

İNTERNET ÜZERİNDEN YAPILAN SATIŞLAR VERGİDEN MUAF MI?

ARE SALES MADE OVER THE INTERNET FREE OF TAX?



Faruk TAŞYÜREK*

ÖZ

İnternet üzerinden yapılan satışlara yönelik olarak son yıllarda farklı kanunlarla bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden bir kısmı 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile bir kısmı da 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılmıştır. Kanun maddelerinin hükümlerine açıklık getirmek ve uygulamaya yön vermek için 30.04.2021 tarih ve 31470 sayılı Resmi Gazete’de 314 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bahse konu tebliğde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 9’uncu ve 89’uncu maddelerinde, 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan değişikliklerin açıklanmasına ilişkin usul ve esaslar yer bulmuştur. Bu çalışmamızda inter-

ABSTRACT

In recent years, some regulations have been made with different laws regarding sales made over the internet. Some of these regulations were made with the Law No. 7162 on the Amendment of Income Tax Law and Some Laws, and some of them with the Law No. 7256 on the Restructuring of Certain Receivables and Amendments to Some Laws. In order to clarify the provisions of the articles of the law and to guide the implementation, the Income Tax General Communiqué with Serial No. 314 was published in the Official Gazette dated 30.04.2021 and numbered 31470. In the communique, the procedures and principles for explaining the changes made in Articles 9 and 89 of the Income Tax Code No. 193 through the “Law No. 7256 on restructuring certain receivables and amending certain laws” were included. In this study, the

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, faruk.tasyurek@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-6580-8030.

Taşyürek, F. (Ağustos 2021). İnternet Üzerinden Yapılan Satışlar Vergiden Muaf Mı?, *Vergi Raporu*, 263, (135-143).

net üzerinden yapılan satışların vergi mevzuatı karşısındaki durumu ele alınarak, hangi hallerde muafiyet olduğu, muafiyetin yükümlülükleri, örnek olaylar eşliğinde vergi tekniği açısından değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: İnternet Üzerinden Satışlar, Vergi Muafiyeti.

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H26, M40.

GİRİŞ

İnternet üzerinden yapılan işlemler hayatımızın birçok alanına nüfus ettiği gibi ticari amaçla yapılan işlemlere de yön vermiştir. Bu kapsamda e-ticaret yapan sitelerin oluşması, daha fazla sayıda alıcı ile satıcının daha kısa yoldan bir birine ulaşmasını sağlamıştır. E- ticaretle birlikte e-tacir sayısı da artmış, bu durum vergisel düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir.

E- ticaretle yapılan işlemlerin bilinen haliyle yapılan ticaretten en belirgin farkı yer ve zaman sınırının olmamasıdır. Şöyle ki bilinen haliyle yapılan ticaretle bir iş yerinin olması, iş yerinin belli zaman dilimlerinde açık bulunması ve bu dönünün sağlanması içinde ilave sermaye ve organizasyon olması gerekmektedir. Ancak internet ortamında yapılan satışlar da bu döngüye ihtiyaç duyulmamaktadır.

İnternet ortamında e-ticaret siteleri vasıtasıyla satışların kolay olması, özellikle küçük meblağlarda satışlar yapan kişiler tarafından ticaret alanı olarak kullanılmaktadır. Konu ticaret olunca doğal sonuç, devletin müdahalesi ve vergilendirme yoluyla yapılan işleme devletin ortak olması sonucudur.

Devletin vergilendirme yoluyla yapılan işleme ortak olması, işlemi yapanın vergisel statüsüne göre değişiklik arz etmektedir. Mükelleflerin gelir durumuna göre vergisel statüsü ise birinci

situation of the sales made over the internet against the tax legislation will be discussed, in which cases the exemption will occur, the obligations of the exemption will be evaluated in terms of tax technique with case studies.

Keywords: Online Sales, Tax Exemption.

JEL Classification Codes: H20, H26, M40.

sınıf tacir, ikinci sınıf tacir, basit usulde vergilendirilen tacir ve vergiden muaf esnaf şeklinde değişiklik göstermektedir.

