

## KATMA DEĞER VERGİSİNDE GÖTÜRÜ USULDE VERGİLENDİRME VE BEYAN ESASI

*Mustafa MİS*

*Sayıştay Denetçi Yrd.*

### I - GİRİŞ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 25.10.1984 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Tarafından kabul edilmiş ve kabulünden iki ay gibi kısa bir süre sonra 1.1.1985 tarihinde uygulamaya konmuştur. Kanununun 37. maddesinde gerçek usulde 38. maddesinde ise götürü usulde vergilendirme düzenlenmiştir. 38. maddenin birinci fıkrasında "Gelir Vergisi kanununa göre kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabı ile kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilen Çiftçiler götürü usulde vergilendirilirler" hükmü yer almaktaydı. Ancak bu hüküm 3297 sayılı kanunun 12. maddesiyle değişerek "Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü usulde tespit edilen ticari ve serbest meslek erbabı götürü usulde vergilendirilirler." şeklini almıştır. Yani kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilen çiftçiler bu usul kapsamından çıkarılmışlardır.

Her ülkede olduğu gibi, ülkemizde de, çeşitli etkenlerle Katma Değer Vergisi'nde muafık ve istisnalar, özel vergileme yöntemleri, farklı vergilendirme oranları getirilmiştir. Bu uygulamalar sonucunda; mükellefler arasında dengesizliklerin ortaya çıktığı gözlenmektedir. Bu dengesizlikler nedeniyle, özellikle gerçek usulde Katma Değer Vergisi mükellefi olan tüccar ve küçük esnaf ile götürü vergilendirilenler, telafi edici sistemde vergilendirilenler arasında rekabet eşitsizlikleri ortaya çıkmaktadır.

Beyan esasına dayalı olan KDV'nin diğer vergilere göre üstünlükleri bulunmaktadır. Modern bir vergi olan KDV gerek vergi yükümlülerinin ve gerekse vergi idaresinin otomasyona geçmesine, sağlam ve güvenli bir muhasebe sisteminin kurulmasına, vatandaşta vergi yükümlülüğü bilincinin doğmasına yol açmaktadır. Bunlardan daha da önemli olan gelir aşamasını vergilemede ortaya çıkan vergi kaçaklarını azaltmaktadır.

### II- KATMA DEĞER VERGİSİNDE GÖTÜRÜ USULDE VERGİLENDİRME

KDV Kanununun 37. maddesinde "Aksine hüküm bulunmadıkça mükellefler gerçek usulde vergilendirilirler" hükmü yer almaktadır. Bu hükmün gerekçesinde gerçek usulün genel ve esas vergilendirme usulü olduğu, götürü ve telafi edici vergileme usullerinin bunun istisnası olduğu belirtilmiştir.

Gerçek usulde vergilendirme; mükelleflerin vergiye tabi işlemleri için düzenledikleri belgeler üzerinde hesapladıkları KDV'nden bu işlemler için alış vesikaları üzerinde gösterilen KDV'lerinin inderilmesi ve varsa bakiye verginin vergi dairesine ödenmesidir. KDV Kanununda gerçek usulün

sınırları, götürü usulde vergilendirilecek mükellefler tespit edilmek suretiyle çizilmiştir. Götürü mükelleflerin dışında kalanlar gerçek usulde vergilendirilecektir.

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 38. maddesinde yer alan götürü usulde vergilendirme 3.6.1986 günlü ve 3297 sayılı Kanunun 13. maddesiyle değişerek şu şekli almıştır:

1. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabı götürü usulde vergilendirilirler.

2. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabının Katma Değer Vergisi; bu mükelleflerin her türlü mal ve hizmet alışları ile giderleri toplamına, kanuni vergi nispetinin % 20 fazla uygulanması ile bulunacak miktardan, alış ve giderlerine ait belgelerde gösterilen Katma Değer Vergisinin indirilmesi suretiyle hesaplanır.

3. Mükelleflerin yıllık Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi Kanununa göre götürü olarak belirlenen safi kazançlarının %10'undan az olamaz. Ancak, safi kazançları vergiye tabi olmayan vergiden istisna edilmiş bulunan veya özel matrah şekli uygulanmak suretiyle vergilendirilen işlemlerin payı düşürülür. İndirimli nispete tabi işlemlerin payına ait vergi ise indirimli nispet üzerinden hesaplanır.

### **A- Götürü Usulde Vergilendirilecek Mükellefler**

Katma değer vergisi mükellefiyetinin tesisi için vergi dairesine yazılı olarak başvurulması zorunlu değildir. Zira, gelir vergisi nedeniyle vergi dairesinde mevcut sicil kayıtları katma değer vergisi için de yeterlidir. Katma değer vergisi mükellefiyeti 1.1.1985 tarihinden itibaren otomatik olarak başlamıştır. Mükellefiyet vergi dairesince re'sen tesis edilmiştir. Ancak, bunlar dışında kalanlarla bu tarihten sonra işe yeni başlayanlar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bir ay içinde vergi dairesinde mükellefiyetlerini tesis ettirmek zorundadırlar.

