

İNTERNET ORTAMINDA YAPILAN SATIŞLARDA ESNAF MUAFİYETİ UYGULAMA ALANI GENİŞLİYOR: GVK MADDE 9/10

APPLICATION OF THE CRAFTSMAN EXEMPTION ON THE SALES MADE THROUGH THE INTERNET HAS ENLARGED: ITL ARTICLE 9/10



İhsan DURLANIK*



Naci YILDIRIM**

ÖZ

Yeni Koronavirüs (Covid-19) salgını hiç kuşkusuz elektronik ortamdan yapılan ticaretin hayal bile edilemeyecek hızda yaygınlaşmasına neden olmuştur. Tüm dünyayı etkisi altına alan salgının ekonomi ve istihdam üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesi için elektronik ortamdan yapılan ticaretin etkinliğinden faydalanmak üzere 7256 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile oturdukları evlerinde ürettikleri ürünleri sadece internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satışını yapanlar için belirli şartlar dahilinde esnaf muafiyeti imkanı sağlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Esnaf muafiyeti, 7256 sayılı kanun, internet ortamında satışlarda esnaf muafiyeti.

Jel Sınıflandırma Kodları: K34, H20.

ABSTRACT

The new Coronavirus (COVID-19) disease has caused the volume of e-commerce to increase at an unimaginable pace. In order to ease the negative effects of the pandemic, which has affected all over the world, on the economy and employment, the Law, no. 7256, has entered into effect. Thanks to the new Law, a new tax exemption has been established under certain conditions for those who sell their products only through the Internet and similar digital platforms.

Keywords: Craftsman exemption, the Law no. 7256, craftsman exemption on the sales made through the Internet

Jel Classification Codes: K34, H20.

* Gelir Uzmanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İletişim Merkezi Müdürlüğü, idurlanik@yahoo.com, ORC-ID: 0000-0003-2956-3934.

** Gelir Uzmanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İletişim Merkezi Müdürlüğü, naciylidirim@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-1381-3305.

Durlanik, İ., Yıldırım, N. (Aralık 2020). İnternet Ortamında Yapılan Satışlarda Esnaf Muafiyeti Uygulama Alanı Genişliyor: Gvk Madde 9/10, *Vergi Raporu*, 255, (28-38).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 23.11.2020 / M.K.T.: 27.11.2020

GİRİŞ

Salgının bulaşıcılığı nedeniyle uygulanan sosyal izolasyon tedbirleri fiziki ortamlarda yapılan satışların azalmasına neden olmuştur. Bu durum hem üretim hem de perakende sektöründe faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin nakit akışları ve hasılatlarını olumsuz yönde etkilemiştir. Vergi mükelleflerinin yanı sıra, Gelir Vergisi Kanunu 9 uncu maddesinde yer alan esnaf muaflığı uygulamalarının da etkinliğinin azalmasına neden olmuştur. Tüketici davranışları ve alışkanlıkları internet ve elektronik ortamdan alışverişe kaymaya başladığı şu günlerde bu platformlardan yapılan satışlar her geçen gün daha da önemli hale gelmektedir.

İnternet üzerinden yapılan satışlarda esnaf muafiyeti uygulaması ilk olarak 7162 sayılı Kanun ile yürürlüğe girmiştir. İlgili düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı alt bendinde¹ açıklanmış olup, oturdukları evlerde el emeği ile ürettiği malların belirli şartlar dahilinde hem internet hem de fiziki ortamda satışının vergiden muaf olarak yapılabilme imkanı tanınmıştır.

Kanun koyucu bu madde metninin etkinliğinden de faydalanarak 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına (10) numaralı alt bendi² eklemiştir.

Bahse konu düzenleme ile içinde bulunduğumuz salgın şartlarında sosyal izolasyon tedbirleri doğrultusunda mümkün olduğunca evde kalınması gereken şu dönemde evlerde yapılan üretimin desteklemesi amaçlanmıştır. Ayrıca il-

gili düzenlemede yer alan istihdama bağlı indirimi tevkiyat oranı uygulaması ile vergiden muaf esnafın yanında işçi çalıştırılması özendirilerek istihdama katkı sağlama amacı da güdülmüştür.

Makalede, ülkemiz ekonomisine katkı sağlayacak olan internet ve benzeri ortamlarda esnaf muaflığı kapsamında yapılan satışların detayları incelenmiş olup ikincil mevzuat düzenlemeleri öncesinde birtakım görüş ve önerilerde bulunulmuştur.

