

# OYUN SEKTÖRÜNDE KULLANILAN E-PİN KODLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

## TAXATION OF E-PIN CODES USED IN THE GAMING INDUSTRY



Eyüp GÖRELİ\*

### ÖZ

Dijitalleşen dünya ile birlikte yeni ödeme araçları da günümüzde gündeme gelmeye başlamıştır. Son dönemlerde güvenilir olması nedeniyle çevrimiçi oyunlarda e-pin kod kullanımı git gide artarak devam etmektedir. E-pin kodlarının, kullanım alanları içerisinde çevrimiçi oyunlar, e-perakende ticaret platformları gibi alanlar bulunmakla beraber en çok oyun sektöründe kullanıldığı bilinmektedir. E-pin kodları oyun için ürün alımlarında kullanılacağı gibi bazı platformlarda bakiye yükleme amacıyla da kullanılabilir. E-pin kod satışlarının vergilendirilmesine yönelik vergi idaresinin açıklamaları 18.01.2024 tarihinde yayımlanan 49 numaralı Katma Değer Vergisi Tebliğine kadar özeldir. Yayınlanan tebliğ ile e-pin kodlarının

### ABSTRACT

With the digitalizing world, new payment methods have started to come into focus today. Recently, the use of e-pin codes in online games has been increasingly continuing due to their reliability. E-pin codes are known to be used mostly in the gaming industry, although they are also used in areas such as online games and e-retail trade platforms. E-pin codes can be used for purchasing in-game items as well as for loading balance on some platforms. The tax administration's explanations regarding the taxation of e-pin code sales were made through rulings until the 49th Value Added Tax Communiqué, published on 18.01.2024. The published communiqué aimed to resolve doubts about whether e-pin codes are subject to Value

\* Vergi Direktörü, E.Vergi Müfettişi, eyup@taxmind.com.tr, ORC-ID: 0009-0004-1133-6607.

Görelî, E. (Ocak 2025). Oyun Sektöründe Kullanılan E-Pin Kodlarının Vergilendirilmesi, *Vergi Raporu*, 304, (7-20).

Katma Değer Vergisine tabi olup olmadığına ilişkin tereddütler giderilmeye çalışılmıştır. Çalışmamızda öncelikle oyun sektörü ile e-pin kodlarının kullanımları hakkında bilgiler verilmiştir. İlerleyen bölümlerde ise e-pin kod satışlarının vergilendirilmesine yönelik Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi açısından değerlendirmeler kanun, tebliğ ve özelgeler ışığında yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** E-pin kodu, Oyun, 3 No'lu KDV Beyannamesi

**JEL Sınıflandırma Kodları:** M40, M41, M42.

## GİRİŞ

Dünya çapında yaşanan pandemiyle birlikte dijital eğlencenin önemi artmış ve bunun sonucunda oyun sektörü beklenenin üzerinde büyüme göstermiştir. Global olarak 2023 yılında oyun sektörü pazar büyüklüğü 184 milyar dolar hacme, oyuncu sayısı ise 3.38 milyar oyuncuya ulaşmıştır.<sup>1</sup> Günümüzde oyunlar sadece eğlence aracı olmaktan çıkarak şirketlerin ve markaların reklam stratejilerinin önemli bir unsuru haline gelmiş bulunmaktadır. Oyun sektöründeki oyuncu sayısı potansiyeli düşünüldüğünde şirketlerin bu alanı önemsemeleri gayet doğaldır. Reklam harcamaları üzerine yapılan araştırma sonuçları da şirketlerin bu alana dair artan ilgilerini teyit eder niteliktedir.

Yine e-ticaret-perakende, e-finans-bankacılık, eğitim ve sağlık gibi sektörlerde faaliyette bulunan şirketler hedef kitlelerine ulaşmak, markaları veya şirketleri ile müşteriler arasında sadakat ilişkileri kurabilmek için son dönemlerde oyunlaştırılmış çözümler sunmaya başlamışlardır. Oluşturulan oyunlar ile şirketlere veya markalara bağlılıklar artırılmak istenmekte, do-

Added Tax. In our study, first of all, information is given about the gaming industry and the use of e-pin codes. In the following sections, evaluations regarding the taxation of e-pin code sales in terms of Corporate Tax and Value Added Tax have been made in the light of laws, communiqués and rulings.

**Keywords:** E-pin code, Game, VAT Declaration No. 3

**JEL Classification Codes:** M40, M41, M42.

layısıyla söz konusu çözümler ile oyun sektörüne yeni yatırım alanları açılmaktadır.

Türkiye'nin oyun sektörü kapasitesine bakıldığında ise, 2023 yılı özelinde 47 milyon oyuncuyla 580 milyon dolar hasılat elde edilirken, 888 milyon dolar harcama yapılmıştır.<sup>2</sup> Türkiye, dünya genelinde oyunlardan elde edilen hasılat sıralamasında ise 34. sırada bulunmaktadır. Türkiye oyun sektörü alanında oyuncu sayısı, elde edilen hasılat, yapılan yeni yatırımlarla dünya genelinde dikkate değer bir konumdadır. Türk oyun şirketlerinden biri olan Dream Games'in "Royal Match" oyunu 2023 yılında 82,62 milyon dolarla dünyada en yüksek gelir elde eden oyun olarak Türkiye'nin dünyadaki konumunu perçinlemiştir. Yine Türkiye'nin ilk unicorn şirketi, 2020 yılında 1.8 milyar dolara Zynga oyun şirketine satılan Türk mobil oyun üreticisi olan Peak Games olmuştur (aa.com.tr, 2024).

Türk oyun sektörü 2022 yılında 333 milyon dolar yatırım alarak Avrupa'da en çok yatırım alan ülke unvanına hak kazanmıştır.<sup>3</sup> Yatırımların artmasıyla beraber Türk oyun sektörü, dünya genelindeki büyüme hızından daha yüksek hızda

<sup>1</sup> Türkiye Oyun Sektörü 2023 Raporu

<sup>2</sup> Türkiye Dijital 2024

<sup>3</sup> 2022 Yarıyıl Türkiye Startup Ekosistemi Yatırım Raporu

büyümüştür. Oyun sektörünün yüksek katma değerli bir sektör olması, dış ticarete ve yazılım sektörüne olumlu etkisinin bulunması nedeniyle oyun sektörünün büyümesi ve gelişmesi Türkiye adına stratejik bir öneme sahiptir. Dolayısıyla oyun sektörü özelinde yeni pazar alanlarının kazanılması ilişkin çalışmaların yapılması, yatırımcı ile oyun geliştiricilerinin buluşturulması adına platformlar oluşturulması, finansal ve vergisel teşvikler ile oyun sektörünün desteklenmesi gerekmektedir.

### **1- E-PİN KODLARINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR İLE E-PİN KODLARININ KULLANIM ALANLARI**

E-pin ifadesi “Electronic Personal Identification Number” kalıbının kısaltması olarak kullanılmakta olup, Türkçe olarak ise “Elektronik Kişisel Kimlik Numarası” anlamına gelmektedir. E-pin, yaygın olarak e-pin kodu, oyun sektöründe kullanılanları ise oyun kodu olarak bilinmektedir. E-pin kodları çevrimiçi oyunlar, e-perakende, e-ticaret, uygulama mağazaları, dijital dizi/film ve müzik platformları gibi alanlarda kullanılmakla beraber en çok oyun sektöründe kullanıldığı bilinmektedir. E-pin kodları belirtilen alanlarda, üyelik, erişim ve abonelik hakkı, bakiye yükleme ile alışveriş gibi imkanlar sunabilmektedir.

Hızlı ve güvenli olması nedeniyle oyun sektöründe ödeme aracı olarak e-pin kodlarının kullanımını her geçen gün daha fazla tercih edilmektedir. E-pin kodlarını güvenilir kılan bir banka hesabına bağlı olma şartı bulunmamasıdır. Oyun sektöründe satın alınan e-pin kodu bir kredi veya ücret tutarını temsil eder. Söz konusu tutarlar, oyuna erişim hakkı imkanı verebilir, oyun içinde kullanılacak oyun kredisi veya oyun parasına dönüştürülerek doğrudan oyun içinde aksesuar, karakter, kostüm gibi ürün alımları için veya bazı platformlarda da bakiye yüklemek amacıyla kullanılabilirler. E-pin kodları oyun firmaları veya ilgili platformlar tarafından ürün veya

içerikleri için üretilmektedir. Fiyatları da üreten firmalar tarafından belirlenmektedir. Üretilen e-pin kodları doğrudan veya araçlar vasıtasıyla kullanıcılara ulaştırılmaktadır. E-pin kodları sadece harf veya rakamlardan ya da harf ve rakam karışık biçimde üretilebilmektedir.

E-pin kodları yukarıda da bahsedildiği üzere sadece ilgili oyun için kullanılabilen gibi bazı platformlarda bakiye yükleyerek platformlarda bulunan tüm ürün veya hizmetlerin alımı için de kullanılabilir. E-pin kodları neredeyse çevrimiçi oynanabilen her oyunda kullanılmaktadır.

E-pin kodları bulunan oyunlar ve oyunların içinde kullanılan oyun para cinsleri şu şekildedir;

- Valorant x Vp
- Pubg Mobile x Uc
- League Of Legends x Rp
- Zula x A
- Apex Legends x Oc

E-pin kodları ile bakiye yüklemeye imkan veren ve oyun sektöründeki en bilinen platformlar ise aşağıdaki gibidir;

- Steam Cüzdan Kodu
- Razer Gold
- Xbox
- Google Play
- iTunes App Store

### **2- E-PİN KOD SATIŞLARININ KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinde kurumlar vergisine tabi mükellefler sıralanmıştır. Yine aynı kanunun 3. maddesinde tam ve dar mükellefiyete ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Kanunun 1. maddesinde sayılan kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanların tam mükellef olacakları ve gerek Türkiye içinde gerek Türkiye dışındaki tüm kazançlarının, söz konusu kurumlardan kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların ise dar mükellef olacakları ve sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlarının

vergilendirileceği açıklanmıştır. Dar mükellef kurumlar tarafından ticari kazancın ise iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilebileceğine ilişkin hususlar yine aynı maddede yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğuna ilişkin hüküm bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesinde ise kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safî kurum kazanç tespitinde ise Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun dar mükellefiyette vergi tevkifatı başlıklı 30. maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında elde edilen bedellerin de kurumlar vergisi tevkifatına tabi olduğu açıklanmıştır.

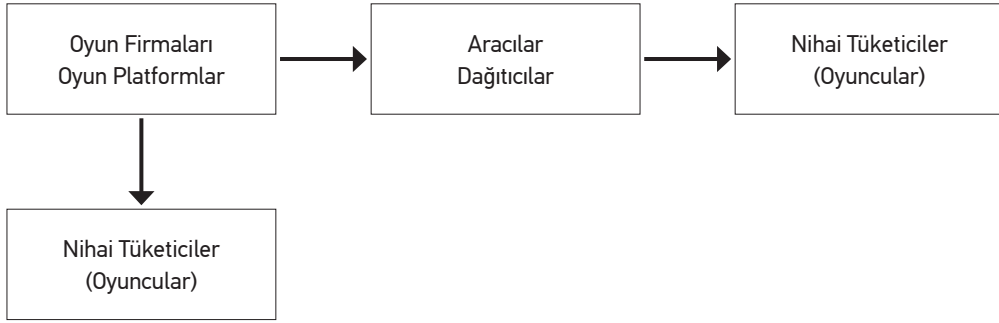
Kurumlar Vergisi Kanununun 32/7. maddesinde ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli uygulanacağına ilişkin hüküm yer almaktadır. Yine Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 32.1.2.5. bölümünde hizmet ihracının, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetler olduğu belirtilmiştir.

Anayasamızın 90. maddesinde usulüne göre uygun yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmaların kanun hükmünde olduğu, milletlerarası

antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi halinde milletlerarası antlaşma hükümlerinin esas alınacağı yer almaktadır.

Türkiye, 91 ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış bulunmaktadır (gib.gov.tr, 2024). Söz konusu anlaşmaların 7. maddesinde elde edilen ticari kazancın hangi ülke tarafından vergilendirileceğine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Diğer akit devlette işyeri olmaksızın elde edilen ticari kazanç, mukim olduğu veya işyerinin bulunduğu ülke tarafından vergilendirilebilirken, işyeri oluşmayan diğer akit devlet tarafından vergilendirme yapılamayacaktır. Yine ilgili anlaşmaların 5. maddesi ile işyeri tanımı, işyerinin oluşup oluşmadığı durumlara ilişkin açıklamalar getirilmiştir. Belirtilen madde ile işyeri sabit bir yer olarak görülmekte, diğer akit devlette depolama, teşhir, teslim, işletmek, bilgi toplama, eşya alımı, hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet amacıyla sabit yerin bulunması halinde ilgili sabit yer işyeri olarak değerlendirilmemektedir. Yine diğer akit devlette işlerin bağımsız acente, simsar veya komisyoncu vasıtasıyla yürütülmesi halinde de işyeri oluşmayacaktır. Ancak bağımsız acente dışında, diğer akit devlette teşebbüs adına hareket eden, sözleşme yapma yetkisi bulunan ve bu yetkisini tekraren kullanan kişinin bulunması halinde teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla diğer akit devlette işyeri oluşacaktır.

