

## Serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançların vergilendirilmesinde yeni dönem

**Gamze Durgun**  
**Çağatay Oğuzhan Aytoğu**

### Giriş

Bilindiği üzere dar mükellefiyet esası, Türkiye’de mukim olmayan gerçek ve tüzel kişilerin (dar mükelleflerin) Türkiye’de elde etmiş oldukları kazanç ve iratları vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Tam mükellefiyette gelir şahıstan hareketle kavrandığı halde, dar mükellefiyette önem taşıyan husus, gelirin Türkiye’de elde edilmiş olup olmadığıdır<sup>1</sup>.

Dar mükellefler tarafından icra edilen serbest meslek ve benzeri nitelikteki diğer faaliyetlerden doğan kazançların vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun tespiti için, serbest meslek faaliyetini sunan gerçek ya da tüzel kişinin mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme (“ÇVÖ”) Anlaşmasının bulunup bulunmadığına bakılması gerekir. Anlaşma bulunmuyorsa Türkiye’de icra edilen serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar için Türkiye’de iç hukuk düzenlemeleri uygulanacaktır. İç hukuk düzenlemeleri çerçevesinde yurtdışından alınan hizmetler ile ilgili olarak yurtdışında yerleşik gerçek veya tüzel kişinin elde ettiği kazançların vergilendirilmesinde sorumluluk hizmeti alan/ödemeyi yapan tarafta olacak ve bu sorumluluk çerçevesinde yapılan ödemeler üzerinden prensipte %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

İlgili ülke ile Türkiye’nin imzaladığı bir ÇVÖ Anlaşması bulunması halinde, ilgili ÇVÖ Anlaşması hükümlerinin değerlendirilmesi gerekir. Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖ Anlaşmalarında Türkiye sınırları içerisinde icra edilmeyen serbest meslek faaliyetlerinde vergilendirme yetkisinin genelde diğer ülkeye bırakıldığı görülmektedir. Dolayısıyla, dar mükelleflerce bir işyeri vasıtasıyla olmayan ve Türkiye sınırları içinde icra edilmeyen hizmetler açısından Türkiye’nin vergi alma yetkisi yoktur ve bu kapsamda yapılan ödemeler üzerinden Türkiye’de vergileme yapılmayacaktır.

Serbest meslek faaliyetinin Türkiye sınırları içerisinde icra edilmesi durumunda ise dar mükellef gerçek veya tüzel kişinin kazancının Türkiye’de vergilendirilip vergilendirilmeyeceğinin ve ne şekilde vergilendirileceğinin belirlenebilmesi için kazancı elde eden kişinin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖ Anlaşmasında yer alan hükümlere bakılması gerekir.

İlgili ÇVÖ Anlaşmasına göre Türkiye’nin vergi alma hakkının bulunduğu anlaşıldığı halde dar mükellefin elde ettiği serbest meslek kazancına yönelik

<sup>1</sup> ÖZBALCI (1), Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2002, s.101

nihai vergileme olan tevkifat konusu gündeme gelmektedir. Serbest meslek kazançları, yerel mevzuatımıza göre tevkifat suretiyle vergileme rejimine tabi ödemelerdir. Tevkif edilen bu vergiler, nihai vergilendirmeyi oluşturmaktadır (bu durum dar mükellefin Türkiye’de vergi mükellefiyeti tesis etmediği durumlar için geçerlidir).

Serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançlara ilişkin Türkiye’nin vergileme hakkının bulunup bulunmadığının tespiti ve ÇVÖ Anlaşmalarında Türkiye’nin vergileme yetkisini belirleyen unsurların uygulanma koşulları her daim serbest meslek faaliyetini icra eden dar mükellefler (hizmet sağlayıcıları) ve Türkiye’de tevkifat yapma sorumluluğu bulunan mükellefler (hizmet alıcıları) açısından tereddüt yaratan konuların başında gelmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisine gelen özelge talepleri doğrultusunda, tereddüt yaratan bu hususları ilgili mükellefler bazında açıklığa kavuşturmaktaydı. Bugün gelinen noktada ise, serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançların vergilendirilmesi hususunda tereddüt yaratan konuların genel düzenleyici bir işlem olan tebliğ<sup>2</sup> bazında tüm mükellefler açısından açıklığa kavuşturulduğu görülmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (“Tebliğ”) 26.09.2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Tebliğ’de Türkiye’nin akdetmiş olduğu ÇVÖ Anlaşmaları çerçevesinde, anlaşmaya taraf diğer ülke mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye’de icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmaktadır.