1- VERGİDEN MUAF ESNAF KAVRAMI

Esnaf muaflığı uygulaması, bu muafıktan yararlananların temel özelliklerine bakıldığında sosyal devlet olma anlayışına hizmet eden ve buna paralel olarak vergi adaletini sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Muafıktan yararlananların genellikle sınırlı miktarda gelir elde ettikleri ve bu gelirlerinin ancak kendi geçimlerini sağlamaya yetecek derecede olduğu görülmektedir.³ Esnaf muaflığı, temel olarak gelir düzeyi oldukça düşük düzeyde olanların iktisadi, mali ve sosyal açıdan korunması amacına dayanmaktadır.⁴

Esnaf muaflığı uygulaması ile çok küçük çapta iş yapan, kazancı ile ancak geçimini sağlayan, gelir seviyesi yeterli olmayan kişilerin vergiden muaf tutulmaları sağlanmakta, bu muafiyetten vergi ödevlerini yerine getirmekte güçlük çekecek olan kişilerin yararlandırılması amaçlanmaktadır. Düşük gelir grubunda genelde el emeğine dayalı olarak faaliyette bulunan, ekonomik ve sosyal yönden zayıf olan esnafı koruma amacıyla uygulamaya koyulan bu muafiyet, aynı zamanda verginin tahsili için katlanılacak maliyetin tahsil tutarından fazla olabileceği dikkate alınarak düzenlenmiştir.⁵

¹ Bahse konu düzenleme makalenin ilerleyen bölümlerinde "GVK madde 9/6" olarak ifade edilmiştir.

² Bahse konu düzenleme makalenin ilerleyen bölümlerinde "GVK madde 9/10" olarak ifade edilmiştir.

³ Zeynep ARIKAN ve Ahmet İNNECİ. "Türkiye'de Esnaf Muaflığı Uygulaması ve Özellik Arz Eden Durumlar", İZCEAS 2018 NEW TRENDS IN ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCES. 2018. s. 717.

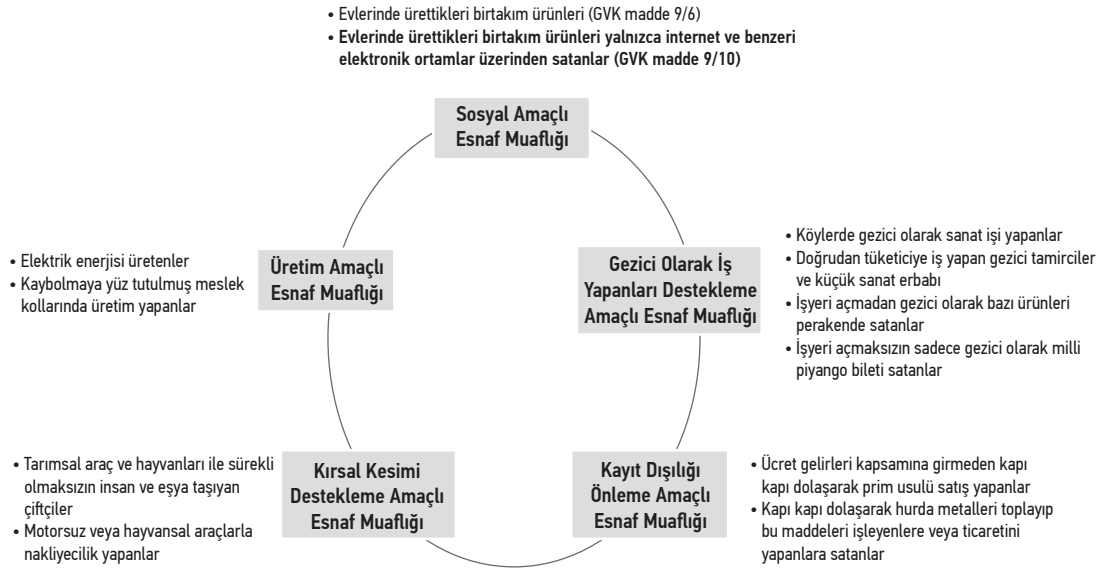
⁴ Fatih Saraçoğlu, "Gelir Vergisi Ders Notları". Gazi Kitabevi, Ankara, 2017. 2. Baskı. s 23.

Ülkemizde uygulanan Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesi kapsamında toplam 9 alt bent düzenlemesi ile uygulama alanı bulan esnaf muafiyetine 7256 sayılı kanun ile 10'uncu alt bent ihdas edilmesi sağlanmıştır. Bu kapsamda çeşitli şartlar dahilinde internet üzerinden yapılan bazı

satışların vergilendirilmesinden vazgeçilip bu işlemleri yapanlar vergiden muaf esnaf kapsamına alınmıştır.

