergi piramitleşmesine neden olmamaktadır. KDV, içerdiği indirim mekanizması sebebiyle mal ve hizmetin üretim aşamasından nihai tüketiciye kadar olan tüm aşamalarında vergi alınmakta ve her bir aşamada alınan vergiden bir önceki aşamada alınan vergi indirilmek suretiyle bakiye kalan vergi, hazineye intikal ettirilmektedir. Yani diğer muamele vergilerinde mevcut olmayan indirim mekanizması, KDV açısından vergi piramitleşmesini önlemektedir. Aynı zamanda KDV yapısı gereği, ekonomik kalkınmayı teşvik etmektedir. KDV'de sadece tüketim malları üzerinden vergi ödenmekte, yatırım mallarının mükerrer bir şekilde vergilendirilmesi söz konusu olmamaktadır. Neticede, KDV sisteminde yatırımlar teşvik edilmektedir. Tek aşamadan alınan satış vergilerinde vergi yükü sadece tek bir teşebbüs grubu üzerinde kalmaktadır. Fakat, KDV'de kapsamının genişliği sayesinde üretim-tüketim zincirindeki herkes vergi yükünü paylaşmaktadır⁴. Tüm bunlara rağmen, mükelleflerin KDV ile ilgili muhasebe işlemleri ileri bir teknik gerektirmektedir. Bu yüzden de faturalarda KDV'nin gösterilmesi, beyannamelerin düzenlenmesi gibi işlemlerde uzman yardımı almak gerekebilecektir⁵.

KDV, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür. KDV, vergiyi ödeyenler açısından bir indirim hakkı doğurduğundan verginin kendi

² ERDEM Metin/ŞENYÜZ Doğan/TATLIOĞLU İsmail, *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, Güncellenmiş 14. Baskı, Bursa, Eylül, 2017, s. 316-317.

³ YILMAZ Hacer, "Dünya Genelinde Katma Değer Vergisinin Popüler Hale Gelmesi, Uygulanan KDV Oranları ve Son Süreçte Katma Değer Vergisine Geçen Ülkeler", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 440, Nisan, 2018, s. 143.

⁴ ŞEN Hüseyin/SAĞBAŞ İsa, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Kalkan Offset, Ankara, Eylül, 2015, s. 214-215.

⁵ EDİZDOĞAN Nihat/ÇETİNKAYA Özhan/GÜMÜŞ Erhan, *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, 8. Baskı, Bursa, Ağustos, 2017, s. 317.

içinde bir otokontrol mekanizması doğurmasına sebep olmaktadır⁶. İlaveten, bu verginin çok sıkı bir kayıt düzeni gerektirmesi, gelir ve kurumlar vergisi açısından da bir otokontrol mekanizmasının ortaya çıkmasına yardımcı olmaktadır⁷. KDV; tüm üretim, dağıtım ve hizmet sektörlerini tüm safhalarda vergiye tabi tutmakla birlikte işletme girdileri için yüklenen vergi hesaplanan vergiden indirilerek yalnızca yaratılan katma değer vergilendirilmekte ve birbirini takip eden firmalar arasında düzenlenen belgeler vasıtasıyla sağlanan menfaat çelişkisi bulunmasından dolayı daha kolay ve etkin bir biçimde uygulanabilmekte olup, vergiye tabi işlemlerin her aşamasında belgelenme yükümlülüğü oluşturularak belge düzenleme zorunluluğunun meydana getirdiği güvenlik müessesesi sebebiyle de matrah aşındırılmasının önüne geçmeyi hedeflediği görülmektedir⁸.

2. HASILAT ESASLI VERGİLENDİRMEİNİN TANIMI VE KAPSAMI

KDV’de hasılat esaslı vergilendirme, İngiltere ve Güney Kore’de halihazırda uygulanmaktadır. Bu düz oranlı KDV sisteminde; yıllık satış hasılatı belirli rakamın altında olan mükellefler için her bir sektörde ayrı ayrı belirlenen oranlar dikkate alınmak suretiyle yıllık satış hasılatı üzerinden KDV hesaplanmaktadır. Hasılat esaslı KDV usulüne tabi mükellefler alımlarında yükledikleri KDV’yi indirim konusu yapamamaktadır⁹.

Ülkemizde, 7104 sayılı Kanun’un¹⁰ 12. maddesi ile mülga 38. madde de hasılat esaslı vergilendirme usulünden bahsedilmektedir. Hasılat esaslı vergilendirme usulünü de içeren kanun tasarısıyla yapılan değişiklikle, 1985 yılında yürürlüğe giren KDV Kanunu’nun 33 yıldır uygulanmakta olduğu, zaman içerisinde kanunda değişiklikler yapılmakla birlikte temel yapısının bugüne kadar çok büyük bir değişikliğe uğramadığı belirtilmiştir. KDV Kanunu’na ilişkin başlatılan kapsamlı çalışmalar çerçevesinde, Kanun’un uygulanmasına ilişkin sorunlar tespit edildiğini, diğer ülke örneklerinin analiz edildiğini, sivil toplum örgütleriyle toplantılar yapıldığını ve tüm yapılan çalışma so-

⁶ ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 26. Bası, Ankara, Eylül, 2017, s. 405.

