

TRUMP- MACRON DÜELLOSU: GAFA (ULUSLARARASI TEKNOLOJİ ŞİRKETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ)

TRUMP- MACRON DUELLO: GAFA (TAXATION OF
INTERNATIONAL TECHNOLOGY COMPANIES)



Ahmet Gencer KIZILTAŞ*

ÖZ

Uluslararası şirketlerin ve ticaretin artması ile birlikte, uluslararası vergileme, transfer fiyatlandırması, gayrimaddi haklar, çifte vergilendirmeyi önleme gibi konular önem kazanmıştır. Uluslararası şirketler dünya çapında yüzlerce şirket aracılığıyla onlarca ülkede faaliyet göstermektedirler. Farklı ülkelerde ödenen vergiler global karı azaltan bir faktör olup, bu şirketler kar maksimizasyonu amacıyla global vergi yükünü minimize etmek için gayret göstermektedirler. Uluslararası şirketler toplam vergi yükünü hafifletmeye çalışırken ülkelerin vergi otoriteleri ise bu şirketlerin kendi ülkelerinde elde edilen karından vergi alma amacına yönelik uygulamalar geliştirmektedir. 2019 yılının Temmuz ayı sonuna doğru ABD Başkanı Trump'ın Fransa Cumhurbaşkanı Macron'a yönelik paylaştığı bir twitter mesajıyla GAFA¹ olarak adlandırılan yeni bir vergi uygulaması gündemimize geldi. Çalışmamızda bu vergi

ABSTRACT

As international companies and trade increased, international taxation, transfer pricing, royalties and prevention of double taxation became important. International companies operate in dozens of countries worldwide through hundreds of companies. Taxes paid in different countries are a factor that reduces global profits and these companies strive to minimize the global tax burden for profit maximization purposes. While international companies try to alleviate the total tax burden, the tax authorities of the countries are developing practices to obtain tax from the profits of these companies in their own countries. Towards the end of July 2019, a new tax implementation, called GAFA, came to our agenda with a twitter message shared by US President Trump aimed at French President Macron. In this study, the conditions that led to the initiation of this tax application,

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ahmet.gencer.kiziltas@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-7076-620X.

Kızıltas, A.G. (Ekim 2019). Trump- Macron Düellosu: GAFA (Uluslararası Teknoloji Şirketlerinin Vergilendirilmesi), *Vergi Raporu*, 241, (118-130).

¹ ABD mukimi teknoloji şirketleri olan Google, Apple, Facebook ve Amazon şirketlerinin baş harflerinden türetilen kısaltma

uygulamasının başlamasına sebep olan şartlara, konu hakkındaki yargı-idare uyumsuzluklarına, Avrupa ve dünyadaki uygulama örneklerine yer verilecek ve Türkiye açısından değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Mukimlik, Çifte Vergilendirmeyi Önleme, Uluslararası Şirketler, GAFA.

JEL Kodları: E62, H2, K34.

GİRİŞ

2019 yılının temmuz ayı sonuna doğru haber sitelerinde ABD Başkanı Trump'ın sosyal medya hesabından Fransa Cumhurbaşkanı Macron'a yönelik paylaştığı *"Fransa, teknoloji şirketlerimize yeni vergi getirdi. Birileri bu şirketlere vergi uygulayacaksa bu ABD olur. Macron'un aptallığına kısa sürede karşılık vereceğiz. Hep Amerikan şarabının, Fransız şarabından iyi olduğunu söylemişimdir."* twitter mesajıyla GAFA diye kısaltılan ve ABD mukimi teknoloji şirketleri olan Google, Apple, Facebook ve Amazon şirketlerine getirilen yeni bir vergi uygulaması gündemimize geldi. Peki, bu vergi uygulaması öyle bir günde mi ortaya çıkmıştı? Uluslararası teknoloji şirketlerine yapılan cezalı tarhiyatlarla ilgili olarak haberlere uzun süredir haber sitelerinde ve programlarında rastlamaktayız.² Bu cezai uygulamalar, uluslararası şirketlerin bazı ülkelerden elde ettikleri karları toplam vergi yükünü hafifletmek amacıyla vergi yasalarının daha esnek olduğu ülkelere götürmelerinden kaynaklanmaktadır. Uygulamada bu problem çifte vergilendirme veya hiç vergilendirememeye sorunlarının kaynağıdır.³ Uluslararası şirketlerin elde etmiş olduğu kazançların hangi ülkede vergilendirilmesi gerektiği sorununa cevap bulunması yaşanan teknolojik gelişmeler

judicial-administrative disputes on the subject, examples of implementation in Europe and the world will be included and evaluations will be made in terms of Turkey.

Keywords: Residence, Double Taxation Prevention, International Companies, GAFA.

Gel codes: E62, H2, K34.

sonrasında daha da önem kazanmıştır.

Devletin, ülkesi üzerinde kullandığı egemenlik gücüne dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç vergilendirme yetkisi olarak tanımlanmaktadır. Bu yetki devletin mali alandaki yetkilerinin içerisinde en önemlilerinden biridir. Devlet kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için gerek duyduğu mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak karşılamaktadır.⁴ Devletlerin vergilendirme yetkisini kullanmalarında iki temel ilke göze çarpmaktadır. Çifte vergilendirme veya hiç vergilendirememeye sorunlarının kaynağı olan bu ilkeler kaynak ve ikamet ilkeleridir.

Devletler, kişilerin tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet esasına göre statülerini belirleyerek vergileme yaparlar. Bu süreçte tam mükellefiyette vatandaşlığı esas alırken dar mükellefiyette ise kaynak esaslı vergileme temelinde hareket etmektedirler.