Yeni düzenleme sonrası "Esnaf Muafılığı Uygulamasının Amaç Odaklı Sınıflandırması" aşağıdaki şekilde yer almaktadır.

Şekil 1: Esnaf Muafılığı Uygulamasının Amaç Odaklı Sınıflandırması⁶



2- İNTERNET ve BENZERİ ELEKTRONİK ORTAMLARDA YAPILAN SATIŞLARDA ESNAF MUAFİYETİ UYGULAMALARI

Sosyal medya ve internet araçlarının hızlı gelişimi tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de fiziki ticari hayatın elektronik ortama kaymasına neden olmuştur. Artık pazarlama ve satış imkânları akıllı cep telefonları ya da kişisel bilgisayarlar üzerinden e-ticaret ile çok daha kolay bir hale gelmiştir.

Elektronik ortamda yapılan ticaretin yarattığı

bu potansiyelin ülkemizdeki esnaf muafılığı uygulamalarında kullanıldığı görülmektedir. Bu kapsamda internet ve benzeri elektronik ortamlarda yapılan satışlarda esnaf muafiyeti uygulamalarını incelemek faydalı olacaktır.

2.1- GVK Madde 9/6 Kapsamında Evlerde Üretilen Ürünlerin Satışında Esnaf Muafiyeti

Gelişen teknolojinin fiziki işyeri kavramını erozyona uğratması nedeni ile İdare sanal or-

⁵ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. "Vergi Harcama Raporu 2018". (<https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>). Erişim Tarihi: 29 Haziran 2020.

⁶ İhsan DURLANIK ve Naci YILDIRIM. (Ekim 2020). Teknolojik Gelişmeler Işığında Esnaf Muafiyeti Uygulaması, *Vergi Raporu Dergisi*, 253, s 128.

tamları “İş Yeri” olarak değerlendirmek zorunda kalmıştır. Bu değerlendirmenin bir yansıması olarak GVK 9. maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında imal ettikleri bu ürünleri “internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar” esnaf muafiyetlerini kaybetmiş ve basit veya gerçek usulde ticari kazanç mükellefi olmak zorunda kalmıştır.⁷

İlgili bent kapsamında muafiyetten faydalanabilmek için “... işyeri açmaksızın ...” şartının ihlal edilmesi sebebi ile muafiyet hükmü maddesi işlevini yerine getiremez duruma gelmiştir. Zira, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de sanal ortamlardan satış ve pazarlama araçları çok hızlı bir şekilde yaygınlaşmıştır.

30.01.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile GVK’da yapılan değişiklik sonrası ilgili kanun maddesine “... veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden ” ibaresi eklenerek; yıllık asgari ücretin brüt tutarını aşmayacak şekilde internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satış yapanların, muafiyetlerini kaybetmeleri önlenmekte başta ev hanımları olmak üzere küçük esnafın desteklenmesi amaçlanmış, muafiyet maddesine işlevsellik kazandırılmıştır.⁸

Satışların internet siteleri veya sosyal medya araçları üzerinden yapılması durumunda ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması şartıyla muafiyetten faydalanılması mümkündür. 2020 yılı için uygulanacak sınır 35.316 ₺ olarak belirlenmiştir.⁹

Satışların bir kısmının internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden, bir kısmının muafiyet kapsamında diğer şekillerde yapılması

halinde, 2020 yılı için 35.316 ₺ sınırının aşılması şartı, sadece internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yapılan satışlar için geçerli olup, diğer şekillerde yapılan satışlarda tutar sınırlaması bulunmamaktadır.

2.2- GVK Madde 9/10 Kapsamında Evlerde Üretilen Ürünlerin Satışında Esnaf Muafiyeti

7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 193 sayılı GVK’nın 9’uncu maddesinde yapılan düzenleme sonrasında bir işyeri açmaksızın sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanların bu faaliyetleri esnaf muafiyeti kapsamına alınarak, elde edilen hasılatın tevkif yolu ile vergilendirilmesi sağlanmaktadır. Uygulamanın detayları sonraki bölümlerde açıklanmıştır.

3- GVK MADDE 9/10 KAPSAMINDA EVLERDE ÜRETİLEN ÜRÜNLERİN İNTERNET ve BENZERİ ORTAMLARDA SATIŞINDA ESNAF MUAFİYETİ UYGULAMASI

01.01.2021 tarihinden itibaren uygulanmak üzere GVK madde 9’a “10. Ayrı bir iş yeri açmaksızın ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu bent kapsamında esnaf muaflığından faydalanılabilmesi için Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi alınması, Türkiye’de kurulu bankalarda bir ticari hesap açılması ve tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır. Bankalar, bu

⁷ 7162 Sayılı Kanun Madde 1 Gerekçesi.

