

DİJİTAL EKONOMİDE YURT DIŞINDAN ALINAN HİZMETLER BAKIMINDAN KDV MEVZUATINDAKİ SORUNLAR

THE PROBLEMS IN THE VAT LEGISLATION REGARDING SERVICES
RECEIVED FROM ABROAD THE VAT LEGISLATION IN DIGITAL ECONOMY



Bilal Levent ERTAŞ*

ÖZ

İnternet üzerinden kazanç elde etme yolları yıllar içinde çeşitlenmiş, bununla beraber klasik anlamda bilinen bir kısım kazanç elde etme yöntemleri dijital ortama taşınmıştır. Hatta internet ortamının sunduğu geniş imkânlar yeni kazanç yöntemlerini ortaya çıkarmıştır. Dijital ortamda ortaya çıkan yeni kazanç yolları ise daha çok “hizmet ifası” olarak kendini göstermektedir. Çünkü internet sunduğu çok düşük sabit maliyet avantajı ile hizmet bazlı pek çok girişimin hayata geçmesini sağlamıştır. Elektronik ortamda vücut bulan söz konusu kazanç yöntemleri bir bütün halinde “dijital ekonomi” kavramını ortaya çıkarmıştır. Ancak giderek devleşen dijital ekonomi, klasik anlamdaki ekonomik işlemler için hazırlanmış mali mevzuatta tam olarak karşılık bulamamıştır. Verginin tarh ve beyan edilmesi gereken yer, mükellefiyet, vergi sorumlusu gibi başlıca hususları ile Katma Değer Vergisi Kanu-

ABSTRACT

The ways of earning on the internet have diversified over the years, and some methods of earning profits known in the classical sense have been carried out in digital environment. In fact, the wide range of possibilities offered by the internet environment reveals new ways of earning. The new ways of generating income in the digital environment are more like “service submission”. Because the very low fixed cost advantage offered by the Internet for the past three years has enabled many service-based enterprises to pass the test. The methods of profit taking in electronic environment reveal the concept of “digital economy” as a whole. However, the digital economy, which has become increasingly mature, has not found a full response to the fiscal legislation prepared for economic transactions in the classical sense. The main points such as the place where the tax is to be declared and declared, liability, tax accountability and the Value

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 24.10.2017 / M.K.T.: 22.11.2017

nu, dijital ekonomide sorunlar yaşanan alanlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Dijital Hizmetlerde KDV, Dijital Ekonomide Vergilendirme, E-Ticaretin Vergilendirilmesi, Matrah Erozyonu.

Added Tax Law are confronted as one of the areas experiencing problems in the digital economy.

Keywords: VAT in digital services, taxation in the digital economy, taxation of e-commerce, matrae erosion

1- GİRİŞ

Başlarda haberleşme ve veri transferi aracı olarak kullanılmaya başlanan internet (interconnected network) zamanla insanların her türden bilgi kaynağı haline gelmiştir. İnternetin bilgi kaynağı olarak kullanılmaya başlanması ise onu muazzam bir pazarlama alanına dönüştürmüştür. Çünkü internet çok ucuz bir şekilde dünya çapında yüz milyonlarca kişiye¹ ulaşmaya imkân tanımaktadır. Öncesinde fiziki ürünlerin tanıtım ve satışı revaçta olsa bile network, yazılım, dijital reklamcılık gibi alanlara talebin artması hizmet pazarlamasının da ağırlığını arttırmıştır. Böylelikle internet üzerinden mal/hizmet satışı “e-ticaret” kavramı ile karşılanamaz olmuş ve “dijital ekonomi” kavramını ortaya çıkarmıştır.

Tahmin edilebileceği üzere kavram olarak tanımlı yapıldığında dahi soyut anlamlar içeren ekonomik bir sistemin, mali idarelerce takip edilmesi ve denetlenmesi henüz aşılammış güçlükler içermektedir. Nitekim internet ülkelerin siyasi ve fiziki sınırlarını aşan dijital bir platformdur. Söz konusu network ağının fiziki sınırlara bölünememesi, hükümetlerin vergilendirme için mukimlik, mükellefiyet tesisi ve vergi sorumlusu konularında sorunlar yaşamasına neden olmuştur. Çalışmada, Türkiye'nin dijital ekonomik döngüsü kapsamında yurt dışından temin edilen hizmetlerin Katma Değer Vergisi Kanunu alanındaki sorunlar ele alınmaya çalışılacaktır.

