

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/382221319>

Basit Usulde Tespit Olunan Kazançlarda Gelir Vergisi İstisnasının Vergi Adaleti Açısından Tartışılması

Chapter · July 2024

CITATIONS

0

READS

6

1 author:



Mutlu Yoruldu

Balıkesir University

57 PUBLICATIONS 73 CITATIONS

SEE PROFILE

İktisadi ve İdari Bilimlerde Modern Araştırmalar-2024

Editors • Prof. Dr. Banu TANRIÖVER • ORCID: 0000-0001-8074-2159
Prof. Dr. Nebiye YAMAK • ORCID: 0000-0003-3336-4735

Cover Design • Motion Graphics
Book Layout • Motion Graphics
First Published • July 2024, Lyon

e-ISBN: 978-2-38236-692-9

DOI Number: 10.5281/zenodo.12670700

copyright © 2024 by **Livre de Lyon**

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without prior written permission from the Publisher.



Publisher • Livre de Lyon

Address • 37 rue marietton, 69009, Lyon France

website • <http://www.livredelyon.com>

e-mail • livredelyon@gmail.com



BÖLÜM VIII

BASİT USULDE TESPİT OLUNAN KAZANÇLARDA GELİR VERGİSİ İSTİSNASININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN TARTIŞILMASI

*Discussing the Income Tax Exemption on Earnings Determined
in the Simple Procedure in Terms of Tax Justice*

MUTLU YORULDU

*(Doç. Dr.), Balıkesir Üniversitesi,
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Maliye Bölümü, Mali İktisat ABD,
E-mail: mutlu.yoruldu@balikesir.edu.tr
ORCID: 0000-0002-1010-2938*

1. Giriş

İktisadi bir kavram olarak gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine dâhil olmaları ve kullanılmaları sonucunda almaya hak kazandıkları ekonomik değerler olarak ifade edilebilir. Aynı zamanda, üretim girdileri kullanılmaksızın, farklı sebeplerle gerçek veya tüzel kişilerin iktisadi gücünde ortaya çıkan artışların parasal karşılıkları da gelir olarak kabul edilebilmektedir (Bayraklı, 2000: 1). Ayrıca gelir, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1. maddesinde; “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safî tutarı” şeklinde belirtilmiştir. GVK'nın 1. maddesinde yapılan gelir tanımında yer alan kazanç ve irat kelimelerinin lafzi anlamlarına göre, faaliyet ve çalışmaya (ticari, zirai, mesleki vb.) dayanmış olan gelir “kazanç” olarak, menkul veya gayrimenkul varlığa dayanan gelir (faiz, kira vb.) ise “irat” adlandırılmaktadır (Aykın, 2020: 1). Aynı kanunun 2. maddesinde “gelire giren kazanç ve iratlar; ticarî kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer

kazanç ve iratlarıdır” denilmektedir. Zira ticari faaliyetlerden doğan gelirler “*ticari kazanç*” sayılmaktadır. GVK kapsamında ticari kazancın tespiti ise “gerçek usul” ve “basit usul” olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Ticari kazancın gerçek usulde tespiti ya bilanço usulüne ya da işletme hesabı esasına göre yapılmaktadır. Ticari kazancın basit usulde tespiti için mükelleflerin, kanunla düzenlenen belirli şartları sağlayıp yerine getirmeleri ve faaliyet alanlarının basit usulden yararlanamayacak alanlardan olmaması gerekmektedir. Basit usule tabi olan gelir vergisi mükelleflerini ilgilendiren önemli bir düzenleme “*Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ismi ile 1 Ekim 2021’de Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne (TBMM) sunulmuştur. Bu düzenleme, 14 Ekim 2021 tarihinde TBMM tarafından kabul edilmiştir. Düzenleme “*7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ismiyle 26 Ekim 2021’de Resmi Gazete (RG)’de yayımlanmıştır. Bu kanunun 1. maddesi ile “*31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa mükerrer 20. maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki madde eklenmiştir*”.

“Basit usulde tespit olunan kazançlarda gelir vergisi istisnası”:

“Mükerrer Madde 20/A – Bu Kanuna göre kazançları basit usulde tespit olunan mükelleflerin 46ncı maddeye göre tespit edilen kazançları gelir vergisinden müstesnadır”. Bu kanun maddesi düzenlemesiyle kazançları basit usulde olan mükellefler özel ve genel şartları sağlamaları halinde kazançları sebebiyle gelir vergisi ödemesi yapmayacaklardır. 7338 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme ilk olarak 2021 yılı kazançları için uygulanmış ve 2021 itibariyle yaklaşık 836 bin mükellefin yıllık kazançları gelir vergisinden istisna edilmiştir (Tekbaş, 2021: 60).