Tebliğ, yayımlandığı tarihe kadar alışlagelmiş uygulamaların aksine gerek serbest meslek kazancı elde eden diğer ülke mukimlerine (hizmet sunucuları) gerekse Türkiye’deki vergi sorumlularına bir takım prosedürel yükümlülükler yüklemekte olsa da, bugüne kadar yaşanan tereddütleri açığa kavuşturması, yapılan açıklamalar ve herkese uygulanabilir olması nedeniyle önemli ve olumlu bir düzenleme olma özelliği taşımaktadır.

## **1. Türkiye’nin vergi alma hakkının tespiti**

Öncelikle, serbest meslek faaliyetlerinden veya benzer nitelikteki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde ilgili ülke ÇVÖ Anlaşması hükümlerine bakılarak vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun belirlenmesi ve uygulamaya buna göre yön verilmesi gerekmektedir.

---

<sup>2</sup> 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği 26.09.2017 tarih ve 30192 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

İlgili ÇVÖ Anlaşmalarında vergilendirme yetkisinin dağıtımında aşağıdaki unsurlar belirleyici olmaktadır:

- **İş yeri ya da sabit yer unsuru:** Faaliyetin Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla gerçekleştirilmesi,
- **Kalma süresi unsuru:** Faaliyetin icrası için bir takvim yılı/mali yıl veya 12 aylık kesintisiz bir dönem içinde bir veya birkaç seferde toplam 6 ayı aşan bir süre veya 183 gün ya da bu süreden daha fazla Türkiye’de kalınması veya
- **Ödemenin Türkiye’den yapılması:** Ödemenin Türkiye mukimi olan bir kişi tarafından ya da böyle bir kişi adına veya Türkiye’de sahip olunan iş yeri ya da sabit yerden yapılması.

Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖ Anlaşmalarına bakıldığında, serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin belirlenmesi için tek bir unsur yer almamaktadır. Anlaşmalara göre değişen farklı unsurlara (sabit yer/iş yeri unsuru, kalma süresi unsuru, ödemenin Türkiye’de mukim olanlarca yapılması unsuru gibi) anlaşmaların ilgili maddelerinin içeriğinde yer verildiği anlaşılmaktadır.

Bu bağlamda, Türkiye’nin taraf olduğu bazı ÇVÖ Anlaşmalarında, vergilendirme yetkisinin paylaşımında hem gerçek hem de tüzel kişiler için sadece faaliyetin Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla gerçekleştirilmesi belirleyici unsur olarak öngörülürken, diğer bazı anlaşmalarda bu unsurun yanı sıra kalma süresi unsuru da kullanılabilir. Kalma süresi unsuruna kimi ÇVÖ Anlaşmalarında sadece gerçek kişiler yönünden yer verilirken, bazı anlaşmalarda ise hizmet iş yeri oluşumu açısından tüzel kişiler için de yer verilebilir. Ayrıca, az sayıdaki anlaşmada Türkiye’nin vergilendirme hakkının tespiti için ödemenin Türkiye’de mukim olanlarca veya onlar adına yapılması ya da ödemenin Türkiye’deki iş yerinden/sabit yerden yapılması unsurlarına da yer verilmiştir.

Tebliğ’de detaylıca yer verilen bu unsurların önemli bazı noktalarına aşağıda değinilecektir.

### **1.1 İşyeri ya da sabit yer unsuru**

Bu unsur açısından temel bağlama noktası, faaliyetin Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğidir. Sabit yerin oluşup oluşmadığı hususundaki tespit, ilgili anlaşmaların “iş yeri” başlıklı 5. madde hükümleri dikkate alınacaktır.

Bu noktada Tebliğ’de özellik arz eden bir husus, sabit yerin oluşup oluşmadığının tespitinde, faaliyetin niteliğine uygun olarak kullanılan yerin münhasıran söz konusu faaliyete tahsis edilmesi gerekli olmadığı hususudur. Tebliğ’de sabit yerin başka bir gerçek veya tüzel kişi ile paylaşılması veya başka bir kişiye ait olması durumu, bu yerin işe ilişkin olma vasfını değiştirmeyeceği ifade edilmektedir.

