

# GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA ESNAF MUAFLIĞI UYGULAMASI, SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

PRACTICE OF CRAFTSMAN EXEMPTION IN ITL, ISSUES AND RECOMMENDATIONS



Sezgin Cüneyt YEŞİLKAYA\*

## ÖZ

Türk Vergi Sistemi'nde 1950 yılından önce uygulanan "sedüler" kazanç vergisinin kaldırılıp, üniter, çağdaş bir vergi sisteminin kurulması amacıyla Alman profesör F. Neumark öncülüğünde kurulan vergi komisyonu, esnaf ve sanatkârların ayrı bir vergi kanunu ile vergilendirilmesini benimsemiş, bu kapsamda hazırlanan "Esnaf Vergisi Kanunu" 1949'da yasalaşarak 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni üniter vergi sisteminin temelini oluşturan 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu da aynı tarihte yürürlüğe girmiş, esnafın tamamı 5421 sayılı GVK'da gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Bu düzenlemeyle GVK'da ilk kez yer verilen esnaf muaflığı uygulamasında amaç, esnafın tamamının vergiden muaf tutulması değil, iki ayrı kanunla çifte vergilemenin doğmasının önlenmesidir. Ancak, zaman içinde Esnaf Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmış, GVK'daki esnaf muaflığı ise kapsamı

## ABSTRACT

On 01.01.1950, the former scheduled income tax in Turkish tax system was abandoned and the Commission led by German Professor F. Neumark adopted a unitary and modern tax system under which the craftsmen can be taxed separately, under an independent law. In this respect, the Craftsmen Tax Law become a law in 1949, and entered into effect as of 01.01.1950. Income Tax Law, no. 5421, which constituted the basis of the new unitary tax system also exempted all the craftsmen from income tax. This new regulation in ITL aimed at the prevention of double taxation of the craftsmen under two tax laws, rather than non-taxation. However, in the course of time, the Craftsman Tax Law was abolished, the craftsman exemption in ITL, on the other hand, has continued with its restricted application. The new socio-economic

\* TESK, Vergi ve Mali Konulardan Sorumlu Danışman

M.G.T.: 01.12.2017 / M.K.T.: 14.12.2017

daraltılarak günümüze kadar uygulanmaya devam etmiştir. 1950 yılından günümüze kadar değişen sosyo-ekonomik koşullar, esnaf muafliği düzenlemesinin yeniden gözden geçirilmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu kapsamda, esnaf muafliği uygulaması, güncel gelişmeler çerçevesinde yeniden düzenlenmeli, uygulamada karşılaşılan sorunlar çözümlenmelidir.

**Anahtar Kelimeler:** Esnaf, Sanatkar, Muafiyet, İstisna, Gelir Vergisi.

changes in our lives since 1950, stipulates the reassessment of the craftsman exemption practice. In this respect, the application should be redesigned in the light of new changes, and issues in practice must be solved.

**Keywords:** Craftsman, exemption, income tax

## 1- GİRİŞ

Esnaf muafliği, gelir düzeyi oldukça düşük düzeyde olanların iktisadi, mali ve sosyal açıdan korunması amacıyla dayanmaktadır.<sup>1</sup> Esnaf muafliği ile ilgili yasal düzenlemeye, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun<sup>2</sup> (GVK) "Vergiden muaf esnaf" başlıklı 9'uncu maddesinde yer verilmiş, ticari kazanç elde edenlerden kimlerin vergiden muaf esnaf kabul edileceği anılan maddede açıklanmıştır.