Yapılan değişikliklerin en önemlilerinden biri basit usulde tespit olunan kazançlara getirilmiş olan gelir vergisi istisnasıdır. Mükelleflerin bu istisnadan yararlanabilmeleri için kanunla düzenlenen birtakım şartları taşımaları gerekmektedir. Mükellefler tarafından sağlanması gereken şartların başında: mükellefin kendi işyerinde çalışması, yıllık kazancının kanunlarla belirlenmiş olan hadleri geçmemesi ve ayrıca işyeri kirasının yine kanunla belirlenmiş belli bir tutarın altında kalması, gelmektedir. Basit usule tabi olan gelir vergisi mükelleflerinin ödemeleri gereken gelir vergisinin yıllık toplam tutarı, yıllık tahsil edilen toplam gelir vergisi tutarının çok az bir kısmını oluşturmaktadır. Devletin basit usulden yararlanma şartlarını sağlayan mükelleflerin kazançlarından gelir vergisi istememesi ise bu mükellef grubunun ekonomik refahını olumlu biçimde etkilemektedir. Ayrıca

bu vergi istisnasının uygulanmasıyla sosyal devlet yaklaşımının en önemli amaçlarından olan toplumsal vergi adaletinin sağlanması amacına biraz daha yaklaşmış olmaktadır. Bu çalışmada basit usulde ticari kazanç sağlayan vergi mükelleflerine “7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile getirilmiş olan gelir vergisi istisnasının sonuçları vergi adaleti açısından değerlendirilmektedir.

2. Basit Usulde Tespit Olunan Ticari Kazanç

2.1. Basit Usulün Kapsamı

GVK 37. maddesinde; “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*” ibaresi yer almaktadır. Bu maddede belirtilmiş olan ticari faaliyet, sermaye ve emek öğelerinin devamlı olacak şekilde birlikte kullanılması ile gerçekleştirilen faaliyetleri ifade etmektedir. Zira ticari faaliyet bir müteşebbis tarafından faaliyetten doğacak olan her türlü risk faktörü dikkate alınarak yapılmaktadır. Toplum arasında bilindiği haliyle ve özü itibarıyla her türlü al-sat işleminin devamlı surette gerçekleştirilmesi, ticari faaliyetin mahiyetini oluşturur. Bu faaliyetlerin sonucu ortaya çıkan gelirler ise ticari kazanç olarak nitelendirilmekte ve kabul edilmektedir. Maddede geçen sınai faaliyet ise farklı maddelerin üretim sürecinde işlenmesi, üretilmesi, taşınması, saklanması ve bireylerin ihtiyaçlarına göre maddeye belirli nitelik kazandırılmasıdır. Sınai faaliyet hammaddelerin değerli mal durumuna dönüştürülmesi için gerekli olan çalışmalardan oluşur. Ticari faaliyetlerdeki sermaye ve emek faktörlerinin birlikte kullanılması, riskin üstlenilmesi, örgütlenme, devamlılık özellikleri ve azami kâr sağlama hedefi, sınai faaliyetler için de geçerlidir. Ticari faaliyetler sonucundan meydana gelen kazançlar, gerçek ve basit usul olacak şekilde saptanmaktadır. Gerçek usulde kazanç tespiti; bilanço ile işletme hesabı esaslarına göre gerçekleştirilmektedir. Basit usulde kazanç tespiti ise GVK’nın 46. maddesinde “*basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır*” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca elde edilen ticari kazançların basit usulde belirlenebilmesi için belirli şartların yerine getirilmesi gerekir. Zira mükellefler basit usulden yararlanmanın tüm şartlarını ihtiva etseler dahi ticari kazanç doğuran belirli faaliyetleri gerçekleştirmeleri halinde basit usule tabi olamazlar. Başka bir ifadeyle GVK 51. maddesinde düzenlenen ticari kazanç elde eden kişilerin, yapılan işin mahiyeti ve büyüklüğü nedeniyle basit usulden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

