

ELEKTRONİK TİCARET KAPSAMINDA GERÇEKLEŐTRİLEN HİZMETLERDE  
KATMA DEĞER VERGİSİ

ALİ OSMAN ARSLAN

TARAFINDAN

ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜNE

SUNULAN TEZ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEMMUZ 2017

## TEZ ONAY SAYFASI

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

Doç. Dr. Seyfullah Yıldırım

Enstitü Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans derecesi için gereken tüm şartları sağladığımı tasdik ederim

Prof. Dr. Yusuf Ziya Taşkan

Anabilim Dalı Başkanı

Okuduğumuz ve savunmasını dinlediğimiz bu tezin bir Yüksek Lisans derecesi içinde gereken tüm kapsam ve kalite şartlarını sağladığını beyan ederiz

Yrd. Doç. Dr. Neslihan Karataş Durmuş

Danışman

### Jüri Üyeleri

Prof. Dr. Nurettin Bilici (Çankaya Üni./Hukuk Fakültesi)

Yrd. Doç. Dr. Neslihan Karataş Durmuş (AYBÜ/Hukuk Fakültesi)

Prof. Dr. Yusuf Ziya Taşkan (AYBÜ/Hukuk Fakültesi)

## İNTİHAL SAYFASI

Bu tez içerisindeki bütün bilgilerin akademik kurallar ve etik davranış çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu beyan ederim. Ayrıca bu kurallar ve davranışların gerektirdiği gibi bu çalışmada orijinal olmayan her tür kaynak ve sonuçlara tam olarak atıf ve referans yaptığımı da beyan ederim; aksi takdirde tüm yasal sorumluluğu kabul ediyorum.

## ÖZET

### ELEKTRONİK TİCARET KAPSAMINDA GERÇEKLEŞTİRİLEN HİZMETLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ

Arslan, Ali Osman

Yüksek Lisans, Kamu Hukuku

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Neslihan Karataş Durmuş

TEMMUZ 2017, 128 sayfa

Hizmet işlemleri Katma Değer Vergisinin konusunu oluşturan temel unsurlardan birisidir. Bu işlemler içerisinde teknolojik gelişmelerle birlikte elektronik ticaret kapsamında gerçekleşen hizmet ifalarının artmasıyla bu ifaların kapsamı, vergilendirmenin teorik alt yapısı, vergilendirme ülkesinin belirlenmesi, verginin tahsil edilmesi hususlarında bir takım problemler ortaya çıkmıştır. Bu problemlerin çözümü adına iki ana bölümden oluşan tezin birinci bölümünde öncelikle kendi işleyişi bakımından zaten görece karmaşık olan Katma Değer Vergisi sistemi, hizmet işlemleri açısından genel hatları itibariyle açıklanmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda verginin konusu, mükellefi, vergi sorumlusu ve tevkifat, istisnalar ve vergilendirme sürecindeki aşamalar açıklanmıştır.

Tezin ikinci bölümünde ise ilk olarak elektronik ticaret kavramı ve elektronik ticaretin türleri, karakteristik özellikleri, teknik altyapısı açıklanarak elektronik hizmetlerin çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır. İkinci olarak elektronik ticaretin vergilendirilmesinde temel ilkeler incelenmiştir. Bu doğrultuda özellikle tarafsızlık ilkesi üzerinde durulmuştur. Üçüncü olarak elektronik ticaret kapsamında gerçekleşen işlemleri kapsayacak şekilde sınır ötesi hizmet ifalarında vergilendirme ülkesinin Katma Değer Vergisinin teorisine uygun bir şekilde neresi olması gerektiği üzerinde durulmuştur. Dördüncü ve son olarak nihai tüketicilere yapılan sınır ötesi hizmet ifalarında vergilendirmenin gerçekleştirilebilmesi adına basitleştirilmiş kayıt sistemi açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: KDV, elektronik hizmet işlemleri, vergilendirme ülkesi, basitleştirilmiş kayıt sistemi, tarafsızlık ilkesi



## ABSTRACT

### VALUE ADDED TAX on SERVICES RENDERED WITHIN ELECTRONIC COMMERCE

Arslan, Ali Osman

LL.M., Public Law

Supervisor: Asst. Prof. Neslihan Karataş Durmuş

July 2017, 128 pages

Supply of services is one of the main elements of the subject of the Value Added Tax. Within these services as services supplied within electronic commerce increased with technologic developments, number of problems have arisen in terms of scope of these supplies, theoretical substructure of taxation, determining the place of taxation and collection of tax due. In order to solve these problems, in the first part of the thesis, which consists of two main parts, relatively complicated operation of Value Added Tax system has been tried to be explained in terms of supplies of services in a general line. In this respect, the subject of taxation, taxpayer, tax liability and withholding, exceptions and stages of the taxation process are explained.

In the second part of the thesis, firstly the framework of electronic services was tried to be drawn by explaining the concept, types, characteristic features and technical infrastructure of electronic commerce. Secondly, the basic principles of taxation of electronic commerce are examined. In this respect, the principle of neutrality is especially emphasized. Thirdly, explanations made on where the place of taxation should be in accordance with the theory of Value Added Tax for cross-border supplies of services including transactions within the scope of electronic commerce. Fourth and finally, a simplified registration system has been explained to enable the taxation of cross-border services rendered to final consumers.

Key Words: VAT, electronic supplies, place of taxation, simplified registration system, principle of neutrality



## İÇİNDEKİLER

İNTİHAL SAYFASI.....	III
ÖZET .....	IV
ABSTRACT .....	VI
KISALTMALAR LİSTESİ .....	XII
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### KATMA DEĞER VERGİSİ KAPSAMINDA HİZMET İŞLEMLERİ

A. KONU .....	3
1. Hizmet İfası Kavramı .....	4
a. Teslim, Teslim Sayılan Haller ve Mal İthalatı .....	4
i. Teslim.....	4
ii. Teslim Sayılan Haller .....	7
iii. Mal İthalatı .....	7
b. Hizmet İfası .....	7
c. Hizmet Sayılan Haller.....	10
2. KDV'nin Konusuna Giren Hizmet İşlemleri .....	11
a. Ticari, Sınai, Zirai Faaliyet ve Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında Yapılan Hizmetler .....	12
i. Ticari ve Sınai Faaliyet.....	12
aa. Genel Olarak .....	12
bb. Türk Ticaret Kanunu Açısından Ticari Faaliyet .....	14
cc. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ticari Faaliyet.....	15
ii. Zirai Faaliyet .....	18
iii. Serbest Meslek Faaliyeti .....	19
b. Hizmet İthalatı .....	21
c. Diğer Faaliyetlerden Doğan Hizmetler .....	24
3. Hizmetin Türkiye'de Yapılması .....	25
a. Hizmetin Türkiye'de Yapılması (İfa Edilmesi) .....	26
b. Hizmetten Türkiye'de Yararlanılması .....	26
B. MÜKELLEF .....	28
C. VERGİ SORUMLUSU ve TEVKİFAT .....	29
1. Genel Olarak.....	29



2. Tam Tevkifat .....	31
3. Kısmi Tevkifat.....	32
4. Ortak Hükümler.....	34
C. İSTİSNALAR .....	34
1. Genel Olarak.....	35
2. Hizmet İhracatı .....	35
a. İhracat Teslimlerine İlişkin Hizmetler .....	36
b. Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Hizmetler .....	37
D. VERGİYİ DOĞURAN OLAY .....	38
1. Hizmetin Yapılması.....	39
2. Hizmetin Kısm Kısm Yapılması .....	40
3. Hizmetin Yapılmasından Önce Fatura Veya Benzeri Belge Düzenlenmesi .....	41
E. MATRAH .....	42
1. Genel Olarak.....	42
2. Matraha Dâhil Olan Unsurlar .....	44
3. Matraha Dâhil Olmayan Unsurlar .....	47
4. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti .....	48
G. İNDİRİM SİSTEMİ.....	50
1. Vergi İndirimi.....	51
a. İndirim Hakkının Kapsamı .....	52
b. Maddi Koşullar.....	53
c. Şekli Koşullar .....	54
d. İndirilecek Verginin Hesaplanan Vergiden Çok Olması .....	55
2. İndirilemeyecek Vergiler.....	56
3. Matrah ve İndirim Miktarının Değişmesi .....	58
H. VERGİNİN TARH, TAHAKKUKU ve ÖDEMESİ .....	59
1. Oran.....	59
2. Vergilendirme Dönemi ve Beyan .....	59
3. Verginin Tarhı ve Ödenmesi .....	60

## İKİNCİ BÖLÜM

### ELEKTRONİK TİCARETTE KATMA DEĞER VERGİSİ

A. TEMEL KAVRAMLAR .....	63
1. Dijital Ekonomi .....	63
a. Genel Olarak.....	63
b. E-ticaret .....	65
i. Tanım .....	65
ii. Türler.....	67
aa. İşletmeden İşletmeye (Business to Business, B2B) Elektronik Ticaret .....	68
bb. İşletmeden Tüketiciciye (Business to Consumer, B2C) Elektronik Ticaret .....	69
cc. Tüketiciden Tüketiciciye (Consumer to Consumer, C2C) Elektronik Ticaret .....	70

c. Dijital Ekonominin Temel Özellikleri .....	70
2. Elektronik Ticarete Teknik Altyapı/Kullanılan Araçlar .....	73
a. Elektronik Veri Değişimi (EDI).....	73
b. İnternet.....	74
c. İtranet ve Ekstranet .....	74
3. Elektronik Hizmetler .....	75
a. Genel Olarak.....	75
b. Dijital İçeriğin Transferi.....	77
c. Avrupa Birliği Hukukunda Elektronik Hizmetler.....	78
<b>B. ELEKTRONİK TİCARETTE HAKİM OLAN İLKELER/TARAFSIZLIK İLKESİ .....</b>	<b>79</b>
1. Genel Olarak.....	79
2. Tarafsızlık İlkesi.....	80
a. Temel Prensipler.....	81
b. Uluslararası Ticarete Tarafsızlık .....	83
c. Değerlendirme .....	86
2. Elektronik Ticaretin Vergilendirmesinde Diğer Çerçeve İlkeler .....	87
4. İyi Yönetim İlkeleri .....	88
<b>C. SINIR ÖTESİ HİZMET İFALARINDA TÜKETİM YERİ .....</b>	<b>89</b>
1. Varış Yeri İlkesi .....	90
2. Sınır Ötesi Hizmet İfalarında Varış Yeri İlkesinin Uygulanması .....	92
a. İşletmeler Arası Hizmet İfaları .....	93
i. Tek Bir Ülkede Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yapılan İfalar .....	96
aa. İfayı Gerçekleştiren Açısından.....	96
bb. Müşteri Açısından.....	98
cc. Vergi İdaresi Açısından .....	99
ii. Birden Fazla Ülkede Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yapılan İfalar .....	100
b. Nihai Tüketicilere Yapılan İfalar.....	103
i. Mahallinde Tüketilen İfalar .....	104
ii. Mahallinde Tüketilen Hizmetler Dışındaki İfalar.....	105
c. İstisnai Durumlar .....	109
d. Değerlendirme .....	110
<b>D. NİHAİ TÜKETİCİLERE YAPILAN SINIR ÖTESİ HİZMET İFALARINDA BASİTLEŞTİRİLMİŞ KAYIT SİSTEMİ .....</b>	<b>113</b>
1. Genel Olarak.....	113
2. Sistemin Temel Unsurları.....	115
a. Kayıt .....	115
b. İade.....	117
c. Beyan .....	118
d. Diğer Unsurlar .....	119
3. İdareler Arası İşbirliği .....	121
4. Değerlendirme .....	123
<b>SONUÇ .....</b>	<b>125</b>

**YARARLANILAN KAYNAKLAR..... 129**



## KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
Bkz.	Bakınız
C.	Cilt
E.	Esas
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
OECD	İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
m.	Madde
MOSS	Mini One-Stop-Shop
s.	Sayfa
S.	Sayı
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TMK	Türk Medeni Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Harcama vergileri içerisinde üretim tüketim zincirinin her aşamasında alınan ve safi yayılı harcama vergisi niteliğinde olan Katma Değer Vergisi (KDV) uygulaması görece yeni olmakla birlikte günümüzde devletlerin toplam vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. Katma Değer Vergisinin üretim-tüketim zincirinin her aşamasında alınması üretimden nihai tüketime kadar gerçekleşen her safhada üretilen katma değer vergilendirmesini ifade ederken, safi yayılı harcama vergisi niteliğinde olması her bir aşamada sadece üretilen katma değer vergilendirmesini ifade etmektedir.

Katma Değer Vergisi nihai olarak son tüketicileri vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda verginin ana konusunu mal teslimleri, hizmet ifaları ve ithalat oluşturmaktadır. Verginin konusunu oluşturan bu işlemler gerçekleştirildikleri ülkelerde vergilendirilmektedir. Bu noktada üretimden tüketime kadar olan zincirin aynı ülkede gerçekleşmesi durumunda herhangi bir problem çıkmazken bu zincirin farklı ülkelerde oluşması durumunda, özellikle hizmet ifaları açısından mal teslimlerinde olduğu gibi gümrük denetimlerinin yapılamaması nedeniyle, çeşitli problemler ortaya çıkabilmektedir.

Bu tezin konusunu oluşturan hizmet ifaları incelendiğinde teknolojinin gelişmesi ile birlikte yeni tür hizmetlerin ortaya çıktığı gözükmektedir. KDV'nin teorik olarak ortaya çıktığı ve ilk olarak kanunlaştığı dönemler incelendiğinde hizmet ifaları genellikle tarafların bir arada bulunduğu ve tüketimin ifaya bitişik olduğu işlemler şeklinde gerçekleşmekteyken günümüzde tarafların ayrı ülkelerde bulunduğu ve tüketimin sonradan gerçekleştiği işlemler şeklinde de gerçekleşmeye başlamıştır. Dolayısıyla hizmet ifaları ile ilgili olarak hizmetin nitelendirilmesi, vergilendirme yetkisinin bulunduğu ülkenin tespiti, vergilendirme sürecinin yürütülmesi ana ekseninde problemler ortaya çıkmaktadır.

Bu problemlerin ortaya çıkmasında en önemli etkenlerden birisi elektronik ticaretin geleneksel ekonomiye getirdiği yenilikler ve bu şekilde yapılan işlemlerin hacminin tüm dünyada önemli ölçüde artması olmuştur. Bu doğrultuda elektronik ticaretin geleneksel ekonomide mevcut olan sektörlere getirdiği yenilikler, pek çok ürünün dijitalleşmesi, kişilerin internet vasıtasıyla farklı ülkelere ulaşabilmesi ve kolaylıkla yer değiştirebilmeleri gibi faktörler ekonomik olarak önemli gelişmeler olmakla birlikte belirtilen problemlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Bu tez çerçevesinde bütün bu bahsedilen problemlerin incelenmesi ve çözümünü noktasında KDV'nin işleyişinin temel olarak anlaşılması bir ön şart olduğundan öncelikle KDV sistemi hizmet ifaları açısından genel olarak incelenecektir. Bu doğrultuda “Katma Değer Vergisi Kapsamında Hizmet İşlemleri” başlığını taşıyan birinci bölümde ilk olarak verginin konusunu oluşturan işlemler hizmet ifaları bakımından ayrıntılı bir şekilde incelenecektir. İkinci olarak verginin mükellefi ve problem oluşturan sınır ötesi işlemler açısından büyük önem taşıyan vergi sorumlusu ve tevkifat uygulaması açıklanacaktır. Üçüncü olarak yine sınır ötesi işlemler açısından önem taşıyan istisna uygulamalarına değinilecektir. Dördüncü olarak vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşeceği, beşinci olarak matrahın nasıl oluştuğu, altıncı olarak KDV'ye temel karakteristiğini kazandıran hususlardan olan indirim sistemi ayrıntılı olarak anlatılacaktır. Yedinci olarak verginin tarh, tahakkuk ve ödemesine kısaca değinilerek birinci bölüm sonlandırılacaktır.

İkinci bölümde ise belirtilen problemlerin değerlendirilmesi “Elektronik Ticarete Katma Değer Vergisi” üst başlığı altında dört alt başlık halinde yapılacaktır. Bu doğrultuda ilk olarak üzerinde ortak bir tanıma varılması zor olan elektronik ticaret tanımlanmaya çalışılacak ve elektronik ticaretin ekonomiye getirdiği yenilikler, kullanılan teknik altyapı incelenecektir. İkinci olarak KDV'nin temel ilkelerinden birisi olan tarafsızlık ilkesi incelenecektir. Bu bölümde bu ilkenin nasıl sağlanacağı bir yandan temel prensipler bir yandan da sınır ötesi ifalarda uygulanacak olan prensipler çerçevesinde değerlendirilecektir. Üçüncü olarak sınır ötesi hizmet ifalarında vergilendirme yetkisinin hangi ülkede bulunması gerektiği incelenecektir. Bu bölüm özellikle sınır ötesi işlemlerin hacminin arttığı bir dönemde çifte vergilendirmeye veya istem dışı hiç vergilendirilmemeye neden olunmayacak şekilde vergilendirme yeri kurallarının uluslararası alanda benzer şekilde uygulanması açısından önem taşımaktadır. Dördüncü bölümde ise vergilendirme sürecinin nasıl gerçekleşeceği incelenecektir. Sınır ötesi gerçekleşen elektronik hizmet ifalarının genellikle işlem bazında değerlendirildiğinde düşük miktarda olması ve tarafların farklı ülkelerde bulunması vergilendirme sürecinin normal sistemden farklı bir şekilde yürütülmesini gerektirmektedir. Bu doğrultuda bu başlık altında öncelikle basitleştirilmiş kayıt sistemi şeklinde ifade edebileceğimiz sistem incelenecek, sonrasında bu sistemin işlemesi için temel hususlardan birisi olan idareler arası yardımlaşmaya değinilerek bölüm sonlandırılacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KATMA DEĞER VERGİSİ KAPSAMINDA HİZMET İŞLEMLERİ

#### A. KONU

Verginin üzerinden alındığı değer, hukuki işlem, varlık veya olayı ifade eden verginin konusu Katma Değer Vergisi (KDV) açısından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 1. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca verginin konusu Türkiye'de yapılan belirli işlemlerdir. İşlem ifadesi mal teslimi ve hizmet ifalarını kapsayan üst kavramdır. Bu işlemler kanunun 1. maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler; her türlü mal ve hizmet ithalatı; diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler olmak üzere üç ana başlık halinde düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere kanun üç ana başlık halinde sayılan işlemlerin vergilendirilebilmesi için Türkiye'de yapılmasını şart koymuş, sonrasında ilgili işlemleri sıralamıştır.

KDV'nin konusunu oluşturan hizmet işlemleri de bu doğrultuda üç açıdan değerlendirmeye tabi tutularak belirlenebilir. Öncelikle verginin konusunu oluşturan işlemler arasından hizmet ifası kavramının açıklanması gerekmektedir. Bu noktada KDVK'da hizmet kavramının tanımı diğer işlemler üzerinden yapıldığı için KDV'nin konusunu oluşturan diğer işlemler de kısaca açıklanması hangi işlemlerin hizmet ifası oluşturduğu net olarak belirlenmesi önemlidir. İkinci olarak KDV'nin konusunu oluşturan hizmet işlemlerinin kanunda belirtilen üç başlık altında gerçekleşen işlemler kapsamında olması gerekmektedir. Nitekim bu kapsamı girmeyen hizmet ifaları KDV'nin konusunu oluşturmayacaktır. Üçüncü olarak bir hizmet ifası bu kapsamda yer alsa dahi KDV'nin konusuna girebilmesi için bu ifanın Türkiye'de yapılması gerekmektedir. Bu üç husus birlikte değerlendirildiğinde KDV'nin konusunu oluşturan hizmet ifalarının genel bir ifade ile KDVK'da belirtilen kapsamda Türkiye'de yapılan hizmet ifaları olduğu söylenebilir. Bu çerçevede bu başlık altında öncelikle hizmet kavramı açıklanacak, ikinci olarak KDV'nin

konusunu oluşturan hizmet işlemleri ile ilgili olarak 1. maddede belirtilen üç ana başlık değerlendirilecek ve son olarak hizmetlerin Türkiye’de yapılması şartı incelenecektir.

## **1. Hizmet İfası Kavramı**

Hizmet ifası KDVK’nın 4. maddesinde “Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere kavramın tanımı KDV’nin konusuna giren diğer işlemler üzerinden yapılmaktadır. Dolayısıyla hizmet işlemlerinin kapsamının net bir şekilde ortaya konulabilmesi için bu işlemlerin de açıklanması gerekmektedir. Bu çerçevede bu bölüm kapsamında öncelikle teslim, teslim sayılan haller ve mal ithalatı kavramları kısaca ortaya konacak sonrasında hizmet ve hizmet sayılan haller ayrıntısıyla açıklanacaktır.

### **a. Teslim, Teslim Sayılan Haller ve Mal İthalatı**

#### **i. Teslim**

Teslim kanununun 2. maddesinde “*bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.*” şeklinde tanımlanmış, aynı maddenin devamında hangi hallerde teslimin gerçekleşmiş olacağı ile ilgili olarak farklı durumlar açıklanmıştır.<sup>1</sup> Bu tez çerçevesinde devam eden fıkralar mal teslimlerine ilişkin özel durumları düzenlediğinden konusu hizmet işlemleri olan bu tez kapsamında açıklanmayacak olup teslimin genel tanımı üzerinden açıklama yapılmakla yetinilecektir.

---

<sup>1</sup> Madde metni şu şekildedir;

Madde 2 – 1. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüsüne tevdi edilmesi de mal teslimidir.

2. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.

3. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.

4. Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim bunlar dışında kalan maddeler itibarıyla yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

5. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.



Tanımda görüldüğü üzere mal ve tasarruf kavramları temel iki husus olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim kanunun gerekçesinde yer alan "*Teslimde ana unsur mal üzerindeki tasarruf etme hakkının yani mülkiyet hakkının devredilmesi olmaktadır.*"<sup>2</sup> ifadesi bu hususların önemini göstermektedir. Bu nedenle mal ve tasarruf kavramlarının açıklanması gerekmektedir.

Mal kavramının doktrinde "eşya" ve "şey" kavramlarıyla aynı anlamda kullanıldığı, Türk Medeni Kanunu'nda (TMK) da kullanımın bu şekilde olduğu ifade edilmektedir.<sup>34</sup> Bu doğrultuda mal kavramı cismani olan maddi varlıkları ifade etmektedir. Öte yandan cismani olmayan gayri maddi varlıklar ise fikir, sanat eserleri ve buluşları karşılamaktadır ve bunlar üzerinde mülkiyet hakkından farklı olarak fikri hak olarak adlandırılan farklı bir mutlak hak mevcuttur.<sup>5</sup> Bu doğrultuda maddi mallar üzerindeki haklar aynı hak, gayri maddi mallar üzerindeki haklar ise fikri haklar olarak ifade edilmektedir.<sup>6</sup> Kanunun gerekçesinde ifade edilen mülkiyet hakkının aynı haklar içerisinde kişiye en geniş yetkiler sağlayan aynı hak olduğu göz önüne alındığında KDVK'da mal kavramının eşya anlamında kullanıldığı görülmektedir. Fikri haklar üzerindeki işlemler ise teslim değil ileride incelenecek olan hizmet ifası niteliği taşımaktadır.<sup>7</sup>

Bu çerçevede hukuki anlamda eşya, aynı hak ve mülkiyet hakkının tanımını yapmak konuyu biraz daha somutlaştıracaktır. İlk olarak hukuki anlamda eşya "*cismani, sınırlandırılmış, üzerinde fiili ve hukuki hâkimiyet kurmaya elverişli şeyler*"<sup>8</sup> olarak tanımlanmaktadır. Aynı hak ise "*bir kimseye bir mal üzerinde doğrudan doğruya hâkimiyet sağlayan ve bu sebeple herkese karşı ileri sürülebilen haklar*"<sup>9</sup> şeklinde tanımlanmaktadır. Aynı haklar sahibine sağladığı yetkinin kapsamına göre mülkiyet hakkı ve sınırlı aynı haklar olarak ikiye ayrılmaktadır. Mülkiyet hakkı eşya üzerinde kişiye en geniş yetkileri sağlayan aynı hak olup sahibine eşyayı kullanma, semerlerinden yararlanma ve tasarrufta bulunma

<sup>2</sup> KDVK Madde Gerekçeleri, Birinci Kısım, Birinci Bölüm, m.5

<sup>3</sup> Sirmen, Lale (2013), **Eşya Hukuku**, Ankara, Yetkin. s.5, 9. dipnot

<sup>4</sup>Bununla birlikte mal kavramının cismani bir varlığın olup olmamasına göre maddi ve gayri maddi varlıkları ifade ettiği; üzerinde fiili ve hukuki hakimiyet kurulan maddi malların eşya olduğunu ifade eden görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşler uyarınca mal eşyayı ve gayri maddi malları kapsayan daha geniş bir kavramdır. Bkz. Yılmaz, Güneş (2012), **Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim**, Ankara, Adalet Yayınevi. s. 29

<sup>5</sup> Sirmen, s.6

<sup>6</sup> Yaltı Soydan, Billur (1998), **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, İstanbul, Beta. s. 115

<sup>7</sup> Yaltı Soydan, s. 115

<sup>8</sup> Sirmen, s. 5

<sup>9</sup> Oğuzman, Kemal & Barlas, Nabi (2008), **Medeni Hukuk Giriş Kaynaklar Temel Kavramlar**, İstanbul, Vedat Kitapçılık. s. 126

yetkisi vermektedir.<sup>10</sup> Sınırlı ayni haklar ise mülkiyet hakkına bağlı olarak ortaya çıkmakta fakat sonrasında bağımsız hale gelmektedir. Bu noktada mülkiyet hakkının konusunu oluşturan menkul ve gayrimenkul eşyanın teslimine konu mal niteliğinde olduğu açık olmakla birlikte TMK'nın taşınmaz kapsamında saydığı ve taşınmaz hükümlerinin uygulanacağını öngördüğü tapu kütüğüne ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hakların teslimine konu mal niteliğinde olup olmadığı açık değildir. Bu haklar hukuki işlemle ve miras yoluyla başkasına devredilebilen ve hakkın süresiz olarak veya en az 30 yıl için kurulduğu kişiye bağlı irtifak haklarıdır.<sup>11</sup> Bu haklar esasında mülkiyet hakkından ayrı olup sınırlı ayni hak niteliindedirler. Bu hakların devri Türk Borçları Kanunu (TBK) uyarınca taşınmaz satışının konusuna girmektedir. Nitekim TBK taşınır ve taşınmaz satışının konusunu esas olarak eşyanın TMK'da taşınmaz sayılmasına göre yapmıştır. Bütün bu açıklamalar çerçevesinde her ne kadar KDVK'nın gerekçesinde mülkiyet hakkı ifadesi kullanılmış olsa da kanun metninde mülkiyet ifadesinin kullanılmamış olması da göz önüne alındığında bu hakların da teslimine konu mal olarak değerlendirilebileceği söylenebilir.<sup>12</sup>

İkinci olarak KDVK'da teslimin gerçekleşmesi için mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Tasarruf hakkı da kanunun gerekçesinde mülkiyet hakkı ile bir tutulmuştur. Tasarruf hakkı bir kimsenin mal üzerinde dilediğini yapabilme iktidarı olarak tanımlanabilir.<sup>13</sup> Bir diğer yönden, verginin konusunun teslim olması ve teslimin mülkiyetin devredildiği bir tasarruf işlemi olmasından hareketle tasarruf hakkını tasarruf işlemi yapabilme yetkisi olarak anlamak da mümkündür. Bu doğrultuda tasarruf yetkisi malvarlığında bulunan bir hakkı devredilebilme, sınırlayabilme ve hakkın içeriğini değiştirebilme iktidar ve yetisi olarak tanımlanmaktadır.<sup>14</sup> Bu yetkinin hukuki niteliği tartışmalı olmakla birlikte genel kabul görüşü uyarınca bu yetki bağlı olduğu hakkın bir unsurunu oluşturmaktadır.<sup>15</sup> Dolayısıyla her ne kadar tasarruf hakkının devri ile mülkiyet hakkı da devredilmiş olacaksa da teorik olarak bu iki kavram arasında bu şekilde bir ayırım yapılabilir. Tasarruf yetkisinin devri veya gerekçedeki ifadesiyle mülkiyetin devri ise temlik borcu doğuran sözleşmeler veya kullandırma sözleşmeleri ile borçlar hukuku anlamında bir ilişki kurulması suretiyle taşınırlarda zilyetliğin taşınmazlarda ise mülkiyetin devri ile

---

<sup>10</sup> Sirmen, s. 34

<sup>11</sup> Sirmen, s. 161-162

<sup>12</sup> Yaltı Soydan, s. 118

<sup>13</sup> Yılmaz, s. 30

<sup>14</sup> Vardar Hamamcıoğlu, Gülşah (2014), **Medeni Hukukta Tasarruf İşlemi Kavramı**. İstanbul, On İki Levha Yayıncılık. s. 345

<sup>15</sup> Vardar Hamamcıoğlu, s. 348

gerçekleşecektir.<sup>16</sup> Bu noktada tasarruf yetkisinin devredilmeksizin bir eşyanın ariyet (kullanma ödücü) sözleşmelerinde olduğu gibi kullanılmak üzere başka bir kişiye verilmesi teslim sayılmayacaktır.<sup>17</sup> Bu şekilde tasarruf hakkı devredilmeksizin bir malın başka bir kişiye kullandırılması, saklanmak üzere bırakılması, üzerinde şahsi veya eşyaya bağlı irtifaklar kurulması gibi işlemlerin varlığı halinde teslim değil hizmet söz konusu olacaktır.

## ii. Teslim Sayılan Haller

Kanunun ikinci maddesinde teslim ayrıntılı olarak düzenlenmiş olmakla birlikte bu kapsamda yer alıp almadığı konusunda tereddüte düşülen veya bu kapsama tam olarak girmeyen işlemlerin de teslim kapsamında değerlendirilmesi gereği üzerine 3. maddede özel olarak bazı işlemler teslim sayılmıştır.<sup>18</sup> Bu tez kapsamında bu işlemlerin özel ve istisnai durumlar olması nedeniyle ayrıntısına girilmeyecektir.

## iii. Mal İthalatı

KDV'nin yapısı gereği ülke içerisinde tüketilen mallar üzerinde yurt içinde üretilmesi veya ithal edilmesi arasında vergi yükü farkı olmaması gerekmektedir. Bu doğrultuda mal ithalatının ithalatı yapan kişiden bağımsız olarak vergiye tabi olacağı düzenlenmiştir. İthalat 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda eşyanın serbest dolaşıma girmesi şeklinde tanımlanmıştır. Serbest dolaşıma girme ise aynı kanunun 74. Maddesi uyarınca *“Türkiye’de ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili”* ile mümkün olacaktır.<sup>19</sup>

## b. Hizmet İfası

<sup>16</sup> Saban, Nihal (2014), **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta. s.403

<sup>17</sup> Yaltı Soydan, s. 119

<sup>18</sup> Madde 3 – Aşağıdaki haller teslim sayılır:

a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfi,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri

<sup>19</sup> Kızılot, Şükrü (2012), **Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım. s. 88

Yukarıda ifade edildiği üzere kanun hizmet işlemlerinin teslim, teslim sayılan haller ve mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğunu belirtmek suretiyle olumsuz olarak tanımını yapmıştır. Kanunun gerekçesinde tanımın bu şekilde yapılmasıyla, verginin konusu açısından yukarıda ifade edilen diğer işlemler kapsamında yer almayan işlemlerin bütünü verginin kapsamına alarak kanunda bir boşluk oluşmasının önlenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.<sup>20</sup>

Hizmet işlemlerinin tanımı bu şekilde dolaylı olarak yapıldıktan sonra aynı maddenin ikinci fıkrasında hizmet işlemleri örneklendirilmiştir. Bu fıkra uyarınca hizmet işlemleri “*bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak*” şeklinde ekonomik bir çabayı gerektiren işlemler, “*bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek*”<sup>21</sup> şeklinde hareketsiz kalmayı gerektiren taahhütler ve bunlar gibi diğer işlemler şeklinde gerçekleşebilir. Kanun koyucunun “*gibi*” ifadesini koymasıyla tanımlanması zor olan hizmet işlemlerinin verilen örneklerle sınırlandırılmadan bu işlemlere benzer diğer işlemleri de kapsadığı belirtilmiştir. Benzer şekildeki bu işlemlere öğretilde “*her türlü kiralama, leasing, fikri haklarla ilgili işlemler, taşımacılık, reklamcılık, telekomünikasyon, her türlü aracılık hizmetleri*”<sup>22</sup>, “*her türlü eğitim öğretim işlemleri, sağlık işlemleri, finansman temini şeklinde işlemler, depolama, koruma, saklama ve benzeri işler, inşaat taahhüt işleri, tamir bakım işlemleri, fason üretim işlemleri, temizlik, güvenlik, personel sağlama vb işlemleri*”<sup>23</sup> örnek olarak verilmektedir.

Hizmet işlemleri açısından dikkat edilmesi gereken hususlardan birisi teslim işlemlerindeki gibi ortada somut bir mal olmamasından dolayı sağlanan faydaların ifa edilen bir hizmet karşılığı olup olmadığının belirlenmesi noktasında ortaya çıkmaktadır. Danıştay bir kararından bu hususu “*işin doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmış olması*”<sup>24</sup> şeklinde ifade etmiştir. Bu husus Avrupa Birliği uygulamasında hizmet işlemlerinde sağlanan fayda ve bedel arasındaki ilişkinin varlığını ifade eden “doğrudan bağlantı” kavramıyla ilişkilidir.<sup>25</sup> Türk hukukunda ise bu kavram açıkça kullanılmamakta ve yargı kararlarıyla idarenin görüşleri arasında zaman zaman çelişki ortaya çıkmaktadır. Bu

<sup>20</sup> KDVK Madde Gereççeleri, Birinci Kısım, Birinci Bölüm, m.7

<sup>21</sup> Örneğin mevcut sözleşme hükümlerinin değiştirilerek sınırlandırılması ve bu değişiklik nedeniyle ileriki bir tarihte herhangi bir talepte bulunulmaması karşılığında alınan bedel bu kapsamdadır. Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-310 Sayılı 20/08/2010 Tarihli Özelgesi

<sup>22</sup> Yaltı Soydan, s. 121

<sup>23</sup> Uzunoğlu, Nihat (2014), **Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği. s. 654

<sup>24</sup> Yaltı Soydan, s. 121’den Danıştay 9. Daire, E:1992/2549, K:1993/592 numaralı karar

<sup>25</sup> Yaltı Soydan, s. 121

çerçevede fikir vermesi açısından ciro primi veya ciro iskontosu olarak adlandırılan belirli bir dönem sonunda belirli bir satış miktarına ulaşılması sonucu yapılan ödemelerin bir hizmet karşılığı yapılan ödeme olup olmadığı tartışması doğrudan bağlantı kavramının uygulaması açısından incelenebilir. Bu konuda idare 1988 tarihli 26 seri No’lu tebliğinde yapılan bu indirimin doğrudan satılan malla ilgili olmadığını, satıcı firmanın yaptığı fazladan çalışmanın sonucu olduğunu belirterek bu çabanın ana firmaya verilen bir hizmet olduğunu belirterek yapılan ödemenin KDV’ye tabi tutulacağını belirtmekteydi.<sup>26</sup> Danıştay ise aksi görüşte olup yukarıda da ifade edildiği üzere doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılma şartının gerçekleşmediğinden bahisle bu ödemelerin bir hizmet karşılığı olmadığı, dolayısıyla vergiye konu olmayacağını belirtmekteydi. Danıştay’ın bu kararında belirtildiği üzere satıcının yüksek miktarda satış yapması malı aldığı firma için doğrudan yapılan bir hizmet değil kendi gelirini arttırmak için yapılan çalışmadır. Dolayısıyla satıcının malı aldığı firmanın kazancı ikinci derecede, dolaylı olarak gerçekleşmektedir. Bu durumda malı tedarik eden firmanın yaptığı indirimler nedeniyle ödediği bedel bir hizmetin karşılığı olmayacağından bu bedel üzerinden KDV hesaplanmayacaktır. Bu iki farklı yaklaşım idarenin 2012 yılında çıkarmış olduğu 116 seri No’lu tebliğ ile ortadan kalkmıştır. Bu tebliğde 26 No’lu tebliğin aksine bu ödemelerin bir hizmet karşılığı olduğu ifade edilmemiş ve bu indirim dolayısıyla ödenen tutarın asıl işleme bağlı olarak bu işleme karşılık olan KDV matrahını değiştireceği belirtilmiştir.<sup>27</sup> Dolayısıyla kanunda açıkça belirtilmemiş dahi olsa bu örnekten de yola çıkılarak verilen hizmetin KDV’ye tabi olması için doğrudan doğruya muhatap için yapılan bir hizmet olması gerektiği söylenebilir.

Hizmet işlemleri açısından diğer bir husus bir hizmet ifası sırasında mal tesliminin de bulunması veya diğer yönden bir mal tesliminin içinde veya onu tamamlayıcı olarak hizmet ifasının da bulunması halinde vergilendirmenin nasıl yapılacağına ilişkindir. İlk duruma inşaat taahhüt işinde eser meydana getirme borcu altında olan müteahhidin inşaat malzemesini kendisinin temin etmesi, fason imalat hizmetinde fason üretim yapan kişinin bir kısım malzemeleri kendisinin temin etmesi; ikinci duruma örnek olarak ise satılan bir makinenin montajının yapılması, satılan perdelerin dikilmesi, garanti kapsamında bir malın tamirinin yapılması örnek olarak verilebilir.<sup>28</sup> Bu durumların ilkinde yani hizmet ifasının içerisinde mal tesliminin olduğu durumlarda tüm işlemler hizmet ifası olarak

<sup>26</sup> 31.12.1987 tarihli 26 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, L.2

<sup>27</sup> 19.01.2012 tarihli 116 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 6.2

<sup>28</sup> Uzunoğlu, s. 664

vergilendirilecek, ikinci durumda yani bir hizmetin mal teslimine bağılı olarak verildiğı durumlarda ise vergilendirme mal teslimi uyarınca gerçekleştirilecektir.<sup>29</sup> Bu hususun ayrımlı taraflar arası sözleşme konusuna bakılarak yapılabilir. Örneğın makine montajı örneğında sözleşme konusu makinenin teslimidir ve burada montaj bağımsız bir hizmet niteliğında değildir. Benzer şekilde inşaat taahhüt işinde müteahhidin borcu iş sırasında kullandığı malzemelerin teslimi değil eser meydana getirmektir ve dolayısıyla bu sırada kullandığı eşyalar ayrı bir teslimin konusunu oluşturmaz.

Hizmet işlemleri ile ilgili diğeri bir husus ise KDVK'nın 4. maddesinde bir hizmetin karşılığının başka bir hizmet veya teslim olması halinde her bir işlemin ayrı ayrı vergilendirileceğidir. Bu noktada doğal olarak her bir işlemin vergiye tabi işlem olması gerekmektedir. Bu durumda örneğın bir avukatın müvekkiline verdiğı hukuki danışmanlık hizmeti karşılığında müvekkilinden ticaretini yaptığı bir mal alması durumunda her bir işlem ayrı ayrı değerlendirilecek ve vergiye tabi olacaktır.

### **c. Hizmet Sayılan Haller**

Kanunun 5. maddesinde “*Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğeri şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.*” şeklinde düzenleme yapılarak hizmetten karşılıksız yararlanmanın ve yararlananların niteliğinin ortaya çıkarabileceğı tereddütler giderilmeye çalışılmıştır.<sup>30</sup> Bu şekilde teslim sayılan hallerde olduğı gibi vergiye tabi olması gereken bütün işlemlerin tarafsızlık ilkesi uyarınca vergilendirilmesi sağlanmaktadır.<sup>31</sup> Vergilendirme ise ileride incelenecek olan emsal bedel üzerinden gerçekleştirilecektir.<sup>32</sup>

Kanunun gerekçesinde ifade edildiğı üzere bu düzenleme karşılıksız yararlanma ve bu yararlanmanın kimler tarafından sağlandığı açısından önem taşımaktadır. İlk olarak karşılıksız yararlanma ifadesi incelenecek olursa karşılıksız olma hem bedel olarak hem de bedel dışında başka mal veya hizmet şeklinde karşılığın olmamasını ifade etmektedir. Nitekim KDVK'nın 4. maddesinin 3. fıkrasında da belirtildiğı üzere bir hizmetin karşılığının başka bir mal veya hizmet olması halinde bu karşılıklar ayrı birer işlem olarak

---

<sup>29</sup> Uzunoğlu, s. 664

<sup>30</sup> KDVK Madde Gerekeçleri, Birinci Kısım, Birinci Bölüm, m.8

<sup>31</sup> Kızılot, s. 435

<sup>32</sup> Kızılot, s. 435

vergilendirilecektir. Dolayısıyla karşılıksız olma verilen hizmetin herhangi bir şekilde karşılığının olmamasını ifade etmektedir.

İkinci olarak karşılıksız verilen hizmetlerden yararlanan kişinin işletme sahibi, işletme personeli veya diğer bir şahıs olması işlemin vergilendirilmesine engel olmayacaktır. Burada görüldüğü üzere karşılıksız ifadan yararlanan herkes düzenlemenin içerisindedir. Ferdi işletme sahipleri, adi şirket ortakları, şahıs şirketi ortakları, sermaye şirketlerinde hissedarlar olarak ifade edilen işletme sahiplerine yapılan vergilendirilecek karşılıksız hizmetler kişisel tüketimleri ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle bu tüketimlerin işin gereği olmayan özel amaç ile bir hizmetten faydalanma şeklinde olması gerekmektedir.<sup>33</sup> İşverene tabi ve belirli iş yerinde çalışan kişiler olarak ifade edilen işletme personelinin faydalandığı karşılıksız hizmetlerin vergilendirilmesi için de bu hizmetlerin ekonomik faaliyetin sürdürülmesi için yapılan ve maliyetin bir unsurunu oluşturan hizmetler dışında verilen özel bir hizmet olması gerekmektedir. Bu husus 9 No’lu KDV Genel Tebliğinde belirtilmiş olup ekonomik faaliyetin sürdürülmesi için yapılan ve maliyetin bir unsurunu oluşturan hizmetlere örnek olarak “*Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi, personele yatacak yer ve konut tahsisi, personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri, demirbaş olarak verilen giyim eşyası*”<sup>34</sup> hizmetleri verilmiştir. Son olarak, “*diğer şahıslar*” bu iki zümre dışında kalan ve karşılıksız hizmet alan herkesi ifade etmektedir.

## 2. KDV’nin Konusuna Giren Hizmet İşlemleri

Bir önceki bölümde açıklanan şekilde gerçekleşen hizmet ifalarının KDV’nin konusuna girebilmesi için Kanununun 1. maddesinde sıralanan kapsamda yapılan bir hizmet ifası olması gerekmektedir. Dolayısıyla bu kapsamda gerçekleşmeyen hizmet ifaları KDV’nin konusuna girmeyecektir. Bu çerçevede hangi hizmet ifalarının KDV’nin konusunu oluşturacağına belirlenmesi açısından kapsamın tam olarak belirlenmesi önem taşımaktadır. Bu doğrultuda hizmet ifalarının 1. maddenin 1. fıkrası uyarınca ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan hizmetler, hizmet ithalatı veya diğer hizmetler kapsamında yapılması gerekmektedir. Bu başlık altında sırasıyla verginin konusunu oluşturan bu üç kapsam incelenecektir.

---

<sup>33</sup> Kızılot, s. 436

<sup>34</sup> 31.12.1984 tarihli 9 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 8. paragraf

## **a. Ticari, Sınai, Zirai Faaliyet ve Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında Yapılan Hizmetler**

KDVK'nın birinci fıkrasının ilk bendi KDV'nin konusunu oluşturan işlemler arasında temel düzenleme olarak ifade edilebilecek olan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerin verginin konusunu oluşturduğunu düzenlemektedir. Bu bent kapsamında KDV'nin konusuna giren ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetlerinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği ise KDVK'nın 1. maddesinin 2. fıkrasının hükmü gereği Gelir Vergisi Kanunu (GVK) hükümlerine göre, açıklık bulunmadığı hallerde ise başta Türk Ticaret Kanunu olmak üzere diğer mevzuata göre belirlenmektedir. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetlerinin kapsamını ve niteliğini belirlemeden önce bu faaliyetlerin devamlılık arz etmesi gerektiğini ifade etmek gerekmektedir. Dolayısıyla bir faaliyet her ne kadar bu faaliyetler kapsamında ve niteliğinde yer alsada arızı şekilde yapılıyorsa verginin konusuna girmeyecek ve vergilendirilmeyecektir.<sup>35</sup> Nitekim GVK'nın diğer kazanç ve iratlar üst başlığı altında düzenlenen 82. maddesinde yer alan diğer kazançlar arızı olarak elde edilen ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirleri kapsamaktadır.<sup>36</sup> Dolayısıyla arızı kazanç kapsamında yer alan bu faaliyetlerden elde edilen gelirler ticari, sınai, zirai kazanç veya serbest meslek kazancı olmadığı gibi bu faaliyetler KDV'nin de konusuna girmeyecektir.

### **i. Ticari ve Sınai Faaliyet**

#### **aa. Genel Olarak**

Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç başlıklı 37. maddesi her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğunu belirtmiş, akabinde bir takım kazançlar ticari kazanç olarak özellikle sayılmış fakat ticari ve sınai faaliyetin tanımını yapılmamıştır. Bu noktada ticari faaliyeti tanımlamak adına Türk Ticaret Kanunu hükümlerinin uygulanıp

<sup>35</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği, I.A.1.1

<sup>36</sup> Göker, Cenker (2013), **Yürütme ve Yargı Oranlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu**, Ankara, Seçkin. s. 78



uygulanmayacağına ilişkin olarak doktrinde tartışma bulunmaktadır. Esasında bu tartışmanın daha genel çerçevede özel hukuk kavram ve kurumlarının vergi hukukunda uygulanabilirliği temeline dayandığı söylenebilir. Bu konuda genel kabul gören görüş vergi hukukunun bağımsızlığı temelinde özel hukuk kavram ve kurumlarından vergi hukukunun niteliğine uygun ölçüde yararlanılacağı ve bazı durumlarda vergi hukukunun özellikleri çerçevesinde bu kavram ve kurumların değiştirilebileceği şeklindedir.<sup>37</sup> Özellikle vergiyi doğuran olayın çoğu durumda bir özel hukuk ilişkisine bağlanmış olması özel hukuk kavramlarına ve kurumlarına sıklıkla başvurmayı gerektirmektedir.<sup>38</sup> Buna karşılık bir kısım yazarlara göre GVK'da Türk Ticaret Kanunu'na atıf yapılmadığından bahisle TTK çerçevesinde ticari faaliyeti belirlemek uygun değildir.<sup>39</sup> Aynı doğrultuda başka bir görüşe göre GVK'nın genel sistematigi içerisinde gelirin unsurları incelendiğinde gelir emek, sermaye ve teşebbüs faktörlerinin bir veya ikisinin varlığıyla ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede sadece sermayenin doğurduğu gelirler irat; sadece emeğin doğurduğu gelirler ücret olmaktadır. Sermaye ve teşebbüsün bir arada doğurduğu gelirler ise ticari, zirai kazanç veya serbest meslek kazancı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu noktada zirai faaliyetin ve serbest meslek faaliyetinin GVK'da açıkça tanımlandığından hareketle ticari faaliyet sermaye ve emek faktörlerinin organizasyonu ile gelir getiren ve zirai kazanç veya serbest meslek kazancı kapsamına girmeyen faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Bu faaliyetlerden doğan gelirler de ticari kazanç olmaktadır. Ticari faaliyet esas olarak bu şekilde GVK çerçevesinde belirlenmekle birlikte açıklık bulunan hallerde istisnai olarak TTK'dan da yararlanabileceği ifade edilmektedir.<sup>40</sup> Bu şekilde olumsuz yönden yapılan tanımın yanlış olmamakla birlikte ticari faaliyetin niteliğinin ve kapsamının belirlenmesi açısından yeterince net olmadığı ifade edilebilir.

Doktrinde genel kabul gören görüşün ise vergi hukuku bağımsız bir hukuk dalı olmakla birlikte özel hukuk düzenlemelerinin de vergi hukukunun özel hükümleri saklı kalmak üzere uygulama alanı bulacağı şeklinde olduğu ifade edilmişti. Bu görüşü biraz daha somut bir şekilde ifade etmek gerekirse özel hukuk ilkeleri kural olarak vergi hukukunda da geçerlidir, fakat bu konuda vergi hukuku kapsamında yapılan özel düzenlemeler mevcutsa bu düzenlemeler uygulama alanı bulacaktır.<sup>41</sup> Bu doğrultuda GVK bakımından ticari faaliyet

---

<sup>37</sup> Karakoç, Yusuf. (2014), **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin. s. 80

<sup>38</sup> Karakoç, s. 81

<sup>39</sup> Yalıtı Soydan, s.98 195. atıf, Şanver, Salih (1972) Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, İstanbul, s.19,22

<sup>40</sup> Mutluer, Kamil. (2011), **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Ankara, Turhan Yayıncılık. s. 377-379

<sup>41</sup> Kumrulu, Ahmet & Öncel, Mualla & Çağan, Nami (2015), **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Yayıncılık. s. 5

TTK'dan hareketle ilgili düzenlemeler kullanılarak; fakat GVK'daki özel düzenlemeler dikkate alınarak belirlenmelidir.<sup>42</sup> Öte yandan KDVK açısından KDVK'nın 1. maddesinin 2. bendinin yaptığı atıf uyarınca da GVK'da açıklık bulunmadığı için ticari faaliyetin tanımında TTK'ya başvurulabileceği söylenebilir. Bu çerçevede ticari faaliyetin kapsamının belirlenmesi için öncelikle TTK açısından ardından GVK açısından açıklama yapılacaktır.

#### bb. Türk Ticaret Kanunu Açısından Ticari Faaliyet

2011 tarihli 6102 sayılı TTK'nın 3.maddesinde TTK'da düzenlenen hususların ve bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiillerin ticari iş sayılacağı düzenlenmiştir. KDV açısından bu düzenlemenin ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiillerin ticari iş sayılacağı kısmı önem taşımaktadır ve bu çerçevede ticari işletme kavramı incelenmelidir. Nitekim TTK açısından da esas olarak ticari işletme ticari iş sayılma açısından merkez noktayı oluşturmaktadır. Ticari işletme aynı kanunun 11. maddesinde '*esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir*' şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan görüleceği üzere ticari işletmenin; gelir sağlamayı hedefleme, devamlılık, bağımsızlık ve esnaf işletmesi için öngörülen sınırları aşma şeklinde dört unsuru bulunmaktadır.<sup>4344</sup> Bu unsurlardan önce incelenmesi gereken diğer bir kavram ise işletmedir.