İnternet üzerinden yapılan satışlar işin mahiyetine göre sayılan bu statüler arasında geçişkenlik göstermektedir. Ancak çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde detayına yer verileceği üzere internet üzerinden yapılan satışlarda vergi muafiyeti bilinen haliyle muafiyet hükümlerinden farklı hüküm ve yükümlülüklerle tabi tutulmuştur.

1- İNTERNET ÜZERİNDEN YAPILAN SATIŞLARIN VERGİ MUAFİYETİNDEN YARARLANMA ŞARTLARI

Bilindiği üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun İkinci Kısımının Muafık Ve İstisnalar başlığının Birinci Bölümünde Esnaf Muafığı düzenlemesine yer verilmiştir.¹ Bahse konu bölümde yer alan 9. madde de bir kısım faaliyetler ayrı ayrı zikredilerek vergiden muaf olacağı belirtilmiştir.

Çalışmamızın konusunu teşkil eden internet üzerinden yapılan satışlara yönelik muafiyet ilk olarak GVK'nın 9. maddesinin 6. bendine 7162 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle eklenen "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"² ifade ile yer bulmuştur.

¹ Gelir Vergisi Kanunu [GVK] 1961

² Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun [GVKBKDYDK] 2019 1

İkinci düzenleme ise 7256 Sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle GVK'nın 9. maddesine yeni bir bent (10. bent) ihdas edilerek yapılmıştır.³ Bu bentte yer alan ifadelerle muafiyet daha genel tutulmakla birlikte, daha belirgin şartlara yer verilmiştir. Ayrıca anılan bentte yer alan düzenlemelere açıklık getirmek ve uygulamaya yön vermek için 314 sıra No.lu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır.

1.1- Evlerde Üretilen Belirlenmiş Ürünlerin İnternet Üzerinden Satışında Vergi Muafiyeti

GVK'nın 9. Maddesinde vergiden muaf olan kazançlar düzenlenmişken anılan kanun maddesinin 6. Bendinde bir kısım ürünler özellikle sayılarak bu ürünlerin belli şartlarda vergiden muaf olacağı belirtilmiştir. Bu ürünlere ve muafiyet şartlarına bakıldığında el emeği göz nuru şeklinde tarif edilebilecek ürünlerin, muafiyet kapsamına alındığı görülmektedir.

Kanunun maddesinde zikredilen havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırıntı 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 urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünlerin genel olarak vergiden muaf sayılabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanmış olması gerekmektedir.

- Ürünlerin evlerde üretilmesi (iş yeri, fabrika v.b yerlerde üretilmiş olmaması)
- Dışardan işçi çalıştırılarak üretilmemesi (Kişilerin kendi becerileri ile üretim yapması)
- Muharrik kuvvet kullanılmaması (evde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç)
- Satışın iş yeri açmaksızın ve pazar takibi yapmaksızın gerçekleştirilmesi (Evde üretilen ürünlerin eş, dost, akraba, tanıdık vb vasıtasıyla satılması)

- İnternet vb. ortamlarda yapılan satışların toplam tutarının ilgili yıldaki asgari ücretin brüt tutarını aşmaması (2021 yılı için 42.930,13-TL tutarı aşmaması)
- Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olunmaması (basit usulde mükellef veya potansiyel mükellef olunması)
- Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapılmaması (Bireysel ve bağımsız yapılması)

Kanunun maddesinde sayılan ürünler ile bu kapsamda sayılabilecek olan diğer ürünlerin vergi muafiyetinden yararlanabilmesi için üste saymış olduğumuz şartları sağlamış olması gerekmektedir. Yine bu ürünlerin internet üzerinden satılması halinde ise asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması gerekmektedir.

Belirtmiş olduğumuz diğer şartlar sabitken internet üzerinden bu ürünlerin satışının toplam tutarı asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşması halinde vergi muafiyeti ortadan kalkacak ve izleyen yılın başından itibaren mükellefler tarafından istenilmesi halinde GVK 9/10 maddesine göre mükellefiyet tesisi yapılabilecektir.

