

DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE SANAL İŞYERİ KAVRAMININ SONUÇLARI

CONSEQUENCES OF THE CONCEPT OF VIRTUAL PE IN TAXATION OF DIGITAL ECONOMY



Necmettin GÜNDÜZ*

ÖZ

Devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırı “ikamet ilkesi” ve “kaynak ilkesi” olmak üzere iki farklı ilkeye göre belirlenmektedir. Ülkelere vergilendirme yetkilerinin çakışmaması için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalanmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hükümleri akit devletler tarafından karşılıklı mutabakat çerçevesinde belirlenmekle birlikte, bu anlaşmaların genel çerçevesi uluslararası uzlaşının sağlandığı Birleşmiş Milletler ve OECD tarafından kabul edilen model anlaşmalar doğrultusunda çizilmektedir. Söz konusu model anlaşmalara göre yurtdışında yerleşik bir firmanın kaynak ülkede vergilendirilebilmesi için daimi işyerinin bulunması gerekmektedir. Kaynak ülkede vergilendirilebilmek için gerekli olan daimi işyeri kavramı dijital ekonomiye geçişle birlikte sorgulanır olmuştur. Bunun nedeni dijital platformların model anlaşmalarda bahsedilen daimi

ABSTRACT

The boundaries of taxing rights of states are determined by two different principles: the residence principle and the source principle. Double tax conventions are signed between states in order to prevent the coincidence of taxing rights. Although provisions of double tax conventions are determined by contracting states through mutual negotiations, the framework of these conventions are designed by the Model Conventions accepted by the United Nations and the OECD as a result of an international consensus. According to these model conventions, there must exist a permanent establishment in country of source in order to have taxing rights on a foreign taxpayer in that country. The concept of permanent establishment, which is a legal requirement to tax in country of source, has been being questioned since the transition to digital economy. The reason is that digital platforms cannot be

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, necmettin.gunduz@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-1749-3724.

Gündüz, N. (Ağustos 2019). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Sanal İşyeri Kavramının Sonuçları, *Vergi Raporu*, 239, (39-48).

işyerleri kapsamında değerlendirilememesidir. Bahse konu sorunun çözümü için ülke vergi idareleri çeşitli arayışlar içerisine girmişlerdir. Bu durumun ülkemiz yansıması ise sanal işyeri kavramı ile karşımıza çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Dijital Platform, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, Kaynak İlkesi.

JEL Sınıflandırması Kodları: H20, H25.

GİRİŞ

Geleneksel ticaret ekonomisinden dijital ekonomiye geçiş, ekonominin aktörlerinin yeni sürece uyum sağlamasını zorunlu kılmaktadır. Söz konusu aktörler arasında yer alan devletinde değişimi iyi kavrayarak ekonominin kurallarını bu yeni süreci kavrayacak şekilde gözden geçirmesini gerekmektedir. Bununla birlikte küreselleşen ekonominin dijital dünyada da karşılığını bulması, devletler açısından yeni sürece ilişkin kuralların belirlenmesinde tek taraflı çözümlerin istenilen sonuçları vermediği bir durumu ortaya çıkarmaktadır. Bahse konu sorunun en belirgin örneği, Ali Baba, netflix, Google, apple gibi dünyanın birçok tarafında dijital platform üzerinden hizmet veren işletmelerin vergilendirilmesinde yaşanan sorundur.

Uluslararası vergi hukukunda devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırı "ikamet ilkesi" ve "kaynak ilkesi" olmak üzere iki farklı ilkeye göre belirlenmektedir. İkamet ilkesine göre mükellef, hem yerleşik olduğu ülkeden hemde diğer ülkelerden elde ettiği gelirlerin tamamı üzerinden yerleşik olduğu ülke tarafından vergilendirilmektedir. İkamet ilkesi yabancı kaynaklı gelir elde

deemed to exist in the concept of permanent establishment of model conventions. To solve this problem, the tax authorities have been trying to find various solutions. The outcome of such attempts in our country, however, has been the concept of virtual PE.