İşletmenin mevcudiyeti işletmenin soyut bir faaliyet değil bir organizasyonun olmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla bir organizasyon mevcut olmaksızın gelir sağlamayı hedef tutan düzenli faaliyet işletmenin varlığını göstermez. Örneğin bir kimsenin borsada düzenli olarak işlem yapması, özel ders vermesi durumunda bir organizasyon mevcut olmadığı için işletme de mevcut değildir.<sup>45</sup> Bu çerçevede işletmeyi biraz daha somutlaştırmak gerekirse, işletme emek ve sermayenin bir organizasyon çerçevesinde bir araya getirilmesidir şeklinde tanımlanabilir.<sup>46</sup> Bu şekilde mevcut olan bir işletmenin ticari işletme niteliğinde olması için unsurlarından ilki olan işletmenin gelir sağlamayı hedeflemesi işletme faaliyetlerinin ekonomik bir yarar sağlanması amacıyla yapılması

---

<sup>42</sup> Yaltı Soydan, s. 98

<sup>43</sup> Çağlar, Hayrettin & Özdamar, Mehmet & Ayhan, Rıza (2016), **Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar**, Ankara, Yetkin. s. 117

<sup>44</sup> Arkan, Sabih (2015) **Ticari İşletme Hukuku**, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırmaları Enstitüsü. s. 27-31

<sup>45</sup> Şener, O. Hami (2016), **Ticari İşletme Hukuku**, Ankara, Seçkin. s. 4

<sup>46</sup> Çağlar & Özdamar & Ayhan, s. 117

gereğini ifade etmektedir. Bu noktada faaliyetler sonucu zarar edilmesi veya gelir temin edilememesi ticari işletmenin varlığına engel değildir. Ayrıca elde edilen gelirin harcama yerinin de önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla elde edilen gelir hayır faaliyetlerinde kullanılıyor dahi olsa ekonomik olarak gelir elde etme niyeti varsa bu işletme ticari bir işletme olacaktır. Bu ayırım fakir insanlara yardım etme amacıyla kurulan bir derneğin işlettiği kırtasiyenin ticari bir işletme niteliği taşıırken, fakir insanlara ilaç dağıtmak amacıyla kurulan bir eczanenin ticari işletme niteliğinde olmaması örneğinde görülebilir. Gelir sağlamayı hedef tutma açısından değinilmesi gereken diğer bir husus ise bu işletmeyi işletenin hukuki statüsünün, bir başka deyişle işletenin kamu tüzel kişisi, bir ticari şirket veya gerçek kişi olmasının bir önemi olmadığıdır.<sup>47</sup>

İkinci olarak faaliyetlerin devamlı bir şekilde yürütülmesi işletme faaliyetlerinin devamlılık niyetiyle yürütülmesini ifade etmektedir. Bir başka deyişle faaliyetlerin tek sefere mahsus veya tesadüfi nitelikte olmaması gerekmektedir.<sup>48</sup> Ayrıca belirli dönemlerde yapılan faaliyetlerin varlığı durumunda da süreklilik şartı karşılanmaktadır. Ayrıca faaliyete ara verilmesi veya faaliyetin kesintiye uğraması durumunda da faaliyete devam etme niyeti varsa devamlılık şartı karşılanmış olacaktır.<sup>49</sup>

Üçüncü olarak bağımsızlık işletmenin başka bir işletmeye bağlı olmaksızın faaliyete bulunmasını, bağımsız kararlar alabilmesini ifade etmektedir. Dolayısıyla merkeze tabi şube ayrı bir işletme niteliğine sahip değildir.<sup>50</sup>

Dördüncü ve son olarak esnaf faaliyetleri için öngörülen sınırları aşma faaliyetleri sermayesinden ziyade emeğine dayanan esnaflar için Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırları aşmamayı ifade etmektedir. Bu şartları taşıyan bir işletme ticari işletme niteliğinde olacak ve TTK m.3 uyarınca bu işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari iş sayılacaktır.

### cc. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ticari Faaliyet

Yukarıda ifade edildiği üzere vergi hukuku açısından ticari faaliyetin tanımının ve kapsamının belirlenmesi konusunda TTK uyarınca yapılan ticari faaliyet ve ticari işletme tanımları ve kapsamı temel olmakla birlikte bu kapsamın GVK uyarınca farklılaştığı noktaların dikkate alınması gerekmektedir. Bu farklılaşma TTK kapsamına nazaran

---

<sup>47</sup> Arkan, s. 27

<sup>48</sup> Arkan, s. 31

<sup>49</sup> Çağlar & Özdamar & Ayhan, s. 119

<sup>50</sup> Arkan, s. 31

sınırlandırma veya genişleme şeklinde olabilmektedir.<sup>51</sup> Diğer bir deyişle yukarıda açıklanan çerçevede ekonomik gelir sağlamayı hedef tutan, sürekli ve bağımsız faaliyet gösteren ve esnaf faaliyetini aşan bir işletmenin yaptığı işlemler ticari faaliyet niteliğinde olmakla birlikte GVK açısından bu kapsamda olan bazı faaliyetler ticari faaliyetten farklı şekilde veya bazı işlemler bu nitelikte olmasa dahi ticari faaliyet şeklinde nitelendirilecektir. Bu çerçevede ticari faaliyetin sınırlandırıldığı veya genişlediği durumlara değinmeden önce ticari işletmenin unsurlarından devamlılık ve organizasyonun varlığını irdelemek gerekmektedir. Nitekim bu unsurlar her zaman net olarak mevcut olmayabilmektedir.

İlk olarak faaliyetin devamlı olması yukarıda ifade edildiği üzere devamlılık niyetinin mevcut olması anlamına gelmektedir. Fakat bu niyetin ve dolayısıyla devamlılığın mevcudiyeti her durumda kolaylıkla tespit edilemeyebilmektedir. Bu noktada organizasyonun varlığı devamlılık şartının mevcudiyetine önemli bir karene oluşturmaktadır. Organizasyonun varlığı ise iki şekilde oluşabilmektedir. İlk olarak sermaye koyma, iş yeri açma, vergi kimlik numarası alma, personel çalıştırma, ticaret siciline kaydolma, iş yerine levha asma gibi şekli bazı unsurların varlığı; ikinci olarak bu şekilde belirtilerin olmaması durumunda işlemlerin birden çok sayıda olması bir başka deyişle fiilen ortaya çıkması organizasyonun varlığını göstermektedir.<sup>52</sup> İlk durumda ifade edilen belirtilerin bulunması durumunda organizasyonun ve dolayısıyla devamlı olarak faaliyette bulunma niyetinin varlığını tespit etmede bir problem bulunmamakla birlikte ikinci durumda yani organizasyonun fiilen ortaya çıktığı durumlarda organizasyonun ve faaliyetin devamlı olma niteliğini taşıyıp taşımadığı konusunda tereddüt ortaya çıkabilmektedir. Bu hususla ilgili olarak Danıştay bir kararında “...bir işlemin devamlılık taşıdığına ise işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebileceği, maddi ve şekli anlamda ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğunun, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü olduğu, devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükünün vergi mükelleflerine düştüğü...”<sup>53</sup> şeklinde açıklamasıyla ticari organizasyonun açık olmadığı durumlarda yapılan işlem sayısına bakılması gerektiğini ifade etmiştir. Bu noktada işlem sayısı objektif bir ölçüt olarak görülmekle birlikte somut olayın özellikleri de önem taşımaktadır. Nitekim başka bir

---

<sup>51</sup> Yaltı Soydan, s. 101

<sup>52</sup> Mutluer (2011), s. 378

<sup>53</sup> 20.01.2016 tarihli E:2016/3, K:2016/13 sayılı Vergi Dava Daireleri Kurulu

kararında Danıştay üç sene içerisinde beş adet araç alım satımı yapılan bir olayda devamlılık unsurunun gerçekleşmediğinden bahisle ilgili satışlardan elde edilen kazançları ticari faaliyet kapsamında değerlendirmemiştir.<sup>54</sup> Dolayısıyla devamlılık unsurunun sağlanıp sağlanmadığı yapılan işlemin sayısına ve somut duruma göre belirlenecektir.

Organizasyon unsuru açısından değinilmesi gereken diğer bir husus organizasyonun ticari faaliyeti özellikle diğer faaliyet türlerinden ayıran önemli bir unsur olarak öne çıkmasıdır. Bu çerçevede Danıştay bir kararında reklam filmi prodüksiyon hizmetini teknik bilgiye dayanmasından dolayı serbest meslek faaliyeti niteliğinde değerlendiren ilk derece mahkemesi kararına karşı hizmetin her ne kadar teknik bilgi gerektirse de üretimin esas olarak sermayeye dayanması ve teknik ekibin bir organizasyon içerisinde çalışmasından dolayı faaliyetin ticari kazanç niteliğinde olduğunu belirterek ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur.<sup>55</sup> Başka bir kararında internet üzerinden para karşılığı oyun hizmeti sunan kişinin bu hizmeti her ne kadar elektronik ortamda sunsa da bir organizasyon içerisinde faaliyet gösterdiğinden hareketle gelirin serbest meslek faaliyeti değil ticari faaliyet olduğunu belirtmiştir.<sup>56</sup> Dolayısıyla ekonomik faaliyetin bir organizasyon içerisinde yapılmasının ve bu doğrultuda sermaye unsurunun emek unsurundan daha yoğun olmasının bir faaliyetin özellikle serbest meslek kazançlarından ayrılarak ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi için ayırt edici hususlar olduğu söylenebilir.

Bu çerçevede TTK anlamında ticari faaliyet olarak belirlenen bir faaliyet GVK anlamında da temel veriyi oluşturmakta ve kural olarak ticari faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte GVK hükümleri gereği bu kapsam bazı durumlarda genişlemiş bazı durumlarda ise sınırlandırılmıştır. Genişlediği durumlara en temel örnek TTK açısından ticari faaliyet kapsamında yer almayan esnaf faaliyetinin GVK açısından ticari faaliyet kapsamında yer almasıdır. Dolayısıyla esnaf faaliyeti GVK anlamında ticari faaliyettir ve bu faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusuna girmektedir. Ticari faaliyetin GVK anlamında daraldığı veya başka deyişle TTK açısından ticari faaliyet olan bir faaliyetin GVK açısından başka tür bir faaliyet kapsamına alındığı duruma örnek olarak ise GVK'da gümrük komisyonculuğunun serbest meslek faaliyeti olarak düzenlenmesi verilebilir.<sup>57</sup> Ayrıca GVK bazı kazançların bizatihi ticari kazanç

---

<sup>54</sup> 10.06.2015 tarihli E:2014/9117, K:2015/3175 sayılı Danıştay 4. Daire kararı; Benzer kararlar için 05.11.2003 tarihli E:2002/1301, K:2003/2696 sayılı Danıştay 4. Daire kararı, 01.04.2005 tarihli E:2004/216, K:2005/70 sayılı VDDK kararı

<sup>55</sup> 24.10.2013 tarihli E:2010/6107, K:2013/7010 sayılı Danıştay 4. Daire kararı

<sup>56</sup> 28.11.2012 tarihli E:2010/2303, K:2012/3985 sayılı Danıştay 3. Daire kararı

<sup>57</sup> Yaltı Soydan, s. 102

olacağını düzenlemiştir.<sup>58</sup> Dolayısıyla bu kazançlara ilişkin faaliyetler de ticari nitelikte olacak ve KDV'nin konusuna girecektir.

Ticari kazancın bir ayağını ticari faaliyet oluştururken diğer ayağını da sınıai faaliyetler oluşturmaktadır. Sınıai faaliyet çeşitli malların üretim sürecinden geçirilerek ihtiyaçları karşılayacak şekle sokulması şeklinde tanımlanmaktadır. Bu doğrultuda hammaddeler, yarı mamul maddeler veya başka mallar üretim süreci sonucunda yeni bir mal haline gelmektedir.<sup>59</sup> Bu şekilde gerçekleşen sınıai faaliyetler çerçevesindeki teslim ve hizmetler de KDV'nin konusunu oluşturacaktır.

## ii. Zirai Faaliyet

GVK'da ticari faaliyetin tanımının yapılmamış olmasına karşılık zirai faaliyetin tanımı kanununun 52. maddesinin 2. fıkrasında şu şekilde yapılmıştır:

*“Zirai faaliyeti arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcuları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.”*

Bu tanım uyarınca zirai faaliyetin temel özelliği faaliyetin ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah veya doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle yapılmasıdır.<sup>60</sup>

Zirai faaliyetin tanımı bu şekilde yapıldıktan sonra kanun koyucu aynı maddenin devamı fıkralarında zirai faaliyetin kapsamına dâhil olan özellikli durumları açıklamıştır. Bu çerçevede maddenin 3. fıkrasında *“Bazı nebat ve hayvan nevelerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.”* demek

<sup>58</sup> GVK m.37 bu şekilde bir düzenleme içermektedir. Düzenleme şu şekildedir;

Madde 37 – Her türlü ticari ve sınıai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır:

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
2. Coberlik işlerinden;
3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.
7. (Ek: 9/4/2003-4842/4 md.) Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.

<sup>59</sup> Kumrulu & Öncel & Çağan, s. 262

<sup>60</sup> Mutluer (2011), s. 402

suretiyle çiçekçilik, arıcılık, seracılık gibi faaliyetlerin zirai faaliyet kapsamında olduğu düzenlenmiştir.<sup>61</sup> 4. fıkrasında ise “*Aşım yaptırmak maksadiyle erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır.*” denilerek zirai üretime mahsus olmak üzere fıkrada belirtilen ilgili faaliyetlerin zirai faaliyet kapsamında yer alacağı belirtilmiştir. 5. fıkrada “*Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadiyle ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer.*” denmiş, fakat devamında bu işlemin bir işletme çerçevesinde yapılması durumunda işletmenin sınai faaliyet niteliğinde olmaması ve sadece ilgili teşebbüsün ürünlerinin işlenmesinin şart olduğu belirtilmiştir. Aksi halde ilgili işlem ticari faaliyet kapsamında yer alacaktır. Bu doğrultuda çeltikten pirinç, zeytinden yağ, süttten peynir üretilmesi; pamuğun sınai kuruluş yapısında olmayacak derecede ve dışarıdan başka pamuk alınmayan bir işletmede çırçırlanması zirai faaliyet olarak değerlendirilecektir.<sup>62</sup> 6. fıkrada “*Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır.*” demek suretiyle sonraki safhalardaki faaliyetin zirai faaliyet kapsamında yer almayacağı düzenlenmiştir.

Kanunun bu ayrıntılı düzenlemeleri doğrultusunda zirai faaliyetin kapsamı üretme, muhafaza etme, avlanma, işleme, taşıma, satma, zirai aletleri başkalarının işinde çalıştırma gibi işlemlerden oluştuğu ifade edilebilir. Bu faaliyetlerin zirai kazanç ve dolayısıyla zirai faaliyet olarak değerlendirilmesi için kazanç elde etmeye yönelik, ekonomik bir organizasyon içinde, sürekli ve bağımsız yapılması gerekmektedir.<sup>63</sup> Dolayısıyla bu özellikleri taşımayan bir işlem zirai faaliyet olarak değerlendirilemeyecek ve KDV'nin konusuna da girmeyecektir.

### **iii. Serbest Meslek Faaliyeti**

GVK'nın 65. maddesinde serbest meslek faaliyeti “*sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin iş verene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan hareketle serbest meslek faaliyetinin unsurlarının ayrıntısıyla

---

<sup>61</sup> Kızılot, s. 77

<sup>62</sup> Mutluer, s. 403

<sup>63</sup> Kumrulu & Öncel & Çağan, s. 283

ortaya konması serbest meslek faaliyetlerini özellikle ücret gelirlerinden ayrılması açısından önem taşımaktadır. Nitekim serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusuna girerken ücret KDV'nin konusu içerisinde yer almamaktadır. Bu unsurlar aynı zamanda serbest meslek faaliyetlerinin ticari faaliyetlerden ayrılması hususunda da önem taşımaktadır.

Bu çerçevede ilk olarak faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması gerekmektedir. Görüldüğü üzere sermaye unsuru serbest meslek faaliyetlerinde emek unsuruna göre ikinci planda kalmaktadır. Her ne kadar bazı serbest meslek faaliyetlerinin yürütülmesi için yüksek miktarda sermaye gerekli olsa da bu faaliyetleri yürüten kişilerin emekleri ön plandadır.<sup>64</sup> Bu noktada, ortaya konan emeğin bedeni olarak değil ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan emek olması gerekmektedir. Nitekim serbest meslek erbabını TTK'nın 15. maddesindeki tanım uyarınca ekonomik faaliyeti sermayesinden ziyade bedeni çalışmasına dayanan esnaftan ayırt eden temel fark serbest meslek faaliyetinin bedensel bir emekten ziyade tanımda belirtildiği şekilde fikri bir emek sonucu ortaya konmasıdır.<sup>65</sup> Bu doğrultuda yukarıda belirtildiği üzere esnaf faaliyeti GVK açısından ticari kazanç oluştururken, serbest meslek erbabının faaliyeti serbest meslek kazancı oluşturacaktır.

Serbest meslek faaliyetinin ikinci unsuru faaliyetin ticari mahiyette olmamasıdır. Bu unsur esasında birinci unsurda belirtilen sermayenin emekten yoğun olmaması ile yakından ilişkilidir. Bu çerçevede faaliyet her ne kadar ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayansa da ticari mahiyette olduğu için serbest meslek faaliyeti olarak değil ticari faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Bu doğrultuda bir doktorun özel hastane işletmesi veya bir müteahhidin inşaat yapması durumunda bu faaliyet serbest meslek faaliyeti olarak değil ticari faaliyet olarak değerlendirilecektir.<sup>66</sup> Bununla birlikte uygulamada bu ayrımı yapmak her zaman kolay olmamaktadır.

Üçüncü unsur olarak tanımda faaliyetin bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması yer almaktadır. İlk iki unsur serbest meslek faaliyetini özellikle ticari faaliyetten ayırırken bu unsur ücret gelirlerinden ayırmaktadır. GVK'nın 61. maddesi ücreti "*işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen*

---

<sup>64</sup> Mutluer, s. 413

<sup>65</sup> Uzunoğlu, s. 32

<sup>66</sup> Mutluer, s. 413



*menfaatlerdir.*” şeklinde tanımlamıştır. Görüldüğü üzere ücret bir işverene ve işyerine bağlı olarak verilen bir hizmetin karşılığı iken serbest meslek faaliyetlerinde bağımsızlık söz konusudur. İş yerine bağlılık başka bir kimsenin organizasyonu içerisindeki iş yerinde çalışmayı ifade ederken, işverene bağlılık hiyerarşik bir ilişkinin varlığını ifade etmektedir.<sup>67</sup> Bu bağımsızlığın doğal bir sonucu ise faaliyetin başkası nam ve hesabına değil kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Son olarak serbest meslek faaliyetinin süreklilik arz etmesi gerekmektedir. Yapılan faaliyet süreklilik arz etmiyorsa bir başka ifade ile arızı olarak yapılıyorsa serbest meslek kazancı değil GVK'nın 82. maddesinde düzenlenen diğer kazançlar üst başlığında yer alan arızı kazanç söz konusu olacaktır. Arızı faaliyetler çerçevesinde yapılan hizmetler de dolayısıyla KDV'nin konusuna dâhil olmayacaktır. Bununla birlikte GVK'nın 66. maddesinde bazı kişiler bizzat kanun koyucu tarafından serbest meslek erbabı sayılmıştır.<sup>68</sup> Dolayısıyla bu kişilerin faaliyetleri süreklilik arz etmese de bu kişiler serbest meslek erbabı sayılacaklardır. Bu doğrultuda bu kişiler tarafından yapılan hizmetler arızı veya devamlı olmasına bakılmaksızın KDV'nin konusuna dâhil olacaktır.

## **b. Hizmet İthalatı**

Katma değer vergisinin konusunu oluşturan ikinci başlık kanununun 1. maddesinde her türlü mal ve hizmet ithalatı olarak belirtilmiştir. Bu hüküm ile ilgili olarak kanunun gerekçesinde katma değer vergisinin temel özelliklerinden olan tarafsızlığın sağlanabilmesi adına yurt içinde üretilen mal ve hizmetler ile ithal edilen mal ve hizmetler arasında vergi yükü farklılaşmasının önlenmesi gerektiği, aksi takdirde aynı malı satan veya hizmeti sunan

<sup>67</sup> Uzunoğlu, s. 59

<sup>68</sup> GVK'nın 66. Maddesinin ikinci bendi şu şekildedir:

*“Bu maddenin uygulanmasında:*

- 1. Gümrük Komisyoncuları, bilümm borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;*
- 2. Bizzat serbest, meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar.*
- 3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;*
- 4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;*
- 5. Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır);  
Bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.”*

Türkiye'deki mükelleflerin haksız rekabete maruz kalacağı, Avrupa Ekonomik Topluluğu Konseyi Direktifleri ışığında destinasyon ilkesi uyarınca ithalatın vergilendirildiği ifade edilmiştir.<sup>69</sup> Her ne kadar kanunun gerekçesinde direktifler ışığında ithalatın vergilendirildiği ifade edilmiş olsa da hizmet ithalatı kavramı topluluk hukukuna yabancı bir kavramdır. Topluluk hukukunda ne hizmet ithalatı ne hizmet ihracatı kavramı kullanılmakta, hizmetin ifa edildiği yere ilişkin kurallar belirlenmekte ve işlem sadece bu kurallar çerçevesinde hizmetin ifa edildiği ülke açısından katma değer vergisinin kapsamına girmektedir.<sup>70</sup> Dolayısıyla bu sistemde hizmetin nerede ifa edildiğine ilişkin kurallar önem taşımakta ve bu kurallar çerçevesinde tespit edilen ifa yeri ülkesi kendi ülkesinde yapılan bu hizmet işlemini vergilendirmektedir.

Türkiye'deki düzenleme incelendiğinde ise her ne kadar kanun koyucu hizmet ithalatını verginin konusu içerisinde ayrıca düzenlemiş olsa da işlemlerin Türkiye'de yapılması başlıklı 6. maddesi hizmet işlemlerinin Türkiye'de yapılmış sayılacağı durumları o derece geniş düzenlemiştir ki hizmet ithalatı olarak vergiye tabii tutulacak olan hizmet işlemi neredeyse bulunmamaktadır. Bu çerçevede kanunun 6. maddesinin hizmet işlemleri ile ilgili bendi hizmet işlemlerinde ifa yerinin tespitine ilişkin bir düzenleme olarak değerlendirilebilir. Bu düzenleme KDV uygulamasında genel kabul gören destinasyon (varış yeri) ilkesine uygundur. Nitekim düzenleme uyarınca ileriki bölümlerde ayrıntılı olarak incelenecek olan hizmetin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de faydalanılması durumunda hizmet Türkiye'de yapılmış sayılacak ve işlem hizmetin ifa edildiği ülke olan Türkiye'de KDV'nin kapsamında yer alacaktır. Bununla birlikte düzenlemenin objektif kurallara bağlanmamış olması önemli bir eksikliktir. Sonuç itibarıyla bu işlemler hizmet ithalatı kapsamında değil yukarıda incelenen ticari, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirilen hizmet olarak vergiye tabi olacaktır.

KDVK'nın ithalata ilişkin olan diğer maddeleri incelendiğinde de düzenlemelerin hizmet ithalatından ziyade mal ithalatı göz önüne alınarak yapıldığı görülmektedir (KDVK m. 10/1, 21, 39/2-c, 40/4, 41/2, 43/4, 46/2, 47,48, 49, 50,51).<sup>71</sup> Nitekim bu maddelerde mal ithalatı sırasında malların gümrükten geçerek ülkeye girmesinden dolayı gümrük kanuna, gümrük vergisine, gümrük beyannamesine, gümrük bölgesine, gümrük idaresine vb. atıflar yapılmakta ve vergilendirme süreci bu doğrultuda gerçekleşmektedir. Yurt dışından

<sup>69</sup> KDVK Madde Gerekeçleri, Birinci Kısım, Birinci Bölüm, m.5

<sup>70</sup> Yaltı Soydan, s.169

<sup>71</sup> Kızılot, s.92

sağlanan hizmetlerin ifasında ise bu şekilde gümrükten geçme gibi bir durum söz konusu olmadığı için KDVK'daki bu maddeler hizmet işlemleri için bir anlam ifade etmemektedir. Dolayısıyla kanun koyucunun bu şekilde düzenleme yapması yurt dışından sağlanan hizmetlerin hizmet ithalatı kapsamında değil ticari, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirilen hizmet kapsamında değerlendirilmesi görüşünü güçlendirmektedir.<sup>72</sup>

Hizmet ithalatı açısından genel olarak bu yaklaşım benimsenmekle beraber özellikle uygulamada kanunda hizmet ithalatı ifadesi yer aldığı için bu ifadenin hangi hizmetleri kapsadığı belirlenmeye çalışılmaktadır. Bu doğrultuda yurtdışından sağlanan bir hizmetin ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti kapsamında yer almaması durumunda bu hizmetin hizmet ithalatı kapsamında vergiye tabi tutulması gerektiğini ifade eden görüşler bulunmaktadır.<sup>73</sup> Bu görüş bir hizmetin hem Türkiye'de yapılmış olma hem de ithal edilmiş olması gibi aynı anda gerçekleşmemesi gereken bir sonuca varmayı gerektirmektedir. Bu şekilde bir durum olması gereken işlemin ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti kapsamında yer almaması dolayısıyla vergilendirilmemesidir. Dolayısıyla bu görüş hizmet ithalatını açıklığa kavuşturmamaktadır. Diğer bir görüş ise mevzuatta bir düzenleme olmadığı için hizmet ithalatını KDVK'da yer alan hizmet ihracının unsurları doğrultusunda açıklamaya çalışmaktadır. Bu çerçevede hizmet ihracının unsurları "*Hizmetin Türkiye'deki bir müşteri için yapılması. Hizmetten Türkiye'de faydalanılması. Hizmet satıcısının Türkiye dışında olması. Hizmetin karşılığını oluşturan bedelin Türkiye'deki müşteri tarafından yurt dışındaki hizmet satıcısına transfer edilmesi.*" şeklinde ifade edilmektedir.<sup>74</sup> Esasında bu unsurlar arasında da dikkat edildiği üzere hizmetten Türkiye'de faydalanma şartının yer almasından dolayı yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde bu hizmet Türkiye'de yapılan bir hizmet olarak değerlendirilecek ve bu şekilde vergilendirilecektir. Bu şekilde bir tanım yapılma ihtiyacı özellikle hizmet ithalatında mükellefin hizmeti ithal eden kişi; Türkiye'de gerçekleşen ticari, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirilen hizmet söz konusu olduğunda ise mükellefin bu hizmeti ifa eden kişi olmasından kaynaklanan farktan doğmuş olabilir.<sup>75</sup> Bu farklılık ise uygulamada çok önemli değişiklik oluşturmamaktadır. Nitekim kanunun 9. maddesinde kendisine verilen yetkiyi kullanan

---

<sup>72</sup> Kızılot, s.93

<sup>73</sup> Gülçiçek, Ayşe (2015), **Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi, İstanbul**, Gelirler Kontrolörleri Derneği. s. 113

<sup>74</sup> Yerci, Cahit. (2005), **Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık. s. 24

<sup>75</sup> Yerci, s. 24

Maliye Bakanlığı 15 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde Türkiye'de ikametgâhı, iş yeri, iş ya da kanuni merkezi bulunmayan yurt dışındaki firmalardan sağlanan hizmetlerde hizmetten faydalanan kişinin vergi sorumlusu olacağını düzenlemiştir. Dolayısıyla vergilendirme süreci her hâlükârda hizmeti alan kişi tarafından yürütülmektedir.

### **c. Diğer Faaliyetlerden Doğan Hizmetler**

KDV'nin konusunu temel olarak kanunun 1. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendinde düzenlenmiş olan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları oluştursa da kanun koyucu bazı gerekçelerle aynı fıkranın 3. bendinde bazı mal teslimi ve hizmet ifalarını özel olarak verginin konusu içinde saymıştır. Bu gerekçeler uygulamada karşılaşılabilecek tereddütleri giderme; mahiyetleri, sonuçları ve ekonomi içindeki payları dolayısıyla verginin kapsamına alma; ekonomik, mali ve sosyal nedenler gibi çeşitli şekillerde olabilmektedir.<sup>76</sup> Bu gerekçelerin yanında KDV'nin üretim-tüketim sürecinin tüm aşamalarını kapsaması ve bu aşamalarda indirim mekanizması yoluyla vergilendirmenin gerçekleştirilmesinin bu sistem içerisindeki tüm teslim ve hizmetlerin vergilendirilmesini gerektirmesi de önemli bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır.<sup>77</sup> Bu doğrultuda bu maddelerin ayrıca sayılmış olmasının birinci maddedeki verginin konusunu oluşturan unsurun Avrupa Birliği'ndeki düzenleme karşısında yetersiz olmasından kaynaklandığı da ifade edilmektedir.<sup>78</sup>

Bu bent kapsamında verginin konusuna giren işlemler bu tez çerçevesinde ayrıntılı olarak açıklanmayacaktır. Bu kapsamda ifa edilen hizmetler açısından, birinci bent kapsamında yapılan ifalar için söz konusu olan işlemin bir organizasyon çerçevesinde sürekli olarak yapılması şartına gerek bulunmadığı ifade edilmelidir. Dolayısıyla bu bent kapsamındaki hizmetler bir kez bile ifa edilmiş olsa KDV'nin konusuna girmektedir. Bu çerçevede bentte sayılan diğer hizmetler şunlardır;

*a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,*

*b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,*

---

<sup>76</sup> Uzunoğlu, s. 75-76

<sup>77</sup> Kızılot, s. 106

<sup>78</sup> Yaltı Soydan, s. 109

c) *Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,*

e) *Boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,*

f) *Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,<sup>79</sup>*

g) *Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,*

h) *Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.*

### **3. Hizmetin Türkiye’de Yapılması**

Yukarıdaki bölümlerde açıklanan üç bent kapsamında yapılan hizmet ifalarının KDV’nin konusunu oluşturması için bu işlemlerin Türkiye’de yapılması gerekmektedir. İşlemin hangi durumlarda Türkiye’de yapılmış olduğunu belirlemek ise özellikle hizmet

<sup>79</sup> Bu maddede düzenlenen haklar şunlardır;

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
2. Voli mahalleri ve dalyanlar;
3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilümm tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;
4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);
6. Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.);
7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilümm motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;
8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

ifaları açısından her zaman kolay olmamaktadır. KDVK'nın 6. maddesi bu hususa ilişkindir. Bu maddenin (b) bendinde hizmetin Türkiye'de yapılması (ifa edilmesi) veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması durumlarında işlemin Türkiye'de yapılmış olacağı düzenlemiştir. Kanunun ifadesinden açıkça anlaşıldığı üzere her iki şartın beraber bulunması gerekmeyecek, bu iki şarttan birinin varlığı halinde hizmet Türkiye'de yapılmış olacaktır. Bu çerçevede bu iki şartın ayrı ayrı açıklanması gerekmektedir.

#### **a. Hizmetin Türkiye'de Yapılması (İfa Edilmesi)**

Kanunda düzenlenen bu ilk şartın ifade ettiği anlam ikinci şarta nazaran daha açık olup hizmetin fiilen Türkiye'de verilmesini ifade etmektedir. Bu durumda işlemin bütün unsurları Türkiye'de gerçekleşmektedir.<sup>80</sup> Hizmet fiilen Türkiye'de verilmişse hizmetten faydalanılan yer fark etmeksizin işlem Türkiye'de verginin konusuna girecektir. Bununla beraber hizmetten yurt dışında faydalanılmış ise şartların mevcudiyeti halinde işlemin ileride incelenecek olan ihracat istisnası kapsamında yer alması açısından faydalanılan yer önem taşıyabilmektedir.

Hizmetin fiilen Türkiye'de ifa edildiği durumlarda hizmeti ifa eden kişinin Türkiye'de ikametgâhının, kanuni ve iş merkezinin veya işyerinin bulunmamasının hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması açısından her hangi bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla hizmeti ifa eden kişinin ikametgâhı, kanuni ve iş merkezi veya işyerinin nerede olduğuna bakılmaksızın hizmet fiilen Türkiye'de ifa ediliyorsa bu ifa verginin konusuna girecektir. Bununla birlikte vergilendirme sürecinin yürütülmesi açısından bu kimselerin vergilendirme işlemlerini gerçekleştirmeleri zor olduğu için bu işlemler kendileri tarafından yapılmayacak, ileride açıklanacak olan vergi sorumluluğu söz konusu olacaktır. Bu doğrultuda bu gibi durumlarda hizmeti alan kişi sorumlu sıfatıyla vergiyi ödeyecektir.

#### **b. Hizmetten Türkiye'de Yararlanılması**

Hizmetin fiilen ifa edildiği yerin Türkiye'de olması durumunda hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Bunun yanında hizmetin fiili ifa yerinin Türkiye olmadığı durumlarda da hizmet Türkiye'de yapılmış sayılabilmektedir. KDVK'nın 4503 sayılı kanunla değiştirilmeden önce ilgili maddesinde hizmetin Türkiye'de

---

<sup>80</sup> Kızılot, s. 443

değerlendirilmesi veya hizmetten Türkiye’de yararlanılması durumlarında işlemin Türkiye’de yapılmış sayılacağını düzenleniyordu. Hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi<sup>81</sup> şartının kapsamı KDV’nin sistematığına uygun olmayan şekilde genişlettiği yönünde gelen eleştiriler üzerine 4503 sayılı kanunla “*değerlendirilme*” şartı kaldırılmıştır. Şu anki düzenleme uyarınca hizmetin Türkiye’de fiilen yapılmasının dışında hizmetten Türkiye’de faydalanılmışsa hizmet Türkiye’de yapılmış sayılmaktadır.

Hizmetten Türkiye’de faydalanma ifadesi ise objektif bir kıstas olmaktan uzaktır.<sup>82</sup> KDVK’da da Maliye Bakanlığı’nın tebliğlerinde de Türkiye’de faydalanma ifadesinin tanımı, unsurları, hangi şartların varlığı halinde gerçekleşeceği yer almamaktadır. Bundan dolayı öğretide ve uygulamada Türkiye’de yararlanma, hizmet ihracı şartlarının birisinin de hizmetten yurt dışında yararlanılması olmasından hareketle idarenin hizmet ihracı ile ilgili olarak yayınladığı tebliğlerde yurt dışında yararlanma ifadesiyle ilgili yaptığı açıklamalar kıyas yoluyla yorumlanmak suretiyle açıklığa kavuşturulmaya çalışılmaktadır. Bu çerçevede KDVK Genel Tebliği’nde yurt dışında faydalanma “*yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmaması*”<sup>83</sup> şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan yola çıkılarak her ne kadar yeterince somut olmasa da hizmetin hizmeti alanın Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisinin bulunması ve sonuçlarının Türkiye içinde doğması durumunda hizmetten Türkiye’de faydalanılmış sayılacağı ifade edilmektedir.<sup>84</sup>

Hizmetten faydalanmanın bu şekilde net olmayan ifadelerle açıklanması üzerine idare yayınladığı tebliğler ve somut olaylarda verdiği öznelgelerle hangi durumlarda hizmetten Türkiye’de faydalandığını açıklığa kavuşturmaya çalışmıştır. Bu açıklamalar doğrultusunda faydalanmanın gerçekleştiği yer, kabaca tasnif edilirse farklı hizmet türlerine göre müşterinin bulunduğu yer, işlemin fiilen yapıldığı yer, malların tüketildiği yer olabilmektedir.<sup>85</sup> Bu şekilde somut olaylara yönelik açıklamalar yararlanmanın nerede gerçekleştiğine ilişkin fikir verse de genel, objektif kuralların bulunmamasından dolayı hem yeterince netliğe kavuşturulamamakta hem de kimi durumlarda çelişebilmektedir. Bu konuda daha ayrıntılı açıklamalar tezin ikinci bölümünde yapılacaktır.

---

<sup>81</sup> KDVK’da değerlendirmenin GVK kapsamına göre tayin olacağı belirtilmişti. GVK’ya göre de değerlendirmeden maksat “*ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından arındırılması*” şeklinde açıklanmaktadır. Bkz; Yaltı Soydan, s.170

<sup>82</sup> Yaltı Soydan, s. 172

<sup>83</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği II.A.2.1

<sup>84</sup> Kızılot, s. 445

<sup>85</sup> Uzunoğlu, s. 683

## B. MÜKELLEFLER

KDV'nin mükellef başlığı taşıyan 8. maddesi uyarınca hizmet işlemleri açısından verginin konusuna giren kapsamda hizmet ifasını yapanlar, hizmet ithal edenler ve verginin konusunu oluşturan diğer işlemler açısından 8. maddenin belirttiği diğer kişiler<sup>86</sup> verginin mükellefidirler. KDV'nin yapısına uygun olarak mükellef objektif bir şekilde işleme bağlı olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla işlemi yapan kişi hukuki statüsü, tabiiyeti, ikametgâhı, iş yeri veya iş merkezinin bulunduğu yer önem taşımaksızın verginin mükellefi olacaktır.<sup>87</sup>

İlk olarak hizmet ifasını yapanlardan kasıt yukarıda açıklanmış olan kapsamda ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında hizmet ifa edenlerdir. Dolayısıyla bu kapsama girmeyen örneğin ücret geliri elde eden veya arazi ticari faaliyet kapsamında hizmet ifa eden bir kimse mükellef olmayacaktır. Mükellef gerçek kişilerde bu işlemi yapan kişi, tüzel kişilerde bizzat tüzel kişinin kendisi, adi ortaklıklarda ortaklıktır.<sup>88</sup> Bu kişilerin işe başlamalarını Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) belirtilen süreler içerisinde vergi idaresine bildirmeleri ve mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir. Bununla birlikte bildirimde bulunmamış olsalar ve mükellefiyet tesis ettirmemiş dahi olsalar işe başladıkları idare tarafından tespit edildiğinde işe başladıkları tarihten itibaren KDV mükellefi olarak ilgili dönemlere ilişkin vergileri ödemeleri gerekmektedir.<sup>89</sup> İstisnaya tabi olan işlemler dışında farklı bir işlem yapmayan kişilerin ise mükellefiyet tesis etmelerine gerek bulunmamaktadır.<sup>90</sup> Mükellefiyetin bitmesi ise gerçek kişilerde işletmede kalan malların tümünü satarak veya KDV'sini hesaplayarak faaliyete son verildiğinin idareye bildirilmesiyle, tüzel kişilerde ise kişiliğin sona ermesiyle gerçekleşecektir.<sup>91</sup>

Hizmet ithal edenler açısından bakıldığında ise yukarıda yapılan hizmetin ithal mi edildiği Türkiye'de mi yapıldığı açıklaması çerçevesinde Kanun'un düzenlemesinin

---

<sup>86</sup> 8. maddenin birinci fıkrasının ilgili bentleri şu şekildedir;  
“c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,  
d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,  
e) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,  
g) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,  
h) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,  
ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.8. madde metni eklensin”

<sup>87</sup> Yalıtı Soydan, s. 124

<sup>88</sup> Kızılot, s. 470

<sup>89</sup> Maç, Mehmet, **KDV (e-Kitap)** < <http://www.denet.com.tr/tr/kdv6.php> > s.e.t. 1.1.2017. Madde 1 s. 59. Madde 8, s.3

<sup>90</sup> Maç, Madde 8, s.3

<sup>91</sup> Maç, Madde 8, s.7



gereksiz olduğu ifade edilebilir.<sup>92</sup> Nitekim işlemin hizmetten Türkiye’de faydalanılmış olduğu durumlarda da Türkiye’de yapılmış sayılması hizmet işlemlerinde ithalatı anlamsız hale getirmektedir. Dolayısıyla söz konusu işlemlerde verginin mükellefi ithalat söz konusu olmadığı için hizmeti yapan kişi olacaktır. Hizmetten faydalanan kişi ise şartların varlığı halinde ileride incelenecek olan vergi sorumlusu sıfatını taşıyacaktır.

KDV’de mükellef açısından ekonomik bir değerlendirme yapmak gerekirse mükellef esasında verginin asıl yüklenicisi durumunda değildir. Nitekim KDV açısından mükelleflerin aracı mükellef niteliğinde olduğu ifade edilmektedir.<sup>93</sup> Vergiyi nihai anlamda ekonomik olarak tüketici yüklenmekte, nihai tüketim aşamasından önce gerçekleşen işlemler dolayısıyla ödenen vergiler indirim mekanizması yoluyla nihai tüketiciden önce yer alan kişiler için bir yük oluşturmamakta, bu şekilde verginin peşin ödeme yoluyla tahsilini kolaylaştıran bir sistem ortaya çıkmaktadır.<sup>94</sup> Bu sistemde mükellef esas yüklenicisinden vergiyi tahsil etmekte, tahsil ettiği bu vergiyi vergi dairesine muhatap olan kişi olarak vergilendirme sürecini yürüterek Hazine’ye yatırmaktadır.<sup>95</sup>

8. maddede düzenlenen diğer bir husus ise maddenin ikinci fıkrasında yer alan esasında vergiye tabi bir işlem olmadığı halde düzenledikleri fatura veya benzeri belgelerde KDV gösterenlerin de vergiyi ödemekle mükellef oluklarına ilişkindir. Bu düzenleme ile esasında mükellefiyetin doğmayacağı durumlarda verginin faturalarda hesaplanıp gösterildiği işlemlerde de mükellefiyetin doğmuş olacağı belirtilerek haksız kazanç elde edilmesinin önlenmesi amaçlanmıştır.<sup>96</sup> Yine aynı fıkra hükmüne göre Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde ödenen bu vergiler iade edilebilecektir.

## **C. VERGİ SORUMLUSU ve TEVKİFAT**

### **1. Genel Olarak**

Vergi hukukunda sorumluluk, kanunlarla mükellef dışındaki kişilerin vergiye ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek üzere vergi dairesine muhatap kılınmasını ifade etmektedir. Vergi sorumluluğu bu çerçevede sorumlu kişiler açısından kendilerine ait

---

<sup>92</sup> Yaltı Soydan, s. 124

<sup>93</sup> Pehlivan, Osman (2016), **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon, Yayınevi yok. s. 332

<sup>94</sup> Uzunoğlu, s. 764

<sup>95</sup> Kızılot, s.469

<sup>96</sup> Uzunoğlu, s. 775

olmayan bir borç için ortaya çıkmaktadır.<sup>97</sup> Bu doğrultuda vergi sorumlusu VUK'un 8. maddesinde “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişi*” şeklinde tanımlanmıştır. Mükellef dışındaki kişilere bu şekilde bir sorumluluk yüklenerek genel olarak vergi kayıplarının azaltılması ve vergi alacağının kolay ve az masrafla tahsilinin sağlanması amaçlanmaktadır.<sup>98</sup> Harcama vergilerinde de benzer şekilde sorumluluk müessesesi ile özellikle vergi alacağının güvence altına alınması amaçlansa da sorumluluk hususiyet itibarıyla biraz daha farklı bir mahiyet arz etmektedir. Nitekim yukarıda mükellef başlığı altında değinildiği gibi verginin esas yüklenicisi nihai tüketicidir. Dolayısıyla KDV sisteminde mükellefin konumu esasında vergi sorumlusunun konumuna yakındır. Bir başka ifadeyle KDV sistemi açısından mükellef ve vergi sorumlularının rolleri birbirine benzemektedir.<sup>99</sup>

KDVK'nın vergi sorumlusu başlığını taşıyan 9. maddesinin birinci fıkrası vergi sorumluluğu açısından esas düzenlemeyi oluşturmaktadır. Bu fıkra “*Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.*” şeklinde düzenlemiştir. Görüldüğü üzere kanun koyucu Maliye Bakanlığı'na vergi sorumluluğu hallerini düzenlemesi konusunda geniş bir yetki vermiş durumdadır.<sup>100</sup> Aynı maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarında da özel olarak sorumluluk halleri düzenlenmiştir.<sup>101</sup> İkinci ve

<sup>97</sup> Karakoç, s. 215

<sup>98</sup> Karakoç, s. 215

<sup>99</sup> Kızılot, s. 487

<sup>100</sup> Kanunda Maliye Bakanlığı'na tanınan bu yetkinin Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu ifade eden görüşler bulunmaktadır. Her ne kadar usule ilişkin konularda kanunlarda her konunun ayrıntılı düzenlemesi mümkün olmadığından esasa ilişkin olmayan konularda idarenin düzenleme yapması tabii olsa da vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca verginin ana unsurlarının kanunlarda yer alması gerekmektedir. Benzer şekilde kanunda öngörülmeven vergiye ilişkin ödevler de idare tarafından oluşturulmamalıdır. Bkz. Aydın, Erkan (2009), **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık. s. 101

<sup>101</sup> 9. maddenin diğer sorumluluk hallerini düzenleyen 2. ve 3. fıkraları şu şekildedir;

“2. *Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.*

*Belgesiz mal bulundurdıkları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır.*

*Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.*

3. *5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.*”

üçüncü fıkralar açısından kanunun düzenlemesi açık olup bu durumlarda idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bütün bu durumlar incelendiğinde vergi sorumluluğunun mükelleflerin idarece takibinin zor olduğu hallerde uygulama alanı bulduğu gözükmektedir.<sup>102</sup> Bu haller uyarınca bu tez kapsamında ikinci ve üçüncü fıkraların ayrıntısına girilmeden genel düzenleme olan ilk fıkra kapsamında açıklamalar yapılacaktır.

Yukarıda alıntılanan 9. maddenin 1. fıkrası uyarınca gerçek kişilerin ikametgâh ve işyerinin Türkiye’de bulunmadığı, tüzel kişilerin kanuni merkez ve iş merkezinin bulunmadığı durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde vergiye tabi işlemlere taraf olanlar verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilecektir. Dolayısıyla idarenin tarafları vergi borcundan sorumlu tutabileceği haller konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı bu yetki çerçevesinde çeşitli tebliğlerle bu yetkisini kullanmıştır. 2012 yılında yayınlanan 117 numaralı KDV Genel Tebliği’nde bu düzenlemeler bir araya toplanmış, daha sonra bu tebliğ KDV Genel Uygulama Tebliği ile yürürlükten kaldırılmış fakat içeriği hemen hemen aynen KDV Genel Uygulama Tebliğine aktırılmıştır. Sorumluluk halleri bu tebliğin ilgili bölümlerinde öngörülen haller için sınırlıdır. Bu çerçevede her bir durumda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde mal teslim eden veya hizmet ifa eden mükellef değil işleme taraf olan karşı taraf vergi sorumlusu olarak vergiyi beyan edecek ve vergi dairesine yatıracaktır. Bu sorumluluk vergi borcunun tamamının veya bir kısmının sorumlu tarafından ödenme borcu altına girilmesine göre tam tevkifat veya kısmi tevkifat yapılması suretiyle yerine getirilmektedir. Tam tevkifat öngörülen hallerde sorumlu verginin tamamını kendisi beyan edip ödemekte; kısmi tevkifat öngörülen hallerde ise idarenin belirlediği oranda sorumlu, geri kalan oranda ise mükellef vergiyi beyan edip ödemektedir. Vergiye tabi işlemlere taraf olan ilgili kişilerden kasıt ise kendilerine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişilerdir.<sup>103</sup>

## 2. Tam Tevkifat

Tam tevkifat durumunda sorumlu KDV’yi doğuran işlemle ilgili olarak verginin tamamını kendisi beyan etmekte ve vergi dairesine yatırmaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliği uyarınca tam tevkifatın uygulanacağı dört durum bulunmaktadır. Bu durumlar ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından

---

<sup>102</sup> Bilici, Nurettin (2016), **Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Savaş. s. 139

<sup>103</sup> Gülçiçek, s. 231

yapılan işlemler, tebliğde sayılan hizmet ve teslimlerin yine tebliğde sayılan kurumlara yapıldığı serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler, tebliğde belirtilen şartları taşıyan kiralama işlemleri ve reklam verme işlemleridir.<sup>104</sup> Bu tez kapsamında Kanunun düzenlemesinde de özellikle ifade edilen ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükellefler tarafından yapılan işlemlere ilişkin olarak tevkifat uygulaması incelenecektir.

Bu kapsamda yer alan işlemlere ilişkin olarak Tebliğde ağırlıklı olarak hizmet ifaları kapsamında açıklamalar yapılmış ve örnekler verilmiştir. Nitekim mal ithalatı durumunda mükellef Türkiye’de bulunan ithalatı gerçekleştiren olacağından mal ithalatı durumunda sorumluluk müessesesi uygulama alanı bulmayacaktır. Bununla birlikte Türkiye’de gerçekleşen mal teslimlerinde mükellefin ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve işyerinin Türkiye’de bulunmadığı durumlarda işleme taraf kişi yine sorumlu olacak ve vergi ödevlerini yerine getirecektir. Hizmet ifalarına ilişkin olarak ise yukarıda açıklandığı üzere hizmet ithalatı değil Türkiye’de ifa edilen hizmet söz konusu olduğundan sorumluluk müessesesi daha geniş bir uygulama alanı bulacaktır. Daha açık bir ifadeyle Türkiye’de hizmeti ifa eden kişi ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi önem taşımaksızın mükellef olacak, bu işleme taraf olan kişi ise vergi sorumlusu olacaktır. Türkiye’de bulunan işleme taraf olan kişinin ayrıca KDV mükellefi olmasına gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla KDV mükellefi olsun veya olmasın bu şekilde gerçekleşen bir hizmet ifasına taraf olan kişi vergi sorumlusu olarak vergi ödevlerini yerine getirecektir. Bununla birlikte işlemin vergiden istisna kapsamında olması halinde beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.<sup>105</sup> Tam tevkifatın uygulanacağı diğer işlemler açısından ise özellikle kapsam açısından olmak üzere usul ve esaslar hakkında KDV Genel Uygulama Tebliğinde ayrıntılı düzenlemeler yapılmış olup burada ayrıca açıklama yapılmayacaktır.<sup>106</sup>

### 3. Kısmi Tevkifat

Kısmi tevkifat öngörülen işlemlerde ise vergi sorumlusu KDV’nin tamamını değil ilgili işlem için öngörülen oran tutarındaki kısmını beyan edip ödemekle yükümlüdür. Kalan tutar ise işlemi yapan bir başka deyişle malı teslim veya hizmeti ifa eden verginin mükellefi

<sup>104</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği C.2.1.2

<sup>105</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği C.2.1.2.1

<sup>106</sup> Tam tevkifat uygulanacak diğer işlemler için bkz. KDV Genel Uygulama Tebliği C.2.1.2

tarafından beyan edilip ödenecektir. Kısmi tevkifat açısından farklılık arz eden önemli bir durum bu kapsamda vergi sorumlusu olabilecek kişilerin KDV mükellefi olan kişiler ve tebliğde belirlenmiş alıcılar başlığı altındaki kurumlar olmasının gerekmesidir.<sup>107</sup> Kısmi tevkifat öngörülen işlemlerin her birisi için bu kapsamda yer alan hangi kişi veya kurumlar için sorumluluğun uygulama alanı bulacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla ilgili işlemlerde sorumlu olacağı öngörülen kişi ve kurumlar dışındaki kişiler bu işlemler için; bu iki kapsam dışındaki kişiler ise kısmi tevkifat öngörülen işlemlerin hiçbirisinde vergi sorumlusu olmayacaklar, bu durumlarda işlemin asıl mükellefleri verginin tamamını beyan edip ödeyecektir. KDV Genel Uygulama Tebliğinde kısmi tevkifat yapılması öngörülen işlemler hizmet işlemleri ve mal teslimleri için ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bu çerçevede kısmi tevkifata tabi işlemler şu üst başlıklar halinde sıralanmıştır: *yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri, etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri, yemek servis ve organizasyon hizmetleri, işgücü temin hizmetleri, yapı denetim hizmetleri, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri, fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri, turistik mağazalara verilen müşteri bulma / götürme hizmetleri, spor kulüplerinin yayın, reklâm ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri, temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri, servis taşımacılığı hizmeti, her türlü baskı ve basım hizmetleri.*<sup>108</sup> Bütün bu işlemler için tebliğde ayrı ayrı kapsam, tevkifat oranı, usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu hizmetler dışındaki hizmetler için ise son bir madde eklenmiş ve 5018 sayılı Kanuna eki cetvel kapsamındaki kamu idare, kurum ve kuruluşlarına yapılan diğer bütün hizmetlerde bu idare, kurum ve kuruluşların 5/10 oranında tevkifat yapmak üzere vergi sorumlusu olacakları belirtilerek genel bir düzenleme

---

<sup>107</sup> Belirlenmiş alıcılar ayırımında sayılan kurumlar şunlardır;

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellere yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.nde işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

<sup>108</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği C.2.1.3.2

yapılmıştır. Tebliğin devamı bölümünde ise mal teslimlerine ilişkin olarak hangi işlemlerde kısmi tevkifat uygulanacağı düzenlenmiştir.

