

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ELEKTRONİK OLARAK SAĞLANAN HİZMETLERE UYGULANAN KDV SİSTEMİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

THE CHANGES MADE IN THE VAT SYSTEM APPLIES TO ELECTRONICALLY SUPPLIED SERVICES IN THE EUROPEAN UNION



Ebru TİYAR*

ÖZ

Avrupa Birliği Konseyi, KDV Direktiflerinde yaptığı düzenlemeler ile hizmetlerin ifa yerine göre vergilendirilmesinde değişiklikler yapmıştır. Yapılan bu değişiklikler ile 01 Ocak 2015 tarihinden itibaren telekomünikasyon, radyo ve televizyon yayını hizmetleri ile elektronik ortamda verilen hizmetlere vergi mükellefi olmayan tüketicinin bulunduğu üye ülkede Tek Yerde Kayıt (Mini One Stop Shop (MOSS)) adı verilen elektronik sistem kullanılarak KDV uygulanmaktadır. MOSS sistemi ile vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması, haksız rekabetin önlenerek küçük ve orta ölçekli firmaların piyasaya girmesinin önündeki engellerin kaldırılması amaçlanmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Hizmetlerin sunum yeri, tek yerde kayıt, MOSS, telekomünikasyon, radyo ve televizyon yayını, elektronik ortamda verilen hizmetlerin vergilendirilmesi.

Jel Sınıflandırması: H20, H25, K34.

ABSTRACT

European Council has changed taxation of supply of services by amending VAT Directives. Since 1st January 2015, supplies of telecommunications, broadcasting and electronic services supplied by the taxable persons to non-taxable consumers are taxed by the Member States where non-taxable customers are established by using Mini One Stop Shop (MOSS) according to the these changes. With the MOSS system, it is aimed to reduce the costs of tax compliance, and to eliminate the obstacles for small and medium sized companies to the entry the market by preventing unfair competition.

Keywords: Place Of Supply Of Services, Mini One Stop Shop, Moss, Taxation Of Telecommunications, Broadcasting And Electronic Services.

Jel Classification Codes: H20, H25, K34.

* Gelir Uzmanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, e_tiyar@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0002-2039-4815.

Tiyar, E. (Mayıs 2019). Avrupa Birliği'nde Elektronik Olarak Sağlanan Hizmetlere Uygulanan KDV Sisteminde Yapılan Değişiklikler, *Vergi Raporu*, 236, (324-334).

GİRİŞ

Avrupa Birliği (bundan sonra AB olarak kısaltılacaktır) Konseyi, telekomünikasyon, radyo-televizyon yayıncılığı ve elektronik olarak sunulan hizmetlerin sunumunun vergilendirildiği yer bakımından bir dizi politika değişikliğini öngören KDV Paketini 4 Aralık 2007 tarihinde kabul etti. Bu düzenlemeyle, elektronik olarak sunulan hizmetlerin tüketim ülkesinde vergiye tabi tutularak iç pazarda farklı KDV oranları nedeniyle açığa çıkan rekabet bozucu etkilerinin önlenmesi sağlanmaya çalışılmaktadır.¹ Bahsedilen bu değişiklikleri uygulamak üzere AB Komisyonu (bundan sonra Komisyon denilecektir) 2006/112/EC sayılı² Direktifte değişiklik yapan 2008/8/EC sayılı Direktifi yayımlayarak bazı hizmetlerin sunum yerini yeniden tanımlamıştır.³

1 Ocak 2015 tarihinden itibaren MOSS adı verilen elektronik sistem uygulanarak, telekomünikasyon, televizyon ve radyo yayınları ve elektronik ortamda sunulan hizmetler mükellef olmayan tüketicinin bulunduğu yerde vergilendirilmeye başlanmıştır. MOSS sisteminde bu tür hizmetleri birden fazla üye ülkede mükellef olmayan tüketicilere sunan tedarikçinin her bir üye ülkede KDV mükellefiyeti oluşturması gerekmez. Tedarikçinin hizmet sunulan üye ülkelerden birini seçip sadece o üye ülkede KDV mükellefiyeti oluşturması yeterlidir. Bu sistem mükellefin tercih etmesi durumunda uygulanır. MOSS sistemi,

mal teslimlerini ve telekomünikasyon, televizyon ve radyo yayınları ve elektronik ortamda sunulan hizmetler dışındaki diğer hizmet sunumlarını kapsamaz.

Bu çalışmada nispeten yeni olan MOSS sisteminin kapsamın daha iyi anlaşılabilmesi için elektronik olarak sağlanan hizmetler ve bu hizmetlerin sunum yeri kavramı incelenerek MOSS sistemi hakkında bilgi verilecek olup, bu sistemin üye ülkelerin vergilendirme yetkisi ve vergi gelirleri üzerindeki etkisi tartışılacaktır.

