

HİZMET ERBABINA PAY SENEDİ VERİLMEK SURETİYLE SAĞLANAN MENFAATLERDE ÜCRET İSTİSNASI İLE TİCARİ VE MESLEKİ KAZANÇLARDA GÜNLÜK HASILAT TESPİTİ VE GELİR VERGİSİ MATRAHININ BELİRLENMESİ

ÖZET

326 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 7524 sayılı Kanun ile getirilen

- Hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnası uygulaması ve
- Ticari veya mesleki faaliyetlerde bulunan gerçek kişi mükellefler ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 127 nci maddesi uyarınca tespit edilecek günlük hasılatlardan yola çıkarak hesaplanacak olması gereken hasılat tutarları ile beyan ettikleri hasılat tutarları arasındaki farkın %20'den fazla olması durumunda bahsi geçen mükelleflerin 213 sayılı Kanunun 370 inci maddesi uyarınca izaha davet edilmesi ve izahın değerlendirilmesinin mezkûr madde uyarınca yapılmasına
- İlişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

Ticari veya mesleki faaliyeti nedeniyle mükellefiyeti bulunanların günlük hasılat tutarları, bir ayda üçten, bir takvim yılında ise on ikiden az olmamak kaydıyla yapılacak yoklamalar ile tespit edilebilecektir.

7524 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 17 nci maddesi başlığıyla birlikte yeniden düzenlenmiş ve hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnası uygulamasına yönelik düzenleme yapılmıştı.

Yine 7524 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle yeniden düzenlenen Gelir Vergisi Kanununun 69 uncu maddesi ile ticari veya mesleki faaliyetlerde bulunan gerçek kişi mükellefler ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 127 nci maddesi uyarınca tespit edilecek günlük hasılatlardan yola çıkarak hesaplanacak olması

gereken hasılat tutarları ile beyan ettikleri hasılat tutarları arasındaki farkın %20'den fazla olması durumunda bahsi geçen mükelleflerin 213 sayılı Kanununun 370 inci maddesi uyarınca izaha davet edilmesi ve izahın değerlendirilmesine yönelik düzenleme yapılmıştı.

[27/09/2024 tarih ve 32675 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 326 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde](#) 7524 sayılı Kanun ile yapılan bu düzenlemelere ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

Tebliğde yer alan açıklamalar özetle aşağıdaki gibidir:

I-) Ticari ve Mesleki Kazançlarda Günlük Hasılat Tespiti ve Gelir Vergisi Matrahının Belirlenmesi Yasal düzenleme

(1) 7524 sayılı Kanununun 3 üncü maddesiyle yeniden düzenlenen Gelir Vergisi Kanununun 69 uncu maddesi aşağıdaki gibidir:

“Ticari ve mesleki kazançlarda günlük hasılat tespiti ve gelir vergisi matrahının belirlenmesi:
MADDE 69- Ticari veya mesleki faaliyetleri nedeniyle mükellef olanlara yönelik, Vergi Usul Kanununun 127 nci maddesi kapsamında günlük hasılat tutarlarını tespit etmek amacıyla bir ayda üçten, bir takvim yılında on ikiden az olmamak kaydıyla bu madde hükümlerine göre işlem tesis edilmek üzere yoklama yapılabilir.

Birinci fıkra kapsamında İdarece yapılan yoklamalar sonucu tespit edilen günlük hasılat tutarları ortalamasından hareketle aylık hasılat tutarı hesaplanır. Bu şekilde tespit edilen aylık hasılat tutarlarının toplamı, tespit yapılan ay sayısına bölünmek suretiyle aylık ortalama hasılat tutarı belirlenir. Aylık ortalama hasılat tutarı, faaliyette bulunulan ay sayısı ile çarpılmak suretiyle mükelleflerin ilgili takvim yılı hasılatları tespit edilir.

İkinci fıkra kapsamında tespit edilen hasılat tutarları ile;

- Bilanço esasına göre defter tutanlar için ilgili takvim yılına ait gelir tablosunda yer alan brüt satış tutarı,
- İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar için ilgili takvim yılına ait işletme hesap özetinde yer alan dönem içinde elde edilen hasılat tutarı,
- Serbest meslek kazanç defteri tutanlar için ilgili takvim yılına ait serbest meslek kazanç bildiriminde yer alan gayrisafi hasılat tutarı,

arasındaki fark %20'den fazla olan mükellefler Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesi kapsamında izaha davet edilir ve izahın değerlendirilmesi mezkûr madde hükmüne göre yapılır.

Bu madde hükümleri kurumlar vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.
Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

(2) Söz konusu hüküm, 1/1/2025 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle ortalama günlük ve aylık hasılat ile yıllık hasılat tutarlarının tespiti

(1) Ticari veya mesleki faaliyeti nedeniyle mükellefiyeti bulunanların günlük hasılat tutarları, bir ayda üçten, bir takvim yılında ise on ikiden az olmamak kaydıyla yapılacak yoklamalar ile tespit edilebilecektir.

(2) Günlük hasılat tutarlarının tespiti için ilgili ayda; yoklama yapılan günlerde belirlenen günlük hasılat tutarlarının toplamı, yoklama yapılan gün sayısına bölünerek “günlük ortalama hasılat” tutarı belirlenecek ve günlük ortalama hasılat tutarları, tespit yapılan ayda çalışılan gün sayısı ile çarpılmak suretiyle yoklama yapılan ayın hasılat tutarı tespit edilecektir.

(3) Yoklama yapılan aylara ilişkin aylık hasılat tutarlarının toplamı tespit yapılan ay sayısına bölünmek suretiyle “aylık ortalama hasılat” tutarı tespit edilecek ve aylık ortalama hasılat tutarı, ilgili yılda faaliyette bulunulan ay sayısı ile çarpılmak suretiyle mükelleflerin ilgili takvim yılı hasılat tutarları tespit olunacaktır.

(4) Üçüncü fıkra uyarınca tespit edilecek ilgili takvim yılı hasılatları;

- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin aynı takvim yılına ilişkin gelir tablosunda yer alan brüt satış tutarlarıyla,

- İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin aynı takvim yılına ilişkin işletme hesap özetinde yer alan dönem içinde elde edilen hasılat tutarlarıyla,

- Serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin aynı takvim yılına ilişkin serbest meslek kazanç bildiriminde yer alan gayrisafi hasılat tutarlarıyla,

kıyaslanacaktır.

(5) Kıyaslama sonucunda, tespit olunan hasılat tutarlarıyla beyan edilen hasılat tutarları arasındaki farkın %20'den fazla olması durumunda mükellefler 213 sayılı Kanun kapsamında izaha davet edilecek, izahın değerlendirilmesi mezkûr Kanun hükümlerine göre yapılacaktır.

