



ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Burak DEMİRKAN (*)

1 - GİRİŞ

Bilişim sektöründeki değişime paralel bir hızda gelişim gösteren internet, günümüzde çok önemli bir ekonomik güç haline almıştır. Bu güç içinde önemli bir yere sahip olan elektronik ticaret, yarattığı fırsatların yanında bir çok sorunu da beraberinde getirmiştir. Bu sorunların başında elektronik ticaretin vergilendirilmesi yer almaktadır.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde mükellefin kim olduğunun saptanması, vergilendirilecek unsurun tesbiti, vergiyi alacak idarenin belirlenmesi ve verginin sistematik bir şekilde toplanması gibi hususların yanında ülkeler açısından, yeni bir ekonomik çevrenin ve bu çevrede ortaya çıkan gelir ve kârların mevcut vergi kanunları çerçevesinde nasıl sistem içine alınacağı veya eğer değiştirilecekse yeni sistemin nasıl oluşturulacağı ve en azından bu aşamada vergi matrahının erimesiyle ortaya çıkacak gelir kayıplarının mali etkisi ve nasıl telafi edileceği konuları dikkate alınmalıdır.

2- ELEKTRONİK TİCARET

2.1- Tanım

Bu konuda en yaygın genel kabul görmüş tanım OECD (İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) tarafından yapılan " Sayısallaştırılmış yazılı metin, ses ve görüntünün işlenmesi ve iletilmesine dayanan kişileri ve kurumları ilgilendiren tüm ticari işlemler " tanımıdır. OECD, e-ticaret sürecini ise şu şekilde tanımlamıştır;

- Ticaret öncesi firmaların elektronik ortamda bilgilenmesi ve araştırma yürütmesi,
- Firmaların elektronik ortamda buluşması,
- Ödeme sürecinin yerine getirilmesi,
- Taahhüdün yerine getirilmesi, mal veya hizmetin müşteriye teslimi, satış sonrası hizmetlerin temin edilmesidir.

2.2- Kapsam

E- ticaret kapsamındaki faaliyetler şunlardır: Geleneksel yollarla teslim edilen (posta ve kurye gibi) ürünlerin ve hizmetlerin elektronik siparişi, fiziksel olmayan mal ve hizmetlerin (yazılım, elektronik dergi, eğlence ve bilgi hizmetleri gibi)

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

teslimatı ve ödemesi, elektronik para transferi, ortak tasarım geliştirme ve mühendislik, elektronik hisse alış-verisi ve borsa, elektronik konşimentolar, elektronik müzayede, elektronik kaynaklar, kamu gelirleri, direk müşteri pazarlaması ve satış sonrası hizmetler. Aynı zamanda elektronik ortamda açık ve kapalı ağlar üzerinden yapılan mal (taşınır, taşınmaz) ve hizmet ticareti (bilgi servisleri, danışmanlık, finans, hukuk, sağlık, eğitim, ulaştırma vb.) ticareti, sayısal biçime çevrilmiş yazılı metin, ses, video görüntülerin işlenmesi ve iletilmesi, ürün tasarımı, üretim, üretim izleme, sevkiyat izleme, tanıtım, reklam ve bilgilendirme, sipariş verme, sözleşme yapma, banka işlemleri ve fon transferi, gümrükleme, elektronik para (sanal para) çıkarma, sayısal imza, e-noterlik, güvenilir üçüncü taraf işlemleri, vergilendirme ve vergi toplama, fikri mülkiyet haklarının transferi ve kiralanması gibi işlemler e-ticaret kapsamında değerlendirilmektedir.

3- DÜNYADA ELEKTRONİK TİCARET

1991 yılında dünyada 3 milyondan az internet kullanıcısı varken 1999 yılında bu sayı 250 milyon kişiye ulaşmıştı ve bu kişilerin yaklaşık yüzde yirmi beşi elektronik ticaret sitelerinden online olarak 110 milyar \$ değerinde alışveriş yapıyordu.

2008 yılı itibarıyla ise dünyada 542 milyon internet sunucusu bulunmaktadır. OECD ülkelerinde hane halkının %58'i evden internete bağlanmaktadır. Kore (%94), İzlanda (%84) ve Hollanda (%83) bu konuda en büyük paya sahip ülkelerdir. 2007 yılı itibarıyla OECD ülkelerindeki büyük ve orta ölçekli şirketlerin %97'si internet kullanmaktadır. İnsanların yaklaşık %25'inden fazlası internet üzerinden mal ve hizmet satın almakta ya da sipariş vermektedir. Şirketlerin üçte biri satın almalar için, %17'si ise mal ve hizmet

satmak için interneti kullanmaktadır. Çoğu OECD ülkesinde e-ticaretin toplam satışlar içindeki payı hala çok küçük olsa da, bu oran bir çok ülkede önemli artışlar göstermektedir. 2006 yılı itibarıyla Kore, Danimarka, İngiltere, Fransa ve İrlanda'da e-ticaret toplam iş hacminin %15'inin üstündedir. AB'de 2008 yılında 16-74 yaş arası bireylerin %32'si mal ve hizmet satın almak için interneti kullanmaktadır. İnternet üzerinden en çok talep gören mal ve hizmetler sırasıyla seyahat-tatil, giyim-spor eşyaları, kitap-magazin, ev eşyaları, biletler, film-müzik ve elektronik eşyalardır. AB'de firmaların %64'ünün web sitesi vardır. Bu firmalardan %57'si ürün kataloğu ya da fiyat listesi sunmak, %26'sı online sipariş işlemlerini kolaylaştırmak için interneti kullanmaktadır.

4- TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK TİCARET

Türkiye'de girişimlerde bilgisayar kullanım ve internet erişimine sahiplik oranları 2007 yılı Ocak ayında sırasıyla % 88.7 ve % 85.4 iken, bu oranlar 2008 yılı Ocak ayında % 90.6 ve % 89.2'ye yükselmiştir. İnternet erişimine sahip girişimlerin web sayfasına sahiplik oranları 2007 yılı Ocak ayında % 63.1, 2008 yılı Ocak ayında ise % 62.4'tür. 2007 yılında web sitesine sahip olan girişimlerin, bu sayfalar üzerinden sundukları hizmetler sırasıyla; % 78.4 ile "ürün kataloglarına ve fiyat listelerine erişimi sağlamak", % 44.5 ile "girişim tarafından üretilen ürünlerin pazarlanması" ve % 28.4 ile "satış sonrası destek hizmetleri sağlanması"dır.

2008 yılı içerisinde gerçekleştirilen Hane Halkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması sonuçlarına göre hanelerin % 24,5'i internete erişim imkânına sahiptir. Bilgisayar ve internet kullanım oranının en yüksek olduğu yaş grubu 16-24'tür. Bu yaş grubunu 25-34 yaş grubu izlemektedir. Bilgisayar ve İnternet kullanım oranı tüm

yaş gruplarında erkeklerde daha yüksektir. 2008 yılı Ocak-Mart döneminde internet kullanan hane halkı bireylerinin % 7,2'si internet üzerinden kişisel kullanım amacıyla mal veya hizmet siparişi vermiş ya da satın almıştır. Nisan 2007-Mart 2008 dönemini kapsayan son 12 ayda internet üzerinden mal veya hizmet siparişi veren ya da satın alan hane halkı bireylerinin % 30,4'ü internet üzerinden elektronik araçlar almıştır. Bunu % 25,2 ile ev eşyası, % 23,4 ile kitap, dergi, gazete, % 18,2 ile giyim, spor malzemeleri izlemiştir.

Bankalar arası Kart Merkezi verileri baz alınarak SM Bilişim tarafından gerçekleştirilen bir çalışmada, Türkiye'de sanal pos üzerinden yapılan e-ticaret hacminin 2008 yılı ilk altı ayı sonunda, 2007 yılı ilk altı ayına göre %65 artış ile 3,9 milyar YTL seviyesine ulaştığı belirtilmektedir. 2005 ve 2006 yıllarında aylık yaklaşık 100-200 milyon YTL seviyesinde gerçekleşen e-ticaret hacmi, 2007 yılından bu yana hızla ilerleyerek aylık 700 milyon YTL seviyelerini aşmış durumdadır. 2008 yılı itibarıyla, ilk kez alışveriş içinde e-ticaretin payı %5 seviyesini aşmıştır.

5- ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Genel olarak e-ticaretin vergilendirilmesinde henüz yeterli düzeye ulaşıldığını söylemek mümkün değildir. Uluslararası alanda yürütülen çalışmalara karşın mevcut vergi sistemleri hala, e-ticaret karşısında gerek dolaylı gerekse dolaysız vergi uygulamalarında ciddi uyum zorluklarıyla karşı karşıya bulunmaktadır. Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde sorun yaratan faktörleri aşağıdaki konu başlıkları ile sıralamak mümkündür:

- **Elektronik Ticaretin Global Düzeyde Gerçekleşmesi:** E-Ticaret, gümrük sınırlarını aşarak ticareti global düzeye çok kolay bir şekilde taşımaktadır. Kurulma maliyeti yerleşik ticari şirket-

lere göre daha ucuza mal olan sanal şirketler sayesinde küçük ve orta ölçekli şirketler dünya piyasalarına rahatlıkla açılabilmiştir. E-Ticaretin bu özelliği vergilendirmede en büyük problem olarak karşımıza çıkan vergilendirme yetkisi sorunu da beraberinde getirmiştir.

- **Web Sunucusunun Uzaktan İşletilebilmesi:** Web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi aslında vergileme konusunda oluşan birçok sorunun çözüme kavuşturulmasını zorlaştırmaktadır.

- **Kimliklerin ve İşlemlerin Gizliliği:** Sanal ortamda gerçekleştirilen e-ticarette alıcı ile satıcının birbirlerinin kimliğini bilmemeleri ya da yanlış bilgilendirilmeleri mümkündür. İnternet üzerinden yapılan alışverişlerde taraflar kimliklerini kendi rızaları ile beyan etmedikleri takdirde vergi idareleri dahil üçüncü bir şahsın bu durumdan haberdar olması söz konusu olmayabilir. Bu durum vergi kaçırma eylemlerine uygun ortamı hazırlamıştır.