1- MOSS SİSTEMİNİN KAPSAMI

MOSS sistemi telekomünikasyon, radyo-televizyon yayıncılığı ve elektronik olarak sunulan hizmetleri kapsamaktadır.⁴

Telekomünikasyon hizmetleri; kablo, radyo, optik veya diğer elektro manyetik sistemler ile sinyal, kelime, görüntü, ses veya bilgi iletişimi ve yayını ile ilgili hizmetler ile bu hizmetlerin transferi veya global bilgi ağlarına girişi de dahil olmak üzere bu hizmetlerin iletimi, yayını ve alınmasının kullanım hakkının sağlanmasıdır.⁵

Telekomünikasyon ağları, ses ve verilerin transferini sağlayan ağlar olup kablolu yayın, telekom ve internet servis sağlayıcı gibi ağları kapsar. Bu ağlar telekomünikasyon, radyo ve televizyon yayını ve elektronik hizmetlere erişimi sağlayan tüm birimleri de içerir. KDV bakımından telekomünikasyon ile iletişim ağları

¹ European Commission. Press Release. 12.02.2008. (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-208_en.htm?locale=en) Erişim Tarihi: 28 Aralık 2018.

² Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax OJ L 347. 11.12.2006.

³ Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services -OJ L 44. 20.2.2008.

⁴ Komisyon. bazı çalışmalarında bu hizmetleri dijital hizmetler olarak da tanımlamıştır. Bir telekomünikasyon ağı aracılığıyla, bir arayüz veya bir portal aracılığıyla sağlanan bir dizi dijital servis, nihai tüketicieye bir aracı tarafından iletilebilir. Cep telefonlarına müzik veya oyunlara erişmenin ve indirmenin yanı sıra, hizmetler arasında dizin sorgulamaları, hava durumu tahminleri, yarışmalar, oylama ve her türlü uygulama yer alabilir.

Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015. (Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013). 3 April 2014 s.2-6.

⁵ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

birbirlerinin yerine kullanılabilirken, mobil ağlar telekomünikasyon ağlarının bir alt grubudur.

Radyo-televizyon yayıncılık hizmetleri, bir medya hizmet sağlayıcısının editoryal sorumluluğu altında iletişim ağları aracılığıyla kamuya sağlanan radyo ve televizyon programları gibi görsel-işitsel ve işitsel hizmetlerdir.

Örneğin bir spor kanalında bu tanıma giren editoryal sorumluluk altında yayınlanan programlara üye ülkelerde indirimli oran uygulanabilirken, editoryal sorumluluk olmadan bu programları toptan olarak yayınlama hakkını alarak hizmet sunan tedarikçilerin yaptığı işler ise elektronik hizmet sunma kapsamında değerlendirilerek hizmetin sunulduğu ülkede standart KDV oranına tabi olur.

Radyo ve televizyon programlarının kamuya açık olmasıyla ifade edilen ise ülkenin tamamına yayın yapılması, ülkede belli bir bölgeye yayın

yapılması ya da belli bir ücret karşılığı sadece bu ücreti ödeyenlere yayın yapılmasıdır.

Elektronik olarak sağlanan hizmetler, internet veya elektronik ağ üzerinden, insan müdahalesini en az seviyede içerecek şekilde sağlanan ve bilgi teknolojileri olmaksızın tedarik edilmesinin imkânsız olduğu ve otomatik olarak elde edilen hizmetlerdir.⁶

Fiyat karşılaştırma hizmetleri sunan internet sitelerinin bu hizmetlerinin KDV'nin konusuna girip girmemesi ise bu hizmetlerin nihai tüketiciye ücretli olarak sunulup sunulmadığına göre değişmektedir. Her ne kadar bu hizmetler, insan müdahalesi olmadan internet üzerinden otomatik olarak sağlandığından elektronik hizmetler olarak tanımlansa da, nihai tüketiciye ücretsiz sunulması halinde KDV'ye tabi olmaz.⁷

Oldukça kapsamlı olan elektronik olarak sağlanan hizmetleri içeren tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 1.1: Elektronik Olarak Sağlanan Hizmetler (Kaynak: 282/2011 Sayılı KDV Uygulama Tüzüğü)

Web Sitesi Temini, Web-Hosting, Program ve Ekipmanların Uzaktan Bakımı	Yazılım Tedariki ve Güncellemeleri	Görüntülerin, Metinlerin ve Bilgilerin Temin Edilmesi ve Veri Tabanlarının Kullanılabilir Hale Getirilmesi	Şans Oyunları ve Kumar Oyunları Dahil Olmak Üzere Müzik, Film ve Oyunların Yanı Sıra Politik, Kültürel, Sanatsal, Sportif, Bilimsel ve Eğlence Yayınları ve Etkinlikleri	Uzaktan Öğretim
Web sitesi barındırma ve web sayfası barındırma	Yazılımlara (satın alma/muhasebe programları ve virüsten koruma yazılımı dahil) artı güncellemelere erişmek veya indirmek	Masaüstü temalarına erişmek veya indirmek	Bilgisayara ve cep telefonlarına müzik erişmek veya indirme (jingle, alıntı, zil sesi veya diğer seslere erişmek veya bunları indirmek)	İnternet veya benzer elektronik ağın sadece öğretmen ve öğrenci arasındaki iletişim için bir araç olarak kullanıldığı durumlar dışında, sanal sınıflar da dahil olmak üzere sınırlı veya hiç insan müdahalesi gerektirmeyen İnternet işlevine veya benzer elektronik ağa bağlı otomatik uzaktan eğitim.

