

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞ TASLAĞI
(SERİ NO: 314)

BİRİNCİ BÖLÜM
Amaç ve Kapsam

Amaç ve kapsam

MADDE 1 - (1) Bu Tebliğin amacı; 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu ve 89 uncu maddelerinde, 11/11/2020 tarihli ve 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan değişikliklerin açıklanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

İKİNCİ BÖLÜM

Evlerde Üretilen Malların İnternette Satışında Esnaf Muafılığı

Yasal düzenleme

MADDE 2 - (1) 7256 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun esnaf muafılığını düzenleyen 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (10) numaralı bent eklenmiştir.

“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 muafılığında 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 aşması hâlinde, mükellef izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilir ve tekrar bu muafiyetten faydalanamaz. Bente 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. Bente yer alan oranları ve tutarı, yarısına kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.”

Söz konusu hükmün 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.

(1) ve (6) numaralı bent hükümlerine göre esnaf muafılığının kapsamı ve şartları

MADDE 3 - (1) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinde esnaf muafılığı düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında, işyeri ve araç olmaksızın ve seyyar olarak yapılan perakende mal satışları muafiyet kapsamındadır. 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 bu muafiyetten faydalanamamaktadırlar.

(2) 193 sayılı Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında, sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletler kullanılmaksızın ve dışarıdan işçi çalıştırılmaksızın evlerde kendi el emekleri ile imal ettikleri 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 urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri, bir işyeri açmaksızın satanlar esnaf muaflığından faydalanabilmektedirler. Ayrıca, evlerde imal edilen bu ürünlerin internet ve benzeri elektronik ortamlarda satışı da yıllık brüt asgari ücret tutarını geçmemek kaydıyla muafiyet kapsamındadır.

(3) Bu muafiyetlerden faydalanılabilmesi için ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tâbi olunmaması ve faaliyetin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapılmaması gerekmektedir.

(4) Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre tevkifat yükümlülüğü bulunanlar tarafından esnaf muaflığından faydalananlardan satın alınan mal bedelleri üzerinden; evlerde imal edilen mallar için %2 ve perakende satılan diğer mallar için %5 oranında tevkifat yapılmaktadır.

(10) numaralı bent hükümlerine göre esnaf muaflığının kapsamı ve şartları

MADDE 4 - (1) 193 sayılı Kanununun 9 uncu maddesine eklenen (10) numaralı bent ile, ayrı bir işyeri açmaksızın ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanılmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları, münhasıran internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar esnaf muaflığı kapsamına alınmıştır.

(2) Bu kapsamda esnaf muaflığından faydalanılabilmesi için;

a) İkametgâhlarının bulunduğu yerdeki tarha yetkili vergi dairesine başvurularak “Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi” alınması,

b) Türkiye’de kurulu bankalarda internetten yapılan satış gelirlerinin tahsilini ve bu gelirleri üzerinden tevkifat yapılmasını teminen bir ticari hesap açtırılması ve tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi, gerekmektedir.

(3) Bir takvim yılında elde edilen hasılatın 220.000 Türk lirasını (2021 yılı için 240.000 TL) aşması halinde esnaf muaflığından yararlanılamayacaktır. Muaflığa ilişkin şartları kaybedenler izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilecek ve tekrar aynı muafiyetten faydalanamayacaklardır. Bentte belirtilen hasılat tutarı her yıl yeniden değerlendirilmek suretiyle belirlenecektir.

(4) Birden fazla ürün imal edilerek internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satılması durumunda, elde edilen hasılatın ilgili yıl içinde geçerli olan tutarı aşmaması şartı, her bir ürün cinsi için ayrı ayrı değil tüm ürünlerden elde edilen toplam hasılat için geçerlidir.

(5) Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tâbi olanlar ile faaliyetini, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar bu muafiyetten yararlanamazlar.

(6) Bu muafiyetten faydalanılabilmesi için evlerde imal edilen ürünlerin münhasıran internet ve benzer elektronik ortamlar üzerinden satılması şart olup, satışların bir kısmının internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden, bir kısmının ise diğer şekillerde yapılması halinde bu bent kapsamında muafiyetten faydalanılması mümkün değildir.

