



T.C.

ALANYA ALAADDİN KEYKUBAT ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

HAL KOMİSYONCULUĞU VE MUHASEBESİ

Yüksek Lisans Tezi

Naşide KÖKEN
185202019

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi. Osman Nuri ŞAHİN

ALANYA
2022

Naşide KÖKEN

Hal Komisyonculuğu ve Muhasebesi

ALKÜ 2022

T.C.
ALANYA ALAADDİN KEYKUBAT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

HAL KOMİSYONCULUĞU VE MUHASEBESİ

Yüksek Lisans Tezi

Naşide KÖKEN
Anabilim Dalı: İşletme

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi. Osman Nuri ŞAHİN

ALANYA
2022

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Naşide KÖKEN’ in “Hal Komisyonculuğu ve Muhasebesi” başlıklı tezi/...../20... tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek “Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği” nin ilgili maddeleri uyarınca, İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak oy birliği/oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

Unvanı-Adı Soyadı		İmza
Üye (Tez Danışmanı) :	Dr. Öğr. Üyesi. Osman Nuri ŞAHİN	
Üye	:	
Üye	:	
Üye	:	
Üye	:	

.....

Enstitü Müdürü

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilemeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programıyla tarandığını ve “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Naşide KÖKEN

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmamda Hal Komisyonculuğu Faaliyeti ve Muhasebesi nedir, ülkemiz açısından önemi, sorunları incelenmek istenmiştir. Öncelikle tez konusu seçimimde yardımcı olan Prof. Dr. Süleyman Uyar teşekkür ederim. Danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi. Osman Nuri Şahin hocama hem fikirleri için hem de motivasyon konuşmaları için minnettarım. Aileme, Hüseyin Çetin'e ve çalışma arkadaşlarıma da ayrıca teşekkür ederim.

NAŞİDE KÖKEN



ÖZET

HAL KOMİSYONCULUĞU VE MUHASEBESİ

Naşide KÖKEN

İşletme Anabilim Dalı

Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü,

Ocak, 2022 (91 Sayfa)

Dört mevsim yaşanan ülkemiz gelişmekte olan bir ekonomiye sahip ülke olarak tanımlanmaktadır. Gelişmekte olan ekonomimizin temelinde ise tarım sektörü yer almaktadır. Bu nedenle tarım sektöründe aktif bir rolü bulunan ve hal komisyonculuğu faaliyeti ile meşgul olan meslek mensupları tarım sektörü içinde hareketliliğe katkıda bulunmakta ve özellikle küçük ölçekli üreticilerin ekonomiye katılımlarını artırarak büyük bir devinim sağlamaktadırlar. Diğer sektörleri etkileme gücü ve üretici ile tüketici zinciri arasında yer alma kapasitesi dikkate alındığında meslek mensuplarının tarım sektöründeki önemi daha anlaşılabilir hale gelmektedir.

Hal Komisyonculuğu faaliyeti için, yapısal özellikleri nedeni ile muhasebe ve vergi işlemlerinde farklı uygulama ve mevzuat zorunlu hale getirilmiştir. Hatta bu zorunlulukların denetimleri ciddi şekilde sıklaştırılmış ve yaptırımların caydırıcı olmasına önem gösterilmiştir.

Farklı uygulamalar ve belge düzenlemesine sahip olan Hal Komisyonculuğu faaliyetinin güncel mevzuat uygun olarak belge düzeni ve muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği hakkında literatürde eksik olduğu görülmektedir. Bu açıdan çalışmada hal komisyonculuğu işlemlerinin muhasebe kapsamında teori ve uygulamalarının bir arada gösterilerek örnekler yardımıyla açıklanması amaçlanmaktadır. Bu çerçevede literatüre önemli bir katkıda bulunulması düşünülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Toptancı hali, Tüccar, Hal komisyonculuğu.

ABSTRACT

WHOLESALE MARKET BROCAGE AND ACCOUNTING

Naşide KÖKEN

Department of Business Administration

Graduate School of Alanya Alaaddin Keykubat University,

January, 2022 (91 Pages)

Our country, which has four seasons, is defined as a country with a developing economy. The agriculture sector is the basis of our developing economy. For this reason, professionals who have an active role in the agricultural sector and are engaged in market brokerage activities contribute to the mobility in the agricultural sector and provide a great momentum by increasing the participation of especially small-scale producers in the economy. Considering the power to influence other sectors and the capacity to take place between the producer and the consumer chain, the importance of the members of the profession in the agricultural sector becomes more understandable.

Due to its structural features, different practices and legislations have been made mandatory in accounting and tax transactions for the activity of Wholesale Market Brokerage. In fact, the inspections of these obligations have been seriously tightened and importance has been given to the deterrent of sanctions.

It is seen that there is a lack in the literature about how the document order and accounting records should be made in accordance with the current legislation of the Market Brokerage activity, which has different applications and document arrangement. In this respect, in this study, it is aimed to explain the theory and applications of market brokerage transactions within the scope of accounting with the help of examples. In this context, it is thought to make an important contribution to the literature.

Keywords: Wholesale store, Wholesale market brocage, Merchant.

İÇİNDEKİLER

İÇ KAPAK SAYFASI

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	i
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	ii
ÖNSÖZ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
TABLolar LİSTESİ	x
1. GİRİŞ	1
1.1. Hal Komisyonculuğu ve Faaliyeti	2
1.1.1. İnsanlık Tarihi ve Tarım	2
1.1.2. Kavramsal Açıdan Hal Komisyonculuğu	7
1.1.2.1. Hal Komisyonculuğunun Hukuki Açıdan İncelenmesi	7
1.1.2.1.1. Yasal Mevzuata göre Toptancı Hallerinin Yönetimi	12
1.1.2.1.2. Toptancı Hallerine Bildirim İşlemi	12
1.1.3. Hal Komisyonculuğu ile İlgili Kavramlar	16
1.1.3.1. Toptancı Hali	16
1.1.3.2. Hal Komisyoncusu	19
1.1.3.3. Hal Rüsumu	20
1.1.3.4. Tüccar	24
2. LİTERATÜR	25
2.1. Muhasebe Kapsamında Hal Komisyonculuğu	25
2.1.1. Mevzuatta Zirai Faaliyet Kavramları	25
2.1.1.1. Zirai Faaliyet, Zirai İşletme, Çiftçi, Mahsul	25
2.1.1.2. Zirai Kazanç ve Diğer Gelir Unsurlarıyla Olan İlişkisi	27
2.1.2. Zirai Kazancın Vergilendirilmesi	28
2.1.2.1. Tevkifat (Stopaj) Yoluyla Vergilendirme	29
2.1.2.2. Gerçek Usulde Vergilendirme	34
2.1.2.3. Zirai Kazancın Gerçek Usulde Tespitinde Hasılat	38
2.1.2.4. Zirai Kazancın Gerçek Usulde Tespitinde İndirilebilecek Giderler	38
2.1.3. Hal Komisyoncuları Tarafından Tutulması Zorunlu Olan Defterler	39

2.1.3.1. Vergi Usul Kanununa göre Tutulması Zorunlu Defterler.....	40
2.1.3.2. Toptancı Hal Yönetim Birimince Tutulacak Defterler	40
2.1.3.3. Toptancı Hallerinde Faaliyet Gösterenler Tarafından Tutulacak Defterler	41
2.1.4. Toptancı Halinde Faaliyette Bulunan Komisyoncuların Düzenlemesi Gereken Belgeler	42
2.1.4.1. Fatura	42
2.1.4.2. Sevk İrsaliyesi.....	43
2.1.4.3. Müstahsil Makbuzu.....	44
2.1.4.4. Gider Pusulası	44
2.1.5. Hal Komisyonculuğu Faaliyetinde Elektronik Fatura Kayıt Sistemi	45
2.1.6. Hal Komisyonculuğu Faaliyetinde Belge Düzeni	53
2.1.6.1. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Çiftçilere Ait Malların Hal Komisyoncuları Tarafından Satışında Belge Düzeni.....	54
2.1.6.2. Gerçek Usulde Vergilendirilen Çiftçiler ile Tüccarlara Ait Malların Hal Komisyoncular Tarafından Satışında Düzenlenen Belgeler	55
2.1.7. Hal Rüsumu ve Hal Rüsumunun Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu	55
3. YÖNTEM	58
3.1. Hal Komisyonculuğu Faaliyetinin Muhasebeleştirilmesi ve Örnekler	58
3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi.....	58
3.1.2. Örnekler.....	58
3.1.2.1. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Çiftçilere (Müstahsillere) ait Malların Hal Dışı Tüccar Tarafından Satın Alınması.....	58
3.1.2.2. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Çiftçilere (Müstahsillere) ait Malların Hal İçi Tüccar Tarafından Satın Alınması	61
3.1.2.3. Gerçek Usulde Vergiye Tabi Tüccarın, Gerçek Usulde Vergiye Tabi Üreticiden(Müstahsilden) Mal Satın Alınması	65
3.1.2.4. Gerçek Usulde Vergiye Tabi Tüccarın Hal Komisyoncusundan Mal Alışı.....	67
3.1.2.5. Hal Komisyoncusunun, Gerçek Usulde Vergiye Tabi Tüccara Ait Malları Satışı.....	68
3.1.2.6. Gerçek Usulde Vergilendirilmeye Tabi Üreticinin (Müstahsilin), Gerçek Usulde Vergilendirilmeye Tabi Tüccara Mal Satışı	69

3.1.2.7. Gerçek Usulde Vergiye Tabi Tüccarın, Yine Kendisi gibi Gerçek Usulde Vergiye Tabi Tüccara Mal Satışı	71
4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	73
KAYNAKLAR	74
ÖZGEÇMİŞ	78



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Bitkisel Üretim 2019-2020	6
Şekil 1.2. Sebze ve Meyvenin Üreticiden Tüketiciye Aracılar Yöntemiyle Pazarlama Sistemleri	11
Şekil 1.3. Hal Kayıt Sistemine Giriş.....	13
Şekil 1.4. Hal Kayıt Sistemi Bildirim Ekranına Giriş	14
Şekil 1.5. Hal Kayıt Sistemi Bildirimci Ekranı	14
Şekil 2.1. Zirai Kazançların Vergilendirilmesinde Uygulanan Yöntemler	29
Şekil 2.2. Meyve ve Sebze Tedarik Zinciri	32
Şekil 3.1. Örnek E-Müstahsil Makbuzu	59
Şekil 3.2. Örnek E-Müstahsil Makbuzu	60
Şekil 3.3. Örnek E-Müstahsil Makbuzu	61
Şekil 3.4. Örnek E-Müstahsil Makbuzu	62
Şekil 3.5. Örnek E-Müstahsil Makbuzu	64
Şekil 3.6. Örnek E-Müstahsil Makbuzu	65
Şekil 3.7. Örnek E-Müstahsil Makbuzu	66
Şekil 3.8. Örnek E-Müstahsil Makbuzu	67
Şekil 3.9. Örnek E-Fatura	69
Şekil 3.10. Örnek E-Fatura	70
Şekil 3.11. Örnek E-Fatura	71

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Tarımsal Üretim Değerleri.....	5
Tablo 1.2. Hal Komisyonculuğu Faaliyeti ile İlgili Yasal Düzenlemeler.....	10
Tablo 1.3. Küçük, Orta ve Büyük Ölçekli Toptancı Hallerinin Sahip Olması Gereken Asgari Koşullar	17
Tablo 1.4. Hal Rüsumu Sıfat Tablosu.....	22
Tablo 2.1. Zirai Faaliyetler Kapsamının Muhasebe Standartları Gösterimi	25
Tablo 2.2. Tedarik Zincirinde Nihai Olarak Ulaşılan Toplam Parasal Değerin Katılımcılar Arasındaki Dağılımı(TL).....	34
Tablo 2.3. Arazi Üzerinde Yapılan Zirai Faaliyetlerde İşletme Büyüklükleri.....	35
Tablo 2.4. Arazi Üzerinde Yapılmayan Zirai Faaliyetlerde İşletme Büyüklükleri(Kısım 2).....	36
Tablo 2.5. E-Fatura Adet ve Tutarları 2010-2016.....	46
Tablo 2.6. 509 Sayılı VUK Kapsamında Genel Tebliğe göre Uygulama Geçiş Takvimi	47
Tablo 2.7. 509 Sayılı VUK kapsamında Genel Tebliğe göre Uygulama Geçiş Takvimi (Kısım 2).....	50

1. GİRİŞ

Hal komisyonculuğu faaliyeti, günümüze kadar önemini her daim muhafaza etmiştir. Türkiye'nin coğrafi konumu, iklim ve toplumda yer alan bireylerin meşguliyetleri gibi birçok faktör bir araya gelerek ülkemizin tarım ülkesi olarak adlandırılmasına neden olmuştur. Ülkemizin iktisadi temellerine bakıldığında tarım sektörü dikkat çekmektedir. Zira ülkemiz tarım ülkesi olarak dünya tarım ülkeleri arasında büyük bir öneme sahiptir. Bu nedenle zirai üretim ve zirai faaliyetler ülkemiz için temel ve esas nitelikli bir konu olduğu görülmektedir. Hal komisyonculuğu faaliyeti, zirai üretim sürecinde merkezi ve aktif bir konumda bulunmaktadır.

Hal komisyonculuğu faaliyeti, kendine has bir işleyişi ve yaş sebze ve meyve ile uğraşıldığı için aktif bir yapıya sahiptir. Bu nedenlerden dolayı muhasebe fonksiyonlarının doğru ve güvenilir bir şekilde icra edilmesi için dikkatli olunması gerekmektedir. Hal komisyonculuğu faaliyeti ile uğraşan meslek mensupları, belediyelerin belirlediği kapalı mekanlarda üreticiden (Gerçek Usulde Vergiye Tabi Olmayan Çiftçiden) veya tacir tarafından kendine iletilen meyve ve sebzelerin tüketici ya da tacire satışının yapılmasını sağlayarak komisyon ücreti elde eden ticaret erbablarıdır. Başkasına ait ticari ürünleri satılması için aracılık ederek elde ettiği gelirler satış geliri değil satış geliri üzerinden hesaplanan ve üst sınırı %8 olan komisyon oranının satış bedeli ile çarpılmasından elde edilen komisyon geliridir.

Bu ticaret erbabının ne iş yaptığı, alıcı ve satıcı arasındaki konumu, mevcudiyetin gerekli olup olmadığı gibi sorunsallar günümüze kadar dönem dönem gün yüzüne çıkmaktadır. Ancak bu çalışmada önemli olan nokta hal komisyonculuğu faaliyetinin sonucunda ortaya çıkan işlemlerin muhasebeleştirilmesidir. Hal komisyonculuğu faaliyetinin içerdiği sorunsalların tartışılmasından öte mevzuatta yer alan konumunun anlaşılması ve doğru muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiği üzerinde durulmuş ve karşılıklı tarafların (bu taraflardan biri devlet olduğu unutulmamalı) menfaatlerinin gözetilerek yapılması gerekenler anlatılmaya çalışılmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde tarımın neden önemli olduğu ve zirai faaliyetlerden bahsedilmiştir. İkinci bölümde hal komisyonculuğu faaliyeti kavramın ve diğer önemli kavramlardan ve mevzuattaki yerlerinden bahsedilmiş ve hal komisyonculuğu faaliyetinin sürecinin nasıl olduğu bir çerçeve içinde anlatılmaya çalışılmış ve mevzuatta yer alan uygulamalardan bahsedilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise kullanılan örnek resmi belgeler yardımıyla

muhasabeleştirme uygulamalarının bir arada gösterilmesi ile muhasebe uygulayıcıları açısından doğru bir muhasebe sistemi oluşturmaya katkıda bulunmaktadır.

1.1. Hal Komisyonculuğu ve Faaliyeti

Yaş meyve ve sebze ticareti kapsamında kalite şartlarına ve gıda güvenilirliğine uygun bir şekilde yapılması mesleğin başlıca amaçları arasında yer almaktadır. Serbest piyasa koşullarında yaş sebze ve meyve ticaretinin yürütülmesi, hangi şartlarda, kimler tarafından ve nerelerde yapılabileceğini belirlemek amacıyla birçok yasal düzenleme yapılmıştır. Yapılan yasal düzenlemelerle toptan yaş sebze ve meyve ticareti faaliyetinin kapsamı çizilerek yaş sebze ve meyve komisyonculuğu faaliyeti ile uğraşan ticaret erbabının sahip olması gereken özellikler, görev ve sorumlulukları ile uymaları gereken kurallar belirlenmiştir. Kendi adına başkası hesabına yapılan yaş sebze ve meyve komisyonculuğu faaliyeti, ticari bir faaliyet sayılmakta ancak yapısı ve özellikleri itibarıyla, normal bir ticari faaliyetten farklı olmaktadır.

1.1.1. İnsanlık tarihi ve tarım

Dünya nüfusunun hızla arttığı çağımızda, beslenmenin önemi günden güne artmaktadır. Gıdanın sosyal ve ekonomik açıdan önemi geçen her dönemde daha sık gündeme gelmektedir. Tarımın bu önemi dünya tarihinde hep yerini korumuştur.

Hammurabi Hukuk Steli, antik Mezopotamya'daki en eski hukuk koleksiyonu değildir, ancak şüphesiz en ünlüsüdür (Slanski, 2012). MÖ 1760 yıllarında Mezopotamya coğrafyasında insanlar tarafından yapılan, en köklü ve en muntazam şekilde muhafaza edilmiş Hammurabi yazılı kanunlarında toprağın ve tarımın önemine dair maddeler mevcuttur (<https://hammurabi-yasalari.nedir.org/>). Hammurabi Kanunlarının 30. Maddesinde tarımın önemi ve sürdürülebilirliği kapsamında şöyle denilmektedir; “Eğer toplumda tarlaya sahip olan vatandaş, bahçesini ve evini tımar nedeniyle bırakıp, uzaklaşırsa, bir diğer vatandaş ondan tarlasını alır, bahçe ve vatandaşın yaşam alanı olan eve bakıp yaşamaya ve çalışmaya eder ve üç yıllık tımar mükellefiyetini sorunsuz yerine getirirse, bunları bırakıp giden vatandaş geri geldiğinde tarlasını, bahçesini ve yaşam alanı olan evi geri iadesini talep ederse reddedilecektir. Zapt eden ve tımarı yürüten, kimse mükellefiyetleri yerine ettirecektir.” (Mebrure, 1965). Tarımsal faaliyetlerin devam etmesi en önemli vazife olarak kabul edilmiş ve sorumluluklarını yerine getiren bireylere tarım toprakları verilmiştir. Örneğin bir adam suyu açarsa ve su bitişik bir tarlanın aşırı sulama nedeniyle zarar görürse kaybedilen

gur(para birimi) başına on gur(para birimi) tahıl ölçülerek tarla sahibine verilir (Adamo & Al-Ansari, 2020).

Türkiye, Anadolu tarihi boyunca çeşitli uygarlıkların izini taşıyan bir coğrafya olmuştur. İzini taşıdığı uygarlıkların bazıları Asurlar, Hititler, Selçuklular, Anadolu Selçukluları ve Osmanlılar gibi devletlerdir. Bu uygarlıkların tarımsal faaliyetleri ise bölgenin iklim çeşitliliği nedeniyle bir çok alanda faaliyet göstermelerine ve yoğun bir şekilde yaptıkları kayıt altına alınmıştır (Yavuz, 2005). Anadolu topraklarında M.Ö. 2000-1800 tarihleri arasında Asurlu bölgesinde yaşayan yerleşik insanlar tarım faaliyeti ile uğraşmakta bununla birlikte başka insanlardan aldıkları ödünç eşya ve diğer şeyler için ürünlerini elde ettikleri dönemde geri iade etmekteydiler (Yavuz, 2005). Yerli halkın birbirleriyle düzenledikleri borç senetleri incelendiğinde hububat başta olmak üzere yağ, et ve bal gibi çeşitli besin maddeleri ile küçükbaş hayvan, tarım ve hayvancılığın yerlilerin hayatındaki önemini göstermektedir (Öz, 2011). M.Ö. 2000 yılında Hitit uygarlığının Anadolu ve tüm Ön Asya'da güçlü bir devlet yapısına sahip olarak varlığının izini bırakabilmesinin sebebi, Hititler uygarlığının kendine ait güçlü bir toprak düzeni ve işleyişine sahip oluşundan kaynaklanmaktadır (Demirel & Sevim, 2012). Meyvecilik ve bağcılık Selçuklu devletinin yaşamında önemli ve geniş çaplı anlam teşkil etmekteydi. Bu meslekler eğlence alanları, bağlar, mesire ve üretim yeri gibi birçok alan için önem arz etmekte ve özellikle hayvansal ürünler, bahçe ve bağ üretimleri ve meyveler Bizans ülkesine, Arap devletleri ile çevresine ve dahası Trabzon Rum devletine satışı yapılarak ticari kazanç sağlanması düşünüldüğünde Selçuklu devletinde tarımın ekonominin temel taşlarından olduğu anlaşılmaktadır (Yavuz, 2005).

Miladi 600 ile 1700 tarihleri arasında dünya nüfusunun en yoğun olduğu başkenti, hatta şehirlerin en gözdesi denilebilecek İstanbul şehri, 1453 tarihinden itibaren Osmanlı imparatorluğunun baş şehri ilan edilmesi nedeniyle ortalama 250 yıl süresince dünyanın en yoğun nüfusa sahip şehir ünvanını korumuştur (Göncüoğlu, 2015). Anadolu kesiminin de bu yoğunluktan payını aldığı düşünülebilir. Tarım tüm dönemler boyunca Osmanlı devlet ekonomisinin merkez noktasını oluşturan sektördü ve tarım sektörü merkez noktası rolünü devletin yıkılışına kadar devam etmiştir (Uzun, 2003). Toprak ve tarıma dayalı bir ekonomiye sahip olan Osmanlı Devletinde halkın %70- %80'i tarımla uğraşmaktaydı ve bu nedenle ordunun ihtiyaçları ile devletin gelirleri tarımsal üretime bağlılık göstermektir (Durak & Karadağ, 2017). Tarımın ve verginin devamlılığı için çeşitli uygulamalara yer verilmiştir. Osmanlı imparatorluğunda ev halkının yönetme sorumluluğunu taşıdığı arazi sebebiyle ülke yönetimine ödediği

vergi, “çift resmi” olarak isimlendiriliyor ve tahsilat işlemi kesintisiz bir şekilde devam ettiği sürece arazi hane halkının tasarrufunda kalmakta idi. Aile bu haktan yararlanmaya devam etmekte hatta bu araziyi kendinden sonra gelen hane halkı üyesine verebilmekteydi (Gümüşçü & Özünlü, 2016).

Osmanlı Devletinde ilki 1863 yılında yayınlanan bütçenin gelir kaynaklarına baktığımız zaman %70 tarım faaliyetlerinden olduğu görülmektedir (Erdoğan, 2012). 1800-1914 yılları arasında dünyada tarım ürünlerinin alım-satım işlemlerinin büyüklüğü diğer yıllara ortalama elli katı oranında yükselmiş, dahası hammadde gereksinimini de yükseltmiştir (Yazan, 2018).

Cumhuriyet döneminde ise M. Kemal Atatürk, Milli Mücadele sonrası özellikle tarım alanıyla geçimini sağlayan köy halkının sorunları ve problemlerine büyük önem vermiştir (İnci, 2010). 1 Kasım 1937 tarihinde M. Kemal Atatürk’ün yaptığı V. Dönem Türkiye Büyük Millet Meclisi açılış konuşmasında “Milli ekonominin temeli tarımdır. İşte bu nedenle tarımda kalkınmaya önem vermekteyiz. Köylere kadar yayılacak programlı ve pratik çalışmalar bu amaca erişmeyi kolaylaştıracaktır” diyerek bunu dile getirmiştir (TBMM Açılış Konuşması, 1937). Bu önemin sonucu olarak ekilebilir alanların miktarı Cumhuriyet öncesine göre iki kat artmıştır. Düşük düzeyde toprak kullanımının önüne geçen bir tarım politikası ile ciddi gelişme sağlanmıştır. Birim alandan alınan ürün miktarında bir artış görülmemekle birlikte, daha fazla alanın tarıma açılması ile; tarım üretiminde büyük bir artış sağlanmıştır (Sarıkoçuncu, 1998). 1938-1946 yıllarını kapsayan 2. Dünya Savaşı dönemin, Türkiye tarihinde tarım alanında yapılan düzenlemeler açısından katı devletçilik anlayışı ve politikaları en üst seviyelerde uygulanmaya çalışıldığı bir zaman dilimi olmuştur (Şener, 2004). Tarımın öneminin Cumhuriyet tarihinde ülkenin en zor döneminde dahi ciddi olarak korunması amaçlanmıştır. 1950’li yıllarda milli gelirin önemli bir payı tarım alanından gelirken, emeğin büyük kısmı da bu alanda istihdam ediliyordu (Topuz, 2007). Demokrat Parti yönetimi başka ülkelerden gerekli sermayenin sağlanması taraftarı olmuşlardır ve ekonomik kalkınmada tarım sektörü birinci konuma taşınmış ve bunlara paralel olarak tarımsal ekim alanları ile üretim arttırılmaya çalışılmıştır (Erdoğan, 2015). Türkiye ekonomisi açısından 1980–2000 dönemi dikkate alındığında ise 20 yıllık süreçte, ülke ekonomisinin gelişimiyle birlikte, sanayi ve hizmet sektörlerinin GSMH içindeki payı artarken, tarım sektörünün payının giderek azaldığı, gelişme hızının ise stabil olmadığı görülür (Şanlı & Gülbahar, 2008).