⁷ TOSUNER Mehmet/ARIKAN Zeynep, *Türk Vergi Sistemi*, Kanyılmaz Matbaası, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 24. Bası, İzmir, Şubat, 2019, s. 360.

⁸ KARATAŞ Cenk, “KDV’de Hasılat Esaslı Vergilendirme Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 364, Ocak, 2019, s. 91.

⁹ AYKIN Hasan, “KDV’de Hasılat Esaslı Vergileme Usulü (Rejimi) Nedir?”, <https://vergidosyasi.com/2019/02/07/kdvde-hasilat-esasli-vergileme-usulu-rejimi-nedir/>, (E. t. 18.04.2019).

¹⁰ 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 06.04.2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

nuçlarının taraflarla tekrar paylaşıldıktan sonra bahse konu kanun tasarısının oluşturulduğunu ifade etmiştir¹¹. Bu usul, mükelleflerin belge düzenleme ve alma, defter tutma ve kayıt yükümlülüklerinde herhangi bir değişiklik getirmemekte, aynı zamanda ödenecek verginin hesaplanmasında genel bir tutar yerine hasılatı esas alması nedeniyle bu müessesenin götürü bir vergilendirme rejimi olarak adlandırılması mümkün değildir¹².

07.02.2019 tarih ve 30679 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile KDV Kanunu kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulü uygulanacak sektör ve vergi oranı belirlenmiştir. KDV Kanunu’nun “Hasılat esaslı vergilendirme” başlıklı 38. maddesinde¹³ içerik yer almaktadır. Bu maddeyle yeni uygulamanın genel çerçevesi çizilmiş ve uygulama ayrıntıları konusunda Cumhurbaşkanlığı’na ve Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yetkiler verilmiştir. Maddenin metninde, uygulamanın genel çerçevesi ve ana özellikleri olarak şu hususlar göze çarpmaktadır¹⁴:

- Yeni uygulamanın hedef grubunun öncelikle, işletme hesabı esasına göre kazancını tespit eden tacirler ile gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbaplarının olduğu anlaşılmaktadır.

¹¹ TBMM, Yasama Dönemi: 26, Yasama Yılı: 3, Sıra Sayısı: 535, KDV Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s. 17, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss535.pdf>, (E. t. 30.07.2019); GÖKÇE Öznur, “7104 Sayılı Kanun Kapsamında 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 441, Mayıs, 2018, s. 101.

¹² ÖZ Ferit, “Hasılat Esaslı KDV Sistemi Neler Getiriyor?”, <https://vergialgi.net/vergi/hasilat-esasli-kdv-sistemi-neler-getiriyor>, (E. t. 30.05.2019).

¹³ “Hasılat esaslı vergilendirme, 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, 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 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. 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.”

¹⁴ DEĞİRMENDERELİ Ali/AĞAYA Serap, “Türkiye için KDV ve Gelir Vergisinin İlişkilendirilmesi Denemesi: Hasılat Esaslı KDV Sistemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 455, Temmuz, 2019, s. 15-16.

- Madde metninde “talep etmeleri halinde” ibaresi ile yeni uygulamadan yararlanmak, kapsam dahilindeki mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Dolayısıyla kanun değişmediği sürece hasılat esaslı vergilendirme uygulamasına tabi olmak bir zorunluluk değil bir tercihtir.
- Mükelleflerin yaptıkları işlemlerin karşılığında elde ettikleri hasılatla, daha önce belirlenmiş en yüksek KDV oranı olan %18’i geçmemek üzere, Cumhurbaşkanınca kararlaştırılacak oran üzerinden ödenecek KDV hesaplanacaktır.
- Düzenlemeyle birlikte; ödenecek KDV’nin bulunmasında indirilecek KDV ile herhangi bir ilişki kurulmayacak, hesaplama yalnızca tahsil edilen hasılat ve onun KDV’si üzerinden yapılacaktır.
- Bu usulü seçen mükelleflerin iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamayacakları kuralı getirilmiştir. Ayrıca bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini sektör ve meslek bazında hasılat esaslı vergilendirme uygulamasının kapsamına alma konusunda Cumhurbaşkanı’na yetki verilmiştir.

KDV’de hasılat esaslı vergileme 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 usulüdür¹⁵. Hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre, beyannamelerini verecekleri dönemin belirlenmesinde bu usulden faydalanmak üzere vergi dairesine başvuran mükelleflerin başvuruda buldukları tarihten ziyade vergi dairesi tarafından yapılacak değerlendirme neticesinde şartları taşıdığı tespit edilen mükelleflere bu kapsamda vergilendirmenin uygun görüldüğüne dair yazı tebliğ edildiği tarih önemsenmektedir¹⁶.

KDV’nin genel uygulamasında mükellefler satışları sebebiyle hesapladıkları KDV’den mal ve hizmet alımları esnasında ödedikleri KDV’yi indirmekte, kalan kısım ödenecek KDV olarak ortaya çıkmakta veya fark negatif ise, izleyen dönemlere devretmektedir. Hasılat esaslı vergilendirmede ise, bu kapsama alınmayı talep eden mükellefler için KDV’nin normal işleyiş sürecinden bir vazgeçiş söz konusudur¹⁷.

¹⁵ AYKIN, <https://vergidosyasi.com/2019/02/07/kdvde-hasilat-esasli-vergileme-usulu-rejimi-nedir/>, (E. t. 18.04.2019).

