



AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ELEKTRONİK OLARAK SAĞLANAN HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YENİ DÖNEM - MINI ONE STOP SHOP

NEW ERA IN THE TAXATION OF SERVICES PROVIDED IN THE EUROPEAN UNION ELECTRONICALLY - MINI ONE STOP SHOP

Birol UDAY(*)

ÖZ

1 Ocak 2015 tarihinde yürürlüğe girecek olan Mini One Stop Shop rejimi AB içerisinde yerleşik vergi mükellefi olmayan kişilere, “İşletmeden-Müşteriye (B2C)”¹ elektronik ticaret kapsamında yapılan telekomünikasyon hizmetleri, radyo-televizyon yayıncılığı ve elektronik olarak sağlanan hizmetleri içermektedir. Bu uygulama ile arz yerinde vergileme (orijin prensibi) yumuşatılarak, bahsi geçen hizmet teslimleri üzerinden tahsil edilecek katma değer vergisi bakımından tüketim yeri prensibi kabul edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dolaylı vergiler, katma değer vergisi, elektronik ticaret

JEL Classification Code: H20 - General, H21 - Efficiency; Optimal Taxation, H24 - Personal Income and Other Nonbusiness Taxes and Subsidies, H26-Tax Evasion, H27 - Other Sources of Revenue

ABSTRACT

The Mini One Stop Shop Regime which is going to enter into force on 1 January 2015, covers services provided to non-taxpayers residing within the European Union, i.e. the telecommunication services delivered within the framework of e-commerce “from-business-to-customer” (B2C), radio-television broadcasting and services provided virtually. Thanks to this newly adopted system, the aforementioned services are taxed according to the principle of consumption place, thereby mitigating taxation at source (the principle of origin),

Key Words: Indirect taxes, value added tax, electronic commerce

(*) Gelir Uzmanı

¹ İşletmeden-Müşteriye Elektronik Ticaret kavramı; “Business to Costumer” e-trade kavramının çevirisidir.

1- GİRİŞ

Avrupa Birliği, dolaylı vergilendirme, özellikle katma değer vergisi, alanında Üye ülkelerin milli mevzuatlarını, Birlik mevzuatı ile uyumlaştırmada önemli bir aşama kaydetmiştir. Birlik KDV mevzuatının genel çerçevesini düzenleyen 2006/112/EC Sayılı Konsey Direktifi², Üye ülkelerin uymakla yükümlü oldukları genel kuralları düzenlemektedir. Her ne kadar, bu Direktif genel hükümleri düzenlese de, zaman içerisinde ortaya çıkan yeni durumlara ve şartlara göre üzerinde değişiklikler yapılmaktadır.

Birlik, 2015 yılında uygulamaya girecek olan Mini One Stop Shop (MOSS) rejimi ile birlikte, bahsi geçen 2006/112/EC sayılı Direktifin ana kurallarından biri olarak düzenlenen, orijin prensibine³ göre vergilemeye bir istisna getirmektedir. MOSS rejiminin devreye girmesi ile birlikte, telekomünikasyon hizmetleri, radyo-televizyon yayıncılığı ve elektronik olarak sağlanan hizmetleri kapsayan ve “İşletmeden-Müşteriye (B2C)” elektronik ticarete konu tedariklerin, AB içinde yerleşik vergi mükellefi olmayan kişilere sunumunda tüketimin yapıldığı yerde vergilendirme kuralı geçerli olacaktır. Ancak tüketim yeri prensibinin geçerli olması ile birlikte birden çok AB Üyesi ülke vatandaşına bahsi geçen hizmetleri tedarik eden vergi mükellefleri bakımından, uygulama, tek bir Üye ülkede kayıt altına alınma hakkını da sunmaktadır.

MOSS rejimi sadece B2C elektronik ticaret kapsamındaki telekomünikasyon hizmetleri, radyo-televizyon yayıncılığı ve elektronik olarak sağlanan hizmetleri içermektedir. Bunun nedeni, İşletmeden-İşletmeye (B2B) elektronik ticarete konu ticari işlemlerin katma değer vergisi bakımından vergilendirilmesi problemi “reverse charge”⁴ mekanizması ile çözülmektedir. Ancak AB içinde yerleşik vergi mükellefi olmayan şahıslara yapılan telekomünikasyon hizmetleri, radyo-televizyon yayıncılığı ve elektronik olarak sağlanan hizmetler üzerinden alınması gereken KDV’nin, özellikle tedarikçi firmaların AB Üyesi bir ülkede yerleşik olmaması veya sabit bir işyerinin bulunmaması durumunda, örneğin bir Türk firmasının farklı AB Üyesi ülkelerde sağlamış olduğu telekomünikasyon hizmeti, kimden tahsil edileceği problemi ortaya çıkmaktadır. MOSS rejimi, bu problemleri ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