Kaynak ilkesine göre, bir ülke egemenlik hakkını kullanarak ülkenin siyasi sınırları içindeki gelirlerden, harcamalardan ya da işlemlerden vergi alma yetkisine sahiptir. Bu ilkede, vergiyi doğuran olayı yaratan kişinin o ülke vatandaşı olup olmamasının bir önemi yoktur. Bu ilkenin dayandığı temel, ekonomik eylemde bulunan

² Örnek haber; (<https://www.haberturk.com/google-a-vergi-cezasi-2292310-teknoloji>). Erişim tarihi: 27 Ağustos 2019.

³ Çalışmamız vergilendirememeye problemi üzerine olduğu için çifte vergilendirmeye ilişkin problemlere çalışmada değinilmeyecektir.

⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 33

kişiler ile ekonomik eylemde bulundukları veya mallarının bulunduğu ülkeler arasındaki ekonomik bağılıktır. Gelir ekonomik yapı olarak elde edildiği o ülkeye bağlıdır.⁵

Uluslararası çifte vergilendirme veya vergilendirilememe sorununa neden olan ilkelere bir diğeri de ikamet ilkesidir. Literatürde genel itibariyle ikamet ilkesi kullanılmakla birlikte bu ilkenin çıkış noktası şahsılık ilkesidir. Şahsılık ilkesi devlet ile birey arasında kurulan ilişki biçimine dayanmaktadır. Devletle ilişki iki biçimde kurulur: 1-ikametgâh, 2-vatandaşlık. Özellikle vatandaşlık bağından hareketle ülkeler vergileme yetkilerini uluslararası alana taşıma eğilimindedir. Uluslararası kazançların vergilendirilmesi vatandaşlık ilişkisi üzerinden meşrulaştırılmaya çalışılmaktadır. Örneğin; Türkiye, AB 'de yaşayan T.C. vatandaşı Ali'nin AB 'den elde ettiği gelirin beyanını isteyebilmektedir. Burada vergilemenin gerekçesi ikamet değil, T.C. ile Ali arasındaki vatandaşlık ilişkisidir.⁶

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3. maddesine göre, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların, Türkiye içinde ve dışındaki tüm kazançlarının Türkiye'de vergilenmesi gerekmektedir. Tüm dünya üzerinde elde edilen kazançları mukim oldukları ülkede vergilenen kişileri mezkûr kanun tam mükellef olarak tanımlamıştır. 5520 sayılı kanunun 3. maddesinde kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları Türkiye'de vergilenenlerin dar mükellef olduğu hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin devamında kanuni merkezin ve iş merkezinin tanımı şöyle yapılmıştır.

“Kanuni merkez: Vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.”

Mezkûr maddede ayrıca kazanç veya iratlarla gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunundaki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Bilindiği üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 7. maddesinde ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurulması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması durumunda kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı belirtilmiştir.⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazanç Kurumlar Vergisi Kanununun 3. maddesine göre dar mükellefiyetle kurum kazancı kapsamındadır.

Yukarıdaki hükümlerde görüleceği üzere Türkiye'nin kendi vergi kanunlarında bir yabancı ülke mukiminin Türkiye'de ticari kazanç elde edebilmesi Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisinin olup olmadığına bağlı iken Türkiye ile diğer ülkeler arasında tanzim edilen Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmalarında durum nasıldır?

Bilindiği üzere anayasamızın 90. maddesinde yer alan; “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş

⁵ Tamer Budak, Soner Yakar, “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı 1, 2007, s. 138.

⁶ Ebru CİLLİ, “Uluslararası Boyutta Çifte Vergilendirme Sorunu ve Önlemeye Yönelik Düzenlemeler”, Vergi Raporu Dergisi, Ekim/2014, Sayı 181, S. 40

⁷ Çalışmamızın konusu dar mükelleflerin elde ettikleri ticari kazançlar hakkında olduğundan diğer gelir unsurlarıyla ilgili hükümlere çalışmamızda yer verilmemiştir.

milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz.” hükmü ve söz konusu anlaşmaların hükümleri dikkate alındığında, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile diğer devletler arasında tanzim edilen anlaşmalar iç mevzuatımız ile çelişen hükümler içerdiklerinde bu anlaşmaların hükümleri geçerli olacaktır.

Türkiye ile aralarında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması olan bir ülke mukiminin Türkiye’den elde etmiş olduğu kazançların Türkiye tarafından dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilebilmesi için işyeri oluşup oluşmadığının tespiti bu anlaşmalardaki hükme göre belirlenecektir. Ancak Devletlerin kendi ülkelerinden gelir elde eden uluslararası şirketleri dar mükellef kapsamında vergilendirebilmeleri için ön şart olan, bu anlaşmalardaki “işyeri” tanımı gelişen teknolojiyle birlikte işlevini yitirmiş ve devletler arasında vergilendirmede adaletsizliklere neden olmuştur.

Ülkeler arasındaki vergilendirme problemlerinin çözümü için yola çıkan OECD 15 adet eylem maddesi içeren Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS-Base Erosion and Profit Shifting) eylem planını uygulamaya koymaya karar vermiştir. Söz konusu eylem maddelerinden 1 no.lu eylem maddesi dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda oluşan sorunların tespiti ve bunlar için çözüm önerileri üzerinedir. 7 no.lu eylem maddesi ise iş yeri oluşturmaktan yapay olarak kaçınılması sorununa yönelik çözüm önerileri içermektedir. BEPS 1 no.lu eylem planının final raporunda 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.

Görüleceği üzere uluslararası ölçekte faaliyetlerde bulunan özellikle teknoloji şirketlerinin vergilendirilmesinde, en büyük problem işyeri veya daimi temsilci oluşup oluşmadığının tespiti sorunudur. Bu sorun da ülkeler arasındaki gelişmişlik ve güç farklılıkları sebebiyle kısa sürede çözülecek gibi görünmemektedir.

