

## **E İHRACATIN VERGİLEMESİ,**

**Akın AKBULUT**

**Maliye Bakanlığı, Baş Hesap Uzmanı**

### **1-GİRİŞ:**

Ekonomik faaliyetin bir boyutu da elektronik yoldan gerçekleştirilen alım-satım, hizmet işlemleridir. İletişim teknolojilerinin gelişmesi ve tüketicilerin cep telefonlarından dahi internet işlemlerini sağlayabilmeleri bu yolla yapılan internet işlemlerini, dolayısıyla internet yoluyla gerçekleştirilen ticari işlemleri de önemli hale getirmiştir.

Ticaretin bir boyutu olan elektronik ticarete işlemler normal işlemlerden daha karmaşık değildir. Hatta satıcı ve alıcı arasındaki aşamaları kısaltarak tüm dünya çapında arz-talep ilişkisi doğrudan kurulabilmektedir. Bu durum ihracat yapmak isteyen kişi ve firmaların da daha küresel düşünmesine ve ürünlerini dünya ölçeğinde pazarlama imkânına da vesile olmaktadır.

Ürün ve hizmetlerini Türkiye dışına sunabilme imkanına kavuşan elektronik ticaret yapan kişi ya da kuruluşlarının ne tür vergisel yükümlülükleri-sorumlulukları ortaya çıkmaktadır? Normal ihracatçıdan farkları var mıdır? AB ülkelerine elektronik yoldan yapılan dijital ürün ihracatı diğer ülke uygulamalarından farklı mıdır? Bütün bunların yanı sıra elde edilen gelir açısından Türkiye ile ihracat yapılan ülke arasında akdedilen bir Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmasının olup olmadığı da bu yükümlülük ya da sorumluluğu nasıl etkilemektedir? İzleyen açıklamalarda bu konular ele alınmaya çalışılacaktır.

### **2.TEMEL KONULAR:**

#### **2.1. İşe Başlama-İşin Başladığını Bildirme:**

İnternette faaliyet gösteren alışveriş sitelerinin öncelikle kendilerine ait belirli bir web adresine sahip olmaları ve bu sitenin tanınmasını sağlayacak alan adını ticaret siciline tescil ettirmeleri gerekmektedir. Söz konusu tescil işlemi gelecekte ortaya çıkacak hukuki ihtilafların da önüne geçecektir. Çünkü ticaret hacmi arttıkça alan adının marka değerinin artması ve iktisadi bir değer olarak ortaya çıkması söz konusu olabilmektedir.

İnternet sitesi tek başına bir fiziki yer işgal etmediğinden işlerin yürütüldüğü yerin ve kanuni merkezin vergi idaresine bildirilmesi ve mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekir (VUK md.153). Bu bildirim yapılmadığı takdirde; ilgili vergi dairesi anılan Kanun'un 154. maddesine göre, ticaret siciline kaydolunduğundan bahisle söz konusu sitelerin fiilen işe başladığına ilişkin belirtinin varlığına ulaşabilir. Fiili alışverişin tespit edilmesi durumunda işlemlerin başladığı tarih işe başladığına karine teşkil eder (VUK md.154). Ayrıca, işe başlama bildiriminin yapılmasıyla birlikte, gelirin vergilemesi açısından hangi vergiye tabi olacağı ya da mükellefiyet şeklinin nasıl olacağı da tespit edilecektir.

## **2.2.İnternet Ortamında Yapılan Satışlarda Belge Düzeni Nasıl Olmalıdır?**

İnternet ortamında yapılan satışlar için düzenlenecek belgelerin şartları taşıyan normal bir mükelleften farkı yoktur. Özel bir düzenleme mevcut değildir, olması da beklenemez. İnternette faaliyet gösteren firmaların vergi mükellefiyetlerinin tesis edilmesinden itibaren, elde edecekleri kazançları belgelemeleri diğer ticaret erbabı ya da tüzel kişiliklerden farklılık göstermemektedir. Ticari iş yapan mükelleflerin düzenleyecekleri belgelerin başında “fatura” gelmektedir. Mükellefler, 2009 yılı için bedeli 670.TL’yi geçmeyen satışlarına perakende satış fişi/yazar kasa fişi, bu tutarı geçen satışlarına ise fatura düzenlemek zorundadırlar(VUK md.232).

Elektronik ticaret yapan mükellefler doğal olarak fazla işlem yapmakta ve alıcılarını ve alıcı bilgilerini teyit edememektedirler. Bu nedenle elektronik fatura düzenleyip iş yüklerini azaltmayı istemektedirler. Türkiye’de henüz başlangıç aşamasında olan elektronik fatura uygulamasından yine de yararlanmak isteyenler olabilir.