Genel olarak GVK'da esnaf ve sanatkarların vergilendirilmesini sırasıyla 1) Vergiden muaf esnaf, 2) Basit usulde vergilendirme, 3) Gerçek usulde işletme hesabı esasına göre vergilendirme ve 4) Gerçek usulde bilanço hesabı esasına göre vergilendirme başlıkları altında toplayabiliriz. Bu sıralamaya ilk bakışta, esnaf ve sanatkârların elde ettikleri kazançları, mali güce göre vergilendirme ilkesi doğrultusunda esnaf muafliğinden ticari kazancın bilanço esasında tespitine kadar adil bir vergileme sistemi çerçevesinde tasarlandığı düşünülebilir. Ancak, şunu hemen belirtmek gerekir ki, bu dört başlıkta sayılan vergileme sisteminin detayları incelendiğinde kazanç tespiti açısından aslında pek de vergilemede adalet ilkesine uyulmadığı anlaşılmaktadır. Sözelimi, vergiden muaf olması gerektiği halde gerçek usulde vergilenen esnaf bulunduğu gibi, gerçek usulde vergilenmesi gerekirken basit usulde vergiye tabi esnafın bulunduğu da görülmektedir. Bu görüşte kayıt dışılık tamamen göz ardı edilerek yalnızca mevzuatın eksik yönlerinden dolayı bu tespiti yapıldığının altını çizmek gerekir. Bu yazının konusu esnaf muafliği ile sınırlı olduğu için sadece esnaf muafliği yönünden değerlendirmeler yapılacak, diğer vergileme yöntemlerine çalışmamızda değinilmeyecektir.

## 2- YASAL DÜZENLEME

Gelir vergisi mevzuatımızda esnaf muafliği kavramına ilk olarak 03.06.1949 tarihli 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununda<sup>3</sup> yer verilmiştir. Anılan Kanun, günümüzde de halen yürürlükte olan 193 sayılı GVK'nın temelini oluşturmuştur. Kanunun 10. maddesinde "Esnaf Gelir Vergisinden muaf" ifadesine yer verilmiş, kimlerin esnaf olarak kabul edileceği ise takip eden 11 ve 12. maddelerde, esnaf muafliğinin umumi ve hususi şartlarında sayılmıştır.

<sup>1</sup> Fatih Saraçoğlu, "Gelir Vergisi Ders Notları". Gazi Kitabevi, Ankara, 2017. 2. Baskı. s 23.

<sup>2</sup> 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

<sup>3</sup> 09.06.1949 tarihli ve 7228 sayılı Resmi Gazete.

5421 sayılı Kanunda, esnafın tamamının gelir vergisinden muaf tutulmasının sebebi ise aynı tarihte kabul edilen 5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanunu<sup>4</sup> ile esnaf ve sanatkârların ayrı bir yasal düzenleme ile vergilendirilmesidir.

5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanunu ise daha sonra 1955 yılında 6582 sayılı Kanunla<sup>5</sup> kaldırılmış, yıllık kazancı asgari geçim indiriminin altında kalan esnafın tamamı 5421 sayılı GVK'ya göre vergiden muaf esnaf sayılmıştır. Ayrıca birçok halde esnaf durumundaki kimseler tarafından elde edilen gelirin, esasen belli tutarların altında kalacağı, dolayısı ile bunların vergiye tabi tutulması halinde, verginin tahsili için yapılacak giderlerin sağlanacak vergi hasılatını geçebileceği hususu da muafiyetin tanınmasında etken olmuştur.<sup>6</sup>

Daha sonra, 01.09.1956 tarihli ve 6838 sayılı Kanunla<sup>7</sup>, 5421 sayılı GVK'da değişiklik yapılarak esnaf muafiliğinin kapsamı biraz daha daraltılmıştır. Nihayet 193 sayılı GVK'da ise iş hacmine göre belirlenen kriter tamamen kaldırılarak, faaliyet türüne göre belirli meslekleri icra edenlerin, yine kanunda belirlenen şartları taşımaları halinde muafiyetten yararlanmaları benimsenmiştir.

31.12.1960 tarihinden günümüze kadar yapılan tüm değişikliklerden sonra 193 sayılı GVK'nın "Vergiden muaf esnaf" başlıklı 9'uncu maddesinin son hali aşağıda gibidir.