¹⁶ KARATAŞ Cenk, “Şehir İçi Yolcu Taşımacılığında Yeni Dönem: Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 367, Nisan, 2019, s. 84.

¹⁷ SARAÇOĞLU Fatih, “KDV’de Hasılat Esaslı Vergilendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 454, Haziran, 2019, s. 42.

7104 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde düzenlemeye ilişkin, "İşletme 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 vergileme sistemi" getirilmek suretiyle, bu mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması amaçlanmaktadır" ifadelerine yer verilmiştir. 7104 sayılı Kanunun tasarısı komisyon görüşmelerinde "hasılat esaslı vergileme sistemi" ile ilgili olarak "Fatura ve belge alma veya isteme zorunluluğunu ortadan kaldıracığı için kayıtlı ekonomi açısından sorunlar doğurabileceği" iddiasına karşılık yapılan açıklama şu şekildedir. "İşletme esasına göre defter tutan küçük işletmeler açısından götürü vergilendirmenin söz konusu olmadığı, hâsılat esaslı KDV sistemine geçilmesinin ihtiyari olacağı, bunun yanında getirilen düzenlemenin giderleri belgelemekte veya indirimine konu KDV'yi üretmekte zorlandığı için başka yerlerden sahte ve muhteviyat itibarıyla yanıltıcı belge temin etmekte olan ve çoğunlukla hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelere yönelik olduğu, İşletme hesabı esasına göre defter tutan küçük işletmeler ile serbest meslek erbabının, satışları nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi dâhil toplam hâsılatlarına, sabit bir oran uygulayacakları hâsılat esaslı vergileme sistemi getirilmek suretiyle, bu mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması amaçlanmaktadır"¹⁸.

718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile hasılat esaslı vergilendirmeye ilişkin bazı otobüs işletmelerine hasılat esaslı vergilendirme kapsamına alınmıştır. Söz konusu "Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 10.07.2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 03.07.2005 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 dahil en az onsekiz oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerini" yapan mükellefler istemeleri halinde hasılat esaslı vergilendirme sisteminden yararlanabilirler. Söz konusu kararda bu uygulamadan yararlanılabilmesi için toplu taşıma hizmetine ilişkin bedellerin tamamının elektronik ücret toplama sistemi¹⁹ aracılığıyla tahsil edilmesi gerekmektedir. İlgili teb-

¹⁸ VEZİROĞLU Şakir, "KDV'de Hasılat Esaslı Vergileme Sisteminin, 1926 Yılı Değişikliği Işığında Değerlendirilmesi", *Vergi Raporu Dergisi*, S. 227, Ağustos, 2018, s. 13.

¹⁹ Elektronik ücret toplama sistemi, "bir elektronik bilet aracılığıyla yolculara ön ödeme ile seyahat hakları veren, geçiş ve satış noktalarında bu hakların işletilmesini gerçekleştiren güvenli, hızlı ve

liğde hasılat esaslı vergilendirme usulünü tercih edecek mükelleflerin, toplu taşımacılık faaliyetini sürücüsü dahil en az on sekiz oturma yeri olan otobüslerle yapmaları gerektiği belirtilmiştir. Halk otobüsü adı altında bu özellikleri taşımayan taşıtlarla (minibüs, dolmuş, taksi dolmuş vb.) toplu taşımacılık hizmeti sunan mükelleflerin bu usulden yararlanmaları mümkün olmadığı belirtilmiştir. Yine bu uygulamadan, yalnızca il sınırları içinde otobüs ile yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükellefler yararlanabileceği; bir il sınırları içinde başlayıp, başka bir il sınırları içinde sona eren güzergâhlarda yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu uygulamadan yararlanamayacağı yer almaktadır²⁰.

3. HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME USULÜNDE BEYAN VE UYGULANMASI

Hasılat esaslı vergilendirme usulünden yararlanmak isteyen mükelleflerin, bağlı oldukları vergi dairesine başvuru yapmaları gerekmektedir. Vergi dairesi yapılan başvuru üzerine mükellefin bu usule tabi olup olamayacağını inceleyecektir ve uygun görülmesi durumunda mükellefe, hasılat esaslı vergilendirmenin kapsamına alındığını yazı ile bildirir. Mükellefler, söz konusu bildirimden tebliğ edildiği tarihi içine alan vergilendirme dönemini takip eden dönemden itibaren bu esasa tabi olacaklardır. Dolayısıyla başvurulan mükelleflerin başvuru tarihi değil, yapılacak değerlendirme neticesinde şartları taşıdığı tespit edilen mükelleflere bu yöndeki yazının tebliğ edildiği tarihi esas alınacaktır. Ayrıca, yeni işe başlayanlardan bu esasa göre vergilendirilmeyi talep edenlerin, işe başlama bildirimini ile birlikte başvuru yapmalarının mümkün olduğu belirtilmiştir²¹.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeller üzerinden mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekli listelerde belirlenen oranlara göre KDV hesaplar, fatura ve benzeri belgeler üzerinden bu KDV'yi gösterirler. Bu usule tabi mükelleflerin ödeyecekleri vergi, vergiye tabi işlemlerin bedeli ve buna ilişkin hesaplanan KDV tutarlarının toplamına ilgili Cumhurbaşkanı Kararında belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesaplanır. Yani mükellefler, hizmet bedeli ve hizmet bedelinin tabi olduğu KDV oranını hesaplayarak ilgili faturayı düzenler. Fakat hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler, bu usule göre hesapladıkları vergiyi

doğru işlem yapan bilgi yönetim sistemidir". <http://cozumtr.com/cozumlerimiz/elektronik-uc-ret-toplama-sistemi-kontrol-ve-denetleme-yazilimi>, (E. t. 30.07.2019).

