

Dijital ekonominin vergilendirilmesi: Dünya ve Türkiye uygulamasında daimi işyeri tanımının değiştirilmesi üzerine değerlendirmeler

**Elif Yılmaz
Görkem Haraçcı**

I. Giriş

Geçmişten günümüze ekonomik gelişmelere baktığımızda en büyük değişimlerin teknoloji temelli yaşandığı aşikârdır ve günümüzde de dijitalleşme/elektronikleşmeyle farklı bir boyut kazanan ekonomi/ticaret ekseninde bu durum gözler önüne serilmektedir. Dünyada özellikle “amazon.com”dan ilk ürünün bir borsa brokeri tarafından satılmasından sonra ticaret hayatı zemin değiştirmiş ve son senelerde hepimizin, istediğimiz yer ve zamanda akıllı telefon veya tabletlerimizden bir dokunuşla yaptığımız alışverişlerle elektronik ticaret farkında olmasak da gündelik hayatımızın merkezine oturmuştur. Dijitalleşme, ekonomik hayatı hızlı bir şekilde ilerletip dünyadaki ticaret hacmini her gün genişletmekle beraber buna dayalı gelişmesi öngörülen ülkelerin iç politikalarının ve iç hukukunun önemli bir parçası olan vergi mevzuatının da aynı şekilde ilerlemesi gerekmektedir. Ancak, küresel şirketlerin içerisinde buldukları dijital gelişmelerle, ülke mevzuatlarının bu gelişmeleri ne oranda takip edebildikleri oldukça tartışmalı bir konuyu oluşturmaktadır. Nitekim geleneksel ticaret yöntemlerini değiştiren yeni uygulamalar, mevcut mevzuatın ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi konusunda yetersiz kalmasına vesile olmuştur. Bu kapsamda, elektronik ticaretin vergilendirilmesi üzerine kullanılan yöntemler ve uygulamalar küresel olarak ele alınması gereken önemli bir konu haline gelmiştir. Tüm bunlar ışığında, bu makalede elektronik ticaretin vergilendirilmesi üzerinde durulacak, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü’nün (“OECD”) uluslararası düzenlemelerine ve Türkiye iç mevzuatının değerlendirmelerine yer verilecektir.

II. Dijital ekonominin vergilendirilmesinde OECD yaklaşımı ve BEPS 1 numaralı eylem planı kapsamında getirilen çözüm önerileri

Elektronik ticaretin pek çok farklı tanımı bulunmakla birlikte, esasen bu kavramın, tarafların fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, bilgisayar ağları üzerinden, mal ve hizmetlerin satışı, tanıtımı, sigortası, dağıtımı ve ödeme işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi anlamına geldiği söylenebilir.

Elektronik ticaret temelde geleneksel ticari işlemlere, örneğin; internet üzerinden bir aksesuar satın alımına olanak sağladığı gibi, film, müzik, yazılım ya da çeşitli platformlara üyelik benzeri dijital ürünlerin de alışverişine vesile olmaktadır. Bu noktada, e-ticaretin

kapsamına; mal ve hizmetlerin elektronik alışverişi, üretim planlaması yapma ve üretim zinciri oluşturma, tanıtım, reklam ve bilgilendirme, sipariş verme, anlaşma ve sözleşme yapma, elektronik banka işlemleri ve fon transferi, üretim ve sevkiyat izleme, tasarım geliştirme ve mühendislik, elektronik para ile ilgili işlemler, borsa, ticari kayıtların tutulması ve izlenmesi, pazarlama, sayısal imza, elektronik noter, sayısal içeriğin anında dağıtımı, bilgi oluşturma ve aktarma, vergi ödemeleri, fikri sınai ve ticari mülkiyet haklarının korunması ve transferi gibi her türlü işlemin girerek bu kapsamı oldukça genişlettiği söylenebilir.¹