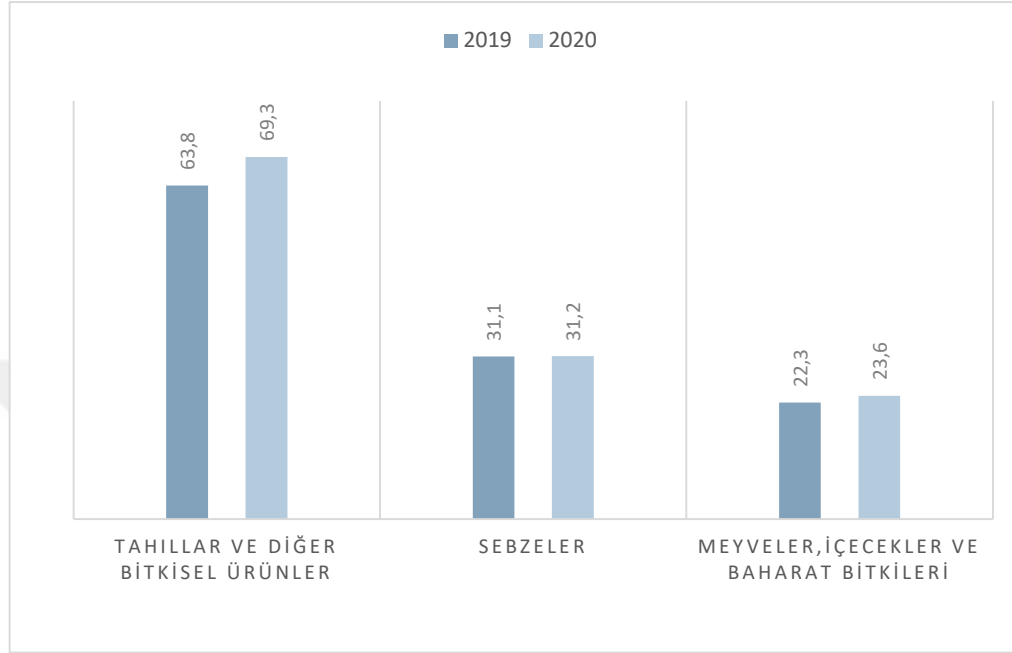
Günümüzde ise hala tarım faaliyetleri ve üretiminin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Bu konunun neden önemli olduğu TÜİK güncel verilerine bakarak anlaşılabilir. Tablo 1.1’de 2000-2019 yıllarına ait zirai ve hayvansal üretim değerleri yıllara göre toplam tutarları mevcuttur. 2000 yılında zirai üretim değeri 14.20.079.928 TL ve hayvansal üretim ile birlikte toplamı 26.724.350.688 TL’dir. 2001 yılında zirai üretim artış göstermiş ve 20.017.457.178 TL olmuştur. 2005’de 50.939.686.601 TL ve 2009 yılında ise 68.267.485.926 TL’dir. 2019 yılında ise zirai üretim 195.831.756.990 TL olmuştur (BİR-SEN, 2020, s. 26).

Tablo 1.1. Tarımsal üretim değerleri

Yıllar	Zirai Üretim Değeri	Hayvansal Üretim Değeri	Toplam
2000	14.920.079.928	11.804.270.760	26.724.350.688
2001	20.017.457.178	14.371.109.746	34.388.566.924
2002	32.264.199.594	19.870.749.649	52.134.949.243
2003	40.569.390.283	27.823.918.593	68.393.308.876
2004	45.680.437.627	33.968.674.604	79.649.112.231
2005	50.939.686.601	37.425.281.752	88.364.968.353
2006	54.515.463.228	41.841.151.105	96.356.614.333
2007	56.787.423.266	47.587.745.758	104.375.169.024
2008	66.010.114.248	49.338.055.195	115.348.169.443
2009	68.267.485.926	54.756.300.779	123.023.786.705
2010	80.038.125.617	85.001.165.555	165.039.291.172
2011	88.979.273.323	102.648.699.454	191.627.972.777
2012	88.979.273.323	112.868.484.420	200.815.472.758
2013	92.452.529.869	98.115.412.900	190.567.942.769
2014	98.123.089.165	106.844.652.331	204.967.741.496
2015	120.152.079.316	128.773.024.079	248.925.103.395
2016	119.237.661.140	152.032.284.091	271.269.945.231
2017	135.885.135.544	187.723.216.415	323.608.351.959
2018	159.142.177.629	225.334.263.602	384.476.441.231
2019	195.831.756.990	259.235.552.244	455.067.309.234

Üretim miktarları, 2020 yılında 2019 yılına göre bitkisel ürünler ile tahıllarda %8,7, sebzelerde %0,3 ve baharat bitkilerinde %5,8 artmıştır. 2020 yılında üretilen mahsüllerin yaklaşık değeri, 31,2 milyon sebzelerde ton ve baharat, içecek ve meyvelerde 23,6 milyon ton şeklinde olduğu görülmektedir (<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Bitkisel-Uretim-Istatistikleri-2020-33737&dil=1>). Meyve üretiminin de 2019 yılına göre TÜİK verilerine bakıldığında arttığı gözlemlenmektedir.

Grafik 1.1’de görüleceği gibi ülkemizde 2019 ve 2020 bitkisel üretim verilerine bakılarak ciddi bir seviyeye ulaştığı ve bir ivme sağlandığı anlaşılmaktadır (<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Bitkisel-Uretim-Istatistikleri-2020-33737&dil=1>).



Şekil 1.1. Bitkisel üretim 2019-2020

Meyveler içinde üretilen ürün miktarlarına bakıldığında, 2019 yılına göre, şeftali %7,4, elma %18,8, çilek %12,3, nar %7,3 ve elma %18,8 oranında artmıştır. Turunç olarak sınıflandırılan meyvelerden mandalina %13,3 ve kabuklu ve sert dış yapısına sahip meyvelerden biri olan antep fıstığı ise %248,7 oranlarında artmıştır. Artışın muzda %32,8, incirde %3,2 oranında olduğu hesaplanmıştır (Özdemir & Şengül, 2008).

Ürettiğimiz tarım ürünlerinin, Avrupa Birliği ülkeleri ile ticaretimizde önemli bir yeri vardır. Günümüzde artık ürettiğimiz ürünlerin miktarı kadar kalitesi de önem taşımaktadır. Ülkemiz için ihracat ve ithalatta en büyük dilimi olan ülkeler AB topluluğunda yer alanlardır ve bu ülkeler Türkiye’nin en önemli ticaret partnerleridir. Türkiye, taze sebze ve meyve alım-satımının da büyük kısmını Avrupa Birliği topluluğuna katılan ülkeler ile gerçekleştirmektedir. Avrupa Birliği şeklinde gelişmiş devlet ya da devlet gruplarında tüketici bilinci gelişmiştir ve o nedenle ürünlerin sahip olması gereken özellik ve standartlar vardır (Özdemir & Şengül, 2008). Çeşitli sebepler ile üreticilerin ürettikleri ürünlerin sadece kalite, fiyat, tüketici istekleri ve onların kalite

ölçüleri gibi klasik çerçevelere göre değil, geri dönüştürülebilirlik ve sürdürülebilirlik gibi doğaya katkısı olan çevre dostu bakış açısı bir zorunluluk haline gelmektedir.

1.1.2. Kavramsal açıdan hal komisyonculuğu

Fransızca, üstü kapalı pazar yeri manasındaki, “hâl” sözcüğünden değişikliğe uğrayarak dilimize girmiş olan hâl kelimesi, toptancı hâli olarak aynı anlamda kullanılmaktadır (Hadimli & Bulut, 2011). Fiziksel yapısının tanımdan anlaşılacağı gibi farklı yasal düzenlemelere ihtiyaç duyduğu ve kendine has bir yapısı olduğu anlaşılabilecektir. Toptancı hallerinin en aktif görevlileri hal komisyoncularıdır. Komisyoncu, malların toptan satışı amacıyla kendi adına ve başkası hesabına komisyon esaslı üzerinden çalışan meslek mensuplarını ifade eder (Sebze ve Meyveler İle Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 2010 m:2,f) .

Komisyoncular, alıcı ve satıcı arasında aracılık etmek, onların haklarını gözetmek, meslekî bilgi ve deneyimlerine dayanarak piyasanın durumu hakkında en doğru bilgileri aktarmak ve piyasanın oluşumuna katkı sağlamakla görevlidir (Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 2012 md:34,6). Sahip oldukları iş tanımı ve rolleri nedeniyle hal komisyoncuları vergilendirilme, gıda sektörü, lojistik ve muhasebe dahil tüm konularda ayrı bir çalışma gerektirmektedir. Bu nedenle toptan yaş sebze ve meyve ticareti hangi şartlarda, kimler tarafından ve nerelerde yapılabileceğini belirlemek amacıyla birçok yasal düzenleme yapılmıştır. Yapılan yasal düzenlemelerle toptan yaş sebze ve meyve ticareti faaliyetinin kapsamı belli edilerek hal komisyonculuğu faaliyeti ile uğraşan ticaret erbabının sahip olması gereken özellikler, görev ve sorumlulukları ile uymaları gereken kurallar belirlenmiştir.

Kendi adına başkası hesabına yapılan yaş sebze ve meyve komisyonculuğu faaliyeti, ticari bir faaliyet sayılmakla beraber, yapısı ve özellikleri itibarıyla, normal bir ticari faaliyetten farklı olarak kendine has bir muhasebe yöntemi ve vergilendirilme sistemine sahiptir.

1.1.2.1. Hal komisyonculuğunun hukuki açıdan incelenmesi

Hal komisyonculuğu ile ilgili yasal düzenlemelerden bahsetmek için öncelikle toptancı hal kanununa bakılması gerekir. Türkiye de toptancı hal kavramı 03.04.1930 tarihli 1580 sayılı Belediye kanunun 58.maddesinde tanımlanması yapılmış ve kısmi anlamda işlevlerinden bahsedilmiş ve içeriği kısaca şu şekildedir;

- Hangi tür ürünlerin satılacağı et, yağ, balık, zeytinyağı, tuzlu balık, peynir, yaş sebze ve meyve olarak sıralanması,
- Detaylara girilmeden sıhhatli bir ortamda olması gerekliliği,
- Belediye nezaretinde olması,
- Toptan alım ve satımının yapılacağı yerlerin toptancı halleri olarak adlandırılması.

Türkiye'de 1960 yılından itibaren Toptancı Halleri ile ilgili birçok yasal düzenleme ve mevzuat çalışması yapılmıştır(Yıldız & Tunalıoğlu, 2020). 12.09.1960 kabul tarihli 80 Sayılı Toptancı Hallerinin Sureti ve İdaresi Hakkında Kanun ile ciddi bir yol kat edilmiştir. Bu yasanın zaman içinde gelişen pazar koşullarına yanıt verememesi nedeniyle meyve ve sebze ticaretinin işleyişi ve hallerinin diğer bir deyişle toptancı hallerinin kuruluşu ile ilgili olarak 1995 tarih ve 552 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) düzenlenmiştir(Ölmez & Demirörs, 2015: 61). Tarihimizde meyve ve sebze alım-satımının düzenli, gıda güvenilirliğine ve dahası kalite standartlarına ve uygun olarak tam rekabet piyasa koşullarına göre yapılmasını sağlamak her zaman gündemde olan bir konu olmuştur.

Ülkemizde, Osmanlı Devletinden 1960 yılına kadar vergi uygulamalarının tarım alanında ve muhasebesinde uygulanması açısından gelişmeler olmuş ancak istenilen ölçüde başarılı bir ilerleme sağlanamamıştır. 1960 tarihinden günümüze kadar olan süreçte, tarım sektöründen alınan vergiler bakımından işletme sahiplerinin muhasebe alanı açısından herhangi bir kayıt işlemi yapma gibi bir sorumlulukları olmamıştır. 1964 tarihinde yürürlüğe konulan kararlarla, ülkemizde yer alan çiftçilikle uğraşan kişilerin %90'ı ise vergilerden istisna olmuştur (Tokay & Deran, 2011). Ancak gelişen tarım sektörü, bu faaliyetlerin gerçekleştiği fiziksel ortamlar için düzenlemeye ihtiyaç duymuş ve bu nedenle yasal düzenlemelerde önemli bir alan kapsamaya başlamıştır. Tüm bu konuların merkezinde aktörlerden biri de toptancı halleridir. İnsanların beslenmesinde önemli bir yere sahip olan taze meyve ve sebzelerin üreticiden nihai tüketicilere ulaştırılmasında kuşkusuz, toptancı halleri oldukça önemli bir konumdadır (Apalı & Bozcu, 2018).

552 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede toplam 31 madde ve geçici 3 madde yer almakla beraber kapsamlı bir düzenleme olmuştur. Bu KHK'nın 16.maddesinde hal komisyoncularının, komisyon oranlarını serbestçe belirleyebileceği yer almıştır. 552 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede açıkça sebze ve meyve alım-satımı, el

değişikliğinde pazar yerlerinin ve hallerin kurulumu, işleme, idare ve kontrollerine dair hükümlerden söz edilmiştir (Kınıklı et al., 2019). Aynı kanun hükmünde kararnamenin 07.11.1995 tarih ve 22456 sayılı Resmi Gazete ile bazı maddeleri değişikliğe uğramıştır (Apalı & Bozcu, 2018).

03.10.1996 tarih ve 22776 sayılı Resmi Gazete ile “Toptancı Hallerinin Kuruluş Esasları” hakkında yönetmelik yayınlanmıştır. Daha sonra 15.01.2019 tarihinde yayınlanan Taze Meyve ve Sebze Üretici Birliklerinin Tabi Olduğu Esaslar Hakkında Yönetmelikte, “Toptancı hallerinde üretici birlikleri kendi ürettikleri yaş sebze ve meyveyi hal dışına toptan olarak ancak kendileri satabilirler, Bu mallar hal içindeki üreticilere ve komisyonculara satamayacakları gibi onlardan yaş sebze ve meyve satın alamazlar” şeklinde bir düzenleme yapılmıştır (Resmi Gazete, 1997). Bu düzenlemeler hal komisyonculuğu faaliyeti ile uğraşan kişilerin görev ve sorumluk çerçevesini zamanla oluşturmaya başlamıştır.

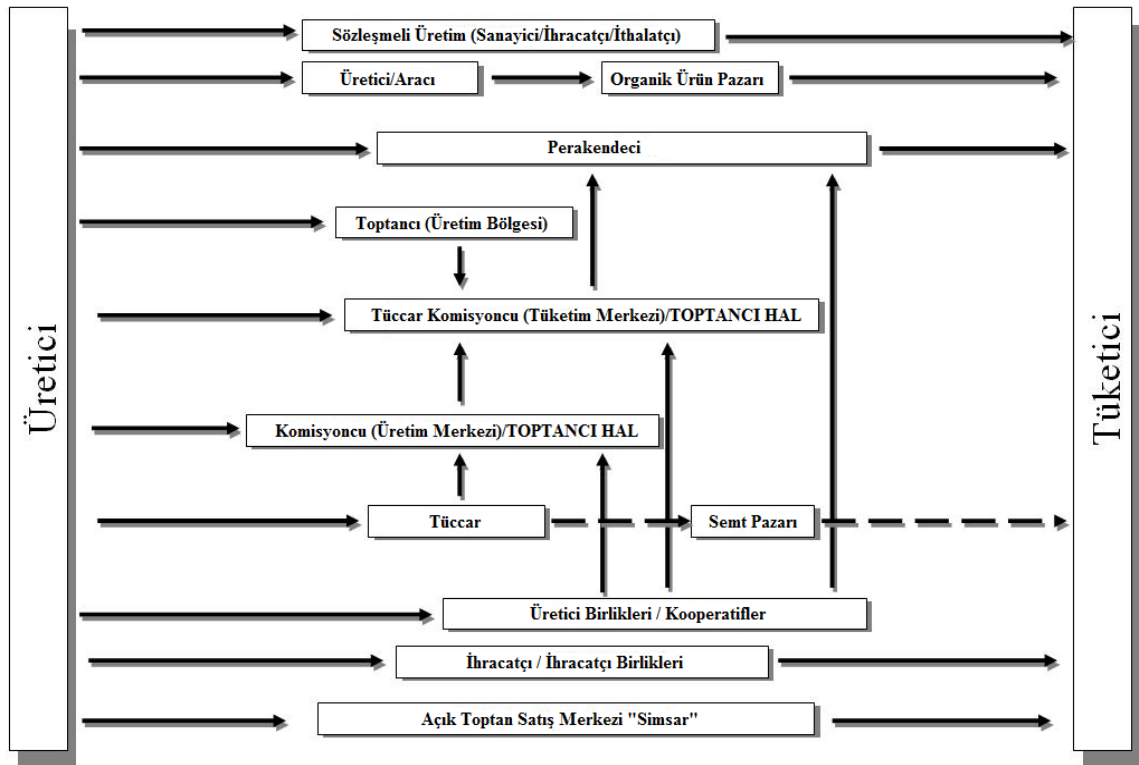
Türkiye’de sebze ve meyve ticareti hakkında çok kere kanuni uygulamalar yapılmış olduğunu çalışmamanın önceki bölümlerinde bahsedilmiştir. Ancak yapılan bu kısıtlı düzenlemeler kayıt dışı yapılan çalışmaları önleyememiştir (Adanacıoğlu& Yercan, 2012). 26.03.2010 tarihli Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun yayınlanana kadar iki yönetmelik ve iki kanun değişikliği yapılmıştır. 01 Ocak 2012 tarihinde ise 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun adlı son kanun çalışması yürürlüğe girmiştir (Sezgin & Gül, 2012).

Tablo 1.2. Hal komisyonculuğu faaliyeti ile ilgili yasal düzenlemeler

Sıra no	Yasal Düzenleme	Düzenlemenin Adı	Resmi Gazete ve Sayısı
1	Kanun	Toptancı Hallerinin Sureti İdaresi Hakkında Kanun	Karar Tarihi:12.09.1960 Sayı:80
2	Kanun Hükmünde Karamame	Taze Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi ve Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Karamame	Tarih:27.06.1995 No:22326
3	Değişiklik Kanunu	Aynı Kanun Hükmünde Karamame	Tarih:07.11.1995 No:22456
4	Yönetmelik	Toptancı Hallerinin Kuruluş Esasları Hakkında Yönetmelik	Tarih:03.10.2996 No:22776
5	Yönetmelik	Taze Meyve ve Sebze Üretici Birliklerinin Tabi Olduğu Esaslar Hakkında Yönetmelik	Tarih:15.01.1997 No:22878
6	Yönetmelik	Toptancı Hallerinin Yönetim ve İşleyişi Hakkında Yönetmelik	Tarih:28.12.1997 No:23214
7	Değişiklik Kanunu	Taze Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun Hükmünde Karamamenin Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine Dair Kanun	Tarih:14.06.1998 No:23372
8	Değişiklik (Yönetmelik)	Toptancı Hallerinin Yönetim ve İşleyişi Hakkında Yönetmelik	Tarih:26.08.1998 No:23445
9	Yönetmelik	Hal Zabtası Teşkilatı Personelinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	Tarih:11.09.1998 No:23460
10	552 Sayılı Kanunda Değişiklik	Taze Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi ve Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Karamamenin Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi	Tarih:23.05.2007 No:26530
11	Kanun	Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun	Tarih:26.03.2010 No:27533
12	5957 Sayılı Kanuna İstinaden	Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik	7.07.2012 No:28346
13	Değişiklik	Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik	31.12.2012 No:28514
14	Değişiklik	Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik	1.07.2013 No:28694
15	Değişiklik	Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik	30.12.2014 No:29221

Tarım sektörünün temel aktörleri, müstahsil, hal komisyoncuları, üretim içi gerekleri sağlayan tedarikçiler, perakendeci, toplu satış yapanlar, çeşitli araçlar, tüketiciler, ihracatçılar, yasal konumları nedeniyle belediye ve bakanlıklardan meydana gelmektedir (Albayrak, 2009). Sektörün aktörleri ile ilgili tanımlamalar, sektörün işleyişi ile ilgili önem arz eden hususlar ile bu faaliyette bulunan komisyoncuların riayet etmeleri gereken kurallar, tablo 1.3'te yer verilen kanuni düzenlemeler çerçevesinde gelişmiştir.

Şekil 1.2' de yer alan araçlar yoluyla pazarlama sisteminde birbirinden farklı araçlar, üretici birlikleri, sözleşmeli tarım işçileri, ihracatçı birlikleri, kooperatifler, toptancı halleri, ticaret borsaları, pazarlar, satış merkezleri ve büyük perakendeciler yer almaktadır (Laledemir, 2014). Toptancı hal komisyoncularının pazarlama sistemleri açısından da olsa toptancı hallerinde aktörlerin konumunu görmemiz açısından yardımcı olacaktır.



Şekil 1.2. Sebze ve meyvenin üreticiden tüketiciye araçlar yöntemiyle pazarlama sistemleri

Kaynak: (Albayrak, 2009)

1.1.2.1.1. Yasal mevzuata göre toptancı hallerinin yönetimi

Sebze ve Meyveler İle Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun 9.maddede “Toptancı halleri, belediye teşkilatı bünyesinde norm kadro ilke ve standartlarına göre kurulan toptancı hal yönetim birimi tarafından idare edilir ve yönetilir” şeklinde ifade edilir. Hal yönetim birimi, hal yöneticisi ve mevcut zabıta personeli arasından görevlendirilen hal zabıtası ile diğer personelden oluşur (Sebze ve Meyveler İle Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 2010). Belediye Zabıta Yönetmeliğinin 4.maddesinde “Belediye zabıta personeli ise belediye zabıta birimindeki daire başkanı, müdür, şube müdürü, amir, komiser ve memurlarını ifade eder” şeklinde tanımlanır. Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmeliği 14.maddesinde ise “Belediye toptancı halleri belediyeler, özel toptancı halleri ise işletmecileri tarafından işletilir” şeklinde açıklayarak özel hallerinin yönetimini kimin üstleneceğini de açıklamıştır.

1.1.2.1.2. Toptancı hallerine bildirim işlemi

Hal Kayıt Sistemi (HKS), 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 15. ile 16. kanun maddelerine dayanılarak Ticaret Bakanlığı tarafından elektronik ortamda düzenlenmiş ve 2012 yılında www.hal.gov.tr web adresi üzerinden resmi olarak kullanımına başlanılmıştır (<https://icticaret.ticaret.gov.tr/bilgi-sistemleri/hal-kayit-sistemi-hks>).

HKS (Hal Kayıt Sistemi) ile ulaşılmak istenen amaçlar ve bir nevi hedefler Ticaret Bakanlığı tarafından “Meyve ve sebze alım-satımına dair en yeni bilgilerin yer alan bilgi topluluğunun meydana getirilmesi, meyve ve sebze alım-satımının elektronik ortamda takibinin yapılması, üyelerin bilgi girişinin yapılması ve kaydedilmesi, toptancı hallerinin birbirleriyle iletişim içinde olması, buralarda kayıt dışı yapılan hiçbir eyleme yer verilmemesini sağlamak, yasal sorumluluklarını yerine getirebilmek ve saydamlığın koşullarının yerine getirilmesi, sebze ve meyve ticaretine ilişkin verimli ve doğru kararların alınmasına ve çeşitli yararlı olabilecek önlemlerin alınmasına destek olunabilmesi amaçlanmıştır” şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıca tüketici konumunda olanların, malın künyeleri sebebiyle tükettikleri mallarının hangi şehirde, hangi çiftçilerce yetiştirildiği şeklinde bilgilere erişebilmesi gibi hedefler başlıca hedefler arasında yer almaktadır (<https://icticaret.ticaret.gov.tr/bilgi-sistemleri/hal-kayit-sistemi->

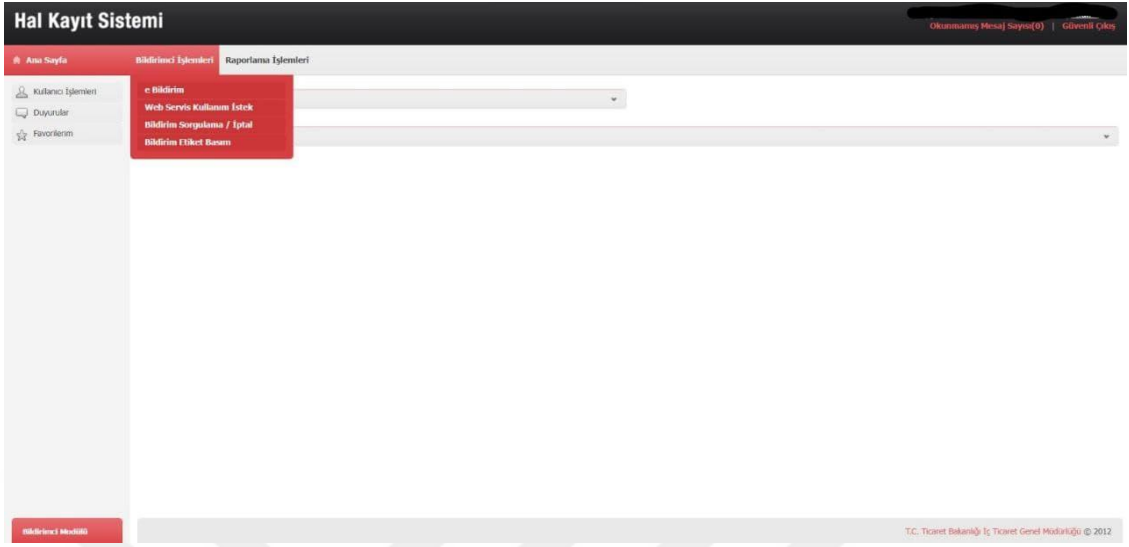
hks). 07.11.2020 tarihli 28135 sayılı tebliğe göre bildirimcilerin tanımı “Organik yani herhangi kimyasal madde olmadan üretilen ürünler ile iyi tarım programları çerçevesinde yetiştirilen sertifikalı mallarda kapsam içinde olmakla beraber toplu satış miktarı ya da belirlenen miktarların üzerinde meyvelerin ile sebzelerin ticaretini yapan gerçek ya da tüzel kişiler olmaktadır” şeklinde yapılmıştır.