2.2. Basit Usule Tabi Olmanın Şartları

Ekonomi içinde belirli meslekleri ifa eden meslek mensuplarının sosyokültürel durumları nedeniyle ticari kazançlarını gerçek usulde saptamaları, görev ve sorumluluklarını yerine getirmeleri zor olabilmektedir. Zira burada gerçekleştirilen faaliyetin ticari faaliyet niteliği değişmemekte yalnızca belirli koşulları sağlayan ticaret erbablarına birtakım vergi kolaylıkları sağlanmaktadır. Bu duruma istinaden GVK'da gerçek usule tabi olmak için belirlenmiş olan parasal sınırların altında kalan ve gelir vergisi muafiyetinden yararlanmayan mükelleflerin basit usulde vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır (Tekbaş, 2021: 61). Toplum arasında küçük esnaf olarak bilinen (GVK'a açısından değil) ve ticari kazançları sebebiyle gelir vergisi yükümlüsü olan mükellefler, GVK 47. maddesindeki genel şartlar ve 48. maddesindeki özel şartların tamamını eş anlı olarak sağladıkları takdirde basit usulde vergilendirilebilmektedir. Bu maddelerde yer alan genel ve özel şartlardaki parasal sınırlar, her yıl hesaplanacak olan yeniden değerlendirme oranı nispetinde tekrar tayin edilerek, Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile ilan edilmektedir. Mükelleflerin basit usule tabi olmaları, gelir vergisi mükellefi olma sıfatlarını değiştirmemekte sadece şartları sağladıkları vergilendirme dönemine ilişkin belirli şekli ödevlerden ve maddi vergi ödevinden sorumlu olmadıkları anlamı taşımaktadır.

2.2.1. Genel Şartlar

GVK'nın 47. maddesinde, gelir vergisi mükellefleri açısından basit usule tabi olmanın genel şartları düzenlenmiştir. Bu şartlar;

1. *“Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak. (işinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozmaz. Ölüm halinde, iş sahibinin dul eşi veya küçük çocuklar, namına işe devam bulunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamalarına bakılmaz)”*,

2. *“İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içinde 2023 takvim yılı için 35.000 TL (2024 takvim yılı için 55.000 TL), diğer yerlerde 22.000 TL'yi (2024 takvim yılı için 34.000 TL) aşmamak”*,

3. *“Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak”*.

“Yukarıdaki 2 ve 3 numaralı maddelere göre eskiden beri işe devam edenlerde takvim yılı başındaki, yeniden işe başlayanlarda ise işe başlama tarihindeki duruma göre uygulanır”.

2023 yılı için uygulanacak parasal sınırlar, 323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir (GİB, 2023). 2024 yılı için uygulanacak parasal sınırlar ise 324 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği ile düzenlenmiştir (GİB, 2024).

2.2.2. Özel Şartlar

Basit usule tabi olabilmek için genel şartlara ilave olmak üzere, GVK 48. maddesinde düzenlenen özel şartların da mükellefler tarafından sağlanması gerekmektedir. Bu şartlar;

1. *“Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 2023 takvim yılı için 440.000 TL (2024 takvim yılı için 690.000 TL) veya yıllık satışları tutarının 2023 takvim yılı için 700.000 TL’yi (2024 takvim yılı için 1.100.000 TL) aşmaması”*,

2. *“1 numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 2023 takvim yılı için 220.000 TL’yi (2024 takvim yılı için 340.000 TL) aşmaması”*,

3. *“1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 2023 takvim yılı için 440.000 TL’yi (2024 takvim yılı için 690.000 TL) aşmaması”*,

“Milli Piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, bu maddenin 1 ve 3 numaralı sıralarda yazılı hadler yerine ilgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadleri uygulanır.”

Yukarıda belirtilen madde ve malzemelerin ticaretini yapan mükellefler açısından 2023 yılı için basit usulden yararlanabilmeleri için geçerli alış, satış ve hasılat hadleri, bakanlık tarafından 323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir (GİB, 2023). 2024 yılı için uygulanacak hadler ise 324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile takdir ve tayin edilmiştir (GİB, 2024). Aşağıda 2023 yılı (parantez içinde de 2024 yılı) için geçerli hadler verilmiştir.

Tablo 1: Kar Hadleri Emsallerine Göre Düşük Olarak Tespit Edilmiş Bulunan Emtia İçin Özel Hadler

Emtianın Cinsi	Büyükşehir Belediye Sınırları Dışında Kalan Yerlerde		Büyükşehir Belediye Sınırları İçinde Kalan Yerlerde	
	Yıllık Alım Ölçüsü (TL)	Yıllık Satış Ölçüsü (TL)	Yıllık Alım Ölçüsü (TL)	Yıllık Satış Ölçüsü (TL)
Değerli Kâğıt	750.000 (1.180.000)	840.000 (1.300.000)	900.000 (1.400.000)	1.090.000 (1.700.000)
Şeker – Çay	550.000 (870.000)	750.000 (1.180.000)	700.000 (1.100.000)	890.000 (1.400.000)
Milli Piy. Bil., Hemen Kazan, Süper Toto	550.000 (870.000)	750.000 (1.180.000)	700.000 (1.100.000)	890.000 (1.400.000)
İçki (Bira ve Şarap hariç) – İspirto – Sigara – Tütün	550.000 (870.000)	750.000 (1.180.000)	700.000 (1.100.000)	890.000 (1.400.000)
Akaryakıt (LPG hariç)	840.000 (1.300.000)	890.000 (1.400.000)	1.090.000 (1.700.000)	1.270.000 (2.000.000)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi, 2023-2024.