KDV Kanununun 38. maddesi birinci fıkrası uyarınca götürü usulde vergilendirilecek mükellefler;

1. Gelir Vergisi Kanununa göre, kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret erbabı,

2. Gelir Vergisi Kanununa göre, kazançları götürü usulde tespit edilen serbet meslek erbabıdır.

Gelir vergisi kanunu prensip olarak kazanç ve iradları gerçek miktarları üzerinden vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Kazanç ve iradların gerçek miktarları üzerinden vergilendirilebilmesi ise, düzenli bir muhasebe ve defter tutulması ile, mümkün dür. Defter tutmanın aynı bir ihtisas ve bilgi işi olduğu açıktır. Ülkemizdeki küçük ticaret ve sanat erbabının büyük bir kısmı

düzenli bir defter ve muhasebe takip edecek düzeyde değildir. Kaldığı, bunları kazançlarının sınırlı olması muhasebeci tutarlarında imkan vermemektedir. İşte bu nedenlerle, Gelir Vergisi Kanunumuz bazı ticaret ve serbest meslek kazançlarının götürü usulde vergilendirileceğini hükme bağlamıştır.

#### 1- Götürü Usulde Vergilendirilecek Ticaret Erbabı

Gelir Vergisi Kanununun 47 ve 48 inci maddelerinde götürü usule tabi olmanın şartları genel ve özel olarak iki ayrı grupta toplanmıştır. Genel şartlar işin nevi ve mahiyetine bakılmaksızın, bütün ticari kazanç sahipleri için aranır. Özel şartlar ise iş ve meslek türüne göre değişir. Genel şartları taşıyan bir kimsenin götürü usule tabi olması için, özel şartlarada sahip olması gerekir.

##### a. Genel koşullar

aa) Mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması veya bulunması gerekmektedir: Bu mükellefler işlerinde yardımcı, işçi, çırak çalıştırabilirler. İş sahibinin, hastalık, askerlik, tutukluluk, seyahat, ihtiyarlık gibi zaruri nedenlerle geçici olarak işin başından ayrılması bu şartı bozmaz. Ayrıca ölüm halinde iş sahibinin dul kalan eşi veya küçük çocukları adına işe devam edilmesi durumunda, bunlara işin başında bilfiil bulunması veya çalışması gerekli değildir.

Götürü usulden yararlananların, iki ayrı işinin olması halinde, iş sahibinin bir işinde çırak ve işçi çalıştırması, diğer işinde ise kendisinin çalışması mümkündür. Ancak, her iki işe ait iş hacmi toplamının kanunda belirtilen ölçüleri aşmaması gerekir. Ayrıca, küçük ve kısıtlıların işin başında bilfiil bulunmaları ve çalışmaları sözkonusu değildir. Bunların götürü usulden yararlanmaları için, diğer şartların mevcut olması ve işin, küçük ve kısıtlılar adına kanuni temsilcileri tarafından sevk ve idare edilmesi durumunda, bunlarda götürü usulden faydalanırlar.

ab) İşyerlerinin vergi değeri veya kirası belli tutarı aşmamalı; işyerlerinin Emlak vergisi tarhına esas olacak vergi değerleri toplamının 12.000.000.- TL'yi, işyerinin vergi değerinin bilinmemesi halinde, yıllık kira tutarının 1.800.000.- TL'yi aşmaması gerekir. (Bu miktarlar 82/3892 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiş, 31.12.1992 tarih ve 21452 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.)

Bu sınırların aşılmadığı, yeni iş başlayan mükelleflerde işe başlama tarihindeki, daha önceden işe devam edenlerde, takvim yılı başındaki duruma göre tespit edilmektedir. Mükellefin işyerinin sahibi veya kiracı olması bu sınırların tespiti açısından farketmemektedir. Ayrıca, yıllık kira bedeli, emsaline göre düşükse emsal kira bedeli dikkate alınmaktadır.

İş sahibinin iki işinin olması halinde, bu işlerinin vergi değerlerinin 12.000.000 lirayı, kiralari toplamının da 1.800.000 lirayı aşip aşmadığına bakılarak, iş sahibinin götürü usulden faydalanıp, faydalanmayacağına karar verilecektir.

ac) Ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak: Ticari veya zirai faaliyeti dolayısıyla bilanço esaslı veya işletme hesabı esasına göre defter tutanlar ikinci bir ticari veya zirai faaliyet nedeniyle götürü usulden yararlanamazlar. Bu faaliyetleri de gerçek usulde tespit edilir. Mesleki kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı da, ikinci bir iş dolayısı ile götürü usulden yararlanamayıp gerçek usulde vergilendirilir. Kollektif Şirket ortakları adi ve eshamlı komandit şirketin komandite ortakları gerçek usulde gelir vergisine tabi olduklarından bunlar da ikinci faaliyetleri dolayısıyla götürü usulde vergilendirilmezler.