Hal kayıt sistemine kayıt olan bireylerin sahip olduğu en büyük yenilik ise bildirim yapma imkanına sahip olmalarıdır (Adanacıoğlu & Yercan, 2012). 5957 sayılı kanuna dayanarak hazırlanan 07.11.2020 tarihli ve 28135 sayılı tebliğde bildirim “Toptan satış miktarı kilogram ile yapılan satışlarda 100 kilogram, bağ ile yapılan satışlarda 50 bağ, adet ile yapılan satışlarda 150 adet olarak belirtilmiş yada taşıdığı malları üretildiği yerden getiren veya geçiş yaptığı gümrük kapısının bulunduğu bölgeden her ne sebeple olursa olsun sevkinden önce bildirimciler tarafından sisteme yapılan beyan işlemi” olarak tanımlanmaktadır (28135 Sayılı Tebliğ, md:3,(r)). Bir başka ifadeyle hal kayıt sistemine meyve ile sebzenin yetiştirildiği tarladan veya ithal ediliyorsa gümrük girişinin olduğu bölgeden ürünler sevk edilmeden önce sebze ve meyvelerin ticaretini yapan ve devir teslimini gerçekleştiren tüzel ile gerçek kişilerce bildirim olayı gerçekleştirilmelidir (Yavuzaslan & Eskin, 2020). HKS(Hal Kayıt Sistemi)’ne kayıt yaptıran tüzel ve gerçek kişiler tarafından hal kayıt sistemi üzerinden ne şekilde bildirim yapılacağını anlatılmasının faydalı bir fikir olduğu düşünülmektedir (Adanacıoğlu & Yercan, 2012).

Şekil 1.3. Hal kayıt sistemine giriş

Şekil 1.3’de görüldüğü üzere öncelikle kullanıcı adını ve şifresini hal kayıt sistemine giriş yapmalıdır. İşlemi başarıyla gerçekleştiren yani bildirim yapan kişi,

Şekil 1.3’te görüldüğü gibi öncelikle sol üst tarafta yer alan “Bildirimci İşlemleri” ve “Raporlama İşlemleri” başlıklarından bildirimci işlemlerini seçmelidir.



Şekil 1.4. Hal kayıt sistemi bildirim ekranına giriş

Sonrasında “E- Bildirim”, “Web Servis Kullanım İstek”, “Bildirim Sorgulama/İptal”, “Bildirim Etiket Basım” seçeneklerinden ilki olan “Bildirim” seçeneğini seçmelidir. Seçim yapıldıktan sonra, Şekil 1.4’te görüldüğü gibi “Bildirimciye Ait Bilgiler” başlığı altında sırasıyla bildirimci ait T.C. kimlik/vergi numarası sonrasında bildirimcinin sıfatı, adı-soyadı/ünvanı bilgileri girilmektedir.

Şekil 1.5. Hal kayıt sistemi bildirimci ekranı

Burada bildirim yapan tarafa ait hangi ünvanlar ile birlikte sırasıyla ihracatçı, sanayici, üretici, ithalatçı, tacir (hal içi), tacir (hal dışı), komisyoncu, manav, depocu, market, üretici örgütü, otel, pazarcı, lokanta, yurt, hastane, yemek fabrikası şeklinde başlıklar yer almaktadır

“Bildirimciye Ait Bilgiler” kısmında olması gereken bilgiler doğru şekilde doldurulduktan sonra diğer adım olan “Sorgulama” kısmı seçildiğinde bildirim yapan kişinin önüne başka bir bölüm olan “Referans Künye” adlı seçenek gelmektedir. Sonrasında gelen bu ekranda bildirim yapıldığı sırada önce alınmış ürünlere ait bildirim yapılırken mahsüle dair bilgiler referans bilgilerinin yer aldığı kısım bulunmaktadır.

Bildirimi yapan kişi “Mala İlişkin Bilgiler” ekranı bildirim yapan kişinin karşısına çıkmaktadır. Yapılması gereken öncelikli adım ürünün niteliği belirtilmesidir. Ürünün niteliği “yerli”, “toplama” ve “ithal” şeklinde hal kayıt sisteminde bulunmaktadır. Bu şekilde bir özellik, örnek olarak yapıla görselde “yerli” olduğuna dair bilgi girişi yapılmıştır. Sonrasında yapılan işlem bildirim yapan kişinin gerekli TC kimlik/vergi numarasının yer alan kısımlara doğru şekilde doldurmasıdır ve “Sorgula” yaparak hal kayıt sistemi yer alan bilgileri kendiliğinden ekrana getirecektir. Müstahsilin adı ve soyadını karşısına çıkmaktadır. Daha sonra ise bildirim yapan kişi ürünün üretildiği bölgeye ait bilgiler olan (il, ilçe, belde), adını, geleneksel ve organik tarım türünde mi olduğuna dair seçenekler seçilip, türüne ait bilgilerde doldurulmalıdır (Adanacioğlu & Yercan, 2012).

Bildirimi yapan kişi ürünlere ait bilgileri doldurduktan sonra ekranda ilk önce “Bildirim Türü” altında yer alan kısımda bildirimin türü belirtilmelidir. Sonrasında bildirim türü hal kayıt sisteminde yer alış şekillerine göre “Sevkiyat-Geçici”, “Satış” ve “Satın Alım” kısımlarından yaptığımız bildirimde uygun olan seçeneğin seçilip daha sonra ise işlemlere devam edilmektedir. Burada bildirim türü için; ihracatçı, sanayici, ithalatçı, üretici örgütü, tüccar (hal içi-dışı) olanlar “Satın Alım-Sevkiyat/ Geçici-Satış” ; müstahsil ile hal komisyoncusu olanlar “Sevkiyat -Satış ya da Geçici” market, lokanta, pazarcı, yemek, fabrikası, otel, hastane için “Satın Alım-Sevkiyat ya da Geçici” ve manav/tasnif ambalaj, yurtlar açısından ise sadece “Satın Alım” şeklinde bulunmaktadır (Adanacioğlu & Yercan, 2012).

Bildirim işleminde bildirim türü seçimi yapıldıktan sonra, mahsülü satın alan kişinin TC kimlik/vergi numarası kısmı doldurulur ve sorgulama yapılır ve hal kayıt sisteminde yer alan bilgiler ekranda yerini almaktadır. Hal kayıt sistemine bildirim yapan kişi ileride satış yaptığı mahsülün ne kadar tuttuğunu adet/kg/bağ reel ölçü

birimleriyle belirterek ve fiyatını da ekleyerek bilgi girişlerini yapmalıdır. Yine bu ekranda bulunan “Malın Gideceği/Tüketime Sunulduğu Yere Ait Bilgiler” seçeneği altındaki “Gideceği Yer” alt seçeneği ile ilgili butonu işaretlemeli ve şube, tasnifleme ve ambalajlama, hal içi deposu, hal içi işyeri, hal dışı deposu, hal dışı işyeri, dağıtım merkezi, sınai işletme, perakende satış yeri, bireysel tüketim seçeneklerinin de seçilmesi gerektiği unutulmamalıdır. En son aşamada ise bildirim yapan kişini yaptığı bildirim işlemi rapor olarak sunulması ile karşı karşıya kalarak işlem sonlandırılmaktadır.

1.1.3. Hal komisyonculuğu ile ilgili kavramlar

Bu bölümde yaş sebze ve meyve ticareti, toptancı halleri ve toptancı hallerinde faaliyette bulunan hal komisyoncularına ilişkin tanım ve açıklamalara 5957 Sayılı Sebze ve Meyve ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile 07.07.2021 tarihli Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik temel alınarak önem arz eden tanımlamalar ve özelliklere yer verilmiştir.

1.1.3.1. Toptancı hali

Toptancı halleri, taze meyve ve sebze alım ve satımının kalite standartları ile birlikte gıda güvenliği şartlarını sağlayarak tam rekabet koşulları çerçevesinde sürdürülmesini, malların verimli bir şekilde dağıtımını, tedarikini ve satışını, tüketici, üretici, ve mesleki faaliyette bulunmak isteyenlerin çıkarlarının gözetilmesini sağlamak amacıyla modern yöntemlerle işletilmesi için kurulmaktadır (Engindeniz & Aydın, 2018). Bu amaçla “Toptancı halleri, imar planlarında belirlenmiş alanlarda, halin sınıfına, büyüklüğüne ve işlem hacmine göre asgari koşullara sahip planlar ile gerçek veya tüzel kişiler ile belediye sınırları içinde belediyeler, büyükşehir belediye sınırları içinde büyükşehir belediyeleri tarafından kurulur” ifadesi ile birlikte “Toplam işyeri sayısı, 30 ila 100 olan toptancı halleri küçük, 101 ila 250 olan toptancı halleri orta, 251 ve üzeri olan toptancı halleri ise büyük toptancı hali olarak sınıflandırılır” denmiştir (Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 2012). Toptancı hallerinin sınıflandırılması ve her biri için gerekli asgari standartları tablo 1.4’de gösterilmiştir.

Tablo 1.3. Küçük, orta ve büyük ölçekli toptancı hallerinin sahip olması gereken asgari koşullar

	Küçük Ölçekli Hal(30-100 işyeri)	Orta Ölçekli Hal(101-250 işyeri)	Büyük Ölçekli al(251-üzeri işyeri)
1.İş Yerleri	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
2.İdare Binası	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
3.Fiyat Panosu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
4.Bilgi İşlem Sistemi	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
5.Hoparlör Sistemi	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
6.Aydınlatma Sistemi	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
7.Güvenlik Kamerası	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
8.Giriş – Çıkış Kontrol Kulübesi	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
9.Ağırlık Kontrol Merkezi	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
10.Çöp Toplama Yeri	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
11.Tuvalet	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
12.Otopark			
13.Boş Ambalaj Depolama Yeri	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
14.Labaratuvarlar	İşyerlerinde faaliyet gösterenlerin üçte birinin yazılı talebi üzerine oluşturulması zorunludur.	Zorunlu	Zorunlu
15.Soğuk Hava Deposu	İşyerlerinde faaliyet gösterenlerin üçte birinin yazılı talebi üzerine oluşturulması zorunludur.	Zorunlu	Zorunlu
16.Tasnifleme ve Ambalajlama Tesisleri	İşyerlerinde faaliyet gösterenlerin üçte birinin yazılı talebi üzerine oluşturulması zorunludur.	Zorunlu	Zorunlu

Sahip olunması gereken bu asgari şartlar toptancı halinde yer alan sebze ve meyvelerin müstahsilden(üretici) alınmasından tüketicinin eline ulaşma anına kadar yaşanacak ürün kaybından, ekstra masraflardan ve yaşanan teslimat süresinin önüne geçilmeye çalışılmasının sonucudur. Soğuk hava depoları, yaş meyve ve sebzenin üretim ve pazarlama aşamalarında, kalitenin korunması ve geliştirilmesi güvenli gıda ve dolayısıyla tüketici açısından önemli bir konudur (Yıldız & Tunalioglu, 2020). Kuşkusuz hal komisyoncuları fiziksel şartlardan kaynaklanan sorunlarla mesleğin gerektirdiği dinamikten dolayı en çok etkilenen sektör aktörlerindendir.

Düzenlemede yer alan diğer bir konu ise toptancı hallerinin yönetimi hangi kurumlara bırakıldığıdır. Türkiye’de yaş sebze-meyvenin ticaretini yönetmede ve şekillendirmede yerel yönetimler etkindir (Hadimli & Bulut, 2011). Bunun nedeni yerel

yönetimlerin yerleşiklerinin ihtiyaçlarını en iyi bilen ve sorun-çözüm ilişkisinin en kısa sürede sonuçlanmasını sağlayabilmeleridir. Bir yerleşim yerinde toptan olarak ticareti yapılan sebze-meyvenin, kayıt dışı ekonomiyi önlemek için mutlaka toptancı hâinden geçmesi gerekir (Hadimli & Bulut, 2011). Kayıt dışı ekonomiyi önlemek için mutlaka toptancı halinden geçmesi yerel yönetimlerin toptancı halinde yer alan tüccar üretici ve hal komisyoncularının işlemlerinin bilinmesini sağlamaktadır. Toptancı hallerine bildirim yapılması zorunlu ürünler;

- Sınai üretiminde süreç içinde girdi olarak yer alması için satın alınan ürünler,
- Yurtdışına satılmak için elde edilen ürünler,
- Yurtdışından ticaret yoluyla elde edilen ürünler,
- Bir ürünü yetiştirerek elde eden kişilerin birlikleri toptancı halinin bulunduğu farklı yerlere satılan ürünler.

Bu ürünler müstahsil makbuzu ya da fatura ile müstahsillerden satın alınan ürünler olarak sıralanabilmektedir. Toptancı haline bildirim, ithal edilen mallar Gümrük ve Ticaret Bakanlığına diğer ürünler için belirtilen malların üretildiği yerdeki toptancı hallerine yapılır.

Toptancı hallerinde yönetimi Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelikte yer alan hal yönetim birimi yerine getirir. Yönetmeliğe göre “Belediye toptancı halleri, belediye teşkilatı bünyesinde norm kadro ilke ve standartlarına uygun olarak kurulan toptancı hal yönetim birimi tarafından yönetilir” (Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 2012). Toptancı hal yönetim birimi iş yeri kiralayan üreticileri, üretici örgütlerini, hal komisyoncularını ve tüccarları ve eylemlerini denetler, cezayı işlemler uygulanmasına öncelik eder. Cezayı işlem gerektiren eylemler 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 11. maddesine göre;

- Pazar yerlerindeki satış yerinde, toptancı halinden satın alınmayan veya toptancı haline bildirilmeyen malları bir takvim yılı içinde beş defa satanların,
- Toptancı halindeki işyerini aralıksız on beş gün veya bir takvim yılında altmış gün kapatanlar ile pazar yerlerindeki satış yerini üst üste üç kez veya bir takvim yılında sekiz kez kullanmayanların,

- Serbest rekabeti engellemek amacıyla kendi aralarında veya üreticilerle ticari anlaşmalar yapanların, uyumlu eylemde bulunanların veya hakim durumlarını kötüye kullananların,
- Bir takvim yılı içinde üretici alacağını, süresi içinde üç kez ödemeyenlerin,
- Halde yaptığı satışlarda, bir takvim yılında iki kez fatura düzenlemeyenlerin veya noksan fatura düzenleyenlerin,
- Semt veya üretici pazarlarında, kendi ürettiği malların dışında veya belirlenen miktarın üzerinde bir takvim yılında üç kez satış yapan üreticilerin, ciddi yaptırımlar uygulanacağı belirtilmiştir.

Yasaklamalarla toptancı hallerinde sürekliliğin kesintiye uğramasını engellemeye çalışıldığı görülmektedir.

1.1.3.2. Hal komisyoncusu

07.07.2012 tarihli Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelikte komisyoncu tanımı yapılmıştır. Buna göre “Komisyoncu; malların toptan satışı amacıyla kendi adına ve başkası hesabına komisyon esaslı üzerinden çalışan mesleği icar eden kişiler” şeklinde tanımlanır (Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 2012 m:4(i)). Kanun maddesinde yer alan komisyoncu kavramı hal komisyonculuğu adlandırmasını karşılamaktadır. Bu tanımda dikkat edilecek asıl konu komisyoncunun, komisyon gelirini esas alarak çalışıyor olmasıdır (Apalı & Bozcu, 2018).

Ürünlerin perakende satışı değil toplu olarak satılması, hal içi ve dışında faaliyet gösteren üretici, üretici örgütü, komisyoncu ve tüccarlar tarafından yapılır ancak hal komisyoncularının durumu diğerlerinden farklıdır. Mal satışı yapıldığında satışı yapan kişi tarafından fatura düzenlenmelidir. Bu husus 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 233.maddesinde düzenlenmiştir. Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır (Vergi Usul Kanunu, 2020, md:233). Vergi Usul Kanunu bakımından faturanın ürünü satışı sunan tacirin kendisince düzenlenmeli ve karşı tarafa teslim edilmelidir. Fakat, meyve ve sebze komisyonlarına üretici ya da tacirin kendisince düzenlenerek satış işleminin yapılması için gönderilen meyvelerin hatta sebzelerin satış fiyatının, ağırlığının ve fire durumunun önceden bilinmemesi ve fiyatların toptancı hallerinde arz ve talebe göre günlük olarak tespit edilmesi sebebiyle, satışı yapılan mala ait fatura hal komisyoncularınca düzenlenmesini gerektirmektedir.

Hal komisyoncusunun malın satış gününden itibaren yedi gün içinde fatura düzenlemek zorunluluğu bulunmaktadır. Satılan mal ile bağlantısı olan bilgilerin malı alıcı tarafa gönderen üretici veya tüccara satış tutarı üzerinden ve satışa konu olan mala ait nakliye, hamaliye, navlun, komisyon bedeli, rüsum gibi maliyetlerin bulunduğu faturayı düzenleyip vermesi gerekmektedir (https://www.muhasabenet.net/makale_mahmut_sucicek_sebze_meyve_komisyonculugunda_belge_duzeni.html). Hal komisyoncuları, kendi adına fakat başkası hesabına çalışmakta oldukları için bu özellikleri ile tüccarlardan farklı bir konumdadırlar (Apalı & Bozcu, 2018). Bu nedenle hal komisyonculuğu meslek grubuna ait bireylerin faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi farklı bir özen gösterilmesi gerekmektedir.

Kendi adına ama başkası hesabına çalışan hal komisyoncularının ticaret esnasında taraflar arasında aracılık yapmak, her iki tarafın menfaatlerine gözetmek, mesleki bilgi ve tecrübelerine dayanarak serbest pazarda durumu hakkında en güvenilir ve doğru bilgileri alıcı ve satıcı tarafa iletmek görevleri arasındadır. Bu şekilde aktif olarak piyasanın oluşumuna katkı sağlamaktadır. Hal komisyoncuları malların alıcıları ile müstahsil ya da tüccar konumunda olan malın asıl satıcıları arasında satışa aracılık etmek suretiyle piyasada fiyatların oluşmasını sağlarlar (Apalı & Bozcu, 2018). Tüm şartların yerine getirilip, müstahsil ya da tüccardan aldığı malları alıcılara teslim edildiği anda komisyon geliri elde eder. Elde edilen bu komisyon geliri, 07.07.2012 tarihli Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelikte belirlenen orana göre hesaplanır ve bu oran hal komisyoncularının satış tutarına göre hesaplanan komisyon gelirlerinde oran, %8' i aşmamak ile sınırlı olarak karşı tarafla beraber serbestçe karar verilir.

1.1.3.3. Hal rüsumu

Hal rüsumu, ürünleri satın alan kişilerde perakende satışı değil de toplu satışlarda bu satış bedeli üzerinden hesaplanarak toptancı halinin dahil olduğu büyük şehir belediye, belediyelere ya da özel işletmelere verilen ödemelerin toplam tutardır (Adanacıoğlu, Kınıklı, Özer & Yılmaz, 2019). 07.07.2012 tarihli Sebze ve Meyve Ticareti ile Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelikte yer alan tanımlama daha açıklayıcı olacaktır. Bu tanımlamaya göre ithal edilen mallar ile fatura veya müstahsil makbuzu ile üreticilerden satın alınan mallardan; toptancı halinde satılanlardan %1, toptancı hali dışında satılanlardan %2 oranında hal rüsumu alınır (Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 2012 md:44(1)). Ayrıca “Toptancı halinde

satılan mallardan %1, toptancı hali dışında satılan mallardan %2 oranında hal rüsumu tahsil edilir” denilmektedir (Sebze ve Meyveler İle Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 2010 md:8(1)). Yürürlükten kaldırılan 552 sayılı kanunda yer alan şimdilerde uygulanan hal içinde satışa sunulan ürünlerden %1 ve hal dışında satılan mallardan %2 oranı daha önceleri toptancı halinin dışında yapılan işlemler için %15, toptancı halinin içinde yapılan işlemler için %2 olarak uygulanmaktaydı (Adanacioğlu & Yercan, 2012). Hal rüsumu oranlarının özellikle hal dışı işlemlerde %15’den %2 oranına düşürülmesi kayıt dışılığı azaltmak için yapılan uygulamalardan biridir. Sadece kayıt dışılığı önlemek amacıyla düzenlemeler yapılmamış ilaveten üretimi teşvik etmek amaçlı düzenlemelerde yapılmıştır. Bu yasal düzenlemelerde yapılan değişiklikler; yasal düzenlemeleri yapanlar tarafından üretici birliklerine, organik tarıma, doğrudan pazarlama faaliyetlerine ve tarıma dayalı sanayi sektörüne verdiği önemi ve uygulamalara gösterdiği değeri açıkça sergilemektedir (Adanacioğlu & Yercan, 2012). Ciddi öneme sahip bazı ürünlerde toptancı haline bildirim yapılmak şartıyla hal rüsumu alınmaz. Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 4. maddesinde belirtilen ürünler şunlardır;

- Üretici örgütlerince toptancı halinde satılan mallar,
- Sınai üretiminde kullanılmak üzere satın alınan mallar,
- İhraç edilmek üzere satın alınan mallar,
- İthal edilen mallar,
- Organik tarım faaliyetleri esaslarına uygun olarak üretilen ham, yarı mamul ve mamul haldeki sertifikalı mallar ve
- İyi tarım uygulamaları kapsamında sertifikalı ürünler.

Toplanan hal rüsumu, toptancı hallerinin ihtiyaçları ve gereksinimleri için kullanılmaktadır. Alınan hal rüsumunun %25’i yaş sebze ve meyvenin üretildiği bölgedeki toptancı halinin, geriye kalan %75’i ise ürünün tüketiciyle bulunduğu toptancı halinin banka hesabına yatırılması gereklidir şeklinde belirtilmiştir (Ölmez & Demirörs, 2015). Yeni yapılan düzenlemede ise üretimin yapıldığı toptancı halleri ile tüketimin yapıldığı toptancı hali arasında dengeli bir dağılım yapılmıştır. 01.07.2013 tarihli Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelikte yapılan değişikliğe göre hal rüsumu paylaşımının “Malın üretildiği ve tüketildiği yerde toptancı hali bulunması

durumunda, hal rüsumunun %50'si, malın üretildiği yerdeki toptancı halinin bağlı olduğu belediyeye, kalan %50'si ise malın tüketime sunulduğu yerdeki toptancı halinin bağlı olduğu belediye yapılır" ifadesine göre yapılacağı söylenmiştir (Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 2012, md:45(2)).

Yerel yönetimlerin ciddi bir gelir kalemi olan hal rüsumu alım-satım işlemleri sırasında her iki toptancı hali bulunan bölgenin kalkınmasına da yardımcı olur. Türkiye'deki belediyelerin toptancı halleri hal rüsumundan gelir elde etmekte bunun yanı sıra ise hal komisyoncularına kiralanan işyerlerinden elde edilen ciddi oranlarda elde edilen kira gelirleri bulunmaktadır (Adanacıoğlu & Yercan, 2012). Bu nedenle hal kayıt sistemlerine veri girişi ne kadar düzenli ve kayıt dışılığı engelleyen önlemler ne kadar fazla olursa hal rüsum gelir de o kadar yüksek ve verimli olmaktadır.

Tablo 1.5'te hal rüsumu ödeyecek kişiler, toptancı hal aktörleri anlatılanlar çerçevesinde şematize edilmiştir. (<http://www.hal.gov.tr/SiteAssets/Lists/DuyurularListesi/EditForm/SifatIslemTablosu.pdf>).

Tablo 1.4. Hal rüsumu sıfat tablosu

SANAYİCİ			
SATIN ALIM	ÜRETİCİDEN SEVK ALIM	SEVK ETME	SATIŞ
Üretici	Yok	İthalat	Sanayici
		Üretici	İhracat
		Komisyoncu	Hal İçi Tüccar
		Depo/Tasnif Ambalajlama	
İHRACAT			
SATIN ALIM	ÜRETİCİDEN SEVK ALIM	SEVK ETME	SATIŞ
Üretici	Yok	İthalat	Sanayici
		Üretici	İhracat
		Komisyoncu	Hal İçi Tüccar
		Depo/Tasnif Ambalajlama	Yurt Dışı
		Üretici Örgütü	
İTHALAT			
SATIN ALIM	SEVK ETME	SATIŞ	
Yurt Dışı	Komisyoncu	Sanayici	
	Depo/Tasnif Ambalajlama	İhracat	
		Hal İçi Tüccar	
		Market	
		Manav	
		Pazarcı	
		Otel	
		Lokanta	
		Yurt	
		Yemek Fabrikası	
		Hastane	
		Hal Dışı Tüccar	
ÜRETİCİ			
SATIN ALIM	SEVK ETME	SATIŞ	
Yok	Komisyoncu	Market	
	Depo/Tasnif Ambalajlama	Manav	
	Üretici Örgütü	Pazarcı	
		Otel	
		Lokanta	
		Yurt	
		Yemek Fabrikası	
		Hastane	

Tablo 1.4 (Devam). Hal rüsumu sıfat tablosu

KOMİSYONCU			
SATIN ALIM	ÜRETİCİDEN SEVK ALIM	SEVK ETME	SATIŞ
Yok	Üretici	İthalat	Sanayici
		Üretici	İhracat
		Komisyoncu	Hal İçi Tüccar
		Depo/Tasnif Ambalajlama	Market
			Manav
			Pazarcı
			Otel
			Lokanta
			Yurt
			Yemek Fabrikası
			Hastane
			Hal Dışı Tüccar
HAL İÇİ TÜCCAR			
SATIN ALIM	ÜRETİCİDEN SEVK ALIM	SEVK ETME	SATIŞ
Üretici	Yok	İthalat	Sanayici
		Üretici	İhracat
		Komisyoncu	Hal İçi Tüccar
		Depo/Tasnif Ambalajlama	Market
			Manav
			Pazarcı
			Otel
			Lokanta
			Yurt
			Yemek Fabrikası
			Hastane
			Hal Dışı Tüccar
MARKET			
SATIN ALIM	SEVK ETME	SATIŞ	
Üretici	Depo/Tasnif Ambalajlama	Yok	
MANAV			
SATIN ALIM	SEVK ETME	SATIŞ	
Üretici	Depo/Tasnif Ambalajlama	Yok	
DEPO/TASNİF AMBALAJLAMA			
SATIN ALIM	ÜRETİCİDEN SEVK ALIM	SEVK ETME	SATIŞ
Yok	Yok	Sanayici	Yok
		İhracat	
		İthalat	
		Üretici	
		Komisyoncu	
		Hal İçi Tüccar	
		Market	
		Manav	
		Depo/Tasnif Ambalajlama	
		Üretici Örgütü	
		Pazarcı	
		Otel	
		Lokanta	
		Yurt	
		Yemek Fabrikası	
		Hastane	
		Hal Dışı Tüccar	
ÜRETİCİ ÖRGÜTÜ			
SATIN ALIM	ÜRETİCİDEN SEVK ALIM	SEVK ETME	SATIŞ
Üretici	Üretici	Üretici	Sanayici
		Komisyoncu	İhracat
		Depo/Tasnif Ambalajlama	Hal İçi Tüccar
		Üretici Örgütü	Üretici Örgütü
			Market
			Manav
			Pazarcı
			Otel
			Lokanta
			Yurt
			Yemek Fabrikası
			Hastane
			Hal Dışı Tüccar

Tablo 1.4 (Devam). Hal rüsumu sıfat tablosu

PAZARCI			
SATIN ALIM	SEVK ETME	SATIŞ	
Üretici	Depo/Tasnif Ambalajlama	Yok	
OTEL			
SATIN ALIM	SEVK ETME	SATIŞ	
Üretici	Depo/Tasnif Ambalajlama	Yok	
LOKANTA			
SATIN ALIM	SEVK ETME	SATIŞ	
Üretici	Depo/Tasnif Ambalajlama	Yok	
YURT			
SATIN ALIM	SEVK ETME	SATIŞ	
Üretici	Depo/Tasnif Ambalajlama	Yok	
YEMEK FABRİKASI			
SATIN ALIM	SEVK ETME	SATIŞ	
Üretici	Depo/Tasnif Ambalajlama	Yok	
HASTANE			
SATIN ALIM	SEVK ETME	SATIŞ	
Üretici	Depo/Tasnif Ambalajlama	Yok	
HAL DIŞI TÜCCAR			
SATIN ALIM	ÜRETİCİDEN SEVK ALIM	SEVK ETME	SATIŞ
Üretici	Depo/Tasnif Ambalajlama	İthalat	Hal İçi Tüccar
		Üretici	
		Komisyoncu	
		Depo/Tasnif Ambalajlama	

1.1.3.4. Tüccar

Sebze ve meyvelerin toptan ticaretinin toptancı hallerinde yapılması gerektiği kanuni düzenlemelerle hüküm altına alınmıştır. Tüccarlar sebze ve meyvelerin toptan satışı yapan aktörlerdir. 26.03.2010 tarihinde yayınlanan Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tüccarın tanımı “Malların toptan satışı amacıyla kendi adına ve hesabına çalışan meslek mensuplarını ifade eder şeklinde yapılmıştır (Sebze ve Meyveler İle Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 2010 md:2(p)). Tüccarların Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelikte yer alan 40.maddesinde toptancı hallerine bildirimde bulunmak zorunda olan aktörlerden biri olduğu önceki bölümlerde vurgulanmıştır. Aynı şekilde, perakende olarak ya da hal ortamında toplu olarak yapılan satışlarda ya da kişisel gereksinimlerini karşılamak üzere müstahsil makbuzu fatura ya da doğrudan müstahsillerden yapılan toptan alımlarda, bildirim yapmak şartıyla hal içerisinde değil de hal dışında işlemler de gerçekleştirilebilir. Bu duruma yönelik kayıt işlemi yönetmelikte “Kayıt işlemi, toptancı hallerinde faaliyet gösterenler için toptancı hallerince, toptancı hali dışında faaliyet gösterenler için ise il müdürlüklerince yapılır” şeklinde ifade edilmektedir (Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 2012 md.40(5)).