2023 ve 2024 takvim yılları için geçerli olan genel ve özel koşulların tamamının mükellefler tarafından sağlanamaması halinde, mükellefler bir sonraki takvim yılı başından itibaren gerçek usule tabi olacaklardır.

2.3. Basit Usulden Yararlanamayacak Olanlar

GVK 51. maddesinde sayılan mükellefler, basit usulden yararlanmanın genel ve özel şartlarının tamamını sağlamış olsalar dahi hiçbir biçimde basit usulden faydalanamazlar. Bunlar;

1. “Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları”;
2. “İkrazat (ödünç para verme) işleriyle uğraşanlar”;
3. “Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar”;
4. “Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece taahhütte bulunanlar”;
5. “Sigorta üreticileri”;

6. “Her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut (aracılık) edenler”;

7. “Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar”;

8. “Tavassut (aracılık) işi yapanlar (dayıbaşılar hariç)”;

9. “Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler”;

10. “Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri (Yapısı itibarıyla sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç)”;

11. “Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dâhil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücavir alanlar dâhil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibarıyla veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunulup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler”.

Yukarıda sayılan mükelleflerin yaptıkları faaliyetler ticari faaliyet niteliğine haiz olmakla birlikte aynı zamanda bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlar da ticari kazanç olmaktadır. Fakat kanun koyucu yapılan işin mahiyeti, ölçüsü ve parasal büyüklüğü gibi özelliklerini dikkate alarak, bu mükellefleri basit usulün dışında bırakmıştır. Zira sayılan gelir vergisi mükellefleri, vergilendirme açısından gerçek usule tabi olacaklardır.

2.4. Ortaklıklarda Basit Usule Tabi Olmanın Şartları

GVK'nın 46. maddesi gereğince; ortaklıklarda basit usule tabi olma hususunda ortaklığın yıllık iş hacmi miktarıyla yıllık kira bedelleri birlikte dikkate alınır. Ortaklıklarda ortaklığı bulunanlardan herhangi biri gerçek usule tabi ise otomatik olarak diğer ortaklar da gerçek usule tabi olmaktadır.

2.5. Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş

GVK'nın 46. maddesi hükmüne göre; mükelleflerden basit usulde vergilendirilenler, dilekçe ile basit usulden yararlanmak istemediklerini belirtir şekilde bildirimde bulunurlarsa dilekçede belirtilmiş olan tarihten ya da o yılı izleyen takvim yılı başından itibaren, yeni işe başlayanlar ise işe başladıkları tarih itibarıyla gerçek usulde vergilendirilmektedirler. Bunun dışında basit usul şartlarından birini o takvim yılı içerisinde kaybedenler sonraki takvim yılı itibarıyla gerçek usulde vergilendirilirler. Sahte belge düzenlediği anlaşılan

kişiler de şahıslarına tebliğ yapılmasını izleyen ayın başından başlayarak gerçek usulde vergilendirilirler. Bu durumda olan kişilerin elde ettikleri kazançları bir daha basit usulde tespit edilmeyecektir.

2.6. Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş

GVK'nın 46. maddesi uyarınca; gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, 47. maddede yazılı genel şartları sağlamaları beklenmektedir. Mükelleflerin genel şartları sağlamaları halinde arka arkaya iki hesap dönemi faaliyetleri dikkate alınır. Mükelleflerin bu dönemlerdeki iş hacimleri 48. maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini takip eden takvim yılı başından itibaren basit usule geçiş yapabilirler. İşin eş ve çocuklara devri durumunda, iş hacimleri hesaplanırken devirden önceki sürelerle de bakılır.

3. Basit Usule Tabi Mükelleflerin Bazı Ödevlerine İlişkin 7338 Sayılı Kanun Sonrası Durum

Basit usule tabi gelir vergisi mükellefleri VUK 173. madde kapsamında defter tutma mecburiyetinden istisna edilmiştir. Ayrıca tevkifat yapma yükümlülükleri de bulunmamaktadır.