#### 4. Ortak Hükümler

Tevkifat tam veya kısmi olması fark etmeksizin işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumluları tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir. Bu noktada işlemin yapılmasından önceki bir dönemde fatura veya benzeri belge düzenlenmesi durumunda KDVK'nın 10. maddesi uyarınca vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olduğundan bu tarihe göre sorumlu sıfatıyla verginin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.<sup>109</sup> Kısmi tevkifat durumunda vergi sorumlusunun haricinde vergi mükellefi de 1 No.lu KDV Beyannamesi ile vergi dairesine aynı dönemde beyanda bulacaktır. Genel bütçeli idareler ise beyanname vermemekte tevkif ettikleri kısmı gelir olarak kaydetmektedirler.<sup>110</sup>

2 No.lu KDV Beyannamesi KDV sisteminin aksine indirim imkânı vermediği için tevkif edilen tutarın tamamı vergi dairesine ödenmektedir. Vergi sorumlusunun aynı zamanda mükellefiyetinin bulunması durumunda bu şekilde yapılan ödeme aynı dönem içerisinde verilen 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılarak KDV'nin indirim sistemi gerçekleştirilir.<sup>111</sup> Elbette bu şekilde indirim konusu yapılan KDV'nin ileride incelenecek olan indirilebilir nitelikte bir KDV olması gerekmektedir. İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükellef açısından ise indirim ayrıca önem taşımaktadır. Bu şekilde yapılan işlemler açısından sorumlu ödediği vergiyi indirim konusu yapabilecektir. Fakat mükellef açısından da Türkiye'de yüklenilen bir KDV'nin bulunması halinde bu verginin indirilebilmesi gerekmektedir. Bu durumlarda idarenin verdiği özgelger doğrultusunda mükellefin Türkiye'de yüklendiği vergilere ilişkin olarak işin tamamlanmasından sonra vergi incelemesi yapılmakta ve mükellefe yüklenilen bu vergilerin iadesi yapılabilmektedir.<sup>112</sup>

### C. İSTİSNALAR

---

<sup>109</sup> Gülçiçek, s. 236

<sup>110</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği C.2.1.1.1

<sup>111</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği C.2.1.1.2

<sup>112</sup> Kızılot, s. 499

## 1. Genel Olarak

KDVK'nın 11.-19. maddeleri arasına istisna konusu işlemler ve ilgili konular düzenlenmiştir. KDV'nin mükellef odaklı değil işlem odaklı bir vergi olması dolayısıyla muafiyete ilişkin olarak ise KDVK'da düzenleme bulunmamaktadır. Her ne kadar öğretilerde gelir vergisinden muaf esnafların, ticari kazancı basit usulde tespit edilenlerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerin ve gelir vergisinden muaf serbest meslek erbabının yaptıkları işlemlerden dolayı istisna hükmünün bulunmasından ötürü bu kişilerin muafiyet kapsamında oldukları ifade edilse<sup>113</sup> de teorik olarak bu husus muafiyet değildir. Bu durumda da bu kişiler muaf değil bu kişilerin yaptığı işlemler istisna kapsamındadır.

İstisnalar Kanunda değişik gerekçelerle düzenlenmiştir. Bu gerekçeler bazen mal veya hizmetin niteliğinden bazen de malın teslim veya hizmetin ifa edildiği kişilerin özelliklerin kaynaklanabilmektedir.<sup>114</sup> Bu şekilde farklı gerekçelerle düzenlenen istisnalar tam ve kısmi olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Tam istisnanın mevcudiyeti durumunda istisna konusu işlemde KDV alınmadığı gibi mükellef daha önceki aşamalarda ödediği KDV'yi indirim konusu yapabilmekte, indirim yetersiz kalırsa iade alabilmektedir. Kısmi istisnanın mevcudiyeti durumunda ise istisna konusu işleme ilişkin KDV alınmamakta, fakat önceki aşamalarda ödenen KDV mahsup veya iade edilememektedir.<sup>115</sup> Bu çerçevede kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri ve 17. maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendinde düzenlenen istisnalar tam istisna niteliğinde; geri kalan istisnalar ise kısmi istisna niteliğindedir.<sup>116</sup>

KDVK'da istisnalar *İhracat İstisnası, Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna, Taşımacılık İstisnası, Diplomatik İstisnalar, İthalat İstisnası, Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar* üst başlıkları altında düzenlenmiştir. Bu tez kapsamında bu başlıkların her birisinin ayrıntısına girilmeyecek sadece ihracat istisnası kapsamında hizmet ihracatı incelenecektir.

## 2. Hizmet İhracatı

---

<sup>113</sup> Öner, Erdoğan (2014), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Seçkin. s. 431

<sup>114</sup> Öner, s. 432

<sup>115</sup> Öner, s. 432

<sup>116</sup> 11. madde *İhracat İstisnası*; 13. madde *Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna*; 14. madde *Taşımacılık İstisnası*; 15. madde *Diplomatik İstisnalar* üst başlıklarını taşımaktadır. 15. madde *İthalat İstisnası*; 17. madde ise *Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar* başlığını taşıyıp bu maddenin 4. fıkrasının (s) bendi hariç bu iki madde kısmi istisna kapsamındadır.

KDVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde ihracat teslimlerine ilişkin yapılan hizmetler ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler olmak üzere iki şekilde istisnaya tabi hizmet ifası düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere kanun hizmet ifaları açısından iki farklı durum düzenlemiştir. İlkinde ihracat teslimlerine ilişkin olarak yani ihracı yapılan bir mala ilişkin olarak gerçekleşen bir hizmet, ikinci durumda ise bir mal tesliminden bağımsız olarak belirli şartların varlığı halinde yapılan bir hizmet söz konusu olmaktadır.

### **a. İhracat Teslimlerine İlişkin Hizmetler**

Hangi hizmetlerin mal teslimlerine ilişkin hizmet olduğuna ilişkin kanunlarda veya tebliğlerde bir açıklama bulunmamaktadır. Bundan dolayı yurt dışındaki müşterilere yapılan hizmetler ile mal teslimlerine ilişkin hizmetler birbirine karıştırılabilmekte ve özellikle yurt dışındaki müşterilere yapılan hizmet şartlarının mal teslimlerine ilişkin hizmetlere de uygulanması sonucunu doğurabilmektedir.<sup>117</sup> Bu çerçevede ayırım teslime doğrudan bağlı olarak gerçekleşen ambalajlama, taşıma, yükleme, muhafaza gibi hizmetlerin teslimine ilişkin hizmet; danışmanlık, reklam gibi teslimle doğrudan ilişkili olmayan hizmetlerin ise yurt dışındaki müşterilere yapılan hizmet şeklinde değerlendirilmesi suretiyle yapılabilir. Dolayısıyla hizmetin teslimle doğrudan bağlantılı olduğu, bir başka deyişle teslimden bağımsız değerlendirilemeyecek hizmetlerin teslimle ilişkili hizmet kapsamında istisnaya tabi olması gerektiği söylenebilir.

İhracat istisnasına tabi teslimlerin tanımı şu şekilde yapılabilir: “*İhracat teslimi, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılara veya yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerine yapılan ve gümrük hattını geçen mal teslimidir*”<sup>118</sup>. Dolayısıyla tanımda görüldüğü üzere teslimin belirli kişilere yapılması ve gümrük hattını geçmesi şartlarının beraberce bulunması gerekmektedir. Bu şekilde gerçekleşen bir teslimine ilişkin olarak yapılan hizmetler de ihracat istisnası kapsamına değerlendirilecektir. Bu şekilde ifa edilen hizmet işlemlerine ilişkin beyan ise mal ihracı kapsamında yapılacaktır.<sup>119</sup>

<sup>117</sup> Yaltı Soydan, s. 251, 162. Dipnot b

<sup>118</sup> Yaltı Soydan, s. 249

<sup>119</sup> Gülçiçek, s. 370



## b. Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Hizmetler

İkinci ve esas olarak konumuz kapsamına giren istisna ise yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet ifalarıdır. Bu kapsamda idarenin yaptığı açıklamalar yukarıda ifade edildiği üzere hizmet ithalatı kapsamının de belirlenmesi açısından yol gösterici olmaktadır. Yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet ifalarının kapsamının belirlenmesi için yurt dışındaki müşterilerin kimi kapsadığının ve hangi hizmetlerin bu müşteriler için yapıldığının belirlenmesi gerekmektedir.

İlk olarak yurt dışındaki müşteri tabiri Kanunun 12. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre yurt dışındaki müşteri tabiri “*ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini*” ifade etmektedir. Kanunda yapılan bu tanım yeterince açıktır. İkinci olarak bu kapsamdaki kimselere yapılan hangi hizmetlerin istisna kapsamında yer alacağı noktasında yine aynı maddede hizmetin bu kişiler için yapılmış olması ve hizmetten yurtdışında faydalanılmış olması şeklinde iki şart öngörülmüştür. Kanundaki bu açıklamalar ise özellikle “hizmetin bu kişiler için yapılması” ifadesinin bir açıklama olmaktan çok bir tekrar olmasından dolayı açık değildir. Kanundaki bu şartlar KDV Genel Uygulama Tebliğinde açıklanmaya çalışılmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde ilk şart açısından hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılmasının fatura ve benzeri belgelerin bu müşteriler için düzenlenmesiyle ispat edileceği ifade edilmiştir.<sup>120</sup> İkinci şart yani hizmetten yurtdışında faydalanılmasının ise hizmetin müşterinin yurt dışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması bir başka ifadeyle müşterinin Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgili olmaması anlamına geldiği belirtilmiştir.<sup>121</sup> Bu doğrultuda fatura ve benzeri belgelerin ilgili müşteriler için düzenlenmesi açık bir ifadedir. Hizmetin yurt dışındaki iş, işlem ve faaliyetler ile ilgili olma şartına ilişkin olarak ise somut olayın özelliklerine göre değerlendirme yapılması gerekmektedir. Tebliğde bu şartları biraz daha somutlaştırmak adına bazı örnekler

---

<sup>120</sup> VUK’un 227. maddesinde üçüncü şahıslarla olan işlemlerin belgelendirmesinin mecbur olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla yurt dışındaki müşterileri ile ekonomik bir ilişkisi olan mükellefin gerçekleştirmiş olduğu işlemi zaten belgelendirmesi gerekecektir. Bu belgeler uyumsuzluk halinde de ispat aracı olarak kullanılmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Karataş Durmuş, Neslihan (2014), **Vergi Hukukunda İspat ve Delil**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.18, S.3-4, s. 505-528. s. 524

<sup>121</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği II.A.2.1

verilmiştir. Bunun yanında uygulamaya yön vermek açısından idarenin verdiği özelgelerde açıklamalar yapılmıştır.

Tebliğdeki örnekler incelendiğinde öncelikle istisnanın mevcut olması için hizmetin Türkiye’de yapılmış olması gerektiği söylenebilir. Nitekim hizmet Türkiye’de yapılmadığı ve hizmetten Türkiye’de yararlanılmadığında ifa edilen hizmet Türkiye’de KDV’nin konusuna girmeyecektir. KDV’nin konusuna girmeyen bir işlem için ise istisna uygulanmasına gerek bulunmamaktadır ve bu işlemlerin herhangi bir şekilde KDV beyannamelerine dâhil edilmesine gerek bulunmamaktadır. Türkiye’de yapılan bu hizmetin istisna kapsamında yer alması için ise hizmet konusu işlemin niteliğine göre yararlanma yerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu noktada yukarıda belirtildiği üzere hizmetin müşterinin hangi ülkedeki iş, işlem ve faaliyetleriyle ilgili olduğu belirlenmelidir. Hizmet müşterinin Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgili ise işlem istisna kapsamında yer almayacaktır. Örneğin mal alım satımlarına ilişkin olarak verilen danışmanlık veya aracılık hizmetlerinde mal Türkiye’de nihai olarak satım konusu yapılacaksa bu hizmet istisna kapsamında yer almayacak; aksi durumda ise istisna kapsamında yer alacaktır. Bir başka ifadeyle ilgili malı yurt dışındaki müşteri Türkiye’den ihraç edecekse bu mala ilişkin olarak danışmanlık veya aracılık hizmeti istisna kapsamında yer alacaktır.<sup>122</sup> Benzer şekilde yurt dışındaki müşterinin yurt dışında inşa edeceği fabrikasıyla ilgili olarak Türkiye’de verilen mimarlık hizmeti istisna kapsamında yer alacaktır.<sup>123</sup> Bu örneklerde bir problem olmamakla beraber soyut kuralların belirlenmemiş olması bazı durumlar için belirsizlik oluşturabilmektedir. Örneğin Türkiye’de bulunan bir seyahat acentesinin yurt dışındaki bir seyahat acentesinin gönderdiği turist grubuna verdiği hizmetin Türkiye’de fiilen verilen yeme-içme, konaklama gibi hizmetler dışındaki miktarının istisna kapsamında yer alması mal teslimleri ile ilgili verilen örnekle çelişmektedir.<sup>124</sup> Dolayısıyla soyut kuralların belirlenmesinin daha açık ve objektif bir uygulamaya ulaşmak açısından gerekli olduğu söylenebilir. Bu konuya ilişkin olarak tezin ikinci bölümünde daha ayrıntılı açıklamalar yapılacaktır.

#### **D. VERGİYİ DOĞURAN OLAY**

<sup>122</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği II.A.2.1 örnek 2 ve 4

<sup>123</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği II.A.2.1 örnek 1

<sup>124</sup> Yaltı Soydan, s.248 158 numaralı atıf

Vergi borcunun sebebini oluşturan vergiyi doğuran olay mükellefin kendisinin gerçekleştirdiği veya kendisi lehine ortaya çıkan bir durum olarak tanımlanmaktadır.<sup>125</sup> VUK'un 19. maddesinde de belirtildiği üzere bir olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun ortaya çıkması genel kapsamında ifade edilen vergiyi doğuran olay harcama vergileri içerisinde yer alan KDV açısından esas itibariyle ekonomik bir işlemin yapılması ile ortaya çıkmaktadır.<sup>126</sup> Dolayısıyla KDV açısından önemli olan işlemin yapılması olup bedel tahsil edilmemişse dahi vergiyi doğuran olay genel olarak teslimin yapılması veya hizmetin ifa edilmesi ile gerçekleşmektedir.<sup>127</sup> Vergiyi doğuran olay vergi borcunun ortaya çıkması açısından önemli olduğu kadar vergilendirme sürecinin başlaması, verginin beyan edileceği dönem, zamanaşımının belirlenmesi açısından da önem arz etmektedir. Bu doğrultuda KDV açısından vergiyi doğuran olayın tam olarak belirlenebilmesi için KDVK'nın ilgili hükmüne bakmak gerekmektedir. Nitekim vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergiyi doğuran olay idari bir düzenlemeden kaynaklanamamakta, kanunlarla düzenlenmesi gerekmektedir.<sup>128</sup> VUK'un 19. maddesinde de vergi alacağının doğmasına neden olan olayın veya hukuki durumun vergi kanunlarınca belirlenen olay veya durum olduğu ifade edilmiştir.

Hizmet işlemleri açısından vergiyi doğuran olay KDVK'nın 10. maddesinde düzenlemiştir. Bu madde uyarınca vergiyi doğuran olay hizmetin yapıldığı anda, hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belge düzenlenmişse bunların düzenlendiği miktarla sınırlı olmak üzere bu anda, hizmetin kısım kısım gerçekleştiği durumlarda ise her bir kısmın ifasının yapıldığı anda gerçekleşmektedir. Vergiyi doğuran olay esas olarak hizmetin yapılması olmakla beraber kanun koyucu hizmet ifalarına ilişkin olarak bunun yanında iki önemli düzenleme daha yapmış ve vergiyi doğuran olayı üç temel şekilde düzenlemiştir. Ayrıca taşımacılık işleri için ayrı bir bent düzenlenmiş olmakla birlikte bu tez kapsamında bu durum incelenmeyecek, temel durumların incelenmesiyle yetinilecektir.

## **1. Hizmetin Yapılması**

Bu çerçevede vergiyi doğuran olayın tespiti açısından öncelikle hizmetin ne zaman yapılmış olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Hizmetin yapıldığı an hizmetin

---

<sup>125</sup> Karakoç, s. 256

<sup>126</sup> Bu çerçevede doktrinde vergilerin sınıflandırılması kapsamında harcama vergileri kategorisi yerine muamele vergileri kategorisi ifadesinin kullanılmasının daha doğru olduğunu ifade eden görüşler de bulunmaktadır. Bkz. Karakoç, s. 260

<sup>127</sup> Bilici, s. 135

<sup>128</sup> Karakoç, s. 257

tamamlandığı an olarak ifade edilmektedir.<sup>129</sup> Bu noktada hizmetin ifasının temelinde yer alan sözleşme hükümleri hizmetin tamamlandığı anın belirlenmesi açısından önem taşımaktadır. Nitekim ifa sözleşmeye uygun olarak tamamlanmakla gerçekleşmiş olacaktır.<sup>130</sup> Dolayısıyla sözleşme hükümleri hizmetin tamamlanma anının belirlenmesi açısından önem taşımaktadır. Bununla birlikte sözleşmede yer alan hizmetin tamamlanmasına ilişkin süreler verginin doğması açısından bağlayıcı değildir. Nitekim kanun verginin doğmasını hizmetin tamamlanma anına bağladığından sözleşmede öngörülen süreden bağımsız olarak tamamlanma anında, bir başka ifadeyle hizmetin somutlaştığı anda vergi doğmuş olacaktır.<sup>131</sup> Dolayısıyla sözleşmede öngörülen süreden önce ifanın tamamlanması durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacak; sözleşmede öngörülen süre dolmuş olmasına rağmen ifa gerçekleşmemişse vergiyi doğuran olay da gerçekleşmeyecektir.

## 2. Hizmetin Kısım Kısım Yapılması

Hizmetin yapılmış olması hizmetin tamamlanması ile gerçekleşmekle birlikte hizmetin bir süreç boyunca devam edebilmesi, mal teslimlerinin aksine fiziki bir varlığının olmaması gibi nedenlerden dolayı tamamlanma anının tespiti zor olabilmektedir.<sup>132</sup> Bununla beraber hizmetin süreklilik arz etmesi verginin doğumunun bilinmeyen ileri bir tarihe ertelenmesine de neden olabilmektedir.<sup>133</sup> Bu noktada 10. maddenin 1. fıkrasının c bendinde hizmetin kısım kısım yapılması mutad ise veya taraflar bu konuda anlaşmaya varmışlar ise bu kısımlarla ilgili hizmetin yapılmasıyla bu kısım için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olacağı düzenlenmiştir. Uygulamada bu tür durumlarda taraflar bir süreç boyunca devam edecek hizmet sırasında hizmetin yapılan kısmı için bir hesaplaşma yapmakta ve bu hesaplaşma sırasında ifa edilen hizmet oranında bir bedel tahakkuk etmekte veya tahsil edilmektedir. Bu şekilde bir bedelin tahakkuk etmesi veya tahsil edilmesi hizmetin kısmen yapıldığını göstermekte, dolayısıyla bu kısma ilişkin vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.<sup>134</sup> Bu noktada bu hesaplaşmanın vergiyi doğuran olay olarak

---

<sup>129</sup> Kızılot, s. 595

<sup>130</sup> Yaltı Soydan, s. 232

<sup>131</sup> Yaltı Soydan, s. 233

<sup>132</sup> Uzunoğlu, s. 970

<sup>133</sup> Şişman, Gülден (2014), **Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, Ankara, Seçkin. s. 152

<sup>134</sup> Yaltı Soydan, s. 233'de Doğan, Aykon (1987), Açıklamalı İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Muktezalari, Ankara s.112

nitelendirilmesinin nedeninin bedelin tahakkuku veya tahsilinden dolayı değil hizmetin kısmen ifa edilmesinden dolayı olduğu ifade edilmelidir. Aksi durumda yani vergiyi doğuran olayın bedelin tahsili veya tahakkuku olarak kabul edilmesi durumunda kanunun öngörmediği bir işlem vergiyi doğuran olay olarak değerlendirilmiş olur ki bu vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturur. Bununla birlikte uygulamada karşılaşılan zorlukların giderilmesi açısından kanuna hizmet işlemlerinde vergiyi doğuran olaylar için farklı ölçütler getirilmesi önerilmektedir. Bu çerçevede hizmetin yapılmasının yanı sıra hizmet bedelinin ödenmesinin de vergiyi doğuran olay olarak belirlenmesi hizmet işlemleri açısından vergiyi doğuran olayı somutlaştıracak, farklı kanunlardan bağımsız olarak belirleme yapmayı mümkün kılacaktır.<sup>135</sup>

### **3. Hizmetin Yapılmasından Önce Fatura Veya Benzeri Belge Düzenlenmesi**

KDVK'nın 10. maddesinde hizmetin tamamlanmasından önce fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi durumunda bu belgelerde gösterilen kısma ilişkin olarak vergiyi doğuran olayın belgelerin düzenlenmesi anında meydana geleceği belirtilmektedir. Vergiyi doğuran olayın ifanın tamamlanmasının yanında belge düzenlenmesine de bağlanmasının amacı kanunun gerekçesinde vergi alacağının zamanında kavranması ve güvence altına alınması şeklinde ifade edilmiştir.<sup>136</sup> Bununla birlikte KDV sisteminin belge üzerine kurulu olması, indirim mekanizmasında belgelendirmenin önemli olması dolayısıyla bu şekilde bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu da ifade edilmektedir.<sup>137</sup> Bu çerçevede ilgili belgelerin düzenlenmesinin vergiyi doğuran olay kapsamında önem taşıması için hizmetin ifasının henüz bitmemiş olması gerekmektedir. Nitekim hizmet ifa edilmişse vergiyi doğuran olay belge düzenlenmesinden bağımsız olarak gerçekleşmiş olacaktır. Bu noktada ikinci bir husus benzeri belgeler ifadesinin kapsamının belirlenmesidir. KDVK'nın 53. maddesi gereği fatura ve benzeri belgeler ifadesi VUK'da düzenlenen belgeleri kapsamaktadır. Bu doğrultuda benzeri belgelerden kasıt perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzudur.<sup>138</sup> Bu belgelerin KDV'nin konusuna giren bir hizmet için düzenlenmesi durumunda hizmet henüz ifa edilmemiş olsa dahi belgenin düzenlendiği anda vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olacaktır.

---

<sup>135</sup> Yaltı Soydan, s. 240

<sup>136</sup> KDVK Madde Gereççeleri, Birinci Kısım, Üçüncü Bölüm, m.13

<sup>137</sup> Uzunoğlu, s. 974

<sup>138</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği, III.C.5.1

Uygulamada sıklıkla karşılaşılmamasından dolayı belirtilmesi gereken diğer bir husus yapılan ödemenin bu belgeler düzenlenmeksizin veya bu belgeler haricindeki başka bir belgenin düzenlenmesiyle yapılması halinde vergiyi doğuran olayın henüz gerçekleşmiş olmayacağıdır. Ödeme hizmetin kısım kısım yapılması dolayısıyla veya hizmet tamamlandıktan sonra gerçekleşmişse vergiyi doğuran olay gayet tabii ki gerçekleşmiş olacaktır. Fakat bu şekilde bir durum olmaksızın hizmet ifa edilmeden avans niteliğinde yapılan ödemelerde avans makbuzu düzenlenmiş olsa dahi hizmet henüz ifa edilmediğinden ve yukarıda belirtilen belgeler düzenlenmediğinden vergiyi doğuran olay henüz gerçekleşmeyecek ve vergi bu bedel üzerinden hesaplanmayacaktır.<sup>139</sup>

## E. MATRAH

### 1. Genel Olarak

Vergi hukukunda matrah verginin üzerinden hesaplandığı teknik, fiziki veya ekonomik değer olarak tanımlanmaktadır. Verginin tarihi bu matrah üzerinden yapıldığından matrahın doğru biçimde hesaplanması büyük önem taşımaktadır. Bu doğrultuda her vergi kanununda matrah tanımlanmakta, matraha dâhil olan ve olmayan unsurlar belirtilmektedir. KDVK'nın da 20. ve 27. maddeleri arasında verginin konusuna oluşturan işlem türlerine göre matrah tanımlanmış ve ilgili konular düzenlenmiştir. Hizmet işlemleri açısından matrah 20. maddenin 1. fıkrasında işlemin karşılığı olan bedel şeklinde tanımlanmıştır. Bedel kavramı da yine aynı maddenin 2. fıkrasında hizmet yapılan veya hizmet yapılanı temsil eden kişilerden *“işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı”* olarak tanımlanmıştır.<sup>140</sup> Bu tanım bedelin işlem karşılığı olması, bedelin işlemin yapılmasıyla birlikte alınması veya sonradan ödenmek üzere

<sup>139</sup> Kızılot, s. 596

<sup>140</sup> KDVK'da matrahın özel olarak düzenlendiği başka maddeler de bulunmakla birlikte bu maddelerin açıklanmasına gerek bulunmamaktadır. Bu düzenlemelerden hizmet işlemleri ile ilgili olanlar şunlardır; *“Madde 23 – Özel matrah şekilleri şunlardır:*

a) Spor - Toto oyununda ve Milli Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,  
b) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,  
c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,”

borçlanması, bedelin para, mal ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamından oluşması şeklinde üç kısma ayrılabilir.

Bu doğrultuda ilk olarak bedelin işlem karşılığı olması hizmet ve bedel arasında ilişki olmasını ifade etmektedir. Bir başka deyişle topluluk hukukunda doğrudan bağlantı kavramıyla ifade edilen koşulun KDVK’da da benimsendiği söylenebilir.<sup>141</sup> Topluluk hukukunda doğrudan bağlantı hizmetten yararlananın elde ettiği bireysel fayda ile bedel arasında ilişkinin bulunmasını ve bedelin karşılıklı yükümlülükler çerçevesinde belirlenmiş olmasını gerektirmektedir.<sup>142</sup> Bu çerçevede bireysel bir faydanın mevcut olmadığı veya dolaylı olduğu; ödemelerin karşılıklı anlaşma olmaksızın isteğe bağlı yapıldığı durumlarda ödenen bedel KDV’ye tabi bir hizmet karşılığı ödenen bedel olarak değerlendirilemeyecektir. Bu duruma bir cadde üzerinde gösteri yapan bir müzisyene caddede geçen kişilerin ödediği para örnek olarak verilebilir.<sup>143</sup> İkinci olarak bedelin işlemin yapılmasıyla alınması veya sonradan ödenmek üzere borçlanması hizmet karşılığı alınan bedelin peşin veya vadeli olabileceği anlamına gelmektedir. Bedelin vadeli olması durumunda ileride alınacak olan değerler toplamı bedeli oluşturacaktır.<sup>144</sup> Üçüncü ve son kısım ise bedelin para veya para ile temsil edilebilen mal, hizmet, menfaat ve benzeri değerlerden oluşabileceğini ifade etmektedir.<sup>145</sup> Bu noktada para ile temsil edilebilen mal, hizmet, menfaat ve benzeri değerlerin matrahın hesaplanmasında değerlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu değer KDVK’nın 27. maddesi gereği ilgili mal, hizmet veya değer için emsal bedeli veya emsal ücreti olacaktır. Emsal bedel matrah başlığı altındaki son bölümde incelenecektir.

Matrah tespiti ile ilgili diğer bir husus 20. maddenin 4. fıkrasında şeklinde “*Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez.*” düzenlenmiştir. Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler noter harçları gibi Türkiye’nin her yerinde geçerli olmak üzere bir otorite tarafından belirlenen işlerdir. Bu işlerde ve bedelin biletle tahsil edildiği hallerde KDV bedele eklenmeyecek iç yüzde oranı ile hesaplanacaktır.<sup>146</sup>

---

<sup>141</sup> Yaltı Soydan, s. 241

<sup>142</sup> Yaltı Soydan, s. 62-63

<sup>143</sup> Yaltı Soydan, s. 62

<sup>144</sup> Kızılot, s. 1075

<sup>145</sup> Kızılot, s. 1076

<sup>146</sup> Kızılot, s. 1077

Bedelin belirlenmesi noktasında değinilmesi gereken önemli bir husus işlemin döviz ile yapılması durumunda bedelin nasıl hesaplanacağıdır. Bu husus KDVK'nın 26. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca döviz vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilerek ve matrah bu şekilde hesaplanacaktır.

## 2. Matraha Dâhil Olan Unsurlar

Vergiye tabi işlemin matrahını oluşturan bedel deyiminin tanımı yukarıda açıklandığı üzere KDVK'nın 20. maddesinde yapılmıştır. Bu tanım esas itibariyle geniş kapsamlı bir tanım olup ayrıca matraha dâhil olan unsurlar belirtilmese idi dahi bu unsurların bedele dâhil olduğu belirlenebilirdi. Bununla birlikte kanun koyucu KDVK'nın matraha dâhil olan unsurlar başlığını taşıyan 24. maddesinin gerekçesinde belirttiği üzere kapsama açıklık getirmek ve muvazaalı yollarla matrahın azaltılmasını önlemek amacıyla bir takım unsurların matraha dâhil olacağını özellikle düzenlemiştir.<sup>147</sup> Bu çerçevede 24. maddede sınırlı sayıda olmamak üzere matraha dâhil olan unsurlar üç bent halinde düzenlenmiştir.

Kanunun koyucunun ilk düzenlediği bent uyarınca “*teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri*” matraha dâhildir. Bu bent esas itibariyle hizmet ifalarından ziyade mal teslimlerine ilişkin matrahın belirlenmesine ilişkin bir düzenlemedir. Hizmet ifaları açısından bu bent kapsamında değerlendirilmesi gereken husus mal teslimlerinden bağımsız bir şekilde yapılması halinde ayrı bir hizmet ifası olarak değerlendirilecek olan taşıma, yükleme ve boşaltma giderlerinin mal teslimi kapsamında gerçekleştirilmesi durumunda ayrı bir hizmet olarak değil mal teslimine bağlı olarak yapılan bir hizmet olarak değerlendirilmesi gereğidir. Dolayısıyla alıcı tarafından ödenen bedele bu hizmetler de dâhil olacak ve vergilendirme mal tesliminin tabi olduğu şartlar uyarınca gerçekleşecektir.<sup>148</sup>

Kanun koyucu ikinci olarak “*Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar*” şeklinde sınırlı sayıda olmaksızın bu unsurların ve benzerlerinin matraha dâhil olacağını düzenlemiştir. Bu bent kapsamında ambalaj giderleri hizmet ifalarından ziyade mal teslimlerine ilişkin matraha dâhildir. Sigorta, komisyon ve benzeri giderler açısından ise bu unsurların teslimin ve ifanın

<sup>147</sup> KDVK Madde Gerekçeleri, Üçüncü Kısım, Birinci Bölüm, m.24

<sup>148</sup> Uzunoğlu, s. 1721



kapsamında yapılması, bir başka deyişle teslimden veya ifadan ayrı olarak veya alıcıya intikal ettirilmek suretiyle yapılmamış olması durumunda bu giderler maliyetin bir unsurunu oluşturmakta ve matraha dâhil edilmektedir.<sup>149</sup> Aksi durumda, yani sigortanın alıcı tarafından ayrıca yaptırılması veya satış bedeli dışında tutularak satıcı tarafından yaptırılarak bedelin alıcıya yansıtılması durumunda bu bedel matraha dâhil edilmeyecektir.<sup>150</sup> Bu bent kapsamındaki üçüncü unsur ise vergi, resim, harç, poy, fon karşılığı gibi unsurlardır. Bu unsurların matraha dâhil edilmesinin nedeni maliyetin bir unsurunu oluşturmalarıdır.<sup>151</sup> Kanunun bu genel düzenlemesi dolayısıyla aksi belirtilmedikçe kural olarak bentte belirtilen ilgili unsurlar matraha dâhil edilecektir.<sup>152</sup> Bu noktada maliyetin bir unsurunu oluşturmayan, satıcının doğrudan mükellefi olmadığı, fakat tahsil kolaylığı gibi amaçlarla esasında alıcının mükellefi olduğu bir vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi bir unsurun satış bedeline dâhil olduğu durumda bu unsurun matraha dâhil edilmemesi gerekmektedir.<sup>153</sup> Bu ayırım ilk olarak ilgili unsurun düzenlendiği kanun maddesinde alıcıdan tahsil edilmesi gereken bu bedelin açıkça KDV matrahına dâhil olmayacağı yönünde bir hükmün mevcudiyetiyle veya kanunun lafzından yola çıkılarak yapılabilir. Örneğin 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44'üncü maddesinde çevre temizlik vergisine ilişkin olarak düzenlenen “*Su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle hesaplanan çevre temizlik vergisi, su faturasında ayrıca gösterilmek suretiyle tahakkuk etmiş sayılır. Bu suretle tahakkuk eden vergi, su tüketim bedeli ile birlikte belediyelerce tahsil edilir.*” hüküm uyarınca tahsil edilen çevre temizlik vergisi su bedeline dâhil bir unsur değil tahsil kolaylığı getirmek açısından faturaya eklenen bir vergidir. Dolayısıyla çevre temizlik vergisinin KDV matrahına dâhil edilmemesi gerekir.<sup>154</sup> Bütün bu açıklamalar çerçevesinde gümrük vergisi, damga vergisi, özel tüketim vergisi, gelir ve kurumlar vergisi kapsamında yapılan stopajlar matraha dâhil edilecek olan vergilere<sup>155</sup>; KDV, özel iletişim vergisi, çevre temizlik vergisi<sup>156</sup> matraha dâhil edilmeyecek vergilere örnek verilebilir.

Matraha dâhil olan unsurlardan üçüncüsü ise “*Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.*” şeklinde düzenlenmiştir. Vade farkı peşin ödenmesi gereken bedelin daha sonraki

---

<sup>149</sup> Uzunoğlu, s. 1722

<sup>150</sup> Uzunoğlu, s. 1722

<sup>151</sup> Kızılot, s. 1135

<sup>152</sup> Uzunoğlu, s. 1723

<sup>153</sup> Kızılot, s. 1135

<sup>154</sup> Uzunoğlu, s. 1732

<sup>155</sup> Uzunoğlu, s. 1724-1724,

<sup>156</sup> Uzunoğlu, s. 1730-1731

bir tarihte ödenmesi nedeniyle nakdi şekilde ödenen ek bir külfet olarak tanımlanmaktadır.<sup>157</sup> Vade farkının uygulanabilmesi için vade farkının sözleşmede ön görülmüş olması, cari hesabın mevcudiyeti veya taraflar arasında sürekli uygulanması ve benimsenmiş olması gerekmektedir. Hukuki niteliği konusunda ise değişik görüşler bulunmakla birlikte genel kabul gören görüş temerrüt faizi niteliğinde olduğu şeklindedir.<sup>158</sup> Vade farkı ödemenin taksitli bir şekilde veya veresiye şeklinde yapılması nedeniyle ortaya çıkabilmektedir.<sup>159</sup> Ayrıca bu şekilde vadeye bağlanan ödemelerin zamanında yapılmaması dolayısıyla yeni bir vade farkı daha ortaya çıkmış olabilir. Bu şekilde ortaya çıkan yeni vade farkıyla ilgili olarak idare bu farkın asıl işlemde farklı finansman temini niteliğinde yeni bir hizmet bedeli olduğu şeklinde görüş bildirmekteydi.<sup>160</sup> Daha sonra idare bu görüşünden vazgeçmiş ve bu şekilde sonradan ortaya çıkan vade farkının da asıl işleme bağlı olarak gerçekleştiğini ve matrahın bir unsurunu oluşturduğunu ifade etmiştir.<sup>161</sup> Vade farkıyla ilgili diğer bir husus ise döviz üzerinden gerçekleşen işlemlerde bedelin vergiyi doğuran olaydan sonra ödenmesi dolayısıyla ortaya çıkan farkın da vade farkı niteliğinde değerlendirildiği ve bu farkın da matraha dâhil olduğudur.<sup>162163</sup>

Bentte düzenlenen ikinci unsur olan fiyat farkı çeşitli gerekçelerle ilk fiyatın değişmesi nedeniyle ödenen ilave para olarak tanımlanabilir.<sup>164</sup> Ekonomik anlamda sermayenin geliri olan faiz ise hukuki anlamda alacaklının sermayesinden bir süre mahrum kalmasından dolayı belirli yüzdeler oranında elde ettiği fayda olarak tanımlanmaktadır.<sup>165</sup> Faiz sözleşmeden veya kanundan doğabilmektedir. Belirli bir miktar paranın ödünç, kredi, cari hesap şeklindeki bir işleme dayanılarak bir kimseye verilmesi karşılığında alınan faiz anapara faizi olarak tanımlanırken; bir para borcunun sözleşme veya kanun hükmü gereği ödenmesi gereken tarihte ödenmemesi nedeniyle ödenen ve tazminat niteliğinde olan faiz ise temerrüt faizi olarak tanımlanmaktadır.<sup>166</sup> Bu noktada temerrüt faizinin cezai şart niteliğinde olması ve yapılan işlemle doğrudan alakası olmaması nedeniyle matraha dâhil

---

<sup>157</sup> Ünal, O. Kürşat, (1999), **Vade Farkı Kaydı Fatura Münderecatından Sayılır Mı?**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.3, s. 1-24, s.10

<sup>158</sup> Ünal, s.11

<sup>159</sup> Yaltı Soydan, s. 243

<sup>160</sup> Maç, Madde 1 s. 59

<sup>161</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği III.A.5.2

<sup>162</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği III.A.5.3

<sup>163</sup> Bu konuda karşı görüş ve çeşitli Danıştay kararları için bkz. Kızılot, s.1171-1175

<sup>164</sup> Kızılot, s. 1137

<sup>165</sup> Kaya, Arslan (1991-1994), **Adi ve Ticari İşlerde Faiz**, İÜHFİM, S:(1-4), C:54, s. 347-366. s. 347

<sup>166</sup> Kaya, s.352

olmaması gerektiği şeklinde görüşler bulunmaktadır.<sup>167</sup> Bununla birlikte idare temerrüt faizlerinin de matraha dâhil olacağı görüşündedir.<sup>168</sup> Yukarıda ifade edildiği üzere vade farkının da temerrüt faizi niteliğinde olduğu ve vade farklarının matraha dâhil olacağını açıkça düzenlenmiş olduğu göz önüne alındığında temerrüt faizlerinin de matraha dâhil olması gerektiği ifade edilebilir.

### 3. Matraha Dâhil Olmayan Unsurlar

Matraha dâhil olan unsurlar başlığında açıklandığı üzere KDVK'da her ne kadar bedel deyiminin tanımı yapılmış ise de uygulamada oluşabilecek tereddütlerin giderilmesi adına kanun koyucu matraha dâhil olan unsurları düzenlediği gibi matraha dâhil olmayan unsurları da düzenlemiştir. Bu doğrultuda matraha dâhil olmayan unsurlar KDVK'nın 25. maddesinde iki bent halinde düzenlenmiştir.

25. maddede ilk olarak "*Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar*"'ın matraha dâhil olmayacağı belirtilmiştir. Satıcının belirli amaçlarla alıcıya satış tutarından yaptığı indirim olarak tanımlanan iskonto sözleşmenin yapıldığı anda, malın teslim veya hizmetin ifa edildiği anda veya daha sonraki bir zamanda yapılabilmektedir.<sup>169</sup> Bu çerçevede her iskonto matrahtan indirilmeyecek olup maddenin lafzından açıkça görüldüğü üzere iskontonun matraha dâhil edilebilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesi ve ticari teamüllere uygun olması gerekmektedir. Bu doğrultuda ilk olarak fatura ve benzeri vesikalarda gösterilme şartı incelenecek olursa yapılan iskontonun sözleşme bedelinin yanında ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu noktada yapılan iskontonun fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi sırasında belirtilmesi gerekip, sonradan belirli şartlara bağlı olarak yapılan iskonto matrahtan düşürülmeyecektir.<sup>170</sup> İkinci olarak iskontonun ticari teamüllere uygun olarak yapılması gerekmektedir. Ticari teamül henüz örf ve adet kuralı haline gelmemiş fakat uzun zamandan beri yapılagelen işlemler olarak tanımlanabilir.<sup>171</sup> Yapılan iskontonun ticari teamüllere uygun olup olmadığı söz konusu mal veya hizmet piyasasına, günün koşullarına, satıcının ekonomik durumuna, ülkenin ekonomik verilerine vs. bakılarak durum özelinde

---

<sup>167</sup> Yaltı Soydan, s. 244

<sup>168</sup> Kızılot, s.1138

<sup>169</sup> Kızılot, s. 1149

<sup>170</sup> Kızılot, s. 1151

<sup>171</sup> Yaltı Soydan, s. 245

belirlenmesi gerekmektedir.<sup>172</sup> Bu noktada matrahtan indirimin iskontonun ticari teamüle uygun olması şartına bağlanmış olmasının taraflar arasında muvazaanın önlenmesi amacını da taşıdığı göz önünde bulundurulmalıdır. Bir başka deyişle tarafların matrahı aşındırarak daha az vergi ödemek amacıyla muvazaalı olarak yaptıkları iskontolar ticari teamüle uygunluk şartını taşımadığından matrahtan indirilmeyecektir. Bu şekilde yapılan iskontoların fatura veya benzeri belgelerde yer alması da durumu değiştirmeyecektir.<sup>173</sup>

25. maddede düzenlenen matraha dâhil olmayan ikinci unsur hesaplanan KDV tutarıdır. KDV'nin genel yapısı itibariyle matraha dâhil olmayacağı doğal olan bu unsur uygulamada karşılaşılabilecek tereddütleri gidermek adına düzenlenmiştir.<sup>174</sup> Bu noktada KDV fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmiş veya ayrıca gösterilmeksizin fiyatın içerisinde yer almış olabilir. Bu belgelerde KDV'nin ayrıca gösterilmiş olması durumunda herhangi bir tereddüt oluşmazken, ayrıca gösterilmemesi durumunda fiyata KDV'nin dâhil olup olmadığı bir başka deyişle ayrıca hesaplanıp hesaplanmaması gereği tartışma konusu olmuştur. Yargı organlarının bu konuda verdikleri hükümler incelendiğinde fatura veya benzeri belgelerde fiyatın KDV hariç olduğu ifade edilmemişse KDV'nin fiyat içerisinde yer aldığı kabul edildiği görülmektedir.<sup>175</sup>

#### **4. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti**

Emsal bedel ve emsal ücret ile bir değer belirlenmesi çeşitli nedenlerden kaynaklanabilmektedir. İlk olarak yukarıda ifade edildiği gibi bedelin para dışındaki bir değer olması halinde matrahın hesaplanabilmesi bu değer parasal karşılığının tespit edilmesine bağlıdır. Bunun dışında KDV'nin konusuna giren bedelsiz yapılan teslim ve hizmet ifalarında da matrahın bu teslim veya ifanın parasal karşılığının tespitiyle

---

<sup>172</sup> Kızılot, s. 1149

<sup>173</sup> Kızılot, s. 1150

<sup>174</sup> Uzunoğlu, s. 1751

<sup>175</sup> 13.10.2004 tarihli E:2004/19-546, K:2004/531 sayılı Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararı. Benzer yönde: Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, T: 25.12.1997, E:1997/9517, K:1997/10777 “Kural olarak KDV'nin sorumlusu alıcı ise de, satış sözleşmesinde ve satış bedelinin pazarlığı sırasında bu konu gündeme getirilmemiş ise KDV'nin satış bedeli içinde olduğu kabul edilir.” . Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, T:14.04.2003, E:2002/15363, K:2003/4430 “taraflar arası sözleşmede KDV'nin alıcıya ait olduğuna dair bir açıklık bulunmayan durumda, alıcının satış bedelinin satıcıya ödenmesinden ve satıcı tarafından Hazineye yatırılmasından sonra, satıcının bu vergiyi alıcıdan talep edemeyeceğine, vergi idaresine yatırılan tutarın satıcının kendi borcu olduğuna” . Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, T:11.01.2005, E:2004/3035, K:2005/61 “somut olayda işin bedeli sözleşmede götürü olarak kararlaştırıldığından ve KDV'nin hariç tutulduğuna ilişkin olarak sözleşmede bir hüküm yer almadığından dairemizin yerleşik içtihatlarına göre götürü ücret içinde KDV'nin de mevcut olduğunun kabulü ve davacının götürü bedel dışında ayrıca KDV isteğinin reddedilmesi gerektiğine”.

hesaplanması gerekmektedir. Diğer bir önemli neden ise matrahı oluşturan bedelin emsallerine göre açıkça düşük olması ve bu düşüklüğün nedeninin açıklanamaması durumudur. KDVK'nın emsal bedeli ve emsal ücret başlığını taşıyan 27. maddesinin ilk iki fıkrasında düzenlenen bu nedenlerden dolayı başvurulacak olan emsal bedel ve ücretin tespiti 27. maddenin 3. fıkrası uyarınca Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre olacaktır.

Emsal bedel VUK'un 267. maddesinde yapılan tanım uyarınca bir malın değerlendirilmesinde satılması halinde sahip olacağı değerdir. Bir başka deyişle yukarıda açıklanan nedenlerle bir mal teslimine ilişkin matrahın belirlenmesi çerçevesinde ilgili malın bedelinin tespiti emsal bedelin tespiti ile yapılacaktır. Hizmet ifalarında ise emsal bedel değil emsal ücret söz konusudur. Bununla birlikte VUK'ta emsal ücret, ücretle yapılan imalatlarla sınırlı olmak üzere düzenlenmiştir. Bundan dolayı emsal ücretin tespiti için bu kapsam dışındaki hizmetlerde emsal ücretin belirlenmesi konusunda boşluk olduğu ifade edilmektedir.<sup>176</sup> Bununla birlikte emsal ücretin emsal bedelle aynı şekilde tespit edilmesi gerektiği de savunulmaktadır.<sup>177</sup> Bu noktada kanun koyucunun yeni bir düzenleme ile bu sorunu çözmesi ve emsal bedel tespit yöntemlerinin emsal ücretin tespitinde de uygulanacağını belirtmesi veya emsal ücretin tespitine ilişkin yeni hükümler getirmesi yerinde olacaktır.

Emsal bedelin nasıl hesaplanacağını düzenleyen VUK'un 267. maddesinde uyarınca emsal bedel sırasıyla ortalama fiyat esasına göre, malın maliyeti dikkate alınarak, takdir yolu ile tespit edilmektedir.<sup>178</sup> Ortalama fiyat esasında bedel aynı cins ve neviden mallar için değerlendirilmesinde yapılacak ayda veya sırasıyla iki önceki ayda gerçekleşen satışların ortalama fiyatının hesaplanmasıyla bulunur. Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilgili aydaki satış miktarının değerlendirilmesi yapılacak olan mal miktarının en az yüzde 25'i oranında bulunması gerekmektedir. Üç ay içindeki satışlarda bu oran sağlanamazsa ortalama fiyat esasına uygulanmayacak ikinci yöntemle geçilecektir.<sup>179</sup> İlk yöntemle göre fiyat tespit edilemezse emsal bedel maliyet bedeli esasına göre tespit edilecektir. Bu yöntemin kullanılabilmesi için malın maliyet bedelinin bilinmesi veya tespit edilebilir olması gerekmektedir. Bu noktada KDVK'nın 27. maddesinin 4. Bendi hükmü gereği genel idare giderleri ve genel giderlerin ilgili mala düşen oranının da maliyet hesabına katılması gerekmektedir. Sonrasında maliyet bedeli üzerine perakende satışlarda yüzde 10, toplu satışlarda yüzde 5 ilave edilerek emsal

---

<sup>176</sup> Maç, Madde 27, s.5

<sup>177</sup> Kızılot, s. 1193

<sup>178</sup> Mutluer, s. 133

<sup>179</sup> Özyer, M. Ali (2015), **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği. s. 545-546

bedel hesaplanmaktadır. Emsal bedelin bu yöntemle de tespit edilememesi durumunda bedel son olarak tespit yapılmasını isteyen mükellef, vergi idaresi veya inceleme elemanının başvurusu üzerine VUK'un 72. maddesinde belirlenen esaslar çerçevesinde oluşturulacak olan takdir komisyonu tarafından tespit olacaktır.<sup>180</sup>

Bu üç yöntemin yanında VUK'un 267. maddesinin 7. fıkrası gereği yargı organlarınca re'sen belirlenen değerler ve zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan ortalama satış fiyatları emsal bedel hükmünde sayılmaktadır. Bu şekilde belirlenen bir bedel söz konusu ise diğer yöntemlere başvurulmaksızın bu bedel emsal bedel olarak değerlendirilecektir.<sup>181</sup>

Yukarıda belirtildiği üzere bu üç yöntem kullanılarak veya bu yöntemler kullanılmaksızın belirtilen diğer yöntemlerle bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veya tespit edilemeyen malların emsal bedeli tespit edilmektedir. Tespit edilmesi gereken bir malın değil de bir hizmetin değeri ise kanunun düzenlemesi yeterli olmamakla birlikte VUK'un 267. maddesinin son fıkrası gereği aynı usuller kullanılarak emsal ücretin tespit edilebileceği söylenebilir. Bununla birlikte ortalama fiyat esas ve maliyet bedeli esasının emsal ücretin tespitinde başvurulması zor yöntemler olmasından dolayı emsal ücretin tespiti zorunlu olarak takdir esas uyarınca yapılmak durumunda kalacaktır.<sup>182</sup> Bu noktada KDVK serbest meslek faaliyetleri için özel bir düzenleme getirmiştir. Kanunun 27. maddesinin son fıkrası gereği serbest meslek faaliyetlerinde ifa edilen hizmet için meslek teşekküllerinde tespit edilen bir tarife var ise bedel bu tarifeden az olamayacaktır. Bu hüküm vergi matrahının korunması açısından güvenlik müessesesi olarak düzenlenmiş olup emsal ücretin belirlenmesinin gerektiği durumlarda emsal ücret yukarıda belirlenen hususlar çerçevesinde hesap edilecek olup tarifeden az çıkması durumunda tarifede belirtilen tutar bedel olarak kabul edilecektir. Yapılan hesaplamalar sonucunda emsal ücretin tarifede öngörülen tutardan yüksek olması halinde emsal ücret hizmetin değeri olacaktır.<sup>183</sup>

## G. İNDİRİM SİSTEMİ

---

<sup>180</sup> Özyer, s. 547

<sup>181</sup> Kızılot, s. 1195

<sup>182</sup> Kızılot, s. 1195

<sup>183</sup> Kızılot, s. 1199

Katma değer vergisine karakteristik özelliğini veren ve farklı türdeki harcama vergilerine<sup>184</sup> göre avantajlı yönlerini oluşturan unsurların başında indirim sistemi gelmektedir. Çeşitli şekillerde uygulanabilen indirim sistemleri arasında<sup>185</sup> Türk hukukunda çıkarma yöntemi kapsamında yer alan ön vergi indirimi yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntem uyarınca satış tutarları oranında hesaplanan vergiden alış tutarları oranında hesaplanan vergi indirilmek suretiyle ödenecek vergi hesaplanmaktadır.<sup>186</sup> İndirim sistemi sayesinde üretimden tüketime kadar her aşamada sadece üretilen katma değer vergisi alınabilmektedir. Bir başka deyişle her aşamada satış tutarı üzerinden hesaplanan vergiden önceki aşamada ödenen vergi çıkartılmak suretiyle önceki aşamalarda tahsil edilen vergilerin tekrardan tahsil edilmesi, dolayısıyla çifte vergilendirme önlenmiş olmaktadır.<sup>187</sup> Öte yandan indirim mekanizmasının ilerleyen kısımlarda inceleneceği üzere verginin indirim konusu yapılabilmesi için ilgili belge üzerinde gösterilmesi şartına bağlı olması sayesinde kayıt dışılık azaltılacak, dolayısıyla otokontrol mekanizması işlemiş olacaktır.<sup>188</sup> İndirim sisteminin KDV'ye tek aşamada alınan harcama vergilerine nazaran getirdiği diğer bir avantaj ise tek aşamada alınan vergilerde ortaya çıkabilecek yüksek vergi oranları, adaletsizlik, vergi kaçakçılığı gibi sorunların önlenmesidir.<sup>189</sup> Bu şekilde önemli işlevleri olan indirim sistemiyle ilgili olarak KDVK'nın 29-36. maddeleri arasında vergi indirimi, indirimin şartları, indirim dönemleri, indirilemeyecek vergiler ve ilgili diğer konularda düzenleme yapılmıştır.

