

Dijital ürün ithalatında stopaj yükümlülüğü ve yurt içi satışının KDV'ye tabi olup olmadığı

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	45404237-130[I-21-80]-210529
Tarih	28.08.2024

T.C.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığı

Bursa Defterdarlığı

Sayı : E-45404237-130[I-21-176]-210529

28.08.2024

Konu : Dijital ürün ithalatında stopaj yükümlülüğü ve yurt içi satışının KDV'ye tabi olup olmadığı

İlgi : ... tarihli ... sayılı özelge başvuru formunuz.

İlgide kayıtlı özelge başvurunuzda; internet üzerinden yapılan perakende ticaret faaliyetiyle iştival ettiğiniz, yurt dışında mukim bir firmaya ait dijital oyunlarda kullanılan eşyaları satın aldığınız, daha sonra bu eşyalara belirli dđnem aralığında değer katarak satışını gerçekleştirdiğiniz belirtilerek, sđz konusu dijital eşyaların ithalatı sırasında yapılan şdemeler şzerinden Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu yđnřnden tevkifat yapılıp yapılmayacağı ile sđz konusu eşyaların yurt içi satışlarında KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı hususlarında Başkanlığımız gđrřřřnřn talep edildiği anlaşılmıştır.

VERĐİ USUL KANUNU YĐNřNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 176 ila 181 inci maddelerinde defter tutma bakımından tşccarlara ilişkin hşkşmlere yer verilmiş olup, 176 ncı maddesinde tşccarların defter tutmak bakımından iki sınıfa ayrıldığı, I inci sınıf tşccarların bilanço esasına gđre, II nci sınıf tşccarların işletme hesabı esasına gđre defter tutacağı; 177 ncı maddesinde kimlerin birinci sınıf tşccar, 178 inci maddesinde de kimlerin ikinci sınıf tşccar sayılacağı ile aynı maddede yeniden işe başlayan tşccarların yıllık iş hacimlerine gđre sınıflandırılınca kadar II nci sınıf tşccar gibi hareket edebileceğine ilişkin hşkşmlere yer verilmiştir.

Ayrıca, mezkur Kanunun 182 nci ve mşteakip maddelerinde bilanço ve işletme esasına gđre defter tutmaya ilişkin hşkşmler yer almakta olup, bu kapsamda Kanunun;

- 193 şncş maddesinde, işletme hesabı esasında "işletme hesabı defteri (işletme hesabını ihtiva eden)" tutulacağı,

- 194 şncş maddesinde, işletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmının teşkil edeceği; gider kısmına satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında şdenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bştşn giderlerin, hasılat kısmına satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bştşn hasılatın kaydolunacağı

hşkme bağlanmıştır.

Öte yandan, aynı Kanunun 227 nci maddesinde, *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise, esas itibarıyla, aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde düzenlenen veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak düzenlenmesi uygun görülen belgelerden uygun olanı ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, 253 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin *"Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Belgelerle İlgili İşlemler"* başlıklı B bölümünde; *"Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin 215 inci maddesinde, bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulmasının mecburi olacağı belirtilmiş 227 nci maddesinde de "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü yer almıştır. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu hükümlere göre, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan, iş veya hizmetler karşılığında ödemedede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içindeki noterlerde Türkçe'ye tercüme ve tasdik ettirdikten sonra defterlerine gider olarak kaydedebilmekte idiler.

Ancak Bakanlığımıza yapılan başvurulardan, bu işlemlerin yurt dışı temsilciliklerimizdeki iş yığılmalarına neden olduğu, mükellefler bakımından da ağır külfetler getirdiği anlaşıldığından, anılan Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanarak, bu Genel Tebliğ ile yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçe'ye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğu kaldırılmıştır.

