

YABANCI KİŞİ ve KURUMLAR TARAFINDAN İNTERNET ÜZERİNDEN VERİLEN HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLEBİLMESİ İÇİN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA YAPILMASI GEREKEN DÜZENLEMELER

REGULATIONS REQUIRED IN THE VALUE ADDED TAX LAW FOR TAXATION
OF THE SERVICES PROVIDED ON THE INTERNET OFFERED BY FOREIGN
INDIVIDUALS AND INSTITUTIONS



Neslihan İÇTEN İNCE*



Mikail İNCE**

ÖZ

İnternetin hızla yaygınlaşması, elektronik ticareti, ticari işlemlerin yürütülmesinde yeni ve çok etkin bir araç haline getirmiştir. Bu çalışmamızda, her geçen gün önemi artan elektronik ticaretin özelliklerle yabancı kişi ve kurumlar tarafından internet üzerinden verilen hizmetlerin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar ile katma değer vergisi kanununda yapılması gereken düzenlemeler ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Elektronik Ticaret (E-Ticaret), Kayıt Dışı, Vergi Sorumlusu, Tevkifat Uygulaması.

ABSTRACT

The rapid spread of the Internet has made e-commerce a new and very effective tool in the conduct of commercial transactions. In this study, the problems experienced in the taxation of the services provided by the foreign persons and institutions on the internet with the increasing importance of electronic commerce and the regulations to be made in the value added tax law were discussed.

Keywords: Electronic commerce (e-commerce), unregistered, tax withholder, withholding application

1- GİRİŞ

Gelişen teknoloji ve küreselleşme ticaretin kapsamında değişime neden olmuş, yüz yüze yapılan ticaret yanında internet üzerinden yapılan elektronik ticaret (e-ticaret) kavramını ortaya çıkarmıştır. Coğrafi sınırları ortadan kaldıran elektronik ticaretin nasıl vergilendirileceği hususu ise 1990'lı yıllardan beri tartışma konusu olmuştur. Elektronik ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satış,

* Vergi Müfettişi

** Kamu İç Denetçisi

M.G.T.: 28.10.2017 / M.K.T.: 22.11.2017

sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılmasıdır. Elektronik ticaret, ticari işlemlerden biri veya tamamının elektronik ortamda gerçekleştirilmesi yoluyla reklam ve pazar araştırması, sipariş ve ödeme ile teslim olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır.¹

Günümüzde elektronik ticaretin vergilendirilmesinde çeşitli sorunlar yaşanmaktadır. Tüketim vergisi olarak OECD ülkelerinin hemen hemen hepsinde yer alan, mal ve hizmet ticareti üzerinden alınan Katma Değer Vergisi'nin, e-ticarette de etkin bir şekilde kullanılması önemli bir konu olmuştur. Globalleşme ve ticaret yapısındaki hızlı değişim sonucu KDV ile ilgili düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Yaygın bir şekilde kullanılmasına rağmen KDV'nin tarh ve tahsil aşamaları için küresel ölçekte düzenlemeler ile fikir ve uygulama birliği tam olarak gerçekleştirilememiştir.²

Ülkemizde de elektronik ticaret hacminde yaşanan artış vergi mevzuatı noktasında önemli yasal düzenlemeler yapma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisindeki sorumluluk düzenlemesini de içeren "Bazı Vergi Kanunları ile Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı" hazırlanmış olup, söz konusu tasarı ile KDV Kanunda yer alan 9. madde değişikliği istenilmektedir. Bu çalışmada "Yabancı Kişi ve Kurumlar Tarafından İnternet Üzerinden Verilen Hizmetlerin Vergilendirilebilmesi İçin Katma Değer Vergisi Kanununda Yapılması Gereken Düzenlemeler" konusu değerlendirilecektir.

2- İNTERNET ÜZERİNDEN VERİLEN HİZMETLERİN KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1- Katma Değer Vergisinin Konusu ile Hizmetin Türkiye'de Yapılması veya Hizmetten Türkiye'de Faydalanılması

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1. maddesine göre Türkiye'de yapılan;

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Söz konusu maddede belirtilen "diğer" faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler KDV'ye tabidir. KDV'nin konusuna giren işlemler, Kanunun 1. maddesinde sayılmış olup, mal teslimi veya hizmet ifalarının verginin konusuna girebilmesi için, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olmaları veya aynı maddede belirtildiği üzere, "diğer" faaliyetler kapsamında yapılması gerekir. İthalatta ise prensip olarak her türlü mal ve hizmet ithali vergiye tabidir.