1.2- Evlerde Üretilen Diğer Ürünlerin Satışında Vergi Muafiyeti

7256 Sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle GVK'nın 9. Maddesine eklenen yeni bent ile internet üzerinden yapılan satışlara farklı boyutta yeni bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile evde üretilen ürünlerin internet üzerinden satılması halinde belli şartlar eşliğinde vergi yükümlülüğünde muafiyet başlığı altında kolaylıklar sağlanmıştır.

GVK'nın 9/10 maddesinde ihdas edilen hüküm şu şekildedir; **"Ayrı bir iş yeri açmaksızın ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine**

³ Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun [BAYYBKDYHK] 2020 15

ve alet kullanmaksızın **oturdıkları 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 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 (313 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile **2021** yılı için **240.000 TL.**) 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.”⁴

Bu kapsamda mükelleflerin muafiyet başlığı altında uygulama kolaylığından faydalanabilmesi için aşağıdaki şartları yerine getirmesi gerekmektedir.

- Mükelleflerin imalat işlemini oturdıkları evlerde yapması
- Üretimin sanayi tipi ve seri üretim şeklinde olmaması

- Esnaf Vergi Muafiyet Belgesinin alınması
 - Türkiye’de kurulu olan bir bankada ticari bir hesap açılması ve tüm tahsilatların bu hesap aracılığıyla yapılması
 - Açılan banka hesabının sadece internet üzerinden satışların tahsiline aracılık etmesi
 - Hasılat toplamının 2021 t. yılı için 240.000 geçmemiş olması (Belirtilen tutarı geçmesi halinde izleyen dönemde gerçek usule tabi tutulur.)
 - Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olunmaması
 - Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapılmaması
- Mükellefler tarafından evlerde üretilen, boyutu sanayi tipi ve seri üretimi andırmayan ürünlerin, yine mükellefler tarafından internet üzerinden satılması halinde belirtmiş olduğumuz şartları eşliğinde mükellefler, muafiyet başlığı altındaki kolaylıktan yararlanabileceklerdir.

Bu muafiyetten faydalanılabilmesi için vergiden muaf esnaf belgesi alınması, Türkiye’de kurulu bankalarda bir ticari hesap açılması, tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi ve hasılat tutarının belirlenen tutarı aşmaması gerekmektedir. Evlerde imal edilmemiş olan dışarıdan satın alınan malların internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satışı ise madde kapsamına girmemektedir.

2- İNTERNET ÜZERİNDEN YAPILAN SATIŞLAR GERÇEKTE VERGİDEN MUAFF MI?

Çalışmamızın bu bölümünde internet üzerinden yapılan satışların bilinen haliyle vergiden muaf olup olmadığı ile evde üretilen ürünlerin internet üzerinde satışlarındaki vergi yüküne yönelik değerlendirmelere yer verilecektir.

⁴ Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun [BAYYBKDYHK] 2020 15

2.1- Vergi Muafiyetinin Yöntemine Yönelik Değerlendirme

Türk Dil Kurumuna göre muafiyet kelimesi Arapça kökenli bir kelime olup “*Ayrı tutulma, kendisine uygulanmama*” anlamlarında kullanılmaktadır.⁵ Vergi literatürüne genel olarak bakıldığında ise vergiden muaf tutulanların değerlendirme ile ilgili mali yükümlüklerle muhatap tutulmadıkları görülmektedir.

Vergi muafiyeti vergi mükellefiyetine yönelik bir uygulamadır. Konusu bazı kişi yâda kurumların vergi karşısında yükümlülüklerinden arı tutulmasıdır. Gerek gelir vergisinde gerekse kurumlar vergisinde muafiyete yönelik düzenlemelere bakıldığında anlatmak istediğimiz durumun örneklerine çok sayıda rastlamak mümkündür.