## 1.2 Kalma süresi unsuru

Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖ Anlaşmalarının bir kısmında iş yeri ya da sabit yer unsuruna ilave olarak faaliyetin Türkiye'de belirli süreden fazla kalınarak icra edilmesi unsuruna da yer verilmektedir. Bu durumda, iş yeri ya da sabit yer oluşmadığı halde Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin tespiti açısından kalma süresi unsuruna bakılması gerekmektedir.

Anlaşmalardaki ifade tarzına göre vergilendirme yetkisinin oluşması için kalma süresinin veya süreler toplamının bir veya birkaç seferde 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde/takvim yılında/mali yılda;

- 183 günü aşması
- 183 günü bulması veya aşması
- 183 gün veya daha fazla olması
- 183 gün veya daha uzun bir süre olması
- 6 ayı aşması

gerekmektedir.

İlk sıradaki ifade tarzının yer aldığı ÇVÖ Anlaşmaları açısından Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin oluşması için bu süre veya süreler toplamının bir veya birkaç seferde 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde/takvim yılında/mali yılda 183 günü aşması, yani en az 184 gün olması şarttır. Diğer üç ifade tarzında ise vergilendirme yetkisinin oluşması için sürenin 183 gün olması yeterlidir.

Süre hesabında Türkiye'de gerçekleştirilen faaliyetin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde/takvim yılında/mali yılda toplam 6 ayı aşan bir süre veya sürelerde devam etmesi koşulu getirilen ÇVÖ Anlaşmalarında ise hizmetin aralıklarla sunulması durumunda 6 ayın hesabında her bir ay 30 gün olarak dikkate alınır ve (6x30=)180 günü aşan sürelerde devam eden hizmetler için Türkiye'de vergilendirme yapılacaktır.

### 1.2.1 Kalma sürelerinin hesaplanması (Adam\*gün hesabı)

Tebliğ'in yürürlüğe girmesinden önceki görüş ve kanaatler çerçevesindeki uygulama hizmetin ifa edilmesi için gönderilen personel sayısı ile hizmetin ifa edildiği gün sayısının birlikte dikkate alınması yönündeydi.

Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21.11.2011 tarihli özelgesinde; "...hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye'de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır..." şeklinde görüş bildirilmişti.

Görüleceği üzere Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından önceki dönemlerde verilen özgelelerde, Türkiye’de kalma süresinin hesabında aynı hizmet için gönderilen toplam personel sayısı dikkate alınmaktaydı.

Ancak Tebliğ, tüzel kişi ve teşebbüsler yönünden bu sürenin hesap şekli konusunda yeni bir düzenlenmeyi ortaya koymaktadır. Tebliğ’in yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, öteden beri uygulanmakta olan hizmetin ifası için gönderilen personel sayısı ile hizmetin ifade edildiği gün sayısının birlikte değerlendirilmesine (adam\*gün hesabı) son verilmiştir.

Süre hesabında 26.09.2017 tarihi itibarıyla personel sayısı dikkate alınmayacak; sadece icra edilen faaliyet için Türkiye’de geçirilen gün sayısı dikkate alınacaktır. Örneğin, Türkiye’de 15 personel aracılığıyla 30 gün faaliyette bulunan diğer ülke mukiminin Türkiye’de kaldığı süre Tebliğ’in yürürlük tarihinden itibaren 30 gün olarak dikkate alınacaktır.

### **1.2.2 Aynı veya bağlı proje kapsamında sürenin hesaplanması**

Bazı ÇVÖ Anlaşmalarında süre hesaplaması aynı veya bağlı projeler birlikte değerlendirilerek yapılmaktadır. Bunun dışındaki durumlarda her bir proje kendi başına değerlendirilmektedir. Tebliğ’de aynı veya bağlı proje kapsamında süre hesaplamasıyla ilgili detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

Tebliğde yer verilen açıklamalara göre, anlaşmaların uygulanmasında; “aynı proje” serbest meslek faaliyetini icra eden yönünden, yani hizmeti sunan teşebbüs yönünden “aynı proje” olmalıdır. Bu kapsamda aynı proje için hizmet tek bir gerçek veya tüzel kişiye sunulabileceği gibi, birden fazla kişiye de sunulabilir.