⁸ A.g.m, s 131.

⁹ Asgari Ücret Tespit Komisyonu’nun 26.12.2019 tarih ve 2019/1 no.lu kararıyla belirlenmiştir.

bent kapsamında açılan ticari hesaplara aktarılan tutarlar üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %4 (bir ve üzeri işçi çalıştırıldığı durumda %2) oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve 98 ve 119 uncu maddelerdeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. İstihdama bağlı indirimli oranın uygulanması için ilgili ayda bir işçinin en az on gün süreyle çalıştırılması gerekir. Bu hasılat tutarı üzerinden ayrıca 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Bu bent kapsamında elde edilen hasılatın 220.000 Türk lirasını aşması hâlinde, mükellef izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilir ve tekrar bu muafiyetten faydalanamaz. Bentte yer alan hasılat koşulu dışındaki diğer şartların ihlal edildiğinin tespit edilmesi hâlinde muafiyetten faydalanılamaz ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur. Bentte yer alan oranları ve tutarı, yarısına kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanlığı yetkilidir.”¹⁰ Alt bendi eklenmiştir.

Yapılan düzenlemenin şartları ve uygulama alanı ile ilgili madde metinlerinin satır aralarının incelenmesi önem arz etmektedir.

3.1- Amaç

İlgili kanun metnine ait TBMM Plan Bütçe Komisyon tutanak dergisinde yer alan görüşmeler incelendiğinde “Salgın sonrası internetin çok yoğun kullanılmasından dolayı özellikle ev hanımlarının bu platformları kullanarak kendi ekonomik bağımsızlıklarını sağlayabilmesine olanak vermek, kayıt altına girmeye korkanlar için en az bürokrasi sağlanarak devlet ile barışılması amaçlandığı ifade edilmektedir. Bu noktada temel amaç merkezi bütçeye vergi geliri elde etmek değil, kayıt dışı faaliyetleri önlemektir. Şa-

yet bu elektronik mecra üzerinde işlerini büyütebilirlerse de muafiyetten faydalananların gelir vergisi mükellefi olmalarını sağlamaktır. Ayrıca pandemi sonrası özellikle köylerde çok örgütlü bir şekilde internet üzerinden satışların başladığının izlendiği, bu uygulama ile kırsal kalkınmaya da katkı sağlaması amaçlandığı” görülmektedir.¹¹

İstihdama bağlı indirimli oran uygulaması ile vergiden muaf esnafın ilgili ayda en az bir işçiyi on gün ve daha fazla süreyle çalıştırılması halinde; elde ettiği hasılat üzerinden %2, diğer hallerde ise %4 tevkifat yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu şekilde istihdama dolaylı yoldan katkı sağlama amacı taşımaktadır.

3.2- Şartlar

Madde metni incelendiğinde bazı eksikliklerin varlığı söz konusu olmakla birlikte ilgili düzenlemeden faydalanmak için gerekli şartların genel olarak;

- Ürünlerin işyeri açılmaksızın satılması,
- Sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletlerin kullanılmaması,
- Oturulan evlerde imalat yapılması,
- Ürünlerin sadece internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satılması
- Esnaf Vergi Muafiyet Belgesine sahip olunması
- Satışlara ilişkin hasılatların Türkiye’de Kurulu bankalarda bir ticari hesap açılmak suretiyle ve tüm hasılatın sadece bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi
- İlgili takvim yılı itibarıyla elde edilen hasılatın toplam 220.000 Türk lirasını aşmaması
- Olduğu ilgili kanun maddesinde açıklanmıştır.
- Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tâbi olunmaması,

¹⁰ 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun madde 15

¹¹ TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanak Dergisi 4. Toplantı 22.10.2020, s 168

- i) Faaliyetin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapılmaması gerektiği şeklinde ifade edilebilmektedir.

3.3- Muafiyet Kapsamına Giren Mallar

Yayımlanan kanun maddesinde imal edilen ürünlerin ne olduğu konusunda bir açıklama yer almamaktadır. Ancak ilgili maddenin, GVK madde 9/6 ile ilişki içerisinde olduğu varsayımı altında bu ürünlerin havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen 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 organları, tarhana, erişte, mantı vb. olacağı kanaatine varılabilmektedir.

Bu noktada, evlerde üretilen fıstık ezmesi¹², kolye-küpe-yüzük üzerine yapılan çalışmalar¹³, kefir üretimi¹⁴, biblo¹⁵ ve eritme sabundan süs eşyası yapımı¹⁶, kaktüs bitkisi yetiştirip satışı¹⁷ İdare tarafından verilen emsal özelemler doğrultusunda muafiyet kapsamında değerlendirilmiştir.

