

KONAKLAMAYA YÖNELİK REZERVASYON HİZMETİ VEREN YURTDIŞI KAYNAKLI WEB SİTELERİNİN TÜRKİYE’DE VERGİLENDİRİLMESİ : BOOKING.COM ÖRNEĞİ VE DİĞERLERİ

Özet

Yirminci yüzyılda bilim ve teknoloji alanında meydana gelen değişikliklerin sonucunda Dünya’da yepyeni bir ekonomik sistem ortaya çıkmıştır. Bu sürecin itici gücü ise özellikle bilgi, haberleşme ve ulaşım teknolojilerinde görülen devasa nitelikteki gelişmelerdir.

Teknolojinin ekonomi ile entegrasyonuna yönelik çalışmalar ve ortaya çıkan gelişmeler ticaret yapma yöntemlerini de değiştirmiştir. Elektronik ticaret olarak tanımlanan bu yeni iş yapma modelinin temelinde ise yapılmak istenen işe hizmet eden fonksiyonel bir web sitesi yer almaktadır.

Günümüzde hemen hemen her sektörün ticari bir araç olarak kullanmaya başladığı elektronik ticaret platformlarının yaygın olduğu sektörlerden birisi de turizm sektörüdür. Konaklama işletmelerine müşteri bulma ve rezervasyon hizmeti verilmesine aracılık eden global web siteleri ise sektör için önem arz eden ekonomik aktörlerden biri olma konumuna ulaşmıştır.

Kanuni ve yönetim merkezi sabit bir ülkede olmakla beraber teknoloji sayesinde Dünya üzerindeki bir çok ülkede yaşayanlara hizmet vermesi nedeniyle de global bir hüviyete kavuşan söz konusu web sitelerinin, hangi ülke ya da ülkeler tarafından vergilendirileceği ve vergilendirme yöntemleri uluslararası literatürde tartışma konusu olmaktadır. Tartışmanın odağında ise “iş yeri” ve “daimi temsilci” kavramları yer almakta olup, sorunun çözümünün ise elektronik platformların bir “işyeri” statüsüne sahip olup olmadığının netleştirilmesine bağlı olduğu anlaşılmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Rezervasyon Hizmeti, Web Sitesi, İşyeri, Daimi Temsilci, Uluslararası Vergi Hukuku, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.

ABSTRACT

As a result of changes in science and technology in the twentieth century, a new economic system emerged in the world. The driving force behind this process is the enormous improvements in information, communication and transportation technologies. The studies on the integration of technology with the economy and the emerging developments have also changed the methods of doing business. At the core of this new business model, which is defined as electronic commerce, there is a functional website that serves the work to be done. Today, one of the sectors where electronic commerce platforms, which almost every industry has started to use as a commercial tool, is the tourism sector. The global web sites, which act as intermediaries for providing accommodation and booking services to the accommodation companies, have become one of the important economic actors for the sector. Since the legal and administrative center is in a fixed country and thanks to technology, it is a topic of debate in the international literature about which countries or countries will be taxed by the web sites that have a global identity and which are taxed. The concepts of “establishment” and “permanent representative” are in the focus of the discussion, and it is understood that the solution of the problem depends on clarification of whether the electronic platforms have a “workplace” status.

Keywords: Booking service, web site, establishment, permanent representative, international tax law, double taxation agreements.

Jel Classification: H22, K34, L86.

Giriş

Son elli yılın en önemli olgusu olan küreselleşme, her geçen gün büyük bir hızla gelişen ve değişen bilgi ve iletişim teknolojileri sayesinde tüm insanlığı etkilemiştir. Küreselleşme; ekonomik, politik, sosyal ve kültürel alanda etkilerini ciddi manada hissettirmiş ve tüm Dünya’da birçok değişikliğe sebebiyet vermiştir. Özellikle bilgi ve iletişim teknolojilerinin varlığı mikro düzeyden makro düzeye doğru ilerleyecek olursak insanları, toplumları, ulusları ve devletleri bir zincirin halkaları gibi birbirine sıkı sıkıya bağlamıştır. Bu çerçevede söz konusu sujelerin dünyada meydana gelecek değişimlere kayıtsız kalarak sürecin dışında kalması da mümkün görünmemektedir.¹

Bahsi geçen değişimlerden birisi de, bilgi teknolojilerinde meydana gelen devrim niteliğindeki gelişmelerin de etkisiyle klasik ticaret ve iş yapma yöntemlerinin elektronik platformlar üzerinden gerçekleştirilmeye başlamasıdır. Özellikle internet ve ekstranet gibi teknolojik altyapılar sayesinde web siteleri üzerinden mal satışı veya hizmet ifası olanaklı hale gelmiştir.

Makalemizde, son zamanlarda görsel ve yazılı basında da gündem konusu olan, ülkemizde ve tüm Dünya’da konaklamaya yönelik rezervasyon oluşturma hizmeti veren bazı global web sitelerinin çalışma prensipleri ile verilen bu hizmetin ulusal vergi hukukumuz ile uluslararası vergi düzenlemeleri çerçevesinde vergilendirilme süreçleri ile ilgili değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1. Web Sitelerinin Tanıtılması

Makalemizin bu kısmında yurtdışında yerleşik web siteleri olan “www.Booking.com”, “www.expedia.com”, “www.hotels.com”, “www.trivago.com.tr” isimli web sitelerinin Dünya’daki faaliyetleri hakkında bilgi verilecektir.