Bunun yanı sıra, e-ticaretin vergi mevzuatının uygulanmasında yol açtığı sorunlardan bazılarını; vergi sorumlusunun kim olacağı hususu, gelir tanımının ülkelere göre değişmesi nedeniyle gelirin nasıl vergilendirileceği konusundaki belirsizlikler, gelirin elde edildiği yerin belirlenmesinde yaşanan güçlükler, KDV açısından yaşanan sorunlar ve elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde ortaya çıkan güçlüklerin oluşturduğu söylenebilir. Ortaya çıkan bu sorunların sebepleri ise e-ticaret ile hayatımıza yeni ürünlerin ve yeni işlemlerin girmesi, gelir tanımının ülkeden ülkeye göre değişebilmesi, ürünü satılan şirket, web sunucusu ve araçların farklı ülkelerde bulunması olarak sayılabilir.²

Dijital ekonominin vergilendirilmesi konularında uluslararası platformda çözüm arayışlarının hızlandırıldığını gözlemlemekteyiz. Bu durum, özellikle klasik işyeri anlayışına dayanan mevcut Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın ("ÇVÖA") kötüye kullanılması riskinin artmasıyla yani vergi planlaması ve vergiden kaçınma aracına dönüştürülmesiyle paralel bir şekilde gerçekleşmiştir. Bu bağlamda, OECD bünyesinde dijital ekonomiden kaynaklanan sorunları ele almak üzere Mali İşler Komitesi tarafından bir görev gücü ("Task Force on Digital Economy") kurulmuş ve neticede de 'Dijital Ekonomiye İlişkin Vergi Sorunları'na yer veren 'Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı' ("BEPS") 1 numaralı Eylem Planı oluşturulmuştur.³

OECD tarafından oluşturulan BEPS Eylem Planı 1'de, e-perakende siteleri, internet reklamcılığı, bulut bilgisayar sistemleri ve Appstore, Google Play gibi mobil uygulama mağazalarının vergiden kaçınma yöntemlerine ilişkin örneklere yer verilmiş ve bu

¹ Leman Kılınçkaya, "E-Ticaret ve KDV Açısından Yarattığı Sorunlar", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2017, Sayı: 157.

² A.g.e.

³ Dr. Tahir Erdem, "Dijital Ekonominin Vergi Odağındaki bir Sorunu Olarak Sanal İşyeri ve Çözüm Arayışında Güncel Gelişmeler", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Haziran 2014, Sayı: 126.

problemlere karşı hem satışın gerçekleştiği ülke hem de ana şirketin bulunduğu ülke tarafından alınabilecek tedbirler ele alınmıştır.

Bu kapsamda, OECD tarafından önerilen politikaların aslında devletler için bağlayıcı bir hukuk kuralı olmadığı belirtilmelidir. Ancak, OECD tarafından çıkarılan metinlerin her zaman eksik ve anlaşılamayan noktaları, hatta belli başlı çıkar gruplarının önceliklerine yönelik uygulamaları olabileceği de unutulmadan ortaya çıkarılan kuralların devletlerin kendi kurallarını oluşturmada iyi birer rehber olabileceği de yadsınamaz.⁴ Nitekim Ekim 2015'te tamamlanan son raporda, dijital ekonomi, BEPS konuları, bunlara ilişkin vergi sorunları ve ilgili tavsiye/öneriler şeklinde detaylı açıklamaların yer aldığı bir kaynak oluşturmuştur.⁵

Konunun daha somut bir şekilde incelenebilmesi için çok uluslu şirketlerin elektronik ticarete vergiden kaçınma amacıyla kullandıkları iş modellerinin, gerek mukimi oldukları gerekse de müşterilerinin buldukları ülkeler tarafından vergilendirme şekilleri ele alınmalıdır. BEPS Eylem Planı 1'de yer alan bütünleşmiş iş modellerinde yaygın olarak kullanılan vergi planlama yapılarına baktığımızda e-perakende siteleri, internet reklamcılığı, bulut bilgi sistemleri ve mobil uygulama mağazaları yoluyla vergiden kaçınılan örneklere yer verilmiştir. Bu makalede ise daha fazla öne çıktığını düşündüğümüz internet reklamcılığının üzerinde duracağız.