²⁰ GÜNDÜZ Fatih, "Toplu Taşıma Faaliyetlerinde Hasılat Esaslı Vergilendirmenin Esasları", *Yaklaşım Dergisi*, S. 318, Haziran, 2019, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=33143>, (E. t. 31.05.2019).

²¹ DEĞİRMENDERELİ/AĞAYA, s. 17.

4 No.lu KDV Beyannamesi ile vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar beyan edip aynı 26. günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar. İlgili Tebliğ'de konuya ilişkin "Örnek: (A) Özel Halk Otobüsü İşletmesi Nisan/2019 döneminde yapmış olduğu toplam 50.000 TL tutarındaki toplu taşıma hizmeti için 9.000 TL KDV hesaplamıştır. Mükellef bu dönemde akaryakıt, tamir bakım, personel vb. için 40.000 TL harcama yapmış ve 6.000 TL KDV ödemiştir. Bu durumda, mükellefin gerçek usulde vergilendirilmesi halinde ödemesi gereken KDV tutarı 3.000 TL (9.000-6.000) olarak hesaplanacaktır. Bu mükellefin hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmesi halinde ödemesi gereken KDV tutarı 6/2/2019 tarihli ve 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına göre hasılat tutarına % 1,5 oran uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Buna göre mükellefin ödemesi gereken KDV tutarı 885 TL $[(50.000+9.000) \times 1,5]$ olacaktır. Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmesi nedeniyle mükellefin bu dönem için kazancının tespitinde 10.000 TL (50.000-40.000) yerine, 12.115 TL $[(50.000+9.000) - (40.000+6.000+885)]$ dikkate alınacaktır²²" yer almaktadır. Söz konusu örnekten de anlaşılacağı üzere hasılat esaslı vergilendirmeye tabi mükelleflere mal ve hizmet alımlarında ödedikleri KDV'sini gider veya maliyet unsuru olarak dikkate almalıdırlar. Yine mal ve hizmet dolayısıyla hesapladıkları KDV'yi gelir olarak dikkate almak zorundadırlar²³.

Hasılat esaslı vergilendirilen mükellefler yapmış oldukları indirimli orana tabi işlemler ile istisnaya tabi işlemlerini de hasılatlarına dahil etmelidirler. Bu mükelleflerin indirim hakkı bulunmadığından iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade talebinde bulunamayacakları ilgili tebliğde belirtilmiştir. Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi olan mükelleflerin mal teslimi ve hizmet ifalarında alıcılar tarafından KDV tevkifatı yapmayacakları ve bu mükelleflerin tam ve kısmi tevkifata tabi mal ve hizmet alımlarında KDV tevkifatı uygulayacakları da ilgili tebliğde belirtilmiştir. Bu usule tabi olan mükelleflerin düzenleyecekleri belgelerde hesaplanan KDV tutarları, KDV mükellefi alıcılar tarafından genel esaslara göre indirim konusu yapılacaktır²⁴.

Şartları sağlamadığı halde KDV beyannamesini bu usule göre veren mükelleflerden, gerçek usulde vergilendirme kapsamında beyan edilmesi gereken vergi; vergi ziyai cezası ve gecikme faiziyle birlikte istenir. Bu durumda hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre ödenen vergi, gerçek usulde vergilendirme kapsamında mahsup edilir²⁵.

²² Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:25), 23.03.2019 tarih ve 30723 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

²³ GÜNDÜZ, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=33143> (E. t. 31.05.2019).

²⁴ GÜNDÜZ, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=33143> (E. t. 31.05.2019).

²⁵ DEĞİRMENDERELİ/AĞAYA, s. 17.

4. HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME USULÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

Hasılat esaslı vergilendirme sistemi, fatura ve belge alma veya isteme zorunluluğunu ortadan kaldıracabileceği için kayıtlı ekonomi açısından sorunlar karşımıza çıkabilecektir. Hasılat esaslı vergilendirme sistemi, mükellef açısından belge almanın avantajını kaldıracığından küçük mükelleflerin yükümlüğünü ağırlaştırırken, belge vermesi gerekenler açısından kayıtdışı çalışma imkanı doğabilecektir²⁶. Bu yüzden, yeni düzenlemenin belgesiz satış yapılmasına imkân olmayan sektörlerde uygulanması ya da uygulanacak sektörlerde elektronik ödeme şeklinin zorunlu tutulması uygulamayı daha verimli ve işler hale getirecektir²⁷.

KDV'nin en önemli özelliği içinde vergi indirimini barındıran bir sistem olmasıdır. KDV uygulamasında mal teslimi veya hizmet ifasının her aşamasında vergi hesaplanmaktadır. Hesaplanan verginin ödenmesi aşamasında indirim mekanizması devreye girmektedir. Ülkemizde ödenecek KDV çıkmaması amacıyla sahte belge kullanmak suretiyle indirilecek KDV'nin olması gerekenden daha yüksek tutulduğu sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bunun sonucunda mükellef ya hiç KDV ödememekte ya da çok düşük miktarda KDV ödemektedir²⁸.

Hasılat esaslı vergilendirme usulünde mükellefler vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden (KDV dahil) bedel üzerinden, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesapladıkları KDV'yi, indirilecek KDV ile ilişkilendirmeksizin beyan ederek öderler. Bu usule göre alış belgelerinde gösterilen KDV indirim konusu yapılamayacağından mükelleflerin esas amacı indirilecek KDV'nin yüksek tutulması olan sahte belge kullanımının çok büyük oranda düşüş göstereceği de düşünülmektedir. Ancak bu usule göre indirilecek KDV'nin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı göz önünde bulundurulduğunda sahte belge kullanımının bu usulden yararlanmak isteyenler açısından tamamen ortadan kalkmayacağı da önümüzde duran gerçekliklerden biridir. Yine de ifade ettiğimiz üzere sahte belge kullanımının temel amacı hesaplanan KDV'den indirim konusu yapılacak KDV'nin yüksek tutulması olduğundan bu amaçla kullanılacak sahte belge oranında düşüş olacağı düşünülmektedir²⁹.

²⁶ SARAÇOĞLU, s. 47.

²⁷ GÖKTAŞ Kazım, "Hasılat Esaslı Vergilendirme ve Sektör Belirlemesindeki İlk Uygulama", *Vergi Raporu Dergisi*, S. 235, Nisan, 2019, s. 136.

²⁸ AYTAÇ Muzaffer, "Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanması Bakımından Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü", *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 309, Eylül, 2018, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31446>, (E. t. 31.05.2019).

²⁹ AYTAÇ, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31446>, (E. t. 31.05.2019).

Hasılat esaslı vergilendirme usulünde, sektörler veya meslek grupları için belirlenecek oran büyük önem arz etmektedir. Özellikle konuyla ilgili yurtdışı mevzuatından örnek vermek gerekirse, genel KDV oranının % 20 olduğu İngiltere’de faaliyet esasına göre detaylı olarak belirlenmiş oranlar bulunmaktadır. Örneğin; muhasebe ve defter tutma faaliyeti ile mimar, inşaat ve yapı mühendisleri % 14,5 uygularken, film, radyo, televizyon veya video prodüksiyonları ile kuaför veya diğer güzellik bakım hizmetlerinde % 13; emlak ajansları ve mülk yöneticileri ile çamaşırhane ve kuru temizleme hizmetlerinde % 12; fotoğrafçılıkta % 11; kuryeler, navlun, taşınma ve taksiler de dahil olmak üzere taşıma veya depolamada % 10; genel yapı ve inşaat hizmetlerinde % 9,5; spor veya rekreasyonda % 8,5 oranı uygulanmaktadır. Ayrıca faaliyet alanına bakılmaksızın yıllık hasılatları belli bir limitte bulunan mükellefler % 16,5 oranını uygulayabilmektedir³⁰. Oran arttırıldığı takdirde mükelleflerin beyan edecekleri hasılat tutarları azalacağı halde beyan edecekleri KDV tutarları artacaktır. Ancak görüldüğü üzere, sektör sektör oranların ayrıntılı bir şekilde belirlenmiş olması mükellefler açısından kolaylık sağlamaktadır. Ayrıca, olası bir adetsizliği de minimize etmektedir. Çünkü, birçok sektör için belirlenen oranlar ile mükelleflerin kafasında herhangi bir soru işareti kalmamaktadır. Oysa ki, ülkemizde sadece bir sektör grubu için belirlenen oran haricinde bir açıklama yapılmamıştır.

KDV sistemi daha öncede bahsedildiği üzere indirim mekanizmasına sahip, nihai tüketicinin vergisini ödediği bir sistemdir. Aradaki mükellefler (üretici, toptancı, perakendeci vb.) yüklendikleri KDV’yi hesapladıkları KDV’den düşürerek vergi yükünden arınmaktadır ve ekonomik olarak son tüketicie kadar vergiyi yansıtmaktadır. Yeni usul ile, bu işlemlerin üstüne KDV dahil bedeller üzerinden yeniden KDV hesaplanması mükellefler üzerinde finansman sorununu gündeme getirebilecek ve KDV’nin temel işleyiş mantığı bozulabilecektir. Beraberinde kayıtdışılık hususunda bir artış meydana gelebilecektir. Diğer taraftan getirilen düzenleme, KDV Kanunu’nun 58. maddesi ile *“Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez”* hükmü ile çalışmaktadır. Dahası verginin gelir kabul edilecek olan hasılat esaslı KDV tutarı Tek Düzen Hesap Planı’nın işleyişine de uygun olmayabilir³¹. Genel hatlarıyla ele alınan avantajlar ve dezavantajlar konusunda Tablo 1’de detaylı karşılaştırma yer almaktadır.

³⁰ KARATAŞ, Ocak, 2019, s. 89; <https://www.gov.uk/vat-flat-rate-scheme/how-much-you-pay>, (E. t. 21.06.2019).