2. LİTERATÜR

2.1. Muhasebe Kapsamında Hal Komisyonculuğu

2.1.1. Mevzuatta zirai faaliyet kavramları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda zirai kazançların vergilendirilmesi açısından ilk önce zirai faaliyet kavramının açıklanması düzenlenmiş sonrasında ise sırayla zirai kazanç, zirai işletme, çiftçi, mahsul kavramları açıklamasının yapılmıştır (Taşdelen, 2010, s. 138).

2.1.1.1. Zirai faaliyet, zirai işletme, çiftçi, mahsul

Zirai aktiviteler; arazide, göl ve nehirlerde, deniz, dikim, ekim, üretme, bakım, yetiştirme ve ıslah yollarıyla ya da doğrudan doğadan faydalanmak amacıyla bitki, orman, balık, hayvan, ve sıraladıklarımızdan meydana gelen ürünlerin üretimini, avcılar, avlanmasını, ve yetiştiricilerinin kendilerinin muhafazası, satılmasını taşınmasını ya da bu ürünlerden çeşitli şekillerde yararlanılmasını ifade eden bir kavramdır (Zirai Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2021). Bu tanımlamaya göre zirai faaliyet, zirai ürünlerin ekimi, dikimi, yetiştirilmesi, ıslah edilmesi veya hiçbir müdahalede bulunmadan doğada kendiliğinden meydana gelen doğal ürünlerin toplanması veya avlanması suretiyle ürün elde edilmesidir. Bunlara ek olarak zirai faaliyet arazide, denizde, gölde ve nehir gibi alanlarda da yapılabilen bir faaliyettir (Taşdelen, 2010). Gelir Vergisi Kanununa göre belli şart ve koşullar altında hayvan beslemek dahi zirai faaliyete girmektedir (Erkan, 2010). Tablo 2.1'de canlı varlıklar, zirai ürünler ve hasattan sonra işlenen birbirinden değişik ürünlere örnek verilmiştir

Tablo 2.1. Zirai faaliyetler kapsamının muhasebe standartları gösterimi

Canlı Varlıklar	Zirai Ürünler	Tarımsal Ürünün Hasat Sonrası İşlenmesiyle Elde Edilen Ürünler
Koyun	Yün	Halı, Kilim, Yün İpliği
Orman Korusundaki Ağaçlar	Kütükler	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, Giysi
Mandıra Hayvanı	Şeker Kamışı	Şeker
Sığır	Süt	Peynir
Çalılık	Gıda Elde Edilmek Üzere Kesilen Sığır	Sosis, Pastırma
Asma	Üzüm	Çay, İşlenmiş Tütün
Meyve Ağaçları	Toplanmış Meyveler	Şarap, İşlenmiş Meyve

Kaynak: (TMS 41, md:4).

Gelir Vergisi Kanununa göre bazı nebat ve hayvan çeşitlerinin üretiminin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır (Gelir Vergisi Kanunu, 1960 md:52). Ürünlerin yetiştirilmesi, avlayan, avlanması ya da yetiştiricileri tarafından muhafaza edilmesi, satılması, taşınması, veya diğer farklı yöntemler kullanılarak faydalanılması da zirai faaliyet kavramı içine girmektedir. Örneğin elmaların soğutucu dolaplara yerleştirilmesi ve muhafaza koşullarının yerine getirilmesi gibi eylemler bu duruma örnek teşkil etmektedir (Taşdelen, 2010).

Zirai işletmelerde ücretli olarak çalışmayan işçilerin ya da çalıştırılan kişilerin çiftçilerin kendilerinin şahsen yaptığı süt sağımı, sulama, kavaklık alanlarda dikme, toplama, kesme, biçme, meyve toplanması, ulaşım şeklindeki hizmetlerde zirai üretim çerçevesi içinde alınarak zirai üretim olarak adlandırılır (Zirai Kazanç Elde Eden Mükellefler için Vergi Rehberi 2021). Bu kapsamda “Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu konu ile sınırlı kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmaz” şeklinde bir açıklama da yer almaktadır (Gelir Vergisi Kanunu, 1960 md:52). Yetiştirilen ürünlerin tarım arazisinden üreticinin kendisinin satması bir zirai kazançtır fakat ürünlerin henüz tarlada veya ağaçlarda dururken satılması ve satın alan kişinin tüccar olmasıyla bu kazanç zirai kazanç olmaktan çıkıp ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir (Odak, 2001). Ürünlerin internet ortamında satışı ise başka bir ele alınması gereken önemli konudur. Çünkü elektronik yani sanal ortamların işyeri tanımını kapsamına girmesi dolayısıyla bu ortamlarda zirai ürün satışı ticari faaliyet olarak algılanıp elde edilen gelirin de Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesine göre ticari kazanç hükümleri çerçevesinde uygulamaya alınması ve vergiye tabi tutulması söz konusu olmaktadır (Zirai Kazanç Elde Eden Mükellefler için Vergi Rehberi 2021) .

Zirai işletmeler, insanoğlunun varlığını koruyabilmesi ve sürdürebilmesi için gerekli olan en temel fizyolojik ihtiyaçları karşılarlar. Üretilen mahsüller doğrudan kullanılabileceği gibi, çoğu işletme için ham madde veya yarı hammadde niteliğindedir. En kısa ve esas olan anlamı ile zirai faaliyetlerin yapıldığı ekonomik birimler zirai işletme olarak düşünülmektedir (Erkan, 2010). Kanunda “Zirai işletme kavramını başka

bir şekilde de tanımlamak mümkündür. Zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme, bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde üretilmiş ürünlere de mahsul denir” ifadesi yer almaktadır (Gelir Vergisi Kanunu, 1960 md:52). Zirai faaliyeti arazi ve arazi dışında yapılan zirai faaliyet olarak ele alındığından dolayı zirai işletmeler de iki grup olarak ele alınabilir. Tarım arazilerinde bulunan zirai işletme ve tarım arazilerinin dışında bulunan zirai işletme; tarla, mera, çiftlik arazisi ziraî işletmeye ve balıkçıların yararlandıkları tekneler, denizde bulunan üretim alanları, arı kovanları dahi arazi dışında olan zirai işletmelere örnek gösterilebilir (Taşdelen, 2010). İstisna kapsamında bulunan bir durum olarak ziraat faaliyetlerinde yararlandıkları hayvan, motor, hayvan arabası, traktör gibi taşıma araçları ya da sandallarla transport işlemlerini sürekli olarak hale getirmeksizin zaman zaman yapılan işlem olarak belli bir gelir karşılığında eşya ve kişileri taşıyan çiftçiler, bahse konu hizmetlerine ayrılmış olmak şartıyla gelir vergisi mükellefi olmamaktadırlar (Zirai Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2021) .

2.1.1.2. Zirai kazanç ve diğer gelir unsurlarıyla olan ilişkisi

Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır (Gelir Vergisi Kanunu, 1960 md:52). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda uygulamasında şunlar yer almaktadır (Zirai Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2021);

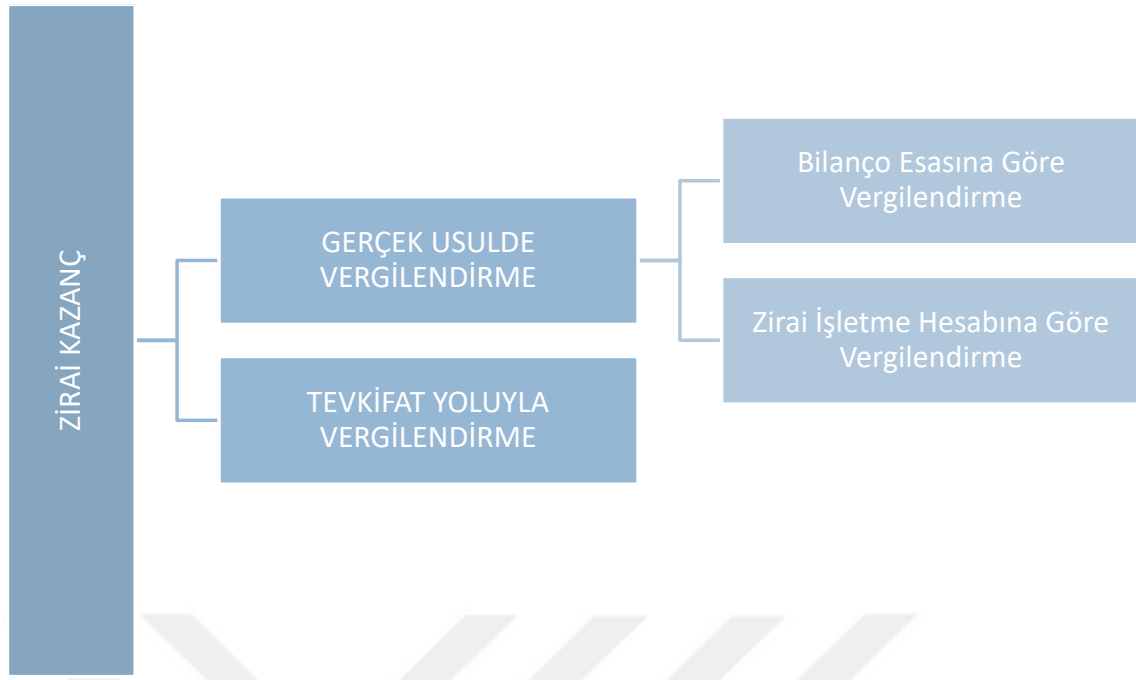
- Mal ve hakların, zirai işletmeye dâhil bulunması halinde, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi sonucu elde edilen gelirler, zirai kazanç olarak vergilendirilecektir.
- Zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.
- Gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî üretimde kullandıkları gayrimenkullerin, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir.
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi karşılığında elde edilen hasılat arızı kazanç olarak vergilendirilecektir.

- Çiftçi sayılmayanlar ile çiftçi olmakla beraber zirai faaliyetleriyle ilgili olmayan zirai makine ve aletlerini başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştıranların, bu faaliyetlerinden elde edilen gelirleri ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.
- Çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dâhil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticari kazanç esaslarına göre vergilendirilir.

2.1.2. Zirai kazancın vergilendirilmesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1.maddesine göre, gerçek kişilere ait gelirler, gelir vergisine tabidir (<https://www.turmob.org.tr/dokumanlar/Liste/85f216de-6011-42d4-b0b3-7e1c8c9cbcc3/vergi>, 2021, Erişim Tarih:11.03.2021). Gelir tanımı ise “Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratları safı tutarıdır” şeklinde yapılmıştır (Gelir Vergisi Kanunu, 1960 md:1). Bu tanımdan anlaşılabacağı gibi gelirin içeriğine dair herhangi bir sınırlama yapılmamış ve gelirin sahibi olması gereken nitelikler belirtilmiştir (Ortaç, 1999). Gelir olarak kapsama giren kazanç ve gelir getiren mülk, zirai kazançlar, ticari kazançlar, serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, diğer kazanç, menkul sermaye iratları ve diğer gelir getiren mülkler olarak sıralanabilir.

Zirai faaliyetler neticesinde elde edilen zirai kazançların vergilendirilmesinde, beyanname verilmeksizin tevki suretiyle vergilendirilme ve beyana dayalı gerçek usulde vergilendirilme olmak üzere iki yöntem uygulanmaktadır. Aslında zirai kazançların vergilendirilmesinde ana yöntem tevki suretiyle vergilendirme olmakla birlikte, bazı durumlarda mükelleflerin beyanname vermek suretiyle gerçek usulde vergilendirilmesi gereklidir. Zirai kazançların vergilendirilmesinde uygulanan yöntemler Şekil 2.1’ de gösterilmiştir.



Şekil 2.1. Zirai kazançların vergilendirilmesinde uygulanan yöntemler

Gelir Vergisi Kanununa göre ülkemizde, tarım alanında gelir vergisi kanunlarının pratiklerinde stopaj usulü temel vergileme yöntemi şeklinde düzenlenirken, yapılan yasal düzenlemelerde belirtilen ölçülerin üzerinde yer verilen işletmelerin gerçek usulde vergiye tabi olması ve gerçek usulde vergilendirilmesi yolu kullanılmıştır (Hayran, 2013).

2.1.2.1. Tevkifat (stopaj) yoluyla vergilendirme

Üreticilerin kazandığı gelirler zirai kazançlar Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesinin 11. bendine göre toplam hasılatları üzerinden stopaj yöntemiyle yapılmak şartıyla vergilendirilebilmektedirler (Hayran, 2013). Üreticilerden satın alınan hizmetler kapsamında, zirai ürünler için yapılan ödemelerden hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri, diğer zirai mahsulleri, zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetleri ve çiftçilere yapılan doğrudan gelir destekli ve alternatif ürün ödemeleri için %25 vergi tevkifatı yapılır ancak tevkifat oranları için kararnamelerle değişiklikler olmakta ve bu sebeple tekrar kontrol edilmelidir.

Tevkifat oranları 2009/14592 tarihli ve sayılı bakanlar tarafından yapılan Bakanlar Kurulu'nun Kararına göre kısaca aşağıdaki gibi sıralanabilir (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/20090203-3.html>).

- 'Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için yapılan ödemelerden %2 (ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlarda %1),

- Diğer zirai mahsuller için yapılan ödemelerden %4 (ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlarda %2),
- Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerden %4,
- Orman İdaresine veya Orman İdaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan, ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, orman ürünlerinin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetlerden %2,
- Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için %0.

Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar 2009 Bakanlar Kurulu Kararı'nda yer alan gelirleri üzerinden tevkifat yoluyla vergiye tabi olmaktadır. Ancak GVK'nun 54.maddesinde belirtilen sınırları aşan çiftçiler bu kazançları üzerinden yapılacak tevkifatın yanında yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar (G.V.K, 1960 md:85).

Kanunla belirlenen işletme büyüklüğü ölçülerinin altında kalmaları ve diğer şartları taşımamaları nedeniyle gerçek usulde vergi uygulamalarına tabi olmayan çiftçilerin kendileri adına sağladıkları kazançlar zirai kazançlar tevkif suretiyle vergilendirilecek olup yapılan tevkifat nihai vergilendirme olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesinin 11.bendine göre iktisadi kamu kuruluşları, kamu idare ve müesseseleri, iş ortaklıkları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, dernekler, dernek, yatırım fonu yönetenler, vakıflar ve vakıflara ait ekonomi ile ilgili işletmeler, kooperatifler, doğru olan gelirlerini beyan etmek zorunda olan tacirler ve serbest meslek mensupları, zirai kazançlarının bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler ya da diğer bir deyişle gerçek usulde vergi usulüne tabi olan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları zirai mahsuller ve hizmetler karşılığında yaptıkları ödemelerden (Songül, 2017);

- Mahsuller ve hayvanlar ile su avcılığı ya da kara mahsulleri için,
 - a. Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar ürünler için %1,
 - b. Ticaret borsalarına tescil ettirilmeden satın alınanlar ürünler için %2,
- Diğer zirai mahsuller için,
 - a. Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar ürünler için %2,
 - b. Ticaret borsalarında tescil ettirilmeden satın alınanlar ürünler için %4,
- Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,

- a. Orman idaresine ait ya da bu idareye karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan bakımı, ormanların ağaçlandırılması, kesimim, taşınması, ürünlerin toplanması ve benzeri hizmetler için %2,
- b. Diğer hizmetler için %4,
- Çiftçilikle uğraşan kişilere yapılan dolaylı olarak yapılan gelir destekleri dışında yapılan destekler ve alternatif olarak yapılan ödemeleri için %0 oranında tevkifat uygulanmalıdır.

Bu çerçevede kanunda “Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gelirlerini beyan etmek zorunda olan veya işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden mal satın aldıklarında yani birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada müstahsil makbuzu düzenlemelilerdir” ve “Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi tarafında kalan nüshası fatura yerine geçer” denilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961 md:253). Satın alınan ürünün cinsi, toplam sayısı ya da adeti ve tutarı yazılı müstahsil makbuzu ile ticaret borsasına kayıt yapıp yapılmama durumuna göre gerekli tevkifat oranları uygulanarak geriye kalan tutarları müstahsil makbuzunun bir örneği ile birlikte gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiye vereceklerdir. Ticaret borsasına kayıt, 5590 sayılı kanuna göre yürürlükten kalmasına rağmen içeriğine uyulmakla beraber kuruluşu gerçekleştirilen ticaret borsalarında borsa kota sınırlarına dahil olan zirai ürünlerin tescil ettirilerek satın alınması halinde, bunların alış tutarları üzerinden 93/5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için % 1, diğer zirai mahsuller için % 2, nispetinde tevkifat yapılacaktır (175 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 1994). Ticaret borsasına kayıt ise müşterek alım-satım beyannamesi, ürün dökümü (excel tablosu şeklinde hazırlanan), yapılan ilk tescilden sonraki aydan itibaren bir önceki aya ait vergi dairesine yatırılan stopaj vergisi ödendi makbuzu veya mahsup dilekçesi getirilmelidir ve müstahsil makbuz koçanı, firmanın kaşesi, ilk kesilen müstahsil makbuzu ile beraber tescil tarihi ile borsanın arasında 30 gün süre olmalıdır(<https://www.antalyaborsa.org.tr/uye-islemleri/tescil-81>). 30 gün içinde borsa tarafından düzenlenen tescillerden net tutar üzerinden binde bir tescil bedeli alınır ve zamanı geçen alım işlemleri için ayrı bir döküm yapılmalı ve tescil ücretinin de kesin

bedel üzerinden binde bir buçuk bedel ücreti alınmaktadır (<https://www.antalyaborsa.org.tr/uye-islemleri/tescil-81>). Zirai mahsullerin tarladan çıkış anından tüketicinin eline ulaşması anına kadar olan süreci ve tevkifat işlemlerini tedarik zinciri içinde konumlandırılarak anlatılmasının konuyu somutlaştırmak adına iyi bir örnek olacaktır.



Şekil 2.2. Meyve ve sebze tedarik zinciri

Kaynakça: (Songül, 2017).

Şekil 2.2’de yer alan tedarik zinciri üzerinde bir müstahsilin hasat ettiği önceden planlanan çoğunluktaki meyve ve sebzenin aracı ola taraflarda gösterilerek en son aşama olan tüketicilerin eline gelmesi anına kadar olan süreç bir örnek üzerinden anlatılacaktır.

Tedarik zincirinin ilk adımında gerçek usulde vergiye tabi tüccar, gerçek usulde vergilendirilmeyen müstahsilden (üreticiden) 10.000 kg domatesin 1 TL/kg fiyattan satın almış bulunsun ve bu durumda tüccar, üretici adına ilgili kamu otoritesine ödenmek üzere %2 oranında gelir vergisi stopajı ödenmektedir (G.V.K, 1960 md:94). Ve dahası ek olarak %1 oranında BAĞ-KUR kesintisi yapıldıktan sonra geriye kalan miktarı gerçek usulde vergilendirilmeyen müstahsile(üreticiye) vermektedir (Şenlik, 32).

İkinci aşamada gerçek usulde vergiye tabi tüccar, hal komisyoncusu olan A aracılığıyla domatesin kilosunu katma değer vergisi hariç 1,3 TL’den sevkiyatı yapan kişiye satışı yapılmaktadır. Hal komisyoncusunun, ürünlerin perakende değil toplu satış hedefiyle kendi namına fakat başka bir kişinin hesabına komisyon gelirin dayalı olarak çalışan kişilere denildiği unutulmamalıdır (Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 2012 md:4(i)). Hal komisyoncunun tüccara ve sevkiyatı yapan kişiye fatura düzenlemek zorundadır (Vergi Usul Kanunu, 1961 md:232). Yönetmeliğe göre “Komisyoncunun sevkiyatı yapan kişiye kestiği faturada ürün bedel, söz konusu ürün bedel üzerinden %1 oranında hesaplanan hal rüsumu ve toplam tutar üzerinden %1 oranında hesaplanan KDV yer almaktadır” (Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 2012 md.44). Hal rüsumu kanuna göre “Malları satın

alanlarca toptan satış bedeli üzerinden toptancı hal bulunan belediye veya işletmelere ödenen tutara” denmektedir (Sebze ve Meyveler İle Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 2010 md:2(d)). Ayrıca, komisyoncu satış tutarı üzerinden %8 oranında komisyon ücretini ve komisyon ücreti üzerinden hesaplanan %18 oranında komisyon KDV’si hesaplanarak, söz konusu tutarları sevkiyatı yapan kişiden tahsil etmek zorundadır (Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 2012 md:35).

Üçüncü aşamada ise sevkiyatı yapan kişi hal komisyoncusu ile domatesin kilosunu katma değer vergisi hariç 2 TL’ den satması için anlaştığını ve hal komisyoncunun da domatesleri markete söz konusu fiyattan sattığını varsayılmaktadır. Bu arada, domatesin müstahsilden markete nakliyesi sırasında %10 oranında fire verdiğini ve 9.000 kg olarak hal komisyoncunun eline ulaştığı kabul edilsin. Sevkiyatı yapan kişinin, hal komisyoncusuna mal satış bedel üzerinden %8 oranında komisyon bedeli ve komisyon bedeli üzerinden de %18 oranında komisyon KDV’si ödemesi gerekmektedir. Bunlara ek olarak sevkiyatı yapan kişiye nakliye bedeli olarak KDV hariç 800 TL ödendiğini kabul edilsin. Nakliye hizmeti üzerinden %18 oranında KDV kesilmekte ve vergi dairesine ödenmektedir. Bu ödeme yapıldıktan sonra ise marketin giriş halindeki hal komisyoncusundan satın aldığı 9.000 kg domatesten %10 market firesi verdiğini ve geriye kalan 8.100 kg domates KDV hariç kilosu 2,6 TL’den nihai tüketiciye sattığı farz edilsin. Tüketicinin 8.100 kg domatese %8 KDV dâhil toplam 22.744,8 TL ödeme yapması gerekmektedir. Bu kapsamda örnek bir tablo Tablo 2.2’de verilmiştir.

Tablo 2.2. Tedarik zincirinde nihai olarak ulaşılan toplam parasal değerin katılımcılar arasındaki dağılımı(TL)

TOPLAM PARASAL DEĞER	22.744,80
Çiftçinin Eline Geçen Net Değer	9.700,00
Bağkur Kesintisi (SGK'ya)	100
Toptancı Halindeki Komisyoncu A'nın Kazandığı Komisyon Tutarı	1.040,00
Defter Tutan Mükellefin(Tacir) Brüt Geliri	1.772,80
Toptancı Halindeki Komisyoncu B'nin Kazandığı Komisyon Tutarı	1.440,00
Sevkiyatı Gerçekleştiren Kişinin Brüt Geliri	2.226,80
Nakliye Bedeli(Nakliyeciyeye)	800,00
Market Brüt Geliri	3.060,00
TOPLAM VERGİ(VERGİ DAİRESİ VE BELEDİYEYE)	2.605,20
Çiftçi Adına Ödenen Gelir Vergisi Stopajı	200,00
Toptancı Halindeki Komisyoncu A'nın Komisyon Kdv'si	187,20
Toptancı Halindeki Komisyoncu B'nin Komisyon Kdv'si	259,20
Nakliye Kdv'si	144,00
Mal Satış Kdv'si	1.684,80
Hal Rüsumu(Belediyeye)	130,00
TOPLAM DEĞER İÇİNDEKİ VERGİ YÜKÜ(%)	11,50
TOPLAM DEĞER İÇİNDEKİ ARACILARIN DEĞERİ(%)	45,50

Hal Rüsumu belediyeye ödenen vergi olarak düşünülmüştür.

