

## VERGİ MEVZUATINDA GELİŞMELER

31.12.2024

### **ELEKTRONİK TİCARETTE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATINA İLİŞKİN AÇIKLAMALARIN YER ALDIĞI GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 330) YAYIMLANDI**

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. Maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Vergi kesintisi" başlıklı 15. Maddesi ve "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30. Maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarca yapılan ve bu maddelerde belirtilen ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin gelir veya kurumlar vergisine mahsuben, gelir vergisinde %25, kurumlar vergisinde %15 oranında vergi tevkifatı yapılması öngörülmüştür. Söz konusu maddelerde yer alan yetkiler kapsamında Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararları ile muhtelif tevkifat oranları belirlenmiş olup bu oranlar dikkate alınarak tevkifat yapılmaktadır.

02.08.2024 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile söz konusu Maddelerde 1/1/2025 tarihinden geçerli olarak yapılan değişikliklerle 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında gerçekleşen elektronik ticarete aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemeler tevkifat kapsamına alınmıştır.

21/12/2024 tarihli ve 9284 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla da söz konusu ödemelerde tevkifat oranı %1 olarak belirlenmiştir.

Bu defa 31.12.2024 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 330) ile söz konusu tevkifat yükümlülüğüne yönelik açıklamalar aşağıdaki başlıklar altında yapılmıştır:

#### **1- Tevkifat yapmakla yükümlü olanlar:**

Aşağıdakiler 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamına giren faaliyetleri dolayısıyla aracılık yaptıkları ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapacaklardır.

- Aracı hizmet sağlayıcıları: Başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ve tüzel kişiler.
- Elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıları: Elektronik ticaret pazar yerinde elektronik ticaret hizmet sağlayıcıların mal veya hizmetlerinin teminine yönelik sözleşme yapılmasına ya da sipariş verilmesine imkân sağlayan aracı hizmet sağlayıcıları.

#### **2- Kimlerden tevkifat yapılacaktır:**

Aşağıdakilerden yaptıkları mal satışı ve hizmet ifaları karşılığı kendilerine yapılan mal ve hizmet bedeli ödemeleri üzerinden, aracılık yapanlarca tevkifat yapılacaktır. Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumların hizmet sağlayıcı veya elektronik ticaret hizmet sağlayıcı olması durumunda, bunlara yapılan ödemelerden de tevkifat yapılacaktır.

- **Hizmet sağlayıcıları:** Elektronik ticaret faaliyetinde bulunan gerçek ya da tüzel kişiler.
- **Elektronik ticaret hizmet sağlayıcıları:** Elektronik ticaret pazar yerinde ya da kendine ait elektronik ticaret ortamında mal veya hizmetlerinin teminine yönelik sözleşme yapan ya da sipariş alan hizmet sağlayıcıları

### **3- Kimlerden tevkifat yapılmayacak:**

Elektronik ticaret ortamında faaliyette bulunan ve ticari, zirai, mesleki faaliyeti nedeniyle vergi mükellefiyeti bulunmayanlar, GVK 9/10 maddesi kapsamında vergiden muaf esnaf, kazançları basit usulde tespit edilenler ve hasılatları üzerinden GVK mükerrer 20/B kapsamında tevkifat yapılanlara, yapılan ödemelerde tevkifat yapılmayacaktır.

### **4- Tevkifat yapılmayacak ödemeler:**

Aracı hizmet sağlayıcıları ile elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcısı tanımına girmekle birlikte bunların kendilerine ait mal ve hizmet satışı yaptıkları ve yine mükelleflerin kendilerine ait mal ve hizmetleri sattıkları, diğer bir ifadeyle ödemeye aracılık edilmediği durumlarda, bu ödemeler üzerinden tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

Yine, mal ve hizmet satışına ilişkin siparişlerin aracı hizmet sağlayıcıları veya elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıları aracılığı ile verildiği ancak ödemelerin satıcılara ait EFT-POS özellikli yeni nesil ödeme kaydedici cihaz kullanılarak veya nakit olarak kapıda ödeme seçeneği ile gerçekleştirildiği durumlarda, bu ödemeler üzerinden tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

### **5- Tevkifat matrahı:**

Tevkifat matrahı aşağıdakilerden oluşur:

- ✓ Hizmet sağlayıcıları ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcıları tarafından gerçekleştirilen mal satışı ve hizmet ifalarına ilişkin katma değer vergisi hariç ürün satışı ve hizmet bedeli ile
- ✓ Aracı hizmet sağlayıcılarının ya da elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, ödül ve prim gibi adlar altında hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına sağladıkları menfaatler.