## 1. Vergi İndirimi

Vergi indirimi konusunda genel düzenleme KDVK'nın 29. maddesinde yapılmıştır. 4 fıkradan oluşan kanunun birinci fıkrasında vergi indiriminin kapsamı, indirim yapabilecek kişiler, indirimin şartları düzenlenmiştir; ikinci fıkrasında bir dönem içerisinde indirilecek verginin hesaplanacak vergiden fazla olması; üçüncü fıkrasında indirim hakkının kullanılabilmesi zaman; dördüncü ve son fıkrasında ise olası sorunları gidermek adına bakanlığa verilen yetki düzenlenmiştir. Bu maddeyle bağlantılı olarak 34. maddede indirim

<sup>184</sup> Harcama vergilerinin türleri için bkz. Mutluer (2007), s. 255-258

<sup>185</sup> Harcama vergilerinin türleri için bkz. Mutluer (2007), s. 261-263

<sup>186</sup> Mutluer, Kamil (2007), **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, s. 262

<sup>187</sup> Mutluer (2007), s. 260

<sup>188</sup> Mutluer (2007), s. 263

<sup>189</sup> KDVK Genel Gerekeç

yapılabilmesi için gereken bazı koşullar düzenlenmiştir. Bütün bu çerçevede öncelikle indirim hakkının hangi vergiler için düzenlendiği ifade edilecek; sonrasında her ne kadar kanunda esasa ilişkin - maddi koşullar ve usule ilişkin - şekli koşullar ayrımı yapılmamış olsa da konunun anlaşılması bakımından bu şekilde bir ayırım yapılarak vergi indiriminin koşulları incelenecektir.<sup>190</sup> Vergi indirimi açıklandıktan sonra ise indirilecek verginin hesaplanacak vergiden çok olması durumuna değinilecektir.

### **a. İndirim Hakkının Kapsamı**

KDVK'nın 29. maddesinin 1. fıkrasında hangi vergilerin indirilebileceği üç bent halinde düzenlenmiştir. Bu bentler uyarınca ilk olarak *“Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi”*, ikinci olarak *“İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi”*, ve son olarak *“Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi”* indirilebilir vergiler olarak düzenlenmiştir.

İlk bent kapsamında düzenlemenin lafzından anlaşılacağı üzere verginin idareye ödenmemesi indirimde engel değildir. Bir başka ifadeyle vergilerin indirilebilmesi için ilgili belgelerde gösterilmesi diğer şartların da varlığı halinde yeterli olacaktır.<sup>191</sup> İkinci bent kapsamındaki vergilerin indirilebilmesi için ise ödenmesi gerekmektedir. Esasında bu bent kapsamındaki işlemlerin niteliğinden dolayı düzenleme bu şekilde olmuştur. Nitekim ithal edilen mallar açısından belgelerin düzenlenmesi için ödemenin yapılması gerekmektedir, dolayısıyla ilgili belgelerde gösterilme ve ödeme birbirine bağlı olarak beraber gerçekleşmektedir.<sup>192</sup> Son olarak üçüncü bent kanuna sonradan eklenmiş olup gerçek usulde vergilendirmeye geçen mükelleflerle hali hazırda gerçek usulde vergilendirilenler arasında uygulama farklılığının önüne geçilmek istenmiştir. Bilindiği üzere götürü usulün kaldırılıp yerine basit usulün getirilmesinden dolayı bu hüküm basit usulden gerçek usule geçen mükellefler için uygulama alanı bulacaktır.

<sup>190</sup> Bu şekilde yapılan ayırım için bkz. Yaltı Soydan, s.287.

<sup>191</sup> Kızılot, s. 1259

<sup>192</sup> Uzunoğlu, s. 1913



Bu kapsamda yer alan vergilerin indirimine konu olabilmesi bazı koşulları taşımasına bağlıdır. Bu koşullar yukarıda ifade edildiği üzere kanunda ayrıma tabi tutulmasa da maddi ve şekli koşullar şeklinde incelenebilir. Maddi koşullar verginin indirilebilir nitelikte olmasını sağlayan koşullar olarak nitelendirilebilecekken; şekli koşullar ise indirilebilir nitelikte olan bir verginin indirilebilmesi için kanun koyucunun ön gördüğü usule ilişkin bir takım kuralları ifade etmektedir.

## **b. Maddi Koşullar**

İlk olarak, vergi indirim hakkı mükellefler tarafından kullanabilecek bir haktır. Dolayısıyla KDV mükellefi olmayan kimseler indirim hakkından yararlanamazlar. Bu doğrultuda yaptıkları işlemler tamamen vergiden istisna edilen kişiler indirim hakkından yararlanamazlar. Nitekim bu işlemlerin vergiden istisna edilmiş olması dolayısıyla bu işlemleri yapan mükelleflerin kural olarak indirim hakkında yararlanamaması KDV'nin de işleyişine uygundur. Bu doğrultuda işlemleri vergiden istisna tutulan GVK'ya göre basit usulde vergilendirilen mükellefler 18. madde uyarınca KDV istisnasından vazgeçemedikleri sürece indirim hakkından yararlanamayacaklar, istisnadan vazgeçmeleri durumunda ise yararlanabileceklerdir.<sup>193</sup>

İkinci olarak KDVK'da verginin indirilmeyeceğine ilişkin hüküm olmaması gerekmektedir. KDVK'da indirilemeyecek vergiler 30. maddede düzenlenmiş olup bu hususa ilişkin açıklamalar bir sonraki başlık altında yapılacaktır.

Üçüncü koşul ise vergisi indirilebilecek işlemlerin mükellefin faaliyetlerine ilişkin olmasının gerekmesidir. Mükellefin faaliyetleri ile ilişkili olma şartı yüklenen KDV'nin mükellefiyeti doğuran faaliyetle ilgili olması gerektiğini ifade etmektedir.<sup>194</sup> Dolayısıyla mükellef faaliyeti dışında gerçekleştirdiği işlemler için ödediği KDV'yi indirim konusu yapamayacaktır. Bu hususun tespiti her zaman kolay olmamaktadır. Örneğin mükellefin evinde kullanmak için aldığı bir televizyonun mükellefiyet doğuran faaliyet kapsamında olmadığı açıkken; mükellefin işyerinin ağaçlandırması, bakımı ve koruma faaliyetlerinin faaliyet kapsamında olup olmadığının tespiti zor olabilmektedir. Bu konuda vergi idaresi verdiği bir özelgede bu işlemlerin şirket faaliyetleri ile ilgili olmadığını belirterek bu işlemler

---

<sup>193</sup> Kızılot, s. 1256

<sup>194</sup> Kızılot, s. 1257

için ödenen KDV'nin indirilemeyeceğini belirtmiştir.<sup>195</sup> Bu şekilde indirilemeyen giderler, ileriki bölümlerde açıklanacağı üzere, genel kurallar çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir.

Son olarak indirim konusu yapılacak işlemin gerçek bir gider olması gerekmektedir.<sup>196</sup> Gerçek bir gider olma mükellefin indirim konusu yapacağı işleme ilişkin olarak hesaplanan vergiyi fiilen yüklenmesini ifade etmektedir. Bu durumun en tipik örneği sahte belgede gösterilen verginin esasında mükellef tarafından yüklenilmemesi dolayısıyla bu verginin indirim konusu yapılamamasıdır.<sup>197</sup>

### c. Şekli Koşullar

Maddi koşullar başlığı altında açıklanan kapsamda yer alan katma değer vergisinin indirilebilmesi için bir takım şekli kuralların da yerine getirilmesi gerekmektedir. Her ne kadar 29. maddede kapsam belirlenirken yukarıda ifade edildiği üzere *gösterildiği, ödendiği, defterlere kaydedildiği* ifadeleriyle indirilecek verginin ilgili belgelerde gösterilme ve defterlere kaydetme şartı zımnen öngörülmüş olsa da indirimin belgelendirilmesi başlıklı 34. madde her iki şekil şartını da ifade edecek şekilde ayrıca düzenlenmiştir.<sup>198</sup> İndirimin belgelendirilmesi başlıklı bu madde uyarınca indirilecek KDV'nin ilgili belgelerde gösterilmesi ve kanuni defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.

İlk olarak yüklenilen KDV'nin indirilebilmesi için ilgili işleme ilişkin KDV'nin alış faturası veya benzeri belgeler ve gümrük belgesinde gösterilme şartı bulunmaktadır. Bu şartın istisnası 34. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen KDV'nin gösterilmesine gerek bulunmayan işlemlere ilişkin olarak bulunmaktadır. Maliye Bakanlığının kendisine verilen yetki çerçevesinde belirlediği bu işlemler için yüklenilen KDV iç yüzde oranıyla hesaplanıp indirilebilecektir. Bu istisna dışındaki işlemler için yüklenilen KDV ilgili belgelerde gösterilmediği takdirde indirilemeyecektir. Uygulama ve vergi idaresinin görüşü bu şekilde olmakla birlikte doktrinde ilgili belgelerde gösterilmese dahi yapılacak inceleme sonucu alıcının KDV'yi yüklediğinin tespit edilmesi halinde iç yüzde oranı ile hesap yapılarak

<sup>195</sup> Uzunoğlu, s. 1918, 857 sayılı dipnot

<sup>196</sup> Yaltı Soydan, s. 287

<sup>197</sup> Kızılot, s. 1259

<sup>198</sup> Vergi idaresinin, mükelleflerin yükledikleri vergilerin indirimini bu koşullara aykırılık nedeniyle kabul etmemesinin VUK'un 213. maddesinde düzenlenen vergilendirmede işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olduğuna ilişkin hükme ve yine VUK'un 3. Maddesi hükmüne aykırılık teşkil ettiği yönde bir görüş için bkz. Ateşagaoglu, Erdem (2016), **Vergi Usul Kanunu Md. 3/B Hükümü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.20, S.1, s. 235-268, s.237.

verginin indirilmesinin daha doğru olacağı da savunulmaktadır.<sup>199</sup> Bu görüşün temelinde faturada KDV'nin ayrıca gösterilmemesinin esasında satıcının kusurundan kaynaklandığı, bu şekilde basit bir eksikliğin yaptırımının mükerrer vergilendirme gibi ağır bir sonuç doğurmaması gerektiği, bu durumun mükellef aleyhine bir sonuç yarattığı nedenleri yatmaktadır.<sup>200201</sup>

34. maddede öngörülen ikinci şart indirim yapılacak işleme ilişkin olarak ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi gereğidir. Aksi halde ilgili belgelerde gösterilmiş dahi olsa yüklenilen vergi indirilemeyecektir. Kanuni belgelerden kasıt yevmiye defteri, işletme hesabı defteri, serbest meslek kazanç defteri, çiftçi işletme defteri ve defterikebirdir.<sup>202</sup> Bu defterlere yapılan kayıtlara ilişkin usuller VUK'da düzenlenmiştir. Özellikle VUK'un 219. maddesinde kayıtların belirli süreler dâhilinde yapılması gerektiği düzenlenmiştir. Bu noktada bu usullere ve özellikle sürelerle uyulmamış olmasının yüklenilen verginin indirilebilmesine etkisi önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. KDVK'nın 29. maddesinin sonradan eklenen 3. fıkrası ile bu sorun çözüme ulaştırılmaya çalışılmıştır. Bu hüküm uyarınca indirim hakkı vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılı içerisinde belgenin deftere kaydedildiği dönemde kullanılabilir. Dolayısıyla VUK'da öngörülen düzenlemelere uyulmaması VUK açısından özel usulsüzlük cezalarını gerektirecek fakat bu durum KDV açısından yüklenilen verginin indirim konusu yapılmasına engel olmayacaktır. Ancak vergi idaresi bu durumda gecikmenin mücbir sebepten kaynaklanması gerektiği ve bu sebebin mükellefçe ispat edilmesi gerektiği yönünde düzenleme yapmıştır.<sup>203</sup> İdarenin kanunda yalnızca takvim yılı içerisinde kaydedilme şartı öngörülmüş olmasına rağmen bu şekilde yeni şartlar öngörmesi eleştirilmektedir.<sup>204</sup> Her halükarda takvim yılı içerisinde kayıtlara intikal ettirilmeyen vergiler için indirim olanağı ortadan kalkacaktır. Yalnızca özel hesap dönemi uygulayan mükellefler için takvim yılı değil kendilerinin belirlediği özel hesap dönemi dikkate alınacaktır.<sup>205</sup>

#### **d. İndirilecek Verginin Hesaplanan Vergiden Çok Olması**

---

<sup>199</sup> Kızılot, s. 1509

<sup>200</sup> Kızılot, s. 1506

<sup>201</sup> Bu yönde yargı kararları için bkz. Kızılot, s. 1507

<sup>202</sup> Uzunoğlu, s. 1996

<sup>203</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği III.C.5.6

<sup>204</sup> Kızılot, s. 1515

<sup>205</sup> Kızılot, s. 1515

Bazı durumlarda mükellefin yukarıda belirtilen şartlar altında indirme hakkının bulunduğu vergilerinin alışları sırasında ödediği vergiden çok olması, bir başka deyişle mükellefin alacaklı olması mümkündür. Bu hususa ilişkin 29. maddenin 2. fıkrasında kanun koyucu bu şekilde indirilemeyen vergilerin sonraki dönemlere devredileceğini öngörmüştür. Dolayısıyla tampon kuralı şeklinde ifade edilen bu durumda indirilmeyen vergiler iade edilmeyecek fakat sonraki dönemlere devredecektir.<sup>206</sup> Bununla birlikte iki durumda indirilemeyen verginin iadesi mümkündür. Bu durumlardan ilki yine aynı fıkra düzenlenmiş bulunan indirimli orana tabi işlemleri yapan mükelleflere ilişkin olarak belirli şartlar altında iadenin gerçekleşmesi, ikincisi ise 32. Maddede belirtilen istisnaya tabi işlemlere ilişkin olarak indirilemeyen vergilerin iadesinin gerçekleşmesidir.<sup>207</sup>

## 2. İndirilemeyecek Vergiler

KDV'ye karakteristik özelliğini veren indirim sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için bir takım vergilerin indirim tabi tutulmaması gerekmektedir. Bu durum nitelikleri itibariyle KDV zincirinin koptuğu veya özel tüketimi kavrayan işlemlerde ortaya çıkmaktadır. Bununla beraber kanun koyucu başka amaçlarla da bazı vergilerin indirilemeyeceğini düzenleyebilmektedir. KDVK'da bu husus 30. maddede 4 bent halinde düzenlenmiştir. Genel kural bu olmakla beraber 32. maddede bazı istisnalar düzenlenmiştir. İndirilemeyecek vergilerin düzenlendiği 30. maddede (a) ve (d) bentleri indirim sisteminin yapısına uygun olmadığı için, (b) ve (d) bentleri ise kanun koyucunun hususi tercihi uyarınca düzenlenmiştir.<sup>208</sup> Bu husus ilgili bentlerin gerekçelerinde (a) bendi için indirim konusu yapılamayacak olan işlemlere ilişkin açıklık sağlanmasının, (b) bendi için muvazaalı işlemler sonucu özel tüketimin teşvik edilmeme riskinin bulunmasının, (c) bendi için vergilendirme emniyetinin sağlanmasının ve (d) bendi için indirim mekanizmasının işleyişini önleyen giderlerin KDV'sinin indirilmesinin önlenmesinin amaçlandığının ifade edilmesiyle açıklanmıştır.<sup>209</sup> Bu başlık altında bu bentlerin ayrıntısına girilmeyecek olup (a) ve (d) bentleri kısaca açıklanmakla yetinilecek, (b) ve (c) bentleri ise özel hükümler olmaları itibariyle açıklanmayacaktır.<sup>210</sup>

---

<sup>206</sup> Bilici, s. 146

<sup>207</sup> Bilici, s. 146

<sup>208</sup> Kızılot, s. 1357

<sup>209</sup> KDVK Madde Gerekçeleri Üçüncü Kısım, Birinci Bölüm, m. 30

<sup>210</sup> (b) ve (c) bentlerinde düzenlenen indirilemeyecek vergiler şu şekildedir;

KDVK'nın 30. maddesinin (a) bendi uyarınca *“Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi”* indirilemeyecektir. Vergiye tabi olmayan işlemler verginin konusu başlığı altında açıklanan kapsama girmeyen işlemleri ifade etmektedir. Vergiden istisna bulunan işlemler ise Kanunun 11.-17. bentleri arasında yer alan istisnaları ifade etmektedir. Bu noktada istisna edilen işlemlerle ilgili Kanunun 32. maddesinde özel bir hüküm bulunmaktadır. Bu madde uyarınca 11, 13, 14 ve 15. maddelerde ve 17. maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendinde düzenlenen istisnalara ilişkin KDV diğer şartların da varlığı halinde indirilebilecektir. Bu maddede sayılan istisnalar ile özel olarak indirilebileceği öngörülen istisna kapsamındaki işlemler dışındaki istisnalar için yüklenilen KDV'nin indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kapsamda yüklenilen KDV bir mal teslimi ve hizmet ifası kapsamında gerçekleşebileceği gibi işletme içerisinde maliyete dâhil bir unsur olarak da ortaya çıkabilecektir.<sup>211</sup>

İndirim sistemi açısından önemi olan diğer bir düzenleme ise 30. maddenin (d) bendinde yapılmıştır. Bu madde uyarınca *“Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.”* indirilemeyecektir. Bu bent kapsamında yer alan giderler incelendiğinde bu giderlerin genel itibarıyla yapılan işten ziyade özel tüketime yönelik işler olduğu görülmektedir.<sup>212</sup> Dolayısıyla KDV'nin genel sistematığı açısından nihai tüketimi oluşturan bu giderlere ilişkin KDV'nin indirilememesi sistematığın düzenli işlemesi ve vergi kaybına neden olunmaması açısından önemli ve gerekli bir düzenlemedir.

Bu madde kapsamında değinilmesi gereken diğer bir husus da indirim konusu yapılamayacak olan KDV'nin gelir vergilerinin matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağıdır. Bu noktada KDVK'nın 58. maddesi yol gösterici olmaktadır. Bu madde uyarınca vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan KDV ve indirilebilecek vergiler gelir vergilerinin matrahında indirim konusu yapılamamaktadır. Dolayısıyla bu maddenin mefhumu muhalifinden indirim konusu yapılmayan KDV'nin bir başka deyişle

---

*“b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,*

*c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi,”*

<sup>211</sup> Kızılot, s. 1360

<sup>212</sup> Kızılot, s. 1390

indirilemeyen KDV'nin gelir vergilerinin matrahında indirim konusu yapılabileceği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte (d) bendi uyarınca indirilemeyen KDV gelir vergileri açısından da indirilemez.<sup>213</sup> Başlangıçta indirilen KDV sonradan indirilemeyecek hale gelmişse sonradan ilave edilmesi gerekir.<sup>214</sup>

### 3. Matrah ve İndirim Miktarının Değişmesi

Kanunun matrah ve indirim miktarının değişmesi başlığını taşıyan 35. maddesi belirli nedenlerle matrahın değişmesi halinde işlemi gerçekleştiren ve indirim hakkı bulunan mükelleflerin değişikliği ilgili dönemde düzeltmesi gerektiğini belirtmektedir. İlk olarak değişikliğin yapılabileceği durumlar incelenecek olursa değişikliğin “*malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle*” ifadesiyle sınırlı sayıda olmaksızın çeşitli nedenlerden kaynaklı olabileceği belirtilmiştir. Sair sebeplere örnek olarak kur farkı, fiyat farkı, iskonto gibi nedenlerle matrahın değişmesine örnek olarak gösterilebilir.<sup>215</sup> Görüldüğü üzere miktarın değişmesi nitelikleri gereği genel itibariyle mal teslimlerinde söz konusu olmakla birlikte hizmet ifalarında özellikle hizmetin gerçekleştirilmesinden önce fatura düzenlenmesi dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olduğu durumlarda söz konusu olabilmektedir.<sup>216</sup>

İkinci olarak değişiklik hem vergiye tabi işlemi gerçekleştiren mükellef tarafından hem de karşı taraf mükellef ise bu mükellefin yaptığı indirim üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bu değişiklik mükelleflerin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilmektedir. Dolayısıyla matrahın artması dolayısıyla işlemi gerçekleştiren mükellef ödeyeceği vergiyi arttırırken karşı taraf indireceği vergiyi arttıracak; matrahın azalması durumunda ise bunun tersi yönde değişiklik yapılacaktır.

Üçüncü olarak düzeltmenin yapılacağı dönem değişikliğin gerçekleştiği dönem olacaktır. Bu dönem vergiye tabi işlemin gerçekleştiği dönem olabileceği gibi sonraki bir dönem de olabilir. Değişikliğin gerçekleştiği dönemden sonraki dönemlerde düzeltmenin yapılıp yapılamayacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Uygulamada da kabul gören görüşe göre değişikliğin gerçekleştiği dönemden sonraki dönemlerde düzeltme

---

<sup>213</sup> Yaltı Soydan, s. 292

<sup>214</sup> Kızılot, s. 1391

<sup>215</sup> Uzunoğlu, s. 2374

<sup>216</sup> Kızılot, s.1574

yapılamayacakken<sup>217</sup>; diğ er bir görü Ő e göre mükellef lehine idare aleyhine olan değ iŐ ikliklerde ilgili takvim yılında dü zeltme yapılabilecektir<sup>218</sup>.

## H. VERGİNİN TARH, TAHAKKUKU ve ÖDEMESİ

### 1. Oran

KDVK'da vergi oranı 28. maddede düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca KDV'nin oranı %10 olarak belirlenmiş, bununla birlikte Bakanlar Kurulu'na bu oranı 4 katına kadar arttırma ve %1'e kadar indirme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini en son 2007 yılında 13033 sayılı Kararname ile kullanmıştır. Bu tarihten sonra bazı işlemlerle ilgili olarak özel kararnameler de çıkartılmıştır. 2007/13033 sayılı genel kararname uyarınca KDV'de genel vergi oranı % 18 indirimli vergi oranı ise %1 ve %8 olarak öngörölmüştür. Kararnamenin (I) sayılı listesinde yer alanlar %1 (II) sayılı listede yer alanlar %8, bu listelerde yer almayan işlemlerde %18 oran uygulanmaktadır.

### 2. Vergilendirme Dönemi ve Beyan

KDV'de vergilendirme döneminin Kanununun 39. maddesinde üçer aylık dönemler olacağı, vergi sorumluları için bu sürenin bir ay olduğu düzenlenmiştir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığına bu süreyi bir aya düşürme ve üç aylık süreler için başlangıç ayını belirleme yetkisi tanınmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak bütün mükellef için vergilendirme dönemini 1 ay olarak belirlemiştir.<sup>219</sup> Genel kural vergilendirme döneminin bir ay olması şeklinde olmakla birlikte Bakanlık bazı mükellefler için istisnai olarak üç aylık vergilendirme dönemi belirlemiştir.<sup>220</sup>

Vergi sorumlularının tevkifat yaptıkları vergiler için vergilendirme dönemi bir ay olarak düzenlenmiştir. Bu kişilerin aynı zamanda mükellef olarak üç ayda bir vergilendirme dönemine tabi olmaları sorumlu sıfatına sahip oldukları işlemler için ayda bir beyanname vermelerine engel değildir.<sup>221</sup>

---

<sup>217</sup> Kızılot, s. 1568

<sup>218</sup> Uzunoğlu, s. 2376

<sup>219</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği VI.B.1

<sup>220</sup> Bu mükellefler üç başlık altında sayılmıştır. Bunlar genel tebliğe sayılan nakliyeciler, konut yapı kooperatifleri ve istisnadan vazgeçen basit usule tabi mükelleflerdir. Bkz. KDV Genel Uygulama Tebliği V.B.1

<sup>221</sup> Uzunoğlu, s. 2415

Vergilendirme dönemine ilişkin olarak diğer bir husus ithalat işlerinde vergilendirme döneminin malın gümrük bölgesine girdiği an olduğudur. İthalat işlerine ilişkin KDV gümrük beyannamesi ile beyan edildiği ve ödendiğinden bunlar için ayrıca beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.<sup>222</sup>

KDV beyan esasına dayalı bir vergidir. Bir vergilendirme döneminde yapılan vergiye tabi işlemler mükellefler tarafından verilen beyanname uyarınca vergilendirilmektedir. Mükellefin bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işleminin olmaması beyanname vermemesini gerektirmez. Bir başka deyişle mükellef vergiye tabi işlemi olmasa da mükellefiyeti devam ettiği sürece her vergilendirme döneminde beyanname vermek durumundadır. Mükelleflerin yanında vergi sorumlusu sıfatıyla tevkifat yapanlar da aylık vergilendirme dönemleri uyarınca beyanname vermektedirler. Beyannameler KDVK'nın 41. maddesi uyarınca vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar verilecektir. Dolayısıyla üç aylık vergilendirme dönemi belirlenen durumlar hariç olmak üzere her ayın 24'ünde bir önceki aya ilişkin olarak KDV beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. Bu beyanname ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükellefleri için Maliye Bakanlığı'nın VUK'un 28. ve 257. maddelerinde yer alan yetki doğrultusunda yayınladığı 376 numaralı VUK Genel Tebliği uyarınca zorunlu olarak elektronik ortamda gönderilecektir.<sup>223</sup>

### **3. Verginin Tarihi ve Ödenmesi**

Verginin tarihi KDVK'nın 43. maddesi uyarınca mükellefin iş yerinin bulunduğu vergi dairesi tarafından yapılacaktır. Mükellefin birden fazla işyeri mevcutsa mükellefin gelir veya kurumlar vergisi yönünden tabi olduğu vergi dairesi tarafından tarhiyat gerçekleştirilecektir. Şahıs şirketleri ve adi ortaklıklar açısından mükellef gelir vergilerinin aksine ortaklık veya şirket olacağından ortaklığın veya şirketin işyerinin bulunduğu vergi dairesinde tarhiyat yapılacaktır.<sup>224</sup>

Tarhiyatın muhatabı gerçek veya tüzel kişi mükelleftir. Kural bu olmakla birlikte adi ortaklıklarda tüzel kişiliğin olmaması dolayısıyla ortaklardan hepsi müteselsil sorumlu

---

<sup>222</sup> Uzunoğlu, s. 2415

<sup>223</sup> Kızılot, s. 1616

<sup>224</sup> Kızılot, s. 1643



olmakla birlikte ortaklardan birinin tarhiyatın muhatabı olacaktır. Bunların yanında Kanunun devamı bentlerinde özel düzenlemeler yapılmıştır.<sup>225</sup> Tarhiyat elden verilmiş veya elektronik olarak gönderilmiş ise elden verildiği veya elektronik olarak gönderildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse daireye geldiği tarihten itibaren 7 gün içinde gerçekleşir.

Verginin ödenmesi ise genel kural olarak bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak beyannamenin verildiği ayın 26. günü akşamına kadar mükellef veya sorumlu tarafından gerçekleştirilir. Kanunda ayrıca özel durumlar düzenlenmiştir.



---

<sup>225</sup> Bu düzenleme KDVK'nın 49. maddesinin 2. fıkrasının b bendinde şu şekilde yapılmıştır;

*“b) Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzelkişilerde, bu kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi; vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunamaması halinde, mükellefin Türkiye’deki daimi temsilcisi, Türkiye’de birden fazla temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci; tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi, daimi temsilci mevcut değilse işlemleri mükellef adına yapanlar, Tarhiyata muhatap tutulurlar.”*

## İKİNCİ BÖLÜM

### ELEKTRONİK TİCARETTE KATMA DEĞER VERGİSİ

Teknolojik gelişmelerin imkân vermesi ile günümüzde büyük bir hacme ulaşmış olan elektronik ticaret bir yandan olumlu yönde önemli değişikliklere yol açarken öte yandan bir takım vergisel problemlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Katma Değer Vergisi açısından değerlendirdiğimizde yeni işlem türlerinin getirdiği problemler ortaya çıkmış, özellikle sınır ötesi işlemlerin kolaylıkla yapılabilmesi tüketimin hangi ülkede gerçekleştiğinin tespitinde uluslararası bir standardın oluşmasını gerektirmiş, bunun yanında mükelleflerin buldukları ülkeler dışında faaliyet gösterebilmesi vergilendirme sürecinin yürütülmesini zorlaştırmıştır. Her ne kadar elektronik ticaret kapsamında gerçekleşen işlemler tek tek değerlendirildiğinde pek çok işlemin görece düşük bedellerle gerçekleştiği görülse de yekûnun büyük miktarlara ulaşması bu işlemlerin de vergilendirilmesini önemli hale getirmiştir. Bütün bu pratiğe yansıyan problemlerin öncesinde bu problemlere doğru bir şekilde çözüm üretebilmek adına bir takım ilkelerin de teorik olarak incelenmesi önem arz etmektedir.

Bu çerçevede ilk olarak elektronik ticaretinin kapsamının, türlerinin ve geleneksek ekonomiye getirdiği yeniliklerin belirlenmesi adına elektronik ticaret, elektronik ticaretin teknik altyapısı ve elektronik hizmetler alt başlıkları altında temel kavramlar açıklanacaktır. İkinci olarak elektronik ticaretin vergilendirilmesinde Ottawa Bakanlar Konferansı'nda belirlenen çerçeve ilkeler ve bu ilkeler arasında ayrı bir önem taşıyan tarafsızlık ilkesi hem KDV'nin temel işleyişi açısından hem de sınır ötesi işlemlerin artmasıyla oluşan yeni sorunlar bağlamında sınır ötesi ifalar açısından değerlendirilecektir. Üçüncü olarak elektronik ticaretin getirdiği problemlerin temelinde yattığı ifade edilebilecek olan sınır ötesi hizmet ifalarının hacminin artmasıyla ortaya çıkan vergilendirme ülkesinin neresi olması gerektiği incelenecektir. Bu doğrultuda vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olması gerektiği bu sorunların uluslararası nitelik taşıması ve dolayısıyla çözümünün uluslararası

ortak bir uygulamanın hayata geçirilmesi gereğinden hareketle İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı'nın (OECD)<sup>226</sup> yayınlamış olduğu rehber doğrultusunda açıklanacaktır. Vergilendirme yerinin neresi olması gerektiği belirlendikten sonra dördüncü ve son olarak nihai tüketicilere yapılan sınır ötesi hizmet ifalarında temel problem olan vergilendirme sürecinin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiğiyle ilgili olarak basitleştirilmiş kayıt sistemi<sup>227</sup> ve bu sistemin işleme için gerekli olan idareler arası işbirliği açıklanarak ikinci bölüm bitirilecektir.

## A. TEMEL KAVRAMLAR

### 1. Dijital Ekonomi

#### a. Genel Olarak

Dijital ekonomi üzerinde ortak bir tanıma varılması zor olan bir kavramdır. Tanımlamanın zor olmasının ötesinde dijital ekonomiyi bağımsız bir ekonomi olarak değerlendirmenin ve dolayısıyla ekonominin geri kalanından ayırarak dijital ekonomi tanımı yapmanın yanlış olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır.<sup>228</sup> Bu görüşler uyarınca dijitalleşme mevcut ekonomiyi çeşitli yönlerden etkileyen bir süreç olup yapay sınırlar oluşturarak ayrı bir çerçeve oluşturulmaksızın dijitalleşmenin mevcut ekonomiye getirdiği yenilikler üzerinden düzenlemeler yapılmalıdır.<sup>229</sup> Ayrıca dijital ekonomiyi ekonominin geri kalanından ayırıp bu ekonomiye özel vergi düzenlemelerinin yapılmasının hem işletmelerin teknolojinin getirdiği yenilikleri uygulama ve geliştirme noktasında baskılayacağı hem de ortaya çıkacak olan fiyat farkının müşterilere yansımaya neden olacağı da savunulmaktadır.<sup>230</sup> Her ne kadar sonuç itibarıyla dijital ekonomiyi ekonominin geri kalanından ayırarak bağımsız bir sektör şeklinde düşünmek mümkün olmasa da özellikle ekonomiye getirdiği değişiklikleri değerlendirme adına genel kapsamlı bir tanım yapılabilir.

<sup>226</sup> İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatının kısaltması olarak, yaygın kullanımından ötürü teşkilatın İngilizce isminin kısaltması olan "OECD" ifadesi kullanılacaktır.

<sup>227</sup> OECD'nin yayınlamış olduğu raporlarda "simplified registration and compliance regime" şeklinde mükelleflerin kayıt yaptırmasını ve vergi ödemesini ön gören bu sistem bu tez çerçevesinde "basitleştirilmiş kayıt sistemi" şeklinde ifade edilecektir.

<sup>228</sup> Fronda, Aaran (2014) 'BEPS and the digital economy: Why is it so taxing to tax?', International Tax Review, C:25, S:6, s.13-15, s.1.

<sup>229</sup> Fronda, s.2.

<sup>230</sup> Fronda, s.2.

Bu çerçevede dijital ekonomi genel itibariyle dijital teknolojilere dayanan piyasaları ifade etmek için kullanılan bir üst şemsiye kavram şeklinde tanımlanabilir.<sup>231</sup> Bilgi ve iletişim teknolojilerinde sağlanan büyük ilerlemelerle birlikte bu teknolojilerle üretilen ürünlerin fiyatlarının düşmesi ve bu teknolojilerin ekonomiye uygulanabilir hale gelmesiyle birlikte oluşmaya başlayan dijital ekonomi gerekli altyapıların kurulması, kişisel bilgisayarların yaygınlaşması, internetin geniş kesimleri için ulaşılabilir olması gibi faktörlerin de etkisiyle günümüzde büyük hacimlere ulaşmıştır. Bugün gelinen noktada pek çok sektörde üretimi arttırmak, yeni piyasalara açılmak, maliyetleri azaltmak gibi nedenlerle bilgi ve iletişim teknolojileri kullanılmaktadır.<sup>232</sup>

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımının yaygınlaşmasıyla perakende satışlardan lojistik hizmetlere, eğitim hizmetlerinden sağlık hizmetlerine farklı sektörlerde meydana gelen gelişmelere çeşitli şekillerde örnekler verilebilir. Burada bilgi ve iletişim teknolojilerinin meydana getirdiği bu değişikliklere örnek olması açısından birkaç sektörden örnek vermekle yetineceğiz. İlk olarak perakende satış sektörü incelenecek olursa satıcıların müşterilerine internet üzerinden ulaşması, bunun ötesinde internet üzerinden dijital ürünlerin satılması, müşterilerine ilişkin bilgilerin toplanarak analiz edilmesi önemli gelişmelere örnek olarak gösterilebilir.<sup>233</sup> Diğer bir örnek olarak finans sektöründe bankaların müşterilerine internet üzerinden varlıklarını yönetme, işlem yapabilme, yeni ürünler sunma işlemlerinin yapılması verilebilir.<sup>234</sup> Üçüncü olarak eğitim sektöründe üniversitelerin veya eğitim hizmeti veren herhangi bir kurumun yüz yüze iletişim gerektirmeksizin uzaktan eğitim vermesi örnek olarak verilebilir.<sup>235</sup> Son olarak medya sektöründe içeriklerin özellikle sosyal medya kanalları kullanılarak yayımlanması, bu kanallar vasıtasıyla geniş katılımcılara ulaşılması bilgi ve iletişim teknolojilerinin oluşturduğu büyük ekonomiye önemli bir örnektir.<sup>236</sup>

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte hacmi büyük rakamlara ulaşan dijital ekonomi geleneksel iş sektörlerine getirdiği yeniliklerin dışında yeni iş modellerinin de oluşmasına neden olmuştur. Bu yeni iş modellerine örnek olarak gösterilen e-ticaret, uygulama marketler, çevrimiçi reklamlar, bulut teknolojileri, çevrimiçi ödeme hizmetleri esasında geleneksel iş modelleri ile ortak noktalar taşısalar da daha kapsamlı ve daha geniş

---

<sup>231</sup> Briggs, Abi / Jon Tilson (2015) 'The digital economy: Indirect tax and e-services', International Tax Review, C:26, S:2, s.10-11, s.5.

<sup>232</sup> OECD (2015) 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report', Paris, OECD Publishing, s. 52.

<sup>233</sup> OECD (2015), s.53.

<sup>234</sup> OECD (2015), s.53.

<sup>235</sup> OECD (2015), s.53.

<sup>236</sup> OECD (2015), s.53.

bir faaliyet sahasına sahiptirler.<sup>237</sup> Bu noktada bu modellerin birbirinden kesin çizgilerle ayrılmadığını ve bir biri ile iç içe geçmiş olabileceğini belirtmek gerekir.<sup>238</sup> Bu tez kapsamında bu modellerin her birisi tek tek incelenmeyecek, e-ticaret kavramı üzerinde durulacaktır. Nitekim bu modelleri e-ticaret kapsamında değerlendirmek de mümkündür. Dijital ekonomi çeşitli piyasaları kapsayan bir şemsiye olarak nitelendirilirken de temel olarak bu piyasaların mal ve hizmetlerin ticaretine imkân tanınması özelliği ön plana çıktığından e-ticaret kavramı diğer modellere göre daha ön plana çıkmaktadır.

## **b. E-ticaret**

### **i. Tanım**

E-ticaret de dijital ekonomi gibi üzerinde ortak bir tanıma varılması zor olan bir kavramdır. Ortak bir tanıma varılamaması tanımlar arasında kapsam farklarının bulunmasından kaynaklanmaktadır. Bu kapsam farklılıkları genel itibariyle kullanılan elektronik altyapıların ve yapılan işlem türlerinin kapsamına göre değişmektedir.<sup>239</sup> Bu çerçevede ürün satışının yanında danışmanlık, reklam, veri sağlanması, lojistik destek gibi çeşitli ekonomik faaliyetlerin kapsama dâhil edilmesi işlem türlerine göre kapsamı belirlemekte; kapalı veya açık ağların kullanımı, çeşitli uygulamaların ve cihazların kullanılması elektronik altyapıların kapsamını belirlemektedir.<sup>240</sup>

Bu doğrultuda farklı kurumların yaptığı farklı tanımlardan bir kaçına örnek vermek konunun biraz daha açığa kavuşturulması açısından faydalı olacaktır. İlk olarak, Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu'nun (UNCITRAL) hazırladığı Elektronik Ticaret Yasa Modeli rehberinde e-ticaret tanımı "*...dar tanımıyla bilgisayardan bilgisayara standart bir formatta veri aktarılmasını ifade eden elektronik veri alışverişi aracılığıyla yapılan iletişimi, kamusal standartlar veya özel standartların kullanımını içeren elektronik mesaj iletimini; internet gibi elektronik yolla serbest formatlı metin iletimini ve belirli şartlar*

<sup>237</sup> Yeni iş modelleri daha farklı şekillerde de kategorize edilebilir. Örneğin nihai tüketicilerden bir ücret almayıp reklam gelirlerinden kazanç sağlayan *Facebook*, *Twitter* gibi şirketlerin faaliyet gösterdiği içerik paylaşım platformu oluşturan sektörler; *Google Play*, *Appstore* gibi şirketlerin faaliyet gösterdiği müzik, uygulama, film gibi dijital içerik sağlayan sektörler; *Amazon*, *Morhipo* gibi şirketlerin müşterilere internet üzerinden maddi eşya satan sektörler; müşterilere bilgi sunarak aracılık yapan *Google*, *Tatilsepeti* gibi şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörler. Fonda, s.2

<sup>238</sup> OECD (2015), s.54.

<sup>239</sup> Akçaoğlu, Ertuğrul (2012) **Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirmesi**. Ankara, Mali Akademi Yayınları, s.3.

<sup>240</sup> Yaltı, Billur (2003) **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, İstanbul, DER Yayınları, s.2.

*altında teleks ve faks gibi tekniklerin kullanımı kapsar” şeklinde yapılmıştır.*<sup>241</sup> Görüldüğü üzere modelde, ileride ortaya çıkabilecek yeni teknolojiler de düşünülerek elektronik yolla yapılan transferler teknik açıdan üç farklı katmanda değerlendirilerek kapsam olabildiğince geniş tutulmuştur. Ayrıca raporda ticaret teriminin ticari faaliyetleri de kapsayacak şekilde daha geniş alandaki faaliyetleri kapsadığı belirtilmiştir.<sup>242</sup>

Elektronik ticaret konusunda kapsamlı çalışmalar yürüten kurumlardan birisi olan OECDise elektronik ticareti geniş ve dar olmak üzere iki türde tanımlamaktadır. Bu tanımlar arasında yapılan işlemlerin kapsamı açısından bir fark bulunmamaktadır. Her iki tür açısından da işlemler mal satışı veya hizmet ifası şeklinde ticari işlemlerdir.<sup>243</sup> Ayrıca her iki tür açısından da ticari işlemlerin ödenme şekli veya teslim yöntemi önem taşımamakta olup siparişin verilmesi veya alınması yöntemi önem taşımaktadır. İki tür arasında fark oluşturan ise bu siparişlerin alındığı veya verildiği teknik altyapıdır.<sup>244</sup> Bu çerçevede geniş anlamda elektronik ticaret *“Elektronik işlem, şirketler, tüketiciler, bireyler, hükümetler ve diğer özel veya kamusal örgütler arasında olduğuna bakılmaksızın, bilgisayar ağları üzerinden yapılan mal ve hizmet alım satımını ifade eder. Mal ve hizmetler bu ağlar üzerinden sipariş edilir, fakat ödeme ve mal ve hizmetin teslimi çevrimiçi veya çevrimdışı olabilir.”* şeklinde tanımlanmıştır.<sup>245</sup> Görüldüğü üzere tanım uyarınca işlemin tarafları önem taşımamakta, işlemin bilgisayar ağları üzerinden yapılması ayırt edici nitelik olarak öne çıkmaktadır. Dar anlamalı tanımı da kapsayan bu tanımda ifade edilen bilgisayar ağları hem kamuya açık ağları hem kapalı ağları, bu ağlar içerisinde kullanılan hem herkese açık işlemleri hem belirli protokollere dayanan elektronik veri değişimlerini kapsamaktadır.<sup>246</sup> Dolayısıyla bu ağlardan herhangi birisi üzerinden mal veya hizmet siparişi verilmesi elektronik ticaret kapsamında değerlendirilecektir.

Elektronik ticaretin dar anlamda tanımında ise elektronik işlem tabiri yerine internet işlemi ifadesi kullanılmış ve internet işleminin geniş anlamda elektronik ticaretten farklı olarak internet üzerinden yapılan mal ve hizmet alım satımlarını kapsadığı belirtilmiştir. Bir diğer ifadeyle taraflar, yapılan işlemler, siparişin esas olması unsurları aynı fakat bu işlemlerin gerçekleştiği teknik altyapı internet ile sınırlıdır. Bu şekilde dar anlamıyla bir

---

<sup>241</sup> Yaltı (2003) s.3.

<sup>242</sup> Yaltı (2003) s.4

<sup>243</sup> Yaltı (2003) s.4

<sup>244</sup> Akçaoğlu, s.5.

<sup>245</sup> Yaltı (2003), s.5. Tanımın orijinali için bkz. OECD (2002) 'Measuring the Information Economy', Paris, OECD Publishing.

<sup>246</sup> Yaltı (2003), s.5-6.

tanım yapılmasının amacı elektronik ticaretin son yıllarda bu ölçüde gelişmesinin altında diğer iletişim teknolojilerinden ziyade internetin gelişmesi ve yaygınlaşmasının yer almasıdır.<sup>247</sup>

Diğer bir e-ticaret tanımı Dünya Ticaret Örgütü tarafından “*mal ve hizmetlerin üretim, dağıtım, pazarlama, satış ve tesliminin elektronik yollarla yapılması*” şeklinde yapılmıştır.<sup>248</sup> Türkiye’de ise Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu bünyesinde yürütülen çalışmalar sonucunda 1998 yılında yayımlanan raporda elektronik ticaret “*bireyler ve kurumların, açık ağ ortamında (İnternet) ya da sınırlı sayıda kullanıcı tarafından ulaşılabilen kapalı ağ ortamlarında (intranet) yazı, ses ve görüntü şeklindeki sayısal bilgilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanan ve bir değer yaratmayı amaçlayan ticari işlemlerinin tümü*” şeklinde tanımlanmıştır.<sup>249</sup>

Bütün bu yapılan tanımlar çerçevesinde elektronik ticaretin tanımının yapılan işlemin kapsamına ve bu işlemin yapıldığı iletişim teknolojisinin türüne göre değişebildiği gözükmektedir. Bu tez kapsamında genel itibariyle OECD’nin yapmış olduğu dar anlamıyla elektronik işlemler tanımı çerçevesinde hareket edilecektir. Bununla birlikte yeri geldikçe özellikle işlem türleri açısından daha geniş kapsamlı tanımlar çerçevesinde açıklamalar yapılacaktır.

Son olarak değinilmesi gereken diğer bir husus elektronik ticaretin ticaret konusu olan malın maddi veya gayri maddi nitelik göstermesine göre doğrudan ve dolaylı olarak gerçekleşebilmesidir. Maddi mallar nitelikleri gereği geleneksel yollarla alıcılarına teslim edilmek durumundadır. Bu nitelikteki malların siparişinin internet üzerinden gerçekleşmesi durumunda her ne kadar teslim geleneksel yollarla gerçekleşmiş olsa da dolaylı elektronik ticaret söz konusu olacaktır. Gayri maddi malların ise internet üzerinden siparişinin yanında teslimi de internet üzerinden gerçekleşebilmektedir. Bu nitelikteki malların siparişi ve teslimi durumunda ise doğrudan elektronik ticaret söz konusu olacaktır.<sup>250</sup>

## ii. Türler

---

<sup>247</sup> Yaltı (2003), s.7.

<sup>248</sup> Akçaoğlu, s.4.

<sup>249</sup> ETTK (1998), ‘Elektronik Ticaret Hukuk Çalışma Grubu Raporu’, s.40

<sup>250</sup> Yaltı (2003), s.10.

Elektronik ticaret taraflarına, konusuna, gerçekleştiği ortama vb. göre çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. <sup>251</sup> Bu tez çerçevesinde elektronik ticaretin taraflarına göre yapılan sınıflandırma inceleyecektir.

#### aa. İşletmeden İşletmeye (Business to Business, B2B) Elektronik Ticaret

İşletmeden işletmeye elektronik ticaret üretimden son tüketime kadar geçen safhada ticari işletmeler arasında gerçekleşen elektronik ticareti ifade etmektedir. <sup>252</sup> Elektronik ticaretin büyük bölümünü bir işletme ile diğer bir işletme arasındaki mal ve hizmet satışlarından oluşmaktadır. <sup>253</sup> Bu işlemler esas itibarıyla geleneksel anlamda gerçekleşen üretici toptancı, toptancı perakendeci arasındaki mal satımlarının elektronik olarak gerçekleşmesinden oluşmakla birlikte işletmelerin faaliyetlerini destekleyici olarak sunulan mal ve hizmet tedariklerini de kapsamaktadır. Bu çerçevede “*nakliye, depolama, dağıtım gibi lojistik hizmetler; paket yazılımların* <sup>254</sup> *kurulması, sağlanması, yönetilmesine ilişkin olarak uygulama hizmeti sunulması; internet sağlanması, güvenlik, müşteri iletişim çözümleri gibi elektronik ticarete dış kaynak destekleri; internet üzerinden gerçek zamanlı ihalelerin düzenlenmesi ve sürdürülebilmesi için ihale çözüm hizmetleri; internet içerik yönetimi ve sunumu için içerik yönetme hizmetleri; otomatikleştirilmiş çevrimiçi alım için internet tabanlı ticaret sağlayıcıları*” işletmeden işletmeye destekleyici işlemlere örnek olarak gösterilebilir. <sup>255</sup>

Bu tür elektronik ticaretin hacminin artması KDV’de indirim sisteminin doğru bir şekilde işlemesi açısından vergilendirme yerinin KDV’nin teorik yapısına uygun olarak belirlenmesini gerektirmektedir. Bu noktada özellikle vergiden istisna tutulan işlemleri yapan mükelleflere ifa edilen hizmetler ve faaliyet gösterdikleri ülkelerde istisna uygulaması değişkenlik gösteren çok uluslu şirketlere yapılan ifalar problem oluşturabilmektedir. <sup>256</sup> Her

<sup>251</sup> Özler, İsmail Hakkı (2004) ‘**Elektronik Ticaret ve Vergilendirmesi ve Türkiye Uygulaması**’, (Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. s.10

<sup>252</sup> Akçaoğlu, s.19.

<sup>253</sup> OECD (2015), s.55.

<sup>254</sup> Paket yazılımlar pek çok kişi veya şirket tarafından kullanılabilir, belirli bir konuda oluşturulmuş bilgisayar programlarını ifade etmektedir. Alternatifi belirli bir kişiye yönelik hazırlanan özel yazılımlardır. Bkz. <http://www.codex.com.tr/paket-yazilim-ile-ozel-yazilim-arasindaki-farklar> s.e.t. 25.04.2017

<sup>255</sup> OECD (2015), s.55.