2- GENEL OLARAK MINI ONE STOP SHOP REJİMİ

1 Ocak 2015 tarihinde yürürlüğe girecek olan Mini One Stop Shop⁵ (MOSS) üye ülkelerde yerleşik bulunan vergi mükellefi olmayan kişilere, telekomünikasyon hizmetleri, radyo-televizyon yayınları ve elektronik olarak tedarik edilen hizmetleri arz eden tedarikçilerin, tüketicinin yerleşik olduğu ve yapılan ticari işlemler neticesinde Katma Değer Vergisi (KDV) borcunun ortaya çıktığı üye ülkede sabit bir işletmesi bulunmaması durumunda, bu ortaya çıkan KDV borcunu, KDV bakımından mükellefiyetinin tanımlı olduğu üye ülkedeki web-portalı üzerinden ödemesine olanak sağlayan bir uygulamadır⁶.

² Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax

³ Orijin Prensibi: Katma değer vergisinin, tüketim yerinde değil, arz yeri ülkesinde tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesini öngörür.

⁴ Reverse Charge: tersine vergileme olarak da Türkçe’ye çevrilebilir. Malı arz satanın değil, satın alan firmanın KDV hesaplayıp bunu ilgili Üye ülke vergi yetkililerine ödemesidir.

⁵ MOSS kavramı Türkçeye “Mini Tek Durak Noktası” olarak çevrilebilmekle beraber, kavramın daha iyi anlaşılabilmesi bakımından çalışmada orijinal yazılımı kullanılmıştır.

⁶ Council Regulation (EU) No 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax

Bu uygulama tercihe dayalı bir uygulamadır. Bu uygulama ile birlikte KDV bakımından arz yerine göre vergilendirme kuralı⁷ yumuşatılmakta ve tüketicinin yerleşik olduğu ülkede yani tüketim yeri prensibi uygulanmaktadır.

Ayrıca MOSS ile bahsi geçen elektronik ticarete konu hizmetlerin tedarikçilerinin, tüketimin yapıldığı her bir üye ülkede KDV mükellefiyeti açtırmaları zorunluluğu ortadan kaldırılmaktadır. MOSS bu uygulamayı 2015'e kadar Avrupa Birliği sınırları içinde yerleşik olmayan tedarikçiler tarafından, vergi mükellefi olmayan kişilere elektronik olarak sağlanan hizmetlere de yansıtacaktır.

Uygulamada, bu rejime göre bir üye ülkede MOSS kapsamındaki tedarikleri bakımından kayıt altına alınan vergi mükellefi, diğer üye ülkelerde yerleşik vergi mükellefi olmayan kişilere yapmış olduğu telekomünikasyon, radyo-televizyon yayınları ve elektronik olarak sağlanan hizmetler bakımından ortaya çıkan KDV borcu ile ilgili olarak üç ayda bir MOSS KDV beyannamesini elektronik olarak verecektir. Bu beyannameler ile ödenen KDV daha sonra mükellefin MOSS işlemleri bakımından kayıtlı olduğu üye ülke tarafından güvenli iletişim ağı vasıtasıyla tüketimin yapıldığı ilgili üye ülkeye aktarılacaktır.

MOSS KDV beyannameleri, vergi mükellefinin kayıtlı olduğu kendi üye ülkesinde tabi olduğu KDV yükümlülüklerine göre vermesi gereken KDV beyannamelerine ek olarak verilecektir.

MOSS rejimi, bir AB üyesi ülkede yerleşik vergilendirilebilir kişiler yanında AB içinde yerleşik olmayan vergilendirilebilir kişiler içinde uygulanabilecektir. MOSS rejimine kayıt olmayan tedarikçilerin, tüketicilere yapmış oldukları tedarikler bakımından, tüketicilerin yerleşik oldukları her bir üye ülke mükellefiyet kaydı yaptırmaları gerekecektir. Bu açıdan MOSS rejimi vergilendirilebilir kişiler bakımından isteğe bağlı bir uygulamadır. Bununla birlikte, MOSS rejimini kullanmayı tercih eden vergilendirilebilir kişi, bu rejimi mutlaka ilgili tüm üye ülkelerde uygulamak zorundadır. Yani MOSS, sadece bir üye ülke bazında uygulanacak şekilde kullanılamaz⁸.