(6) Bu madde kapsamında nezdinde yoklama yapılacak olan mükellefler; risk analizi sonuçları, sistem kayıtları, beyan edilen gelir ile yapılan harcamalar arasında uyumsuzluk bulunması gibi kriterler dikkate alınarak belirlenebilecektir.

(7) Günlük hasılat tutarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının belirlenmesinde gerçek duruma yakın sonuçların elde edilebilmesi için nezdinde yoklama yapılacak mükelleflerin; faaliyetinin niteliği, sezonluk çalışıp çalışmadığı, fiilen faaliyette buldukları gün ve ay sayıları, hafta sonu ve hafta içi çalışmaları, tatil günleri gibi hususlar göz önünde bulundurulacaktır.

Örnek 1: Restoran işletmeciliği ile iştigal eden ticari kazanç mükellefi (A), 2025 takvim yılında on iki ay boyunca haftanın yedi günü faaliyette bulunmuş ve ilgili yıla ilişkin brüt satış tutarını 5.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Nisan	Haziran	Eylül
1	50.000 TL	30.000 TL	50.000 TL
2	40.000 TL	45.000 TL	40.000 TL
3	60.000 TL	35.000 TL	45.000 TL
4	30.000 TL	50.000 TL	35.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat			
Nisan ayı için: [[50.000+40.000+60.000+30.000)/4]			
Haziran ayı için: [[30.000+45.000+35.000+50.000)/4]	45.000 TL	40.000 TL	42.500 TL
Eylül ayı için: [[50.000+40.000+45.000+35.000)/4]			
B-Aylık Hasılat (Ax30)	1.350.000 TL	1.200.000 TL	1.275.000 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [[1.350.000+1.200.000+1.275.000)/3]			1.275.000 TL
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)			15.300.000 TL

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark $[(15.300.000-5.000.000)/5.000.000] \times 100 = \%206$ olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 2: Kuyumculukla iştirigal eden ticari kazanç mükellefi (B), 2025 takvim yılında on iki ay boyunca haftanın yedi günü faaliyette bulunmuş ve ilgili yıla ilişkin brüt satış tutarını 25.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Nisan	Haziran	Eylül
1	100.000 TL	130.000 TL	110.000 TL
2	90.000 TL	100.000 TL	90.000 TL
3	120.000 TL	90.000 TL	100.000 TL
4	110.000 TL	140.000 TL	130.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat			
Nisan ayı için: [(100.000+90.000+120.000+110.000)/4]	105.000 TL	115.000 TL	107.500 TL
Haziran ayı için: [(130.000+100.000+90.000+140.000)/4]			
Eylül ayı için: [(110.000+90.000+100.000+130.000)/4]			
B-Aylık Hasılat (Ax30)	3.150.000 TL	3.450.000 TL	3.225.000 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(3.150.000+3.450.000+3.225.000)/3]	3.275.000 TL		
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	39.300.000 TL		

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark $[(39.300.000-25.000.000)/25.000.000] \times 100 = \%57,2$ olarak tespit edilmiş olup bu oran $\%20$ 'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 3: Güzellik salonu işletmeciliği faaliyetiyle iştirigal eden ticari kazanç mükellefi (C), 2025 takvim yılında on iki ay boyunca haftanın altı günü faaliyette bulunmuş ve ilgili yıla ilişkin dönem içinde elde edilen hasılat tutarını 1.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Mayıs	Temmuz	Ekim
1	3.000 TL	10.000 TL	5.000 TL
2	5.000 TL	6.000 TL	2.000 TL
3	4.000 TL	8.000 TL	1.000 TL
4	6.000 TL	12.000 TL	2.000 TL
5	2.000 TL	15.000 TL	2.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Mayıs ayı için: [(3.000+5.000+4.000+6.000+2.000)/5] Temmuz ayı için: [(10.000+6.000+8.000+12.000+15.000)/5] Ekim ayı için: [(5.000+2.000+1.000+2.000+2.000)/5]	4.000 TL	10.200 TL	2.400 TL
B-Aylık Hasılat [Ax(31-4)]	108.000 TL	275.400 TL	64.800 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(108.000+275.400+64.800)/3]	149.400 TL		
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	1.792.800 TL		

Güzellik salonu işletmeciliği faaliyetiyle işigal eden mükellef (C)'nin günlük hasılat tutarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının belirlenmesinde fiilen çalışılan gün sayısı dikkate alınmak suretiyle hesaplama yapıldığından, bir ay içinde çalışılan gün sayısı yirmi yedi olarak belirlenmiştir.

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen dönem içinde elde edilen hasılat tutarı arasındaki fark $[(1.792.800 - 1.000.000) / 1.000.000] \times 100 = \%79,28$ olarak tespit edilmiş olup bu oran $\%20$ 'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 4: Plastik, rekonstrüktif ve estetik cerrahi alanında faaliyet gösteren serbest meslek erbabı hekim (D), 2025 takvim yılında on iki ay boyunca faal görünmekle birlikte ilgili takvim yılında faaliyet alanıyla ilgili sertifika almak üzere dört ay süreyle yurt dışında eğitim seminerine katılmış, ilgili yıla ilişkin serbest meslek kazanç bildiriminde yer alan gayrisafi hasılat tutarını

30.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Mayıs	Temmuz	Ekim	Aralık
1	100.000 TL	120.000 TL	110.000 TL	200.000 TL
2	210.000 TL	130.000 TL	160.000 TL	280.000 TL
3	110.000 TL	140.000 TL	120.000 TL	300.000 TL
4	-	200.000 TL	250.000 TL	-
A-Ortalama Günlük Hasılat Mayıs ayı için: [(100.000+210.000+110.000)/3] Temmuz ayı için: [(120.000+130.000+140.000+200.000)/4] Ekim ayı için: [(110.000+160.000+120.000+250.000)/4] Aralık ayı için: [(200.000+280.000+300.000)/3]	140.000 TL	147.500 TL	160.000 TL	260.000 TL
B-Aylık Hasılat (Ax31)	4.340.000 TL	4.572.500 TL	4.960.000 TL	8.060.000 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(4.340.000+4.572.500+4.960.000+8.060.000)/4]	5.483.125 TL			
D- Yıllık Hasılat Tutarı [C x (12-4)]	43.865.000 TL			

Hekimlik faaliyetiyle iştigal eden mükellef (D), on iki ay boyunca faal görünmekle birlikte yapılan tespitler sonucu ilgili yılda dört ay boyunca yurt dışında bulunduğundan günlük hasılat tutarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının belirlenmesinde fiilen faaliyette bulunan ay sayısı sekiz olarak dikkate alınmıştır.