1.1. Booking.Com Web Sitesi

Söz konusu web sitesi ile ilgili olarak internet üzerinden yapılan araştırmalarda² **merkezi ve sicil kaydı Amsterdam, Hollanda’da bulunan Booking.com B.V.** web sitesinin internet üzerinden otel rezervasyonu hizmeti veren bir firma olduğu görülmektedir. Bu firmanın ise Amerika’da yerleşik www.Priceline.com (Nasdaq: PCLN) isimli firmanın iştiraki olduğu anlaşılmaktadır.1996 yılında kurulan Booking.com B.V, Booking.com aracılığıyla küçük özel işletmelerden (pansiyon vb.), beş yıldızlı lüks otellere kadar her tür konaklama hizmeti rezervasyonu vermektedir.

Genel merkezi Hollanda’nın başkenti Amsterdam’da bulunan Booking.com BV (limited şirket), ona bağlı şirketler ve iştirakler ile dünyanın çeşitli yerlerindeki ofisler tarafından uluslararası olarak desteklenmektedir. Bağlı şirketler ve iştirakler Booking.com B.V.’ye

¹Onur ÇELİK, Dünya’da Ve Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamaları İle Sağlanan Mali Teşvikler, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, Yayımlanmamış Yeterlik Tezi, İstanbul, 2011, s.7

² www.booking.com, erişim tarihi 10.06.2017

sadece dahili destek sağlamaktadır. Bağlı şirketler ve iştirakler rezervasyon hizmeti vermemekte olup web sitesinin veya başka bir web sitesinin sahibi, işletmecisi veya yöneticisi değildirler.

Booking.com B.V, **Amsterdam'daki kayıtlı ofisi haricinde Dünya'da** (bağlı şirketler ve iştiraklerin ofisleri de dahil) **hiçbir yeri, konumu veya ofisi mesken olarak kabul etmemekte ve saymamaktadır.** Bağlı şirketler ve iştirakler herhangi bir şekilde Booking.com B.V.'nin **işlem veya hizmet acentesi olarak faaliyet göstermemekte olup bu sıfatla hareket etmeye yetkili değildirler.**

Booking.com web sitesinde yer alan bilgilere göre, Booking.com tarafından rezervasyon hizmetinin verilmesi, konaklama hizmeti almak isteyen kişilerin söz konusu web sitesi aracılığıyla konaklamak istedikleri otel vb. gibi yerlere site üzerinden yer ayırtmak yolu ile olmaktadır. Müşterinin, otel ile rezervasyon yapabilmesi için ve yine rezervasyonun teminatı için geçerli bir kredi kartı gerekmektedir. Booking.com söz konusu kredi kartı üzerinden tahsilat yapmamaktadır. Ödeme, müşterinin konaklamasına ait konaklayacağı otel tarafından kalışı sırasında veya sonrasında yapılmaktadır. Fakat rezervasyon teminatı olarak ileride konaklama için ödenmesi gereken tutara internet üzerinden blokaj konulabilmektedir. Yani otelin geç iptal veya rezervasyonu kullanmama durumlarına karşı rezervasyonu teminat altına alması için kredi kartının geçerli ve yeterli limite sahip olduğunu kesinleştirmek için kredi kartı otel tarafından ön provizyona tabi tutabilir, blokaj konulabilir. İptal koşulu odadan odaya değişmektedir. Genellikle varış saatinden 24 saat öncesine kadar rezervasyon iptal edebilir ya da değiştirilebilir. İptal ücreti uygulanıp uygulanmayacağı otel koşullarına göre değişmektedir. İadesi yapılmayan ve benzeri özel fırsat içeren odaların koşulu farklı olabilir.

Yukarıda özetlenmeye çalışılan süreçte Booking.com'un misyonu, kurmuş olduğu çevrimiçi web sitesi üzerinden müşterilerin rezervasyonunu yapmak, rezervasyonunu görüntülemek, iptal etmek veya değiştirmek için kullanabilecek bir self-servis hizmeti vermektir.

Web sitesinin ziyaretçileri bu sistemi kullanarak söz konusu konaklama yerlerine ilişkin olarak rezervasyon yapmakta, Booking.com web sitesi ise yapılan rezervasyonu hem konaklama yerine hem de yapılan rezervasyonun teyidini de müşteriye bildirmektedir. Yani bir müşterinin kendisi rezervasyon yaptığı zaman, otel ve müşteri arasında doğrudan bir işlem gerçekleşmektedir. Booking.com'un kendisi, otel odalarını alıp satmamakta ve müşteri Booking.com BV'ye herhangi bir ödeme yapmamaktadır. Müşteri doğrudan otele ödeme yapmaktadır.