Elektronik faturaya geçiş için öngörülen ara bir çözüm olan Elektronik Fatura Kayıt Sisteminden(EFKS), Gelir İdaresi Başkanlığı ile protokol imzalayan firmalar yararlanabilmektedir. EFKS uygulamasından yararlanan firmalar, vergi mevzuatı gereğince düzenlemiş oldukları faturaların birer nüshalarını kağıt ortamında saklamak zorunda olmadıkları gibi, alıcılarına kağıt ortamında veya manyetik ortamda fatura verebileceklerdir. Bununla birlikte PDF formatında hazırlanmayan veya güvenli elektronik imza ile imzalanmayan herhangi bir e-faturanın vergi mevzuatımız karşısında bir geçerliliği bulunmamaktadır.

Elektronik kayıt ve belge düzeni konusunda ayrıntı için VUK GT 361’e bakılabilir.

## **2.3.Serbest Meslek Kazancında Defter Tutma ve Belge Düzeni Nasıldır?**

E-İhracat yapmayı düşünen mükellefler içinde dijital ürün üreten, telifli eserler meydana getiren ya da şahsi emeğiyle belli branştaki hizmetleri internetten sunan kişiler olabilir. Bu kişiler Gelir Vergisi Kanunu 65-68. Maddelerindeki şartlar taşıdıklarında kendileri serbest meslek erbabı ve elde ettikleri kazanç da serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek erbabının faaliyetlerini sürekli yapması durumunda Vergi Usul Kanunu’nun 172’nci maddesi ile serbest meslek erbabına defter tutma mecburiyeti getirilmiş, aynı Kanun’un 210’uncu maddesinde ise serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı Kanunun 236’ncı maddesinde de serbest meslek erbabının hasılatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir.

Serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanların ise defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Diğer yandan, Vergi Usul Kanunu’nun 242’nci maddesi uyarınca, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti ile ilgili giderleri ispat edecek belgelerin muhafaza edilmesi gerekmektedir.

## **2.4.Elektronik Kayıt ve Belgelerin Yabancı Menşeli Olması Durumunda Kayıtlar Nasıl Tutulacaktır?**

Yabancı ülkelerde resmi belge olarak kabul edilen bir elektronik kaydın ülkemizde de aynı nitelikte kabul edilebilmesi için onaylanması konusunun, onay makamlarının kuruluş ve görevlerine ilişkin düzenlemelerin yapılması çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir.

Elektronik İmza Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'e göre yabancı elektronik sertifikaların kabul edilmesi 32'nci maddede düzenlenmiştir. Buna göre;

“Yabancı elektronik sertifikaların hukuki sonuçlarına ve kabul edilmesine ilişkin şartlar milletlerarası anlaşmalarla belirlenir.

Türkiye’de kurulu bir Elektronik Sertifikalı Hizmet Sağlayıcı(ESHS), kabul edeceği yabancı elektronik sertifika ile ilgili aşağıdaki belgeleri, sertifikaların kullanımına başlanmadan bir (1) ay önce Kuruma verir;

a) Elektronik sertifikalarını kabul edeceği yabancı ESHS'nin kendi sertifikasının örneği,

b) Yabancı ESHS'nin kurulu bulunduğu ülkede ESHS olduğuna dair yetkili merciden alınmış belge,

c) Yabancı elektronik sertifikanın, Kanun ve bu Yönetmelikte yer alan nitelikli elektronik sertifikanın teknik şartlarını taşıdığına dair bilgi ve belgeler.

Kurum, yabancı ESHS'ye ait bilgileri internet sayfasında yayımlar.

Kabul edilen yabancı elektronik sertifikaların kullanılması sonucunda doğacak her türlü zarardan sertifikaları kabul eden Türkiye'deki ESHS de sorumludur.”

## **2.5.Elektronik Posta Yolu ile Alınan Faturanın Gider Olarak Kayıt Edilmesi Mümkün müdür?**

Hangi belgelerin yasal belge olduğu ve kabul edileceği Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiştir. Bu belgeler fatura ya da fatura yerine geçen belgelerdir. Öte yandan elektronik ticaretin doğası gereği yurtdışından özellikle dijital ürünlerin indirilmesi yoluyla yapılan alışverişlerde yalnızca e-postanıza bir e-belge gelebilmekte ödeme kayıtlarınız dışında da bir kayıt yer almamaktadır. Konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınan 15/12/2004 tarih ve GEL.0.29/2920-228-48-60202 sayılı yazıda;

“Bilindiği üzere, yurtdışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan hizmet karşılığında ödemedede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışından aldıkları belgenin alındığı ülke mevzuatına göre muteber bir belge olması gerekmektedir.