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen gayrisafi hasılat tutarı arasındaki fark [(43.865.000-30.000.000)/30.000.000]x100=%46,22 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 5: Kuaförlükle iştigal eden ticari kazanç mükellefi (E), pazar günleri hariç haftanın altı günü hizmet vermekte olup 2026 yılına ilişkin hasılat tutarını 1.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Ocak	Mayıs	Ağustos	Kasım
1	10.000 TL	15.000 TL	14.000 TL	16.000 TL
2	12.000 TL	12.000 TL	15.000 TL	18.000 TL
3	-	10.000 TL	12.000 TL	19.000 TL
4	-	13.000 TL	20.000 TL	21.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Ocak ayı için: - Mayıs ayı için: [(15.000+12.000+10.000+13.000)/4] Ağustos ayı için: [(14.000+15.000+12.000+20.000)/4] Kasım ayı için: [(16.000+18.000+19.000+21.000)/4]	-	12.500 TL	15.250 TL	18.500 TL
B-Aylık Hasılat [(Ax(31-5)]veya [Ax(30-5)]	-	325.000 TL	396.500 TL	462.500 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(325.000+396.500+462.500)/3]	394.666,67 TL			
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	4.736.000 TL			

Yoklamalar sonucu yapılan tespitlere göre mükellef (E)'nin ortalama aylık hasılat tutarının tespitinde Ocak ayında yapılan yoklama sayısı üçten az olduğundan hesaplamaya dahil edilmeyecektir.

Mükellef (E)'nin fiilen çalıştığı gün sayıları dikkate alınarak günlük hasılat tutarı tespitlerinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen hasılat tutarı arasındaki fark [(4.736.000-1.000.000)/1.000.000]x100=%373,6 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 6: Turizm amaçlı su sporları faaliyetinde bulunan ticari kazanç mükellefi (F)'nin, 2025 takvim yılında on iki ay boyunca faal görünmekle birlikte yapılan tespitler sonucu ilgili yılda altı ay boyunca (Nisan, Mayıs, Haziran, Temmuz, Ağustos ve Eylül) fiili olarak faaliyette bulunduğu diğer aylarda ise faaliyette bulunmadığı tespit edilmiştir. Mükellef (F), ilgili yıla ilişkin brüt satış tutarını 9.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Nisan	Haziran	Ağustos
1	5.000 TL	55.000 TL	100.000 TL
2	7.000 TL	60.000 TL	150.000 TL
3	6.000 TL	75.000 TL	170.000 TL
4	8.000 TL	65.000 TL	180.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Nisan ayı için: [(5.000+7.000+6.000+8.000)/4] Haziran ayı için: [(55.000+60.000+75.000+65.000)/4] Ağustos ayı için: [(100.000+150.000+170.000+180.000)/4]	6.500 TL	63.750 TL	150.000 TL
B-Aylık Hasılat (Ax31) veya (Ax30)	195.000 TL	1.912.500 TL	4.650.000 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(195.000+1.912.500+4.650.000)/3]	2.252.500 TL		
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx6)	13.515.000 TL		

Turizm amaçlı su sporları faaliyetiyle işgal eden mükellef (F), on iki ay boyunca faal görünmekle birlikte yaptığı işin mahiyeti gereği fiilen altı ay boyunca teslim ve hizmetlerini gerçekleştirebileceğinden günlük hasılat tutarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının belirlenmesinde fiilen faaliyette bulunulan ay sayısı altı olarak dikkate alınmıştır.

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark [(13.515.000-9.000.000)/9.000.000]x100=%50,17 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 7: Antalya ilinde faaliyet gösteren (G) plaj işletmesi, 2025 takvim yılına ilişkin brüt satış tutarını 50.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Sezon Dışı Aylar			Sezon Ayları		
	Şubat	Nisan	Kasım	Haziran	Temmuz	Ağustos
1	100.000 TL	210.000 TL	110.000 TL	500.000 TL	600.000 TL	800.000 TL
2	175.000 TL	200.000 TL	160.000 TL	520.000 TL	670.000 TL	860.000 TL
3	210.000 TL	250.000 TL	190.000 TL	600.000 TL	650.000 TL	830.000 TL
4	190.000 TL	280.000 TL	200.000 TL	620.000 TL	710.000 TL	870.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Şubat ayı için: [(100.000+175.000+210.000+190.000)/4] Nisan ayı için: [(210.000+200.000+250.000+280.000)/4] Haziran ayı için: [(500.000+520.000+600.000+620.000)/4] Temmuz ayı için: [(600.000+670.000+650.000+710.000)/4] Ağustos ayı için: [(800.000+860.000+830.000+870.000)/4] Kasım ayı için: [(110.000+160.000+190.000+200.000)/4]	168.750 TL	235.000 TL	165.000 TL	560.000 TL	657.500 TL	840.000 TL
B-Aylık Hasılat (Ax28), (Ax30) veya (Ax31)	4.725.000 TL	7.050.000 TL	4.950.000 TL	16.800.000 TL	20.382.500 TL	26.040.000 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat -Turizm sezonu sayılmayan aylar için ortalama aylık hasılat (C1): [(4.725.000+7.050.000+4.950.000)/3] -Turizm sezonu sayılan aylar için ortalama aylık hasılat (C2): [(16.800.000+20.382.500+26.040.000)/3]			5.575.000 TL			21.074.167 TL
D- Yıllık Hasılat Tutarı (C1x6) + (C2x6) -Sezon dışı aylar için: (5.575.000x6) -Sezon aylar için: (21.074.167x6)						159.895.002 TL

Plaj alanlarının işletilmesi faaliyetiyle iştigal eden mükellef (G) nezdinde yapılan yoklamalar üzerine yıllık hasılat tutarı tespit edilirken, turizm sezonundaki aylar ile sezon dışında kalan ayların hasılatları ayrı olarak dikkate alınmıştır.

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark $[(159.895.002-50.000.000)/50.000.000] \times 100 = \%219,79$ olarak tespit edilmiş olup bu oran $\%20$ 'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 8: Diş hekimi olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbabı (H), faaliyetlerini hafta içi yürütmekte, hafta sonlarında ve resmi tatillerde çalışmamaktadır.

