

Türkiye'nin dijital ekonomi vergilemesi “vergide korumacılık” mı?

Abdulkadir Kahraman

İçinde bulunduğumuz zaman “dijital çağ” olarak öne çıkıyor. Mal satmak, hizmet sunmak için artık “sanal bir mecraya” sahip olmak yeterli. Günümüzde başka bir ülkede faaliyet için “sabit iş yerine” ihtiyaç yok. AirBnB, Alibaba, Twitter, Facebook ve Instagram gibi şirketler örnek teşkil ediyor. Söz konusu şirketlerin “pazar değerleri” milyar dolarlar ile ifade ediliyor. Peki, dijital şirketlerin vergilendirilmeleri kolay mı? Önce “bu şirketlerin kamuoyunda algıları nasıl?” sorusuna kısa bir göz atalım.

1. Dijital şirketler “neden” göze batıyor?

Dijital şirketler kazançlarını yalnız “kanuni veya iş merkezlerinin” olduğu pazarlardan elde etmiyor. Bu şirketlerin çevrim içi (online) olan kullanıcılara erişmesi kazanç elde etmeleri için yeterli oluyor.

Ancak soru dijital şirketlerin “vergi algısı nasıl?” konusuna gelince tartışma başlıyor. Gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülke vergi idareleri ve kamuoyu bu şirketlerin yeterince vergi ödediklerini düşünmüyor. AB’de yapılan bir araştırmaya göre AB ülkeleri vatandaşlarının yaklaşık % 75’i, AB’nin dijital şirketlerin sebep olduğu vergi kayıp kaçacağına karşı mücadele etmesini bekliyor. Çünkü katılımcıların %75’i mevcut uluslararası vergi kuralları sayesinde, “dijital iş modelleriyle” faaliyette bulunan şirketlerin vergi yüklerini düşük seviyelerde tuttuğunu düşünüyor.

Dijital iş modelleri, “fiziki iş yeri” olmaksızın dijital şirketlerin faaliyet yapmalarına imkân veriyor. “Fiziki iş yerine bağlı vergileme kuralları”, dijitalleşen ekonomi öncesindeki uygulanabilirken, dijital şirket gelirini kavramada etkin değil. Çünkü “dijital ekonomide değer zinciri” farklılaştı. Örnek vermek gerekirse artık müzik dinlemek için kaset veya CD satın almanız gerekmiyor. Müzik yayını yapan bir “uygulama” ile “müzik dinleme” ihtiyacınızı hızla ve daha uygun bir maliyetle, hatta bedelsiz olarak giderebilmek mümkün hale geldi.

Birçok ülke “fiziki iş yeri” sahibi olmasa da dijital şirketlerin kendi pazarlarından yüksek gelir elde ettiklerini ve kaynak ülke olarak bu kazançlar üzerinden şirketlerin “vergi ödemeleri” gerektiği görüşünde. Bu çerçevede, Türkiye’de dâhil ülkeler dijitalleşen ekonomi vergilemesi ile ilgili “sorumlu sıfatı ile KDV”, “ciro” veya “dengeleme vergisi” gibi adlar altında vergi düzenlemeleri yaptı, yapıyor.

2. Dijitalleşen ekonomi vergilemesi için küresel çözüm var mı?

Hükümetler dijital şirketlerin vergi yükünü yakından takip ediyor. Türkiye’nin de aralarında olduğu G20 ülkeleri “dijital şirketlerin vergilendirilmesi” için harekete geçmiş durumda. Bu şirketlerin vergilendirilmesi için G20, OECD’nin liderliğinde “Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı” (“BEPS”) adıyla kapsamlı bir çalışma yaptı. OECD, “BEPS” Eylem Planı kapsamında 1 Nolu Aksiyonu altında “dijital ekonominin vergi zorluklarını” ele alan bir “Ara Rapor” yayımladı. Fakat OECD bu Raporda üye ülkelere bir vergileme yöntemi öneremedi. Çünkü çözüm konusunda üyeler arasında “uzlaş” sağlanamadığı için “OECD bir öneri” geliştiremiyor.

