

ELEKTRONİK ORTAMDA SUNULAN HİZMETLER VE 3 NOLU KDV BEYANNAMESİ

Özkan AYKAR

ÖZ

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye’de katma değer vergisi (KDV) mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetler KDV’ye tabi tutulmuş olup, bu hizmetlere ilişkin katma değer vergisi 3 No.lu KDV beyannamesiyle elektronik ortamda beyan edilmektedir.

Bu yazımızda 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasında 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 41 inci maddesiyle değişiklikler ile 17 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde yer alan açıklamalar doğrultusunda 3 No.lu KDV beyannamesiyle ilgili birtakım bilgilere yer verilecektir.

Anahtar Sözcükler: *Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetler, 3 No.lu KDV Beyannamesi, Vergi Sorumlusu, İnternet Veya Elektronik Bir Ağ Üzerinden Sağlanan Hizmetler.*

1. GİRİŞ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasında 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun (T.C. yasalar, 05.12.2017) 41 inci maddesiyle değişiklikler yapılmıştır.

Söz konusu değişiklikler kapsamında; 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 ödenecektir.

Bahse konu yasal düzenlemeye göre; Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye’de katma değer vergisi (KDV) mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetler KDV’ye tabi tutulmuş olup, bu hizmetlere ilişkin katma değer vergisi 3 No.lu KDV beyannamesiyle elektronik ortamda beyan edilmektedir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa getirilen bu düzenleme ile ilgili 17 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde (Maliye Bakanlığı, 31.10.2018) yer verilen açıklamalar çerçevesinde, 3 No.lu KDV beyannamesi hakkında birtakım bilgilere yer verilecektir.

2. KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFİ OLMAYAN GERÇEK KİŞİLERE ELEKTRONİK ORTAMDA SUNULAN HİZMETLER

25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun “*Vergi Sorumlusu*” başlıklı 9 uncu maddesinde değişiklik yapmak suretiyle Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi (KDV) mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, Avrupa Birliği uygulamalarına benzer şekilde, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi amaçlanmıştır.

KDV Kanununun 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına aşağıdaki cümleler eklenmiştir.

“...Şu kadar ki Türkiye’de ikametgahi, 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 ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Getirilen düzenleme esas itibariyle, katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere, yurt dışından elektronik ortamda hizmet sunanlara Türkiye’de mükellefiyet tesis ettirmenin yolunu açmaktadır.

Konunun detaylarına ise, 17 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde yer verilmiştir.

Söz konusu tebliğde, anılan hizmetlere ilişkin KDV’nin beyanı ve ödemesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir işyeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda ise, (Türkiye’de bir işyerinin oluşup oluşmadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenir.) bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde (1 No.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilip ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.

17 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde yer verilmeyen, ancak Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından anılan tebliğin taslak (Gelir İdaresi Başkanlığı, 07.08.2018) metninde; elektronik ortamda sunulan hizmetlerin, internet veya elektronik bir ağ üzerinden sağlanan hizmetleri kapsamakta olduğu belirtilmiş ve başlıca elektronik hizmetlerin aşağıdaki şekilde olduğu belirtilmiştir.

1-Web sitesi/sayfası temini, alan adı temini, web barındırma, web sitesine/sayfasına ilişkin verilen diğer hizmetler.

2- Bilgisayar yazılım ve donanımlarının uzaktan bakımı, uzaktan sistem yönetimi ve çevrimiçi veri depolama hizmetleri.

3- Erişimi, indirilmesi ve güncellenmesi dahil, yazılımlar ve tüm dijitalleştirilmiş ürünlerin (antivirüs programları, reklam engelleyici programlar, aygıt sürücüler, web sitelerine ilişkin filtreler ve güvenlik duvarı gibi ürünler dahil) satışı.

4- Görüntü, metin ve bilgi sağlanması ile veri tabanlarının hazırlanması ve benzeri hizmetler. Bu hizmetlerin başlıcalarına aşağıda yer verilmiştir.

- Alıcı tarafından girilen belirli verilere yanıt olarak internetten veya bir elektronik ağ aracılığıyla bilgisayardan otomatik olarak üretilen hizmetler (finansal veriler, yasal veriler vb).

- Alıcı ve satıcının internet veya elektronik bir ağ aracılığıyla bir araya getirilmesini veya işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlayan platformlar tarafından mal ve hizmetlerin satışına ilişkin verilen her türlü hizmetler (internet sitesinde mal veya hizmetlerin satışı amacıyla yerleştirme hakkının satışı dahil).