Ayrıca maddenin üçüncü fıkrasında;

- Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının,
- Bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin,
- Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamlarının,
- İkametgâhı veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının, işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre dar mükellef, tam mükellef, özel, resmi ayrımı yapıl-

¹ www.ekonomi.gov.tr, Erişim tarihi: 20 Ekim 2017.

² Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi, <http://maliesempozyumu2016.mersin.edu.tr>, Erişim tarihi: 20 Ekim 2017.

maksızın, işlemin Türkiye’de yapılması şartıyla, söz konusu işlemleri kim yaparsa yapsın vergilendirilir. Ayrıca diğer vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisnalar bu Kanun’a göre geçerli değildir. Kanunu’nun 10/a maddesinde ise, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olayın malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanunu’nun 1. maddesine göre bir hizmetin KDV’nin konusuna girebilmesi için Türkiye’de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye’de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye’de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların Türkiye’de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye’de faydalanılan hizmetler KDV’ye tabi olacaktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV’nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

KDV’nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye’de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır.

2.2- Genel Olarak Tevkifat Uygulaması

Devlet vergileme yetkisine dayanarak, ödeme gücüne sahip fert ve kurumları “vergi mükellefi” olarak tanımlamış ve bunları “asıl vergi borçlusu” olarak nitelendirmiştir. Ancak, devlet bununla yetinmeyerek, bazı durumlarda vergi tahsilatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, bazı durumlarda vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, bazı durumlarda ise vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, vergi mükellefi ile iktisadi veya hukuki ilişki içinde olan bazı üçüncü kişileri de mükellef ile birlikte veya onun yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmayı tercih etmiştir. Bunu sağlayabilmek için, vergi sorumlusu kavramını ve vergi sorumluluğu müessesesini geliştirmiştir.³

Vergi kesenlerin sorumluluğuna 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 11. maddesinde yer verilmiş olup, **“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.”** şeklindedir.

Türk vergi sistemi beyan esasına dayandığı için vergi matrahı mükellef veya vergi sorumlusu tarafından tespit ve beyan edilmektedir. İdari bir işlem olan vergi tarhiyatı da vergi alacağının mükellef veya vergi sorumlusunun beyan ettiği ilgili matrah üzerinden hesaplanıp, miktar olarak tespit edilmesidir. Beyan esasının yanında vergi alacağını güvence altına almak ve hızlı tahsilat sağlamak amacıyla vergi tevkifat uygulaması önem kazanmıştır.

KDV mükelleflerinin Türkiye’de mukim olmaması halinde vergilemenin nasıl yapılacağı KDV Kanunu’nun **“Vergi Sorumlusu”** başlıklı 9/1. maddesinde ihdas edilmiş olup, söz konusu madde

³ Adnan Gerçek, Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 54, Sayı 3, 2005, s.157-193.

aynen şu şekildedir. **“Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, 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 verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.”** Söz konusu maddenin gerekçesinde ise **“Bu madde vergi alacağının emniyetle tahsil edilebilmesi amacıyla getirilmiş bulunmaktadır. Madde hükmüne göre, mükellefin memleket içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkez veya iş merkezinin bulunmaması ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması bakımından, işlemlere taraf olan diğer bir şahsı veya şahısları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir. Maddede sayılan haller, mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın mümkün bulunduğu hallerdir. Burada sayılan haller sınırlı olmayıp, vergi alacağının emniyet altına alınmasının gerekli görüldüğü diğer durumlarda da Maliye Bakanlığı'nın mükelleften gayri bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi bulunmaktadır. Maddede belirtilen “işlemlere taraf olanlar” mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse veya kendisine mal teslim edilen yahut hizmet ifa edilen kişi olabilecektir.”** denilmektedir.