Gayrisafi tutar üzerinden tevkifat yapılacaktır. Katma değer vergisi ve konaklama vergisi tevkifat matrahına dahil edilmeyecektir.

Taraflar arasında yapılan sözleşmeler kapsamında, komisyon ücreti, kargo bedeli, hizmet bedeli, banka komisyon ücretleri gibi adlarla hizmet sağlayıcıları ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yapılan ödemelerden kesilen bedeller tevkifat matrahından düşülmeyecektir.

### **6- Tevkif edilecek verginin beyanı ve ödenmesi:**

Aracı hizmet sağlayıcıları ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıları, hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına 1 ay içinde yaptıkları ödemeler üzerinden yaptıkları tevkifatları, izleyen ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile beyan edip ödemekle yükümlüdür.

### **7- Ürün iadelerinde tevkifat durumu:**

Mal satışı ve hizmet ifası yapanlara tevkifat yapılarak ödeme yapıldıktan sonra müşterilerin ürünleri iade etmeleri durumunda, iade edilen ürün bedeli tevkifat matrahı ile ilişkilendirilmeyecek, mal satışı ve hizmet ifası yapanların geçici vergi beyannameleri ve yıllık beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Aynı ay içinde, tevkif edilen verginin vergi dairesine beyan edilip ödenmeden önce ürünün ve bedelinin iade edilmiş olması durumunda ise iade edilen ürün bedeli üzerinden tevkifat yapılmayabilecek ve aracı hizmet sağlayıcıları ile elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının kayıtlarında gerekli düzeltme işlemi yapılabilecektir.

#### **8- Tevkif edilen vergilerin mahsubu ve iadesi:**

Tevkif edilen vergiler, mal satışı ve hizmet ifası yapan mükellefler tarafından geçici vergi ve yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Yıllık beyannamelerde mahsup edilemeyen tutarlar, 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan düzenlemeler kapsamında iadeye konu edilecektir.

#### **9- BTRANS üzerinden yapılacak bildirimler:**

Aşağıdaki bilgiler Gelir İdaresi Başkanlığının Bilgi Transfer Sistemi (BTRANS) üzerinden yayınlanan veri format ve standardı ile bu Sistem üzerinden aylık olarak ilgili muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar Başkanlığa bildirilecektir.

- ✓ Tevkifat yapılan her bir mükellefe ilişkin aylık kümülatif bilgiler (gayrisafi ödemeler toplamı, vergi oranı ve kesilen vergilerin toplamı) ile,
- ✓ Tevkifat yapılmayan her bir mükellefe ilişkin bilgiler (gayrisafi ödemeler toplamı ve kesilen vergilerin toplamı)

#### **10- Örnekler:**

- Hizmet sağlayıcı (A) Ltd. Şti tarafından elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcı (B) A.Ş.nin elektronik ticaret pazar yerinde 2025 yılı Şubat ayında muhtelif müşterilere (400.000+40.000 KDV=) 440.000 TL tutarında giyim eşyası satışı gerçekleştirmiş, satış bedellerinin (B) A.Ş. tarafından tahsil edilerek sözleşme uyarında komisyon mahsup edilerek (A) Ltd. Şti.ne ödenmiştir. Bu durumda ödenen komisyon mahsup edilmeksizin 400.000 TL üzerinde kurumlar vergisi tevkifatı yapılır.
- Restoran işletmecisi (C) tarafından (D) A.Ş.ye ait elektronik pazar yeri aracılığı ile bir hafta içinde KDV dahil 33.000 TL tutarında yemek satışı gerçekleştirilmiş ve bu siparişlere ilişkin müşteriler tarafından yapılan ödemeler (D) A.Ş. aracılığıyla yapılmış ve sipariş bedeli üzerinde %2 komisyon ödenmiştir. Bu durumda 30.000 TL üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.
- Otel işletmecisi (E) A.Ş (Hizmet sağlayıcı) aracı hizmet sağlayıcı (F) A.Ş. aracılığıyla vergiler dahil 224.000 TL tutarında oda satışı yapmış olup bu satışlara ilişkin müşteriler tarafından yapılan ödemeler (F) A.Ş. aracılığıyla gerçekleştirilerek %5 komisyon düşülerek Otel işletmecisine ödenmiştir. Bu durumda söz konusu tutarda 20.000 TL KDV ve 4.000 TL konaklama vergisi düşülerek ve komisyon düşülmeksizin 200.000 TL üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılır.