“Bağlı proje” ise bir teşebbüs tarafından ticari bütünlüğe sahip farklı projeler kapsamında sunulan hizmetler bakımından dikkate alınır. Projelerin bağlı olup olmadığı tespit edilirken olayına göre değerlendirme yapılması gerekmektedir. Tebliğ’de ayrıca bağlı projenin tespitinde dikkate alınacak hususlara aşağıdaki doğrultuda yer verilmiştir:

- Projelerin tek bir ana sözleşme kapsamında olup olmadığı,
- Projelerin farklı sözleşmelerin kapsamında olduğu durumlarda, bu farklı sözleşmelerin aynı kişi veya ilişkili kişiler ile sonuçlandırılıp sonuçlandırılmadığı ve makul bir şekilde ilk sözleşme sonuçlandırılırken ilave sözleşmelerin de sonuçlandırılmasının öngörülmesinin mümkün olup olmadığı,
- Farklı projelere konu olan çalışmaların niteliğinin aynı olup olmadığı,
- Farklı projeler kapsamında aynı gerçek kişilerin hizmetleri gerçekleştirip gerçekleştirmediği

gibi hususlar bağlı projenin tespitinde dikkate alınacaktır.

Aynı veya bağılı proje kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin kalma süresinin hesaplanmasında aynı veya bağılı projeler yönünden ifa edilen hizmetlerin birlikte değerlendirilmesi, ayrı projeler yönünden ise bu sürenin her bir proje için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

### **1.3 Ödemenin Türkiye’den yapılmış olması**

Bazı ÇVÖ Anlaşmalarında (Güney Kore, İsrail, İsveç), anlaşmaya taraf diğer akit devlet mukiminin Türkiye’de icra ettiği serbest meslek veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerinden elde ettiği gelirin Türkiye’de vergilendirilmesi, ödemenin Türkiye mukimi olan bir kişi tarafından veya böyle bir kişi adına yapılması veya ödemenin, bu ödemeyi yapan kişinin Türkiye’de sahip olduğu bir iş yerinden ya da sabit yerden yapılması koşullarından en az birinin gerçekleşmesine bağlanmıştır. Bu durumda, başka kriterler dikkate alınmaksızın, iç hukukumuzda öngörülen hükümler çerçevesinde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

## **2. Tevkifat yükümlülüğü**

### **2.1. Faaliyetin Türkiye’ye gelinmeksizin sunulması**

Genel kural olarak, diğer ülke mukimi bir kişinin (gerçek veya tüzel kişi) Türkiye’ye gelmeksizin icra edeceği ve ülkemize sunulan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı ÇVÖ Anlaşması uyarınca yalnızca mukim olunan ülkeye aittir.

Bu doğrultuda Türkiye’de vergilendirme yapılmayacaktır ve dolayısıyla bu kapsamdaki ödemeler üzerinden herhangi bir tevkifat gündeme gelmeyecektir.

### **2.2. Faaliyetin Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla sunulması**

Diğer ülke mukimi bir kişinin serbest meslek veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla icra etmesi dolayısıyla elde edilen gelirleri vergileme yetkisinin ÇVÖ Anlaşması uyarınca Türkiye’ye ait olması durumunda, vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

### **2.3. Hizmet ya da faaliyetin belirli süreden fazla olması**

Diğer ülke mukimi bir kişinin serbest meslek veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer olmaksızın icra etmesi sırasında, söz konusu hizmet ya da faaliyetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden, vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ancak, alınan hizmet ya da faaliyetin temini sırasında serbest meslek faaliyeti sözleşmesi uyarınca;

- Hizmetin Türkiye’de ifa edilmemesi,
- Hizmet konusunun bir gayri maddi hak teşkil etmemesi,

- Hizmetin Türkiye’de ifa edilmesine karşın ÇVÖ Anlaşması uyarınca Türkiye’nin vergi alma yetkisinin oluşmadığının açıkça tespiti

durumlarında hizmeti alan taraf vergi kesintisi yapmayacaktır.

Tebliğ’in uygulanmasında özellik arz ettiğini düşündüğümüz hususlara makalemizin aşağıdaki bölümünde yer verilmektedir.

### 3. Özellik arz eden hususlar

#### 3.1 Form verme zorunluluğu

Form verme zorunluluğu 4 Seri No’lu Tebliğ ile hayatımıza girmiş yeni bir prosedürdür. Tebliğ’de iki adet formdan bahsedilmektedir.