3- MINI ONE STOP SHOP REJİMİNE KAYIT

MOSS'u kullanmayı tercih eden vergilendirilebilir kişinin, Üye ülke KDV sistemine kayıtlı olması gerekmektedir. Birlik rejimine göre mükellefi kayıt altına alacak Üye ülke, vergilendirilebilir kişinin işletmesinin bulunduğu ülkedir.

Eğer vergilendirilebilir kişi, bir üye ülke sınırları içinde işletmesini kurmamış ise, kayıt yapacak Üye ülke, kişinin sabit işletmesinin ya da acentasının bulunduğu Üye ülke olacaktır. Eğer tedarikçi, AB içerisinde birden fazla Üye ülkede sabit işyerine sahip ise, MOSS bakımından kayıt yaptıracığı üye ülkeyi kendi belirleyecektir. Bu sadece tedarikçinin, Birlik rejimi altında Üye ülke vergi kimlik numarasını seçeceği durumlar bakımından geçerlidir ve vergi mükellefi bu uygulamaya kararını verdiği takvim yılı ve takip eden iki takvim yılı boyunca uyacaktır.

⁷ Esas olarak, AB Vergi Mevzuatında KDV bakımından arz yeri ülkesi (Orijin Prensibi) KDV borcunun tahsili bakımından yetkili ülkedir.

⁸ Council Regulation (EU) No 967/2012 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards the special schemes for non-established taxable persons supplying telecommunications services, broadcasting service sor electronic services ton on taxable persons

Birlik rejiminde, vergilendirilebilir kişi MOSS bakımından yapmış olduğu tedarikler bakımından, her durumda, kayıt olduğu Üye ülkede gerçekleştirdiği yerel ticari işlemler bakımından beyan ettiği KDV beyannameleri için geçerli olan bireysel KDV kimlik numarası ile kayıt altına alınacaktır⁹.

Birlik dışı rejimde ise, AB içinde herhangi bir kayıtlı ya da kayıt altına alınma zorunluğu olan iş merkezi ya da işletmesi bulunmayan vergilendirilebilir kişi, hangi üye ülkede MOSS bakımından kayıt altına alınacağını seçebilecektir. Bu üye ülke, MOSS tedarikçisine bireysel bir KDV kimlik numarası tahsis edecektir.¹⁰

4- MINI ONE STOP SHOP REJİMİNDEN AYRILMA VE REJİM DIŞI KALMA

MOSS kapsamında AB içindeki vergi mükellefi olmayan kişilere tedarik sağlayan vergilendirilebilir kişiler, isterlerse gönüllü olarak MOSS rejiminden ayrılabilir veya rejim dışı bırakılabilir. Ayrılma veya rejim dışı kalmanın nedenlerine bağlı olarak, bu vergilendirilebilir kişilerin, belli bir süre için özel bir uygulamayı (Birlik içi veya Birlik dışı uygulama) veya her ikisini birden kullanması yasaklanabilir. Bu dönem garanti dönemi olarak adlandırılmaktadır.

Vergilendirilebilir kişinin, MOSS rejiminden gönüllü olarak ayrılmak için, kayıtlı olduğu Üye ülkeyi, rejimi kullanmayı sona erdireceği üç aylık takvim döneminin bitiminden en az 15 gün önce bilgilendirmesi gerekmektedir. Örneğin eğer vergi mükellefi, kendi rızası ile rejimden Temmuz ayının 1'inci günü ayrılacak ise, 15 Haziran'a kadar, MOSS kapsamındaki tedarikleri bakımından KDV mükellefi olduğu Üye ülkeyi bilgilendirecektir¹¹.

Mükellefin, rejimi kullanmayı bırakmasından sonra telekomünikasyon, radyo-televizyon yayınları ve elektronik olarak sağlanan hizmetler bakımından açığa çıkan KDV borcu, tüketimin yapıldığı Üye ülke tarafından tahsil edilecektir.

Eğer vergilendirilebilir kişi, işletmesini kayıtlı olduğu Üye ülkeden başka bir Üye ülkeye taşır veya vergi kimlik numarası olduğu Üye ülkedeki işletmesini kapatır ancak sabit işyerinin olduğu diğer bir üye ülkede MOSS rejiminden faydalanmayı sürdürmek ister ise, bu durumda kayıtlı olduğu Üye ülkedeki mükellefiyet kaydını kapatması ve diğer Üye ülkede tekrar MOSS rejimine kayıt olması gerekmektedir.