(7) Maddenin (6) ve (10) numaralı bentlerinde düzenlenen muafiyetlerden aynı takvim yılında aynı anda faydalanılması mümkün değildir. Maddenin (6) numaralı bendi kapsamında muafiyetten faydalananlardan, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yıl içerisinde yapılan satışların ilgili yılda geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını geçmesi nedeniyle esnaf muafiyetini kaybedecek ve izleyen takvim yılı başı itibarıyla gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilecek olanlar, izleyen yıl Ocak ayının sonuna kadar maddenin birinci fıkrasının (10)

numaralı bendinde belirtilen şartları sağlamaları halinde, izleyen yılda bu bent kapsamında esnaf muaflığından faydalanabilecektir.

Bankalar tarafından yapılacak işlemler ve tevkifat uygulaması

MADDE 5 - (1) Bankalar tarafından, Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (10) numaralı bent hükmü kapsamında Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi ibraz edenlere, münhasıran internet ve benzeri elektronik ortamlarda yapılacak mal satışlarına ilişkin elde edilen hasılatın yatırılacağı ticari bir hesap açılacaktır. Bu bent kapsamında açılacak ticari hesaptan anlaşılması gereken, münhasıran esnaf muaflığı kapsamında internetten satışı yapılan ürünlere ilişkin satış bedellerinin tahsil edileceği ve tahsil edilen bu tutarların tevkifat matrahı olarak kabul edileceği bir hesaptır.

(2) Bankalar, bu ticari hesaplara aktarılan tutarlar üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %4 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaklar ve bir aya ilişkin aktarılan tutarlar üzerinden tevkif edilen vergileri, 98 ve 119 uncu maddelerdeki esaslar çerçevesinde muhtasar beyanname ile beyan edip ödeyeceklerdir.

(3) Bu bent kapsamında esnaf muaflığından yararlanan kişilerin bir veya üzeri işçi çalıştırdığı durumlarda tevkifat oranı %2 olarak uygulanacaktır. İndirimli oranın uygulanması için ilgili ayda bir işçinin en az on gün süreyle çalıştırılması gerekmektedir. İndirimli tevkifat oranından faydalanmak isteyenler, faaliyetlerinde işçi çalıştırdığını, sosyal güvenlik kurumundan alınan tevsik edici belgelerle birlikte ticari hesap açtıkları bankalara bildireceklerdir. Çalıştırılan işçinin, işten çıkartılması veya ayrılması durumları da ayrıca ilgili bankalara bildirilecektir.

(4) Bu bent kapsamında elde edilen hasılat tutarı üzerinden gelir vergisi tevkifatı bankalar tarafından yapılacağından, bu bent kapsamında bulunanlardan mal alımı yapanlar tarafından ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapmakla yükümlü olanlarca gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Muafiyetten faydalananların yükümlülükleri ve belgelendirme

MADDE 6 - (1)193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından faydalananların mükellefiyet tesisi, belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme gibi yükümlülükleri olmayacaktır. Bu muafiyetten yararlananların, kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgeler ile bu maddenin dördüncü fıkrası kapsamında düzenlenen belgeleri 213 sayılı Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları zorunludur.

(2) 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından faydalanmak isteyenlerin, tarha yetkili vergi dairelerine başvurarak Ek-1 de yer alan "Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi (GVK Madde 9/10 Kapsamında Olanlar İçin)" almaları gerekmektedir. Söz konusu belgenin geçerlilik süresi üç yıl olup süresi bittiğinde yenilenmesi gerekmektedir.

(3) Esnaf vergi muafiyeti belgesi, ilgili bölümleri doldurulduktan sonra vergi dairesince onaylanacaktır. Söz konusu belge, geçerli olduğu süre içerisinde çoğaltılmak suretiyle kullanılabilir.

(4) İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yapılan satışlarda, ürünün satışının tevsik edilmesi, güvenli bir şekilde taşınması ve alıcıya ulaşması için, onaylı esnaf vergi muafiyeti belgesi örneğinin (fotokopisinin) alt kısmında boş olarak yer alan ürün satışına ilişkin bölümün vergiden muaf esnaf tarafından doldurulması ve ürünle birlikte gönderilmesi mümkündür.

(5) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, bu madde kapsamında faaliyette bulunanlardan yapılan mal alımlarının tamamının gider pusulası ile belgelendirilmesi esas olmakla birlikte, münhasıran bu ödemelere ilişkin olmak üzere, gider pusulasında bulunması

gereken bilgileri (imza hariç) ihtiva eden banka dekontları ile de belgelendirilmesi mümkündür.