2- DİJİTAL EKONOMİDE HİZMETLERE BAKIŞ VE YURT DIŞINA YAPILAN ÖDEME VERİLERİ

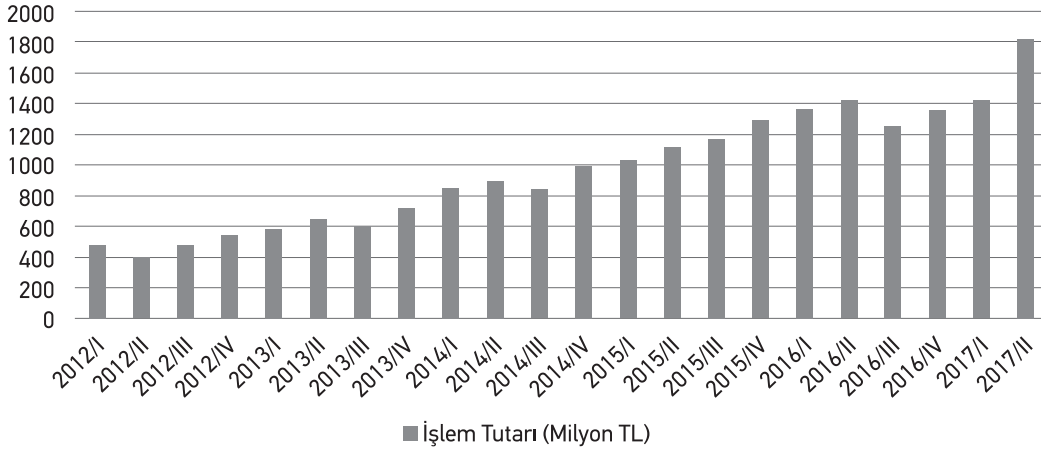
Doğru bir verileme için öncelikle verginin doğmasına neden olan işlemin hangi süreçlerden geçtiği ve nasıl meydana geldiğinin anlaşılması gerekmektedir. Bununla beraber söz konusu işlemlere ilişkin istatistik verilerin takibi de bizlere işlemlerin hangi hızda ve ne yönde değiştiğini ifade edecektir. Öncelikle yurt dışından internet yolu ile alınan mal ve hizmet ödeme verilerine değinilecek sonrasında ise söz konusu işlemlerin içeriğine ilişkin açıklamalar yapılmaya çalışılacaktır.

2.1- Dijital Ekonomide Yurt Dışına Yapılan Ödemelere İlişkin Veriler

Dijital ekonomi her ne kadar satış yeri olarak fiziki alan bağımlılığını ortadan kaldırmış olsa da ödemelerin aracı finans kurumları yoluyla yapılıyor olması, dijital ekonominin hacmini takip adına veri temininde kolaylık sağlamaktadır. Bankalar Arası Kart Merkezi'nin yayınladığı verilere göre 2012/I-2017/II dönemleri arasında internet üzerinden yurt dışına yapılan kartlı ödeme verileri aşağıdaki gibi grafikte ifade edilmiştir. Söz konusu veriler her ne kadar mal ve hizmet alımlarını kapsıyor olsa da öncelikle hacmin seyrini ortaya dökmek gerekir.

¹ 3.885.567.619 kişi 30 Haziran 2017 itibarıyla dünya çapındaki internet kullanıcı sayısı, <http://www.internetworldstats.com/stats.htm> , Erişim tarihi: 14 Ekim 2017

İnternette Yurt Dışına Yapılan Kartlı Ödemeler



Kaynak: Bankalar Arası Kart Merkezi²

2012/I. dönemdeki 479,59-Milyon TL olan ödeme tutarı 3,8 kat artarak 2017/II. dönem itibariyle 1.818,94-Milyon TL'ye ulaşmıştır. Söz konusu veri, internet üzerinden kartla yapılan ödemeler toplamı olan 23.420,41-Milyon TL (2017/II) ile karşılaştırıldığında, yurt dışına internet üzerinden yapılan ödemelerin yurt içi ve yurt dışı ödemeler toplamına oranı %7,7'ye ulaşmıştır.

TÜİK verilerine göre Türkiye'deki internet kullanıcılarının, internet üzerinden alışveriş yapma oranını Nisan/2017 itibariyle, %24,9 olmuştur³. Aynı çalışmaya göre internet üzerinden mal/hizmet satın alanların ise %2,7'si e-öğrenme, %24,1 seyahat hizmetleri, %13,6'sı sportif ve kültürel faaliyetler, %14,5'i ise tatil ve konaklama gibi fiziki ürün dışında hizmet satın alımı yapmıştır. Söz konusu veriler Türkiye'deki internet kullanıcılarının azımsanmayacak bir kısmının online olarak hizmet satın alımı yapma eğiliminde olduğunu göstermektedir. Yapılan araştırmada elde edilmiş veriler hem yurt içi hem yurt dışı online hizmet alımlarını kapsadığı tahmin edilmektedir.