Mükelleflerin İnternet yoluyla yurtdışından satın aldıkları hizmet ve bu nitelikteki gayri maddi haklar için yurtdışındaki satıcı tarafından düzenlenen fatura veya fatura yerine geçen belgelerin elden veya posta yoluyla alınamaması halinde **elektronik ortamda alınan söz konusu belgelerin çıktılarının yapılan ödemeyi gösterir banka kredi kartı slip veya**

**ekstresi ile birlikte muhafaza ve ibraz ile alınan hizmetin yapılan ticari işin bir gereği olarak alındığının tevsik edilmesi durumunda yapılan ödemelerin gider veya maliyet kaydı mümkün bulunmaktadır.**

## **2.6. Defter ve Belgelerin Muhafaza Ve İbraz Yükümlülükleri Nelerdir?**

İnternette faaliyet gösteren alışveriş sitelerinin elde ettikleri ticari kazançlar için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun belirlediği esaslar dahilinde defter tutmak mecburiyetleri vardır. VUK'un 253. maddesine göre; bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

### **2.7.E-İhracat Şirketinin Yurt Dışı Şubesinin Varlığı<sup>1</sup>:**

Merkezi Türkiye'de bulunan firmanın yurtdışındaki şubelerinde yürütülen işlere ilişkin kar veya zarar, Türk vergi mevzuatına göre değil, ilgili ülkenin vergi mevzuatına göre tespit edilmekte ve o ülke vergi mevzuatına göre elde edilen kazanç Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmektedir. Dolayısıyla, yurtdışındaki işlerin yürütülmesi için kurulan şubeler merkezi Türkiye'de bulunan firmanın iştiraki gibi değerlendirilmektedir.

Bu itibarla, Türkiye'de bulunan firmanın iştiraki gibi değerlendirilen yurtdışı şube kayıtlarının merkez işletmenin kayıtlarında tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, iştirak olarak kabul edilen yurt dışındaki şubeye ait meblağların merkez işletmece kullanılması halinde "393-Merkez ve Şubeler Cari Hesabı"na kaydedilmesi mümkündür. Bu şubeye ait banka meblağlarının merkez işletmece kullanılmaması halinde ise merkez işletmenin kayıtlarında söz konusu paraların izlenmesine gerek bulunmamaktadır.

## **3. E-İHRACATTA GERÇEK KİŞİLERİN VERGİLEMESİ NASIL OLMAKTADIR?**

İnternette ticaret yapmak için web sitesi açan ve bu site aracılığı ile kazanç elde eden gerçek kişilerin gelir vergisi yönünden mükellefiyeti bulunması gerekir. Gerçek kişi yurt dışındaki müşterilerine internet yoluyla mal ve hizmet ulaştırıyorsa 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından yaptığı bu sürekli faaliyetini ya ticari bir faaliyet olarak gerçekleştiriyordur, ya da yazılım üretilip satmak, danışmanlık ya da teknik hizmette bulunmak gibi serbest meslek faaliyetinde bulunarak gerçekleştiriyordur.

### **3.1.E-İhracatta Ticari Faaliyet Nasıl Ortaya Çıkar?**

Bir gerçek kişinin ambalajlama dışında eklenti yapmadığı yazılımları alıp satması, müzik, görsellerin internet yoluyla ticaretini yapması, portföyündeki yan yazılımları ve çözümleri üzerinde bir hak bırakmadan ihraç etmesi, DVD, CD, Flash bellek gibi taşıyıcı

---

<sup>1</sup> Daha fazla bilgi için bkz. Akın AKBULUT, Bilişim Ekonomisi ve E Ticaret HUD yay.mayıs 2007, sf.186-200

ortamlarda ya da başka şekilde satması hep ticari işlemlere örnektir. Yapılan bu ticari işlemlerin normal ticari faaliyetlerden bir farkı yoktur ve GVK 37-39. madde hükümlerine tabidir. Buna göre anılan gerçek kişilerin bir yıl içindeki ticari faaliyetlerinden elde ettiği kazanç, aynı Kanununun 40. maddesindeki giderlerin düşülmesi ve 41. maddesindeki giderlerin düşülmemesi yoluyla safi kazancı oluşturacak ve yıllık beyana tabi olarak vergilenecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesine göre, ticari kazanç sahipleri kazanç temin etmemiş olsalar dahi yıllık beyanname vereceklerdir.