1- İŞYERİ ve DAIMİ TEMSİLCİNİN OLUŞUMU

1.1- Türk Vergi Mevzuatı Açısından İşyeri ve Daimi Temsilci

Daimi temsilci ve işyeri Gelir Vergisi Kanunu’nun 8. maddesinde aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

“7’nci maddenin 1 numaralı bendinde yazılı iş yeri, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunur.

Aynı maddede yazılı daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu’nun hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar;

2. (202 sayılı Kanunun 4’üncü maddesiyle değişen bent) Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.”

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 102. maddesinde acente aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

“Ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya işletmenin çalışanı gibi işletmeye bağlı bir hukuki konuma sahip olmaksızın, bir sözleşmeye dayanarak, belirli bir yer veya bölge içinde sürekli olarak ticari bir işletmeyi ilgilendiren sözleşmelerde aracılık etmeyi veya bunları o tacir adına yapmayı meslek edinen kimseye acente denir.”

Yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan bir kurumun Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olmadığı sürece dar mükellefiyet kapsamında vergilenecek olup, işyeri ve daimi temsilci olması halinde dar mükellef olarak vergilenecektir.

Vergi Usul Kanununun 156. maddesi işyerini aşağıdaki gibi tanımlamıştır.

“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 yerdir.”

Yukarıdaki tanım ile idare, işyeri tanımını ayrı ayrı sayarak mümkün olduğunca geniş tutmaya çalışmış ve cümlelerin sonuna faaliyetin icrasına tahsis edilen veya faaliyette kullanılan yer ibaresini ekleyerek herhangi bir yerin işyeri olabileceğini anlatmak istemiştir. Vergi Usul Kanunu 1961 yılında yürürlüğe girmiş olup, o tarihte internet icat edilmemiş olmasına rağmen kanun hükmünden faaliyete tahsis edilen yer ifadesiyle ticari kazancın elde edilmesinde kullanılan internet sitesinin de işyeri kapsamında olduğu so-

nucuna varılabilir. Nitekim idare vermiş olduğu özelgelerde;

- Evde kâğıt telkâriden yapılan ev dekorasyon ürünlerinin internet ortamında sergilenerek satışının işyeri oluşturduğuna,⁸
 - Bal, polen, arı sütü, propolis ve balmumu gibi ürünlerin “gittigidiyor.com” ve “sahibinden.com” gibi iletişim amacıyla internet ortamında satışının işyeri oluşturduğuna,⁹
 - Evde pasta ve kurabiye gibi gıda ürünlerini yapıp iletişim amacıyla internet sitesinin kullanımı halinde işyeri oluşacağına¹⁰
- dair görüş vermiştir.

1.2- Uluslararası Mevzuat Açısından İşyeri ve Daimi Temsilci

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının genellikle 5. maddesinde işyerinin tanımı yapılmıştır. Söz konusu anlaşmalarda işyeri teriminin bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına geldiği ifade edilmiştir. Anlaşmalarda aşağıdaki yerler işyeri sayılmıştır.

- Yönetim yeri,
- Şube,
- Büro,
- Fabrika,
- Atölye,
- Maden ocağı, petrol veya doğalgaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer.

Anlaşmalarda işyeri teriminin aşağıdaki yerleri kapsamadığı ayrıca açıklanmıştır.

- Teşebbüs tesislerinin, teşebbüse ait malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması,
- Teşebbüse ait ticari mal veya eşya stoklarının, yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması,

⁸ Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu 14/09/2018 tarih ve 46480499-120.01.03[2018/1649]-E.76144 sayılı özelge

⁹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu 30/03/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-64 sayılı özelge

¹⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu 27/04/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılı özelge

- Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması,
- İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması,
- İşe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı nitelik taşıyan diğer herhangi bir işin yürütülmesi amacıyla elde tutulması,

08/02/2013 tarih ve 26 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu sirküleri ile eş yerleşim (colocation) hizmeti nedeniyle Türkiye’de server kullanılması- nın işyeri oluşturup oluşturmayacağı hususunda açıklamalar yapılmıştır. Sirkülerin sonuç bölümü aşağıdaki gibidir.

“Yurtdışında yerleşik yabancı yatırımcıların, Türkiye’de yetkilendirilmiş tam mükellef kurumlarla yapmış oldukları aracılık sözleşmelerine istinaden İMKB ve VOB’da gerçekleştirdikleri alım-satım işlemleri sırasında, teknoloji şirketlerinden, aracı kurumlardan veya borsalardan alınan eş yerleşim (colocation) hizmetleri nedeniyle kullandıkları sunucular, yurtdışında yerleşik yabancı yatırımcılar açısından “işyeri” olarak değerlendirilmeyecektir.”

Dar mükellef açısından Türkiye’de ticari bir faaliyet kapsamında kullanılmayıp sadece hisse senedi emirlerinin hızını artırma amaçlı server kullanımı işyeri oluşturmamaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının (ÇVÖA) genellikle 5. maddesinde işyerinin tanımı yapılmış olup, bu maddede daimi temsilci ibaresi ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır. Aslında daimi temsilci GVK’nın 8. maddesi ile tanımlanmış olmasına rağmen Türkiye’nin akdettiği anlaşmalarda daimi temsilciden bahsedilmemiştir. Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları’nın C.5 Türkiye’de Elde Edilen Ticari Kazançlar bölümünde anlaşmaya taraf diğer devlette bulunan bir işyeri veya daimi

temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançların anlaşmaların 7. maddesi ile düzenlenen hükümlerine göre, diğer Devlette, yalnızca bu işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarla sınırlı olmak üzere vergilenebileceği ifade edilmiştir.