Söz konusu örneğe⁶ ilişkin bilgiler ise şu şekildedir (örneğin kolay anlaşılabilmesi için işlemler farazi ülke isimleriyle ilişkilendirilmiştir):

I Co İrlanda şirketi İnternet üzerinden dünya çapında müşteri zincirine çeşitli hizmetler sunmaktadır ve sağladığı çoğu hizmet için de herhangi bir ücret almamaktadır. Ancak, bu hizmetleri kullanan müşterilerinin birçok türde verilerine ulaşarak, elde ettiği verilerden yola çıkarak müşterilerinin ilgi alanlarına göre reklam vermektedir. I Co gelirin neredeyse tamamını yayınladığı bu reklamlardan elde etmektedir.

Reklam hizmetlerinde kullanılan bu teknoloji ve müşterilerin verilerine ulaşma ve bu verileri müşterilerin ilgi alanlarına göre reklam verme hizmetini sunan algoritma İrlanda mukimi I Co tarafından oluşturulmuştur. Bu teknolojiyi Belçika/Lüksemburg bölgesine dağıtma hakkı

⁴ Serdar Taşdöken, "Mobil Uygulama Satışlarının Vergilendirilmesi: BEPS Eylem Planı Çerçevesinde Bir Değerlendirme", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2015, Sayı: 326, s.44.

⁵ Mustafa Cemil Kara; Prof. Dr. Ersan Öz, "Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış", *Vergi Dünyası*, 2016, Sayı:424, s. 32.

⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy", *ACTION 1: 2015 Final Report*, s. 171.

