

ELEKTRONİK TİCARETTE İŞYERİ KAVRAMI

CONCEPT OF WORKPLACE IN ELECTRONIC COMMERCE



Ali SAKLAN*

ÖZ

Günümüzde hızla yaygınlaşan elektronik ticaret kavramı gerek dünyada gerekse de Türkiye’de bilgi alışverişinde ve ticari işlemlerde ciddi söz sahibi olmuştur. Elektronik ticaret fiziksel bir sınır tanımaksızın küresel düzeyde işlem gerçekleştirdiğinden bu yolla elde edilen kazançların vergilendirilmesi noktasında sıkıntıları beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda, elektronik ticaret yönünden işyeri kavramı vergilendirme noktasında, uluslararası düzeyde hangi ülkenin yetkisinde, ulusal düzeyde ise hangi vergi dairesinin verginin tarhiyatı açısından yetkinliğinin olduğu hususlarında önem arz etmektedir. Çalışmada belirtilen hususlar dikkate alınarak, elektronik ticaret ve işyeri kavramları ile elektronik ticarete işyeri kavramı incelenmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Elektronik ticaret (e-ticaret), işyeri, e-ticarete işyeri, OECD BEPS Eylem Planları, Vergi Usul Kanunu Tasarısı.

JEL Sınıflandırması Kodları: H2, K34.

ABSTRACT

Today, the rapidly expanding e-commerce concept, both in the world as well as in Turkey, has had a serious talk about exchange of information and commercial transactions. Since electronic commerce carries out transactions on a global scale without a physical boundary, it brings difficulties in taxing the gains obtained in this way. In this context, in terms of electronic commerce, the concept of workplace is important in terms of taxation, in the competence of the country at international level and in the taxation of the tax office in the national level. Considering the issues mentioned in this study, the concepts of electronic commerce and workplace and the concept of workplace in electronic commerce will be studied.

Keywords: Electronic commerce (e-commerce), workplace, e-commerce workplace, OECD BEPS Action Plans, Tax Procedure Law Draft

JEL Classification Codes: H2, K34

* İç Denetçi (E. Vergi Müfettişi), Necmettin Erbakan Üni., asaklan@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-2498-808X. Saklan, A. (Mayıs 2019). Elektronik Ticarete İşyeri Kavramı, *E-Makale*, (www.vergiraporu.com.tr).

GİRİŞ

Son dönemlerde internetin yaygınlaşmasının etkisi ile popüler olan kavramlardan biri hiç şüphesiz elektronik ticaret kavramıdır. Elektronik ticaret, fiziksel bir yere bağlı olmaksızın, gizlilik temelli olarak alıcı ve satıcının bir araya gelerek gerekli bilgi alışverişi ve ticari işlemlerini gerçekleştirdiği bir platform olarak tanımlanabilir.

Elektronik ticaret, ticari satışların içindeki payın gün geçtikçe artmasıyla birlikte satışlar sonucu elde edilen kazancın vergilendirme noktasında çeşitli yönlerden sıkıntıları gündeme getirmektedir. Bu sıkıntıların ortaya çıkmasındaki en büyük nedenlerden birisi, elektronik ticaretin fiziksel bir yapıya bağlı olmadan gerçekleşmesi, bu bağlamda vergilendirmede yetkinin kime ait olduğu hususunda kafa karışıklığının oluşmasına neden olmasıdır. Bu açıdan işyeri kavramının elektronik ticaretin vergilendirme sürecinde ciddi önem arz ettiği ortaya çıkmaktadır. Öncelikli olarak hangi ülkenin yetkili olduğunun tespiti önem arz etmektedir. Yine Türk Vergi Sisteminde mükellefiyet, ikametgah ve işyeri temelli şekillenmiştir. Mükellefin vergisini hesaplamaya yetkin olan vergi dairesinin belirlenmesinde mükellefin ikametgahı ve işyeri dikkate alınmaktadır. Konuya bu noktadan yaklaşınca elektronik ticarette işyeri kavramı, bu faaliyet sonucu elde edilen kazancın vergilendirilmesinde gerek uluslar arası düzeyde hangi ülkenin yetkisi dahilinde gerekse de ulusal düzeyde verginin tarhında hangi vergi dairesinin yetki sınırlarında olduğu hususlarında dikkate alınması gereken bir kavramdır.

Çalışmada belirtilen bu hususlar bağlamında elektronik ticaret, vergi hukukunda işyeri kavramları açıklanacak, elektronik ticarette işyeri noktasında ulusal ve uluslar arası düzeyde ger-

çekleştirilen hukuki gelişmeler araştırılacak, konu hakkında önerilerde bulunulacaktır.

1- ELEKTRONİK TİCARET (E-TİCARET) KAVRAMI

Elektronik ticaret kavramı özellikle internetin hızla gelişip yaygınlaşması ile birlikte üzerinde çok durulan bir kavram haline gelmiştir. Kavram ile ilgili olarak birçok farklı kurumca tanımlamalar yapılmıştır.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün (OECD) 1997 yılında yaptığı tanıma göre elektronik ticaret; açık veya kapalı ağlar üzerinden sayısal veriye dönüştürülmüş metin, ses, video görüntülerinin işlenmesi ve iletilmesine dayanan, hem kuruluşları hem de bireyleri ilgilendiren, ticari etkinliklere ait her türlü işlemin yapılmasıdır. Ayrıca Dünya Ticaret Örgütü'nün (WTO) yaptığı tanımlamada elektronik ticaret; mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağı üzerinden yapılmasıdır.¹ Yine Türkiye Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu'na (ETKK) göre elektronik ticaret ise; tüketicilerin ve işletmelerin sosyal ağlar üzerinde istediği kişilerle iletişime geçebilmesi, her konuda bilgi alışverişi ve ticaret yapabilmesi ve istediği zaman tüm bu bilgilerin ve faaliyetlerin gizli kalabilmesini sağlayan digital bir şekilde yapılması ve bilgilerin saklanmasıdır.²

Yapılan tanımlamalar elektronik ticaret kavramını hepsi kendi içinde farklı yönden değerlendirse de, öz itibarıyla elektronik ticaret, alıcı ve satıcının gizlilik temelli olarak digital ortamda karşılıklı olarak yaptıkları bilgi alışverişi ve ticari işlemlere verilen addır.

E-ticaret kavramı, çok farklı şekilde modellenerek çok farklı kişi ve kurumlar arasında işlev

¹ Merve DOĞAN, Elektronik Ticaretin Gelişim Süreci ve Türkiye'de İşletmeden Tüketicieye (B2C) Elektronik Ticaret Üzerine Bir Araştırma, Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2018, syf.3-4.