**1 no.lu form**, vergi kesintisi yapılması gerekmediği durumlarda, Türkiye kaynaklı serbest meslek kazancı elde eden diğer ülke mukimlerince doldurulması gereken formdur. Bu formun, hizmet alımına başlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde vergi sorumlularına verilmesi gerekmektedir.

**2 no.lu form**, Türkiye’de hizmetten faydalanan vergi sorumlularınca doldurularak, hizmet sağlayıcılar tarafından kendilerine verilen 1 no.lu form ve varsa hizmet sözleşmesi ile birlikte, ödeme yapılmasından önce bağlı olunan vergi dairesine/mal müdürlüğüne verilmesi gereken formdur.

Görüleceği üzere Tebliğ, hizmeti sunan dar mükelleflere ve hizmeti alan vergi sorumlularına birer form doldurma ve gerektiğinde vergi dairesine ibraz etme yükümlülüğü yüklemektedir.

Form verme zorunluluğu, Türkiye’de vergi kesintisi yapılması gerekmediği durumlar<sup>3</sup> için söz konusudur. Tebliğden anlaşılacağı üzere, hizmeti alan vergi sorumlusunun, 1 no.lu formu incelemesi ve kesinti yapıp yapmayacağını bu forma göre belirlemesi beklenmektedir. Bu durum, vergi sorumlusuna yeni bir sorumluluk yüklemektedir. Vergi sorumlusu, süreyi takip ederek hizmet alımına başladığı tarihten itibaren 30 gün içinde formun kendisine ulaşmasını sağlamalıdır. Formun kendisine ulaşmaması veya formun incelenmesi neticesinde tevkifat yapma yükümlülüğü ortaya çıkması halinde serbest meslek faaliyeti ödemesi üzerinden tevkifat yapması gerekecektir.

---

<sup>3</sup> Alınan hizmet ya da faaliyetin temini sırasında serbest meslek faaliyeti sözleşmesi uyarınca; hizmetin Türkiye’de ifa edilmemesi, hizmet konusunun bir gayrimaddi hak teşkil etmemesi, hizmetin Türkiye’de ifa edilmesine karşın ÇVÖ Anlaşması uyarınca Türkiye’nin vergi alma yetkisinin oluşmadığının açıkça tespiti durumlarında hizmeti alan taraf vergi kesintisi yapmayacaktır.

### 3.2 Mukimlik belgesi ibrazı

ÇVÖ Anlaşması hükümlerinin ilgili ülke mukimlerine uygulanabilmesi için gereken bir şart ise mukimlik belgesinin ibrazıdır. Bu şart Tebliğ ile yeni getirilen bir düzenleme değildir. Eskiden beri dar mükelleflerin Türkiye’de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili ÇVÖ Anlaşması çerçevesinde Türkiye’de vergiye tabi tutulup tutulmayacağına belirlenebilmesi için mukim oldukları ülke yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve Türkiye’de yetkili makamlara ibraz etmeleri beklenmektedir.

Mukimlik belgesi aynı zamanda dar mükellefin ilgili ÇVÖ Anlaşması hükümlerinden yararlanarak sadece Türkiye’de elde ettiği gelirlerinin vergilenip diğer gelirlerinin beyan edilmeme hakkını elde edebilmesi açısından da gereklidir.

Türkiye dışında tam mükellef oldukları ülkeden, tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini mukimlik belgesiyle ibraz edemeyenler ise bu haktan yararlanamayacaklar ve %20 oranında tevkifata tabi olacaklardır.

4 Seri No’lu Tebliğ, ilgili ülke mukiminin, mukimlik belgesinin bir örneğini duruma göre ilgili vergi dairesine veya vergi sorumlusuna ibraz etmeleri gerektiğini düzenlemektedir. Mukimlik belgesi 2 no.lu formun vergi sorumlusu tarafından vergi dairesine verilmesi sırasında 2 no.lu forma eklenmesi gereken bir belgedir. Diğer bir ifade ile, tevkifat yapılmasını gerektirmeyen hallerin varlığında, vergi sorumlusu 1 ve 2 no.lu formlar ile birlikte mukimlik belgesini vergi dairesine ibraz etmelidir. Mukimlik belgesinin ibraz edilmemesi halinde ÇVÖ Anlaşmasından faydalanılamayacak ve tevkifat yapılması gerekecektir.