Evlerde imal edilmeyerek dışarıdan satın alınan malların internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satışı ise esnaf muafılığı kapsamında değerlendirilmemektedir.¹⁸

Yasal düzenlemenin fonksiyonelliğini artırmak için yapılacak ikincil düzenleme akabinde bu konuya açıklık getirilmesi faydalı olacaktır.

3.4- İşçi Çalıştırma Hususu

Salgının işsizlik üzerindeki olumsuz etkisini azaltma amacını taşıyan düzenleme ilgili madde

metni içerisinde “istihdama bağlı indirimli oran uygulaması” kavramı şeklinde ifade edilmektedir.

Düzenleme ile bankaların, bu bent kapsamında açılan ticari hesaplara aktarılan tutarlar üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %4 (bir ve üzeri işçi çalıştırıldığı durumda %2) oranında gelir vergisi tevkifatı yapmakla ve 98 ve 119 uncu maddelerdeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir.

İlgili ayda bir işçinin en az on gün çalışması indirimli tevkifat oranı uygulaması açısından yerlidir.

Yanlarında işçi çalıştıran vergiden muaf esnafın ödediği ücret tutarları ise GVK madde 23/2’ye göre gelir vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla, vergiden muaf esnaf yaptığı ücret ödemesi için ücret bordrosu düzenlemeyecek ve herhangi bir gelir vergisi stopajı yapmayacaktır.

3.5- Tevkifat Uygulaması ve Bankaların Sorumlulukları

Muafiyet kapsamından faydalanmak isteyenlerin Türkiye’de kurulu bankalarda bir ticari hesap açtırması ve tüm hasılatını sadece bu hesap aracılığıyla tahsil etmesi şarttır. Bankalar, bu bent kapsamında açılan ticari hesaplara aktarılan tutarlar üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %4 (bir ve üzeri işçi çalıştırıldığı durumda %2) oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve vergi dairesine ödemek ile yükümlü tutulmuştur.

Bankaların ne kadarlık kesinti oranı uygulayacağı konusunda, vergiden muaf esnafın yanında ilgili ayda on günden fazla işçi çalıştırıp çalıştırmadığının tespitinin doğru şekilde yapılması ve

¹² 20.04.2020 tarih ve 336780 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

¹³ 09.12.2019 tarih ve 244045 sayılı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

¹⁴ 20.04.2020 tarih ve 134502 sayılı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

¹⁵ 08.07.2019 tarih ve 32578 sayılı Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

¹⁶ 23.02.2016 tarih ve 13145 sayılı Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

¹⁷ 11.07.2019 tarih ve 92961 sayılı Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

¹⁸ 7256 Sayılı Kanun Madde 10 Gereğçesi

hatalı bildirimlerden kaynaklı olarak vergi ziyai cezası ile bankaların sorumlu tutulmaması önem arz etmektedir.

Bu düzenleme ile alıcı Gelir Vergisi Kanunu 94 üncü madde kapsamında olsun olmasın elde edilen hasılat üzerinden banka tarafından kesinti yapılması gerekmektedir. Bu yönüyle GVK madde 9/6 kapsamındaki vergiden muaf esnaf uygulaması ile ayrılmaktadır. Zira GVK madde 9/6 kapsamındaki vergiden muaf esnaftan mal satın alan alıcı, GVK 94 üncü maddede sayılanlardan değilse, herhangi bir tevkifat yapılmamaktadır.

3.6- Hasılat Sınırı Uygulaması

Esnaf muaflığı kapsamında elde edilen hasılatın 220.000 Türk lirasını aşması hâlinde, mükellef izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilir ve tekrar bu muafiyetten faydalanamaz. Bentte yer alan hasılat koşulu dışındaki diğer şartların ihlal edildiğinin tespit edilmesi hâlinde muafiyetten faydalanılamaz ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Ayrıca 7256 sayılı kanunla, GVK 123 üncü maddeye eklenen ibare ile 220.000 Türk lirası olan sınırın her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.¹⁹

220.000 Türk lirası olan hasılat sınırının bir defa bile olsa aşılması halinde, esnaf muaflığı uygulamasına geri dönüş mümkün olamayacaktır.

3.7- Belge Düzeni

Esnaf muaflığından yararlanılması halinde perakende satış vesikaları ve fatura düzenleme, beyanname verme, defter tutma vb. vergisel yükümlülükler söz konusu değildir.