Bu konuda OECD son olarak, 23 Ocak 2019 tarihinde “dijitalleşen ekonominin vergileme zorluklarının değerlendirilmesiyle ilgili politika notu” yayımladı. Bu notta OECD, dijitalleşme ile ilgili üyelerin analizlerinden çözüm çıkmasının uzaklığına rağmen; 2020 yılındaki nihai raporda uzlaşıyla “uzun vadeli çözüm” hedefi olduğunu açıkladı. Üyeler, dijital ekonomi ile ilgili “önemli ekonomik mevcudiyet”, “önemli dijital oluşum” ve “iş yeri oluşturma eşiğine ilişkin değişiklikler” dâhil olmak üzere farklı kavramları inceleme konusunda anlaştı. Üyeler tarafından, “bağlantı / irtibat (nexus)” konusu dâhil olmak üzere “vergileme hakkının paylaşımına” odaklanan, “kullanıcıların katılımıyla oluşan bir ticari faaliyetten değer” yaratıldığı durumlarda, “pazar veya kullanıcının bulunduğu yere daha fazla vergileme hakkı verilmesi” teklifleri tartışıldı. Üyeler teklifleri ön yargısız bir şekilde incelemeyi kabul etti.

OECD’nin nihai önerisinin 2020 yılındaki Rapor ile açıklanması bekleniyor.

3. Türkiye’nin “dijital ekonomi vergileme” düzenlemeleri ne aşamada?

Türkiye hem dolaylı vergi hem de doğrudan vergi düzenlemeleri ile dijital ekonomi için bir vergileme stratejisi benimsedi.

Dolaylı vergi olarak 2018 yılında 3 nolu KDV uygulaması ile gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetleri KDV kapsamına alan bir düzenleme Maliye tarafından yapıldı.

Gelir üzerinden alınan vergiler için ise 7.9.2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6745 sayılı Kanun ile vergi kanunlarında değişiklikler yapıldı. Düzenlemenin temeli, Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) “vergi kesenlerin sorumluluğunu” düzenleyen 11’inci maddesine eklenen 7 nolu bent ile atıldı. Bakanlar Kuruluna da “vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya ve belirli şartlar altında farklı oranlar tespiti etmeye ilişkin” yetki verildi.

Söz konusu yetkinin kullanılması için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15 ile 30’uncu maddelerine de vergi kesintisine ilişkin bentler eklendi.

Düzenlemenin temeli VUK’un 11/7’nci maddesinin gerekçesi, “ekonomik işlemlerin teknolojik gelişmeyle birlikte gittikçe karmaşık bir hale gelmesi vergi kanunlarında bu ihtiyacı karşılayacak yeni bir vergi güvenlik müessesesi ihtiyacının doğması” olarak açıklandı. Bakanlar Kuruluna verilen yetki ile “başta internet üzerinden gerçekleştirilen **ticari işlemler olmak üzere**, bilgi işlem teknolojilerinin yaygın olarak kullanıldığı alanlarda kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak ve kayıt dışılıkla etkin mücadele etmek adına her türlü işleme karşı korunaklı bir yapı hızlı ve etkin bir biçimde oluşturulabileceği” olarak belirtildi.

Son olarak T.C. Anayasası değişikliği sonrasında 6745 sayılı Kanun düzenlemesinde yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi 700 sayılı KHK’nın 46’ncı maddesiyle “Cumhurbaşkanı” olarak değiştirildi.

Özet olarak, Türkiye’de “dijital ekonomi” kaynaklı gelirlerin, doğrudan vergileme yolu ile kavranması için bu düzenleme yapıldı. Şimdi bu değişiklikleri yakından inceleyelim.

VUK değişikliği:

VUK'un 11/7'nci madde düzenlemesiyle "Cumhurbaşkanına, ödeme yapılan kişinin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenin vergi kanunlarına göre vergi tevkifatı yapmak zorunluluğu olup olmamasına, ödemenin niteliğinin mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip veya gerçekleştirilmemesi, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının belirlenmesinde indirim konusu yapılıp yapılmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı tevkifat oranları belirleme" yetkisi verildi.

VUK'un 11/7'nci maddesinde ilaveten, GVK'nın 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına "Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden" kesinti yapılması için "18" nolu bent; KVK'nın 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasına "Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden," kesinti yapılması için "ğ", 30'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına "Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden" kesinti yapılması için "d" bentleri eklendi.