Keywords: Digital platform, double tax convention, source principle

JEL Classification Codes: H20, H25

eden yerleşiklerin vergilendirilmesine referans vermektedir. Bu vergilemenin temeli, eğer kişi bir ülkenin vatandaşıysa, bu ülkeyle bağlıdır ve söz konusu yetki alanı kişinin dünya çapında elde ettiği geliri üzerinde vergilendirme yetkisine sahiptir.¹

Kaynak ilkesi ise gelirin doğduğu ülke tarafından vergilendirilmesini esas almaktadır. Kaynak ilkesine göre vergilemede mükelleften ziyade gelirin doğduğu kaynağa odaklanıldığından mükellefin başka ülkelerde elde etmiş olduğu gelirlerin vergilendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla kaynak ilkesi, ülkeden kaynaklı gelir elde eden yerleşik olmayanların vergilendirilmesine referans vermektedir. Kaynakta vergilemenin temeli başka bir ülkenin ikametgahında bulunan kişinin gelirin kaynaklandığı ülke tarafından bu ülkeden elde edilen gelir üzerinde vergilendirme yetkisinin bulunmasıdır.²

Uluslararası vergi hukukunda devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırını kavramamız için üzerinde durduğumuz ikamet ve kaynak ilkelerine ilişkin verilen kısa bilgiden sonra çalışmamızın esas konusunu oluşturan; başka ülkelerde ticari, sınai, finansal veya başkaca faaliyetler yürüten

¹ DAĞLIOĞLU, İclal ve Hüseyin Güçlü ÇİÇEK. Uluslararası Vergileme İlkeleri Ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, S.1, 2014, s.30

² Kobetsky, M. International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy. Cambridge Law Series. New York: Cambridge University Pres, 2011, s.12. Alıntılıyan DAĞLIOĞLU, İclal ve Hüseyin Güçlü ÇİÇEK. Uluslararası Vergileme İlkeleri Ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, S.1, 2014 s.31

mükelleflerin gelir ve servetlerinin vergilendirilmesinde yaşanan temel soruna ve bu sorunun ülkemiz vergi idaresi tarafından çözüm şekline ilişkin değerlendirmelerimize dönelim.

1- KAYNAKTA VERGİLEME İÇİN GEREKLİ OLAN UNSUR: DAİMİ İŞYERİ

Ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çakışması için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalanmaktadır. Söz konusu anlaşmalar ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülmesi konularında düzenlemeler yapılmakta ve bu yolla gelirin her iki ülkede birden vergilendirilmesi engellenmektedir. Diğer bir deyişle söz konusu anlaşmalar ile anlaşmaya taraf olan ülkeler, vatandaşlarının bahse konu iki ülkede gerçekleştirdikleri vergisel işlemler itibarıyla vergileme yetkisinin hangi ülke tarafından kullanılacağını belirlemektedirler. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, anlaşmaya taraf olan ülkelerin iradelerinin uzlaşması ile sonuçlandırıldığı yazılı metinlerdir. Bununla birlikte, taraf ülkelerin vergi sistemlerinin ve çıkarlarının farklılığı bu anlaşmaların akdedilmesini zorlaştırmaktadır. Nitekim ülkemiz örneğine bakarsak, 2018 yılı sonu itibarıyla dünyada bulunan 193 ülkenin³ sadece 93'ü⁴ ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmış olup bunlardan da ancak 85'i⁵ yürürlükte bulunmaktadır.

Bahsedilen zorluğun aşılması için Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ve Birleşmiş Milletler (BM) tarafından ayrı ayrı temel model anlaşmalar yapılmıştır. Böylece iki ülke arasında bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanması durumunda bu temel model anlaşmalar

çerçevesinde bir anlaşma akdedilebilecektir. Taraf ülkelerin seçtikleri temel model anlaşmanın hükümlerine bağlı olarak anlaşma akdetmeleri zorunlu olmayıp, seçilen temel model anlaşma hükümlerinden mutabık kalınanların değiştirilmesi veya anlaşma metninden çıkarılması mümkündür. Bununla birlikte ülke uygulamalarına baktığımızda seçilen temel model anlaşmanın çoğunluk hükümlerinin akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında vücut bulduğunu görmekteyiz.