Sorumluluk uygulamasının yasal dayanağı olan KDV Kanunu'nun 9. maddesine göre konu iki başlık altında ele alınabilir. 1. grup sorumlulukta mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde vergileme sorumlu bünyesinde yapılacaktır. Bu sorumluluk esas itibarıyla, gelir ve kurumlar vergisi bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilenlerin katma değer vergisi kapsamına girecek işlemleri yapmaları halinde geçerli olacak düzenlemedir.⁴

Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. 2. grup sorumlulukta ise Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir. Bu sorumluluk ise yurt içindeki işlemlerle ilgilidir. Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır. Aslında, sorumluluk uygulamasında, bilinen anlamda bir vergi kesintisi değil, fakat işleme taraf olanın, hizmet (veya mal) bedeline ilave olarak karşı tarafa ödemesi gereken bir vergiyi doğrudan vergi dairesine ödemesi söz konusudur. Dolayısı ile kesinti deyimini mal ve hizmet bedeline ilave olarak yapılacak vergi ödemesi olarak anlamak gerekir.⁵

2.3- Katma Değer Vergisi Tevkifat Uygulamasının Nedenleri ile Niteliği

Vergi tevkifatının nedenleri çok çeşitli olmakla beraber genel olarak üç grupta toplanabilir. Bunlar; vergi güvenlik müessesesi olması, tahsilatta kolaylık sağlanması ve vergileme tekniği olarak kullanılmasıdır. İdarenin tevkifat uygulamasını tercih etmesinin yararları ise tahsilatta sürat sağlanması, vergi kaybını önlemesi, vergi idaresinin işini kolaylaştırması, idari tasarruf sağlanması, hazine alacağının güvence altına alınmasıdır.⁶

⁴ Yılmaz Özbacı, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınılık, Ankara, Temmuz 1999, s.241

⁵ Yılmaz Özbacı, a.g.e., s.243-245.

⁶ Seçkin Kılıç, Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkelerinde Bir Karşılaştırma, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa 2009, s.10-13.

KDV tevkifat uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir. Katma Değer Vergisinde tevkifat uygulaması, uygulanan tevkifat oranına göre tam sorumluluk kapsamında tevkifat uygulaması ve kısmi sorumluluk kapsamında tevkifat uygulaması olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. “Tam tevkifat” işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; “kısmi tevkifat” ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığı’nca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

Tam tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemler; ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemler, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, kiralama işlemleri ile reklâm verme işlemleridir.

3- ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YAŞANAN SORUNLAR

Bilindiği üzere, kayıt dışı ekonomi, devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen/geçirilemeyen ve bu sebeple denetlenemeyen faaliyetler olarak tanımlanabilir. Bu tanımdan yola çıktığımızda, bazı kayıt dışı ekonomik faaliyetler yasadışı faaliyetler olduğu halde, bazıları ise yasaklanmamış bir faaliyetin bilinçli olarak kayıtlara geçirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede, yasaklanmamış faaliyetlerden olup bilinçli olarak kayıt dışı kalan işlemler ve bu işlemler dolayısıyla ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığı önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin iki temel amacı olduğu ifade edilebilir. Birincisi, devletin ekonomik faaliyetleri kayıt ve beyan altına alarak yasaların öngördüğü koşullarda vergi toplaması, bu ekonomik büyüklüğü vergi, istihdam ve milli gelir boyutlarıyla kavraması; ikincisi, suç kaynaklı ekonomik faaliyetleri denetim altında tutarak önlemesidir.⁷

Bir ekonomik faaliyette ödemenin, devlet otoritesince kontrol edilmesi mümkün olabilecek şekilde, nakit dışında bir ödeme aracı ile gerçekleşmesi söz konusu ekonomik faaliyetin kayıt dışı olmasını engellemektedir. Vergi idaresinin ekonomik faaliyeti kontrol ve takibini kolaylaştıran ödeme araçlarının başında da kredi kartları gelmektedir.⁸ Dolayısıyla kredi kartı gibi kayıt altına alınmanın kolay olduğu ödeme araçlarına yönelmek kayıt dışı ekonomi ile mücadele açısından önemlidir.

Ekonomide mal ve para hareketi olmak üzere iki yönlü bir akım vardır. Gelişmiş ülkelerde vergi denetimleri para hareketlerini izlemek suretiyle yapılır. Zira, para hareketleri büyük çoğunlukla bankalar üzerinden yapılır ve bu hareketler banka sisteminde iz bırakır. Bu nedenle daha sonra bu hareketlerin tespit edilmesi mümkündür. Ekonomide kayıtlılığı teşvik edici bir araç olarak değerlendirilen kartlı ödeme sistemlerinin yaygınlaştırılması kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemli adımlardan birisidir.⁹

⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010, Nisan 2009, Yayın No:87, Ankara, s.3, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf, Erişim tarihi: 20 Ekim 2017.