### **3.2. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilemesi Nasıl Yapılır?**

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler Gelir Vergisi Kanununun 65-68'inci maddelerinde yapılmıştır. Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen 67'nci maddede; serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmış ve kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edileceği ifade edilmiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatın indirilecek giderler ise 68'inci maddede sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesine göre, serbest meslek erbabı (serbest meslek faaliyetini mutad meslek olarak ifa edenler) mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar dahi yıllık beyanname vereceklerdir.

#### **3.2.1.Yazılım Üreten ve Elektronik Yoldan İhraç Eden Gerçek Kişilerin Elde Ettikleri Kazançların Vergilemesi: GVK Md.18:Telif Kazançları İstisnası:**

Bilgisayarlarda bir verinin işlenmesi sonucu ortaya çıkan ürünler, ortaya koyanın özgün bakış açısını içeriyorsa “eser” niteliğindedir ve “Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun” koruması altındadır. Bir yazılım, oyun, arama motoru, web sitesi...hep bu açıdan değerlendirilmesi gereken telifli ürünlerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi uyarınca, bilgisayar programcılarının veya bunların kanuni mirasçılarının, bilgisayar yazılımını (hazırlık tasarımları dahil) sair suretle değerlendirmelerinden (kamuya sunma, kiralama, satış, devir ve temlik suretiyle elden çıkarma) elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır. Bu şekilde elde edilen gelirler beyana da konu değildir.

Söz konusu kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/2-a maddesi uyarınca elde edenlerce gelir vergisi stopajına tabidir. Stopaj uygulamasında sorumluluk Türkiye'de faaliyette bulunan ve Türk Vergi Kanunlarına tabi mükellefleri kapsadığından telifli ürünlerini e-ihracat yapan müellif ya da kanuni mirasçı gibi gerçek kişilerin yabancı kişilerden aldığı söz konusu telifli ürün bedelleri üzerinden “yabancı kişilerin” GVK 94. Madde kapsamında stopaj yükümlülüğünden söz edilemez. Ayrıca yurtdışına yapılan

ihracatlar KDVK m.11 uyarınca ihracat istisnası kapsamında olduğundan KDV kapsamında da değildir.

Bunun yanı sıra yazılımı geliştirenin söz konusu yazılımın örneklerini internetten ihraç yoluyla satması nasıl ki GVK'nın 18'inci maddesine göre istisnaya konu ise, aynı kişinin aynı bilgisayar yazılımının güncelleme, iyileştirme veya uyarlamasını sağlayan hizmetlerini sunması karşılığında aldığı ücret de aynı istisnaya konu olacaktır.

### **3.3.Gerçek Kişilerde Geçici Vergi Uygulaması Nasıldır?**

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesine göre ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının cari vergilendirme döneminin üç aylık dönemleri itibariyle geçici vergi ödeyecekleri hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca söz konusu faaliyetleri mutad olarak yürütenler elde ettikleri hasılat tutarına bakılmaksızın geçici vergi beyannamesi verecekler Bu açıdan e-ihracat yapan ticaret ve serbest meslek erbapları da geçici vergi kapsamındadırlar.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde belirtilen serbest meslek faaliyetlerini **arızı olarak yapanların geçici vergi ödeme mükellefiyeti bulunmamaktadır.** Bu faaliyetleri sürekli olarak yapanlar ise geçici vergi mükellefiyetiyle ilgili işlemleri yerine getireceklerdir.

### **3.4.Yabancı Memleketlerde Elde Edilen Kazançlar ve Ödenen Vergilerin Mahsubu Nasıl Olmaktadır?**

Yurtdışına e-ihracat yapan ve elde ettikleri gelirler dolayısıyla ilgili ülkelerde stopaj ya da beyan yoluyla vergi ödemeleri durumunda anılan ödemelerin Türkiye'de beyan edecekleri gelir vergisinden aşağıdaki şartlarda mahsup etmeleri mümkündür:

- Tam mükellef gerçek kişiler, yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirleri için yıllık beyanname vermek ve diğer gelirleri nedeniyle verecekleri yıllık beyannameye bu gelirlerini dahil etmek zorundadırlar (GVK, Md.1, 2, 3, 4, 85).
- Bu zorunluluk, tevkif suretiyle vergilendirilip vergilendirilmediğine, tutarına veya niteliğine bakılmaksızın yabancı ülkelerde elde edilen bütün gelirler için geçerlidir (GVK, Md. 85).
- Yabancı ülkede elde edilen gelirin, mükellefin iradesi dışındaki sebeplerle Türkiye'ye getirilemediğinin tevsik edilmesi halinde bu gelir, elde edildiği yılın geliri sayılmayacaktır (GVK, Md.85).