Not: Tacir, Sevkiyatı yapan kişi ve market gerçek usulde defter tutmakta olup, elde ettikleri toplam ticari kazanç üzerinden gelir vergisi ödemekle mükelleftir.

Kaynakça: (Songül, 2017).

2.1.2.2. Gerçek usulde vergilendirme

Zirai kazançların vergilendirilmesi ile ilgili ana unsur Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre temellendirilmektedir. Buna kanun maddesine göre zirai kazançlar tevkifat yapmak suretiyle vergilendirilmektedir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunun 53. maddesine göre müstahsilin sahip olmasıyla beraber zirai işletmeye dahil olmayan biçerdöver ya da bu ölçekteki motorlu taşıt ya da on yaşına kadar ikiden çok traktörün çalıştırılmasından elde edilen gelirler ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir.

Zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak sınırlar Gelir Vergisi Kanununun 54.maddesinde yer verilmiştir ve arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetlerde işletme büyüklükleri ile ilgili sınırlar Tablo 2.3 ve Tablo 2.4'te yer almaktadır.

Tablo 2.3. Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetlerde işletme büyüklükleri

	ARAZİ ÜZERİNDE YAPILAN FAALİYETLERDE
1.GRUP	Hububat ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı; taban arazide 600, (900) kıraç arazide 1200 (1700) dönüm.
2.GRUP	Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (1000) dönüm.
3.GRUP	Ayçiçeği ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 600 (950) dönüm.
4.GRUP	Pamuk ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (400) dönüm.
5.GRUP	Çeltik ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (300) dönüm.
6.GRUP	Pancar ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (300) dönüm.
7.GRUP	Patates, soğan, sarımsak ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200) dönüm.
8.GRUP	Çay ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 40 (150) dönüm (Mahsul verebilecek hale gelmeyenler hariç).
9.GRUP	Tütün ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200) dönüm.
10.GRUP	Sebze ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200) dönüm.
11.GRUP	Sera ve çiçekçilik ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 8 (8) dönüm.
12.GRUP	Kavun ve karpuz ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (300) dönüm.
13.GRUP	Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 (250) dönüm.
14.GRUP	Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 (250) dönüm.
15.GRUP	Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığında 1500 (2500) ağaç.
16.GRUP	Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 2500 (4500) ağaç.
17.GRUP	Meyve verebilecek hale gelmiş narenciyede 1250 (1500) ağaç.
18.GRUP	Meyve verebilecek hale gelmiş elmada 1000 (2000) ağaç.
19.GRUP	Muz ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 20 (30) dönüm.
20.GRUP	Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda 1000 (2000) ağaç.
21.GRUP	Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftali de 1000 (2000) ağaç.
22.GRUP	Diğer meyve ürün ziraatin de ekili arazinin yüzölçümü toplamı 1000 dönüm (Meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç).
23.GRUP	Büyükbaş hayvan sayısı 150 (150) adet (İş hayvanları ile iki yaşından küçük, büyükbaş hayvanlar hariç).
24.GRUP	Küçükbaş hayvan sayısı 500 (750) adet (Bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç).

Kaynak: (1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 54. Madde).

Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında Gelir Vergisi Kanunu 54.maddesine göre işletme büyüklüğü gösterilmeyen zirai faaliyetlerde işletme büyüklüğü ölçüsü Tarım ve Orman Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı müştereken tespit eder. Yürürlüğe girme ile ilgili kanunda “Cumhurbaşkanı bu ölçüleri gerekli

gördüğü bölgeler için yıllık olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine göre beş katına kadar artırmaya veya kanuni haddenden az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu şekilde tespit olunan ölçüler, Resmi Gazete' de yayımlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer” ifadesi yer alır (G.V.K, 1960 md:54)

Tablo 2.4. Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetlerde işletme büyüklükleri(kısım 2)

	ARAZİ ÜZERİNDE YAPILMAYAN ZİRAİ FAALİYETLER İLE KARA VE SU AVCILIĞINDA
1.GRUP	Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği;
	a) Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ kafes vb.) 500 (750) m2,
	b) İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 600 (900) m2.
2.GRUP	Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 (20) metre.
3.GRUP	Arıcılık ziraatin de kovan sayısı 500 (500) adet.
4.GRUP	İpek böcekçiliği ziraatin de kutu sayısı 500 (500) adet.

Kaynak: (1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 54. Madde).

İşletme büyüklüğü açısından bir biçerdövere veya benzer içeriğe sahip motorlu aracı olanlar ile on yaşından küçük ikiden fazla traktöre sahip olanlar gerçek usulde vergilendirilmektedirler ve GVK'nin 53. maddesine göre, gerçek usulde dikkate alınacak işletme büyüklüğü ölçülerinin nasıl olacağına dair uygulama ve kapsamları bulunmaktadır. Bu uygulama ve kapsamlara göre (Sarı, 2016);

- Aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmelerde, işletme büyüklüğü toplu olarak dikkate alınır.
- Ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğü toplu olarak dikkate alınır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmede olması veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde olması bu durumu değiştirmez. Örneğin iki kişinin eşit paylara sahip olarak 1.000 dönüm ekili arazide ayçiçeği yetiştirdiği düşünülürse ortaklar ayrı ayrı sınırın altında kalsalar da toplu olarak işletmeleri sınırı aştığından gerçek usulde vergilendirileceklerdir.
- GVK'nin 52. maddesinde yazılı türde işletmelerde, işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle dikkate alınır. Örneğin Çiftçi Bay (B)'nin iki ayrı köyde bitişik arazilerinin toplam yüzölçümü 1.000 dönümdür. Bunun 300 dönümünde kendisi geriye kalan 700 dönümünde ise Çiftçi Bayan (B) ile ortak susam ekimi

yapmaktadır. Burada işletme büyüklüğü ölçüsü hesaplanırken, Çiftçi Bay (A)'nin tek başına ekim yaptığı arazi miktarı ile Çiftçi Bayan (B) ile ortak ekim yapılan arazi miktarı birlikte dikkate alınacaktır. Bu durumda Çiftçi Bay (A) gerçek usulde, Bayan (B) ise stopaj yöntemi ile vergilendirilecektir.

- Birden fazla işletmede ayrı ayrı şahıs ortaklığı bulunan kişilerin işletme büyüklüğü ölçüleri hesaplanırken ortaklık payları toplamı esas alınacaktır. Örneğin Çiftçi Bay (D) ayrı ayrı olarak Çiftçi Bay (P) ile 2.000 kök meyve verebilecek hale gelmiş kayısı ağacının %70'ine ve Çiftçi Bayan (F) ile 1.900 kök meyve verebilecek hale gelmiş kayısı ağacının %40'ına ortak olarak kayısı ziraatı yapmaktadır. Bu durumda Bay (D)'nin payına birinci ortaklıktan 1.400 ağaç ve ikinci ortaklıktan 760 ağaç düşmektedir. Toplamda 2.160 ağaç ile Bay (D) gerçek usulde vergilendirilecektir. Burada yine GVK 53. madde hükümlerine göre; Bay (P) gerçek usulde, Bayan (F) ise stopaj yöntemi ile vergilendirilecektir.
- GVK'nun 54. maddesinde yazılı zirai faaliyetlerden birkaç tanesinin birlikte yapılması durumunda, iki veya daha fazla zirai faaliyet kendisi için belirlenen ölçünün yarısını aştığında vergilendirme gerçek usulde yapılır. Örneğin Çiftçi Bay (M); meyve verebilecek hale gelmiş 2.000 kök zeytin, meyve verebilecek hale gelmiş 800 kök narenciye ağacına sahiptir ve bunun yanında 170 dönüm arazide karpuz ekmiştir. Burada Bay (M) zirai faaliyet gruplarından karpuz ve narenciye ekiminde belirtilen sınırların yarısını aştığından elde ettiği tüm zirai kazançlar gerçek usulde vergilendirilecektir.
- Hem kendi işletmesi hem de ortak olduğu işletmeler ayrı ayrı ölçülerin altında kalan çiftçiler kendi payları toplamı 26 ölçüyü aşması durumunda gerçek usulde vergilendirilirler. Örneğin Çiftçi Bay (T), Bayan (S) ile yarı yarıya ortak olarak 170 dönüm arazide tütün ziraatı ve Bay (Z) ile %70 ortak olarak 180 dönüm arazide tütün ziraatı yapmaktadır. Bay (T)'nin birinci ortaklıktan payına 85 dönüm ve ikinci ortaklıktan ise payına 126 dönüm düşmektedir. Toplamda sınır aşıldığından vergilendirme gerçek usulde gerçekleşecektir.

Gelir Vergisi Kanunu' 54.md'sine göre gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, zirai işletme hesabı esası veya bilanço hesabına göre defter tutmak, beyanname vermek, alış ve satışları için belge almak, vermek ve bu belgeleri saklamak zorundadırlar. Bilanço esas, ticari kazançlarda olduğu gibi zirai kazançlarda da zorunlu olmamakla

beraber bağılı bulundukları vergi dairelerine yazılı şekilde belirtmek suretiyle isteğe bağılıdır.

2.1.2.3. Ziraî kazancın gerçek usulde tespitinde hasılat

Ziraî işletme hesabı esasına göre hasılat belirli ögelerden oluşmaktadır ve Gelir Vergisi Kanun'un 56.md'sinde ögelerin ne olduğu ve kapsamı şekledilmiş ve belirlenmiştir. Kısaca bu ögeler şu şekilde listeleyebilir (Yılmaz, 2014);

- a. Önceki yıllardan devredilenler dahil olmak üzere; üretilen, satılan alınan veya diğer şekillerde elde edilen ziraî mahsullerin satış bedeli.
- b. Ziraî işletmeye dahil makine ve aletlerin başka çiftçilerin ziraî işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller.
- c. Önceden gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri.
- d. Zarar uğrayan mahsuller ile ilgili olarak alınan sigorta tazminatları.
- e. Ziraî ürünlerin üretim araçları ile değiştirilmesi veya ziraî ürünlerin çiftçilerin kendisi, ailesi, işletmenin ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde tüketim maddelerine karşılık verilen ürünlerin emsal bedelleri.
- f. İşletmede üretilip tohum, yem ve sair suretle işletmede kullanılan tarımsal ürünlerin emsal bedelleri.
- g. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen gelirler. Vergi Usul Kanunu 328. Maddeye göre satış halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki olumlu farklar kar hesabına ve olumsuz farklar zarar hesabına aktararak kayır altına alınır. Ziraî ürünlerin üretim araçları ile değiştirilmesi, yine ziraî ürünlerin zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak adına tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde alınan mobilya, tohum, ilaç, gübre, kereste gibi tüketim maddeleri için verilen ürünlerin emsal bedeli hâsılat sayılır.

2.1.2.4. Ziraî kazancın gerçek usulde tespitinde indirilebilecek giderler

Gelir Vergisi Kanunun 57. maddesinde gerçek usulde indirilecek giderler sayılmıştır. Bunlar şöyle sıralanabilir;

1. İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre fide yem ve ilaç maddelerinin sağlanması için yapılan giderler,
2. Satılmak üzere alınan ziraî ürün, hayvan ve diğer maddelerin bedelleri,

3. İşletmede çalışanlara yapılan ücret prim vb. ödemeler,
4. İşçilerin yemek tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri,
5. Üretimde kullanılan makine tesisat alet ve taşıtların çalıştırma, bakım ve tamir giderleri,

6. Vergi Usul Kanunun 313. maddesine göre ayrılan amortismanlar. Amortismanlar bakımından üzerinde durulması gereken bir noktada aynı işletmede üretilen ve yetiştirildikten sonra amortismanına tabi bir iktisadi kıymet olarak kullanılan hayvanların durumudur. İleride demirbaş hayvan olarak kullanılacak hayvanlar (damızlık vb.) için doğumdan itibaren yapılan masraflar gider yazılmayıp aktifleştirilerek böylece kullanılmaya başlanılıncaya kadar ki giderler maliyeti oluşturur ve bu tutarlardan amortisman ayrılır.

7. Üretimde kullanılan araçların kiralanması halinde bunların kira giderleri,

8. Zirai kazancın elde edilmesi için yapılan genel giderler,

a) Borç faizler, aynı vergi, resim, harçlar seyahat ve ikamet giderleri ile kira bedelleri gibi ve sair genel giderler (Borç faizleri işletmenin giderleri için yapılan borçlanmaların faizleri olmalıdır),

b) İşletmede üretilip de tohum, yem, gübre veya başka şekillerle yine işletmede kullanılan ürünlerin emsal bedeli,

9. İşletme ile ilgili zarar ziyan ve tazminatlar,

10. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde VUK'nun 328. maddesine göre hesaplanan zararlar (Zirai işletmede kullanılan gayrimenkul satışlarından doğan zararlar gider yazılamaz),

11. İşletmeye dâhil olup aynı zamanda zati ve ailevi ihtiyaçlar için kullanılan araçların amortismanların tamamı ile giderlerinin yarısı.

İşletmede üretilip tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai ürünler emsal bedelleri üzerinden masraf yazılır.

2.1.3. Hal komisyoncuları tarafından tutulması zorunlu olan defterler

Yaş sebze ve meyve komisyonculuğu faaliyeti bir ticari faaliyettir. Bu nedenle komisyonculuk faaliyeti yapan kişiler tacir sayılmaktadır. Tacir olarak kabul edilen ve elde ettikleri komisyon gelirleri ticari kazanç hükümlerine tabi olan komisyoncular, defter tutma görevi açısından tacirler ile aynı kurallara tabidirler. Başka bir deyişle yaş sebze ve meyve komisyoncuları Vergi Usul Kanununa göre ticaret erbabının tutmakla yükümlü oldukları defterleri tutmak zorundadırlar. Ayrıca toptancı hallerinde faaliyette

bulunan yaş sebze ve meyve komisyoncuları 07.07.2012 tarihli Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelikte yer alan tutulması zorunlu olan defterleri tutmak ile de yükümlüdürler.

2.1.3.1. Vergi usul kanununa göre tutulması zorunlu defterler

213 sayılı Vergi Usul Kanununu 172. maddesinde ticaret erbabının defter tutmakla yükümlü olduğu hüküm altına alınmış, aynı kanunun 176. maddesinde ise, tüccarların defter tutma bakımından iki sınıfa ayrıldığı belirtilmiştir. Belirtilen kanun hükmüne göre;

- a. Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre,
- b. İkinci sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.

Vergi Usul Kanununu 182. maddesinde bilanço usulüne göre tutulacak defterler;

1. Yevmiye Defteri,
2. Defter-i Kebir,
3. Envanter Defteri olarak belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununu 193. maddesinde işletme hesabı esasına tabi mükellefler tarafından işletme hesabı defterinin tutulacağı belirtilmiştir. Buna göre, kendi istekleri doğrultusunda birinci sınıf tüccar olarak değerlendirilen komisyoncular yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri tutmak zorunda olurlar.

Toptancı Hallerinde faaliyette bulunan komisyoncular, Vergi Usul Kanununa göre tutmak zorunda oldukları defterlerin yanı sıra, Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre de cari hesap defteri tutmak zorundadırlar.

2.1.3.2. Toptancı hal yönetim birimince tutulacak defterler

07.07.2021 tarihli Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelikte “Toptancı hallerinde faaliyette bulunan komisyoncuların yanında, hal yönetim birimince ayrıca tutulması gereken defterlere ait bilgiler yer almaktadır. Buna göre hal yönetim birimince iki farklı defter tutulmaktadır” denilmektedir (Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 2012 md:24,md:25). Bunlar aşağıdaki gibidir;

1.Teminat Defteri; Toptancı halindeki işyerlerinde faaliyet gösterenlerden alınan ve kesilen teminatlara ilişkin bilgilerin kaydedildiği defterdir.

2.Gelen ve Giden Evrak Defteri; Gelen ve giden evrakın kaydedildiği defterdir.

Zaruret ve ihtiyaç halinde başka defterlerde tutulabilir. Hal yönetim birimince tutulacak defterlerin kayıt düzeni ile hal komisyoncuları tarafından tutulacak defterlerin düzeni aynı olmalıdır.

2.1.3.3. Toptancı hallerinde faaliyet gösterenler tarafından tutulacak defterler

Toptancı hallerinde faaliyette bulunan komisyoncuların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutmak zorunda oldukları defterlerin yanında, “07.07.2021 tarihli Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre tutulması zorunlu olan bir diğer defter ise cari hesap defteridir” ifadesi yer almaktadır (Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 2012 md.26). Cari Hesap Defteri, hal komisyoncularının kendilerine satılmak üzere mal gönderen her üretici için ayrı ayrı sayfa açtığı, mal giriş ve satış miktarları ile satış bedellerinin, masraflarının, toplam mal satış bedeli ile üreticiye gönderilen tutar ve gönderilme tarihinin ayrı ayrı kaydedildiği defterdir (Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 2012 md:26). Defterler tutulurken uyulması gereken bazı kurallar vardır. Buna göre cari hesap defterlerinin ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olmalıdır. Bu defter, elektronik ortamda da tutulabilir. Ancak elektronik ortamda tutulan defterlerin çıktıkları ay sonunda tasdiki müteharrik yapraklar kullanılarak alınır. Cari defterin çıktıları yılsonunda ciltlenerek veya dosyalanarak muhafaza olunur. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz ve tasdikli sayfaların sırası bozulamaz ya da yırtılamaz. Cari hesap defterlerine yapılacak işlemlerin, resmi dil olan Türkçe olarak yapılması sonrasında mürekkep ya da elektronik cihazlarla tarafından yazılması zorunludur. Defter ve kayıtlarda yanlış işlem yapılması durumunda, düzeltme sadece yanlış işlemin okunaklı şekilde üstünün tek bir çizgi çizilmesi sonrasında ise üstüne ya da yan tarafına doğru işlemin yazılarak işlemin tamamlanması yapılabilmektedir. Cari hesap defterine geçen bir kayıt çizilmek veya silinmek suretiyle okunamaz bir hale getirilemez. Ayrıca defterde tutulan kayıtlarda mecburen yazılmak zorunda olan cümleler, üstü çizilmeden asla boş bir şekilde bırakılamaz ya da atlanarak geçilemez. Ciltli olarak bulunan defterlerde, bunların yaprakları bütünden ayrılamaz ve ayrı şekilde tutulamaz. Onaylanan ve art arda gelen sayfalarda bu sayfaların mevcut sırası korunur ve sayfalar bütünden ayrı tutulamaz. Ve kesinlikle Cari defterlerin noter tarafından onaylanması zorunludur.

2.1.4. Toptancı halinde faaliyette bulunan komisyoncuların düzenlemesi gereken belgeler

Ürünlerin toptan olarak satımı hedefiyle kendi ismine ve başkası hesabına komisyon esaslı üzerinden çalışan toptancı hal komisyoncuları tacir olarak kabul görülmektedir. Komisyoncular bu nedenle 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tüccarlar tarafından düzenlenmesi zorunlu olan belgeleri ve defterleri düzenlenmektedir. Düzenlemeleri gereken belgeler sırayla fatura, sevk irsaliyesi, müstahsil makbuzu, gider pusulasıdır. Bunlara kısaca değinilecektir.

2.1.4.1. Fatura

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229, 230, 231 ve 232'nci maddelerinde fatura tanımı, faturanın şekli, fatura düzeni ve faturayı kimlerin kullanması gerektiği hakkında açıklamalar yer almaktadır. Kanunda fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanır. Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur;

1. Faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası,
2. Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,
3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası,
4. Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı,
5. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası.

Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

Faturanın düzeni ise aşağıdaki kurallara göre yapılır;

1. Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir.

2. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur.

3. Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçıncı örnek olduğu işaret edilir.

4. Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.

5. Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.

Birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccarlar ve kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler;

- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
- Kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
- Serbest meslek erbabına ve
- Vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işlere fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak zorundadırlar.

1.500,00 TL'yi geçen mal ve hizmet satışları nedeniyle fatura düzenlenmesi veya 1.500,00 TL tutarından az olan tutarlar için istenmesi halinde fatura düzenlenmesi zorunludur.

2.1.4.2. Sevk irsaliyesi

Satış işlemi tamamlanmış veya satış işlemi bitmiş duruma yaklaşan bir ürünün, bir adresten başka bir adrese tesliminde veya yine aynı işletmeye ait işyerlerine gönderilmesinde düzenlenen ve üzerinde gönderilen malın konusu, malın kime ait olduğunun ve biriminin yazılı olduğu düzenlenen evraka sevk irsaliyesi denir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 230'uncu maddesinde ise sevk irsaliyesi hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Malın, bir mükellefin birden çok işyerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. İrsaliye emtianın fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilmesi gerekmektedir.

Sevk irsaliyesini, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, defter tutmak zorunda olan çiftçiler ve serbest meslek erbabının düzenlemesi mecburidir. İstisna olarak kazançları götürü usulde tespit edilen tüccarlar, götürü usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı, vergiden muaf esnaf ve defter tutmak mecburiyetinde olmayan çiftçiler sevk irsaliyesi düzenlemek zorunda değildir.

2.1.4.3. Müstahsil makbuzu

Toptancı Hallerinde faaliyette bulunan komisyoncuların düzenlemek zorunda oldukları belgelerden bir diğeri ise müstahsil makbuzudur. Müstahsil makbuzu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 235'inci maddesine göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedellini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğeri onı imzalatarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya aracı eden tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından düzenlenir ve imzalanır. Çiftçiden avans üzerine yapılan satın almalarda, müstahsil makbuzu malın teslimi sırasında verilir. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi açısından kalan nüshası fatura yerine geçer. Müstahsil makbuzunda bulunması gereken azami bilgiler şunlardır:

1. Makbuzun tarihi,
2. Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi,
3. Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgah adresi,
4. Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli.

Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde de teselsül ettirilir. Bu maddede yazılı makbuzlar hiçbir resim ve harca tabi değildir''.

2.1.4.4. Gider pusulası

Toptancı hallerinde faaliyette bulunan komisyoncular bazı durumlarda satışının gerçekleştirdikleri ürünlerle ilgili, kendi çalışanları dışındaki kişilerden para karşılığı hamaliye hizmeti verilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 9.maddesinde "Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya tüketici ile 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 esnaf odasına kaydolmak ve durumlarını tevsik etmek suretiyle belediyeden "Esnaf Muaflığı Belgesi" almak zorundadırlar". Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçiler ve serbest meslek erbabının yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia içinde tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Gider pusulası ikinci sınıf hatta birinci sınıf tacirlerin, kendilerine ait ürünleri satan

kişilerden teslim aldıkları mücevher ve altın şeklinde kıymetli eşya için hazırlanan döküman olarak yer alır ve bu şekilde açıklanır. Ayrıca gider pusulası vergi ödemelerin istisna olan esnafın düzenlediği ve karşı tarafa tesliminde fatura gibi işleme alınır. Anlaşılacağı üzere hal komisyoncularının kendi çalışanları dışında, gezici olarak hamaliye hizmeti veren ve vergiden muaf esnaf belgesine sahip kişilerden alacakları hamaliye hizmeti karşılığında, iki nüsha gider pusulası düzenleyerek iki nüshasını bu kişilere vermeleri gerekmektedir. Hamaliye hizmeti alınan kişinin vergiden muaf esnaf belgesine sahip olmaması durumunda ise gider pusulası düzenlenmeyecektir.

2.1.5. Hal Komisyonculuğu Faaliyetinde Elektronik Fatura Kayıt Sistemi

Bilişim ve teknoloji sektöründe yaşanan yeniliklerle birlikte muhasebe alanına güncel plan ve programlar girmiştir. Türkiye’de 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle uygulanmakta bulunan e-Fatura, alıcı ile satıcı taraflarının kendilerine ulaştırılması merkezi bir sistem (GİB) sayesinde gerçekleştirilerek oluşturulan elektronik evraktır ve kağıt üzerinde oluşturulan belgeden hiçbir farkı yoktur (<https://ebelge.gib.gov.tr/efaturahakkinda.html>, Erişim, Tarihi: 13.06.2021). E-fatura uygulaması birçok ülkede 2000’li yıllarda bizim ülkemizde ise e-devlet projesi çerçevesinde 2008 tarihinde Elektronik Fatura Kayıt Sistemiyle pratiğe geçirilmiştir (Özdemir & Gökçen, 2016). EFKS diğer bir deyişle Elektronik Fatura Kayıt Sistemi, elektronik ortamda düzenlenen faturalarda da yer alan bilgilerin, standartlara uygun olarak düzenlenmesi ve veri standartları kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığına ait veri tabanına iletilmesiyle düzenlenen faturalara ait ikinci kopyaların kağıt formunda muhafaza edilmesini ortadan kaldıran; dahası alıcılara iletmek üzere düzenlenen birincil kopya faturaların da elektronik olarak düzenlenmesi, alıcılara iletilmesine ise olanak sağlayan bir düzendir. Selüloz ve kağıt tüketimini büyük ölçüde eksilten dahası çevreye karşı daha yararlı olan bir seçenek haline geldiği kabul edilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 229’uncu maddesinde düzenlenen fatura, satışı yapılan eşyanın ya da yerine getirilen eyleme dayanılarak alıcının borçlu olduğu tutarı içeren eşyayı satışını yapan ya da eylemi gerçekleştiren tacirin kendisi tarafından alıcıya iletilen ticari belge olarak nitelendirilmiş ve sonrasındaki maddede ise faturanın şekil şartları söylenerek azami derece gerekli bilgiler sıralanmıştır. Bu kanun maddesinin devamında ise yani 231’inci maddesinde de fatura düzenlenmesinde uyulması gereken kurallar, 232’nci maddesinde ise fatura kullanma zorunluluğu bulunan ve bunlara ilişkin temel bilgilere dair içeriklere yer verilmiştir. Hizmet ve mal satış işlemi sırasında fatura

kesmek zorunluluğu olan vergi sorumluları ve mükelleflerin, genel kurallar etrafında kağıt fatura kesebildikleri gibi e-Fatura da usulüne uygun olarak kesebilmektedirler. Bunların yanı sıra hizmet ya da mal satışları esnasında kağıt faturanın yanı sıra elektronik faturanın da düzenlenmesi gibi bir durum asla düzenlenmesi ise söz konusu olmamaktadır. Karşı tarafın üzerine ise genel kurallar sınırlarında yalnızca kağıt fatura düzenlemesi gerekli olmamaktadır. E-Fatura uygulamasına başlanılmasında itibaren kullanıcılara birçok kolaylık sağlamıştır. Bu nedenle giderek kullanımı artmıştır. Tablo 2.5’de 2010-2016 tarihleri arasında kullanıcı sayısı artışları gösterilmiştir.

