

ELEKTRONİK TİCARETTE YENİ BİR DÜZENLEME: 3 NO.LU KDV BEYANNAMESİ

A NEW REGULATION IN ELECTRONIC COMMERCE:
VAT RETURN, NO. 3



Yunus ÖZER*

ÖZ

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi uluslararası platformlarda sıkça tartışılan konulardan birisidir. Bu durumun en büyük sebebi elektronik ticaretin ülkeler arasında büyük bir rekabete neden olmasıdır. Elektronik ticaret, ticari ilişkiler açısından ülkelere pek çok yarar sağlarken vergilendirme politikaları açısından birçok sorunu da beraberinde getirmiştir. OECD bünyesinde de bu sorunlara ilişkin olarak önemli çalışmalar yapılarak çeşitli öneriler sunulmuştur. Ülkemizde ise uluslararası ticaretin vergilendirilmesi konusunda önemli bir adım atılmış ve katma değer vergisi açısından yeni bir mükellefiyet türü getirilerek vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada, yeni getirilen vergi mükellefiyetinin vergi mevzuatındaki yerine ayrıntılı bir şekilde yer verilmiş olup yapılan düzenlemenin artı ve eksi yönleri ele alınmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Elektronik Ticaret, 3 No.lu KDV Beyannamesi, Çözüm Önerileri

ABSTRACT

Taxation of electronic commerce is one of the issues that are frequently discussed at international platforms. The biggest reason for this situation is that electronic commerce is a cause of great competition among the countries. Electronic commerce provides many benefits to countries in terms of commercial relations, but it has brought many problems in terms of taxation policy. In the OECD, several proposals have been made by conducting important studies on these problems. In our country, an important step has been taken in the taxation of international trade and a new type of tax liability has been introduced in terms of value added tax, thus trying to prevent tax losses and fugitives. In this study, the new tax liability has been put in place in the tax legislation in detail and the positive and negative aspects of the regulation have been tried to be addressed.

Keywords: Electronic commerce, VAT return no. 3, proposals for solution

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 08.08.2018 / M.K.T.: 18.09.2018

GİRİŞ

28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 41'inci maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Vergi Sorumlusu" başlıklı 9'uncu maddesinde değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile dar mükelleflerin Türkiye'de KDV mükellefiyeti olmayan kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler için vergilendirme yapılacağı ve bu konuda düzenleme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na ait olduğu belirtilmiştir.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak 31.01.2018 tarih ve 30318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 17 numaralı KDV Tebliği ile 1 numaralı KDV Genel Tebliğine ilaveler yapmıştır. Söz konusu tebliğ ile mevzuatımıza yeni bir mükellefiyet ve beyanname türü girmiş bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin vergilendirme esasları söz konusu tebliğ hükümleri dikkate alınarak aşağıda alt başlıklar halinde açıklanmıştır.

1- ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRME ESASLARI

1.1- Elektronik Hizmet Sunucularının KDV Mükellefiyeti

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar (dar mükellefler) tarafından Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında ve elektronik ortamda sunulan hizmetler sunuldukları anda KDV'ye tabi olmaktadır. Dar mükellefler bu hizmetlere ilişkin KDV'yi, "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmek suretiyle 3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edeceklerdir. Diğer taraftan elektronik hizmet sunucusu; müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar olarak kabul edilecektir.

Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura vb. belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenecektir.

Elektronik hizmet sunucularının, ilk kez verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurmaları gerekmektedir. Söz konusu formun elektronik ortamda doldurularak onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde elektronik hizmet sunucusu adına "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirilmektedir. Mükellefiyet tesisi üzerine internet vergi dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilmektedir. Ayrıca bu kapsamdaki mükelleflerden işe başlama bildirimi aranmamaktadır.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerin, herhangi bir tutar ile sınırlı olmaksızın beyannamelerini 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesine göre meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu bulunmadığı belirtilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar ile birlikte, elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir işyeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda (Türkiye'de bir işyerinin oluşup oluşmadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenecektir.), bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

1.2- Verginin Hesaplanması

Mükellefiyet tesis ettiren elektronik hizmet sunucuları, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler dolayısıyla bu hizmetlerin tabi olduğu oranda KDV hesaplayacaklardır.