Bir önceki bölümde de açıklandığı üzere oyun sektöründe kullanılan e-pin kodları oyun firmaları veya ilgili platformlar tarafından üretilmektedir. Üretilen e-pin kodları, oyun firma veya platformlarının doğrudan web sitesi veya araçlar vasıtasıyla nihai tüketicilere ulaştırılmaktadır. Bu süreçteki taraflar e-pin kodu üretenler (oyun firmaları ile oyun platformları), araçlar veya dağıtıcılar ile nihai tüketicilerden (oyuncular) oluşmaktadır. Dolayısıyla belirtilen süreç aşağıdaki gibi olmaktadır



Oyun firmaları tarafından üretilen ve sadece belirli oyunlara erişim veya oyun içi paraya dönüştürülerek alışveriş imkanı veren e-pin kodları ile oyun platformları tarafından üretilen ve platformlarda bulunan tüm ürünleri satın alma imkanı veren e-pin kod satışlarının ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Platform e-pin kodlarının aracılara vasıtasıyla yapılan satışları genellikle aracılara komisyon bedeli karşılığında yaptırılmakta olup, aracılara ilgili e-pin kodlarını nihai tüketicilere ulaştırmakla sorumludurlar. Belirli bir oyun için üretilen e-pin kodlarının satışında aracılara bulunması durumunda ise genellikle satış doğrudan aracılara yapılmaktadır.

Nihai tüketiciler, sahip oldukları platform e-pin kodları ile platformda bulunan ürün ve hizmetleri bakiyeleri tutarında satın alabilmektedirler. Aracılar da genellikle platform e-pin kodlarını nihai tüketicilere teslim ederek e-pin kod sahibi platformlara aracılık hizmeti vermektedir. Platform e-pin kod tutarlarının ürün satışından önce platform tarafından tahsili bir nevi avans niteliği taşımaktadır. Platform e-pin kodlarında vergiyi doğuran olay nihai tüketici yani oyuncular tarafından e-pin kod bakiyelerini kullanarak platform üzerindeki ürün veya hizmetin satın alındığı anda

gerçekleşmektedir.<sup>4</sup> Dolayısıyla e-pin kodun tesliminde vergiyi doğuran olay gerçekleşmeyecektir. Platform e-pin kodlarının kullanılması sonucunda satın alınan ürün veya hizmetler doğrudan platforma ait ise platform, ait değilse ait olanlar adına kazanç ortaya çıkmaktadır. Platformların sattığı ürün veya hizmet sonucunda elde etmiş olduğu kazanç ile aracılara elde etmiş olduğu komisyon kazançları ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Belirli bir oyun için üretilen e-pin kodları yukarıda da açıklandığı üzere oyun firması tarafından doğrudan nihai tüketici yani oyunculara veya aracılara satışı yapılabilmektedir. Alınacak ürün veya hizmetin e-pin kod tesliminde belli olması nedeniyle vergi doğuran olay e-pin kodlarının satış amacıyla oyunculara veya aracılara teslimiyle gerçekleşmektedir. Bahsi geçen e-pin kodları kişilere veya kurumlara özel olarak üretilmemektedir. Yine söz konusu e-pin kodları satın alınan kişiler tarafından değişikliğe uğratılamayacağı gibi çoğaltılamamaktadır. Özel istek üzerine üretilmeyen, değiştirilip çoğaltılamayan e-pin kod satış kazançları ticari kazanç hükümlerine tabi olması gerekmektedir. Verilen özetler irdelenmediğinde de belirtilen e-pin kod satış kazançlarının

<sup>4</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 11395140-019.01-257 sayılı ve 21/02/2013 tarihli özeltesi

ticari kazanç olduğuna ilişkin açıklamaların bulunduğu görülmektedir.<sup>5</sup>

Yukarıda da yer aldığı üzere Türkiye 91 ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış bulunmaktadır. Söz konusu 91 ülke ile gelir üzerinden alınan vergilere dair anayasamıza göre iç mevzuat hükümlerinden önce çifte vergilendirme önleme anlaşma hükümlerinin, anlaşma bulunmayan ülkelerde ise iç mevzuat hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan oyun veya aracı firmaların Türkiye'deki kurum veya kişilere sadece belirli oyunlarda kullanılabilen e-pin kod satışları ticari kazanç hükümlerine tabidir. Belirtilen oyun veya aracı firmaların mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunması halinde söz konusu kazançların vergilendirilmesi ile ilgili öncelikle anlaşmaların 7.ve 5.maddelerinde yer alan ticari kazanç ve işyerine ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir. Türkiye'nin ilgili ticari kazancı vergilendirebilmesi için anlaşmaların 5.maddesine göre Türkiye'de işyeri oluşmalıdır. E-pin kod satışlarının dijital ortamda yapıldığı hususu göz önüne alındığında anlaşmalara göre işyeri oluşumu neredeyse imkansız hale gelmektedir. Dolayısıyla anlaşmaların 5.maddesinde belirtilen işyeri oluşma şartlarının yerine getirilmemesi durumunda kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan oyun veya aracı firmaların, Türkiye'deki kurum veya kişilere sadece ilgili oyunda kullanılabilen e-pin kod satış kazançları Türkiye'de vergilendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Belirtilen oyun veya aracı firmanın mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmamış olması halinde ise iç mevzuatımıza göre dar mükelleflerin sadece Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettiği ticari kazançları

vergilendirilebilmektedir. Bu nedenle belirtilen oyun ve aracı firmaların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunmaması durumunda e-pin kodu satışlarına ilişkin kazançları vergilendirilemeyecektir. Yine ticari kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinde tevkifat yapma zorunluluğu içerisinde yer almaması nedeniyle e-pin kodu satın alan Türkiye'deki kurum ve kişiler tarafından dar mükellef oyun veya aracı firmalara yaptıkları ödemeler ile ilgili tevkifat yapma sorumluluğu bulunmamaktadır.

Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan oyun firmalarının belirli oyun e-pin kodu satışlarının yurtiçine yapılması halinde iç mevzuat hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Yurtdışına yapılan satışlarında ise yine çifte vergilendirme önleme anlaşmalarının 5. maddesi kapsamında işyeri oluşup oluşmadığı hususu tespit edilmelidir. İşyerinin oluşmaması halinde ise elde edilen kazancın iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilmesi söz konusu olacaktır. Yine yurtdışına satışı yapılan e-pin kodları mal teslimi olamayacağı için hizmet ifası olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Yurtdışına yapılan hizmetin Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen şartlarını taşınması halinde hizmet ihracı kabul edilerek, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/7. maddesinde yer alan ihracattan elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranı 5 puan indirilerek uygulanabilecektir.

### **3- E-PİN KOD SATIŞLARININ KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalinin Katma Değer Vergisine tabi olduğuna ilişkin hü-

<sup>5</sup> İstanbul Defterdarlığı 62030549-125[30-2020/272]-1051413 sayılı ve 06.08.2024 tarihli özelgesi

kümler yer almaktadır. Aynı kanunun 2. maddesiyle teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanırken, hizmet kanununun 4. maddesinde teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler şeklinde tanımlanmıştır. Hizmetin Türkiye’de yapılması ise kanunun 6/b maddesinde hizmetin doğrudan Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması şeklinde açıklanmıştır. Kanununun 8. maddesiyle Katma Değer Vergisi mükellefinin, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, ithalatta ise mal ve hizmet ithal edenler olduğu kabul edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununun vergi sorumlusu başlıklı 9. maddesinin 1. fıkrasıyla Maliye Bakanlığına Türkiye içinde ikametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi bulunmayanların işlemleri ile gerekli görülen diğer işlemlerde taraf olanları vergi ödenmesinden sorumlu tutabileceğine dair yetki verilmiştir. Yine aynı madde de Türkiye’de ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceğine ilişkin hükümler bulunmaktadır.

Elektronik ortamda hizmet sunanlara ilişkin tebliğde mükellef olmayan gerçek kişilere sunulan hizmetlere ait katma değer vergisinin 3 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilip ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Elektronik hizmet sunucuları hizmetlerini Türkiye’de bir işyeri oluşturacak şekilde sunmaları halinde katma değer vergilerini 1 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan etmeleri gerekmektedir. İşyeri oluşumu tespiti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenir. Sundukları hizmetlere ilişkin Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunanlardan almış oldukları mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi hizmet sunucuları tara-

findan Kanununun 29/1. maddesi kapsamında indirim konusu yapılabilecektir. Elektronik ortamda sunulan hizmetlere yönelik beyan yükümlüğüne ilişkin düzenlemelere uymayanlar hakkında ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi cezalarına dair hükümlerinin uygulanacaktır.

Maliye Bakanlığı bahsi geçen yetkiyi kullanarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği 1/C-2 bölümünde düzenlemeler yapmıştır. Söz konusu bölümde Türkiye içinde ikametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi bulunmayanların Türkiye’de yaptığı veya Türkiye’de yararlanılan hizmet ifaları ile mal teslimlerine ilişkin katma değer vergisinin yurt içindeki muhatap tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilip ödenmesi gerektiği ve muhatabın mükellef olma zorunluluğunun bulunmadığı hususları açıklanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesine istinaden yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır. Yurt dışındaki müşteri ifadesi Kanununun 12. maddesinde ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubeleri olarak açıklanmıştır. Hizmet ihracına ilişkin açıklamalar ise Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği 2/A-2 bölümünde yapılmıştır. Yurtdışındaki müşteriye yapılan hizmetin istisna olabilmesi için,

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
- Hizmetten yurtdışında faydalanılması gerekmektedir.

Yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin düzenlenen fatura ve benzeri belgelerle tevsik edilebileceği açıklanırken, hizmetten yurtdışında faydalanılma yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması ve Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmaması gerektiği olarak açıklanmıştır.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve katma değer vergisine tabidir.

Vergi idaresinin, e-pin kodlarının Katma Değer Vergisi yönünden vergilendirilmesine ilişkin değerlendirilmeleri 18.01.2024 tarihinde yayımlanan ve yürürlük tarihi 01.02.2024 olan 49 numaralı Katma Değer Vergisi Tebliğine kadar özeldeler aracılığıyla yapılmıştır. Söz konusu tebliğ ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde 1/B-16. Kart, Şifre, Kod ve Benzerlerinin Satışında KDV Uygulaması başlıklı bölüm ihdas edilmiştir. Yayımlanan tebliğ ile e-pin kodlarının katma değer vergisine tabi olup olmadığına ilişkin tereddütler giderilmeye çalışılmıştır. Belirtilen bölümde kart, şifre ve kodların sanal ortamda oyun, müzik, eğlence, bilgisayar programı gibi ürün ve hizmetlerin temininde kullanılabileceği gibi fiziki mağazalarda alışveriş yapılmasında da kullanılabildiği ve bu kart, şifre ve kodların fiziki veya sanal ortamda satılabileceği açıklanmıştır. Tebliğ kart, şifre ve kodları kullanım alanları, ödeme aracı niteliği, ürün veya hizmet temsiline göre 2 ayrı gruba ayırarak Katma Değer Vergisi yönünden değerlendirmiştir. Bahsi geçen gruplar şu şekildedir;

- Karşılığı belirli bir ürün veya hizmet **olan** kart, şifre ve kodlar
- Karşılığı belirli bir ürün veya hizmet **olmayan** kart, şifre ve kodlar

Tebliğin ilgili bölümünde karşılığı belirli bir ürün veya hizmet olan kart, şifre ve kodlar temsil ettikleri ürün veya hizmet için aktive edilmemiş olsa bile başka ürün veya hizmet için kullanımı söz konusu olamayacağı için bu kart, şifre ve kodların yurtiçi satışı veya ithali katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Açıklamaların yer aldığı bölümdeki konuya ilişkin örnekler irde-

lendiğinde, bilgisayar programı ve oyun gibi belirli bir ürün veya hizmete **erişim hakkı veren** ile dijital müzik, eğlence, dizi-film gibi platformlara süreli **abonelik ve üyelik hakkı veren** kart, şifre ve kod teslimlerinin katma değer vergisine tabi olduğu örneklerle açıklanmıştır.