Hollanda Krallığı ile Türkiye Cumhuriyeti arasında düzenlenen ÇVÖA’nın işyeri başlıklı 5. maddesinin 5-b bendine göre bir kişinin diğer Devletteki teşebbüs adına sözleşme imzalama yetkisi olmamasına rağmen teşebbüs adına sürekli olarak sevk ettiği mallardan veya ticari eşyadan muttat bir şekilde stok bulundurması halinde işyeri olduğu kabul edilmektedir. Sözleşme akdetme yetkisi olmaksızın ticari mal ve eşyanın sevki ve satışı ile ilgili faaliyetlerin yapıldığı ispatlanırsa işyeri olduğu kabul edilir. ÇVÖA’larda genellikle ticari eşya veya mal tanımlanmamış olup, anlaşmaların içeriğinden anlaşmaların sadece mallara yönelik olduğu gibi bir izlenim edinilebilirse de, anlaşmalar genellikle eski tarihli olduğu için anlaşmalarda hizmetlerin de ticari kazanç kapsamında verilebileceği üzerinde pek durulmamıştır. Hâlbuki günümüzde internet veya sanal ortamlar vasıtasıyla bir akit Devlet mukimi şirket diğer akit Devlette herhangi bir çalışanı olmadan faaliyette bulunup, gelir elde edebilmekte, müşterilerinin sorunlarını internette çözebilmektedir. Dolayısıyla işyeri oluşumu sadece geçmişte olduğu gibi sabit bir fiziki yer olarak değerlendirilmemeli, sanal ortamlar veya internet de işyeri olarak değerlendirilmelidir. Ancak tam mükellefler tarafından sorulan sorularda internet sitelerinin işyeri oluşturacağı yönünde net bir şekilde görüş bildiren vergi idaresi uluslararası mevzuat hükümlerinin işin içine dâhil olduğu durumlarda görüşünü bu kadar net ifade edememiş veya işyeri oluşması durumunu belli şartlara bağlamıştır.

Diğer ülke mukimlerinin ülkemizde gerçekleştirdikleri bir kısım faaliyetler için işyeri veya daimi temsilci oluşup oluşmadığı hususunda idarenin görüşü sorulduğunda,

- Hem Türk vatandaşı hem de ABD vatandaşı olup, ABD’de ikamet eden kişinin ABD’ de bulunan ticarethanesindeki hediyelik eşyaların, Türkiye’de herhangi bir satış mağazası ve irtibat bürosu bulunmaksızın internet ortamında satışının Türkiye’de vergilenip vergilenmeyeceği sorulmuş olup, bir internet sitesi üzerinden elde edilen ticari kazancın diğer akit devlette vergilendirilmesinin belli şartlar altında mümkün olduğu, bir akit devlet teşebbüsüne ait internet sitesinin tek başına bir işyeri olarak kabul edilmediği, internet sitesinin yüklendiği veya siteye ulaşım imkanı sağlayan sunucunun (server) diğer devlette sabit olması durumunda teşebbüs için bu diğer devlette işyeri oluşacağı ve sonuç olarak ABD mukimi şirketin internet sitesi üzerinden Türkiye’den elde ettiği ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilmesi için siteye ilişkin sunucunun Türkiye’de bulunması gerektiği yönünde görüş verilmiştir.¹¹
- İrlanda mukimi Google firmasından alınan reklam hizmetinden dolayı her ay kredi kartı ile şirket web sitesinin tıklanma sayısına göre ödenen bedeller üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı sorulmuş olup, cevaben İrlanda mukimi şirketin işyeri vasıtasıyla Türkiye’de faaliyette bulunması durumunda elde edilen kazancın Türkiye-İrlanda ÇVÖA’nın 7. maddesi kapsamında ticari kazanç olacağı, vergilemenin elde edilen kazancın Türkiye’deki işyerine atfedilebilen kısmının Türkiye tarafından vergileneceği, işyeri oluşmaması durumunda ise Türkiye’nin söz konusu kazançtan vergi alma hakkının bulunmadığı belirtilmiş ve ticari kazançta tevkifat yapma zorunluluğu bulunmadığı açıklanmıştır.¹²

Yukarıdaki özetgede muğlak olan husus; hangi durumlarda Türkiye’de daimi temsilci ve fiziki bir yer olmaksızın internetten veya sanal ortamlardan verilen hizmetlerin işyeri oluşturacağıdır. Örneğin, Google Play Store üzerinden Google hesabı açarak yüzbinlerce film, oyun veya dijital hizmet alınabilmesi halinde hizmet alınırken online sözleşme yapılan Google Commerce Limited adına işyeri oluşup oluşmadığı net değildir. Netflix, Facebook, Twitter gibi internet üzerinden yüzbinlerce kişiye hizmet veren şirketler genellikle yabancı ülke mukimi olup, Türkiye’de herhangi bir işyerleri ve daimi temsilcileri bulunmamaktadır. Bu şirketlerin internet sitelerinin işyeri oluşturduğuna dair idarenin vermiş olduğu bir özetgeye tarafımızca rastlanmamış olmasına rağmen tam mükellefler için verilen özetgelerde internet sitesinin işyeri oluşturduğu yönünde idarenin görüşü müstakar hale gelmiştir. Bu durum Türkiye mukimi firmalar için haksız rekabete sebep olmaktadır. Örneğin, tam mükellef X Ltd Şti. arama motoru faaliyeti ile reklamcılık hizmetini vermekte olup, Türkiye’de gelir elde etmektedir. X Ltd. Şti.’nin elde ettiği kar üzerinden % 22 kurumlar vergisi ödemesi gerekmesine rağmen aynı faaliyetten Türkiye’de gelir elde eden İrlanda mukimi Google Ireland Limited şirketi faaliyet gösterilen internet sitesinin işyeri sayılmaması halinde Türkiye’de kurumlar vergisi ödemeyecektir. Bu durum tam mükellef X şirketi yönünden haksız rekabet oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu durumun düzeltilmesi için bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç vardır.