Anlaşılabacağı üzere Booking.com'un, söz **konusu rezervasyon hizmeti servisi ücretsizdir.** İnternet üzerinden hizmet alan **müşterilerden herhangi bir rezervasyon ücreti veya idari ücret talep etmemektedir.** Booking.com'un söz konusu rezervasyon işlemi dolayısıyla elde edeceği gelir ise, **otellere müşteri temin etmek suretiyle hak etmiş olduğu ve otellerden alınacak olan komisyon tutarıdır.**

1.2. Expedia.Com, Hotels.Com ve Trivago. Com. Web Siteleri

Söz konusu web siteleri ile ilgili olarak yine internet üzerinden yapılan araştırmalarda³ Expedia.com, Hotels.com ve Trivago.com.tr'nin de Booking.com web sitesi gibi internet

³ www.expedia.com, www.hotels.com.tr, www.trivago.com.tr, erişim tarihi 14.06.2017

üzerinden otel rezervasyonu hizmeti veren web siteleri olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu web siteleri rezervasyon hizmetini kendi yerleştirilmiş web siteleri ve çağrı merkezlerinden oluşan ağıyla sunan konaklama hizmeti tedarikçilerindedir. Expedia.com web sitesi Amerika'da yerleşik **Expedia Inc.** (NASDAQ: EXPE) isimli şirkete aittir. Hotels.com web sitesi ise yine Amerika'da yerleşik **Hotels.com LP** isimli firmaya ait olup, **bu firma da bir Expedia Inc. iştirakidir.**

Yine Trivago.com. web sitesi, 2004 yılında Almanya'nın Düsseldorf kentinde kurulmuş olup 2012 yılında **Expedia Inc.**, Trivago'nun % 61'ini 477 milyon Euro karşılığında satın almıştır.⁴

Expedia.com, Hotels.com, Trivago.com' da müşterilerine, bağımsız ve büyük otel zincirlerinin yanı sıra işletmeler de dâhil olmak üzere Dünya genelinde 140.000'den fazla işletmeden oluşan internet üzerindeki en geniş konaklama seçeneklerini sunmaktadır. Şirketler, otel fiyatları, özellikleri ve müsaitlik bilgileri için tek noktadan alışveriş kaynağı sunmanın yanı sıra seyahat edenlere yoğun sezonlarda konaklama yeri sağlama konusunda da uzmandır.

Söz konusu internet sitelerinde rezervasyon sisteminin çalışma prensiplerine ilişkin ayrıntılı bir bilgi yer almamakla birlikte internet sitelerinde yer alan menülerinin ve rezervasyon sisteminin genel çalışma yapısı ile birlikte değerlendirildiğinde, sistemin Booking.com'un sistemine benzer şekilde müşterilerin rezervasyonunu yapmak, rezervasyonunu görüntülemek, iptal etmek veya değiştirmek için kullanabilecek bir self-servis hizmeti olduğu, söz konusu rezervasyon hizmetini internet üzerinden alan müşterilerden herhangi bir rezervasyon ücreti veya idari ücret talep etmediği yönündedir. Expedia.com ve Hotels.com'un söz konusu rezervasyon işlemi dolayısıyla elde edeceği gelirlerin ise, konaklama tesislerine müşteri temin etmek suretiyle hak etmiş olduğu ve konaklama tesislerinden alınacak olan komisyon tutarı şeklinde olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca Trivago.com.tr buna ek olarak kullandığı '**her tıktan gelir elde etme**' modeliyle de kazanç sağlamaktadır.

2.Ulusal Vergilendirme Süreci

2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Göre

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na⁵ (KVK) göre, kurumlar vergisi mükellefleri yurt dışında elde ettikleri kazançların Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği bakımından, tam ve dar mükellefler olarak iki gruba ayrılmaktadırlar.

KVK'nın 3'üncü maddesinin 3 numaralı fıkrasına göre, dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır.

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun **Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran** yabancı kurumlar tarafından **bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla** yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın

⁴ <http://www.ilkkimbuldu.com/trivago-yu-kim-kurdu-kurucusu-kim/>, erişim tarihi 15.06.2017

⁵ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.)

- b) Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.
- c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.
- ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.
- d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.
- e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Aynı maddenin 4 numaralı fıkrasında da bu kazanç veya iratlar ile **gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında**, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun⁶ ilgili hükümleri uygulanacağı belirtilmiştir.

Bahsi geçen madde hükümleri çerçevesinde, Türkiye'de Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan **işyeri** veya Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımlanan **daimi temsilci** bulunduran yabancı kurumlar tarafından **bu yerlerde elde edilen veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlemlerden elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır.**

Dar mükellef kurumların Türkiye'de ticari kazanç elde etmiş sayılabilmeleri için, söz konusu kazançları **Türkiye'deki işyerleri veya daim temsilcileri aracılığıyla elde etmiş olmaları gerekmektedir.**

İş yerinin tanımı Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde yapılmış olup, söz konusu maddeye göre; 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.

Daimi temsilci ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine göre; **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. Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.

İşyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarda süreklilik unsuru hakimdir. Türkiye'de bu şekilde ticari kazanç elde eden yabancı kurumlar ise VUK' a göre defter tutmak, belge düzenlemek ve ticari kazancını yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorundadırlar. Başka bir ifade ile, **Türkiye'de iş yeri açarak veya daimi temsilci**

⁶ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

bulundurarak ticari faaliyette bulunanlar bu faaliyetten elde ettikleri gelirler itibariyle aynen tam mükellef kurumlar gibi hareket ederler ve muamele görürler.⁷

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, dar mükellef kurumların vergilendirilmesine ilişkin olarak düzenlenmiş hükümlerden biri de **“Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi”** başlıklı 30'uncu maddedir. Söz konusu madde hükmü kapsamında kurumlar vergisi kesintisi, **esas itibariyle dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi olmaksızın elde ettiği kazanç ve iratlara ilişkindir.** Bir başka deyişle, KVK'nın dar mükellefiyette vergi kesintisine ilişkin 30'uncu maddesi, Türkiye'de **işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan veyahut işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla beraber, bu işyeri veya daimi temsilci aracılığı olmaksızın elde edilen kazanç ve iratlara ilişkindir.** Çünkü, dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançların tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanmakta olup, **işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi kapsamında stopaj yapılabilmesi için;

- Hizmeti sunan yurt dışında mukim bir kurum olmalıdır.
- Yapılan hizmetin niteliği itibariyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi kapsamında tevkifata tabi olması gerekir.
- İlgili ülke ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA) olmamalıdır veya vergi anlaşmasında stopajı engelleyici bir hüküm bulunmamalıdır.

KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamında stopaj yapacak gerçek kişi veya kurumlar ise sayılmamıştır. Burada stopajı yapacak olan kazanç ve iratları sağlayanlardır.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yapılan;

- Her nevi komisyon ödemeleri,
- Yurt dışında yapılan ilan veya reklam bedeli ödemeleri,
- Yurt dışında gerçekleşen taşıma bedeli ödemeleri,
- Sigorta primi ödemeleri,
- Yurt dışında yaptırılan fason iş bedeli ödemeleri,
- Gözetim ücreti ödemeleri,
- Yurt dışı seyahatlerde ortaya çıkan ödemeler (otel, lokanta, ulaşım, haberleşme vs.),
- Fuar katılım ücreti ödemeleri,
- Uydu kirası ödemeleri,

ile sair benzeri ödemeler ise, **ticarî nitelikli olduklarından stopaj kapsamına girmemektedirler.**

2.2.Katma Değer Vergisi Kanununa Göre

⁷ Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına (ÇVÖA) ilişkin hükümler saklı kalmak koşulu ile.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun⁸ (KDV) 1'inci maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının vergiye tabi olduğu bilinmektedir. Bu işlemleri yapanların **yabancı uyruklu olup olmamaları, ikametgahlarının, işyerlerinin, kanuni merkezlerinin veya iş merkezlerinin Türkiye de olup olmaması işlemin mahiyetini değiştirmez ve KDV'nin doğuşunu etkilemez.**

Kanun'un 3'üncü maddesine göre **hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.** Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir. Yine aynı Kanun'un 6'ncı maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılması; malların teslim anında Türkiye'de bulunması ve hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanmasını, tüketilmesini, yararlanılmasını, ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9' uncu maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde **ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde** ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı **vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir.** Başka bir anlatımla, yabancı kişi, kuruluş ve firmalarca yapılan hizmetler, Türkiye'de yapılmış (ithal edilmiş) sayılmakta ise vergilemenin 9' uncu madde uyarınca **yani KDV sorumlusu aracılığı ile yapılması gerekmektedir.**

Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulama Tebliği'nde⁹ de açıklandığı üzere Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı nettir. Bu tarz hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanununun 9'uncu maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu çerçevede 9'uncu madde de yer alan söz konusu yetki kullanılarak KDV sorumluluğu getirilmiştir.

Başka bir ifade ile, yabancı kişi, kuruluş ve firmalarca yapılan hizmetler, 6'ncı madde çerçevesinde açıklanan esaslar çerçevesinde Türkiye'de yapılmış sayılmakta ise vergilemenin 9'uncu madde uyarınca, yani KDV sorumlusu aracılığı yapılması gerekmektedir. Konuyu örneklendirmek gerekirse, yurtdışında mukim firmalarca verilen;

- Komisyon
- Kiraya verme
- Serbest meslek
- Telif, patent, know-how vb.

hizmetler, bu hizmetten yararlananlara KDV sorumluluğu yüklemektedir. Böyle olmakla birlikte, yabancı kişi veya kuruluşun **Türkiye'de işyeri ya da şube açması halinde ise**

⁸ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

yabancı kişi veya kurumun söz konusu işyeri veya şubesi ile ilgili olarak **mükellefiyet tesis ettirilir.**

İşyerini açan kişi veya kurum, özünde yurt dışında mukim olmasına rağmen Türkiye'deki işyeri veya şubesinde gerçekleştireceği işlemler bakımından yerel vergi mükellefinden farksızdır. Yani o da tüm mükellefler gibi defter tutar, belge düzenler ve bu işlemlere ait katma değer vergisini beyan ederek öder. Bu gibi hallerde işleme taraf olanların aksine hüküm olmadıkça (örneğin tam veya kısmi tevkifat gibi) KDV sorumluluğu oluşmaz.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yurt dışından bir hizmet ithal edildiğinde ise, hizmeti ithal eden tarafından hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve bu KDV' nin 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Hizmeti ithal eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri sorumlu sıfatıyla beyan etmiş oldukları KDV' yi ise 1 no.lu KDV beyannamelerinde indirimine konu edebilirler.