*"Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muafır.*

- 1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir iş yeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç);*
- 2. Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı;*
- 3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan 47'nci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar (51'inci madde şümulüne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar);*
- 4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir);*
- 5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler;*
- 6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırıntı deriden üretilen*

<sup>4</sup> 10.06.1049 tarihli ve 7229 sayılı Resmi Gazete.

<sup>5</sup> 27.05.1955 tarihli ve 9013 sayılı Resmi Gazete.

<sup>6</sup> Yılmaz Özbalç, "Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar". Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005. s 125.

<sup>7</sup> 10.09.1956 tarihli ve 9403 sayılı Resmi Gazete.

*mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflikten faydalanmaya engel değildir.*

7. *Ticari işletmelere ait atıkları mutaat olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar;*
8. *Bu Kanunun 47'nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;*
9. *Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.*

*Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usûlde Gelir Vergisine tâbi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muafliğından faydalanamazlar.*

*Esnaf muafliğından faydalananlar faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar.*

*Bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak, milli piyango bileti satanlar ile 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar yukarıdaki şartlarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden muafdir.*

*Esnaf muafliğına ilişkin şartları taşıyanlara talepleri halinde vergi dairesince Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi verilir. Bu belgenin şekil ve muhtevasının tayin ve tespiti ile iptali ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

*Bu muaflığın, 94'üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur.”*

### **3- SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

#### **3.1- Esnaf Tanımı ve Esnaf Muafliği**

Öncelikle belirtmek gerekir ki, yukarıda yazılı olan kanun maddesi ile esnafın gelir vergisinden muafiyeti ile ilgili hükümler düzenlenmekle beraber, Gelir Vergisi Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda esnafın tanımına yer verilmemiştir. Esnafın tanımı, 6102 sayılı TTK'da<sup>8</sup> ve 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanununda<sup>9</sup> yapılmıştır. Her iki tanım da birbirine çok yakın ifadeleri içermektedir.

<sup>8</sup> 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

<sup>9</sup> 21.06.2005 tarihli ve 25852 sayılı Resmi Gazete.

01.01.1957'den 01.07.2012'ye kadar yürürlükte kalan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun<sup>10</sup> 17. maddesinde esnaf tanımı şu şekildeydi:

*"İster gezici olsunlar, ister bir dükkanda veya bir sokağın muayyen yerlerinde sabit bulunsunlar, iktisadi faaliyeti nakdi sermayesinden ziyade bedeni çalışmasına dayanan ve kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan sanat ve ticaret sahipleri tacir değildirlir."*

6762 sayılı TTK'da yapılan bu tanım, her ne kadar ticari faaliyetle uğraşmakla beraber TTK'nın kapsamında yer almayanları açıklamaya yönelik olsa da tanımda yer alan "...kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan..." ifadesi, esnafın, geçimini ancak sağlayabilecek kadar kazanç elde eden ticaret erbabı olduğunu, bunun üzerinde kazanç elde edenlerin TTK'ya göre tacir sayılacağını öne sürmektedir. Yine aynı ifadeden hareketle, esnafın, asgari geçim indirimi sınırında kazanç elde bir kesim olduğu ve bu nedenle bu kesimin tamamının vergiden muaf tutulması gerektiği sonucuna da varılabilir.

Ne var ki TTK'da yapılan bu tanım, vergi uygulamaları açısından dikkate alınmamış, VUK'un defter tutma hükümlerinde ve GVK'da ticari kazanç elde edenlerle ilgili yapılan düzenlemede, ticari faaliyetlerde bulunanların tamamı tacir sayılmıştır. Esnaf kavramına ise yalnızca esnaf muafılığı düzenlemesinde yer verilmiştir. Bu bakımdan TTK ile VUK ve GVK'nın kavramsal olarak uyumadığı da söylenebilir.

Diğer taraftan, 6102 sayılı TTK'da "...kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan..." ifadesi, "...geliri 11'inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan..." şeklinde değiştirilmiş olsa da anılan madde gereğince çıkarılan kararnamede yer alan tutarlarda hiçbir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla esnaf, TTK'daki tanımına binaen halen kazancı asgari geçim indirimi sınırında olan bir kesim olarak kabul edilmekte, ancak vergi uygulamaları açısından bu şekilde bir değerlendirme yapılmamaktadır.

### **3.2- Zirai İşlerde Kullanılan Araçlarla Taşımacılık Faaliyeti**

GVK'nın 9'uncu maddesinde, ulaşım imkânı olmayan veya çok sınırlı olan tarla ve diğer zirai alanlara çiftçilerin taşınmasının sağlanabilmesi amacıyla, zirai işlerde kullanılan traktör ve benzeri araçlarla ara sıra taşımacılık yapanlar esnaf muafılığı kapsamına alınmıştır.

Bu düzenlemenin amacı, günümüzde mevsimlik işçi olarak adlandırılan, tarlalarda geçici süreli çalışacak köylülerin, köyden tarlaya kadar taşınması sırasında ihtiyaç duyulan ulaşım/toplu taşıma araçlarının bulunmadığı hallerde bu kişileri traktör ve benzeri zirai araçlarla ve bunlara takılan römorklarla tarlalara ücret karşılığında taşıma işini yapanların, bu geçici kazanç için vergi mükellefi olmak zorunda kalmamalarını sağlamaktır.

Hemen belirtmek gerekir ki, yukarıda esnaf tanımının TTK ve GVK arasındaki uyumsuzluğu ile ilgili olarak yapmış olduğumuz değerlendirme burada da karşımıza çıkmaktadır. Nitekim esnafın faaliyeti, GVK'ya göre ticari kazanç kabul edilmektedir. Oysa, ticari faaliyetleri ara sıra yapanların elde ettiği kazanç ise arazi kazançtır. Dolayısıyla, arazi kazanç muafiyeti olarak kabul edilmesi gereken bir faaliyet, yapılan bu düzenlemede esnaf muafılığı adı altında ele alınmaktadır.

Diğer taraftan, günümüzde ulaşım imkanları 60 yıl öncesine göre çok gelişmiştir. Hemen hemen tüm köy ve kasabalarda minibüs ve benzeri araçlarla toplu taşıma faaliyeti yapılmakta, gerek köyden

<sup>10</sup> 09.07.1956 tarihli ve 9353 sayılı Resmi Gazete.

köye, gerekse köyden ilçe ve il merkezine olacak şekilde taşıma hizmetleri verilebilmektedir. Dolayısıyla, söz konusu mevsimlik işçilerin taşınması 60 yıl öncesine göre çok daha kolaylaşmıştır. Ayrıca, traktör ve benzeri zirai araçlarla yapılan yolcu taşımacılığının ara sıra mı yoksa sürekli mi yapıldığının tespiti de oldukça güçtür. Bunun yanında, kırsal yörelerde, diğer alternatif ulaşım imkanlarının bulunmasına rağmen traktöre takılan bir römork ile yapılan taşımacılığın mutad bir meslek haline geldiği de zaman zaman görülebilmektedir.

Dolayısıyla, bu muafiyet hükmünün toplu taşıma aracının olmadığı yerlerde köyden tarlalara mevsimlik işçileri taşımak amacıyla faaliyette bulunanlarla sınırlı olacak şekilde yeniden düzenlenmesinin daha uygun olacağı değerlendirilmektedir.

### 3.3- Esnaf Muafılığı Düzenlemesindeki “Gibi” İfadeleri

GVK'nın 9'uncu maddesindeki esnaf muafılığı ile ilgili düzenlemenin belki de en sorunlu tarafı, maddenin 3 ayrı bendinde (2, 6 ve 8) geçen “gibi” ifadesidir.

Kanun koyucu, madde metninde “gibi” ifadesini kullanarak muafiyet kapsamına girecek meslek kollarını tek tek saymak yerine, kapsama girecek mesleklerden birkaç tanesine örnek verip, devamında da “gibi” ifadesine yer vermek suretiyle benzer mesleklerin de bir kanun değişikliğine gerek kalmadan kapsama alınabilmesini amaçlamıştır. Ne var ki, madde metninde sayılmayan mesleklerin esnaf muafılığı kapsamında kabul edilip edilmeyeceğine hangi makamın karar vereceği ise belli değildir. Örneğin, kaybolmaya yüz tutan meslekleri icra edenler, 8. bentte vergiden muaf sayılmıştır. Altın ve pırlanta gibi kıymetli madenleri el işçiliği ile işleyenlerin sayısının hızla azaldığı, ilgili sektör tarafından ifade edilmektedir. Bu durumda, kıymetli maden işlemeciliğinin kaybolmaya yüz tutan mesleklerden sayılıp sayılmayacağına, herhangi bir başvuru sırasında vergi dairesi müdürünün mü, vergi dairesi başkanlığının mı yoksa Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mı veyahut Bakanlar Kurulu'nun mu karar vereceği belli değildir. Dolayısıyla, kanundaki bu boşluk, esnaf muafılığı uygulamasının en sorunlu tarafıdır. Nitekim, esnaf muafılığı ile ilgili olarak verilen özeldeler incelendiğinde, bunların neredeyse tamamına yakınının kanunda açıkça yazılı olmayan meslekleri yapanların esnaf muafılığından yararlanıp yararlanamayacağı konusundaki başvurusu üzerine verildiği görülmektedir.

Bununla beraber, Bakanlar Kurulu dışında verilen tüm kararlar Anayasaya açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim, Anayasanın 73'üncü maddesinin son fıkrasında “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.” denilerek muafiyet konusunda değişiklik yapma yetkisinin yalnızca Bakanlar Kurulu'na verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Oysa madde metninde Bakanlar Kuruluna verilmiş bir yetki bulunmadığı gibi yetkinin kimde olduğu da belli değildir.

Diğer taraftan, bir kanun maddesinde çok sayıda meslek kolunun yazılması da kanun tekniğine uygun bir yöntem olmadığı bilinmektedir. Ancak, son yıllarda mesleki faaliyetler konusunda birçok kamu kurumunun ortak uygulaması, AB ülkelerinde de bir standart haline gelen NACE kodlamasıdır. Dolayısıyla, NACE kodlarından faydalanılmak suretiyle esnaf muafılığı kapsamında uygun görülen faaliyetler, kanuna ekli bir liste halinde tek tek sayılabilir. Bu şekilde, uygulamadaki sorunlar ortadan kalkacağı gibi kanunilik ilkesine de uygun bir düzenleme yapılmış olacaktır.

### 3.4- Esnaf Muafılığında E-Ticaret Sorunu

Türkiye'de vergiden muaf esnaf ve sanatkâr sayısı tam olarak bilinemese de genel kanı olarak

esnaf muaflığından en fazla yararlananların, yukarıda yazılı olan maddenin 6'ncı bendinde sayılan işleri yapanlar olduğu tahmin edilmektedir. Yukarıda da görüleceği üzere, 6'ncı bent kapsamında esnaf muaflığından yararlananlar için cümlelerin içinde "...oturdıkları evlerde imal ettikleri..." ifadesi yer almakta ve aynı cümle "...işyeri açmaksızın satanlar." ifadesiyle sonlanmaktadır. Bir başka ifadeyle, bentte sayılan işleri yapanların esnaf muaflığından yararlanabilmeleri için ilk şart, esnaf muaflığı kapsamında sayılan ürünleri ikamet ettikleri evlerde üretmeleri ve bunları bir işyeri açmadan satmalarıdır.