Mükellef (H), ilgili yıla ilişkin gayrisafi hasılat tutarını 2.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Nisan	Eylül	Kasım
1	20.000 TL	30.000 TL	25.000 TL
2	40.000 TL	20.000 TL	35.000 TL
3	30.000 TL	25.000 TL	20.000 TL
4	10.000 TL	15.000 TL	30.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Nisan ayı için: $[(20.000+40.000+30.000+10.000)/4]$ Eylül ayı için: $[(30.000+20.000+25.000+15.000)/4]$ Kasım ayı için: $[(25.000+35.000+20.000+30.000)/4]$	25.000 TL	22.500 TL	27.500 TL
B-Aylık Hasılat (Ax20) veya (Ax22) -2025 Nisan ayında 22 gün hafta içine denk gelmekte ve bunlar arasında 1 Nisan ile 23 Nisan resmi tatile denk geldiğinden aylık hasılat tutarının hesaplanmasında 20 gün dikkate alınacaktır.	500.000 TL	495.000 TL	550.000 TL

Yoklama Sayısı	Nisan	Eylül	Kasım
-2025 Eylül ayında 22 gün hafta içine denk geldiğinden aylık hasılat tutarının hesaplanmasında 22 gün dikkate alınacaktır.			
-2025 Kasım ayında 20 gün hafta içine denk geldiğinden aylık hasılat tutarının hesaplanmasında 20 gün dikkate alınacaktır.			
C- Ortalama Aylık Hasılat [(500.000+495.000+550.000)/3]			515.000 TL
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)			6.180.000 TL

Diş hekimliği faaliyetiyle iştigal eden mükellef (H)'nin, fiilen çalıştığı gün sayıları dikkate alınarak günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen gayrisafi hasılat tutarı arasındaki fark $[(6.180.000 - 2.000.000) / 2.000.000] \times 100 = \%209$ olarak tespit edilmiş olup bu oran $\%20$ 'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 9: Motorlu kara taşıtlarının periyodik bakımı hizmeti ile iştigal eden (I) A.Ş., haftanın yedi günü hizmet vermekte olup, mükellefin 2026 hesap dönemine ilişkin brüt satış tutarı 3.000.000 TL'dir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Nisan	Temmuz	Kasım
1	25.000 TL	39.000 TL	43.000 TL
2	44.000 TL	51.000 TL	24.000 TL
3	36.000 TL	62.000 TL	35.000 TL
4	48.000 TL	44.000 TL	47.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Nisan ayı için: [(25.000+44.000+36.000+48.000)/4] Temmuz ayı için: [(39.000+51.000+62.000+44.000)/4]	38.250 TL	49.000 TL	37.250 TL

Yoklama Sayısı	Nisan	Temmuz	Kasım
Kasım ayı için: [(43.000+24.000+35.000+47.000)/4]			
B-Aylık Hasılat (Ax31) veya (Ax30)	1.147.500 TL	1.519.000 TL	1.117.500 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(1.147.500+1.519.000+1.117.500)/3]	1.261.333,33 TL		
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	15.136.000 TL		

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark $[(15.136.000-3.000.000)/3.000.000] \times 100 = \%404,5$ olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Yukarıdaki örneklerde yer alan hesaplamalarda kullanılan fiilen çalışılan ve çalışılmayan gün sayıları, tatil günleri ve ay sayılarının, yoklama yapılan gün, hafta ve aylara göre yıllık hasılat tutarının hesaplanmasında değişiklik göstermesi durumunda, bu durum izahın değerlendirilmesinde ayrıca dikkate alınabilecektir.

(8) 213 sayılı Kanununun 174 üncü maddesi hükmü gereğince kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının hesaplanmasında, takvim yılı yerine kendilerine tayin edilen 12'şer aylık özel hesap dönemleri dikkate alınacaktır.

(9) Mükelleflerin birden fazla ticari veya mesleki faaliyetinin bulunması durumunda hasılat tutarı kıyaslamasında, her bir faaliyet nezdinde yapılan günlük yoklamalar üzerine tespit edilen yıllık hasılat tutarı ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

(10) Mükelleflerin faaliyetlerini birden fazla şube iş yerinde yürütmeleri durumunda, her bir şube nezdinde yapılan yoklamalar üzerine tespit edilen yıllık şube hasılat tutarı, ilgili şubenin hasılat tutarıyla kıyaslanacaktır.

(11) Hem ticari hem de mesleki faaliyette bulunan mükellefler için tespit edilen yıllık hasılat tutarı, kazanç unsuruna göre ayrı ayrı değerlendirilecektir.

(12) Mükellef hakkında yapılan yoklamalar üzerine günlük hasılat tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile mükellefin beyan ettiği hasılat tutarı kıyaslanırken, varsa mükellefin hasılat tutarlarını etkileyen düzeltme beyanları ile vergi incelemesi veya takdir

komisyonu kararlarına istinaden yapılmış ve kesinleşmiş olan tarhiyatlara esas hasılat tutarları da dikkate alınacaktır.

(13) Adi ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyetlerde, yapılan yoklamalarla günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarları, adi ortaklık bünyesinde kıyaslamaya tabi tutulacaktır. Kıyaslama sonucunda tespit olunan hasılat tutarıyla adi ortaklıkta oluşan hasılat tutarı arasındaki fark %20'den fazla olması durumunda ortaklar 213 sayılı Kanun hükmüne istinaden izaha davet edilecektir.

Örnek 10: İki ortağı bulunan (KL) Adi Ortaklığının ortakları mükellef (K) ve mükellef (L), ortaklıkta %50 hisseye sahiptir. (KL) Adi Ortaklığının, 2025 takvim yılına ilişkin brüt satış tutarı 30.000.000 TL olarak hesaplanmıştır. Ortaklık nezdinde günlük hasılat tutarlarının tespiti için yapılan yoklamalarda günlük hasılat tutarı tespitlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Eylül	Kasım	Aralık
1	250.000 TL	390.000 TL	430.000 TL
2	445.000 TL	510.000 TL	245.000 TL
3	365.000 TL	620.000 TL	350.000 TL
4	480.000 TL	440.000 TL	475.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Eylül ayı için: [(250.000+445.000+365.000+480.000)/4] Kasım ayı için: [(390.000+510.000+620.000+440.000)/4] Aralık ayı için: [(430.000+245.000+350.000+475.000)/4]	385.000 TL	490.000 TL	375.000 TL
B-Aylık Hasılat (Ax31) veya (Ax30)	11.550.000 TL	14.700.000 TL	11.625.000 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(11.550.000+14.700.000+11.625.000)/3]	12.625.000 TL		
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	151.500.000 TL		

Günlük hasılat tutarı tespitlerinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark [(151.500.000-30.000.000)/30.000.000]x100=%405 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan ortaklar izaha davet edilecektir.