3.Uluslararası Vergilendirme Süreci

Bilindiği üzere Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın¹⁰ 90'ncı maddesine göre usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir ve iç hukuktan önce uygulanır. Bu nedenle herhangi bir ülke ile Türkiye arasında imzalanmış bulunan Uluslararası Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarında (ÇVÖA), anlaşmaya tabi gelirler üzerinden alınacak vergilerle alakalı olarak elde edilen gelirin hiçbir şekilde vergilendirilmeyeceğine ya da belirli koşullar altında vergilendirilebileceğine ilişkin hükümler var ise bu hükümlere göre veya yapılacak vergi kesintilerinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ya da Bakanlar Kurulu Kararlarından farklı bir tevkifat oranı belirlenmişse bu oran üzerinden vergileme yapılacak, bu hükümler iç hukuk kurallarından önce uygulanacaktır.

Bu açıklamalar ışığında, Hollanda'da mukim Booking.com örneğini ele almak adına Hollanda ile Türkiye arasında imzalanan Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmasının¹¹ ilgili bölümlerini yakından inceleyeceğiz. Türkiye'nin imzaladığı Uluslararası Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının temelinde **OECD modeli baz alınarak kurgulanan bir sistematik olduğundan** diğer ülkelerle imzalanan Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının da önemli farklar barındırmadığı ve bu nedenle de Hollanda ile imzalanan anlaşmanın **genel bir model anlaşma olarak** değerlendirilmesinin mantıklı olduğu rahatlıkla söylenebilir.

Model olarak kullanacağımız Hollanda ile Türkiye arasında akdedilen Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmasının konumuz ile ilgili maddeleri ise **işyeri, daimi temsilcilik ve ticari kazançlara ilişkin düzenlemeleri içeren 5. ve 7. maddeleri** (OECD'nin hazırladığı format anlaşmaların standart maddeleridir) olacaktır.

Bahsi geçen madde metinleri ise aşağıdaki gibidir :

Madde 5

İŞYERİ

¹⁰ 09.11.1982 tarih ve Mükerrer 17863 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹¹ 22.08.1988 tarih ve 19907 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin **sabit bir yer** anlamına gelir.

2. "İşyeri" terimi özellikle şunları kapsamına alır:

a) Yönetim yeri;

b) Şube;

c) Büro;

d) Fabrika;

e) Atelye;

f) Maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal zenginliklerin elde edilmesine yarayan diğer yerler.

4. Bu maddenin daha önceki hükümleri ile bağlı kalınmaksızın, "işyeri" teriminin aşağıdaki hususları **kapsamadığı kabul edilecektir:**

a) Teşebbüs olanaklarının, yalnızca malların veya ticari eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;

b) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;

c) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettirilmesi amacıyla elde tutulması;

d) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya **bilgi toplama amacıyla elde tutulması;**

e) İşe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için **yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla elde tutulması;**

f) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca (a) ile (e) bentleri arasında bahsedilen faaliyetlerin bir veya birkaçının bir arada icra etmek için elde tutulması; ancak bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda kendini gösteren toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması şarttır.

5. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, bir kişi - **6 ncı fıkra hükmünün uygulanacağı bağımsız nitelikteki acente dışında - bir Akit Devlette diğer Akit Devletin teşebbüsü namına hareket ederse, aşağıdaki şartlarla bu teşebbüs, ilk bahsedilen Devlette bu kişinin gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir:**

a) Eğer bu kişi, işe ilişkin sabit bir yerden yürütülebilecek 4 üncü fıkroda belirtilen türden faaliyetlerle sınırlı olmamak üzere, o Devlette teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olur ve bu yetkisini mutaden kullanırsa işyerinin varlığı kabul edilecektir.

Ancak anılan fıkra hükmü çerçevesinde işe ilişkin sabit bir yerden yürütülen faaliyetler, bu yeri bir işyeri haline getirmeyecektir; veya

b) Eğer bu kişi, böyle bir yetkisi olmamasına rağmen, teşebbüs adına sürekli olarak sevk ettiği mallardan veya ticari eşyadan ilk bahsedilen Devlette mutaden mal veya ticari eşya stoku bulundurursa, işyerinin varlığı kabul edilecektir. Şu kadar ki, söz konusu kişinin yalnızca malların veya ticari eşyanın sürekli olarak sevkini değil, fakat bu malların veya ticari eşyanın satışıyla bağlantılı bütün faaliyetleri bilfiil yürüttüğü; ancak ilk bahsedilen devlette vergiden kaçınmak için satış mukavelesini bizzat akdetmediği ispatlanmadıkça bir önceki cümle hükümleri uygulanmayacaktır.

6. Bir teşebbüs Devletlerden birinde işlerini yalnızca, kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, bir genel komisyon acentası veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acenta vasıtasıyla yürüttüğü için o Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır.

7. Devletlerden birinin mukimi olan bir şirket, diğer Devletin mukimi olan veya diğer Devlette ticari faaliyette bulunan bir şirketi kontrol eder, ya da onun tarafından kontrol edilirse (bir işyeri vasıtasıyla veya diğer bir şekilde), bu şirket diğeri için işyeri oluşturmayacaktır.

Madde 7

TİCARİ KAZANÇLAR

1. Devletlerden birinin bir teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, kazanç bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir.