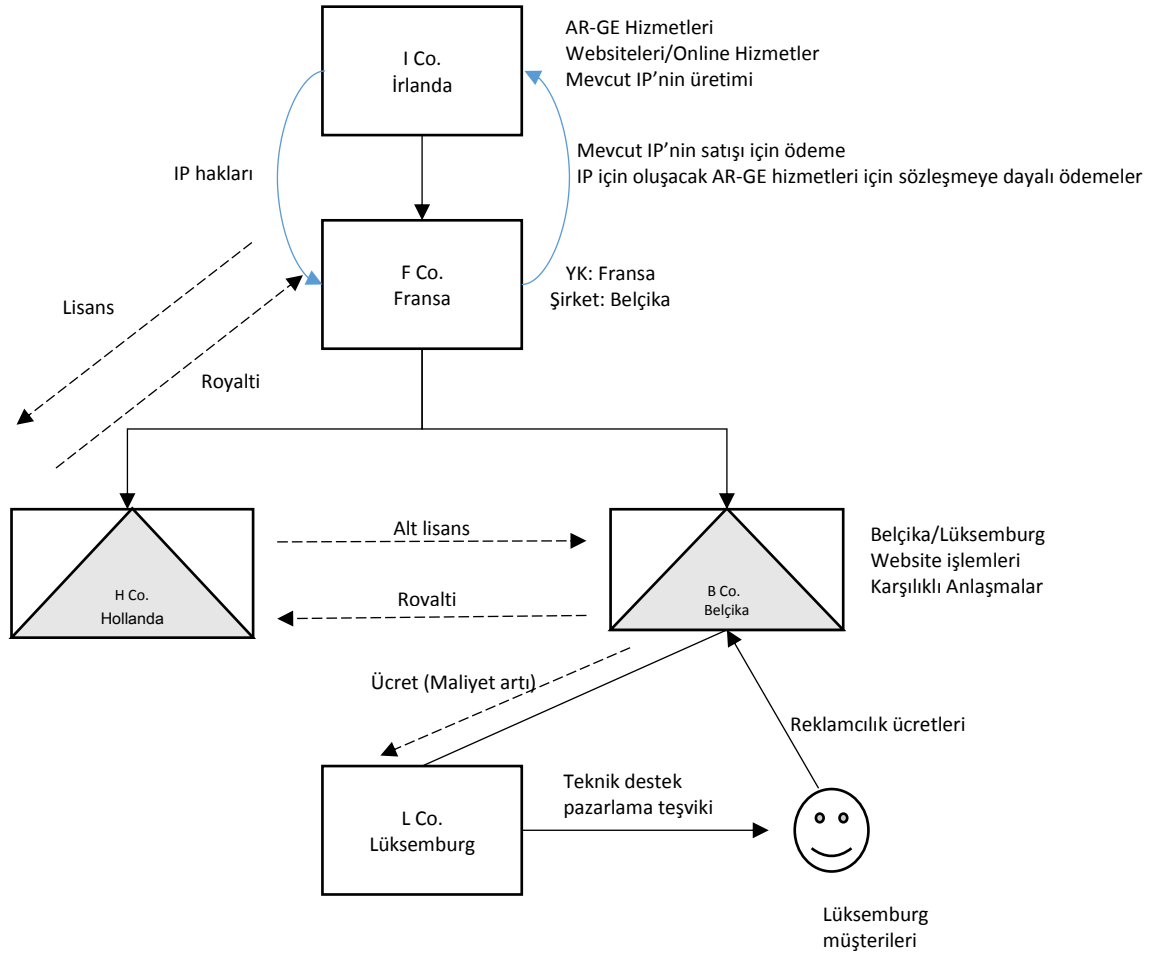
iki ülkenin de mukimi olan grup iştiraki F Co'ya aittir. F Co Şirketi Belçika'da yerleşiktir ancak yönetim merkezi Fransa'da yer almaktadır. Bu teknolojik sistemi Belçika/Lüksemburg bölgesine dağıtma hakları FCo tarafından maliyet-paylaşma sözleşmesiyle gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda, F Co bu hakları mevcut teknolojik sistemin değerine göre satın almayı ve Belçika/Lüksemburg bölgesinde bu teknolojiden faydalanırken gelecekte oluşabilecek AR-GE hizmetlerinin maliyetini de paylaşmayı kabul etmiştir. F Co. İrlanda'da I Co tarafından gerçekleştirilen herhangi bir geliştirme faaliyetine katılmamaktadır.

F Co, satın aldığı hakları işletmesi için, Hollanda mukimi iştiraki H Co'ya lisanslamıştır. H Co ise bu hakları alt lisanslamayla Belçika mukimi ve işletmesi olan B Co'ya vermektedir. B Co kendisine ödenen ve kendisinin F Co'ya ödediği royaltilerden yalnızca küçük bir miktar kazanmaktadır. H Co ve B Co Hollanda ve Belçika'da kurumlar vergisine tabi olan ancak İrlanda'da vergisel açıdan şeffaf olan hibrit işletmelerdir. F Co'nun Fransa'da fiziksel varlığı personel ve taşınabilir varlıkları düşünüldüğünde minimum seviyede yer almaktadır. Aslında, hem F Co'nun hem de H Co'nun bordrosuna kayıtlı personeli bulunmamaktadır ve faaliyetleri yalnızca farklı otellerde kiralanarak tutulan ofislerde gerçekleşen yönetim kurulu toplantılarından ibarettir.