- **Dijital Ürünler:** Dijital ürünler, fiziki mallar gibi geleneksel teslim yöntemleri kullanılmadan ve gümrük sınırlarına girmeden, bilgisayardan bilgisayara internet vasıtasıyla indirilebilen ürünlerdir. Bu ürünlere örnek olarak; yazılım, müzik ve sinema eserleri verilebilir. Bu ürünlerin karakteri; yani hizmet olarak mı, yoksa mal olarak mı değerlendirileceği, gayri maddi hak kapsamına girip girmeyeceğinin tespit edilmesi ve bu ürünlerin satışından elde edilecek gelirin hangi kazanç kapsamına gireceği, vergilendirme sistematığı açısından karşılaşılan en temel sorunlardır.

- **Fiziksel Varlığı Bulunmayan Şirketler:** Teknolojik gelişmeler internet üzerinde fiziksel mevcudiyeti olmayan işletmelerin (e-işletme) kurulmasına neden olmuştur. Bu tür işletmelerde fiziksel olmayan varlıklar işletme değerlerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Bu tür işletmelerde fiziksel olmayan varlıklar nasıl giderleştirilecektir

ya da fiziksel varlığı olmayan işletmelerin giderleri nelerden oluşacaktır?

- İşyeri Kavramının Fiziksel Mekânı Esas Almasının Yarattığı Sorunlar: Elektronik ticarete gelir üzerinden alınan vergiler açısından yaşanan tartışmalar devlet ülkesinde bulunma veya örgütlenme kavramlarının “fiziken bulunma” olarak anlaşılmasından kaynaklanmaktadır. Gelir getirci faaliyetin fiziksel mekânı bakımından kurumların veya internet servis sağlayıcının, sunucunun ya da kullanıcının bulunduğu yer önemsizleştikçe, faaliyetin nerede gerçekleştiğini belirlemek de zorlaşmaktadır.

E-ticaretin nasıl vergilendirileceği konusundaki görüşleri başlıca dört ana başlıkta toplamak mümkündür: Birincisi, elektronik ortamın bir serbest ticaret bölgesi gibi değerlendirilmesi ve vergilendirilmemesi; ikincisi, elektronik işlemlerin ticari mahiyet ve önemlerinin dikkate alınmadan bir “bit vergisi” ile vergilendirilmesi; üçüncüsü, e-ticaretin mevcut mevzuata göre vergilendirilmesi; dördüncüsü ise, vergi kanunları ve uluslararası vergi anlaşmalarına e-ticaret için yeni hükümler konularak vergilendirilmesi ve gerekirse yeni vergilerin konulmasıdır. Elektronik ortamın bir serbest bölge kabul edilerek vergi dışı bırakılması, aynı ticari işlemleri geleneksel yollarla yapan taraflar aleyhine rekabet eşitsizliği doğuracaktır. Bu durum verginin en temel ilkelerinden biri olan adalet-genellik ilkesinde bir zedelenmeye neden olacaktır. E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda, bir dolaylı vergi olarak önerilen “bit vergisi” ile mal veya hizmetlerin vergilendirilmesinden çok, satış anında kullanılan bilgilerin vergilendirilmesi öngörülmektedir. Bit vergisinde matrahi, gönderilen veriler oluşturacaktır. Böyle bir uygulama sadece ticari işlemlerin değil, haberleşme amaçlı elektronik işlemlerin de vergilendirilmesine yol açacaktır. Ancak, bit vergisi

sadece elektronik noterler kanalıyla yapılan işlemlerde ve damga vergisi yerine kullanılan özel bir e-ticaret vergisi olarak düşünülebilir. Bu vergiyle, e-ticaretin geleneksel ticaret yoluyla elde edilen vergi gelirlerinin azalmasıyla ortaya çıkan vergi kaybını önleyebileceği öngörülmektedir. E-ticaretin gerçekleştiği sanal ortam, birçok açıdan vergi denetimini güçleştirecek özellikler taşımakta ve bunun sonucu olarak da vergi kaçırma/vergiden kaçınmaya elverişli bir zemin oluşturmaktadır. Bu nedenle e-ticaretin mevcut mevzuata göre vergilendirilmesi durumunda, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma amacıyla olan mükelleflere yasal boşlukların bırakılmasına neden olacaktır. Diğer bir öneri ise, vergi kanunlarında ve vergi anlaşmalarında e-ticarete uygun revizyona gidilmesidir. Henüz gelişme aşamasında olan e-ticaretin hangi alanlarda ilerleme kaydedeceğini ve elektronik teknolojisinin nasıl bir gelişme göstereceğini bugünden tahmin edebilmek zordur. Bu nedenle gelir idaresinin, e-ticaretin teknik altyapısında meydana gelen gelişmeleri yakından takip etmesi ve hukuki altyapının oluşturulması aşamasında, vergi kanunlarında değişiklik (ve gerekirse yeni vergi ihdası) yapılmasında zaman kaybetmemesi gerekmektedir. Ancak zaten yeterince karmaşık olan vergi mevzuatının daha da karmaşık hale getirilmemesi için yeni vergi ihdası en son çare olarak dikkate alınmalıdır. Bu dört görüşten e-ticaretin öncelikle mevcut vergileme ilke ve düzenlemelerinin uygulanması suretiyle çözümlenmesi yaklaşımı özellikle gelişmiş ülkeler tarafından kabul görmektedir. Ancak, mevcut ilke ve düzenlemelerin e-ticarete uygulanması halinde gerek gelir üzerinden alınan vergiler açısından gerekse harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından bazı güçlüklerin ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır.