II-) Ticari ve Mesleki Kazançlarda Günlük Hasılat Tespiti ve Gelir Vergisi Matrahının Belirlenmesi Yasal düzenleme

MADDE 6- (1) 7524 sayılı Kanununun 3 üncü maddesiyle yeniden düzenlenen Gelir Vergisi Kanununun 69 uncu maddesi aşağıdaki gibidir:

“Ticari ve mesleki kazançlarda günlük hasılat tespiti ve gelir vergisi matrahının belirlenmesi:
MADDE 69- Ticari veya mesleki faaliyetleri nedeniyle mükellef olanlara yönelik, Vergi Usul Kanununun 127 nci maddesi kapsamında günlük hasılat tutarlarını tespit etmek amacıyla bir ayda üçten, bir takvim yılında on ikiden az olmamak kaydıyla bu madde hükümlerine göre işlem tesis edilmek üzere yoklama yapılabilir.

Birinci fıkra kapsamında İdarece yapılan yoklamalar sonucu tespit edilen günlük hasılat tutarları ortalamasından hareketle aylık hasılat tutarı hesaplanır. Bu şekilde tespit edilen aylık hasılat tutarlarının toplamı, tespit yapılan ay sayısına bölünmek suretiyle aylık ortalama hasılat tutarı belirlenir. Aylık ortalama hasılat tutarı, faaliyette bulunulan ay sayısı ile çarpılmak suretiyle mükelleflerin ilgili takvim yılı hasılatları tespit edilir.

İkinci fıkra kapsamında tespit edilen hasılat tutarları ile;

- Bilanço esasına göre defter tutanlar için ilgili takvim yılına ait gelir tablosunda yer alan brüt satış tutarı,
 - İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar için ilgili takvim yılına ait işletme hesap özetinde yer alan dönem içinde elde edilen hasılat tutarı,
 - Serbest meslek kazanç defteri tutanlar için ilgili takvim yılına ait serbest meslek kazanç bildiriminde yer alan gayrisafi hasılat tutarı,
- arasındaki fark %20'den fazla olan mükellefler Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesi kapsamında izaha davet edilir ve izahın değerlendirilmesi mezkûr madde hükmüne göre yapılır.

Bu madde hükümleri kurumlar vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

(2) Söz konusu hüküm, 1/1/2025 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle ortalama günlük ve aylık hasılat ile yıllık hasılat tutarlarının tespiti

MADDE 7- (1) Ticari veya mesleki faaliyeti nedeniyle mükellefiyeti bulunanların günlük hasılat tutarları, bir ayda üçten, bir takvim yılında ise on ikiden az olmamak kaydıyla yapılacak yoklamalar ile tespit edilebilecektir.

(2) Günlük hasılat tutarlarının tespiti için ilgili ayda; yoklama yapılan günlerde belirlenen günlük hasılat tutarlarının toplamı, yoklama yapılan gün sayısına bölünerek "günlük ortalama hasılat" tutarı belirlenecek ve günlük ortalama hasılat tutarları, tespit yapılan ayda çalışılan gün sayısı ile çarpılmak suretiyle yoklama yapılan ayın hasılat tutarı tespit edilecektir.

(3) Yoklama yapılan aylara ilişkin aylık hasılat tutarlarının toplamı tespit yapılan ay sayısına bölünmek suretiyle "aylık ortalama hasılat" tutarı tespit edilecek ve aylık ortalama hasılat tutarı, ilgili yılda faaliyette bulunulan ay sayısı ile çarpılmak suretiyle mükelleflerin ilgili takvim yılı hasılat tutarları tespit olunacaktır.

(4) Üçüncü fıkra uyarınca tespit edilecek ilgili takvim yılı hasılatları;

- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin aynı takvim yılına ilişkin gelir tablosunda yer alan brüt satış tutarlarıyla,

- İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin aynı takvim yılına ilişkin işletme hesap özetinde yer alan dönem içinde elde edilen hasılat tutarlarıyla,

- Serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin aynı takvim yılına ilişkin serbest meslek kazanç bildiriminde yer alan gayrisafi hasılat tutarlarıyla, kıyaslanacaktır.

(5) Kıyaslama sonucunda, tespit olunan hasılat tutarlarıyla beyan edilen hasılat tutarları arasındaki farkın %20'den fazla olması durumunda mükellefler 213 sayılı Kanun kapsamında izaha davet edilecek, izahın değerlendirilmesi mezkûr Kanun hükümlerine göre yapılacaktır.

(6) Bu madde kapsamında nezdinde yoklama yapılacak olan mükellefler; risk analizi sonuçları, sistem kayıtları, beyan edilen gelir ile yapılan harcamalar arasında uyumsuzluk bulunması gibi kriterler dikkate alınarak belirlenebilecektir.

(7) Günlük hasılat tutarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının belirlenmesinde gerçek duruma yakın sonuçların elde edilebilmesi için nezdinde yoklama yapılacak mükelleflerin; faaliyetinin niteliği, sezonluk çalışıp çalışmadığı, fiilen faaliyette buldukları gün ve ay sayıları, hafta sonu ve hafta içi çalışmaları, tatil günleri gibi hususlar göz önünde bulundurulacaktır.

Örnek 1: Restoran işletmeciliği ile iştirigal eden ticari kazanç mükellefi (A), 2025 takvim yılında on iki ay boyunca haftanın yedi günü faaliyette bulunmuş ve ilgili yıla ilişkin brüt satış tutarını 5.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Nisan	Haziran	Eylül
1	50.000 TL	30.000 TL	50.000 TL
2	40.000 TL	45.000 TL	40.000 TL
3	60.000 TL	35.000 TL	45.000 TL
4	30.000 TL	50.000 TL	35.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Nisan ayı için: [(50.000+40.000+60.000+30.000)/4] Haziran ayı için: [(30.000+45.000+35.000+50.000)/4] Eylül ayı için: [(50.000+40.000+45.000+35.000)/4]	45.000 TL	40.000 TL	42.500 TL
B-Aylık Hasılat (Ax30)	1.350.000 TL	1.200.000 TL	1.275.000 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(1.350.000+1.200.000+1.275.000)/3]	1.275.000 TL		
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	15.300.000 TL		