- Bu durumda söz konusu gelir, mükellefin bu gelire tasarruf edebildiği yılın geliri sayılarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir (GVK, Md.85).
- Ancak yabancı ülkede elde edilen gelire hukuken ve fiilen tasarruf edilebildiği halde iradi olarak Türkiye'ye getirilmemesi durumunda bu gelir, tasarruf edildiği yılın geliri olarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir (GVK, Md.85)
- Beyan edilen gelir üzerinden tarh edilen gelir vergisinden, yabancı memleketlerde ödenen benzeri vergiler mahsup edilir (GVK, Md.123).
- Mahsup edilecek vergi tutarı, yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısımdan fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz (GVK, Md.123)

#### **4.YURTDIŞINA E-İHRACAT VE KURUMLAR VERGİSİ:**

İnternet üzerinden yurtdışına mal ve hizmet ihracında bulunan ve kurumlar vergisi mükellefi olan bir işletme, Türk Ticaret Kanunu'nun 18'inci maddesi hükmüne göre tüccar sayılmakta ve bu işletmelerin faaliyetlerinden doğan kazançlar da ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulmaktadır.

Tam mükellef kurumların bilançolarının aktifinde kayıtlı olan (aktife giriş şekli ne olursa olsun) telif haklarının satılması, devri, temlik veya kiralanması suretiyle elde edilen hasılat Kurumun elde ettiği diğer kazançlarla birleştirilerek kurum kazancını oluşturur ve kurumlar vergisine tabi tutulur. Kurum kazancının tespiti, Gelir Vergisi Kanunu'ndaki ticari kazancın tespit usullerine göre yapılacaktır.

Tam mükellef kurumların gelirlerini elektronik ticaret işlemlerinden, yazılımın satış-kira gelirlerinden, web sitesi aboneliği, güncelleme aboneliği vb. kaynaktan, doğrudan fiziki teslim ya da İnternette elektronik teslim yoluyla gerçekleştirilmesinin önemi bulunmamakta, gelirin tamamı kurum kazancı olarak 5520 sayılı KVK'nun 6'ncı maddesine göre bu kazancın safi tutarı üzerinden 32/1'inci maddesi uyarınca % 20 oranında kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır.

Öte yandan gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de geçici vergi uygulaması ve yurtdışında ödenen vergilerin beyan edilen yıllık kurumlar vergisinden mahsup edilmesi (KVK md.33) söz konusudur.<sup>2</sup>

## **5.ALMANYA'YA İHRACATA DİKKAT!**

Türkiye ile 70 ülke çifte vergilemeyi önleme anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşmalar “gelir” yönünden vergilemeye ilişkin hükümleri içermekte olup KDV gibi harcama ya da işlem vergilerini kapsamamaktadır. Anlaşmalar ilgili ülke parlamentolarınca da kabul edildiğinden Kanun hükmünde olup, kanunlar hiyerarşisinde Anayasalardan sonra gelmektedir. Bu açıdan anlaşmalarla düzenlenmiş hususlarda öncelik anlaşma hükümlerinin uygulanacağı şeklindedir. İhracatçıları yakından ilgilendiren bu genel hususları hatırlattıktan sonra muhtemel ihraç pazarlarından biri olan Almanya hakkında bir özel durumu belirtmek gerekir. Almanya, 21 Temmuz 2009 tarihinde Türkiye ile imzaladığı ve yürürlükte olan iki ülke Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmasını(ÇVÖA) tek taraflı olarak fesh etmiş bulunmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yapılan açıklamada; Almanya'nın, 16 Nisan 1985 tarihinde imzalanan ÇVÖ anlaşmasını, 21 Temmuz 2009 tarihinde feshettiğini Türkiye'ye bildirdiği; fesih işleminin 01.01.2011 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri için geçerli olduğu ve bu çerçevede, Anlaşmanın 2009 ve 2010 yılları vergilendirme dönemlerinde uygulanmasına devam edileceği belirtilmiştir. Bu açıdan yeni bir anlaşma imzalanmazsa 01.01.2011 tarihinden itibaren iki ülke açısından da elde edilen gelirlerin kendi iç mevzuatları çerçevesinde değerlendirileceği ortaya çıkmaktadır. Yapılacak ihracat ve elde edilecek gelirlerde söz konusu hususun dikkate alınması gerekir.

## **6.E-İHRACAT VE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI<sup>3</sup>:**

### **6.1.Genel Olarak:**

Genel çerçevesiyle Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1'inci maddesine bakacak olursak, Türkiye'de elektronik ticaret kapsamında gerçekleştirilecek ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olacaktır. İşlemlerin elektronik yoldan gerçekleştirilmesi bu işlemlerin vergileme dışı kalacağı anlamına gelmemelidir.

Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olması elektronik yoldan yapılan ticaretin de iki kategoride değerlendirilmesine yol açmaktadır. Bunlar, teslim konu olacak “mallar” ve hizmetlerdir. Somut ürünlerin alım satımı teslim işlemlerine konu olurken, uluslar arası kabul görmüş anlayışa göre “dijital ürünler” hizmetlerin kapsamına girmektedir.

<sup>2</sup> Daha fazla bilgi için bkz. Akın AKBULUT, a.g.e.sf.153–353

<sup>3</sup>Ayrıntı için bkz. Akın AKBULUT, a.g.e. sf.377–383

Bu açıdan elektronik yoldan teslimi gerçekleşen bütün ürünler KDV açısından “hizmet” kapsamında değerlendirilecektir.

KDV'nin temel uygulaması şu şekil işlemektedir: Ülkeye giriş yapan mal ve hizmet KDV'ye konu yapılacak, ülkeden çıkış yapan mal ve hizmet “KDV'den arındırılacak”tır. Bu çerçevede ülkeden yapılan e-ihracatın da ihracata konu ürünlerin KDV'den arındırılarak ihraç edilmesi gerekir. Normal mal ihracatı ister elektronik yoldan olsun ister geleneksel yollarla olsun genel uygulamanın aynısıdır. İhraç edilen ürün KDVK m.11 uyarınca KDV'den istisnadır. KDVK m.11 ve 12 şartlarının gerçekleşmesi durumunda ihraç edilen mal KDV'ye tabi olmayacak ve malın bünyesindeki KDV mahsup ya da iade yoluyla ihracatçıya geri verilecektir. Dijital ürünlerin bulunduğu hizmet ihracında ise “hizmet ihracatı” başlığı altında kendi düzenlemeleri çerçevesinde değerlendirmek gerekir:

## **6.2.Dijital Ürünlerin ve E-Hizmetin İhracatında KDV Uygulaması:**

113 sayılı KDV Genel Tebliği konuyu aşağıdaki şekilde düzenlemiştir:

KDV Kanununun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimlerinden ayrı olarak yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler de KDV'den istisna edilmiş, aynı Kanunun 12/2 maddesi uyarınca, bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
- Hizmetten yurt dışında faydalanılması,
- şartlarının yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

Öte yandan hizmet ihracı konusunda 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (K) ve 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümündeki açıklamalarda, hizmet ihracı istisnası uygulamasında;

- Hizmetin Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
- Fatura ve benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,
- Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi,
- Hizmetten yurt dışında yararlanılması,
- şartlarının aranacağı belirtilmiştir.

KDV Kanununun yukarıda belirtilen hükümleri ile konu hakkındaki açıklamaların yer aldığı KDV Genel Tebliği uyarınca, yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir.

Ancak, bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDV Kanununun 32. maddesi kapsamında iadesi hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyecektir.

Elektronik Ticareti yakından ilgilendiren iki idare görüşü de yukarıdaki Tebliğ hükümleri ile aynıdır. Söz konusu görüş özetleri aşağıdaki gibidir:

### **6.3.Yurtdışında Yerleşik Yabancı Firma İçin Üretilen Bilgisayar Yazılımlarının CD Ortamında Satışında KDV Uygulaması<sup>4</sup>:**

Kanun'un 11/1-a maddesiyle ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ise KDV'den istisna edilmiştir.

Kanun'un 12/2'nci maddeleri uyarınca da, bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için,

-Hizmetler yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

-Hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır.

Hizmet ihracatı ile ilgili açıklamalar 17, 26 ve 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır. Hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnasının uygulanabilmesi için 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (c) bölümünde yer alan aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur.

1-Hizmet Türkiye'de yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

2-Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

3-Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

4-Hizmetten yurtdışında yararlanılmalıdır.

### **6.4.Yurtdışında Yerleşik Yabancı Firma İçin Üretilen Bilgisayar Yazılımlarının ve Destek Hizmetlerinin İnternet Ortamında Sunulmasında KDV Uygulaması<sup>5</sup>:**

...firmanızca yurtdışındaki uluslararası bilgisayar firmasının Avrupa, Ortadoğu ve Afrika'daki müşterilerine verilecek bilgisayar destek hizmetinden yurt dışında faydalanılacağından yukarıda sayılan diğer şartların da gerçekleşmesi halinde hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

---

<sup>4</sup> 27.12.2002 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.18.6895 sayılı mukteza

<sup>5</sup> 04.06.2002 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.18.3073 sayılı mukteza

Diğer taraftan belirtilen hizmetlerden yurtdışındaki bilgisayar firmasının Türkiye’de bulunan müşterilerinin faydalanması halinde bu hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı tabiidir.