5.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi

Gelir Vergisi Kanunu (GVK), gelirin tanımlanmasında elektronik ticaret ile geleneksel ticaret kavramları ile ilgili olarak herhangi bir ayrıma gitmemiştir. Elektronik ticarete konu olan gerçek kişilerin, sanal ortamda gerçekleşen, bir takvim yılındaki ticari ve mesleki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmeleri gerekmektedir. Ancak gerçek kişilerin sınır ötesi ticari ve mesleki faaliyetleri ile ilgili olarak nasıl vergilendirilecekleri uluslararası alanda önemli bir tartışma konusudur.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesindeki en temel konulardan biri de gerek gerçek kişilerin, gerekse tüzel kişilerin mükellef olma durumlarının hangi kriterlere göre belirleneceği sorunudur. Bu sorunun çözümü çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından da önem taşımaktadır. Bilindiği üzere, uluslar arası vergi hukukunda mükellefiyet iki farklı yaklaşıma göre belirlenmektedir. Bunlardan birincisi "kaynak ilkesi", ikincisi ise "ikametgâh ilkesi"dir. Kaynak ilkesinde, gelirin kaynağını oluşturan ülkelerin kendi ulusal sınırları içerisinde elde edilen gelirleri vergileme hakkına sahip oldukları kabul edilmektedir. İkametgâh ilkesinde ise, gerçek kişilerin ve kurumların yerleşik oldukları yer, bir takım objektif dış belirtilerden hareket edilerek belirlenmeye çalışılır. Bu kriterler genellikle ekonomik ya da sosyal ilişkilerin yoğunlaştırıldığı ülke şeklinde belirlenmiştir. Ayrıca hem kaynak hem de ikametgâh ilkesinde bir faaliyetin vergilendirilmesi için bu faaliyetin bir işyeri aracılığıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Tam ve dar mükellefiyet ayrımı da bu iki yaklaşım esas alınarak ortaya çıkmıştır. Buna göre tam mükellefiyet, mükelleflerin hem yerleşik oldukları ülkede hem de diğer ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmeleridir. Dar mükellefiyet ise, kişilerin

yerleşik oldukları ülkeler dışındaki bir ülkeden elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmelerini ifade etmektedir.

E-ticaret, bireylere buldukları coğrafi konumlarını terk etmelerini gerektirmeksizin bir başka ülkenin egemenlik alanında faaliyette bulunma olanağı sunmaktadır. Bu bağlamda, uluslararası vergilendirmenin en temel ilkelerinden biri olan ikamet ilkesi anlamını yitirmektedir. Ayrıca elektronik ortam, firmalar ve bireyler için ticaret yaparken faaliyetlerini gerçek olmayan kimlikler altında yürütebilme olanağı da sağladığından mükelleflerin gerçek kimliklerini tespit etmek güçleşmektedir. Özellikle vergi cennetleri olarak bilinen ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerde bu durum daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Böylelikle, bir takvim yılı içerisinde altı aydan fazla kalma şartına bağlı tam mükellefiyet uygulamaları artık önemini kaybetmektedir. İşletmeler, elektronik ticaret aracılığıyla mal ve hizmetlerin tüketildiği ülkede fiziksel varlık göstermeden satış yapabilmektedirler.

Kurumlar vergisi açısından kabul edilen "iş yeri ölçütü" de coğrafi bağımlılığı gerektirdiğinden, e-ticaretle uyumlu olmamaktadır. Elektronik ticaretin gelişmesiyle birlikte iş yeri tanımıyla ilgili yaklaşımlar da değişmeye başlamıştır. Bugüne kadar yapılan tanımlamalarda, gelirin elde edildiği yerin belirlenmesine yönelik düzenlemelerde esas olan, vergiyi doğuran olayın coğrafi konum olarak gerçekleştiği yerden hareketle vergilendirme yetkisinin belirlenmesidir. Bu nedenle, uluslararası işlemlerde devletlerin vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde, ilke olarak, kaynak ilkesi esas alınmaktadır. Bu noktada, e-ticarette gelir üzerinden alınan vergiler açısından, sabit iş yerinin tanımını yapmak zorluklar içermektedir. Başlangıçta, sabit iş yeri fiziksel yer olarak görülüp, yayının yapıp internet sunucu-

larının olduğu yerler, sabit iş yeri olarak görül-
müşlerdir. Ancak internet sunucularının aynala-
ma (mirroring) yöntemi ile farklı yerlerde buluna-
bilmesi, bu ilkeye olan bağlılığı azaltmıştır.
OECD'nin konuyla ilgili çalışmalarında, sunucu-
ların sabit iş yeri sayılmayacakları yaklaşımı gi-
derek ağırlık kazanmaktadır. Çünkü, internet tek-
nolojisinin gelişmesiyle sunucu ya da eşdeğerle-
rinin, dünya üzerinde fiziksel bir yerleşimi yerine
uydular üzerinden de hizmet vermesi mümkün
bulunmaktadır.