Gerek OECD gerekse BM temel model anlaşmalarında, başka ülkelerde ticari, sınai, finansal veya başkaca faaliyetler yürüten mükelleflerin kaynak ülke tarafından vergilendirilebilmesi için kaynak ülkede daimi işyerinin bulunması şartı aranmaktadır. Ülkemizin diğer ülkelerle akdettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında temel olarak aldığı OECD Model Anlaşmasının 5 ve 7'nci maddelerinde de ticari kazançların vergilendirilmesinde daimi işyerinin önemi vurgulanmaktadır. Şöyle ki; OECD Model Anlaşmasının 7'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında;

“Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, 2'nci fıkraya uygun olarak işyerine atfedilebilen kazançlar bu diğer Devlette vergilendirilebilir.”

hükmü yer almaktadır. Bahse konu madde hükmünün yorumunda ise işyerinin önemi aşağıda yer alan cümlelerle ifade edilmiştir:

“...bir Akit Devlete ait bir teşebbüsün diğer Akit Devlette ticari faaliyette bulunması halinde, bu ikinci Akit Devletin otoritelerinin teşebbüsün

³ Birleşmiş Milletler tarafından tanınan ülke sayısını ifade etmektedir. (<https://www.un.org>). Erişim tarihi: 29 Mayıs 2019.

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:314, 2019, ss.113-114

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:314, 2019, ss.113-114

kazançları üzerine vergi tahakkuk ettirmeden önce kendilerine iki soru sormaları gerekir; birinci soru, teşebbüsün ülkelerinde bir işyerine sahip olup olmadığıdır; eğer cevap olumlu ise, ikinci soru işyerinin şayet, üzerinden vergi ödemesi gereken kazancı varsa, bunun ne kadar olduğudur.”⁶

Daimi işyeri kavramı ise bahse konu Anlaşmanın 5’inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, “Bu Anlaşmanın amaçları bakımından “işyeri” terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.”

şeklinde tanımlanmakla birlikte, mezkûr maddenin (2) numaralı fıkrasında işyeri teriminin özelliklerle; yönetim yeri; şube; büro; fabrika; atölye maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yeri kapsadığı hüküm altına alınmıştır. Mezkûr maddenin (3) numaralı fıkrasında ise bir inşaat şantiyesinin, yapım veya kurma projesinin on iki ayı aşması durumunda işyeri oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan işyerini tanımlayan 5’inci maddenin (4) numaralı fıkrasında işyeri tanımının aşağıdaki hususları kapsamadığı hüküm altına alınmıştır:

- a) teşebbüse ait tesislerin, malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;
- b) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;
- c) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması;
- d) işe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;

- e) işe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir faaliyetin yürütülmesi amacıyla elde tutulması;
- f) işe ilişkin sabit yerdeki bütün faaliyetlerin bir arada yürütülmesi sonucunda oluşan faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şartıyla, işe ilişkin sabit bir yerin yalnızca a) ile e) arası bentlerde bahsedilen faaliyetlerin birini veya birkaçını bir arada yürütmek amacıyla elde tutulması.”

Model Anlaşmanın 5’inci maddesinin yorumunda ise ticari kazançların vergilendirilmesinde işyerinin önemi ve bir yerin işyeri olarak kabul edilmesi için gerekli şartlar aşağıda yer alan cümlelerle ifade edilmiştir:

“...İşyeri kavramı asıl olarak bir Akit Devletin diğer Akit Devlet teşebbüsüne ait kazançları vergileme hakkını belirlemede kullanılır. 7’nci Madde uyarınca bir Akit Devlet, söz konusu teşebbüs bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, diğer Akit Devlet teşebbüsüne ait kazançları vergilendiremez.

....