B Co, Belçika/Lüksemburg bölgesinde I Co (İrlanda) grubunun faaliyetleri için bölgesel merkez olarak yer almaktadır ve grubun bölgedeki faaliyetlerini yöneterek çok sayıda kişiye istihdam sağlamaktadır. Aynı zamanda, grubun Belçika/Lüksemburg bölgesindeki müşterilerine ücretsiz çevrimiçi hizmetler sunan web sitelerini işletmektedir ve bu bölgedeki reklam satışları için yasal taraf olarak hizmet etmektedir. Bununla birlikte, bu web sitelerini yöneten sunucular, bölge genelinde ve/veya İrlanda'da bulunabilmekte ve I Co tarafından işletilebilmektedir. Günün saatine bağlı olarak, bölgedeki sorunlar için web sitesinin bakımından ve ağın onarımından, grubun farklı üyeleri sorumlu tutulmaktadır. B Co ile yapılan reklam hizmet sözleşmeleri, standart sözleşmelere dayanılarak B Co web siteleri aracılığıyla elektronik olarak sonuçlandırılabilmiştir. Bu sözleşmelerin şartları genellikle I Co tarafından belirlenmiştir. Böylece, Belçika/Lüksemburg bölgesinde bulunan reklamcılar, R Co'nun ürünlerinin sağladığı hizmetten doğrudan B Co tarafından işletilen bir web sitesi aracılığıyla Belçika'da bulunan personelle herhangi bir etkileşime girmeden bunu gerçekleştirebilmektedir. Bu reklam hizmetleri, Belçika/Lüksemburg bölgesindeki veya başka bölgelerdeki müşterileri hedefleyen yerel işletmelere sunulmaktadır. L Co aynı zamanda Lüksemburg/Belçika bölgesindeki müşterilere satışları arttırmak amacıyla tanıtım ve teknik destek hizmetleri de vermektedir. Tanıtım ve teknik destek

faaliyetlerinin karşılığında B Co, L Co'ya giderlerinin üstüne pay koyarak ödeme yapmaktadır. Müşteriler ise L Co çalışanıyla muhatap olacak ve B Co çalışanıyla iletişime geçmeyecektir.

Söz konusu yapıyı anlamak için aşağıdaki şema da kullanılabilir:



Bu anlatılanlar doğrultusunda ilgili ülkelerdeki doğrudan vergiye ilişkin sonuçların da aşağıdaki gibi olması beklenecektir:

Lüksemburg'da ortaya çıkan doğrudan vergi sonuçları

- L Co, faaliyetleri sadece hizmet vermeye sınırlı olduğundan elde etmesi beklenen gelir de minimal düzeyde kalmıştır.

- Lüksemburg'da, o devlet mukimlerine ve bölgedeki diğer müşterilere yapılan reklam satışından elde edilen tüm gelir B Co'nun kazancı olarak değerlendirilecektir. L Co'nun Lüksemburg'da bulunan yeterince çalışanı olmadığından ve sözleşme kabulü internet üzerinden on-line olarak gerçekleştirildiğinden Lüksemburg'da B Co'nun daimi işyeri olduğu da varsayılmayacaktır. Dolayısıyla Lüksemburg'da, gerek iç hukuk kuralları gerekse ilgili ÇVÖA uyarınca elde edilen söz konusu kazançlar üzerinden herhangi bir vergi alınamayacaktır.

Belçika'da ortaya çıkan doğrudan vergi sonuçları

- Belçika, B Co tarafından Belçika/Lüksemburg bölgesinde yürütülen faaliyetler sonucu elde edilen kazançlar üzerinden kurumlar vergisi alacaktır. Ancak, B Co kazançlarının çoğunu zaten Hollanda'daki H Co'ya royalti ödemesi şeklinde aktarmaktadır.
- Bu royalti ödemesi ilgili ÇVÖA gereğince stopaja tabi olmayacaktır.
- Belçika iç hukuk kuralları gereği F Co'yu kendi mukimi olarak görmeyeceğinden, onun elde ettiği kazançlara kurumlar vergisi uygulamayacaktır.

Hollanda'da ortaya çıkan doğrudan vergi sonuçları

- Hollanda, H Co tarafından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi uygulayacaktır. Ancak bu kazanç zaten H Co tarafından elde edilen royalti ile F Co'ya ödenen royalti arasında kalan düşük bir tutar olacaktır.
- Yerel mevzuat gereği Hollanda'dan yapılan royalti ödemelerine stopaj uygulanmayacaktır.