Diğer taraftan, son yıllarda internet üzerinden satış yapan sitelerin yaygınlaşması ve sosyal medyanın toplumumuz tarafından her geçen gün daha aktif kullanılmasıyla, evlerde üretilen bu tür ürünlerin satış ve pazarlamasının da kolaylaştığı, özellikle ev kadınlarının, evde ürettikleri örgü, dantel, boncuk işleme, takı, hediyelik eşya, tarhana, mantı ve erişte gibi ürünleri kapı kapı dolaşarak satmak yerine internet ve sosyal medya üzerinden yaptıkları reklam ve pazarlama faaliyeti ile sattıkları görülmektedir.

Ancak, vergi idaresi internet üzerinden yapılan bu tür pazarlama ve satışlarda internet sitesini işyeri olarak değerlendirmekte ve anılan ürünleri internet üzerinden satanların esnaf muaflığından yararlanamayacağını ifade etmektedir.

Nitekim, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede<sup>11</sup>, "...evinizde iletişim amacıyla kullanılan internet ortamının işyeri kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle esnaf muaflığından, faaliyette bulunulan yerin büyükşehir belediye sınırları içerisinde olması nedeniyle de basit usulden faydalanmanız mümkün olmayıp gerçek usulde vergilendirilmeniz gerekmektedir" sözleriyle, internet ortamının işyeri sayıldığı ifade edilmektedir.

Anılan özalgede, yapılan işin "Basit Usulün Hududu" başlıklı 51'inci madde kapsamında yer alması nedeniyle basit usulden de yararlanılamayacağı görüşüne yer verilmiştir.

İdarenin bu görüşünde, esnaf muaflığı kapsamında olup büyükşehir belediye sınırları içinde bulunan evlerde üretilen bu ürünlerin internet üzerinden satılması halinde büyük mükellefler gibi gerçek usulde vergiye tabi olunacağı sonucuna varılmaktadır. Oysa aynı şartlarda, aynı ürünleri üretenlerden biri esnaf muaflığından yararlanırken diğerinin internet üzerinden sipariş alması nedeniyle basit usulden dahi yararlanamaması, vergide adalet ilkesine aykırı bir uygulamadır. Nitekim belirli bir hasılat tutarı ile sınırlı olmak kaydıyla bu kapsamdaki ürünlerin internet üzerinden satışına izin verilmesi, bu hasılatı aşanların ise mükellef olmasının sağlanması, ekonominin büyümesi ve girişimciliğin teşvik edilmesi için oldukça önemlidir. Keza, genç girişimcilerin ilk defa ticari faaliyete başladıktan sonraki 3 yıl boyunca 75.000 TL'ye kadar olan kazançlarının gelir vergisinden istisna edilmesi<sup>12</sup> suretiyle girişimcilik bir taraftan teşvik edilirken diğer taraftan vergiden muaf olması gereken bir kesimin gerçek usulde vergilendirilmesi birbiriyle tamamen çelişen uygulamalar olarak değerlendirilmektedir. Yukarıda da ifade edildiği üzere, belirli bir hasılat tutarına kadar muafiyete izin verilmesi halinde, vergide adalet sağlanmış olacağı gibi günümüzün modern teknolojilerinin kullanılması yoluyla yapılan ticaretin gelişimi de teşvik edilmiş olacaktır.

### **3.5- Kaybolmaya Yüz Tutan Mesleklerde Esnaf Muaflığı**

GVK'nın 9'uncu maddesine 6322 sayılı Kanunla<sup>13</sup> eklenen 8. bent ile geleneksel, kültürel ve sa-

<sup>11</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınının 27.04.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılı özalgesi

<sup>12</sup> 193 sayılı GVK mük. 20. madde.

<sup>13</sup> 15.06.2012 tarihli ve 28324 sayılı Resmî Gazete.



natsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanların vergiden muaf tutulması öngörülmüştür.