2- İŞYERİ ve DAIMİ TEMSİLCİ OLUŞUMUNA İLİŞKİN YARGI KARARLARI

2.1- Danıştay Kararları

İşyeri ve daimi temsilci oluşumu ile ilgili ola-

¹¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 14/10/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-25-638 sayılı özelge

¹² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-701 sayılı özelge

rak Danıştay tarafından verilen bazı kararların¹³ özeti aşağıdaki gibidir.

- Türkiye mukimi bir bankanın, KKTC'de mukim, sadece 4 personeli olan ve %82 oranında iştirak edilen banka ile mevduat ve diğer işlemlerle kredi işlemlerinden dolayı imzalanen protokolden dolayı daimi temsilcisi olduğu gerekçesiyle yapılan tarhiyatı onayan vergi mahkemesi kararı, Danıştay 4. Dairesi tarafından muhabir banka olan Türkiye mukimi bankanın mevduat işlemlerine havale yoluyla aracılık etmesinin daimi temsilci olmasını gerektirmeyeceği ve KKTC mukimi bankanın bankacılık faaliyetinin KKTC'de gerçekleşmesinden dolayı faaliyetlerinin Türkiye' de dar mükellef olarak vergilene-meyeceği gerekçesi ile bozmuştur.¹⁴
- Kanuni ve iş merkezi Fransa'da bulunan şirketin uydu üzerinden Türkçe yayın yaptığı ve reklam geliri elde ettiği ortaklık ilişkisi bulunan Türkiye mukimi şirket ile yaptığı sözleşme gereğince şirketin masraflarına %5 kar ekleyerek Fransa mukimi şirkete yansıttığı, reklamların yayımında imtiyaz sahipliği hakkını aldığı gerekçesiyle yapılan tarhiyat vergi mahkemesince onanmış, Danıştay 4. Dairesi tarafından, her ne kadar iki şirket arasında bir hizmet ve vekalet akdi bulunmasa da reklam geliri sağlanmasına aracılık edilmesi nedeniyle Fransa mukiminin Türkiye mukimi iştiraki tarafından temsil edildiği ve dar mükellefiyet tesisinin yerinde olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca, yurtdışı mukimi şirketin zararlı olduğu dikkate alınarak matrah farkına karar verilmesi gerektiği sonucuna vararak vergi mahkemesi kararı bozulmuştur.¹⁵

- Merkezi Japonya'da olan şirketin Türkiye şubesinin yaptığı satışlar için fatura düzenlemeyerek hasılatı kayıt dışı bıraktığı gerekçesiyle yapılan tarhiyat, vergi mahkemesi tarafından merkezi Japonya'da olan şirketin Türkiye şubesinin faaliyetlerinin piyasa araştırması, müşteri temini, ihale şartnamelerinin merkeze gönderilmesi ile sınırlı olduğu, Japonya'daki firma adına sözleşme yapma, mal teslimi ve tahsilat yapma gibi yetkileri bulunmadığı, yaptığı işlemler için komisyon faturası kestiği, satılan malların tahsilat ve fatura işlemlerinin Japonya'daki merkez tarafından yapıldığı, bu şekilde vergilemenin çifte vergilendirmeye neden olacağı gerekçesi ile tarhiyatı kaldırmış olup, vergi mahkemesi kararı Danıştay 4. Dairesi tarafından onanmıştır.¹⁶

2.2- Uluslararası Mahkeme Kararları

İşyeri ve daimi temsilci oluşup oluşmaması hususunda ülkelerin yargı mercileri mükellefler lehine veya aleyhine çok farklı kararlar verebilmektedir. Bu kararlarda uluslararası şirketlerin gelirin elde edildiği ülkede bulunan iştirakinin pazarlama, piyasa araştırması ve müşteri bulma hizmeti verip toplam masraflar üzerine belirli bir oranda kar koyarak yansıtmaması, farklı ülke mukimi iki şirketten birinin diğerinin daimi temsilcisi sayılması, yurtdışı ilişkili şirketin çalışanının gelir elde edilen ülkede 183 günden fazla bulunması vb. farklı durumlara göre işyeri ve daimi temsilci olduğu iddiası ilgili ülke mahkemelerince kabul görebilmektedir. Aşağıda çalışmamızın yazılmasına sebep teşkil eden belki de Fransa'da GAFA vergisinin getirilmesine sebep olan Fransız yargısınca verilen bazı mahkeme kararlarından özet

¹³ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasistemciWeb/> Erişim tarihi: 18 Ocak 2019.

¹⁴ Danıştay 4. Daire 2000/559 Esas ve 2000/1913 No.lu Karar

¹⁵ Danıştay 4. Daire 1996/2143 Esas ve 1996/3935 nolu Karar

¹⁶ Danıştay 4. Daire 1997/2835 Esas ve 1998/1689 nolu Karar

olarak bahsedilecektir. Paris İdari Temyiz Mahkemesinin 1 Mart 2018 tarih ve 17PA01538 nolu kararındaki olayda,

- Fransız Vergi İdaresi tarafından kişiselleştirilmiş dijital pazarlama alanında faaliyet gösteren İrlanda mukimi ValueClick International Limited şirketine Fransa'da işyeri olduğu gerekçesi ile vergi tarh edilmiştir. Aynı gruba bağlı olan SARL ValueClick France ile ValueClick İrlanda aşağıdaki grup içi hizmetleri vermek üzere sözleşme imzalamışlardır.

- ValueClick İrlanda için Fransa'daki potansiyel müşterilerin araştırılması, pazarlama ve satış desteği,
- Operasyonel destek hizmetleri ile idari yardım, insan kaynakları hizmetleri, muhasebe, bilgi işlem hizmetleri temini

2013 yılında mali idare tarafından yapılan denetim sırasında ValueClick France tarafından ValueClick İrlanda için yapılan hizmetlerin Fransa'da işyeri oluşturduğu sonucuna varılmıştır. Mali idare işyeri olduğu gerekçesi ile kurumlar vergisi ve KDV tarhiyatı yapmıştır.