1’inci fıkra, “işyeri” terimi için bir işyerinin Anlaşma bağlamındaki temel niteliklerini ortaya koyan bir genel tanım sunar; örn. belirli bir “bulunulan yer”, “işe ilişkin sabit bir yer”. Fıkra, “işyeri” terimini bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer olarak tanımlar. Bu tanım bu nedenle, aşağıdaki koşulları kapsar:

- “işe ilişkin bir yerin” mevcut olması, yani binolar gibi bir tesis ve ya, belirli durumlarda, makineler ya da teçhizat;
- işe ilişkin bu yer “sabit” olmalıdır, yani belirli ölçüde bir sürekliliğe sahip belli bir yerde bulunmalıdır;

⁶ Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014, s.140

- teşebbüsün işi, işe ilişkin sabit bu yer vasıtasıyla yürütülmelidir. Bu, genelde o ya da bu şekilde teşebbüse bağımlı olan kişilerin (personel), teşebbüsün sabit yerinin bulunduğu Devletteki işlerini yürüttüğü anlamına gelir.”

2- DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE DAİMİ İŞYERİ SORUNU

Dijital ekonomi içerisinde varlık gösteren kurumlar çoğu zaman, OECD Model Anlaşmasının 5 ve 7'nci maddeleri kapsamında fiziki daimi işyeri olarak tanımlanamayacak platformlar üzerinden ticari kazanç elde etmektedirler. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri merkezli Booking Holdings'in sahip olduğu booking.com, seyahat ücreti toplayıcı web sitesi ve konaklama rezervasyonları için seyahat meta arama motoru olarak uluslararası çapta faaliyet göstermektedir. Merkezi Hollanda olan bu arama motorunun, Türkiye'deki bir konaklama tesisine yurtiçi veya yurtdışından müşteri temin etmesi durumunda, gerçekleştirmiş olduğu bu aracılık faaliyeti karşılığı belirli bir kazanç elde etmektedir. Booking.com'un söz konusu kazancı elde edebilmesi için bırakın Türkiye'de daimi bir işyerini, bir tane bile işçiye veya temsilciye ihtiyacı bulunmamaktadır. Böyle bir durumda zaten tam mükellef olarak adlandırmayacağımız yurtdışı yerleşik Booking.com'un Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi de bulunmadığından nezdinde mükellefiyet tesis edilemeyecektir. Booking.com'un tanıtım ve reklam, ülkedeki iş olanaklarının yakından takip etme ve bu konular hakkında merkez firmaya (Booking.com) bilgi vermek amacıyla Türkiye'de açacağı irtibat bürosu da 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımcılar Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesi uyarınca;

- Şirketlerin yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş olması ve kurulan tüzel kişiliğin şirket statüsüne sahip olması,
- Türkiye'de ticari faaliyette bulunmaması, koşulları dahilinde işyeri veya daimi temsilci olarak addedilemeyecek, dolayısıyla gelir/kurumlar ve katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

Yine uluslararası çapta faaliyet gösteren sosyal platform linkedin, çok taraflı bir dijital ara yüz (multisided digital interface) aracılığı ile iş dünyasındaki kişilerin diğer kişilerle iletişim kurmasını ve bilgi alışverişi yapmasını sağlamaktadır. Bu platformun Türkiye'deki üyelerinden elde etmiş olduğu üyelik vb. adlar altındaki gelirlerde fiziki daimi işyerinin olmaması nedeniyle Türkiye'de vergilendirilemeyecektir. Bahse konu örnekleri çoğaltmak mümkündür.

Dijital platformlarda faaliyet gösteren işletmelerin daimi işyeri kuralı gereği vergilendirilememesi esasen yalnızca ülkemizde ortaya çıkan bir sorun değildir. Çok sayıda ülkede bu sorun yaşanmakta ve her ülke kendi vergi mevzuatlarında yapmış olduğu düzenlemeler ile daimi işyeri sorununun uluslararası bir uzlaşısı dahilinde nihai çözümüne kadar geçici çözümler üretmektedirler. Söz konusu geçici çözümlerin başında dijital platform aracılığı ile sunulan hizmetler üzerinden işlem vergisi alınması gelmektedir. Hali hazırda İtalya %3, Birleşik Krallık % 6, Fransa % 2 (şiddet içeren içeriklerden % 10), Hindistan % 6 oranında dijital işlem/veya hizmet vergisi uygulamaktadır. Yine Avustralya'da dijital platformların yarattığı gelir vergisindeki suiistimali önlemek amacıyla 2017 yılında kabul ettiği “Yönlendirilmiş Kar Vergisi” geçici çözüm örneklerindedir. Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür.