3.1. Yıllık Beyanname Verilmemesi

GVK'ya 7338 sayılı Kanun ile eklenmiş mükerrer maddeye göre kazançları sebebiyle basit usulde vergilendirilen mükellefler 1 Ocak 2021 tarihi itibarıyla faaliyetleri sebebiyle elde ettikleri ticari kazançları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu durumdaki mükellefler 2022 yılı kazançları için 2023'te gelir vergisi beyanamesi vermemişler, aynı şekilde 2023 yılında elde ettikleri ticari kazançları için 2024 yılında da yıllık gelir vergisi beyanamesi vermeyeceklerdir. Farklı kazançları sebebiyle 2024 yılında verilmesi gereken gelir vergisi beyanamesine ilgili dönemde elde ettikleri ticari kazançlarını dâhil etmeyeceklerdir (GİB, 2024: 23). Zira basit usulden yararlananlar, basit usulde kazanç istisnası uygulaması devam ettiği sürece ticari kazançları için yıllık gelir vergisi beyanamesi düzenlemeyeceklerdir.

3.2. Vergi Levhası Alınmaması

Basit usule tabi olan mükellefler, 7338 sayılı kanunla birlikte ticari kazançları için yıllık gelir vergisi beyanamesi vermeyeceklerinden, haklarında bu kazançları üzerinden gelir vergisi tarhiyatı da yapılmayacaktır. Bu sebeple

basit usuldeki mükelleflerin vergi levhası alma zorunluluğu bulunmamaktadır (GİB, 2024: 23).

3.3. Bildirim Yükümlülüğü

Basit usulde olanların işe başlama, değişiklikler (adres, iş değişikliği vb.) ve işi bırakma gibi hususları vergi dairesine bildirme mecburiyetleri devam etmektedir (GİB, 2024: 24). Zira bu değişiklikler mükellefin basit usulden yararlanma şartlarını sağlamayı sürdürüp sürdürmediğinin tespiti açısından son derece önemlidir. Dolayısıyla vergi idaresi tarafından bu değişikliklerin tespitinin zamanında ve tam olarak yapılması, vergi kayıp ve kaçığının önüne geçmektedir.

3.4. Belge Düzeni

Basit usule tabi mükelleflerin, kazançlarıyla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri uyarınca düzenlemeleri ve kullanmaları mecburi olan belgelere ilişkin yükümlülükleri devam etmektedir. Ayrıca mükellefin kendisine hizmet ve mal teslimi sonrasında da VUK'a istinaden fatura vb. bütün belgeleri alma ve giderlerini belgelendirme mecburiyeti bulunmaktadır (GİB, 2024: 26).

3.5. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü

Basit usule tabi gelir vergisi mükelleflerinin muhatabı oldukları belgeleri, belgenin düzenlendiği tarihi takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl boyunca saklamak ve yetkili makamlarca talep edilmesi halinde ibraz etmek mecburiyetleri devam etmektedir (GİB, 2024: 29).

4. Kazancın Basit Usulde Tespiti

4369 sayılı kanunla birlikte 1 Aralık 1999 tarihi sonrasında götürü usul yerini basit usulde vergilendirmeye bırakmıştır. Bu geçişin asıl amacı, belge düzeninin pekiştirilmesini ve kayıt dışılığın kontrol altına alınmasını sağlamaktır (Tekbaş, 2021: 64).

Ticari kazancın basit usulde tespiti, GVK 46. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre; *“47 ve 48 inci maddelerde yazılı şartları topluca haiz olanların ticari kazançları basit usulde tespit olunur. Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış*

ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır” şeklindedir.

“Basit Usulde Ticari Kazanç = Hasılat – Giderler – Satılan Malların Alış Bedelleri”

Basit usule tabi gelir vergisi mükelleflerinin ticari kazançları yukarıda verilen hesaplama yöntemiyle tespit edilmektedir. Fakat “7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” la düzenlenen kazanç istisnası hükmü ile birlikte basit usulde ticari kazançların tespiti amacıyla yapılan bu hesaplamanın istisna düzenlemesi devam ettiği sürece bir önemi ve anlamı bulunmamaktadır. Zira basit usule tabi ticari kazançlar bahsedilen kanuni düzenlemeyle istisna kapsamındadır (Yoruldu, 2021: 87). Diğer bir ifadeyle devlet bu kazançlar üzerinden gelir vergisi tahsil etmekten vazgeçmiştir.

5. Basit Usule İlişkin İstatistikler

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 2022 yılı faaliyet raporunda gelir vergisi mükellefi sayıları, basit usule tabi mükellef sayıları, gelir vergisi tahsilatı, basit usulde gelir vergisi tahsilatı ve basit usule ait verilerin gelir vergisi içindeki payları sunulmuştur. Aşağıda Tablo 2’de bu istatistiki veriler paylaşılmıştır. 18.06.2024 tarihi itibarıyla 2023 yılı faaliyet raporu henüz yayınlanmamış olduğundan, bu veriler değerlendirmeye alınamamıştır.

