



# İNTERNET ÜZERİNDEN BEDELSİZ OLARAK İNDİRİLEN UYGULAMALARIN KDV KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

*LEGAL POSITION OF FREE APPLICATIONS  
DOWNLOADED ON THE INTERNET  
AGAINST THE VAT LAW*

Onur GÖK<sup>(\*)</sup>

## ÖZ

Akıllı telefonlar ve tablet bilgisayarlar artık gündelik yaşamımızın bir vazgeçilmezi haline geldi. Akıllı telefon ve tablet piyasasındaki bu hızlı artış ve bu ürünlere olan talep aynı zamanda yeni bir pazar oluşmasını sağladı. Artık söz konusu ürünlerin kullanıcıları internet üzerinden oyundan, bankacılık işlemlerine, haberden hava durumuna kadar neredeyse her alana ilişkin uygulamaları gerek bedel karşılığında gerekse bedelsiz olarak telefonlarına ve tabletlerine indirmektedir. Bu yeni piyasa vergileme alanında bir takım problemleri de beraberinde getirmektedir. Çalışmamızda, internet üzerinden bedelsiz olarak indirilen uygulamaların Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumunu inceleyeceğiz.

**Anahtar Kelimeler:** Promosyon, uygulama, internet, bedelsiz teslim

## ABSTRACT

Smart phones and tablets are indispensable in our everyday life. Dramatic increase in in smart phone and tablet market and the demand for these products have also created a new market. Users of these products can download any app on almost every subject, from games to banking and weather, at a certain price or free of charge. This new market creates its own taxation issues. This study will examine the legal position of free apps against the VAT Law.

**Keywords:** Promotion, application, the Internet, free delivery

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

## 1- GİRİŞ

Akıllı telefonlar ve tablet bilgisayarlar artık gündelik yaşamımızın bir vazgeçilmezi haline geldi. Onları kullanmadığımız bir gün bir saat neredeyse artık yok. Telefon artık sadece iletişim görevi gören bir cihaz olmanın çok ötesine geçmiş durumda.

Bilgi Teknoloji ve İletişim Kurumu'nun bizlerle paylaştığı rakam, akıllı telefonlar ve 3G teknolojisinin artık hayatımızın bir vazgeçilmezi olduğunu somut olarak ortaya koyuyor. Rakamlara göre, Haziran 2014 itibarıyla Türkiye'de yaklaşık %92,31 penetrasyon oranına karşılık gelen toplam 70.791.075 mobil abone bulunmaktadır. 0-9 yaş nüfus hariç olmak üzere mobil penetrasyon oranı %110'un üzerine çıkmaktadır. 2014 yılı ikinci çeyrekte 3G abone sayısı 53.385.739'a ulaşırken, 3G hizmetiyle birlikte mobil bilgisayardan ve cepten internet hizmeti alan mobil genişbant abone sayısı da 28.445.663'e yükselmiştir. 2014 yılı ikinci çeyrekte toplam mobil internet kullanım miktarı ise 61.913 TByte olarak gerçekleşmiştir.<sup>1</sup> Akıllı telefon ve tablet bilgisayar teknolojisinde görülen bu hızlı değişim yeni uygulamaları da beraberinde getirmektedir. Söz konusu ürünlerin kullanıcılarına yönelik olarak özellikle AppStore ve Google Play Store ve Android Market üzerinden pek çok uygulama kullanıcılara arz edilmektedir. Hemen hemen her alana ilişkin bir uygulamayı bu sanal marketlerde bulmak ve çok kolay bir şekilde akıllı telefonlara ve tablet bilgisayarlara indirmek mümkün hale geldi. Bu programların bazıları belli bir ücret mukabilinde indirilebilirken bazıları da bedelsiz olarak arz ediliyor.

İşte bu çalışmamızda internet üzerinden bedelsiz olarak indirilen uygulamaların 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu<sup>2</sup> karşısındaki durumunu ele alacağız.