2.2- İnternet Yoluyla Yurt Dışından Alınan Başlıca Hizmetler

2.2.1- Domain (Alan Adı) ve Hosting (Alan Adı Barındırma) Hizmetleri

Hosting, web sitesi verilerinin internet ortamındaki büyük veri yığına dahil edilmek üzere server (sunucu) denilen yüksek bellek kapasiteli bilgisayarlarda depolanması hizmetidir. Domain ise web sitelerinin internet ağında çağrılmasını sağlayan internet protokol numarası içeren adlardır.

Domain firmaları server bilgisayarlarını şirket merkezlerinin bulunduğu ülkelerde tutabildiği gibi farklı ülkelerde de tutabilmektedir. Bununla beraber hosting hizmeti almak için yapılan tüm işlemler internet üzerinden yürümektedir. Böylece hosting hizmeti almak isteyen kişi dünyanın herhangi bir yerindeki şirketten hosting hizmeti alabilmektedir. Hosting hizmeti adına Türkiye için mevcut bir harcama verisi bizce elde edilememiştir. Dünya çapında ise 2017/II. çeyrek sonu itibariyle hosting

² <http://bkm.com.tr/internette-yapilan-kartli-odeme-islemleri/> Erişim tarihi, 11 Ekim 2017

³ <http://tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24862> Erişim tarihi, 15 Ekim 2017

hizmeti alması gereken 331,9 milyon domain (web sitesi/blog alan adı) mevcuttur⁴. Bu veri hosting hizmet talebinin en azından dünya çapındaki durumunu ifade etmektedir.

2.2.2- Dijital Reklamcılık Hizmetleri

Dijital reklamcılık hizmetleri sınıfında en büyük pay sahipleri arama motorları ve sosyal medya site/uygulamalarıdır. İnternet arama motorları, taradıkları büyük veri yığını sayesinde, yapılan ara-malara göre ilgi alanı analizi yapar ve bu analizden hareketle reklam gösterimi yaparlar. Sosyal med-ya siteleri de benzer bir şekilde kullanıcılarının beğenilerine göre reklam yayınlamaktadır. Yine söz konusu reklam hizmetine başvurmak ve reklam yayınlamak tamamen internet üzerinden gerçek-leştirilir. Reklamcılar Derneği'nin 2017/Eylül verilerine göre (KDV hariç) Türkiye'de reklam alanında, TV reklamlarından sonraki en büyük yatırım 953,05 Milyon TL ile dijital reklamcılık alanındadır⁵. Söz konusu dijital reklamcılık yatırımlarının ise yarısı "arama motoru" reklamlarıdır. Ancak bu rakamlar Dernek'in, üye medya planlama/satın alma kuruluşlarından derlenmiş olduğu da göz önüne alınma-lıdır. Zira kişisel bloglar için bile arama motoru reklam hizmeti almak mümkündür.

2.2.3- Freelance hizmetler

Freelance hizmet, her hangi bir işverene bağlı olmadan kendisinden iş talep edilmesi halinde hiz-met verilmesi şeklindeki işstigidir. İnternet üzerinden verilen freelance hizmetler çok çeşitlidir ancak bunların başlıcaları; yazılım, arama motoru optimizasyonu (SEO), grafik tasarım ve çeviridir. Söz ko-nusu hizmetleri talep edenler pazar yeri sitelerine benzeyen web sitelerinde istediği hizmetin içeriğini belirtir. Hizmeti vermek isteyen freelancerlarda talep edilen hizmet için ücret taleplerini belirtmek suretiyle anlaşma sağlanır. Yine bu hizmet türünde de dünyanın herhangi bir yerindeki herhangi bir kişiden ücreti mukabilinde hizmet alınmış olur.

2.2.4- E-öğrenme hizmetleri

Elektronik öğrenme hizmeti, freelancer siteleri üzerinden alınabileceği gibi başlı başına bu hizme-ti sunan yabancı eğitim kurumlarından da alınabilmektedir. Söz konusu elektronik eğitim kurumları web siteleri üzerinden dünyanın hertarafına online eğitim setlerini satabilmektedirler.

2.3- Hizmetin Tarafları

Dijital ekonomide gerçekleşen işlemler, taraflar açısından değerlendirildiğinde üç şekilde ele alın-maktadır, işletmeden tüketiciye (B2C, business to consumer), işletmeden işletmeye (B2B, business to business), tüketiciden tüketiciye (C2C, consumer to consumer). Dijital ortamda hizmet alımı işlemlerinin neredeyse tamamı B2C ve B2B olarak gerçekleştiği için bu kavramlar üzerinden açıklamalarla devam edilecektir.