Fransa'da ortaya çıkan doğrudan vergi sonuçları

- Fransa'da kurumlar vergisi uygulanmayacaktır.

İrlanda'da ortaya çıkan doğrudan vergi sonuçları

- I Co'nun elde ettiği kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödemesi yapılacaktır. Elde edilen kazançların neredeyse tamamını F Co'ya devredilen IP için alınan ödemeler ve maliyet paylaşımı gereği elde edilen yıllık ödemeler oluşturmaktadır. Ancak, I Co zaten devrettiği gayri maddi hakların oldukça düşük bir değeri olduğunu savunarak kurumlar vergisine tabi olacak kazancını düşük gösterebilecektir. Ayrıca İrlanda iç hukuk kuralları uyarınca I Co, kurumlar vergisi yükünü düşüren Ar-Ge vergi teşviklerinden de yararlanıyor olacaktır.
- Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) kuralları uyarınca F Co tarafından elde edilen royalti kazancının İrlanda'da pasif gelir olarak görülebilmesi mümkünse de H

Co ve B Co, İrlanda tarafından vergisel açıdan şeffaf olarak görüleceğinden, F Co, H Co ve B Co tarafından gerçekleştirilen royalti işlemleri görmezden gelinecektir. Yukarıda anlatılan örnek benzeri yapılara ilişkin olarak 1 numaralı Eylem Planı'nda ele alınan çözüm önerileri ve uygulama seçenekleri ise şu 3 başlıkta ele alınabilir: i) Daimi/sabit işyeri tanımının mevcut ihtiyaçlara cevap verecek şekilde değiştirilerek güncellenmesi; ii) Dijital işlemler ve elektronik ticaret üzerinden tevkifat yoluyla vergi alınması ve iii) Dolaylı vergi (KDV) uygulamasıdır.⁷ Bu yazımızda ise, ilk başlıkta yer alan daimi işyeri tanımının güncellenmesi konusuna eğileceğiz.

Yazının giriş kısmında belirtildiği üzere, artık ticari işlemlerin gerçekleştirilebilmesi için işlemin gerçekleştiği ülkede fiziksel bir yapıya ihtiyaç duyulmamakta, bunun yerine internet üzerinden ve benzeri dijital ortamlardan alışveriş, pazarlama, fikri sınai hak transferi gibi pek çok işlem gerçekleştirilebilmektedir. Dolayısıyla ÇVÖA'ların 7. maddesinde yer alan ticari kazancın vergilendirilmesinde, yine bu anlaşmaların 5. maddelerinde tanımlanan "işyeri" kavramı yetersiz kalmaktadır. Söz konusu maddeler uyarınca, bir akit devlet mukiminin, diğer akit devlette elde ettiği kazanç, bu kazanç ancak diğer akit devletteki bir işyeri vasıtasıyla elde ediliyorsa söz konusu diğer akit devlette vergilendirilebilecektir. 5. maddede belirtilen daimi işyeri ise "bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer" anlamına gelmektedir. Görüldüğü üzere kazancın elde edildiği ülkede fiziki bir işyerinin arandığı açıktır. Dolayısıyla BEPS Eylem Planı 1'de de belirtildiği üzere "sanal işyeri" kavramının ÇVÖA'larda yer alan işyeri tanımına dahil edilmesi dijital ekonominin vergilendirilebilmesi hususunda oldukça büyük önem arz etmektedir. Bu doğrultuda, kazancın elde edildiği kaynak ülkede yürütülen ticari faaliyetin, ÇVÖA'da tanımlanan bir sabit işyeri aracılığıyla yürütülüyorsa dahi, vergisel bağ (tax nexus) vasıtasıyla işyeri olarak ele alınabilmesi ve bu işlemlerin vergilendirilebilmesi öne çıkmıştır.⁸

Bu çerçevede daimi işyeri tanımının değiştirilmesi kapsamında, hazırlayıcı ve yardımcı işlemlere ilişkin istisnaların daraltılması ya da iptali önerilmiştir. Buna göre, hazırlayıcı ve yardımcı karakter taşıyan işlemlerin gerçekleştirildiği işyerleri de önemli sayıda çalışanı ve müşterilerine zamanında hızlı teslimatı iş edinen sabit yerleri olduğu sürece daimi işyeri sayılabilecektir.