Tablo 2: Basit Usulde İstatistikî Veriler

Yıllar	2018	2019	2020	2021	2022
Sayı-Oran					
Tahsilat					
Gelir Vergisi	1.920.586	1.964.548	2.086.100	2.235.576	2.364.625
Mükellef Sayıları¹					
Basit Usul Mükellef Sayıları	774.681	783.455	808.571	836.871	836.779
Gelir Vergisi Mükellefleri İçerisinde Basit Usul Mükelleflerinin Oranı	%40	%40	%39	%38	%35
Toplam Gelir Vergisi Tahsilatı (Bin TL)	175.420.074	207.849.896	203.986.510	285.606.384	367.376.434
Basit Usulde Gelir Vergisi Tahsilatı (Bin TL)	210.804	204.849	232.517	241.181	84.212
Toplam Gelir Vergisi Tahsilatı İçerisinde Basit Usulde Gelir Vergisi Tahsilatının Oranı	%0,12 (Binde 1.2)	%0,10 (Binde 1)	%0,11 (Binde 1.1)	%0,08 (Binde 0.8)	%0,02 (Binde 0.2)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu.

Yukarıdaki tabloda basit usulde vergilendirilen mükelleflerin 2018-2022 arası döneme ait istatistikî veriler gösterilmiştir. 7338 sayılı Kanun 26 Ekim 2021 tarihinde RG’de yayımlanmıştır. Dolayısıyla basit usule tabi olan gelir vergisi mükelleflerinden yapılan son vergi tahsilatı 2022 yılında 84.212.000 TL olarak gerçekleştirilmiştir. GİB tarafından 2023 yılı faaliyet raporu yayınlandığında, raporda “Basit Usulde Gelir Vergisi Tahsilatı” alanı “0” TL olarak gösterilmiş olacaktır. Raporda yıllar itibariyle basit usule tabi mükellef sayısının arttığı görülmektedir. Türkiye’de faaliyette bulunan gelir vergisi mükellefi sayısının (özellikle yeni işe başlayanlar) her yıl arttığı düşünüldüğünde, basit usulden yararlanan mükellef sayısının da 2023 yılı verilerinde artacağı öngörülebilir. Yine tablodan anlaşıldığı üzere 2022 yılı için basit usule tabi mükellef sayısı, gelir vergisi mükelleflerinin yaklaşık %35’ine denk gelmektedir. Aynı zamanda

1. Ticari, zirai veya serbest meslek kazançlarını elde eden gelir vergisi mükellefleri toplamından oluşmaktadır.

basit usule tabi mükelleflerden yapılan toplam gelir vergisi, toplam gelir vergisi tahsilatının sadece binde 0.2'sine isabet etmektedir. Basit usule tabi mükellef sayısının her yıl artma eğiliminde olması, ortaya çıkan kazançlar dikkate alınmaksızın, devletin bir önceki yıla göre daha fazla vergi tahsilatından vazgeçmesi anlamına gelebilecektir.

7. Gelir Vergisi İstisnasının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi

Devletin sosyal ve ekonomik ihtiyaçları karşılamak için kamu gelirlerine ihtiyacı vardır. Bu ihtiyacı karşılarken adalet ve etkinlik gibi ölçülere dikkat ederek bazı önlemler almaktadır. İyi bir vergi sistemi için etkinlik ve adalet en önemli unsurların başında gelir. İyi bir vergi sisteminin en önemli unsurlarından olan vergilemede adalet ilkesi, ödeme gücünü esas almış ve ödeme gücü açısından aynı durumda olanların aynı (yatay adalet), farklı durumda olanların ise farklı (dikey adalet) şekilde vergilendirilmesini gerektirmektedir. Vergilemede adalet konusunda ödeme gücünün belirleyici olması neredeyse bütün dünya ülkelerinin yasa ve mevzuatlarına girmiştir. Türkiye’de de 1982 Anayasasının “*Vergi Ödevi*” başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” ve ikinci bendinde “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” ifadeleri bulunmaktadır. Anayasal bu iki düzenleme doğrudan “*vergilemede adalet*” ilkesine vurgu yapmaktadır. Adil bir vergilendirme için ödeme gücünün dikkate alınması kabulü, Türk anayasasında “*mali güce göre vergilendirme*” olarak genişletilmiştir. Zira kişilerin ödeme gücü doğrudan gelir unsuruna endekslî iken mali güç kavramıyla, kişilerin servetleri ve harcamaları da vergilendirmede konu haline getirilebilmekte ve bu kişinin sahip olduğu servet ve gerçekleştirdiği harcamalar nedeniyle kişiden vergi istenebilmektedir. Bu anlamda vergilendirmede mali güç kavramının esas alınmış olması, ödeme gücünün esas alınmasına göre daha adil bir vergilendirme imkânı sağlayabilmektedir. Yine 73. maddenin 1. fıkrası “*Herkes*” ifadesi ile başlamaktadır. Bu ifade de doğrudan vergilemede adalet ilkesi ile ilgilidir. Toplumdaki herkesin devlete vergi ödemek mecburiyetinde olduğu ve dolayısıyla verginin tabana yayılmasının esas kabul edildiği vurgulanmaktadır. Böylelikle vergi ödeme mecburiyeti toplumun belirli bir kısmının üzerine bırakılmamaktadır. Diğer taraftan 73. maddenin 2. fıkrası, devletin maliye ve vergi politikasının sosyal amacını oluşturmaktadır. Toplumdaki vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı/dağıtılması devlet tarafından bir görev olarak kabul edilmiştir. Toplumdaki vergi yükü adil ve dengeli dağılırsa/dağılırsa (ki