2016 yılında dijital ekonominin dünya çapında yaklaşık 2.9 trilyon dolar değerinin olduğu,

⁷ Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014, s.85

ancak 2025 yılına kadar dijital ekonominin yıllık hacminin 11.1 trilyon dolara çıkması tahmin edilmektedir. Türkiye'deki dijital reklam yatırımlarının değeri 2017'da 1.8 milyar TL iken, 2018 yılında bu tutar %15.5 artışla 2.1 milyar TL olarak gerçekleşmiştir.⁸ Bahse konu ekonomik büyüklük, dijital ekonomi içerisinde faaliyet gösteren birimlerin gelirlerinin küresel bazda sağlanacak bir uzlaşma kapsamında kavranarak vergilendirilmesi gereğini doğurmaktadır. Bu kapsamda yapılan çalışmaların en bilineni OECD tarafından açıklanan Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS-Base Erosion and Profit Shifting)⁹ eylem planıdır.

G20 ülkelerinin çağrısı üzerine OECD tarafından 19 Temmuz 2013 tarihinde açıklanan BEPS Planı, 15 adet eylem planını içermektedir. Söz konusu eylem planlarından 1 no.lu eylem planının konusu, dijital ekonominin yarattığı vergisel sorunların tespiti ve çözüm önerileridir. 7 no.lu eylem planı ise OECD Model Anlaşmasının 5'inci maddesinde yer alan daimi işyeri tanımı ile bu tanıma ilişkin istisnaların revize edilmesine ilişkindir. BEPS 1 no.lu eylem planının final raporunda¹⁰ ise dijital ekonominin yarattığı vergisel sorunlar üzerine üç çözüm önerisi sunulmuştur:

(1) Yerleşik olmadığı ülkede dijital faaliyetleri bulunan işletmenin anlamlı ekonomik varlığının tespit edilmesi durumunda dijital daimi işyerinin olduğu kabul edilerek vergileme yapılması (nexus ilkesi),

(2) Yerleşik olmadığı ülkede dijital faaliyetleri bulunan işletmenin çevrimiçi sunduğu mal ve hizmetlere ilişkin bedellerin ödenmesi sırasında vergi kesintisi uygulanması,

(3) Yerleşik olmayan işletmeler ile yerleşik işletmeler arasında vergileme açısından bir denge

kurmak amacıyla yerleşik olmayan işletmelere dengeleme vergisi uygulanması.

3- VERGİ İDARESİNİN DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÇÖZÜM YOLU: SANAL İŞYERİ

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan sorunların çözümüne ilişkin olarak ülkemiz vergi idaresi tarafından da adımlar atılmaktadır. Bu kapsamda ilk olarak 7061 sayılı Kanunun 41'inci maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına,

"Şu kadar ki Türkiye'de ikametgahi, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

cümleleri eklenmiştir. Söz konusu düzenleme ile Türkiye'de yerleşik olmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayanlara dijital ortamda sunulan hizmetlere ilişkin ortaya çıkan katma değer vergisinin, hizmeti sunan Türkiye'de yerleşik olmayanlar tarafından beyan edilmesi sağlanmıştır. Türkiye'de yerleşik olmayanlar bu yükümlülüklerini usul ve esasları Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen 3 no.lu KDV Beyannamesi ile aylık olarak gerçekleştirmektedirler.

Dijital ortamda gerçekleştirilen işlemlerin vergilendirilmesine yönelik bir diğer adımda Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası ile Cumhurbaşkanına verilen yetki dahilinde yayımlanan 18.12.2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile atılmıştır. Bahse konu

⁸ BER, Heybet. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunsalına Genel Bir Bakış, (<https://vergialgi.net>). Erişim tarihi: 31 Mayıs 2019.

⁹ Bknz. <https://read.oecd-ilibrary.org>

¹⁰ Bknz. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, (<https://read.oecd-ilibrary.org>). Erişim tarihi: 31 Mayıs 2019.