Konuya Türkiye'deki mevzuat açısından bak-
ıldığında ise, VUK'un 156. maddesinde tanımla-
nan işyeri kavramı anlaşma hukukundaki dü-
zenlemeye paralel olarak coğrafi anlamda sabit
olmayı gerektirmektedir. Buna karşılık, GVK'ya
göre ticari ve mesleki kazançların vergilendiril-
mesi için bu kazançların bir işyeri aracılığıyla el-
de edilmesi zorunlu olmadığından tam mükellef-
lerin anılan kazançları işyerinin bulunup bulun-
mamasına bakılmaksızın ticari veya mesleki ka-
zanç esaslarına göre vergilendirilecektir. Bu se-
beple, ticari veya mesleki faaliyetlerin internet
ortamında icra edilmesi iç vergileme açısından
önemli bir problem yaratmamaktadır. Kaldı ki, iş-
yerinin varlığı şart olsa bile elde edilen kazançlar
bu kez diğer kazanç ve iratlar kapsamında vergi-
lendirilecektir ve bu itibarla internette ticaret
yapmak için web sitesi açan ve bu site aracılığıyla
kazanç elde eden gerçek kişiler gelir vergisi
yönünden; KVK'nın 1. maddesinde belirtilen tü-
zel kişiler vasıtasıyla söz konusu kazançların el-
de edilmesi durumunda ise kurumlar vergisi yö-
nünden mükellefiyet ve yükümlülükler gündeme
gelecektir.

Elektronik ortamda yapılan ticari veya mesle-
ki faaliyetlerin gelir vergilemesi ile ilgili olarak
ortaya çıkardığı diğer bir sorun da elde edilen ka-
zancın niteliği ile ilgilidir. Kazancın niteliğinin

belirlenebilmesi için kazanç sağlayan faaliyet
karşılığında alınan bedelin mahiyetinin belirlen-
mesi gerekir. Bu sorunun çözülebilmesi için
OECD bünyesinde oluşturulan teknik danışma
kurulu (Technical Advisory Group-TAG) iki fark-
lı öneride bulunmuştur. Bu önerilerden birincisi,
e-ticaret yoluyla satışı gerçekleştirilen dijital
ürünlerden elde edilen gelirlerin firma karı olarak
nitelendirilmesi, ikincisi ise söz konusu gelirlerin
gayri maddi hak bedeli (royalties) olarak değer-
lendirilmesidir.

Ülkemizin de taraf olduğu OECD Model An-
laşmasının 12. maddesinde kazancın ticari ka-
zanç ya da gayri maddi hak bedeli olarak değer-
lendirilmesinin farklı sonuçları bulunmaktadır.
Ticari kazançlar işyeri aracılığıyla elde edildiği
takdirde kaynak ülkesi tarafından vergilenmekte-
dir. Gayri maddi hak bedellerinde ise, model an-
laşmada vergileme hakkı ikamet ülkesine bırakıl-
makla birlikte, Türkiye'nin de taraf olduğu anlaş-
malarda vergileme hakkı kaynak ve ikamet ülke-
si arasında paylaştırılmaktadır. Buna göre, Türki-
ye ile Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması yü-
rürükte bulunan bir ülke yerleşiminin ülkemizde
elde ettiği gayri maddi hak bedelleri Türkiye ta-
rafından belli bir oranı aşmamak üzere vergilen-
dirilebilmektedir. Anlaşma hukukuna göre, ticari
kazanç olarak değerlendirilmesi gereken işlemler:
dijital ürünlerin indirilmesi, dijital ürünlerin
güncellenmesi ve eklemeler yapılması, dijital
ürünlerin kullanımı, tek kullanımlık yazılımın in-
dirilmesi, hosting uygulamaları, web sitesi konuk
eden firmalar, teknik destek, arama sonuçları,
reklam verme, online danışmanlık hizmetleri,
data teslim hizmetleri, web sitesi üyeliği, online
ihaleler, ses, müzik ve görüntü yayınıdır. Gayri
maddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gere-
ken işlemler ise; gizli teknik bilgi kullanımı, pa-
tentli içeriklerin kullanımı, indirme ve işletimdir.

5.2- Katma Değer Vergisi

KDV yönünden e-ticaret işlemleri iki gruba girer:

a) İnternet üzerinden sipariş edilerek teslim edilen fiziki mallar: E-ticaret üzerinden yapılan işlemlerin bir çoğu fiziki malların teslimi ile sonuçlanır. Yürürlükteki mevzuata göre, KDV malların teslim edildiği ülkelerde tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu açıdan fiziki malların tesliminde KDV sorunu bulunmamaktadır. Fiziki malların ithalinde gümrükten geçiş esnasında gerek gümrük vergilerinin gerekse KDV'nin tahsili sağlanmaktadır.

b) Dijital ürünlerin online teslimi şeklinde sunulan hizmetler: Başlıca sorun e-ticaret aracılığıyla firmalar arası hizmet sunumları üzerinden hesaplanan KDV'nin tarh ve tahsilinin sağlanmasıdır. Ayrıca firmalardan nihai tüketicilere yapılacak hizmet sunumları üzerinden de KDV'nin nasıl tarh ve tahakkuk ettirilebileceği konusunda büyük sorunlar bulunmaktadır.