Mali idare tarafından yapılan tespitler aşağıda sıralanmıştır.

- ValueClick Fransa ValueClick İrlanda'nın tüm dijital pazarlama hizmetlerini Fransa'da verebilecek insan kaynağı ve yönetim destek hizmetleri kapasitesine sahiptir.
- ValueClick Fransa'nın personeli Fransa'daki müşterilerle satış sözleşmesinin koşulları ile ilgili olarak pazarlık yapabilmektedir.
- Pazarlama programları ValueClick Fransa'nın personeli tarafından geliştirilmiş ve yönetilmiştir.
- Müşterilerde ValueClick Fransa'nın ValueClick İrlanda ile aynı olduğu izlenimi oluşmuştur.

Mahkemenin tespitleri ise aşağıdaki gibidir.

- Yeni pazarlama programlarının yayınlanması için ValueClick İrlanda'nın imzası gerekmektedir. ValueClick Fransa'nın personeli tarafından sözleşme koşullarında pazarlık edilmesi ve otomatik olarak internet üzerinden imza atılması işyeri oluşması için yeterli değildir.

Sonuç olarak mahkeme Fransa'da işyeri oluşmadığı sonucuna varmıştır.¹⁷ Paris İdari Temyiz Mahkemesinin 25 Nisan 2019 tarih ve 17PA03065 nolu kararında ise,

- Fransız Vergi İdaresi tarafından İrlanda mukimi Google Ireland Limited şirketine Fransa'da işyeri olduğu gerekçesi ile 2005-2010 yılları için 1,1 milyar Euro tutarında vergi tarh edilmiş olup, Google Ireland Limited söz konusu vergi cezasının iptali için dava açmıştır. Vergi idaresinin talep ettiği vergiler kurumlar vergisi, gayrimaddi hak kaynaklı kurumlar vergisi stopajı, katma değer vergisi ve yerel vergiler olarak sıralanabilir. Şirket Hollanda'da bulunan ilişkili şirketine royalty bedeli olarak gayrimaddi hak ödemesi yapmakta olduğundan vergi idaresi Fransa'da oluşan işyerinden dolaylı ödenen tutardan Fransa'nın kurumlar vergisi stopajı alması gerektiği iddiasında bulunmuştur. Google'ın Fransa'daki iştiraki İrlanda'daki şirket ile pazarlama hizmet sözleşmesi yapmış olup, sözleşme stratejik analiz, pazarlama, tavsiye, danışmanlık, satışa aracılık gibi hizmetleri kapsamakta olup, sözleşme ve tahsilat işlemleri ise İrlanda'daki firma tarafından yapılmaktadır.

Mali idarenin tespitleri aşağıdaki gibidir.

- Google Fransa'nın çalışanları Google İrlanda'nın Fransa'daki büyük cirolu müşteri-

¹⁷ (<https://mnetax.com/why-frances-appellate-court-concluded-that-valueclicks-french-subsiidiary-did-not-have-a-pe-in-france-27157>). Erişim tarihi: 21 Ağustos 2019.

lerle ticari ilişkiye girip girmeme kararında belirleyici olmuştur.

- Reklam hizmetinin içeriği, kapsamı, seviyesi ve müşteri tarafından reklam kampanyasına ayrılacak azami bütçe müşteri-lerle imzalanan sözleşmenin ana unsurları olup, bu unsurlar Google Fransa'nın çalışanları ile müzakere edilmekte, Google İrlanda sadece sözleşmeyi imzalamaktadır.
- Google İrlanda ile sözleşme imzalanmadan reklam kampanyalarının Google Fransa tarafından başlatıldığı tespit edilmiş, Google İrlanda çalışanlarının reklam kampanyalarını erteleyebildiği veya Google İrlanda'ya bilgi vermeden yeniden başlatabildiği tespit edilmiştir.
- Google Fransa'dan elde edilen işe alım, eğitim ve ödeme belgelerinde çalışanların satıcı gibi faaliyet gösterdiği tespit edilmiştir.
- Google Fransa çalışanlarının satış sonrası ticari ve teknik sorunların çözümünde, ödenmeyen alacakların tahsilinde rol aldığı ve satış fiyatlarında indirim yaptıkları tespit edilmiştir.

Mahkemenin tespitleri ise aşağıdaki gibidir.

- Google İrlanda ve Google Fransa arasında düzenlenen hizmet sözleşmesine göre; Google Fransa'nın sözleşmeyi imzalama yetkisi bulunmayıp, Google İrlanda adına sözleşmenin şartlarında değişikliğe gitme yetkisi de bulunmamaktadır.
- Fransız müşteriler ile yapılan sözleşmeye göre, Google İrlanda onay vermeden sözleşme hükümleri yürürlüğe girmemektedir.
- Google Fransa çalışanlarının Fransız müşterilere reklam hizmetinde anahtar kelimeler, tarih, süre ve reklam kampanyasının

bütçesi konusunda yardım etmesi Google Fransa'nın Google İrlanda adına ticari işlem gerçekleştirdiğini göstermez.

- Google Fransa çalışanlarının satış sonrası işlemlerde bulunması Google İrlanda adına ticari faaliyette bulunduğu anlamına gelmez.