Tablo 2.5. e-Fatura adet ve tutarları 2010-2016

YIL	e-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	Düzenlenen e-Fatura Sayısı(Adet)	Fatura Tutarı(tl)
2011	3.024	312.532	5.406.011.606
2012	3.182	674.710	15.218.034.821
2013	16.270	2.118.001	48.654.104.462
2014	19.375	72.463.951	1.127.236.091.091
2015	46.800	113.713.039	1.180.957.808.191
2016	61.013	163.456.644	2.020.153.120.135

Kaynakça: (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2016).

04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 257’inci maddesinde yer alan açıklamalara dayanarak 14.12.2012 tarihinde 28497 sayılı Resmî Gazete’de “421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olarak elektronik defter tutma ve elektronik fatura (e-fatura) uygulamasına dâhil olma zorunluluğunun kapsamının genişletilmesi ve ihracat işlemlerinde e-Fatura uygulamasına ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır” denilmektedir (454 Sayılı Genel Tebliğ, 2015).

Söz konusu tebliğin 2. bölümünün a bendine göre 2014 ve takip eden hesap dönemlerinde brüt satış tutarı 10 milyon TL ve üstü tutarlarda vergi mükelleflerinin elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına geçmesi gereklidir. Ancak bu Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 19 Ekim 2019 tarihinde yayımlanan tebliğ kapsamında 2018 veya müteakip yıllık cirosu 5 milyon TL’yi aşan mükelleflere 1 Temmuz 2020’ye kadar e-Fatura ve e-Defter uygulamalarına geçiş zorunluluğu getirilmiştir. Bu şekilde sınır olan 10 milyon TL’den vazgeçilmiş ve bu sınırın 5 milyon TL’ye düşürülmesi kayıt dışı ekonomiyi önlemek için ciddi çalışmaların yapıldığını göstermektedir. Ayrıca belirlenen ciro çerçevesinde olmaksızın geçiş yapmaları şart

olan diğer mükellefler ise aşağıda sırasıyla yer aldığı şekildedir (Elektronik Defter Tebliği(Sıra No:1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Sıra No:3), 2019);

- ‘ÖTV I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi için EPDK’dan lisans alan mükellefler,
- ÖTV III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal edenler,
- Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan aracı hizmet sağlayıcıları, internet ortamında gayrimenkul, motorlu araç vasıtalarının satılması ve kiralanması için ilan yayınlayan internet sitesi sahipleri veya işleticileri ile internet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet araçları,
- Komisyoncu veya tüccar olarak meyve ve sebze ticareti yapan mükellefler e-deftere geçmek zorundadırlar.

Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin uygulanması ve başlangıç tarihleri önemlidir. Ayrıca uygulama kapsamının belirlenmesi açısından sınırların belirlenmesi de önemlidir. Tablo 2.6’da bu sınırlar ve uygulamanın başlanacağı tarihlere yer verilmiştir.

Tablo 2.6. 509 Sayılı VUK kapsamında genel tebliğe göre uygulama geçiş takvimi

UYGULAMA	GEÇİŞ ZORUNLULUĞUN KAPSAMI	DAYANAK	ZORUNLULUK GEÇİŞ TARİHİ AÇIKLAMASI
E-FATURA	1- 2018 hesap dönemi brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayri safi iş hasılatı) 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler	454 SN VUK GT	01/01/2020 tarihinden itibaren e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
E-FATURA	2- 2018 veya 2019 hesap dönemleri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayri safi iş hasılatı) 5 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler	509 SN VUK GT	01/07/2020 tarihinden itibaren e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
E-FATURA	3- 2020 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayri safi iş hasılatı) 5 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler	509 SN VUK GT	İlgili hesap dönemini izleyen yılın yedinci ayının başından itibaren, e- Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
E-FATURA	4- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)' ndan lisans alan (bayilik lisansı dâhil) mükellefler	509 SN VUK GT	01/07/2020 tarihinden itibaren , 2020 veya müteakip yıllarda gerçekleştirenler ise, lisans alımı veya imal, inşa veya ithalin gerçekleştirildiği ayı izleyen dördüncü ayın başından itibaren e- Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.

Tablo 2.6 (Devam).509 Sayılı VUK kapsamında genel tebliğe göre uygulama geçiş takvimi

E-FATURA	5- Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve/veya ithal edenler	509 SN VUK GT	
E-FATURA	6- Mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtımı işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ya da tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcıları, internet ortamında gerçek ve tüzel kişilere ait gayrimenkul, motorlu satılmasına veya kiralanmasına ilişkin ilanları yayınlayan internet sitelerinin sahipleri veya işleticileri ile internet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet araçları	509 SN VUK GT	01/07/2020 tarihine kadar (2020 veya müteakip hesap dönemlerinden itibaren bu paragrafta belirtilen işler ile iştigal etmek üzere işe Başlayacak mükellefler ise işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde) başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
E-FATURA			01/01/2020 tarihine kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
E-FATURA	7-11/3/2010 tarihli ve 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler.	509 SN VUK GT	2020 veya müteakip hesap dönemlerinden itibaren bu paragrafta belirtilen işler ile iştigal etmek üzere işe başlayacak mükellefler ise işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.

Kaynak: (<https://ebelge.gib.gov.tr/>, 2021).

2016 yılından itibaren süren geçiş süreci 2020 yılı itibariyle getirilen zorunluluklarla daha da hızlanmıştır. Toptancı hallerinde faaliyette bulunan sebze ve meyve komisyoncularından e-defter tutan ve e-fatura uygulamasına geçenler için e-belgeler, kendilerine satılmak üzere getirilen malların gerçek usulde vergilendirilen çiftçiye veya tüccara ait olması halinde zirai mahsullerin satış bedelinden katlanılan

giderler düşüldükten sonra düzenlenecek belgeler olmuş ve Maliye Bakanlığı bu düzenleme ile kayıt dışılığı ve zararları önlemeyi amaçlamıştır. Dahası e-fatura uygulamasının firmalara birçok yararı ve işlevselliği olacağı anlaşılmaktadır ve bunlar şu şekilde listelenebilir (Karadaş & Yanık, 2013);

- Kağıt masraflarının azaltılması,
- Arşiv oluşturmak için zaman ve mekan uğraşımı işine gerek kalmaması,
- Taraflar arasında oluşan ve karşı tarafa iletilen kağıt faturaların postada gecikmesi, yıpranması ve yırtılması gibi tutarsızlıklardan uzaklaşılması ve çözümünün gerçekleşmesi,
- Bilgi hatta diğer bilgi ve belgelerin iç - dış muhasebe denetiminin görece kolay ve hızlı halde olması, şirketlerin ise gereksiz iş yükümlülüklerinde kurtulması,
- Faturadaki yanlış ve eksik bilgilerin düzeltilmesi e-fatura uygulaması sayesinde çok daha hızlı ve basit olacaktır,
- Elektronik faturaların kayıt altına alınması diğer faturalara kıyasla daha kolay ve eksiksiz olacaktır ve hata olması sırasında anında müdahale imkânı olması,
- Ödeme tarihlerinin gecikmemesi hata daha kısalması,
- Alınan ya da karşı tarafa iletilen faturalar elektronik ortamda muhafaza edildiği için ihtiyaç duyan kişilerin bu faturalara hemen ulaşabilme imkanının olması,
- Şirketlerin likidite tedariklerinin basitleşmesi dahası daha kolay ve hızlı olması,
- Firma sahiplerinin kendi yönetim şekillerini güçlendirmesi,
- Uluslararası şirketler ve kendileri arasında uyumun sağlanması gibi kolaylıkların sağlanmasıdır.

509 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-Arşiv fatura uygulamasına dâhil olacak sektör ve mükellef grupları genişletilerek, e-Arşiv faturanın elektronik ortamda oluşturulması, alıcının talebine göre kâğıt veya elektronik ortamda iletilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar yeniden düzenlenmiştir (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 509)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra NO: 526) Madde, 2021). 509 Sayılı VUK kapsamında genel tebliğe göre uygulama geçiş takvimi Tablo 2.7'de verilmiştir.

Tablo 2.7. 509 Sayılı VUK kapsamında genel tebliğe göre uygulama geçiş takvimi (kısım 2)

UYGULAMA	GEÇİŞ ZORUNLULUĞUN KAPSAMI	DAYANAK	ZORUNLULUK GEÇİŞ TARİHİ AÇIKLAMASI
e-ARŞİV FATURA	1- E-Fatura Uygulamasına Zorunlu veya İsteğe Bağlı olarak Dâhil Olan/Olacak Olan Mükellefler (E Fatura mükellefi olmayanlara düzenlenecek faturalar).	509 SN VUK GT	Hali hazırda e-Fatura uygulamasına dahil olanlar 01.01.2020'de, 1.1.2020'den sonra e-Fatura uygulamasına dahil olanlar ise e-Fatura uygulamasına geçilen tarihte
e-ARŞİV FATURA	2- Aracı Hizmet Sağlayıcıları, İnternet Ortamında İlan Yayınlayanlar ile İnternet Reklamcılığı Hizmet Aracıları.	509 SN VUK GT	Mevcutlar 01/01/2020 (2020 ve müteakip hesap dönemlerinden itibaren belirtilen işler ile iştiğal etmek üzere işe başlayacak mükelleflerin ise işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde)
e-ARŞİV FATURA	3- e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce, 01/01/2020 tarihinden itibaren vergi mükellefi olmayanlara düzenlenecek faturaların, vergiler dahil toplam tutarı 30 Bin TL'yi aşanlar 4- e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce, 01/01/2020 tarihinden itibaren vergi mükelleflerine düzenlenecek faturaların, vergiler dahil toplam tutarı 5 Bin TL'yi aşanlar.	509 SN VUK GT	01/01/2020 e-Arşiv Uygulamasına geçilmek zorunda değildir. Sadece belirtilen tutarın aşılması halinde fatura e-Arşiv Fatura olarak GİB Portalleri üzerinden düzenlenecektir.
e-ARŞİV FATURA	Başkanlık, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını, faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle e-Arşiv Fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir.	509 SN VUK GT	Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-Arşiv Fatura uygulamasına dâhil olması gerekmektedir.

Tablo 2.7 (Devam).509 Sayılı VUK kapsamında genel tebliğe göre uygulama geçiş takvimi (kısım 2)

e-ARŞİV FATURA	internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2015 ve müteakip hesap dönemlerinde brüt satış hasılatları 5 Milyon TL ve üzerinde olan mükellefler.	464 SN VUK GT	ilgili hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başına kadar.internet satış yapan ve 2018 yılında 5 milyon TL ve üzerinde hasılat elde edenlerin 01/01/2020 tarihinden itibaren
e- MÜSTAHSİL MAKBUZU	1- e-Fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükelleflerden faaliyetleri gereği aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar.	509 SN VUK GT	1.7.2020
e- MÜSTAHSİL MAKBUZU	2- e-Fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükelleflerden faaliyetleri gereği aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlardan 2020 veya müteakip yıllarda e- Fatura uygulamasına geçen ve müstahsil makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunan mükellefler.	509 SN VUK GT	e-Fatura uygulamasına geçiş süresi içinde
e- MÜSTAHSİL MAKBUZU	3- 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden Mükellefler.	509 SN VUK GT	01.01.2020
e- MÜSTAHSİL MAKBUZU	4- Başkanlık, .yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını, faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle e-Müstahsil Makbuzu uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir.	509 SN VUK GT	Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-Müstahsil Makbuzu uygulamasına dâhil olması gerekmektedir.

E-defter'in firmalarca kanuni olarak zorunlu hale gelmesi yetkililerin firmaların yevmiye defteri ve büyük defterlerin kâğıt ortamında düzenlenmesi şeklinde ortaya çıkan saklama, basım ve onay masraflarına katlanmak zorunda olması problemini fark ettiği anlaşılmaktadır (Özdemir&Gökçen, 2016). 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle e-Arşiv Fatura uygulama ve programlarına katılan piyasa aktörleri ile vergi sorunları ve vergi mükelleflerinin kapsamı geniş tutulmuştur. E-Arşiv faturanın sanal diğer bir deyişle elektronik alanda düzenlenmesi, alıcı tarafın isteğine bağlı olarak kâğıt ya da elektronik olarak düzenlenmesi, yine elektronik olarak korunması ve karşı tarafa iletilmesinde dair genel kurallar ve usuller tekrar gözden geçirilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığından e-Arşiv fatura uygulamasına eklenmesi için onay alan vergi sorumluları ve vergi mükelleflerinin, e-Fatura uygulamasına kayıt yaptırmış olan vergi sorumluları ve vergi mükelleflere satmış oldukları ürünler ve hizmet edimlerinde faturayı e-Fatura şeklinde, e-Fatura uygulamasına kayıt yaptırmayan vergi sorumluları ve vergi mükellefleri ile vergi mükellefi olmayanların satmış oldukları ürünler ile hizmet edimlerinde ise faturayı e-Arşiv Fatura şeklinde düzenleme ve teslim etme kati bir kural olmaktadır. Vergi sorumluları ve vergi mükelleflerinden 01/01/2020 tarihine kadar e-Fatura uygulamasına zorunlu veya isteğe bağlı olarak dâhil olanlar ve aracı hizmet sağlayıcıları, internet ortamında ilan yayınlayanlar ile internet reklamcılığı hizmet aracılığı 01/01/2020 tarihine kadar e-Arşiv Fatura uygulamasına geçmek ve bu tarihten itibaren faturalarını e-Fatura veya e-Arşiv Fatura olarak düzenlemek zorundadır (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 509)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra NO: 526) Madde, 2021). Ayrıca, 01/01/2020 tarihinden sonra e-fatura uygulamasına zorunlu veya isteğe bağlı olarak dâhil olan/olacak mükellefler, e-fatura uygulamasına geçilen tarihte, ilgili tarihten itibaren işe başlayan aracı hizmet sağlayıcıları, internet ortamında ilan yayınlayanlar ve internet reklamcılığı hizmet aracılığı ise işe başlama tarihlerinden itibaren 3 ay içinde e-Arşiv Fatura uygulamasına geçmek zorundadır. E-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce 01/01/2020 tarihinden itibaren düzenlenecek faturaların, vergiler dâhil toplam tutarının 30 bin TL'yi (vergi mükelleflerine düzenlenenler açısından vergiler dâhil toplam tutarı 5 bin TL'yi) aşması halinde, söz konusu faturaların, e-Arşiv fatura olarak başkanlıkça sunulan e-Belge düzenleme portalı üzerinden düzenlenmesi zorunludur. E-Fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükelleflerden faaliyetleri gereği aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar, 01/07/2020 tarihine kadar (2020 ve müteakip yıllarda e-Fatura uygulamasına geçen ve müstahsil makbuzu düzenleme

zorunluluğu bulunan mükellefler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada düzenleyenler, e-Fatura uygulamasına geçiş süresi içinde) gerekli başvuruları yaparak e-Müstahsil Makbuzu uygulamasına geçiş yapmak zorundadır. Hal Kayıt Sistemine bildirim yapma yükümlülüğü bulunan ve komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticareti ile işgal eden mükellefler, 01/01/2020 tarihi itibarıyla müstahsil makbuzlarını, e-Müstahsil Makbuzu olarak düzenlemek zorundadırlar.

2.1.6. Hal komisyonculuğu faaliyetinde belge düzeni

Kendi adına ya da başkası hesabına yapılan sebze ve meyve komisyonculuğu faaliyeti, ticari bir faaliyet olmakla birlikte yapısı ve doğası sebebiyle, ticari faaliyet olarak farklılıkları vardır. Normal bir ticari faaliyette alıcı ve satıcı karşı karşıya olmaktadır. Dahası satılan malın satış fiyatı toptancı hallerinde günlük olarak tespit edilmektedir. Yaş sebze ve meyvenin çabuk bozulan yapısı dolayısıyla satılan mal veya hizmete ait satış faturası malın satışı anında satıcı tarafından alıcı adına düzenlenmektedir. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yayınlanan 07.03.2012 tarihli 4.35.18.02-1744-287 sayılı özelgede hal komisyoncularınca, kendi namlarına dair satışı yapılmak üzere mal gönderen müstahsiller veya tüccarlar eşyalarını satışa gönderdiğinde bu şahıslar adına düzenledikleri komisyon faturalarında bulunan giderlere ait katma değer vergisi (mesela o nakliye ya da komisyon bedeline ait katma değer vergisi) hal komisyoncularının şahıslarına maliyet diğer bir deyişle gider konusu olduğu şeklinde yer alamayacaktır. Komisyon faturalarında yer alan maliyet kalemlerine ait katma değer vergisi genel geçer kurallar dahilinde, satışı yapılmak üzere malı gönderen gerçek usulde katma değer vergisi sorumluları ve mükellefleri tarafından maliyet unsuru kapsamına alınabilmesi gibi benzer beyanlara yer verildiği gözlemlenmiştir. Kendi adına meyve ve sebze yetiştirenlerin ürünlerinin hal komisyoncuları tarafından satışa sunulması durumunda hal komisyoncularınca belge düzenleme işleminde herhangi bir sorun ve yanlışlık bulunmamak şeklindeki açıklamalara yer verildiği gözlemlenmektedir.

2.1.6.1. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilere ait malların hal komisyoncuları tarafından satışında belge düzeni

Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler tarafından üretilen malların hal komisyoncuları tarafından satışında ürünler, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler tarafından taşınması vasıtasıyla hal komisyoncusuna gönderilir. Diğer bir durumda ise ürünlerin komisyoncu tarafından taşınması durumudur. Birinci durumda çiftçi taşıma belgesi taşımak zorundadır. Taşıma belgesi, taşıtan ile taşıyıcı arasında yapılan taşıma sözleşmesine dayanan ve iki tarafın hak ve yükümlülüklerini gösteren belgelere verilen addır (<https://www.oaib.org.tr/tr/bilgi-merkezi-ihracat-belgeleri-tasima-sevk-evraklari-dis-ticarette-tasima-sevk-evraklari>, Erişim, Tarihi: 13.06.2021). Hal komisyoncularının taşıma işlemini yapması durumunda ise Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yayınlanan 23.08.2013 tarihli 70280967-105[230-2013/7]]-169 özelgeye göre müstahsiller tarafından satışının yapılması amacıyla gönderilen ürünlerin başkalarınca taşınması veya taşıtırılması durumunda sevk irsaliyesi düzenleyerek taşıtta bulundurulması gerekmektedir. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler tarafından taşıma belgesi (ya da hal komisyoncusu tarafından taşınması halinde sevk irsaliyesi ile) birlikte gönderilen mallar satıldığında satış faturası 4.35.18.02-1744-287 sayılı özelgede yer aldığı gibi hal komisyoncusu tarafından alıcı adına düzenlenir. Yapılan satış işlemi Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenesi Hakkında Kanunun 1.maddesinde yer alan tanımlamaya göre hal komisyoncusunun kendi satışı değildir. Yapılan satış işlemi sonucunda elde edilen hasılat, malları satılmak üzere gönderene ait olmakta, hal komisyoncusunun kazancı ise hasılat üzerinden Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmeliğin 35.maddesinde yer alan %8'i aşmamak üzere uygulanan komisyon oranının uygulanması ile hesaplanan komisyon tutarıdır. Gerçekleşen satış işleminden sonra elde edilen hasılatın, esas satıcıya yani gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri esnada hal komisyoncusu tarafından VUK'nun 235 maddesinde açıklandığı üzere iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve unlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ise çiftçiye imzalatarak almak zorundadır.

2.1.6.2. Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ile tüccarlara ait malların hal komisyoncular tarafından satışında düzenlenen belgeler

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler tarafından üretilen mallar ile tüccarlara ait malların hal komisyoncuları tarafından satışında, ilk olarak ürünler gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler veya tüccarlar tarafından sevk irsaliyesi ile komisyonculara iletilir. Ürünlerin hal komisyoncusu tarafından taşınmasında ise sevk irsaliyesi hal komisyoncusu tarafından düzenlenir. VUK'nun 230.maddesinin 5. bendine göre satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılan halinde alıcının taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır şeklinde açıklandığı üzere uygulanır. Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ile tüccarlar tarafından sevk irsaliyesi ile birlikte hal komisyoncusuna gönderilen mallar hal komisyoncusu tarafından satıldığında, 07.03.2012 tarihli 4.35.18.02-1744-287 sayılı özelge gereğince kendi satışı olmasa da fatura düzenlemektedir. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler tarafından gönderilen malların hal komisyoncuları tarafından satılması sonrasında hal komisyoncularınca VUK'nun 235.maddesine göre müstahsil makbuzu düzenlemektedir. Tüccardan mal teslim alındığında düzenlenen bir belge yoktur. 07.07.2021 tarihli Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik'in 40.maddesine göre organik tarım uygulamaları kapsamında üretilen sertifikalı ürünler dahil bildirim miktarı veya üzerinde seze ve meyvelerin her ne şekilde olursa olsun alımı, satımı ve devrini yapan gerçek veya tüzel kişilere bildirimci denir ve komisyoncular ve tüccarlar bildirim yapmak zorundadırlar. Hal Kayıt Sistemine bildirilmeyen malların taşınması veya bunların depolanması 14/1-ç bendine göre 5.115 TL cezaya çarptırılır (5957 Sayılı Kanuna Göre " Toptancı Halinde ve Diğer Yerlerde " 2021 Yılı İçin Esas Alınacak İdari Para Cezası Miktarları, 2021). Bildirim yapmamanın ciddi sonuçları olduğu görülmektedir.

2.1.7. Hal rüsumu ve hal rüsumunun katma değer vergisi karşısındaki durumu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28 inci maddesinin, ürün ve hizmetlere dahil edilecek katma değer vergisi oranlarının belirlenmesi açısından Bakanlar Kurulunun sahip olduğu hakkı gerekçe göstererek yayımlanan 2002/4480 sayılı Kararnameye ekli I sayılı listenin 14 üncü sırası ile "24.06.1995 tarihli ve 552 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve

bunlar tarafından gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine yapılan taze sebze ve meyve (mamulleri hariç) teslimleri % 1 vergi oranı kapsamına alınmıştır. Toptancı hallerinde işlemekte olan bazı vergi sorumluları ve vergi mükellefleri, kendi şahıslarına ait işletmelere ait ürünler ile toptancı hallerindeki başka işlemekte olanlardan satın almış oldukları ürünleri toptancı hallerinden farklı yerlerde bulunan birimlerde satışı yapılabilmektedir. Toptancı hallerinde faaliyet gösterenlerin, hallerden temin ettikleri taze sebze ve meyveleri hal dışındaki ünitelerinde satmaları halinde de kararname hükümlerine göre işlem yapılacaktır ve bu ünitelerden gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine yapılan teslimlerde %1, diğer teslimlerde ise %8 katma değer vergisi oranı uygulanacaktır. Katma değer vergisine tabi olmayanlar tarafından satılması için gönderilen malların, hal komisyoncuları tarafından satışında; Katma Değer Vergisi Kanunu'nu 17/4-b bendine göre, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden muaf olmaktadır.

5957 sayılı Sebze ve Meyve ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 2.maddesine göre hal rüsumu, malların satın alanlarca toptan satışı bedeli üzerinden alınan meblağ olarak tanımlanır. 07.07.2012 tarihli Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmeliğin 44.maddesine göre hal rüsumu alınan durumlar ise ithal edilen mallar ile fatura veya müstahsil makbuzu ile üreticilerden satın alınan mallardan; toptancı halinde satılanlardan %1, toptancı hali dışında satılanlardan %2 oranında hal rüsumu alınır.

Hal sistemine bildirimde bulunmak kaydıyla(Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 2012 md:44);

- Sınaî üretimde kullanılmak üzere satın alınan mallardan, b) İhraç edilmek üzere satın alınan mallardan,
- 01/12/2004 tarihli ve 5262 sayılı Organik Tarım Kanunu kapsamında organik tarım faaliyetleri esaslarına uygun olarak üretilen ham, yarı mamul veya mamul haldeki sertifikalı ürünlerden,
- İyi tarım uygulamaları kapsamında sertifikalandırılan ürünlerden,
- Üreticilerce perakende olarak doğrudan tüketicilere satılan mallardan, ve
- Üretici örgütlerince toptancı hali içinde ve dışında satılan mallardan, hal rüsumu alınmaz.

07.07.2021 tarihli Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmeliğin 44.maddesine göre sınai üretimde kullanılmak veya ihraç edilmek üzere bildirimde bulunulan ancak sınai üretimde kullanılmayan ya da ihraç edilmeyen malların iç piyasada satışa sunulan kısmından hal rüsumu alınır. Hal rüsumu, 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2/d maddesi hal rüsumu kenar başlıklı 8/4 üncü maddesinde ise “Hal rüsumu, yeterli hizmet altyapısına sahip bankalar nezdinde malın üretildiği yerdeki toptancı halinin bağlı olduğu belediye veya işletmecisi adına açılacak hesaba beş iş günü içinde yatırılır” ifadesi bulunmaktadır. Bu hesapta toplanan tutarın %75, malın tüketime sunulduğu yerdeki toptancı halinin bağlı olduğu belediye veya işletmecisi adına açılacak hesaba aylık olarak izleyen ayın beşinci gününe kadar aktarılır. Buna göre, Yaş Sebze ve Meyve Halinde yapılan toptan satışlardan alınan hal rüsumu, KDV Kanununun 24/b maddesine göre KDV matrahına dahil olacaktır. Bu tutarların ilgili belediyeye aktarılması ise KDV’nin konusuna girmemektedir (<https://www.muhasabenews.com/>).