Ticari kazancı götürü usulde tesbit edilen bir mükellef genel ve özel şartları taşımak kaydıyla götürü serbest meslek kazancı, götürü gider esasına göre, vergilendirilen zirai kazanç, gerçek veya götürü ücretler, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı, sair kazanç ve iradları dolayısıyla götürülük şartlarını kaybetmez.

Genel koşullardan ilkinde, kişinin kendi işinde bilfiil çalışması veya bulunması gereği aranırken, ikinci koşulda işlerinden söz edilmektedir. Birden fazla işyerinde, kişinin aynı anda bilfiil bulunup çalışması olanağı bulunmadığına göre, çoğul ifade kullanılmasının nedeni, kişinin adi ortaklık halinde birden fazla iş ilişkisinin bulunabileceğinden kaynaklanmaktadır.

#### b. Özel koşullar

Götürü usulde vergiye tabi olmak için götürü usule tabi olmanın genel şartlarının her üçünün bir arada bulunması gerekir. Bunun yanında mükelleflerin ticaret ve sanat türlerine göre, gelir vergisi kanununda belirtilen kendisi ile ilgili özel şartları da taşımaları gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 48. maddesinde götürü usule tabi olmanın özel şartları şu şekilde belirlenmiştir:

1. Alım satım işleri ile imal, inşa, tamir ve küçük sanat işlerinde bir takvim yılı içinde satın alınan veya ithal edilen emtianın iptidai maddenin ve malzemenin mübayacı bedelleri tutarı 29.000.000.-TL'yi aşmamalıdır.

2. Bir takvim yılı içinde satılan veya ihraç edilen emtianın, iptidai maddenin ve malzemenin satış bedelleri tutarının 38.600.000.-TL'yi aşmaması gerekir.

3. İptidai madde, yardımcı malzeme ve işçilik müşteriye ait olarak ücretli durumu girmeksizin yapılan imalat, tamirat, basım, inşaat ve küçük sanat işleri karşılığında bir takvim yılı içinde alınan gayrisafi ücret tutarı 9.600.000.-TL'yi aşmamalıdır.

4. İptidai madde ve malzeme müşteriye, işçilik kendisine ait olarak yapılan imalat, tamirat, basım, inşaat ve küçük sanat işlerinde yıllık gayrisafi hasılat tutarının 29.000.000 lirayı aşmaması gereklidir.

5. Bir ve üç numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, bir takvim yılı içinde alınan ücret veya hasılatın altı katı ile mübayaa bedellerinin yıllık toplamının 38.600.000.-TL'yi aşmaması gerekir.

6. Bir ve dört numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde bir takvim yılında sağlanan gayrisafi hasılatın üçte bir fazlasıyla emtia, iptidai madde ve malzemenin mübayaa bedellerinin tutarı toplamının 29.000.000.-TL'yi aşmaması gerekir.

7. Üç ve dört numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde gayrisafi ücretlerin tutarlarının dört katı ile sağlanan yıllık gayrisafi hasılatın toplamının 29.000.000 lirayı aşmaması gerekir.

8. Otel, sinema, plaj, dansing ve emsali eğlence ve istirahat yerleri işletenlerde bu hizmet karşılığında yıllık gayrisafi hasılat tutarının 9.600.000.-TL'yi aşmaması gerekir.

9. Sahibi veya işletici sıfatıyla birden fazla motorlu kara nakil vasıtası ve beşten fazla hayvan arabası veya su üzerinde hareket eden 18 rüsum tonilatodan fazla makineli, 90 rüsum tonilatodan fazla makinesiz nakil vasıtası işletmemek (su üzerinde hakeret eden makineli ve makinesiz araçların birlikte işletilmesi halinde, makineli olanların rüsum tonilatoları toplamının beş katı ile makinesizlerin rüsum tonilatoları toplamı 90 rüsum tonilatoyu aşmamak) ve bir takvim yılı içinde alınan taşıma ücretleri tutarının 19.300.000.-TL'yi aşmaması gerekir. (Nakil vasıtalarının sahip ve işletici durumunda olmaksızın taşıma işi yapanlar tasavvut işi yapmış sayılır. Yukarıda yazılı ölçüler aile beyanına tabi olan kimseler ortaklık halindeki işletmelerde bu kimselerin veya ortaklığın işlettikleri vasıtalar bakımından topluca dikkate alınır).