Bununla birlikte, Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında beyan edilen hizmetlere ilişkin olması şartıyla, Türkiye’de KDV mükellefi olanlardan temin edilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura vb. belgelerde gösterilen KDV’nin, bu kapsamda beyan edilen işlemlere isabet eden kısmının 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1’inci maddesi kapsamında indirim konusu yapılması da mümkün bulunmaktadır. Ayrıca bu fatura ve benzeri belgelerin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince muhafaza edilmesi gerekmektedir. Ancak bu kapsamda mükellefiyet tesis ettirenlerin 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır.

1.3- Beyan ve Ödeme

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle hesapladıkları KDV’yi, takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar, internet vergi dairesi üzerinden 3 No.lu KDV beyannamesi ile Türk Lirası cinsinden beyan edeceklerdir. Bedelin döviz olarak hesaplanması halinde ise döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmi Gazete’de yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilecektir. Merkez Bankası tarafından Resmi Gazete’de ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde cari döviz kuru esas alınacaktır.

Yapılacak beyanın bizzat adına mükellefiyet tesis edilen elektronik hizmet sunucuları tarafından yapılması gerekmektedir. Söz konusu vergi, Türkiye’de yerleşik olan bir başka kişi veya kurum tarafından aracılık kapsamında beyan edilip ödenemez. Bu kapsamda bulunan mükelleflerin, beyanı gereken herhangi bir işleminin olmaması durumunda ise, ilgili döneme ilişkin beyanname vermelerine gerek yoktur.

Beyan edilen KDV’nin, beyannamenin verilmesi gereken ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmekte olup ödeme; vergi daireleri, tahsile yetkili bankalar ve kredi kartı ile banka kartı kullanılarak www.gib.gov.tr internet adresi üzerinden yapılabilecektir.

1.4- Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi

3065 sayılı Kanunun 9/1’inci maddesinde yer alan ve yukarıda ayrıntıları anlatılan elektronik ortamda sunulan hizmetlere yönelik beyan yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelere uymayanlar hakkında 213 sayılı Kanunun vergi cezalarına dair hükümleri uygulanacaktır.

2- 3 NO.LU KDV BEYANNAMESİNİN KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti bulunan hizmet sunucularının 3 No.lu KDV beyannamesi kapsamında beyan edecekleri işlemlerin neler olduğunun belirlenmesi önem arz etmektedir. Tebliğde elektronik ortamda sunulan hizmetlerin 3 No.lu KDV beyannamesi kapsamına girdiği belirtilmiş olup, herhangi bir hizmet ayırımına gidilmemiştir. Bu sebeple elektronik ortamda sunulan her türlü hizmet söz konusu beyanname kapsamına girmektedir. Ayrıca söz konusu tebliğde tamamen hizmet ifalarından bahsedilmekte olup mal teslimleri tebliğin konusuna dâhil edilmemiştir.

Yapılan düzenlemenin daha iyi anlaşılması için aşağıda 3 No.lu KDV beyannamesinin kapsamına girecek bazı hizmetlere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Bilgisayar Yazılımı ile İlgili Hizmetler: Elektronik ortamda sunulan bilgisayar yazılımı hizmetlerine ilişkin katma değer vergisinin 3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Söz konusu hizmetlerin kapsamına; bilgisayar yazılım ve donanımlarının uzaktan bakımı, uzaktan sistem yönetimi ve çevrimiçi veri depolama hizmetleri ile erişimi, indirilmesi ve güncellenmesi dâhil, yazılımlar ve tüm dijitalleştirilmiş ürünlerin (anti virüs programları, reklam engelleyici programlar, aygıt sürücüler, web sitelerine ilişkin filtreler ve güvenlik duvarı gibi ürünler dâhil) satışı gibi işlemler girmektedir.

Elektronik Finansal Veriler: Elektronik finansal veriler de 3 No.lu KDV beyannamesinin konusuna girmektedir. Son dönemlerde sıkça talep edilen bu hizmetler arasında alıcı tarafından girilen belirli verilere yanıt olarak internette veya bir elektronik ağ marifetiyle bilgisayardan otomatik olarak üretilen hizmetler (finansal veriler, yasal veriler vb.) girmektedir.

Aracı Şirketlerin Satışları: Elektronik ticarete bazı web siteleri sadece komisyonculuk faaliyeti yapmaktadır. Bu şirketler de yapmış oldukları hizmet dolayısıyla 3 No.lu KDV beyannamesi vermek zorundadır. Buna göre, alıcının ve satıcının internet ortamında veya elektronik bir ağ aracılığı ile bir araya getirilmesini temin eden platformlar tarafından mal ve hizmetlerin satışına ilişkin verilen her türlü hizmetler (internet sitesinde mal veya hizmetlerin satışı amacıyla yerleştirme hakkının satışı dâhil) 3 No.lu KDV beyannamesinin konusuna girmektedir.

Haber, Hava ve Yol Durumu vb. Hizmetler: Bazı web siteleri internet üzerinden abonelik sistemi kullanarak bu tür hizmetleri sunmaktadır. Buna göre telekomünikasyon bileşenlerinin yardımcı ve alt bir bölüm oluşturduğu, internet servis paketleri (Haber, hava veya yol durumu raporlarına erişim sağlayan içerik sayfaları, oyun alanları, web sitesi barındırma, çevrimiçi tartışmalara erişim gibi internet erişiminin ötesine geçen unsurları içeren paketler dâhil) 3 No.lu KDV beyannamesinin konusuna girmektedir.

Uygulama İçi Satın Almalar: Belli bir ücret karşılığında satın alınan uygulamalar da 3 No.lu KDV beyannamesinin konusuna girmektedir. Buna göre bilgisayar, mobil cihazlar ile telefonlar ve benzeri araçlar aracılığı ile sunulan müzik, film, oyun (Şans oyunları, bahis ve kumar oyunları dâhil), siyasi, kültürel, sanatsal, spor, bilim ve eğlence yayınları ve etkinlikleri ile diğer tüm uygulamalar ve uygulama içi satın almalara ait katma değer vergisinin 3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Uzaktan Eğitim Hizmetleri: Son dönemlerde büyük bir artış gösteren ve belirli bir ücret karşılığı verilen sanal dersler de bu beyannamenin konusuna girmektedir. Buna göre, sanal sınıflar da dâhil olmak üzere, internet veya elektronik bir ağ aracılığı ile verilen otomatik uzaktan eğitim hizmetlerine (Öğretmen ile öğrenci arasındaki iletişimi sağlamak için basit bir araç olarak kullanılma durumu hariç) ilişkin katma değer vergisi 3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

Yukarıda yer alan örneklerden de anlaşılacağı üzere, dar mükellefler tarafından Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda bir bedel karşılığında sunulan bütün hizmetler 3 No.lu KDV beyannamesinin konusuna girmektedir. Elektronik kitap ve yayınlara erişim için sağlanan hizmetler, çevrimiçi gazete ve dergilere abonelik hizmetleri, reklam alanı sağlama hizmetleri gibi hizmetler de bu kapsamda yer almaktadır. Ancak yurtdışından elektronik ortamda satın alınmak üzere gönderilen mallar, tebliğde tamamen hizmet ifalarından bahsedildiğinden 3 No.lu KDV beyan-

namesinin kapsamına girmemektedir. Söz konusu mal teslimlerine ilişkin katma değer vergisinin genel esaslar çerçevesinde 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

3- 3 NO.LU KDV BEYANNAMESİNİN ARTI ve EKİ YÖNLERİ

“Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” ve bu kapsamda verilecek 3 No.lu KDV beyannamesi ülkemizde elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda önemli bir gelişme olarak değerlendirilmelidir.

OECD ilke kararları doğrultusunda Türk vergi mevzuatında önemli değişikliklerin yapılması gerekli olan konular katma değer vergisi sistemi ile ilgilidir. OECD'nin katma değer vergisi ile ilgili olarak temel ilke kararları; vergilemenin tüketimin yapıldığı yerde yapılması (varış ülkesinde vergilendirme prensibi), dijital ürünlerin hizmet olarak değerlendirilmesi ve vergi toplama mekanizmalarının geliştirilmesi olarak açıklanmıştır. Nitekim ülkemizde getirilen yeni mükellefiyet türü, OECD bünyesinde elektronik ticaretin vergilendirilmesinde tüketim vergilerine yönelik uyulması gereken vergileme ilkelerine uygun bir şekilde düzenlenmiştir.