⁸ Capital Dergisi, Kayıt Dışıyla Mücadelede Kredi Kartı Gerçeği, Kredi Kartı ve Ekonomi Özel Sayısı, Şubat 2008, s.28-29.

⁹ Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010, s.16.

Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı'nın (2015-2017) 29 No.lu eylem kapsamında Sanal POS ve EFT/Havale verilerinin her bir işlem bazında detaylı olarak Başkanlık sistemine alınması amacıyla planlama çalışması başlatılmıştır. 2015 yılı Ocak ayına ait Sanal POS verileri alınarak kullanıcıların mükellefiyet durumunun ve mükellef olanların beyanname uyumsuzluklarının tespitine ilişkin ayıklama ve analiz işlemleri devam etmektedir. Elektronik ticaret faaliyetlerinin izlenmesi çalışmaları kapsamında belli mükellef gruplarına sürekli bilgi verme zorunluluğu getiren 464 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır. Söz konusu Tebliği ile 01.07.2016 tarihi itibarıyla e-Ticaret'te rol alan Kargo ve Lojistik Şirketlerinden, Aracı Hizmet Sağlayıcılarından (platformlar), Bankalardan, İnternet Reklamlarının yayınlanmasına aracılık edenlerden sürekli olarak alınmasına başlanacaktır. Bu çerçevede BTRANS sistemi üzerinden alınacak veri formatını oluşturma çalışmaları başlatılmıştır. Ülkemizde web alan adlarını veren kuruluş olan Nick.Tr firması ile toplantı yapılarak e-ticaret yapan sitelerin kayıt durumları görüşülmüştür.¹⁰

Hukuki düzenlemeler olarak 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun 01.05.2015 tarihinde, Kanunun uygulamasını düzenleyen Elektronik Ticarete Hizmet Sağlayıcı ve Aracı Hizmet Sağlayıcılar Hakkında Yönetmelik 26.08.2015 tarihinde, Elektronik Ticarete Güven Damgası Hakkında Tebliğ 06.06.2017 tarihinde, Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi ve Bildirim Yükümlülükleri Hakkında Tebliğ 11.08.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Elektronik ticaretteki kayıt dışılığın teknik ve hukuki düzenlemelerin yanında vergisel düzenlemelerle de kavranması konusu önemli hale gelmektedir. Çünkü kayıt dışı ekonomi devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerini azaltmaktadır. Bu ticari faaliyetlerin kayıt dışında kalması, vergilerin eksik ödenmesine ya da hiç ödenmemesine neden olmakta ve sonuçta devletin vergi gelirleri azalmaktadır. İşletmeler, yarattıkları katma değerleri gizledikleri ya da eksik gösterdikleri oranda, katma değer vergisinin yanı sıra, mükellefiyet durumlarına göre gelir ya da kurumlar vergisini de eksik beyan etmiş olacaktırlar. Buna göre, KDV matrahına konu olan, ancak beyan dışı bırakılan satış hasılatları katma değer vergisi, gelir vergisi/kurumlar vergisi açısından birbirine yakın oranlarda vergi kaybına sebep olmaktadır.¹¹ Ayrıca elektronik ticaretin vergilendirilmesinde vergisel düzenlemelerin oluşturulamaması yüz yüze ticareti yapan kişi veya kurumlar açısından da haksız rekabete yol açmaktadır.

KDV açısından bakıldığında elektronik ticaretin faaliyetlerini internet aracılığıyla sipariş edilerek teslim edilen fiziksel mallar (ürünler) ile dijital ürünlerin online teslimi şeklinde sunulan hizmetler olarak ikiye ayırabiliriz. Türk Vergi Sistemi'nde KDV yönünden tüketim yeri ilkesi uygulanması nedeniyle fiziki malların tesliminde vergileme sorunu ortaya çıkmamaktadır. KDV, malların teslim edildiği ülkelerde tarh ve tahakkuk ettirilmiştir. İthal edilmesi durumunda ise gümrükten geçiş sırasında hem gümrük vergileri hem de KDV tahsilatı yapılmaktadır. Dijital ürünlerin online teslimi şeklinde sunulan hizmetlerin vergilemesinde ise güçlükler bulunmaktadır.

Bu kapsamda yabancı kişi ve kurumların Türkiye'de mükellefiyet oluşturmaksızın doğrudan nihai tüketicilere sattıkları dijital içerik çeşitleri genellikle şunlar olmaktadır:¹²

¹⁰ <http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/29-nolu-eylem>, Erişim Tarihi: 20 Ekim 2017.

¹¹ Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010, s.33.

¹² Erdal Dinçtürk, Uluslararası Şirketlerin Türkiye'de İşyeri Oluşturmaksızın Yaptığı Elektronik Ticarete KDV Uygulamaları, <http://www.verginet.net/dtt/18/e-ticaret-KDV.aspx>, Erişim tarihi: 21 Ekim 2017.

- Elektronik Kitap,
- Bilgisayarlara ya da akıllı telefonlara indirilen içerikler ve uygulamalar,
- Ücret karşılığı internet üzerinden oynanan oyunlar ya da oyunlar için satın alınan içerikler,
- İnternet üzerinden oynanan bahis oyunları,
- İnternet üzerinden izlenen televizyon ya da filmler, radyo yayınları,
- İnternet üzerinden dinlenen müzikler,
- İnternet üzerinden satın alınan online eğitimler,
- İnternette indirilen görseller.

Satın alınan bu içeriklere baktığımızda bunlardan pek çoğu Türkiye’de bir vergi mükellefinden de satın alınabilir niteliktedir. Bu durumda genel olarak KDV oranının %18 olduğunu varsayarsak Türkiye’de vergi mükellefi olmaksızın internet üzerinden satış yapan bu dar mükellef kuruluşlar Türkiye’de vergi mükellefi olanlara göre %18’lik bir maliyet avantajı taşımaktadır.¹³

Ülkemizde elektronik ortamda sunulan hizmetlerin vergilendirilmesinde KDV yönünden sorumluluk uygulaması benimsenmiştir. Bu uygulama hem vergi idaresi hem de ihracatçı açısından tercih edilebilir olmakla birlikte nihai tüketicilere yönelik hizmet sunumlarında etkin olarak işlemesi mümkün değildir. Zira, nihai tüketicilere yönelik elektronik hizmet ticareti geliştikçe “sorumlu” sayısı da artacaktır. Vergi idaresinin çok sayıda sorumluyu izlemesi hem son derece güç, hatta mevcut şartlarda çoğunlukla imkansız, hem de buradan elde edilecek vergi gelirlerinin görece düşük olacağı dikkate alındığında etkin olmayacaktır.¹⁴

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde sorun yaratan genel faktörler şu şekildedir:¹⁵

Elektronik Ticaretin Global Düzeyde Olması: E-ticaretin en önemli özelliği gümrük sınırlarını bertaraf ederek ticareti global düzeye çok kolay bir şekilde taşımasıdır. Kurulma maliyeti geleneksel ticari şirketlere göre daha ucuza mal olan sanal şirketler sayesinde küçük ve orta boy şirketler dünya piyasalarına kolaylıkla açılabilmiş ve bu şirketler daha önce karşılaşmadıkları karmaşık vergi kanunları ve uygulamaları ile karşılaşmışlardır. E-ticaretin bu özelliği vergilendirmede en büyük problem olarak karşımıza çıkan vergilendirme yetkisi sorununu da beraberinde getirmiştir.

Web (İnternet) Sunucusunun Uzaktan İşletilebilmesi: Web sunucusu, web sitesinin işlemesi için gerekli veri ve yazılımı içeren bir bilgisayarı ifade etmektedir. Web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi aslında vergileme konusunda oluşan birçok sorunun çözüme kavuşturulmasını zorlaştırmaktadır.

Kimliklerin ve İşlemlerin Gizliliği: İnternet ortamında gerçekleştirilen e-ticarette alıcı ile satıcının birbirlerinin kimliğini bilmemeleri ya da yanlış bilgilendirilmeleri mümkündür. Sanal ortamda yapılan alışverişi taraflar kendi rızaları ile beyan etmedikleri takdirde vergi idareleri dahil üçüncü bir şahsın haberdar olması söz konusu olmayabilir. Bu belirsizlik alıcı ve satıcının kimliklerinin ve ikametgahlarının bulunduğu ilkesine göre oluşturulmuş mevcut vergi sistemlerini etkilemiş ve tüm vergilendirme sürecinde belirsizliğe neden olmuştur. Ayrıca bu durum vergi kaçırma eylemlerine uygun ortamı hazırlamıştır.

¹³ Erdal Dinçtürk, a.g.m., <http://www.verginet.net/dtt/18/e-ticaret-KDV.aspx>, Erişim Tarihi: 21 Ekim 2017.

¹⁴ Niyazi Cangir, Elektronik Ticaret Ya Da İnternetin Vergilendirilmesi IV, Yaklaşım Yayıncılık, Aralık-1998.

¹⁵ İstanbul YMMO, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu, İstanbul-2009, s.17-18.

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. Dijital ürünlerin niteliğinin belirlenmemesi vergileme konusunda sorun ortaya çıkarmaktadır. Ürünlerin karakteri; yani hizmet olarak mı, yoksa mal olarak mı değerlendirileceği, gayri maddi hak kapsamına girip girmeyeceğinin tespit edilmesi, bu ürünlerin satışından elde edilecek gelirin hangi kazanç kapsamına gireceğini dolayısıyla ne şekilde vergilendirileceğini belirleyen etmenlerdir.

Fiziksel Varlığı Bulunmayan Şirketler: Teknolojik gelişmeler internet üzerinde, Amazon.com, Yahoo.com gibi fiziksel mevcudiyeti olmayan işletmelerin (e-işletme) kurulmasına neden olmuştur. Bu tür işletmelerde fiziksel olmayan varlıklar işletme değerlerinin önemli bir kısmını oluşturmakta, fiziksel varlıklar ise nispeten daha önemsiz kalmaktadır.

İşyeri Kavramının Fiziksel Mekanı Esas Almasının Yarattığı Sorunlar: Elektronik ticaretle gelir üzerinden alınan vergiler açısından yaşanan tartışmalar örgütlenme kavramlarının “fiziken bulunma” olarak anlaşılmasından kaynaklanmaktadır. Gelir getirici faaliyetin fiziksel mekanı bakımından kurumların veya internet servis sağlayıcının, sunucunun ya da kullanıcının bulunduğu yer önemsizleştikçe, faaliyetin nerede gerçekleştiğini belirlemede zorlanmaktadır.

Elektronik ticaretin gelişmesi vergi idarelerinin, vergiyi doğuran olayları kavramalarında ciddi bir risk olarak ortaya çıkmaktadır. Bu gelişmeler şunlardır:¹⁶

- a- Bilgi Kaynaklarının Aşınması.** İnternet üzerinden yürütülen e-ticaret, üretim-tüketim zincirindeki kademeleri (toptancı-perakendeci) ortadan kaldırmaktadır. Geliştirdiği yazılımı satmak isteyen bir firmanın bu ticaretini internetten dijital olarak yapması halinde, acente, distribütör ve bayii kullanmadan satışını gerçekleştirebilir. Firma eğer, elektronik ödeme araçlarını ya da bankacılık sistemlerini kullanırsa, vergi idaresinin yapılan ticareti kavraması güçleşmektedir. E-ticaret büyük ölçüde sınır ötesi işlemlerden oluştuğundan, vergi idaresinin ancak ülke içindeki faaliyetlerden bilgi isteme yetkisine sahip olması nedeniyle burada da bir vergiden kaçınma ortaya çıkabilir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarının olduğu ülkelerden de bilgi istenebilir. Ancak vergi oranlarının çok düşük olduğu, vergi cenneti olarak isimlendirilen ülkelerden ya da çifte vergilendirme anlaşmasının olmadığı ülkelerden ise bilgi istemek son derece güçtür.
- b- Firmaların İnternet Sayesinde Düşük Vergi Oranlarının Uygulandığı Ülkelere Yönelmeleri.** Sadece bir ekran, telefon ve modem gerektiren faaliyetlerin teknolojik alt yapısı uygun olan yerlerde yürütülmesi imkan dahiline girmiştir. Firmalar bu sayede kârlarını arttırmak için vergi oranlarının düşük olduğu bölgelere yönelebilmektedirler. Bu bölgelerde internet yoluyla yaptıkları ticaretten elde ettikleri kazançlarını beyan edebilmektedirler.
- c- İnternet, İşletmelerin veya Bireylerin Kimliklerinin ve Adreslerinin Belirginliğini Önemlemektedir.** E-ticaret, işyeri kavramına yeni bir içerik kazandırmaktadır. E-ticaretin gerçekleştirildiği sunucu bilgisayarın bir işyeri oluşturup-oluşturmayacağı tartışma konusudur. Sanal ortamda bilinen adreslerin gerçekten vergilendirmeyi gerektiren faaliyetlerin yapıldığı yer olarak belirlenmesi oldukça güçtür. Çünkü teknolojinin sunduğu imkanlardan yararlanarak