Tekele tabi maddelerle, damga pulu, milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kâr hadleri emcallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtiada, ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, bu maddelerin 1,2,5, ve 6 numaralı bentlerinde yazılı alım satım hadleri Maliye Bakanlığı'nca tayin olunur.

## **2- Götürü Usulde Vergilendirilecek Serbest Meslek Erbabı**

### **a. Kanunda götürü usule tabi oldukları belirtilenler**

Götürü usulde vergilendirilecek serbest meslek erbabının kimler olduğu, Gelir Vergisi kanununun 69 uncu maddesinde belirtilmiştir. Bunlar; Ebeler, Sünnetçiler, Sağlık memurları, Arzuhalçiler'dir.

#### b. Maliye ve G m r k Bakanlığı'nca götürü usule tabi tutulanlar

Gerçek kazançlarının tespitinde zorluk bulunan ve mesleklerinin ifası yüksek tahsil gerektirmeyen gelir vergisi kanununun 69. maddesinde sayılanlara benzeyen serbest meslek erbabından Maliye ve G m r k Bakanlığı'nca tespit edilecekler götürü usulde vergilendirilir. Maliye ve G m r k Bakanlığı bu yetkisini kullanarak 1,6,11,24,30 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde götürü usule tabi tuttuğu serbest meslek erbabını belirlemiştir.

#### B- Götürü Usulde Katma Değer Vergisinin Hesaplanması

Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabının katma değer vergisi, her türlü mal ve hizmet alışları ile her türlü giderlerinin toplamına %20 oranının uygulanması suretiyle bulunacak miktardan, alış ve giderlerine ait belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirilmesi suretiyle hesaplanır.

Bu Şekilde hesaplanacak katma değer vergisi, kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabının Gelir Vergisi Kanununda girdiği derecedeki kazanç miktarlarının %10'undan az olamaz.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 38 inci maddesi 3297 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. 3297 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4  nd  fıkrasının (b) bendinde yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilen çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu defa, söz konusu değişikliğe paralel olarak 38 inci maddenin 1 inci fıkrası, Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabının götürü usulde vergilendirileceği Őeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Maddenin 2 nci fıkrasında yapılan düzenleme ise kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabının katma değer vergisinin hesabıyla ilgili olup evvelce her türlü mal ve hizmet alışları toplamına uygulanan %13 vergi nispeti yerine kanuni vergi nispetinin %20 fazla uygulanması esası getirilmiştir.

Sistemin birinci aşamasında, yükümlünün her türlü alış ve giderleri toplamına genel vergi oranının (%12) %20 fazlası (%14.4) uygulanmakta, Bu Şekilde bulunan tutardan alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerden faturalarda yer alanların indirilmesi suretiyle ödenecek katma değer vergisi bulunmaktadır. Sistemin ikinci aşamasını ise, bu Şekilde bulunan verginin, yükümlünün götürü gelir vergisi tarhına esas safi kazancına, genel vergi oranının uygulanamış sonucu bulunan miktarla kıyaslanması oluşturmaktadır. Birinci aşama sonucu bulunan miktarın, ikinci aşama sonucu bulunan miktar ödenecek katma değer vergisi olmaktadır.

Öte yandan, maddenin değişik 3 üncü fıkrası gereğince de mükelleflerin yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan yıllık katma değer vergisi, Gelir Vergisi Kanununa göre götürü olarak belirlenen safi kazançlarının %10'ndan az olamaz. Ayrıca, safi kazançları vergiye tabi olmayan, vergiden istisna edilmiş bulunan veya özel şekli uygulanmak suretiyle vergilendirilen işlemlerin payı düşülecektir. İndirimli nispete tabi işlemlerin yapına ait vergi ise indirimli nispet üzerinden hesaplanır.

### III- VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE BEYAN ESASI

#### A- Vergilendirme Dönemi

KDV Kanununun 39. maddesi ikinci fıkra (a) bendine göre vergilendirme dönemi götürü usulde vergilendirilen mükellefler için bir takvim yılıdır. Götürü usulde, vergilendirme dönemi, Gelir Vergisi Kanunun hükümleriyle paralellik ve dolayısıyla kolaylık sağlama amacıyla bu takvim yılı olarak kabul edilmiştir. Bu mükellefler bir takvim yılı içinde yaptıkları vergiye tabi işlemlerinin tümü için ertesi takvim yılında beyanname vereceklerdir. Mükelleflerin takvim yılı içerisinde işe başlamaları vergilendirme dönemini değiştirmeyecektir. Yani götürü usule tabi mükelleflerin, takvim yılı içinde işe başlamaları halinde, vergilendirme dönemi ise başlama tarihinden itibaren yıl sonuna kadar geçen süredir. Bunun aksine, takvim yılı içinde işin bırakılması halinde ise, vergilendirme dönemi, işin bırakıldığı tarihe kadar geçen süre olacaktır. Dolayısıyla gelir vergisi kanununa göre kazançları götürü usulde tesbit edilen ticaret ve serbest meslek erbabı, KDV beyannamelerinin faaliyetlerini icra ettikleri takvim yılını takip eden yılın Nisan ayında verecekler ve aynı ay içinde vergilerini ödeyeceklerdir. Örneğin, 1991 yılına ait KDV beyanamesi, 1992 yılı 1-30 Nisan tarihleri arasında verilecek, ayın tarihler içinde vergi ödenecektir.