⁶ Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as amended by Regulation (EU) No 1042/2013 of 7 October 2013 L 284 1 26.10.2013.

⁷ Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015. (Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013). 3 April 2014 s.2-6.

Programların otomatik, çevrimiçi ve uzaktan bakımı	BannerBlocker olarak bilinen reklam afişlerini engelleme yazılımı	Fotoğraf veya resim resimlerine veya ekran koruyuculara erişmek veya bunların indirmek	Filmleri erişmek veya filmleri indirmek	Öğrenciler tarafından çevrimiçi olarak tamamlanan ve insan müdahalesi olmadan otomatik olarak işaretlenmiş çalışma kitapları.
Uzaktan sistem yönetimi	Bilgisayarları çevre birimlerle (yazıcılar gibi) birbirine bağlayan yazılımlar gibi sürücülerini karşıdan yüklemek	Kitapların ve diğer elektronik yayınların sayısallaştırılmış içeriği	Oyunların bilgisayarlara ve cep telefonlarına indirilmesi	
Belirli verilerin elektronik olarak depolandığı ve alındığı yerlerde çevrimiçi veri depolama	Web sitelerinde filtrelerin çevrimiçi olarak otomatik olarak kurulması	Çevrimiçi gazete ve dergilere abone olmak	İnternete veya oyuncuların coğrafi olarak birbirlerinden uzak olduğu diğer benzer elektronik ağlara bağlı olan otomatik çevrimiçi oyunlara erişmek	
İsteğe bağlı disk alanı için çevrimiçi tedarik	Güvenlik duvarlarının çevrimiçi otomatik kurulumu	Webloglar ve web sitesi istatistikleri	TV veya video gibi medya servis sağlayıcısı tarafından oluşturulan kataloğlara dayanarak kullanıcı tarafından seçilen ve radyo veya televizyon ağı, internet veya benzer elektronik ağ aracılığıyla dağıtılan radyo veya televizyon programlarını dinlemek veya görüntülemek	
		Çevrimiçi haberler, trafik bilgileri ve hava durumu raporları	Geleneksel radyo ve televizyon ağları üzerinden aynı anda yayınlanmadıkça, İnternet veya benzeri elektronik ağ (IP akışı) yoluyla radyo veya televizyon programlarını almak	
		Yasal ve finansal veriler gibi müşterinin spesifik verilerinden yazılım tarafından otomatik olarak üretilen çevrimiçi bilgiler (özellikle, gerçek zamanlı olarak sürekli güncellenen borsa verileri gibi veriler)		
		Bir web sitesinde/ web sayfasında afiş reklamları içeren bir reklam alanı sağlanması		
		Arama motorlarının ve internet dizinlerinin kullanılması		

2- MOSS KAPSAMINDAKİ HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1- 1 Ocak 2015'ten Tarihinden Önceki Durum

2006/112/EC sayılı Direktifte değişiklik yapan 2008/8/EC Sayılı Direktif, vergilendirilebilir kişiler ile vergilendirilmeyen kişilere yapılan hizmet sunumlarının vergilendirilmesinde ayrıma gitmiştir.⁸ Buna göre; işletmeden işletmeye (Business to business-B2B) vergilendirilebilen kişiler için ana kural tüketicinin/vergilendirilebilir kişinin işletmesinin ya da sabit işyerinin bulunduğu hizmet sunumunun gerçekleştiği üye ülkede vergilendirmenin gerçekleştirilmesidir. Vergilendirilmeyen kişilere (Business to Customer-B2C) yapılan hizmet sunumunda ana kural vergilendirmenin tedarikçinin işletmesinin ya da sabit işyerinin bulunduğu üye ülkede yapılmasıdır.⁹

Hizmetlerin sunum yerinin tespiti özellikle nihai tüketici ile tedarikçinin farklı ülkelerde olması gibi birden fazla ülkeyi kapsayan durumlarda vergilendirme yetkisinin tespitinde önem kazanmaktadır. Çünkü hizmetlerin sunulduğu yere göre vergilendirmenin yapılacağı yer belirlenir. Sunulan hizmetin türü kadar aynı zamanda hizmeti alan kişinin vergilendirilebilir kişi olması veya vergilendirilmeyen nihai tüketici olup olmaması da vergilendirme yetkisinin tespitinde önemlidir.