² Ahmet ORUN, Elektronik Ticaret ve Sosyal Ticaret Ortamlarından Alışveriş Yapan Tüketicilerin Risk Algısı, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2017, syf.6.

görmektedir. Bu modeller içerisinde öne çıkan ve en yaygın olanları aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- **İşletmeye E-Ticaret (B2B);** Kurumların bilgisayar ağlarını kullanarak özel ve genel ağlar dahilinde tedarik ve satış işlemlerini yürüttükleri elektronik ticaret uygulama alanına verilen addır. En yaygın kullanılan elektronik ticaret şeklidir. Şirket içi veya şirketler arası yapılan bu tür ticaret 1960'ların başından beri kullanılmaktadır. Firmaların elektronik ortamda tedarikçiye sipariş vermesi, faturalarını temin etmesi ve bedellerini ödemesi bu bölümde değerlendirilmektedir.³
- **İşletmeden Tüketicilere E-Ticaret (B2C);** İşletmelerin bilgisayar ağlarını kullanarak tüketicilere ürünlerinin pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerini gerçekleştirdikleri e-ticaret uygulama alanına verilen addır. B2C markaların ve e-ticaret sistemi ile hizmet veren işletmelerin müşterilerine yaptıkları satış işlemlerini kapsamaktadır. Bu satış işleminin amacı mevcut olan veya müşteri potansiyeli oluşturan hedef kitleye daha kolay ürün ve hizmet ulaştırmasıdır.⁴
- **Tüketiciden Tüketicilere E-Ticaret (C2C);** Bu model tüketiciler arasında oluşan Pazar şekli olarak tanımlanmaktadır. C2C'ye örnek olarak müzayede ve ikinci el ürünleri satan siteleri gösterebiliriz. Örneğin, gittigidiyor.com ve sahibinden.com'da ikinci el ürünleri (bilgisayar parçaları, arabalar, antika eşyalar, cep telefonları ve kameralar) açık artırma yoluyla tüketicilere satılmak-

tadır. C2C'nin amacı alıcı ve satıcıyı buluşturmak. C2C'de elektronik posta gibi elektronik araçlar aracılığıyla iki müşteri bir araya gelerek, mal ve hizmetler için anlaşma yapmaktadır.⁵

- **Yönetimden Tüketicilere E-Ticaret (G2C);** Tüketici ile kamu idaresi arasındaki elektronik ticaret modelidir. Kamu ihalelerinin internette yayımlanması ve firmaların elektronik ortamda teklif vermeleri bu modelin ilk örneklerini oluşturmaktadır. Vergi, sağlık ve hukuksal işlemler, ehliyet, pasaport başvuruları, sosyal güvenlik primleri ile vergi ödemeleri gibi uygulamalar bu model altında yer almaktadır.
- **Yönetimden İşletmeye E-Ticaret (G2B);** Kamu idaresi şirket arasındaki elektronik ticaret modelidir. Vergi ödemeleri bu modelin en iyi örneğidir. Şirketler ile kamu idaresi arasındaki lokal ağlar üzerinden yapılan ticaret, haberleşme vb. bütün etkinlikleri kapsar.⁶

E-ticaret gelişimi internetin kullanım alanının hızlı yaygınlaşmasıyla birlikte ciddi oranlara ulaşmıştır. Türkiye'de de e-ticaret, özellikle ticari hayatta ve diğer bilgi alışverişlerinde her geçen gün etkisini daha fazla artırmaktadır. TÜİK'in 2018 yılı Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırmasına göre; interneti 2017 yılı Nisan ayı ile 2018 yılı Mart aylarını kapsayan on iki aylık dönemde kullanan bireylerin 16-74 yaş grubu bireyler içerisindeki oranı %45,6 olmuştur. Bu oran önceki yılın aynı döneminde (2016 Nisan-2017 Mart) %42,4'tü. Kullanım amaçları arasında ka-

³ Demet Nimet ESAT, Elektronik Ticaret ve İşletmeler Arası Elektronik Ticaret Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli, 2004, syf.23.

⁴ Nevzat ZENGİN, Elektronik Ticaretin Kullanımında Kritik Başarı Faktörlerinin Etkisi ve Türkiye'de Faaliyet Gösteren Elektronik Ticaret İşletmelerinde Bir Araştırma, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2018, syf.30.

⁵ Alkım ONAR, Sanal Organizasyonlarda Elektronik Ticaret Stratejileri ve Uygulamaları, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2018, syf.74.

⁶ Nevin AYDIN, Dünya'da E-Ticaret Nereye Gidiyor?, Reforma, Cilt:1, Sayı:73, 2017, syf.3.

mu kuruluşlarına ait web sitelerinden bilgi edinme %41,7 ile ilk sırada yer almıştır. Yine aynı araştırmaya göre, internet kullanan bireylerin internet üzerinden kişisel kullanım amacıyla mal veya hizmet siparişi verme ya da satın alan 16-74 yaş grubundaki bireylerin oranı, 2017 yılı Nisan ayı ile 2018 yılı Mart aylarını kapsayan on iki aylık dönemde %29,3 olmuştur. Önceki yılın aynı döneminde (2016 Nisan-2017 Mart), bu oran %24,9 olarak gözlenmiştir. Cinsiyete göre internet üzerinden alışveriş yapma oranı erkeklerde %33,6 olarak gerçekleşirken kadınlarda %25 olmuştur. Bu oranlar bir önceki yılın aynı döneminde sırası ile %29 ve %20,9 olmuştur. İnternet üzerinden alışveriş yapan bireylerin %65,2'si, giyim ve spor malzemesi satın almıştır. Bunu %31,9 ile seyahat bileti, araç kiralama vb. %26,8 ile ev eşyası (mobilya, oyuncak, beyaz eşya vb. tüketici elektroniği hariç), %22,1 ile gıda maddeleri veya günlük gereksinimler ve %20,6 ile kitap, dergi, gazete (e-kitap dahil) takip etmiştir. Giyim ve spor malzemeleri hem erkekler hem de kadınlar tarafından sırasıyla %55,9 ve %77,3 ile internet üzerinden en çok satın alınan ürün grubu olmuştur. Cinsiyete göre en az satın alınan ürün grubu ise erkeklerde %4,6 ile ilaç olurken, kadınlarda %2,8 ile oyun yazılımı, diğer bilgisayar yazılımı ve yazılım güncellemeleri olmuştur.⁷

Yapılan bir başka araştırmanın sonuçlarına göre; Türkiye'de e-ticaret penetrasyonu birçok ülkeye göre geride kalmaktadır. Global pazarlardaki e-ticaret penetrasyon oranına bakıldığında, Türkiye'nin büyük bir büyüme potansiyeline sahip olduğu görülmektedir. Akıllı telefon penetrasyonu ABD ile oldukça yakın oranlara sahip olan Türkiye her ne kadar yıllar içinde büyümüş olsa da, e-ticaret'de düşük bir penetrasyona sahiptir. Yine 2013-2017 yılları arası verilere göre,