Muafiyet şartlarını sağlamadığı tespit edilenler

MADDE 7 - (1) Geçerli Esnaf Vergi Muafiyet Belgesi olmadığı, Türkiye’de kurulu bankalarda ticari hesap açılmadığı, elde edilen hasılatının tamamının açılan banka hesabına yatırılmadığı veya eksik yatırıldığı, evde imal edilen mallar dışında dışarıdan satın alınan malların satışının yapıldığının tespit edilmesi ve öngörülen diğer şartların ihlali halinde ilgili takvim yılından başından itibaren esnaf muafılığından faydalanılamayacak ve alınmayan vergiler, vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

(2) Esnaf muafılığından faydalanılmakta iken bentte öngörülen şartları ihlal ettiği tespit edilenler muafiyet hükmünden faydalanamayacağından, bunlara verilen belge, ilgili takvim yılının başından itibaren veya belge daha sonraki bir tarihte verilmişse bu tarihten geçerli olmak üzere iptal edilir.

(3) Belirlenen hasılat limitinin aşılması durumunda ise Esnaf Vergi Muafiyet Belgesi izleyen takvim yılı başından itibaren iptal edilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesiyle Mal İhracatı Kapsamında Elde Edilen Kazançlar

Yasal düzenleme

MADDE 8 - (1) 7256 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesine aşağıdaki bent eklenmiştir.

“16. Tam mükellef gerçek kişilerin, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 225 inci maddesi kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirdikleri mal ihracatı kapsamında elde ettikleri kazancın %50’si. Bu indirimden yararlanılabilmesi için bu kapsamda sayılan;

a) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 400.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması,

b) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 800.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama bir tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması,

c) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 1.600.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması,

d) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 2.400.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama üç tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması,

şarttır. (Bu bentte geçen sigortalı olma ibaresi 5510 sayılı Kanun kapsamında sigortalı sayılanları ifade eder.)

Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oran, tutar ve sayıları yarısına kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya, Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Tanımlar

MADDE 9 - (1) Bu bölümde geçen;

a) Hızlı Kargo Taşımacılığı Yapan Şirket: Ticaret Bakanlığınca belirlenen koşulları taşıyan ve 4458 sayılı Kanunun 225 inci maddesi kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan şirketi,

b) Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesi: 4458 sayılı Kanunun 225 inci maddesi kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi veya hızlı kargo taşıma hizmeti veren şirketler tarafından miktar ve değer itibarıyla Ticaret Bakanlığınca belirlenen sınırı geçmeyen eşyanın ihracatı kapsamında elektronik ortamda düzenlenen beyannamesi,

c) Mal İhracatı: Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını, ifade eder.

İndirimden yararlanabilecek mükellefler ve yararlanma şartları

MADDE 10 - (1) İndirimden, 4458 sayılı Kanunun 225 inci maddesi kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle mal ihracatı gerçekleştiren tam mükellef gerçek kişiler yararlanabilecektir.

(2) Gümrük Genel Tebliği (Posta ve Hızlı Kargo Taşımacılığı) uyarınca, miktarı brüt 300 kilogramı ve değeri 15.000 Avro'yu geçmeyen mallar için dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından elektronik ticaret gümrük beyannamesi düzenlenebileceğinden, miktar veya değer itibarıyla bu sınır içerisinde yer alan malların ihracatından elde edilen kazançlar beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

(3) İndirim şartı olarak belirtilen işçi çalıştırma sayısının tespitinde, mükelleflerin ilgili takvim yılında aylık ya da üç aylık olarak verdikleri muhtasar beyannamelerinde bildirdikleri çalışan sayılarının ortalaması dikkate alınacaktır.

(4) Bent kapsamında yapılan mal ihracatından kaynaklanan döviz cinsi hasılatların Türk lirasına çevrilmesinde, satış hasılatının fiili ihraç tarihi itibarıyla tahakkuk ettiği kabul edilerek T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kuru dikkate alınacaktır.

(5) Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler aracı kılınarak elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilen mal ihracatı dışında, mükelleflerin başka şekillerde ihracat gelirlerinin olması, söz konusu indirimden yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, anılan mükellefler tarafından diğer şekillerde yapılan ihracat kazançları beyanname üzerinden indirim konusu yapılamayacak olup, yalnızca Posta İdaresi ve hızlı kargo taşımacılığı aracılığıyla bent kapsamında yapılan mal ihracatından elde edilen kazançlar indirime konu edilebilecektir.