Vergilendirilebilir kişi, bir faaliyetin amacı veya sonucu ne olursa olsun, herhangi bir yerde bağımsız olarak herhangi bir ekonomik faaliyette bulunan gerçek veya tüzel herhangi bir kişi anlamına gelir. Diğer bir ifadeyle; gerçek kişi, adi ortaklık, sermaye veya şahıs şirketi vergilendirilebilir kişi olarak kabul edilmektedir.¹⁰

Genel olarak, işletmeler arası hizmet sunumları, tüketicinin bulunduğu yerde vergilendirilir-

ken, işletme ile nihai tüketici arasında yapılan hizmet sunumları işletmenin olduğu yerde vergilendirilir

Örneğin; Almanya yerleşik olan bir muhasebecilik firmasının Polonya'daki bir şirkete muhasebecilik hizmeti sunması durumunda Polonya'da uygulanan KDV oranına göre vergilendirilir. Polonyadaki müşteri KDV tevkifatından sorumlu olur. Diğer taraftan İsveç'teki bir danışmanlık firmasının Danimarka'daki müşteriye verdiği danışmanlık işlemi İsveç'te vergilendirilir.

Üçüncü¹¹ ülkede yerleşik tedarikçiler tarafından AB'de yerleşik olan fakat vergiye tabi olmayan kişilere elektronik olarak sağlanan hizmetler, müşterinin ikamet ettiği veya daimi bir adresinin olduğu yerde vergilendirilir. Örneğin, Portekiz'de ikamet eden özel bir kişi bir Japon çevrimiçi kütüphanesinden yararlanıyorsa, Japon şirketinin tahsil ettiği tutar üzerinden Portekiz'de uygulanan KDV oranı üzerinden ödeme yapar.

Üçüncü ülkede yerleşik tedarikçiler tarafından AB'de vergilendirilemeyen nihai tüketicilere sağlanan radyo ve televizyon yayıncılığı hizmetleri ve telekomünikasyon hizmetleri, nihai tüketicinin hizmeti etkin bir şekilde kullandığı ve bu hizmetten faydalandığı yerde vergilendirilebilir.

Reklamcılık hizmetleri, danışmanların ve avukatların hizmetleri, finansal hizmetler, telekomünikasyon hizmetleri, yayın hizmetleri ve elektronik olarak sağlanan hizmetler gibi B2C hizmetleri, müşterinin AB üyesi olmayan bir ülkede yerleşik olması şartıyla müşterinin bulunduğu yerde vergilendirilir.

2003-2014 yılları arasında uygulanan "Elektronik hizmetler üzerinde alınan KDV sistemi" (VAT on eServices -VoES) ya da "elektronik

⁸ Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008.

⁹ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006.

¹⁰ EU VAT Rules. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/where-tax_). Erişim tarihi: 28 Aralık 2018.

¹¹ AB Kurucu Anlaşmalarında yer alan "üçüncü ülke" terimi AB'ye üye olmayan ülkeleri ifade etmektedir.

hizmetler sistemi” adı verilen sistemde, üye ülkelerin herhangi birinde tedarikçinin tüketiciye elektronik olarak sunduğu hizmetler, tüketicinin hangi ülkede olduğuna bakılmaksızın tedarikçinin bulunduğu ülkede vergilendirilmektedir.¹² Bu sistemde, yabancı mükellefler, bu hizmetleri sundukları üye ülkelerin herbirinde KDV mükellefiyeti oluşturmak zorundaydılar.

Elektronik olarak sunulan hizmetlerin, Birlik dışındaki bir ülkede tüketiciye sunulması durumunda ise, sağlanan bu hizmet KDV'nin konusuna girmemektedir.

Telekomünikasyon, radyo ve televizyon yayını hizmetlerinin Birlikte yerleşik olmayan bir tedarikçi tarafından sunulması durumunda ise, vergilendirme tedarikçinin bulunduğu ülkede yapılmaktaydı. Birlikte yerleşik olmayan bir tedarikçi tarafından sunulması durumunda ise, bu hizmetler tüketicinin bulunduğu üye ülkede yapılmış gibi işlem görmektedir ve bu üye ülke tarafından vergilendirilmektedir.

2.2- 1 Ocak 2015'ten Tarihinden Sonraki Durum

1 Ocak 2015'ten itibaren, 2006/112/EC sayılı KDV Direktifinin 58'inci maddesine göre, tedarikçinin hangi ülkede yerleşik olduğuna bakılmaksızın, tedarikçiden tüketiciye elektronik olarak sunulan hizmetler tüketicinin olduğu ülkede vergilendirilmektedir.

MOSS sisteminde “tescilin yapıldığı üye ülke” ile “tüketimin yapıldığı üye ülke”nin belirlenmesi vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun tespiti bakımından önemlidir. Vergilendirilebilir kişinin MOSS sistemini kullanmak için tescil yaptırdığı, KDV beyanında bulunduğu ve KDV'yi ödediği ülke tescilin yapıldığı üye ülkedir. Örneğin; Belçika, Fransa ve Danimarka'da vergi mükellefi

olmayan tüketicilere MOSS kapsamındaki hizmetleri sunan bir Alman firması Danimarka'da tescil yaptırabilir.