Sonuç olarak Paris İdari Temyiz mahkemesi Google İrlanda'nın Fransa'da işyerinin oluşmadığı sonucuna varmış olup, tarh edilen vergileri iptal etmiştir.¹⁸

Yukarıda yer alan mahkeme kararlarından görüleceği üzere hem ülkemizde hem de diğer ülkelerde Vergi İdareleri ile Vergi Yargıları arasında işyeri ve daimi temsilci oluşumu konusunda görüş ayrılığı mevcuttur. Bu görüş ayrılıkları sonucunda Devletler hem zaman kaybını önlemek hem de hiçbir ihtilafa mahal vermeksizin uluslararası teknoloji şirketlerinin kazançlarından vergi geliri elde etmek için yollar aramaya başlamışlardır. Çalışmanın ilerleyen bölümünde bu durumun neticesi olarak getirilen vergi uygulamaları Fransa özelinde değerlendirilecek aynı konuda düzenleme getiren veya getirmeyi tartışan ülkelere bahsedilecektir.

3- FRANSA ve DİĞER ÜLKELERDE YAPILAN BAZI DÜZENLEMELER

Teknolojinin gelişmesi internet kullanıcılarının sayısının artmasına internet üzerinden yapılan işlemlerin sayısının ve çeşidinin artmasına ve burada devasa büyüklükte bir ekonominin oluşmasına neden olmuştur. 2016 yılında dijital ekonominin dünya çapında yaklaşık 2.9 trilyon dolar değerinde olduğu, ancak 2025 yılına kadar dijital ekonominin yıllık hacminin 11.1 trilyon dolara çıkması tahmin edilmektedir.¹⁹ Bu ekonominin çok büyük bir kısmı ise gelişmiş ülkeler tarafın-

¹⁸ (<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-google-has-won-second-round-against-the-french-tax-authorities>). Erişim tarihi: 21 Ağustos 2019.

¹⁹ BER, Heybet. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunsalına Genel Bir Bakış, (<https://vergialgi.net>). Erişim tarihi: 21 Ağustos 2019.

dan yönetilmektedir. Bu durum gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan diğer ülkeler arasında vergi adaletsizliğine yol açmaktadır. Çalışmamızın giriş kısmında da belirttiğimiz üzere bu durumun sebep olduğu adaletsizliği engellemek amacıyla OECD çalışmalarını sürdürmektedir. Ancak uluslararası şirketlerin vergilendirilmesi gelişmiş ülkelerin (başta Amerika Birleşik Devletleri) zararına olacağından bu konunun bir neticeye bağlanamayacağını ve sürüncemede kalacağını düşünmekteyiz. Nitekim bizim düşündüğümüzü Fransa (bir gelişmiş ülke olmasına rağmen) da düşünmüş ve dijital hizmet vergisi, eski bir vergi denetim elemanı olan Fransa Cumhurbaşkanı Macron tarafından 24 Temmuz 2019 tarihinde imzalanarak 25 Temmuz 2019 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanmış ve 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Fransa'da bu uygulamanın başlatılması üzerine ABD Başkanı Trump, çalışmamızın başlığına da konu olan "Macron Gerçekten Aptal Mı?" sorusunu sormamıza neden olan twitter mesajını paylaşmıştır. Ancak yukarıda yer alan mevzuat açıklamaları ve yargı kararlarından görüleceği üzere Macron Hükümetinin getirmiş olduğu GAFA vergisi, uluslararası teknoloji şirketlerinin vergilendirilmesinde devletler arasında adaletsizliğe yol açan işyeri oluşumuna dair problemi çözebilmek için zaruri olarak atılmış bir adımdır.

Fransız Hükümetince getirilen düzenlemenin detayları aşağıdaki gibidir.

Dijital hizmetlerin kapsamı: Dijital hizmet gelirleri üzerinden %3 oranında alınacak olan vergi 2 çeşit hizmete uygulanacaktır.

- Kullanıma sunulan dijital ara yüz vasıtasıyla internet kullanıcılarının birbirleriyle iletişime geçtiği ve sözleşme yaptığı or-

taamlardaki dijital içerik, iletişim hizmetleri, nitelikli ödeme hizmetleri gibi hizmetler.

- Kullanıma sunulan dijital ara yüz vasıtasıyla internet kullanıcılarından elde edilen bilgilerin ve verilerin reklam vermek isteyen kişilere satışı. Reklam mesajlarının depolanması ve satışı, internetten reklam izleme ve izletme, reklamların performans ölçümü, kullanıcı bilgilerinin ölçümü, dağıtımı ve yönetimi hizmetleri de bu kapsamdadır.

Kapsama Giren Şirketler: Fransa mukimi olup olmamasına bakılmaksızın dijital hizmet sunan ve bir önceki yıl toplam geliri aşağıdaki tutarları aşan şirketler verginin mükellefidir.

Grup şirketlerinin toplam global gelirinin 750 milyon EURO'yu aşması

Fransa'da verilen hizmetlerden elde edilen gelirin 25 milyon EURO'yu aşması

Yukarıdaki kriterlerden her ikisinin de aşılması şart olmayıp birinin gerçekleşmesi vergileme için yeterlidir. Yapılan hesaplamalara göre bu kapsama giren 30 uluslararası şirket bulunmaktadır, bu şirketlerin 1 tanesi Fransız menşeli, 17 tanesi ise ABD menşelidir.²⁰

Yukarıda verilen bilgilerde de görüleceği üzere GAFA vergisinin en çok etkileyeceği ülkenin ABD olduğu açıktır. Nitekim ABD başkanı da ivedi bir biçimde bu vergiye tepkisini göstermiştir. Avrupa kıtasında konuya ilişkin olarak Macaristan da benzer bir vergi uygulamasını başlatmıştır. Diğer taraftan Birleşik Krallık, İspanya, İtalya, Avusturya, Belçika gibi ülkelerde yasal düzenleme yapılmasına ilişkin teklifler verilmiş Polonya, Çekya ve Slovenya gibi ülkelerde ise ilgili ülke Bakanları tarafından bu yönde uygulamanın başlanması gerektiğine dair açıklamalar yapılmıştır.²¹ Dünyanın diğer bölgelerine baktığımızda ise son

²⁰ (<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/07/tnf-france-digital-services-tax-enacted.html>). Erişim tarihi: 21 Ağustos 2019.

