

## Uluslararası Sosyal Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi



International Journal of Social, Political and Financial Researches

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/ussmad>

Araştırma Makalesi/ Research Article

### Yazılımların Dijital Yollarla İthalat ve İthalat Vergileri Bakımından Sonuçları: Türk Gümrük ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Bir İnceleme

*The Import of Software Through Digital Means and the Consequences on Import Duties: A Review in the Scope of Turkish Customs and Tax Legislation*

Tayfur Süleyman Koç<sup>a</sup>, Güneş Yılmaz<sup>b</sup>

<sup>a</sup>Dr. Öğr. Üyesi, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, İktisadi İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, [tayfur.koc@alanya.edu.tr](mailto:tayfur.koc@alanya.edu.tr), ORCID: 0000-0003-3105-1022

<sup>b</sup>Prof. Dr., Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, İktisadi İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, [gunes.yilmaz@alanya.edu.tr](mailto:gunes.yilmaz@alanya.edu.tr), ORCID: 0000-0002-1005-2950

#### MAKALE BİLGİSİ

**Makale Gönderim Tarihi:** 12.08.2024

**Makale Kabul Tarihi:** 10.10.2024

**Anahtar Kelimeler:** Gümrük Mevzuatı, Yazılım, Dijital İthalat, İthalat Vergileri

**JEL Kodları:** F10, H20, K49

#### ÖZ

Çalışmanın amacı, dijital olarak ithal edilen yazılımların neden olabildiği muhtemel ithalat vergisi kayıplarını, Türkiye'nin gümrük ve vergi mevzuatı ekseninde incelemektir. Çalışma kapsamında üç farklı yaklaşıma göre tespit ve değerlendirmelerde bulunulmuştur ve ilk olarak, dijitalleşmiş ürünlerden kaynaklı vergisel kayıplar ele alınmıştır. Ardından, dijital yollarla ithal edilen yazılımların yurtiçinde üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucunda, üretimi yapılan eşyalarda ortaya çıkabilen ithalat vergisi kayıpları incelenmiştir. Üretim amaçlı yazılım ithalinde, ithali yasak ya da izne bağlı eşyalar için risk teşkil eden üç boyutlu yazıcılara da ayrıca dikkat çekilmiştir. Son olarak, dijital yollarla yazılım ithali, halihazırda serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmuş eşyalar yönünden de irdelenmiş olup, bu eşyalara indirilen ya da bu eşyalar üzerinden aktif edilen yazılımların neden olabildiği ithalat vergisi kayıpları ortaya koyulmuştur. Çalışmanın sonucunda, dijital nitelikli yazılım ithaline bağlı ithalat vergisi kayıplarının ortadan kaldırılması ya da telafi edilmesi kapsamında, mevzuatta yapılabilecek revizyonlara ilişkin görüş ve tavsiyelere de yer verilmiştir.

#### ARTICLE INFO

**Article Received:** 12.08.2024

**Article Accepted:** 10.10.2024

**Keywords:** Customs Legislation, Software, Digital Import, Import Duties

**JEL Codes:** F10, H20, K49

#### ABSTRACT

The study aimed to examine the potential import tax losses caused by digitally imported software in the context of Türkiye's customs and tax legislation. Within the scope of the study, determinations and assessments were provided based on three different approaches, and primarily, tax losses related to digitized products were discussed. Afterward, import tax losses that may occur on manufactured goods due to using digitally imported software in domestic manufacturing were analyzed. For importing software for production purposes, 3D printers were also emphasized, which pose a risk for goods whose import is prohibited or subject to authorization. Finally, the import of software through digital means was examined in terms of goods already subjected to the release for free circulation regime, and the import duty losses caused by software downloaded to or activated through these goods were revealed. After the study, opinions and suggestions regarding the revisions that can be made in the legislation to eliminate or compensate the import tax losses due to the digital import of software, were also included.



Bu makale Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 License altında lisanslanmıştır.



## Giriş

Yazılım alanındaki gelişmelerle birlikte her türlü iş süreci dijital ortama taşınmış ve gündelik yaşamda yaygınca kullanılmakta olan elektronik cihazların işlevleri artmıştır. Bu süreçte fiziksel birer eşya olarak satılan kitap, müzik, film ve oyun gibi eserler de yazılım temelli birer ürüne dönüşmüş ve sanal ortamda alınıp satılabilir hale gelmiştir. İnternetin dünya genelinde yaygınlaşması sonucunda her türde yazılımın sınır ötesine taşınması da kolaylaşmış ve bu konuda küresel nitelikte bir ticaret alanı oluşmuştur. Yazılımların dijital olarak sınır ötesine taşınmaları ülkelerin gümrük gözetimlerinin kapsamı dışında kalmaktadır; zira soyut ortamda gerçekleşen taşıma işlemlerini fiziki yönden muayene ve denetime tabi tutmak söz konusu değildir. Bundan dolayıdır ki, yazılımların dijital olarak yurtdışından temini ithalat vergilerinin konusu dışındadır. Bu husus, Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) bünyesinde kabul edilen ve elektronik transferleri ithalat vergilerinden muaf kılan bir moratoryum ile hukuki zemine de kavuşmuştur. Türkiye örneğinde olduğu gibi, ülkeler iç vergi düzenlemeleri ile yurtdışından satın alınan yazılımları Katma Değer Vergisi (KDV) ve benzeri vergilere tabi tutabilmektedir. Fakat unutulmamalıdır ki, bu tür vergilerin birincil amacı dış ticarete ilişkin birer politika aracı olmalarından ziyade, satışların vergilendirilmesini konu edinmeleridir.

Yurtdışından satın alınan bir yazılımın gerek fiziksel araçlarla gerekse dijital yollarla yurda getirilmesi, “yazılım ithali” olarak tanımlanabilir. Bireyler ve kurumlar çeşitli iş süreçlerinde kullanmak amacıyla bu yönde yazılım temininde bulunabilirler. Ayrıca yurtdışından dijital olarak satın alınan oyun, film, müzik vb. gibi eserleri de yazılım ithali çerçevesinde değerlendirmek mümkündür. Öte yandan yazılım ithalinin amacı, yurtiçinde üretilen ya da üretilmesi planlanan eşyalar için kullanılmak veya halihazırda dolaşımında bulunan eşyalara yeni özellikler kazandırmak da olabilir. Bu amaçla ve dijital yollarla temin edilen yazılımlar ithalatla ilgili vergilerden muaf; bu durum ise yükledikleri eşyalarda ithalat vergileri bakımından kayıpların oluşabileceği yönünde soru işaretlerine neden olmaktadır. Diğer bir deyişle, yurtdışından yazılım ithalinin amacı başka eşyaların ithalat vergilerinden kaçınmak olabilir. Konu üzerine literatürdeki çalışmaların oldukça kısıtlı olduğu görülmüştür ve bilhassa, Türk Gümrük Mevzuatı özelinde bahsedilen hususları irdeleyen bir araştırmaya da ulaşamamıştır. Bu gerekçeyle, sözü edilen hususları ulusal gümrük ve vergi yasaları ekseninde ele alan bir araştırmanın yarar sağlayacağı düşünülmüş ve bu çalışmanın ortaya koyulmasına karar verilmiştir.

Çalışmada öncelikli olarak yazılımların vergisel boyutları ve dijital ekonomideki rolleri ele alınmaktadır. Ardından yazılımların taşınma şekilleri gümrük yönünden incelenmiş ve dijital yollarla yazılım ithaline ilişkin izahlara yer verilmiştir. Yazılımların ithali bakımından DTÖ Moratoryumu ve Türk Hukuku’ndaki vergisel düzenlemeler de ayrıntılı olarak irdelenmiş olup, mevcut durum hakkında tespitlerde bulunulmuştur. Çalışmanın amacı doğrultusunda, dijital yollarla yazılım ithalinin ithalat vergileri bakımından sonuçları ise, Türk gümrük ve vergi mevzuatının özelinde üç farklı yaklaşıma göre değerlendirilmektedir. Bunlar *dijitalleşmiş ürünlerin ithali*, *yurtiçi üretim faaliyetleri için yazılım ithali* ve *serbest dolaşıma girmiş eşyalar için yazılım ithali* şeklindedir.

Çalışma kapsamında ortaya koyulan değerlendirme ve tespitlere dayanarak, güncel ve önemli bir sorunu öncelikli olarak belirtmekte yarar vardır. Şöyle ki: geleneksel hukuk kural, kavram ve kurumları, sosyal ve ekonomik hayatın tüm alanlarına nüfuz etmiş olan dijital algoritmaları, teknolojik ürünleri, yeni gelişmeleri ve olayları ifade etmeye yetmemekte ve tüm bu olguları karşılamakta zorlanmaktadır. Dolayısıyla, eski düzenlemelerin aracılığı ile bugünü anlamlandırmaya çalışmak, ülkeleri bir tür “anakronizme”, yani zaman hatasına ve hatta tarihsel yanlışlığa götürme tehlikesine sürüklemektedir.

## 1. Yazılımların Vergisel Boyutu ve Dijital Ekonomideki Rolü

Yazılım, bir bilgisayar sisteminin işlev görmesini tesis eden her çeşit işlem, program ve prosedürün bir bütünü olarak tanımlanabilir (Britanica, 2024). Yazılımlar diğer her çeşit unsurdan birtakım özellikleri ile ayrılmaktadır. Örneğin yazılımlar, dışarıdan okunduğunda herhangi bir anlam taşımayan özel bir yazı türü (programlama dili) ile üretilirler. Yine yazılımların çalışması için bilgisayar olarak tanımlanabilecek elektronik cihazlara gereksinim vardır. Yazılımların belirgin özelliklerinden birisi de farklı amaçlara hizmet eden çok sayıda tür veya kategoriden oluşmalarıdır (Possati, 2020, s. 4).

Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelerle birlikte yazılımlar da geniş bir çeşitliliğe ulaşmıştır. Nitekim kişisel bilgisayar, akıllı telefon ve beyaz eşya gibi farklı amaçlara hizmet eden cihazların temelinde kendilerine özgü yazılımlar yer almaktadır. Diğer taraftan müzik, film, kitap ve oyun gibi eserler de bu süreçte yazılım temelli birer ürüne dönüşmüştür. Yazılım ve internet teknolojilerinin bir araya gelmesi ise eğitim, finans ve devletle ilgili hizmetleri dijital ortama taşımıştır. Yazılım alanında yaşanan gelişmeler dolaylı olarak, “dijital ekonomi” olarak adlandırılan ve her çeşit ekonomik faaliyetin dijitalleşmesini kapsayan yeni bir kavram ve olguyu da ortaya çıkarmıştır. Dijital ekonomi dar anlamda, çevrimiçi uygulamaların ve bu uygulamalara bağlı faaliyetlerin bir bütünü olarak tanımlanabilir. Geniş anlamda ise, dijital verilerin kullanıldığı her türlü faaliyeti dijital ekonominin kapsamına almak mümkündür. Geniş ölçekte ele alındığında, modern ekonomik sistemi dijital ekonomi ile eş

anlamli kılmak olanaklı hale gelmektedir; zira tarım da dahil olmak üzere (örneğin AgTech gibi) ekonominin büyük ve yaygın bölümünde dijital veriler yoğun bir biçimde kullanılmaktadır (IMF, 2018, s. 7).