³¹ BİYAN Özgür, “KDV’de Hasılat Esaslı Vergilendirme Dönemi”, <http://www.ozgurbiyan.com/2018/05/kdvde-hasilat-esasli-vergilendirme-donemi/>, (E. t. 22.06.2019).

TABLO 1: AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARIYLA KDV'DE HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME USULÜ

Avantajları	Dezavantajları
Daha sade ve kolay uygulanabilmesi,	İlgili sektör veya meslek grupları doğru belirlenemeyebilir.
Sabit oranlı bir KDV olması yönüyle mükellefe kolaylık sağlanması,	Yüklenen KDV'si yüksek olan mükellefler için bu usul dezavantajlı olabilir.
Belirlenen oran dahilinde daha az KDV ödenebilecek olması,	Hasılat oranına uygulanacak olan oranın Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile yüksek belirlenmesi durumunda, eski sistem ile karşılaştırıldığında hasılat esaslı vergilendirme usulünde hesaplanan vergi daha yüksek çıkabilir.
Yüklediği KDV'yi arttırmak için sahte fatura kullanan mükelleflerin bu usulü seçmesi durumunda daha az vergi ödemesi gündeme gelebilecektir. Bu sebeple sahte fatura bulma yoluna gidilmesi de azalabilecektir.	Bu usulü seçen mükelleflerin hesapladıkları KDV düşük çıkabilecekken, gelir vergileri yüksek çıkabilir.
Daha az vergi ödeneğinden vergi kayıp ve kaçığı minimize edilebilecektir.	Hizmet sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin maliyetleri düşük olabilecekken mal alım-satımı yapan mükelleflerin maliyetleri yüksek olabilecektir. Bu yüzden ödeyecekleri KDV açısından hasılat esaslı KDV usulünü seçen hizmet sektöründeki mükellefler dezavantajlı olabilecekken mal alım-satımı yapan mükellefler avantajlı olabilir.
Hasılat esaslı vergilendirme usulünde tercihin mükellefe bırakılması.	Bölgelere göre aynı hizmet sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin hasılat tutarları farklılık gösterebilmektedir.

Kaynak: BİLGİN Hüseyin, "KDV'de Yeni Bir Vergilendirme Usulü: Hasılat Esaslı Vergileme", <https://www.verginame.com/genel/kdvde-yeni-bir-vergilendirme-usulu-hasilat-esasli-vergileme.html>, (E. t. 15.06.2019).

Uygulama ile, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması hedeflenirken, tüm ekonomik faaliyetler için tarafsız bir şekilde uygulanması istenilen KDV gibi yayılı muamele vergilerinde, mükelleflerin bir kısmının, istisnalar veya hasılat esaslı vergileme gibi düzenlemeler ile farklı uygulamalara tabi tutulması, KDV sistemini etkilemektedir. KDV'de yapılacak bir değişiklik sadece bu vergi ile sınırlı kalmayıp bir bütün olarak gelir ve kurumlar vergisini de etkileyebilecektir. Mükellefler, ödeyecekleri gelir ve kurumlar vergisini azaltabilmek için sahte belge alabileceklerdir. Yani hasılat esaslı vergilendirme sisteminin belge alma tercihlerini olumsuz etkileyebilecek olması, KDV'nin belge düzenine olumlu etkisini azaltabilecek, otokontrol görevini zayıflatabilecek ve bu taktirde gelir ve kurumlar vergisine de olumsuz yansıyabilecektir.

Mükellefler kendi hasılatlarını gizlerken, maliyetlerini olabildiğince arttırarak hem KDV hem de gelir veya kurumlar vergisi tutarlarını düşürme yoluna gidebileceklerdir³².

Esas itibariyle, hasılat esaslı vergilendirme sisteminden yararlanabilecek sektör ve meslek gruplarına ilişkin olarak belirlenecek vergi oranları yükseldiği takdirde mükelleflerin ödeyecekleri KDV artacak olsa da hasılat esaslı vergilendirme sistemi ihtiyari bir uygulama olduğundan mükelleflerin bu yöntemi tercih etme zorunlulukları bulunmamakla birlikte hasılat esaslı vergilendirme sistemini tercih eden mükelleflerin tercih tarihinden itibaren 2 yıl sonra sistemden ayrılabilmesi söz konusu olmaktadır³³. Sistemden 2 yıl boyunca çıkamamaları da hata yapan mükellefler adına olumsuz sonuçlar doğurabilecektir. Sistemin yapısına ilişkin bir örnek ele alacak olursak, giderleri toplamı 5.000 TL ve indirilecek KDV'si 800 TL, gelirleri toplamı 20.000 TL ve hesaplanan KDV'si 3.600 TL olan bir işletmenin hasılat esaslı vergilendirme sistemi öncesinde ödenecek KDV'si 2.800 TL ve kazancı 15.000 TL iken; hasılat esaslı vergilendirme sistemine geçmesi ve bu esasa göre vergi oranının da % 13 olarak belirlenmiş olması halinde ödenecek KDV'si 3.068 TL ve kazancı da 14.732 TL olmaktadır. Bu sebeple hasılat esaslı vergilendirme sistemine geçmesi nedeniyle kazancında bir düşüş hasıl olacaktır. Diğer taraftan hasılat esaslı vergi oranının % 10 olarak belirlenmesi durumunda ise, ödenecek KDV'si 2.360 TL ve kazancı 15.440 TL olmaktadır. Dolayısıyla, faaliyet türleri itibariyle elde edilebilecek gelir ve söz konusu olabilecek giderlerin de dikkate alınarak oranların belirlenmesi gereklidir. Yüksek oranlar belirlendiği takdirde mükelleflerin hasılat esaslı vergilendirme sistemine geçişine engel olabilecektir³⁴.