Gerek yukarıda yer alan Hollanda ile imzalanan, gerekse OECD yaklaşımı baz alınarak diğer ülkelerle imzalanan Uluslararası Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarından anlaşılacağı üzere “Ticari Kazançların” vergilendirme hakkı, işletmenin ekonomik faaliyette bulunduğu ülkede iş yeri veya daimi temsilcisi olmadığı sürece ilgili kurumun mukim (yerleşik) olduğu Devlete bırakılmıştır.

4.Ulusal Ve Uluslararası Vergilendirme Düzenlemelerine Göre Sürecin Değerlendirilmesi

Makalemizin yukarıda yer alan bölümlerinde değinilen Hollanda ile imzalanan ÇVÖA'nın ilgili bölümleri incelendiğinde, “İşyeri” tanımının anlaşmanın “İşyeri” başlıklı 5'inci maddesinde yapılmış olduğu ve hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtildiği anlaşılmaktadır. Bunların arasında yurtdışında kurulu elektronik platformlar aracılığı ile ticaret yapılmasının işyeri oluşturduğuna dair bir ibare ise bulunmamaktadır.

Anlaşmanın 5'inci maddesinin dördüncü fıkrasında işe ilişkin sabit bir yerin bilgi sağlama, bilgi toplama, hazırlayıcı veya yardımcı karakter niteliği taşıyan diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla elde tutulması halinde de söz konusu sabit yerin "iş yeri" çerçevesinde değerlendirilmeyeceğinden bahsedilmektedir. Yine anlaşmada anılan maddenin

beşinci fıkrasında **daimi temsilcilik** düzenlenmiş olup bu fıkraya göre, **bir kişi, bir akit devlette diğer akit devletin teşebbüsü adına hareket eder ve bu fıkra kapsamında belirtilen faaliyetleri temsil ettiği teşebbüs adına yürütürse** bu durumda bu faaliyetler **diğer akit devletin teşebbüsü için bir işyeri oluşturacaktır.**

Ayrıca anlaşmanın 5'inci maddesinin **bağımsız temsilciliğe** ilişkin altıncı fıkrasında ise, bir akit devlet mukiminin diğer devletteki işlerini, kendi işlerini olağan şekilde devam ettiren temsilci (acente) niteliğini haiz gerçek veya tüzel kişiler vasıtasıyla yürütmesi durumunda da faaliyetin icra edildiği ülkede **bir işyerine sahip olmadığının** kabul edileceği hükmü yer almaktadır.

Anlaşmanın 7'nci maddesi ise **Türk Vergi Sistemine paralel olarak düzenlenmiş olup, kişilerin ticari faaliyetini Türkiye'de sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi halinde Türkiye'de elde edilmiş bir ticari kazançtan bahsedileceğine ilişkindir.**

Özetle;

- ✓ Anlaşmanın 5'inci maddesinin **1'inci ve 2' nci fıkrasında** bir iş yerinin oluşumunun **sabit bir yere bağlandığı**, bu sabit yerlerin fabrika, atelye, büro, şube, yönetim gibi yerler olduğu ve **bunların arasında yurtdışı kaynaklı ticari elektronik platformlara yer verilmediği**,
- ✓ Anlaşmanın 5'inci maddesinin **4'üncü fıkrasında** belirtilen işe ilişkin **sabit bir yerin bilgi sağlama, bilgi toplama, hazırlayıcı veya yardımcı karakter niteliği taşıyan diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla elde tutulması halinde** de söz konusu sabit yerin yurtdışında mukim kişi ya da kurum için Türkiye'de var olan bir "iş yeri" olamayacağı hükmü nedeniyle Türkiye'de sabit bir yer olsa dahi, **bu tarz yerlerin yurt dışında yerleşik web siteleri için iş yeri olamayacağı**,
- ✓ Anlaşmanın 5'inci maddesinin **5'inci fıkrasında**, Türkiye'de mevcut her hangi bir kişi ya da kurum, yurtdışında yerleşik web siteleri adına, onların adına hareket etmeye, onları temsil etmeye veya faaliyet göstermeye veya veyahut onlar adına sözleşme imzalamaya, bağlayıcı işlemler gerçekleştirmeye **yetkili kılınmadıkları takdirde** yurtdışındaki **web siteleri adına Türkiye' de işyeri oluşmuş sayılamayacağı**,
- ✓ Anlaşmanın 5'inci maddesinin **bağımsız temsilciliğe ilişkin 6'ncı fıkrasında**, bir akit devlet mukiminin diğer devletteki işlerini, **kendi işlerini olağan şekilde devam ettiren bir simsar, bir genel komisyon acentası veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acenta** niteliğini haiz gerçek veya tüzel kişiler vasıtasıyla yürütmesi durumunda dahi faaliyetin icra edildiği ülkede **bir işyerine sahip olmadığının** kabulü hükmü çerçevesinde değerlendirildiğinde bir kez daha bahsi geçen Türkiye'de yerleşik her hangi bir kişi veya kurumun **yurt dışında yerleşik web sitelerinin iş yeri olamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.**

