

DUYURU

Sayı: 2020/031

BURSA, 14.09.2020

Konu:**İNTERNET ORTAMINDA VERİLEN REKLAM HİZMETLERİNDE VERGİ KESİNTİSİNE DAİR DÜZENLEMİYİ “ELEKTRONİK İŞ YERİ” KAVRAMI İLE İÇ HUKUK VE ULUŞLARARASI SÖZLEŞMELERDEKİ “FİZİKİ İŞ YERİ” KAVRAMI AÇISINDAN DEĞERLENDİREN VE İHTİRAZİ KAYITLA BEYAN EDİLEN KURUM STOPAJININ İADESİ GEREKTİĞİ SONUCUNA VARAN VERGİ MAHKEMESİ KARARI**

Bilindiği üzere 18.12.2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın 1. maddesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış olup 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 yapılacağı belirtilmiştir. Ancak söz konusu düzenleme ile Türkiye'nin birçok ülke ile imzalamış olduğu Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmalarının bazı hükümlerinin çeliştiğini söyleyebiliriz.

Bu çerçevede İrlanda mukimi bir firmadan 2019 yılında internet ortamında reklam hizmeti alan Türkiye'de mukim bir şirket, 2019 yılında reklam hizmeti karşılığı yaptığı ödemeden 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yapılan düzenleme kapsamında kurum stopajı uygulamış ve bu stopajı 2019 yılında ilgili aya ait muhtasar beyannameyi ihtirazi kayıtla vermek suretiyle beyan etmiş ve ödemiştir. Akabinde ihtirazi kayıtla beyan ettiği stopajın faiziyle birlikte iade edilmesine dair dava açmıştır. Açılan davada, dar mükellef kişilerin Türkiye'de işyeri olmaksızın ticari faaliyette bulunmaları halinde bu faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançların çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması uyarınca Türkiye'de vergilendirilemeyeceği, dolayısıyla İrlanda mukimi söz konusu şirketin Türkiye'de işyeri olmaksızın internet ortamında verilen reklam hizmetlerinden elde ettiği ticari kazancın İrlanda'da beyan edilmesi gerektiği, bu çerçevede de yapılan vergi kesintisinin kanun ve anlaşma hükümlerine aykırı olduğu iddia edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesinde iş yeri “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” şeklinde tanımlanmıştır. Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın 5. maddesinde ise, anlaşmanın amaçları bakımından “işyeri” teriminin, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin **sabit bir yer** anlamına geldiği, “işyeri” **teriminin özellikle** (a) yönetim yeri, (b) şube, (c) büro, (d) fabrika, (e) atölye ve (f) maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yeri **kapsamı altına aldığı belirtilmiştir.**

Yine söz konusu anlaşmanın Ticari kazanç başlıklı 7. maddesinde, bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirileceği, eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebileceği açıklanmıştır.

Söz konusu Vergi Mahkemesi kararında,

- Kural olarak İrlanda mukimi şirketin Türkiye'de mukim davacı şirkete internet ortamında reklam hizmeti vermesi sebebiyle elde edilen gelir üzerinden kendi ülkesinde vergilendirileceği gibi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılı kuruluşlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtildiğinden ve mezkur şirketin kanuni merkezinin İrlanda olması ve işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez olan iş merkezinin de Türkiye olmaması sebebiyle ayrıca Türkiye'de de vergilendirilmesi gerektiği; fakat, vergilendirmenin doğrudan mülkiyet hakkını ilgilendirmesi ve temel hak ve özgürlüklere ilişkin olması ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 90. maddesinde, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümlerinin esas alınacağı belirtildiğinden, İrlanda ile Türkiye arasında akdedilen Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması Türk Kanunlarının yerine uygulanacağı,

- Anlaşmanın ticari kazanç üst başlıklı 7. maddesinde, bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirileceği hükme bağlanmış olup, anlaşmanın 5. maddesinde ise, bu Anlaşmanın amaçları bakımından **"işyeri" teriminin**, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin **sabit bir yer anlamına geldiğinin** belirtildiği,

- İncelenen olayda, internet ortamında alınan reklam hizmetleri sebebiyle gelir elde eden şirketin Türkiye'de anlaşmanın 5. maddesinde belirtildiği şekilde, işin tamamen veya kısmen yürütüldüğü yönetim yeri, şube, büro vb. gibi işe ilişkin fiziki varlığı bulunan **sabit bir yerinin olmadığı açık olduğu**,

- Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesinde yer alan "iş yeri" tanımı incelendiğinde, iş yerinin, mağaza, yazıhane, idarehane, imalathane, şube, depo gibi sabit bir yer, yani **fiziki bir yer** olarak düzenlendiği, maddede yer alan "ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer" ibaresi ile de kanun koyucu iş yerini maddede belirtilen yerler ile sınırlı tutmamakla beraber, söz konusu ibare ile **sadece sabit, yani fiziki** yerlere ilişkin olarak maddede sayılan yerlere benzer yerlerin de **iş yeri olarak kastedildiği**, diğer bir ifadeyle maddede açıkça ismine yer verilmese bile mağaza, yazıhane, idarehane, imalathane, şube, depo gibi sabit yerlere benzer yerlerin de iş yeri olarak kabul edilmesi gerektiğinin amaçlandığı, bunun yanında

internet sitesi gibi "elektronik iş yerinin anılan madde kapsamında **"iş yeri" olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı**, çünkü 213 sayılı Kanunun anılan 156. maddesinin aynı şekliyle 1961 yılında yürürlüğe girdiği, 1961 yılındaki bir hükmün, 1990'lı yıllarda ortaya çıkan **"internet sitesi"** gibi teknolojik gelişmeleri öngörmesinin mümkün olmadığı, kaldı ki yeni Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nda, mevcut Kanunun 156. maddesinde yer alan **"iş yeri"** maddesi, tasarının 129. maddesinde aynen yer almakla birlikte, tasarının 130. maddesinde ise **"elektronik ortamda iş yeri"** maddesine yer verildiği, dolayısıyla söz konusu tasarı ile kanun koyucunun bile 213 sayılı Kanunun mevcut 156. maddesinde yer alan **"iş yeri"**nin, **"elektronik ortamda iş yerini kapsamadığını** kabul ettiğinin bir göstergesi olduğunun anlaşıldığı belirtildikten sonra,

- **İç hukukta ve uluslararası sözleşmede belirlenen işyeri tanımının "elektronik ortamda iş yeri" kavramını da kapsayacak şekilde yorum ve kıyas yoluyla genişletilmesinin başta Anayasa olmak üzere mevcut yasal düzenlemelere de aykırı olduğu**, dava konusu kurum stopaj vergisine ilişkin tahakkukun iptali ve ödenen meblağın, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'da öngörülen oranda ve ödenme tarihinden itibaren faiz uygulanmak suretiyle davacıya iadesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Saygılarımızla,

BİROL CİHANOĞLU
Yeminli Mali Müşavir

(*)Duyularımızda yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem yapmadan önce ve sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için Yeminli Mali Müşavirliğimiz ile iletişime geçebilirsiniz.