Esasen satışlarında farklı vergi oranları uygulayan veya faaliyet alanı net olarak belirlenemeyen mükellef gruplarının bu sisteme geçişi daha zor olacaktır. Bu bağlamda vergisel etki analizlerinin daha kolay yapılabilmesi ve faaliyet için izin, ruhsat alınması gereken sektörlerle öncelik verilerek aşamalı bir başlangıç yapıldığı takdirde mükelleflerin sisteme bakış açıları da olumlu olacaktır³⁵. Tüm bu anlatılanlar ışığında, açıklanan sektör ve KDV oranı düşünüldüğünde yeni usulü tercih eden mükellefler mevcut sisteme kıyasla daha düşük vergi ödeyebileceklerdir. Mükellefler için avantajlı olan bu durumdan ise, devlet bütçesi negatif bir biçimde etkilenebilecektir.

³² SARAÇOĞLU, s. 48.

³³ KARATAŞ, Ocak, 2019, s. 91.

³⁴ SARAÇOĞLU, s. 46.

³⁵ ÖZ, <https://vergiagi.net/vergi/hasilat-esasli-kdv-sistemi-neler-getiriyor>, (E. t. 30.05.2019).

SONUÇ

Hasılat esaslı vergilendirme usulü birtakım eksiklikleri giderebilmek adına geçtiğimiz yıl gündeme gelmiş ve oldukça tartışılmaya devam eden konulardan biridir. Vergi sisteminde yer alan herhangi bir vergi türünde değişiklik yapılmaya karar verildiği durumda, bunun çok iyi bir şekilde analiz edilmesi gerekmektedir. Çünkü, yapılacak değişiklik karşısında gerek idare gerekse de mükellefler adına ciddi sonuçlar doğacaktır. İstenmeyen olumsuz sonuçların etkisi neticesinde vergiye olan gönüllü uyum zedelenebilecektir. Bu takvim yılı içerisinde bazı detayları belli olan hasılat esaslı vergilendirme usulünden şimdilik toplu taşıma işi yapanların faydalanabilmesi mümkün kılınmıştır. Sadece bu faaliyet ile işgal eden ve elektronik ücret toplama sistemi ile tahsil yapan ve belediyeler tarafından ruhsatlandırılan, sürücü dahil en az on sekiz kişilik otobüsle il sınırlarında hizmet verilmesi durumunda mümkün olmaktadır. İhtiyari olan bu uygulama ile daha çok işletme hesabı esasına göre defter tutan küçük işletmeler ile serbest meslek erbabının vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasının hedeflendiği görülmektedir.

Sabit bir oranın uygulanması suretiyle hesaplanan KDV'de yeni sistem ile mükellefler açısından hem avantajlı hem de dezavantajlı durumlar ortaya çıkabilmektedir. Küçük işletmeler adına kolaylık sağlayabilecek bu usul ile KDV'nin temel işleviş mantığına aykırılık arz eden yapı nedeniyle otokontrol mekanizması zarar görebilecektir. Mükellefler açısından belge almanın sağladığı avantaj ortadan kalkacak ve kayıt dışılık hususunda bir artış olabilecektir.

Hasılat esaslı vergilendirme sisteminde, vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden KDV dahil bedel üzerinden KDV Kanunu'nun 28. maddesi uyarınca belirlenen en yüksek (%18) oranı geçmemek üzere, Cumhurbaşkanı tarafından ilgili sektör ve meslek grubu için belirlenen orana göre mükelleflerin beyan edip ödeyecekleri KDV tutarı değişecektir. Burada belirlenecek oran büyük önem arz etmektedir. Şimdiye kadar belirlenen sektör ve oran haricinde belirlenecek kritik sektörler ve oran oldukça önemlidir. Mükellefler açısından avantaj sağlanmadığı taktirde bu usule doğru bir yönelim söz konusu olmayacaktır. Ancak doğru karar verip bu usule geçen mükellefler ise, daha az vergi ödeyeceğinden vergi kayıp ve kaçığı olgusunun minimuma indirilebilmesi konusunda da fayda sağlanabilecektir.

Hasılat esaslı vergilendirmeyi seçen mükellefler için, hesapladıkları KDV düşük olabileceken, gelir vergisi yüksek çıkabilecektir. Bu sebeple mükellefler diğer sisteme kıyasla yeni usulde daha yüksek bir vergiyle karşı karşıya kalabilecektir. Ayrıca, bölgelere göre aynı hizmet sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin hasılat tutarları farklılık gösterebilecektir. Ancak her ne olursa olsun mükelleflerin bu yöntemi seçme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bir diğer dezavantaj olarak sayılabilecek husus ise, mükelleflerin kendileri adına seçtikleri sistemin olumsuz olduğunu anlaması halinde de

2 yıl boyunca sistemde kalmaya mecbur olma durumlarının devam etmesi söylenebilir. Mükellefler zaten, doğası gereği sistemin kendilerine vergisel avantaj sağladığını görmeleri halinde bu usule devam edeceklerdir. Sistem konusunda dile getirilen eksikliklerin idare tarafından bir kez daha gözden geçirilmesinde fayda olduğu kanaatindeyiz. Çünkü bu dile getirilen eksiklikler geri dönüşü büyük olumsuz neticeler doğurabilecek hususları içerisinde barındırmaktadır. Sistem bir kez daha analiz edilirse ve bazı belirsiz olan sektörler ve oranlar konusundaki muğlaklık netleşirse daha sorunsuz bir KDV yapısı mümkün olabilecektir. Bu saydığımız hususlar hem idare hem de mükellef lehine olan konuları içermektedir.