- a. İşletmeden tüketiciye (B2C, business to consumer), işstigidin çeşidinde perakende ürün ve hiz-met satışı nihai tüketicilere yapılır. Burada ürün ve hizmete örnek olarak, somut sayılabilecek ürünlerin yanında, yazılım, indirim kuponu, dijital reklamcılık, eğitim ve seyahat hizmetleri vardır.

⁴ <http://www.verisign.com/assets/domain-name-report-Q22017.pdf> Erişim tarihi, 17/10/2017

⁵ http://rd.org.tr/doc/RD_TABLO_2017_EYLUL.pdf Erişim tarihi, 18 Ekim 2017

- b. İşletmeden işletmeye (B2B, business to business), işletmeler arası işlemleri ifade etmektedir. Burada üretici ile toptancı işletme arasında veya işletmelerin tedarik pazarlamasının oluşturulması, reklam çalışmalarının takip ve stratejisi gibi işlemler yer alır.

Anlaşılabileceği üzere kayıt altında olan işletmelerce gerçekleştirilmesi nedeniyle, B2B kapsamında yapılan işlemlerin denetlenmesi pek tabii daha kolaydır. Ancak B2C türünde hizmeti alanlar potansiyel mükellefler olduğu için bunların Maliye İdaresi'nce tek tek takip edilmesi şu an ki teknolojik imkânlarla dahi ya çok yüksek maliyetli olacaktır veyahut mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla dijital ortamda hizmet alımı konusunda asıl problem olan nihai tüketicinin internet üzerinden aldığı hizmetlerdir. Bu tespitimiz ileriki bölümlerde daha detaylı açıklanmaya çalışılacaktır.

3- YURT DIŞINDAN İNTERNET YOLUYLA ALINAN HİZMETLERİN VERGİSEL YÖNÜ

3.1- İnternet Üzerinden Verilen Hizmetlerde Kazanç Türleri

İnternet üzerinden gelir elde etme konusu mevzu bahis olduğunda genellikle akıllara ürün veya hizmet satışı geldiğinden kavram olarak "e-ticaret" ifadesi kullanılmaktadır. Bu ifade söz konusu alanda elde edilen kazançların sadece "ticari kazanç" türünde olduğu şeklinde bir algı oluşturmaktadır. Ancak internet üzerinden verilen hizmetler kapsamında önceki bölümde tanımları yapılan yazılım, grafik tasarım, e-öğrenme ve arama motoru optimizasyonu gibi hizmetler de bulunmaktadır. Bahse konu hizmetler ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. Maddesi'nde belirtildiği gibi sermayeden ziyade şahsi bilgi ve uzmanlık sahibi olunarak icra edildiğinden serbest meslek kapsamındadır. Zira bu tür hizmetleri veren kişiler minimum seviyede maddi sermaye ile ihtisas sahibi olduğu konularda teknik hizmet üretmekte ve kazanç elde etmektedirler. Dolayısıyla internet üzerinden elde edilen kazançlar hem ticari kazanç türünde hem de serbest meslek kazanç türünde olabilmektedir. İşte bu nedenledir ki OECD'de internet üzerinden elde edilen kazançların tamamını kapsayacak şekilde "dijital ekonomi" ifadesini kullanmış ve ilk olarak 2014 yılında yayımladığı BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) 1. No.lu Eylem Planı'nda bu konuya yer vermiştir.

3.2- KDV Açısından Hizmetin Türkiye'de Doğduğunun Kabulü

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesi'nde Türkiye'de yapılan ticari, sınai, ziraat ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki teslim ve hizmetlerin KDV kapsamında olduğu belirtilmiştir. İşlemin Türkiye'de yapıldığının kabulü ise hizmetler açısından aynı Kanun'un 6/b. Maddesi'nde Türkiye'de ifa veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasına bağlanmıştır.

Dijital ortamda yurt dışında bulunan kişi ve kurumlar hizmet üretimlerini Türkiye dışında gerçekleştirmektedirler. Örneğin reklam yayınlanmasını sağlayan bir arama motoru veya sosyal medya platformu operasyonunu yurt dışında yürütmektedir. Ancak bu kişi veya kurumlar Türkiye'de mukim kişi veya kurumlardan yine Türkiye'de yayınlanmak üzere reklam aldıklarında söz konusu reklamcılık hizmetinden yine Türkiye'de faydalanılmış olunmaktadır. Dolayısıyla ilgili Kanun maddesi gereğince hizmetten Türkiye'de yararlandığından işlemin Türkiye'de gerçekleşmiş olduğu kabul edilmelidir.