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark $[(15.300.000-5.000.000)/5.000.000] \times 100 = \%206$ olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 2: Kuyumculukla iştirigal eden ticari kazanç mükellefi (B), 2025 takvim yılında on iki ay boyunca haftanın yedi günü faaliyette bulunmuş ve ilgili yıla ilişkin brüt satış tutarını 25.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Nisan	Haziran	Eylül
1	100.000 TL	130.000 TL	110.000 TL
2	90.000 TL	100.000 TL	90.000 TL
3	120.000 TL	90.000 TL	100.000 TL
4	110.000 TL	140.000 TL	130.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Nisan ayı için: [(100.000+90.000+120.000+110.000)/4] Haziran ayı için: [(130.000+100.000+90.000+140.000)/4] Eylül ayı için: [(110.000+90.000+100.000+130.000)/4]	105.000 TL	115.000 TL	107.500 TL
B-Aylık Hasılat (Ax30)	3.150.000 TL	3.450.000 TL	3.225.000 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(3.150.000+3.450.000+3.225.000)/3]	3.275.000 TL		
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	39.300.000 TL		

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark $[(39.300.000-25.000.000)/25.000.000] \times 100 = \%57,2$ olarak tespit edilmiş olup bu oran $\%20$ 'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 3: Güzellik salonu işletmeciliği faaliyetiyle işgal eden ticari kazanç mükellefi (C), 2025 takvim yılında on iki ay boyunca haftanın altı günü faaliyette bulunmuş ve ilgili yıla ilişkin dönem içinde elde edilen hasılat tutarını 1.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Mayıs	Temmuz	Ekim
1	3.000 TL	10.000 TL	5.000 TL
2	5.000 TL	6.000 TL	2.000 TL
3	4.000 TL	8.000 TL	1.000 TL
4	6.000 TL	12.000 TL	2.000 TL
5	2.000 TL	15.000 TL	2.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat	4.000 TL	10.200 TL	2.400 TL

Yoklama Sayısı	Mayıs	Temmuz	Ekim
Mayıs ayı için: [(3.000+5.000+4.000+6.000+2.000)/5]			
Temmuz ayı için: [(10.000+6.000+8.000+12.000+15.000)/5]			
Ekim ayı için: [(5.000+2.000+1.000+2.000+2.000)/5]			
B- Aylık Hasılat [Ax(31-4)]	108.000 TL	275.400 TL	64.800 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(108.000+275.400+64.800)/3]			149.400 TL
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)			1.792.800 TL

Güzellik salonu işletmeciliği faaliyetiyle işigal eden mükellef (C)'nin günlük hasılat tutarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının belirlenmesinde fiilen çalışılan gün sayısı dikkate alınmak suretiyle hesaplama yapıldığından, bir ay içinde çalışılan gün sayısı yirmi yedi olarak belirlenmiştir.

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen dönem içinde elde edilen hasılat tutarı arasındaki fark $[(1.792.800 - 1.000.000) / 1.000.000] \times 100 = \%79,28$ olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 4: Plastik, rekonstrüktif ve estetik cerrahi alanında faaliyet gösteren serbest meslek erbabı hekim (D), 2025 takvim yılında on iki ay boyunca faal görünmekle birlikte ilgili takvim yılında faaliyet alanıyla ilgili sertifika almak üzere dört ay süreyle yurt dışında eğitim seminerine katılmış, ilgili yıla ilişkin serbest meslek kazanç bildiriminde yer alan gayrisafi hasılat tutarını 30.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Mayıs	Temmuz	Ekim	Aralık
1	100.000 TL	120.000 TL	110.000 TL	200.000 TL
2	210.000 TL	130.000 TL	160.000 TL	280.000 TL
3	110.000 TL	140.000 TL	120.000 TL	300.000 TL
4	-	200.000 TL	250.000 TL	-
A-Ortalama Günlük Hasılat Mayıs ayı için: [(100.000+210.000+110.000)/3] Temmuz ayı için: [(120.000+130.000+140.000+200.000)/4] Ekim ayı için: [(110.000+160.000+120.000+250.000)/4] Aralık ayı için: [(200.000+280.000+300.000)/3]	140.000 TL	147.500 TL	160.000 TL	260.000 TL
B-Aylık Hasılat (Ax31)	4.340.000 TL	4.572.500 TL	4.960.000 TL	8.060.000 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(4.340.000+4.572.500+4.960.000+8.060.000)/4]	5.483.125 TL			
D- Yıllık Hasılat Tutarı [C x (12-4)]	43.865.000 TL			

Hekimlik faaliyetiyle iştigal eden mükellef (D), on iki ay boyunca faal görünmekle birlikte yapılan tespitler sonucu ilgili yılda dört ay boyunca yurt dışında bulunduğundan günlük hasılat tutarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının belirlenmesinde fiilen faaliyette bulunulan ay sayısı sekiz olarak dikkate alınmıştır.

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen gayrisafi hasılat tutarı arasındaki fark [(43.865.000-30.000.000)/30.000.000]x100=%46,22 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 5: Kuaförlükle iştigal eden ticari kazanç mükellefi €, Pazar günleri hariç haftanın altı günü hizmet vermekte olup 2026 yılına ilişkin hasılat tutarını 1.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Ocak	Mayıs	Ağustos	Kasım
1	10.000 TL	15.000 TL	14.000 TL	16.000 TL
2	12.000 TL	12.000 TL	15.000 TL	18.000 TL
3	-	10.000 TL	12.000 TL	19.000 TL
4	-	13.000 TL	20.000 TL	21.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Ocak ayı için: - Mayıs ayı için: [(15.000+12.000+10.000+13.000)/4] Ağustos ayı için: [(14.000+15.000+12.000+20.000)/4] Kasım ayı için: [(16.000+18.000+19.000+21.000)/4]	-	12.500 TL	15.250 TL	18.500 TL
B-Aylık Hasılat [(Ax(31-5)]veya [Ax(30-5)]	-	325.000 TL	396.500 TL	462.500 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(325.000+396.500+462.500)/3]	394.666,67 TL			
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	4.736.000 TL			

Yoklamalar sonucu yapılan tespitlere göre mükellef (E)'nin ortalama aylık hasılat tutarının tespitinde Ocak ayında yapılan yoklama sayısı üçten az olduğundan hesaplamaya dahil edilmeyecektir.