Türkiye'de e-ticaret satışının toplam perakende satışına oranı, Dünya'daki orana paralel şekilde yükselmektedir. Gelişmiş ülkeler, gelişmekte olan ülkeler ve Türkiye'de e-ticaret satış hacminin toplam satış hacmine oranının yıllar içinde değişikliğine bakıldığında, üç grupta da oranın her yıl arttığı görülmektedir. Yine Türkiye'de e-ticaretin toplam Pazar büyüklüğü, 2013-2017 yılları arasında ortalama yıllık %31 oranında bir büyüme göstermektedir. Bu alanda en büyük oranda büyüyen e-ticaret alanı çok kanallı perakende olarak öne çıkmaktadır. 2017 yılı verilerine göre, Türkiye'de e-ticaret sektörünün alt kırılımına baktığımızda, online perakende 23 Milyar TL ile en büyük hacme sahipken, online tatil ve seyahat 14,8 Milyar TL, online yasal bahis ise 4,4 milyar TL büyüklüğe sahiptir. 2016-2017 büyüme oranına bakıldığında, online tatil ve seyahat %47 ile en yüksek oranda büyüyen alt alan olurken, online yasal bahis %39 oranında, online perakende ise %31 alanında büyüme göstermiştir. Bazı ülkelerin 2018-2022 arasındaki e-ticaret hacimlerindeki büyüme oranı tahminlerine göre, global e-ticaret büyüme beklentisi %9,60 iken, Türkiye %12 büyüme beklentisi ile birlikte global büyüme beklentisinin üstünde bir büyüme beklentisi taşımaktadır.⁸

Yapılan araştırma verilerinde görüleceği üzere, e-ticaret tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de ciddi bir gelişim süreci yaşandığı ve e-ticaret yoluyla kazanç elde etme olgusunun son dönemde büyük bir atılım gösterdiği görülmektedir. Bu durum e-ticaret yoluyla kazanç elde eden kişi ve kurumların elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirmesi konusunu gündeme getirmekte ve bu yolla kazanç elde edenlerin vergilendirilmesini gözler önüne sermektedir. Ancak e-ticaret yoluyla kazanç elde eden kişilerin ve kurumların

⁷ Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27819>). Erişim tarihi:25 Mart 2019

⁸ (<https://www.twentify.com/tr/raporlar/turkiyede-e-ticaret-cevrimici-alisveriste-tuketici-davranislari-arastirmasi-ve-marka-karsilastirmasi>), Erişim tarihi:25 Mart 2019.

vergileştirilmesi konusu düz bir zemin üzerinde bulunmamakta, kendi içinde bazı sorunları barındırmaktadır. Konuyla ilgili olarak ortaya çıkan sorunlardan birisi, e-ticaretin fiziksel bir yere bağımlı kalmadan işlem yapması ve işyeri kavramının belirlenmesinde yaşanan olumsuzluklardır. Konu bu açıdan değerlendirildiğinde e-ticaretin vergileştirilmesinde işyeri olgusunun çok önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir. Aşağıda işyeri başlığında detaylı bir şekilde de izah edileceği üzere, özellikle verginin tarhi müessesesinin düzgün bir şekilde işletilmesinde mükelleflerin işyerinin tespiti özel önem arz etmektedir. Bu açıdan çalışmanın bir sonraki başlığında işyeri kavramı değerlendirilmeye çalışılacaktır.

2- İŞYERİ KAVRAMI

E-ticaret yoluyla kişiler ve kurumlar tarafından elde edilen kazançların vergileştirilmesinde özel öneme sahip kavramlardan biri hiç şüphesiz işyeridir. İşyeri kısa ve öz olarak bir görevin, bir işin yapıldığı yer olarak ifade edilebilir. Diğer bir ifadeyle ticari, sınai, zirai vb. kazancın elde edildiği yer olarak tanımlanabilir. Çalışmada bu başlık altında konu e-ticaretin vergileştirilmesinde işyeri kavramının e-ticaret yönünden öneminden bahsedileceğinden ilerleyen paragraflarda Türk Vergi Sisteminde yer alan kanunlardaki düzenlemeler ışığında işyeri kavramı değerlendirilmeye çalışılacaktır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun "İşyeri" başlıklı 156.maddesinde işyeri kavramı şu şekilde tanımlanmıştır. "*Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki faa-*

liyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."⁹

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun "İşyeri" başlıklı 156.maddesinde yapılan işyeri tanımlamasında görüleceği üzere; 22 farklı işyeri örneği verilmektedir. Ayrıca verilen işyeri örneklerinin sonunda "*gibi*" ifadesi kullanıldığından, bu örneklerin tadadı olduğu, bu işyerlerine benzer işyerlerinin de bu kapsamda değerlendirileceği anlaşılmaktadır. Yine bahsi geçen "İşyeri" başlıklı 156.maddesine bakıldığında, işyerlerini ticari işyerleri, sınai işyerleri, zirai (tarımsal) işyerleri, mesleki (hizmet) işyerleri olarak sınıflandırıldığı görülmektedir. Bu bağlamda, yukarıdaki verilen işyeri örneklerinden mağaza, yazıhane gibi işyerleri ticari, madenler, imalathane gibi yerler sınai işyerlerine, tarla, bağ, bahçe, çiftlik gibi yerler zirai (tarımsal), muayenehane, otel, vapur büfeleri gibi yerler mesleki (hizmet) işyerleri arasına girmektedir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda işyeri kavramı dar mükellefiyette kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilmesinde ticari kazançlarda özellik arz etmektedir. Buna göre ilgili kanunun "Kazanç veya İradın Türkiye'de elde edilmesi" başlıklı 7. Maddesinin ticari kazançlarda kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilmesinin tespitini içeren kısmında şu hususlara yer verilmiştir. "*... Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.)*

Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının her ikisinin Türkiye'de olması veya satış

⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 156. Maddesi.

akdinin Türkiye’de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

...¹⁰

Yukarıda ifade edilen 7. Maddenin ilgili kısmında görüleceği üzere, dar mükellefiyete tabi mükelleflerin Türkiye’de elde ettiği ticari kazancın tespitinde, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunması ve bu işyerleri ve daimi temsilcileri aracılığıyla ticari kazancın elde edilmesi gerekli olduğu belirtilmiştir. Yine aynı maddede iş merkezi kavramı üzerinde durulmuş, iş merkezinin iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkez olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi mükelleflerin ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinin Türkiye’de elde edilen ticari kazanç olarak değerlendirilmeyeceği zikredilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda dar mükellefiyete tabi mükelleflerin ticari kazancının tespitinde işyeri, daimi temsilci kavramlarının önem arz ettiği görülmektedir. Buna istinaden, Kanunun “İşyeri ve Daimi Temsilci” başlıklı 8. Maddesinde işyeri kavramının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin edileceği belirtilmiştir. Bu açıdan ilgili hükme göre, bir önceki başlıkta 213 sayılı Vergi Usul Kanununda işyeri kavramı hakkında tanımlamanın, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından da geçerli olduğu görülmektedir.¹¹

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda da işyeri kavramı kurumlar vergisi mükelleflerinin mükellefiyet tespitlerinde önem arz eden bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Tam ve Dar Mükelle-

fiyet” başlıklı 3. Maddesinde;

“(1) Tam Mükellefiyet: Kanunun 1. Maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

(2) Dar Mükellefiyet: Kanunun 1. maddesinde sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’deki elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir.

...¹²

Maddedeki açıklamalarda görüleceği üzere; Kurumlar Vergisi Kanunu tam ve dar mükellefiyeti tespit ederken kanun veya iş merkezini ölçüt olarak dikkate almıştır. Yine kanunun aynı maddesinin 3/a bendinde dar mükellefiyette ticari kazancın tespiti hakkında; “... (3) ... (a) 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar...” ifadelerine yer verilmiştir. Maddede, Kurumlar Vergisi Kanununda dar mükelleflerin ticari kazancın belirlenmesinde ve işyeri kavramının tespitinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununa atıfta bulunulmuştur.

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanununda işyeri ile ilgili olarak iki önemli kavram zikredilmiştir. Bunlar sırasıyla kanuni merkez ve iş merkezi kavramlarıdır. Kurumlar Vergisi Kanununun 3. Maddesinin 5. Bendinde kanuni merkez kavramı tanımlanmıştır: “*Kanuni Merkez: Vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.*” Kurumlar Vergisi Kanununda işyeri ile ilgili bir diğer kavram iş merkezi kavramıdır. Kanunun 3. maddesinin 6. Bendine göre “*İş mer-*

¹⁰ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 7. Maddesi.

¹¹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 8. Maddesi.

¹² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3. maddesi.

kezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.” Kanunda zikredilen bu iki kavram ile tam ve dar mükellefiyet ayrımı yapılmaktadır.

İşyeri kavramının verginin tarhi yönünden önemi Türk Vergi Hukukunun ilgili kanun maddelerinde şu şekilde değerlendirilmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Tarh Yeri” başlıklı 106. Maddesinde tarh yeri hakkında şu hususlara yer verilmiştir. “Gelir Vergisi, mükellefin ikametgahının bulunduğu mahal vergi dairesince tarh edilir. Şu kadar ki;

1. İş yeri ve ikametgahı ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de evvelden bildirilmek kaydıyla iş yerinin bulunduğu;

...

Yerin vergi dairesince tarh olunur.”¹³ 106. Maddede görüleceği üzere; Kanun mükelleflerin işyeri ve ikametgahlarının ayrı olması durumunda ve mükelleflere evvelden bildirmek kaydıyla tarh yerini işyerinin bulunduğu yerin vergi dairesini tarh yeri olarak belirleme yetkisini Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bırakmıştır.

Yine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Muh-tasar Beyanname a) Verilme Zamanı” başlıklı 98. Maddesinde “94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

...”¹⁴ ifadelerine yer verilmiştir. 98. Madde, yukarıda belirtilen 106. Madde ile birlikte değerlendirildiğinde, 94. maddede vergi kesintisi

yapmakla mesul olan mükelleflerin verecekleri muhtasar beyannamelerini 106. Maddesindeki belirtilen ölçüt dikkate alınarak ilgili vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Beyan Esası” başlıklı 14. Maddesinin 1. Bendinde; “Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur...” Yine aynı maddenin 3. Bendinde; “... Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.” Ayrıca maddenin 6. Bendinde; “... Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kurumun kanunî veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir.”¹⁵ ifadelerine yer verilmiştir. Madde belirtilen bentlerle birlikte değerlendirildiğinde, Kurumlar vergisinde verginin tarhının beyan yoluyla yapıldığı, ilgili beyannamenin mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerektiği ve ilgili vergi dairesi ifadesinin de kurumlar vergisi mükellefinin kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerdeki vergi dairesinin olduğu belirtilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun “Tarh Yeri” başlıklı 43. Maddesinde tarh yeri şu şekilde ifade edilmiştir. “1. Katma Değer Vergisi, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarholunur.

2. Mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa, Katma Değer Vergisi, gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarholunur.

...”¹⁶ 43. Maddenin 1. ve 2. Bentlerinde görüleceği üzere, katma değer vergisi yönünden tarh işlemleri mükellefin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilmektedir. Yine aynı

¹³ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 106. Maddesi.

¹⁴ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 98. Maddesi.

¹⁵ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 14. Maddesi.

¹⁶ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 43. Maddesi.

kanun maddesinde mükelleflerin farklı vergi dairelerinin yetkilendirdiği alanlarda farklı işyerleri bulunması durumunda katma değer vergisi yönünden tarhiyat işlemlerini gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi daireleri tarafından yürütüleceği ifade edilmiştir. Vergi Hukuku açısından önem arz eden verginin tarhiyatı yönünden örnek verilen üç kanunda da görüleceği üzere, verginin tarh işlemlerini yürütmekle sorumlu olan vergi dairelerinin tespitinde işyeri kavramı ciddi önem arz etmektedir.

Türk Vergi Sisteminde tüccarların işe başlamasının belirlenmesinde işyeri kavramının önemi yine ortaya çıkmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Tüccarlarda İşe Başlamanın Belirtileri" başlıklı 154. Maddesinin 1.fıkrasında, bir işyeri açmanın tüccarlarda işe başlamasının belirtisi olarak kabul edilmiştir. Maddede işyeri açmak şu şekilde ifade edilmiştir. "...(*İşyeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sinai bir faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması işyerinin açıldığını göstermez.*)"

İşyerinin işlevi, milletler arası vergi hukuku yönünden değişmektedir. Bir ülke açısından vergilemeye esas teşkil eden işyeri, çifte vergilemeyi önlemeye yönelik ikili vergi anlaşmalarında, işyerinin bulunduğu ülkeye vergilemede öncelik tanıyarak, çifte vergilemeye engel olmaktadır. Gerek OECD ve gerekse Birleşmiş Milletler vergi anlaşma modellerinde, işyerinin ele alınıp tanımlanması, örneklerin sıralanması ve işyeri sayılmayan yerlerin belirlenmesindeki asıl amaç, vergi mükerrerliğini ortadan kaldırmaktır.¹⁷

Türk Vergi Sisteminde önem arz eden kanunlarda ilgili maddelerinde de görüleceği üzere işyeri kavramı gerek tam ve dar mükellefiyetin

tespiti ve işe başlamanın belirlenmesi hususlarında gerekse de verginin tarhında yetkili vergi dairesinin tespiti ve mükerrer vergilendirmeyi önleme hususlarında stratejik öneme sahip bir kavramdır. Bu noktada da e-ticaret yoluyla elde edilen kazançların vergilendirilmesinde de e-ticarette işyeri olgusunun tespiti önemli noktalardan birisidir. Bir sonraki başlıkta e-ticarette işyerinin tespiti ve bu konudaki uluslar arası ve ulusal hukuki gelişmelerden bahsedilecektir.