Buna göre, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre;

- Yurt dışı merkezli bir firmadan dijital oyunlarda kullanılan oyun içi eşya alım bedellerinin ilgili dönemlerde, söz konusu firma tarafından adınıza düzenlendiği belirtilen faturaya istinaden, tutmakta olduğunuz işletme hesabı defterinin gider kısmına kaydolunması,

- Satın aldığınız oyun içi eşyaların satışında, alıcı adına satış bedeli üzerinden genel hükümler çerçevesinde fatura düzenlemeniz

gerekmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmüne yer verilmiştir.

Mezkur Kanunun 6 ncı maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış olup, aynı Kanunun 7 nci maddesinde ise dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiğinin maddede sayılan şartlara göre tayin olunacağı hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.*" hükmüne yer verilerek tevkifat yapmak zorunda olanlar açıklanmış, anılan maddenin

devamında ise tevkifat kapsamına giren ödemeler bentler halinde sayılmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, internet üzerinden dijital olarak oynanan oyunlara ait oyun karakterleri ve oyun eşyalarının satışı, ticari faaliyet kapsamında bulunmakta olup, ticari faaliyet kapsamında yapılan ödemeler Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde tevkifata tabi ödemeler arasında sayılmamıştır.

Buna göre, söz konusu oyun karakterleri ve oyun eşyalarının satın alınması nedeniyle yurtdışında mukim mükelleflere yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış; üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Anılan Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi 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 yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup ticari kazanç (Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri hariç olmak üzere) niteliğindeki ödemelerden vergi kesintisi yapılacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yurt dışında mukim firmaya ait bilgisayar programı üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan yalnızca söz konusu oyun içinde yer alan oyuncu, eşya ve diğer oyun unsurlarının satın alınarak nihai tüketicilere satılması halinde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN

Türkiye Cumhuriyeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaybını Önleme Anlaşması 1/1/1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, anılan anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında;

"Bir Akit Devlet işletmesine ait kazanç, söz konusu işletme diğer Akit Devlette yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, sadece ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. Ancak, işletmenin diğer Akit Devlette bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması halinde kazanç, bu diğer Devlette, iş yerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir .

..."

hükmü yer almaktadır.

"İş yeri"ni düzenleyen 5 inci maddesinin birinci fıkrasında ise;

"Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "iş yeri" deyimini, bir işletmenin ticari faaliyetlerinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir. Bu fıkra da belirtilen sabit yer, belirgin bir mahalde, belirli bir devamlılık unsuru arz eden herhangi bir yeri ifade eder.

..."

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, adı geçen tarafından söz konusu anlaşmaya taraf diğer ülke mukimi firma tarafından sunulan bilgisayar oyunundan sadece oyun içinde yer alan oyuncu, eşya ve diğer oyun unsurlarının satın alındığı, 3 üncü kişilere yine bunların satışının yapıldığı, programın kendisinin alım satımına konu edilmediği dikkate alındığında, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, ilgili anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Bu durumda, söz konusu firmanın anılan anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında, Türkiye'de bir iş yeri bulunmadığı sürece elde edeceği gelir üzerinden Türkiye'nin vergi alma hakkı olmayacaktır.

Bahse konu faaliyetin Türkiye'de bulunan bir iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirilmesi halinde, bu iş yerine atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere vergileme hakkı Türkiye'ye ait olacaktır.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti mukimi firmanın ilgili ülkede tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte noterce veya bu ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun,

- 1/1 inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- 4/1 inci maddesinde; hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

- 6/b maddesinde; işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

- 9/1 inci maddesinde; mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1.1.) bölümünde,

"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.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatapın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkiyatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, yurt dışında mukim firmadan yapılan dijital oyunlara ait oyun karakterleri ve oyun eşyaları gibi kıymetlerin internet üzerinden alımı KDV'ye tabi olup, bu alım nedeniyle hesaplanan KDV'nin tarafınızca sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmekte olup, 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenen KDV'nin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Öte yandan, satın aldığınız söz konusu dijital oyun karakterleri ve eşyaları gibi dijital ürünlerin tarafınızca belirli bir süre değeri artırılmak suretiyle yurt içinde satışında satış bedeli üzerinden genel esaslar çerçevesinde KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelveğe uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