Örnek 1: Tam mükellef Bay (İ), büro mobilyalarının imalatı faaliyetinin yanında mobilya aksesuarlarının perakende ticareti faaliyetiyle de işigal etmektedir. Mükellefin bu faaliyetlerine ilişkin ihracat gelirleri de bulunmaktadır. Bay (İ)'nin 2021 takvim yılında elde etmiş olduğu gelirler aşağıdaki gibidir:

Yurtiçi Satışlar	2.200.000 TL
Büro mobilyalarının satışından elde edilen hasılat	2.000.000 TL
Mobilya aksesuarlarının perakende ticaretinden elde edilen hasılat	200.000 TL
Yurtiçi Satışlardan Elde Edilen Kazanç	1.100.000 TL
Büro mobilyalarının satışından elde edilen kazanç	1.000.000 TL
Mobilya aksesuarlarının perakende ticaretinden elde edilen kazanç	100.000 TL
Yurtdışı Satışlar	1.900.000 TL
Büro mobilyalarının satışından elde edilen hasılat	1.000.000 TL
Mobilya aksesuarlarının perakende ticaretinden elde edilen hasılat	900.000 TL

Yurtdışı Satışlardan Elde Edilen Kazanç	800.000 TL
Büro mobilyalarının satışından elde edilen kazanç	500.000 TL
Mobilya aksesuarlarının perakende ticaretinden elde edilen kazanç	300.000 TL

Bay (İ), ihraç etmiş olduğu mobilya aksesuarlarını hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket aracılığıyla, büro mobilyalarını ise lojistik tırlar vasıtasıyla yurtdışındaki alıcılara teslim etmektedir.

Buna göre Bay (İ) Kanundaki diğer şartların da oluşması halinde, sadece mobilya aksesuarlarının ihracatından elde ettiği kazanç için indirimden faydalanabilecek olup, lojistik tırlar vasıtasıyla yaptığı büro mobilyalarının ihracatından elde ettiği kazanç için indirimden faydalanamayacaktır. İndirim şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinde hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket aracılığıyla yapılan mobilya aksesuarlarından elde edilen ihracat hasılat bedeli dikkate alınacak olup, Bay (İ) tarafından bu kapsamdaki ihracat faaliyetinden 900.000 TL ihracat geliri elde edildiğinden, ilgili dönemde mükellefin kendisinin sigortalı olması ve en az ortalama bir tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması koşuluyla söz konusu indirimden faydalanılabilecektir.

(6) Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler aracı kılınarak elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilen mal ihracatı yanında, başka şekillerde de ihracatları bulunan mükelleflerin, faaliyetlerine ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarını ayrı ayrı izlemeleri gerekmektedir. Bu mükelleflerin indirim konusu yapılabilecek ihracat faaliyetine ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarını diğer faaliyetlerle ilişkilendirmemeleri ve kayıtlarını da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutmaları şarttır.

(7) Bent kapsamında belirtilen şartlar dahilinde yapılan ihracat faaliyetleri ile bu kapsama girmeyen diğer faaliyetlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler, indirim konusu yapılabilecek ihracat faaliyetlerinden elde edilecek hasılatların toplam hasılat içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

(8) Hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler ve Posta İdaresine dolaylı temsil yetkisi verilerek yapılan mal ihracatlarına yönelik 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesine eklenen bendin alt bentlerinde yer alan tutarlar, indirimden yararlanabilmek için bu kapsamda elde edilebilecek azami ihracat hasılatlarını göstermektedir. Bu bağlamda, bir takvim yılı içerisinde söz konusu bendin (a), (b) ve (c) alt bentlerinde yer alan hasılat tutarlarının aşılması halinde, indirimden yararlanabilmek için bir sonraki alt bentte yer alan istihdam şartlarının sağlanması gerekmektedir. Diğer taraftan, (d) alt bendinde yer alan hasılat tutarından daha fazla ihracat hasılatı elde eden mükellefler, sigortalı olma ve işçi çalıştırma şartlarını sağlasalar bile söz konusu indirimden yararlanamayacaklardır.

Örnek 2: Tam mükellef Bay (K) oltu taşından tespih ve süs eşyaları üretmekte olup, söz konusu ürünleri hem yurtiçine hem de yurtdışına satmaktadır. Mükellef yurtdışındaki alıcılara, hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket aracılığı ile ürünlerin teslimini gerçekleştirmektedir. Mükellefin 2021 yılında söz konusu ürünlerin ihracatından elde ettiği hasılatı 3.000.000 TL'dir.

Buna göre Kanundaki diğer şartlar sağlansa dahi, bir takvim yılında hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesi aracılığıyla elde edilen ihracat hasılatı, Kanunda belirtilen ihracat hasılatının azami tutarı olan 2.400.000 TL'yi aştığından, mükellef Bay (K) söz konusu indirimden faydalanamayacaktır.