<sup>256</sup> Burada bahsedilen problem vergiden istisna tutulan işlemleri yapan bir mükellefin başka bir ülkede bulunan bir işletmeden hizmet satın alması ve bu hizmete ilişkin KDV’nin hizmetin ülke dışından alınmasından dolayı ödenmemesi durumunda hizmeti ülke dışından alan mükellefin hiç vergi ödememesinden kaynaklanmaktadır. Çok uluslu şirketler açısından ise bu şirketlerin bir ülkede bulunan işyerinin vergiden istisna faaliyetleri yürütmesi durumunda hizmetin başka bir ülkede bulunan ve yüklendiği vergiyi indirme hakkı bulunan işyeri



iki durumda da mükellefler hiç vergi ödememek veya daha az vergi ödemek adına farklı uygulamalara başvurabilmektedirler.

#### bb. İşletmeden Tüketiciciye (Business to Consumer, B2C) Elektronik Ticaret

İşletmeden tüketiciye elektronik ticaret maddi ya da gayri maddi malların ve hizmetlerin işletmeler tarafından tüketicilere sunulmasını ifade etmektedir.<sup>257</sup> Bu şekilde faaliyet gösteren işletmelerin sadece elektronik ortamda faaliyet gösterenler, mevcut geleneksel yollarla devam eden faaliyetlerine ek olarak elektronik ortamda faaliyet gösterenler, imalatçı olarak tüketicilere doğrudan ulaşanlar gibi çeşitli türleri bulunmaktadır.<sup>258</sup> Teknolojinin ilerlemesi ile birlikte pek çok ürünün dijitalleşmesi bu türde yukarıda ifade edilen doğrudan elektronik ticaretin boyutlarını arttırmıştır.

Bu tür satışların diğer önemli bir etkisi üretimden tüketime doğru yer alan zincirde faaliyet gösteren üretici, toptancı, dağıtıcı, perakendeci gibi aşamaların önemli ölçüde azalmasıdır. Bu azalma da reklam, müşteri hizmetleri ve lojistik gibi sektörlere önemli yatırımlar yapılmasına neden olmaktadır.<sup>259</sup>

İşletmeden tüketicilere elektronik ticaretin vergi sistemleri üzerinde önemli etkileri olmuştur. KDV açısından incelendiğinde bu türdeki elektronik ticaret düşük bedelli malların ithalatının ve özellikle dijital ürünler olmak üzere hizmet ifalarının artması açısından önemli sorunlar oluşturmaktadır.<sup>260</sup> Düşük bedelli malların ithalatının kolaylaşmasından kaynaklanan sorunların temelinde bu malların vergilendirmesinin pek çok ülkede belirlenen sınırların altında kalmasından dolayı istisna kapsamında yer alması ve şirketlerin faaliyetlerini buna göre ayarlamaları bulunurken; hizmet ifalarının artmasından kaynaklanan sorunların temelinde bu ifaların vergilendirmesinin zor olması bulunmaktadır.<sup>261</sup>

---

tarafından alınması ve fakat vergiyi indirme hakkı bulunmayan ilk ülkedeki işyeri tarafından kullanılmasından dolayı problem ortaya çıkmaktadır. Cannas, Francesco. **'The New Models of the Digital Economy and New Challenges for VAT Systems'** : Lang, Michael / Lejeune, Ine (Editörler) (2015) VAT/GST in a Global Digital Economy, The Netherlands: Kluwer Law International, s.7.

Aynı yönde bkz: Millar, Rebecca. (2016) **'VAT/GST in a Global Digital Economy: Looking Ahead - Potential Solutions and the Framework to Make Them Work'**, Sydney, Sydney Law School Research Paper No. 16/30, <http://ssrn.com/abstract=2770847> s.e.t. 24.4.2017, s.9-10.

<sup>257</sup> Akçaoğlu, s.18.

<sup>258</sup> OECD (2105), s.55.

<sup>259</sup> OECD (2105), s.55.

<sup>260</sup> Cannas, s.8

<sup>261</sup> Cannas, s.8

## cc. Tüketiciden Tüketicie (Consumer to Consumer, C2C) Elektronik Ticaret

Tüketiciden tüketiciye elektronik ticaret tüketicilerin genellikle üçüncü kişiler aracılığıyla kendi aralarında yaptıkları işlemleri ifade etmektedir.<sup>262</sup> Burada işletmeler üçüncü kişi aracı olarak rol oynamakta ve taraflara internet üzerinden oluşturdukları siteler üzerinden işlem yapma imkânı sunmaktadırlar. Bu işletmelerin taraflardan ücret talep edip etmemesi ise iş modeline göre değişebilmektedir. Bu işletmeler çevrimiçi teklif yolu ile açık arttırma imkânı sunan, tarafların dosya paylaşması için uçtan uça transfer imkânı sağlayan, tarafların pazarlık yapmasına ortam oluşturan sistemler ve internet siteleri ile faaliyet gösterebilmektedirler.<sup>263</sup>

Bu kapsamda değinilmesi gereken diğer bir husus uçtan uça (peer to peer) dosya aktarma imkanı sunan modellerdir. Bu modellerin tüketiciden tüketiciye elektronik ticaret kapsamında değerlendirilmesi mümkün olduğu gibi ayrı bir başlık altında değerlendirilmesinin de mümkündür. Nitekim bu modelde diğer modellerin aksine taraflar doğrudan birbirlerinin cihazlarına bağlanmakta ve doğrudan doğruya dosya transferi yapmaktadırlar. Bu transfer tarafların birbirine ulaşma, arama yapma, transferi gerçekleştirme yöntemlerine göre çeşitli şekillerde olabilmektedir.<sup>264</sup>

Tüketiciden tüketiciye gerçekleşen elektronik ticaret KDV açısından değerlendirildiğinde ise bir kısım sorunlar oluşabilecekse de çoğu durumda bu kapsamda gerçekleşen işlemler KDV'nin konusunu oluşturmayacaktır. Nitekim tezin birinci bölümünde açıklandığı üzere arızı olarak yapılan faaliyetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu kapsamda örneğin bir internet adresi üzerinden bir veya birkaç kez kişisel eşyalarını satan bir kimsenin bu satışı/satışları verginin konusunu oluşturmayacaktır. Bu noktada önemli olan bu işlemlerin bir organizasyonun oluşturulmaksızın veya süreklilik arz etmeksizin gerçekleşmesidir. Bu tür işlemlerin somut olayın özelinde değerlendirilmesi gerekmele beraber tüketiciden tüketiciye gerçekleşen işlemlerin genel itibariyle KDV'nin konusunu oluşturmadığı söylenebilir.

## c. Dijital Ekonominin Temel Özellikleri

---

<sup>262</sup> Akçaoğlu, s.19

<sup>263</sup> OECD (2015), s.56

<sup>264</sup> Cannes, s.9

Dijital ekonomi geleneksel ekonomiden ayrı bir kategori olarak değerlendirilip bağımsız kurallara tabi tutulmasa da ekonomiye önemli değişiklikler getirmiş ve bazı düzenlemelerin yapılmasını gerektirmiştir. Bu noktada dijital ekonominin bazı özellikleri getirdiği yenilikler açısından ön plana çıkmaktadır. Bu özelliklerin şüphesiz vergilendirme açısından önemli etkileri olacaktır. Bu özelliklerin her sektör için aynı etkiyi göstermese de dijital ekonominin temel karakterini oluşturduğu söylenebilir. Bu çerçevede bu özellikler *hareketlik, veriye dayanma, ağ etkileri, monopole veya oligopole dönüşme eğilimi ve değişkenlik* olarak sıralanabilir.<sup>265</sup> Bu özellikler ayrıntısına girilmeden ana hatları itibarıyla incelenecektir.

İlk olarak *hareketlilik kavramı* incelenecek olursa hareketlilik veya bir başka ifadeyle dolaşım özelliğinin üç unsuru olduğu ifade edilebilir. Bu unsurlar; gayri maddi varlıkların hareketliliği, kullanıcıların hareketliliği ve işletme unsurlarının hareketliliği şeklindedir.<sup>266</sup> Gayri maddi varlıklar dijital ekonominin gelişmesinde büyük öneme sahip olmuşlardır. Bu varlıklar faaliyetleri çoğunlukla yazılıma dayanan dijital şirketler için olduğu kadar maddi varlıkların ticareti ile uğraşan şirketler için de büyük önem taşımaktadır. Şirketler geliştikçe de bu varlıkların önemi daha da artmaktadır. Bu noktada bu varlıkların dijital ortamda kolaylıkla el değiştirebilmesinin vergisel anlamda önemli etkileri olduğu söylenebilir.<sup>267</sup> İkinci olarak kullanıcılar bir başka deyişle müşteriler buldukları yeri kısa sürede değiştirebilmekte, sanal ağlar kullanarak buldukları yerlerden farklı yerlerde görülebilmekte ve buldukları yeri gizleyebilmektedirler.<sup>268</sup> Bu durum da vergisel açıdan işlemin nereden yapıldığı noktasında sorunlar oluşturabilmektedir. Son olarak işletme unsurlarının hareketliliğinden kastedilen teknolojik ilerlemelerle birlikte insan unsuruna bağlılığı azalan işletmelerin faaliyetlerini farklı yerlerde kolaylıkla organize edebilmesidir. Bu durumda faaliyetlerin sürdürüldüğü yer ve faaliyetlerin yönetildiği yer rahatlıkla ayrı yerler olabilecektir.<sup>269</sup> Bu noktada teknolojideki ilerlemelerin uzak mesafeler arasında rahatlıkla iletişim kurulmasını sağlaması, maliyetleri düşürmesi, karmaşık faaliyetleri organize etmeyi kolaylaştırmasıyla birlikte çok uluslu şirketlerin artması, yeni iş modellerin doğmasını mümkün hale getirdiği de ifade edilebilir.<sup>270</sup>

---

<sup>265</sup> OECD (2015), s.64

<sup>266</sup> OECD (2015), s.64

<sup>267</sup> OECD (2015), s.65

<sup>268</sup> OECD (2015), s.65

<sup>269</sup> OECD (2015), s.65

<sup>270</sup> OECD (2015), s.67

İkinci olarak *veriye dayanma* ifadesinden kastedilen ise dijital ekonomilerde çeşitli şekillerde kullanıcılardan veri toplanması sonucu çok büyük boyutlarda verinin ortaya çıkması ve bu verilerin çeşitli şekillerde kullanılabilmesidir.<sup>271</sup> Bu verilerin toplanması, analiz edilmesi, kullanılacak şekilde kategorizasyonunun yapılması, karar alma süreçlerinde kullanılması gibi açılardan verinin hem bizatihi kendisi büyük bir ekonomi oluşturmakta hem de mevcut sektörlere önemli katkı sunmaktadır.<sup>272</sup>

Üçüncü olarak, *ağ etkisi* kullanıcıların kararlarının diğer kullanıcıların sağladıkları faydaya doğrudan etki etmesini ifade etmektedir.<sup>273</sup> Dijital ekonomide kullanıcıların bir birleri ile pek çok durumda etkileşim halinde olabilmesi, bir biri ile etkileşim halinde olmasa bile kullanıcı sayısındaki artışın çoğunlukla ürün veya hizmet kalitesini yükseltmesi gibi nedenlerden dolayı ağ etkisi dijital ekonomide ön plana çıkan bir özellik olmaktadır. Bir işletim sisteminin kullanımının artmasıyla bu sisteme sağlanan uygulamaların artması, sosyal paylaşım sitelerinde kullanıcıların sayısının artması, çevrimiçi perakende satış yapan bir sitede müşteri yorumlarının olabildiğince fazla olması pozitif dışsallık örnekleri olarak ağ etkisini göstermektedir.<sup>274</sup>

Dördüncü olarak *monopole veya oligopole dönüşme eğilimi* ise henüz olgunlaşmamış bir sektörde ilk aktörün sektörde kabul görmesiyle birlikte internet ağlarının etkisi ve özellikle patent veya farklı bir fikri mülkiyet hakkına sahip olunması durumunda kısa sürede tekele sahip olabilmesini ifade etmektedir. Bu noktada bu aktörün kabul görmesiyle beraber internetin sunmuş olduğu ilave maliyetlerin düşük olması da tekel oluşmasına imkân sağladığı ifade edilebilir.<sup>275</sup>

Beşinci olarak *değişkenlik özelliği* ise iletişim teknolojisindeki ilerlemeler, programlama maliyetlerindeki düşüşler, yeni girişimcilerin internet tabanlı işletmelere girişinin önündeki engellerin kalkması gibi nedenlerin etkisiyle sektörde önde ve hatta hâkim olan işletmelerin kısa zamanda pozisyonlarını kaybedebileceğini ifade etmektedir.<sup>276</sup> Dolayısıyla bir sektörde önemli pazar payına sahip olan ve hatta bir önceki paragrafta açıklandığı şekliyle çok kısa sürede bir hâkim pozisyonda olan bir şirket araştırma ve geliştirme faaliyetlerine önem vermezse yine kısa bir sürede bu pozisyonunu kaybedebilecektir.

---

<sup>271</sup> OECD (2015), s.68

<sup>272</sup> OECD (2015), s.70

<sup>273</sup> OECD (2015), s.70

<sup>274</sup> OECD (2015), s.71

<sup>275</sup> OECD (2015), s.73

<sup>276</sup> OECD (2015), s.73

## 2. Elektronik Ticarete Teknik Altyapı/Kullanılan Araçlar

Yukarıda yapılan çeşitli tanımlarda görüldüğü üzere elektronik ticaretin kapsamına göre elektronik ticarete kullanılan teknolojiler de değişkenlik göstermektedir. Dolayısıyla görece daha eski veya daha az kullanılan teknolojiler de bu başlık kapsamında değerlendirilebilir.<sup>277</sup> Bununla birlikte elektronik ticarete başta internet olmak üzere bilgisayarlar arası ağların kullanılıyor olması nedeniyle bu ağlar hakkında kısaca açıklama yapmakla yetinilecektir.

Bu çerçevede öncelikle küresel bilgi altyapısına (global information infrastructure) değinmek gerekmektedir. Küresel bilgi altyapısı, bir diğer deyişle bilgi otobanı (information superhighway) telefon, kablo ve uydu sistemleri ile bilgisayar ağlarının birbirine bağlı olarak çalışabilen küresel bir ağa dönüşerek bütünleşmesini ifade etmektedir.<sup>278</sup> Bu şekilde bütünleşmeyi mümkün kılan iki önemli gelişme ise ileti kapasitesi yüksek olan fiber optik kabloların ve çeşitli şekillerdeki içeriklerin dijitalleşerek ağ üzerinden iletiminin mümkün hale gelmesidir.<sup>279</sup> Bu altyapı başlıca internetten oluşmakla birlikte kurum içi ağlar ve özel ağlar da bu ağın parçalarını oluşturmaktadır.<sup>280</sup> Bu ağlar üzerinde dijital içeriklerin transferini mümkün kılan teknik altyapı şunlardan oluşur: “*iletişimde bulunacak uç sistemler, ağ oluşturulan HUB, anahtar (switch), yönlendirici (router), geçit yolu (gateway) gibi ağ cihazları ve kablolama altyapısı (veya kablosuz ileti ortamı)*”. Bu tez kapsamında bu ağların teknik olarak işleyişine değinilmeyecek olup elektronik veri değişimi, internet, intranet ve ekstranet kavramları açıklanmakla yetinilecektir.

### a. Elektronik Veri Değişimi (EDI)

Elektronik veri değişimi ( Electronic Data Interchange – EDI) ticari hayatta bir takım belgelerin standartlaştırılmış formatlarda insan unsurunu aradan çıkartılarak düzenlenmesini ve iletilmesini ifade etmektedir.<sup>281</sup> Bu şekilde standartlaştırılmış formatların kullanılması ile sadece tacirlerin kendi aralarında değil tacirler ve idare arasında olan iletişimde de önemli

---

<sup>277</sup> E-ticaretin Telefon, Faks, Televizyon, Elektronik Ödeme ve Para Transfer Sistemleri, EVD sistemleri ve İnternette oluşun altı temel araç ile gerçekleştiği ifade edilmektedir. Bkz. Ceran, Yunus / Çiçek, Recep (2007) **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme**, Yönetim ve Ekonomi, C:14, S. 1, s. 291-304.s.293

<sup>278</sup> Yaltı (2003), s.40

<sup>279</sup> Yaltı (2003), s.40

<sup>280</sup> Yaltı (2003), s.40

<sup>281</sup> Akçaoğlu, s.20

faydalar sağlanabilmektedir.<sup>282</sup> Bu şekilde standartlaştırılmış formatların kullanılması ve elektronik yollarla iletilmesi ile zaman ve maliyetten tasarruf etmek, insan unsurdan kaynaklanan hataları azaltmak, kağıt kullanımını azaltarak tasarruf etmek, insan kaynağını daha verimli bir şekilde değerlendirmek, işletmeler arası uyum sağlamak, siparişleri daha hızlı bir şekilde vermek ve karşılamak, önemli bilgilere daha hızlı bir şekilde ulaşmak gibi çeşitli faydalar sağlanabilmektedir.<sup>283</sup>

## **b. İnternet**

İnternet ağların birbirine maddi olarak bağlanmasını ifade eden fiziksel ve bu fiziksel altyapı üzerinde verilerin akışını sağlayan mantıksal altyapıdan oluşmaktadır.<sup>284</sup> Ağ üzerinde kullanıcıların birbirleriyle bağlantı kurması için verici ve alıcı arasında bir uyum kurulması gerekir ki bu uyum bir takım kurallar öngören protokollerle sağlanmaktadır. Bu uyumu sağlayan protokol TCP/IP (iletişim kontrol protokolü/internet protokolü)'dür.<sup>285</sup> Bu protokol çerçevesinde internette veri akışı sağlanır. Bu noktada istemci sunucu mimarisi olarak adlandırılan istem yapan istemci ve isteme yanıt veren sunucu olmak üzere iki uç arasında istek-cevap ilişkisi bulunmaktadır.<sup>286</sup> İstemci bir uygulama üzerinden bir sunucudan talepte bulunur. Bu uygulamalar arasında en yaygın olanı World Wide Web (WWW)'dir.<sup>287</sup> WWW'de Hypertext Transfer Protocol (HTTP) yöntemi ile çeşitli bilgisayar programlama dilleri ile hazırlanan "web sayfalarına" erişim sağlanır.<sup>288</sup> Bu sayfalara, bu sayfaların buldukları ve dünyanın herhangi bir yerinde konumlanmış olabilen sunuculara<sup>289</sup> (server) bağlanmak suretiyle erişilmektedir.<sup>290</sup>

## **c. İnternet ve Ekstranet**

---

<sup>282</sup> Sezer, Ali (2006) 'Elektronik Ticaret ve Vergilendirmesi', (Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. s.13

<sup>283</sup> Akçaoğlu, s.20-22

<sup>284</sup> Yaltı (2003), s.42

<sup>285</sup> Yaltı (2003), s.45

<sup>286</sup> Yaltı (2003), s.49

<sup>287</sup> Akçaoğlu, s.23

<sup>288</sup> Akçaoğlu, s.23

<sup>289</sup> Sunucu bir ağa bağlı, büyük veri saklama kapasitesi ve güçlü veri işleme kabiliyeti olan bilgisayar şeklinde tanımlanabilir. Bkz. Akçaoğlu, s.34

<sup>290</sup> Akçaoğlu, s.24

İntranet bir kurum içerisindeki bilgisayarları bu kurum içerisinde kullanılmak üzere birbirine bağlayan kapalı ağları ifade etmektedir.<sup>291</sup> Ekstranet ise bir intranetin kurum dışı kişilerin kısmen veya tamamen kullanımına açılması veya birden fazla intranetin açık ağlar üzerinden birbirlerine bağlanmasını ifade etmektedir.<sup>292</sup>

### 3. Elektronik Hizmetler

#### a. Genel Olarak

Elektronik ticaret kavramından ayrı olarak elektronik hizmet kavramının incelenmesinin gerekliliği tartışılabilir. Yüzeysel olarak elektronik ticaret kapsamında yapılan hizmetlerin elektronik hizmetleri oluşturduğunun ifade edilmesiyle yetinilebilir. Bununla birlikte elektronik hizmetlerin temel özelliklerini incelemek, mal teslimlerinden farkını ortaya koymak elektronik hizmet kavramının açıklığa kavuşması açısından faydalı olacaktır. Bu çerçevede bu tez kapsamında incelenecek olan elektronik hizmet kavramının elektronik ticaret kapsamında yer alan elektronik hizmetler olduğu belirtilmelidir. Nitekim elektronik ticaret haricinde özellikle devlet kurumlarının vatandaşlara daha iyi hizmet sunabilmek adına internet üzerinden sunduğu bir takım hizmetler de bulunmaktadır ki bu hizmetler KDV'nin konusunu oluşturmadığı gibi tezin kapsamında da yer almamaktadır.

Elektronik ticaretin kapsamında yer alan elektronik hizmetleri tanımlamak ise elektronik ticaretin üzerinde ortak bir tanımlamaya ulaşılmasının zor olması gibi çeşitli tanımlamaların mümkün olmasından dolayı zordur. Bu doğrultuda farklı yazarlar elektronik hizmetleri çeşitli şekillerde tanımlamakla birlikte<sup>293</sup> bu tanımların temel noktaları dikkate alınarak yapılan bir tanım uyarınca elektronik hizmet, elektronik kodlar kullanılarak oluşturulan bir algoritma şeklinde saklanarak bir ağa bağlı yazılım kullanmak suretiyle kullanıcılara bir fayda sağlamak üzere gerçekleştirilen hizmetler olarak tanımlanabilir.<sup>294</sup> Bu tanımda ifade edilen elektronik kodlar kullanılarak oluşturulan bir algoritma şeklinde saklanma yazı, ses, görüntü gibi içeriklerin elektronik kodlar kullanılarak dijital ortamda

---

<sup>291</sup> Akçaoğlu, s.25

<sup>292</sup> Akçaoğlu, s.26

<sup>293</sup> Bu tanımlardan bazılarında elektronik hizmet şu şekilde tanımlanmıştır “elektronik olarak sunulabilen hizmetler”, “elektronik ağlar üzerinden hizmet sunumu”, “telekomünikasyon, bilgi ve multimedya teknolojileri kullanılarak internet üzerinden karşılıklı hizmetlerin sunumu”. Ayrıntılı bilgi için bkz. Hofacker, Charles F. / Goldsmith, Ronel E. / Bridges, Elieen / Swilley, Esther (2007) ‘**E-Services: A Synthesis and Research Agenda**’, Journal of Value Chain Management, C:1, S:1/2, s.13-44, s.16

<sup>294</sup> Hofacker / Goldsmith, / Bridges / Swilley, s.16

saklanması ifade etmekte, bir ağa bağlı yazılım kullanmak suretiyle ifadesi oluşturulan bu içeriklere elektronik ağlar üzerinden ulaşmayı ifade etmektedir.

Elektronik hizmetin tanımı bu şekilde yapıldıktan sonra elektronik hizmet türlerini incelemek gerekirse tanımda olduğu gibi farklı sınıflandırmalar yapılabilir. Bu çeşitli sınıflandırmalar arasında elektronik hizmetleri genel hatları itibariyle üçe ayırarak incelemek mümkündür. Bu doğrultuda bu üç kategori geleneksel olarak gerçekleştirilen hizmet ifalarına ve mal teslimlerine bir takım özellikler eklemek suretiyle yapılan elektronik hizmetler, geleneksel olarak yapılan mal teslimlerinin yerine geçen elektronik hizmetler ve yeni özgün elektronik hizmetler şeklindedir.<sup>295</sup> KDV açısından ilk kategori özelinde bir problem bulunmazken, ikinci ve üçüncü kategorideki elektronik hizmetler çeşitli problemler ortaya çıkarabilmektedir. Dolayısıyla bu tez kapsamında son iki kategori önem taşımaktadır.

Geleneksel olarak gerçekleştirilen hizmet ifalarına ve mal teslimlerine bir takım özellikler eklemek suretiyle yapılan elektronik hizmet ifaları hali hazırda yapılan işlemlere bir katma değer katarak onları tamamlayan kargo takibi, uçak seyahatlerinde koltuk seçimi, satın alınan ürene ilişkin çevrimiçi destek gibi hizmetlerden oluşmaktadır.<sup>296</sup> Bu tür hizmetler asıl hizmete veya mal teslimine bağlı olarak gerçekleştiğinden çoğu durumda KDV'nin konusunu ayrıca oluşturmayacaktır. Bir başka ifadeyle asıl işlem KDV'ye tabi olacak bunu destekleyen elektronik hizmetler ise ayrı bir ücret alınmadığı sürece asıl hizmete ödenen bedelin içerisinde müşteriye sunulan hizmet niteliğinde olacaktır. Örneğin bir uçak seferine ilişkin olarak müşterinin internet üzerinden ücretsiz koltuk seçimi yapması durumunda müşteriye koltuk seçim imkânı sunan bu hizmet bilet bedeli içerisinde ücretlendirilmiş olacaktır. Bu seçimin ücretli gerçekleştirilmesi durumunda ise bu hizmet bedeli asıl işlem olan taşımacılık hizmetine ilişkin bilet bedeline dâhil edileceğinden koltuk seçim bedeline ilişkin KDV bağımsız olarak değil ödenen toplam bedel içerisinde hesaplanacak ve ödenecektir. Dolayısıyla her iki durumda da sunulan bu hizmet tabi olduğu esas işlem içerisinde değerlendirilecektir.

İkinci olarak geleneksel yollarla gerçekleşen mal teslimlerini ikame eden elektronik hizmetler teknolojinin gelişmesi ile birlikte dijitalleşen içeriğin ağlar üzerinden müşterilere sunulmasını ifade etmektedir. Bu doğrultuda geleneksel yollarla gerçekleşebilen kitap satışı, müzik, oyun CD'si satışı gibi mal teslimi niteliğindeki işlemlere ilişkin içeriklerin dijital olarak müşterilere sunulmasıyla önceden mal teslimi niteliğinde olan işlemler yerine hizmet

---

<sup>295</sup> Hofacker / Goldsmith, / Bridges / Swilley, s.15

<sup>296</sup> Hofacker / Goldsmith, / Bridges / Swilley, s.15



ifası niteliğinde işlemler yapılmış olmaktadır. Bu türdeki hizmetler özellikle sınır ötesi elektronik ticaret kapsamındaki işlemlerde KDV açısından vergilendirme yerinin tespiti ve vergilendirmenin gerçekleştirilmesi noktasında önemli problemler ortaya çıkmaktadır. Tezin üçüncü ve dördüncü bölümlerinde bu hususlar ayrıntılı olarak incelenecektir.

Üçüncü olarak yeni özgün elektronik hizmetler, geleneksel ekonomide mevcut olmayan, teknolojik gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan çok sayıda kullanıcının sunuculara bağlandığı interaktif oyun platformunun oluşturması, adres bulmak üzere harita uygulamalarının kullanılması gibi hizmetlerdir.<sup>297</sup> Bu tür hizmetlerde bir önceki tür kapsamında belirtilen dijital içeriğin sunumunda ortaya çıkan söz konusu problemler aynen geçerli olacaktır. Bununla birlikte bu ifaların yapısı gereği ücretsiz sunulduğu durumlarda verginin doğmayacağını belirtmek gerekmektedir. Her ne kadar tezin birinci bölümünde ifade edildiği üzere KDVK açısından bir hizmetin ücretsiz yapılması bu hizmetin verginin konusuna girmesine engel olmasa da bu ifaların ücretsiz olması ticari teamüller, somut olayın özelinde ifanın bedelsiz yapılmasının makul şekilde gerekçelendirilebilmesi gibi haklı sebeplerle açıklanabildiğinden emsal bedel tespitine gerek kalmayacaktır.

Bu üç tür elektronik hizmet genel olarak bir değerlendirmeye tabi tutulduğunda ifaların yapılan genel tanımla uyumlu olarak insan müdahalesi olmaksızın algoritmalar kullanılarak ağlar üzerinden müşterilere sunulduğu gözükmektedir.<sup>298</sup> Bu sınıflandırma mutlak olmayıp elektronik hizmetler farklı kategoriler kullanılarak ve hatta herhangi bir sınıflandırma yapılmadan da incelenebilir. Bununla birlikte bu şekilde sınıflandırarak incelemenin elektronik hizmetlerin neler olduğunu somutlaştırması açısından faydalı olduğu söylenebilir.

## **b. Dijital İçeriğin Transferi**

Teknolojinin gelişmesi yazının, görüntünün ve sesin dijital olarak saklanması ve elektronik ağlar üzerinden iletilmesini mümkün kılmıştır. Yukarıda ifade edildiği üzere bu durum geleneksel ekonomide mal teslimi niteliğinde olan kitap, CD, DVD gibi malların teslimi yerine bunların içeriklerinin internet üzerinden sunumunun oldukça yaygınlaşmasına neden olmuştur. Bu noktada bu içeriklerin sunumunun niteliğinin mal teslimi mi hizmet ifası mı şeklinde olduğu önem kazanmaktadır. Türk hukuku açısından bu husus incelendiğinde

---

<sup>297</sup> Hofacker / Goldsmith, / Bridges / Swilley, s.15

<sup>298</sup> Hofacker / Goldsmith, / Bridges / Swilley, s.16

tezin birinci bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde dijital içeriğin kitap, CD gibi bir eşya üzerinde somutlaşmadıkça cismani varlığı bulunmamakta ve dolayısıyla bu içerik eşya niteliğine değerlendirilmemektedir. Ayrıca bu içeriğin eşya konusu olacağına ilişkin özel bir düzenleme de bulunmamaktadır. Dolayısıyla dijital içerikle ilgili işlemler KDVK'da ayrıca düzenlenmedikçe mal tesliminin konusunu oluşturmayacaktır. Bu durumda hizmet ifalarının teslim, teslim sayılan haller ve mal ithalatı dışındaki işlemler şeklinde yapılan tanımından hareketle dijital içerikler ilgili işlemler hizmet ifası niteliğinde olacaktır. Nitekim elektronik ticaretle ilgili çerçeve kararların<sup>299</sup> alındığı Ottawa Bakanlar Konferansında da dijital içeriklerin sağlanmasının mal teslimi niteliğinde olmaması gerektiği karara bağlanmıştır.<sup>300</sup> Bu doğrultuda internet üzerinde e-kitap, film, müzik, oyun indirilmesi gibi işlemler hizmet ifası niteliğinde KDV kapsamında yer alacaktır.

### c. Avrupa Birliği Hukukunda Elektronik Hizmetler

Avrupa Birliği (AB) KDV sisteminde hizmetler Türkiye'de olduğu gibi tek bir kategori altında değerlendirilmemiş, farklı kategoriler altında düzenlenerek farklı ifa yeri kuralları belirlenmiştir. Bu doğrultuda telekomünikasyon, yayım ve elektronik olarak ifa edilen hizmetler<sup>301</sup> bir kategori altında değerlendirilmektedir. Elektronik olarak ifa edilen hizmetlerin genel tanımı “...internet üzerinden veya elektronik ağlar üzerinden sunulan ve yapısı gereği otomatikleştirilmiş olarak ifa edilerek insan müdahalesinin minimum düzeyde olduğu ve bilgi teknolojileri olmaksızın sağlanması mümkün olmayan hizmetler” şeklinde yapılmaktadır.<sup>302</sup> Görüldüğü üzere elektronik olarak ifa edilen hizmetlerin elektronik ticaret içerisinde ayırt edici unsurunu otomatikleştirilmiş olarak ifa edilme ve insan müdahalesinin minimum düzeyde olması oluşturmaktadır. Bu iki kavramın bazı durumlarda tereddüte yol açma ihtimali bulunduğundan bir takım örnekler sınırlı olmaksızın verilmek suretiyle bu

<sup>299</sup> İlgili kararlar için bkz. OECD (1998), ‘**Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions**’

<sup>300</sup> Scandroglio, Riccardo ‘**Recent developments in international VAT/GST tax policy**’ : Sebastian, Pfeiffer / Ursprung-Steindl, Marlies (Editörler) (2015) Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes, Viena, Linde, s.15

Burada hizmet ifası niteliğindedir şeklinde bir ifade yerine mal teslimi olmadığına ilişkin bir ifade kullanılması bir takım ülkelerde mal teslimi ve hizmet ifası dışında maddi olmayan varlıkların ifası şeklinde ayrı bir kategori bulunmasından kaynaklanmaktadır. Türk hukuku açısından bu kategori de hizmet ifaları içerisinde yer almaktadır.

<sup>301</sup> AB düzenlemesinde elektronik hizmet (*electronic service*) ifadesi kullanılmamış elektronik olarak ifa edilen hizmetler (*electronically supplied services*) ifadesi kullanılmıştır.

<sup>302</sup> Rendahl, Pernilla (2007), ‘**An Overview of Consumption Tax Implications on Sale of Digital Downloads in the European Union**’, Journal of Media Business Studies, C:4, S:2, s.65-86, s.69

hizmetler biraz daha somutlaştırılmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede internet sitesi sağlanması; ekipmanların uzaktan bakımı; yazılım arzı; resim, yazı, bilgi arzı ve veri tabanı sağlanması; müzik, film, oyun sağlanması; uzaktan eğitim ifası elektronik olarak ifa edilen hizmetlere verilen örneklerden bazılarıdır.<sup>303</sup> Bu örneklerde hizmetin müşteriye otomatikleştirilmiş bir sistem ve minimum insan müdahalesiyle sunulması gerektiğini dikkat etmek gerekir. Bu doğrultuda uzaktan eğitim bir eğitimcinin çevrimiçi olarak verdiği eğitim şeklinde olduğunda veya hukuki bir bilgi elektronik ortamda bir avukat tarafından verildiğinde bu ifalar elektronik olarak ifa edilmiş hizmet niteliğinde olmayacakken; eğitimin otomatikleştirilmiş bir yazılım üzerinden verilmesi veya hukuki bir bilginin bir yazılım üzerinden otomatik olarak sunulması durumlarında bu ifalar elektronik olarak ifa edilen hizmet niteliğinde olacaktır. Bir hizmetin bu kapsamda bulunup bulunmadığını belirlemek AB hukuku açısından büyük bir öneme sahiptir, nitekim hizmet bu kapsamda değerlendirildiğinde ifa yeri müşterinin bulunduğu ülke olmakta ve vergilendirme süreci 'MOSS'<sup>304</sup> sistemi üzerinden gerçekleştirilebilmektedir.

## **B. ELEKTRONİK TİCARETTE HAKİM OLAN İLKELER/TARAFSIZLIK İLKESİ**

### **1. Genel Olarak**

Bir önceki bölümde ifade edildiği üzere dijital ekonominin geleneksel ekonomiden ayrılarak bağımsız bir alan olarak değerlendirilmesi ve kendine özgü kurallara tabi olması kabul görmemiş, bunun yerine geleneksel ekonominin ilkelerinin kural olarak korunması dijitalleşmenin getirdiği değişiklikler çerçevesinde yeni düzenlemelerin yapılması kabul edilmiştir. Bu doğrultuda geleneksel ekonomide hakim olan bir takım temel ilkelerin elektronik ticarete de hâkim olması ilkesi benimsenmiş, bu çerçevede OECD'nin 1998 yılında düzenlediği Ottawa Bakanlar Konferansında tarafsızlık (neutrality), verimlilik (efficiency), belirlilik ve basitlik (certainty and simplicity), etkinlik ve doğruluk (effectiveness and fairness) ve esneklik (flexibility) ilkeleri ön plana çıkan ilkeler olarak

---

<sup>303</sup> Rendahl, s.69

<sup>304</sup> 'MOSS', 'mini One-Stop-Shop'ın kısaltması olup AB'de telekomünikasyon, yayım ve elektronik olarak ifa edilen hizmetlerde mükelleflere vergilendirme sürecini basitleştirilmiş bir şekilde yürütme imkanı veren bir sistemdir. Basitleştirilmiş bir kayıt sistemi oluşturmak nihai tüketicilere yapılan sınır ötesi hizmet ifalarında OECD tarafından da tavsiye edilmekte olup bu konu tezin son bölümünde incelenmiştir.

kabul edilmiştir.<sup>305</sup> Bu ilkeler elektronik ticaretin vergilendirmeye getirdiği ve teknolojinin gelişmesi ile gün geçtikçe artacağı ifade edilebileceği özellikle uluslararası nitelik arz eden yeniliklerin ve dolayısıyla problemlerin çözülmesi konusunda ölçüt olacaktır. Bir başka ifadeyle ülkeler yapacakları düzenlemeleri bu ilkeler bağlamında değerlendirecek ve bu ilkelere uygun olarak hareket etmeye çalışacaklardır. Bu noktada özellikle tarafsızlık ilkesi KDV'nin temel özelliklerinden birisini oluşturmakta ve elektronik ticaretin sınır ötesi işlemlerin sayısının artmasına neden olmasıyla sınır ötesi ticaret bağlamında da özellikle önem kazanmaktadır.

Elektronik ticaret bağlamında da önemli sorunlara neden olan hususlar içerisinde sınır ötesi işlemler olduğu göz önüne alındığından tarafsızlık ilkesinin üzerinde özellikle durmak gerekmektedir. Bu çerçevede öncelikle tarafsızlık ilkesi ayrıntılı bir şekilde açıklanacak sonrasında diğer ilkelere kısaca değinilecektir.

## 2. Tarafsızlık İlkesi

Tarafsızlık ilkesinin çeşitli yönleri bulunmaktadır ve bu yönler göre değişik tanımları yapılabilir. Genel anlamı itibariyle tarafsızlık girişimcilerin ekonomide kararlarını vergisel nedenlerle değil esas olarak ekonomik nedenlerle almalarını sağlayacak şekilde bir vergi sisteminin oluşturulmasını ifade etmektedir.<sup>306</sup> Bu durum da tarafsızlık ilkesinin vergilendirmede yükümlülere karşı farklı uygulamalara neden olacak şekilde ayrımın bulunmaması, adil olmayan veya uygun olmayan yüklerin mükellefler üzerinden kaldırılması gibi farklı yönlerinin bulunmasını gerektirmektedir.<sup>307</sup> Elektronik ticaret bağlamında değerlendirildiğinde ise tarafsızlık ilkesi uyarınca elektronik ticaretin geleneksel ticaret faaliyetlerinden vergisel anlamda avantajlı veya dezavantajlı pozisyona sahip olmaması gerektiği ifade edilebilir.<sup>308</sup> Bu doğrultuda elektronik ticaret açısından tarafsızlık geleneksel iş modelleri ve elektronik ticaret arasında vergilendirmenin tarafsız ve eşit olmasını ifade etmektedir.<sup>309</sup> KDV açısından tarafsızlık ilkesinin temelini ise KDV'nin istisnai durumlar hariç mükellefler üzerinde ekonomik yük oluşturmaması, bu yükün nihai

---

<sup>305</sup> Yaltı (2003), s.29

<sup>306</sup> Akçoğlu, s.43

<sup>307</sup> OECD (2015) 'International VAT/GST Guidelines', Paris, OECD Publishing, s.15

<sup>308</sup> Fridensköld, Emilie (2004) 'VAT and the internet: the application of consumption taxes to e-commerce transactions', Information & Communications Technology Law, C:13, S:2, s.175-203, s.177

<sup>309</sup> Yaltı (2003), s.29

tüketicilerin üzerinde kalması oluşturmaktadır.<sup>310</sup> Dolayısıyla üretimden nihai tüketime kadar olan zincirde yer alan mükelleflerin yükledikleri KDV'yi tamamen indirebilmeleri durumunda KDV açısından tarafsızlığın sağlanması açısından önemli bir problem kalmayacaktır.<sup>311</sup> Bütün bu çerçevede tarafsızlık ilkesinin hem ülke içinde mükellef arasında hem uluslararası ticaret bağlamında sağlanması gerekmektedir. Bu doğrultuda OECD bu tezin konusunu oluşturan katma değer vergileri açısından tarafsızlık ilkesinin sağlanmasına ilişkin olarak bir takım prensipler öngörmüştür. Bu prensipler temel prensipler ve uluslararası ticaret bağlamındaki prensipler şeklinde iki üst başlık altında incelenmiştir. Bu tez kapsamında da tarafsızlık aynı doğrultuda incelenerek açıklanmaya çalışılacaktır.

### a. Temel Prensipler

Temel prensipler kapsamında üç ilke benimsenmiştir. İlk ilke *mevzuatta açıkça aksi belirtilmediği sürece katma değer vergilerinin mükellefler için yük oluşturmamasıdır*.<sup>312</sup> Bu ilke KDV'deki indirim sistemi ile sağlanmaktadır. KDV çok aşamalı bir harcama vergisi olup her bir mükellef tahsil ettiği KDV'yi yüklediği KDV'den indirmekte ve bu nihai tüketiciye yapılan teslim veya ifa edilen hizmete kadar bu şekilde üreticiden tüketiciye doğru devam etmektedir. Ayrıca belirli durumlarda yüklenen vergilerin indirilebilecek vergilerden çok olması durumunda belirli şekil şartlarının yerine getirilmesiyle mükelleflere vergi iadesi yapılmaktadır. Dolayısıyla tezin birinci bölümünde ifade edildiği gibi mükellefler kural olarak verginin konusuna giren işlemleri yapan kişiler olmakla birlikte verginin ekonomik yüklenicisi nihai tüketiciler olmaktadır. İşte uygulanmakta olan katma değer vergisi sisteminin indirim mekanizmasını ve iade sistemini sağlıklı bir şekilde işleterek mükellefler üzerinde ekonomik bir yük oluşturmaması sağlanmalıdır.

Bu noktada bazı durumlarda mevzuatta bu ilkenin aksi belirtilmiş ve vergi yükü mükellefler üzerine bırakılmış olabilir. Bu durumlara yapılan işlemin istisnaya tabi tutulmuş olması, etkili vergilendirmenin sağlanması, idari yükümlülüklerin yerine getirilmemesi örnek olarak gösterilebilir.<sup>313</sup> KDV sistemi bu çerçevede değerlendirildiğinde kısmi istisnaya tabi işlemlerde indirim imkânının verilmemesi, işletme faaliyeti ile ilgili olmayan

<sup>310</sup> Charlet, Alain / Buydens, Stéphane (2011) 'The OECD's Draft Guidelines on Neutrality for Value Added Taxes', Tax Notes International, C:61, S:6, s.443-448, s.443

<sup>311</sup> Janušková, Mária 'The principle of neutrality: VAT and direct taxes' : Sebastian, Pfeiffer / Ursprung-Steindl, Marlies (Editörler) (2015) Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes, Viena, Linde, s.140

<sup>312</sup> OECD (Guidelines), s.15

<sup>313</sup> OECD (Guidelines), s.15-16

işlemlerde yüklenen vergilerin indirimine konu edilememesi, satın alınan taşıtlara ilişkin olarak yüklenen KDV'nin indirilememesi, indirimin belgelendirilememesi veya zamanında yapılmaması gibi durumlarda indirimin yapılamaması bu istisnalara örnek oluşturmaktadır. Bu noktada bu gibi düzenlemelerin mükelleflere farkında olmadan vergiyi yüklenmeleri sonucunu doğurmayacak şekilde açık ve herkes için geçerli olacak şekilde yapılması gerekmektedir.<sup>314</sup> Bu gibi durumlarda bu ilke ihlal edilmiş olmamaktadır. Bir başka ifadeyle bu durumlarda vergi yükü mükellef üzerinde kalsa dahi tarafsızlık ilkesi ihmal edilmemiştir. Bununla birlikte özellikle istisnalara ilişkin olarak kısmi istisnaya tabi işlemlerinin olabildiğince az tutulması vergilendirmenin hem daha efektif hem daha tarafsız olmasını sağlayacaktır.<sup>315</sup>

Sınır ötesi ticaret açısından ise bu ilke varış yeri ilkesinin uygulanması ile sağlanmaktadır.<sup>316</sup> İleriki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanacak olan varış yeri ilkesi temel olarak vergilendirme yetkisinin katma değer üretildiği ülkede değil tüketimin veya kullanımın gerçekleştiği ülkede bulunmasını ifade etmektedir. Bu ilke uyarınca ihracat vergiye tabi tutulmamakta, buna karşılık ithalat vergiye tabi olmaktadır. Bu sayede tüketimin gerçekleştiği yerde sınır ötesinden gerçekleşen işlemler ve yerel işlemler aynı oran üzerinden vergilendirilerek tarafsızlık sağlanarak rekabet bozulmamakta, ayrıca üretimden nihai tüketime kadar olan zincirde ödenen ve indirilebilen vergiler arasındaki denge korunmuş olmaktadır.<sup>317</sup>

Temel prensipler kapsamındaki ikinci ilke *benzer işlemleri yapan benzer durumdaki mükelleflerin benzer vergilendirme derecelerine konu olmalarıdır*.<sup>318</sup> Esasında bu ilke birinci ilkenin doğal bir sonucudur.<sup>319</sup> Bu ilkeyi anlayabilmek için benzer vergilendirme dereceleri, benzer durumdaki mükellefler ve benzer işlemler ifadelerinin açıklanması gerekmektedir. İlk olarak benzer durumdaki mükellef ifadesi mükelleflerin indirim hakkına sahip olup olmamalarına göre belirlenmektedir.<sup>320</sup> Dolayısıyla ifalarından dolayı her ikisi de tam indirim hakkına veya her ikisi de sınırlı indirim hakkına sahip olan mükellefler benzer durumda, birisi tam indirim hakkına diğeri kısmi indirim hakkına sahip olan mükellefler ise benzer durumda olmayan mükellefler olarak değerlendirilecektir. Aldıkları hizmetler

---

<sup>314</sup> TEI. (2012) '**Draft OECD Commentary on the International VAT/GST Neutrality Guidelines**', Tax Executive, C:64, S:5, s.397-401. s.398

<sup>315</sup> Janušková, s.149

<sup>316</sup> OECD (Guidelines), s.20

<sup>317</sup> Janušková, s.161

<sup>318</sup> OECD (Guidelines), s.16

<sup>319</sup> Janušková, s.161

<sup>320</sup> OECD (Guidelines), s.22

bakımından tam indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere ilk bölümde açıklandığı üzere vergiden istisna olan hizmetleri ifa edenler örnek olarak gösterilebilir. İkinci olarak benzer hizmetler ifadesi yapılan hizmetin türüne göre belirlenmektedir.<sup>321</sup> Bu noktada Türkiye uygulaması açısından hizmet ifaları farklı türlere ayrılmadığından hizmet ifalarını tek çerçevede değerlendirmek mümkündür. Üçüncü olarak benzer vergilendirme dereceleri tam indirim hakkına sahip olan bir mükellefin ifa ettiği hizmet için yurtiçinden veya yurtdışından hizmet almış olması fark etmeksizin kendi üzerinde nihai olarak vergi yükü kalmaması gerektiğini; tam indirim hakkına sahip olmaması halinde ise aynı işlemten dolayı birden fazla kere aynı vergiyi yüklenmemesi gerektiğini ifade etmektedir.<sup>322</sup> Bu çerçevede her ikisi de tam indirim hakkına sahip olan mükelleflerin farklı ülkelerden hizmet almaları nedeniyle indirebilecekleri vergi yüklerinin değişmemesi gerektiği söylenebilir. Bu ilke ile üretim aşamasından nihai tüketim aşamasına kadar ödenen vergilerin tüketicinin ödediği vergi ile orantılı olması sağlanmaktadır.<sup>323</sup>

Üçüncü ilke *KDV düzenlemelerinin mükelleflerin ekonomik hayattaki kararlarında öncelikli etken olmayacak şekilde hazırlanmasıdır.*<sup>324</sup> Bu noktada vergisel düzenlemelerin mükelleflerin ekonomik kararlarında etkisi olmadığı şeklinde bir sonuca varılmamalıdır. Ödenecek olan toplam vergi miktarı, mükelleflerin karşı karşıya kaldıkları idari yükümlülüklerden dolayı vergiye uyumları gibi vergisel faktörler de çoğunlukla mükellefler tarafından göz önünde bulundurulmaktadır. Bununla birlikte vergisel faktörlerin mali, ticari, sosyal, çevresel etkiler gibi faktörlere nazaran ikinci planda olacağı şekilde düzenlemeler yapılmalıdır.<sup>325</sup> Bu çerçevede bir işletmenin bir ülkede faaliyette bulunup bulunmama, bir ülkedeki müşteriler veya firmalar ile ticari ilişkide bulunup bulunmama, bir ülkeden destek hizmetler alıp almama gibi kararlarının vergisel düzenlemelerden etkilenebileceği göz önünde bulundurulmalıdır.<sup>326</sup> Dolayısıyla düzenlemelerin bu türden temel kararlara birinci dereceden etki etmeyecek şekilde yapılması gerekmektedir.

## **b. Uluslararası Ticarete Tarafsızlık**

---

<sup>321</sup> OECD (Guidelines), s.22

<sup>322</sup> OECD (Guidelines), s.21

<sup>323</sup> OECD (Guidelines), s.16

<sup>324</sup> OECD (Guidelines), s.16

<sup>325</sup> OECD (Guidelines), s.16

<sup>326</sup> OECD (Guidelines), s.23

Yukarıda açıklanan temel prensipler uluslararası ticaret için de geçerli olmakla birlikte uluslararası ticaret açısından üç prensip daha bulunmaktadır. İlk prensip *yabancı mükelleflerin yerli mükelleflere göre avantajlı veya dezavantajlı konumda olmamasının gerekmesidir*.<sup>327</sup> Yerel ve yabancı mükellefler arasındaki bu kıyaslama ödenen verginin miktarı, vergiye uyum açısından mükelleflerin katlandıkları masraflar gibi çeşitli yönlerden olabilmektedir. Uluslararası ticarete bu eşitlik katma değer vergisinin tüketim yerinde uygulanması ile sağlanmaktadır. Tezin birinci bölümünde de ifade edildiği üzere katma değer vergileri nihai tüketimin vergilendirilmesini amaçlamaktadır ve bu doğrultuda hizmetin ifa edildiği yer ülkesi vergilendirme yetkisine sahip olmaktadır. Bu sayede yabancı bir işletmenin bir ülkede ifa ettiği hizmet üzerinde doğan vergi yükü ve yerel bir işletmenin ifa ettiği hizmet üzerindeki vergi yükü aynı olmaktadır. Dikkat edilirse bu ilke tarafsızlık ilkesine ilişkin temel prensiplerin ikincisi ile doğrudan ilişkindir. Nitekim bu ilkenin uygulanması ile ifayı yapanın bulunduğu yer önemli olmaksızın ifanın gerçekleştiği yerdeki mükellef ve tüketiciler aynı seviyede vergilendirilmiş olmaktadır.<sup>328</sup> Bu noktada yabancı işletmenin hizmeti ifa ettiği ülkede katma değer vergisi yüklenmesi durumunda bu vergiyi indirememesi riskinden dolayı eşitsizlik olabilmektedir.<sup>329</sup> Bu eşitsizliğin giderilmesi adına ikinci prensip ön görülmüştür.