3. YÖNTEM

3.1. Hal Komisyonculuğu Faaliyetinin Muhasebeleştirilmesi ve Örnekler

3.1.1. Araştırmanın amacı ve yöntemi

Bu çalışmanın amacı hal komisyonculuğu faaliyetinde muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiğine dair yol göstermek ve örnekler ile destekleyerek konunun anlaşılmasını kolaylaştırmaktır.

3.1.2. Örnekler

3.1.2.1. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilere (müstahsillere) ait malların hal dışı tüccar tarafından satın alınması

Hal dışında çalışan tüccar SXXX Fresh Yaş Sebze Meyve'nin, ticaretine konu olan muzı öncelikle müstahsillerden satın alması gerekmektedir. Bu nedenle öncelikle muzunu satmak isteyen müstahsiller ile anlaşmak zorundadır. Anlaşma sağladığı müstahsiller ile düzenli bir iletişim sonraki yıllarda da çoğunlukla devam etmektedir. Bu yazısız kural ile müstahsillerde düzenli olarak kazanç elde etmektedirler. Yazısız bu anlaşma her iki tarafın için avantajlı olmaktadır. Bu nedenle SXXX Fresh Yaş Sebze Meyve adlı hal dışı tüccarın 300 kg muz için ilk başvuracağı müstahsil aralarında yazısız anlaşmaya dayanarak ilk gittiği müstahsil olması muhtemeldir.

SXXX Fresh Yaş Sebze Meyve AXXX'den $300 \text{ kg} * 5,7 \text{ TL} = 1.710,0 \text{ TL}$ den satın almıştır. $1.700,00 \text{ TL} / 0.02 = 34,20 \text{ TL}$ gelir vergisi stopaj tutarı düşüldükten sonra $1.675,80 \text{ TL}$ tutarı AXXX adli müstahsile ödenmiştir. Gelir vergisi stopajını müstahsilin adına SXXX Fresh Yaş Sebze Meyve ödeyecektir.

DÜZENLEYENSXXX FRESH YAŞ SEBZE MEYVE
TİCARETİ

E-Posta: @hotmail.com

Vergi Dairesi:

TCKN:

**e-Müstahsil Makbuzu****MÜSTAHSİLİN BİLGİLERİ**

AXXX

Vergi Dairesi: TCKN:

ETTN:

Özelleştirme No:	TR1.2
Senaryo:	EARSIVBELGE
Belge No:	XXX2020000000088
Düzenlenme Tarihi:	30-11-2020
Düzenlenme Zamanı:	12:58:45

Sıra No	Cinsi	Miktar	Birim Fiyat	Künye Numarası	Tutarı
1	MUZ	300,0 kg	5,7 TL	XXXXXXXXXXXXXXXXXX	1.710,00 TL

Mal Hizmet Toplam Tutarı	1.710,00 TL
GELİR VERGİSİ STOPAJI(%2,00)	34,20 TL
Vergiler Dahil Toplam Tutar	1.710,00 TL
Ödenecek Tutar	1.675,80 TL

Şekil 3.1. Örnek e-müstahsil makbuzu

Şekil 3.1’de müstahsil makbuzu verilen örnek kapsamında gereken muhasebe kaydı yapılmadan önce şu önemli noktanın da belirtilmesi gereklidir. Yaş sebze ve meyvelerin toptancı hallerinde satışa sunulması ve tüketiciye ulaşması ilk önce tarlada üretilen yaş sebze ve meyvenin üreticinin elinden çıkışıyla başlar. E-müstahsil makbuzlarında en önemli nokta satış işlemi olmasına rağmen alıcının bu belgeyi düzenlemesidir. Aşağıda örnek belgeyi düzenleyen SXXX Fresh Yaş Sebze Meyve Ticareti ile uğraşan hal dışı tüccar olan alıcının düzenlemesinin nedeni ise AXXX adlı müstahsil gerçek usulde vergiye tabi olmamasıdır. Bu çerçevede yapılacak muhasebe kaydı şu şekildedir;

AÇIKLAMA	KG	TUTAR	
		BORÇLU	ALACAKLI
153 TİCARİ MALLAR 153 00 TİCARİ MAL ALIŞLARI 153 00 00 MÜSTAHSİLLERDEN ALIŞLAR 153 00 01 AXXX ALIŞLAR	300,00	1.710,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360 01 STOPAJ KESİNTİSİ 320 SATICILAR 320 01 AXXX BORÇLAR			34,20 1.675,80
TOPLAM		1.710,00	1.710,00

Aşağıdaki gibi bir başka örnekte yine e-müstahsil makbuzu yer almaktadır. Ancak burada bu örneğe yer verilmesinin sebebi muhasebe kayıtlarında bir farklılığın hal içi tüccar ile hal dışı tüccar arasında bir farkın olmadığına gösterilmek istenmiştir. Ticaret odalarına borsa kaydı yaptırmak hal dışı tüccarlar için çok önemlidir ve yaptırılmaması gibi bir durum söz konusu olmamaktadır. Gerçek usulde vergilendirilen hal dışı tüccar olan YXXX Fresh Yaş Meyve Sebze'nin gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçi (müstahsil) olan GXXX' den birim fiyatı 7 TL olan çilekten 131 kg satın almıştır. $7 \text{ TL} * 131 \text{ kg} = 917 \text{ TL}$ tutarını gelir vergisi stopaj tutarını düşükten sonra 898,66 TL şeklinde çiftçiye ödemektedir. Gelir vergisi stopajı ise $(917 \text{ TL} / 100) * 2 = 18,34 \text{ TL}$ olarak kesintiye uğramaktadır. Nakit olarak ödenilen müstahsil makbuzu tutarlarını muhasebe kayıtlarında 100 Kasa hesabında takip edilebilir.

DÜZENLEYEN		 e-Müstahsil Makbuzu																																				
YXXX FRESH YAŞ MEYVE SEBZE																																						
Web Sitesi:																																						
E-Posta: @gmail.com Vergi Dairesi:																																						
TCKN:																																						
MÜSTAHSİLİN BİLGİLERİ																																						
GXXX																																						
MAHALLE No:																																						
Kapi No:																																						
Web Sitesi:																																						
E-Posta: a@yahoo.com																																						
Tel: Fax: 0- -																																						
Vergi Dairesi:																																						
TCKN:																																						
ETTN:																																						
<table border="1"> <tr> <td>Ozelleştirme No:</td> <td>TR1.2</td> </tr> <tr> <td>Senaryo:</td> <td>EARSIVBELGE</td> </tr> <tr> <td>Belge No:</td> <td>YXX2021000000007</td> </tr> <tr> <td>Düzenlenme Tarihi:</td> <td>04-06-2021</td> </tr> <tr> <td>Düzenlenme Zamanı:</td> <td>14:11:05</td> </tr> </table>			Ozelleştirme No:	TR1.2	Senaryo:	EARSIVBELGE	Belge No:	YXX2021000000007	Düzenlenme Tarihi:	04-06-2021	Düzenlenme Zamanı:	14:11:05																										
Ozelleştirme No:	TR1.2																																					
Senaryo:	EARSIVBELGE																																					
Belge No:	YXX2021000000007																																					
Düzenlenme Tarihi:	04-06-2021																																					
Düzenlenme Zamanı:	14:11:05																																					
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Sıra No</th> <th>Künye No</th> <th>Cinsi</th> <th>Miktar</th> <th>Birim Fiyat</th> <th>Tutarı</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>XXXXXXXXXXXX</td> <td>ŞALE ÇİLEK</td> <td>131,0 kg</td> <td>7 TL</td> <td>917,00 TL</td> </tr> <tr> <td colspan="5">Mal Hizmet Toplam Tutarı</td> <td>917,00 TL</td> </tr> <tr> <td colspan="5">GEL.VER.STOPAJI(%2)</td> <td>18,34 TL</td> </tr> <tr> <td colspan="5">Vergiler Dahil Toplam Tutar</td> <td>898,66 TL</td> </tr> <tr> <td colspan="5">Ödenecek Tutar</td> <td>898,66 TL</td> </tr> </tbody> </table>			Sıra No	Künye No	Cinsi	Miktar	Birim Fiyat	Tutarı	1	XXXXXXXXXXXX	ŞALE ÇİLEK	131,0 kg	7 TL	917,00 TL	Mal Hizmet Toplam Tutarı					917,00 TL	GEL.VER.STOPAJI(%2)					18,34 TL	Vergiler Dahil Toplam Tutar					898,66 TL	Ödenecek Tutar					898,66 TL
Sıra No	Künye No	Cinsi	Miktar	Birim Fiyat	Tutarı																																	
1	XXXXXXXXXXXX	ŞALE ÇİLEK	131,0 kg	7 TL	917,00 TL																																	
Mal Hizmet Toplam Tutarı					917,00 TL																																	
GEL.VER.STOPAJI(%2)					18,34 TL																																	
Vergiler Dahil Toplam Tutar					898,66 TL																																	
Ödenecek Tutar					898,66 TL																																	

Şekil 3.2. Örnek e-müstahsil makbuzu

Şekil 3.2’de verilen müstahsil makbuzu kapsamında yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olmaktadır;

AÇIKLAMA	KG	TUTAR	
		BORÇLU	ALACAKLI
153 TİCARİ MALLAR 153 00 TİCARİ MAL ALIŞLARI 153 00 00 MÜSTAHSİLLERDEN ALIŞLAR 153 00 01 GXXX ALIŞLAR	131,00	917,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360 01 STOPAJ KESİNTİSİ 100 KASA			18,34 898,66
TOPLAM		917,00	917,00

3.1.2.2. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilere (müstahsillere) ait malların hal içi tüccar tarafından satın alınması

Bu örnekte 2.000 kg * 6 TL = 12.000,00 TL olan müstahsil makbuzunun ödenecek tutarı 11.760,00 TL olmaktadır. Gelir vergisi stopajı tutarının 240 TL olduğu görülmektedir. Ancak ara sıra mal alışlarında bulunulduğu gerçek usule tabi olmayan çiftçilerde (müstahsillerde) cari hesap takip edilmeyebilir.

DÜZENLEYEN

AXXX TARIM

E-Posta: Vergi Dairesi: []

TCKN: []



e-Müstahsil Makbuzu

MÜSTAHSİLİN BİLGİLERİ

ZXXX []

No: []

Kayı No: []

E-Posta: []

Tel: Fax: []

Vergi Dairesi: []

TCKN: []

ETTN: []

Özelleştirme No:	TR1.2
Senaryo:	EARSİVBELGE
Belge No:	AXX2021000000789
Düzenlenme Tarihi:	26-05-2021
Düzenlenme Zamanı:	13:45:11

Sıra No	Cinsi	Miktar	Birim Fiyat	Tutarı
1	ÇİLEK	2.000,0 kg	6 TL	12.000,00 TL
Mal Hizmet Toplam Tutarı				12.000,00 TL
GELİR VERGİSİ STOPAJI(%2)				240,00 TL
Vergiler Dahil Toplam Tutar				12.000,00 TL
Ödenecek Tutar				11.760,00 TL

Şekil 3.3. Örnek e-müstahsil makbuzu

Şekil 3.3'te müstahsil makbuzu verilen işlemin muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır;

AÇIKLAMA	KG	TUTAR	
		BORÇLU	ALACAKLI
153 TİCARİ MALLAR 153 00 MÜSTAHSİLLERDEN ALIŞLAR 153 00 01 GXXX ALIŞLAR	2.000,00	12.000,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 320 SATICILAR			240,00 11.760,00
TOPLAM		12.000,00	12.000,00

Bir başka örnekte hal içi bir tüccarın gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiden (müstahsilden) mal alışsı söz konusudur. Birinci örnek ile arasında muhasebe kayıtları anlamında bir fark görülmesi de hal içi ve hal dışı tüccar olmaları arasında fark vardır. Bu fark ise ikinci bölümde bahsedildiği gibi hal dışı tüccarın ticaret odasına kayıt işlemlerindeki maliyeti olmasıdır. AZ Yaş sebze ve Meyve Ticareti ünvanına sahip hal içi tüccar 2.986 kg muzı birim fiyatı 4TL'den müstahsilden satın almaktadır.

DÜZENLEYEN

Web Sitesi:
E-Posta: @hotmail.com Vergi Dairesi:

TCKN:



e-Müstahsil Makbuzu

MÜSTAHSİLİN BİLGİLERİ

ZYXX
Kıyı No:
Web Sitesi:
E-Posta:
Tel: Fax: 0- -
Vergi Dairesi:
TCKN:

Özelleştirme No:	TR1.2
Senaryo:	EARSIVBELGE
Belge No:	DX202100000011X
Düzenlenme Tarihi:	08-06-2021
Düzenlenme Zamanı:	10:23:57

ETTN:

Sıra No	Künye No	Cinsi	Miktar	Birim Fiyat	Tutarı
1	XXXXXXXXXXXXXX	MUZ ANAMUR	2.986,0 kg	4 TL	11.944,00 TL
Mal Hizmet Toplam Tutarı					11.944,00 TL
GEL.VER.STOPAJI(%2)					238,88 TL
Vergiler Dahil Toplam Tutar					11.705,12 TL
Ödenecek Tutar					11.705,12 TL

Şekil 3.4. Örnek e-müstahsil makbuzu

Şekil 3.4'te müstahsil makbuzu verildiği üzere AZ Yaş Sebze Meyve Ticareti kendi adına ZXXX adlı müstahsilden birim fiyatı 4 TL'den 2.986,0 kg muz satın

almıştır. Muhasebe kaydı kapsamında 153 Ticari Mallar hesabına 2.986,0 TL * 4 TL = 11.944,0 TL tutarını borç hesabına kayıt şeklinde stokları kayıt altına almak yararlı olacaktır. $11.944,0 \text{ TL} / 0.02 = 238,88 \text{ TL}$ gelir vergisi stopaj kesintisi 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabına ait alt hesap olan 360.01.02 AZ Yaş Sebze Meyve Ticareti hesabına alacaklı olarak yazılmıştır. Muhasebe kaydı aşağıda verilmiştir.

AÇIKLAMA	KG	TUTAR	
		BORÇLU	ALACAKLI
153 TİCARİ MALLAR 153 00 MÜSTAHSİLLERDEN ALIŞLAR 153 00 01 ZXXX ALIŞLAR	2.986,00	11.940,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360 01 STOPAJ KESİNTİSİ 320 SATICILAR 320 01 AXXX YAŞ S.M.T.			238,88 11.705,12
TOPLAM		11.944,00	11.944,00

Konunun daha iyi anlaşılması için benzer işlemlere ilişkin başka örneklerle aşağıda yer verilecektir.

AXXX Yaş Meyve Sebze ve Meyve Ticareti işletmesi 1.516,00 kg muz 5,5 TL birim fiyatından toplam 8.338,00 TL'ye CXXX adlı müstahsilden satın almıştır.

DÜZENLEYEN
AXXX YAŞ SEBZE MEYVE TİCARETİ
HALI NO:
Web Sitesi:
E-Posta: @hotmail.com Vergi Dairesi:
TCKN:



e-Müstahsil Makbuzu

MÜSTAHSİLİN BİLGİLERİ

CXXX
Kıprı No:
Web Sitesi:
E-Posta:
Tel: Fax: 0- -
Vergi Dairesi:
TCKN:

Özelleştirme No:	TR1.2
Senaryo:	EARSIVBELGE
Belge No:	DLX2020000000161
Düzenlenme Tarihi:	31-12-2020
Düzenlenme Zamanı:	15:34:01

ETTN:

Sıra No	Künye No	Cinsi	Miktar	Birim Fiyat	Tutarı
1	1XXXX13920XXX391510	MUZ ANAMUR	1.516,0 kg	5,5 TL	8.338,00 TL
Mal Hizmet Toplam Tutarı					8.338,00 TL
GELVER.STOPAJI(%2)					166,76 TL
Vergiler Dahil Toplam Tutarı					8.171,24 TL
Ödenecek Tutar					8.171,24 TL

Şekil 3.5. Örnek e-müstahsil makbuzu

Şekil 3.5'te müstahsil makbuzu verilen işlem için yapılan muhasebe kaydı aşağıda verilmiştir. Bu işlemin cari hesapların takip edilmesi önerilen bir konudur.

AÇIKLAMA	KG	TUTAR	
		BORÇLU	ALACAKLI
153 TİCARİ MALLAR 153 00 MÜSTAHSİLLERDEN ALIŞLAR 153 00 01 CXXX ALIŞLAR	1.516,00	8.338,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360 01 STOPAJ KESİNTİSİ 320 SATICILAR 320 01 AXXX YAŞ S.M.T.			166,76 8.171,14
TOPLAM		8.338,00	8.338,00

DÜZENLEYEN
DXXX YAŞ SEBZE MEYVE TİCARETİ

[Empty Box]

Web Sitesi:
E-Posta: @hotmail.com Vergi Dairesi:

TCKN:



e-Müstahsil Makbuzu

MÜSTAHSİLİN BİLGİLERİ

KXXX

[Empty Box]

Kapı No:

YOK/

Web Sitesi:

E-Posta:

Tel: Fax: 0- -

Vergi Dairesi: [Empty Box]

TCKN:

ETTN:

Ozelleştirme No:	TR1.2
Senaryo:	EARSIVBELGE
Belge No:	XXM2020000000061
Düzenlenme Tarihi:	05-10-2020
Düzenlenme Zamanı:	16:01:28

Sıra No	Künye No	Cinsi	Miktar	Birim Fiyat	Tutarı
1	XXXX139200XX7900XX	MUZ ANAMUR	10.045,0 kg	4 TL	40.180,00 TL
Mal Hizmet Toplam Tutarı					40.180,00 TL
GEL.VER.STOPAJI(%2)					803,60 TL
Vergiler Dahil Toplam Tutar					39.376,40 TL
Ödenecek Tutar					39.376,40 TL

Şekil 3.6. Örnek e-müstahsil makbuzu

Diğer bir örnekte 10.045 kg'lık bir işleme yönelik büyük çaplı müstahsilden 4 TL birim fiyattan toplam 40.180,00 TL'lik bir işlemle alınan muz söz konusudur. Şekil 3.6'da müstahsil makbuzu görülen işlemin muhasebe kaydı aşağıdaki verilmiştir.

AÇIKLAMA	KG	TUTAR	
		BORÇLU	ALACAKLI
153 TİCARİ MALLAR	10.045,00	40.180,00	
153 00 MÜSTAHSİLLERDEN ALIŞLAR			
153 00 01 KXXX ALIŞLAR			
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			803,60
360 01 STOPAJ KESİNTİSİ			
320 SATICILAR			39.376,40
320 01 DXXX YAŞ S.M.T.			
TOPLAM		40.180,00	40.180,00

3.1.2.3. Gerçek usulde vergiye tabi tüccarın, gerçek usulde vergiye tabi üreticiden(müstahsilden) mal satın alınması

Gerçek usulde vergi mükellefi olan OXXX' in, YXXX Gıda Yaş Sebze Meyve Komisyoncusu adlı Gerçek Usulde Vergiye Tabi Üreticiden birim fiyatı 5,5 TL' den

2.240 kg mal almıştır. 5,5 TL * 2.240 kg = 12.320,00 TL tutarında mal alınmıştır. (12.320,00 TL/100) * 1 = 123,20 TL olarak %1 oranında katma değer vergisi hesaplanmaktadır.

YXXX GIDA YAŞ SEBZE MEYVE KOMİSYONCUSU .

Tel: Fax: []

E-Posta: @gmail.com Vergi Dairesi: []

TCKN: []

SAYIN
OXXX
No: Kapi No: []
Tel: Fax: []
E-Posta: []
Vergi Dairesi: []


e-FATURA

Ozelleştirme No : TR1.2
Senaryo : HKS
Fatura Tipi : SATIS
Fatura No : MXF2020000000248
Fatura Tarihi : 30-11-2020
İşlem Saati : 20:23:05

ETTN:

Marka	Cinsi	Künye	Adet	Daralı	Dara	Safi	Fiyat	Kdv	Tutar
MEHMET ÖZ	YERLİ MUZ	XXXXXXXXXXXXXXX	0	1.250	0	1.250	5,50	%1,0	6.875,00
MUHARREM	YERLİ MUZ	XXXXXXXXXXXXXXX	0	990	0	990	5,50	%1,0	5.445,00

Adet	0	İyadesiz Sandık	0,00	Kdv	%0	Mal Toplamı	12.320,00 TL
Kilo	2.240	Yük Tutarı	0,00	Kdv	%0	Toplam İskonto	0,00 TL
Plaka	33 XX 114	Rusum	0,00	Kdv	%0	Hesaplanan KDV(%1)	123,20 TL
		Masraflar	0,00			Vergiler Dahil Toplam Tutar	12.443,20 TL
						Ödenecek Tutar	12.443,20 TL
						Rehin Dahil Toplam Tutar	12.443,20 TL

YALNIZ #ONİKİBİNDÖRTYÜZKIRKUÇ TL YIRMI KR#

Şekil 3.7. Örnek e-müstahsil makbuzu

Burada dikkat edilmesi gereken husus faturayı düzenleyen YXXX Gıda Yaş Sebze Meyve Komisyoncusu unvanına sahip olmasının kafa karıştırmamasına dikkat edilmesidir. Hal Kayıt Sisteminde kişilerin vergi kimlik numaralarına göre tüccar, hal komisyoncusu, sanayici olduğu bilgileri karşımıza çıkmaktadır. Unvanlar değil vergi mükellefiyet kayıtları önemlidir. Şekil 3.7’de müstahsil makbuzu verilen işlemin muhasebe kaydı ise aşağıda verilmiştir.

AÇIKLAMA		TUTAR		
		KG	BORÇLU	ALACAKLI
153	TİCARİ MALLAR	2.240,00	12.320,00	
153 00	YXXX YAŞ S.M. KOMİSYONCUSU			
191	İNDİRİLECEK KDV		123,2	
320	SATICILAR			12.443,20
TOPLAM			12.443,20	12.443,20

3.1.2.4. Gerçek usulde vergiye tabi tüccarın hal komisyoncusundan mal alışı

ÇXXX Komisyon Evi adlı alıcı, 4 TL olan fiyattan 251 kg muz almak istemektedir. Müstahsil makbuzu Şekil 3.8’de verilmiştir.

ÇXXX KOMİSYON EVİ

Tel: Fax:

E-Posta: @gmail.com

Vergi Dairesi: ANAMUR TCKN:



e-FATURA

SAYIN

KXXX TARIM GIDA HARF.PET TUR.TİC.LTD.ŞTİ.

Tel: Fax:

E-Posta:

Vergi Dairesi: /VKN:

Özelleştirme No : TR1.2

Senaryo : HKS

Fatura Tipi : SATIS

Fatura No : CXX2021000000209

Fatura Tarihi : 30-06-2021

İşlem Saati : 15:05:54

Ödeme Türü : 1004.00

ETTN:

Marka	Cinsi	Künye	Adet	Daralı	Dara	Safı	Fiyat	Kdv	Tutar
AHMET ZEN	ÇİLEK	133XXXXXXXXXX	0	251	0	251	4,00		1.004,00

Adet	0
Kilo	251
Plaka	33 LB 195

İyadesiz Sandık	0,00	Kdv	%0
Yük Tutarı	0,00	Kdv	%0
Rusum	0,00	Kdv	%0
Masraflar	0,00		
Rehin	0,00		

Mal Toplamı	1.004,00 TL
Toplam İskonto	0,00 TL
Vergiler Dahil Toplam Tutar	1.004,00 TL
Ödenecek Tutar	1.004,00 TL
Rehin Dahil Toplam Tutar	1.004,00 TL

YALNIZ #BİNDÖRT TL#

KDV Muafiyeti: 351 KDV - İstisna Olmayan Diğer İrsaliye yerine geçer.

Şekil 3.8. Örnek e-müstahsil makbuzu

Bu örnekte teslimleri katma değer vergisine dahil olmayanlar tarafından gönderilen mallar için hal komisyoncusu tarafından düzenlenen satış faturası katma değer vergisi olmadan düzenlenir. Ancak bu örneğe yer verilmesinin sebebi sıklıkla yapılan bir hatanın mevcut olmasıdır. Sorun ise hal rüsumuna yer verilmemesidir. Bu şekildeki bir muhasebe kaydı aşağıda verilmiştir.

AÇIKLAMA	KG	BORÇLU	ALACAKLI
153 TİCARİ MALLAR 153 00 ÇXXX KOMİSYON EVİ	251,00	1.004,00	
320 SATICILAR			1.004,00
TOPLAM		1.004,00	1.004,00

Muhasebe kayıtlarında eksik bilgilerin yer almasından kaynaklı (hal rüsum oranının olmaması gibi) durumların yaşatacağı sıkıntıları önlemek adına hal rüsum oranı hesaplanmış şekilde muhasebe kayıtlarında yer verilerek de aşağıdaki gibi yapılabilmektedir.

AÇIKLAMA	KG	BORÇLU	ALACAKLI
153 TİCARİ MALLAR 153 00 ÇXXX KOMİSYON EVİ 770 GENEL YÖNETİM GİDERİ 770 18 HAL RÜSUMU 191 İNDİRİLECEK KDV	251,00	994,05 8,43 1,52	
320 SATICILAR			1.004,00
TOPLAM		1.004,00	1.004,00

3.1.2.5. Hal komisyoncusunun, gerçek usulde vergiye tabi tüccara ait malları satışı

Gerçek usulde vergiye tabi tüccar olan AXXX Tarımsal Gıda Tur. ve Tic. Ltd. Şti., hal komisyoncusu NXXX Tarım'a malları sevk etmiştir. Sevk edilen malları hal komisyoncusu NXXX Tarım ortalama birim fiyatı 6.98 TL'den 2.150,0 kg malı kendi adına ama AXXX Tarımsal Gıda Tur. ve Tic. Ltd. Şti. adına $6.98 \text{ TL} \times 2.150,0 \text{ kg} = 14.412,03 \text{ TL}$ olarak satmıştır. Kendine ait komisyon bedelini %1'den hesaplayıp 144,12 TL olarak yer vermiştir.

NXXX TARIM

Tel:
Web Sitesi: E-Posta: @hotmail.com Vergi
Dairesi:
TCKN:
TİCARET SİCİL NO:



e-
Fatura
a

SAYIN
AXXX TARIMSAL GIDA TUR. VE TİC.LTD.ŞTİ.