Faaliyet ile ilgili satın alınan mallara ve giderlere ilişkin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden alınan belgeler, ilgili bulundukları takvim yılını izleyen yılbaşından itibaren 5 yıl süre ile saklanmalı ve yetkili makam ve memurların talep etmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.²⁰

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, esnaf muaflığından yararlananlardan yaptıkları alışların tamamının Gider Pusulası ile belgelendirilmesi esastır. Ancak münhasıran internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satın alınan mallar için yapılan ödemelere ilişkin olmak üzere, gider pusulasında bulunması gereken bilgileri (imza hariç) ihtiva eden banka dekontları ile de belgelendirilmesi mümkün bulunmaktadır.²¹

Banka dekontlarının belgelendirilmede kullanılabilmesi için Vergi Usul Kanunu madde 234 kapsamında *“işin mahiyeti, emtianın cins ve nev’i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder”* hükmündeki bilgilerin yer alması gerekmektedir.

3.8- Üretimde Sanayi Tipi veya Seri Üretim Yapabilen Makine ve Aletlerin Kullanılmaması Hususu

264 seri no’lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği’ne göre; “evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler, muharrik kuvvet kapsamından çıkartılmış ve böylece söz konusu makine ve aletlerin kullanımının muafiyetten yararlanmaya engel olmayacaktır.”

Örneğin Bayan (A)’nın, evinde dikiş ve nakış makinesini kullanmak suretiyle imal ettiği örgü ve nakış işlerini satması faaliyeti, esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilecektir.²²

¹⁹ 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Madde 18

²⁰ İnteraktif Vergi Danışmanı Uygulaması. (<https://intvrg.gib.gov.tr/interaktif/flow>). Erişim Tarihi:21 Kasım 2020.

²¹ 306 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği

²² 264 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Ancak, evlerde sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletleri kullanmak suretiyle kazanç elde edenler esnaf muafiyeti kapsamında değerlendirilmeyecektir

4- GELİR VERGİSİ KANUNU MADDE 9/6 ve 9/10 KAPSAMINDAKİ VERGİDEN MUAF ESNAFLARIN KARŞILAŞTIRMASI
Oturdıkları evlerde çeşitli şartlar dâhilinde

imal ettikleri malları internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar iki farklı şekilde vergiden muaf esnaf uygulamasından faydalana bilmektedir.

Bahse konu iki düzenlemeye ilişkin yararlanma şartları incelendiğinde birtakım benzerlikler ve farklılıklar gözlenmektedir. Aşağıdaki tabloda bu durum açıklanmıştır.

Tablo 1: Elektronik Ortamlardan Yapılan Satışlarda Esnaf Muafiyeti Uygulamasından Yararlanma Şartları

ELEKTRONİK ORTAMALARDAN YAPILAN SATIŞLARDA ESNAF MUAFİYETİ UYGULAMASINDAN YARARLANMA ŞARTLARI	
GVK 9/6 Kapsamındaki Vergiden Muaf Esnaf	GVK 9/10 Kapsamındaki Vergiden Muaf Esnaf
İşyeri açılmamalıdır	İşyeri açılmamalıdır
Oturulan evlerde imalat yapılmalıdır	Oturulan evlerde imalat yapılmalıdır
Sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanılmamalıdır	Sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanılmamalıdır
Faaliyet, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapılmamalıdır	Faaliyet, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapılmamalıdır
Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tâbi olunmamalıdır	Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tâbi olunmamalıdır
Dışardan işçi çalıştırılmamalıdır	Dışardan işçi çalıştırılabilmektedir
Hem internet ve benzeri elektronik ortamlarda hem de fiziki olarak satış yapılabilir	Sadece internet ve benzeri elektronik ortamdan satış yapılabilir
Esnaf Muafiyet Belgesi alınması zorunlu değildir	Esnaf Muafiyet Belgesi alınması zorunludur
Türkiye'de bulunan bankadan ticari bir hesap açılma ve hasılatın bu hesap aracılığı ile elde edilme zorunluluğu söz konusu değildir.	Türkiye'de bulunan bankadan ticari bir hesap açılması ve hasılatın bu hesap aracılığı ile elde edilmesi zorunludur .
İnternet ve benzeri elektronik ortamdan elde edilen hasılat sınırı 2020 yılı için 35.316₺ dir.	İnternet ve benzeri elektronik ortamdan elde edilen hasılat sınırı 2021 yılı için 220.000₺ dir.
Alıcı GVK 94. madde kapsamında ise tevkifat oranı %2, değilse tevkifat yapılmamaktadır	Alıcı GVK 94. madde kapsamında olsun olmasın vergiden muaf esnaf işçi çalıştırılıyorsa %2, çalıştırılmıyorsa %4 oranında tevkifat yapılmaktadır
GVK 94. madde kapsamındaki alıcılar gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadır.	Sadece bankalar hasılat üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadır.
Hasılat sınırı aşırsa gelir vergisi mükellefi olunur. Ancak esnaf muafiyetine geri dönülebilmektedir	Hasılat sınırı aşırsa gelir vergisi mükellefi olunur. Ancak bir daha esnaf muafılığına geri dönülemez
Satılan ve alınan ürünler için belge muhafaza ve ibraz yükümlülüğü bulunmaktadır	Sadece satın alınan ürünler için belge muhafaza ve ibraz zorunluluğu bulunmaktadır