Netice itibariyle, yurtdışında yerleşik web sitelerinin Türkiye’ de her hangi bir iş yerinin oluşmaması veya bunların acentası veya temsilciliğinin bulunmadığı hallerde **söz konusu web sitelerinin Türkiye’de elde etmiş olduğu bir ticari kazancın oluşmadığı ve bu elde etmiş oldukları kazançların vergilendirme yetkisinin Türkiye’de bir işyeri veya temsilcisi olmadığı müddetçe gerek Türk Vergi Kanunları gerekse imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) uyarınca söz konusu web sitelerinin mukim (yerleşik) oldukları devletlere ait olduğu anlaşılmaktadır.**

Ancak bilgi ve iletişim teknolojileri ile muazzam bir hız ve şekilde değişen ekonomik iş yapma şekillerine bağlı olarak ortaya çıkan elektronik ticaret platformları ve bu platformlar üzerinden gerçekleştirilerek ciddi hacimlere ulaşan ticari bir yapının vergilendirme sürecinin dışında bırakılması da başta vergilemede genellik, adalet ve eşitlik ilkeleri ile uyumlu görünmemektedir.

Nitekim ülkemiz mali idaresi de bizimle benzer şekilde düşünmekte ve şu an itibariyle taslak aşamasında bulunan¹² yeni Vergi Usul Kanunu’nun **“işyeri”** başlıklı **129’uncu maddesinde işyerini; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalâthane, şube, satış yeri, atölye, depo, laboratuvar, sergi ve teşhir salonu, eğitim ve kurs yerleri, ev ofis, müzayede salonu, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, tuzla, taş ve maden ocakları, şantiyeler, yük ve yolcu taşıma araçları, vapur büfeleri, mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer** olarak tanımlanmaktadır.

Yine Vergi Usul Kanunu taslağının **“Elektronik Ortamda İşyeri”** başlıklı **130’uncu maddesinde elektronik işyerinin; internet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda** oluşacağı belirtilmiştir.

Görülebileceği üzere yeni kanun taslağı ile artık web siteleri gibi elektronik platformların da vergilendirilmesine ilişkin tereddütler giderilmiş olacaktır. Ancak hemen belirtilmelidir ki daha önce de vurgulandığı üzere Anayasamız gereğince uluslararası anlaşmalar iç mevzuatımızdan önce uygulanacağı için taslakta yer alan düzenleme, yurtdışı üzerinden hizmet verecek elektronik platformların vergilendirilebilmesi adına önemli bir adım olsa da yeterli olmayacaktır. Bu olası düzenlemenin tam manasıyla hüküm ifade edebilmesi için Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin, şu ana kadar imzalamış olduğu Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarını bu kapsamda revize etmesi gerekecek veya imzalayacağı yeni anlaşmaları da bu düzenlemeye uygun olarak akdetmesi gerekecektir.

Konu ile ilgili olarak “işyeri” teriminin mahiyetine ve uluslararası vergilendirme yetkisi sınırlarına değindikten sonra, konaklama hizmeti veren kuruluşların yurt dışında yerleşik web sitelerine bahsi geçen rezervasyon sürecine aracılık etmesi vesilesi ile gerçekleştirecekleri komisyon ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu düzenlemeleri gereğince stopaj yapıp yapmayacaklarına da değinmekte fayda bulunmaktadır.

Makalemizde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda, dar mükellef kurumların vergilendirilmesine ilişkin olarak düzenlenmiş hükümlerden birinin de "Dar Mükellefiyette

¹² <http://korfezto.org.tr/sayfalar/381/vergi-usul-kanunu-taslagi> , erişim tarihi 16.06.2017

Vergi Kesintisi" başlıklı 30'uncu madde olduğu, söz konusu madde hükmü kapsamında kurumlar vergisi kesintisinin esas itibariyle dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmediği kazanç ve iratlara ilişkin olduğu belirtilmiş idi.

Bu çerçevede hizmeti sunanın yurt dışında mukim bir kurum olma koşulu ile 30'uncu madde kapsamında stopaj yapılabilmesi için; yapılan hizmetin niteliği itibariyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi kapsamında tevkifata tabi olması gerekir. Ancak yine daha önce de açıklandığı üzere, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yapılan **komisyon** ödemeleri ise **tevkifata tabi değildir.**

Makalemizde bahsi geçen web sitelerinin konaklama hizmeti almak isteyen kişilere internet aracılığıyla konaklamak istedikleri otel vb. gibi yerlere site üzerinden yer ayırttıkları, bu rezervasyon işlemi (hizmeti) dolayısıyla elde ettikleri gelirin ise konaklama tesislerinden alınacak olan komisyon tutarları olduğu göz önüne alındığında bahsi geçen **komisyon ödemelerine ilişkin olarak konaklama tesisleri tarafından KVK madde 30 kapsamında tevkifat yapılmaması gerekmektedir.**

Sürecin Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu bakımından değerlendirilmesi halinde ise, bahsi geçen yurtdışında yerleşik web sitelerinin Türkiye'de iş yeri, acentası veya temsilcisi olmaması halinde Türkiye'de elde etmiş olduğu bir ticari kazancın oluşmayacağı, bu nedenle de Türkiye'de doğrudan faaliyet göstermeyen, işyeri (acenta, şube vb.) bulunmayan ve Türkiye'de gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayan söz konusu web sitelerinin, KDV Kanunu'nun 1'inci maddesine göre Türkiye'de ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirdikleri herhangi bir teslim ve hizmet bulunmadığından **katma değer vergisi bakımından mükellefiyet tesis ettirmeleri de gerekmemektedir.**