Yapılan bu düzenleme ile geleneksel, sanatsal ve kültürel değeri olmakla beraber, çeşitli nedenlerle toplumun ilgisi ve talebi azalan meslek kollarını yaşatmak adına bu meslekleri icra edenlere vergisel açıdan destek olunması amaçlanmıştır. Ne var ki, günümüzde ekonomik bir değeri kalmamış olan bakır işlemeciliği, ahşap oymacılığı, bastonculuk, keçecilik gibi mesleklerden elde edilen gelirin zaten bu işleri yapan esnaf ve sanatkârların geçimini sağlamaya yetecek düzeyde olması beklenemez. Bu nedenle de bu meslekleri yapanların birçoğunun, geçimini sağlamaktan ziyade mesleği yaşatabilmek amacıyla faaliyette bulunduğu, diğer taratan bir başka mesleki faaliyette bulunarak da aynı zamanda geçimini sağlamaya çalıştığı görülmektedir.

Ancak, kaybolmaya yüz tutan meslekleri icra edenler için getirilen bu düzenleme bir muafiyet hükmü olduğundan, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olanların bu muafiyetten yararlanmaları mümkün olmamaktadır. Bu nedenle söz konusu meslekleri yaşatabilmek için yapılan bu düzenlemenin bir istisna hükmü olarak yeniden düzenlenmesinin daha uygun olacağı değerlendirilmektedir. Belirlenecek bir hasılat sınırını aşanlar için bu tutarı aşan kısmın vergilendirilmesi halinde, hem vergide adaletin gözetileceği bir düzenleme yapılmış olacak hem de gerçek anlamıyla amacına hizmet eden bir destekten söz edilebilecektir.

### 3.6- Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi Uygulaması

Esnaf muafılığı ile ilgili düzenlemeye ilk bakışta, daha ziyade kırsal kesimde faaliyette bulunan esnaf ve sanatkârların yararlandığı bir uygulama gibi gözükmemektedir. Ancak, son yıllarda büyükşehirlerdeki yaşam şartları giderek pahalılaştıkça ve özellikle de internet ve sosyal medya üzerinden reklam ve pazarlama faaliyetleri de kolaylaştıkça<sup>14</sup> ücretli olarak çalışanların ek gelir amacıyla evlerde el işi ürünleri üretip sattıkları da sıkça görülmektedir. Bu bağlamda 6. bent kapsamında yapılan işlerin hızla arttığı tahmin edilmekte ancak bunların sayısı ve üretilen ürünlerin miktar ve değeri bilinmemektedir. Bunun en büyük nedenlerinden biri de vergiden muaf esnafın vergi dairesine kayıt zorunluluğunun bulunmamasıdır. Her ne kadar 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanununun 68'inci maddesine göre esnaf ve sanatkârların vergiden muaf olsalar dahi faaliyete başladıkları 30 gün içinde ilgili sicil müdürlüğüne kayıt yaptırmaları zorunludur. Buna mukabil, vergiden muaf esnafın tespitinin ve denetiminin fiilen son derece zor olması nedeniyle bu faaliyette bulunanların büyük bir çoğunluğunun esnaf ve sanatkâr sicili yönüyle kayıt dışı olduğu bilinmektedir.

Dolayısıyla, sabit bir işyeri açmadan ve çoğunlukla oturdukları evlerde ürettikleri ürünleri satan vergiden muaf esnafın sayısının ve bunların ürettiği ürünlerin miktar ve değerinin tespitinin mümkün olmadığı görülmektedir. Bu nedenlerle, "esnaf vergi muafiyeti belgesi" uygulaması, açıklanan tespitlerinin yapılabilmesi için büyük önem taşımaktadır. Ancak, yine 6322 sayılı Kanunla getirilen bu düzenlemedeki "...talepleri halinde..." ifadesi, söz konusu belgenin alınmasını ihtiyari bırakmış, bu da yapılan düzenlemenin anlamını ortadan kaldırmıştır.