- Küçük ev aletlerinin alım satımı faaliyetinde bulunan (G) Ltd. Şti. tarafından (H) A.Ş.'nin elektronik ticaret pazar yerinde 10/2/2025 tarihinde tost makinesi satışı gerçekleştirmiş, ürün müşteriye 11/2/2025 tarihinde teslim edilmiş, ürün bedeli (H) A.Ş. tarafından tevkifat yapıldıktan ve hesaplanan komisyon ücreti (KDV dahil) düşüldükten sonra 13/2/2025 tarihinde (G) Ltd. Şti.'ne aktarılmış, Müşteri, ürünü 18/2/2025 tarihinde iade etmiştir. Bu durumda, tevkif edilen vergi vergilendirme dönemi içinde bir başka anlatımla vergi dairesine ödenmeden önce ürünün ve bedelinin iade edilmiş olması nedeniyle gerekli düzeltme işlemi (H) A.Ş.'nin kayıtlarında yapılabilecektir. İade işlemi tevkif edilen vergi beyan edilerek ödendikten sonra yapılmış olsaydı, durumunda ise (H) A.Ş. tarafından herhangi bir işlem yapılmayacak, ödenen bu vergi, (G) Ltd. Şti. tarafından kurumlar vergisi ya da geçici vergi beyannameleri üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.
- Akıllı telefon ve tablet gibi mobil cihazlar için oyun geliştiren mükellef (V) tarafından (Y) ye ait uygulama ve satış platformu üzerinden elde ettiği hasılatın (Y) tarafından tahsil edilip ödenmesi sırasında Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesinde yer alan istisnadan yararlandığı yönünde belge ibraz etmesi halinde (Y) nin tevkifat yükümlülüğü olmayacak, elge ibraz eden (V)'ye yaptığı ödemeye ilişkin bilgileri, BTRANS üzerinden yayınlanan veri format ve standardı ile bu Sistem üzerinden ilgili muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilecektir.
- Market işletmeciliği faaliyetinde bulunan elektronik ticaret hizmet sağlayıcı (L) Ltd. Şti., (M) A.Ş.'nin elektronik ticaret pazar yeri üzerinden sipariş alarak gerçekleştirdiği ürün satışında, (kendisine ait EFT-POS özellikli yeni nesil ödeme kaydedici cihaz ile tahsil ettiği ürün bedelleri üzerinden (M) A.Ş. tarafından tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır. Ancak (M) A.Ş., (L) Ltd. Şti.'nin mal ve hizmet satışına ilişkin bilgileri, BTRANS üzerinden ilgili muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar Gelir İdaresi Başkanlığına bildirecektir.
- Otel işletmeciliği faaliyetiyle işgal eden hizmet sağlayıcı (N) A.Ş., otelin odalarının satışı için aracı hizmet sağlayıcı (O) A.Ş. ile sözleşme imzalamış, (O) A.Ş. de aracılık edilmesine ilişkin aracı hizmet sağlayıcı (T) A.Ş. ile sözleşme imzalamıştır. Aracı hizmet sağlayıcı (T) A.Ş., KDV ve konaklama vergisi dahil 560.000 TL'lik konaklama hizmeti satışı yapmış ve kendi komisyon ücretini düşerek kalan tutarı aracı hizmet sağlayıcı (O) A.Ş.'ye ödemiştir. (O) A.Ş. de kendi komisyon ücretini düşerek kalan tutarı hizmet sağlayıcı (N) A.Ş.'ye ödemiştir. Bu durumda, aracı hizmet sağlayıcı (T) A.Ş. tarafından aracı hizmet sağlayıcı (O) A.Ş.'ye aktarılan ödeme üzerinden tevkifat yapılmayacak, (O) A.Ş. (N) A.Ş.'ye ödeme yaparken KDV ve konaklama vergisi hariç 500.000 TL üzerinden tevkifat yapacaktır.

**Dr. Mustafa Bulut**  
**Yeminli Mali Müşavir**