#### 6.5.Yazılımların İhraç Kaydıyla Teslimi Mümkün Müdür?

27 Seri No.lu KDVKGT’de sayılan şartları taşıyan yazılım firmalarının imalatçı olacağı ve dolayısıyla ürettikleri yazılımları ihracatçı firmalara ihraç kaydıyla teslim edebilecekleri düşünülmektedir. Bununla birlikte Türk Gümrük Tarife Cetveli’nde yazılımların beyan edilebileceği ayrı bir gümrük tarife istatistik pozisyonu bulunmamakta olup mevcut uygulamada yazılımlar gümrüğe kayıtlı buldukları ortamın gümrük tarife istatistik pozisyonundan beyan edilmektedir. Yani eğer yazılım CD içinde ihraç veya ithal ediliyorsa gümrük idaresine CD’lerin sınıflandırıldığı gümrük tarife istatistik pozisyonundan beyan edilmektedir. Yazılımlar, gümrük beyannamesinde taşındığı ortamın (CD, flash bellek vb.) GTİP’inden beyan edilmekle birlikte gümrük beyannamesinin 31 nolu açıklamalar kutusunda söz konusu CD içerisinde yazılımın bulunduğu ve bu yazılımın kıymetine ilişkin bilgiye de yer verilmesi mümkündür. Ancak her halükarda ihraç ya da ithal edilen mal yazılımın kayıtlı olduğu ortam olmaktadır. Bu nedenle yazılım firmaları KDVK’nın 11/c maddesinde sözü geçen imalatçı sıfatına sahip olabilmekle beraber, yazılım ihracatları gümrükten geçirilmek suretiyle yapılsa dahi ihracatın yazılım ihracatı olarak gümrük çıkış beyannamesine bağlanması mümkün olamamaktadır. Dolayısıyla yazılımlar için ihraç kaydıyla teslim müessesesinin işletilmesi imkanı yoktur.

#### 6.6.Serbest Bölgeye E-İhracat Yapılması KDV’ye Tabi Midir?

Katma Değer Vergisi Kanununun 1’inci maddesinde; Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin Katma Değer Vergisi’nin konusunun kapsamına girdiği hüküm altına alınmıştır. Firmanızın şirketlere özel olarak Türkiye’de kullanılmak üzere muhasebe programı yazmanız KDV kapsamına girdiğinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-a) maddesinde, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgeler için yapılan fason hizmetler...(17/4-1) maddesinde de, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, aynı Kanunun (12/2) maddesinde, yurt dışındaki müşteri tabirinin, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği hükme bağlanmış olup, hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için aranacak şartlara ilişkin açıklamalar 113 seri no.lu KDV Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.

Öte yandan, KDV Kanununun 12’nci maddesinde, malın gümrük bölgesinden çıkarak bir serbest bölgeye vasıl olması ve buradaki alıcıya teslimi ihracat istisnası

kapsamında değerlendirilmiş, ancak serbest bölgedeki müşteri için yapılan fason hizmetler dışında istisna olacak bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde,

1-Türkiye'den serbest bölgeye, serbest bölgeden serbest bölge dışına ancak yurt içine yönelik olarak verilen hizmetler KDV Kanununun 1 ve 6'ncı maddeleri gereğince, genel esaslar çerçevesinde katma değer vergisine tabi olduğundan, serbest bölgeden yurt içine, yurt içinden serbest bölgeye verilen hizmetlere(fason hizmetler hariç) genel oranda katma değer vergisi uygulanacaktır.

2- Türkiye'de ya da yurt dışında mukim firmaların ya da serbest bölgede faaliyette bulunan firmaların serbest bölge içinde ifa ettikleri hizmetler Kanununun (17/4-ı) maddesi gereğince katma değer vergisinden müstesna olduğundan, yurt dışından serbest bölgeye veya serbest bölgeden yurt dışına verilen hizmetler ise katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

### **6.7.AB'YE İHRACATA DİKKAT!**

AB uygulamaları açısından 1 Temmuz 2006'da yürürlüğe giren 17 Ekim 2005 tarihli 1777/2005 no.lu VAT(KDV) Direktifinde "elektronik olarak ifa edilen hizmetler" ayrıntılı olarak sıralanmıştır. Bu hizmetler, AB dışındaki müşteriler için ya da AB içinde olmakla birlikte hizmeti ifa edenle aynı ülkede olmayan müşteriler için gerçekleştirilirse; hizmetin ifa edildiği yer; dolayısıyla KDV açısından vergilendirme yapılacak olan yer;