burada da temel nokta mali güce göre vergilendirme), toplumsal gelir dağılımı da iyileştirilmiş olacaktır. Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” ifadesi yer almaktadır. Bu düzenleme “*Kanunsuz vergi olmaz*” prensibine dayanan ve adil bir vergilendirme için son derece önemli sayılan bir düzenlemedir. Zira vergi toplumu ilgilendirmek ve toplumdan alınmaktadır. Vergilendirme yetkisi de milleti temsil eden meclislere aittir. Kanun koyucu sıfatıyla Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), millet adına bu yetkiyi kullanmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin hususların kanunla düzenlenmesi, idarenin keyfiyetini önlemekte ve dolayısıyla adaletsiz uygulamaların önüne geçebilmektedir. Zira kanunlar herkese hiçbir ayırım gözetilmeksizin eşit biçimde uygulanmaktadır.

Muafiyet, istisna ve indirim gibi vergi harcamaları, kişilerin gerçek anlamda ödeme güçlerine ulaşabilmek için kullanılan vasıtalandır. Bu vergi harcamaları yoluyla vergi ödeme gücü düşük olan kesimlere; ya hiç vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme imkânı sağlanabilmektedir. Zira bu vergi kolaylıklarıyla devlet, birtakım sosyo-ekonomik gerekçelerle verginin mali amacından kısmen veya tamamen vazgeçmektedir. Kişilerin gerçek anlamda ödeme güçlerini ortaya koyabilmek ve sosyo-ekonomik anlamda dezavantajlı kesimler lehine vergi adaletini sağlamak için kullanılan bu uygulamalar, kimi zaman eleştirilere maruz kalmaktadır. Bu vergi harcamalarının, ekonomik ve politik amaçlı kullanılıp kapsamının çok geniş tutulması, mükellefler açısından vergi yüklerinin dağılımının değişmesi sebebiyle dikey ve yatay eşitliğin bozulması gibi hususlar eleştirilere örnek olarak gösterilebilir. Bu tür harcamalar, aynı zamanda devlet açısından vergi açığının oluşmasına da neden olabilmektedir (Yoruldu ve Yalçın, 2023: 125). Tüm eleştirilere rağmen vergi harcamalarının sosyal amacı sağlamaya yönelik kullanılması halinde vergilemede adaleti sağlamak açısından önemli etkilerinin olduğu bir gerçektir. Sosyal devlet anlayışının temini ve vergilemede adaletin sağlanması açısından gerekli olan en önemli vergi ilkelerinden biri mali güce göre vergilendirilmedir. Mali güce göre/mali güçle orantılı vergilendirmeye devlet, toplumda kişiler arasında gelir ve servet unsurlarının yeniden (adil) dağılımını/dağıtılmasını gerçekleştirebilmektedir. Zira böylelikle toplumsal gelir dağılımında adaletin sağlanmasına da destek olabilmektedir.

Toplumda küçük esnaf olarak tabir edilen ve ticari kazancı sebebiyle gelir vergisi mükellefi olan mükellefler, tüm kanuni şartları yerine getirdikleri takdirde basit usulde vergilendirilebilmektedirler. Dolayısıyla 2021 yılı

sonlarında 7338 sayılı Kanun ile getirilen “*basit usul kazanç istisnası*”ndan yararlanabilmektedir. Zira bu grubun kazançları gelir vergisi kanunu dışında bırakıldığından, ticari kazançlarından gelri vergisi ödememektedirler. Basit usul kazanç istisnası, hukuki kaynak olarak kanunla düzenlendiğinden, verginin kanunilik ilkesine uygundur. Dolayısıyla bu yönüyle anayasaya aykırılık söz konusu değildir. Diğer taraftan kanunla belli kesimin kazançları vergilendirme alanı dışında bırakıldığından vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesi ile çelişmektedir. Vergilendirmede temel olarak mali gücün esas alınmasına dayandırılan vergi adaleti açısından değerlendirildiğinde, basit usul kazanç istisnası uygulamasının yerinde olduğu ifade edilebilir. Zira toplumda dikey vergi adaletinin iyileştirilmesine katkı sunduğu söylenebilir.