KDV açısından üzerinde durulması gereken bir diğer sorun verginin hangi idare tarafından uygulanacağıdır. Geleneksel tüketim vergileri tüketiciden perakendeci tarafından tahsil edilmekteyken, internet ara toptancıları ve yerel perakendecileri ortadan kaldırmakta ve kullanıcının bölgesini belirlemeyi güçleştirmekte, satıcı bir idari bölgedeyken, tüketici başka bir bölgede olmaktadır. Artan bir hızla genişleyen e-ticaretin, ülkelerin vergi yapılarına, gelişmişlik düzeylerine bağlı olarak farklı düzeylerde olmak üzere vergi matrahının erimesine ve vergi gelirlerinin kaybına neden olacağı endişesi bir çok yazar tarafından paylaşılmaktadır. Özellikle tüketim vergileri açısından e-ticaretin tüketicilerin satın alma davranışlarını ve tüketimin yerli ve yabancı satıcılar arasında dağılımını değiştireceği dikkate alındığında toplam vergi gelirleri içinde tüketim vergilerinin ağırlık taşıdığı ülkelerde sorun doğuracağı söylenebilir. Bu açıdan vergi sistemi ağırlıklı olarak

KDV gibi satış vergilerine dayanan çoğu gelişmekte olan ülke için durum daha ciddidir. Bu ülkelerin e-ticarette payının çok düşük olduğu ve büyük bir hızla da arttığı dikkate alındığında ileride ortaya çıkacak gelir kayıpları ve ticari denge sorunları gelişmekte olan ülkeler için daha da ciddi olacaktır.

Bütün bu değerlendirmelerin yanında Avrupa Birliği'nin elektronik yoldan teslim edilen dijital ürünleri mal olarak görmemesi, OECD tarafından da kabul edilerek uygulamada genel değerlendirilmenin bu yönde olacağına ilişkin bir karine oluşumuna katkıda bulunmuştur. O halde e-ticarette geleneksel olarak maddi nitelik taşıyan malların gayri-maddi türevlerinin (sanal mallar-dijital mallar) KDV uygulaması açısından uluslar arası kabul gören görüş etrafında hizmet olarak kabul edilmesi gerekir. Türk KDV düzenlemelerinde karşılığını bulamadığımız elektronik ticaret işlemlerinin AB mevzuatındaki 2005 tarihli 1777/2005 nolu VAT Direktifinde ayrıntılı tanımlamaları yer almaktadır. Söz konusu direktif, dünyada elektronik ticaret işlemlerinin en kapsamlı çalışması olması açısından önemlidir. Direktifte hizmetin ifa edildiği yerin neresi olduğu belirtilmiş, böylece ortaya çıkacak tartışmalar daha başlangıçta önlenmiştir. Elektronik yoldan sağlanan hizmetlerde, AB dışındaki müşteriler için ya da AB içinde olmakla birlikte hizmeti ifa edenle aynı ülkede olmayan müşterilere hizmet sunulması halinde hizmetin ifa edildiği yer;

- Müşterinin iş merkezinin bulunduğu yer veya
- Müşterinin, hizmetin ifa edildiği belirli bir iş yerine sahip olduğu yer veya
- Böyle bir yerin olmaması halinde, müşterinin daimi adresinin veya daimi ikametgâhının bulunduğu yer olarak belirlenmiştir.

Türk Vergi Sistemi açısından e-ticaretin vergilendirilmesinde KDV ile ilgili bir değerlendirme

yapıldığında; dijital ürünlerin Türkiye'ye gönderilmesi durumunda vergi idaresi tarafından belirlenmesinin olanaksız olması ve varış ülkesi ilkesinin geçerli olması dolayısıyla, KDV malın tüketildiği ülkedeki tüketicilerden değil de, satıcılardan tahsil edilmektedir. Bu durum ise, bu alandaki sorunları daha da karmaşıklştırmaktadır. Bu nedenle günümüzde KDV, e-ticaret açısından çözüme ulaştırılması gereken öncelikli konu haline gelmiştir. Bu açıdan AB'de malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesi dolayısıyla vergilendirme alanında uyumlaştırma çalışmaları dolaylı vergilendirme alanında ve tüketim üzerinden alınan KDV üzerinde yoğunlaşmıştır. AB'nin e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin alacağı kararlara ve çıkardığı direktiflere uyma konusunda AB'ye aday ülke konumundaki Türkiye için özel bir durum da söz konusudur. AB'nin e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin çıkardığı 2002/38/EC sayılı direktifi açısından Türkiye'nin henüz vergi uyumlaştırması yükümlülüğü olmamasına rağmen AB dışı üçüncü ülke olarak Türkiye'nin özellikle AB'ye dijital ürün satışı yapan Türk şirketlerinin, AB yasalarına uygun hareket etmesi gerekmektedir. Bu nedenle, AB'de vergi mükellefi olmayan kişilere yapılan dijital ürün satışları için, satış yapılan AB ülkesinde vergi mükellefiyeti tesis ettirilmesi yararlı olacaktır.