Türk Vergi Sistemine göre KDV mükellefi olmayan, yurt dışında mukim web sitelerinin katma değer vergisi bakımından defter tutmasına ve VUK'a uygun belge düzenlemesine de gerek bulunmamaktadır. Ancak KDV Kanunu'nun 9' uncu maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği, başka bir anlatımla, yabancı kişi, kuruluş ve firmalarca yapılan hizmetler, **Türkiye'de yapılmış (ithal edilmiş) sayılmakta ise vergilemenin 9' uncu madde uyarınca, yani KDV sorumlusu aracılığı yapılması gerektiği de belirtilmiştir.**

Bu açıklamalar uyarınca, konaklama tesisleri tarafından söz konusu web sitelerine ödenen komisyon tutarı değerlendirildiğinde ise gerek KDV Kanunu gerekse KDV Uygulama Genel Tebliği uyarınca yurtdışında yerleşik firmalarca verilen komisyon hizmetleri, bu hizmetten yararlananlara KDV sorumluluğu getirmektedir. Bu nedenle **Türkiye'de yerleşik konaklama tesisleri tarafından, yurtdışında yerleşik bahsi geçen web sitelerine yapılan komisyon ödemelerine ilişkin tutarların KDV' si sorumlu sıfatıyla Türkiye'de beyan edilmelidir.** Ayrıca hizmeti ithal eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri sorumlu sıfatıyla beyan etmiş oldukları KDV' yi de 1 no.lu KDV beyannamelerinde indirimine konu edebileceklerdir.

SONUÇ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde ortaya çıkan gelişmeler, yaşamımızın diğer alanlarında olduğu gibi ticaretle de bütünleşerek elektronik ticaret platformlarının oluşmasını sağlamıştır. Söz konusu e-ticaret platformlarının pratiğe döküldüğü alan denilince de akla web siteleri gelmektedir.

Turizm sektörünün de aktif bir biçimde kullanmaya başladığı e-ticaret platformlarının başında da, özellikle tüm Dünya genelinde turistlere hitap edebilmek ve farkındalık yaratabilmek amacıyla kullanılan global düzeyde konaklamaya yönelik rezervasyon hizmeti veren web siteleri gelmektedir. Bu web siteleri sayesinde kendilerine konaklayacak yer arayan kişiler, lüks otellerden hostellere kadar birçok farklı konaklama seçeneklerini en uygun konumda seçebilme, diğer konaklama seçeneklerinin fiyatlarıyla karşılaştırabilme, daha önce kalanların yorum ve eleştirilerini görebilme, nihayetinde ise en uygun fiyatlı kalacak bir yeri bulma olanağına kavuşabilmektedirler.

Global web siteleri sayesinde, ulusal sınırları aşan söz konusu rezervasyon yapabilmeye olanak sağlayan hizmet karşılığında elde edilecek gelirlerin hangi ülke tarafından nasıl vergilendirileceği ise sık sık farklı değerlendirmelere tabi tutulmaktadır.

Ulusal ve uluslararası vergilendirme literatüründe, vergilemeye yetkili otoritenin belirlenme sürecinde ise “iş yeri” ve “daimi temsilci” terminolojileri üzerinden hareket edilmeye çalışıldığı görülmektedir. Elektronik platformların bir “işyeri” statüsüne haiz olup olmadığı ise tartışılmaya devam edilmektedir. Bu kapsamda OECD modeli baz alınarak hazırlanıp, ülkeler arasında imzalanan Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının hemen hemen tamamında elektronik platformların bir “işyeri” oluşturduğuna dair bir hükmün ise bulunmadığı gözlemlenmektedir.

Söz konusu anlaşmalar uyarınca “sabit bir yerin” ve “işyerinin” mukim olunan ülkenin haricinde hizmetin verildiği diğer ülke ya da ülkeler de oluşmadığı hallerde ise, verilen hizmet kapsamında elde edilecek gelirin vergilendirme yetkisinin ise “sabit bir yer” ve “işyerinin” bulunduğu mukim ülkeye ait olduğu anlaşılmaktadır.

Ancak verilen hizmetten yararlanan ülkenin de, söz konusu ekonomik aktivite sonucu elde edilen gelirden vergilendirme suretiyle pay almayı arzu etmesi halinde, gerek kendi iç mevzuatına gerekse imzalayacağı Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarına elektronik platformların da kendisi açısından bir “işyeri” oluşturduğuna yönelik düzenlemeleri adapte etmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği

OECD Model Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları

Hollanda Krallığı ile Türkiye Cumhuriyeti Arasında İmzalanan ÇVÖA

ÇELİK Onur, Dünya'da Ve Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamaları İle Sağlanan Mali Teşvikler, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, Yayımlanmamış Yeterlik Tezi, İstanbul, 2011

www.booking.com

www.expedia.com

www.hotels.com

www.trivago.com.tr

<http://www.ilkkimbuldu.com/trivagoyu-kim-kurdu-kurucusu-kim/>

<http://korfezto.org.tr/sayfalar/381/vergi-usul-kanunu-taslagi>