Yine tebliğin ilgili bölümünde karşılığı belirli bir ürün veya hizmet olmayan kart, şifre ve kodlar, bunları çıkaranlar nezdinde bir satın alma hakkı oluşturması ve ödeme aracı mahiyetinde olması nedeniyle katma değer vergisinin konusuna girmediğine dair açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu kart, şifre ve kodlar kullanılarak ürün veya hizmet temininde katma değer vergisi ortaya çıkacaktır. Belirtilen bölümdeki örnekler irdelendiğinde, dijital alışveriş, oyun, diğer eğlence platformlarına ilişkin **cüzdandan bakiye kodlarının**, mağazalara ilişkin **hediye çeklerinin** tesliminin katma değer vergisine tabi olmadığı örneklerle açıklanmıştır.

Bahsi geçen tebliğ bölümünün sonunda ise karşılığı belirli bir ürün veya hizmet **olsun veya olmasın** kart, şifre ve kodların satışına Türkiye'de aracılık edenlerin elde ettikleri aracılık hizmet veya komisyon bedelinin katma değer vergisine tabi olduğu ve beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere oyun sektöründe, sadece belirli oyunlara erişim veya oyun içi paraya dönüştürülerek alışveriş imkanı veren e-pin kodları ile oyun platformları tarafından üretilen ve platformlarda bulunan tüm ürünleri satın alma imkanı veren e-pin kodları kullanılmaktadır. Tebliğde yapılan açıklamalar ışığında sadece belirli oyunlar için üretilen e-pin kodları teslimi katma değer vergisine tabi olurken, oyun platformları tarafından üretilen ve ödeme aracı mahiyetinde olan e-pin kodlarının teslimi ise katma değer vergisine tabi değildir.

Oyun platformları tarafından üretilen ve ödeme aracı mahiyetinde olan e-pin kodlarında vergiyi doğuran olay söz konusu e-pin kodlarının



kullanımı ile platformlarda bulunan oyunların nihai tüketiciler tarafından satın alınmasında oluşmakta iken, belirli bir oyun için üretilen e-pin kodlarında ise e-pin kodun satışına ilişkin her teslimde oluşmaktadır. Oyununun veya erişim hakkının ve belirli oyun için üretilen e-pin kodlarının satışı Katma Değer Vergisi Kanununa göre teslim kabul edilemeyeceği için kanunun 4. maddesine istinaden hizmet olarak kabul edilmelidir. Hizmet ifalarında katma değer vergisinin doğabilmesi için hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması gerekmektedir. **Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan oyun platformlarının** oyun veya erişim hakkının satımı ile **kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından belirli oyun için üretilen e-pin kod satımında** vergilendirmeye ilişkin 3 ayrı durum ortaya çıkmaktadır. Söz konusu durumlar şu şekildedir;

- Oyun veya erişim hakkı ile belirli oyun için üretilen e-pin kod satımına ilişkin hizmetin Türkiye mukimi olmayan kişi veya kurumlara yapılması halinde, **hizmetin yurtdışında yapılması ve hizmetten de yurtdışında faydalanılması** nedeniyle katma değer vergisi söz konusu olmayacaktır.

- Oyun veya erişim hakkı ile belirli oyun için üretilen e-pin kod satımına ilişkin hizmetin Türkiye mukimi ve KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere yapılması halinde, **hizmetten Türkiye’de faydalanılması** nedeniyle katma değer vergisi söz konusu olacak olup, kanunun 9/1. Maddesinin 2. cümlesi kapsamında katma değer vergisi 3 No.lu KDV Beyannamesiyle kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan oyun platformları ile belirli oyun e-pin kodu satışı yapanlar tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

- Oyun veya erişim hakkı ile belirli oyun için üretilen e-pin kod satımına ilişkin hizmetin Türkiye mukimi ve KDV mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişilere yapılması halinde, **hizmetten Türkiye’de faydalanılması** nedeniyle katma

değer vergisi söz konusu olacak olup, ödeme ve alımı gerçekleştirenler tarafından sorumlu sıfatıyla kanun 9/1. maddesi kapsamında katma değer vergisi 2 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

**Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan oyun platformlarının** oyun veya erişim hakkının satımı ile **kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunanlar tarafından belirli oyun için üretilen e-pin kod satımında** vergilendirmeye ilişkin 2 ayrı durum ortaya çıkmaktadır. Söz konusu durumlar şu şekildedir;

- Oyun veya erişim hakkı ile belirli oyun için üretilen e-pin kod satımına ilişkin hizmetin Türkiye mukimi gerçek ve tüzel kişilere yapılması halinde, **hizmetin Türkiye’de yapılması ve hizmetten de Türkiye’de faydalanılması** nedeniyle katma değer vergisi söz konusu olacak olup, katma değer vergisi 1 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

- Oyun veya erişim hakkı ile belirli oyun için üretilen e-pin kod satımına ilişkin hizmetin Türkiye mukimi olmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması halinde, **hizmetin Türkiye’de yapılması** nedeniyle katma değer vergisi söz konusu olacak ancak; kanunun 11/1-a maddesine göre hizmet ihracı şartlarının taşınması durumunda katma değer vergisinden müstesna olacaktır.

#### 4- E-PİN KODLARIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMALI ÖRNEKLER

**Örnek 1-)** Almanya mukimi (A) oyun platform şirketi, platformda oluşturulacak sanal cüzdana bakiye yüklemeye imkan veren e-pin kodları üretmiştir. Söz konusu e-pin kodların bir kısmı kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan (B) Ltd. Şti. tarafından kendi web sitesi aracılığıyla satışa sunulmuştur. (B) Ltd. Şti. bahsi geçen e-pin kodlarının kendi web sitesi aracılığıyla satışında (A) oyun platform şirketinden komisyon kazancı elde edecektir.

(B) Ltd. Şti. web sitesi aracılığıyla belirtilen e-pin kodların tamamını Türkiye’de ikametgahı bulunup, KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere satmıştır.

Türkiye’de ikametgahı bulunup, KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişiler, ellerinde bulunan e-pin kodları kullanarak (A) oyun platformunda cüzdan bakiyesi olarak aktive etmiş, cüzdanlarında yer alan tutarların tamamı tüketilerek platformda bulunan oyunlardan herhangi birini indirerek satın almışlardır.

**Yukarıdaki örneğin Türkiye’de vergilendirilmesine ilişkin değerlendirmeler ise şu şekildedir;**

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere bakiye yüklemeye imkan veren ve ödeme aracı mahiyetinde olan e-pin kodların tesliminde vergiyi doğuran olay gerçekleşmemekte, vergi söz konusu e-pin kodların platformlarda bakiye olarak yüklenip belirtilen tutar ölçüsünde ürün ve hizmetlerin satın alınmasında doğmaktadır. (A) oyun platform şirketinin Türkiye’deki oyun satışları ticari kazanç hükümlerine tabidir. Öncelikle Almanya ile Türkiye arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının hükümlerine bakılması gerekmektedir. Anlaşmanın 7. maddesine göre diğer akit devlette (Türkiye’de) elde edilen ticari kazanç, diğer akit devlette (Türkiye’de) işyerinin bulunması halinde diğer akit devlet (Türkiye) tarafından vergilendirilebilir. İşyeri tanımı anlaşmanın 5. maddesine göre sabit işyeri olarak tanımlanmış, aracılık faaliyetlerinin de işyeri oluşturmayacağı açıklanmıştır. Dolayısıyla (A) oyun platform şirketinin platformdaki oyunların Türkiye’deki kişilerce satın alımı sonucunda elde ettiği ticari kazancın Türkiye’de işyeri oluşmaması nedeniyle Türkiye tarafından vergilendirme imkanı bulunmamaktadır. Ayrıca oyunları satın alan gerçek kişilerce (A) oyun platform şirketine oyun satın alımı için ödedikleri tutarlar nezdinde tevkifat yapma zorunlulukları bulunmaktadır.

(A) oyun platform şirketinin Türkiye’de ikametgahı bulunup, KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere platformu üzerinden e-pin kodu kullanılarak yapılan oyun satışları, KDV 6/b hükümlerine göre hizmetten faydalanma Türkiye’de gerçekleşmiş olması nedeniyle katma değer vergisine tabidir. Yine KDV 9/1. maddesi kapsamında Türkiye’de işyeri ve kanuni merkezi bulunmayanlar tarafından elektronik ortamda KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi elektronik hizmet sunucuları tarafından 3 No’lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmelidir. Dolayısıyla (A) oyun platform şirketi tarafından Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere yapılan oyun satış hizmetlerine ilişkin katma değer vergisi 3 No’lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmelidir.

(B) Ltd. Şti.’nin elde etmiş olduğu komisyon kazancı tam mükellef olması nedeniyle kurumlar vergisine tabidir. Yine söz konusu aracılık hizmetinin Türkiye’de yapılması nedeniyle katma değer vergisi söz konusu olacaktır. Belirtilen komisyon kazancı aracılık faaliyetinden elde edilmiş ve aracılık hizmeti kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan (A) oyun platform şirketine verilmiştir. Aracılık hizmeti, (A) oyun platform şirketinin Türkiye’deki kişilere platformda bulunan oyun satışlarına ilişkin olarak yapılmış olup, hizmetten de Türkiye’de faydalanılmıştır. (B) Ltd. Şti.’nin hizmeti yurtdışındaki müşterisi adına yapması karşın hizmet yurtdışı müşterinin Türkiye’deki faaliyetiyle ilgili olması nedeniyle KDV 11/1-a’da yer alan hizmet ihracı şartlarını taşımamakta ve katma değer vergisinden müstesna olmamaktadır. Ayrıca söz konusu yurtdışı müşterisi için yapılan aracılık hizmeti nezdinde Kurumlar Vergisi Kanununun 32/7. Maddesinde yer alan ihracata ilişkin 5 puanlık indirimli kurumlar vergisi oranından da faydalanma imkanı bulunmamaktadır.

**Örnek 2-)** İtalya mukimi (D) oyun şirketi tarafından geliştirilen X adlı oyunda karakter

seviyesi yükseltilmesi için kullanılan ve oyun parasına dönüştürülen e-pin kodları üretilmiştir. Söz konusu e-pin kodların bir kısmı kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan (E) Ltd. Şti. ’ne satılmıştır. (E) Ltd. Şti. tarafından satın alınan e-pin kodları, e-pin kodu alım satımı faaliyetinde bulunan İtalya mukimi (F) şirketine toplu olarak satılmıştır. İtalya mukimi (F) şirketi de belirtilen e-pin kodlarını kendi web sitesi aracılığıyla Türkiye’de ikametgahı, kanuni ve iş merkezi bulunmayan kişilere satmıştır.

**Yukarıdaki örneğin Türkiye’de vergilendirilmesine ilişkin değerlendirmeler ise şu şekildedir;**

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere belirli bir oyun için üretilen ve sadece o oyunda kullanılabilen e-pin kodların teslim anında vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. İtalya mukimi (D) oyun şirketi tarafından (E) Ltd. Şti. ’ne yapılan belirli oyun e-pin kod satışlarına ilişkin kazanç ticari kazançtır. İtalya mukimi (D) oyun şirketi tarafından elde edilen ticari kazancın vergilendirilmesi için öncelikli olarak İtalya ve Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine bakılması gerekmektedir. Anlaşmanın 7. maddesine göre diğer akit devlette (Türkiye’de) elde edilen ticari kazanç, diğer akit devlette (Türkiye’de) işyerinin bulunması halinde diğer akit devlet (Türkiye) tarafından vergilendirilebilir. İşyeri tanımı anlaşmanın 5. Maddesine göre sabit işyeri olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla İtalya mukimi (D) oyun şirketinin belirli bir oyun için üretmiş olduğu e-pin kodların (E) Ltd. Şti. ’ne satışına ilişkin elde ettiği ticari kazancın Türkiye’de işyeri oluşmaması nedeniyle Türkiye tarafından vergilendirme imkanı bulunmamaktadır. Ayrıca e-pin kodları satın alan (E) Ltd. Şti. tarafından (D) oyun şirketine e-pin kodu satın alımı için ödedikleri tutarlar nezdinde tevkifat yapma zorunluluğu bulunmamaktadır.

(D) oyun şirketinin (E) Ltd. Şti. ’ne e-pin kodu satışları, KDV 6/b hükümlerine göre hizmetten

faydalanma Türkiye’de gerçekleşmiş olması nedeniyle katma değer vergisine tabidir. Yine KDV 9/1. maddesi kapsamında Türkiye’de işyeri ve kanuni merkezi bulunmayanların işlemlerinde taraf olanları vergi ödenmesinden sorumlu tutulacağına ilişkin hükümler yer almaktadır. Dolayısıyla (E) Ltd. Şti. tarafından (D) oyun şirketine satın alınan e-pin kodlarına ilişkin katma değer vergisi tevkif edilerek sorumlu sıfatıyla ve 2 No’lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmelidir.

(E) Ltd. Şti.’nin elde etmiş olduğu e-pin kod satış kazancı tam mükellef olması nedeniyle kurumlar vergisine tabidir. Söz konusu e-pin kodları İtalya mukimi (F) şirketine satılmıştır. Söz konusu e-pin kod satışlarına ilişkin hizmet Türkiye’de yapılması nedeniyle katma değer vergisi söz konu olacaktır. İtalya mukimi (F) şirketi de bahsi geçen e-pin kodlarını ikametgahı, kanuni ve iş merkezi bulunmayan kişilere satmış bulunmaktadır. KDV 11/1-a’da hizmet ihracının 2 ayrı şartı bulunmaktadır. Bunlardan ilki hizmetin yurtdışındaki müşteri için yapılması diğeri de hizmetten yurtdışında faydalanılması gerektiğidir. Yurtdışında faydalanma ise yurtdışı müşterisinin Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgili olmaması olarak tanımlanmıştır. (E) Ltd. Şti. e-pin kodu satış hizmetini yurtdışı müşterisi için yapmış olup, e-pin kodları İtalya mukimi (F) şirketinin Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgili değildir. Dolayısıyla (E) Ltd. Şti.’nin İtalya mukimi (F) şirketine yapmış olduğu e-pin kod satış hizmeti KDV 11/1-a’da yer alan hizmet ihracı şartlarını taşıması nedeniyle katma değer vergisinden müstesna olacaktır.

İtalya mukimi (F) şirketi kendi web sitesi aracılığıyla Türkiye’de ikametgahı, kanuni ve iş merkezi bulunmayan kişilere söz konusu e-pin kodlarını satmıştır. Dolayısıyla Türkiye’de elde edilen bir kazanç bulunmamakta olup, Türkiye’de vergilendirme söz konusu olmayacaktır.

**Örnek 3-)** Fransa mukimi (H) oyun şirketi tarafından geliştirilen Y adlı oyunda aksesuar alımı için kullanılabilen ve oyun parasına dönüştü-

rülen e-pin kodları üretilmiştir. Söz konusu e-pin kodların bir kısmı kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan (K) Ltd. Şti. tarafından kendi web sitesi aracılığıyla (H) oyun şirketi adına satışa sunulmuştur. (K) Ltd. Şti. bahsi geçen e-pin kodlarının kendi web sitesi aracılığıyla satışında (H) oyun şirketinden komisyon kazancı elde edecektir.

(K) Ltd. Şti. web sitesi aracılığıyla belirtilen e-pin kodların tamamını Türkiye’de ikametgahı bulunup, KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere satılmıştır.

**Yukarıdaki örneğin Türkiye’de vergilendirilmesine ilişkin değerlendirmeler ise şu şekildedir;**

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere belirli bir oyun için üretilen ve sadece o oyunda kullanılabilen e-pin kodların teslim anında vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. (K) Ltd. Şti. Fransa mukimi (H) oyun şirketine Türkiye’de belirli oyunlar için üretilen e-pin kod satışlarına aracılık etmektedir. Dolayısıyla Fransa mukimi (H) oyun şirketi nezdinde vergiyi doğuran olay (K) Ltd. Şti. tarafından e-pin kodların satış amacıyla Türkiye’de ikametgahı bulunup, KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere tesliminde gerçekleşecektir. Fransa mukimi (H) oyun şirketinin elde etmiş olduğu kazanç ticari kazançtır. Fransa mukimi (H) oyun şirketi tarafından elde edilen ticari kazancın vergilendirilmesi için öncelikli olarak Fransa ve Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine bakılması gerekmektedir. Anlaşmanın 7. maddesine göre diğer akit devlette (Türkiye’de) elde edilen ticari kazanç, diğer akit devlette (Türkiye’de) işyerinin bulunması halinde diğer akit devlet (Türkiye) tarafından vergilendirilebilir. İşyeri tanımı anlaşmanın 5. maddesine göre sabit işyeri olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla Fransa mukimi (H) oyun şirketinin belirli bir oyun için üretmiş olduğu e-pin kodların (K) Ltd. Şti. aracılığıyla Türkiye’de ikametgahı bulunup, KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere

satışında elde ettiği ticari kazancın, Türkiye’de işyeri oluşmaması nedeniyle Türkiye tarafından vergilendirme imkanı bulunmamaktadır. Ayrıca e-pin kodları satın alanlar tarafından e-pin kodu satın alımı için ödedikleri tutarlar nezdinde tevkifat yapma zorunlulukları bulunmamaktadır.

Fransa mukimi (H) oyun şirketinin Türkiye’de ikametgahı bulunup, KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere (K) Ltd. Şti. aracılığıyla belirli oyun e-pin kod satışları, KDV 6/b hükümlerine göre hizmetten faydalanma Türkiye’de gerçekleşmiş olması nedeniyle katma değer vergisine tabidir. Yine KDV 9/1. Maddesi kapsamında Türkiye’de işyeri ve kanuni merkezi bulunmayanlar tarafından elektronik ortamda KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi elektronik hizmet sunucuları tarafından 3 No’lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmelidir. Dolayısıyla Fransa mukimi (H) oyun şirketi tarafından Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere yapılan belirli oyun e-pin kod satış hizmetlerine ilişkin katma değer vergisi 3 No’lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmelidir.

(K) Ltd. Şti.’nin elde etmiş olduğu komisyon kazancı tam mükellef olması nedeniyle kurumlar vergisine tabidir. Yine söz konusu aracılık hizmetinin Türkiye’de yapılması nedeniyle katma değer vergisine söz konusu olacaktır. Belirtilen komisyon kazancı aracılık faaliyetinden elde edilmiş ve aracılık hizmeti kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan (H) oyun şirketine verilmiştir. Aracılık hizmeti, (H) oyun şirketinin Türkiye’deki kişilere belirli oyun e-pin kodu satışlarına ilişkin olarak yapılmış olup, hizmetten de Türkiye’de faydalanılmıştır. (K) Ltd. Şti.’nin hizmeti yurtdışıdaki müşteri adına yapmasına karşın hizmetin yurtdışı müşterisinin Türkiye’deki faaliyetiyle ilgili olması nedeniyle KDV 11/1-a’da yer alan hizmet ihracı şartlarını taşımamakta ve katma değer vergisinden müstesna olamamaktadır. Ayrıca söz konusu yurtdışı müşterisi için yapılan aracı-

lık hizmeti nezdinde Kurumlar Vergisi Kanununun 32/7. Maddesinde yer alan ihracata ilişkin 5 puanlık indirimli kurumlar vergisi oranından da faydalanma imkanı bulunmamaktadır.