Çalışmamızın konusunu teşkil eden internet üzerinden satışlara yönelik muafiyet uygulamasında ise farklı durumlar söz konusudur. İnternet üzerinden yapılan satışlara yönelik muafiyet düzenlemesi iki ayrı bentte farklı hükümlere tabi tutulmuştur. Buna göre GVK 9/6. Madde de yer alan düzenlemeye göre internet üzerinden yapılan satışların belli bir tutarı (2021 yılı için 42.930,13) aşmaması halinde vergiden muaf tutulmuştur. Bu muafiyetin uygulanmasına yönelik olarak, bundan faydalananlara herhangi bir ilave yükümlülük getirilmemiştir. Diğer bir ifadeyle de vergi literatüründe bilinen haliyle vergi muafiyeti söz konusu olmuştur.

Ancak aynı durum GVK 9/10 madde kapsamında internet üzerinden yapılan satışlar için geçerli değildir. Muafiyet başlığı altında bu bentte yer alan düzenleme özünde muafiyetten çok uzakta olup vergilendirme yönteminin ve tahsilatının farklılaştırılmasından öte bir durum değildir.

Konuyu detaylandıracak olursak 7256 Sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle GVK’nın 9/10 maddesinde ihdas edilen hükme göre internet üze-

rinden yapılan satışların, özetle bir banka hesabı üzerinden tahsil edilmesi, bankanın bu tahsilatlardan vergi kesintisi (tevkifat) yaparak, kesintileri GVK 98 ve 119. Maddelerine göre hazineye ödemesi öngörülmektedir. Ayrıca tevkifatın da kazanç üzerinden değil, hasılat üzerinden yapılması ve işçi çalıştırılmıyorsa tevkifat oranının %4 olarak uygulanması istenilmektedir.

Kanun maddesinin (GVK 9/10) düzenlendiği yere bakıldığında muafiyet başlığı altında düzenlendiği görülmekle birlikte, içeriğine bakıldığı zaman mükellefin yükümlülüğünün yer değiştirmesinden öte olmadığı anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere vergiden muaf yâda istisna sayılmadan kimi zaman vergi ödevleri başka kişiler (vergi sorumlusu) tarafından yerine getirilmektedir. Bunun en bariz örneği ücretlerde görülmektedir. Ücretlerde verginin mükellefi çalışan iken bu vergiler çalışanlar aracılığıyla değil de işverenler aracılığıyla yerine getirilmektedir. Ama menfaat kaybı olanlar yani vergiyi gerçekte ödeyenler şüphesiz ki çalışanlardır. Çalışanların vergilerini sorumlu sıfatıyla işverenlerin ödemesi durumu çalışanları vergiden muaf tutmamaktadır. Zira GVK’ya bakıldığı zamanda çalışanların (ücretlilerin) vergilendirilmesi yönelik düzenlemeler 61 ve müteakibindeki maddelerde yapılmıştır. Diğer bir ifadeyle de çalışanların (ücretlilerin) vergilendirilmeleri muafiyet bölümünde düzenlenmemiştir. Hal böyle iken kurgusu ücretin vergilendirmesinden çokta farklı olmayan, internet üzerinden satışların (GVK 9/10) vergiden **muaf** başlığı altında düzenlenmiş olması vergi tekniği açısından kanaatimizce uygun olmamıştır.

Ayrıca dışardan işçi çalıştırmayanların hasılatları üzerinden tevkifat oranı %4 olarak belirlenmiştir. Buna göre 100-TL satış yapmış olan birisi 4-TL vergi ödeyecektir. Bilindiği üzere ülkemizde uzun yıllar Kurumlar Vergisi oranı %20

⁵ Türk Dil Kurumu Sözlükleri. (<https://sozluk.gov.tr>). Erişim Tarihi: 1 Mayıs 2021.

olarak uygulanmıştır. Gelir Vergisinin oranları da uzun yıllar %15 ile %35 bandında tutulmuştur. Gelir vergisinde yaygın olan oranın da %20 olduğu bilinmektedir. Yani vergilendirme de %20 oranını referans alacak olursak 4-TL vergi ödeyen birinin $(4:0,20=)$ 20-TL kazanç elde etmesi gerekmektedir. 100-TL satıştan 4-TL vergi ödeyen birinin bu işlemden 20-TL kazanç elde etmesi için 80-TL maliyet + gidere katlanmış olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle de faaliyet karlılık oranının $(20:80=)$ %25 olması gerekmektedir.