⁷ Dr. Tahir Erdem, "Dijital Ekonominin Vergi Odağındaki bir Sorunu Olarak Sanal İşyeri ve Çözüm Arayışında Güncel Gelişmeler", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Haziran 2014, Sayı: 126.

⁸ Mustafa Cemil Kara; Prof. Dr. Ersan Öz, "Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış", *Vergi Dünyası*, 2016, Sayı: 424, s. 33.

Bu kapsamdaki bir diğer öneri, “önemli düzeyde dijital varlık testi ile sabit işyerinin tanımlanması”dır. Yani, eğer i) işletmedeki ana faaliyetlerin tamamı yahut önemli bir bölümü dijital mal veya hizmetlere dayanıyorsa, ii) sözleşmeler uzaktan ve sadece internet ve telefon yoluyla gerçekleştiriliyorsa, iii) yürütülen faaliyetlerde sunucu/web sayfası ve diğer IT araçlarının kullanımı, varlığı, işlenip ticarileştirilmesi dışında fiziksel unsur veya faaliyet gibi katkılar bulunmuyorsa; bu tarz faaliyetlerin artık işlemin gerçekleştiği ülkede “önemli düzeyde dijital/elektronik varlık” (significant digital presence) oluşturduğu kabul edilecektir. Önemli düzeyde dijital/elektronik varlığın mevcudiyeti ise faaliyetin gerçekleştiği ülkede daimi işyerinin sağlandığı anlamına gelecektir.⁹

Dijital ekonominin vergilendirilmesindeki sorunlara yönelik bir çözüm önerisi de sanal işyeri kavramıdır. BEPS Eylem Planı 1’de önerildiği üzere sabit/daimi işyerinin gündeme gelebilmesi i) bir işletme, kurmuş olduğu web sayfası aracılığıyla başka bir işletmenin sunucusunun bulunduğu ülkede ve bu sunucu üzerinden ekonomik ve ticari faaliyetini devam ettiriyorsa, ii) "bağımlı acente" kavramı geniş yorumlanmak suretiyle, sözleşmelerin ilgili ülkedeki kişiler tarafından elektronik ortamda ticari kazancı elde eden işletme adına gerçekleştirildiği durumlarda (ki bu durumda "sanal acente" kavramından bahsedilebilir)¹⁰ mümkün olabilecektir.

III. Türkiye perspektifinden sanal işyeri

Elektronik ticaret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin problemler dünyada olduğu kadar Türkiye’de de önem arz etmektedir. Nitekim bu konudaki en büyük sorunlardan biri, Türkiye’de elde edilen satış gelirleri üzerinden kurumlar vergisi tahsilatı yapılabilmeyeceğine ilişkindir. Günümüzde e-fatura, e-arşiv ve benzeri sistemler uygulamaya geçirilerek tüm işlemlerin kayıt altına alınabilmesine olanak sağlanmıştır.

Söz konusu düzenlemeler kapsamında 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili yönetmelik uyarınca sahip olduğu yazılım, donanım ve teknik altyapıyı müşterilerine kullandırarak, mal veya hizmetlerin internet ortamında alınması, satılması, kiralanması veya dağıtım işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında aracılık hizmeti sağlayanlara Gelir İdaresi Başkanlığı’na (GİB), bir aylık süre içerisinde gerçekleştirmiş oldukları söz konusu işlemlere ilişkin olarak belli başlı işlem bilgilerini elektronik ortamda iletme yükümlülüğü getirilmiştir. Benzeri yükümlülükler banka, reklamcılık hizmeti araçları gibi kurumlara internet ortamında verilen ticari amaçlı reklam

⁹ Dr. Tahir Erdem, “Dijital Ekonominin Vergi Odağındaki bir Sorunu Olarak Sanal İşyeri ve Çözüm Arayışında Güncel Gelişmeler”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Haziran 2014, Sayı: 126.

¹⁰ A.g.e.

ve tanıtım hizmetleri ve internet üzerinden yapılan satışlar ve kiralamar kapsamında da düzenlenmiştir.¹¹

Bununla birlikte, elektronik ticaretin vergilendirilmesi açısından bir diğer önemli düzenleme de Vergi Usul Kanunu (VUK) tasarısında yer almaktadır. Yukarıda da bahsedildiği üzere, sanal işyeri tanımı ve dijital ekonominin vergilendirilmesi BEPS Eylem Planı'nın ilk maddesinde yer almaktadır. Türkiye'de ise VUK Tasarısı Taslağı'nda madde 129 "İşyeri" ve VUK Tasarı madde 130 "Elektronik Ortamda İşyeri" tanımlarına yer verilmiştir. Tüm bunlardan anlaşılacağı üzere, Türk Vergi mevzuatında da dijital ekonomi, üzerinde önemle durulması gereken bir konu haline gelmiştir ve elektronik ticaretin vergilendirilmesi yolunda önemli adımlar atılmaya başlanmıştır.¹² VUK Tasarısında yer alan madde 129'da *"...elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer"* de işyeri olarak tanımlanmış; madde 130 ise elektronik ortamda işyerinin hangi durumlarda oluşacağı tanımlanarak Maliye Bakanlığı'na, *"...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 belirleme"* yetkisi verilmiştir.

Bu durum aslında internet üzerinden, Facebook, Instagram, Twitter gibi platformlarda gerçekleştirilen reklam ve tanıtım hizmetlerinin vergilendirilmesi konusunda önemli bir adım teşkil etmektedir. Nitekim 7 Eylül 2016'da resmi gazetede yayımlanan 6745 sayılı "Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile VUK'un 11. maddesine eklenen fıkra ile de Bakanlar Kurulu'na, ödeme yapılan kişilerin vergi mükellefi olup olmamasına, ödeme yapan ya da ödemeye aracılık edenlerin vergi kesintisi yapma zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine bakmadan tüm bu işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yapma yükümlülüğü getirebilme yetkisi verilmiştir.

¹¹ A.g.e.

¹² Güneş Çetin Gerger; Adnan Gerçek, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi", *International Journal of Public Finance*, 2016, Cilt: 1, Sayı: 1, s. 72.

Dolayısıyla bir markanın ürünlerinin çeşitli aplikasyonlar üzerinden tanıtımını yaparak vergisiz kazanç elde edilmesinin önüne geçilmeye çalışılmıştır.

IV. Sonuç

Görüldüğü üzere, dünyada değişen ticaret trendleri ve hızlı dijital dönüşüm, vergi trendlerini de değişime zorlamakta ve uluslararası yapılar nezdinde mevzuat güncellemesine gidilmesini gerektirmektedir. Gerek dünyada gerekse Türkiye’de bu yönde çalışmalar hızla devam etmektedir. Dolayısıyla çok uluslu şirketler yapılandırmaya giderken satış gelirlerinin vergilendirilebilirliği konusunda güncel yaklaşımları iyi takip etmelidir. Nitekim dijital faaliyetlerin, gerçekleştirildikleri kaynak ülkede vergilendirilebilmesinin önü, elektronik ticarete ilişkin iş modellerinin çoğunu kapsayıcı bir sanal işyeri tanımının geliştirilmesiyle açılacaktır. Bunun yanı sıra, söz konusu çözüm arayışında uluslararası bir yaklaşım çifte vergilendirmelerin önlenmesi açısından da elzem olacaktır.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.’ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.