İkinci prensip *yabancı işletmelerin vergiye tabi işlemi yaptıkları ülkelerde yaptıkları işlemlerle ilgili olarak ödedikleri katma değer vergisinin üzerlerinde kalmaması için idarenin bir yaklaşım türü benimsemesinin gerekmesidir*.<sup>330</sup> Yapılan bir araştırmada yerleşik oldukları ülke dışında vergiye tabi ifa gerçekleştiren işletmelerin önemli bir kısmının yaptıkları ifalar sırasında bir takım harcamalar gerçekleştirdikleri ve bu harcamalara ilişkin olarak çoğu durumda KDV yükledikleri belirtilmiştir.<sup>331</sup> Bu sağlayıcılar işlemi gerçekleştirdikleri ülkede mükellefiyet tesis ettirmedikleri için yükledikleri bu vergileri indirmeleri yerel mükelleflere göre farklılık arz etmektedir. Bu noktada bu prensip gereği vergi idarelerinin bu vergilerin indirilebilmesi için düzenleme yapması gerekmektedir. Bu doğrultuda belirlenecek yaklaşımlara *yüklenilen vergilerin doğrudan iadesini sağlayacak olan bir sistem kurmak, ilgili hizmet ifalarını KDV'den istisna tutmak, yerel vergi idaresi üzerinden iade yapmak, vergi yükümlülüğünü yerel sağlayıcıya veya müşteriye kaydırmak*

---

<sup>327</sup> OECD (Guidelines), s.16

<sup>328</sup> TEI (2012), s.3

<sup>329</sup> OECD (Guidelines), s.17

<sup>330</sup> OECD (Guidelines), s.17

<sup>331</sup> Charlet / Buydens (2011), s.2



gibi yöntemler örnek verilmektedir.<sup>332</sup> Kendi içerisinde avantaj-dezavantajları olan bu sistemlerin ortak amacı yabancı işletmelerin yerli işletmeler gibi mükellefiyet tesis etmemesinden dolayı üzerlerinde indirim tabi tutamadığı vergi yükü kalmasının önüne geçmektedir. Bu sistemlerin hangisinin tercih edileceği noktasında ise işletmeler açısından uyum masrafları ve idare açısından hileli işlemlerin önlenmesi arasında denge kurularak bir veya birkaç sistem alternatifli olarak kullanılabilir. <sup>333</sup> Türkiye uygulaması açısından bakıldığında bu konuyla ilgili açık bir düzenleme olmamakla birlikte tezin birinci bölümünde ifade edildiği üzere Maliye Bakanlığı verdiği özelgelere yabancı mükelleflerin Türkiye’de yüklenildikleri KDV’yi yapılan incelemeler sonucunda iade alabilecekleri ifade edilmektedir. <sup>334</sup> Dolayısıyla açık bir düzenleme olmamakla birlikte Türkiye’de mükellefiyet tesis ettirmemiş olan işletmelerin belirli şekil şartlarını yerine getirmek suretiyle yerel vergi dairelerinden iade alma seçeneğinin tercih edildiği gözükmektedir. Bununla birlikte idarenin bu konuyla ilgili açık bir düzenleme yapmamış olması, bunun ötesinde verdiği özelgelere prosedürleri yeterince açıklamadığı göz önüne alındığında bu konuda bir düzenleme yapılması gereği açıkça gözükmektedir. Nitekim bu durum vergi mevzuatının açık, anlaşılabilir olması, mükellef tarafından kolaylıkla ulaşılabilir olması gibi ilkelerle çelişmekte ve mükellefler üzerinde KDV yükü kalma ihtimali nedeniyle tarafsızlık ilkesi zedelenmiş olmaktadır. Dolayısıyla ya pratikte uygulanmakta olan bu çözüm yolu ya da yukarıda sayılan yöntemler arasından birisi seçilerek açık bir şekilde düzenleme yapılmalıdır. Bu sistemler arasında tercih yapılırken idarelerin hileli yöntemlerle yüklenilmeyen veya iade edilmesi gerekmeyen vergilerin ödenmesinin engellenmesini amaçlaması doğal olmakla birlikte mükelleflerin de çok fazla idari yüküyle karşılaşmaması gerekmektedir. Nitekim üçüncü ve son ilke bu hususu da kapsamaktadır.

Uluslararası ticarete tarafsızlık açısından üçüncü ilke *yabancı işletmeler için özel idari prosedürlerin gerekli olması durumunda bu düzenlemelerin işletmeler için oransız bir yük getirmemesi gerektiğidir.*<sup>335</sup> Hukuken bir ülkede varlığı olmayan işletmenin bu ülkede yaptığı faaliyetlerden dolayı idarenin muhtemel vergi kayıplarını önlemek için bu şirketlere bir takım yükümlülükler getirmesi olağan bir durumdur ve bu durum tarafsızlık ilkesinin ihlali olarak değerlendirilmemelidir. Bununla birlikte bu yükümlülüklerin ilgili şirketler için orantısız bir yük getirerek yerel şirketlerle olan rekabetin aleyhlerine bozulmasına neden

---

<sup>332</sup> OECD (Guidelines), s.17

<sup>333</sup> OECD (Guidelines), s.18

<sup>334</sup> Kızılot, s.488

<sup>335</sup> OECD (Guidelines), s.18

olacak şekilde ağır olmaması gerekir. Özellikle vergi iadesine ilişkin belirlenen yöntemin uygulanması sırasında istenen belgeler, iadenin süresi, başvurunun şekli gibi hususlarda mükelleflere getirilen yükler orantılı olmalıdır. Elbette vergi iadesinin yanlış yapılması durumunda bunun geri dönüşü daha zor olacağından dolayı idare daha hassas olacaktır fakat taraflar arasında denge de göz ardı edilmemelidir.<sup>336</sup> Bununla birlikte idare açısından da memur çalıştırmak, vergiyi toplamak gibi idari maliyetler; yeni sistemler kurmak gibi altyapı kurma maliyetleri, nakit akışı masrafları gibi finansal maliyetler de söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla belirli miktarların altında işlem yapan işletmeler için gelirden daha fazla yük getirecek masraflara da girilmeyecektir. Bu noktada efektif bir idarenin kurulabilmesi için idareler arası bilgi değişimi kanallarının kurulması büyük öneme sahiptir.<sup>337</sup> Bu doğrultuda idarelerin belirli belgeleri doğrudan ilgili ülke idarelerinden temin etmesi mümkündür. Ayrıca her iki taraf açısından da uygulamayı kolaylaştırması adına belirli formların, mükelleften istenen belgelerin yaygın kullanılan yabancı dillerde kabulünün mümkün kılınması önemli bir çözüm olabilir.<sup>338</sup>

### **c. Değerlendirme**

KDV'nin hem ülke içerisinde gerçekleşen işlemler açısından hem de sınır ötesi gerçekleşen işlemler açısından teorisine uygun bir şekilde bir işleyişi noktasında tarafsızlık ilkesi önemli bir yere sahiptir. Bu ilkeye ilişkin olarak yukarıda ifade edilen prensipler arasında özellikle verginin mükellefler üzerinde yük oluşturmaması gerektiğini ifade eden ilk prensibin diğer prensipler açısından da temel oluşturduğu söylenebilir. Bununla birlikte mükellefler arasında tarafsızlığın sağlanması açısından öngörülen prensipler de bu ilkenin önemli diğer bir esasını oluşturmaktadır.

Bu prensipler çerçevesinde Türkiye KDV sistemi değerlendirildiğinde sistemin genel hatları itibarıyla teorik çerçeveye uygun olduğu söylenebilir. Verginin mükelleflerin üzerinde kalmaması için indirim sistemi işlemekte, sınır ötesi gerçekleşen ifalarda vergilendirme ülkesi varış yeri ilkesine göre belirlenmektedir. Varış yeri ilkesinin uygulanması uluslararası ticaret açısından da tarafsızlık ilkesinin sağlanması açısından önemlidir. Uluslararası ticaret açısından önemli bir husus olan yabancı mükelleflerin

---

<sup>336</sup> Charlet / Buydens (2011), s.6

<sup>337</sup> OECD (Guidelines), s.18

<sup>338</sup> Janušková, s.157

Türkiye’de yüklendikleri vergilerin iadesi konusunda ise açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu noktada sorunun özgelgeler yolu ile çözülmesi mükellefler açısından yeterli ölçüde öngörülebilirliği sağlamadığından açık bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır. Uluslararası ticaret açısından son prensip açısından ise vergi sorumluluğu uygulaması ile mükellefler üzerinden pek çok durumda önemli yük alınmış durumdadır. Bununla birlikte ilerleyen bölümlerde açıklanacak olan nihai tüketicilere ifa edilen elektronik hizmetlerde basitleştirilmiş kayıt sistemi şeklinde bir sistem ile belirli işlemlerde mükelleflere yükümlülük getirilmesi durumunda bu yükümlülüklerinin taraflar arasında dengeler gözetilerek orantılı bir şekilde getirilmesi gerekecektir.

## 2. Elektronik Ticaretin Vergilendirmesinde Diğer Çerçeve İlkeler

İlk olarak, verimlilik ilkesi en kısa şekliyle vergi sisteminin verimli bir şekilde oluşturulmasını ifade etmektedir.<sup>339</sup> Bu çerçevede bir yandan mükelleflerin ödedikleri vergi aslı dışında idari prosedürlere uyuma ilişkin olarak yaptıkları masrafların diğer yandan idarenin vergiyi tahsil etmeye yönelik masraflarının mümkün olduğu kadar azaltılması gerekmektedir. Bu noktada kuralların karmaşık olmasının mükelleflerin uyum maliyetlerini arttırdığı ifade edilebilir.<sup>340</sup> Bu doğrultuda vergi idaresinin mükelleflerin ödeyecekleri vergileri öngörebilecekleri, sorumlulukları konusunda bilgi sahibi olabilecekleri rehberler hazırlamaları verimliliğin artması konusunda faydalı olacaktır.<sup>341</sup>

İkinci olarak belirlilik ve basitlik ilkesi vergi kurallarının anlaşılır ve öngörülebilir biçimde açık ve basit olmasını ifade etmektedir.<sup>342</sup> İki ayrı ilke olarak da değerlendirilebilecek olan belirlilik ve basitlik ilkesi bu iki ilkenin birbirini gerektirmesi nedeniyle tek bir ilke olarak değerlendirilmiştir. Nitekim bir kural olabildiğince basit olmalıdır ki mükellefler ve ilgili diğer kişiler açısından belirli veya diğer bir ifade ile kesin olsun. Daha açık bir ifadeyle bir kuralın yeterince basit ifade edilmemiş olması bu kuralın ilgili kişiler tarafından farklı şekillerde yorumlanabilmesine ve dolayısıyla yeterince belirli olmamasına neden olacaktır. Bu doğrultuda vergi kuralları öyle şekilde düzenlenmelidir ki mükellef vergisini nasıl hesaplayacağını ve hangi zamanda nereye ödeyeceğini tereddütte

---

<sup>339</sup> Akçaoğlu, s.33

<sup>340</sup> Rendahl, Pernilla (2009) **Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies**, Amsterdam, IBFD, s.344

<sup>341</sup> Rendahl, s.345

<sup>342</sup> Yaltı (2003), s.30

düşmeden bilebilmelidir.<sup>343</sup> Bu ilkenin belirtilen şekilde uygulanması diğer ilkelerin uygulanmasını destekleyeceğinden ve dolayısıyla diğer ilkelere hedeflenen amaçların gerçekleşmesini sağlayacağından belirlilik ve basitlik ilkesinin özel bir önemi olduğu ifade edilebilir.<sup>344</sup>

Üçüncü olarak etkinlik ve doğruluk ilkesi verginin doğru miktarda doğru zamanda ve doğru ülkede ödenmesi adına vergi düzenlemelerinin çifte vergilendirmeye veya istem dışı hiç vergilendirmemeye yol açmayacak şekilde düzenlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu doğrultuda vergiden kaçınma ve kaçakçılık da minimum seviyede tutulmuş olacaktır.<sup>345</sup> Bu ilke kapsamında değinilmesi gereken diğer bir husus özellikle sınır ötesi ticaret açısından bu ilkenin sağlanması için idareler arası koordinasyon ve iş birliğinin sağlanması gereğidir.<sup>346</sup> Aksi takdirde tarafları farklı ülkelerde olan sınır ötesi ticarete çifte vergilendirme veya istem dışı vergilendirmeme gibi sorunlar ortaya çıkabilecektir.

Son olarak esneklik ilkesi vergilendirme sistemlerinin ticari hayatın ve teknolojinin gelişmelerine ayak uyduracak şekilde esnek ve dinamik olmasını ifade etmektedir.<sup>347</sup> Bu ilke elektronik ticaretin gelişmesiyle doğru orantılı olarak vergi idarelerine yeni teknolojilere ayak uydurarak sistemlerini güncel tutma sorumluluğu getirmektedir. Bu noktada ilgili kuralların teknolojinin getirdiği yeniliklere ayak uydurabilmesi için yeterince geniş olması gerektiği ifade edilebilir.<sup>348</sup> Nitekim gereğinden fazla ayrıntılı şekilde yapılan düzenlemeler uygulayıcılara yeniliklere cevap vermek için yeterince alan bırakmayabilir. Bununla birlikte bu durum her düzenleme özelinde ayrı ayrı değerlendirilmeli ve düzenlemenin kapsamı kesinlik ve açıklık ilkesi ile ters düşecek şekilde birbirinden çok farklı yorumlara ve uygulamalara neden olmamalıdır.

#### 4. İyi Yönetim İlkeleri

Yukarıda açıklanan vergilendirme ilkeleri sadece dijital ekonomi özelinde değil genel olarak bütün bir vergilendirme ilkelerinde geçerli olan ilkelere aittir. Bu ilkelerin doğru bir şekilde uygulanmasıyla vergi kanunlarının düzenlenmesinden başlayarak mükelleflerin vergiye uyumu, vergi kayıp ve kaçaklarının azalması, düzgün işleyen bir vergilendirme

---

<sup>343</sup> Yaltı (2003), s.30

<sup>344</sup> Rendahl, s.346

<sup>345</sup> Yaltı (2003), s.30

<sup>346</sup> Rendahl, s.347

<sup>347</sup> Yaltı (2003), s.30

<sup>348</sup> Rendahl, s.348

sisteminin oluşması gibi önemli faydalar sağlanmış olacaktır. Bu noktada kanun koyucuya kanunların hazırlanması sırasında ve özellikle vergi idaresine bu ilkelerin hayata geçirilmesi noktasında önemli görevler düşmektedir. OECD'nin 2001 yılında yayınlamış olduğu raporda vergi idarelerinin mükelleflerle olan ilişkilerinde gözetmesi tavsiye edilen bir takım esaslar yer almıştır. Bu esasların uygulamaya geçirilmesiyle bu ilkelerin de hayata geçirilmesi mümkün olacaktır. Bu raporda vergi idarelerinin uyması tavsiye edilen ilkeler şu şekilde ifade edilmiştir;

- “1. Vergi kanunlarını adil, güvenilir ve şeffaf bir şekilde uygulamak,*
- 2. Mükelleflere haklarına ve yükümlülüklerine olduğu kadar ulaşılabilir şikâyet prosedürleri ve iyileştirme mekanizmaları hakkında da taslak sunmak ve bilgilendirmek,*
- 3. Sürekli olarak nitelikli bilgileri yayınlamak ve mükellef tarafında yöneltilen sorulara, isteklere ve başvurulara tam ve zamanında cevap vermek,*
- 4. Mükellef hakları ve sorumlulukları konusunda hukuka uygun olarak ulaşılabilir ve güvenilir bilgi hizmeti sunmak,*
- 5. Uyum maliyetlerini vergi kanunları ile uyumu sağlamak üzere gerekli olan seviyede minimum ölçüde tutmak,*
- 6. Mümkün olduğunda idarenin politikaları ve usulleri hakkında değişikliklerde mükelleflere yorum yapma fırsatı sunmak,*
- 7. Mükellefin bilgilerini sadece hukukun izin verdiği ölçüde kullanmak,*
- 8. Müşteri grupları ve daha geniş topluluklarla iyi çalışma ilişkileri geliştirmek ve sürdürmek.”<sup>349</sup>*

### **C. SINIR ÖTESİ HİZMET İFALARINDA TÜKETİM YERİ**

Elektronik ticaret kapsamında yapılan hizmet ifalarında ifayı yapanın ve ifanın yapıldığı kişinin aynı ülke sınırları içerisinde olması halinde KDV açısından bir problem ortaya çıkmamaktadır. KDV'nin konusuna giren ifaları yapan mükellef zaten o ülkede mükellefiyet kaydı bulunan herhangi diğer bir mükellef gibi ifa ettiği hizmetlere ilişkin olarak beyanda bulunacak, yüklendiği vergileri indirim konusu yapabilecek ve vergisini ödeyecektir. Ayrıca hizmetin tüketim yerinin neresi olacağı ile ilgili olarak da herhangi bir

<sup>349</sup> OECD (2001), ‘Principles of Good Tax Administration – Praticce Note’, <https://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf> s.e.t. 25.04.2017 s.4

tereddüt ortaya da çıkmayacaktır. Hizmeti ifa edenin ve ifanın yapıldığı kişinin farklı ülkelerde bulunması durumunda ise her şeyden önce vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Bu ülke belirlendikten sonra ise vergilendirmenin nasıl gerçekleşeceği ayrı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede bu bölümde öncelikle vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olacağına ilişkin genel kabul gören ilke olan varış yeri ilkesi açıklanacak, sonrasında tüketimin nerede gerçekleştiği işletmeden işletmeye ve işletmeden tüketiciye yapılan ifalar ayrımı yapılarak konu incelenecektir.

## 1. Varış Yeri İlkesi

KDV önceki bölümlerde açıklandığı üzere çok aşamalı bir harcama vergisi olup nihai tüketimi vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Üretimden tüketime kadar her bir aşamada ürüne eklenen katma değer vergilendirilmekte, tüketim aşamasından önceki aşamalarda indirim mekanizmasıyla vergi mükelleflerin üzerinde kalmamakta, son aşamada tüketici ekonomik olarak vergiyi yüklenmektedir. Bütün bu aşamaların aynı ülke içerisinde olduğu durumlarda sistemin işleyişi açısından herhangi bir problem olmamakla birlikte bu aşamaların farklı ülkelerde gerçekleşmesi durumunda vergilendirmenin kaynak ülkesinde mi varış yeri ülkesinde mi gerçekleştirileceğinin belirlenmesi önem kazanmaktadır. Kaynak ilkesi vergilendirme yetkisinin katma değer eklendiği ülkede bulunması gerektiğini ifade ederken, varış yeri ilkesi vergilendirmenin tüketimin gerçekleştiği yerde yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Bu iki ilke arasındaki temel ekonomik farklılık kaynak ülkesinde vergilendirmede bir ülkede bulunan işletmelerin aynı seviyede vergilendirilmesi, varış yeri ülkesinde vergilendirme ise bir ülkede bulunan tüketicilerin aynı seviyede vergiye tabi tutulmasıdır.<sup>350</sup>

Kaynak ülkesinde vergilendirmenin kabul edilmesi durumunda ülkeler yapılan ihracatlar üzerinden KDV toplarken ithalat ülkesi vergilendirme yapmayacaktır. Bu durumda üretimden tüketime kadar olan zincirde her bir aşamada üretilen katma değer katma değer üretildiği ülkede vergilendirilmiş olacak ve toplam vergi geliri bu ülkelerdeki oranlara göre dağıtılmış olacaktır. Bu durum ise KDV'nin bir tüketim vergisi olması özelliği ile çelişmektedir.<sup>351</sup> Kaynak ilkesinin avantajlı yönü ise sağlayıcıların kendi ülkelerinde mükellef olmalarından dolayı vergilendirmenin hem mükellefler açısından özellikle vergiye

---

<sup>350</sup> OECD (Guidelines), s.12

<sup>351</sup> OECD (Guidelines), s.12

uyum açısından hem de idare açısından özellikle denetimlerin kolay olması ve ekstra maliyet getirmemesi açısından daha kolay gerçekleşmesidir.<sup>352</sup>

Varış yeri ilkesinin benimsenmesi durumunda ise her ne kadar vergilendirme süreci açısından bir takım zorluklar ortaya çıkacak olsa da KDV'nin yapısına uygun olarak toplam vergi yükü nihai tüketime gerçekleştiği ülkedeki vergi oranına göre belirlenecek ve toplam vergi geliri bu ülkede kalmış olacaktır. Dolayısıyla KDV'nin yapısına ve tarafsızlık ilkesine uygun olan, varış yeri ilkesine göre vergilendirmenin yapılmasıdır. Nitekim bir ülkedeki müşterilerin ülke içinden ve dışından aldığı ürünler üzerinde KDV açısından farklılığın bulunması tarafsızlık ilkesinin tam olarak gerçekleştirilememesine neden olacaktır.<sup>353</sup> Bu nedenlerden dolayı KDV açısından genel kabul gören ilke de varış yeri ilkesidir.<sup>354</sup>

Bu iki ilke elektronik ticaret açısından değerlendirildiğinde kaynak ilkesinin uygulanması durumunda her ne kadar katma değer üretildiği ülkede bu katma değeri üreten kişinin mükellefiyet tesis ettirmiş olmasından dolayı verginin daha etkili bir biçimde toplanabilmesi mümkün olsa da yine tarafsızlığın sağlanamaması açısından kaynak ilkesi tercih edilmemektedir. Ayrıca elektronik ticaretin yapısı gereği yukarıda açıklanmış olan hareketlilik özelliği çerçevesinde sağlayıcıların kolaylıkla yer değiştirebilmeleri ve bu şekilde sağlayıcıların kuruluşlarını vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere kaydırarak ifalarını buralardan gerçekleştirmeleri mümkün olduğundan kaynak ilkesi sağlayıcıların vergi planlamalarını buna göre yapmaları ve daha az vergi ödemeleri sonucunu doğurabilecektir.<sup>355</sup> Dolayısıyla kaynak ilkesi bu açıdan da sağlayıcının bulunduğu yer önemli olmaksızın tüketicinin bulunduğu yerdeki kurallara göre vergilendirmenin gerçekleştiği varış yeri ilkesine göre zayıf durumda kalmaktadır.

Bütün bu açıklamalar çerçevesinde uluslararası ticarete varış yeri ilkesi genel kabul görmeye beraber uygulamada farklı ülkelerin bu ilkeyi farklı şekilde hayata geçirmelerinden dolayı çifte vergilendirme veya istem dışı hiç vergilendirmeme problemleri ortaya çıkabilmektedir.<sup>356</sup> Özellikle hizmet ifaları açısından hizmet ifalarının mal teslimlerinin aksine gümrük kontrolüne tabi olmaması farklı uygulamalara yer açabilmektedir. Bu noktada ülkelerin tüketim yerini belirleyen kurallarının uyum içerisinde olması önem kazanmaktadır.

---

<sup>352</sup> Ferhatoğlu, Emrah (2006) '**Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Vergisi Sisteminde Elektronik Ticaret**', Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C:7, S:2, s.47-65. s.53

<sup>353</sup> Millar, s.7

<sup>354</sup> OECD (Guidelines), s.12

<sup>355</sup> Ferhatoğlu, s.53

<sup>356</sup> OECD (Guidelines), s.13

## 2. Sınır Ötesi Hizmet İfalarında Varış Yeri İlkesinin Uygulanması

Varış yeri ilkesinin uygulanabilmesi için ifa edilen hizmetin tüketim yerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu noktada üretimden tüketime kadar olan zincirde son aşama olan tüketim yeri öncelikli olarak önem arz etse de indirim sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve tarafsızlık ilkesinin gerçekleştirilebilmesi adına nihai tüketimden önceki aşamalarda da ifa yerinin tespiti önem arz etmektedir. Bu doğrultuda hem vergilendirmenin yapılacağı ülkenin belirlenmesi açısından hem de bu belirleme yapıldıktan sonra vergilendirme sürecinin nasıl gerçekleşeceği açısından kurallar belirlenirken bir takım hususların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu hususlar şu şekilde sıralanabilir;

- “ - *Uluslararası tarafsızlığın sağlanması*
- *İlgili ifalara taraf olan işletmelerin uyumunun mümkün olduğu kadar basit tutulması*
- *Hem işletmeler hem vergi idareleri açısından açıklığın ve kesinliğin sağlanması*
- *Vergi ve idari uyumla alakalı masrafların minimum olması*
- *Kaçakçılık ve kaçınma engellerinin yeteri kadar güçlü olması*”<sup>357</sup>

Yukarıda ifade edildiği gibi KDV açısından nihai olarak tüketimin vergilendirileceği varış yeri ilkesi kabul görmüş ve ülkeler bunu gerçekleştirmeye yönelik olarak düzenlemeler yapmış olmakla birlikte bu düzenlemeler farklı şekillerde yapılmıştır. Bir takım ülkeler hizmet ifalarını farklı kategoriler altında değerlendirmiş ve her bir kategori için ayrı vergilendirme yeri kuralı benimsemiş, bir takım ülkeler ise kategorizasyon yapmaksızın genel bir kural belirlemiş ve bu genel kuralı açıklayan bir dizi kural konularak belirleme yapmıştır.<sup>358</sup> Örneğin AB KDV sisteminde birinci tür yaklaşım benimsenmişken Türkiye’de ikinci tür yaklaşım benimsenmiştir. Tezin birinci bölümünde ifade edildiği üzere KDVK’nın gerekçesinde KDVK’nın uygulanmasında varış yeri ilkesinin benimsendiği belirtilmiş, KDVK’nın metninde de verginin konusunu oluşturan işlemlerin Türkiye’de yapılmış olması ön şart olduğu ve Türkiye’de yapılmış olmanın hizmet ifaları açısından ifanın Türkiye’de fiilen yapılması veya ifadan Türkiye’de faydalanılması anlamına geldiği ifade edilmiştir.

Kanunda ifanın ne zaman Türkiye’de yapılmış olacağı ifade edilmiş olmakla birlikte uygulamada tereddütler ortaya çıkabilmektedir. Bu noktada OECD’nin ülkeler arasında

<sup>357</sup> OECD (Guidelines), s.28

<sup>358</sup> OECD (Guidelines), s.28; Aynı yönde bkz. Rendahl, s. 338



uyum sağlanması açısından sınır ötesi hizmet ifalarında vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olması gerektiğine dair yayınlamış olduğu rehberdeki ilkeler çerçevesinde değerlendirme yapılması uygulama açısından yol gösterici olacaktır. OECD söz konusu raporunda işletmeler arasında gerçekleşen işlemleri ve işletmelerle tüketiciler arasında gerçekleşen işlemleri iki kategori altında değerlendirmiş ve her bir tür için ayrı ilkeler öngörmüştür. Her ne kadar Türkiye’de kanun koyucu bu şekilde bir ayırım yapmaksızın hizmet ifaları için ortak kurallar öngörmüş olsa da KDV sistematığı içerisinde bu iki tür ifa için ayrı uygulamalar olabilmektedir. Bu doğrultuda bu tez kapsamında da rehber doğrultusunda öncelikle hizmet ifalarına ilişkin genel kurallar iki kategori altında incelenecektir. Sonrasında bu genel kuralların bazı durumlardaki istisnalarına değinilecektir.

#### **a. İşletmeler Arası Hizmet İfaları<sup>359</sup>**

İşletmeler arasında uluslararası ticarete konu olan hizmet ifaları açısından genel kural *vergilendirme yetkisinin müşteri işletmenin bulunduğu ülkeye ait olacağı* şeklinde ifade edilmektedir.<sup>360</sup> Genel kuralın bu şekilde belirlenmesi müşteri işletmenin bir hizmet satın alma amacının doğal olarak kendi faaliyetlerini sürdürmesi olmasından kaynaklanmaktadır.<sup>361</sup> Bu genel kural ileride incelenecek olan istisnaların varlığı dışındaki her durumda uygulama alanı bulacaktır.

Genel kural bu şekilde belirlendikten sonra önemli olan husus tarafların kimliğinin, hizmetin niteliğinin ve müşterinin bulunduğu ülkenin tespitinin yapılmasıdır. Bu konuda işletmeler arası gerçekleşen hizmetlerde belirleyici olan husus taraflar arasında yapılan anlaşma olacaktır.<sup>362</sup> Bu noktada taraflar arası anlaşmanın en önemli unsurunu özellikle hizmet bedelinin yüksek miktarlarda olduğu durumlarda yazılı sözleşmeler oluşturmakla birlikte taraflar arasında gerçekleşen yazışmalar, satın alma emirleri, faturalar, benzeri farklı

---

<sup>359</sup> Mükellefler arası hizmet ifaları yerine işletmeler arası hizmet ifaları ifadesinin tercih edilmesi üretimden nihai tüketime kadar yer alan zincirde rol oynayan aracı kişilerin bir başka ifadeyle mükelleflerin pek çok durumda işletme niteliğinde olmasından kaynaklanmaktadır. Bir başka anlatımla bu başlıkta nihai tüketicilere yapılan ifalar dışındaki ifalar incelenmektedir. Ayrıca bir başka açıdan, aracı konumda olan mükellefler arasında yapılan işlemler özel olarak kendi başına değerlendirildiğinde bu işlem özelinde sağlayıcı mükellef niteliğinde olacak müşteri ise bu işlem özelinde mükellef niteliğinde olmayacaktır. Dolayısıyla bu zincir içerisinde işletmeler arasında gerçekleşen ifalar ifadesinin kullanılması daha uygun olmaktadır. Bu kategori dışındaki işlemler ise nihai tüketicilere yapılan ifalar olup bu işlemlerde sağlayıcılar işletme niteliğinde olup mükellef sıfatı taşımaktayken, müşteriler işletme niteliğinde değildir. Bu tür işlemlerde tüketim yeri ise ikinci kategorizasyon olarak işletmeler ve nihai tüketiciler arasındaki hizmet ifaları başlığı ile incelenecektir.

<sup>360</sup> OECD (Guidelines), s.29

<sup>361</sup> OECD (Guidelines), s.29

<sup>362</sup> OECD (Guidelines), s.30

belgeler, özellikle elektronik ticaret açısından çevrimiçi sipariş kayıtları, elektronik ortamda tutulan kayıtlar, ödeme araçları da anlaşmanın unsurları arasında yer almaktadır.<sup>363</sup> Bu ve bunlarla sınırlı olmaksızın ilgili belgeler tarafların kimliğinin, faaliyet gösterdikleri ülkelerin, anlaşmanın konusunun belirlenmesinde hem taraflar hem idare açısından kullanılabilir. Dolayısıyla taraflar arasındaki anlaşma, spesifik hukuki belgelerin belirlenmesinden ziyade belirli ülke uygulamalarıyla sınırlı olmaksızın geniş bir uygulama alanı içerisinde belirlenmektedir.<sup>364</sup>

Genel kuralın somut olayda uygulaması ise ifanın tek bir ülkede faaliyet gösteren mükelleflere veya birden fazla ülkede işyeri bulunan çok uluslu bir mükellefe yapılmasına göre özel şekillerde gerçekleşebilecektir. Bu noktada çok uluslu mükellef ve tek bir ülkede faaliyet gösteren mükellef ayrımı mükellefin birden fazla ülkede işyeri bulunup bulunmamasına göre yapılmaktadır. İşyeri Türk vergi hukukunda VUK'un 156. maddesinde öncelikle sınırlı sayıda olmaksızın bir takım örnekler verildikten sonra "*ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.*" şeklinde tanımlanmıştır.<sup>365</sup> Bu tanımda ön plana çıkan husus bir faaliyetin yürütüldüğü yer yani mekândır.<sup>366</sup> Öte yandan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında da bağlantı noktası olarak değerlendirilmesi dolayısıyla işyeri tanımı yapılmaktadır. Bu anlaşmalar çerçevesinde yer alan tanımlarda ise sabit bir mekânın yanı sıra bu mekânda yürütülen faaliyetin devamlı olması ön plandadır.<sup>367</sup> Her iki tanım açısından tereddüt oluşturabilecek olan husus ise elektronik ticaretin gelişmesi ile birlikte yeni iş modellerin ortaya çıkması sonucu işletmelerin yeni tür yapılanmalarının işyeri sayılıp sayılmaması noktasındadır. Bu konuda gerek uluslararası alanda gerekse ulusal düzeyde çalışmalar yürütülmektedir. Türkiye'de hali hazırda doğrudan bu konuya ilişkin olarak yapılan bir düzenleme olmasa da Vergi Usul Kanunu Tasarısı taslağında<sup>368</sup> elektronik ortamda işyeri başlıklı yeni bir başlık öngörülmüş ve elektronik ortamda işyerine ilişkin geniş bir çerçeve çizilerek bu konuda

<sup>363</sup> OECD (Guidelines), s.30-31

<sup>364</sup> Charlet, Alain / Buydens, Stephane (2012) '**The OECD International VAT/GST Guidelines: past and future developments.**', World Journal of VAT/GST Law, C:1, S:2, s.175-184. S.181

<sup>365</sup> Maddenin tamamı şu şekildedir: "*Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.*"

<sup>366</sup> Öner, Cihat (2016) **Vergi Hukukunda İşyeri**, Ankara, İmaj. s.40

<sup>367</sup> Öner, s.42

<sup>368</sup> Çalışmaya [http://www.ebso.org.tr/userfiles/files/vergi\\_usul\\_kanunu\\_tasarisi.pdf](http://www.ebso.org.tr/userfiles/files/vergi_usul_kanunu_tasarisi.pdf) adresinden ulaşılabilir.

kapsamın Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği düzenlenmiştir.<sup>369</sup> Her ne kadar şu an için tasarı kanunlaşmamış ve Maliye Bakanlığı bu konuda bir düzenleme yapmamış olsa dahi uluslararası alandaki gelişmeler incelendiğinde sunucuların (*server*) belirli şartları taşınması durumunda işyeri kapsamında değerlendirileceği, web sitelerinin ise işyeri teşkil etmeyeceği ifade edilebilir.<sup>370</sup> Bu doğrultuda sunucuların işyeri teşkil etmesi hususunda işyerinin kısaca yapılan *ticari faaliyetlerin sürdürüldüğü sabit yer* tanımından hareketle değerlendirme yapılabilir.<sup>371</sup> İlk olarak sabit olma açısından değerlendirme yapıldığında sunucuların bir ülkede sabit olarak yerleşmiş olduğundan hareketle bu şartın gerçekleşmiş olduğu ifade edilebilir. Her ne kadar sunucu içerisindeki yazılımlar ve veriler ağlar üzerinden farklı bir ülkede bulunan bir sunucuya aktarılabilirse dahi bu yazılım ve verilerin bulunduğu sırada ilgili ülkede sabit olma koşulu gerçekleşmiş olacaktır.<sup>372</sup> İkinci olarak ticari faaliyet gerçekleştirilmesi unsuru, esas olarak ilgili ülkelerin ticari faaliyet tanımı uyarınca belirlenecek olan bir husustur. Bununla birlikte genel itibarıyla sunucu üzerinden gerçekleştirilen faaliyetlerin sadece depolama, teslimi gerçekleştirme, iletişim hattı sağlama, bilgi sunumu, reklam yapma gibi hazırlayıcı ve tamamlayıcı mahiyette olması durumunda bu unsurun gerçekleşmediği, faaliyetin hazırlayıcı ve tamamlayıcı bir faaliyetin ötesine geçmesi durumunda bu unsurun gerçekleştiği ifade edilebilir.<sup>373374</sup>

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde hizmetin gerçekleştirildiği müşteri işletmenin tek bir ülkede faaliyet gösteren bir mükellefe mi çok uluslu bir mükellefe mi yapıldığı belirlenecektir. Bu noktada müşteri mükellefin<sup>375</sup> bir ortaklıkla ilişkili olup olmaması önem

---

<sup>369</sup> Tasarıdaki madde metni şu şekildedir: “Madde 130- (1)İnternet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda iş yeri oluşur.

(2)Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda oluşan iş yerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirlemeye, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

<sup>370</sup> Benzer şekilde Amerika Birleşik Devletleri’nde verginin doğması için gereken bağı oluşturan fiziksel varlığın bulunması şartının tarafların bir sunucuya sahip olması veya kiralaması durumunda gerçekleşmiş olabileceği, sadece yazılım alınması veya kullanılması durumunda bu şartın gerçekleşmeyeceği ifade edilmektedir. Bkz. van Thiel, Servaas, ‘VAT on Online Supplies: A Brief Outline of Current Issues’, Lamensch, Marie / Traversa, Edoardo / van Thiel, Servaas (Edidörler) (2015), Value Added Tax and the Digital Economy. The 2015 EU Rules and Broader Issues, The Netherlands, Kluwer Law International. s.8

<sup>371</sup> Akçaoğlu, s.101

<sup>372</sup> Akçaoğlu, s.103

<sup>373</sup> Akçaoğlu, s.104

<sup>374</sup> Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Akçaoğlu, s-100-111

<sup>375</sup> Tezin birinci bölümünde ifade edildiği üzere bir işlemin KDV’ye tabi olması bu işlemi yapan kişinin yapısından bağımsızdır. Dolayısıyla işlemi yapan kişi bir gerçek kişi olabileceği gibi, tüzel kişi şirket, bir derneğe tabi işletme veya kamu kurumu bünyesindeki işletme olabilir.

taşımayacaktır.<sup>376</sup> Bir başka ifadeyle müşteri mükellefin tek bir ülkede faaliyet gösteren bağımsız bir hukuki yapıda olması yeterli olup farklı ülkelerde bağımsız şirketleri olan bir ortaklıkla ilişkili olması, ortaklarının başka ülkedeki bir şirkette hakim pozisyonda olması gibi ilişkiler bu mükellefin çok uluslu mükellef olarak değerlendirilmesine neden olmayacaktır. Bu çerçevede vergilendirme yerini ifanın tek bir ülkede faaliyet gösteren mükelleflere ve çok uluslu mükelleflere yapılmasına göre iki kategoride inceleyebiliriz.

### **i. Tek Bir Ülkede Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yapılan İfalar**

Tek bir ülkede faaliyet gösteren mükelleflere yapılan ifalarda vergilendirme yerinin tespiti nispeten daha kolay olmakta ve mükellefin farklı yerlerde işyerleri olmadığı için vergilendirme yetkisine sahip olan ülke genel kuralın doğrudan uygulanmasıyla müşteri işletmenin bulunduğu ülke olmaktadır. Bu genel kural ifayı gerçekleştiren işletme, müşteri işletme ve vergi idaresi açısından ayrı ayrı değerlendirilebilir.

#### **aa. İfayı Gerçekleştiren Açısından**

İlk olarak hizmeti ifa eden işletme açısından müşterinin kimliğinin ve faaliyette bulunduğu ülkenin tespiti önem kazanmaktadır. Özellikle elektronik ticaret kapsamında yapılan ifalar için bu tespit her zaman kolay olmayabilmektedir. Bununla birlikte sürekli devam edegelen bir ilişkinin bulunması veya ifa edilen hizmet tutarının yüksek olması durumunda tarafların birbirleri hakkında yeterli bilgiye sahip olması doğal olarak mümkün olacaktır.<sup>377</sup> Bu doğrultuda bu tespit yukarıda ifade edildiği üzere çoğunlukla taraflar arasındaki sözleşmeden, sözleşmeden çıkartılmıyorsa fatura, yazışma, satın alma emirleri, ödeme araçları, fiş gibi çeşitli araçlarla gerçekleştirilebilecektir. Bu ilişkide hizmeti ifa eden sağlayıcı ifayı gerçekleştirdiği tarafın farklı bir ülkede bulunduğunu tespit ettiği takdirde bulunduğu ülkede vergi ödemeyecek vergilendirme yetkisi ifanın yapıldığı ülkeye ait olacaktır. İfa edilen işletmenin bulunduğu ülkede ise KDV sistemine uygunsuz İngiltere'de "reverse charge mechanism" olarak ifade edilen sistem ile sorumluluğun müşteriye geçirilmesi suretiyle verginin ödenmesi ve vergilendirme sürecinin yürütülmesinin müşteri

---

<sup>376</sup> OECD (Guidelines), s.34

<sup>377</sup> OECD (Guidelines), s.35

tarafından gerçekleştirilmesi önerilmektedir.<sup>378</sup> Türkiye’de KDV açısından bu sistemi karşılamakta olan vergi sorumluluğu uygulaması bulunmaktadır. Tezin ilk bölümünde anlatıldığı üzere KDVK’da tam sorumluluk ve kısmi sorumluluk olmak üzere iki tür sorumluluk düzenlemiştir. Sorumluluk uygulaması sadece sınır ötesi ifalar açısından değil daha geniş bir çerçevede Bakanlığa verilen yetki çerçevesinde hem mal teslimleri hem hizmet ifaları için düzenlenmiştir. Bu çerçevede mükellefin Türkiye içerisinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumunda ifa yapılan sorumlu sıfatıyla vergilendirme sürecini yürütecektir. Dolayısıyla sağlayıcının ifa yaptığı ülkede vergilendirme anlamında kayıt yaptırmak, vergi ödemek, indirim yapmak gibi yüklerden kurtulmuş olması sağlanmaktadır.<sup>379</sup>

Sağlayıcı açısından diğer bir husus müşterinin ilgili hizmeti üçüncü bir tarafa iletmesi, sağlayıcının ifayı doğrudan müşteri dışındaki bir işletmeye yapması ve sağlayıcıya ödemenin üçüncü bir tarafça yapılması durumunda da genel kuralın uygulanmaya devam edeceğidir.<sup>380</sup> Dolayısıyla bu durumlarda da genel kural çerçevesinde yukarıda ifade edildiği şekilde çoğunlukla sözleşme çerçevesinde belirlenen müşterinin ülkesi vergilendirme yetkisine sahip olacaktır. Bu durumları kısaca açıklamak gerekirse ilk olarak müşterinin ilgili hizmeti üçüncü taraflara iletmesi özellikle uluslararası çapta faaliyet gösteren ilişkili şirketler açısından geçerli olmaktadır.<sup>381</sup> Bu tür şirketler büyük hacimli sözleşmeler yapmak suretiyle birim başına düşen maliyetleri azaltmak adına merkezi bir tedarik şirketi kurma yoluna gitmekte ve merkezi tedarik şirketi önce bir hizmet ifası adına sözleşme yapmakta

---

<sup>378</sup> OECD (Guidelines), s.35

<sup>379</sup> Sorumluluğun müşteriye aktarıldığı sistemin bu şekilde avantajları olmakla ve bu sistem pek çok ülkede uygulanmakla birlikte bu sistemin bir takım negatif yönlerinin de bulunduğunu da belirtmek gerekmektedir. Bu yönler üç başlık altında incelenebilir. İlk olarak, KDV’yi satış vergilerinden ayıran temel husus olan üretimden tüketime kadar olan zincirde rol oynayan her bir mükellefin vergiye gönüllü uyumunu sağlayan indirim mekanizması bozulmaktadır. Dolayısıyla bu zincirin bozulması ile birlikte sağlayıcıların vergiye gönüllü uyumu azalmış olabilecektir. İkinci olarak, mükelleflerin sorumluluk müessesinin uygulanması ile birlikte sorumluluk uygulamasının olmadığı satışlarında düzenledikleri faturaların yanından sorumluluğun uygulandığı alış ve satışlarında farklı şekillerde fatura düzenlemek zorunda olmalarından dolayı katlanacakları yükler olabilmektedir. Üçüncü olarak sağlayıcıların müşterilerinin mükellef statüsünde olup olmadığına ilişkin olarak hukuki durumlarını tespit ve buldukları ülkeyi tespit noktasında problemler ortaya çıkabilmektedir. Bu doğrultuda sağlayıcılar özellikle elektronik hizmetler açısından müşterilerinin statüsünü belirleyememe riski ile karşılaşabilmekte ve müşterilerinin buldukları yer açısından hem tek bir ülkede faaliyet gösteren müşteriler açısından hem de özellikle birden fazla ülkede faaliyet gösteren müşterileri açısından hizmetin hangi ülkede kullanıldığının belirlenmesi açısından problemlerle karşılaşabilmektedirler. Bkz. Lamensch, Marie (2012) 'Are 'reverse charging' and the 'one-stop-scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?', World Journal of VAT/GST Law, C:1, S:1, s.1-20. s. 3-6

<sup>380</sup> OECD (Guidelines), s.35

<sup>381</sup> Bu noktada kastedilen bir işletmenin farklı ülkelerde bulunan kurumlarla ilişkili olan fakat bağımsız olarak tek bir ülkede faaliyet gösteren hukuki bir yapıya ait olmasıdır. Bu durumda ilgili bağımsız hukuki yapı farklı ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerle de ilişkili olsa bu durum bu yapının tek bir yerde faaliyet göstermesine engel değildir. Önemli olan bu yapının farklı ülkelerde işyerlerinin olmamasıdır.

sonra yaptığı anlaşmalar uyarınca ifa edilen hizmetleri farklı ülkelerde bulunan şirketlere iletmektedir.<sup>382</sup> Bu şekilde hizmetin iletiildiği durumlarda ilk hizmeti ifa eden işletme hizmet kendi ülkesinde faaliyet gösteren bir işletmeye dahi iletilmiş olsa kendi ülkesinde vergi doğmayacak, yapılan anlaşma çerçevesinde ifa edilen hizmet tutarının tamamı müşteri işletmenin bulunduğu ülke tarafından vergilendirilecektir. Bu noktada müşteri işletme ile hizmeti ilettiği işletmeler arasında da ikinci bir ifa gerçekleşecek ve bu şirketler tek bir ülkede faaliyet gösteriyorlarsa yine genel kural çerçevesinde ayrı bir vergilendirme süreci işleyecektir.<sup>383384</sup> İkinci olarak sağlayıcı işletmenin hizmeti doğrudan müşteri işletme dışındaki bir işletmeye ifa etmesi sağlayıcı işletme ile müşteri işletme arasında yapılan anlaşma uyarınca hizmetin müşteriye değil de üçüncü bir tarafa sağlanması anlamına gelmektedir. Bu durumda da genel kural uyarınca vergilendirme yetkisi hizmetin sunulduğu yerdeki işletmenin bulunduğu ülkeye ait değil müşteri işletmenin ülkesine ait olacaktır.<sup>385</sup> Üçüncü olarak sağlayıcı ve müşteri işletme arasındaki anlaşma uyarınca ödemenin üçüncü bir taraf aracılığıyla yapılacağı konusunda hüküm bulunabilir ve bu üçüncü taraf sağlayıcının ülkesi dâhil herhangi bir ülkede faaliyet gösteriyor olabilir. Bu durumda da vergilendirme yetkisi ödemenin kim tarafından yapıldığına bakılmaksızın müşteri işletmenin ülkesinde olacaktır.<sup>386</sup>

#### bb. Müşteri Açısından

İkinci olarak hizmetin ifa edildiği işletme açısından değerlendirme yapılacak olursa yukarıda ifade edildiği üzere müşteri işletmeye sorumluluğun yüklenmesi yoluyla

---

<sup>382</sup> OECD (Guidelines), s.35

<sup>383</sup> OECD (Guidelines), s.36

<sup>384</sup> Bu vergilendirme süreci bağımsız bir ifa olarak değerlendirilecek olmakla birlikte bu ifaların ilişkili kurumlar arasında gerçekleşeceğinden ötürü transfer fiyatlandırması anlaşmalarından etkileneceğini belirtmek gerekir. Nitekim ilişkili kurumlar arasında gerçekleştirilecek olan işlemlerin emsallerine uygun olması gerekmektedir ve bu uyum sağlanmadığı takdirde taraflar arasında transfer fiyatlandırması yöntemleri kullanılarak bu uyum sağlanacaktır. Dolayısıyla taraflar arasındaki bedel ve bu bedel üzerinden hesaplanacak olan KDV transfer fiyatlandırması anlaşması uyarınca belirlenmiş olacaktır. Bkz. Charlet, Alain / Holmes, David (2010) '**Determining the Place of Taxation of Transactions under VAT/GST: Can Transfer Pricing Principles Help?**', International Vat Monitor, C:21, S:6, s.431-438. s. 432

Transfer fiyatlandırması özellikle ilişkili kurumlar arasında yapılan ifalarda bu kurumlardan birisinin vergi indirim hakkının tanınmadığı istisna kapsamındaki işlemlerin yapıldığı ülkede diğerinin indirim hakkının tam olarak tanındığı ülkede bulunması durumunda önem taşımaktadır. Bkz. Hallerstein, Walter, '**Exploring the Potential Linkages Between Income Taxes and VAT in a Digital Global Economy**': Lang, Michael / Lejeune, Ine (Editörler) (2015) VAT/GST in a Global Digital Economy, The Netherlands: Kluwer Law International. s.103

<sup>385</sup> OECD (Guidelines), s.36

<sup>386</sup> OECD (Guidelines), s.36

vergilendirmenin yapılması önerilmiştir.<sup>387</sup> Türkiye’de KDVK uygulamasında hizmeti ifa edenin Türkiye’de ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumunda hizmetin ifa edildiği kimsenin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın hizmetin ifa edildiği bu kişiler sorumlu sıfatıyla vergiyi ödemektedirler. Dolayısıyla ifanın yapıldığı mükellef işletme de vergilendirme sürecini sorumlu sıfatıyla yürütecek ve vergiyi ödeyecektir.<sup>388</sup> Bu noktada ifade etmek gerekirse vergilendirme kendi ülkesindeki oranlar üzerinde gerçekleşecektir. Ayrıca sorumlu sıfatıyla ödenen bu vergi prosedürlerin yerine getirilmesiyle indirim konusu yapılabilecektir. Bu noktada yüklenilen verginin tamamının indirilebilmesi mümkün ise yüklenilen bu verginin sorumlu sıfatıyla beyanının istenmeyebileceği de önerilmektedir.<sup>389</sup> Bu durumda vergi yine müşteri işletmenin bulunduğu ülke oranları üzerinden yüklenilecek fakat sorumlu sıfatıyla özel olarak beyanı gerekemeyebilecektir.

Müşteri işletmeler açısından değinilmesi gereken diğer bir husus sağlayıcı açısından yapılan değerlendirmede de belirtildiği üzere hizmetin üçüncü bir tarafa aktarılması, hizmetin sağlayıcı tarafından üçüncü bir kişiye sunulması ve ödemenin müşteri dışındaki üçüncü bir tarafça yapılması durumunda vergilendirme yetkisinin müşteri işletmenin bulunduğu ülkede olduğudur.<sup>390</sup> Dolayısıyla sorumluluk mekanizması mevcutsa müşteri işletme sorumlu sıfatıyla vergilendirme sürecini yürütecek ve vergiyi ödeyecektir. Üçüncü taraflarla olan ilişkiler ise bağımsız olarak değerlendirilecektir.

#### cc. Vergi İdaresi Açısından

Üçüncü ve son olarak vergi idaresi açısından değerlendirme yaptığımızda varış yeri ilkesinin uygulanmasının doğal sonucu olarak sağlayıcının bulunduğu ülke idaresi ifalar üzerinden vergilendirme yapmayacak, müşterinin bulunduğu ülke idaresi ise kendi ülkesinde cari vergi oranları üzerinden vergilendirmeyi gerçekleştirecektir. Vergilendirme ile ilgili olarak ise hizmet ifalarının soyut niteliği ve sorumluluk uygulaması gereği taraflar açısından tereddüt oluşturabilecek kuralların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Sağlayıcı işletmenin bulunduğu ülke açısından idarelerin ifanın yurt dışına yapıldığının nasıl

---

<sup>387</sup> OECD (Guidelines), s.37

<sup>388</sup> Mükellef olmayan kişiler bakımından açıklama ileride yapılacaktır. Burada ifade etmek gerekirse bu kişilerin sorumlu sıfatıyla vergiyi ödemelerini beklemek hem zordur hem gerçekçi değildir.