Sanayi tipi ve seri üretim olmadan evlerde üretilen ürünlerin faaliyet karlılık oranının %25 olması kanaatimizce vergide hakkaniyet açısından uygun olmamıştır. Faaliyet karlılık oranının maliyet karlılık oranında daha düşük olacağı da unutulmamalıdır.

2.2- Vergi Muafiyetinin Mahiyetine Yönelik Değerlendirme

Evlerde üretilen ürünlerin internet üzerinden satışlarında GVK 9/6 ile 9/10 maddeleri arasında vergilendirmenin mahiyetine yönelik ciddi farklılıklar bulunmaktadır. Şöyle ki GVK 9/6 da evde üretilen bir kısım ürünler tek tek sayılmış ve sayılan ürünlere benzer ürünler “gibi” ifadesi ile vergiden muaf tutulmuştur. Bu muafiyette çalışmamızın önceki bölümünde belirtilen şartlar eşliğinde, internet satışları hariç diğer satışlarda tutar sınırlandırmasına yer verilmemiştir. Diğer bir ifadeyle de kanunla belirlenmiş olan ürünler ile bu ürünlerin benzerinin evde üretilip satılmasında muafiyet sınırının aşılması sadece internet üzerinden satışlarda yer almıştır. Bahse konu tutar sınırı asgari ücretin yıllık brüt tutarı olup, bu tutar 2021 yılı için 42.930,13-TL şeklindedir. Bu tutarın üzerinde internet üzerinden satış yapılması halinde muafiyet durumu ortadan kalmaktadır. Ayrıca belirtilen tutardaki satış için tahsilatın ne şekilde yapılması gerektiğine yönelik kanun maddesinde bir belirlemeye/düzenlemeye yer verilmemiştir.

GVK 9/10 madde de ise kanun koyucu evde üretilen ürünlere yönelik ayrı ayrı belirleme yapmamıştır. Diğer bir ifadeyle de sanayi tipi üretimle seri üretime konu olmayan ve evlerde üretilen tüm ürünler bu madde kapsamında sayılmıştır. Bu madde kapsamında satış yapmak isteyen mükelleflere ise bir kısım yükümlülükler getirilmiştir. Bu yükümlülükler mükellefin Türkiye’deki yerleşik bir bankada hesap açtırması, tüm tahsilatları münhasıran bu hesap aracılığıyla yapması ve muafiyetin bir sonraki yılda devam edebilmesi için 240.000-TL’yi (2021 yılı için) geçmemesi şeklindedir.

GVK 9/6. Maddesine göre yapılan satışlarda internet üzerinden yapılan satışların yanı sıra başka yöntemlerle satış yapılması (iş yeri açmaksızın) halinde muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılmamaktadır. Ancak GVK 9/10 maddesi kapsamında olan satışlar için internet/elektronik ortam dışında satış yapılması halinde muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılmaktadır.

İnternet üzerinden satışlarda iki bendi (GVK 9/6 ile 9/10) bir birinden ayıran bir diğer fark ise dışardan işçi çalıştırılmasına yöneliktir. Şöyle ki GVK 9/6. Madde kapsamında belirtilen ürünleri üretenlerin dışardan işçi çalıştırması halinde (bir işçi bile olsa) muafiyet şartı kalkmaktadır. Kanun koyucu anılan bentte kişilerin evlerde bireysel çalışması (emeği) ile ürettikleri ürünlerin internet üzerinden satışına (42.930,13-TL’ye kadar) vergi muafiyeti getirmektedir. Oysaki GVK 9/10 maddeye bakıldığı zaman evlerde üretilen, seri ve sanayi tipi üretime konu olmayan üretimlerde dışardan işçi çalıştırılması kanun koyucu tarafından muafiyetin ihlali olarak kabul edilmemektedir. Hatta dışardan işçi çalıştırılması halinde tevkifat yöntemiyle ödenecek olan vergi de %50 indirim yapılarak (tevkifat oranı %4’den %2’ye indirilerek) işçi çalıştırılması teşvik edilmektedir.

Kanun maddesinde yer alan iki bent arasındaki farkların kanun gerekçesinde de yer aldığı görülmektedir. GVK 9/6 maddesi kapsamında

yer alan internet üzerinden satışların kanun gerekçesinde başta ev hanımları olmak üzere oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, dokuma mamûlleri, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar esnaf muaflığından faydalanmaktadır. Ancak, bunlar imal ettikleri bu ürünleri internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satarlarsa esnaf muafiyetlerini kaybetmekte ve basit veya gerçek usulde ticari kazanç mükellefi olmaktadır. Yapılan düzenleme ile, yıllık asgari ücretin brüt tutarını aşmayacak şekilde internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satış yapanların, muafiyetlerini kaybetmemeleri sağlanmak suretiyle başta ev hanımları olmak üzere küçük esnafın desteklenmesi amaçlandığı görülmektedir.

GVK 9/10 maddesi kapsamında yer alan internet üzerinden satışların düzenlenme gerekçesinde bir işyeri bulunmaksızın sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanların bu faaliyetleri muaflık kapsamına alınmakta ve bunların elde ettikleri hasılatları üzerinden tevkif suretiyle vergilendirilmelerinin hedeflendiği görülmektedir.

3- MUAFİYET İHLALİNİN SONUÇLARI

Evlerde üretilen ürünlerin internet üzerinden satışlarında vergi muafiyet şartlarının ihlaline yönelik olarak GVK 9/6. Madde doğrudan düzenleme yapılmamışken, GVK 9/10. Madde de doğrudan düzenleme yapılmıştır. Diğer bir ifadeyle de anılan kanun maddesinin 6. bendinin ihlalinin sonuçları genel hükümlere bırakılmışken 10. bendin ihlal hükümleri kanunun lafzında yer almıştır.

GVK 9/10. Maddenin ihlal edilmesi halinde

ihlalin müeyyidesine yönelik olarak kanun maddesinde yer alan ifade “...*Bu bent kapsamında elde edilen hasılatın 220.000 Türk lirasını (313 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2021 yılı için 240.000 TL.) 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.*”⁶ şeklindedir.

Görülebileceği üzere evde üretilen ürünlerin (GVK 9/10 kapsamında olanların) internet üzerinden satışında kanunla öngörülen şartların oluşturulmaması veya belirlenen haddin aşması halinde ön görülen müeyyide gerçek usulde vergilendirme, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi şeklindedir.

Öte yandan GVK 9/6. Maddesi kapsamın da sayılanların vergi muafiyetini ihlal etmesi halinde oluşacak müeyyide de mükellef öncelikli olarak basit yâda gerçek usulde vergilendirilecektir. Bunun yanı sıra zamanında tahakkuk ettirilmemiş olan vergiler için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi de tatbik edilecektir.

Evde üretilen ürünlerin internet üzerinden satışlarında vergi muafiyetinin ihlalinin gelir vergisi açısından müeyyideleri bunlar olmakla birlikte, diğer kanunlar açısından bir kısım yükümlülük ve müeyyideler de ihlalle birlikte doğmuş olacaktır.

VUK’un 232. Maddesinde fatura tanzimine yönelik yer alan düzenleme de birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile basit usulde vergilendirilenlerin mal teslimi ve hizmet ifası için fatura tanzim etmeleri ön görülmüştür.⁷ Fatura tanzim ödevinin yerine getirilmemesinin müeyyidesi de yine aynı

⁶ Gelir Vergisi Kanunu [GVK] 1961 9

⁷ Vergi Usul Kanunu [VUK] 1961 232

kanunun 353/1 maddesinde düzenlenmiş olup, özel usulsüzlük kapsamında işlem görecektir. Özel usulsüzlük cezası ise asgari tutardan az olmamak üzere işlem bedelinin %10 şeklinde uygulanmaktadır.