Tüketimin yapıldığı üye ülke ise, telekomünikasyon, radyo ve televizyon yayını ve elektronik hizmetlerinin vergi mükellefi olan tedarikçi tarafından vergi mükellefi olmayan tüketicilere sunulduğu ülkedir.¹³

MOSS sisteminde vergilendirme, tedarikçinin Birlik içinde ya da dışında olmasına göre, iki ayrı şekilde uygulanır. Birlik içi vergilendirme sistemi, Birlik içinde KDV mükellefi olan ya da Birliğe üye bir ülkede iş merkezi olmayıp sabit işyeri bulunan vergilendirilebilir kişilere uygulanır. Birlik içi vergilendirme sisteminde, vergilendirilebilir kişinin bu ülkede iş merkezi ya da sabit işyeri olmayabilir.

Birliğe üye bir ülkede iş merkezi ya da sabit işyeri bulunmayan veya KDV yönünden mükellefiyeti olmayan ya da olmasına da gerek olmayan vergilendirilebilir kişilere ise Birlik dışı vergilendirme sistemi uygulanır. Bu sistemde hizmetin sunulduğu tüketicinin bulunduğu üye ülkede KDV mükellefiyeti oluşturulur. MOSS için tescil yapılan üye ülke aynı zamanda tüketimin yapıldığı üye ülke olabilir, yani mükellef MOSS sistemini KDV'yi beyan ve ödemek için kullanılabilir. Bu sistemde, MOSS sistemini kullanmak için herhangi bir üye ülke seçilebilir.

Hangi üye ülkede MOSS için tescil yaptırılacağına ilişkin kurallar hariç olmak üzere her iki vergilendirme sistemi de birbirine benzemektedir.

Burada belirtilmesi gereken önemli bir noktada, Birlikte yerleşik olmayıp, KDV mükellefi olan kişiler ile işyeri olmamasına rağmen KDV mükellefi olanlar, Birlik dışı sistemden faydalanamayacaklardır.

İsteğe bağlı olan bu sistemin kullanılması durumunda, tedarikçinin işyerinin bulunmadığı

¹² Revenue Department Manual. VAT on eServices Scheme. (<https://www.taxfind.ie/>). Erişim tarihi: 28 Aralık 2018.

¹³ Guide to the VAT mini One Stop Shop (MOSS) (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/guide-vat-mini-one-stop-shop-moss). Erişim tarihi: 28 Aralık 2018.

üye ülkelere yapılan tüm hizmet sunumları KDV beyannamesine dâhil edilmek zorundadır. Tedarikçinin yerleşik olduğu üye ülkede yapmış olduğu bu tür hizmet ifaları bu ülkede vergilendirilir. Bu sistemle, tedarikçinin hizmet sunduğu her bir üye ülkede ayrı ayrı KDV mükellefiyeti oluşturmasının önüne geçilmiş olur.

Vergilendirmenin doğru yapılmasını sağlamak için, öncelikle hizmet sunulan tüketicinin vergi mükellefi olup olmadığının tespiti gerekir. Ayrıca, bu tüketicilerin hangi üye ülkede yerleşik olduğunun ya da Birlik dışındaki bir ülkede yerleşik olup olmadığının da belirlenmesi gerekir.¹⁴ Tüketicinin yerini belirlemek için iki genel kural vardır. Tüketicinin bir işletme (vergilendirilebilir kişi) olması durumunda ya kayıtlı olduğu ülke ya da hizmetin kullanıldığı sabit bir binaya sahip olduğu ülkedir. Tüketicinin vergiye tabi olmayan kişi olması durumunda, tüketicinin kayıtlı olduğu, kalıcı adresinin bulunduğu ya da genellikle yaşadığı ülkedir.

MOSS sistemini seçen KDV mükellefi, tescilin yapıldığı üye ülkede mükellefiyet oluşturur.

Birlik içi vergilendirme sistemine göre, mükellefin tescilin yapıldığı üye ülkede işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi veya sabit bir işyerinin bulunması gerekmektedir. Mükellefin Birlik içinde birden fazla sabit işyerinin bulunması durumunda, mükellefe bu işyerlerinden birinin bulunduğu üye ülkeyi tescilin yapıldığı ülke olarak seçme hakkı verilmiştir. Bu durum mükellefe seçme hakkının verildiği tek durum olup, tescilin yapıldığı yılı takip eden 2 yıl boyunca bu ülkeyi değiştirme hakkı yoktur. KDV mükellefi ulusal KDV

beyannamesinde kullandığı KDV numarasını bu beyannamede de kullanır.¹⁵

MOSS'un ne tescilin yapıldığı ülke de, ne de yerleşik olunan ülkede değil, hizmetlerin tüketime sunulduğu ülkede uygulanabiliyor olması nedeniyle tüketicinin yapıldığı üye ülkenin ulusal KDV sistemi ve muhasebe sistemi MOSS kapsamındaki hizmetler için de uygulanır. Faturalandırmada ise 31 Aralık 2018 tarihine kadar tüketicinin yapıldığı üye ülkedeki faturalandırma usulü uygulanırken, 1 Ocak 2019'dan itibaren tescilin yapıldığı üye ülkedeki faturalandırma usulü uygulanmaktadır.¹⁶