Kararın eki Kararın 1'inci maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetlerinin vergi kesintisi kapsamına alınmış olduğu, bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır. Mezkûr Kararın 2, 3 ve 4'üncü maddeleri gereğince, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere (ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın) yapılan ödemeler üzerinden;

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca %15,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesi uyarınca %0,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Vergi idaresinin dijital işlemlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak attığı adımların esasen ilki fakat nihayete ulaşılammış olanı, Vergi Usul Kanunu taslağında yer alan "işyeri" kavramıdır. Söz konusu Taslağın 129'uncu maddesinde işyeri, halihazırda yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanunu'nun 156'nı maddesindeki işyeri tanımını da kapsayacak şekilde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

"İşyeri MADDE 129- (1) İşyeri, mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalâthane, şube, satış yeri, atölye, depo, laboratuvar, sergi ve teşhir salonu, eğitim 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."

Yukarıda yer alan madde hükmünden de görüleceği üzere, işyeri kavramı mobil araçlar, elektronik ortam ve alanları da kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Esasen Vergi idaresi Vergi Usul Kanunu'nun 156'nı maddesinde yer alan "gibi" ifadesinden hareketle mevcut uygulamada mobil elektronik ortam ve alanları işyeri olarak kabul ederek vergilendirmektedir. Aşağıda yer alan özetler bu hususun örneklerini teşkil etmektedir.

"...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156 ncı maddesinde işyeri; 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 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."¹¹

"...Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca, ticari faaliyet kapsamında internet üzerinden alım satım faaliyetinde bulunan kişilerin

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığının 20.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı özelgesi

alım satım faaliyetinin yapıldığı internet ortamının işyeri kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle esnaf muafılığından faydalanmaları mümkün bulunmamaktadır.”¹²

Yukarıda yer verilen özelgeler mobil elektronik ortam ve alanları üzerinden Türkiye’de yerleşik kişilerin gerçekleştirmiş olduğu işlemler için verilmiştir. Yurtdışında yerleşikler tarafından Türkiye’de yerleşik kişilere mobil elektronik ortam ve alanlar üzerinden verilen hizmetlerde ise aşağıda yer alan özelgeden de görüleceği üzere durum biraz daha farklı seyretmektedir.

“...Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; yurtdışında mukim firmaların Türkiye’de yerleşik nihai kullanıcılara internet üzerinden verdiği hizmet karşılığında alınan ve şirketinizce tahsiline aracılık edilip yurtdışındaki hak sahibi firmaya fatura karşılığı ödenen tutarlar, anılan şirketin ticari kazancını oluşturacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ayrıca, yurt dışında mukim şirketin Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmaması halinde, söz konusu ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”¹³

Söz konusu özelgeden de görüleceği üzere vergi idaresi yurtdışında mukim firmaların mobil elektronik ortam ve alanları üzerinden Türkiye’de yerleşik nihai kullanıcılara verdiği hizmetleri ticari kazanç olarak kabul etmekle birlikte, bu kazançların Türkiye’de vergilendirilebilmesi için ayrıca, yurt dışında mukim şirketin Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunmasını şart koşmuştur. Diğer bir deyişle vergi idaresi Türkiye’de yerleşiklerin aksine yurtdışında yerleşikler açısından mobil elektronik ortam ve platformla-

rı doğrudan işyeri olarak kabul etmemektedir. Şüphesiz ki bu husus, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının neredeyse tamamında olan ve kaynağını OECD Model Anlaşmasının 5’inci maddesinde yer alan daimi işyeri tanımı ile bu tanıma ilişkin istisnalardan kaynaklanmaktadır.

Peki mobil elektronik ortam ve platformların yurtdışında mukim firmalar açısından da işyeri olarak kabul edildiği durumlar bulunmakta mıdır? Bu soruya vergi idaresinin aşağıda yer alan özelgesi ile cevap vermekteyiz.