<sup>14</sup> İnternet üzerinden pazarlama ve satış işlemleri vergi mükellefi olmayı gerektiriyorsa da gerek bilgisizlikten gerekse takip ve denetimin zorluğundan dolayı esnaf muafılığından yararlandığını düşünerek kayıt dışı faaliyette bulunanların sayısının hızla arttığı tahmin edilmektedir.



Vergiden muaf esnaf için belge zorunluluğu veya pratik bir bildirim sisteminin getirilmesi, yukarıda sayılan sorunları büyük ölçüde ortadan kaldıracaktır.

#### **4- SONUÇ ve GENEL DEĞERLENDİRME**

Çalışmamızın ikinci bölümünde ayrıntılı bir şekilde yer verildiği üzere, esnaf muaflığı uygulaması, ilk kez uygulandığı yıl olan 1950 ile 1960 yılları arasında çok sayıda değişikliğe uğramış, belli bir kazancın (asgari geçim indirimi tutarının) altında gelir elde eden esnafın tamamının vergiden muaf tutulması ile başlayıp, sadece belirli faaliyetlerde bulunanların muafiyetine doğru bir gelişim göstermiştir.

Özellikle 1960 yılının şartlarına göre yapılan düzenlemelerin büyük ölçüde günümüze kadar yansıdığı muafiyet uygulamasının baştan sona yeniden ele alınması kaçınılmazdır. Bunun yanında, vergide adalet ilkesi gereğince esnaf muaflığı uygulamasının tamamının istisna uygulaması şeklinde yeniden düzenlenmesi de tartışılabilir. Nitekim, çağdaş bir vergi anlayışı çerçevesinde konuya bakıldığında, gelirin asgari tutarının vergi dışı bırakıldığı sistemlerin, gelişmiş ülkelerin büyük bir çoğunluğunda uygulandığı görülmektedir. Bu kapsamda yukarıda da belirtildiği gibi, kanuna ekli listeler yoluyla muafiyet kapsamındaki mesleklerin yeniden belirlenmesi ve bu meslekleri icra edenlerin kazançlarının asgari geçim indirimine denk gelen tutarlarının vergiden istisna tutulması, vergide adalet ve vergilemenin kanuniliği ilkelere açısından çağdaş bir vergi sistemine daha uygun olacaktır.

Muafiyet uygulamasının bugünkü şekliyle kalacak olması halinde ise, yukarıda açıklanan sorunların çözümü büyük bir önem arz etmektedir.

#### **KAYNAKÇA**

- 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu. 21.06.2005 tarihli ve 25852 sayılı Resmi Gazete.
- 5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanunu. 10.06.1049 tarihli ve 7229 sayılı Resmi Gazete.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete.
- 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. 15.06.2012 tarihli ve 28324 sayılı Resmi Gazete.
- 6582 sayılı 5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanununun Kaldırılması ve 5421 sayılı Kanunun Bazı Maddelerinin Tadili ve Bazı Maddelerine Fıkralar İlavesi Hakkında Kanun. 27.05.1955 tarihli ve 9013 sayılı Resmi Gazete.
- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu. 09.07.1956 tarihli ve 9353 sayılı Resmi Gazete.
- 6838 sayılı 5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanununun kaldırılması ve 5421 sayılı kanunun bazı maddelerinin tadili ve bazı maddelerine fıkralar ilâvesi hakkındaki 6582 sayılı kanunun bazı maddelerinin tadili ve bu kanuna bazı hükümler ilâvesine mütedair Kanun. 10.09.1956 tarihli ve 9403 sayılı Resmi Gazete.
- 27.04.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılı özelge. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı.
- ÖZBALCI, Y. "Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar". Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005.
- SARAÇOĞLU, F. "Gelir Vergisi Ders Notları". Gazi Kitabevi, Ankara, 2017. 2. Baskı.