KAYNAKLAR

- AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Ankara, Kasım, 2017.
- AYKIN Hasan, “KDV’de Hasılat Esaslı Vergileme Usulü (Rejimi) Nedir?”, <https://vergi-dosyasi.com/2019/02/07/kdvde-hasilat-esasli-vergileme-usulu-rejimi-nedir/>, (E. t. 18.04.2019).
- AYTAÇ Muzaffer, “Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanması Bakımından Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 309, Eylül, 2018, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31446>, (E. t. 31.05.2019).
- BİLGİN Hüseyin, “KDV’de Yeni Bir Vergilendirme Usulü: Hasılat Esaslı Vergileme”, <https://www.verginame.com/genel/kdvde-yeni-bir-vergilendirme-usulu-hasilat-esasli-vergileme.html>, (E. t. 15.06.2019).
- BİYAN Özgür, “KDV’de Hasılat Esaslı Vergilendirme Dönemi”, <http://www.ozgurbiyan.com/2018/05/kdvde-hasilat-esasli-vergilendirme-donemi/>, (E. t. 22.06.2019).
- DEĞİRMENDERELİ Ali/AĞAYA Serap, “Türkiye İçin KDV ve Gelir Vergisinin İlişkilendirilmesi Denemesi: Hasılat Esaslı KDV Sistemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 455, Temmuz, 2019, ss. 13-23.
- EDİZDOĞAN Nihat/ÇETİNKAYA Özhan/GÜMÜŞ Erhan, *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, 8. Baskı, Bursa, Ağustos, 2017.
- ERDEM Metin/ŞENYÜZ Doğan/TATLIOĞLU İsmail, *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, Güncellenmiş 14. Baskı, Bursa, Eylül, 2017.
- GÖKÇE Öznur, “7104 Sayılı Kanun Kapsamında 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 441, Mayıs, 2018, ss. 94-102.
- GÖKTAŞ Kazım, “Hasılat Esaslı Vergilendirme ve Sektör Belirlemesindeki İlk Uygulama”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 235, Nisan, 2019, ss. 134-139.
- GÜNDÜZ Fatih, “Toplu Taşıma Faaliyetlerinde Hasılat Esaslı Vergilendirmenin Esasları”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 318, Haziran, 2019, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=33143>, (E. t. 31.05.2019).
- KARATAŞ Cenk, “KDV’de Hasılat Esaslı Vergilendirme Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 364, Ocak, 2019, ss. 87-92.
- KARATAŞ Cenk, “Şehir İçi Yolcu Taşımacılığında Yeni Dönem: Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 367, Nisan, 2019, ss. 83-91.

- ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 26. Bası, Ankara, Eylül, 2017.
- ÖZ Ferit, “Hasılat Esaslı KDV Sistemi Neler Getiriyor?”, <https://vergialgi.net/vergi/hasilat-esasli-kdv-sistemi-neler-getiriyor>, (E. t. 30.05.2019).
- SARAÇOĞLU Fatih, “KDV’de Hasılat Esaslı Vergilendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 454, Haziran, 2019, ss. 40-50.
- ŞEN Hüseyin/SAĞBAŞ İsa, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Kalkan Offset, Ankara, Eylül, 2015.
- TBMM, Yasama Dönemi: 26, Yasama Yılı: 3, Sıra Sayısı: 535, KDV Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss535.pdf>, (E. t. 30.07.2019).
- TOSUNER Mehmet/ARIKAN Zeynep, *Türk Vergi Sistemi*, Kanyılmaz Matbaası, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 24. Bası, İzmir, Şubat, 2019.
- VEZİROĞLU Şakir, “KDV’de Hasılat Esaslı Vergileme Sisteminin, 1926 Yılı Değişikliği Işığında Değerlendirilmesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 227, Ağustos, 2018, ss. 9-15.
- YILMAZ Hacer, “Dünya Genelinde Katma Değer Vergisinin Popüler Hale Gelmesi, Uygulanan KDV Oranları ve Son Süreçte Katma Değer Vergisine Geçen Ülkeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 440, Nisan, 2018, ss. 136-143.
- YÜCEDOĞRU Recep/ÖREN Gülcan, “Katma Değer Vergisi’nde Vergi Uyumu ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistematik Bir Literatür Analizi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICMEB17, Özel S., ss. 939-961.
- <https://www.gov.uk/vat-flat-rate-scheme/how-much-you-pay>, (E. t. 21.06.2019).
- <http://cozumtr.com/cozumlerimiz/elektronik-ucret-toplama-sistemi-kontrol-ve-denetleme-yazilimi>, (E. t. 30.07.2019).