Yukarıdaki genel kuralın tek istisnası ise 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan 10.000 Avro'yu aşmayan telekomünikasyon, radyo ve televizyon yayını ve elektronik hizmet sunumlarının vergi mükellefi olmayan tüketiciye sunumunda vergilendirilmenin tedarikçinin bulunduğu üye ülkede yapılmasıdır.¹⁷

Örneğin iş merkezi Almanya'da bulunan ve bu ülkede MOSS sistemine tabii hizmetleri sunmayan, ancak Hollanda'da bulunan sabit işyeri üzerinden Belçika'daki bir tüketiciye hizmet sunan tedarikçi Belçika'daki hizmet sunumları için MOSS sistemini kullanabilir.

Diğer taraftan, yine iş merkezi Almanya'da bulunan ve Hollanda'daki sabit işyeri üzerinden hem Almanya'da hem de Belçika'daki tüketicilere hizmet sunan tedarikçi, Belçika'daki hizmet sunumları için MOSS sistemini kullanırken, Almanya'daki hizmet sunumlarını ise Almanya'da geçerli olan KDV kurallarına göre beyan eder.

Birlik dışı vergilendirme sisteminde ise mükellef herhangi bir üye ülkeyi tescilin yapıldığı

¹⁴ The basic EU VAT rules for electronically supplied services explained for micro businesses (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/information_microbusinesses_euvat_2015_en.pdf).

¹⁵ Register to MOSS. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/register-moss_en).

¹⁶ Guide to the VAT mini One Stop Shop (REV 1 applicable from 1 January 2019) Brussels. 23 October 2013.

¹⁷ Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods.

üye ülke olarak seçebilir ve bu mükellefe tescilin yapıldığı ülke tarafından KDV kimlik numarası verilir.

MOSS sistemi uyarınca, hizmeti sunan mükellef, diğer üye ülkelerde tüketicilere yapmış olduğu hizmet sunumlarının detaylarını da içeren KDV beyannamesini elektronik olarak üçer aylık dönemler halinde tescilin yapıldığı üye ülkeye gönderir. Herhangi bir hizmet sunumunun gerçekleşmediği dönemlerde boş beyanname gön-

derir. Bu beyannameler, tüketimin yapıldığı üye ülkelerin payına düşen ödenecek KDV ile birlikte elektronik ortamda gönderilir. MOSS, hem Birlik içinde kayıtlı olan hem de kayıtlı olmayan tüm mükelleflerin faydalanabileceği bir sistemdir.

Bununla birlikte MOSS'u seçen mükellefler, bahsi geçen hizmet türlerinin tamamı için bu sistemi uygulamak zorundadırlar. Bir üye ülkedeki hizmetlere uygulayıp diğer bir üye ülkedeki hizmetlere uygulamama hakları bulunmamaktadır.

Tablo: 2.2.1 1.1.2015 Sonrası MOSS Uygulaması

Birlikte Yerleşik Tedarikçi Tarafından Sunulan Hizmetler		Üçüncü Ülkede Yerleşik Tedarikçi Tarafından Sunulan Hizmetler	
İşletmenin Diğer Bir Üye Ülkede Olması	KDV hesaplanmaz. Tüketici KDV Tevkifatı yöntemiyle vergiden sorumludur.	İşletmenin AB Üyesi Ülkede Olması	KDV hesaplanmaz. Tüketici KDV Tevkifatı yöntemiyle vergiden sorumludur.
Tüketicinin Diğer Bir Üye Ülkede Olması	KDV tüketicinin olduğu üye ülkede hesaplanır.	Tüketicinin AB Üyesi Ülkede Olması	KDV tüketicinin olduğu üye ülkede hesaplanır.
İşletmenin veya Tüketicinin AB Dışında Olması	AB KDV kuralları uygulanmaz.		

Tablo: 2.2.1 (Devam) 2015 Sonrası MOSS Uygulaması

Hizmeti Sağlayan	AB 1 Üye Ülkesindeki Tüketici	AB 2 Üye Ülkesindeki Tüketici	Üçüncü Ülkede Yerleşik Tüketici(2)
Birlikte Yerleşik Tedarikçi (AB 1 Ülkesi)	AB 1 ülkesinde vergilendirilebilir.	AB 2 ülkesinde vergilendirilebilir.	AB KDV'si hesaplanmaz.
Birlikte Yerleşik Tedarikçi (AB 2 Ülkesi)	AB 1 ülkesinde vergilendirilebilir.	AB 2 ülkesinde vergilendirilebilir.	AB KDV'si hesaplanmaz.
Üçüncü Ülkede Yerleşik Tedarikçi	AB 1 ülkesinde vergilendirilebilir.	AB 2 ülkesinde vergilendirilebilir.	AB KDV'si hesaplanmaz.