MOSS kapsamında AB içinde vergi mükellefi olmayan şahıslara yönelik olarak tedarik sağlayanların, bu rejim kapsamı dışında tutulması ise belli şartlara bağlanmıştır. Buna göre;

- Eğer vergi mükellefi, daha fazla telekomünikasyon, radyo-televizyon yayıncılığı hizmeti veya elektronik olarak sağlanan hizmetleri sağlamayacağını beyan ederse,
- Eğer art arda 8 üçer aylık takvim dönemi bu hizmetleri sağlamamış ise,
- Eğer bu rejimi kullanmak için gerekli şartları daha fazla taşıymıyor ise (örneğin Birlik Dışı uygulamayı kullanan vergilendirilebilir kişinin daha sonra bir Üye ülkede KDV bakımından kayıt olması gerekirse),
- Rejimin uygulanması ile ilgili kurallara uymamakta ısrar eder ise, MOSS rejimi kapsamı dışına çıkarılabilecektir.

⁹ Council Regulation (EU) No 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax

¹⁰ Commission Implementing Regulation (EU) No:815/2012 laying down detailed rules for the application of Council Regulation (EU) 904/2010, as regards special schemes for non-established persons supplying telecommunications, broadcasting or electronic services to non-taxable persons

¹¹ Council Regulation (EU) No 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax

Herhangi bir Üye ülkenin, bu şartları yerine getirmeyen vergi mükellefinin MOSS rejimi kapsamı dışına çıkarılması konusunda talebi olursa, bununla ilgili kararı, Vergi mükellefinin bu rejim kapsamında KDV mükellefiyetinin bulunduğu Üye ülke verecektir. Vergi mükellefi, kapsam dışı bırakma kararına, KDV kimlik numarasını aldığı üye ülkedeki ulusal prosedürlere uygun olarak itiraz edebilecektir¹².

5- MOSS REJİMİ KAPSAMINDA VERİLECEK KDV BEYANNAMELERİ

Özel uygulamalardan herhangi birini kullanan vergi mükellefi, AB içinde yerleşik vergi mükellefi olmayan şahıslara fiilen telekomünikasyon hizmeti, radyo-televizyon yayıncılığı hizmeti veya elektronik olarak sağlanan hizmetleri sağlayıp sağlamadığına bakmaksızın, MOSS KDV beyannamesini 3'er aylık dönemlerde elektronik olarak vermesi gerekmektedir. MOSS KDV beyannamesinin, beyannamesinin kapsadığı dönemin bitimini takip eden 20 gün içinde verilmesi gerekmektedir.

MOSS KDV beyannamesi, rejimi kullanan vergilendirilebilir kişiler tarafından tüketim yeri Üye ülkedeki tüketicilere yapılan tedariklerin detaylarını içerecektir yani MOSS KDV beyannamesinde yer alan bilgiler, MOSS rejimi altında AB içinde yerleşik vergi mükellefi olmayan kişilere yapılan telekomünikasyon hizmeti, radyo-televizyon yayıncılığı hizmeti veya elektronik olarak sağlanan hizmetleri tedariklerini kapsamaktadır¹³.

Burada önemli bir husus, bir Üye ülkede işletmesi olan bir vergi mükellefinin, o Üye ülke içinde özel tüketicilere yönelik olarak sağlamış olduğu telekomünikasyon hizmeti, radyo-televizyon yayıncılığı hizmeti veya elektronik olarak sağlanan hizmetler ile ilgili tüm tedariklerden kaynaklanan KDV, MOSS KDV beyannamesi ile değil, işletmenin o Üye ülkede normal KDV mükellefiyeti nedeniyle vermek zorunda olduğu beyanname ile beyan edilecektir. Bu uygulama vergi mükellefinin Üye ülke dışında kurulu işletmelerinin yanı sıra ülke içinde kurulu işletmesinin tedarikleri bakımından da geçerlidir. Ancak vergi mükellefinin Üye ülkede KDV mükellefiyetinin olduğu ancak sabit işyerinin bulunmadığı durumlarda geçerli değildir.

6- KATMA DEĞER VERGİSİ BORCUNUN ÖDENMESİ

Vergi mükellefi, MOSS kapsamında yapmış olduğu tedarikler bakımından ortaya çıkan KDV borcunu, kayıtlı olduğu Üye ülkeye ödeyecektir. Her bir tüketim Üye ülkesinde açığa çıkan ödenmesi gereken KDV bakımından, KDV beyannamesi ile toplam borç beyan edilecek ve tek bir ödemde yapılacaktır. Mükellefin kayıtlı olduğu Üye ülke, daha sonra bu ödemeyi tüketime yapıldığı Üye ülkelere dağıtacaktır. Birlik uygulamasına göre, mükellefin MOSS bakımından KDV mükellefiyetinin bulunduğu Üye ülke, MOSS kapsamında yapılan tedarikler nedeniyle tahsil ettiği KDV borcunun yüzdelik bir kısmını 31 Aralık 2018 tarihine kadar alıkoyacaktır.

¹² Commission Implementing Regulation (EU) No:815/2012 laying down detailed rules for the application of Council Regulation (EU) 904/2010, as regards special schemes for non-established persons supplying telecommunications, broadcasting or electronic services to non-taxable persons

¹³ Commission Implementing Regulation (EU) No:815/2012 laying down detailed rules for the application of Council Regulation (EU) 904/2010, as regards special schemes for non-established persons supplying telecommunications, broadcasting or electronic services to non-taxable persons

Mükellefin kayıtlı olduğu Üye ülke, mükellefler tarafından MOSS kapsamında yapılacak KDV ödemelerinin nasıl yapılacağını ana hatları ile belirleyecektir ancak yapılacak ödemelerin mutlaka MOSS KDV beyannamesi ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Tahakkuk eden KDV borcunun, MOSS KDV beyannamesi verildiği zamanda, beyannamenin referans numarası ile ilişkilendirilerek ödenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte beyanname verildiğinde ödeme yapılmaz ise, KDV borcu en geç beyannamenin en son verilme tarihine kadar ödenmelidir. Örneğin, MOSS KDV beyannamesini, vergi döneminin bitimini takip eden ayın 10'uncu günü veren vergi mükellefi, ödemeyi en geç aynı ayın 20'nci gününe kadar yapmak zorundadır¹⁴.

7- SONUÇ

MOSS Rejiminin 1 Ocak 2015 tarihinde uygulamaya girmesi ile birlikte, Birlik KDV rejimini düzenleyen 2006/112/EC sayılı Direktifi ile düzenlenen arz yerine göre vergileme prensibine kısmi bir istisna getirilecektir. Buna göre telekomünikasyon hizmetleri, radyo-televizyon yayıncılığı ve elektronik olarak sağlanan hizmetlerin, AB içinde yerleşik vergi mükellefi olmayan kişilere sunumunu kapsayan "İşletmeden-Müşteriye (B2C)" elektronik ticarete, katma değer vergisi, tüketicinin bulunduğu ülkede, yani tüketim yeri prensibine göre vergilendirilecektir.

Ancak MOSS rejimi, vergi mükelleflerine vergilendirme bakımından tabi olacakları Üye ülkeyi seçmede bir özgürlük tanımaktadır. Yani MOSS kapsamında birden fazla Üye ülke vatandaşına hizmet tedariki sağlayan işletmeler, isterlerse işletmelerinin bulunduğu sadece bir üye ülkede MOSS bakımından kayıt olup tek bir KDV kimlik numarası işlem görebilecekleri gibi, isterlerse, tüketicilerin bulunduğu her bir üye ülkede ayrı ayrı vergilendirilmeyi tercih edebileceklerdir.

Bununla birlikte, MOSS rejimi ile amaçlanan en önemli hedef, AB dışında yerleşik işletmelerin "İşletmeden-Müşteriye (B2C)" elektronik ticaret kapsamında, AB içinde vergi mükellefi olmayan kişilere sunmuş oldukları telekomünikasyon hizmetleri, radyo-televizyon yayıncılığı ve elektronik olarak sağlanan hizmetler bakımından KDV kayıp ve kaçığının önlenmesidir.

KAYNAKÇA

- Commission Implementing Regulation (EU) No:815/2012 laying down detailed rules for the application of Council Regulation (EU) 904/2010, as regards special schemes for non-established persons supplying telecommunications, broadcasting or electronic services to non-taxable persons, 14.09.2012, Official Journal of European Union L/249/3
- Council Regulation (EU) No 967/2012 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards the special schemes for non-established taxable persons supplying telecommunications services, broadcasting service or electronic services to non-taxable persons, 20.10.2012, Official Journal of European Union L/290/1
- Council Regulation (EU) No 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, 12.10.2010, Official Journal of European Union L/268/1
- Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, 11.12.2006, Official Journal of European Union L/347/1

¹⁴ MOSS KDV beyannameleri, en geç vergilendirme döneminin bitimini takip eden 20 gün içinde verilecektir.