Örnek 3: Tam mükellef Bay (L) 2021 takvim yılında kendisine ait tekstil atölyesinde üretmiş olduğu bebek giyim ürünlerini, hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle ihraç etmiştir. Mükellef 2021 takvim yılı içerisinde gerçekleştirilen ihracat kapsamında 1.650.000 TL hasılat elde etmiş olup, ihracat kazancı 500.000 TL'dir. İlgili takvim yılında mükellef sigortalı olup, iki tam zamanlı da işçi çalıştırmaktadır. Buna göre Bay (L) 2021 takvim yılında üç tam zamanlı işçi çalıştırmadığından söz konusu indirimden faydalanamayacaktır.

(9) Bent kapsamında ihraç edilen malların sonradan çeşitli nedenlerle tamamen veya kısmen geri gelmesi halinde, geri gelen mallara tekabül eden tutarlar indirim konusu yapılamayacaktır.

Örnek 4: Tam mükellef Bay (M) araç aksesuarları üretim faaliyeti ile iştigal etmektedir. Mükellefin kendisi sigortalı olup, işyerinde dört tam zamanlı işçi çalışmaktadır. Bu kapsamda 2021 takvim yılında hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilen araç aksesuar ihracatından 2.600.000 TL hasılat elde edilmiştir. 2022 takvim yılının Ocak ayında 2021 takvim yılında ihraç edilen malların 300.000 TL'lik kısmı hatalı ürün kapsamında mükellefe iade edilmiştir.

Buna göre 2021 takvim yılında ihraç edilen ürünlerin 300.000 TL'lik kısmı mükellefe iade edildiğinden, mükellefin ilgili takvim yılında bent kapsamındaki ihracat hasılatı 2.300.000 TL (2.600.000 – 300.000) olacaktır. Bu tutar söz konusu bendin (d) alt bendinde yer alan 2.400.000 TL sınırının altında kaldığından, mükellef Bay (M) 2021 takvim yılı için söz konusu indirimden faydalanabilecektir.

(10) Yazılım, tasarım, mimarlık, mühendislik gibi hizmet ihracı kapsamında elde edilen kazançlar düzenleme kapsamında yer almamaktadır.

Uygulanacak indirim oranı

MADDE 11 - (1) 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesine eklenen (16) numaralı bent kapsamında, Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler aracı kılınarak elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilen mal ihracatından kaynaklanan kazancın %50'si (bentte yer alan diğer şartlar dâhilinde) kazancın elde edildiği takvim yılına ait verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

(2) Bent kapsamında elde edilen kazançların indirim konusu yapılabilmesi için yıllık gelir vergisi beyannamesinde vergiye tabi gelirin bulunması gerekmekte olup, zarar halinde indirim söz konusu olmayacaktır. İndirim konusu yapılamayan tutarların gelecek yıllara devri mümkün değildir.

Örnek 5: Türkiye' de yerleşik Bay (N), üretmiş olduğu kalem ve anahtarlıktan oluşan set şeklindeki ürünleri hem yurtiçinde satmakta hem de yurtdışına ihraç etmektedir. Malların yurtdışındaki alıcılara teslimi, hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket aracı kılınarak elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilmektedir. Mükellefin 2021 takvim yılında bu ihracattan elde ettiği hasılatı 450.000 TL, ihracat kazancı ise 200.000 TL' dir.

Mükellef Bay (N) 2021 takvim yılındaki faaliyetleri nedeniyle 5.000 TL zarar beyan etmiştir.

Buna göre Bay (N), Kanunda belirtilen diğer şartları taşımış olsa bile 2021 takvim yılında zarar beyan etmesi nedeniyle söz konusu indirimden faydalanamayacaktır. Ayrıca ilgili takvim yılında faydalanılamayan indirim tutarı (200.000 x %50=100.000 TL) gelecek yıla devredilemeyecektir.

İndirimden Geçici Vergi Dönemlerinde Yararlanılması ve Kur Farklarının Durumu

MADDE 12 - (1) Mükellefler geçici vergi dönemlerinde de anılan indirimden faydalanabileceklerdir. İndirimden yararlanılabilmesi için Posta İdaresi ve hızlı kargo

taşımacılığı yapan şirketler aracılığıyla yapılan mal ihracatından elde edilen hasılatların ve çalıştırılan işçi sayılarının Kanunda belirtilen şartları sağlayıp sağlamadığı her bir geçici vergi dönemi için ayrı ayrı değerlendirilecektir. Geçici vergi dönemlerinde aranılacak azami hasılat tutarı, alt bentlerde yer alan ve bir takvim yılı için belirlenen hasılat tutarlarının geçici vergi dönemine tekabül eden kısmı olacaktır.