### 3.3 Tebliğ’in yürürlüğü ve geçmiş dönemde yapılan tevkifatların durumu

Tebliğ’in 7. maddesi uyarınca Tebliğ 26.09.2017 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Tebliğ bazı alanlardaki uygulamaları Gelir İdaresi Başkanlığı’nın özalgeler bazında ifade etmiş olduğu vergi uygulamaları ile farklılık göstermektedir. Örneğin, yukarıda da ifade edildiği gibi, Tebliğ ile adam\*gün hesaplamasından vazgeçilmiştir.

Tebliğ ile yürürlüğe giren bu tarz uygulama değişikliklerin hangi tarihten itibaren uygulanacağına veya halihazırda Tebliğ öncesinde yapılan vergi uygulamalarının geçmişe dönük olarak düzeltilip düzeltilemeyeceğine ilişkin tereddütler de ortaya çıkmış olabilir.

Bilindiği üzere, 23.7.2010 tarihinde 6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun (“VUK”) 369. maddesinde bazı değişiklikler yapılmıştır. VUK’un bu hükmüne göre,

*“... Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz”.*



Görüleceği üzere, yapılan düzenlemeyle idarenin görüş ve kanaatini değiştirmesi durumunda, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi çerçevesinde, görüş değişikliğinden önceki vergilendirme işlemine yönelik yeni bir tarhiyatın yapılması veya ceza uygulanması önlenmiş olmaktadır. Bu doğrultuda, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Tebliğ aracılığıyla yaptığı yorum değişikliğinin geçmiş dönemlerdeki uygulamalara yönelik uygulanamayacağı yorumunda bulunulabilir. Ancak, Tebliğ ile yapılan görüş değişikliği bazı hallerde mükellefler lehine bir durum yaratabilir. Nitekim, Tebliğ ile adam\*gün hesabı uygulamasına son verilmiştir. Bu durum daha önce adam\*gün hesabı yapmış olan ve bu hesabın sonucunda Türkiye'de vergiye tabi olması nedeniyle tevkifat yapılmak zorunda kalınan bazı durumlar açısından haksız yere vergi ödenmiş olması sonucunu doğurabilecektir. Zira, Türkiye'de kalma süresinin hesabı şayet özelgelerde belirtildiği gibi adam\*gün hesabı şeklinde değil de Tebliğ'de belirtildiği gibi tek personel üzerinden hesaplanmış olsaydı, bazı dar mükellefler açısından Türkiye'de tevkifat yapılması gerekmeyebilecek ve haksız yere vergi ödenmemiş olabilecektir. Söz konusu haksız ödenmiş vergilerin iadesinin hata, düzeltme hükümleri çerçevesinde talep ve iade edilebilme imkanı bulunmalıdır.

Tebliğ'in yürürlüğü ile birlikte değişiklik yaratan bir diğer husus da, Türkiye'de kalma süresinin, hizmeti alan Türkiye mukimi tarafından tespitinin mümkün olmadığı durumlar için yapılan tevkifat uygulamasına ilişkindir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu konu hakkında daha önce özelve bazında vermiş olduğu görüşü, diğer Devlet mukimi firmanın Türkiye'de kalma süresinin, hizmeti alan Türkiye mukimi firmaca tespitinin mümkün olmadığı durumlarda, diğer Devlet mukimi firmaların Türkiye'de kalış sürelerine bakılmaksızın, serbest meslek kazançlarına istinaden tevkifat uygulanması gerektiği yönünde olmuştur.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, Tebliğ'in yürürlüğe girmesiyle birlikte artık bu durum da söz konusu olmayacaktır. Zira Tebliğ, serbest meslek hizmetli alan Türkiye mukimi kişiye, diğer ülke mukimi hizmet sağlayıcı gerçek veya tüzel kişiye 1 no'lu formu doldurması ve kendisine ibraz etme yükümlülüğü getirmektedir. Bu form, hizmeti alan Türkiye mukimine Türkiye'de kaç gün kalınacağı yönünde bilgi sağlayacaktır. Dolayısıyla, bu formu temin eden Türkiye mukimi taraf, artık bu hizmet için Türkiye'de kaç gün kalındığını bilmek ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde vergisel yükümlülüğünü yerine getirmekle yükümlü olacaktır. Türkiye'de mukim hizmeti alan taraf formu temin edemediği takdirde, %20 oranında tevkifat uygulayacaktır.

*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.*