Verginin kim tarafından beyan edileceği hususu ise aynı Kanun'un 9. Maddesinde yer verilmiştir. Türkiye'de işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlardan alınan hizmetler dolayısıyla, alıcının sorumlu sıfatı ile KDV beyanında bulunmasını gerekmektedir. Dolayısıyla yurt dışından alınan hizmetlerin KDV'sinin Türkiye'de beyan yolu vergi mevzuatımızda mevcuttur. Söz konusu hizmetin internet üzerinden alınmış olması mezkur madde hükümlerinin uygulanmasına engel değildir.

Bu uygulama her ne kadar gerçek kişi ve kurum mükellefler tarafından uygulanabiliyor olsa da potansiyel mükellefler tarafından uygulanmamaktadır daha doğrusu bilinmemektedir. Hâlbuki sorumlu sıfatı ile beyanda bulunmak için KDV mükellefiyetliğinin olması şart değildir. Dolayısıyla yurt dışından hizmet alan herkes sorumlu sıfatı ile KDV beyanının muhatabıdır.

Hizmeti üreten kişi veya kurumun yurt dışında olmasına rağmen hizmetten yurtiçinde faydalanıldığının tespiti halinde KDV'nin doğduğu açıktır. Ancak burada esas mesele verginin hangi tarafça ve nasıl en kolay şekilde beyan edilip ödeneceğidir. Bu husus ilerleyen bölümlerde açıklanmaya çalışılacaktır.

3.3- Uluslararası Mevzuatın KDV'ye Bakışı ve AB'deki Uygulama Çalışmaları

Dijital ekonomi aynı zamanda uluslararası hukuku yakından ilgilendiren bir konu olduğu için öncelikle ülkemizin taraf olduğu bazı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına bakmak gerekir. Ancak ülkemizin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, vergi türü olarak gelir ve kurumlar vergilerini kapsama alınmıştır. KDV açısından nasıl bir yol izleneceği hususunda ise ülkeler arası birebir anlaşmalardan ziyade uluslararası vergilendirme projeleri öne çıkmaktadır.

Ekim/1998 döneminde, OECD Ülkeleri Bakanları düzeyinde yapılan Ottawa Konferansı'nda bir takım tedbirler ve ilkeler belirlenmiş bu görüşmeler sonucunda; KDV'nin tüketimin yapıldığı yerde tahakkuk ettirileceği ve gümrük vergileri ile KDV açısından sayısal (dijital) ürünlerin fiziki mal olarak kabul edilemeyeceği önerilerinde bulunulmuştur. Dolayısıyla, elektronik ticaret kapsamında yapılan işlemler tüketim yeri ilkesi ile çalışmaktadır. Ayrıca, elektronik ticaret üzerindeki katma değer vergisinin tarh ve tahakkuk usul ve esasları tam olarak ortaya konulamamıştır⁶.

Daha sonra final raporu 2015'te yayımlanan OECD BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Aksiyon Planı'nda ise 15 No'lu Aksiyon'a göre, BEPS ve vergiden kaçınmadan ziyade dijital ekonominin temel nitelikleri «vergi politika yapıcılarını» açısından genel olarak üç başlık altında kategorize edilen «sistemsel zorluklar» veya diğer bir deyişle «daha kapsamlı vergileme zorlukları» ortaya çıkarmaktadır. Bu üç kategori sırasıyla aşağıdaki gibidir:

- Nihai tüketicinin bulunduğu ülkenin yetki alanında vergileme ile ilgili olarak doğrudan veya dolaylı herhangi bir “fiziki işyerine” sahip olmayabilen deniz aşırı ülkelerdeki tedarikçilerden nihai tüketicilerin mal, hizmet ve gayri maddi varlık edinmesi durumunda varış ülkesinde KDV veya Satış Vergisi toplama zorluğu,
- Bazı işletmelerin, geçmişte daha az “fiziki işyeri” olan bir ülkedeki satışlardan gelir elde etme kabiliyetinin vergi yükümlülüklerinin belirlenmesinde fiziksel işyerinin varlığını dikkate alan mevcut kuralların uygunluğunun sorgulanması,
- Bazı işletmeler için verilerin toplanması ve izlenmesi de dâhil olmak üzere dijital ürün ve hizmetler için kullanıcılarının değer zincirindeki katkılarının yararlanmalarını ve bu katkıya nasıl atfedileceği ve değerlendireceği sorununu ortaya koyma kabiliyeti⁷.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusuna ise 1 No.lu Aksiyon Planı'nda yer verilmiştir. Tüketim yeri ilkesine hizmet teslimleri de dâhil edilmiştir. Buna göre KDV'nin de dâhil olduğu tüketim vergi-

⁶ Ercan Alptürk, “Elektronik Ticarete Katma Değer Vergisi Sorunları” Mükellefin Dergisi, Sayı:124, Syf: 49-52.

⁷ Abdulkadir Kahraman, “Dijital Ekonomide Vergileme Tercihleri ve Türkiye: Ne Tür Bir İnternet Vergilemesi” <https://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=776> , Erişim tarihi: 10 Ekim 2017

leri konusunda OECD'nin görüşü firmadan firmaya (business to business) ve firmadan tüketiciye (business to consumer) işlemlerde, tüketimin gerçekleştiği yerde vergilendirme yapılması yönündedir⁸.

Yine AB ortak KDV sisteminde sınır ötesi ticarete KDV gibi dolaylı vergilemenin hizmetin tüketildiği yerde alınması gerektiğini kabul edilmiştir⁹. Uluslararası alanda KDV'nin doğduğu ülke hususunun kabullerinin 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 6. Maddesi ile paralellik arz ettiği görülmektedir.

Avrupa Birliği her ne kadar KDV tarhiyatı için tüketim yerini işaret etmiş olsa da birlik olma avantajını kullanarak MOSS (Mini-One-Stop-Shop)'adı verilen bir sistemi hayata geçirmiştir. MOSS, Avrupa Birliği'nin kurduğu bir KDV sistemidir. Buna göre, satıcılar AB üyesi ülkelere herhangi birisinde MOSS'a kaydolabilir, üçer aylık dönemler itibarıyla elektronik ortamda KDV beyanında bulunabilir. Toplanan KDV MOSS'a aktarılır ve MOSS da bunları ilgili ülkelere elektronik ortamda transfer eder. MOSS'a üye olmayan satıcılar ise üçer aylık dönemler itibarıyla doğrudan ilgili ülkeye KDV beyanında bulunup ödeme yaparlar¹⁰. Ancak anlaşılacağı üzere söz konusu sistem gönüllü olarak kayıt olunarak işlemektedir. Bu nedenle tarhiyat kayıplarının önlenmesinde bizce çok etkili bir çözüm olarak görülmemektedir.

3.4- Ülkemizde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Adına Mevcut ve Yeni Yapılacak Düzenlemelerin KDV Bakımından Değerlendirilmesi

3.4.1- Elektronik İşyeri Mevzuu

Yasalaşması için çalışmaları devam eden VUK taslağında, "elektronik ortamda işyeri" kavramının da kullanılmış olması, dijital ekonominin daha etkin vergilendirilmesi amacıyla uluslararası alanda yapılan çalışmaların bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanaatimizce VUK'ta yapılması düşünülen ilgili değişiklikler KDV'yi beyan edecek taraf konusuna da sirayet edecektir. Şöyle ki; söz konusu Kanun taslağının 130. maddesinde, internet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda iş yeri oluşacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte taslağın 129. Maddesindeki işyeri kapsamına elektronik ortam da eklenmiştir.

Ancak web sitesi gibi elektronik ortamlar sadece bir araç niteliğindedir. Dijital platformlar, bir şehirde üretim yapıp ülkenin pek çok yerine araçları ile ürün pazarlaması yapan firmaların vasıtaları gibidir. Bu araçların işyeri veya şube sayılmadığı tabiidir. Aynı şekilde internet ortamındaki dijital platformlar da işyeri sayılmamalıdır. Çünkü internet üzerinden hizmet satan yurt dışındaki kişi ve kurumların dijital platformları işyeri kabul edilmesi halinde KDV mükellefiyeti de bu kişilere ait olacaktır. Peki Türkiye ile ne fiziki ne de tabiiyet olarak hiçbir bağlantısı olmayan bu kişi ve kurumları beyana zorlayacak mekanizma nasıl mümkün olacaktır? Dolayısıyla beyan ve mükellefiyette elektronik işyerinden hareket edilmesi, verginin sorumlu sıfatıyla mı beyan edileceği yoksa hizmeti veren tarafından mı beyan edileceği tartışmalarına neden olabilecektir.

⁸ OECD BEPS Aksiyon Planı, 1 No.lu Plan, 3. Bölüm, B3 ve C3. No.lu Başlıklar

⁹ Güneş Çetin Gerger, Adnan Gerçek, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi" International Journal of Public Finance, Cilt:1, Sayı:1 Syf: 67.

¹⁰ Pelin Master Özcan, "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No.lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme" Electronic Journal of Vocational Colleges, Ekim/2016, Syf: 78.