“...internet sitesi üzerinden elde edilen ticari kazancın diğer Akit Devlette vergilendirilmesi belli şartlar altında mümkün olabilmektedir. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait internet sitesi tek başına bir işyeri kabul edilmemekte olup söz konusu sitenin yüklendiği veya bu siteye ulaşım imkânı sağlayan sunucunun diğer Akit Devlette sabit olması durumunda teşebbüs için bu diğer Akit Devlette işyeri oluşmuş sayılmaktadır. Dolayısıyla İngiltere mukimi kişinin internet sitesi üzerinden Türkiye’den elde ettiği ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilmesi için siteye ilişkin sunucunun Türkiye’de bulunması gerekmektedir.”¹⁴

Vergi idaresi tarafından 2011 yılında verilen yukarıdaki özelgeden de görüleceği üzere yurtdışında mukim firmalar açısından dijital platformların işyeri olarak kabul edilebilmesi için platformun yüklendiği sunucunun da Türkiye’de bulunmasını şart koşmuştur. Ancak günümüzde deniz aşırı yerlerde veya esnek yasalara sahip lokasyonlar da konumlandırılan hareketli sunucuların (örneğin bir gemide) olduğu göz önüne alındığında vergi idaresinin vermiş olduğu görüşün yurtdışında yerleşik kişileri vergilendirmek için yeterli olmadığı anlaşılabacaktır.

¹² İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü’nün 05.09.2012 tarih ve 67854564-1741-815 sayılı özelgesi

¹³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü’nün 12.06.2015 tarih ve 62030549-125[30-2012/72]-60466 sayılı özelgesi

¹⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü’nün 30.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-2410 sayılı özelgesi

4- SANAL İŞYERİNİN VERGİSEL SONUÇLARI ve ORTAYA ÇIKAN İHTİLAFLAR

Vergi idaresinin Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde yer alan "gibi" ifadesinden hareketle kabul ettiği sanal işyeri Türkiye'de yerleşikler açısından sonuç doğurmakla birlikte, yurtdışında yerleşikler açısından tek başına bir sonuç doğurmamaktadır. Sanal işyerinin yurtdışında yerleşikler açısından Türkiye'de yerleşiklerdekine benzer sonuçlar ortaya çıkarabilmesi için dijital platformun Türkiye'de oluşturulmuş olması gerekmektedir. Dijital platformun ".com.tr." uzantılı olması Türkiye'de işyeri oluşturduğu yönünden karine teşkil edebilir. Örneğin, apple firması "Apple Türkiye" adıyla <https://www.apple.com/tr/> adresinden Türkiye'de yerleşik nihai tüketicilere ücreti karşılığında hizmet vermektedir. Tabii bu durum ".com." uzantılı bir site açısından bir anlam teşkil etmeyecektir.

Diyelim ki yurtdışında mukim firmalar açısından dijital platformlar işyeri olarak kabul edildi. Böyle bir durumda söz konusu firmalar Türkiye'de elde etmiş oldukları ticari kazançları üzerinden yıllık kurumlar vergisi beyannamesi verecekleri gibi, bu kazançları üzerinden hesaplanacak katma değer vergisini de 1 no.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesi ile beyan edeceklerdir. Ancak unutulmamalıdır ki 7061 sayılı Kanunun 41'inci maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına eklenen sorumluluk düzenlemesi gereği bu mükelleflerin birçoğu hali hazırda 3 no.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesi vermektedir. Söz konusu mükellefler katma değer vergisi mükellefi olanlara elektronik ortamda sundukları hizmetlerden dolayı ise tam tevkiyat kapsamında vergi kesintisine tabii tutulmaktadır. Vergi idaresinin 01.01.2018 tarihinden itibaren başlattığı 3 no.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesi uygulaması kapsamında beyanname vermesini şart koştuğu mükelleflere sonradan 1 no.lu beyanname

vermeleri gerektiğinden bahisle cezalı tarhiyat önermesi ise şüphesiz ki verginin belirliliği ilkesini zedeleyecektir.

Vergi idaresi tarafından Türkiye'de sanal işyeri olduğundan bahisle vergilendirilen yurtdışı mukimler açısından "Karşılıklı Anlaşma Usulü" de önemli bir koz olarak kullanılabilir. Şöyle ki; Türkiye'nin bugüne kadar akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının (ÇVÖA) tamamında yer alan "Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU) ile yurtdışı mukimler, haklarında yapılan tarhiyatları Türk vergi mevzuatında öngörülen müracaat usullerine bağlı kalmaksızın mukimi oldukları devletin yetkili makamlarına götürme hakkına sahip bulunmaktadır. Mevcut ulusal ve uluslararası vergi düzenlemeleri dikkate alındığında, Karşılıklı Anlaşma Usulüne başvuran yurtdışı mukimin nezdinde yapılacak vergisel işlemin etkilerini ortadan kaldırması çok muhtemeldir.