GVK ve KVK tevkifat oranlarını belirleyen Karar:

Kanun düzenlemesinin ardından tevkifat uygulamasıyla ilgili 19.12.2018 tarihinde 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı yayımlandı. Kararla "internet ortamında verilen **reklam hizmetleri** vergi kesintisi kapsamına alınarak, hizmet verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın vergi tevkifatı" uygulamasına 1.1.2019 tarihinden itibaren başlandı.

GVK'nın 94'üncü maddesine göre gelir vergisi mükellefiyetine tabi gerçek kişilerin vergi kesintisine tabi gelirlerinden yapılacak tevkifatı belirleyen 2009/14592 sayılı BKK'nın eki Karar'ın 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasına "17" nolu bent eklendi. Böylece, "VUK'un 11'inci maddesinin 7'nci fıkrası kapsamındaki ödemelerden; internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden 1.1.2019 tarihinden itibaren %15" oranında tevkifat yapılacaktır.

Benzer şekilde KVK'nın 30'uncu maddesindeki "dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi gelirlerinden yapılacak tevkifatı belirleyen 2009/14593 sayılı BKK'nın eki Kararın 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasına "15" nolu bent eklendi. Böylece, "Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin 7'nci fıkrası kapsamındaki ödemelerden; internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden 1.1.2019 tarihinden itibaren %15" oranında tevkifat yapılacaktır.

KVK'nın 15'inci maddesindeki "tam mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi gelirlerinden yapılacak tevkifatı belirleyen 2009/14594 sayılı BKK'nın eki Kararın 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasına "11" nolu bent eklendi. Böylece, "Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin 7'nci fıkrası kapsamındaki ödemelerden; internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam verilmesine

aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden 1.1.2019 tarihinden itibaren %0” oranında tevkifat yapılacaktır.

Bu düzenlemeyle tam mükellef kurumlar tarafından “tam mükellefiyete tabi kurumlara” yapılacak reklam hizmeti ödemelerinde stopaj oranı “%0” olarak uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanunu’nun 11/7’nci maddesinin gerekçesinin “... bilgi işlem teknolojilerinin yaygın olarak kullanıldığı alanlarda kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak ve kayıt dışılıkla etkin mücadele etmek...” olduğunu hatırlayalım.

Ancak Karar ile getirilen tevkifat oranları bu “amaca hizmet ediyor mu?” sorusu akla geliyor. Bunun nedeni, tam mükellefiyete tabi kurumlara uygulanacak “stopaj oranının %0” olarak belirlenmesidir. Dar mükelleflere yapılan benzer ödemelere “%15 tevkifat” uygulanırken, “Türkiye’de tam mükellefiyete tabi kurumların gelirlerindeki %0 stopaj” ile kayıt dışılıkla mücadele edilebilecek mi?

Dolayısıyla düzenlemenin hedefi “internet veya dijital ortamdaki reklam hizmetlerini vergileme ise tam mükellef kurumlara yapılan ödemelerin stopaj oranının “%0” olması, dar mükellef ve Türkiye’de iş yeri olmayan dijital şirketleri “Türkiye’de faaliyete teşvik ve davet” olmalı.

Şimdi düzenlemeyi vergi tekniği açısından değerlendirelim.

4. Türkiye modeli “dijital ekonomi vergilemesi” korumacılık mı?

Dijital ekonominin kesinti yoluyla vergilenmesi, Vergi Usul Kanunu’nun “vergi kesenlerin sorumluluğunu” düzenleyen 11/7’nci maddesi değiştirilerek, “iş yeri tanımının yer aldığı” Vergi Usul Kanunu’nun 156’ncı maddesinde bir değişiklik yapılmadan hayata geçirilmesi kanunilik ve Anayasaya aykırılık tartışmalarını gündeme getirmiştir.

Bu çerçevede, 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren geçerli “internet üzerinden verilen reklam hizmetlerinin stopaj yöntemi” ile vergilemesinin, Türk Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ve Türkiye’nin imzaladığı “çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları” sistematğine uymadığı kanaatindeyim.

Neden? Çünkü vergi sistemimizde reklam hizmetlerinin “ticari faaliyet” kapsamında elde edilmesi sebebiyle kazancın “ticari” niteliğidir. Türk vergi sistemimizde gelir “ticari kazanç” niteliğindeyse; elde edilen kazanç “bir iş yeri vasıtası” ile elde edilmeli ve iş yerine atfedilen bu gelirin de “safı” olması esastır. Gerek GVK gerekse KVK sistematğimizde ticari kazançlar stopaja tabi değildir. Yıllara sâri inşaat işlerindeki stopaj bu uygulamanın istisnasını oluşturur. Fakat yıllara sâri inşaat işlerinde yapılan tevkifat safi kurum kazancına mahsup edilmek üzere yapılır ve kurum kazancı oluşmaz ise yapılan tevkifat mükellefe iade edilir.

İnternet ortamında Türkiye’de mukim vergi mükelleflerinin yararlandığı “tam veya dar mükelleflerce” sunulan reklam hizmetleri karşılığında elde edilen kazancın niteliğinin “ticari kazanç” olduğu açıktır. Durum bu olunca, reklam hizmetleri karşılığında elde edilen kazanç Türkiye’deki bir iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde edilmediği sürece Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır.

Nitekim Gelir İdaresi tarafından 6745 sayılı Kanun düzenlemesi öncesinde verilen B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-701 sayılı ve 23.2.2012 tarihli özelge ile yurt dışından sağlanan reklam hizmeti ödemelerinde KVK tevkifatı ile ilgili görüş, “Türkiye ile İrlanda Arasındaki Çifte Vergilendirme Anlaşması kapsamında İrlanda mukimi şirketin, söz konusu Anlaşmanın 5’inci maddesi kapsamında Türkiye’de bir iş yerine sahip olmaması ve reklam hizmetini bu iş yeri vasıtasıyla vermemesi durumunda söz konusu reklam hizmeti karşılığında elde edilecek ticari kazançları vergileme hakkının yalnızca İrlanda’ya ait bulunduğu” şeklindedir.

Diğer bir konu ise uluslararası vergileme ile ilgili düzenlemelerdir. Türkiye’nin imzaladığı “çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları” Türkiye’nin koyduğu rezervler dışında esas olarak “OECD Vergi Anlaşma” modeline dayalıdır. “OECD Model Anlaşma Rehberi” açıklamalarında da “artan elektronik ticaret ile dijital ürünlerin”, “ticari kazanç” değil “gayri maddi hak ödemesi (royalty)” olup olmayacağı, ödemenin royalty olup olmaması yapılan ödemenin esasen ne için yapıldığının tespitine bağlanmıştır. Fakat reklam hizmetlerinde bu tür bir tartışma söz konusu değildir. Çünkü reklam hizmetleri ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

Normlar hiyerarşisinde Türkiye’nin imzaladığı “çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları” TBMM onayından geçerek yasalaşmaları nedeniyle uluslararası anlaşma ve Kanun olarak Anayasamızın güvencesi altındadırlar. Bu nedenle, KVK’nın 35’inci maddesine göre çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hükümlerinin saklı tutulduğu Kanun metninde de yer almıştır.

Bu çerçevede, Türkiye’nin imzaladığı anlaşmalarda Türkiye’de hangi durumda iş yeri olduğu anlaşmaların 5’inci maddesinde yer almaktadır. Dolayısıyla, yapılan düzenlemeyle ticari kazançlardan tevkifat, “çifte vergileme ile sonuçlanacağı için” uluslararası vergileme anlaşmaları ile uluslararası vergileme kurallarına da aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle, vergi anlaşması imzaladığımız devletlerle de uyumsuzluklara neden olacaktır.

Bu uyumsuzlukların başında “çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına dayalı tevkifat tutarlarının iadesi” talepleri olacaktır. Çünkü kesinti yapılmasına gerek olmayan bir durumda, dar mükelleflere yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılması halinde “çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması” hükümleri gereği (ticari kazancın iş yerine atfedilemediği durumda Türkiye’nin vergileme hakkı olmaması nedeniyle), dar mükellefler kesilen vergilerin iadesi için başvuruda bulunacaktır.

Söz konusu vergilemenin yaratacağı bir diğer sorun da “çifte vergilemeye” neden olmasıdır. Bilindiği üzere “ticari kazanç” üzerinden yapılan tevkifat tutarı, “yurt dışında ödenen vergi” olarak “dar mükellef reklam hizmet sunucusunun” mukim olduğu ülkede mahsup edilemeyecek ve bu durum tam anlamıyla “bir çifte vergileme” ile sonuçlanacaktır.

Vergi tekniği problemlerine ilave olarak pratik olarak ortaya çıkan önemli bir sorunsal, ödemeyi yapan Türkiye mukimleri açısından yarattığı ilave maliyettir. Çünkü reklam hizmeti sunucusu dar mükellef dijital şirketler, “hizmet bedelini net” alacak şekilde sözleşmeye bağlayabilmekte (yoksa bile yeni sözleşmelerinde değişiklikler yapabilir) ve hiçbir vergi yükümlülüğünü kabul etmemektedirler. Dolayısıyla, söz konusu vergi kesintisi “reklam hizmeti alanlar” için ek maliyet ve vergi iadesi alınması halinde yurt dışına kaynak aktarımı ile sonuçlanabilecektir. Dolayısıyla Hazine açısından toplanan vergilerin yarattığı

gelir geçici olacaktır. Yapılan düzenlemenin Türkiye'ye vergileme hakkı vermediği kanaatindeyim.

Yukarıda açıklanan sorunlar nedeniyle diğer ülkeler, “dar mükellef dijital Şirketleri” vergilemek amacıyla farklı adlarla (ciro vergisi gibi) “yeni vergiler” ihdas etmektedirler.

rnek vermek gerekirse Avrupa Birliği “dijital ekonomi vergilemesi” için iki aŐamalı bir taslak ile “kısa vadeli çözüm” ve “uzun vadeli çözüm” önermiŐtir. Kısa vadeli çözüm olarak 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren bu Şirketlerin elde ettiği hasılat üzerinden sabit % 3 oranında “dijital hizmetler vergisi” (DHV) alınması önerilmektedir. Ancak AB, %3 olan oranda bile ye ülkeler arasında uzlaŐı sağlayamamaktadır. Çünkü nerilen verginin hasılattan alınması, bu vergiyi bir gelir vergisi niteliğine sokmaktadır. Bu verginin “safi gelir üzerinden alınan bir vergi olmaması”, hasılat üzerinden alınması Şirketler zarar etse dahi bu verginin ödenmesi gerektirecektir. Ayrıca %3 oranındaki vergi, yurt dışında ödenen vergi olarak dikkate alınamayacağından, dar mükellefin mukim olunan ülkede hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilememesi büyük bir eleŐtiri almaktadır.

Özetle, vergilemenin esası “kanunilik” ilkesidir. Vergi düzenlemelerinin kanun metinlerine eklenmesi, onlara kanunilik vasfını kazandırır mı? İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerinin “ticari kazanç” niteliğinde olması “ifte vergilendirmeyi nleme anlaşmaları” ile yapılan düzenlemelere uygun bulunmamaktadır.

T.C. Anayasa Mahkemesi kararlarında da belirtildiği üzere, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kanunilik ilkesinin sağlanması bakımından kanunun belli bir kaliteye sahip olması gerektiğini vurgulamaktadır. Dolayısıyla, vergi tekniği açısından yapılan düzenlemenin VUK'daki iş yeri tanımı deđiŐtirilip akabinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu içerisinde gerekli düzenlemelerin yapılması vergi tekniği ve kanunların kalitesi açısından Türkiye'nin çıkarına olacaktır.

Uzun vadede yapılacak düzenleme ise bir yazı konusu olacak kadar geniŐtir. Ancak kısaca belirtmek gerekirse, dijital Şirketlerin diğer ülke pazarında “nemli bir dijital oluŐumu /mevcudiyeti” (gelir eđiŐi, kullanıcı sayısı ve abone sayısı gibi ölçüleri baz alan taslak AB nerisi gibi) vergilemede esas alınarak bir model geliŐtirilmelidir. OECD'nin nihai önerisinin yer alacağı 2020 yılındaki Rapor alıŐmalarının Türkiye tarafından yakından takip edilerek, Türkiye pazarından dijital Şirketlerin elde ettiği kazançların vergilemesini sağlıklı bir yapıya kavuŐturması “vergide korumacılık” iddialarını da ortadan kaldıracaktır.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kiŐisel görüŐünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ő. 'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık deđiŐtirilen ve farklı anlayıŐlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.