KDV Kanunun 17/4-a maddesinde diğer istisnalar başlığı altında “*Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler*”⁸ vergiden istisna tutulmuştur. Evde üretilen ürünlerin internet üzerinden satışlarında kanun maddesinin ihlali durumunda mükellefin gerçek usulde vergilendirilmesi halinde yapılan işlem aynı zamanda KDV muafiyetini de ortada kaldıracaktır. KDV muafiyetinin ortadan kalmasıyla birlikte işlem üzerinden KDV hesaplanacak, vergi aslı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi gibi müeyyideler oluşabilecektir.

4- ÖRNEK OLAYLAR

Örnek 1: Ev hanımı olan Ayşe teyze evinde yaptığı mantıları (GVK 9/6 da sayılan ürünlerden biri) tanıdıklarına satmakta iken, şöhreti artmış ve satışlarını internet üzerinden yapmayı denemiştir. (?)

Ayşe teyzenin dışardan işçi çalıştırmadan ve muharrik kuvvet kullanmadan evinde ürettiği mantıları (GVK 9/6 sayılan diğer ürünler içinde geçerli) iş yeri açmaksızın satması halinde tutarına bakılmaksızın vergiden muaf tutulacaktır. Ancak Ayşe teyze bu satışların bir kısmını veya tamamını internet üzerinden satmak isterse; internet üzerinden yaptığı satışların toplam tutarının 2021 yılı için 42.930,13-TL’yi (Asgari ücretin bir yıllık brüt tutarı) aşmaması gerekmektedir.

Belirtilen tutarı aşması durumunda izleyen yıldan itibaren Ayşe teyze GVK 9/10 maddesi kapsamında Türkiye’de yerleşik bir bankada hesap açtırarak, tahsilatları münhasıran bu hesap üzerinden tahsil etmesi gibi yükümlülükler u-

ması kaydıyla GVK 9/6 yerine GVK 9/10 hükümlerinden yararlanabilecektir.

Ayşe teyzenin internet üzerinden yaptığı satışın (mantı satışı) toplam tutarı 2021 yılı için 42.930,13-TL’yi geçmişse ve Türkiye’de yerleşik bir bankadan hesap açtırma gibi GVK 9/10 maddede sayılan yükümlülükleri yerine getirmemişse; basit usulde vergilendirme veya gerçek usulde vergilendirme durumu ortaya çıkacaktır. Basit usul sınırlarında kalırsa fatura düzenleme ve bildirimlerde bulunma gibi yükümlülükleri doğacaktır. Basit usul sınırlarını da geçip gerçek usulde vergilendirilme sınırlarına ulaşırsa; fatura tanzimi ve bildirim yükümlülüğünün yanı sıra defter tutması, işlem üzerinden KDV hesaplaması, geçici vergi beyannamesi verme gibi yükümlülükler tabi tutulacaktır.

Örnek 2: Ahmet amca sanayi tipi ve seri üretim olmadan, GVK 9/6 sayılanlar ve aynı türden olanlar dışında evde ürettiği ürünleri internet üzerinden satmak istemektedir. Bunun için yapması gerekenler nelerdir. (?)

Öncelikli olarak Ahmet amcanın ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesinden “Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi” alması gerekmektedir. Daha sonra bu belge ile Türkiye de yerleşik bir bankaya müracaat ederek, bu bankadan ticari bir hesap açtırması, ticari hesabın açılış gerekçesini bankaya bildirmesi ve internet üzerinden gerçekleşen satışların tahsilatının tamamının münhasıran bu hesap aracılığıyla yapması gerekmektedir. Ahmet amca bu işlemleri yaptırdıktan sonra vergilendirme ile ilgili ödevler bu hesabı açtığı banka aracılığıyla yerine getirilecektir.