Vergi idaresinin sanal işyeri uygulaması yurtdışında bahsettiğimiz hususlar göz önüne alındığında doğru bir uygulama değildir. Bunun nedeni sanal işyeri kavramının uluslararası uzlaşmadan uzak olarak sadece Türk vergi idaresi tarafından kabul edilmiş bir kavram olmasından kaynaklanmaktadır. BEPS 7 no.lu eylem planı da daimi işyeri kavramının dijital platformları kapsayacak şekilde revize edilmesini esasen bu yüzden istemektedir. Bu nedenle uluslararası uzlaşma sağlanarak daimi işyeri kavramı dijital platformları kapsayacak şekilde revize edilinceye kadar diğer ülkelerin yaptığı gibi sadece dijital platformlar üzerinden yapılan işlemlerin vergilendirilmesine yönelik dijital işlem/hizmet vergisi getirilmesi en mantıklı çözüm olacaktır.

SONUÇ

Dijital dönüşümün etkisiyle ortaya çıkan dijital ekonomi içerisinde faaliyette bulunan mükellefler, daimi işyerlerinin bulunmadığı kabulünden kaynaklı olarak başka ülkelerde ticari, sınai, finansal veya başkaca faaliyetleri nedeniyle vergi-

lendirilememektedirler. Bu durum BEPS eylem planında da açıkça ortaya konulmuş olup, daimi işyeri kavramının ve istisnalarının revize edilmesi gerekliliği ön plana çıkarılmıştır. Şüphesiz ki bu revizyon tek taraflı yapılacak bir revizyon olmayıp, uluslararası uzlaşmayı gerektirmektedir. Dolayısıyla uluslararası uzlaşının sağlandığı güne kadar dijital platformlarda faaliyet gösteren ve hizmet sunduğu ülkede yerleşik olmayan firmalar düşük vergilerin bulunduğu off-shore vergi cennetlerine yönelmek suretiyle daha az vergi ödemeye devam edebileceklerdir. Bu olumsuz durumu öngörerek sanal işyeri kavramından hareketle söz konusu firmaları vergilendirmek ilk bakışta vergi adaletini sağlama yönünden olumlu gibi görülmekte ise de, ortaya çıkaracağı ulusal ve uluslararası vergi ihtilafları göz önüne alındığında mantıklı bir tercih olmayacaktır. Bu durumu öngören birçok OECD ülkesi nihai uzlaşma sağlanana kadar dijital platformlarda faaliyet gösteren firmaların gelir ve servetlerini vergilendirmek yerine bunların ülkelerinde gerçekleştirdikleri dijital işlemlerin tamamını dijital işlem/hizmet vergisi adı altında bir vergiyle vergilendirmeyi geçici çözüm olarak seçmişlerdir. Ülkemizde de bu kapsamda atılacak bir adım hali hazırda vergi idaresi tarafından kabul edilen sanal işyeri kavramı ve bunun uygulamasından daha sağlıklı sonuçlar verecektir.

KAYNAKÇA

- Gelir İdaresi Başkanlığının 20.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü'nün 05.09.2012 tarih ve 67854564-1741-815 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 12.06.2015 tarih ve 62030549-125[30-2012/72]-60466 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 30.12.2011 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.34.16.01-GVK 37-2410 sayılı özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:314, 2019, ss.113-114
- Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014
- DAĞLIOĞLU, İctal ve Hüseyin Güçlü ÇİÇEK. Uluslararası Vergileme İlkeleri Ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, S.1, 2014
- Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, <https://read.oecd-ilibrary.org>, Erişim Tarihi:[31.05.2019]
- BER, Heybet. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunsalına Genel Bir Bakış, (<https://vergi.igi.net>). Erişim tarihi: 31 Mayıs 2019.
- (<https://read.oecd-ilibrary.org>). Erişim tarihi: 29 Mayıs 2019.
- (<https://www.un.org>). Erişim tarihi: 29 Mayıs 2019.