<sup>389</sup> OECD (Guidelines), s.37

<sup>390</sup> OECD (Guidelines), s.37

belgelendirileceğine ilişkin; müşteri işletmenin bulunduğu ülkelerin ise sorumluluk uygulamasıyla ilgili özellikle müşteri işletmelere yönelik olarak bilgilendirme yapımları tavsiye edilmektedir.<sup>391</sup> Bu şekilde düzgün olarak işletilecek sorumluluk uygulaması ile vergiye uyum sağlanabilmekte, uyum yükü azaltılmakta, idarenin masrafları daha az olmakta ve vergi gelirinin kaybolması riski azalmaktadır.<sup>392</sup>

Hizmetin üçüncü bir tarafa aktarılması, hizmetin sağlayıcı tarafından üçüncü bir kişiye sunulması ve ödemenin müşteri dışındaki üçüncü bir tarafça yapılması durumlarında ise idareler yukarıdaki açıklamalar paralelinde sorumluluk uygulaması ile vergilendirme yetkisinin müşterinin bulunduğu ülkede olmasını ifade eden genel kural çerçevesinde hareket etmelidirler.<sup>393</sup>

## ii. Birden Fazla Ülkede Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yapılan İfalar

Tek bir ülkede faaliyet gösteren mükelleflere yapılan ifalarda vergilendirme yetkisinin olduğu ülkeyi kaynak ilkesine göre tespit etmek nispeten daha kolayken birden fazla ülkede işyeri bulunan mükelleflere yapılan ifalarda vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunu tespit etmek görece daha zordur.<sup>394</sup> Bu noktada vergilendirme yetkisinin birden fazla ülkede faaliyet gösteren mükellefin iş merkezinin bulunduğu ülkede, hizmeti kullanan işyerinin bulunduğu ülkede veya sağlayıcı ile sözleşme yapan işyerinin bulunduğu ülkede bulunması şeklinde değişik ihtimaller bulunmaktadır.<sup>395</sup> Bu seçeneklerin her birisinin kendisine göre artı ve eksi yönleri bulunmakta ve bu seçeneklerin alternatifli olarak uygulanması da mümkün olmaktadır. Bu seçenekler arasında OECD'nin ön görmüş olduğu vergilendirme yeri kuralı *vergilendirme yetkisinin ilgili hizmeti kullanan işyerinin veya işyerlerinin bulunduğu ülkede veya ülkelerde bulunması gerektiği yönündedir.*<sup>396</sup>

<sup>391</sup> OECD (Guidelines), s.38

<sup>392</sup> OECD (Guidelines), s.38

<sup>393</sup> OECD (Guidelines), s.39

<sup>394</sup> Burada birden fazla ülkede işyeri olan mükelleflerin bu işyerleri arasında gerçekleşen hizmet ifaları değil bu işyerlerinden birisine bağımsız bir varlığı olan üçüncü bir işletmenin hizmet ifa etmesi kastedilmektedir. Bir şirketin birden fazla ülkede kurulmuş olan işyerleri arasında gerçekleşen hizmet ifaları pek çok vergi sisteminde KDV'nin konusunu oluşturmaz. Nitekim bu tür işlemlerde karşılıklı iki bağımsız taraf bulunmamakta, işlem aynı hukuki varlık altında faaliyet gösteren farklı işyerleri arasında gerçekleşmektedir. Bununla birlikte bazı sınır ötesi ifaları da KDV'nin konusu altında görmek ve vergilendirmektedir. Bu ülkeler bu tür ifaların ilişkili şirketler arasında gerçekleşen ifalardan farklı olmadığı görüşündedirler. Bkz. Charlet / Holmes (2010), s.433

<sup>395</sup> Charlet / Buydens (2012), s. 181

<sup>396</sup> OECD (Guidelines), s.32



Dolayısıyla tek bir ülkede faaliyet gösteren mükelleflerde olduğu gibi müşterinin faaliyet gösterdiği ülkenin tespiti yeterli olmamakta, ayrıca hangi ülkede bulunan işyeri veya işyerlerinin ifayı kullandığının belirlenmesi gerekmektedir.<sup>397</sup> Bir başka deyişle ifanın hangi işyerinde veya işyerlerinde kullanıldığının ve dolayısıyla hangi ülkede veya ülkelerde vergilendirme yetkisinin bulunduğu tespiti önem taşımaktadır. Bu konuda farklı yaklaşımlar arasında doğrudan kullanım, doğrudan ifa ve yeniden ücretlendirme metodu olarak ifade edebileceğimiz üç ana yaklaşım bulunmaktadır.<sup>398</sup> Doğrudan kullanım yaklaşımı ifanın kullanıldığı işyerine odaklanmakta, doğrudan ifa yaklaşımı ifanın yapıldığı işyerine odaklanmakta, yeniden ücretlendirme metodu ise kurum içi yeniden fiyatlandırma ayarlamalarına dayanılarak ifayı kullanan işyerlerine odaklanmaktadır.<sup>399</sup>

Bu yaklaşımlar arasında ilk olarak doğrudan kullanım, vergilendirme yetkisinin ilgili hizmeti kullanan müşteri işyerinin bulunduğu ülkede olması gerektiğini ifade etmektedir.<sup>400</sup> Bu yaklaşım müşteri işyerinin hizmeti kullandığının açık olduğu durumlarda rahatlıkla uygulanabilirken hizmeti kullanan işyerinin sağlayıcı tarafından bilinmediği veya hizmetin birden fazla ülkede uygulandığı durumlarda etkili bir şekilde uygulanamamaktadır.<sup>401</sup>

İkinci olarak doğrudan ifa yaklaşımı sağlayıcının ifayı gerçekleştirdiği yerdeki işyerinin bulunduğu ülkenin vergilendirme yetkisine sahip olmasını ifade etmektedir.<sup>402</sup> Bu yaklaşım ifanın gerçekleştiği yerde kullanmanın da gerçekleştiği hizmetlerde uygulanabilecektir. Çoğu durumda doğrudan ifa yaklaşımı ve doğrudan kullanım yaklaşımı örtüşse de ifanın yapıldığı işyeri ile ifayı kullanan işyerinin farklı olması, dolayısıyla bu iki yaklaşım örtüşmemesi de imkân dâhilindedir.<sup>403</sup> Elektronik ticaret kapsamında ifa edilen hizmetlerde de bu durumun tespiti her zaman mümkün olamamaktadır.

Son olarak yeniden ücretlendirme metodu<sup>404</sup> olarak ifade edilebilecek metot şirket içi yeniden fiyatlandırma ayarlamaları uyarınca dışarıdan alınan hizmetin bu hizmeti kullanan işyerlerine yeniden fiyatlandırılarak vergilendirme yetkisinin bu işyerlerinin bulunduğu

---

<sup>397</sup> Hallerstein, Walter (2016) 'A Hitchhiker's Guide to the OECD's International VAT/GST Guidelines', Florida Tax Review, C:18, S:10, s.589-637. s. 616

<sup>398</sup> OECD (Guidelines), s.32

<sup>399</sup> Hallerstein (2015), s.108

<sup>400</sup> OECD (Guidelines), s.32

<sup>401</sup> OECD (Guidelines), s.32

<sup>402</sup> OECD (Guidelines), s.33

<sup>403</sup> Hallerstein (2016), s.617

<sup>404</sup> Bu yöntem birden fazla ülkede işyeri olan çok uluslu şirketlerin gelirlerini hangi ülkede elde ettiklerini ve dolayısıyla bu gelirlerin hangi ülkede vergilendirileceğine ilişkin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında düzenlenen bağlantılara benzemektedir. Bkz. Hallerstein (2016), s.108

ülkelerde bulunmasını ifade etmektedir.<sup>405</sup> Önceki yaklaşımlar ifanın tek bir yerde kullanıldığı durumlarda genel kuralın tam olarak tesisini sağlayabilirken bu yaklaşım ile birden fazla ülkede kullanılan ifalarda genel kuralın tam olarak tesisi sağlanmakta ve vergilendirme yetkisi ifaların kullanıldıkları ülkelerde adil bir şekilde dağıtılmış olmaktadır.<sup>406</sup> Bu metodun uygulanması ile sağlayıcı açısından ifa ettiği hizmetin nerede kullanıldığı önem taşımayacak, vergilendirmenin doğru şekilde gerçekleşmesi yeniden fiyatlandırma yapması suretiyle müşteri işyerinin sorumluluğunda olacaktır. Bu yöntemin diğer yöntemlerle kıyaslandığında en yenilikçi yöntem olsa da uygulanması en tartışmalı yöntem olduğu ifade edilebilir.<sup>407</sup>

Yeniden fiyatlandırma metodunda sağlayıcının çok uluslu şirketi temsil eden işyerine yaptığı bir teslim ve hizmetin bu anlaşmaya taraf olmayan diğer işyerlerince kullanılması olmak üzere iki aşama bulunmaktadır.<sup>408</sup> İlk aşamada vergilendirme yetkisi müşteri işyerinin bulunduğu ülkede olacak sonrasında şirket içi yeniden fiyatlandırma düzenlemesi uyarınca hizmeti kullanan diğer işyerlerine yapılan yeniden fiyatlandırma üzerinden bu işyerlerinin buldukları ülkeler vergilendirme yetkisine sahip olacaktır.<sup>409</sup> Dolayısıyla hizmet nerede kullanılıyorsa genel kuralla uygun bir şekilde orada vergilendirilmiş olacak ve tarafsızlık sağlanmış olacaktır. Bu aşamalarda vergilendirme açısından tek bir ülkede faaliyet gösteren işletmelere yapılan ifalarda olduğu gibi sorumluluk müessesesi ile hizmeti kullanan işyeri vergilendirme sürecini yürütecektir. Burada önemli olan nokta ise şirket içi yeniden fiyatlandırma ayarlamalarının yapılması ve bu konuda idarenin bilgilendirilmiş olmasıdır. Bu şekilde normal şartlarda taraflar arasında sözleşme ile yapılacak ifa bu ayarlama uyarınca yapılmış olacaktır. Dolayısıyla ifanın tarafları, tutarı gibi vergilendirme açısından önemli olan hususlar bu ayarlama uyarınca belirlenmiş olacaktır.<sup>410</sup> Bu fiyatlandırma bazı durumlarda ifanın niteliği gereği daha kolay bir şekilde yapılabilirken bazı durumlarda zor olabilmekte ve çeşitli ölçütler kullanarak hizmetin maliyetini paylaştırmayı gerektirebilmektedir. Bu ölçütler çalışan sayısı, işyerinin büyüklüğü, bilgisayar kullanımı, reklam giderleri gibi çeşitli unsurlardan oluşabilmektedir. Bu paylaşırma metotları

---

<sup>405</sup> OECD (Guidelines), s.33

<sup>406</sup> Çok uluslu şirketler yönetsel, teknik, finansal ve ticari bir takım hizmetleri her bir ülkedeki işyeri için ayrı ayrı almak yerine belirli bir merkezden alarak daha büyük anlaşmaları daha ekonomik yapmakta, sonrasında bu hizmetler ilgili işyerlerince kullanılmaktadır. OECD (Guidelines) s.33

<sup>407</sup> Hallerstein (2016), s.618

<sup>408</sup> OECD (Guidelines), s.40

<sup>409</sup> OECD (Guidelines), s.40

<sup>410</sup> OECD (Guidelines), s.42

belirlenirken temel kriter bu kriterlerin adil ve makul olmasıdır.<sup>411</sup> Ayrıca ne şekilde olursa olsun yeniden fiyatlandırma ayarlamasının vergi idarelerinin ilk ifa ve sonraki ifalar arasındaki ilişkiyi açıkça belirleyebileceği şekilde olması da önem arz etmektedir.<sup>412</sup>

Bu yöntemlerin her birisinin kendisine göre avantajlı yönleri bulunmaktadır. Bu yöntemler arasında ortak olan nokta ise vergilendirme yetkisinin hizmeti kullanan işyeri ülkesinde olmasını amaçlamalarıdır.<sup>413</sup> Ülkeler bu yöntemlerden herhangi birisini veya bir kaçını uygulayabilirler. Bu noktada vergi idarelerinin vergi kaybını önlemek ve vergilendirme sürecini sağlıklı bir şekilde ilerletmek için mükelleflere bir takım yükümlülükler getirmesi de olağandır. Bu çerçevede seçim yapılırken önemli olan vergilendirmenin hizmetin kullanıldığı yerde yapılması ve vergiye uyumun sağlanması açısından katlanılan maliyetlerin dengeli olmasıdır.<sup>414</sup>

## **b. Nihai Tüketicilere Yapılan İfalar**

Dijital ekonominin gelişmesi ile birlikte özellikle nihai tüketicilere yapılan hizmet ifalarında önemli gelişmeler olmuştur. Geleneksel ekonomide hizmetler çoğunluğu itibariyle tarafların bir arada bulunduğu sırada ifa edilmekteyken teknolojinin gelişmesi ile birlikte taraflar birbirlerinden farklı ülkelerde bulunsalar dahi bir takım hizmetler ifa edilebilir hale gelmiştir. Yukarıda açıklandığı üzere bu durum mal teslimleri açısından da geçerli olmakla birlikte mal teslimlerinde malların gümrükten geçme zorunluluğunun olması hem vergilendirme yetkisi açısından hem de vergilendirme süreci açısından pek fazla sorunun ortaya çıkmasını önlemektedir. Hizmet ifaları açısından ise genel olarak vergilendirme yerinin neresi olduğu ve özellikle nihai tüketicilere yapılan ifalar açısından vergilendirme sürecinin nasıl yürütüleceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme yerinin belirlenmesi işletmeler arası gerçekleşen ifalara görece daha nettir. Nitekim işletmeler arasında üretimden tüketime kadar olan safhaların düzgün bir şekilde işlemesi ve verginin nihai olarak tüketici üzerinde kalması amaçlanmaktayken nihai tüketicilere yapılan ifalarda tüketimi vergilendirmek ve verginin tüketici üzerinde kalmasını sağlamak yeterli olacaktır.<sup>415</sup> Bu doğrultuda varış yeri ilkesinin uygulanmasında nihai tüketicilere yapılan ifalarda

---

<sup>411</sup> OECD (Guidelines), s.43

<sup>412</sup> OECD (Guidelines), s.43

<sup>413</sup> OECD (Guidelines), s.34

<sup>414</sup> OECD (Guidelines), s.34

<sup>415</sup> OECD (Guidelines), s.45

vergilendirme yerinin belirlenmesi işletmeler arası gerçekleşen ifalarda vergilendirme yerinin belirlenmesinden daha önde gelmektedir.<sup>416</sup> Bununla birlikte işletmeler arasında yapılan ifalarda tarafların vergi mükellefi olmaları dolayısıyla vergi sorumluluğu gibi müesseselerin varlığı ile vergilendirme süreci görece daha kolay bir şekilde yürütülebilirken nihai tüketicilere yapılan ifalarda sorumluluk müessesesinin uygulanmasının zorluğu nedeniyle vergilendirme sürecinin yürütülmesinde önemli problemler ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede nihai tüketicilere yapılan ifalarda öncelikle varış yeri ilkesi uyarınca vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olması gerektiği belirlenmeli, sonrasında vergilendirme sürecinin nasıl yürütülmesi gereği incelenmelidir. Bu doğrultuda bu başlık altında vergilendirme yerinin tespitine ilişkin değerlendirme yapılacak vergilendirme sürecine ilişkin olarak değerlendirme ise bir sonraki bölümde yapılacaktır.

Vergilendirme yerinin tespitinde genel bir değerlendirme yapmak gerekirse hizmetin tüketildiği yerin kimi zaman sağlayıcının bulunduğu yere göre kimi zaman ifanın fiilen yapıldığı yere kimi zaman da tüketicinin bulunduğu yere göre belirlenmeler yapıldığı görülmektedir. Klasik ekonomilerde ifa edilen hizmetlerde bu üç unsur da aynı yerde bulunduğu ve dolayısıyla tüketim ifa ile beraber gerçekleştiği için vergilendirme yetkisi genel itibariyle sağlayıcının bulunduğu yer ülkesinde olmaktadır. Bununla birlikte farklı nitelikteki ifalara ilişkin özel kurallar da belirlenmekteydi.<sup>417</sup> Dijital ekonominin gelişmesi ise yeni yaklaşımların oluşturmasını gerektirmiştir. Bu doğrultuda nihai tüketicilere yapılan ifanın aynı zamanda tüketildiği mahallinde tüketilen ifalar (on-the-spot supplies) ve bu kapsamda yer almayan hizmetler için vergilendirme yetkisinin ayrı ayrı belirlenmesi gerekmektedir.<sup>418</sup>

### **i. Mahallinde Tüketilen İfalar**

Bu şekilde ifa edilen hizmetler kolayca belirlenebilir bir yerde fiziksel olarak ifa edilen, ifa edildiği anda tüketilen ve hem sağlayıcının hem tüketicinin bir arada bulunmasını gerektiren hizmetlerdir. *Bu hizmetler açısından fiziksel olarak ifanın yapıldığı yer ülkesinin vergilendirme yetkisine sahip olması önerilmektedir.*<sup>419</sup> Görüldüğü üzere bu ifanın kapsama girmesi için üç şartın bir arada bulunması gerekmektedir. Bu şartlardan birisi bulunmadığı

---

<sup>416</sup> Hallerstein (2016), s.621

<sup>417</sup> OECD (Guidelines), s.45

<sup>418</sup> OECD (Guidelines), s.46

<sup>419</sup> OECD (Guidelines), s.47

takdirde ilgili hizmet bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Dolayısıyla hizmetin kolayca belirlenemeyen bir yerde, örneğin uzaktan ifa edilmesi halinde; ifa edildiği anda normal şartlar altında tüketilmeyen ifalarda; tarafların bir arada bulunmasının gerekmediği hallerde vergilendirme yeri bu kural uyarınca belirlenmeyecektir. Bir diğer ifadeyle bu hallerde vergilendirme yeri ülkesi ifanın yapıldığı yer olmayacaktır.

Bu tür hizmet ifalarına örnek olarak konaklama, yemek, biletle girilen sahne sanatları ve spor müsabakaları, fizik tedavi, masaj gibi hizmetler gösterilebilir.<sup>420</sup> Bu hizmetler için uygulamada da pek fazla tereddütle karşılaşılmamaktadır. Türkiye açısından bu ifalar Türkiye’de fiziksel olarak yapılan hizmetler kapsamına girmekte ve dolayısıyla Türkiye’de ifa edilen hizmet olarak Türkiye vergilendirme yetkisine sahip olmaktadır. Vergilendirme süreci açısından da hizmeti ifa eden sağlayıcı hizmeti fiziksel olarak ifa ettiği yer ülkesinde mükellef olacağı için vergilendirme sürecini yürütecek ve vergi sorumluluğu gibi bir müesseseye ihtiyaç olmayacaktır. Dolayısıyla hem tüketim yerinin belirlenmesi, hem sağlayıcının yükümlülüklerini basit bir şekilde yerine getirebilmesi, hem de idare açısından vergilendirme yetkisinin kullanılması açısından mahallinde ifa edilen hizmetlerde vergilendirme yeri kuralı son derece yerindedir ve tereddütte mahal vermemektedir.<sup>421</sup> Uygulamada tereddüt oluşturabilecek olan ifalar ise bu kapsam dışındaki hizmet ifalarıdır.

## ii. Mahallinde Tüketilen Hizmetler Dışındaki İfalar

Mahallinde tüketilen ifalar kapsamında yer almayan bir başka ifadeyle kolaylıkla belirlenebilir bir yerde fiziksel olarak ifa edilemeyen, ifa edildiği yerde tüketilmeyen veya tarafların bir arada bulunmasının gerekmediği ifalarda *vergilendirme yetkisinin müşterinin ikametgâhının (yerleşim yerinin)*<sup>422</sup> bulunduğu yer ülkesinde olması önerilmektedir.<sup>423</sup> Bu tür ifalarda ifanın yapıldığı yer veya sağlayıcının bulunduğu yer hizmetin tüketildiği yerin belirlenmesinde yeterli olmamaktadır. İfanın yapıldığı yer açısından bu yerin belirlenmesi sorunu ortaya çıkmaktadır. Nitekim bu tür ifalar fiziksel olarak belirli bir yere bağlı

<sup>420</sup> OECD (Guidelines), s.47

<sup>421</sup> Hallerstein (2016), s.623

<sup>422</sup> OECD’nin raporunda “usual residence” ifadesi kullanılmıştır. Bu ifadeyi *mutad mesken* olarak çevirmek de mümkün olmakla birlikte Türk mevzuatında ikametgah veya yerleşim yeri ifadesi kullanıldığından mutad mesken yerine ikametgah ifadesi kullanılmıştır. Nitekim her iki kavram da büyük ölçüde örtüşmektedir, mutad mesken fiili durumu ifade ederken ikametgah hukuki bir nitelendirmedir. İkametgah ve yerleşim yeri ise aynı anlama gelmekte olup her ne kadar 4721 sayılı TMK’da yerleşim yeri ifadesi kullanılmış olsa da bu çalışmada yerleşim yeri ifadesi tercih edilmemiş yaygın kullanımından ötürü ikametgah ifadesi tercih edilmiştir.

<sup>423</sup> OECD (Guidelines), s.48

olmamaktadır. Sağlayıcının bulunduğu yer ise KDV'nin nihai olarak tüketimi vergilendirmesi nedeniyle tüketimin gerçekleştiği yer olmayabilmektedir. Bu noktada tüketim yerinin belirlenmesi konusunda tüketicinin ikametgâhının bulunduğu yer ülkesi tüketimin büyük olasılıkla gerçekleşeceği yer olarak en makul ifa yeri kuralı olarak ortaya çıkmaktadır.<sup>424</sup> Bu kuralın tartışmaya mahal vermeyecek şekilde somut olması da uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütlerin ortadan kaldırılması açısından da önemlidir.

Bu tür ifalara danışmanlık, muhasebe ve hukuki hizmetler; mali ve sigorta hizmetler; telekomünikasyon ve yayıncılık hizmetleri; internet üzerinden verilen yazılım ve yazılım destek hizmetleri; dijital içeriklerin çevrimiçi sunumu (film, televizyon şovları, müzik gibi); dijital veri depolama; çevrimiçi oyunlar örnek verilebilir.<sup>425</sup> Görüldüğü üzere bu ifaların nerede gerçekleştiği kolaylıkla belirlenememekte, taraflar aynı yerde olmak durumunda bulunmamakta ve genel itibarıyla ifa belirli bir süre sonra gerçekleşmekte veya bir müddet devam etmektedir. Dolayısıyla ifanın tüketildiği yer ülkesini tespit etmek mahallinde tüketilen ifalardan farklı bir değerlendirme yapmayı gerektirmektedir. Tüketici bu hizmetleri kendi kullanımı için almakta ve dolayısıyla ikametgâhı neresi ise tüketim yeri de orası olmaktadır. Bu doğrultuda vergilendirme yetkisi de tüketicinin ikametgâhının bulunduğu yer ülkesinde olmaktadır. Bu noktada tüketicinin ikametgâhının neresi olduğu ve nasıl belirleneceği sorunu ortaya çıkmaktadır.

İkametgâh (yerleşim yeri) 4721 sayılı TMK'nın 19. maddesinde bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla kişinin geçici olarak bulunduğu yerler ikametgâhı olarak değerlendirilmeyecektir. Sağlayıcının bu yeri biliyor veya bilebilecek olması durumunda herhangi bir problem ortaya çıkmamaktayken özellikle dijital ekonomide ifa edilen hizmetler açısından bu yerin kolaylıkla bilinememe riski bulunmaktadır. Bu noktada sağlayıcıların müşterileri ile ilgili bilgileri elde etmesi ve buna dayanarak vergilendirme ülkesinin belirlenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte müşterilerden toplanan bilgilerin kişilerin gizliliğini de ihlal etmemesi gerekmektedir.<sup>426</sup> Ayrıca bu bilgilerin tespitinin özellikle elektronik hizmetler ve benzer nitelikteki işlemler açısından anlık olarak, dolayısıyla bu tespiti yapan otomatikleştirilmiş bir sistem ile

---

<sup>424</sup> Hallerstein (2016), s.624

Aynı yönde bkz: TEI. (2015) 'TEI Comments on International VAT/GST Guidelines Addressing the Place of Taxation for Business-to-Consumer Supplies of Services and Intangibles and Supporting Provisions.', Tax Executive, C:67, S:4, s.63-66. s.64

<sup>425</sup> OECD (Guidelines), s.48

<sup>426</sup> OECD (Guidelines), s.49

gerçekleşmesi gerekmektedir.<sup>427</sup> Bu doğrultuda müşterilere ilişkin ilgili bilgilerin nasıl elde edileceği konusunda değişik görüşler bulunmaktadır. Genel itibariyle sağlayıcıların bu bilgileri müşterilerinin bizzat kendilerinin sunmasından, ifa adresinden, banka hesabından, kredi kartı bilgilerinden ulaşabilmeleri mümkündür. Bunların yanında iletişim numarası, IP adresi, kullanılan cihazın dil özellikleri gibi farklı belirtiler de kullanılabilir.<sup>428</sup> Bu verilerin birlikte değerlendirilerek anlık olarak tespitin yapılmasıyla vergilendirme yeri tespit edilecek ve uygulanacak olan hukuk belirlenerek vergilendirme bu ülke kuralları uyarınca gerçekleşecektir. Her ne kadar rapordaki ifadelerden müşterinin ikametgâhının her durumda kesin olarak belirlenemeyeceği anlaşılrsa da belirtilen göstergeler arasından makul derecede güvenilir şekilde belirleme yapması sağlayıcı açısından yeterli olacaktır.<sup>429</sup>

Tespitin genel hatları itibariyle bu şekilde yapılması mümkün olmakla birlikte özellikle dijital ekonomide taraflar arasında iletişimin az olması, müşterinin sağlayıcıya çok fazla bilgi sunmaması gibi nedenlerden dolayı ilgili bilgilerin sağlanmasında farklı yöntemlerin kullanılması seçeneği de değerlendirilebilir. Bu noktada özellikle müşterinin ödemeyi gerçekleştirdiği araçlar üzerinden tespitin yapılması önemli bir seçenek olarak ortaya çıkmaktadır. Bu araçlar elektronik ticarete çoğu durumda çevrimiçi finansal kurumlar olmaktadır. Dolayısıyla müşterinin ikametgâhı da dâhil olmak üzere pek çok bilgisine sahip olan finansal kurumlar üzerinden ödeme yapıldığı için bu kurumların vergiyi tahsil etmesi veya bu kurumların sağlayıcılara ilgili bilgileri sunması olmak üzere iki şekilde vergilendirme yetkisine sahip ülke belirlenebilir ve vergilendirme bu ülke kuralları uyarınca gerçekleşebilir.<sup>430</sup> İlk olarak finansal kuruluşların vergiyi tahsil etmesi yöntemi incelendiğinde bu yöntemde hali hazırda mevcut olan ve yaygın olarak kullanılan çevrimiçi ödeme sistemlerine yeni yazılımlar eklenerek sağlayıcının KDV hariç belirttiği fiyat üzerinden aracı kuruluşun hali hazırda bildiği müşterinin ikametgâhının bulunduğu yer ülkesinde geçerli oranlar üzerinden KDV hesaplanmakta, sonrasında sağlayıcıya hizmetin bedeli aktarılmakta, vergi ise finansal kuruluş tarafından vergi idaresine intikal ettirilmektedir.<sup>431</sup> Bu yöntemde dikkat edildiği üzere sağlayıcıya müşterinin ikametgâhı ile

---

<sup>427</sup> van Thiel, s. 8

<sup>428</sup> OECD (Guidelines), s.49

<sup>429</sup> TEI (2015), s. 64

<sup>430</sup> Lamensch, s. 15. Finansal kuruluşlara sorumluluk yüklenebileceğine dair benzer yönde bkz. Traversa, Eduardo / Ceci, Emanuele, **'Fraud and the Digital Economy within the European Union: Risks and Opportunities'**: Lamensch, Marie / Traversa, Edoardo / van Thiel, Servaas (Edidörler) (2015), Value Added Tax and the Digital Economy.The 2015 EU Rules and Broader Issues, The Netherlands, Kluwer Law International. s.84

<sup>431</sup> Lamensch, s.15

ilgili bilgi sağlanmamakta ödemenin yapıldığı aracı kuruluş vergilendirme yükümlülüklerini gerçekleştirmektedir. Bu sistemin avantajlı yönleri olarak müşterinin gizliliği korunması, sağlayıcıların finansal ve idari açıdan yükten kurtulması, verginin çok sayıda sağlayıcı yerine az sayıda aracı tarafından tahsil edilmesi<sup>432</sup> gösterilebilir.<sup>433</sup> Bununla birlikte aracı kuruluşlara ağır yük getirmesi, ödemelerin farklı şekillerde gerçekleşmesi durumunda verginin tahsil edilememesi gibi nedenler bu yöntemin eleştirilebilecek yönlerini oluşturmaktadır.<sup>434</sup> İkinci yöntem olan finansal kuruluşların kendilerinde mevcut olan ikametgah bilgilerini sağlayıcılara sunması incelendiğinde ise bu yöntemde ödeme sistemine giren müşterinin ikametgâhını halihazırda bilen aracı finansal kuruluş bu ülkede geçerli olan oranlar üzerinden vergiyi hesaplamakta, aynı zamanda bu bilgiyi sağlayıcıya sunmakta fakat ödemenin tamamını sağlayıcıya transfer etmekte ve sonrasında vergilendirme süreci sağlayıcı tarafından yürütülmektedir.<sup>435</sup> Dolayısıyla bu yöntemde mükellefle ilişkin bilgiler işlemin gerçekleştiği sırada aracı finansal kuruluş tarafından sağlanmaktadır. Aracı kuruluşun bilgi sağlamak dışında vergilendirme süreci ile ilgili bir yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Müşterinin ikametgâhı ve dolayısıyla vergilendirme yetkisine sahip olan ülke yukarıda belirtilen şekillerle veya teknolojinin gelişmesiyle yeni yöntemlerle belirlenebilecektir.<sup>436</sup> Bu belirleme yapıldıktan sonra diğer önemli aşama vergilendirmenin nasıl gerçekleşeceği. Yukarıda anlatılan işletmeler arası ifalarda uygulanan vergi sorumluluğu müessesesinin nihai tüketicilere yapılan ifalarda pratik olarak uygulanması oldukça zordur. Nitekim ülkesinde mükellefiyet tesis ettirmemiş olan tüketicinin almış olduğu hizmetlere ilişkin ayrı ayrı vergi idaresine bildirimde bulunması ve vergiyi ödemesi pratik olarak mümkün değildir. Vergi idaresi açısından ise bu ifaları ve bu ifaların yapıldığı

---

<sup>432</sup> Verginin az sayıda aracından tahsil edilmesi noktasında diğer bir öneri çevrimiçi market alanı üzerinden bağımsız sağlayıcıların ifa ettikleri hizmetlerde sorumluluğun bağımsız sağlayıcılardan alınarak çevrimiçi market alanını yöneten kişi veya kurum verginin ödenmesinden sorumlu tutulması şeklindedir. Bkz. Millar s.22

<sup>433</sup> Lamensch, s.16

<sup>434</sup> Lamensch, s.16

<sup>435</sup> Lamensch, s.17

<sup>436</sup> Müşterinin bulunduğu yerin ve statüsünün belirlenmesi konusunda farklı sistemler ve öneriler de bulunmaktadır. Örneğin AB'de bulunan "VIES" ve "VoeS" sistemleri ile KDV mükellefleri kayıt altına alınmakta ve sağlayıcılar bu sistem üzerinden müşterilerinin KDV mükellefi olup olmadığını kontrol edebilmektedirler. Müşterinin yerinin belirlenmesi noktasında ise İngiltere Ulusal Denetim Ofisi posta adresi ve fatura adresinin kıyaslanması, ödemelerin kredi kartı kullanılarak alınması ile kredi kartının bulunduğu banka ülkesi ve müşteri ülkesinin kıyaslanması, müşterinin kullandığı tarayıcının konum bilgilerinin kullanılmasını önermektedir. Bkz. Çetin Gerger, Güneş / Gerçek, Adnan, '**Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi**', Antalya, 31. Türkiye Maliye Sempozyumu, 2016. s. 8



tüketicileri tek tek tespit edip bunlar hakkında denetim yapması pratik olarak mümkün değildir. Sağlayıcılar açısından ise bir ülkede fiilen faaliyet göstermediği halde normal mükellefler gibi idari prosedürleri yerine getirmesini ve vergilendirme sürecini yürütmesini beklemek bu kimselere orantısız bir yük getirmek anlamına gelecektir. Bütün bu nedenlerden dolayı vergi idarelerinin basitleştirilmiş bir sistem oluşturarak sağlayıcıların çok fazla idari yük altına girmeden pek çok işlemi çevrimiçi olarak gerçekleştirebilmelerini ve bu şekilde vergilendirme sürecini yönetmelerini sağlamaları önerilmektedir. Bu sistem bir sonraki bölümde ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır.

### c. İstisnai Durumlar

İşletmeler arası gerçekleşen ifalar ve nihai tüketicilere yapılan ifalarda vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğu pek çok durumda yukarıda ifade edilen kurallar uyarınca tespit edilebilmektedir. Pek çok durumda bu kurallar KDV'nin yapısı ve işleyişi ile uyumlu olsa da istisnai olarak bazı durumlarda farklı kuralların uygulanması gerekebilmektedir. *Bu durumların varlığı genel kuralın uygulanmasının tarafsızlık, vergiye uyum ve idarede verimlilik, kesinlik ve basitlik, etkinlik ve doğruluk ilkeleri açısından arzu edilen sonucu vermemesi ve uygulanacak olan farklı kuralın bu ilkeler açısından önemli oranda daha iyi sonuçlar vermesi durumunda söz konusu olacaktır.*<sup>437</sup> Her iki şartın beraber bulunması durumunda genel kural yerine farklı bir kural benimsenebilecektir. Bu noktada bu şartların sıkı bir şekilde uygulanarak çok sayıda istisnaya yer verilmemesi gerektiği ifade edilebilir. Nitekim istisnaların sayısı arttıkça genel kuralın uygulama alanı daralacak ve farklı uygulamalara neden olunarak çifte vergilendirme veya istem dışı hiç vergilendirmeme problemleri ortaya çıkabilecektir.<sup>438</sup>

İstisnai kuralların uygulanması açısından ilk kuralda belirtilen ilkeler önceki bölümlerde açıklandığı için burada ayrıntısına girilmeyecektir. Bu noktada bu ilkelerin birbirinden bağımsız olmadığını belirtmek gerekmektedir. Dolayısıyla bir vergilendirme yeri kuralı bu ilkelerin tümü birlikte değerlendirilerek kritiğe tabi tutulmalıdır.<sup>439</sup> Bir başka ifadeyle bir kural bu ilkelerin bazısı için çok iyi sonuçlar veriyorken bazısı için çok kötü sonuçlar vermeyecektir. Değerlendirmenin de bu doğrultuda yapılması gerekmektedir. Bu

---

<sup>437</sup> OECD (Guidelines), s.55

<sup>438</sup> OECD (Guidelines), s.56

<sup>439</sup> OECD (Guidelines), s.57

doğrultuda pek çok durum için genel kuralların uygulanması bu ilkeler açısından uygun sonuçlar verecekken bazı istisnai durumlar için istisnai kurallar belirlenebilecektir.

İlk olarak işletmeler arası ifa edilen hizmetler incelenecek olursa genel kural olan müşteri işletmenin bulunduğu ülkenin vergilendirme yetkisine sahip olması kuralının istisnası üç şartın beraber bulunması durumunda öngörülebilecektir. Bu şartlar ilgili hizmetin hem bir işletmeye hem nihai tüketiciye sunulabilecek nitelikte olması, sağlayıcı ve müşterinin beraber bulunmasını gerektirmesi ve hizmetin kolaylıkla belirlenebilir bir yerde kullanılması olarak belirtilmektedir.<sup>440</sup> Dikkat edilirse bu durum nihai tüketicilere yapılan mahallinde tüketilen hizmet ifalarına benzemektedir. Bu durumda vergilendirme yeri ülkesi istisna kural olarak müşteri işletmenin bulunduğu ülke değil hizmetin fiilen ifa edildiği ülke olacaktır.

İkinci olarak nihai tüketicilere yapılan ifalar açısından da yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde istisna kurallar belirlenebilecektir. Örneğin taşımacılık hizmetleri gibi birden fazla ülkede fiziksel olarak ifa edilen hizmetlerde ifanın yapıldığı yer ülkesi yerine farklı bir kuralın belirlenmesi mümkündür.<sup>441</sup>

Üçüncü olarak hem işletmelere hem nihai tüketicilere yapılan ifalar açısından istisna kural olarak taşınmazlarla doğrudan ilişkili olan ifalarda vergilendirme yeri ülkesinin taşınmazın bulunduğu yer ülkesi olması gerektiği belirtilebilir.<sup>442</sup> Taşınmazlarla doğrudan ilişkili olmak ifadesi ilgili hizmetleri tek tek saymaktan ziyade somut olaya göre yukarıdaki ilkeler çerçevesinde değerlendirilme yapılması suretiyle belirlenmelidir. Bununla birlikte bu ifalar taşınmazın satışı, kiralanması, belirli hakların sağlanması gibi üzerindeki tasarruf hakkına ilişkin ifalar; üzerinde inşaat, tadilat, bakım yapılması gibi fiziksel ifalar; bu iki kapsamda olmamakla birlikte mimari hizmetler gibi açıkça taşınmazla ilgili olan hizmetler olarak üç kategoride incelenebilir.<sup>443</sup> Bu gibi ifalarda vergilendirme yeri ülkesinin taşınmazın bulunduğu yer ülkesi olması genel kuralın uygulanmasından daha isabetli olacaktır.

#### **d. Değerlendirme**

---

<sup>440</sup> OECD (Guidelines), s.57

<sup>441</sup> OECD (Guidelines), s.58

<sup>442</sup> OECD (Guidelines), s.59

<sup>443</sup> OECD (Guidelines), s.59

Yukarıda ifade edildiği üzere elektronik ticaretin sınır ötesi işlemlerin hacminin önemli ölçüde artmasına neden olmasıyla vergilendirme yetkisinin bulunduğu ülkenin belirlenmesi özellikle hizmet ifaları açısından mal teslimlerinde olduğu gibi sınır kontrollerinin bulunmamasından dolayı büyük önem kazanmıştır. Bu noktada vergilendirme yeri ülkesini belirleyen kuralların ülkeler arasında farklı uygulanması çifte vergilendirmeye veya istem dışı hiç vergilendirmemeye neden olabilecek önemli bir problemdir. Bu problemin çözülmesi ise ülkeler arasında aynı yönde düzenlemeler yapılmasıyla mümkündür. Her ne kadar KDV'nin uygulanması bakımından varış yeri ülkesinin vergilendirme yetkisine sahip olması gerektiği genel olarak kabul edilmekteyse de bu ilkenin uygulanışı noktasında problemler ortaya çıkabilmektedir. Bu doğrultuda OECD ülkeler arasındaki uyumun sağlanması amacıyla bir rehber yayınlamış ve vergilendirme yerinin neresi olması gerektiğine dair yukarıda açıklanan ilkeleri belirlemiştir. Bu ilkeleri bütüncül olarak ifade etmek gerekirse sırasıyla şu ülkelerin vergilendirme yetkisine sahip olması önerilmektedir;

- Tarafların bir arada bulunduğu ve tüketimin ifayla beraber gerçekleştiği mahallinde tüketilen ifalarda ifanın fiilen yapıldığı yer ülkesi,
- Tek bir ülkede faaliyet gösteren mükellefe yapılan ifalarda mükellefin bulunduğu yer ülkesi,
- Birden fazla ülkede faaliyet gösteren mükelleflere yapılan ifalarda ifanın kullanıldığı işyerinin bulunduğu yer ülkesi,
- Nihai tüketicilere yapılan ifalarda nihai tüketicinin ikametgâhının bulunduğu ülke,
- İstisnai olarak vergilendirmede çerçeve ilkeler bakımından bu kuralların yeterli olmadığı durumlarda bu ilkeler açısından önemli ölçüde daha iyi sonuçlar veren yer ülkesi.

Görüldüğü üzere KDVK'da yapılan düzenlemenin aksine vergilendirme yeri somut kriterler konulmak suretiyle belirlenmeye çalışılmıştır. Her ne kadar KDVK'da da varış yeri ülkesi benimsenmiş ve pek çok durumda aynı sonuçlara ulaşılabilecek olsa da vergilendirme yerinin belirlenmesinde kullanılan Türkiye'de yararlanma koşulu objektif değildir ve uygulamada problemlere yol açabilecek niteliktedir.<sup>444</sup> Maliye Bakanlığının yayınlamış

---

<sup>444</sup> OECD ülkeleri arasında vergilendirme yerini bu şekilde belirleyen üç ülke – Türkiye, Meksika, Avustralya-bulunmaktadır. Avustralya da 1 Temmuz 2017 itibarıyla vergilendirme yerini müşterinin ikametgahına göre belirleyecektir. OECD (2016), s.32

olduğu tebliğler incelendiğinde de bazı durumlarda OECD'nin önermiş olduğu vergilendirme yeri ülkesinden farklı sonuçların ortaya çıktığı gözükmektedir. Örneğin Maliye Bakanlığı Türkiye'de satılacak olan bir mala ilişkin olarak yabancı bir firmaya verilen danışmanlık hizmetlerinden Türkiye'de yararlanıldığından hizmetin Türkiye'de vergilendirileceğini belirtmiştir. Oysa yukarıda açıklanan ilkeler bu hizmetin danışmanlığın verildiği firmanın bulunduğu ülkede vergilendirilmesini gerektirmektedir. Bu noktada, bu şekilde belirli bir mala olarak ilişkin verilen hizmetlerde istisna kuralın uygulanıp uygulanmaması gerektiği düşünülebilir. Fakat bu ilkeler çerçevesinde değerlendirme yapıldığında da bu hizmetin Türkiye'de vergilendirilmesi durumunda yüklenen verginin indirilmesi noktasında müşteri firmanın ağır bir yük altında olacağı, verginin firma üzerinde kalma ihtimalinden dolayı tarafsızlık ilkesinin zedelenebileceği söylenebilir. Bu örnekten de görüldüğü üzere objektif bir kuralın belirlenmemiş olması hem uygulamada tereddütlere yol açabilmekte hem de KDV sistematığında yanlış uygulamaların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

Bu ilkelerin uygulanması açısından diğer bir husus özellikle işletmeler arası gerçekleşen ifalarda ifanın üçüncü bir tarafa aktarılması, hizmetin sağlayıcı tarafından üçüncü bir kişiye sunulması, ödemenin müşteri dışındaki üçüncü bir tarafça yapılması; birden fazla ülkede faaliyet gösteren mükelleflere yapılan ifalarda hizmetin kullanılma yerinin belirlenmesi konularında ayrıntılı bilgi sunularak uygulamada tereddüt oluşturabilecek durumlara ilişkin ülkeler arası ortak bir yaklaşımın belirtilmiş olmasıdır. Bu şekilde soyut niteliği gereği vergilendirme ülkesinin belirlenmesinde zorluk olabilecek hizmet ifalarında daha komplike durumlara da çözüm üretilmiş olmaktadır.

Nihai tüketicilere yapılan ifalar açısından da sınır ötesi nitelik taşıyan ifaların gün geçtikçe boyutunun arttırıldığı göz önüne alındığında vergilendirme yerinin nihai tüketicinin ikametgâhının bulunduğu ülke olacağı kuralı ülkeler arası uygulama birliği sağlanması açısından önemlidir. Bu noktada bu tür ifalar açısından vergilendirme yerinin belirlenmesi noktasında her ne kadar uygulamada tereddüte yol açabilecek nitelikte olsa da KDVK'nın aynı sonuca ulaşacak şekilde düzenlemeler içerdiği ifade edilebilir. Bu tür ifalarda önemli bir diğer problem olan vergilendirme sürecinin yürütülmesi açısından ise Türkiye'de özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla özellikle sınır ötesi gerçekleşen elektronik hizmetler açısından verginin konusuna giren bu tür işlemlerin vergilendirilememesi problemi ortaya çıkabilecektir. Bu hususta bir sonraki bölümde açıklanacak olan

basitleştirilmiş bir kayıt sisteminin oluşturulmasının bu problemin çözümünde önemli katkısının olacağı düşünülmektedir.

## **D. NİHAİ TÜKETİCİLERE YAPILAN SINIR ÖTESİ HİZMET İFALARINDA BASİTLEŞTİRİLMİŞ KAYIT SİSTEMİ**

### **1. Genel Olarak**

KDV sisteminde, tezin birinci bölümünde anlatıldığı üzere, her ne kadar verginin ekonomik yüklenicisi malı teslim alan veya hizmet ifa edilen kişi olsa da vergilendirme süreci mükellefler tarafından yürütülmektedir. Her iki tarafın da aynı ülkede olduğu durumlarda bu işleyiş normal bir şekilde işlerken tarafların farklı ülkelerde olduğu durumlarda bir takım problemler ortaya çıkmaktadır. Nitekim herhangi bir şekilde yerleşik olmadığı bir ülkeye mal teslim eden veya hizmet ifa eden bir işletmenin vergiye tabi işlemin bu ülkede gerçekleşmesi nedeniyle bu ülkede vergilendirme sürecini yürütmesi hem mükellef açısından hem idare açısından önemli zorluklar barındırmaktadır. Mükellef açısından yerleşik olmadığı bir ülkede katlanmak zorunda olacağı idari masraflar yüksek miktarlara çıkacak, idare açısından ise özellikle denetim açısından fiili imkânsızlıklar bulunacaktır. Bu ve benzeri nedenlerden dolayı yukarıdaki bölümlerde ve birinci kısımda anlatıldığı üzere KDV’de sorumluluk müessesesi düzenlenmiş ve vergilendirme işlemleri ile ilgili sorumluluk ülkede yerleşik olan müşteriye yüklenmiştir. Sorumluluk bu şekilde hizmeti ifa edenden hizmetin sağlandığı tarafa yüklenmekle birlikte bu müessese nihai tüketicilere yapılan ifalarda yukarıda açıklandığı üzere sağlıklı bir şekilde işlememektedir. Bu durum nihai tüketicilere yapılan sınır ötesi ifaların geçmişte büyük miktarlara ulaşmaması nedeniyle ihmal edilebilir nitelikte iken özellikle teknolojinin gelişmesi ile birlikte nihai tüketicilere yapılan ifaların önemli miktarlara ulaşmasıyla üzerinde durulması gereken problemlerden birisi olmuştur. Bu noktada bu tür hizmetlerde basitleştirilmiş bir kayıt sistemi oluşturularak vergilendirme sürecinin sağlayıcı tarafından yürütülmesi bu sorunun çözümünde etkili ve uygulanabilir bir görüş olarak öne çıkmaktadır.<sup>445</sup> Bununla birlikte bu sisteme yöneltilen bir takım eleştiriler de bulunmaktadır.

Bu doğrultuda öncelikle yöneltilen eleştiri bu sistem yoluyla beyan edilen vergilerde mükelleflere indirim hakkının tanınmamış olmasından dolayı ortaya çıkabilecek özellikle

---

<sup>445</sup> OECD (Guidelines), s.50

finansman noktasındaki problemlerin mevcut olduğudur.<sup>446</sup> Bir diğer ifadeyle, normal usulde verilen beyannamelerde yüklenilen vergiler tahsil edilen vergilerden düşüldükten sonra aradaki fark vergi idaresine ödenirken, bu usulde sadece tahsil edilen yani ifa edilen hizmet bedeli üzerinden hesaplanan vergiler indirilmeksizin beyan edilerek vergi ödenmekte, yüklenilen vergiler ise ilgili ülkelerde benimsenen sisteme göre indirilmekte veya geri alınmaktadır. Dolayısıyla mükellefler üzerinde tarafsızlık ilkesine uygun şekilde vergi yükü kalmamakta fakat yüklenilen vergilerin daha geç indirilmesi veya iade alınmasından dolayı mükellefler finansal olarak zor durumda kalabilmektedirler.

İkinci sorun, özellikle elektronik ticaret açısından yapılan işlemlerde hem tarafların hem yapılan işlemin gizlilik içerisinde gerçekleşebilmesi nedeniyle sağlayıcıların idare tarafından tespit edilmesinin zor olabilmesidir.<sup>447</sup>

Üçüncü olarak ise mükellefler üzerinde ağır idari yüklerin oluşabilmesi riski önemli bir sorun olabilmektedir. Bu doğrultuda müşterilerin işletme mi nihai tüketici mi olduğu noktasında hukuki statüsünü belirlemek ve müşterinin ikametgâhının bulunduğu ülkeyi belirlemek sağlayıcılara önemli yükler getirmektedir.<sup>448</sup> Bunun ötesinde sağlayıcıların elektronik ticaretin getirdiği imkânlarla pek çok ülkeye hizmet sunabilmesi işlem yaptıkları tüm ülkelerin KDV sistemlerini, oranlarını ayrı ayrı bilmeleri gibi yükleri de olacaktır.

Bütün bu eleştiriler oluşturulacak sistemin düzgün bir şekilde işlemesi için göz önünde bulundurulmasını ve sistemin buna göre oluşturulmasını gerektirmektedir. Basitleştirmiş kayıt sistemi bir takım zorlukları olmakla birlikte şu an için hali hazırda zaten mevcut olan zorlukları aşmak için önemli bir çözüm yoludur ve yöneltilen eleştiriler farklı mekanizmalar ve uygulamalarla giderilebilir. Bu doğrultuda basitleştirilmiş kayıt sistemi oluşturulurken bir yandan mükellefler açısından olabilecek en kolay şekilde işlemlerini tamamlayabilmeleri diğer yandan idare açısından yeterli bilginin sağlanması ve verginin tahsil edilmesi arasında denge kurulması gerekmektedir.<sup>449</sup>

Türkiye’de şu an itibariyle bu şekilde bir sistem oluşturulmamış olmakla birlikte nihai tüketicilere yapılan sınır ötesi ifaların ekonomik olarak hacminin gün geçtikçe artması ile birlikte bu şekilde bir sistemi ilerleyen yıllarda oluşturma ihtiyacı duyulması muhtemeldir. 2016 yılı itibariyle OECD’ye üye devletler arasından 22’si AB’ye üye

---

<sup>446</sup> Lamensch, s.7

<sup>447</sup> Lamensch, s.7

<sup>448</sup> Lamensch, s.8

<sup>449</sup> OECD (Guidelines), s.50

devletlerden olmak üzere 26'sı bu şekilde bir sistemi oluşturmuştur.<sup>450</sup> Basitleştirilmiş kayıt sistemi her ne kadar ilgili ifaların vergilendirmesi noktasında önerilen ve gittikçe yaygınlaşan bir sistem olsa da mükelleflere bir takım yükümlülükler getirmesi de kaçınılmazdır. Bu doğrultuda sağlayıcılar hizmet ifa ettiği tüm müşterilerin ikametgâhını tespit etmek, faaliyet gösterdiği ülkelerin her birisinde ayrı ayrı kayıt yapmak, ilgili ülkelerin KDV sistemini bilmek ve değişiklikleri takip etmek, vergilendirme sürecinde gerekli belgelendirmeyi sağlamak gibi hususları göz önünde bulundurmamak durumunda kalacaktır.<sup>451</sup> Sağlayıcıların bu şekilde maruz kalacakları zorluklar, bu zorluklardan dolayı sistemin işlememesi gibi nedenlerden dolayı bir yandan sistemin iyi bir şekilde oluşturulması diğer yandan sistemin işlemlerini sağlamak üzere idareler arası iş birliğinin sağlanması gerekmektedir. Bu çerçevede öncelikle basitleştirilmiş kayıt sisteminin temel unsurları, sonrasında idareler arası iş birliğinin nasıl gerçekleştirileceği incelenecektir.