8. Sonuç

Basit usule tabi gelir vergisi mükelleflerinin sayısı yaklaşık 850.000 civarındadır. Türkiye’de 2022 yılı dâhil son beş yıllık dönem incelendiğinde, devletin basit usulden tahsil ettiği gelir vergisi geliri, toplam gelir vergisi tahsilatının yaklaşık binde 1’i seviyesinde gerçekleşmiştir. Bu durum da esasen basit usulde tahsil edilen gelir vergisinin, verginin mali amacını sağlamada çok da etkin olmadığını göstermektedir. Devlet açısından büyüklüğü itibariyle vazgeçilebilir bir gelir kaynağı olması, bu kaynağın verginin sosyal amacını (gelir dağılımında adaletin sağlanması) gerçekleştirebilmek için kullanılmasına uygun imkân sağlamaktadır. Dolayısıyla basit usulde elde edilen kazançların istisna kapsamında olmasıyla oluşan gelir vergisi/vergi açığı ise nispeten önemsiz gibi görünmektedir. Zira bu açık başka gelir kaynaklarındaki düzenlemelerle kapatılabilir düzeydedir. Devlet basit usulde elde edilen kazançlardan vergi almaması, bu kesimin sosyo-ekonomik durumlarının düşüklüğü dikkate alındığında, öncelikle bu kesimin sonrasında toplumun refahını arttırmak adına bir araç olarak işlev sağlamaktadır. Zira bu kesimin gelir bütçelerinin sınırları göz önüne alındığında, gelir vergisi olarak ödemedikleri kaynağın, satın alma güçlerine olumlu yansıdığı bir gerçektir. Aynı zamanda basit usule tabi mükellef sayısı, toplam gelir vergisi mükellefi sayısının yaklaşık %35’ine tekabül etmektedir. Dolayısıyla gelir vergisi mükelleflerinin önemli bir kısmının bu istisnadan yararlanması, bu kesimin gelir durumlarının ve toplumsal gelir dağılımının iyileşmesine yardımcı olabilmektedir.

Devletin yapmış olduğu bu vergi harcaması, sosyal devlet anlayışının bir gereğidir. Aynı zamanda zanaatkârlık olarak ifade edilen el yeteneğine dayalı ve pek tercih edilmemesi nedeniyle unutulmaya yüz tutma tehlikesiyle karşı

karşıya olan mesleklerin cazip hale gelmesi açısından da söz konusu istisna uygulaması önemli hale gelmektedir. Diğer bir ifadeyle Basit Usul Kazanç İstisnası, vergilendirmede sosyal amacın yanında ekonomik teşvik özelliği ile ekonomik amacı da desteklenmektedir. Sonuç olarak vergi adaletinin tesisi, gelir dağılımında adaletin sağlanması, üretim ve istihdamı teşvik etmesi açısından “*Basit Usulde Kazanç İstisnası*” uygulamasına devam edilmesi yerinde olacaktır.

Kaynakça

Aykın, H. (2020). Vergilemede Kazanç ve İrat Kavramları ve Farkı, <https://vergidosyasi.com/2020/04/30/vergilemede-kazanc-ve-irat-kavramlari-ve-farki/>, (Erişim tarihi: 30.04.2024).

Bayraklı, H. H. (2000). Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar, *Mevzuat Dergisi*, 3 (36): 1.

GİB, (2022). 2022 Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 455, 159.

GİB, (2023). Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 454.

GİB, (2024). www.gib.gov.tr. (Erişim tarihi: 30.05.2024).

Tekbaş, A. (2021). Basit Usulde Tespit Olunan Kazançlarda Gelir Vergisi İstisnası, *İş ve Hayat Dergisi*, 14, (59-71).

Yoruldu, M. (2021). Gelir Vergisinde Teşvik Uygulamaları (Muafiyetler, İstisnalar ve İndirimler), Ankara: Gazi Kitabevi.

Yoruldu, M. ve Yalçın, A. Z. (Ekim 2023). Türkiye’de Gelir Vergisi Açığı: Nedenleri ve Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme, *Vergi Raporu*, 289, (122-135).

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, www.mevzuat.gov.tr

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, www.mevzuat.gov.tr

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, www.mevzuat.gov.tr

323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, www.mevzuat.gov.tr

324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, www.mevzuat.gov.tr