#### B- Beyan Esası

KDV Kanunu 40. madde birinci fıkra uyarınca KDV'de, vergilendirme mükelleflerin beyanı üzerine yapılır. Mükellefler ister gerçek, ister götürü usulde vergilendirilsinler beyanname vermek zorundadırlar.

KDV mükellefi olmakla beraber, bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemi bulunmayan kişiler, o dönem için beyanname vermek mecburiyetindedirler. Beyanname, vergilendirme döneminde, işlem yapılmadığı belirtilmelidir. Bu mecburiyet, gerçek veya götürü usulde vergilendirilen bütün KDV mükellefleri için geçerlidir.

Götürü usulde KDV'ne tabi ticaret ve serbest meslek erbabı beyannamelerini, faaliyetlerini icra ettikleri takvim yılını takibeden yılın Nisan ayında vereceklerdir. Çünkü KDV Kanununun 41. madde üçüncü fıkrasında "Götürü usule tabi KDV mükellefleri beyannamelerini Gelir Vergisinin tarh dönemi içerisinde verirler" hükmü yer almaktadır. Götürü usulde gelir vergisine tabi bulunan ticaret ve serbest meslek erbabının, gelir vergisi tarh

dönemi Nisan ayıdır. Dolayısıyla götürü usule tabi KDV mükellefleri de beyannamelerini, faaliyetlerini icra ettikleri takvim yılını izleyen Nisan ayında vereceklerdir.

Götürü usule tabi ticaret ve serbest meslek erbabı takvim yılı içinde işlerini terk etmeleri halinde vergilendirme dönemleri işin terk edildiği tarihte sona erer. Mükellefler vergi beyannamelerini, yine gelir vergisi tarh döneminde verirler. Yani, takvim yılı içinde işini terk eden; götürü usule tabi mükellefler 1-30 Nisan tarihleri arasında beyanda bulunacaklardır.

Takvim yılı içinde işe başlanması halinde ise, vergilendirme dönemi işe başlama tarihinden takvim yılı sonuna kadar geçen süredir.

Mükellefin ölümü halinde KDV beyannamesinin verilme süresine, VUK'nun 16. madesi hükmü uyarınca 3 ay eklenir. Götürü usulde vergilendirilen KDV mükelleflerinin ölüm halinde, vergileme ile ilgili işlemler, ölen kimsenin mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Bu kişiler KDV beyannamesini, kanuni süreye üç ay ilave ederek verirler. Örneğin götürü usulde vergilendirilen bir tüccar 15 Aralık 1991 günü ölmüştür. Mükellef KDV beyannamesini 1-30 Nisan 1992 tarihleri arasında vermek mecburiyetindedir.

Ancak ölüm dolayısıyla bu süreye üç ay ilave edilecek, beyanname mirasçılar tarafından 31 Temmuz 1992 tarihine kadar verilecektir.

Götürü usulde vergilendirilen KDV mükellefleri, memleketi terk halinde beyannamelerini terk tarihinden önce gelen 15 gün içinde vereceklerdir. Örneğin, Kuveyt'e yerleşmek üzere 12 Ağustos 1992 günü ülkeden ayrılması kesinleşen mükellef, KDV beyannamesini 28 Temmuz 1992 - 12 Ağustos 1992 tarihleri arasında verecektir.

Mücbir sebebin ortaya çıktığı tarihte mevcut olan süre, sebebin ortadan kalktığı tarihten itibaren yeniden işlemeye başlar.

Beyanname verme süresini uzatan bir diğer hal de, zor durum nedeniyle, mükelleflere Maliye ve Gümrük Bakanlığınca süre verilmesidir. Bu durumda, süre en çok kanuni sürenin bir katı kadar uzayabilir.

Götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin, katma değer vergisi beyannameleri gelir vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine verilir. Katma değer vergisi beyanname verme süresi içinde aşağıdaki yerlere ödenbilir:

- a) Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine,
- b) Bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu yerin Belediye sınırları dışındaki diğer vergi dairelerine,
- c) Postanelere,
- d) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tahsile yetkili kılınan bankalara.