Buna karşın yapılan düzenlemenin birtakım eksiklikleri de mevcuttur. Her şeyden önce yapılan düzenleme, konunun sadece KDV boyutunu düzenlemekte olup elektronik hizmet sunucularının Türkiye'de elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi konusu hala tam netlik kazanamamıştır. Düzenleme yurtdışında yerleşik elektronik hizmet sunucularının Türkiye'de gönüllü olarak mükellefiyet tesis ettirecekleri, beyannamelerini verip vergilerini ödeyecekleri varsayımına dayanmaktadır. Cezai müeyyide olarak da 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki cezaların uygulanacağı belirtilmiştir. Bu husus yapılan düzenlemeden istenen verimin alınması noktasında kanaatimizce yeterli görülmemektedir.

Öte yandan tebliğin taslak halinde elektronik ticaretin ödenmesine aracılık eden bankalar ile 6493 sayılı Kanuna göre faaliyet gösteren elektronik para ve ödeme kuruluşlarının, bu kapsamda yer alan dar mükelleflere yapılan ödemeleri, üçer aylık dönemler itibarıyla, bu dönemleri takip eden ayın sonuna kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'na iletmek zorunluluğu bulunmaktaydı. Ancak yayımlanan Tebliğde bu hükme yer verilmemiştir. Genellikle nihai tüketicilere elektronik ortamda yapılan mal veya hizmet satışlarının kredi kartları veya online ödeme platformları (Paypal vb.) aracılığı ile yapılmasından dolayı kanaatimizce bu hükmün yer alması veya yapılacak yeni bir düzenleme ile esaslarının belirlenmesi dar mükellef hizmet sunucularının takibini ve denetimini kolaylaştıracaktır. Bu şekilde yapılacak bir düzenlemenin elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda ülkemizi daha etkin bir vergi sistemine kavuşturacağı düşünülmektedir.

SONUÇ

Çalışmamızın önceki bölümlerinde özetle; Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan dar mükelleflerce elektronik ortamda Türkiye'de yerleşik gerçek kişilere sunulan hizmet için mükellefiyet tesis ettirmeleri ve bu hizmetten doğan katma değer vergisini 3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edip ödemeleri gerektiği, elektronik ortamda verilen hizmetin KDV oranının verilen hizmet için geçerli olan oran olduğu, bu tür mükelleflerin defter tutma zorunlulukları ile düzenledikleri beyannameleri meslek mensuplarına imzalatma zorunluluklarının bulunmadığı, bu mükelleflerin beyan edilen hizmetlere ilişkin olması şartı ile, Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin ettikleri mal ve hizmet faturalarında yer alan katma değer vergisini indirim konusu yapabilecekleri ve bu faturaları muhafaza ve ibraz yükümlülüklerinin bulunduğu, bedelin döviz olarak

hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmi Gazete’de yayımlanan TCMB döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilmesi gerektiği açıklamalarına yer verilmiştir.

Yeni getirilen mükellefiyet türünün ülkemizde elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda önemli bir gelişme olarak görülmesi gerektiği ve OECD’nin katma değer vergisi ile ilgili vergileme ilkelerine uygun olarak hazırlandığı; buna karşın bir takım eksikliklerinin de mevcut olduğu, tebliğin taslak halinde yer alan elektronik ticaretin ödenmesine aracılık eden bankalar ile 6493 sayılı Kanuna göre faaliyet gösteren elektronik para ve ödeme kuruluşlarının bilgi verme zorunluluğundan çıkarılmış olmasının kapsam ve denetim daraltıcı nitelikte olduğu sonuçlarına varılmıştır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 1 sıra No.lu KDV Genel Tebliği
- AVCI, O. E-Ticaretin Vergilendirilme Sorunsalı, Pamukkale Üniversitesi -Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 27, Mayıs 2017
- www.MuhasebeTR.com /Erişim Tarihi: 7 Ağustos 2018