## SONUÇ

Dijitalleşmeyle beraber ticaret, finans, eğitim, eğlence gibi sektörler hızlı bir dönüşüm yaşamıştır. Bu dönüşüme ayak uyduran sektörlerin başında da oyun sektörü gelmektedir. Oyun sektörü değişim ve gelişim göstermekte birlikte sadece oyun oynayanların değil diğer tüm paydaşların dikkatini çekmektedir. Dünya geneli ve Türkiye özelindeki oyuncu sayılarının her geçen gün artmasıyla markalar ve şirketler oyunları tanıtım, pazarlama alanları olarak görmeye başlamışlardır. Oyun sektörü üzerini yapılan yatırımların hızı pandemi sonrasında daha da artarak devam etmektedir. Türkiye özelinde oyun sektörüne yapılan yatırımların sıralamalarında Avrupa ülkelerine kıyasla son yıllarda üst basamaklara çıkmış bulunmaktayız. Son gelen veriler de bunu destekler niteliktedir. 2023 yılında dünya genelinde en çok hasılat elde eden oyunun Türk oyun firmasının Royal Match oyunu olması, Türkiye'nin ilk unicorn şirketi olarak 2020 yılında oyun firması olan Peak Games'in satılması gibi durumlar oyun sektörüne yapılan yatırımların meyvelerini vermeye başladığını göstermektedir. Oyun sektörünün ihracata etkisinin yüksek olması, yazılım sektörünü destekleyici olması gibi hususlar göz önüne alındığında Türkiye açısından bu alana yatırım, destek ve teşviklerin artarak devam etmesi dünya ekonomisine ayak uydurma açısından önemlidir.

E-pin kodları değişen ve gelişen oyun sektöründe kullanımı her geçen gün artan bir ödeme aracıdır. Çalışmamızın da konusunu oluşturan e-pin kodları elektronik ortamda oluşturulmakta, dağıtılmakta ve kullanılmaktadır. Oyun sektörü dışında birçok alanda talep görmesiyle beraber en çok oyun sektöründe kullanıldığı bi-

linmektedir. Oyuncular tarafından tercih edilmesinin ön önemli sebebi olarak güvenli olması gösterilebilir. Oyun sektöründe kullanılan e-pin kodlarını 2 ayrı gruba ayırabiliriz. Bunlardan ilki oyun platformlarındaki sanal cüzdanlara bakiye yüklemeye imkan veren e-pin kodları diğeri ise belirli oyun için üretilen ve sadece o oyun için aktive edilerek kullanılabilen e-pin kodlarıdır.

Vergi idaresinin e-pin kod teslimlerinin vergilendirmesi ile ilgili düşünceleri 49 numaralı Katma Değer Vergisi Tebliğine kadar özelgeler aracılığıyla yapılmıştır. Söz konusu tebliğ ile e-pin kod teslimlerinde Katma Değer Vergisi açısından vergiyi doğuran olay, ilgili teslimlerin hangilerinin Katma Değer Vergisine tabi olup olmadığına ilişkin açıklamalar yapılarak tartışılmalı alanlar netleştirilmeye çalışılmıştır. Belirtilen tebliğ ile kısacası ödeme mahiyetinde olan ve belirli bir ürün veya hizmeti temsil etmeyen e-pin kodların teslimi Katma Değer Vergisine tabi olmazken, belirli bir ürün veya hizmet için üretilen e-pin kodların teslimleri Katma Değer Vergisine tabi olmaktadır. Çalışmamızda e-pin kod teslimlerinin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergi açısından değerlendirmeleri yapılmış ve değerlendirmeler uygulamalı örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

E-pin kodu alım satım faaliyetinde bulunan tam mükellefler genellikle vergiden kaçınmak amacıyla yurtdışı mukimi şirketlere aracılık hizmeti vermekte veya yurtdışında şirket kurarak web siteleri aracılığıyla Türkiye'deki nihai tüketicilere söz konusu e-pin kodu satışlarını yapmaktadırlar. Vergi mevzuatımızda aracılık faaliyetlerine ilişkin kanun veya tebliğ bazında bir tanımlama yapılmamış olup, aracılık faaliyetlerinin sınırlarının belirlenmesi ve tanımının yapılması gerekmektedir. K.K.T.C, şirket kurulumunun kolay olması, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi oranları ve tevkifat sorumluluklarının Türkiye'ye kıyasla daha avantajlı olması nedeniyle e-pin kod alım satım faaliyetlerinde bulunanlar tarafından tercih edilmektedir. Elektronik ortamda sunulan

e-pin kod satım hizmetine ilişkin 3 No'lu KDV beyannamesi verme yükümlülüğü doğabilmektedir. 2023 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporuna göre 3 No'lu KDV beyannamesi veren mükellef sayısının 588 olduğu görülmüştür. 3 No'lu KDV beyannamesi veren mükellef sayısının azlığı göz önüne alındığında oyun sektörü temsilcilerinin oyun firmaları, oyun platformları ve e-pin kod alım satım faaliyetinde bulunanlar nezdinde vergi idaresi tarafından 3 No'lu KDV beyanname verme yükümlülüklerine ilişkin denetimlerin sıklaştırılması gerektiği aşikardır.

#### **KAYNAKÇA**

- 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında G-elir ve Servet Üzerinden Alman Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
- Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması
- Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- Türkiye Oyun Sektörü 2023 Raporu
- Türkiye Dijital 2024 Yılı Raporu
- Anadolu Ajansı. Ekonomi. (<https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/peak-gamesin-sahibi-zynga-12-7-milyar-dolara-satildi/2470150#>). Erişim tarihi: 25 Ekim 2024.
- 2022 Yarıyıl Türkiye Startup Ekosistemi Yatırım Raporu
- Gelir İdaresi Başkanlığı. Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları. ([https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin\\_Sonuclandirdigi\\_Vergi\\_Anlaşmaları\\_Listesi.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuclandirdigi_Vergi_Anlaşmaları_Listesi.pdf)). Erişim tarihi: 25 Ekim 2024.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 11395140-019.01-257 sayılı ve 21/02/2013 tarihli özelgesi
- İstanbul Defterdarlığı 62030549-125[30-2020/272]-1051413 sayılı ve 06.08.2024 tarihli özelgesi
- 2023 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu
- K.K.T.C Kurumlar Vergisi Yasası
- K.K.T.C Katma Değer Vergisi Yasası