3.4.2- Türkiye’de İşyeri Olup Olmaması

Elektronik ortamın işyeri kabul edilmediği mevcut yasal düzende, yurt dışından elektronik ortamda alınan hizmetlerin sorumlu sıfatı ile beyanında ise aşılması gereken tabir yerinde ise “dağ gibi” bir potansiyel mükellef sorunu vardır. KDV genel uygulama tebliğinin “tam tevkifat uygulaması” bölümünde “Genel bütçeli idareler dışındaki vergi sorumluları tevkif ettikleri vergiyi, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan ederler. Bunların başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması ve dolayısıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi vermemeleri bu uygulamaya engel değildir.” İfadelerine yer verilmiştir. Söz konusu ifadeler potansiyel mükelleflerin dahi sorumlu sıfatı ile KDV beyanında bulunması gerektiğini belirtmektedir. Aynı bölümde verilen örneklere bakıldığında ise acaba sorumluluk tüzel kişiliği olan ancak KDV mükellefiyeti olmayanları mı kastetmektedir sorusunu akıllara getirmektedir. Bu hususa açıklık getirilmesi gerektiği şarttır. Ancak sorumlu sıfatı ile beyan potansiyel mükellefleri kapsasa dahi, bunun uygulama da nasıl denetleneceği konusu ise en büyük soru işareti olacaktır.

Sorumlu sıfatı ile KDV beyanının yerine getirilmesinde diğer bir tereddüt ise farklı alanlar için kendi bünyesinde farklı şirketler kurmuş şirketlerin Türkiye’de işyeri olup olmadığı konusudur. Bu husus verginin kim tarafından beyan edileceği sorununu daha da ileri taşımaktadır. Şöyle ki; Merkezi ABD’de olan A Arama Motoru Inc. Türkiye’de kendi adıyla reklam pazarlama alanında bir şirket kurmuştur. Ancak aynı arama motoru reklam operasyonlarını yürütmek üzere İrlanda’da başka bir şirket kurmuştur ve ödeme işlemleri, telefonla müşteri desteği dahil bu şirket üzerinden o ülkede yürütmektedir. Bu durumda ana şirketin Türkiye’de işyerinin olmasına rağmen vergilendirmeye konu operasyonun başka bir ülkeden idare edilmesinin vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu açısından karşılığının ne olacağı tartışmalıdır. Şirket Türkiye’de işyeri olmasına rağmen vergilendirmeye konu işlemin yurt dışından yönetildiğini pek tabii iddia edebilecektir. Hizmetten Türkiye’de faydalanan kişi ve kurumlar ise aynı tespitten hareketle vergi beyanının kim tarafından yapılacağı tereddüdünü yaşayacaktır. Dolayısıyla KDV’de “tam tevkifat” uygulamasında dikkate alınan “işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi” kavramlarının ne ifade ettiği de ayrıca açıklığa kavuşturulmalıdır.

3.5- Tarhiyat ve Beyan Konusunda Çözüm Önerileri

3.5.1- Tevkifat Sistemi

Çalışmanın en başlarında belirtildiği üzere dijital ekonomi soyut bir döngüymüş gibi görünse de ödemelerin ödeme aracı kuruluşlar aracılığıyla yapılması nedeni ile aslında kayıt altındadır denilebilir. Ödemelerin kim tarafından kime yapıldığı finans kurumlarının kayıtlarında mevcuttur. Dolayısıyla en azından belli başlı dijital hizmet tedarikçisi global şirketlerin tespit edilerek, bunlara Türkiye’den yapılacak ödemeler üzerinden, finans kuruluşlarınca KDV tevkifatı yaptırılması mümkün görülmektedir. Elbette söz konusu tevkifatın finans kuruluşlarına yaptırılması yeni bir yasal düzenlemeye ihtiyaç duymaktadır.

Maliye İdaresi bu yaklaşıma benzer bir adımı Aralık/2015 tarihinde yayımlanmış olan 464 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde atmıştır. Tebliğe göre, internet üzerinden yapılan satış ve kiralama işlemlerine ait ödemelerle ilgili olarak 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında faaliyet gösteren bankalardan GİB sistemine elektronik ortamda periyodik veri aktarımı yapılacağı belirtilmiştir.

Tebliğ hükmünde anlaşılacağı üzere Maliye İdaresi de dijital ekonomide süregelen bir kısım işlemler için, bankaların kayıtlarını kullanma yoluna gideceğini göstermiştir. Yurt dışından elektronik ortam üzerinden alınan hizmetler içinde aynı yola başvurarak hatta bir adım daha ileri gidilerek KDV tevkifatı yapabilmeyen yasal alt yapısı hazırlanmalıdır. Ancak temenni edilen mevzuat çalışmalarının öncesinde, Türkiye’de dijital ekonominin durumu ve kazanç türlerinin neler olduğu konusunda detaylı bir çalışma yapılması isabetli olacaktır. Ardından ise bankalar ile koordineli çalışan ve yurt dışından Türkiye’ye elektronik ortamda hizmet sağlayanların tespitine yönelik Maliye İdaresi bünyesinde bir birim kurulması, denetimin sürdürülebilirliği açısından gerekli görülmektedir. Bu sistem özellikle yabancı kişi ve kurumlardan dijital ortamda hizmet alan KDV mükellefiyeti olmayanlar açısından uygun bir çözüm olabilecektir. Ancak tevkifat sisteminde akıllara gelebilecek en önemli sorun, tüketicinin yapmış olduğu ödemelerin karşı tarafa eksik ulaşmaması için nasıl bir önlem alınacağı konusudur.