3- ELEKTRONİK TİCARETTE İŞYERİ KAVRAMI

Elektronik ticarete işyeri kavramı son dönemde vergilendirme hususunda yaşanan sıkıntılardan ötürü ciddi tartışılmalı bir kavram haline gelmiştir. Bu başlık altında bu kavram üzerinde durulacak, kavram hakkında uluslar arası ve ulusal yönden yapılan hukuki çalışmalara değinilecektir.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili tartışmalar ve yapılan yorumlarda, daimi işyerinin geniş olarak yorumlanması gerektiği ileri sürülmekte ve binalar, makineler, bilgisayarlar, gayrimenkuller, gemiler, uçaklar gibi bir işle ilgili faaliyetin gerçekleştirilmesine ticari bakımdan uygun olan "fiziksel herhangi bir obje" nin işyeri olarak kabul edilmesi gerektiği söylenmektedir. İnternet servis sağlayıcıların belirli bir ülkede yeterli bir süre kurulu bulunmak sureti ile işin bütünü veya bir kısmının yürütülmesi halinde hiçbir işçi çalıştırılmasa dahi işyerinin bu ülkede bulunduğu kabul edilmesi gerektiği öne sürülmektedir.¹⁸

E-ticarette iş yerinin neresi olabileceği hususunda web sitelerinin veya web sitesi sunucularının (server) işyeri olarak kabul edilebileceği görüşleri ileri sürülmüştür. Ancak web siteleri fa-

¹⁷ Ali Niyazi BARUT, Vergi Usul Kanunu'na Göre İşyeri Kavramı ve Önemi. (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/38MaliCozum/11-ALINIYAZIBARUT65.doc>). Erişim tarihi: 25 Mart 2019.

¹⁸ (http://guncelvergikitaplari.com/Content/userfiles/new_files/VUK.MADDE-156.pdf). Erişim tarihi: 24 Mart 2019.

aliyetin fiilen gerçekleştirildiği ana noktası değil sadece aracıdır. Çünkü web siteleri, her hangi bir noktadan elektronik erişim sağlayan yöneticisi başka bir deyişle idarecisi yolu ile işletilmektedir. Web sitesi bir şehirde üretim yapıp ürettiği malları başka bir şehirde pazarlamaya gönderen firmaların pazarlamacılarına benzetilebilir. Pazarlamacılar şehir şehir dolaşarak başka bir noktada üretilmiş malları yine o üretim noktasının sevk ve idaresine bağlı olarak pazarlamaktadır. Bu durumda örnekte belirtilen pazarlamacıların kullandığı araçların bir işyeri olarak kabul edilemeyeceği mutlaklıdır. Diğer bir öneri olan işyerinin web sitelerinin yayın yapmakta olduğu sunucuları kabul etmek faaliyetin fiilen yapıldığı yeri dikkate almamak olacaktır. Çünkü web sitelerini idare edenler ile bu web sitelerinin yayın yapmış olduğu sunucuların farklı ülkelerde olması oldukça yaygın bir durumdur. Bu bağlamda web siteleri e-ticaretin fiilen idare edildiği ve sürdürüldüğü yer değil faaliyetin bir aracı olarak kabul edilmelidir. Dolayısıyla esas faaliyetin web sitelerini idare edenlerin çalışmalarını yürüttükleri yerler olması gerektiği sonucuna ulaşılacaktır.¹⁹

E-ticarette işyeri kavramının bu kadar önem arz etmesi hiç şüphesiz e-ticaret yoluyla elde edilen kazancın vergilendirmesi hususudur. E-ticaret kavramı sınırsız, fiziksel anlamda bir yer kavramı altında yapılmadığından, e-ticaretin vergilendirmesi yönünden hangi ülkenin yetkisi dahilinde olması konusu kafa karışıklığına neden olmaktadır. Bu noktada mukimlik kavramı diğer bir ifadeyle yerleşiklik kavramı vergilendirme noktasında devreye girmektedir. Mükerrer vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre de kazancın vergilendirilmesinde yetkili ülkenin mukimlik kavramı doğrultusunda tespit edildiği

görülmektedir. Türkiye'deki vergi düzenlemelerine bakıldığında gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vergi tarhiyatının tam mükellefiyet dar mükellefiyet ayrımı dikkate alınarak yapıldığı görülmektedir. Tam ve dar mükellefiyette mukimlik kavramı baz alınarak yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mükellefler" başlıklı 3. maddesi, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin, Türkiye içinde ve dışında elde ettiği kazanç ve iratları üzerinden vergilendirileceğini hüküm altına almıştır. Türkiye'de yerleşik olma ise, aynı kanunun "Türkiye'de Yerleşme" başlıklı 4. Maddesinde, ikametgâhı Türkiye'de olanlar ve bir takvim yılında 6 aydan fazla Türkiye'de oturanlar yerleşik sayılmış, geçici ayrılmaların ise bu süreyi kesmeyeceği belirtilmiştir. Türkiye'de yerleşmiş olmayanların ise sadece Türkiye'de elde ettiği kazançlar üzerinden vergilendirileceği yine Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mükellefler ve Mevzuu" 6. maddesinde belirtilmiştir. Yine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Tam ve Dar Mükellefiyet" başlıklı 3. maddesi uyarınca, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların, gerek Türkiye içinde gerekse de Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden tam mükellef olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Söz konusu kurumlardan kanuni ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların dar mükellef sıfatı ile yalnızca Türkiye içinde elde ettiği kazançları üzerinden vergilendirileceği aynı kanunla hüküm altına alınmıştır. Bu açıdan e-ticaret kavramında mükellefiyetin tespiti ve gerekli gelir vergisi mükelleflerinin (ikametgâhlarını kazancın elde edildiği yer olarak gösterilmesi haricinde) gerekse de kurumlar vergisi mükellefleri açısından işyeri kavramı son derece önem arz eden hususların başında gelmektedir.

¹⁹ Bilal Levent ERTAŞ, E-Ticarette İşyeri ve Mukim Ülke Kavramları, (<https://www.tayyarates.com.tr/single-post/2015/05/01/ETicarette-%C4%B0%C5%9Fyeri-Ve-Mukim-%C3%9Cлке-Kavramlar%C4%B1>). Erişim tarihi:25 Mart 2019.

İşte yukarıdaki paragraflarda yer alan hususlarda da görüleceği üzere e-ticarete işyeri konusu çok tartışılabilir hale gelmesi ve e-ticaret olgusu ticari yaşam içinde fazlasıyla yaygınlaşması ile birlikte uluslar arası yönden yapılan hukuki çalışmaların da ana konu maddelerinden biri haline gelmiştir. Bu noktada burada bahsedilmesi gereken hukuki çalışmalardan en önemlisi hiç şüphesiz Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün (OECD) çatısı altında yürütülen BEPS (Base Erosion and Profit Shifting-Matrah Erozyonu ve Kar Aktarımı) Eylem Planlarıdır.

OECD BEPS Eylem planları ile ilgili inisiyatif ve çalışmaların ortaya çıkma nedenlerinden biri de; mevcut uluslararası vergi anlaşmalarının mevcut ilgili hükümlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilen iktisadi ve ticari faaliyetleri yeterince kavrayamaması, işyeri teşkil etme ve adil olarak vergilendirme kurallarını koymada artık yetersiz kalmış bir durumda bulunmasıdır. Bu açıdan BEPS Eylem Planlarında e-ticaret faaliyetleri bağlamında "işyeri" paradoksu hakkında OECD 1 Nolu aksiyon planında aşağıdaki çözüm alternatifleri belirtilmektedir;

- **İşyeri oluşturma kurallarının güncellenmesi-** İşyerinin varlığı için "önemli derecede bir iktisadi mevcudiyet" ("significant economic presence") bulunmalıdır. Önem derecesi yaratılan gelirin tutarına göre, ulaşılan müşteri sayısına veya dijital mal ve hizmeti kullanan kişi sayısına göre veya tüm bu faktörlerin karışımından oluşan bir anahtara göre oluşmalıdır. Ayrıca, bu kapsamda örneğin, bir sözleşmenin önemli hükümleri ile ilgili müzakereleri yürüten kişinin de -teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olmasa bile belirli şartlar altında yurtdışı kurumun işyerini oluşturduğunun kabul edilmesi; esas olarak ya da sadece belli bir grup adına hareket eden kişilerin bağımsız statüdeki acenta tanımı

dışında tutulması,

- **İşyeri oluşturma istisnalarının yeniden belirlenmesi;** Bu kapsamda özellikle yarıdımıcı ve hazırlayıcı karakterli faaliyetler ile ilgili düzenlemenin gözden geçirilmesi düşünülmektedir. Örneğin; online satış yapan teşebbüslerin diğer devletlerde yer alan depolarının bu kapsamda değerlendirilmemesi, fonksiyonların yapay olarak bağımlı teşebbüsler/ilişkili kişiler arasında paylaşılması,
- **Belirli ödemelerde stopaj uygulaması;** Stopaj uygulamasında sorunlu alanların ortaya çıkması muhtemeldir. Stopaj yoluyla kaynakta vergileme, kar marjına göre bazı işlerde çok yüksek olabilirken bazı işlerde de çok düşük olabilecektir,
- **Dengeleme vergisi uygulaması;** Temel amaç yerleşik olmayan teşebbüsün kaynak ülkedeki önemli ekonomik varlığını vergilendirmektir. Yerli ve yabancı vergi mükellefleri arasında eşitliği sağlamak üzere dengeleyici vergi yoluyla tedbir alınması gündeme gelecektir,
- **İşyerine kazanç atfedilmesi;** Güncellenecek transfer fiyatlandırması rehberine göre artık bir gayrimaddi hakka hukuki olarak sahip olmak, bu gayrimaddi hakkın kullanımından kaynakları gelirin bu kişiye atfedilmesi anlamına gelmeyecektir. Şöyle ki; önemli fonksiyonları gerçekleştiren, önemli varlıklara sahip ve ekonomik anlamda önemli riskleri üstlenen firmalar arasında atfedilecek kazancın belirlenmesi bu firmaların her birinin, gerçekleşen işlemlerde üstlendikleri gerçek rol ve fonksiyonlarına göre tespit edilecektir.
- **Etkin Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum müessesesinin tanımlanması;** Bu konuya ilişkin olarak da dijital ekonomide elde edilen kazancın kontrol edilen yabancı

kurum kazancı tanımına dahil edilerek ana ortak şirket bünyesinde vergilendirilmesi alternatifine de yer verilmektedir.²⁰

Yukarıda yer verilen hususlara bakıldığında e-ticarette işyeri kavramının çeşitli seçenekler bağlamında belirlenmesi noktasında alternatif çözüm önerileri sunulmuştur. Bu noktada belirtilen çözüm önerileri de dikkate alınarak ülkemizde e-ticaretin vergilendirilmesi ve e-ticarette işyeri konuları hakkında Türkiye’de yaşanan gelişmeler, hazırlanan hukuki altyapı da önem arz etmektedir. Bu noktada ilerleyen paragraflarda Türk Vergi İdaresinin konuya bakış açısını gösteren özelden, OECD BEPS Eylem Planlarında yer verilen açıklamalarda dikkate alınarak hazırlanan Vergi Usul Kanunu Tasarısının e-ticarette işyeri konusu hakkında yer alan hükümlerinden bahsedilecektir.

“İnternet Üzerinden Yapılan Satış ve Pazarlama Faaliyeti ile İlgili Siteleri İşletenlerin Vergilendirilmesi Hakkında” başlıklı 20.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı özelden konu şu şekilde değerlendirilmiştir.

“T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığı

SAYI :B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262
20.03.06

KONU:

.....VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞINA
(Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğüne)

İlgi: 28.11.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01. GVK. 190.05.106/1147 sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınız ekinde yer alan ve tarafından gönderilen elektronik postanın incelenmesinden; yerli ve yabancı bazı firmaların

vergi mükellefiyeti olan ve olmayan kişiler adına sanal ortamda alışveriş siteleri açtıkları ve bunların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 9 uncu maddesi kapsamında esnaf muaflığından faydalandıkları, adı geçenin ise bu uygulamanın hatalı olduğunu belirttiği anlaşılmıştır.

Bilindiği gibi; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 9 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında “Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır.” hükmü yer almakta olup, aynı maddenin 1 numaralı bendinde; “1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir iş yeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç)”ın esnaf muaflığından yararlanabilecekleri belirtilmiştir.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 156 ncı maddesinde işyeri; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tarif edilmiştir.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, işyerinin tanımı yapılırken, ticari sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle, elektronik ortamda yapılan bu tür faaliyetler için iletişim amacıyla kullanılan yerin işyeri olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır.

²⁰ Güler Hülya YILMAZ, Arzu Akçura DEĞER, Digital İktisadi Faaliyetlerde İşyeri Paradoksu ve Vergisel Boyutu. (<https://www.verginet.net/dtt/18/DijitalİktisadiFaaliyetlerdelsyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx>). Erişim tarihi: 24 Mart 2019.

Diğer yandan, 2002/3 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde, iştiğal konusu itibarıyla bir işyeri olmaksızın faaliyetini yürütebilen mükelleflerin ikametgah adreslerinin işyeri olarak kabulü suretiyle mükellefiyet kayıtlarının yapılmasının mümkün olduğu, ancak mükelleflerin yaptıkları faaliyet türleri için mutlaka faaliyetin icra edileceği yerin şart olduğunun vergi dairelerince tespit edilmesi halinde, bunların mükellefiyet kayıtlarının işyeri adresi olmaksızın yapılmasına imkan bulunmadığı hususları açıklanmıştır.

Buna göre, internet üzerinden yapılan satış ve pazarlama faaliyeti, Gelir Vergisi Kanunu'nun 9/1 inci maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda söz konusu internet sitelerini işletenlerin mükellefiyet kayıtlarının yapılması gerekir. ...²¹

Yukarıda verilen özeldede de görüleceği üzere, internet üzerinden yapılan satışlardan elde edilen kazancın vergilendirilmesi hususunda bu işi yapan kişilerin esnaf muafılığından yararlanmaması gerektiği belirtilmiş, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun işyeri başlıklı 156. Maddesinde işyeri olarak verilen örneklerin tadadı olduğu, elektronik ortamda yapılan faaliyetler için iletişim amaçlı kullanılan yerlerin işyeri olarak kabul edilmesi, işyeri bulunmaması ve bu işleri ikametgahları üzerinden yapıldığı durumlarda ikametgah adreslerinin de işyeri olarak kabul edilmesi, mükelleflerin yaptıkları faaliyet türleri için mutlaka faaliyetin icra edileceği yerin şart olduğunun vergi dairelerince tespit edilmesi halinde, bunların mükellefiyet kayıtlarının yapılabilmesi için işyeri adreslerinin olması gerektiği ve bu faaliyetleri yerine getiren kişiler hakkında mükellefiyet tesis edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) öncülüğünde, ülkemizde ve dünyada

yaşanan vergisel gelişmeler, OECD BEPS Eylem Planı ve diğer ulusal, uluslar arası hukuki gelişmeler dikkate alınarak hazırlanan Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nda e-ticarette işyeri kavramı hakkında şu hususlara yer verilmiştir.

Öncelikle Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nın "Uluslar arası Anlaşmalar" başlıklı 2. Maddesinde; "Vergi kanunlarının uygulanmasında, usulüne göre yürürlüğe girmiş olan uluslararası anlaşmaların vergi ile ilgili hükümleri saklıdır." ifadelerine yer verilmiştir.²² Maddeye göre, vergi kanunlarının yerine getirilmesinde uluslararası anlaşmaların vergi ile ilgili hükümlerinin de dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Yine aynı tasarının "Tüccarlarda İşe Başlamanın Belirtileri" başlıklı 127. Maddesinde tüccarlarda işe başlama göstergeleri hakkında şu hususlara yer verilmiştir.

"(1) Tüccarlar için aşağıdaki hallerden herhangi biri "işe başlama"yı gösterir.

a) Bir iş yeri açmak (iş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde veya elektronik ortam veya alanlarda bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta olması iş yerinin açıldığını göstermez),

....²³ Maddenin parantez içi hükmünde görüleceği üzere, bir işyeri açmanın elektronik ortam veya alanlarda bilfiil ticari ve sınai faaliyete geçmek olarak ifade edilerek, e-ticarette işe başlama belirtisinin nasıl olması gerektiği hususu açıklığa kavuşturulmuş ve e-ticaret kavramı da ticaretin ana unsurlardan biri haline getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu Tasarısının "İşyeri" başlıklı 129. Maddesinde işyeri şu şekilde tarif edilmiştir. "İş yeri, mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalâthane, şube, satış yeri, atölye, depo, laboratuvar, sergi ve teşhir salonu, eğitim

²¹ 20.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı Özelge

²² Vergi Usul Kanunu Tasarısı 2.Maddesi.

²³ Vergi Usul Kanunu Tasarısı 127.Maddesi.

ve kurs yerleri, ev ofis, müzayede salonu, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, tuzla, taş ve maden ocakları, şantiyeler, yük ve yolcu taşıma araçları, vapur büfeleri, mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.”²⁴ İşyeri tanımında da görüleceği üzere; mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer ibaresi eklenmiştir. Yine tasarının “Elektronik Ortamda İşyeri” başlıklı 130. Maddesinde elektronik ortamdaki işyeri kavramı şu şekilde ifade edilmiştir.

“(1) İnternet, 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 oluşur.

(2) Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda oluşan iş yerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirlemeye, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir” 130. Maddeye bakıldığında elektronik ortamda işyeri kavramına, hangi hallerde elektronik ortamda işyerinin oluşacağı daha detaylı bir şekilde ifade etmiştir.”²⁵

Tasarının “Adres Değişikliklerinin Bildirilmesi” başlıklı 131. Maddesi ile “İşletmede Değişikliklerin Bildirilmesi” başlıklı 133. Maddesinde

sırasıyla şu hükümlere yer verilmiştir. 131. Madde; *Bu Kanunun 63 üncü maddesinde yazılı bilinen iş yeri adreslerini (elektronik ortamda olanlar dahil) değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdur.*”¹³³. Maddesinde ise; *Aynı işletmeye dâhil bulunan iş yerlerinin (elektronik ortamda olanlar dahil) sayısında meydana gelen artış veya azalışları mükellefler vergi dairesine bildirmeye mecburdur.*”²⁶ İfadelerine yer verilmiştir. 131 ve 133. Maddelere bakıldığında gerek adres değişikliğinin bildirilmesinde gerekse de işletmede değişikliklerin bildirilmesinde parantez içi hükmü ile elektronik ortamda olanların bu hususu yerine getirmesi gerekenler arasına dahil edilmiştir.

Yine tasarının “Tahsilat ve Ödemelerin Tevsiki” başlıklı 195.maddesi ile “İletişim Bilgi ve Belgeleri” başlıklı 196. Maddesinde şu hususlar ifade edilmiştir. 195. Maddesinde; *(1) Mükellefler, muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini bankalar, elektronik para kuruluşları, ödeme kuruluşları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeye mecburdur.*

...” 196. Maddesinde ise; *“Tüccarlar, her türlü iş ve işlemleri dolayısıyla düzenledikleri veya kendilerine ulaşan belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikro fiş, bilgisayar kaydı, yazılı, görsel, manyetik veya elektronik ortamdaki kayıtlarını, işlerinin gereğine göre ispata yarar nitelikte olmaları da göz önünde bulundurarak muhafaza etmek mecburiyetindedir.”*²⁷ İbarelerine yer verilmiştir. 195 ve 196. Maddelere bakıldığında tevsik edilen belgeler ve iletişim bilgi ve belgeleri arasında elektronik ortamda işlem yapan kuruluşlar ve elektronik ortamdaki kayıtlar da dahil edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar incelendiğinde öncelikle son dönemde e-ticaret konusundaki gerekli

²⁴ Vergi Usul Kanunu Tasarısı 129.Maddesi.

²⁵ Vergi Usul Kanunu Tasarısı 130.Maddesi.

²⁶ Vergi Usul Kanunu Tasarısı 131. ve 133.Maddeleri.

²⁷ Vergi Usul Kanunu Tasarısı 195. ve 196.Maddeleri.

hassasiyet, e-ticaretin ticaret içindeki payının ciddi noktalara geldiğini göstermektedir. Ayrıca bilindiği üzere e-ticaretin fiziki bir yere bağlı olmadan yapılan bir ticari faaliyet olması bu kavramın icra edileceği işyeri kavramının belirlenmesinde çeşitli tereddütleri içinde barındırdığı görülmektedir. Bu açıdan gerek uluslar arası düzeyde gerekse de ulusal düzeyde e-ticarette işyeri kavramını hukuki bir zemine oturtmak için gerekli çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Bütün dünyada olduğu gibi ülkemizde de bu yasal zeminin hazırlanması çalışmaları sürdürülmektedir. Türkiye'nin Vergi Hukuku anlamında ana kanunlardan biri olan Vergi Usul Kanununda ulusal ve uluslar arası alanda yaşanan gelişmeler ışığında gerekli yapısal değişiklik çalışması yapılmaktadır. Bu noktada yukarıdaki paragraflarda yer verilen Vergi Usul Kanunu Tasarısının ilgili maddelerinde e-ticarette işyeri konusu hakkında gerekli altyapısal çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Bu konularla ilgili çalışmaların ivedilikle tamamlanıp sonuçlandırılması, gerekli kanunların revize edilmesi gerekmektedir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Makalede ticari hayata yeni bir soluk getiren e-ticaret kavramı hakkında bilgiler verilmiştir. Yine çalışmada, vergi hukukunda vergilendirme hususunda önem arz eden bir başka kavram olan işyeri üzerinde durulmuştur.

E-Ticaret kendi içinde barındırdığı çeşitli durumlar nedeniyle, bu yolla elde edilen kazançların vergilendirilmesinde çeşitli sorunları beraberinde getirmektedir. Özellikle e-ticaret kavramının fiziksel bir yer sınırı dahilinde yapılan bir işlem olmaması nedeniyle, e-ticaret yoluyla kazanç sağlayan mükelleflerin vergilendirilmesinde yetki hususunda, uluslar arası yönden hangi ülkenin ulusal yönden hangi vergi dairesinin sorumluluk alanına dahil edileceği noktalarında tereddütler yaşanmaktadır. Son dönemlerde e-ticaret kavramının yaygınlaşmasıyla diğer bir ifadeyle ticari hayatta daha fazla kullanılan bir ticari işlem ol-

masıyla, e-ticaretin vergilendirilmesi hususunda e-ticarette işyeri olgusunun tespit edilmesi hukuki yönden daha tartışılabilir hale gelmiştir. Bu noktada uluslar arası alanda yapılan çalışmalar arasında özellikle Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün (OECD) BEPS Eylem planları adı altında yapılan çalışmalar yer almaktadır. Yine ulusal alanda e-ticarette işyeri kavramı hakkında uluslar arası ve ulusal gelişmeler dikkate alınarak hazırlanan Vergi Usul Kanunu Tasarısı ile hukuki açıdan yapısal dönüşümlerin sağlanması yönünde çalışmalar sürdürülmektedir.

Çalışmada yer alan elektronik ticarette işyeri sorunsalı hakkında yapılan uluslar arası ve özellikle ulusal hukuki çalışmalar baz alınarak aşağıdaki belirtilen hususlar yönünde gerekli adımların atılması uygun olacaktır.

- Türk Vergi Sistemindeki mükellefiyetteki mukimlik kavramı dikkate alınarak e-ticaret yoluyla gelir elde eden ve mükellefiyet tesis ettirmiş gerçek ve tüzel kişilerin işyeri veya kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların vergilendirilmesinde dar mükellefiyet yoluyla, Türkiye'de yerleşik olan gerçek kişi ve tüzel kişilerin vergilendirilmesinde tam mükellefiyet yoluyla işyeri bağlamında mükellefiyet tesis ettirerek gerekli vergilendirme işlemlerinin yerine getirilmesi,
- Vergi Usul Kanunu'nda e-ticarette işyeri hususunda gerekli düzenlemelerin sağlanması noktasında Vergi Usul Kanunu Tasarısındaki gerekli çalışmaların ivedilikle tamamlanarak, Vergi Usul Kanununda e-ticarette işyeri kavramındaki tereddütlerin giderilerek konunun netliğe kavuşturulması,
- Vergi Usul Kanunu'nda yapılan gerekli değişiklikler paralelinde, Türk Vergi Sisteminin önemli kanunlarından Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunlarında da gerekli hukuki altyapısal değişikliklerin sağlanması uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 20.03.2006 tarih ve B.07.1. GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı Özelge
- Vergi Usul Kanunu Tasarısı
- AYDIN, N., (2017). “Dünya’da E-Ticaret Nereye Gidiyor?”. Reforma. Cilt:1. Sayı:73.
- BARUT A.N., (2019). “Vergi Usul Kanunu’na Göre İşyeri Kavramı ve Önemi”. (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/38MaliCozum/11-ALINIYAZIBARUT65.doc>). Erişim tarihi: 25 Mart 2019.
- ERTAŞ B.L. (2015). “E-Ticarete İşyeri ve Mukim Ülke Kavramları”. (<https://www.tayyاراتes.com.tr/single-post/2015/05/01/ETicarette-%C4%B0%C5%9Fyeri-Ve-Mukim-%C3%9Cİke-Kavramlar%C4%B1>). Erişim tarihi:25 Mart 2019.
- ESAT D.N.,(2004). “Elektronik Ticaret ve İşletmeler Arası Elektronik Ticaret Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma”. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kocaeli. (http://guncelvergikitaplari.com/Content/userfiles/new_files/VUK.MADDE-156.pdf). Erişim tarihi: 24 Mart 2019.
- (<https://www.twentify.com/tr/raporlar/turkiyede-e-ticaret-cevrimici-alisveriste-tuketici-davranislari-arastirmasi-ve-marka-karsilastirmasi>). Erişim tarihi:25 Mart 2019.
- ONAR A. (2018). “Sanal Organizasyonlarda Elektronik Ticaret Stratejileri ve Uygulamaları”. Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara.
- ORUN A. (2017). “Elektronik Ticaret ve Sosyal Ticaret Ortamlarından Alışveriş Yapan Tüketicilerin Risk Algısı”. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul.
- Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27819>). Erişim tarihi:25 Mart 2019.
- YILMAZ G.H. ve DEĞER A.A., (2019). “Dijital İktisadi Faaliyetlerde İşyeri Paradoksu ve Vergisel Boyutu”. (<https://www.verginet.net/dtt/18/DijitalIktisadiFaaliyetlerdelsyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx>). Erişim tarihi: 24 Mart 2019.
- ZENGİN, N., (2018). “Elektronik Ticaretin Kullanımında Kritik Başarı Faktörlerinin Etkisi ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Elektronik Ticaret İşletmelerinde Bir Araştırma”. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul.