

## VERGİLENDİRMEDE WEB SAYFASI İŞYERİ OLARAK KABUL EDİLEBİLİR Mİ?

Enver Çoban

SMMM-Bağımsız Denetçi Vergi Hukuk Bilim Uzmanı, Türkiye, e-mail: [envercoban15@gmail.com](mailto:envercoban15@gmail.com)

### GİRİŞ

Günümüz dünyasında internet üzerinden yapılan satışların yansira diğer Google ve Meta Platforms İnc (Eski adıyla Facebook) gibi sosyal ağlarında yaygınlaşması ile elektronik ticaretin payı da giderek artmaktadır.

T.C. Ticaret Bakanlığı Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi (ETBİS) üzerinde<sup>1</sup> 2023 yılı ilk 6 ay verileri incelediğimizde; 2023 yılı ilk 6 ayında ülkemizde e-ticaret hacmi bir önceki yılın aynı dönemine göre %109,7'lik artışla 652,7 milyar TL olarak gerçekleşmiştir.

2023 yılı ilk 6 ayında sipariş adetleri bir önceki yılın aynı dönemine göre %20 artış ile 2 milyar 131 milyon adetten 2 milyar 556 milyon adede yükselmiştir. 2023 yılının ilk 6 ayında perakende e-ticaret hacmi bir önceki yılın aynı dönemine göre %119'luk artışla 390 milyar TL'ye yükselmiştir.

**E-Ticaretin Genel Ticarete Oranı**, 2022 yılı ilk 6 ayında e-ticaretin genel ticarete oranı %18,5 iken bu oran geçen yılın aynı dönemine göre %3,2 artarak %19,1 olarak gerçekleşmiştir.

**Ödeme Yöntemleri Bazında E-Ticaret Hacmi** 2023 yılı ilk 6 ayında ödeme yöntemleri bazında toplam e-ticaret hacminin %62,7'sini 409,3 milyar TL ile kartlı işlemler, %32'sini 209,3 milyar TL ile Havale/EFT ve diğer ödemeler oluştururken, %5,2'sini 34,1 milyar TL ile kapıda ödeme oluşturmaktadır.

E- ticaretin giderek büyük hacimlere ulaşması ile birlikte, vergilendirilme ilkeleri de gerek ülkemizde, gerekse dünya devletlerinde halen tartışılan bir konudur. Ancak vergilendirme yöntemleri tartışılmaya devam ederken bazı ülkeler ise kendine özgü yöntemlerle e- ticaretin vergilendirilmesi amacıyla bir takım vergisel düzenlemeler yapmaktadırlar. Bu vergisel düzenlemeler ise uluslararası hukuk kuralları ile uyumlu olmadığı için birçok hukuksal sorunlara da sebep olmaktadır.

<sup>1</sup><https://www.eticaret.gov.tr/> Erişim tarihi :23.11.2023

Citation/Atf: ÇOBAN, E. (2023). VERGİLENDİRMEDE WEB SAYFASI İŞYERİ OLARAK KABUL EDİLEBİLİR Mİ?. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6):61-64

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:  
Enver Çoban  
E-mail: [envercoban15@gmail.com](mailto:envercoban15@gmail.com)



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.  
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Bu makalemizde ise Google ve Meta Platforms İnc gibi sosyal ağlar aracılığı ile internet ortamında verilen reklam hizmetlerde web sitesinin iş yeri sayılıp sayılmayacağı hususunun Türk Vergi Hukuk, Uluslararası ÇVÖA<sup>2</sup> anlaşmaları ve yargı kararları doğrultusunda değerlendirilmesi yapılacaktır.

## 1-VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE WEB SAYFASI İŞ YERİ MİDİR?

Bilindiği üzere Cumhurbaşkanı'na verilen yetkiye dayanarak 19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ve Eki'nin 1.maddesine göre; internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılan ödemeler gelir ve kurumlar vergisi tevkifat kapsamına alınmıştır. Bu bağlamda GVK'nin 94.maddesi ile KVK' nın 15 ve 30.maddelerinde yer alan vergi kesintisi oranları hakkındaki 2009/14592, 2009/14593, 2009/14594 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında değişiklik yapılmıştır. Kararın uygulama esasları ise 15.02.2019 tarihli ve 30687 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 17 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile açıklanmıştır.

Bu yasal hükümler doğrultusunda Google ve Meta Platforms İnc, Instagram gibi yurt dışı mukim şirketler aracılığı ile internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığı olarak yapılan ödemelerden %15 vergi kesintisi yapılmaktadır.

Ancak bir çok mükellef, internet ortamında reklam hizmeti veren firmaların merkezlerinin yurtdışında bulunduğu, yurtdışında yerleşik firmaların bulunduğu ülkeler ile Türkiye arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının olduğu (CVÖA) bu nedenle iş yeri Türkiye'de bulunmayan bu fir-

malara yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmasının uluslararası ÇVÖA anlaşmalarına aykırı olduğu gerekçesi ile 01.01.2019 tarihinden bu yana davalar açılmıştır. Gerek yerel mahkemeler gerekse idarenin istinaf başvurusu sonrasında Bölge İdare mahkemeleri verdiği kararlarda ise mükelleflerin, Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarına aykırılık iddiasını haklı bulmuş ve yapılan ödemelerin iadesine karar vermiştir.<sup>3 4</sup>

2019 yılından bu yana süreç bu şekilde devam ederken ve bu konuda Danıştay'ın vereceği karar merakla beklenirken, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 10.11.2022 Tarih ve 2022/6154 Esas, 2022/6403 sayılı kararında ise<sup>5</sup> *"Yurt dışında mukim şirketler tarafından Türkiye'deki müşterilere verilen reklam hizmetlerine ilişkin ticari faaliyetlerin asli ve önemli kısmının ya da tamamının bu web sayfaları üzerinden yürütüldüğü, hatta web sayfaları vasıtasıyla yürütülen bu faaliyetin, ticari faaliyetin asli fonksiyonlarını oluşturduğu, dolayısıyla ilgili web sayfalarının "ticari faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer" yani işyeri olarak kabulü gerektiği sonucuna ulaşıldığından, yurt dışında mukim şirketlere gerçekleştirilen ödemeler üzerinden yapılan vergi kesintisinde hukuka aykırılık bulunmadığından temyize konu Vergi Dava Dairesi kararında isabet görülmemiştir. "* denilmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesinin bu kararından sonra sürecin nasıl bir yol alacağı konusu da tartışılır hale gelmiş bulunmaktadır.

2 Türkiye Cumhuriyeti İle İrlanda Arasında Gelir Ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması

3 İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 26.10.2023 tarih ve Esas 2023/1164 Karar 2023/1677

4 İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 12.09.2023 tarih ve Esas 2023/1233, Karar:2023/1302

5 Danıştay Dördüncü Dairesi 10.11.2022 Tarih ve Esas: 2022/6154, Karar :2022/6403

## 2- DANIŞTAY KARARINDAN SONRA WEB SİTESİNİN İŞ YERİ OLUP OLMADIĞININ VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Google ve Meta Platforms İnc şirketlerinin vergilendirme açısından merkez adresleri İrlanda'dır.

Türkiye ile İrlanda arasında 24 Ekim 2008 tarihinde, Dublin'de "*Türkiye Cumhuriyeti İle İrlanda Arasında Gelir Ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması*" imzalanmış ve 10 Ağustos 2010 tarihli ve 27668 Sayılı Resmi Gazete de yayınlanmıştır.

İş yerinin tanımı ise bu sözleşmenin 5. Maddesinde yapılmıştır. Bu maddeye göre iş yeri;

"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) atölye ve (f) maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer." Olarak tanımlanmıştır.

7. Fıkrasında ise "*Bir Akit Devlet teşebbüsü, diğer Akit Devlette, işlerini yalnızca kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için bu Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır.*" Hükümleri yer almaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 156. Maddesinde ise iş yeri tanımı ise;

"*Ticari, snai, 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, snai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icra-*

*sına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.*" Hükümlerini içermektedir.

Söz konusu şirketlerin ülkemizde iş yeri, şube, acente, ofisi veya temsilcisi bulunmaktaki ve merkezi İrlanda'dadır.

Yukarıdaki yapılan açıklamalar, Türk vergi mevzuatı, ÇVÖA ve Danıştay kararı birlikte değerlendirildiğinde; iş yeri fiziki bir yerdir. Şu anda yürürlükte bulunan vergi kanunlarında web sayfasının iş yeri olduğu yönünde hiçbir hukuki düzenleme bulunmamaktadır. Bir an için web sayfasının iş yeri olarak kabul edildiği varsayılrsa dahi esas reklam hizmeti veren firmanın web sunucusunun fiziki yeri yine Türkiye de değildir.

Bu konuda vergi mahkemelerinde açılan bütün davalar mahkemenin kabul kararı ile sonuçlanmış ve idarenin istinaf başvuruları da Bölge idare mahkemeleri dava dairelerince reddedilmiştir.

Anayasanın Vergi Ödevi başlıklı 73. Maddesinde ise;

"*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*" Hükümleri yer almaktadır.

Bu yasal hükümler karşısında Cumhurbaşkanı'na verilen yetki, Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmakla sınırlandırılmıştır. Oysa Cumhurbaşkanı Kararı ile getirilen düzenleme, kanunda yer alan bir oranın aşağı veya yukarı sınırlar içerisinde değişikliği değil, yeni bir vergi ihdası ve oranının belirlenmesidir.

Bu nedenden dolayı 476 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı her şeyden evvel Anayasa'ya aykırıdır

ÇVÖ anlaşmasında ise yukarıda özetlendiği üzere söz konusu firmaların Türkiye' de iş yeri bulunmaması nedeniyle reklam hizmeti sonucunda elde edilen gelir İrlanda da vergilendirileceğinden, sözleşmeye aykırı bir şekilde ayrıca Türkiye'de %15 stopaja tabi tutulması anlaşmaya rağmen mükerrer olarak vergilendirilmiş olmakta ve aynı zamanda en başta Anayasa'ya, uluslararası hukuk kurallarına ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına aykırılık teşkil etmektedir.

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları Anayasamızın 90. Maddesinin son fıkrasına göre kanun hükmündedir.

Anayasa'mızın 90 maddenin son fıkrası ise *"Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır."* Hükümlerini içermektedir.

Madde metninde de görüleceği üzere uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir. Dolayısı ile Anayasa'nın kanun saydığı sözleşmelere aykırı bir yasal düzenleme yapılması açıkça hukuka aykırıdır.

### 3- SONUÇ

Bütün anayasal devletlerde vergi, hukuk devleti ilkesinin gereği olarak yasal güvence altına alınmıştır. Ülkemiz de de Anayasamızın 73. Maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı belirtilmiştir.

Verginin bu kanunilik ilkesinin yanında belirlilik ilkesi gereği olarak aynı zamanda, vergilemeye ilişkin unsurların açık, erişilebilir ve öngörülebilir olmasını da gerekmektedir. Türk vergi mevzuatında, uluslararası

hukukta ve ÇVÖA' da açıklanmış iş yeri tanımı varken, Danıştay Dördüncü Dairesi kararında hukuka aykırı şekilde bir yorum veya kıyas yaparak yurtdışında mukim firmalar açısından web sayfasını iş yeri olarak kabul etmesi, özellikle uluslararası hukuk kuralları ve ÇVÖA gereği, vergi hukukuna uyarlık göstermeyecektir.

Danıştayın bu son kararı, yeni hukuki tartışmaların başlangıcı olacaktır.

### KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar verisi kanunu

17 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

<https://gib.gov.tr/gibmevzuat/>, Erişim:23.11.2023

<https://gib.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari/>, Erişim:23.11.2013

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim:23.11.2023

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/dunyada-ilk-defa-danistay-cvoa-tanimlari-nin-aksine-web-sitesi-is-yeridir-dedi/>, Erişim:23.11.2023