²¹ (<https://taxfoundation.org/digital-taxes-europe-2019/>). Erişim tarihi: 21 Ağustos 2019.

yıllarda Hindistan, İsrail ve Avustralya'da benzeri uygulamaların getirildiğini gözlemlemekteyiz.²²

4- SON DÖNEMDE TÜRKİYE'DE YAPILAN VERGİ DÜZENLEMELERİ

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan sorunların çözümüne ilişkin olarak ülkemiz vergi idaresi tarafından da çeşitli adımlar atılmaktadır. Bu konuda mevzuatta yapılan değişiklikleri belirleyerek yorumlayacak olursak;

- 3065 sayılı KDV Kanununun 9'uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına, *"Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, 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.

213 sayılı Kanunun mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde; beyanname ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, bunların aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ya da belirlemeye, beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri elektronik ortamda tebliğ etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında

elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV'yi, "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmek suretiyle 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan etme zorunluluğu getirmiştir.

Şüphesiz ki getirilen bu vergi Türkiye'de bulunan ve KDV mükellefi olmayan gerçek kişilerin internet üzerinden bir bedel ödeyerek satın aldıkları hizmetlere ilişkindir. Bu uygulama çalışmamızın konusunu oluşturan uluslararası teknoloji şirketlerinin Türkiye'deki kişilere bedel almadan sundukları hizmetlerden elde ettikleri hasılatı kapsamamaktadır. Bu hasılatın bir kısmını 2 No.lu KDV beyannamesi uygulamasının kapsadığı söylenebilir. Ancak yine de 2 No.lu KDV beyannamesi uygulaması söz konusu şirketlerin gelirlerini vergilendiren bir uygulama değildir.

Diğer bir değişiklik 18.12.2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Gelir Vergisi Kanunu 94. madde ile Kurumlar Vergisi Kanunu 15. ve 30. maddelerinde değişiklik yapılmıştır. Yapılan bu değişiklik ile 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. Çalışmamızın konusunu oluşturan uluslararası şirketlerin merkezlerinin bulunduğu ülkeler ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının olduğu düşünüldüğünde bu değişiklikten uluslararası ölçekte faaliyet gösteren teknoloji firmaları etkilenmeyecektir. Vergi idaresinin bu yönde bir tarhiyat yapması halinde söz konusu tarhiyatın yargıda ihtilaf konusu olması kuvvetle muhtemeldir.

²² Heybet BER, Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunsalına Genel Bir Bakış, (<https://vergialgi.net/dijital-ekonominin-vergilendirilmesi-sorunsalina-genel-bir-bakis>). Erişim tarihi: 21 Ağustos 2019.

SONUÇ

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları dolayısıyla vergilendirilemeyen ve özellikle internet ve dijital ortamlar vasıtasıyla gelir elde eden çok uluslu şirketler ülkelerin vergi otoritelerinin radarına girmiştir. Çünkü söz konusu şirketler genellikle merkezlerini İrlanda, Hollanda, Singapur gibi vergi mevzuatının daha esnek olduğu yerlere taşımakta, gayrimaddi hakları farklı ülkelere götürmekte sonuç olarak vergi sonrası global karı en yüksek düzeye çıkarmaya çalışmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gelir ve kurumlar vergisi gibi doğrudan vergiler kapsam dâhilinde olup, KDV, ÖTV gibi işlem vergileri ÇVÖA kapsamında değildir. Bu sebeple çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan işyeri tanımının yakın bir zamanda değişmeyeceğini düşünen ülkelerin vergi idareleri, yargı mercileri ile olan uyuşmazlıkları göz önünde bulundurarak, bu şirketler için dolaylı vergi uygulamalarına başlamıştır. Eski bir vergi denetim elemanı olan Macron ve hükümetinin Fransa'da getirmiş olduğu GAFA vergisi de bunlardan birisidir. Bu vergi uygulaması da çalışmamızda açıkladığımız üzere Macron'un aptallığından değil devletler arasındaki vergilendirme yetkisi hususunda oluşan adaletsizliği gidermek için mecburiyetinden kaynaklanmaktadır. Trump ve Macron'un kavgası aslında uluslararası şirketler ile milli devletlerin arasındaki kavganın dışavurumundan ibarettir. Ülkemizde de bu yönde bir vergi uygulamasının başlatılması idare-yargı arasında çıkabilecek muhtemel ihtilafların önüne geçecektir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 26 nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları

- Türkiye Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
- www.danistay.gov.tr
- Danıştay 4. Daire 1996/2143 Esas ve 1996/3935 nolu Kararı
- Danıştay 4. Daire 1997/2835 Esas ve 1998/1689 nolu Kararı
- Danıştay 4. Daire 2000/559 Esas ve 2000/1913 nolu Kararı
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 14/10/2010 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.06.16.01-2010-GVK-37-25-638 sayılı özelge
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu 30/03/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-64 sayılı özelge
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 23/02/2012 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.34.16.01-KVK 30-701 sayılı özelge
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu 27/04/2012 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılı özelge
- Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu 14/09/2018 tarih ve 46480499-120.01.03[2018/1649]-E.76144 sayılı özelge
- <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-google-has-won-second-round-against-the-french-tax-authorities>
- <https://mnetax.com/why-frances-appellate-court-concluded-that-valueclicks-french-subsidiary-did-not-have-a-pe-in-france-27157>
- <https://vergialgi.net/dijital-ekonomi-nin-vergilendirilmesi-sorunsalina-genel-bir-bakis>
- <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/07/tnf-france-digital-services-tax-enacted.html>
- <https://taxfoundation.org/digital-taxes-europe-2019/>