## 2- AKILLI TELEFON ve TABLET BİLGİSAYARLARA İNDİRİLEN UYGULAMALAR HAKKINDA GENEL BİLGİ

Akıllı telefon ve tablet piyasasındaki bu büyük artış, aynı zamanda yazılım dünyasında da büyük yankı bulmaktadır. Dünya çapında 1.2 milyar kişi mobil uygulamaları kullanmaktadır. ABI araştırma şirketine göre 2013 yılında 56 milyardan fazla akıllı telefon uygulaması ve 14 milyardan fazla tablet uygulaması indirilerek cihazlara yüklenmiştir. Akıllı telefon uygulamalarının %58'i Android, %33'ü iOS, %4'ü Windows işletim sisteminde kullanılırken, tablet uygulamalarında ise %75 iOS, %21 Android dağılımı mevcuttur. Bir diğer araştırmaya göre 2017 yılına kadar dünyadaki mobil uygulama indirme sayısı 200 milyardan fazla olacağı öngörülmektedir. Uygulama mağazaları analiz şirketi Distimo'nun son yayınladığı araştırmaya göre Türkiye, Doğu Asya bölgesi dışında en hızlı gelişen dört uygulama pazarından biri olmayı başarmıştır. Akıllı telefon ve tabletler üretim şirketlerine bağlı olarak farklı işletim sistemleri ile piyasaya sürülürler. Mobil cihazlar için birçok işletim sistemi üretilmiştir. iOS, Android, BlackBerry ve Windows sektörün büyük bir kısmını oluşturmaktadırlar.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu , Türkiye Elektronik Haberleşme Sektörü Üç Aylık Pazar Verileri Raporu , Ağustos 2014, s:5, [http://www.tk.gov.tr/kutuphane\\_ve\\_veribankasi/pazar\\_verileri/ucaylik14\\_2.pdf](http://www.tk.gov.tr/kutuphane_ve_veribankasi/pazar_verileri/ucaylik14_2.pdf), erişim tarihi:08.10.2014

<sup>2</sup> 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> Bora Aslan, Füsün Yavuzer Aslan, Mobil Programlamanın Önerisi ve Bir Müfredat Önerisi , <http://www.ejoir.org/belge/kasim2013/8.pdf>, erişim tarihi : 08.10.2014

Cep telefonları ve tablet bilgisayarlar için üretilen uygulamalar, gerçek kişi ya da kurumlar tarafından teknolojik bilgi birikimleri kullanılarak üretilmektedir. Üretici olan bu kişi/kurumlar cep telefonları ve tablet bilgisayarlar için özel olarak üretmiş oldukları bu uygulamaları nihai tüketicilere yani cep telefonları ve tablet bilgisayarların kullanıcılarına sunmayı amaçlamaktadırlar. Uygulamaları üreten kişi/kurumların söz konusu amacının gerçekleştirilmesi aşamasında; cep telefonları ve tablet bilgisayarların üreticisi olan firmalar, ...store, ...play, ...market adı altında e-pazar yaratan firmalar ve GSM operatörleri, üreticinin yapmış olduğu bu uygulamaları üzerinde hiçbir değişiklik yapmadan nihai tüketicilere (cep telefonu ve tablet bilgisayarların kullanıcılarına) ulaştırmaktadırlar. Nihai tüketiciden bu uygulamalar için belirlenen bedeli aracı firmalar tahsil etmekte ve bu tutar aracı firmaların kazancını da ihtiva etmektedir. Bu tutardan aracılık faaliyetine ilişkin bedel düşüldükten sonra kalan tutar ise bu uygulamaları üreten kişi/kurumun kazancı olmaktadır. Kısaca ifade etmek gerekirse cep telefonları ve tablet bilgisayarlar için üretilen uygulamaların üreticileri aracılık faaliyetinde bulunan firmaların müşteri çevresinden yararlanarak bu uygulamaları nihai tüketicilere ulaştırmayı hedeflemektedirler.<sup>4</sup>

### **3- İNTERNET ÜZERİNDEN İNDİRİLEN UYGULAMALARDA KDV SORUNLARI**

#### **3.1- Promosyon mu, Değil mi?**

Cep telefonlarına ve tablet bilgisayarlara indirilen programlar günlük yaşamımızın vazgeçilmezlerinden birisi haline gelmiştir. Pek çok firma bu programları bedelsiz olarak kullanıcılara arz etmektedir. Ancak bu durum katma değer vergisi kanunu açısından bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir.

Şöyle ki; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun; 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusunu teşkil ettiği, 10'uncu maddesinin (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olayın, malın teslimi veya hizmetin yapılmasıyla gerçekleştiği, 20'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, verginin matrahının işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, 27'nci maddesinin 1'inci fıkrasında ise bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu; aynı maddenin 2'nci fıkrasında bedelin emsal bedeli veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedel veya emsal ücretin esas alınacağı ifade edilmiştir. Yani Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yapısı ve hükümleri uyarınca bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları da katma değer vergisine tabidir.

Burada tartışma yaratan husus; bedelsiz olarak kullanıcılara sunulan bu programların firmaların iktisadi faaliyetini sürdürme ve genişletme amacıyla yapılan bir promosyon ürünü olarak mı kabul edilmesi gerektiği yoksa doğrudan bir mal teslimi ve hizmet ifası olarak kabul edilerek Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesi uyarınca emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması mı gerektiğidir.