-Hizmeti alan müşterinin iş merkezinin bulunduğu yer veya

-Müşterinin, hizmetin ifa edildiği belirli bir işyerine sahip olduğu yer veya

-Böyle bir yerin olmaması halinde; müşterinin daimi adresinin veya daimi ikametgahının bulunduğu yer olacaktır.<sup>6</sup>

Bu genel kuralın yanı sıra uygulamaya giren AB mevzuatlarında elektronik hizmetlerin, KDV mükellefi olan işletmeler ya da KDV mükellefi olmayan nihai tüketicilere sunulması açısından belli şartların yerine getirilmesi zorunlu tutulmuştur. Bunu işletmeden işletmeye (b to b) ve işletmeden tüketiciye (b to c) yapılan hizmetler açısından aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz.

i-Business to Business (İşletmeden İşletmeye) Yapılan Hizmetler: Yukarıda anılan Temel VAT (KDV) Direktifi'nin 21'inci maddesinde, kendisine AB dışında ya da AB içinde, fakat kendi bulunduğu ülke dışında mukim bir vergi yükümlüsü tarafından elektronik olarak bir hizmet sunulan vergi yükümlüsü, KDV'yi ödemekle yükümlü tutulmuştur. Bu uygulama temel anlamda "sorumluluk müessesesi"dir. Hizmet alıcısı AB işletmesi, AB dışından aldığı elektronik hizmete ait KDV'yi sorumlu sıfatıyla beyan edecektir.

---

<sup>6</sup> Daha fazla bilgi için bkz. Akın AKBULUT, a.g.e.sf.356-360

**Örneğin**, alıcı AB içindedir ve hizmeti iş amaçlı satın almaktadır ama arz eden AB ülkelerinden değildir. Örneğin Alman iş adamı Türk müteşebbisten elektronik hizmet almaktadır. Bu durumda, Alman alıcı KDV sorumluluk uygulaması çerçevesinde KDV hesaplar ve ilgili makamlara yatırır.

Bu uygulama Türk KDVK'nun 6/b maddesinde de bu şekildedir.

ii-Business to Costumers (İşletmeden Nihai Tüketiciye) Yapılan Hizmetler: Topluluk içinde mukim olmayan, işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan bir e-ticaret işletmecisi tarafından, vergi yükümlülüğü olmayan AB'li bireysel tüketicilere elektronik hizmet sunulması halinde özel bir vergilendirme rejimi getirilmiştir (Madde 26/c). Bu rejim çerçevesinde, yabancı işletme elektronik olarak üye devletlerden herhangi birine kayıt yaptıracak, AB içinde yararlandığı e-hizmetlerinden kaynaklanan KDV bu mükellefiyet kaydına bağlı olarak o devlete ödenecektir. Kayıt yaptırılan bu ülke (member state of identification) AB dışındaki vergi yükümlüsünden, ünvanı, posta adresi, web siteleri dahil elektronik adresi vs... gibi bir çok konuda bildirim isteyecektir. Kayıt ülkesi, vergi yükümlüsü tarafından yatırılan KDV'yi tüketim ülkesinin bu konuda belirlediği banka hesabına aktaracaktır.

**Örnek:** Elektronik hizmet alıcısı AB içinde bireysel tüketicidir ya da ekonomik amacı olmayan bir örgüttür, satıcı/hizmet sağlayıcı ise AB dışından bir işletmedir. (Örneğin, Türk elektronik hizmet sağlayıcısından bir Fransız tüketicinin satın aldığı hizmet). Bu durumda Türk şirket Fransız tüketicisinin satın aldığı elektronik hizmetin KDV'sini tahsil eder ve Fransız vergi idaresine öder.

## **7.Yurtdışına E İhracat Türleri ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu:**

OECD'nin Model Anlaşma için yapmış olduğu bir sınıflama<sup>7</sup> Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları'nda e-ticarete ilişkin işlemlerin nelerden oluşabileceğini ortaya koymuştur. Söz konusu sınıflama, içeriği ve Türk vergi kanunları ile Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarındaki karşılıkları ve vergisel yorumları ile yukarıdaki temel bilgilerin de yardımıyla yapılan elektronik ihracatların nasıl değerlendirileceğine ilişkin özet bilgiler sunar. Söz konusu çalışma [EK 1'de](#) olduğu gibidir<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> OECD, Tax Treaty Characterisation Issues Arising From E-commerce, Report To Working Party NO. 1 ,01.02. 2001,Annex 2

<sup>8</sup> Söz konusu çalışma Akın AKBULUT, a.g.e.sf.209-230'daki açıklamalar özetlenerek hazırlanmıştır.