Beyanname ilgili vergi dairesine elden verilebileceği gibi, posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilir. Bu durumda, postaya verilmiş tarihi, vergi dairesine verilme tarihi yerine geçer. Adi posta ile gönderilmişse vergi dairesine genel evrak defterindeki giriş kaydı tarihinde, vergi dairesine verilmiş sayılır.

Ödemeler para ile yapılabileceği gibi vergi dairesi adına düzenlenmiş çizgili çekle de yapılabilir. Posta aracılığı ile yapılan ödemelerde posta çeki veya posta havalesi kağıdı kullanılır. Bankaya yapılan ödemeler ise vergi tahsil makbuzu karşılığında yapılır.

Beyanname vergi dairesine iki örnek olarak verilir.

Götürü usulde vergilendirilen ticaret ve serbest meslek erbabı ile mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında fatura ve benzeri vesika düzenlemezler. Ayrıca, götürü ticaret ve serbest meslek erbabından mal satın alanlar veya iş yaptırılanlar da, satın aldıkları mal veya yaptırıldıkları işler karşılığında düzenleyecekleri gider pusulası veya müstahsil makbuzunda katma değer vergisi hesaplayıp göstermeyeceklerdir.

Götürü usulde vergilendirilen ticaret ve serbest meslek erbabı, mal ve hizmet alışları ile giderlere ait belgeleri ve imzaladıkları gider pusulası ve müstahsil makbuzlarının kendilerine verilen örneklerini Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 5 yıl süreyle saklamak ve istenildiğinde ibraz etmek zorundadırlar.

Götürü usulde vergilendirilen mükellefler, perakende satışı yapılan mallara ait etiketlerde katma değer vergisini göstermeyeceklerdir.

#### **IV- GÖTÜRÜ USUL UYGULAMASINDAN DOĞAN SORUNLAR**

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 38. maddesinde düzenlenmiş bulunan götürü usul 3297 sayılı kanunla değişikliklere uğramış, ilk uygulama döneminde karşılaşılan sorunların bu değişikliklerle giderilmesi amaçlanmıştır.

Beyana dayanan vergilerin tarihinde genel kural gerçek usuldür. Götürü usul ise gerçek usulün uygulanmasına çeşitli nedenlerle olanak bulunmayan durumlarda sözkonusudur. Dolayısıyla KDV Kanunu da defter tutma, belge düzenleme gibi yükümlülükleri bulunmayan ve Gelir Vergisi Kanununa göre vergilendirilen yükümlülerin KDV bakımından da götürü usulde vergilendirilmelerini esas almıştır. Götürü usul kapsamına girecek mükelleflerin belirlenmesi bakımından, Gelir Vergisi Kanunu ile ilişki kurulmuştur. Teknik bakımdan iki verginin birbiriyle ilişkilendirilmesi kolaylık sağlamakta ise de, katma değer vergisi açısından götürü usulün uygulama başarısı , gelir vergisi açısından götürü usulün uygulama başarısı ile sınırlı tutulmuş olmaktadır. Götürü usul, gerçek usule kıyasla biraz daha fazla işlem yapılmasını gerektirmektedir. Yapılan faaliyetin niteliği ve kapsamına göre bu işlem daha da artabilmektedir. Götürü usul, esas yapısı itibarıyla istisnai bir

uygulamadır ve katma değer vergisinin otokontrol özelliğini destekleyici niteliğe sahiptir. Ayrıca, gerçek usul içerisinde alınması, bazı teknik güçlükler yaratabilecek önemli bir mükellef kitlesi bu şekilde vergilendirildiği için gerek vergi ilkeleri ve gerekse idare ve teknik açıdan olumlu fonksiyon görmektedir. Ancak, götürü usulün; katma değer vergisinin otokontrol fonksiyonu açısından yetersiz kalması vergi barınağı yaratma ihtimali, karmaşık sayılabilecek yapıda olması nedeniyle gerek mükellef ve gerekse idare açısından uygulama güçlüğü yaratması, denetim güçlüğünün bulunması, vergi adaleti açısından sakıncalı yanlarının ortaya çıkabilmesi gibi faktörler, başlıca olumsuzluklarını oluşturmaktadır. Götürü usul, hemen her vergi çeşidinde olduğu gibi, katma değer vergisini de bozucu nitelikte olup, bu nedenle götürü usul uygulanmaması veya zorunluluk var ise, çok sınırlı olarak uygulanması gereği vardır. Götürü usul, katma değer vergisine özellik kazandıran müesseselerin uygulama açısından etkinliğinin azalmasına yol açan bir nitelik taşımaktadır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi bakımından tahsil esası benimsenmiş olmasına karşın, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Başka bir deyişle, serbest meslek erbabı, hizmeti ifa ettikten sonra bedeli aynen veya nakden tahsil etmemiş bile olsa katma değer vergisi hesaplayıp, beyan etmekle yükümlü tutulmuştur. Bu durum, gelir vergisi ve katma değer vergisi arasında çelişki doğmasına yol açtığı gibi, belge düzeni, zamanaşımı uygulaması açısından da farklılık yaratabilecek bir nitelik taşımaktadır.

