

Konu:

İNTERNET ORTAMINDA VERİLEN REKLAM HİZMETLERİNDE VERGİ KESİNTİSİNE DAİR DÜZENLEMİYİ “ELEKTRONİK İŞ YERİ” KAVRAMI İLE İÇ HUKUK VE ULUSLARARASI 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 Cumhurbaşkanlığı 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 ödemedan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı 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 atfedilebilir 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 uyumsuzluklarda 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 edilmesinin gerektiğinin amaçlandığı, bunun yanında internet sitesi gibi "elektronik iş yeri"nin 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 yeri"ni 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,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

Vergi Mahkemesi Kararı

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge, Ortak

evetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge, Direktör

gogredik@mazarsdenge.com.tr

T.C.
İSTANBUL
VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO :
KARAR NO :

DAVACI :
VEKİLLERİ :

DAVALI :
VEKİLLERİ :

DAVANIN ÖZETİ : Davacı şirket tarafından ihtirazi kayıtla verilen 2019/... dönemi muhtasar beyannamesine istinaden gerçekleşen TL'lik kurum stopaj vergisine ilişkin tahakkukun iptali ve mezkur meblağın kanuni faiziyle iadesi istemiyle açılan davada; iç mevzuatımızda dar mükellef kişilerin Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançların vergilendirilmesinde, safi kazanç üzerinden yıllık beyanname ile vergilendirme esasının benimsendiği, dar mükellef kişilerin Türkiye'de işyerleri olmaksızın ticari faaliyette bulunması durumunda bu ticari faaliyetleri sebebiyle Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması uyarınca Türkiye'de vergilendirme yapılamayacağı, kendileri tarafından internet ortamında reklam hizmeti ödemesi yapılan kurumların İrlanda mukimi olduğu ileri sürülmektedir.

SAVUNMANIN ÖZETİ : Davacı şirketin 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı uyarınca internet ortamında reklam hizmeti verenlere yapılacak ödemelerden %15 gelir vergisi kesilmesinin usul ve yasaya uygun olduğu, işe ilişkin sabit yer kavramından "dijital işyeri" tanımının da değerlendirilmesi gerektiği, ileri sürülerek davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren İstanbul Vergi Mahkemesi'nce duruşma için önceden belirlenen gün ve saatte davacı tarafı temsilen ve davalı idareyi temsilen ise 'nun geldiğinin görüldüğü, taraf vekilleri dinlendikten sonra duruşmaya son verilerek dava dosyası incelenerek için gereği görüldü:

Dava;davacı şirket tarafından ihtirazi kayıtla verilen 2019/... dönemi muhtasar beyannamesine istinaden gerçekleşen TL'lik kurum stopaj vergisine ilişkin tahakkukun iptali ve mezkur meblağın kanuni faiziyle iadesi istemiyle açılmıştır.

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 35.maddesinde, herkesin, mülkiyet ve

T.C.
İSTANBUL
VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO :

KARAR NO :

miras haklarına sahip olduğu, 90.maddesinin 5.fikrasında ise usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmaların kanun hükmünde olduğu, bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümlerinin esas alınacağı belirtilmiştir.

10.08.2010 tarihli resmi gazetede yayımlanan ve 18.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren, Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın 2.maddesinde, bu anlaşmanın, (a) İrlanda yönünden: (i) gelir vergisi;(ii) kurumlar vergisi; ve (iii) sermaye değer artış kazançları vergisi; (b) Türkiye yönünden: (i) gelir vergisi (Gelir Vergisi); (ii) kurumlar vergisi (Kurumlar Vergisi);ne uygulanacağını belirtildiği, 5.maddesinde, bu Anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" teriminin, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına geldiği, "İşyeri" 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, 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, eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebileceği düzenlemelerine yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanun'unun 11.maddesinin 1.fikrasında, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu oldukları, 6745 sayılı Kanunla değiştirilen son fıkrasında ise Cumhurbaşkanının, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına 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 kesinti oranları tespit etmeye yetkili olduğunun belirtildiği, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'unun 1.maddesinde,a) Sermaye şirketleri.b) Kooperatifler.c) İktisadî kamu kuruluşları.ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.d) İş ortaklıklarının kazançlarının kurumlar vergisine tâbi olduğu, 3.maddesinde, (1) Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği, (2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtildiği,....(5) Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.....(6) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve

T.C.
İSTANBUL
VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO :

KARAR NO :

yönetildiği merkezdir..... , 15.maddesinde, Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorunda oldukları,ğ) (Ek: 20/8/2016-6745/65 md.) Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden..... düzenlemelerine yer verilmiştir.

18.12.2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının Eki Karar'ın 1.maddesinde,213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci 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, 3.maddesinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasına "15- Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden; a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15." bendinin eklendiği belirtilmiştir.