3.5.2- Karşılığı Vergi Teşviki Olan Beyan Sistemi

Tevkifat sistemi önerimizde de belirtildiği üzere, KDV tevkifatının yapılması için öncelikle belli başlı dijital hizmet sunan yabancı kişi ve kurumların tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak tahmin edilebileceği üzere söz konusu kişi ve kurumların tespiti elbette teknik güçlükler içermekte ve bireysel hizmet sunanların büyük ihtimalle tespit edilememesi sorununa gebe olabilir.

Şu tespit kabul edilmelidir ki; yurt içinde yabancı kişi ve kurumlardan hizmet alanlar sorumlu sıfatı ile beyan yükümlülüğünü yerine getirmesi halinde Maliye İdaresi’nce tespit edilememiş yabancı hizmet sunanlarla yapılan işlemlerde vergilendirilmiş olacaktır. Bu nedenle sorumlu sıfatı ile beyan yükümlülüğünü yerine getirenler için uygulanan bir vergi teşvik modeli, beyan konusunda gönüllü uyum ortamı oluşturabilecektir. Ancak bu sistemin de eksik yanı KDV mükellefleri için cazip bir seçenek olabilecekken gelirleri dolayısıyla beyan usulüne göre mükellef olmayanlar için karşılık bulamayacak olmasıdır. Zira kişisel bloğu için yurt dışındaki bir şirkete reklam yayınlatan potansiyel mükellefler, 50-100 TL arasındaki reklam harcamaları için sorumlu sıfatı ile KDV beyanında bulunsa dahi, kendisine sunulan vergi teşvikini değerlendirecek alan bulamayacaktır. Dolayısıyla bu kişilerinde söz konusu teşvikten yararlanmasının yolları araştırılmalıdır.

4- SONUÇ

Yurt dışındaki kişi ve kurumlardan alınan hizmetlerin vergilendirilmesinde KDV kapsamında yapılması düşünülen yasal düzenlemelerin hareket noktasını, söz konusu ekonomik sistemdeki iş modellerinin nasıl işlediği olmalıdır. Zira dijital ekonomideki iş modellerinin güncel olarak takip edilip raporlanmadığı durumda yapılan yasal düzenlemeler vergi kayıp ve kaçaklarına sebebiyet verecektir. Vergilendirilemeyen bu tür işlemlerin, aynı hizmeti veren yerli dijital girişimciler açısından da haksız rekabet ortamı oluşturduğu göz önünde bulundurulmalıdır.

Verginin tarh edilip ödenmesi hususunda, ödeme aracı finans kuruluşlarınca tevkifat yaptırılmasının yasal yolları üzerinde çözüm üretilmelidir. Bununla beraber sorumlu sıfatı ile beyanda bulunanlara sunulacak bir vergi teşviki de yabancı girişimciden alınan hizmetlerin vergilendirilmesi açısından gönüllü uyum ortamı sağlayabilecektir. Her iki önerinin uygulanabilirliği ise hizmet alan kişilerin, mükellefiyet durumları ile doğrudan ilişkilidir.

KAYNAKÇA

- ALPTÜRK, E. “Elektronik Ticarete Katma Değer Vergisi Sorunları” Mükellefin Dergisi, Sayı:124, Syf: 49-52.
- Bankalar Arası Kart Merkezi
- KAHRAMAN, A. “Dijital Ekonomide Vergileme Tercihleri ve Türkiye: Ne Tür Bir İnternet Vergilemesi” <https://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=776>, Erişim tarihi: 10 Ekim 2017
- GERGER, G. Ç., GERÇEK, A. “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi” International Journal of Public Finance, Cilt:1, Sayı:1 Syf: 67.
- ÖZCAN, P. M. “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No.lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme” Electronic Journal of Vocational Colleges, Ekim/2016, Syf: 78.
- Reklamcılar Derneği, http://rd.org.tr/doc/RD_TABLO_2017_EYLUL.pdf Erişim tarihi, 18 Ekim 2017
- TÜİK, <http://tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24862> Erişim tarihi, 15 Ekim 2017
- internetworldstats.com, <http://www.internetworldstats.com/stats.htm>, Erişim tarihi: 14 Ekim 2017
- verysign.com, <http://www.verisign.com/assets/domain-name-report-Q22017.pdf> Erişim tarihi, 17 Ekim 2017