Gelir vergisindeki belge düzenine paralel olarak; götürü usulde katma değer vergisine tabi mükelleflere; perakende satış fişi düzenleme görev ve yetkisi verilmemiş olması da sıkıcı ve rekabeti bozucu olmaktadır. Gerçekten de; resmi daireler, fatura alıp bütçe gider belgelerine ekleme zorunluluğu altında buldukları mal ve hizmet alımları için "gerçek usule tabi" tüccarlara ve esnafa yönelmektedirler. Keza; memurlara, emeklilere ve işçilere tanıyan vergi iadesi hakkı uygulaması dolayısıyla de, alıcılar gerçek usulde katma değer vergisine tabi satıcılara yönelmektedirler. Çünkü; götürü mükelleflerin perakende satış fişleri, vergi indiriminde geçerli sayılmamaktadır. Bunun için; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 52 üncü maddesi değiştirilerek götürü olarak katma değer vergisine tabi olanların da; bu vergi uygulaması dolayısıyla perakende satış fişi düzenleyebileceklerine dair bir ibare bu maddeye eklenmelidir. Keza; götürü mükelleflerin verecekleri perakende satış fişlerinin "ücretlilere vergi iadesi"nde geçerli belge olması da sağlanmalıdır. Böylece; satıcılar arasındaki rekabet dengesi kurulmuş olacaktır. Ayrıca bu yolla; götürülük şartlarını aşan ve gerçek usule geçmesi gereken mükellefler de izlenebilecektir.

1985 yılı götürü KDV uygulamasında bazı sorunlarla karşılaşmıştır. KDV Kanununda değişiklik yapan 3297 sayılı Kanunla ise bu sorunların giderilmesi amaçlanmıştır. Ancak burda bahsedilecek bir husus bulunmaktadır. Bu da KDV'nin en önemli işlevi olan belge kullanımının yaygınlaştırıl-

masının götürü usulde pek mümkün olmayacağıdır. Zira yükümlüler aldıkları her bir belge için bu belgede yazılı tutarın %2'si kadar bir vergiye muhatap olmaktadır. KDV'nin genel yapısından kaynaklanan çıkar çatışması götürü usulde çıkar birlikteliğine dönüşmektedir. Ama olay bir sistem sorunu olduğundan ileride bu konunun da KDV nin genel uygulama mantığına yakın bir şekilde düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.

## V- BEYANNAME ÖRNEKLERİ

### ÖRNEK I

Götürü usulde vergilendirilen saat tamircisi Ahmet İşbilir, 1991 takvim yılı içinde %12'den katma değer vergisine tabi 5.000.000.-TL, %6'dan Katma Değer Vergisine tabi 4.000.000.-TL'lık alım yapmıştır. Yıl içindeki toplam gideri ise 1.000.000.-TL'dir. Mükellefin Gelir Vergisi Kanununa göre götürü olarak tesbit edilen safi kazancı ise 3.500.000.-TL'dir.

İşlemler	Ödenen KDV	Uygulanacak KDV	Tutar
Alım: 5.000.000	600.000	%12+2.4 = 14.4	720.000
Alım: 4.000.000	240.000	%6+1.2 = 7.2	288.000
Gider: 1.000.000	120.000	%12+2.4 = 14.4	144.000
	<u>960.000</u>		<u>1.152.000</u>

Hesaplanan KDV = 1.152.000.-TL

Ödenen KDV = 960.000.-TL

Fark = 192.000.-TL

Mükellefin götürü olarak safi kazancı = 3.500.000x%10 = 350.000.-TL Dolayısıyla 350.000.-TL, 192.000.-TL'den büyük olduğu için ödenmesi gereken 350.000.-TL'dir.

### ÖRNEK II

Götürü usulde vergilendirilen sağlık memuru Mustafa İyiyapar'ın 1991 takvim yılı faaliyeti şu şekildedir:

- Mal ve hizmet alımları tutarı toplamı 6.400.000.-TL olup, %6 KDV'ye tabi tutulmuştur.

- 2.500.000.-TL işçilik ödemesi yapmıştır.

- Giderleri toplamı ise 950.000.-TL'dir.

- Mükellefin, gelir vergisi açısından takdir suretiyle götürü safi kazancı 996.000.-TL olarak tespit edilmiştir.