5- YAYIMLANACAK İKİNCİL DÜZENLEME ÜZERİNE GÖRÜŞ ve ÖNERİLER

7256 sayılı kanun ile yapılan düzenleme son derece isabetli bir düzenleme olmakla birlikte kanun maddesi içerisinde yer almayan bazı açıklamaların yapılması önem arz etmektedir. Yayınlanacak ikincil düzenlemede aşağıda yer alan bölümlerin varlığı söz konusu olması halinde uygulamanın etkinliği artacaktır.

5.1- Muafiyet Kapsama Giren Mallar

Yayınlanan kanun maddesinde imal edilen ürünlerin ne olduğu konusunda bir açıklama yer almamaktadır. Muafiyet şartlarının yerine getirilmesinde en önemli bölüm satılan malların niteliğidir.

İdare tarafından GVK madde 9/6 kapsamında sayılan mallara ilişkin verilen emsal özeldeler dikkate alınarak ikincil düzenlemenin yapılması, maddenin uygulanabilirliği açısından etkinliğini artıracaktır.

5.2- Oturulan Ev Kavramı

Gerek GVK madde 9/6 gerekse madde 9/10 kapsamındaki muafiyet uygulamasında oturdukları evlerde imal edilmesi temel şartlar arasında sayılmıştır.

Bu konuda mağduriyet yaşanmaması açısından oturulan evin niteliği açıklanmalıdır. Şöyle ki; örneğin, evinin bahçesinde su kabağından şekil çizilerek yapılan ürünlere ilişkin ev bahçesinde imalat²³ esnaf muafiyetini bozmaz iken, ikametgahın dışında sahip olunan hobi bahçesinde imalat yapılması muafiyet şartını ihlal olarak değerlendirilebilecektir.

5.3- Satılan Malların İadesi Durumunun Hasılat Sınırına Etkisi

Esnaf muafiyet kapsamında belirlenen

220.000 Türk liralık hasılat sınırını aşmama şartına ilişkin olarak satılan malların iade edilmesi durumundan hasılatı etkisi olup olmayacağı açıklanmalıdır. Zira ilgili takvim yılı içerisinde 225.000 Türk liralık hasılat elde eden kişiye ilişkin olarak banka %4 veya %2 kesinti yapacaktır ve takip eden yıl muaf esnaf gerçek usulde vergi mükellefi olacaktır. Ancak ilgili yıl içerisinde 10.000 Türk liralık bir iade gerçekleştirmesi halinde ilgili yıl hasılatı 215.000 olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda kişi muafiyet şartlarını kaybetmeyecektir.

Ayrıca satılan mallara ilişkin olarak banka tarafından yapılan kesintinin iadesinin ne şekilde yapılacağı açıklığa kavuşturulması gereken bir başka konudur.

Bedeli peşin alınan ve gelir vergisi kesintisi yapılan bir işlemin gerçekleşmemesi durumunda tevkifatın fazla ve yersiz ödenen vergi niteliği kazandığı, tevkif yoluyla ödenen vergilerin VUK 116. ve 123. maddeleri ile 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde söz konusu vergi kesintisinin iadesi mümkün olabilecektir.²⁴

5.4- Belge Düzeni

İlgili düzenleme sonrasında elde edilecek olan hasılatın bankada açılmış ticari bir hesaba yatırılacağı ifade edilmiş olmasına rağmen, bu kapsamda V.U.K'a göre düzenlenmesi gereken belge ile ilgili herhangi bir açıklamada bulunulmamıştır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, esnaf muaflığından yararlananlardan yaptıkları alışların tamamının "Gider Pusulası" ile belgelenilmesi esastır. Ancak münhasıran internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satın alınan mallar için yapılan ödemelere ilişkin olmak üzere, gider pusulasında bulunması gereken bil-

²³ 20.01.2020 tarih ve 6794 sayılı Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

²⁴ 02.01.2012 tarih ve 121-33 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

gileri (imza hariç) ihtiva eden banka dekontları ile de belgelendirilmesi gereği ifade edilmiştir.