<sup>4</sup> Onur Atmaca, Cep Telefonlarına ve Tablet Bilgisayarlara İndirilen Uygulamaların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi , S:380- Nisan 2013, s:104

Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, birtakım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devri olarak tanımlanan teslim hükümleri çerçevesinde ticari bir işletmenin yaptığı bedelsiz teslimler de KDV'ye konu olmaktadır. Ancak, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmaz. Zira firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artar.

Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmayıp, bu ürünler için yüklenen KDV ise indirim konusu yapılabilir.

Ancak burada tartışılması gereken husus bedelsiz olarak indirilen bu uygulamaların promosyon malı olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir. Konuya ilişkin görüşlere bakacak olursak;

"Firmalar söz konusu bedelsiz uygulamaları; piyasadan yeni müşteri çekmek, var olan müşteri portföyünü sağlamlaştırmak, yeni uygulamaları tanıtmak vb. amaçlarla müşterilerine sunmaktadırlar. Hatta uygulamaları bedelsiz sunmak suretiyle bu uygulamaların devamı niteliğinde daha kapsamlı ya da gelişmiş versiyonlarını bedel karşılığında sunmayı, uygulamalar için gerekli olan ekipmanları bedelli satarak bu ekipmanlar üzerinden kazanç sağlamayı amaçlamaktadırlar. Bu faaliyetler ise firmaların uygulamaları neden bir bedel karşılığı olmaksızın kullanıcılarına sunduğunun haklı sebebini oluşturmaktadır. Dolayısıyla bedelsiz teslim edilen uygulamalar üzerinden KDV hesaplanmaması gerektiği görüşündeyiz."<sup>5</sup>

"Ücretsiz uygulamaların promosyon tanımı içerisine tam olarak girmediğini görüyoruz. Zira internetten indirilen bedelsiz uygulamalar başka bir malın yanında ya da bir başka satışla bağlantılı olarak verilmemektedir. İdarenin promosyon uygulamasında 50 seri numaralı tebliğde yer alan açıklamaları oldukça sınırlı ve dar anlamda yorumlama eğiliminde olduğunu da hesaba katarsak, bedelsiz uygulamaların bu çerçevede değerlendirilemeyeceği söylenebilir."<sup>6</sup>

Yukarıda da görüleceği üzere bu konu hakkında mutabakata varılmış bir görüş söz konusu değildir. Yine bu hususa ilişkin çıkarılmış bir tebliğ veya bu spesifik olaya ilişkin bir özelge de yoktur. Ancak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 10.1'inci bölümünde belirtildiği üzere bir malın promosyon ürünü olabilmesi ve KDV hesaplanmaması için, satışı yapılan malın yanında başka bir mal olarak ayrıca ve bir bedel alınmaksızın verilmesi gerektiğidir. Ancak internet üzerinden indirilen uygulamalar da böylesi bir durum söz konusu değildir. Yine bu firmaların bu ürünleri pazarlamak ve müşterilerini kendi uygulamalarına alıştırmak suretiyle ileride pazar paylarını arttıracakları ve kendi mallarına talep yaratacakları düşüncesi ile buldukları bedelsiz teslimlerin promosyon ürünü olarak değerlendirilmemesi gerektiği ve bu nedenle de söz konusu uygulamaların bedelsiz olarak verilmesi halinde dahi katma değer vergisi hesaplanması görüşündeyiz.

<sup>5</sup> Onur Atmaca, a.g.m. ,s:107

<sup>6</sup> Onur Elele, İnternette İndirilen Ücretsiz Uygulamalarda KDV, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/blog?blogid=1068095](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=1068095), erişim tarihi:08.10.2014

<sup>7</sup> 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### 3.2- KDV Tevkifatı Yapılacak mı?

Akıllı telefon ve cep telefonlarına indirilen bedelsiz uygulamalar da bir diğer sorunda KDV tevkifatıdır. Çalışmamızda da bahsettiğimiz üzere bu uygulamalar esas itibarıyla Appstore, Google play store, Android market üzerinden indirilmektedir. Bu saydığımız e-store mağazalarının Türkiye’de işyeri, iş merkezi ve kanuni merkezi bulunmamaktadır. Hal böyle olunca bu firmalar üzerinden indirilen uygulamalarda, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddesi ve KDV Genel Uygulama Tebliği’nde düzenlenen tam sorumluluk kapsamında katma değer vergisi tevkifatının yapılması durumu gündeme gelmektedir.

3065 sayılı Kanunun 9/1’inci maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar, yani tevkifat yapacak olanlar kendilerine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

Mezkûr tebliğde belirtildiği üzere, KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur.