<u>İşlemler</u>	<u>Odenen KDV</u>	<u>Uygulanacak KDV</u>	<u>Tutar</u>
Alım: 6.400.000.-TL	384.000	%6+1.2 = 7.2	460.000.-TL
Gider: 950.000.-TL	114.000	%12+2.4 = 14.4	136.800.-TL
	<u>+</u> 498.000		<u>+</u> 597.600.-TL

Hesaplanan KDV = 597.600.-TL

Ödenen KDV = 498.000.-TL

Fark = 99.600.-TL

Mükellefin götürü olarak safi kazancı =  $996.000 \times \% 10 = 99.600.-TL$

Dolayısıyla 99.600.-TL = 99.600.-TL olduğundan mükellef KDV olarak 99.600.-TL ödeyecektir. İşçilik için KDV ödenmesi söz konusu değildir. Bu nedenle hesaplamada dikkate alınmamıştır.

### ÖRNEK III

Götürü usulde vergilendirilen sünnetçi Birol Eliçabuk 1991 yılı faaliyetleri dolayısıyla %12'den KDV'ye tabi 3.500.000.-TL mal alımında bulunmuş, 1.200.000.-TL'lik da gider yapmıştır. Ayrıca 1.800.000.-TL dükkan kirası ödemiş olup bu dükkan, dükkan sahibinin şahsi mal varlığına aittir. Götürü serbest meslek kazancının tutarı ise 1.000.000.-TL olarak takdir edilmiştir.

<u>İşlemler</u>	<u>Ödenen KDV</u>	<u>Uygulanacak KDV</u>	<u>Tutar</u>
Alım: 3.500.000	420.000	%12+2.4 = 14.4	504.000.-TL
Gider: 1.200.000	144.000	%12+2.4 = 14.4	172.800.-TL
	<u>+</u> 564.000		<u>+</u> 676.800.-TL

Hesaplanan KDV = 676.800.-TL

Ödenen KDV = 564.000.-TL

Fark = 112.800.-TL

Götürü olarak safi kazancı =  $1.000.000 \times \% 10 = 100.000.-TL$

Mükellefin ödeyeceği KDV 112.800.-TL'dir. Kiralanan dükkan işletmeye kayıtlı değil, dükkan sahibinin şahsi mülküdür. Bu nedenle KDV Kanununun 17. maddesi dördüncü fıkra (d) bendi gereğince vergiden müstesnadır. Dolayısıyla hesaplamada dikkate alınmamaktadır.

## KAYNAKÇA

1. AKDOĞAN, Abdurrahman, Vergilerin incelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından), Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 54, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara, 1991,
2. ALVER, Cemil, En Son Değişikliklerle KDV Kanunu Açıklamalı İçtihatlı-Gerekçeli, İkinci Baskı, Gaye Matbaacılık Sanayi ve Ticaret A.Ş., Ankara, 1991.
3. CAN, İsmail , ÜNLÜ, M. Cengiz, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Ankara, 1986.
4. DEMİRKAN, Uçar, "KDV Nedir, Mükellefi Kimdir?", İzmir Ticaret Odası Dergisi, Yıl: 57, s: 11, 1984 (Kasım).
5. \_\_\_\_\_ ' "KDV Sıkıntıları", İzmir Ticaret Odası Dergisi, Yıl: 58, s:1, 1985 (Ocak).
6. \_\_\_\_\_ ' "KDV'nde Dengesizlikler", İzmir Ticaret Odası Dergisi, Yıl: 58, s: 8, 1985 (Ağustos).
7. DOĞAN, A. Aykon, KDV Kanunu Açıklaması ve Yorumu, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985.
8. \_\_\_\_\_ ' Açıklamalı KDV Kanunu ve Uygulama Muktezalari, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985
9. ERGİNAY, Akif, Son Değişiklikleriyle Türk Vergi Kanunları, Savaş Yayınları, Hasoy Matbaası, Ankara, 1990.
10. KİRAZ, Adnan, "KDV'nde Vergilendirme usulleri, Vergilendirme Dönemi ve Beyan Esası", Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 4, s: 1, 1985 (Ocak).
11. KÜTÜKÇÜ, Abdullah, "KDV'nde Götürü Vergileme ve Bazı Sorunlar", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Yıl: 2, s: 8, 1986 (Ağustos).
12. \_\_\_\_\_ ' "KDV'de Götürü Vergilendirme", Maliye Postası, s: 188, 19878 (Temmuz).
13. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, KDV Kılavuzu 1992, İstanbul, 1992
14. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, DKV Beyanname Düzenleme Rehberi, 1985.
15. \_\_\_\_\_ ' Götürü Usule Tabi Mükellefler İçin KDV Rehberi, 1985.
16. \_\_\_\_\_ ' Türk Vergi Kanunları, C. I-II, Ankara, 1991.
17. ŞARTEKİN, Mehmet, "Gelir ve KDV'de Götürü Usulde Vergilendirme", Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 4, s: 3, 1985 (Mart).
18. UYSAL, Ali, EROĞLU, Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu, 3. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1991.