Yazılım alanındaki gelişmelerin dijital ekonominin ortaya çıkışı ve yaygınlık kazanması bakımından önemli birer rol oynadıkları açıktır. Yazılımların dijital ekonomideki rolleri ise iki farklı biçimde gerçekleşmektedir. Birincisi, ticari birer ürün ya da hizmet olarak satışa sunulmaları, ikincisi ise diğer uygulamalar için altyapı işlevi sağlamalarıdır (BEA, 2018, s. 7-9). Yazılımların altyapı işlevleri bakımından kredi kartı, internet bankacılığı ve e-ticaret gibi uygulamaları örnek vermek mümkündür. Bu uygulamalar her türlü iş sürecini daha verimli hale getirmiş, ticari ve mali hizmetlere olan erişimi kolaylaştırmıştır. Öte yandan gerek yazılımlar gerekse dijital ekonominin diğer unsurları, satışlarından kaynaklanan kazançların vergilendirilmesi bakımından zorluklara da neden olmaktadır ve bu zorluklar günümüzde de aşılabilmiş değildir. OECD (Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü) konuyla ilgili çalışmalarda bulunan uluslararası kurumlardan biridir ve 2013 yılında başlatılan BEPS (Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı) projesi, bu hususta bir eylem planını (1. Eylem) içermesi bakımından önem arz etmektedir (OECD, 2013, s. 14-15). Birinci eylem planı hakkında 2015 yılında bir rapor yayımlanmıştır ve raporda yazılımlara karşılık gelen gayri-maddi varlıklardan kaynaklı vergisel sorunlar kapsamında, aşağıdaki tespitlerde bulunulmuştur (OECD, 2015, s. 144-145):

- Gelir vergisi gibi doğrudan vergilendirme unsurlarından kaçınmak amacıyla, dijital ekonominin birer ürünü olan gayri-maddi varlıkların hareket ve taşıma kolaylıkları, muhtemel BEPS (matrah aşındırma ve kar aktarımı) eylemleri için fırsat oluşturmaktadır.
- Dijital ekonomide yer alan firmaların oluşturdukları değerler ve elde ettikleri gelirler, büyük ölçüde gayri-maddi varlıklara dayanmaktadır. Gayri-maddi varlıklar ve bunlara bağlı haklar ise vergi avantajı sunan ülkelere aktarılarak, BEPS faaliyetine konu edilebilmektedir.
- Kontrol edilen yabancı kurumlara (KEYK) ilişkin kurallar, ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Fakat genel olarak uzaktan kontrol etmek suretiyle dijital ortamda sağlanan mal ve hizmetlerden elde edilen gelir, KEYK kapsamında vergilendirmeye tabi olmamaktadır. Bu tür mal ve hizmetlerin temelinde gayri-maddi varlıkların yer alması, ayrıca çevrimiçi satış işlemlerinin görece az sayıda personelle yürütülebilmesi sayesinde, bu faaliyetlerden kaynaklanan gelirin başka ülkelere aktarılması kolaylaşmaktadır.

OECD raporunda çok uluslu şirketlerin BEPS ile vergiden kaçınmaları bağlamında, yazılımların taşıdıkları risklere dikkat çekilmiştir. Bu risklerle birlikte, dijital ekonomiden kaynaklanan diğer vergisel sorunların da giderilmesi amacıyla, OECD üyesi ülkeler iki aşamalı bir çözüm planı benimsemiştir. Çözüm planının ilk aşaması, ülkelerin vergilendirme haklarının dağıtımını, ikinci aşaması ise küresel düzeyde bir gelir vergisi oranının teşkili ile BEPS faaliyetlerinin engellenmesini içermektedir. 2023 yılında tüm üye ülkeleri temsilen yayımlanan sonuç bildirisinde, 50 üye ülkenin yürürlüğe koyduğu vergilerle birlikte ikinci aşamada önemli yol katedildiği, birinci aşama için de çok taraflı vergi anlaşmalarına temel teşkil edecek "Vergiye Tabi Olma Kuralına"<sup>2</sup> ilişkin çalışmaların tamamlandığı duyurulmuştur (OECD, 2023, s. 1).

OECD tarafından yürütülen çalışmalar esas olarak uluslararası vergilendirmeye ilişkin ilke ve prensiplere dayanmaktadır, fakat öngörülen eylemler dolaylı olarak ülkelerin iç vergi politikalarını da etkilemiştir. Nitekim KPMG adlı kuruluşun 2024 yılı Mart ayında yayınladığı rapora göre, halihazırda Türkiye'nin de dahil olduğu 33 ülkede dijital ekonomi faaliyetleri için hizmet vergisi ve stopaj gibi doğrudan vergi düzenlemeleri yürürlüğe girmiş durumdadır. KDV (Katma Değer Vergisi) gibi dolaylı vergi türleri dikkate alındığında ise, 101 ülkede bu faaliyetler vergisel yönden karşılığa sahiptir (KPMG, 2024, s. 8-80). Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik gelişmeler yazılımlardan elde edilen gelirin tespiti, ayrıca çifte vergilendirme sorununun önlenmesi bakımından kayda değer kazanımlar sağlamıştır. OECD esas olarak gayri maddi varlıkların hareket ve taşıma kolaylıklarına bağlı BEPS risklerine odaklanmıştır; ancak bu riskler ülkelerin dış ticaret politikalarının önemli birer parçası olan ithalat vergileri açısından da geçerlilik arz edebilir. Diğer bir deyişle, yazılımların hareket ve taşınma kolaylıkları ithalatla ilgili her türlü mali yükümlülük için tehdit oluşturabilir ve bu tehditler ülkeleri vergisel yönden zarara uğratabilir. Yazılımların hareket ve taşınma kolaylıklarının temelinde ise, dijital yollarla başka ortamlara aktarılabilmeleri yer almaktadır. Dijital yollarla yazılım ithalinin vergisel anlamda mevcut ve muhtemel sonuçlarını incelemeden önce, yazılımların taşınma şekillerini ve gümrük açısından sonuçlarını ele

<sup>1</sup> Raporda (OECD, 2015) dijital ekonomi faaliyetleri olarak kabul edilebilecek her çeşit unsurla ilgili ayrıntılı tespit ve eylem planlarına yer verilmiştir. Çalışmanın bu kısmında ise yalnızca gayri-maddi varlıkları konu edinen tespitlere ilişkin önemli kabul edilebilecek bir bölümü hakkında bilgi verilmiştir.

<sup>2</sup> OECD açısından vergiye tabi olma kuralı (STTR: Subject to Tax Rule), bir vergi anlaşması uyarınca gelirin elde edildiği "kaynak" ülkenin çok uluslu şirketlere yönelik vergilendirme haklarını devrettiği durumlarda, söz konusu gelirin mukim ülkede belirli bir oranın altında vergilendirilmesi halinde, kaynak ülkenin bu haklarının bir kısmını geri alabilmesi gerektiğini öngören bir yaklaşımdır (<https://www.oecd.org/tax/beps/sttr-mli-faqs.pdf>).

almakta yarar vardır. Zira taşımanın türüne ve amacına göre, gümrük ve ithalatla ilgili yükümlülükler de değişiklik gösterebilmektedir.

## 2. Yazılımların Taşınma Şekilleri ve Gümrük Açısından Sonuçları

Yazılımlar elektronik cihazlara ya da taşıyıcı aygıtlara yüklenerek “fiziksel” biçimde taşınabilecekleri gibi, internet vb. kanalların kullanımıyla “dijital” olarak da başka ortamlara aktarılabilir. Yazılımlar fiziksel yönden karşılığı olmayan soyut birer varlık olsalar da taşınmaları için kablo ve uydu gibi somut araçlara gereksinim vardır (UNCTAD; 2021, s. 35). Fiziksel taşıma işlemi CD, hafıza kartı ve bilgisayar gibi elektronik cihazların başka bir yere götürülmesi yoluyla yazılımın taşınmasına karşılık gelmektedir. Dijital taşımayla kastedilirse uydu ve kablo gibi iletişim kanallarının kullanımıyla yazılımın başka bir cihaza ya da benzeri aygıta aktarılmasıdır. Dijital taşıma işleminde taşıyıcı olarak kullanılan fiziksel araç sabittir ve yazılımla birlikte fiziksel olarak hareket etmemektedir. Diğerinde ise taşıyıcı olarak kullanılan cihazın da yazılımla beraber hareket etmesi söz konusudur.

Yazılımların fiziksel ya da dijital olarak taşınmaları noktasında iki temel taşıma amacından söz etmek mümkündür. Birincisi, ürün ya da hizmet şeklinde satılan yazılımların alıcılara teslimi için yapılan taşıma işlemidir. İkincisi ise ticari mahiyet arz etmeyen ve kişisel kullanıma mahsus olan taşıma işlemlerini kapsamaktadır. Kişisel kullanıma bağlı taşıma işlemi için bir bireyin akıllı telefonuna kaydederek taşımakta olduğu dijital müzik, video, belge veya oyun gibi yazılımları örnek vermek mümkündür. Ayrıca bu yazılımlar yine kişisel kullanıma bağlı olarak; e-posta, bulut ve sosyal medya gibi internet uygulamaları üzerinden dijital olarak da aktarılabilir. Yazılımın satıştan sonraki ilk taşınma süreci alıcıya yapılan gönderim işlemine karşılık gelmektedir ve bu işlem ticari mahiyete sahiptir. Alıcının yazılımı satın aldıktan sonra kendi imkanları ile taşınması ise kişisel kullanım amacı kapsamındadır. Yazılımların kişisel amaçlara bağlı olarak fiziksel ya da dijital imkanlarla taşınması, gümrükle ilgili süreçler açısından herhangi bir etkiye sahip değildir. Nitekim kişisel kullanıma mahsus eşyalar “yolcu beraberliği eşya” statüsü ile gümrük vergilerinden ve gümrük beyanı gibi yükümlülüklerden muaf olarak, gümrük bölgelerine getirilebilmektedir. Türkiye’de bu husus 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca düzenlenmiş olup, “*yolcuların kendi kullandıklarına mahsus ticari mahiyette olmayan kişisel eşyalar*” gümrük vergilerinden muaf tutulmuştur (md. 167). Dolayısıyla kişisel kullanıma mahsus olarak ülke sınırları arasında “fiziksel” ya da “dijital” imkanlarla taşınan yazılımlar, “yolcu beraberliği eşya” olarak kabul edilebilir.

Yazılımların ticari nedenlerle ülke sınırları arasında taşınmaları ise, gümrükle ilgili hususları tartışılabilir hale getirmektedir. Fiziksel olarak ithal edilen yazılımların her koşulda, bir eşya içeriğinde gümrüğe sunulmaları söz konusudur. Gümrüğe gelen eşya, yalnızca yazılımı taşımak amacıyla kullanılabilmesi gibi (CD ve taşıyıcı bellek gibi), yazılımla bütünleşik halde de (örneğin, beyaz eşya) işlev sunuyor olabilir. Sonuç olarak yazılımın bir eşya içeriğinde ithal edilmesi; gümrük kıymet bildirimini, kıymet tespiti, muayene ve gümrük beyanı gibi işlemlerin tatbikini gerekli kılmaktadır. Gümrük kıymeti başta gümrük vergisi olmak üzere, KDV ve ÖTV (Özel Tüketim Vergisi) gibi diğer ithalat vergilerine de temel teşkil eden parasal değerdir. Eşyaların gümrük kıymetine ilişkin hususlar, Türk Gümrük Kanunu’nda 23. ve 31. maddeler arasında düzenlenmiştir. Kanunda eşyaların gümrük kıymetinin tespiti için sırasıyla altı yöntem öngörülmüştür ve bu yöntemlerin önceliğini, “satış bedeli yöntemi” oluşturmaktadır. Gümrük Kanunu 24. maddesine göre “*ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir*” ve ilk olarak eşyanın kıymet tespitinde satış bedeli esası gözetilmelidir. Satış bedeli yöntemi “*fiilen ödenen*” ya da “*ödenecek*” olan bedele göre gümrük kıymetinin tespitini öngörmektedir. Bu bedel Kanunda, “*ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı*” olarak tanımlanmıştır (m.24) ve bu yönüyle satış bedeli yöntemi, eşyanın alıcı için gerçek maliyetini esas almaktadır.

Eşyalara kurulu ya da kayıtlı olarak gümrüğe gelen yazılımlar söz konusu eşyalarla birlikte edinim maliyetlerine göre doğru bir şekilde beyan edilirse, satış bedeli bakımından sakınca oluşmamaktadır. Örneğin bir yazılım, taşıyıcı aygıt olarak kullanıma mahsus eşya ile birlikte gümrüğe sunulduğunda, yazılım ve taşıyıcı aygıt için yurtdışına yapılan veya yapılması öngörülen ödeme üzerinden kıymet beyanı yapıldığı takdirde, satış bedeli esasına uygunluk sağlanacaktır. Bu husus, kurulu veya kayıtlı olduğu eşyanın ayrılmaz parçası olan yazılımlar açısından da geçerlidir. Bu tür eşyalar yazılımı taşımak için değil, yazılımla birlikte işlev sunmak için üretilen ürünlerdir. Ev aleti, otomobil ve bilgisayar gibi eşyaları bu kapsamda örnek vermek mümkündür ve bu eşyaların toplam üretim maliyetlerine, ilgili yazılımların geliştirilme masrafları da dahildir. Söz konusu eşyalar gerçek ithalat bedellerine uygun olarak beyan edildiklerinde, satış bedeli yöntemi açısından sakınca oluşmayacaktır. Satış bedeli esasına göre gümrük kıymetleri aslına uygun olarak tespit edilen eşyalardan da ithalatla ilgili vergiler mevzuata uygun olarak tahsil edilebilecektir.

Yukarıda ele alınan hususlar yazılımların fiziksel olarak, yani bir eşyanın içeriğinde kurulu ya da kayıtlı olarak ithal edilmesini konu edinmektedir. Ancak yazılımların yukarıda da belirtildiği gibi, dijital yollarla yurtdışından alınması ve aynı şekilde yurda getirilmesi imkân dahilindedir. Yazılımların dijital yollarla ithali ise, fiziksel olarak taşınmalarına göre gümrükle ilgili her tür işlem ve süreçte farklılık oluşmasına neden olmaktadır.

### 3. Yazılımların Dijital Yollarla İthalı

Gayri-maddi birer varlık olan yazılımların ticari nedenlerle ve “dijital” yollarla ithal edilmesi, tüm sürecin soyut ortamlarda yürütüldüğü anlamına gelmektedir ve bu durum, gümrükle ilgili gözetim faaliyetlerinin uygulanmasını kısıtlamaktadır. Diğer bir deyişle, gümrük bölgeleri arasında dijital olarak taşınan yazılımlar için beyan, kıymet bildirim ve muayene gibi işlemleri tatbik etmek teknik yönden güçtür veya olanaksızdır. Ayrıca DTÖ bünyesinde alınmış olan bir moratoryum kararı da bu tür ithalatları gümrüğe tabi tutmak açısından engel teşkil etmektedir. (WT/MIN(98)/DEC/2). Ancak bu husus dijital yollarla ithal edilen yazılımların gümrük ve ithalat vergileri bakımından etkilerinin olmadığı anlamını taşımamaktadır. Konuyla ilgili görüş ve tespitlerin öncesinde ise DTÖ Moratoryumunu ve öngördüğü muafiyeti incelemekte yarar vardır.

#### 3.1. Elektronik Taşıma İşlemlerine Yönelik DTÖ Moratoryumu

E-ticaretin gelişimini ve önündeki engellerin kaldırılmasını tesis etmek amacıyla, DTÖ üyesi ülkeler 1998 yılında düzenlenen Bakanlar toplantısında ortak bir karar almıştır. Moratoryum olarak da tanımlanan kararda, “*üye ülkelerin elektronik transferlerden ithalat vergisi almamaya devam edecekleri*” belirtilmiştir. Bu ifade uyarınca Moratoryumun ilan edildiği tarih itibarıyla, üye ülkelerin elektronik transferlerden halihazırda ithalat vergisi almamaları ve bu yöndeki uygulamanın devam ettirilmesi yönünde mutabakata vardıkları anlaşılmalıdır. Belirtmek gerekir ki, Moratoryumun içeriğinde “yazılım” veya benzeri anlamda herhangi bir tanıma yer verilmemiştir. Ancak elektronik ortamda taşınabilecek ürünlerin yalnızca dijital nitelikte olabileceği ve bunların da yazılım teknolojilerini temel alacağı açıktır. Yine Moratoryumda elektronik ortamda gerçekleşen taşıma işlemlerine atıf yapılmıştır. Bu nedenle fiziksel olarak gümrüğe sunulan ithal eşyaların içeriklerinde yazılımlar, Moratoryumun kapsamı dışındadır. (Schippers, 2021, s. 224). Öte yandan Moratoryum yalnızca ithalat vergilerini kapsamakta olup, ithalattan da alınabilen KDV ve benzeri ulusal vergiler için muafiyet söz konusu değildir (Andrenelli & Gonzáles, 2019, s. 9). DTÖ bünyesinde gerçekleşen toplantılarda Moratoryum iki yıllık periyotlarla sürekli olarak uzatılmış, 2024 yılı Şubat ayında düzenlenen Bakanlar toplantısında da bu uygulamanın 2026 yılı Mart ayına kadar devam edeceği yönünde mutabakata varılmıştır (WT/MIN(24)/W/26).

Uluslararası ticarete ilişkin kurallar ve ilkeler bakımından DTÖ bünyesinde alınan kararlar önem taşımaktadır. Fakat elektronik transferleri ithalat vergilerinden muaf kılan ve bu yönüyle yazılımların dijital yollarla ithalini de kapsayan Moratoryum, konu üzerine yeterli ölçüde ayrıntıyı düzenleme altına almamıştır. Zira metinde hangi işlemlerin “elektronik transfer” kapsamında olduğu yönünde herhangi bir izaha ya da tanımlamaya yer verilmemiştir. Bu durum ithalat vergisi muafiyetinin konusu ve kapsamı yönünden anlam karışıklığına neden olmaktadır ve üye ülkeler tarafından yapılacak bir güncellemede, “elektronik transfer” ile hangi işlem ve unsurlara atıf yapıldığının açıkça belirtilmesi gerekmektedir (Cheng & Brandi, 2019, s. 4; Public-Citizen, 2024, s. 2). Nitekim Endonezya’nın DTÖ heyeti, 2017 yılında üye ülkelere dağıtımını sağladığı bildiri metninde, Moratoryumda öngörülen muafiyetin elektronik olarak transfer edilen ürün ve hizmetler için değil, elektronik transferin “kendisi” için öngörüldüğünü anladıklarını belirtmiştir (WT/MIN(17)/68). Yine Hindistan ve Güney Afrika 2018 yılında DTÖ Konseyi’ne önerge sunmuşlar ve gümrük vergilerini kaldıran Moratoryumdaki tanım eksiklerine dikkat çekmişlerdir. Ayrıca her iki ülke, dijital ürün ve hizmetlerden kaynaklanan vergi kayıpları nedeniyle, Moratoryumun gözden geçirilmesi yönündeki taleplerini de DTÖ’ye ilemişlerdir (WT/GC/W/747).

DTÖ Moratoryumu dijital yollarla ithal edilen yazılımları, ithalatla ilgili mali yükümlülüklerden muaf kılan çok taraflı bir mutabakat metnidir. Schippers’a (2021) göre, Moratoryumun iptali yönünde üye ülkeler karar alsalar bile, dijital ortamda gerçekleşen işlemleri ithalat vergisine tabi tutmak teknik açıdan zordur (Schippers, 2021, s. 224). Bu bağlamda gerek teknik zorluklardan gerekse Moratoryum uyarınca öngörülen muafiyetten dolayı, dijital yollarla yazılım ithali gümrük rejimlerine ve vergilerine tabi olmamaktadır. Türkiye’de gümrükle ilgili yasal mevzuatın temeli olan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve Kanuna istinaden çıkarılan Gümrük Yönetmeliği uyarınca da dijital olarak taşınan yazılımlara isnat edilebilecek herhangi bir düzenleme söz konusu değildir. Yine Türkiye için eşyaların gümrük vergisi hadlerini belirleyen Türk Gümrük Tarife Cetvelinde<sup>3</sup> yazılımların karşılığı yoktur, üstelik bu son derece doğaldır, çünkü mevcut durumda somut karşılığı olmayan yazılımlar gümrüğe tabi değildir.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli, 8040 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 30 Aralık 2023 tarihli ve 32415 Sayılı Resmi Gazete.

<sup>4</sup> “...Yurt dışından internet aracılığıyla ve sanal ortamda bedelli/bedelsiz temin edilen yazılım ya da yazılım geliştirme hizmet alımlarında belirtilen yasa maddeleri kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine fiziken gelen herhangi bir eşya olmaması nedeniyle belirtilen dijital ürünler üzerinde gümrük işlemini gerekli kılacak herhangi bir durum bulunmamaktadır. Bununla birlikte, konu katma değer vergisi yönünden değerlendirilmesi bakımından....” Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 24.09.2007 tarih ve 27379 sayılı İthalat Rejimi ile ilgili yazısı, <http://tggumruk.com.tr/haber/598/bilisim-yazilim-software-ve-benzeri-urunlerin-ithalati-hakkinda>.

Fakat Türk Vergi Hukuku açısından bakıldığında, yazılımların dijital yollarla ithal edilmesi dolaylı olarak, gelir ve satışla ilgili vergisel düzenlemelerin konusuna girmektedir. Bu düzenlemeleri incelemek de konunun gümrük ve ithalat vergileri bakımından etkilerini tartışmak adına önem taşımaktadır.

### 3.2. Türk Vergi Hukuku'nda Dijital Yollarla Yazılım İthalatı

Yazılımların yurtdışından satın alınması ve “dijital” olarak yurda getirilmesi Türkiye'nin gümrük mevzuatında olmasa da vergi yasalarında karşılıklara sahiptir. Nitekim 2019 yılında kabul edilen 7194 sayılı Kanun<sup>5</sup> uyarınca, dijital hizmet olarak kabul edilen faaliyetler %7.5 oranında dijital hizmet vergisine (DHV) tabidir. Bu verginin konuları<sup>6</sup> arasında “bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar ve oyun içi uygulamaların” dijital olarak satışı da yer almaktadır (md.1). Kanuna göre tam veya dar mükellef olmanın DHV yükümlülüğü açısından tesiri yoktur (md.3). Bu durumda yurtdışında yerleşik olan firmalar Türkiye'ye “dijital” yollarla sağladıkları yazılımlar ve yazılım temelli hizmetler bakımından DHV mükellefi olabilmektedir. İlgili kanunda DHV mükellefiyeti için belirli bir hasılat sınırı da getirilmiştir ve bu sınır, Türkiye'de elde edilen hasılat için 20 Milyon TL, dünya genelinde elde edilen hasılat için de 750 milyon Euro veya eşdeğerinde döviz tutarıdır. Bahsi geçen rakamların altında hasılat elde edenler DHV'den muaf tutulmuştur (md.4). 7194 sayılı Kanunun muafiyete ilişkin sınır değerleri, küresel düzeyde faaliyet gösteren çok uluslu bilişim şirketleri için bu verginin öngörüldüğünü göstermektedir.

7194 sayılı Kanun yazılım ve yazılım temelli hizmetlerin dijital olarak ithalini “doğrudan” konu edinirken, bu husus “dolaylı” olarak; KDV, gelir vergisi ve kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelerin de kapsamına girmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na (KDVK) göre “her türlü mal ve hizmet ithalatı” KDV'nin konusunu oluşturmaktadır (md.1). Yine KDVK 8/1-b hükmünde, “mal ve hizmet ithal edenlerin verginin mükellefi olduğu” da belirtilmektedir. Buna göre yazılımların yurtdışından satın alınması ve dijital olarak teslimi, ayrıca yazılım temelli hizmetlerin yine dijital olarak yurtdışından temini KDV'ye tabidir. KDVK'da Türkiye'de yapılan işlemler için KDV alınacağı ve malların “teslim anında Türkiye'de bulunması” veya “hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması” durumunda KDV yükümlülüğünün doğacağı da öngörülmüştür (md.6). Öte yandan Kanunun 9. maddesinde, “Türkiye'de ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir”<sup>7</sup> hükmüne de yer verilmiştir. Dolayısıyla yazılım veya yazılım temelli hizmetlerin yurtdışında yerleşik olmayan firmalardan temin edilmesi ve hizmeti alanın Türkiye'de KDV mükellefi olmaması durumunda, hizmetin ihracatçısı KDV açısından sorumlu tutulmuştur. Böylece yazılım ithali KDV'ye tabi olup, şayet yurt dışındaki firma firmanın Türkiye'de ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmuyorsa, KDVK'nın 9. maddesi gereğince, verginin hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödemesi gereklidir. Öyle ki, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) “Yurt dışından yazılım programı ithalini KV ve KDV karşısındaki durumu” konulu Özelgesinde<sup>8</sup>, 15 Seri Nolu KDV Genel Tebliğine de atıf yapılarak;

“Şirketinizce Romanya'da mukim firmadan satın alınan anti virüs yazılımının ithali genel oranda KDV'ye tabi olup, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının Şirketiniz tarafından tevkiif edilerek sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödemesi gerekmektedir.” denilmek suretiyle, yazılım ve yazılım temelli hizmetlerin ithalinin KDV'ye tabi olduğu vurgulanmaktadır. Benzer şekilde, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen bir diğer Özelgede<sup>9</sup> “Türkiye'de kurulu bir şirketin yurt dışı ortağı konumundaki ..... (Almanya) firmasından video konferans sistemi yazılımı almak istediği, alınacak bu hizmet karşılığında yapılacak ödemelerin (KDV) 'ye tabi olduğu, yurt dışında mukim firmaya ödenecek bedel üzerinden hesaplanacak

<sup>5</sup> Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30971 sayılı ve 7 Aralık 2019 tarihli Resmi Gazete.

<sup>6</sup> 7194 sayılı Kanunun 1. maddesine göre (1) Türkiye'de sunulan şu hizmetlerden elde edilen hasılat, dijital hizmet vergisine tabidir: a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil) b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler c) Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil) (2) Birinci fıkrada sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabidir.

<sup>7</sup> Bu düzenlemeye ilişkin esaslar Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin “C-Mükellef ve Vergi Sorumlusu” kısmında ayrıntılı olarak belirlenmiş olup, Türkiye'de yerleşik olmayanların Türkiye'de KDV mükellefi olmayanlara sağladıkları elektronik hizmetler için “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirecekleri öngörülmüştür. Bahsi geçen hizmetler için hesaplanan KDV ise 3 numaralı KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan edilecektir.

<sup>8</sup> Özelge: Yurt dışından yazılım programı ithalini KV ve KDV karşısındaki durumu, Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı: B.071.GİB.4.34.17.01-KDV.1-1063, T. 21.07.2011, <https://www.gib.gov.tr/node/94324>

<sup>9</sup> Özelge: Almanya mukimi ortaktan alınan yazılım hizmetininin KDV ve Kurumlar Vergisi karşısındaki durumu, Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı: 62030549-125[30-2015/229]-342400, T.06.04.2018, [https://teknoloji.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/ozelge/OZEL\\_2018\\_342400.html](https://teknoloji.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/ozelge/OZEL_2018_342400.html)

*KDV'nin, şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek kanuni süresinde ödenmesi gerektiği....*" ifade edilerek, konu açıklığa kavuşturulmuştur. Yine bir başka Özelgede<sup>10</sup> de, "İsviçre merkezli firmadan ... paket programın internet ortamında alınması halinde buna ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1.) bölümünde yer alan açıklamalar uyarınca Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. .... Söz konusu paket programın CD ortamında ithali ise 3065 sayılı Kanununun 1/2.inci maddesi kapsamında KDV'ye tabi olup, bu vergi Şirketiniz tarafından ilgili gümrük idaresine beyan edilip ödenecektir." açıklamalarına yer verilmiş suretiyle, uygulamaya yön verilmiştir.

Türkiye'ye dijital yollarla ithal edilecek yazılımlar kapsamında yurtdışına yapılacak ödemeler için Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları uyarınca vergi kesintisinin de (stopaj) yapılması gerekmektedir. Örneğin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, Türkiye'de yerleşik olmayanların "telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında" elde ettikleri bedeller, ayrıca yazılım geliştirme faaliyetlerinin de dahil olduğu "serbest meslek kazançları", kesintinin yapılacağı kazanç ve iratlardan sayılmıştır<sup>11</sup>. Kanununun 30. maddesine göre vergi kesintisinin sorumlusu, ilgili faaliyetler için ödeme yapan alıcılardır. Yazılımların edinim şekillerine göre, vergi kesintisinin nasıl yapılacağı konusunda da Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 2023 yılında yayımlanan bir Özelgede<sup>12</sup> ayrıntılı izahlara yer verilmiştir. Bu bağlamda, "ithal edilen yazılım herhangi bir değişikliğe ya da çoğaltma işlemine tabi tutulmadan tekrar satışa sunulursa veya aynı şekilde işletme faaliyetlerinde kullanılırsa ticari kazanç olarak sayılacağından", vergi kesintisi yapılmayacaktır. Fakat "yazılımın özel olarak sipariş edilmesi veya alıcıya özel olarak hazırlanması "serbest meslek kazancının" konusuna girmektedir" ve %20 oranında vergi kesinti yapılacaktır. Telif hakkı kapsamında yazılım için çoğaltma, değiştirme vb. gibi hakların satın alındığı hallerde ise "gayri maddi hak ödemelerine bağlı olarak" %20 kesintinin yapılması gerekmektedir. Özelgede çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına da atıf yapılmış olup, ticari kazanç olarak değerlendirilen işlemlerde yurtdışı firmanın Türkiye'de bir işyeri vasıtası ile faaliyette bulunmadığı müddetçe, yerleşik olduğu ülkede vergilendirileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yurtdışından satın alınan ve dijital olarak ithal edilen yazılımların Türk Vergi Hukuku'ndaki karşılıkları ele alınmıştır. Gümrük ve ithalata ilişkin mevzuatta ise bu kapsamdaki yazılım teminleri için herhangi bir idari ya da mali yükümlülük öngörülmemiştir. Bu durum, dış ticarete ilişkin politikaların temelini oluşturan ithalat vergileri bakımından konunun irdelenmesini gerekli kılmaktadır. Belirtmek gerekir ki, her türde yazılım ithali bu yönde birer tehdit unsuru olarak kabul edilmemelidir. Yazılımın ithal edilme amacı diğer eşyaların gümrük vergilerinden kaçınmak veya dış ticarete ilişkin kuralları ihlal etmek gibi gerekçelere dayandığında, mali risklerden söz etmek mümkün olacaktır. Literatürde yapılan incelemede konuyu genel anlamda, Türk Gümrük ve Vergi Mevzuatı özelinde inceleyen herhangi bir çalışmaya ulaşılamamıştır. Yurtdışında yapılan bazı çalışmalarda ise, DTÖ Moratoryumu nedeniyle dijitalleşmiş ürünlerde meydana gelen mali kayıpların ele alındığı görülmüştür (Banga, 2019; Evenett, 2021; Banga, 2022). Literatürden yola çıkarak, dijital yollarla yazılım ithaline ilişkin diğer hususların öncesinde, dijitalleşmiş ürünlerden kaynaklanabilen vergisel kayıpların Türkiye açısından incelenmesine karar kılınmış ve bir sonraki başlıkta konuyla ilgili tespitlere yer verilmiştir.

#### 4. DTÖ Moratoryumu ve Dijitalleşmiş Ürünlere Bağlı Mali Kayıplar

Yukarıda belirtildiği üzere, DTÖ Moratoryumu dijitalleşmiş ürünler nedeniyle ithalat vergileri yönünden kayıplara neden olabilmektedir. Esasında Türkiye'nin de taraf olduğu Moratoryum, e-ticaretin desteklenmesi, teknolojinin gelişimine katkı sunulması ve bu alanlarda faaliyet gösteren firmalara teşvik sağlanması gibi amaçlara dayanmaktadır. Ancak elektronik transferler için tesis edilen muafiyet, geçmişte ithalat vergisine tabi olan bazı eşyaların günümüzde dijital olarak taşınabilmesi nedeniyle, ithalat vergileri bakımından kayba neden olabilmektedir. DTÖ'nün yayımladığı bir çalışma raporunda bu tür eşyalar için "dijitalleşmiş ürün" tanımı kullanılmıştır (IP/C/W/128/Add.1). Dijitalleşmiş ürünler hem fiziksel araçlarla (CD, DVD vb.), hem de dijital yollarla taşınması mümkün olan yazılım temelli ürünlere karşılık gelmektedir. Geçmişte oyun, film, müzik ve bilgisayar yazılımı gibi telif hakkı ile korunan ürünler taşıyıcı araçlara kaydedilerek ithal edilirken, günümüzde

<sup>10</sup> Özelge: Yurt dışında mukim firmaya ait yazılım programlarının Türkiye Distribütörlüğü aracılığı ile satışında vergilendirme, Sayı: E-39044742-130[Özelge]-532884, T.12.05.2023, <https://www.gib.gov.tr/yurt-disinda-mukim-firmaya-ait-yazilim-programlarinin-turkiye-distribitorlugu-araciligi-ile>.

<sup>11</sup> 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda kesintinin yapılacağı işlemler 94. maddede belirlenmiş olup; "dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan" ve "yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan" ödemeler için %25 oranında vergi kesintisi öngörülmüştür. Kanununun 94. maddesinde serbest meslek işlerindeki kesinti için 18. maddede sayılan faaliyetlere atıf yapılmıştır. Buna göre bilgisayar yazılımlarının satışı, devri ya da kiralanması, kesintinin yapılacağı faaliyetler arasındadır.

<sup>12</sup> Özelge: ... mukimi bir firmadan alınan yazılımlar nedeniyle tevkifat yapıp yapılmayacağı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı: E-38418978-125[30-2023/5]-491893, T.01.11.2023, <https://www.gib.gov.tr/isvec-mukimi-bir-firmadan-alinan-yazilimlar-nedeniyle-tevkifat-yapilip-yapilmayacagi>; ayrıca bkz. Özelge: Yurt dışında mukim firmaya ait yazılım programlarının Türkiye Distribütörlüğü aracılığı ile satışında vergilendirme, Sayı: E-39044742-130[Özelge]-532884, T.12.05.2023, <https://www.gib.gov.tr/yurt-disinda-mukim-firmaya-ait-yazilim-programlarinin-turkiye-distribitorlugu-araciligi-ile>.

bu işlemler tümüyle dijitalleşmiş durumdadır. Esasında bu ürünleri fiziksel olarak taşıyan araçlar kapsamında Armonize Sistem Nomanklatüründe<sup>13</sup> 49 ayrı eşya kodu bulunmaktadır ve içeriklerinde kayıt bulunup bulunmamasına bağlı olarak, tasnif edilmeleri de sağlanmıştır. Fakat söz konusu araçlarla taşınan yazılımlar için ulusal tarife cetvellerinde gümrük vergisi öngören ülkeler açısından bu vergilerin tahsili olanağı kalmamıştır, zira yazılım temelli ürünler günümüzde dijital yollarla taşınmakta ve satılmaktadır. DTÖ Moratoryumu uyarınca bu satışlardan ithalat vergisi de alınmadığından, bu hususun ilgili ülkeler için mali anlamda kayıp oluşturduğunu belirtmek mümkündür.

Dijitalleşmiş ürünlerden dolayı ortaya çıkan kayıplar konusunda Banga'nın (2022) ortaya koyduğu bir çalışmada, konunun önemine ilişkin önemli bulgular elde edilmiştir. Çalışma kapsamında 2017 ile 2020 arasındaki dört yıllık dönemde gerçekleşen gümrük vergisi kayıplarına ilişkin tahminleme yapılmış ve ülkeler düzeyinde bu kayıpların boyutu incelenmiştir. Dijitalleşen ürünler nedeniyle dört yıllık dönem için gelişmekte olan ülkelerin toplamında gözlenen gümrük vergisi kaybı, 48 milyar dolar düzeyindedir. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerdeki toplam kaybın yalnızca 2025 yılı için 25 milyar dolar seviyesinde olacağı da tahmin edilmiştir. Bu tutarlar, fiziksel araçlarla taşınarak ülkeye getirilmeleri halinde gümrük vergisine tabi tutulacak olan yazılımların, dijital yollarla ithal edilmeleri nedeniyle ortaya çıkarttığı mali kayıpları göstermektedir. Öte yandan dört yıllık dönemde (2017-2020) Türkiye için hesaplanan tahmini kayıp tutarı 19 milyon dolar seviyesindedir (Banga, 2022, s. 7-10). Aşağıdaki tabloda ilgili çalışmanın seçili ülkelere göre bulguları paylaşılmıştır:

**Tablo 1.** Dijitalleşmiş Ürünlerden Kaynaklı Gümrük Vergisi Kayıpları<sup>14</sup>

Ülke	2020 Yılı	2017-2020 Yılları Toplamı
Çin	810 Milyon \$	2,5 Milyar \$
Brezilya	126 Milyon \$	470 Milyon \$
Hindistan	796 Milyon \$	2.55 Milyar \$
Endonezya	112 Milyon \$	283 Milyon \$
G. Kore	232 Milyon \$	747 Milyon \$
Meksika	439 Milyon \$	1.21 Milyar \$
Tayland	761 Milyon \$	2.36 Milyar \$
<u>Türkiye</u>	<u>7 Milyon \$</u>	<u>19 Milyon \$</u>

**Kaynak:** (Banga, 2022, s. 9-10)

Tablo 1'de görüldüğü üzere, Türkiye için hesaplanan gümrük vergisi kaybı tabloda yer alan diğer ülkelere göre önemli ölçüde düşüktür. Bunun nedeni dijitalleşmiş ürünlerin taşınmasını sağlayan ve Türk Gümrük Tarife Cetvelinde karşılığı olan eşyalara sıfır veya düşük nispete gümrük vergisi saptanmış olmasıdır. Örneğin, İthalat Rejimi Kararı uyarınca 2024 yılı için belirlenen gümrük vergisi oranlarına göre, içeriklerinde kayıt bulunan DVD disklerin (8523.49 pozisyon numaralı) ithalatı ülke gruplarına göre %3.5 ve %0 oranında vergiye tabidir<sup>15</sup>. Öte yandan dijital olarak ithal edilen oyun, film ve müzik gibi ürünler, Türk Hukuku'nda DHV, KDV ve stopaj gibi vergilerin de konusuna girmektedir. Dolayısıyla Türkiye, DTÖ Moratoryumuna da aykırılık oluşturmadan, dijitalleşmiş ürünlerin satışından ve bunlara bağlı gelirlerden vergi tahsil etmektedir. Fakat Tablo 1'de görüldüğü gibi, Türkiye dışındaki bazı ülkeler bu konuda kayda değer tutarda vergisel kayıp yaşamaktadır. Dijitalleşmiş ürünlerin DTÖ Moratoryumu kapsamında olması, bu ürünlerin ithalini yoğun bir şekilde gerçekleştiren ülkeler açısından tehdit oluşturmaktadır. Bu konuda vergi politikası geliştirmek isteyen ülkeler için ulusal mevzuatta yapılacak değişiklikler ve DHV gibi ek mali yükümlülükler (Anayasaların elverdiği ölçüde) önemli birer araç olarak işlev görebilir. Ancak ulusal vergi sistemine ilişkin düzenlemeler Türkiye'deki DHV uygulamasında olduğu gibi, yurtiçindeki vergi mükelleflerini de bağlayacaktır. Bu nedenle, DTÖ Moratoryumunda güncellemelerin yapılması ve dijitalleşmiş ürünlerin ithalinden kaynaklanan mali kayıpların telafi edilmesi önem arz etmektedir.

<sup>13</sup> Armonize Sistem Nomanklatürü, Dünya Gümrük Örgütü'ne üye olan tüm ülkelerin gümrük tarife cetvellerinde, eşyalara ait tarife kodlarının ilk altı hanesinin aynı olmasını tesis eden bir standarttır. Türk Gümrük Tarife Cetvelinde eşyaların karşılığı olan 12 haneli GTİP (Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu) kodunun ilk alt hanesi de Armonize Sisteme uygun olarak oluşturulmuştur (<https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/tarife>)

<sup>14</sup> Banga (2022) tarafından yapılan çalışmada, ulusal tarife cetvellerinde saptanan gümrük vergisi oranları dikkate alınmıştır. Öte yandan vergisel kayıplar "vergi hadlerine" ve "uygulanan vergilere" göre iki farklı şekilde hesaplanmıştır. Vergi haddi gümrük tarife cetveli uyarınca tatbik edilebilecek en üst seviyedeki gümrük vergisi oranına karşılık gelirken; uygulanan mali yükümlülükler (applied duties), ülkelerin gerçekte saptanmış oldukları gümrük vergisi oranlarını tanımlamaktadır. Tablo 1'deki rakamlar, uygulanan vergi oranlarına göre hesaplanan tutarlardan oluşmaktadır.

<sup>15</sup> İthalat Rejimi Kararı'nın ekinde sunulan ve gümrük vergisi oranlarını tesis eden listelerde, 25-97. fasıllarda yer alan eşyalar geldikleri ülkelere göre 1 ile 8 arasında gruplandırılmış ve her bir gruba göre vergi oranları tespit edilmiştir. İçeriklerinde kayıt bulunan DVD diskler için 3. ve 8. gruba dahil olan ülkelere yapılan ithalata %3.5 oranında gümrük vergisi öngörülürken, diğer tüm ülke grupları için bu oran %0'dır.



## 5. İthal Edilen Yazılımın Yurtiçinde Üretim Faaliyetlerinde Kullanılması

Bu kısma kadar DTÖ Moratoryumu nedeniyle dijitalleşmiş ürünlerden kaynaklanabilecek vergisel kayıplar üzerine durulmuştur. Bunun yanında, dijital yollarla ithal edilen yazılımlar başka eşyaların ithalat vergilerinden “kaçınmak” için bir araç olarak da kullanılabilir. Burada yazılım ithalinin amacı herhangi bir ürün ya da eşyayı doğrudan ithal etmek yerine, yazılımsal kısmını dijital olarak yurtdışından temin etmek ve yurtiçinde üretilen veya üretilmesi planlanan eşya ile bütünleştirmektir. Esasında ithali yapılan yazılımın yurtiçindeki üretim faaliyetlerine konu edilmesi, günümüz sanayi sisteminde tümüyle olağan ve normal bir üretim modelidir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, yazılımın bu amaç doğrultusunda temini ve eşya üretiminde kullanılması, iç hukuktaki diğer koşulların karşılanması halinde, Türk Gümrük Mevzuatı açısından da uygunluk taşıyan bir süreçtir. Fakat bu tür bir üretim modeli, dijital yollarla yazılım ithaline öngörülen muafiyetler nedeniyle, vergisel yönden kayıplara da neden olabilmektedir. Yazılımın üretim süreçlerine nasıl dahil edildiğine bağlı olarak, bahsi geçen üretim modelini gümrük mevzuatı ve ithalat vergileri yönünden incelemek mümkündür.

İthal edilen yazılımın yurtiçinde üretim faaliyetlerine konu edilmesi, iki farklı şekilde incelenebilir. Birincisi, bir eşya ile ilgili dijital formatlı plan, proje ve taslak gibi unsurların yurtdışından temin edilmesi ve bunların aracılığıyla eşyanın üretiminin sağlanmasıdır. İkincisi ise, yurtdışından ithal edilen yazılımın yurtiçinde üretilen eşyanın içeriğine yüklenerek, eşyanın hedeflenen işlevleri sunabilir hale getirilmesidir. Plan ve proje gibi unsurların ithali kapsamında literatür incelendiğinde, özellikle üç boyutlu (3B) yazıcılarla ortaya çıkan üretim modeline ilişkin risklerin vurgulandığı görülmektedir. 3B yazıcılar dijital formattaki verilerin fiziksel ürünlere dönüşmesini sağlayan üretim cihazlarıdır. Bu yazıcıların en belirgin özelliklerinden biri, geometrik yapıları nedeniyle imali zor olan eşyaları, geleneksel üretim sistemlerine göre daha kolay bir şekilde üretebilmeleridir (Şahin & Turan, 2018, s. 100).

3B yazıcıların üretim süreçleri ve modelleri için yenilikler getirmesi, dış ticaret açısından da önem taşıyan bir husustur. ING Bankası'nın 3B yazıcılara ilişkin bir raporunda, konuyla ilgili tespitlerde bulunulmuş ve bu konuda özellikle işgücü maliyetindeki değişime vurgu yapılmıştır. Rapora göre 3B yazıcılar, işgücü girdisine olan ihtiyacı azaltan etkilere sahiptir. Dolayısıyla işgücü yönünden uygun maliyetler sunan ülkelerin bu husustaki avantajları ortadan kalkmaktadır. İşgücü maliyetleri için coğrafi farklılıkların azalması, küresel firmaların müşterilerine daha yakın yerlere üretim tesisleri kurdukları ya da kurabilecekleri anlamına gelmektedir. Bu durum sonucunda da gerek nihai ürünlerin gerekse ara malların tedarikinde, dış ticaret hacimleri önemli miktarda azalış gösterebilir (ING, 2017, s. 11). Bahsedilen konu, özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından önemli sonuçlar doğurabilecek niteliktedir. UNCTAD (Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı) bünyesinde yayımlanan bir raporda da belirtildiği üzere, 3B yazıcıların üretimde yaygınlaşması sonucunda, söz konusu ülkelerde endişe verici düzeyde işsizlik artışları yaşanabilir. İlgili raporda DTÖ Moratoryumuna da atıf yapılmıştır ve dijital ithalata öngörülen muafiyet nedeniyle, 3B yazıcılara dayanan üretim modelinin ithalat vergisi kayıplarına neden olabileceği belirtilmiştir. Zira, ürünlere ait yazılımsal dosyaların dijital yollarla başka ülkelere aktarılması ve ardından o ülkelerde ilgili ürünlerin üretilmesi, tarım dışındaki her türlü eşyanın gümrüksüz olarak elde edilebileceği anlamına gelmektedir. Bu durum neticesinde, ülkelerin gerek dış ticaret politikaları gerekse mali durumları olumsuz yönde etkilenmiş olacaktır (UNCTAD, 2017, s. 15).

Yukarıda ele alınan raporlar uyarınca, plan, proje ve şematik gibi yazılımsal unsurların dijital yollarla ithali nedeniyle ortaya çıkabilecek sorunları; dış ticaret hacminde azalma, işsizlik artışı, milli gelirden düşüş ve ithalat vergisi kayıpları şeklinde sıralamak mümkündür. Dış ticaret politikaları açısından bakıldığında, muhtemel ithalat vergisi kayıpları ve dış ticaretteki daralma, önemli birer tehdit unsuru olarak öne çıkmaktadır. Çalışmanın bu kısmında, 3B yazıcılardan kaynaklanan tehdit unsurları vurgulanmıştır, fakat bu unsurların aynı şekilde geleneksel üretim sistemleri açısından da geçerli olduğu söylenebilir. Ancak 3B yazıcılar, geleneksel üretim cihazlarından farklı olarak, nihai tüketiciler tarafından da kullanılabilir. Bu husus 3B yazıcıları ithalat vergisi kayıpları bakımından daha belirgin bir risk faktörü haline dönüştürmektedir. Nitekim kayıt dışı ekonomi çerçevesinde vergi mükellefi olmayanlar da 3B yazıcıları kullanarak, bahsedilen şekilde üretim yapabilirler. 3B yazıcılarla üretilen eşyaların çeşitliliği göz önüne alındığında<sup>16</sup>, çok sayıda ve farklı nitelikte eşyanın kayıt dışı yollarla dolaşıma girmesi söz konusu olabilir. Kayıt dışı ekonomiye yönelik denetim faaliyetlerinin zorlukları, plan ve proje gibi unsurların yurtdışından ithaline dayanan üretim modelini daha da riskli hale getirmektedir.

Plan ve proje gibi unsurların ithaline dayanan üretim şekli, Türk Hukuku açısından da incelenmesi gereken bir konudur. Bahsedilen unsurların dijital olarak yurtdışından satın alınması da Türkiye’de ithalata ilişkin vergi ve süreçlerin kapsamı dışındadır. Ancak ulusal vergi düzenlemeleri uyarınca bu türde satın alımlar DHV, KDV ve

<sup>16</sup> ING Bank’ın yukarıda ele alınan raporunda, 3B yazıcılarla üretilen ürünlerin türleri ve bu şekilde üretim modelinin avantajları hakkında ayrıntılı izahlar yer almaktadır (ING, 2017, s. 5).

vergi kesintisinin konularına girmektedir. Bu vergiler, söz konusu üretim modeli nedeniyle oluşabilecek ithalat vergisi kayıplarını telafi edebilir. Fakat DHV açısından bakıldığında, yalnızca belirli tutarın üzerinde hasılatı olan satıcılar açısından vergi yükümlülüğü tesis edilmiş olduğundan, kapsamın son derece dar olacağı ortadadır. Yine vergi kesintisi için çifte vergilendirme anlaşmaları uyarınca, satıcının kendi ülkesinde vergiye tabi tutulup tutulmadığına bakılmalıdır. KDV her koşulda yükümlülük oluştursa da ithalat vergilerindeki olası kayıpları karşılaması açısından nispeten yetersiz kalabilir. Bu bağlamda, eşyanın plan veya projelerinin ithaline ödenen diğer vergiler, eşyanın doğrudan ithal edilmesi halinde ödenecek olan ithalat vergilerini karşılamayabilir. Bu durum, ithalata ilişkin vergi politikaları açısından kayıp niteliği taşıyacaktır. Bahsedilen üretim modeli, özellikle yüksek oranda ithalat vergilerine tabi olan eşyalarda vergiden kaçınmak amacıyla kişi ve kuruluşlar tarafından benimsenebilir.

Çalışmanın bu kısmında ele alınan üretim modeli için plan ve proje gibi unsurların ücretsiz olarak temini halinde, mali anlamda daha önemli bir tehdit oluştuğunu da belirtmek gerekir. Bilindiği gibi, internet ortamında çeşitli dijital ürünlerin ücretsiz olarak paylaşılması söz konudur. Belirli eşyalara ait plan, proje ve şematik gibi dijital nitelikli dosyalar ücretsiz olarak elde edilerek, yine 3B yazıcılarla ya da diğer üretim cihazlarıyla, eşya üretmek için kullanılabilir. Burada konunun önemini teşkil eden husus, söz konusu dijital unsurların bedelsiz olarak edinilmesi nedeniyle, KDV ve DHV gibi ulusal vergileri tatbik etme olanağının da ortadan kalkmasıdır. Bu durumda ithalatla ilgili mali yükümlülükler bakımından kayıpların boyutu daha da artmış olacaktır.

Plan ve proje gibi unsurların dijital yollarla yurda getirilmesi “ithali yasak” ve “ön izne tabi” eşyalar bakımından da risk oluşturmaktadır. Özellikle 3B yazıcılara olan erişimin kolaylığı, konunun önemini arttıran bir unsurdur. Zira bu şekilde ithali yasaklanan veya izne tabi tutulan eşyalar yurtiçinde üretilerek, kayıt dışı yöntemlerle serbest dolaşıma girebilir. Örneğin 2018/1 sayılı İthalat Tebliği’ne göre, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde 82.11 pozisyonunda yer alan takım halindeki bıçakların (sofra, mutfak ve maket bıçakları dışında kalan) ithali için, Emniyet Genel Müdürlüğü’nden uygunluk yazısının alınması ve bu doğrultuda işlemlerin yapılması gerekmektedir. Fakat bu türde bıçaklara ilişkin üretim dosyaları yurtdışından bedelli ya da bedelsiz olarak temin edilerek, 3B yazıcılarla yurtiçinde üretilir. Dolayısıyla bahse konu olan üretim biçimi, ithali yasak ve ön izne tabi eşyalar konusunda, ülkelerin dış ticaret politikaları için de ayrı bir risk oluşturmaktadır.

Bu kısma kadar plan ve proje gibi unsurların dijital yollarla ithaline ve yurtiçinde üretim amaçlı kullanılmasına ilişkin tespitlerde bulunulmuştur. Yukarıda belirtildiği gibi, yurtiçinde üretilen eşyalara yüklenmesi amacıyla da dijital yollarla yazılım ithalinin yapılması mümkündür. Plan, proje veya şematik gibi bileşenlerden farklı olarak, bu tür yazılımların kullanım amacı, eşyanın çalışmasını veya işlev sunmasını tesis etmektir. Yazılım ve eşyanın bütünleşmesini temel alan bu üretim modeli de plan ve proje ithalinde olduğu gibi, ithalat vergilerinden kaçınmak için risk teşkil etmektedir. Burada amaç eşyayı “doğrudan” ithal ederek vergi ödemek yerine, yazılımı yurtdışından alıp fiziksel kısmını da yurtiçinde üreterek, eşyayı yerli menşei ile elde etmektir. Esasında yazılımların bu amaçla ithali için yine plan ve proje ithalinde olduğu gibi; KDV, DHV ve stopaj gibi yükümlülükler söz konusudur. Fakat bu vergi unsurları, eşyanın doğrudan ithal edilmesi halinde tahsil edilecek olan gümrük vergisi oranlarını karşılamayabilir.

Yurtiçinde üretilen eşyaya ithal yazılımın yüklenmesini temel alan üretim modeli, özellikle “yazılım ağırlıklı” eşyaların ithalat vergilerinden kaçınmak amacıyla, kişi ve kurumlar tarafından tercih edilebilir. Diğer bir deyişle, üretim maliyetlerinin çoğunluğunu içeriklerindeki yazılımların oluşturduğu eşyalarda, bunların doğrudan ithali yerine bahsedilen şekilde üretimleri sağlanabilir. Örneğin, bir elektronik cihaza satış değerinin yarısına karşılık gelen gümrük vergisi ve ÖTV öngörülmüştür. Bu cihazın toplam üretim maliyetinin yarısından fazlası ise içeriğindeki yazılımdan oluşmaktadır. Bu cihazı ithal etmek isteyen yurtiçi bir firma, yazılım kısmını dijital yollarla ithal ederek ve nispeten daha önemsiz olan fiziksel kısmını da yurtiçinde başka bir yüklenici firmaya üretirerek, daha düşük bir vergi maliyeti ile aynı eşyayı elde edebilir. Bu eşya için dış ticaret politikası gereği, yüksek oranda gümrük vergisi ve ÖTV öngörüldüğü halde, eşyanın yalnızca yazılımı için belirli oranda KDV ödenmiş ve eşya yurtiçinde elde edilmiştir. Elbette ki, eşyanın fiziksel kısmının yurtiçinde üretilmesi ile ülke ekonomisine katkı sağlanmıştır; ancak eşyanın asıl maliyetini oluşturan yazılım için yurtdışına önemli tutarda döviz ödemesi de yapılmıştır. Bu durum, ilgili eşyaya yönelik dış ticaret politikasını zarara uğratan bir süreç kabul edilebilir. Böylece iki taraflı bir sorunla karşı karşıya kalınmaktadır ki, ilki yurt dışına yüksek oranlı döviz ödemesi yani çıkışı, diğeri ise vergi gelirlerinde önemli oranda düşüştür.

## 6. İthal Edilen Yazılımın Serbest Dolaşıma Girmiş Eşyalarda Kullanımı

Yazılımların dijital yollarla ithalinin bir diğer amacı, daha önce serbest dolaşıma giriş rejimine (ithalat) tabi tutulmuş eşyaların niteliklerini değiştirmek de olabilir. Yurtiçindeki firmalar ithalini yaptıkları elektronik cihazlara yeni özellikler kazandırmak için yurtdışından yazılım temini yapabilir veya bu yönde danışmanlık hizmeti alabilirler. Bahsi geçen ithalat şeklinin kişisel kullanıma bağlı uygulamaları da söz konusudur. Akıllı telefonlara indirilen yurtdışı kaynaklı yazılım güncellemeleri, konunun en önemli ve yaygın örneklerinden biridir. Burada ticari mahiyet taşımayan ve kullanıcı güvenliğini tesis etmeyi hedefleyen yazılım güncellemelerini ayrı

kapsamda değerlendirmek gerekir. Zira bu türde yazılım teminlerinin amacı, elektronik cihaza yeni bir işlev kazandırmak değil, cihazı kullanıcı açısından daha güvenli hale getirmektir. Akıllı telefon ve bilgisayar gibi cihazlara indirilen uygulamaları da bu doğrultuda değerlendirmek mümkündür. Çünkü bu uygulamaların indirilmesi ile cihazın niteliklerini değiştirmekten ziyade, cihaz üzerinden yeni işlevlerin elde edilmesi sağlanmaktadır. Dış ticaret politikaları ve ithalat vergileri açısından önem arz eden konu ise, dijital olarak alınan yazılımla birlikte cihazın tümüyle yeni bir işleve sahip olması ve bu cihazın yenileri için satış fiyatının da yükseltilmesidir. Örneğin, satış bedeliyle gümrüğe sunulan bir elektronik cihazın serbest dolaşıma girişi sağlanmış ve kullanımına başlanmıştır. Serbest dolaşıma girdikten sonra bedelli ya da bedelsiz olarak yurtdışından alınan bir yazılım hizmeti ile, ilgili cihaza yeni özellikler kazandırılmıştır. Cihazın yeni işlevler kazanan versiyonu için yurtdışı satış fiyatı belirli oranda arttırıldığında, önceden ithal edilen eşya, bu artış oranına karşılık gelen ithalat vergilerine tabi olmaksızın serbest dolaşıma girmiş olacaktır. Bu durum telafi edici vergilerin yokluğu halinde, ithalat vergileri bakımından kayıp teşkil edebilecektir.

Yukarıda verilen örneği daha geniş bir ölçekte ve Türk Hukuku özelinde incelemekte yarar vardır. Esasında cihazı indirilen ve ona yeni işlevler kazandıran yazılımın belirli bir bedel karşılığında temini, KDV ve diğer vergi unsurları uyarınca vergiye tabidir. Ancak önceki başlıklarda da belirtildiği gibi, bu tür vergiler ithalata ilişkin vergilerde oluşacak kayıpları telafi edemeyebilir. Bu husus, yazılım güncellemesi ile ek özellikler sunmaya başlayan ve ardından satış fiyatı yükseltilecek eşyalar açısından da geçerlidir. Özellikle ÖTV gibi ek vergilere tabi olan eşyalarda, bahsi geçen ithalat şekli ile mali kayıpların oluşması kaçınılmaz hale gelebilecektir. Örneğin, akıllı telefonlar Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun (ÖTVK) IV sayılı listesi uyarınca, artan matrah tutarlarına da bağlı olarak; %25, %40 ve %50 oranlarında ÖTV'ye tabidir. ÖTVK 11. maddesinde "(II), (III)[B] cetvelindekiler hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için verginin matrahı; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder" hükmüne yer verilmektedir. Bu durumda ÖTV, KDV ve diğer vergi ve benzeri yükümlülükleri ödenerek<sup>17</sup> serbest dolaşıma girişi sağlanan akıllı telefonların daha sonrasında alacakları bedelli ya da bedelsiz yazılım güncellemeleri, ÖTV'nin konusu dışındadır. Zira Kanunun 11. maddesinde açık olarak, "ilk iktisap ve ithalde" ÖTV'nin tahsil edileceği saptanmıştır. Kanunun 3. maddesinde, "kısım kısım mal teslim edilmesi mutata olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi" vergiyi doğuran olay olarak sayılmış olsa da, yazılım güncellemesi gibi işlemlerin bu kapsamda vergiyi doğuran birer olay olmadıkları açıktır. Dolayısıyla yazılım güncellemeleri ile özellikleri yükseltilecek ve bu yönde satış fiyatı da artırılan telefonu daha önce ithal edenler, artış miktarının nispetinde hesaplanacak ÖTV ve KDV'den<sup>18</sup> kaçınmış olmaktadır.

Yurtdışından yazılım temini ile ithal eşyalara yeni özelliklerin kazandırılması, yukarıda ele alınan örnekten farklı olarak, eşyanın içeriğinde bulunan bazı özelliklerin uzaktan aktif edilmesi ile de sağlanabilir. Burada ithal edilen yazılımın kullanım amacı, eşyanın yeni bir özellik kazanması değil, halihazırda içeriğinde yer alan bir özelliğin dijital olarak etkinleştirilmesidir. Schippers (2021) bu konuda belirli özellikleri devre dışı bırakılarak ithal edilen otomobilleri örnek vererek, devre dışı özelliklerin parasal değerinin gümrük kıymetine dahil edilemeyeceğini belirtmektedir. Fakat satış sözleşmesi uyarınca ilgili özelliklerin uzaktan etkinleştirileceği ve bu hususta ek ödemelerin yapılacağı belirlenmişse, ödemelerin toplam tutarı gümrük kıymetine dahil edilebilecektir (Schippers, 2021, s. 225). Bu görüş, Türk Gümrük Kanunu açısından da geçerliliğe sahiptir. Zira Kanunun 24. maddesine göre, "ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı", fiilen ödenen ya da ödenecek olan fiyatı oluşturmaktadır ve bu tutar, gümrük kıymetinin de temelidir. Dolayısıyla, eşyanın devre dışı bırakılan özelliklerinin ileri bir tarihte ve bedeli karşılığında etkinleştirileceği satış sözleşmesi ile saptanırsa, sözleşmede belirtilen bedelin de kıymete dahil edilmesi söz konusu olacaktır. Ancak böyle bir sözleşme hükmünün olmadığı hallerde, uzaktan yazılım hizmeti ile devre dışı özelliklerinin etkinleştirilmesi, bir tür ek hizmet mahiyetinde olan bu işlem için ödenen bedelin ithalat vergilerine tabi tutulamayacağı anlamına gelmektedir. İç vergi düzenlemeleri uyarınca uzaktan etkinleştirme hizmeti için KDV ve diğer vergi unsurlarının tatbiki söz konusu olabileceği de binek araçlar gibi önemli oranda ÖTV'ye tabi<sup>19</sup> eşyalarda, şayet sözleşmede belirtilmiş bir husus yoksa, mali yönden kayıpların oluşması kaçınılmaz olacaktır.

Bilindiği gibi, gündelik hayatta yaygın bir biçimde kullanılmakta olan elektronik cihazlarda yazılımların payı giderek artmaktadır. Bu nedenle yakın gelecekte, daha çok türde eşya için yazılım güncellemesi ya da dijital etkinleştirme gibi hizmetler sunulabilir. Satıcı firmalar ithalata ilişkin vergilerden kaçınmak amacıyla, ihraç edecekleri ürünlerin bazı özelliklerini kasıtlı olarak devre dışı bırakabilir ve müşterilerine ileri bir tarihte, bu özellikleri satın alma seçeneği sunabilir. Bu yönde ithalatçıların yurtdışındaki üretici firmalarla anlaşma yoluna da gitmeleri mümkündür ve vergisel avantajların sürekliliği halinde, bahsi geçen ithalat şekli yaygın bir satış

<sup>17</sup> İthalat Rejimi Kararı'nın ekinde ilan edilen 2024 yılı gümrük vergisi oranlarında, cep telefonları için gümrük vergisi öngörülmüştür.

<sup>18</sup> 3065 sayılı KDVK'da "ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve payların" KDV matrahına dahil edileceği belirlenmiştir. Bu bağlamda ithal eşya için ödenen ÖTV üzerinden de KDV alınması söz konusudur.

<sup>19</sup> Binek otomobilleri ÖTVK II sayılı listesi uyarınca motor hacimlerine ve matrahlarına göre, %45 ile %220 arasında ÖTV'ye tabidir.

modeli haline dönüşebilir. Türkiye'nin akıllı telefon ve otomobil gibi ürünlere yönelik vergi politikaları uyarınca, bahsedilen hususların mali anlamda önemli birer tehdit unsuru oldukları açıktır. Yazılım temini ya da etkinleştirme ile ithal eşyaların yeni özellikler kazanması konusunda, gümrük ve vergi mevzuatlarında düzenlemelerin yapılması ve ayrıca, bu hususta gözetim politikalarının geliştirilmesi muhtemel vergi kayıplarının önlenmesi bakımından önem arz etmektedir.

## Sonuç

Sosyal ve ekonomik hayatın her alanında işlevsellik kazanan yazılımlar, ülkelerin vergi politikaları bakımından sorunlara neden olmaktadır. Bu sorunların bir yönünü dış ticaretle ilişkilendirmek mümkündür, zira internetin yaygınlaşması ile yazılımların dijital olarak sınır ötesine taşınmaları olanaklı hale gelmiştir. Gayri maddi birer mal olan yazılımların dijital yollarla taşınması, soyut ortamlarda gerçekleşen aktarım işlemlerine karşılık gelmektedir ve bu husus, gümrüğe ilişkin gözetim faaliyetlerini kısıtlamaktadır. Zira Türkiye ve diğer ülkelerin gümrük sistemleri, esas itibarıyla, fiziksel eşyaların ithalini ya da ihracını düzenleyen kurallardan oluşmaktadır. Diğer taraftan, DTÖ bünyesinde kabul edilen ve elektronik transferleri ithalat vergilerinden muaf kılan bir Moratoryum uyarınca, yazılım temelli her çeşit bileşene ithalat vergileri yönünden muafiyet de tesis edilmiştir. Dijital yollarla yurda getirilen yazılımların ithalat vergilerine tabi olmaması, ülke içi üretim faaliyetlerinde ya da daha önce ithal edilmiş eşyalarda da kullanılabilmesi nedeniyle, başka eşyaların ithalat vergilerindeki muhtemel kayıpların irdelenmesini gerekli kılmaktadır. Literatürde konuyla ilgili çalışmalar oldukça kısıtlıdır ve yukarıda incelenmiş olan bazı çalışmalarda, dijitalleşmiş ürünlerden kaynaklanabilecek mali kayıplara dikkat çekilmiştir. Öte yandan Schippers (2021), ithal eşyaların içeriklerinde yer alan yazılımları gümrük değerlemesi yönünden inceleyerek, Avrupa Birliği Hukuku özelinde değerlendirmelerde bulunmuştur. İthal eşyanın içeriğinde kayıtlı olan yazılım, o eşyanın gümrük kıymetinin bir parçası olarak, ithalat vergilerine tabi tutulabilmektedir. Fakat maddi bir eşyadan bağımsız biçimde ve dijital yollarla yurda getirilen yazılımlar açısından, kıymet tespiti ve vergilendirme gibi hususlar geçerliliğini yitirmektedir. Bu nedenle dijital yollarla ithal edilen yazılımları Türk Gümrük ve Vergi Mevzuatı özelinde incelemenin yarar sağlayacağı kabul edilmiş ve bu çalışmanın ortaya koyulmasına karar verilmiştir. Çalışma kapsamında yazılımların üç farklı temin şekline göre tespitlerde bulunulmuştur ve bunları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

- Geçmişte fiziksel araçlara kaydedilerek taşınan, günümüzde ise internet ortamında alınıp satılabilen dijitalleşmiş ürünler nedeniyle, ithalat vergilerinde kayıplar oluşabilmektedir. Nitekim bu tür ürünleri taşımak amacıyla kullanılan eşyalara ithalat vergisi tesis edildiğinde, günümüz şartlarında yalnızca dijital ortamda satılmaları nedeniyle, bu vergilerin tahsil olanağı ortadan kalkmaktadır. DTÖ bünyesinde 1996 yılında kabul edilen ve günümüzde de geçerliliğini koruyan Moratoryum, ülkelerin dijitalleşmiş ürünleri vergiye tabi tutmalarını engellemektedir. Türkiye açısından bakıldığında ise, dijitalleşmiş ürünlerden kaynaklı vergisel kayıplar düşük düzeyde kalmaktadır. Zira Türk Gümrük Tarife Cetvelinde bahsi geçen ürünleri taşımak için kullanılan eşya gruplarında düşük veya sıfır oranında gümrük vergisi öngörülmüştür. Ayrıca dijitalleşmiş ürünlerin internet üzerinden ithali Türkiye'de DHV, KDV ve stopaj gibi vergilerin konusuna girmektedir. Esasında, artık geleneksel "gümrük ve gümrüklerden geçecek mal" kavramlarının yeniden ele alınması ve tartışılması da gerekmektedir. Sanal gümrük kavramı ve yapısı gibi oluşum ve kavramların, bilişim uzmanlarını da içeren belirli platformlarda çalışılmaya başlanması bu hususta yarar sağlayacaktır.
- Dijital yollarla ithal edilen yazılımlar yurtiçindeki üretim faaliyetlerine iki farklı şekilde konu edildiklerinde, ithalat vergileri bakımından kayıplara neden olabilmektedir. Birincisi, bir eşyaya ait plan, proje ve şematik gibi yazılım temelli unsurların yurtdışından satın alınması ve böylece ilgili eşyanın doğrudan ithali yerine, sözü geçen unsurların kullanımıyla eşyanın yurtiçinde üretilmesidir. 3B yazıcılar bu üretim modeli ile kolaylıkla ve kayıt dışı biçimde eşya üretmek için ayrıca risk teşkil etmektedir. İkincisi ise, yurtiçinde üretilen eşyaya yüklenmek suretiyle, onun işlev görmesini tesis edecek yazılımın yurtdışından ithalidir. Her iki üretim şekli de üretilen eşya ile ortaya çıkan katma değer in büyüklüğü göz önüne alındığında, ithalat vergilerinden kaçınmak için tehdit oluşturmaktadır. Zira kişi ve kurumlar elektronik bir eşyaya yüksek oranda ithalat vergilerinin saptandığı koşullarda, bu vergilerden kaçınmak amacıyla bahsedilen şekillerde eşya üretiminde bulunabilirler. Özellikle üretim maliyetlerinin çoğunluğu yazılımsal kısımlardan oluşan eşyalarda, sözü geçen üretim modellerinin benimsenmesi mümkündür. Esasında bu amaçlarla yapılacak yazılım ithali, Türk Vergi Hukuku'nda KDV, DHV ve stopaj gibi vergilerin konusuna da girmektedir. Fakat bu vergilere ilişkin oranlar, eşyanın doğrudan ithaline öngörülen ithalat vergisi tutarlarını karşılamayabilecektir. Üstelik, DHV mükellefiyetine ilişkin eşikler göz önüne alındığında, sürecin tümüyle vergi dışı kalma ihtimali de yüksektir. Bu yönde Türkiye'nin bahsedilen şekilde üretilen ürünler için vergi kaybını giderici vergisel önlemler alması, yurt dışına yüksek tutarda döviz çıkışına da neden olan bu uygulamanın kısıtlanması açısından ayrıca önem arz edecektir. Burada vurgulanmalıdır ki, amaç bu şekilde üretimi engellemek ve sadece ülkenin vergi kaybını telafi etmek değil,

aynı zamanda dijital ürün niteliğindeki ürünlerin Türkiye bünyesinde de üretilmesini teşvik etmek olmalıdır.

- Yazılım ithalinin bir diğeri amacı da daha önce serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmuş eşyalara yeni özellikler kazandırmak olabilir. Yazılımın dijital yollarla temini sonucunda ithali tamamlanmış bir eşya yeni işlevler sunar hale geldiğinde ve aynı eşyanın yenisi için satış bedeli arttırıldığında, artış miktarı nispetinde ithalat vergisi kaybı ortaya çıkabilir. Yine bazı eşyaların belirli özelliklerini devre dışı bırakarak da ithal etmek mümkündür. Bu tür eşyaların devre dışı özelliklerine karşılık gelen parasal değer, satış sözleşmesinde özel bir hüküm yer almadığı müddetçe, gümrük kıymetine dahil edilemeyecektir. Devre dışı özelliklerin ithalattan sonraki bir tarihte bedeli karşılığında aktif edilmesi ise, ödenen bedel kadar ithalat vergisi kaybına neden olabilir. Halbuki hizmet mahiyetinde olan bu özellikler başlangıçta sözleşmede yer alsa idi, ithal edilen malın kıymeti bu bedeli de içermiş olacaktı. Devre dışı özelliklerin bedeli KDV ve benzeri gibi vergilerin konusuna girse de ithalat vergisi kaybını yeterli ölçüde karşılamayabilir. Bu husus, bilhassa yüksek oranda ithalat vergisi (gümrük vergisi veya ÖTV gibi) öngörülen eşyalar açısından önem arz etmektedir.

Ortaya koyulan tespitlerin ışığında, Türk Hukuku'nda dijital yollarla yazılım ithalini konu edinen yeni düzenlemelere ihtiyaç olduğunu belirtmek mümkündür. Esasında dijital ekonomiden kaynaklanan kazançların vergilendirilmesi noktasında, OECD bünyesindeki çalışmaların da etkisiyle, ülkeler genelinde önemli kazanımlar elde edilmiştir. Öyle ki, vergi idareleri geleneksel yöntemleri sorgulamakta, yeni usul ve metotları araştırmakta ve verginin tüm taraflarının haklarını gözetim uygulamalara geçiş yapma çabasını sürdürmektedir. Ancak, bu alanda elde edilen kazanımların gümrük ve ithalat vergilerine ilişkin mevzuat açısından da geçerli olduğunu belirtmek, günümüz koşullarında güçtür. Türkiye ve diğer ülkelerde gümrük mevzuatı bakımından da geleneksel yaklaşımların sorgulanması ve dijital ithalata ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin hayata geçirilmesi önem arz etmektedir. Yukarıda da belirtildiği gibi, Türk Gümrük Mevzuatında dijital yollarla ithal edilecek yazılımların karşılığı bulunmamaktadır ve mevzuat hükümleri yalnızca, fiziksel eşyaların ithalini konu edinmektedir. Diğer yandan Türk Vergi Mevzuatında, yazılım ithaline ve ona bağlı kazançlara isnat edilebilecek vergilendirme araçları söz konusudur. Ancak mevcut ve eski düzenlemelerle bugünü anlamlandırmaya ve ifade etmeye çalışmak, kamu idarelerini bir tür “anakronizme”, yani zaman hatasına sürüklemektedir ve sürükleyecektir. Diğer bir ifadeyle, dijital yollarla ithal edilen yazılımlar konunun temelini oluşturan gümrük düzenlemeleri kapsamında değil, yeterince güncellik taşımayan diğer iç vergi yasaları uyarınca düzenlenmekte ve vergiye tabi tutulmaktadır. İthalat vergilerinde yaşanacak kayıpların telafisi noktasında, ulusal vergiler önemli ve etkili birer araç olarak işlev sunabilirler; fakat gümrük mevzuatı çerçevesinde de yazılım ithalinin düzenlenmesi ve ithalat vergileri yönünden mevzuatın şekillendirilmesi önem taşımaktadır. Yapılacak düzenlemelerde yazılım ithalinin yine dijital ortamlarda, gümrük gözetimine tabi tutulması da sağlanabilir. Yine Türk Gümrük Kanunundaki “fiilen ödenen ya da ödenecek fiyat” kavramını da genişleterek, ithal eşyaya sonradan temin edilecek yazılımların da (*satış sözleşmesinde önceden belirlenmemiş ve gümrük kıymetine dahil edilmemiş*) ithalat vergilerine tabi tutulması garanti edilebilir.

Türkiye’de dijital yollarla yazılım ithaline vergisel yükümlülükler tesis eden vergi yasaları bakımından da revizyonlara gereksinim vardır. Örneğin ÖTVK, ilk iktisap veya ithalatta vergi mükellefiyeti öngörmektedir ve ithalattan sonraki güncelleme veya etkinleştirme gibi işlemler, ÖTV’nin konusu dışında kalmaktadır. Kanunda yapılacak değişikliklerle, ÖTV’ye tabi eşyalara “yeni özellikler” kazandıran “değer arttırıcı” yazılımların da malın ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilerek, vergiye tabi tutulması sağlanabilir. Belirtmek gerekir ki, gümrük ve vergi yasaları kapsamında tavsiye edilen bu hususlarda dijital olarak ithal edilen yazılımları denetlemenin zorlukları da dikkate alınmalıdır. Bu nedenle bilişim alanındaki uzmanların ve araştırmacıların da konuyla ilgili teknik görüşlerini dikkate almakta ve olası denetim mekanizmalarını irdelemekte yarar vardır.

Çalışmada genel bir bakış açısı ile, dijital olarak ithal edilen yazılımların neden olabileceği ithalat vergisi kayıpları incelenmeye çalışılmış ve ulusal gümrük ve vergi mevzuatının özelinde tespitlerde bulunulmuştur. Bu yaklaşım, çalışma açısından bir kısıt olarak kabul edilebilir; zira ele alınmayan farklı usul ve yöntemler nedeniyle de vergisel bakımdan kayıpların oluşması mümkündür. Gelecekteki çalışmalarda yazılımların farklı türlerine göre ayrımların da dikkate alınması suretiyle, konunun daha geniş bir ölçekte irdelenmesinde yarar vardır. Yine çalışma kapsamında benimsenmiş olan üç farklı yazılım ithali yönteminin her biri için de daha ayrıntılı araştırmalar yapılabilir. Bu yöndeki çalışmalara bilişim alanında uzmanlığı olan araştırmacıların da katılımı sağlanarak, uygulamaya dönük faydalı sonuçlar elde edilebilir. Nihayetinde yakın gelecekte hem ulusal hem de uluslararası düzeyde daha fazla karşılaşılması ve geleneksel üretim, tedarik ve vergilendirme yöntemlerini etkilemesi muhtemel olan bu konunun, ithalat vergilerinin yanı sıra, iç vergi mevzuatı açısından da geniş bir ölçekte tartışılmasının yarar sağlayacağı belirtilebilir.

## YAZAR BEYANI

**Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı:** Bu çalışma bilimsel araştırma ve yayın etiği kurallarına uygun olarak hazırlanmıştır.

**Etik Kurul Onayı:** Bu araştırma etik kurul izni gerektiren analizleri kapsamadığından, etik kurul onayı gerektirmemektedir.

**Yazar Katkıları:** İki yazar da eşit oranda (%50) katkı sağlamıştır.

**Çıkar Çatışması:** Yazar açısından ya da üçüncü taraflar açısından çalışmadan kaynaklı çıkar çatışması bulunmamaktadır.

## Kaynakça

- Andrenelli, A. & González, J.L. (2019). *Electronic transmissions and international trade – Shedding new light on the moratorium debate*. OECD Trade Policy Papers, No. 233, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/57b50a4b-en>
- Banga, R. (2019). *Growing trade in electronic transmissions: Implications for the south*. UNCTAD Research Paper No. 29.
- Banga, Rashmi (2022). *WTO moratorium on customs duties on electronic transmissions: How much tariff revenue have developing countries lost?.* South Centre Research Paper, No. 157.
- BEA (2018). *Defining and measuring the digital economy*. Bureau of Economic Analysis, Working Paper. <https://www.bea.gov/system/files/papers/WP2018-4.pdf>
- Britannica, The Editors of Encyclopedia (2024). *Software*. Encyclopedia Britannica. <https://www.britannica.com/technology/software>
- Cheng, W. & Brandi, C. (2019). *Governing digital trade – A new role for the WTO*. Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE). Briefing Paper No. 6. <https://doi.org/10.23661/bp6.2019>
- Evenett, S. J. (2021). *Is the WTO moratorium on customs duties on e-commerce depriving developing countries of much needed revenue?.* St. Gallen Endowment. [https://currentthoughtsontrade.com/wp-content/uploads/2021/11/S.-Evenett\\_-WTO-Moratorium-12-Nov-2021\\_-finalised.pdf](https://currentthoughtsontrade.com/wp-content/uploads/2021/11/S.-Evenett_-WTO-Moratorium-12-Nov-2021_-finalised.pdf)
- IMF (2018). *Measuring the digital economy*. The Staff Report. <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2018/04/03/022818-measuring-the-digital-economy>
- ING (2017). *3D printing: A threat to global trade*. [https://think.ing.com/uploads/reports/3D\\_printing\\_DEF\\_270917.pdf](https://think.ing.com/uploads/reports/3D_printing_DEF_270917.pdf)
- KPMG (2024). *Taxation of the digitalized economy: Developments summary*. <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>
- OECD (2013). *Action plan on base erosion and profit shifting*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.
- OECD (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 - 2015 final report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OECD (2023). *Outcome statement on the two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. <https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf>
- Possati, L. M. (2020). Towards a hermeneutic definition of software. *Humanities and Social Sciences Communications*, 7(71), 1-11. <https://doi.org/10.1057/s41599-020-00565-0>
- Public Citizen (2024). *Fact sheet: WTO moratorium on customs duties on electronic transmissions*. [https://www.citizen.org/wp-content/uploads/Factsheet\\_-Moratorium-on-tariffs-on-e-transactions.pdf](https://www.citizen.org/wp-content/uploads/Factsheet_-Moratorium-on-tariffs-on-e-transactions.pdf)
- Şahin, K. & Turan, B.O. (2018). Üç boyutlu yazıcı teknolojilerinin karşılaştırmalı analizi. *Stratejik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 97-116. <https://doi.org/10.30692/sisad.441648>
- Schippers, M. L. (2021). Software and customs valuation. *Global Trade and Customs Journal*, 16(6), 222-228. <https://doi.org/10.54648/gtcj2021025>
- UNCTAD (2017). *Rising product digitalisation and losing trade competitiveness*. United Nations Publications. [https://unctad.org/system/files/official-document/gdsecidc2017d3\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/gdsecidc2017d3_en.pdf)
- UNCTAD (2021). *Digital economy report 2021 - Cross-border data flows and development: for whom the data flow*. United Nations Publications. [https://unctad.org/system/files/official-document/der2021\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/der2021_en.pdf)
- (IP/C/W/128/Add.1) *The Work Programme on Electronic Commerce-Background Note By The Secretariat. Council for Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights.*

(WT/GC/W/747) *Work Programme on Electronic Commerce Moratorium on Customs Duties on Electronic Transmissions: Need for a Re-Think. Communication From India And South Africa, General Council 26-27 July 2018.*

(WT/MIN(17)/68) *Statement by Indonesia: Facilitator's Consultation on Electronic Commerce, MC11 Declaration, and Other Relevant Plenary Sessions. Ministerial Conference 11th Session Buenos Aires, 10-13 December 2017.*

(WT/MIN(24)/W/26) *Work Programme on Electronic Commerce: Draft Ministerial Decision of 1 March 2024. Ministerial Conference Thirteenth Session, Abu Dhabi, 26-29 February 2024.*

(WT/MIN(98)/DEC/2) *Declaration on Global Electronic Commerce. Ministerial Conference, Second Session, Geneva, 18 and 20 May 1998.*

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 6 Ocak 1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

2018/01 sayılı İthalat Tebliği, 31 Aralık 2017 tarihli ve 30287 sayılı Resmi Gazete

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 2 Kasım 1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete.

3350 sayılı İthalat Rejimi Kararı, 31 Aralık 2020 tarihli ve 31351 Sayılı Resmi Gazete.

4458 sayılı Gümrük Kanunu, 4 Kasım 1999 Tarihli ve 23866 sayılı Resmi Gazete.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 12 Haziran 2002 tarihli ve 24793 sayılı Resmi Gazete.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21 Haziran 2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete.

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 7 Aralık 2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmi Gazete.

Gümrük Yönetmeliği, 07 Ekim 2009 tarihli ve 27369 sayılı Resmi Gazete.

İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli, 8040 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 30 Aralık 2023 tarihli ve 32415 Sayılı Resmi Gazete.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete.

... Mukimi Bir Firmadan Alınan Yazılımlar Nedeniyle Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı, T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 1 Kasım 2023 tarihli ve 38418978-125[30-2023/5]-491893 sayılı Özelge. <https://www.gib.gov.tr/isvec-mukimi-bir-firmadan-alinan-yazilimler-nedeniyle-tevkifat-yapilip-yapilmayacagi>

Almanya Mukimi Ortaktan Alınan Yazılım Hizmetinin KDV ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu, T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 6 Nisan 2018 tarihli ve 62030549-125[30-2015/229]-342400 sayılı Özelge.

[https://teknoloji.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/ozelge/OZEL\\_2018\\_342400.html](https://teknoloji.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/ozelge/OZEL_2018_342400.html)

Yurt Dışında Mukim Firmaya Ait Yazılım Programlarının Türkiye Distribütörlüğü Aracılığı ile Satışında Vergilendirme, T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 12 Mayıs 2023 tarihli ve 39044742-130[Özelge]-532884 sayılı Özelge. <https://www.gib.gov.tr/yurt-disinda-mukim-firmaya-ait-yazilim-programlarinin-turkiye-distribitorlugu-araciligi-ile>.

Yurt Dışından Yazılım Programı İthalinin KV ve KDV Karşısındaki Durumu, T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 21 Temmuz 2011 tarihli ve B.071.GİB.4.34.17.01-KDV.1-1063 sayılı Özelge. <https://www.gib.gov.tr/node/94324>

<http://tggumruk.com/tr/haber/598/bilisim-yazilim-software-ve-benzeri-urunlerin-ithalati-hakkinda>.

<https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/tarife>

<https://www.oecd.org/tax/beps/sttr-mli-faqs.pdf>



## Extended Abstract

### Research Questions and Purpose

The aim of the study is to examine the potential import tax losses caused by imported software through digital means, in the context of Türkiye's customs and tax legislation. The exclusion of digitally imported software from the scope of customs and import regulations raises questions about the potential for countries to suffer financial losses in three different respects, which can also be characterized as "research questions." The first is the import of "digitized" products, which in the past were recorded and transported on physical media, but today can be bought and sold on the internet. The second is using imported software in domestic manufacturing, resulting in import duty losses on those manufactured goods. The third is the duty losses arising from software downloaded to or activated on previously imported goods.

### Limitation

From a general perspective, the study attempted to examine the possible import tax losses according to three different methods of software importation and provide assessments based on Türkiye's customs and tax legislation. This approach can be considered as a limitation of the study, as tax losses may also occur according to different methods of software imports that are not addressed in the study.

### Methodology

The qualitative research method was adopted in the study, and assessments and opinions were provided on the axis of the legislation to examine the possible import tax losses in the context of the import of software through digital means.

### Results

The assessments and conclusions of the study can be summarized as follows, according to three mentioned different software import methods:

- Losses in import duties may occur due to digitized products that were recorded and transported on physical vehicles in the past but, can now be bought and sold on the internet. When import duties are imposed on goods used to transport such products, the possibility of imposing import duties disappears, as they are sold only in the digital environment under today's conditions. The Moratorium adopted by the WTO in 1996, which is still valid today, prevents countries from taxing digitized products. From Türkiye's perspective, tax losses from digitized products remain low level. This is because the Turkish Customs Tariff Schedule provides for low or zero custom duties on the goods used to transport these digitized products.

- Digitally imported software may cause import duties losses when subject to domestic manufacturing in two different ways. The first is the purchase of software-based elements such as plans, projects, and schematics of goods from abroad, and thus, instead of importing the relevant goods directly, the item is manufactured domestically using the related elements. 3D printers especially pose a risk for manufacturing goods easily, and off the books with this manufacturing model. The second is the digital import of the software that will be installed on the domestically manufactured goods to enable them to function. Both manufacturing methods pose a threat to tax avoidance. This is because, under conditions where high import duties are imposed on electronic goods, individuals and organizations may choose to produce goods in the mentioned ways, to avoid tax. One could adopt the related manufacturing models, especially for goods where most production costs consist of software components. In fact, the software importation for these intentions is also subject to taxes such as VAT, DST, and retention tax in Turkish Tax Law. However, the rates of these taxes may not cover the import tax amounts foreseen for the direct importation of the goods. In this respect, it would be crucial for Türkiye to take tax measures to eliminate the tax loss for the products produced in this way to restrict this practice, which also causes a high amount of foreign currency outflow abroad.

- Software may be imported digitally to add new features to goods that were previously subject to the release for free circulation regime. When an imported good becomes capable of providing new functions as a result of the supply of software through digital means, and the sales price of the same good is increased for the new one, a loss of import duty may arise in proportion to the amount of the increase. It may be possible to import goods by disabling certain features. The monetary value corresponding to the disabled features of such goods will not be included in the customs value unless there is a special provision in the sales contract. If the disabled features are activated later, after importation in return for a price, this may cause a loss of import tax as much as the price paid.

Although the cost of the disabled features may be subject to taxes when they are activated, such as VAT and other taxes, it may not sufficiently cover the loss of import duties.

In light of the evaluations provided in this study, it can be stated those new regulations regarding the importation of software through digital means in Turkish Law are a necessity. It is crucial to question the traditional approaches in terms of customs legislation in Türkiye and other countries and to implement legal and administrative regulations on digital imports. Turkish Customs Legislation has no provision for software to be imported digitally. On the other hand, there are taxation instruments in the Turkish Tax Legislation that can be attributed to software imports and related gains. However, trying to make and express today's meaning with the existing and outdated regulations is and will lead public administrations to a kind of "anachronism", i.e., an error of time. In other words, digitally imported software is not regulated and taxed under the underlying customs legislation but under other domestic tax laws that are not sufficiently up to date. Domestic taxes can serve as essential and effective instruments to compensate for the loss of import duties, but it is also critical to regulate software imports within the framework of customs legislation and to shape the legislation in terms of import duties.