Örnek 6: Tam mükellef Bayan (Z)'nin kendisi sigortalı olup, mükellefin 2021 takvim yılında hızlı kargo taşımacılığı aracılığıyla mal ihracatından elde ettiği hasılat tutarları ile aylık olarak verdiği muhtasar beyannamelerinde bildirimde bulunduğu işçi sayılarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Geçici Vergi Dönemi	Hasılat Tutarı (TL)	Muhtasar Beyan Dönemi	Çalışan İşçi Sayısı (Tam Zamanlı)
Ocak-Mart	90.000	Ocak/2021	1
		Şubat/2021	1
		Mart/2021	2
Ocak-Haziran	290.000	Nisan/2021	2
		Mayıs/2021	2
		Haziran/2021	2
Ocak-Eylül	790.000	Temmuz/2021	3
		Ağustos/2021	3
		Eylül/2021	2
Ocak-Aralık	1.400.000	Ekim/2021	6
		Kasım/2021	6
		Aralık/2021	6
Toplam	1.400.000	Toplam	36

Yukarıdaki tabloya göre Bayan (Z)'nin birinci geçici vergi döneminde hasılatı 90.000 TL ve bu dönemde çalıştırdığı işçi sayısı ortalama 1,33 (4/3)' tür. Mükellef birinci geçici vergi döneminde (a) alt bendinde yer alan ve ilk geçici vergi dönemine tekabül eden $[(400.000/(12/3))= 100.000 \text{ TL}]$ hasılat sınırını geçmediğinden indirimden yararlanabilmesi için yalnızca kendisinin sigortalı olması yeterli olup, bu şart sağlandığından mükellef indirimden faydalanabilecektir.

İkinci geçici vergi döneminde Bayan (Z)'nin hasılatı 290.000 TL (90.000+200.000) ve bu dönemde çalıştırdığı işçi sayısı ortalama 1,66 (10/6)'dır. Mükellef ikinci geçici vergi döneminde (b) alt bendinde yer alan ve ikinci geçici vergi dönemine tekabül eden $[(800.000/(12/6))=400.000 \text{ TL}]$ hasılat sınırını geçmediğinden, Bayan (Z)'nin indirimden yararlanabilmesi için kendisinin sigortalı olması ve en az ortalama bir tam zamanlı işçi çalıştırması yeterli olup, mükellef bu şartları sağladığından indirimden faydalanabilecektir.

Üçüncü geçici vergi döneminde Bayan (Z)'nin hasılatı 790.000 TL (90.000+200.000+500.000) ve bu dönemde çalıştırdığı işçi sayısı ortalama 2 (18/9)'dir. Mükellef üçüncü geçici vergi döneminde (c) alt bendinde yer alan ve üçüncü geçici vergi dönemine tekabül eden $[(1.600.000/(12/9))=1.200.000 \text{ TL}]$ hasılat sınırını geçmediğinden, indirimden yararlanabilmesi için mükellefin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı işçi çalıştırılması yeterli olup, adı geçen bu şartları sağladığından indirimden faydalanabilecektir.

Dördüncü geçici vergi döneminde Bayan (Z)'nin hasılatı 1.400.000 TL (90.000+200.000+500.000+610.000) ve bu dönemde çalıştırdığı işçi sayısı ortalama 3

(36/12)'tür. Mükellef dördüncü geçici vergi döneminde (c) alt bendinde yer alan ve dördüncü geçici vergi dönemine tekabül eden (1.600.000 TL) hasılat sınırını geçmediğinden, Bayan (Z)'nin indirimden yararlanabilmesi için kendisinin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı işçi çalıştırması yeterli olup, mükellef bu şartları sağladığından indirimden faydalanabilecektir.

(2) Mükellefler tarafından söz konusu kapsamda yapılan mal ihracatından kaynaklanan döviz cinsinden hasılatların fiili ihraç tarihinden sonraki bir tarihte tahsil edilmesi durumunda; tahsilatın yapıldığı tarihteki kur farkından dolayı oluşan kar veya zarar hasılat hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Yürürlük

MADDE 13 - (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 14 - (1) Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

TASLAK