Mükellef (E)'nin fiilen çalıştığı gün sayıları dikkate alınarak günlük hasılat tutarı tespitlerinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen hasılat tutarı arasındaki fark [(4.736.000-1.000.000)/1.000.000]x100=%373,6 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 6: Turizm amaçlı su sporları faaliyetinde bulunan ticari kazanç mükellefi (F)'nin, 2025 takvim yılında on iki ay boyunca faal görünmekle birlikte yapılan tespitler sonucu ilgili yılda altı ay boyunca (Nisan, Mayıs, Haziran, Temmuz, Ağustos ve Eylül) fiili olarak faaliyette bulunduğu diğer aylarda ise faaliyette bulunmadığı tespit edilmiştir. Mükellef (F), ilgili yıla ilişkin brüt satış tutarını 9.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Nisan	Haziran	Ağustos
1	5.000 TL	55.000 TL	100.000 TL
2	7.000 TL	60.000 TL	150.000 TL
3	6.000 TL	75.000 TL	170.000 TL
4	8.000 TL	65.000 TL	180.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Nisan ayı için: [(5.000+7.000+6.000+8.000)/4] Haziran ayı için: [(55.000+60.000+75.000+65.000)/4] Ağustos ayı için: [(100.000+150.000+170.000+180.000)/4]	6.500 TL	63.750 TL	150.000 TL
B-Aylık Hasılat (Ax31) veya (Ax30)	195.000 TL	1.912.500 TL	4.650.000 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(195.000+1.912.500+4.650.000)/3]	2.252.500 TL		
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx6)	13.515.000 TL		

Turizm amaçlı su sporları faaliyetiyle işgal eden mükellef (F), on iki ay boyunca faal görünmekle birlikte yaptığı işin mahiyeti gereği fiilen altı ay boyunca teslim ve hizmetlerini gerçekleştirebileceğinden günlük hasılat tutarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının belirlenmesinde fiilen faaliyette bulunulan ay sayısı altı olarak dikkate alınmıştır.

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark $[(13.515.000-9.000.000)/9.000.000] \times 100 = \%50,17$ olarak tespit edilmiş olup bu oran $\%20$ 'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 7: Antalya ilinde faaliyet gösteren (G) plaj işletmesi, 2025 takvim yılına ilişkin brüt satış tutarını 50.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:



01.10.2024/128-23

Yoklama Sayısı	Sezon Dışı Aylar			Sezon Ayları		
	Şubat	Nisan	Kasım	Haziran	Temmuz	Ağustos
1	100.000 TL	210.000 TL	110.000 TL	500.000 TL	600.000 TL	800.000 TL
2	175.000 TL	200.000 TL	160.000 TL	520.000 TL	670.000 TL	860.000 TL
3	210.000 TL	250.000 TL	190.000 TL	600.000 TL	650.000 TL	830.000 TL
4	190.000 TL	280.000 TL	200.000 TL	620.000 TL	710.000 TL	870.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Şubat ayı için: [(100.000+175.000+210.000+190.000)/4] Nisan ayı için: [(210.000+200.000+250.000+280.000)/4] Haziran ayı için: [(500.000+520.000+600.000+620.000)/4] Temmuz ayı için: [(600.000+670.000+650.000+710.000)/4] Ağustos ayı için: [(800.000+860.000+830.000+870.000)/4] Kasım ayı için: [(110.000+160.000+190.000+200.000)/4]	168.750 TL	235.000 TL	165.000 TL	560.000 TL	657.500 TL	840.000 TL
B-Aylık Hasılat (Ax28), (Ax30) veya (Ax31)	4.725.000 TL	7.050.000 TL	4.950.000 TL	16.800.000 TL	20.382.500 TL	26.040.000 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat -Turizm sezonu sayılmayan aylar için ortalama aylık hasılat (C1): [(4.725.000+7.050.000+4.950.000)/3] -Turizm sezonu sayılan aylar için ortalama aylık hasılat (C2): [(16.800.000+20.382.500+26.040.000)/3]	5.575.000 TL			21.074.167 TL		
D- Yıllık Hasılat Tutarı (C1x6) + (C2x6) -Sezon dışı aylar için:	159.895.002 TL					

Yoklama Sayısı	Sezon Dışı Aylar			Sezon Ayları		
	Şubat	Nisan	Kasım	Haziran	Temmuz	Ağustos
(5.575.000x6)						
-Sezon aylar için:						
(21.074.167x6)						

Plaj alanlarının işletilmesi faaliyetiyle işigal eden mükellef (G) nezdinde yapılan yoklamalar üzerine yıllık hasılat tutarı tespit edilirken, turizm sezonundaki aylar ile sezon dışında kalan ayların hasılatları ayrı olarak dikkate alınmıştır.

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark $[(159.895.002-50.000.000)/50.000.000] \times 100 = \%219,79$ olarak tespit edilmiş olup bu oran $\%20$ 'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 8: Diş hekimi olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbabı (H), faaliyetlerini hafta içi yürütmekte, hafta sonlarında ve resmi tatillerde çalışmamaktadır.

Mükellef (H), ilgili yıla ilişkin gayrisafi hasılat tutarını 2.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Nisan	Eylül	Kasım
1	20.000 TL	30.000 TL	25.000 TL
2	40.000 TL	20.000 TL	35.000 TL
3	30.000 TL	25.000 TL	20.000 TL
4	10.000 TL	15.000 TL	30.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat			
Nisan ayı için: $[(20.000+40.000+30.000+10.000)/4]$			
Eylül ayı için: $[(30.000+20.000+25.000+15.000)/4]$	25.000 TL	22.500 TL	27.500 TL
Kasım ayı için: $[(25.000+35.000+20.000+30.000)/4]$			
B-Aylık Hasılat (Ax20) veya (Ax22)	500.000 TL	495.000 TL	550.000 TL

Yoklama Sayısı	Nisan	Eylül	Kasım
-2025 Nisan ayında 22 gün hafta içine denk gelmekte ve bunlar arasında 1 Nisan ile 23 Nisan resmi tatile denk geldiğinden aylık hasılat tutarının hesaplanmasında 20 gün dikkate alınacaktır. -2025 Eylül ayında 22 gün hafta içine denk geldiğinden aylık hasılat tutarının hesaplanmasında 22 gün dikkate alınacaktır. -2025 Kasım ayında 20 gün hafta içine denk geldiğinden aylık hasılat tutarının hesaplanmasında 20 gün dikkate alınacaktır.			
C- Ortalama Aylık Hasılat [(500.000+495.000+550.000)/3]			515.000 TL
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)			6.180.000 TL

Diş hekimliği faaliyetiyle iştigal eden mükellef (H)'nin, fiilen çalıştığı gün sayıları dikkate alınarak günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen gayrisafi hasılat tutarı arasındaki fark $[(6.180.000-2.000.000)/2.000.000] \times 100 = \%209$ olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 9: Motorlu kara taşıtlarının periyodik bakımı hizmeti ile iştigal eden (I) A.Ş., haftanın yedi günü hizmet vermekte olup, mükellefin 2026 hesap dönemine ilişkin brüt satış tutarı 3.000.000 TL'dir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Nisan	Temmuz	Kasım
1	25.000 TL	39.000 TL	43.000 TL
2	44.000 TL	51.000 TL	24.000 TL
3	36.000 TL	62.000 TL	35.000 TL
4	48.000 TL	44.000 TL	47.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Nisan ayı için: [(25.000+44.000+36.000+48.000)/4] Temmuz ayı için: [(39.000+51.000+62.000+44.000)/4] Kasım ayı için: [(43.000+24.000+35.000+47.000)/4]	38.250 TL	49.000 TL	37.250 TL
B-Aylık Hasılat (Ax31) veya (Ax30)	1.147.500 TL	1.519.000 TL	1.117.500 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(1.147.500+1.519.000+1.117.500)/3]	1.261.333,33 TL		
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	15.136.000 TL		