Ahmet amcanın internet üzerinden yaptığı satışlar için işçi çalıştırması halinde çalıştırdığı işçinin sigortasını yaptırması (ayda en az on gün çalıştırmış olması) ve sosyal güvenlik bilgilerini, internet üzerinden satış için ticari hesap açtırdığı bankaya bildirmesi gerekmektedir.

⁸ Katma Değer Vergisi Kanunu [KDV] 1984 17

Ahmet amcanın işleri iyi giderse ve 2021 yılı için 240.000-TL'den fazla hasılat (satış bedeli) elde ederse 2022 yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilecek olup, fatura düzenleme, defter tutma, KDV hesaplama gibi yükümlülüklerle tabi tutulacaktır. Ayrıca Ahmet amca daha sonradan tekrardan bu muafiyetten yararlanamayacaktır.

Örnek 3: Ayşe teyze ile Ahmet amca yaptıkları satışlar nedeniyle internet ortamında rağbet görmüşler, Ayşe teyze ile Ahmet amca da satış hacmi ve çeşidini artırmak için zincir marketlerden aldıkları indirimli/kampanyalı ürünleri internetten üzerinden satmak istemişlerdir. (?)

İnternet üzerinden yapılan satışlara vergi muafiyetinin uygulanması için ürünlerin evlerde üretilmesi, ham madde hariç dışarıdan satın alınmamış olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle de evlerde üretime konu edilmemiş olan bir ürünün GVK 9/6 arasında sayılanlardan olması halinde dahi internet üzerinden satışlarında muafiyet uygulanmayacaktır. Aynı zamanda dışardan alınan ürünlerin, muafiyete konu ürünlerle birlikte internet üzerinden satılması halinde bu durum muafiyetin ihlal sebebi sayılacaktır.

SONUÇ

Evlerde üretilen ürünlerin internet üzerinden satışı belli veriler eşliğinde vergi muafiyetine konu edilmiştir. GVK 9/6 da belli ürünler ve bu ürünlere benzer ürünler vergiden muaf tutulmuştur. Bu madde kapsamında yer alan ürünlerin internet üzerinde satışında asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmayan kısmı (2021 yılı için 42.930,13-TL) bilinen haliyle vergiden muaf tutulmuştur. Bu madde kapsamında dışardan işçi çalıştırılması muafiyet şartının ihlali olarak görülmüştür.

GVK 9/10. Madde ise evde üretilen ürünlerin tür ve çeşidine yönelik kanun maddesinde açık-

lamaya yer verilmemiş bunun yerine genelleme tercih edilmiştir. Bu madde kapsamında işlem görülebilmesi için "Esnaf Muafiyet Belgesi'nin" alınması ile Türkiye de yerleşik bir bankadan ticari hesap açılması şart koşulmuştur.

Evde üretilen ürünlerin internet üzerinden satışı her ne kadar muafiyet başlığı (GVK 9/10. Maddesi) altında düzenlenmişse de özüne bakıldığı zaman Gelir Vergisi açısından bir muafiyetin söz konusu olmadığı sadece vergisel yükümlülüğün yerine getirilmesinde mükelleflerden ziyade bankaların görevli kılındığı görülmektedir.

GVK 9/6. sayılan ürünlerin internet/elektronik ortamının yanı sıra iş yeri açmaksızın başka şekillerde de satılması muafiyet ihlali sayılmamıştır. GVK 9/10. madde kapsamında olanların internet/elektronik ortam haricinde satılması ise 314 Sıra No'lu Gelir Vergisi Tebliğine göre muafiyet **şartının** ihlali olarak görülmüştür.

314 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre bir takvim yılı içerisinde evde üretilen ürünlerin hem GVK 9/6. Maddesi hükmünden hem de GVK 9/10. maddesi hükmünden aynı dönemde birlikte faydalanılması mümkün görülmemiştir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 314 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 7162 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri. (<https://sozluk.gov.tr>). Erişim Tarihi: 1 Mayıs 2021.