## 2. Sistemin Temel Unsurları

OECD yayınlamış olduğu raporda basitleştirilmiş kayıt sisteminin temel unsurlarını sıralamış ve bunları kısaca açıklamıştır. Bu doğrultuda basitleştirilmiş kayıt sisteminin temel unsurları şunlardır: kayıt, vergi iadesi, beyan, tahsil, kayıtların tutulması, faturalandırma, bilgiye ulaşma, üçüncü taraf hizmet sağlayıcıların kullanılması.<sup>452</sup> Bu unsurlar bir yandan basitleştirmenin mümkün olduğu sınıra kadar yapılması öte yandan verginin tahsilini sağlayacak biçimde değerlendirmelidir. Bu doğrultuda bu unsurlar öncelikle rapor çerçevesinde, sonrasında AB'de<sup>453</sup> ve Güney Afrika'da uygulanmakta olan sistemlerle kıyaslama yapılmak suretiyle incelenecektir.

### a. Kayıt

---

<sup>450</sup> OECD (2016) 'Consumption Tax Trends 2016 VAT/GST and excise rates, trends and policy issues', Paris, OECD Publishing, s.32 AB üyesi ülkeler dışındaki ülkeler Japonya, Kore, Yeni Zelanda, ve Norveçtir.

<sup>451</sup> Briggs / Tilson, s.2

<sup>452</sup> OECD (Guidelines), s.50

<sup>453</sup> AB'de uygulanmakta olan sistem 'Mini One-Stop-Shop' – 'MOSS' şeklinde isimlendirilmektedir. Bu sistemde sağlayıcılar tek bir ülkede kayıt yaptırmakta, AB üyesi ülkelere yaptıkları ifaların bütünü hangi ülkede gerçekleştiğini belirterek kayıt yaptırdıkları ülkeye beyan edip ödemekte, sonrasında ilgili ülke ifaları gerçekleştiği ülkelere vergiyi aktarmaktadır. Devam eden bölümlerde ifanın sadece kayıt yapılan ülkede gerçekleştiği varsayımıyla açıklama yapılacaktır. Nitekim üye devletlerle ilgili tutarın aktarılması ayrı bir husus olup burada açıklanmasına gerek bulunmamaktadır.

İlk olarak kayıt usulü incelenirse kayıt ifanın gerçekleştiği ülkede herhangi bir şekilde yerleşik olmayan sağlayıcının bu ülkede bir anlamda tanınmasını sağlaması veya başka bir ifadeyle mükellefiyet kaydı tesis ettirecek olması nedeniyle önem arz etmektedir.<sup>454</sup> Yapılacak olan kayıtta istenecek olan bilgilerin basitleştirilmiş olmanın niteliğine uygun olarak vergi idaresinin ihtiyaçlarını karşılayacak kadarıyla sınırlı olması sistemin işlerliği açısından gereklidir. Bu bilgilerin internet üzerinden çevrim içi şekilde vergi idaresinin internet sayfası üzerinden yapılacak bir başvuru ile sağlanması ve kaydın oluşturulmasının sağlayıcının ilgili ülkede kayıt usulünü uygulamasının en kolay yolu olduğu ifade edilebilir.<sup>455</sup> Bu doğrultuda kayıt sırasında istenen bilgilerin esas itibarıyla şu bilgilerden oluşacaktır;

*“İşletmenin adı/unvanı  
Vergi idaresi ile bağlantı kuracak olan kimsenin ismi,  
İşletmenin ve ilişki kurulacak kimsenin adresi,  
İlişki kurulacak kimsenin telefon numarası,  
İlişki kurulacak kimsenin adresi,  
İlişki kurulacak kimsenin elektronik adresi,  
İşletmenin URL adresi,  
Ulusal vergi numarası”<sup>456</sup>*

AB’de uygulanmakta olan MOSS sistemi incelendiğinde ise kayıt için mükelleflerden istenen bilgiler raporda belirtilen bilgilerin tamamını içermekte, bu bilgilerin yanı sıra IBAN numarası, BIC numarası<sup>457</sup>, mükellefin başka bir nedenle birlik içerisinde KDV kaydı yapmadığına ilişkin beyanı ve normal zamandan önce ifaya başlanacaksa bunun tarihi<sup>458</sup> istenmektedir.<sup>459</sup> Başvurusunu sunduktan sonra mükellefe KDV belirleme numarası verilmektedir. Bu bilgilerin nasıl toplanacağı ise ilgili üye devletin inisiyatifine bırakılmış olmakla birlikte bildirim elektronik olarak sunulması gerekmektedir.<sup>460</sup> Ayrıca mükellefin

<sup>454</sup> OECD (Guidelines), s.51

<sup>455</sup> OECD (Guidelines), s.52

<sup>456</sup> OECD (Guidelines), s.52

<sup>457</sup> Finans kuruluşlarının merkezleri ve şubeleri için bulunan, kuruluşun bulunduğu şehre göre verilen, para transferlerinde ve haberleşmede kullanılan koddur. Bkz. [https://tr.wikipedia.org/wiki/ISO\\_9362](https://tr.wikipedia.org/wiki/ISO_9362)

<sup>458</sup> Kayıt normalde kaydın sunulduğu tarihten sonraki ilk üç aylık dönemin başından itibaren geçerli olacaktır. Dolayısıyla örneğin 15 Şubat’ta başvuru yapan bir mükellef 1 Nisan’dan itibaren yapacağı ifalar için MOSS sistemini kullanacaktır. Mükellef ifaya daha önceki bir tarihte başlamak istiyorsa ifayı gerçekleştirdiği günden itibaren 10 gün için ilgili devleti ifa konusunda bildirecek MOSS sistemini daha erken kullanmaya başlayabilir. MOSS guidelines 8

<sup>459</sup> European Commission (2013) 'Guide to the VAT mini One Stop Shop', Brussels.s.27-28

<sup>460</sup> European Commission, s.7

Bu bilgiler muhtemelen vergi idarelerinin oluşturacağı internet siteleri üzerinden gerçekleştirilecektir.



sunduğu bilgilerde sonradan bir değişiklik olursa bu değişikliklerin değişiklikten sonraki ayın onuncu gününe kadar bildirmesi gerekmektedir.<sup>461</sup>

Güney Afrika’da uygulanmakta olan sistem incelendiğinde ise senelik 50.000 Güney Afrika Rand’ını<sup>462</sup> geçen miktarda elektronik hizmet ifa eden yabancı kurumların kayıt yaptırması gerekmektedir.<sup>463</sup> Kayıt, vergi toplama idaresinin internet sitesinde bulunan “VAT101” belgesinin doldurup imzalanarak ilgili diğer belgelerle birlikte vergi idaresine e-posta gönderilmesi suretiyle yapılmaktadır.<sup>464</sup> Kayıt sırasında istenen bilgiler ise raporda belirtilen bilgiler yanında Güney Afrika’daki müşterilere yapılan ifaların tutarını, ifaların tutarının nasıl belirleneceğini<sup>465</sup>, sorumluluğun ne zaman başladığını, dış denetçi muhasebeci veya varsa Güney Afrika vergi idaresine kayıtlı vergi uygulayıcısını ve bazı hususları belgeleyici ek dokümanların sunumunu içermektedir.<sup>466</sup> Bu belgelerin e-posta yolu ile sunumundan sonra vergi idaresi gerekli incelemeleri yapmakta ve e-posta yolu ile kaydın başarılı olduğuna dair bilgilendirme yapmaktadır.<sup>467</sup>

## **b. İade**

İkinci olarak vergi iadesi değerlendirilecek olursa bu bölümün başında da ifade edildiği üzere mükellef basitleştirilmiş kayıt usulünden yararlanmakla birlikte bazı haklara sahip olamamaktadır. Yüklenen vergilerin indiriminin bu sistem içerisinde sağlanmaması bu şekilde kısıtlanabilecek haklar arasında değerlendirilmektedir.<sup>468</sup> Tezin önceki bölümlerinde belirtildiği üzere KDV’nin yayılı niteliği ve nihai tüketimin vergilendirmesini amaçlayan yapısı gereği mükellefler tahsil ettikleri vergiden yüklendikleri vergiyi indirmekte ve her aşamada gerçekleşen bu işlem ile birlikte verginin yüklenicisi nihai tüketici olmaktadır. Bu yapı içerisinde önceki aşamalardan bağımsız olarak tahsil edilen vergi nihai tüketimin gerçekleştiği yerdeki vergi oranları üzerinden hesaplanmaktadır. Bu sistem içerisinde ödenen toplam vergi nihai satış üzerinden ödenen vergiden oluşmaktadır. Dolayısıyla sınır ötesinden hizmet ifa eden mükellefin kendi ülkesinde yüklendiği vergileri

---

<sup>461</sup> European Commission, s.10

<sup>462</sup> Yaklaşık 13500 Türk lirası

<sup>463</sup> SARS (2015) 'Vat Registration Guide for Foreign Suppliers of Electronic Services', s.1

<sup>464</sup> SARS, s.2

<sup>465</sup> Tutar ödeme esaslı veya fatura esasına göre belirlenmektedir. Bir başka ifadeyle tahsil veya tahakkuk esasları geçerli olabilmektedir. Mükellef bu iki türden birisini seçmek durumundadır. SARS, s.5

<sup>466</sup> SARS, s.3-7

<sup>467</sup> SARS, s.2

<sup>468</sup> OECD (Guidelines), s.52

indirmemesi doğaldır. Mükellefler yüklendikleri bu vergileri kendi ülkelerinde verecekleri beyannameden indirerek yüklendikleri bu vergilerin üstlerinde kalmasının önüne geçilmiş olacaktır. Bu noktada mükelleflerin hizmeti ifa ettikleri ülkede yüklenmiş olabilecekleri vergilerin ise KDV'nin yapısına uygunluk ve tarafsızlık ilkesi açısından indirilebilmesi veya iade edilebilmesi gerekmektedir. İndirim veya iadenin ise bu vergi yükünü yüklendikleri ülke olan hizmeti ifa ettikleri ülkede gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şekilde yüklenilen vergilerin indirilebilme veya iade imkânı tanınması tavsiye edilmekle birlikte bu indirimin veya iadenin gerçekleşmesi için basitleştirilmiş kayıt sisteminin ötesinde şekil şartları aranabilir.<sup>469</sup> Nitekim mükellefe bu yolla bir vergi iadesi yapılması dolayısıyla bu iadenin kaynağının tam olarak belirlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, yani indirimin sistem üzerinden yapılması halinde ise iadeler açısından kolaylık sağlanmış olmakla birlikte sistemin kendisinin daha karmaşık hale gelmesine neden olunacaktır.<sup>470</sup>

AB'de uygulanmakta sistemde de mükellef yüklediği vergileri indirim konusu yapamamaktadır. Mükellefin hizmet ifa ettiği ülkede yüklediği bir KDV var ise bu vergiler ilgili düzenlemelerde öngörülen şekillerde ayrıca iade edilmektedir.<sup>471</sup>

Güney Afrika'da uygulanmakta olan sistemde ise mükellef yaptığı elektronik hizmet ifalarına ilişkin olarak Güney Afrika'da yüklenmiş olduğu bir KDV varsa bunu sistem üzerinden vereceği beyannamesinde tahsil ettiği KDV'den indirme hakkına sahiptir.<sup>472</sup> Dolayısıyla mükellefe bu konuda önemli bir kolaylık sağlanmış olmaktadır. Bununla birlikte indirilebilecek olan KDV'nin ilgili elektronik hizmet ifalarıyla ilişkili olması ve Güney Afrika'da yüklenilmiş olması şartları bulunmaktadır.

### **c. Beyan**

Bu konuda öncelikle beyanın içeriğinin belirlenmesi gerekmektedir. Teknolojinin gelişmesi ile birlikte pek çok beyannamenin çevrimiçi verildiği de dikkate alındığında bu sistemde de beyanın elektronik ortamda verilmesi hem sistemin işlemesi açısından hem mükelleflerin uyumu açısından önemlidir.<sup>473</sup> Bu doğrultuda beyan sırasında istenen içeriğin şunlardan oluşması tavsiye edilmektedir;

---

<sup>469</sup> OECD (Guidelines), s.52

<sup>470</sup> Millar, s.20

<sup>471</sup> European Commission, s.18

<sup>472</sup> SARS, s.10

<sup>473</sup> OECD (Guidelines), s.52

*“Sağlayıcının kayıt kimlik numarası  
Vergilendirme dönemi  
Para birimi ve gerektiğinde uygulanan döviz kuru  
Normal oran üzerinden vergi matrahı  
İndirimli oran üzerinden vergi matrahı  
Toplam ödenecek olan vergi”<sup>474</sup>*

AB’de uygulanmakta olan sistemde beyan üçer aylık dönemler için elektronik olarak verilmekte olup vergilendirme dönemlerinin bitmesinden itibaren 20 gün içinde kayıt yapılan devlete sunulmaktadır.<sup>475</sup> Mükellefin beyanında sunacağı bilgiler raporda belirtilen bilgilerle sınırlı olup farklı bir içerik sunulmamaktadır.<sup>476</sup> Mükellefin ilgili dönemde gerçekleştirdiği ifa olmaması halinde dahi ödenecek KDV olmadığı belirtilerek beyanname verilmektedir.<sup>477</sup>

Güney Afrika’da uygulanmakta olan sistemde de mükellefler beyannamelerini vergilendirme döneminden sonraki ayın son gününe kadar elektronik ortamda sunmaktadırlar. Beyannameye istenen bilgiler ise raporda belirtilen bilgilerin yanı sıra kurum ve sorumlu kişi hakkında isim, telefon numarası gibi bir takım tanımlayıcı bilgileri içermektedir. Mükellef beyannameyi elektronik imza ile imzalamaktadır. Ayrıca bu şekilde beyan edilecek olan işlemlerde standart vergi oranı (%14) uygulandığından indirimli oran üzerinden gösterilecek bir matrah da bulunmamaktadır.<sup>478</sup>

#### **d. Diğer Unsurlar**

Dördüncü olarak beyan edilen vergi tutarının ödenmesi noktasında hem mükelleflere kolaylık olması açısından hem de idarenin masrafları azaltması açısından ödemelerin elektronik ortamda kabul edilmesi tavsiye edilmektedir.<sup>479</sup> AB’de uygulanmakta olan sistemde de beyannameye verilen referans numarası belirtilerek ödemeler idarenin banka hesabına beyan süresi içerisinde yatırılmaktadır.<sup>480</sup> Güney Afrika’da uygulanmakta olan

---

<sup>474</sup> OECD (Guidelines), s.52

<sup>475</sup> European Commission, s.15

<sup>476</sup> European Commission, s.29-31

<sup>477</sup> European Commission, s..18

<sup>478</sup> SARS, s.8-10

<sup>479</sup> OECD (Guidelines), s.52

<sup>480</sup> European Commission, s.21

sistemde de idarenin belirtmiş olduğu yöntem kullanılarak ödemeler internet üzerinden gerçekleştirilmektedir.<sup>481</sup>

Beşinci olarak kayıtların tutulması açısından değerlendirme yapılacak olursa kayıtlar özellikle vergi idaresinin verginin doğru hesaplanıp ödenmesi için yapacağı kontroller açısından önemlidir.<sup>482</sup> Bu noktada idarenin denetimi ve mükellefin belge düzenlemek ve tutmaktan kaynaklı yükleri açısından denge kurmak gerekmektedir. Teknolojinin gelişmesi ile birlikte elektronik ortamda belge düzenleme ve kayıt tutma imkânlarının artması kayıtların tutulması ve denetimi noktasında önemli kolaylıklar getirmiştir. Bu doğrultuda vergi idarelerinin de mükelleflere elektronik ortamda belge düzenleme ve kayıt tutma imkânını sağlaması önerilmektedir.<sup>483</sup> Bu konuda ayrı bir husus kayıtların içeriğinin nelerden oluşması gerektiği noktasında ortaya çıkmaktadır. Bu konuda hizmetin türü, ifanın tarihi, ödenecek olan KDV, müşterinin ikametgâhının belirlenmesini sağlayan bilginin bu belgelerde bulunması gerektiği ifade edilebilir.<sup>484</sup> Avrupa Birliği uygulamasında da ifanın türü, ifanın tarihi, KDV tutarı, yapılan ödemeler, müşterinin ikametgâhının belirlenmesinde kullanılan bilgilerin takip eden yıldan itibaren 10 yıl saklanması ve istendiğinde idareye sunulması yönünde düzenleme yapılmıştır.<sup>485</sup>

Kayıtların tutulması kapsamında da değerlendirilebilecek diğer bir husus faturalandırmanın nasıl gerçekleşeceği. Faturalandırma mükellefler açısından önemli bir yük oluşturmakla birlikte KDV açısından indirim mekanizmasının işlemesi açısından ayrıca önemlidir. Nitekim üretim tüketim zincirinde yer alan tarafların indirdikleri ve ödedikleri vergiler her bir aşamadaki faturaların incelenmesi ile karşılıklı olarak denetlenebilmektedir. Bununla birlikte nihai tüketicilere yapılan ifalar son aşamayı oluşturduğu ve ödenen vergi tekrardan bir indirim konusu oluşturmayacağı için bu aşamada mükelleflerin bazı sorumluluklarının hafifletilmesi ve gerektiği takdirde faturalandırmanın sağlayıcının kendi ülkesindeki kurallar çerçevesinde hazırlamasına izin verilmesi tavsiye edilmektedir.<sup>486</sup> AB uygulamasında ise faturalandırmanın tüketimin gerçekleştiği ülkenin kurallarına göre gerçekleşmesi gerektiği düzenlenmiştir.<sup>487</sup>

---

<sup>481</sup> SARS, s. 11

<sup>482</sup> OECD (Guidelines), s.53

<sup>483</sup> OECD (Guidelines), s.53

<sup>484</sup> OECD (Guidelines), s.53

<sup>485</sup> European Commission, s.24

<sup>486</sup> OECD (Guidelines), s.53

<sup>487</sup> European Commission, s.24

Buraya kadar açıklanan hususlar daha çok mükelleflere ilişkin iken yedinci olarak değerlendirilecek husus olan bilgiye ulaşılabilirlik daha çok vergi idarelerini ilgilendirmektedir. Bilgiye ulaşılabilirlikten kastedilen vergi idarelerinin basitleştirilmiş kayıt sistemine ilişkin olarak mükelleflerin nasıl kayıt yapacaklarına ve sisteme nasıl uyum sağlayacaklarına ilişkin gereken tüm bilgilerin çevrim içi olarak özellikle ekonomik ilişki içerisinde olduğu ülkelerin dillerinde sağlanmasıdır.<sup>488</sup> Bu bilgiler dikkat edilirse sisteme ilişkin yani usule ilişkin işlemleri kapsamaktadır. Bu noktada usule ilişkin bu bilgilerin yanında mükelleflerin esasa ilişkin bilgilere de ulaşabilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda bilgiye ulaşılabilirliğin diğer yüzünü özellikle vergi oranları ve verginin konusu olmak üzere mükellefleri ilgilendiren güncel bilgilerin internet üzerinden sağlanması oluşturmaktadır.<sup>489</sup>

Basitleştirilmiş kayıt sistemi kapsamında değerlendirilecek olan son husus üçüncü taraf hizmet sağlayıcıların kullanılmasıdır. Üçüncü taraf hizmet sağlayıcıları sınır ötesi hizmet ifa eden sağlayıcılar adına ifayı gerçekleştirdikleri ülkede faaliyet gösterim bir takım idari işlemleri asıl ifayı gerçekleştiren adına gerçekleştiren aracılara ifade etmektedir.<sup>490</sup> Basitleştirilmiş kayıt sistemi işleyişinde pek çok durumda mükellefler internet üzerinden gereken işlemleri gerçekleştirebileceğinden çoğunlukla bu şekilde üçüncü bir tarafa gerek olmayacaktır. Bununla birlikte bazı durumlarda vergi iadesinin yapılmasının gerekmesi gibi belirli işlemlerde bu şekilde üçüncü tarafların kullanılmasına izin verilmesi tavsiye edilmektedir.<sup>491</sup> Bu noktada bir takım sorumlulukların üçüncü taraflarca yerine getirilmesinin mükelleflere getirilen bir zorunluluk şeklinde değil tercih şeklinde olması önemlidir. Aksi takdirde basitleştirilmiş kayıt sisteminin amaçlarına ters olarak mükelleflerin maliyetleri arttırılmış olabilecektir.<sup>492</sup> AB uygulamasında da beyannamelerin ilgili ülkedeki düzenlemeler uyarınca aracılar tarafından mükellef adına verilebileceği düzenlenmiştir.<sup>493</sup>

### **3. İdareler Arası İşbirliği**

Nihai tüketicilere yapılan sınır ötesi hizmet ifalarında vergilendirme sürecinin yürütülerek verginin tahsil edilmesi imkânını sağlayan basitleştirilmiş kayıt sisteminin

---

<sup>488</sup> OECD (Guidelines), s.53

<sup>489</sup> OECD (Guidelines), s.53

<sup>490</sup> OECD (Guidelines), s.53

<sup>491</sup> OECD (Guidelines), s.53

<sup>492</sup> TEI (2015), s.65

<sup>493</sup> European Commission, s.19

sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için en önemli unsurlardan birisi idareler arası işbirliğinin sağlanmasıdır. Bir diğer ifadeyle bu tür ifalarda verginin tahsil edilmesi bir yandan yukarıda sayılan unsurlar çerçevesinde oluşturulan bir sistemin varlığına diğer yandan bu sistemi destekleyecek olan idareler arası işbirliğine bağlıdır. Nitekim özellikle elektronik ticaret kapsamında yapılan ifalarda sağlayıcının bu sisteme kayıt yaptıırıp süreci yönetmemesi halinde vergi idarelerinin kendi ülkesinde varlığı olmayan mükellefe yaptırım uygulaması pek mümkün olmamaktadır. Bunun ötesinde farklı ülkede bulunan sağlayıcı sisteme kayıt yaptırmış ve vergiyi ödemiş olsa dahi mükellefin yeteri kadar denetlenmesi oldukça zordur. Bu ve benzeri nedenlerle idareler arası işbirliği öne çıkmaktadır. İdareler arası işbirliği özellikle bilgi değişimini ve karşılıklı yardımlaşmayı ifade etmektedir. Bu doğrultuda işbirliği verginin düzgün bir şekilde tahsili genelinde sağlayıcıları tespit etmek, müşterilerin durumunu doğrulamak, ifaların miktarını belirlemek gibi hususlarda önemli rol oynamaktadır.<sup>494</sup>

İdareler arası işbirliği çeşitli şekillerde olabilmektedir. Bu konuda çeşitli uluslararası kuruluşların örnek işbirliği anlaşmaları, devletlerin bir araya gelebileceği platformalar oluşturmak gibi çalışmaları bulunmaktadır. Bu çalışmalar incelendiğinde idareler arası işbirliğinin genel olarak çok taraflı işbirliği ve karşılıklı işbirliği şeklinde olduğu gözükmektedir. İsimlerinden de anlaşıldığı üzere çok taraflı işbirliğinde birden fazla devlet bir anlaşma çerçevesinde bir araya gelmekte, karşılıklı işbirliğinde ise iki devlet yaptıkları anlaşmalarla karşılıklı olarak bir işbirliği geliştirmektedirler.

İlk olarak çok taraflı anlaşmalar incelenecek olursa OECD'nin hazırlamış olduğu ve Türkiye'nin de imzaladığı ve şu anda TBMM tarafından onaylanma aşamasında olan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesine değinmek gerekmektedir. Vergi kayıp kaçaklarının önlenmesi amacıyla hazırlanan bu sözleşmede karşılıklı yardımlaşma yöntemi olarak bilgi değişimi, eşzamanlı vergi incelemeleri, yurt dışı vergi incelemeleri, tahsilatta yardımlaşma ve tebligat olmak üzere beş adet yöntem öngörülmüştür.<sup>495</sup>

İki taraflı sözleşmelerle geliştirilen idari yardımlaşma ise genellikle ülkelerin yapmış oldukları Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına konan bilgi değişimi ile ilgili madde ile sağlanmaktadır. Bu anlaşmalar her ne kadar gelir vergilerine ilişkin olarak yapılsa da bilgi değişimine ilişkin olan maddelerde bilgi değişiminin her türlü vergi için olacağı hüküm altına alınmaktadır. Türkiye'nin yapmış olduğu sözleşmelerde genellikle örnek aldığı

---

<sup>494</sup> OECD (Guidelines), s.54

<sup>495</sup> <http://www.gib.gov.tr/node/102573>

OECD'nin Model Vergi Anlaşmasının 26. Maddesinde böyle bir düzenleme bulunmaktadır. Bu madde uyarınca taraflar arasında karşılıklı iletişim sağlanmakta ve sorunlara çözüm üretilebilmektedir. Bu maddenin yanı sıra yine OECD'nin bilgi değişimine münhasır olarak hazırlanmış olduğu Vergi Konularında Bilgi Değişimine İlişkin Model Anlaşma da mevcuttur. Bu model çok taraflı ve iki taraflı olmak üzere iki şekilde hazırlanmıştır.<sup>496</sup> Bu modeller çerçevesinde ülkeler pek çok anlaşma yapmış olsa da Türkiye genellikle bu yolu tercih etmemekte daha çok Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında düzenlenen madde ile karşılıklı bilgi değişimine ilişkin düzenlemeler yapmaktadır.

#### 4. Değerlendirme

Nihai tüketicilere ifa edilen elektronik hizmetler her ne kadar her bir işlem kendi başına değerlendirildiğinde düşük miktarlar üzerinden gerçekleştirilse de elektronik ortamda işlem gerçekleştiren nihai tüketicilerin sayısının ve dolayısıyla gerçekleştirilen işlem sayısının çok yüksek miktarlara ulaşması bu işlemlerin de vergilendirilmesinin önemini arttırmaktadır. Özellikle internetin kullanıcılara sağladığı dünyanın herhangi bir yerinden herhangi bir ülkedeki sağlayıcının hizmetlerine ulaşma imkânı vergilendirme sürecinin yürütülmesini güçleştirmektedir. Bu noktada ülkeler bu işlemlerin vergilendirilmesi noktasında çeşitli yöntemlere başvurmaktadır. Bu yöntemlerin başında ise verginin sağlayıcılar tarafından normal vergilendirme prosedürlerinden daha kolay bir şekilde elektronik ortamdan ilgili vergi idaresi nezdinde kayıt yaptırmaları ve vergiyi ödemelerini mümkün kılan basitleştirilmiş kayıt sistemi şeklinde ifade edebileceğimiz sistemlerin kurulması gelmektedir.

Türkiye uygulaması açısından nihai tüketicilere ifa edilen sınır ötesi elektronik hizmet ifaları incelendiğinde ise hali hazırda tüketiciler vergi sorumlusu olarak vergiyi ödeme yükümlülüğü altında bulunmaktadır. Bu ise pratikte karşılığı olmayan ve pek çok ülkenin terk ettiği bir yöntem durumundadır. Esasında basitleştirilmiş kayıt sisteminin yukarıda açıklanan işleyişi göz önünde bulundurulduğunda Türkiye'de çeşitli vergiler açısından zaten uygulanmakta olan elektronik beyanname verme, elektronik fatura düzenleme, internet üzerinden vergilerin ödenmesi gibi pek çok sistemin basitleştirilmiş kayıt sistemi açısından da altyapı olarak kullanılabilmesi mümkün olduğu gözükmektedir.

---

<sup>496</sup> OECD (Guidelines), s.77

Dolayısıyla bu şekilde bir sistemin elektronik hizmet ifaları açısından da KDV'nin vergilendirmesi noktasında kurulması hızlı bir şekilde gerçekleştirilebilecektir.

Basitleştirilmiş kayıt sisteminin kurulmasının sistemsal olarak mümkün olması yanında işleyişi açısından sistemi kullanacak mükellefler açısından alt limitlerin belirlenmesi uygun olacaktır. Pek çok ülke uygulamasında mevcut olan alt limitlerin belirlenmesi nispeten ihmal edilebilir tutarda gerçekleşen işlemlerin vergilendirmesinde fazladan katlanılacak idari masrafların önüne geçebilecektir. Öte yandan bu işlemler açısından en önemli sorunlardan birisi olan gerçekleşen işlemlerin tespitinden idarenin fazla sayıda işlem gerçekleştiren mükelleflere yönelerek az sayıda mükellef üzerinden çok sayıda işleme ulaşma imkânı sağlayarak daha doğru tespitler yapabilmesine imkân sağlayacaktır. Bu noktada çok sayıda nihai tüketicinin üye olduğu, hizmet satın aldığı platformlar üzerinden bu platformların bulunduğu ülke idareleri ile bilgi değişimi veya diğer idari yardımlaşma yöntemleri ile önemli ölçüde denetim sağlanabilecektir.

Bu çerçevede son bir husus vergilendirmenin işleyişi ve özellikle denetimin sağlanması açısından bilgi değişimi ve idari yardımlaşma anlaşmalarının imzalanması ve yürürlüğe girmesinin önemidir. Türkiye her ne kadar Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesini imzalamış da olsa bu sözleşme henüz yürürlüğü girmemiştir. Bilgi değişimi noktasında ise bu konu özelinde imzalanan sözleşmelere taraf olmak yerine çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile bilgi değişimini sağlamak noktasında politika uygulamaktadır. Bu noktada bilgi değişiminin gerçekleşmesi açısından bilgi değişimi özelinde hazırlanan model anlaşmalarını veya ilerleyen yıllarda KDV özelinde hazırlanması mümkün olan bilgi değişimi anlaşmalarını imzalamak ve yürürlüğe sokmak bu şekilde bir sistemin pratikte uygulamaya geçirilmesini sağlamak açısından önem taşımaktadır.



## SONUÇ

Nihai tüketimi vergilendirmeyi amaçlayan objektif nitelikte yayılı ve safi bir harcama vergisi olan Katma Değer Vergisi günümüzde pek çok devlette uygulanmakta olup devletlerin gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. Bu verginin konusunu mal teslimi, hizmet ifası ve ithalat oluşturmaktadır. Hizmet ifaları Katma Değer Vergisi kanunlarının hazırlandığı dönemlerde genellikle tarafların bir arada bulunduğu işlemler şeklinde gerçekleşmekteyken gün geçtikçe ekonomik ilişkilerin yapısının gelişmesiyle farklı şekillerde ortaya çıkmaya başlamıştır. Özellikle teknolojinin gelişmesi ile birlikte yeni hizmet türleri ortaya çıkmış, farklı ülkelerdeki taraflar arasında ifalar mümkün hale gelmiş ve dolayısıyla bir takım problemler ortaya çıkmıştır. Bu problemlerin kavranması ve doğru bir şekilde çözüme ulaştırılması açısından öncelikle hizmet işlemleri açısından Katma Değer Vergisi genel hatları itibariyle açıklanmış sonrasında bu problemler birkaç başlık altında incelenmiştir.

Hizmet işlemleri açısından Katma Değer Vergisi tezin birinci bölümünde incelenmiş olup verginin temelini oluşturan konu unsuru üzerinde detaylıca durulmuştur. Bu doğrultuda hizmet işlemleri açısından verginin konusunu *Türkiye’de yapılan ve KDVK’da belirtilen hizmet ifaları* oluşturmaktadır. Bu çerçevede *hizmet ifası, KDVK’da belirtilen işlemler ve Türkiye’de yapılma* hususları üzerinde durulmuştur. Konu unsurundan sonra verginin mükellefi, vergi sorumlusu ve tevkifat, vergiyi doğuran olay ve matrah konularından bahsedilmiştir. Katma Değer Vergisine karakteristik özelliğini vermesi itibariyle özel bir önem taşıyan *indirim sistemi* üzerinde de ayrıca durulmuş olup, *verginin tarh, tahakkuk ve ödemesinin* nasıl gerçekleşeceği açıklanarak bu bölüm sonlandırılmıştır. Bütün bu başlıklar altında hizmet işlemleri açısından Katma Değer Vergisinde verginin konusu ve vergilendirme süreci boyunca bütün aşamalar genel hatları itibariyle açıklanmak ve önem taşıyan tartışmalı konulara değinilmek suretiyle ikinci bölümde incelenecek olan hususlara ilişkin bir altyapı oluşturulmaya çalışılmıştır.

Tezin birinci bölümünde bu şekilde bir alt yapı oluşturulduktan sonra *‘Elektronik Ticarete Katma Değer Vergisi’* başlığını taşıyan ikinci bölümde belirtilen problemler dört başlık altında incelenmiştir. Bu doğrultuda ilk olarak elektronik ticaretin kapsamının belirlenmesi, elektronik ticaretin temel özellikleri, elektronik hizmetlerin nitelendirilmesi hususları açıklanmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede elektronik ticaretin farklı tanımlarına ve bu tanımlara göre farklı kapsamlarına yer verilmiştir. Geniş kapsamlı tanımlar çerçevesinde

hareket edildiğinde elektronik ağlar üzerinden gerçekleşen her türlü teslim ve ifanın elektronik ticaret kapsamında yer aldığı ifade edilebilir. Elektronik ticaretin karakteristik özellikleri noktasında ise özellikle *hareketlilik* kavramı üzerinde durulmuştur. Nitekim tüketicilerin, sağlayıcıların ve gayri maddi varlıkların hareketliliği bunların kolaylıkla yer değiştirebilmelerine ve dolayısıyla vergisel açıdan problemlerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Elektronik hizmetler açısından ise elektronik ticaret tanımında olduğu gibi farklı tanımlara yer verilmiştir. Bu noktada önemli olan husus bu hizmetlerin hem vergilendirme ülkesinin belirlenmesi açısından hem de vergilendirme sürecinin yürütülmesi açısından önemli problemlere neden olduğudur. Elektronik hizmetler kapsamında değinilen diğer bir önemli husus ise dijital içeriğin transferinin mal teslimi değil hizmet ifası niteliğinde olduğudur. Elektronik hizmetler açısından son olarak bu hizmetlerin ayrı bir kategori olarak değerlendirildiği Avrupa Birliği uygulamasındaki kapsamına da değinilmiştir.

İkinci olarak ortaya çıkan problemlerin çözümünde teorik bir altyapı oluşturması açısından Katma Değer Vergisi açısından tarafsızlık ilkesi başta olmak üzere bir takım ilkeler açıklanmıştır. Tarafsızlık ilkesi hem ülke içerisindeki vergilendirme hem de sınır ötesi hizmet ifaları açısından önemli olduğu için üzerinde ayrıca durulmuştur. Bu doğrultuda ilk üçü genel prensipler sonraki üçü uluslararası ticaretteki prensipler olmak üzere toplam altı prensip açıklanmıştır. Bu prensipler şu şekilde sıralanabilir;

- *Mevzuatta açıkça aksi belirtilmediği sürece katma değer vergileri mükellefler için yük oluşturmamalıdır.*
- *Benzer işlemleri yapan benzer durumdaki mükellefler benzer vergilendirme derecelerine konu olmalıdır.*
- *KDV düzenlemeleri mükelleflerin ekonomik hayattaki kararlarında öncelikli etken olmayacak şekilde hazırlanmalıdır.*
- *Yabancı mükellefler yerli mükelleflere göre avantajlı veya dezavantajlı konumda olmamalıdır.*
- *Yabancı işletmelerin vergiye tabi işlemi yaptıkları ülkelerde yükledikleri vergilerle ilgili olarak ödedikleri katma değer vergisinin üzerlerinde kalmaması için idare bir yaklaşım türü benimsemelidir.*
- *Yabancı işletmeler için özel idari prosedürlerin gerekli olması durumunda bu düzenlemeler işletmeler için oransız bir yük getirmemelidir.*

Tarafsızlık ilkesinin yanında gözetilmesi gereken diğer ilkeler *verimlilik, belirlilik ve basitlik, etkinlik ve doğruluk, esneklik* sırasıyla açıklanmıştır.

Üçüncü olarak sınır ötesi nitelik taşıyan hizmet ifalarında önemli bir husus olan vergilendirme ülkesinin neresi olması gerektiği açıklanmaya çalışılmıştır. Bu ülkenin belirlemesi çifte vergilendirmenin veya istem dışı hiç vergilendirmemenin önlenmesi açısından uluslararası çapta birbiriyle uyumlu düzenlemeleri gerektiren önemli bir problem olarak öne çıkmaktadır. Her ne kadar uluslararası çapta bu ülkenin *destinasyon (varış yeri) ilkesine* göre belirlenmesi kabul görmüş olsa da uygulamada farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Türkiye uygulamasında da bu ilke kabul görmüş olmakla birlikte hizmet ifaları açısından  *faydalanma yeri* kriteri yeterince objektif bir kavram olmadığından tereddütlere yol açabilmektedir. Bu noktada OECD'nin uluslararası çapta uygulama birliği olması açısından belirlemiş olduğu kurallar objektif nitelikte olup Türkiye'de de kanun değişikliği yapılmaksızın idarenin genel tebliğleri ile dahi uygulanabilecek niteliktedir. Bu doğrultuda bu kurallar genel hatları itibariyle şu şekilde belirtilebilir;

- Tarafların bir arada bulunduğu ve tüketimin ifayla beraber gerçekleştiği mahallinde gerçekleşen ifalarda ifanın fiilen yapıldığı yer ülkesi,
- Tek bir ülkede faaliyet gösteren mükellefe yapılan ifalarda mükellefin bulunduğu yer ülkesi,
- Birden fazla ülkede faaliyet gösteren mükelleflere yapılan ifalarda ifanın kullanıldığı işyerinin bulunduğu yer ülkesi,
- Nihai tüketicilere yapılan ifalarda nihai tüketicinin ikametgâhının bulunduğu ülke,
- İstisnai olarak vergilendirmede çerçeve ilkeler bakımından bu kuralların yeterli olmadığı durumlarda bu ilkeler açısından önemli ölçüde daha iyi sonuçlar veren yer ülkesi.

Son olarak nihai tüketicilere yapılan sınır ötesi hizmet ifalarında vergilendirme sürecinin yürütülmesinde OECD'nin önerdiği ve pek çok ülkede uygulanmaya başlayan basitleştirilmiş kayıt sistemi açıklanmaya çalışılmıştır. Bu tür ifalar geçmişte her ne kadar ihmal edilebilir tutarlarda gerçekleşse de gün geçtikçe toplam miktarının arttığı göz önüne alındığında bu ifaların vergilendirmesinin öneminin artacağı rahatlıkla söylenebilir. Bu noktada nihai tüketicilere yapılan ifalarda bu şekilde bir sistemin uygulanması verginin

tahsilini mümkün kılacaktır. Bu sistemde mükellefler internet üzerinden kayıt yaptırmakta ve vergilendirme sürecini kendileri yürüterek yine internet üzerinden ödemeyi yapmaktadırlar. Bu süreç içerisinde kaydın nasıl yapılacağı, mükelleften istenen bilgiler, iadenin nasıl gerçekleşeceği, beyanın nasıl yapılacağı ve ilgili diğer konular açıklanmıştır. Bu hususta bu ifalar için Türkiye uygulamasında, pratikte uygulanması oldukça zor olan nihai tüketicilerin sorumlu sıfatıyla vergilendirme sürecini yürütmesi şeklinde düzenleme yapılmıştır. Vergi idaresinin elektronik beyanname, elektronik fatura, internet üzerinden verginin tahsili gibi sistemleri zaten uygulandığı göz önüne alındığında basitleştirilmiş kayıt sisteminin uygulamaya geçmesi Türkiye açısından da mümkün gözükmektedir. Bu noktada bu sistemin sağlıklı bir şekilde işlemesi için idareler arası işbirliğinin önem taşıdığını vurgulamak gerekmektedir. Bu işbirliği temel olarak bilgi değişimi ve onun ötesinde ortak vergi incelemesine kadar çeşitli şekillerde gerçekleşebilecektir. Türkiye'nin de imzalamış olduğu fakat henüz yürürlüğe girmeyen Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi, Çifte Vergilendirme Anlaşmalarının bilgi değişimine ilişkin maddeleri, münhasıran bilgi değişimine ilişkin yapılabilecek sözleşmeler bu sistemin işlemesi için gereken idari yardımlaşmayı mümkün kılacaktır.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Akçaoğlu, Ertuğrul (2012) **Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirmesi**. Ankara, Mali Akademi Yayınları.
- Arkan, Sabih (2015) **Ticari İşletme Hukuku**, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırmaları Enstitüsü.
- Ateşaoğlu, Erdem (2016), **Vergi Usul Kanunu Md. 3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.20, S.1, s. 235-268
- Aydın, Erkan (2009), **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- Briggs, Abi / Jon Tilson (2015) **'The digital economy: Indirect tax and e-services'**, International Tax Review, C:26, S:2, s.10-11 .
- Bilici, Nurettin (2016), **Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Savaş.
- Cannas, Francesco. **'The New Models of the Digital Economy and New Challenges for VAT Systems'** : Lang, Michael / Lejeune, Ine (Editörler) (2015) VAT/GST in a Global Digital Economy, The Netherlands: Kluwer Law International.
- Ceran, Yunus / Çiçek, Recep (2007) **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme**, Yönetim ve Ekonomi, C:14, S. 1, s. 291-304.
- Charlet, Alain / Holmes, David (2010) **'Determining the Place of Taxation of Transactions under VAT/GST: Can Transfer Pricing Principles Help?'**, International Vat Monitor, C:21, S:6, s.431-438.
- Charlet, Alain / Buydens, Stephane (2012) **'The OECD International VAT/GST Guidelines: past and future developments.'**, World Journal of VAT/GST Law, C:1, S:2, s.175-184.
- Charlet, Alain / Buydens, Stéphane (2011) **'The OECD's Draft Guidelines on Neutrality for Value Added Taxes'**, Tax Notes International, C:61, S:6, s.443-448.
- Çağlar, Hayrettin & Özdamar, Mehmet & Ayhan, Rıza (2016), **Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar**, Ankara, Yetkin.

- Çetin Gerger, Güneş / Gerçek, Adnan, '**Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi**', Antalya, 31. Türkiye Maliye Sempozyumu, 2016.
- ETTK (1998), '**Elektronik Ticaret Hukuk Çalışma Grubu Raporu**'
- European Commission (2013) '**Guide to the VAT mini One Stop Shop**', Brussels, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/telecom/one-stop-shop-guidelines\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_en.pdf)
- Ferhatoğlu, Emrah (2006) '**Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Vergisi Sisteminde Elektronik Ticaret**', Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C:7, S:2, s.47-65.
- Fridensköld, Emilie (2004) '**VAT and the internet: the application of consumption taxes to e-commerce transactions**', Information & Communications Technology Law, C:13, S:2, s.175-203
- Fronza, Aaran (2014) '**BEPS and the digital economy: Why is it so taxing to tax?**', International Tax Review, C:25, S:6, s.13-15.
- Göker, Cenker (2013), '**Yürütme ve Yargı Oranlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu**'. Ankara, Seçkin.
- Gülçiçek, Ayşe (2015), '**Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi**', İstanbul, Gelirler Kontrolörleri Derneği.
- Hallerstein, Walter (2016) '**A Hitchhiker's Guide to the OECD's International VAT/GST Guidelines**', Florida Tax Review, C:18, S:10, s.589-637.
- Hallerstein, Walter, '**Exploring the Potential Linkages Between Income Taxes and VAT in a Digital Global Economy**': Lang, Michael / Lejeune, Ine (Editörler) (2015) VAT/GST in a Global Digital Economy, The Netherlands: Kluwer Law International.
- Hofacker, Charles F. / Goldsmith, Roneld E. / Bridges, Elieen / Swilley, Esther (2007) '**E-Services: A Synthesis and Research Agenda**', Journal of Value Chain Management, C:1, S:1/2, s.13-44
- Janušková, Mária '**The principle of neutrality: VAT and direct taxes**' : Sebastian, Pfeiffer / Ursprung-Steindl, Marlies (Editörler) (2015) Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes, Viena, Linde.
- Karakoç, Yusuf. (2014), '**Genel Vergi Hukuku**', Ankara, Yetkin.

- Karataş Durmuş, Neslihan (2014), **Vergi Hukukunda İspat ve Delil**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.18, S.3-4, s. 505-528
- Kaya, Arslan (1991-1994), **Adi ve Ticari İşlerde Faiz**, İÜHFİM, S:(1-4), C:54, s. 347-366.
- Kızılot, Şükrü (2012), **Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım.
- Kumrulu, Ahmet & Öncel, Mualla & Çağan, Nami (2015), **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Yayıncılık.
- Lamensch, Marie (2012) '**Are 'reverse charging' and the 'one-stop-scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?**', World Journal of VAT/GST Law, C:1, S:1, s.1-20.
- Maç, Mehmet, **KDV (e-Kitap)** < <http://www.denet.com.tr/tr/kdv6.php> > s.e.t. 1.1.2017
- Malecki, Edward J. / Moriset, Bruno. **The Digital Economy: Business Organisations, Production Process and Regional Developments**, Routledge, 2007.
- Millar, Rebecca. (2016) '**VAT/GST in a Global Digital Economy: Looking Ahead - Potential Solutions and the Framework to Make Them Work**', Sydney, Sydney Law School Research Paper No. 16/30, <http://ssrn.com/abstract=2770847> s.e.t. 24.4.2017 .
- Mutluer, Kamil (2007), **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Mutluer, Kamil. (2011), **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Ankara, Turhan Yayıncılık.
- OECD (1998), '**Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions**', <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>.
- OECD (2001), '**Principles of Good Tax Administration – Praticce Note**', <https://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf>.
- OECD (2002), '**Measuring the Information Economy**', Paris, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/sti/ieconomy/1835738.pdf>
- OECD (2015) '**Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report**', Paris, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
- OECD (2016) '**Consumption Tax Trends 2016 VAT/GST and excise rates, trends and policy issues**', Paris, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2016-en>.

- OECD (2015) '**International Vat/Gst Guidelines**', Paris, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>.
- Oğuzman, Kemal & Barlas, Nabi (2008), **Medeni Hukuk Giriş Kaynaklar Temel Kavramlar**, İstanbul, Vedat Kitapçılık.
- Öner, Erdoğan (2014), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Seçkin.
- Öner, Cihat (2016) **Vergi Hukukunda İşyeri**, Ankara, İmaj.
- Özyer, M. Ali (2015), **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Özler, İsmail Hakkı (2004) '**Elektronik Ticaret ve Vergilendirmesi ve Türkiye Uygulaması**', (Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Pehlivan, Osman (2016), **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon, Yayınevi yok. s. 332
- Rendahl, Pernilla (2007), '**An Overview of Consumption Tax Implications on Sale of Digital Downloads in the European Union**', Journal of Media Business Studies, C:4, S:2, s.65-86
- Rendahl, Pernilla (2009) **Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies**, Amsterdam, IBFD.
- Saban, Nihal (2014), **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta.
- SARS (2015) '**Vat Registration Guide for Foreign Suppliers of Electronic Services**', <http://www.sars.gov.za/AllDocs/OpsDocs/Guides/VAT-REG-01-G02%20-%20VAT%20Registration%20Guide%20for%20Foreign%20Suppliers%20of%20Electronic%20Services%20-%20External%20Guide.pdf>
- Sezer, Ali (2006) '**Elektronik Ticaret ve Vergilendirmesi**', (Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Scandroglio, Riccardo '**Recent developments in international VAT/GST tax policy**' : Sebastian, Pfeiffer / Ursprung-Steindl, Marlies (Editörler) (2015) Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes, Viena, Linde.
- Sirmen, Lale (2013), **Eşya Hukuku**, Ankara, Yetkin.
- Şener, O. Hami (2016), **Ticari İşletme Hukuku**, Ankara, Seçkin.
- Şişman, Gülden (2014), **Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, Ankara, Seçkin.
- TEI. (2012) '**Draft OECD Commentary on the International VAT/GST Neutrality Guidelines**', Tax Executive, C:64, S:5, s.387-401.



TEI. (2015) '**TEI Comments on International VAT/GST Guidelines Adressing the Place of Taxation for Business-to-Consumer Supplies of Services and Intangibles and Supporting Provisions.**', Tax Executive, C:67, S:4, s.63-66.

Traversa, Eduardo / Ceci, Emanuele, '**Fraud and the Digital Economy within the European Union: Risks and Opportunities**': Lamensch, Marie / Traversa, Edoardo / van Thiel, Servaas (Edidörler) (2015), Value Added Tax and the Digital Economy.The 2015 EU Rules and Broader Issues, The Netherlands, Kluwer Law International

Uzunoglu, Nihat (2014), '**Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**', İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Ünal, O. Kürşat (1999), '**Vade Farkı Kaydı Fatura Münderecatından Sayılır Mı?**', Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.3, s. 1-24.

van Thiel, Servaas, '**VAT on Online Supplies: A Brief Outline of Current Issues**': Lamensch, Marie / Traversa, Edoardo / van Thiel, Servaas (Edidörler) (2015), Value Added Tax and the Digital Economy.The 2015 EU Rules and Broader Issues, The Netherlands, Kluwer Law International

Vardar Hamamcıoğlu, Gülşah (2014). '**Medeni Hukukta Tasarruf İşlemi Kavramı**', İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Yaltı Soydan, Billur (1998), '**Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**', İstanbul, Beta.

Yaltı, Billur (2003) '**Elektronik Ticarete Vergilendirme**', İstanbul, DER Yayınları.

Yerci, Cahit (2005), '**Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV**', Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

Yılmaz, Güneş (2012), '**Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim**', Ankara, Adalet Yayınevi.

### **Atf Yapılan Diğer Kaynaklar**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-310 Sayılı 20/08/2010 Tarihli Özelgesi

31.12.1984 tarihli 9 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

31.12.1987 tarihli 26 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

19.01.2012 tarihli 116 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

26.04.2014 tarihli KDV Genel Uygulama Tebliği  
25.12.1997 tarihli E:1997/9517, K:1997/10777 sayılı Yargıtay 13. Hukuk Daire kararı  
14.04.2003 tarihli E:2002/15363, K:2003/4430 sayılı Yargıtay 13. Hukuk Daire kararı  
05.11.2003 tarihli E:2002/1301, K:2003/2696 sayılı Danıştay 4. Daire kararı,  
13.10.2004 tarihli E:2004/19-546, K:2004/531 sayılı Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararı.  
11.01.2005 tarihli E:2004/3035, K:2005/61 sayılı Yargıtay 15. Hukuk Daire kararı  
01.04.2005 tarihli E:2004/216, K:2005/70 sayılı VDDK kararı  
28.11.2012 tarihli E:2010/2303, K:2012/3985 sayılı Danıştay 3. Daire kararı  
24.10.2013 tarihli E:2010/6107, K:2013/7010 sayılı Danıştay 4. Daire kararı  
10.06.2015 tarihli E:2014/9117, K:2015/3175 sayılı Danıştay 4. Daire kararı;  
20.01.2016 tarihli E:2016/3, K:2016/13 sayılı Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı  
<http://www.codex.com.tr/paket-yazilim-ile-ozel-yazilim-arasindaki-farklar>  
[http://www.ebso.org.tr/userfiles/files/vergi\\_usul\\_kanunu\\_tasarisi.pdf](http://www.ebso.org.tr/userfiles/files/vergi_usul_kanunu_tasarisi.pdf)  
<http://www.gib.gov.tr/node/102573>