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark $[(15.136.000-3.000.000)/3.000.000] \times 100 = \%404,5$ olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Yukarıdaki örneklerde yer alan hesaplamalarda kullanılan fiilen çalışılan ve çalışılmayan gün sayıları, tatil günleri ve ay sayılarının, yoklama yapılan gün, hafta ve aylara göre yıllık hasılat tutarının hesaplanmasında değişiklik göstermesi durumunda, bu durum izahın değerlendirilmesinde ayrıca dikkate alınabilecektir.

(8) 213 sayılı Kanununun 174 üncü maddesi hükmü gereğince kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının hesaplanmasında, takvim yılı yerine kendilerine tayin edilen 12'şer aylık özel hesap dönemleri dikkate alınacaktır.

(9) Mükelleflerin birden fazla ticari veya mesleki faaliyetinin bulunması durumunda hasılat tutarı kıyaslamasında, her bir faaliyet nezdinde yapılan günlük yoklamalar üzerine tespit edilen yıllık hasılat tutarı ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

(10) Mükelleflerin faaliyetlerini birden fazla şube iş yerinde yürütmeleri durumunda, her bir şube nezdinde yapılan yoklamalar üzerine tespit edilen yıllık şube hasılat tutarı, ilgili şubenin hasılat tutarıyla kıyaslanacaktır.

(11) Hem ticari hem de mesleki faaliyette bulunan mükellefler için tespit edilen yıllık hasılat tutarı, kazanç unsuruna göre ayrı ayrı değerlendirilecektir.

(12) Mükellef hakkında yapılan yoklamalar üzerine günlük hasılat tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile mükellefin beyan ettiği hasılat tutarı kıyaslanırken, varsa mükellefin hasılat tutarlarını etkileyen düzeltme beyanları ile vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararlarına istinaden yapılmış ve kesinleşmiş olan tarhiyatlara esas hasılat tutarları da dikkate alınacaktır.

(13) Adi ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyetlerde, yapılan yoklamalarla günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarları, adi ortaklık bünyesinde kıyaslamaya tabi tutulacaktır. Kıyaslama sonucunda tespit olunan hasılat tutarıyla adi ortaklıkta oluşan hasılat tutarı arasındaki fark %20'den fazla olması durumunda ortaklar 213 sayılı Kanun hükmüne istinaden izaha davet edilecektir.

Örnek 10: İki ortağı bulunan (KL) Adi Ortaklığının ortakları mükellef (K) ve mükellef (L), ortaklıkta %50 hisseye sahiptir. (KL) Adi Ortaklığının, 2025 takvim yılına ilişkin brüt satış tutarı 30.000.000 TL olarak hesaplanmıştır. Ortaklık nezdinde günlük hasılat tutarlarının tespiti için yapılan yoklamalarda günlük hasılat tutarı tespitlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:



01.10.2024/128-28

Yoklama Sayısı	Eylül	Kasım	Aralık
1	250.000 TL	390.000 TL	430.000 TL
2	445.000 TL	510.000 TL	245.000 TL
3	365.000 TL	620.000 TL	350.000 TL
4	480.000 TL	440.000 TL	475.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Eylül ayı için: [(250.000+445.000+365.000+480.000)/4] Kasım ayı için: [(390.000+510.000+620.000+440.000)/4] Aralık ayı için: [(430.000+245.000+350.000+475.000)/4]	385.000 TL	490.000 TL	375.000 TL
B-Aylık Hasılat (Ax31) veya (Ax30)	11.550.000 TL	14.700.000 TL	11.625.000 TL
C- Ortalama Aylık Hasılat [(11.550.000+14.700.000+11.625.000)/3]	12.625.000 TL		
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	151.500.000 TL		

Günlük hasılat tutarı tespitlerinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark $[(151.500.000-30.000.000)/30.000.000] \times 100 = \%405$ olarak tespit edilmiş olup bu oran $\%20$ 'den fazla olduğundan ortaklar izaha davet edilecektir.

Tebliğ yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Saygılarımızla...



01.10.2024/128-29

Ek-1

HİZMET ERBABINA PAY SENEDİ VERİLMEK SURETİYLE SAĞLANAN MENFAATLERDE ÜCRET İSTİSNASINA İLİŞKİN
BİLDİRİM (GVK MD. 17)

BİLDİRİM KAPSAMINDA BULUNAN İŞYERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

İşverenin Ünvanı	Vergi Kimlik Numarası	İlgili Vergi Dairesi	İşyerinin Adresi

PAY SENEDİ VERİLEN HİZMET ERBABINA SAĞLANAN MENFAATE İLİŞKİN BİLGİLER

Hizmet Erbabının Adı Soyadı	T.C. Kimlik No	Pay Senetlerinin Veriliş Tarihi	Hizmet Erbabının Bir Yıllık Brüt Ücret Tutarı	Bedelsiz veya İndirimli Verilen Pay Senetlerinin Rayiç Bedeli	Hizmet Erbabına Sağlanan Menfaat	İstisnaya Konu Edilen Tutar	İstisna Tutara İsabet Eden Gelir Vergisi
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)



01.10.2024/128-30

Ek-2

PAY SENETLERİNİN ELDEN ÇIKARILMASINA İLİŞKİN DİLEKÇE

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

.....

.../.../....

Şirketimizce, T.C. kimlik numaralı hizmet erbabı'a
.../.../... tarihinde bedelsiz/indirimli olarak verilen pay senetleri nedeniyle sağlanan menfaatler
193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 17 nci maddesi kapsamında istisnaya konu edilmiş olup söz
konusu pay senetleri adı geçen çalışan tarafından .../.../... tarihinde elden çıkartılmıştır.

İşverenin Unvanı
Vergi Kimlik Numarası
İmza

Bedelsiz/İndirimli Pay Senetlerinin Veriliş Tarihi :
Bedelsiz/İndirimli Pay Senetlerinin Elden Çıkarılış Tarihi :
İstisnaya Konu Edilen Tutar :
İstisna Tutara İsbet Eden Gelir Vergisi..... :