Bu bağlamda, Elektronik Ticaret Direktifi Çalışma Grubu (ETDÇG), 2 Temmuz 2008 tarihinde düzenlediği ETDÇG Raporuyla Avrupa Birliği'nin 2000/31/EC sayılı e-Ticaret Direktifini inceleyerek, Türk mevzuatının uyum durumunu ortaya koymayı hedeflemiştir. Mevzuatımızda 2000/31 sayılı Direktifle ilgili olarak çeşitli yasa ve yönetmeliklerde dağınık ve Direktifle çoğu zaman kısmen uyumlu düzenlemeler bulunmaktadır. Türk mevzuatındaki tanımlarla, direktifteki tanımlar genellikle örtüşmemektedir. Türk mevzuatında

bilgi toplumu hizmetinin tanımı yapılmamıştır. Dolayısıyla bilgi toplumu hizmetini verenlerin internet üzerinden bu hizmeti alanlara ne şekilde davranacaklarını belirten bir mevzuat yoktur.

Bu raporla bilgi toplumu hizmetlerinin tanımının yer aldığı, davranış kurallarının ve uyumsuzlukların yargı dışı yollarla elektronik ortamda çözümünün tavsiye edildiği, on-line bilgi sağlama, on-line reklam faaliyetleri, on-line alışveriş, on-line sözleşme gibi on-line faaliyetlerle ilgili hukuksal düzenlemelerin yapılmasının tavsiye edildiği bu ve benzeri hükümleri içeren yatay bir e-ticaret yasanın hazırlanması için hukukçular ile bilişimcilerden oluşan bir komisyonun kurularak çalışmalara başlanması önerilmektedir. Böylece, Direktifteki tanım ve kavramların ortaya konularak, Türk mevzuatında eksik kalan hususların bu yasada düzenlenmesi sağlanmış olacaktır.

5.3- Gümrük Vergileri

E-ticaret ile birlikte gümrük vergisi ve uygulamaları konusunda ortaya çıkabilecek konuları fiziki mallar ve hizmetler itibarıyla ele almak mümkündür.

a) İnternet üzerinden sipariş edilerek teslim edilen fiziki mallar: 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 1. maddesine göre kanunun amacı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektir. Yani gümrük vergisinin konusunu eşyalar oluşturur. E-ticaretin fiziki mal ticaretini kapsayan kısmında, malların siparişi ve benzeri işlemler elektronik ortamda yapılırken teslim geleneksel yollardan gerçekleşmektedir. Yani internet üzerinden sipariş edilen ve gümrük alanlarına fiziksel olarak ulaşan mallar konusunda elektronik ticaretle geleneksel mal siparişi edilmesi arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. Bu sebeple, bu çerçevede yapılacak

ticarete gerek KDV gerekse gümrük vergisi uygulamasında önemli bir sorun ortaya çıkması beklenmemektedir. Ancak, gümrük mevzuatındaki konumuz ile alakalı iki muafiyet internet ortamında sipariş edilen ve gümrüklere fiziksel olarak sunulan mallar ile on-line iletilen mallar arasında ayırımın çok iyi yapılmasını gerektirmektedir. Buna göre:

i- Yurt dışındaki gerçek kişilerce Türkiye Gümrük Bölgesindeki gerçek kişilere posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gönderilen gerçek kıymeti 300 EURO'yu geçmeyen şahsi, ailevi ve hediyeleşme niteliğindeki ticari miktar ve mahiyette bulunmayan eşya (GK., md.167/6-a). Bu türdeki eşyalar, gümrük vergileri ile KDV'den muaf bulunmaktadır. Malın değerinin 300 EURO'yu aşması halinde bu vergiler eşyanın gerçek kıymeti üzerinden tahsil edilir ve ilgisinden alınır.

ii - Yurt dışından Türkiye Gümrük Bölgesindeki bir kişiye mektupla veya posta paketi ya da hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gönderilen ve gerçek kıymeti gönderim başına 100 EURO'yu geçmeyen ve ticari miktar ve mahiyette olmayan her türlü eşya (GK., md.167/4). Bu türdeki eşyalar veya bu eşyaların içinde buldukları posta kolileri, gümrük vergileri ile KDV'den muaf bulunmaktadır. Bu muafiyete, uluslar arasında "De Minimis Kuralı" veya "Küçük Paketler" muafiyeti adı verilmiştir.

b) Dijital ürünlerin online teslimi şeklinde sunulan hizmetler: OECD'nin 1998 yılında karara bağladığı Ottawa Vergilendirme Çerçevesi Şartlarında geleneksel ticaretin vergilendirilmesi konusundaki temel prensiplerin e-ticarette de yol gösterici olacağı sonucuna varılmış ve sayısallaştırılmış ürünlerin normal mallar gibi işleme tabi tutulmaması gerektiği vurgulanmıştır. Öte yandan 2006 da yürürlüğe giren 1777/2005 nolu

KDV direktifi de dijital ürünleri hizmet kapsamında ele almıştır. OECD ve AB düzenlemelerinin yanı sıra Dünya Ticaret Örgütü'nün Global Elektronik Ticaret Deklarasyonu'na göre de elektronik ortamda sipariş edilen ve taşınan mallar hizmet kavramı altında yer alacak ve dolayısıyla gümrük vergilerinden muaf olacaktır. Bu itibarla e-ticaretin günümüzdeki hacmi dikkate alındığında elektronik ortamda gerçekleştirilecek fiziki mal ticareti ile hizmet ticareti açısından e-ticaretin gümrük mevzuatı bağlantılı önemli sorunlara yol açması beklenmemektedir.