Vergi Dairesi: VKN:

ETTN:

Fatura No: EXF202000000422
Özelleştirme No : TR1.2
Senaryo : HKS
Fatura Tipi : KOMİSYONCU
Stok Giriş Tarihi : 23.10.2020
Marka :
Düzenleme Tarihi : 31.10.2020
Düzenleme Zamanı : 04:22:22
Plaka No :

Sıra No	Ürün Kodu	Ürün Adı	Künye	Miktar	Birim	Birim Fiyat	KDV Oranı	KDV Tutarı	Mal Hizmet Tutarı
1	MYA	MUZ YERLİ(ANAMUR)	1	57.00	KG	9,000 TL	1,00	5,13 TL	513,00 TL
2	MYA	MUZ YERLİ(ANAMUR)	2	345.50	KG	8,800 TL	1,00	30,40 TL	3,040,40 TL
3	MYA	MUZ YERLİ(ANAMUR)	3	47.50	KG	8,000 TL	1,00	3,80 TL	380,00 TL
4	MYA	MUZ YERLİ(ANAMUR)	4	68.50	KG	7,500 TL	1,00	5,14 TL	513,75 TL
5	MYA	MUZ YERLİ(ANAMUR)	5	415.00	KG	6,300 TL	1,00	26,15 TL	2,614,50 TL
6	MYA	MUZ YERLİ(ANAMUR)	6	147.50	KG	6,250 TL	1,00	9,22 TL	921,88 TL
7	MYA	MUZ YERLİ(ANAMUR)	7	185.00	KG	6,200 TL	1,00	11,47 TL	1,147,00 TL
8	MYA	MUZ YERLİ(ANAMUR)	8	192.00	KG	6,100 TL	1,00	11,71 TL	1,171,20 TL
9	MYA	MUZ YERLİ(ANAMUR)	9	553.00	KG	6,000 TL	1,00	33,18 TL	3,318,00 TL
10	MYA	MUZ YERLİ(ANAMUR)	10	139.00	KG	5,700 TL	1,00	7,92 TL	792,30 TL
Toplam :				2.150,00					

Masraflar		
Komisyon - %	144,12 TL	%1,00
Komisyon KDV - %	25,94 TL	%18,00

Mal Hizmet Toplam Tutarı	14.412,03 TL
Gerçek usulde katma değer vergisi %1.00 (Matrah: 14.412,03)	144,12 TL
Vergiler Dahil Toplam Tutar	14.556,15 TL
Toplam Masraflar	170,06 TL
Fatura Tutarı	14.386,09 TL
Net Yekün	14.386,09 TL

OnDörtBinÜçYüzSeksenAltıTL DokuzKR

Şekil 3.9. Örnek e-fatura

Şekil 3.9’da faturası verilen işleme yönelik olması gereken muhasebe kaydı ise şu şekilde olmalıdır;

AÇIKLAMA	KG	BORÇLU	ALACAKLI
120 ALICILAR		14.412,03	
120 01 SXXX KOMİSYON EVİ			
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ		142,69	
770 18 İNDİRİLECEK KDV			
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ		21,98	
770 01 İNDİRİLECEK KDV			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	2.150,00		14.412,03
391 HESAPLANAN KDV			
TOPLAM		14.386,09	14.386,09

3.1.2.6. Gerçek usulde vergilendirilmeye tabi üreticinin (müstahsilin), gerçek usulde vergilendirilmeye tabi tüccara mal satışı

Gerçek usulde vergiye tabi üretici olan YXXX Yaş Sebze Meyve Komisyoncusunun, gerçek usulde vergiye tabi tüccar ÖXXX’ e birim fiyatı 6.90 TL ve

6.00 TL olmak üzere iki farklı birim fiyattan ortalama 6.07 TL'den 19.620 kg mal satışı yapmıştır. Muhasebe kayıtlarında her müstahsilden alınan mal ve birim fiyatının ayrı ayrı yer alması doğru olacaktır. Bu işleme ilişkin e-fatura Grafik 3.10'da verilmiştir.

YXXX YAŞ SEBZE MEYVE KOMİSYONCUSU .

Tel: Fax:

E-Posta:

Vergi Dairesi: TCKN:

SAYIN
XXXX

Tel: Fax:

E-Posta: @hotmail.com

Vergi Dairesi: TCKN:

ETTN:



Ozelleştirme No : TR1.2
Senaryo : HKS
Fatura Tipi : SATIS
Fatura No : OXX2021000000054
Fatura Tarihi : 28-02-2021
İşlem Saati : 14:02:44

Marka	Cinsi	Künye	Adet	Daralı	Dara	Safı	Fiyat	Kdv	Tutar
BAYRAM SA	YERLIANAMUR MUZ	X	0	1.070	0	1.070	6,90	%1,0	7.383,00
MEHMET AK	YERLIANAMUR MUZ	Y	0	1.015	0	1.015	6,90	%1,0	7.003,50
MAHMUT EK	YERLIANAMUR MUZ	K	0	1.030	0	1.030	6,90	%1,0	7.107,00
MUHAMMET	YERLIANAMUR MUZ	V	0	1.035	0	1.035	6,90	%1,0	7.141,50
HASAN TUN	YERLIANAMUR MUZ	S	0	1.060	0	1.060	6,90	%1,0	7.314,00
FATİH ELM	YERLIANAMUR MUZ	C	0	975	0	975	6,90	%1,0	6.727,50
DURAN BUR	YERLIANAMUR MUZ	E	0	1.055	0	1.055	6,90	%1,0	7.279,50
METİN YIL	YERLIANAMUR MUZ	Ü	0	980	0	980	6,90	%1,0	6.762,00
DURER OKT	YERLIANAMUR MUZ	P	0	1.050	0	1.050	6,90	%1,0	7.245,00
MUSTAFA B	YERLIANAMUR MUZ	Ç	0	1.040	0	1.040	6,90	%1,0	7.176,00
YELİZ OKT	YERLIANAMUR MUZ	Q	0	1.065	0	1.065	6,90	%1,0	7.348,50
MELTEM Şİ	YERLIANAMUR MUZ	A	0	960	0	960	6,90	%1,0	6.624,00
MESUT ATM	YERLIANAMUR MUZ	W	0	1.020	0	1.020	6,90	%1,0	7.038,00
HASAN KUR	YERLIANAMUR MUZ	I	0	1.075	0	1.075	6,90	%1,0	7.417,50
HAMDİ KES	YERLIANAMUR MUZ	Z	0	940	0	940	6,90	%1,0	6.486,00
ZEKİ YILM	ÇİLEK	H	0	970	0	970	6,00	%1,0	5.820,00
MUSTAFA S	ÇİLEK	C	0	960	0	960	6,00	%1,0	5.760,00
NARİN YIL	ÇİLEK	S	0	1.080	0	1.080	6,00	%1,0	6.480,00
HÜSEYİN M	ÇİLEK	N	0	1.240	0	1.240	6,00	%1,0	7.440,00

Adet	0	Hamaliye	0,00	Kdv	%0
Kilo	19.620	Nakliye	0,00	Kdv	%0
Plaka	33 ZK 500	Rüsüm	1.315,53	Kdv	%0
		Rehin	0,00		

Mal Toplamı	131.553,00 TL
Toplam İskonto	0,00 TL
Hesaplanan KDV(%1)	1.315,53 TL
Vergiler Dahil Toplam Tutar	134.184,06 TL
Ödenecek Tutar	134.184,06 TL
Rehin Dahil Toplam Tutar	134.184,06 TL

YALNIZ #YUZOTUZDORTBINYUZSEKSENDORT TL ALTI KR#

E-Fatura izni kapsamında elektronik ortamda iletilmiştir.

Şekil 3.10. Örnek e-fatura

Gerçek usulde vergiye tabi üreticinin (müstahsilin) birbirinden farklı üreticilerin malları hal komisyonculuğu yapıldığı şeklinde anlaşılmamalıdır. Birim fiyatı 6.07 TL * 19.620 kg = 131.553,00 TL mal satışı yapmıştır. Hal rüsüm ve katma değer vergisi mal toplamının tutarı üzerinden %1 olarak hesaplamaktadır. $(131.553,00 / 100) * 1 = 1.315,53$ TL olarak hem hal rüsümü hem de katma değer vergisi hesaplanır. Olması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir;

AÇIKLAMA	KG	BORÇLU	ALACAKLI
120 ALICILAR 120 01 ÖXXX		131.553,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV 369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER 369 01 HAL RÜSUMU	19.620,00		131.553,00 1.315,53
TOPLAM		134.184,06	134.184,06

3.1.2.7. Gerçek usulde vergiye tabi tüccarın, yine kendisi gibi gerçek usulde vergiye tabi tüccara mal satışı

Gerçek usulde vergiye tabi FXXX Yaş Sebze Meyve Ticareti adlı tüccar, KXXX adlı kendisi gibi gerçek usulde vergiye tabi tüccara birim fiyatı 5.5 TL * 1.200,0 kg = 6.600,0 TL'ye mal satmıştır. $(6.600,0 / 100) \times 1 = 66,00$ TL olarak hesaplanan katma değer vergisi dahil ödenecek tutar 6.666,00 TL olarak Grafik 3.11'deki gibi e-arşiv fatura düzenlenmiştir.

FXXX YAŞ SEBZE MEYVE TİCARETİ

E-Posta: @hotmail.com
Vergi Dairesi:
TCKN:



SAYIN
KXXX

Vergi Dairesi:
TCKN:

ETTN:

Özelleştirme No:	TR1.2
Senaryo:	EARSIVFATURA
Fatura Tipi:	SATIS
Fatura No:	OXX2020000000012
Fatura Tarihi:	13-11-2020 13:35

Sıra No	Mal Hizmet	Miktar	Birim Fiyat	İskonto/ Arttırım Oranı	İskonto/ Arttırım Tutarı	İskonto/ Arttırım Nedeni	KDV Oranı	KDV Tutarı	Diğer Vergiler	Satır Açıklaması	Mal Hizmet Tutarı
1	MUZ	1.200,0 kg	5,5 TL				%1,00	66,00 TL			6.600,00 TL
Mal Hizmet Toplam Tutarı											6.600,00 TL
Toplam İskonto											0,00 TL
Hesaplanan GERÇEK USULDE KATMA DEĞER VERGİSİ(%1)											66,00 TL
Vergiler Dahil Toplam Tutar											6.666,00 TL
Ödenecek Tutar											6.666,00 TL

Şekil 3.11. Örnek e-fatura

Olması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir;

AÇIKLAMA		TUTAR	
		BORÇLU	ALACAKLI
120 ALICILAR		6.600,00	
120 01 KXXX			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	1.200,00		6.600,00
391 HESAPLANAN KDV			66,00
TOPLAM		6.666,00	6.666,00

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Hal komisyonculuğu faaliyetinin işleyişi, faaliyetle ilgili önem arz eden hususlar ile hal komisyoncularının uymaları gereken kurallar kanun koyucu tarafından çeşitli yasal düzenlemelerle düzenlenmiştir. Hal komisyonculuğu faaliyeti ile ilgili tanımlamalar “5957 Sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” ve bu kanuna göre düzenlenen 07.07.2021 tarihinde yürürlüğe konulan “Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik” ile düzenlenmiştir. Düzenlenen mevzuat çerçevesinde hal komisyoncularının malların toptan satışı amacıyla kendisi adına fakat başkası hesabına komisyon geliri esasına göre çalışan serbest meslek mensubu olduğu görülmektedir. Serbest meslek mensubu denilerek hal komisyoncularının faaliyetlerinin ticari faaliyet olarak kabul edilmiş olup, elde edilen ticari kazancın vergilendirilmesi gerektiği anlaşılmıştır. Ancak hal komisyonculuğu faaliyetinin ile ilgililerin tanımında kaynaklı zorluklar yaşanmaktadır. Gerçek usulde vergilendirilen üretici, tüccar, sanayici ile gerçek usulde vergilendirilmeyen üretici, tüccar gibi karşı tarafın sıfatlarından kaynaklı vergi oranları değişmektedir.

Bu çalışmada belge düzeni ve düzenlenen belgelerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine dair öneriler düzenlenecek belgelerin örnek görselleri, işlemdeki tarafların kimler olduğu, vergilemeler ve kesintilerle birlikte işlemin muhasebeleştirilmesi uygulanmalı açıklanarak gösterilmeye çalışılmıştır. Hal komisyoncusunun müstahsil makbuzu ve komisyon faturası düzenlemesi ancak tarafların dikkatli olarak bilinmemesinden ya da yasal düzenlemeler konusunda eksik mevzuat bilgisine sahip olunmasından kaynaklı olarak belge düzenlemelerinde hatalar yapılabilmektedir. Muhasebe kayıtlarına bu ve benzeri hatalar yansımaktadır. Bu gibi sorunların yanında en önemli husus belgeleri düzenlemesi gerekenlerin bilgi eksikliği nedeniyle hatalı düzenlemeleri, faaliyet ile ilgisi olmayan kişilerin belge düzenlemesi gibi durumlar ile karşılaşmaktadır. Karşılaşılan sorunlar, muhasebe kayıtları yapılırken yaşanan zorluklar neler olmaktadır. Çalışmada olabildiğince bu sorunlar, nedenleri ve çözümlerine yer verilmiş ve bu alandaki eksik ve/veya yanlış uygulamaların önüne geçilmeye çalışılması amaçlanmıştır. Mevzuattaki güncellemeler ile birlikte konusunun ileriki çalışmalarda daha detaylı ele alınması faydalı olacaktır.

KAYNAKLAR

1. Adamo, N., & Al-Ansari, N. (2020). In old babylonia: irrigation and agriculture flourished under the code of hammurabi (2000-1600 BC). *Journal of Earth Sciences and Geotechnical Engineering*, 10(3), 1792–9660.
2. Adanacıoğlu, H. & Yercan, M. (2012). Yeni hal kanununun tarım kesimine olan muhtemel etkilerinin değerlendirilmesi. *10.Ulusal Tarım Ekonomisi Kongresi*, 844–852.
3. Adanacıoğlu, H., Kınıklı, F., Özer, G & Yılmaz, C. (2019). Komisyoncuların hal kayıt sisteminin etkinliği hakkındaki görüşleri: İzmir ili yaş sebze ve meyve toptancı hali örneği. *Mediterranean Agricultural Sciences*, 32(3), 159–165. <https://doi.org/10.29136/mediterranean.574187>
4. Albayrak, M. (2009). *Yaş meyve ve sebze pazarlama merkezleri: toptancı halleri ve pazarlar*. <https://www.yumpu.com/tr/document/view/49325025/yag-meyve-ve-sebze-pazarlama-merkezlerg-tarmsal->
5. Apalı, A. & Bozcu, M. (2018). Hal komisyonculuğundabelge düzeni açısından vergi usul kanunun uygulanmasında ortaya çıkan farklılıkların araştırılması: Antalya toptancı hali örneği. *Diyalektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi*, 19, 467–478. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.22464/diyalektolog.259>
6. BİR-SEN, T. (2020). *Rakamlarla tarım sektörü*. Yıllar%09Bitkisel Üretim Değeri%09Hayvansal Üretim Değeri%09Toplam%0A2000%0914.920.079.928%0911.804.270.760%0926.724.350.688%0A2001%0920.017.457.178%0914.371.109.746%0934.388.566.924%0A2002%0932.264.199.594%0919.870.749.649%0952.134.949.243%0A2003%0940.56
7. Demirel, S. & Sevim, U. (2012). Hitit tarımı hakkında bir inceleme. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 6. <http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=929ec16d-603f-41b1-a93c-0b45f98a5511%40sdc-v-sessmgr03>
8. Durak, B. & Karadağ, N. (2017). Türkiye’de tarım politikaları ve vergilendirilmesi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(1), 89–104.
9. Elektronik Defter Tebliği (Sıra No:1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:3). (2019).
10. Engindeniz, S. & Aydın, B. (2018). Tarım ürünlerinin pazarlanmasında toptancı hallerinin rolü ve önemi: kocaali merkez ilçe toptancı hali örneği. *Selcuk Journal of Agricultural and Food Sciences*, 32(3), 266–273. <https://doi.org/10.15316/sjafs.2018.93>
11. Erdoğan, M. (2012). türkiye’de tarımın vergilendirilmesi ve kalkınma. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 30(1–4), 229–351. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuifm/issue/844/9367>
12. Erdoğan, O. (2015). *Türkiye ve Avrupa Birliğinde tarım politikaları ve tarımda emeklilik sistemi*. <http://acikerisim.pau.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11499/585/OsmanErdoğan.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
13. Erkan, C. (2010). *Türkiye muhasebe standartları çerçevesinde zirai işletmelerde*

muhasabe uygulaması: meyvecilik işletmelerinde bir uygulama. [Hitit Üniversitesi].<http://79.123.184.155/xmlui/handle/11491/84#sthash.591FWB3s.dpbs>

14. G.V.K. (1960). Gelir Vergisi Kanunu. <https://www.Mevzuat.Gov.Tr/MevzuatMetin/1.4.193.Pdf>, 23–40.
15. Gelir Vergisi Kanunu, 1 (1960).
16. Göncüoğlu, S. (2015). Osmanlı Dönemi Unkapanı Semti'nin Tarihi[Fatih Sultan Mehmet Vakıf Üniversitesi]. <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:gVdo4FtJsIoJ:acikerisi.m.fsm.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/11352/2251/G%25C3%25B6nc%25C3%25BCo%25C4%259Flu.pdf%3Fsequence%3D1%26isAllowed%3Dy+&cd=3&hl=tr&ct=clnk&gl=tr>
17. Gümüşçü, O.& Özünlü, E. E. (2016). Reconsidering the practices of “resm-i çift” in the ottoman state. *Tarih İncelemeleri Dergisi*, 31(1), 177–217. <https://dergipark.org.tr/en/pub/egetid/issue/23836/253939>
18. Hadimli, H. & Bulut, İ. (2011). Antalya’da sebze - meyve ticareti ve Antalya toptancı haline coğrafi bir yaklaşım. *Doğu Coğrafya Dergisi*, 9(11), 261–282. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ataunidcd/issue/2452/30969>
19. Hayran, S. (2013). Türkiye’de tarım kesiminin vergilendirilmesi. *Iğdır Üniversitesi Fen bilimleri Enstitüsü Dergisi*. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/89221>
20. İnci, İ. (2010). Atatürk’ün direktif ve tavsiyeleri ışığında türk tarımındaki gelişmeler (1923-1938). *Atatürk Araştırma Dergisi*, 26(77), 345–383. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/aamd/issue/52893/699054>
21. Karadaş, A. (2013). *E-Faturanın Türkiye Muhasebe Standartları*. 57, 133–142.
22. Kınıklı, F., Adanacıoğlu, H., Yılmaz, C., & Özer, G. (2019). Tarımsal ürünlerin pazarlanmasında hal kayıt sisteminin çiftçiler tarafından kullanılma durumu: İzmir ili örneği. *Mediterranean Agricultural Sciences*, 32(2), 159–165. <https://doi.org/10.29136/mediterranean.528813>
23. Laledemir, I. (2014). *Yaş sebze ve meyve pazarlamasında toptancı hallerinin araştırılması* [Mersin Üniversitesi]. http://apbs.mersin.edu.tr/files/srad/Supervised_Master_Theses_001.pdf
24. Mebrure, O. (1965). Hammurabi’nin toprak kanunları. *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi*, 127–141. https://doi.org/10.1501/dtcfder_0000000498
25. Odak, S. (2001). Zirai Kazanç, değerlemesi ve amortismanları. *Mali Çözüm Dergisi*, 56, 1–6. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-56/--2020>
26. Ortaç, F. R. (1999). Vergilendirilebilir gelir kavramı, geliri belirleyen teoriler ve türk gelir yergisinde yer alan gelir tanımlaması. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(2), 105–115. <http://iibfdergi.hacibayram.edu.tr/index.php/iibfdergi/article/view/346/336>
27. Ölmez, S. &Demirörs, M. O. (2015). Yeni hal yasası üzerine bir derleme.*Türk Bilimsel Derlemeler Dergisi*, 8(2), 59–65.

<http://derleme.gen.tr/index.php/derleme/article/download/277/275>

28. Öz, E. (2011). *Kültepe Metinleri Işığında Eski Anadolu'da Tarım ve Hayvancılık*.
29. Özdemir, M. & G, G. (2016). E-Defter ve E-Fatura uygulaması. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(46), 137–154.
30. Özdemir, S. & Şengül, H. (2008). Türkiye'nin Avrupa Birliğiülkelerine yaş meyve- sebzeihracati ve Avrupa Birliği çevre politikalarından kaynaklanantechnik engeller. *Çukurova Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü*, 3(18), 119–129. <https://fbe.cu.edu.tr/storage/fbeyedek/makaleler/200818-3-13.pdf>
31. Resmi Gazete, 1 (1997).
32. Sarıkoyuncu, A. (1998). *Atatürk, Cumhuriyet ve Türk Tarımı: Atatürk'ün Tarım Politikası ve Sonuçları*. 215–241. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/687485>
33. Sebze ve Meyve Ticareti ve Toptancı Halleri Hakkında Yönetmelik, 1 (2012). <https://www.mevzuat.gov.tr/>
34. Sebze ve Meyveler İle Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 1 (2010). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/03/20100326-1.html>
35. Sezgin, S. & Gül, İ. (2012). Haller ve gıda güvenliğinde hallerin önemi:İstanbul Büyükşehir Belediyesi Bayrampaşa hali örneği. *Assam Uluslararası Hakemli Dergi*, 13. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/assam/issue/48907/573320>
36. Slanski, K. E. (2012). The law of hammurabi and its audience. *Yale Journal of Law & Humanities*, 24(1), 97–110. <https://digitalcommons.law.yale.edu/yjlh/vol24/iss1/3>
37. Songül, H. (2017). Yaş Meyve-Sebze Tedarik Zincirinde Fiyat Oluşumu. *Merkez Bankası Güncesi*, 1–9. [https://tcmbblog.org/wps/wcm/connect/blog/tr/main menu/analizler/yas-meyve-sebze-tedarik-zincirinde-fiyat-olusumu](https://tcmbblog.org/wps/wcm/connect/blog/tr/main%20menu/analizler/yas-meyve-sebze-tedarik-zincirinde-fiyat-olusumu)
38. Şanlı, B. & Gülbahar, O. (2008). 1980 sonrası dönemde Türkiye'de tarımın gelişimi ve uygulanan tarım politikaları. *Journal of Qafqaz University*, 22. <http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=136dc6a4-b1c6-4f24-a696-d49951047df3%40sessionmgr102>
39. Şener, S. (2004). İkinci Dünya Savaşı yıllarında Türkiye'de tarım politikası arayışları.*Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(7), 73–92.
40. Şenlik, M. (n.d.). Yaş sebze ve meyve komisyonlarında belge düzeni vergilendirme ve muhasebe sistemi.*Mali Pusula Dergisi*, 21, 29–38. <http://www.mersinsmmmo.org.tr/files/8e3d888f-9df8-46d7-8836-227bc1ba5ab8.pdf>
41. T.C. Ticaret Bakanlığı. (n.d.). Retrieved April 11, 2021, from <https://icticaret.ticaret.gov.tr/bilgi-sistemleri/hal-kayit-sistemi-hks>
42. Taşdelen, A. (2010). Hukukî açıdan zirai kazançların vergilendirilmesi. *Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 23(2), 137–144. www.ziraatdergi.akdeniz.edu.tr

43. TBMM Açılış Konuşması. (1937). Millet Meclisi Tutanak Dergisi. https://www.tbmm.gov.tr/tarihce/aturk_konusma/5d3yy.htm
44. Topuz, H. (2007). Cumhuriyet dönemi ekonomisinde tarımsal yapının incelenmesi (1923-1950). *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(3), 377–390. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/194805>
45. Uzun, A. (2003). 19. Yüzyıl Osmanlı tarımına ilişkin çalışmalar. *Türkiye Araştırmaları Literatür Dergisi*, 1(1), 205–218. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/507660>
46. Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 509)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 526) Madde. (2021). I.
47. Vergi Usul Kanunu, Pub. L. No. 213, 1 1 (1961). www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf%0A
48. Yavuz, F. (2005). *Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Türkiye'de Tarım*.
49. Yavuzaslan S., & İ, E. (2020). Hal işletmelerinin iç kontrol sistemi ve sektörel sorunları: Edirne ve Çanakkale'de bir alan araştırması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 769–788. <https://doi.org/10.16951/atauniiibd.596777>
50. Yazan, Ö. (2018). 19.yy. sonlarında Osmanlı tarım işletmelerinde yönetim ve muhasebe uygulamaları: “Çiftlik İdaresi” örneği. *Accounting and Financial History Research Journal Sep*. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/507660>
51. Yıldız, Ş. & Tunalıoğlu, R. (2020). Tarım ekonomisi dergisi Uşak ilinde yaş meyve ve sebze toptancı hal işleyişinin mevzuat değişiklikler kapsamında incelenmesi. *Tarım Ekonomisi Dergisi*, 26(2), 101–108. <http://journal.tarekoder.org>
52. Zirai Kazanç Elde Eden Mükellefler için Vergi Rehberi (2021). 1–34. <https://www.turmob.org.tr/dokumanlar/Liste/85f216de-6011-42d4-b0b3-7e1c8c9cbcc3/vergi>
53. 175 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Pub. L. No. 175 (1994). <https://www.gib.gov.tr/node/87309/pdf>
54. 3065 Katma Değer Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>
55. 28135 Sayılı Tebliğ. Retrieved March 22, 2021, from <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111207-13.htm>
56. 454 Sayılı Genel Tebliğ, TBMM 2 (2015).
57. 5957 Sayılı Kanuna göre " Toptancı Halinde ve Diğer Yerlerde " 2021 yılı için esas alınacak idari para cezası miktarları. (2021).

İNTERNEK KAYNAKLARI

58. <https://hammurabi-yasalari.nedir.org/>. (n.d.). *Hammurabi Yasaları Nedir*. Retrieved March 14, 2021, from <https://hammurabi-yasalari.nedir.org/>
59. <https://www.muhasebenews.com/> Retrieved March 3, 2021.

ÖZGEÇMİŞ

Adı-Soyadı : Naşide KÖKEN

Eğitim ve Mesleki Geçmişi:

- Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilimler Fakültesi, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri

