

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı	:	62030549-125[6-2016/423]-91026	03.04.2017
Konu	:	Serbest bölgede üretilen yazılım programının fiziki mal olarak ihraç edilmesi durumunda dövizin Türkiye'ye gelmesinin tevsiki.	

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest bölgesinde yazılım üretimi ve ihracatı ile ilgili faaliyet gösterdiğini belirterek serbest bölgede CD şeklinde hazırlanarak fiziki mal olarak ihraç edilen yazılım bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilme yükümlülüğü ile elektronik transfer yöntemi ile ihraç edilen yazılım bedelinin döviz olarak gelmesi gereken tarih hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 24.2.2017 tarihli ve 29989 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9.2.2017 tarihli ve 6772 sayılı Kanunla değiştirilen 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde;

"Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

...

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir..." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükmün uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 12.03.2009 tarihli ve 27167 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No'lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde yapılmış olup uygulama söz konusu tebliğ kapsamında yürütülmektedir.

Söz konusu Tebliğin;

"3.1. Üretilen Ürünlerin FOB Bedeli" başlıklı bölümünde;

"3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi uyarınca, 1.1.2009 tarihinden geçerli olmak üzere, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler tarafından bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla, istihdam edilen personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir..." açıklamasına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğ'de değişiklik yapılmasına dair 3 Seri No. lu Tebliğin "3.6. Yazılım Faaliyetleri" başlıklı bölümünde; *"Tebliğin bu bölümünde geçen;*

-Elektronik transfer yöntemi: Yazılımın internet üzerinden elektronik ortamda gönderilmesini,

-Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin ve hizmetlerin tümünü,

-Yurt dışındaki müşteri: İkametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini,

ifade eder.

Yazılım tanımına uygun bir programın ticari amaçla hazırlanması ve elektronik transfer yöntemiyle ihraç edilmesi halinde, bu yazılım faaliyeti kapsamında serbest bölgede fiilen istihdam edilen personele ödenen ücretler 3218 sayılı Kanunda belirtilen şartları taşıması koşuluyla gelir vergisinden istisna edilecektir.

Yazılım faaliyetinin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için;

-Söz konusu faaliyetin münhasıran ve fiilen serbest bölgede yapılması,

-İşyeri alt yapısının ve teknik donanımının bu faaliyetin yapılmasına müsait olması

-Yazılımın yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,

-Yazılımdan yurt dışında faydalanılması,

-Faturanın yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,

-Dövizin Türkiye'ye getirildiğinin tevsik edilmesi (ödeme belgesi, banka dekontu vb.),

-Ürünün, gümrük çıkış beyannamesi (gümrük çıkış beyannamesi düzenlenmesinin zorunlu olmadığı durumlarda, ilgili mevzuata göre düzenlenen serbest bölge işlem formu) ve YMM faaliyet raporu ile **fiili ihracatının gerçekleştiğinin tevsik edilmesi,**
gerekir." açıklamasına yer verilmiştir.

Diğer taraftan 1 Seri No.lu Tebliğin "3.7.1. Raporun Konusu ve İbrahim Süreleri" başlıklı bölümünde ise,

" İstisna uygulamasında;

-Serbest bölgede üretilen ürünlerle bölge içinden, Türkiye'den veya dışarıdan alınan ürün tutarları,

-Bölge içine, Türkiye'ye veya yurt dışına satış tutarları,

-Bölgede üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edildiği,

hususlarının bu Tebliğde açıklanan usul ve esaslara uygun olduğunun yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenecek faaliyet raporu ile tevsik edilmesi üzerine, tecil edilen vergi terkin edilecektir. Düzenlenecek YMM faaliyet raporuna, Gümrük Çıkış Beyannamesi, Faaliyet Ruhsatı ile Kapasite Raporu örnekleri de eklenecektir.

...

Mükellefler, istisna uygulamasına ilişkin olarak yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen faaliyet raporlarını **en geç faaliyette bulunulan takvim yılını takip eden yılın şubat ayının 15 inci günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim edeceklerdir.**

Yıl içinde faaliyetine son veren ya da ürettiği ürünü sonraki yıl içerisinde tamamen satan veya kısmen satışla %85 şartını gerçekleştiren mükellefler ise, söz konusu raporları faaliyetlerine son verdikleri ya da ürünü sattıkları veya %85 şartını gerçekleştirdikleri ayı takip eden ikinci ayın 15 inci günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim edeceklerdir.

Bu bölümde belirtilen YMM raporlarının süresi içerisinde ibraz edilemeyeceğine ilişkin, mükellefler veya YMM'ler tarafından makul mazeret bildirilmesi halinde, **vergi dairesince 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesine göre bu Tebliğde belirlenen sürelerin bir katını geçmemek üzere ek süre verilebilecektir.**

..." açıklamaları yer almıştır.

Ayrıca, 29.07.2010 tarih ve 27656 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 2 Seri No'lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde,

"... mükelleflerin öngörülen şartları sağlayıp sağlamadıklarının tespit edilmesi amacıyla düzenlenmesi gereken Serbest Bölge Faaliyet Tasdik raporunun dispozisyonu hakkında, 31/12/2009 tarihli ve 27449 (4.Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 42 Sıra No.lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır....

Buna göre, YMM'ler tarafından düzenlenen Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporunun, faaliyette bulunulan takvim yılını takip eden Şubat ayının 15 inci günü akşamına kadarki süreyi kapsayan birinci dönem ile mükellefler veya YMM'ler tarafından verilecek dilekçe üzerine belirlenen birinci dönem süresinin bir katını geçmemek üzere verilen ek süreden oluşan ikinci döneme ait süre içinde ibraz edilmesi mümkündür.

Bu çerçevede, Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporunun, söz konusu istisnanın uygulanacağı takvim yılını takip eden Şubat ayının 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine veremeyen mükellefler veya YMM'lerde herhangi bir başvuruda bulunulmaksızın, bu süreyi takip eden 46 günlük süre içinde verilmesi halinde vergi dairesince kabul edilerek, ek süre verilmesi için başvuruda bulunulmaması nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 352/II-7 nci maddesi gereğince adlarına usulsüzlük cezası tatbik edilmek suretiyle işleme konulması, bu süreden sonra verilecek YMM raporlarının ise işleme konulmaması gerekmektedir." denilmektedir.

42 Seri No.lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin, "2 - Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Düzenlenecek Olan Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporunda Bulunması Gereken Bilgiler." başlıklı bölümünde,

"Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporu, bu Tebliğin (1) numaralı ekini oluşturan Rapor Kapağına ve (2) numaralı ekini oluşturan Rapor Dispozisyonuna uygun olarak hazırlanacaktır. Düzenlenecek rapora, Gümrük Çıkış Beyannamesi, Faaliyet Ruhsatı ile Kapasite Raporu örnekleri ile raporu düzenleyen yeminli mali müşavirin gerekli gördüğü inceleme ile ilgili diğer belgelerin eklenmesi gerekmektedir.

...

1 Seri No.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde ve **gerektiğinde bu konuda yayımlanacak tebliğ ve benzeri düzenlemelerde açıklanan usul ve esaslara uygun olduğunun tevsik edilmesi gerekmektedir....**" açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

-Serbest bölgede üretilen yazılım programının CD ya da elektronik transferi yöntemiyle ihracatında gelir vergisi istisnası uygulamasından faydalanılabilmesi için söz konusu Kanun, Tebliğ ve Sirkülerde tecil edilen verginin terkin edilmesi için aranılması istenilen tüm şartların gerçekleşmiş olması, bu şartlar arasında yer alan "*Dövizin Türkiye'ye getirildiğinin tevsik edilmesi (ödeme belgesi, banka dekontu vb.)*" hususuna ilişkin belgelerin de, YMM faaliyet raporuna eklenmesi ve/veya ibrazı suretiyle raporun vergi dairesine ibraz edilmesi gerekecektir.

-YMM raporlarının süresi içerisinde ibraz edilemeyeceğine ilişkin, mükellefler veya YMM'ler tarafından makul mazeret bildirilmesi halinde, vergi dairesince 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesine göre söz konusu Genel Tebliğde belirlenen sürelerin bir katını geçmemek üzere ek süre verilmesi halinde de raporun ibraz süresine kadar dövizin getirildiğinin tevsiki gerekir.

-Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporunun, söz konusu istisnanın uygulanacağı takvim yılını takip eden Şubat ayının 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine veremeyen mükellefler veya YMM'lerce herhangi bir başvuruda bulunulmaksızın, bu süreyi takip eden 46 günlük süre içinde verilmesi halinde (ek süre verilmesi için başvuruda bulunulmaması nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 352/II-7 nci maddesi gereğince adlarına usulsüzlük cezası tatbik edilmek suretiyle) işleme konulması durumunda bu tarihe kadar dövizin getirildiğinin tevsiki gerekir.

- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 9/2/2017 tarihli ve 6772 sayılı Kanunla değiştirilen geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, serbest bölgelerde istihdam edilen personelin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin uygulamaların, 1 Seri No'lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde yapılan usul ve esasa yönelik açıklamalara göre yürütülmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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

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

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