Kaynak: AB Gümrük ve Vergilendirme Genel Müdürlüğü

2015 yılından itibaren uygulanan kurallar aşağıdaki tabloda (Tablo:2) özetlenmiştir.

SONUÇ

Komisyonca 2004 yılında KDV'ye tabi malların teslim yeri kurallarının değiştirilmesine ilişkin

hazırlanan ilk taslakta, malların mesafeli satışı da dahil diğer dijital hizmetlerin bu mal ve hizmetlerin tüketime sunulduğu yerde vergilendirilmesi önerilmekteydi. Ancak bu öneri üye ülkelerin tamamı tarafından kabul edilmedi.¹⁸

2014 sonuna kadar uygulanan sistemde, te-

¹⁸ Vergilendirme politikası "Birliğin ortak politikaları" arasında olmayıp münhasıran üye ülkelerin yetki alanındadır. Birlik düzeyinde tüm üye ülkeleri bağlayıcı politika değişikliği yapılabilmesi. üye ülkelerin tamamının bu değişikliği kabul etmesiyle mümkündür.

darıkçiden tüketiciye yapılan teslimler tedarikçinin bulunduğu üye ülkede vergilendirilmekteydi. Bu da daha yüksek KDV oranı uygulayan ülkede yerleşik tedarikçi lehine haksız rekabet oluşturmaktaydı.

Yapılan değişiklikler ile tedarikçilerin hangi üye ülkede yerleşik olduğuna bakılmaksızın, tüketicinin bulunduğu üye ülkede vergilendirilme yapılarak bir üye ülkenin yerleştiği tedarikçi ile diğer bir üye ülke yerleştiği tedarikçi arasında ve özellikle diğer üye ülkelerdeki vergi planlaması yapmakta zorluk çeken küçük ölçekli işletmeler açısından oluşan haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmıştır.

Diğer taraftan bu değişiklikler özellikle elektronik hizmetlerin KDV'den istisna olduğu ya da düşük KDV oranlarının uygulandığı üye ülkede yerleşik tedarikçinin, daha yüksek KDV oranının uygulandığı üye ülkede bulunan tüketiciye hizmet sunması durumunda bu tedarikçi aleyhine bir durum oluşturmaktadır. Televizyon ve radyo yayınlarına % 3 indirimli oran uygulanan Lüksemburg'ta yerleşik bir firmanın bu hizmetleri standart KDV oranı uygulanan ülkelerde (Almanya'da % 19, Macaristan'da % 27, Yunanistan'da % 24 gibi) sunması durumunda gelir kaybı yaşayacağı tabiidir.¹⁹

Küçük ve orta ölçekli işletmelerin, bu hizmetleri kendi ülkelerinde tüketiciye sunmaları durumunda kendi ülkeleri tarafından daha önceden bu işletmelere tanınan KDV istisnası uygulanmaya devam edecektir. Diğer taraftan dijital hizmetlerin başka bir üye ülkede tüketime sunulması durumunda, KDV bu üye ülkede doğduğundan MOSS sistemine tescil işlemi gerçekleştirilecektir.

Tamamen elektronik olan MOSS sistemini tercih eden mükellefler, kendi vergi idareleri aracılığıyla kendi dillerinde KDV beyanında bulunabilecekler ve ödemelerini yapabileceklerdir.

20 Aralık 2010'da Komisyon, "Avrupa 2020 Strateji Programı" kapsamında AB vatandaşlarının Tek Pazarda etkin bir rol oynamasını ve Tek Pazardan daha çok yararlanmalarını sağlamak üzere vergi kurallarını basitleştiren birtakım tedbirlere ilişkin planlarını açıkladı. "AB Vatandaşları İçin Sınır Ötesi Vergi Engellerinin Kaldırılması"²⁰ başlıklı iletişim ile AB vatandaşlarının ayrımcılık, çifte vergilendirme, vergi iadesi talep ederken yaşadıkları sorunlar ve yabancı vergi kuralları hakkında bilgi edinme zorlukları gibi sınır ötesi durumlarda karşılaştıkları en ciddi vergi sorunlarının altını çizerek çözüm için planlarını duyurdu.

Komisyon tarafından nihai tüketicilere sınır ötesi mal teslimi veya hizmet sunumu (esas olarak çevrimiçi) gerçekleştiren şirketlerin KDV yükümlülüklerini basitleştirmeyi ve varış ülkesi kuralını da dikkate alarak bu tür hizmetlerdeki KDV'nin tüketicinin üye devletine doğru şekilde ödenmesini sağlamak için iki aşamalı tedbir paketi hazırlandı.²¹

Telekomünikasyon, yayıncılık ve elektronik hizmetlerini kapsayan ilk tedbir paketi 2015 yılında yürürlüğe girmiştir. Konsey tarafından Aralık 2017'de kabul edilen ikinci tedbir paketi

Birlikte nihai tüketicilere sunulan her türlü hizmetin yanı sıra malların uzaktan satılması için de yeni kurallar içermektedir. "KDV e-ticaret paketi" olarak da adlandırılan bu tedbirler 2021'den itibaren uygulanacaktır.