Ancak Vergi Usul Kanun'unda fatura ve fatura yerine geçen belgeler kapsamında sayılmayan banka dekontunun ne şekilde ticari defterlere kaydedileceği konusu şu an için net değildir. Nitekim ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri esnaf muaflarından yaptıkları mal alımları için gider pusulası düzenlemekte ve gelir vergisi kesintilerini de bu belge üzerinde göstermektedirler. Yeni düzenlemeye göre gelir vergisi kesintisini bankaların yapacağı ifade edilmektedir. Mükellefler herhangi bir belge düzenlemeden esnaf muaflarından aldıkları ürünleri işletmelerinde kullanılmak istemesi durumunda ticari defterlerine bu ürünleri nasıl kaydetmelidirler?

Kanaatimizce yeni uygulamada da esnaf muaflarından ürün alanlar bu ürünleri defterlerine kaydetmek isterlerse önceden olduğu gider pusulası düzenlemelidirler. Ancak düzenlenen gider pusulalarında gelir vergisi kesintisi yapılmamalıdır. Yeni düzenleme ile gelir vergisi kesintisini bankaların yapacağı göz önüne alınırsa düzenlenecek olan gider pusulalarına KDV istisna işlemlerinde neden KDV hesaplanmadığının açıklamasına benzer şekilde gelir vergisi kesintisinin neden yapılmadığına dair bir şerh düşülmesi gerekebilecektir.

SONUÇ

Olağanüstü dönemler olağanüstü önlemleri ve uygulamaları beraberinde getirmektedir. 7256 Sayılı Kanun ile esnaf muafiyeti uygulamasına yeni bir yön verecek olan bu düzenlemenin ekonomi ve istihdam üzerine önemli faydaları olacaktır.

Esnaf muafiyeti kapsamına girenler vergi dairesine gitmeden interaktif vergi dairesi üzerinden yapabileceği kolay bir başvuru ile uygulamadan yararlanabileceklerdir. Bu şekilde vatandaşlar herhangi bir vergisel yükümlülük baskısı altına girmeden oturdukları evlerde şartlar dahilinde

imal ettikleri ürünleri isterlerse yanlarında işçi bile çalıştırarak, elektronik ortamda satabilecekler ve elde ettikleri hasılatın tutarına göre muafiyetten faydalanabileceklerdir.

Salgın dönemi nedeniyle ilgili uygulamanın gerek sivil toplum kuruluşları gerekse kamu spotları aracılığı ile daha fazla kişiye duyurulması önem arz etmektedir. Ayrıca yapılacak ikincil düzenlemeler doğrultusunda madde metninde yer almayan bazı konulara açıklama getirilmesi uygulamanın etkinliği artıracaktır.

Son olarak ekonomiyi canlandırıp işsizliği azaltmak ve istihdamı arttırmaya yönelik bu tür uygulamaların diğer esnaf muafılığı bentlerine göre uyarlanarak yeni düzenlemeler yapılması da faydalı olabilecektir. Örneğin, bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak, milli piyango bileti satanlar için farklı satış teknikleri uygulamaya alınabilir ya da 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 ve bunlara benzer nitelik gösteren diğer esnaf muafıları için de belirlenen hasılat koşulları çerçevesinde internet ve benzeri platformlardan satış yapabilme imkanı getirilebilir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 7162 Sayılı Kanun Gerekçesi
- 7256 Sayılı Kanun Gerekçesi
- 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 264 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 306 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 02.01.2012 tarih ve 121-33 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

- 23.02.2016 tarih ve 13145 sayılı Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 08.07.2019 tarih ve 32578 sayılı Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 11.07.2019 tarih ve 92961 sayılı Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 09.12.2019 tarih ve 244045 sayılı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 20.01.2020 tarih ve 6794 sayılı Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 20.04.2020 tarih ve 336780 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 20.04.2020 tarih ve 134502 sayılı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- ARIKAN, Z. ve İNNECİ, A. (2018). "Türkiye'de Esnaf Muafılığı Uygulaması ve Özellik Arz Eden Durumlar", İZCEAS 2018 NEW TRENDS IN ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCES.
- DURLANIK, İ. ve YILDIRIM, N. (Ekim 2020). Teknolojik Gelişmeler Işığında Esnaf Muafiyeti Uygulaması. Vergi Raporu. 253.
- İnteraktif Vergi Danışmanı Uygulaması. (<https://intvrg.gib.gov.tr/interaktif/flow>). Erişim Tarihi: 21 Kasım 2020.
- SARAÇOĞLU, F. (2017). *Gelir Vergisi Ders Notları*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanak Dergisi 4. Toplantı 22.10.2020. s 168.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. "Vergi Harcama Raporu 2018". (<https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>). Erişim Tarihi: 29 Haziran 2020.