- Telekomünikasyon bileşenlerinin yardımcı ve alt bir bölüm oluşturduğu, internet servis paketleri (Haber, hava durumu veya yol durumu raporlarına erişim sağlayan içerik sayfaları, oyun alanları, web sitesi barındırma, çevrimiçi tartışmalara erişim gibi internet erişiminin ötesine geçen unsurları içeren paketler dahil).

- Web sitesi/sayfası gibi, elektronik ağlar üzerinde, ticari veya kişisel bir varlığın oluşturulması ve bunun devam ettirilebilmesine ilişkin hizmetler.

- Fotoğraflara, resimlere, ekran koruyuculara, masaüstü temalarına erişmek veya bunları indirmek.

- Elektronik kitaplar ve diğer elektronik yayınlara erişmek veya bunları indirmek.

- Çevrimiçi gazete ve dergilere abone olmak.
- Web günlüğü ve web istatistik hizmetleri.
- Çevrimiçi haber, yol ve hava durumu raporları.
- Bir web sitesinde/sayfasında, afiş reklamları da dahil olmak üzere, reklam alanı sağlanması.

- Arama motorlarının ve internet dizinlerinin kullanılması hizmeti.

5- Bilgisayar, mobil telefon ve benzeri araçlar vasıtasıyla sunulan müzik, film, oyun (şans oyunları, bahis ve kumar oyunları dahil), siyasi, kültürel, sanatsal, spor, bilim ve eğlence yayınları ve etkinlikleri ile diğer tüm uygulamalar ve uygulama içi satın almalar. Aşağıda sayılan hizmetler de bu kapsamdadır.

- Müziğe, müzik dışındaki seslere, filmlere erişmek veya bunları indirmek.
- Oyunlara erişmek veya oyunları indirmek, oyunların uzaktan oynanmasının sağlanmasına ilişkin hizmetler ile oyun içi satın almalar.

- Programların kullanıcının seçtiği bir zamanda ve münferit isteği üzerine, medya hizmet sağlayıcısı tarafından düzenlenmiş bir program kataloğuna bağlı olarak izlendiği veya dinlendiği yayın hizmetleri.

- Geleneksel radyo ve televizyon ağları üzerinden eş zamanlı olarak yayınlanmayan radyo ve televizyon programlarının internet veya elektronik bir ağ aracılığıyla temini.

6- Uzaktan eğitim hizmetleri.

- Sanal sınıflar da dahil olmak üzere, insan müdahalesi sınırlı olan ve internet veya elektronik bir ağ aracılığıyla verilen otomatik uzaktan eğitim hizmetleri (öğretmen ile öğrenci arasındaki iletişimi sağlamaya yönelik basit bir araç olarak kullanılma durumu hariç).

- İnsan müdahalesi olmaksızın, öğrenciler tarafından çevrimiçi tamamlanan veya otomatik bir şekilde işaretlenen çalışma kitaplarının sunulması hizmetleri.

İçeriğin bir öğretmen tarafından internette veya elektronik bir ağda aktarıldığı eğitim veya meslek kursları bu kapsamda değerlendirilmez.

7- Radyo ve televizyon yayın hizmetleri. Bir medya hizmet sağlayıcısının editoryal sorumluluğu altında ve kamuoyuna yönelik, elektronik iletişim şebekeleri yoluyla programların belli bir akışına dayanarak eş zamanlı dinleme veya izleme amacıyla işitsel veya işitsel-görsel radyo ve televizyon yayın hizmetleri.

Radyo ve televizyon yayın hizmetinin kablo alt yapısı üzerinden verilmesi ile aynı anda internet üzerinden canlı yayınlanması da bu kapsamdadır.

8- Niteliği itibarıyla yukarıda sayılan hizmetlerle benzerlik arz eden ve internet veya elektronik bir ağ aracılığıyla sunulan diğer hizmetler.

3. ELEKTRONİK HİZMET SUNUCULARININ KDV MÜKELLEFİYETİ

213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde; beyanname ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, bunların aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ya da belirlemeye, beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri elektronik ortamda tebliğ etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV’yi, “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirmek suretiyle beyan ederler.

Söz konusu hizmet sunucuları bu işlemlere ilişkin KDV’yi, 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan ederler. Bu kapsamdaki hizmet sunucularının, ilk kez verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığının www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurmaları gerekir. Bahse konu formun elektronik ortamda doldurulup onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, hizmet sunucusu adına “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirilir. Bu kapsamdaki mükelleflerden ayrıca işe başlama bildirimini aranmaz. Mükellefiyet tesisi üzerine internet vergi dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilir.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti tesis ettirenlerin, herhangi bir had ile sınırlı olmaksızın beyannamelerini 213 sayılı Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu kapsamında olmamaları uygun görülmüştür.

Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri 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 ödenir.

Öte yandan, müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar, elektronik hizmet sunucusu olarak kabul edilir.

4. HİZMETLERİN TABİ OLDUĞU KDV’NİN HESAPLANMASI İLE VERGİNİN BEYANI VE ÖDENMESİ

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler için, bu hizmetlerin tabi olduğu oranda KDV hesaplayacaklardır.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında beyan edilen hizmetlere ilişkin olması şartıyla, Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin edilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV’nin, bu kapsamda beyan edilen işlemlere isabet eden kısmının 3065 sayılı Kanunun (29/1) inci maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkündür.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti bulunanların 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutma zorunluluğu bulunmamakla birlikte, bu fatura ve benzeri belgeler, 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince muhafaza edilir.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle hesapladıkları KDV’yi, takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibariyle, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar, internet vergi dairesi aracılığıyla ve 3 No.lu KDV Beyannamesi ile Türk Lirası cinsinden beyan ederler. Ancak elektronik hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyetine ilişkin hükmün yürürlüğe girdiği 1/1/2018 tarihinden itibaren, Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanların, 2018 yılının Ocak, Şubat, Mart dönemlerinde yaptıkları işlemleri 2018 yılının Nisan ayının başından itibaren yirmidördüncü günü akşamına kadar 3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edeceklerdir.

Bu kapsamda bulunan mükelleflerin, beyanı gereken herhangi bir işlemin

olmaması halinde, ilgili döneme ilişkin beyanname vermelerine gerek yoktur.

Bedelin döviz olarak hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankasının Resmî Gazete’de ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınır.

Bu kapsamda beyan edilen KDV’nin, beyannamenin verilmesi gereken ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekir.

Ödeme; vergi dairelerine ve tahsile yetkili bankalara yapılabileceği gibi, Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden tahsile yetkili bankaların banka kartı veya kredi kartı ile de yapılabilir.

5. SORUMLULUK VE CEZAI MÜEYYİDE

3065 sayılı Kanunun (9/1) inci maddesinde yer alan elektronik ortamda sunulan hizmetlere yönelik beyan yükümlüğüne ilişkin düzenlemelere uymayanlar hakkında, 213 sayılı Kanunun vergi cezalarına dair hükümler uygulanmaktadır.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle hesapladıkları KDV’yi 3 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmeleri gerekir. Aksi takdirde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355 nci maddesi gereği özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Söz konusu madde uyarınca; elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.

Anılan Kanunun 344 üncü maddesi gereğince; vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesilir. Ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

6. SONUÇ

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetler KDV’ye tabi tutulmuş olup, hizmet sunucuları bu hizmetlere ilişkin katma değer vergisini 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan edilmektedirler.

3065 sayılı Katma Değer Kanununun 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre 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 vergisinin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenecektir.

Elektronik ortamda hizmet sunucularının, 3 No.lu KDV beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığının www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurmaları gerekmektedir. Bahse konu formun elektronik ortamda doldurulup onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, hizmet sunucusu adına “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirilir. Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti bulunanların 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Söz konusu hizmetler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi; 3 No.lu KDV beyannamesi ile internet vergi dairesi aracılığıyla takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar, Türk Lirası cinsinden beyan edilmesi ve beyannamenin verilmesi gereken ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar beyan edilen KDV’nin ödenmesi gerekir.

Diğer taraftan elektronik ortamda sunulan hizmetlere yönelik beyan yükümlüğüne ilişkin düzenlemelere uymayanlar hakkında 213 sayılı Kanunun vergi cezalarına dair hükümler uygulanır.

KAYNAKÇA

Gelir İdaresi Başkanlığı, 17 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Taslağı. Erişim adresi: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/kdv/17_serno_kdv_guytebdeg_taslak.pdf

Maliye Bakanlığı (31.01.2018) *17 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ* Ankara : Resmi Gazete (30318 sayılı)

T.C. Yasalar (02.11.1984). *3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.* Ankara : Resmi Gazete (18563 sayılı)

T.C. Yasalar (05.12.2017). *7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,* Ankara : Resmi Gazete (30261 sayılı).

T.C. Yasalar (10.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu.* Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)