¹⁹ VAT rates applied in the Member States of the European Union Situation at 1st July 2018. Taxud.c.1(2018) – EN. (www.taxud.eu. Erişim Tarihi:28.12.2018.

²⁰ Communication from the Commission to the European Parliament. The Council. the European Economic and Social Committee. Removing cross-border tax obstacles for EU citizens. Brussels. COM(2010).769. Brussels. 20.12.2010.

²¹ Modernising VAT for cross-border e-commerce. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_en). Erişim tarihi: 28 Aralık 2018.

Komisyon ayrıca, mevcut KDV kurallarında, KDV yükümlülüklerinden kaynaklanan sınır ötesi e-ticaretin önündeki engellerin kaldırılması için Mayıs 2015'te 'Avrupa için Dijital Tek Pazar Stratejisi'²² ve Nisan 2016'da "KDV Eylem Planı" ile ilgili İletişim: 'Tek bir AB KDV Alanına Doğru - Karar Verme Zamanı'²³ isimli İletişimleri çıkarmıştır. Bu belgelerde, KDV yükümlülüklerinin karmaşıklığı, bir işletmenin sınır ötesi elektronik ticaretle uğraşmamasının ana nedenlerinden biri olarak tanımlanmıştır ve bu durumunda, tek pazara birçok işletme tarafından erişilmesine engel olduğu belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle KDV yükümlülüklerine uyma maliyetleri özellikle küçük ve orta büyüklükteki şirketler için önemli bir maliyet oluşturmaktadır.

Yeni sistemin kısa dönemde tüketici için fiyatlar üzerinde etkisi, örneğin tüketicinin hizmeti kendi ülkesinden daha düşük KDV oranının uygulandığı tedarikçinin bulunduğu üye ülkeden tedarik etmesi durumunda yeni sistemde daha yüksek KDV ödeyecek olması beklense de uzun dönemde bu etkilerin tedarikçi sayısının artması ve tedarikçiler arasındaki rekabetten dolayı kalkması beklenmektedir.

Üye ülkelerin gelir kayıpları açısından bakıldığında ise düşük KDV oranı uygulayan üye ülkelere vergi avantajı nedeniyle yerleşmiş bulunan tedarikçilerin bu ülkelerdeki işyerlerini kapatmaları işyerinin kapatıldığı üye ülke açısından gelir kaybı doğurabilecektir.

Komisyon, üye ülkelere yapılan bu değişikliklere uyum sağlayabilmeleri ve MOSS sisteminde kaynaklanan gelir kayıplarını önleyebilmeleri için 2019 yılının sonuna kadar sisteme hazırlık süresi tanımıştır.

KAYNAKÇA

- Communication from the Commission to the European Parliament. The Council. the European Economic and Social Committee and The c Committee of the Regions a Digital Single Market Strategy for Europe {swd(2015) 100 Final} Brussels. 6.5.2015 COM(2015) 192 final.
- Communication from the Commission to the European Parliament. The Council. the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT Towards a Single EU VAT area - Time to decide. Brussels. 7.4.2016 COM(2016) 148 final.
- Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax OJ L 347. 11.12.2006
- Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services -OJ L 44. 20.2.2008
- Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as amended by Regulation (EU) No 1042/2013 of 7 October 2013 OJ L 77. 23.03.2011.
- Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013 of 7 October 2013 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards the place of supply of services telecommunications, broadcasting and electronic services. OJ L 284. 26.10.2013.

²² Communication from the Commission to the European Parliament. The Council. the European Economic and Social Committee and The Committee of the Regions a Digital Single Market Strategy for Europe {swd(2015) 100 Final} 06.05.2015.

²³ Communication from the Commission to the European Parliament. The Council. the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT Towards a Single EU VAT area - Time to act. COM(2017) 566 final. 04.10.2017.

- Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods. OJ L 348 29.12.2017.
- EU VAT Rules. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/where-tax_en.
- European Commission. Press Release. 12.02.2008. (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-208_en.htm?locale=en). Erişim tarihi: 28 Aralık 2018.
- Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015. (Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013).3 April 2014 s.2-6
- Guide to the VAT mini One Stop Shop (MOSS)
- (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/guide-vat-mini-one-stop-shop-moss) Erişim tarihi: 28 Aralık 2018.
- Modernising VAT for cross-border e-commerce (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_en). Erişim tarihi: 28 Aralık 2018.
- Register to MOSS. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/register-moss_en) Erişim tarihi: 28 Aralık 2018.
- Revenue Department Manual. VAT on eServices Scheme (<https://www.taxfind.ie/>). Erişim tarihi: 28 Aralık 2018.
- The basic EU VAT rules for electronically supplied services explained for micro businesses (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/information_microbusinesses_euvat_2015_en.pdf). Erişim tarihi: 28 Aralık 2018.