Dava dosyasının incelenmesinden, davacı şirket tarafından 2019/ döneminde İrlanda mukimi şirketinden internet ortamında aldığı reklam hizmetine yapmış olduğu ödemeye ilişkin ihtirazi kayıtlı fazladan tahakkuk eden -TL kurum stopaj vergisine ilişkin tahakkukun iptali ve fazladan ödenen meblağın faiziyle iadesi istemiyle iş bu davanın açıldığı görülmektedir.

Kural olarak, İrlanda mukimi şirketi Türkiye'de mukim davacı şirkete internet ortamında reklam hizmeti vermesi sebebiyle elde edilen gelir sebebiyle kendi ülkelerinde vergilendirileceği gibi Kurumlar Vergisi uygulaması bakımından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'unun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtildiğinden ve mezkur şirketlerin kanuni merkezinin İrlanda olması ve işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez olan iş merkezinin de Türkiye olmaması sebebiyle ayrıca Türkiye'de de vergilendirilmesi gerekmektedir. 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 andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümlerinin esas alınacağı belirtildiğinden İrlanda ile Türkiye arasında akdedilen 10.08.2010 tarihli resmi gazetede yayımlanan ve 18.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren, Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer

T.C.
İSTANBUL
VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO :

KARAR NO :

Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması Türk Kanunlarının yerine uygulanacaktır.

Mezkur 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 geldiği belirtilmiştir.

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

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde yer alan "işyeri" tanımı incelendiğinde, iş yerinin, mağaza, yazıhane, idarehane, imalathane, şube, depo gibi sabit bir yer, yani fiziki bir yer olarak düzenlendiği, maddede yer alan "*ticari, sımai 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 işyeri"nin anılan madde kapsamında "işyeri" olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı, çünkü 213 sayılı Kanun'un anılan 156'ncı maddesinin aynı şekilde 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'ncı maddesinde yer alan "işyeri" maddesi, Tasarının 129'uncu maddesinde aynen yer almakla birlikte, Tasarının 130'uncu maddesinde ise "elektronik ortamda işyeri" maddesine yer verildiği, dolayısıyla söz konusu Tasarı ile kanun koyucunun bile 213 sayılı Kanun'un mevcut 156'ncı maddesinde yer alan "işyeri"nin, "elektronik ortamda işyeri"ni kapsamadığını kabul ettiğinin bir göstergesi olduğu anlaşılmaktadır.

Bu durumda iç hukukta ve uluslararası sözleşmede belirlenen işyeri tanımının "elektronik ortamda işyeri"ni de kapsayacak şekilde yorum ve kıyas yoluyla genişletilmesinin başta Anayasa olmak üzere mevcut yasal düzenlemelere de aykırı olduğu anlaşıldığından, dava konusu TL'lik kurum stopaj vergisine ilişkin tahakkukun iptali ve ödenen meblağın davacıya iadesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Davacının faiz istemi bakımından;

Bilindiği üzere faiz, paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine vermiş olduğu zararın karşılığı, başka bir ifadeyle tazmini olarak tanımlanmaktadır. Hukuken öngörülmeyen bir paranın tahsili sonrası doğan zararın tazmini hususunun da bir hukuk devletinde, Anayasanın 125'inci maddesinin "İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür" hükmünde tanımını bulan "İdarenin Sorumluluğu" ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi bir zorunluluktur. Bu haliyle ihtilafta, yukarıda açıklandığı

T.C.
İSTANBUL
VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO :
KARAR NO :

üzere tahsili hukuka aykırı bulunan ve kullanımından mahrum kalınan TL'nin bu husustaki genel hükümleri içeren 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'da öngörülen oranda ve ödenme tarihinden itibaren faiz uygulanmak suretiyle davacıya iadesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, **davanın kabulüne**, dava konusu TL'lik kurum stopaj vergisine ilişkin tahakkukun iptaline, TL'nin bu husustaki genel hükümleri içeren 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'da öngörülen oranda ve ödenme tarihinden itibaren faiz uygulanmak suretiyle davacıya iadesine, aşağıda dökümü yapılan TL yargılama giderinin ve A.A.Ü.T. uyarınca duruşmalı işlerde hesaplanan

TL vekalet ücretinin davalı idareden alınarak davacıya ödenmesine, artan posta gideri avansının kararın kesinleşmesinden sonra davacıya iadesine, işbu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde İstanbul Bölge İdare Mahkemesi nezdinde istinaf yolu açık olmak üzere, 22/11/2019 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

Başkan

Üye

Üye

YARGILAMA GİDERLERİ :

Başvurma Harcı :

Vekalet Harcı :

Posta Gideri :

TOPLAM :