6- SONUÇ

E-ticaret, globalleşme ile birlikte dünya piyasalarında etkinliği artan, teknolojik gelişmelerde kaydedilen ilerlemeler sonucu son yıllarda uluslar arası gündeme giren ve üzerinde yoğun çalışmalar yapıldığı yeni bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülke sınırlarını ortadan kaldıran yapısıyla e-ticaret, çok uluslu büyük şirketlerden, küçük ve orta ölçekli işletmelere ve hatta ticaretin içinde olmayan bireylere dahi çok geniş fırsatlar sunarken devletler açısından çözülmesi gereken pek çok sorunu da beraberinde getirmektedir. Bunların başında ise hiç kuşkusuz devletlerin en önemli gelir kaynağı olan vergiler gelmektedir.

E-ticaretin sınırları aşan yapısı gereği hem geliştirilmesi hem de vergilendirilmesi alanında yapılacak çalışmalar da uluslar arası bir işbirliği ve uzlaşmayı zorunlu kılmaktadır. Bu anlamda OECD, Avrupa Birliği, Dünya Ticaret Örgütü, Birleşmiş Milletler gibi uluslar arası kuruluşların yoğun çalışmaları devam etmektedir. Çoğunun uzlaştığı bir konu elektronik ticaretin gelişimine zarar vermeyecek şekilde hareket edilerek, geleneksel ticarete uygulanan politikalara eşdeğer politikalarla çözüm üretmeye çalışmaktır. Ancak e-ticaretin geleneksel ticaretten çok farklı bir yapıya

sahip olduğu da göz ardı edilemeyecek bir gerçektir. Bu açıdan bakıldığında e-ticaretin bir takım rekabet eşitsizliklerine yol açacağı kesindir. Ayrıca e-ticaretin vergilendirilmesi vergi idareleri açısından çok yeni sorunları da beraberinde getirmiştir. Mevcut vergi yasalarıyla e-ticaretin vergilendirilmesi çok mümkün görünmemektedir. Vergi idareleri, bu yeni ekonomik oluşumu kontrol altına alabilmek için etkin denetim ve yönetim teknikleri geliştirmeli ve konunun vergi uyumlaştırması boyutunu da göz önünde bulundurmalıdır.

Dünyada elektronik ticaret hacmi Türkiye'ye göre çok yüksek seviyelerdedir. Ancak ülkemizin internetle bile çok geç tanıştığı göz önüne alındığında şu an için gelinmiş olunan noktanın çok da kötü olmadığını söylemek mümkündür. Bununla birlikte e-ticaretin geliştirilmesi ve buna bağlı olarak ortaya çıkacak vergilendirmesinin etkin şekilde yapılabilmesi için bu amaçla kurulmuş kamu kurum ve kuruluşlarına ve Maliye Bakanlığına çok iş düşmektedir. E-ticaretin hızla gelişen yapısı göz önüne alındığında bu yöndeki çalışma ve çabaların artırılmasının ülkemize büyük katkılar sağlayacağı açıkça görülmektedir.

KAYNAKÇA

AKBULUT, Akın. "Bilişim Ekonomisi ve E-ticaret", Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs 2007

CERAN, Yunus, ÇİÇEK, Recep "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme", Yönetim ve Ekonomi, Cilt:14, Sayı:1, 2007

ÇEVİK, Savaş. "Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar", Vergi Dünyası, 23 (270)

ETDÇG Raporu, 2008, www.e-ticaret.gov.tr

GÜNEŞ, İsmail. "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslar Arası Boyutu", <http://www.bilgiyonetimi.org>

GÜNGÖR, Kamil. "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uyumlaştırılması" <http://www.mevzuatdergisi.com200104a02.htm>

İstanbul YMM Raporu, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu", 2009

OECD Economic Outlook 67, E-Commerce: Impacts and Policy Challenges, 2000 www.oecd.org

OECD, "The Future of The Internet Economy A Statistical Profile", OECD Ministerial Meeting, Seoul, Korea, 2008, www.oecd.org

ÖZ, N.Semih. "Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, Sayı:147, 2004

TARAKCI, Selvi. "E-Ticaretin Vergilendirilmesi ve Getirdiği Sorunlar", Yüksek Lisans Tezi, 2006, www.yok.gov.tr

UZUNOĞLU, Hakan. "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi," Yüksek Lisans Tezi, 2002, www.e-ticaret.gov.tr

www.ymm.net/e-ticaret/boylevergi.html

www.elektronikticaretrehberi.com

<http://ec.europa.eu/eurostat>, Eurostat News Release, Mart 2009

<http://ec.europa.eu/eurostat>, Eurostat News Release, Aralık 2008

www.tuik.gov.tr

<http://www.computerworld.com.tr/turkiyede-e-ticaret-hacmi-yukseliyor>