3065 sayılı Kanunun 1’inci maddesine göre bir hizmetin KDV’nin konusuna girebilmesi için Türkiye’de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye’de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye’de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların Türkiye’de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye’de faydalanılan hizmetler KDV’ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV’nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. *KDV’nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye’de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir.*

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve ilgili tebliğler ile düzenlenen tam sorumluluk müessesesi çerçevesinde, yazımızda yer verdiğimiz sanal marketler üzerinden satın alınan bu uygulamalarda KDV tevkifatı uygulaması ne yazık ki pek çok problemi beraberinde getirecektir. Gün içerisinde binlerce insanın çeşitli programları akıllı telefonlarına ve tablet bilgisayarlarına yüklediği ve bu kişilerin pek çoğunun nihai tüketici vasfında yani KDV mükellefiyeti olmayan kişiler olduğunu düşünürsek, ciddi bir problem ile karşı karşıya olduğumuzu göreceğiz. Eğer kanun ve tebliğ hükümleri bu haliyle uygulanacak olursa ülkemizdeki akıllı telefon ve tablet bilgisayar sayısı kadar vergi sorumlusu ortaya çıkacaktır.

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin kısmi tevkifata ilişkin esas ve usullerin düzenlendiği 2.1.3.4.1’inci bölümünde kısmi tevkifatın 1.000,00 TL üzerinde kalan işlemler için uygulanacağı, bu tutarın altında kalan işlemler de kısmi tevkifat uygulamasının söz konusu olmayacağı belirtilmiştir. Ancak tam sorumluluk uygulamasına ilişkin olarak böylesine bir düzenleme söz konusu olmadığından, tutarına

bakılmaksızın tam sorumluluk kapsamına giren her işlemede tevkifat yapılması zorunluluğu doğmaktadır. Oysaki kısmi tevkifatta olduğu gibi belli bir tutarın altında kalan işlemler tevkifat kapsamı dışarısına çıkarılarak veya daha radikal bir çözüm olarak katma değer vergisi kanununa ilave edilecek hükümler ile bedelsiz olarak veya belli bir tutarın altında kalan bu uygulamalar katma değer vergisinden istisna edilerek bu sorun çözülebilir.

#### 4- SONUÇ

Bilim ve teknoloji alanındaki gelişmeler ve internet kullanımındaki yaygınlık vergi hukuku alanında pek çok problemi de beraberinde getirmektedir. Artık işyeri kavramı ve ticaretin tanımı bu gelişmelere paralel olarak yeniden tanımlanmak zorunda kalmıştır. Şöyle ki artık işyeri ve ticaret fiziki mekânlardan arındırılmış ve adeta akıllı telefonların, tablet bilgisayarların olduğu her yer potansiyel bir pazar haline gelmiştir.

Teknolojik gelişmeler vergi kanunlarımızın yaşama geçirilmesi noktasında ciddi sıkıntılar yaşanmasına neden olmaktadır. Çünkü kanunlarımız eski tarihli ve esas itibarıyla yazıldığı dönem ile o tarihin yakın geleceğine ilişkin gelişmeleri kapsayacak düzeydedir. Oysaki teknolojinin ve dolayısıyla ticaretin geldiği nokta tahmin edilenin hatta hayal edilenin oldukça ötesine geçmiştir.

Bu gelişmelere paralel olarak vergileme alanında sıkıntı yaratan hususlardan birisi de internet üzerinden indirilen uygulamalar alanında yaşanmaktadır. Özellikle bedelsiz olarak indirilen bu uygulamaların promosyon mahiyetinde olup olmadığı ve söz konusu uygulamaların iktisap edilmesi halinde katma değer vergisi tevkifatının ne şekilde yapılacağı hususu cevap bekleyen sorular arasındadır.

#### KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- ARIOĞLU, O. İnternette yurtdışı sağlayıcılardan bedelli indirilen uygulamalarda KDV tevkifatı olacak mı?, [www.bugun.com.tr](http://www.bugun.com.tr)
- ASLAN, B., YAVUZER ASLAN, F. Mobil Programlamanın Önerisi ve Bir Müfredat Önerisi , <http://www.ejoir.org/belge/kasim2013/8.pdf>, erişim tarihi: 08.10.2014
- ATMACA, O. Cep Telefonlarına ve Tablet Bilgisayarlara İndirilen Uygulamaların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, S:380- Nisan 2013
- Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Türkiye Elektronik Haberleşme Sektörü Üç Aylık Pazar Verileri Raporu, Ağustos 2014, [http://www.tk.gov.tr/kutuphane\\_ve\\_veribankasi/pazar\\_verileri/ucaylik14\\_2.pdf](http://www.tk.gov.tr/kutuphane_ve_veribankasi/pazar_verileri/ucaylik14_2.pdf), erişim tarihi:08.10.2014
- ELELE, O. İnternette İndirilen Ücretsiz Uygulamalarda KDV, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/blog?blogid=1068095](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=1068095), erişim tarihi:08.10.2014
- KDV Genel Uygulama Tebliği