¹⁶ Ali Çımat, Derya Yayman, Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, E-yaklaşım, Mart 2005, Sayı:20.

kişilerin ya da firmaların faaliyetlerini kendileri açısından en tercih edilen yerde göstermeleri mümkündür. Vergileme açısından mükellefin ve vergi sorumlusunun bilinmesi önem taşımaktadır. Ancak elektronik ödeme araçları ve internet teknolojisinin sağladığı imkanlar, vergi idarelerinin mükellefleri tespit etmelerini zorlaştırmaktadır.

- d- İnternet Üzerinden Tüketiciye Sunulmaları Halinde Dijital Ürünlerin Kavranması Fiziki Malların Kavranmasına Göre Daha Zordur.** Dijital olmayan mal ve hizmetlerin siparişi sanal ortamda yapılırsa dahi, teslimleri klasik yöntemlerle yapıldığından bunların vergilendirilmesinde bir problem bulunmamaktadır. Dijital ürünlerin ise satış, teslim ve ödeme işlemleri tamamıyla sanal ortamda yapıldığından vergilendirilmelerinde problem doğmaktadır. Herhangi bir müzik eseri, kitap, yazılım programları, danışmanlık ve aracılık hizmetleri internet üzerinden indirilerek satın alınabilir. Bu tür hizmetlerin herhangi bir ülkedeki tüketiciye sunulması için sunucu firmanın o ülkede bulunması gerekmemektedir. Bu şekilde yapılan bir satış işleminde ne satıcı firma ne de müşteri yapılan bu işlemi vergi idaresinin bilgisi dışında bırakarak vergi ödememe imkanına kavuşabilmektedirler. İnternet üzerinden yapılan satış aynı ülke içinde gerçekleştirilse dahi, bu yolla elde edilen gelirin ülke içindeki bir bankaya yatırılması yerine, yurt dışındaki bir bankaya da yatırılması mümkün olabilmekte, bu durum da vergi kayıp ve kaçığına yol açmaktadır.
- e- Mükellefler İnternet Sayesinde KDV'lerini ya da Satış Vergilerini Ödemekten Kurtulabilirler.** Ülkemizde bir mükellef bir CD'yi ya da bir kitabı satın alırken KDV'sini ödemek zorundadır. Eğer bu CD internet üzerinden satın alınırsa, firma Türkiye'de yerleşik ise KDV tahsil edilebilir. Ancak satıcı başka bir ülkede ise internetten indirilen bir müzik eserine ilişkin Türkiye'de yerleşik müşteri tarafından alınan hizmetin ve yapılan ödemenin vergi idaresi tarafından takibi zorlaşmaktadır.
- f- İnternet, Hizmetlerin Yapıldığı Yeri Belirsizleştirmektedir.** Çok uluslu şirketler, global bir seviyede yürüttükleri ticarete birçok ülkeden personeli internet aracılığıyla bir araya getirerek hizmet üretmektedirler. Bu şekilde yapılan hizmetlerin hangi ülkede ve ne derecede meydana getirildiği, vergilendirme açısından problem çıkarmaktadır.

4- ELEKTRONİK ORTAMDA SUNULAN HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLEBİLMESİ İÇİN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILMASI GEREKEN DÜZENLEME

KDV mükelleflerinin Türkiye'de mukim olmaması halinde uygulamanın nasıl yapılacağı KDV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre sorumluluk uygulaması, Türkiye'de mukim olmayan yani tam mükellef statüsüyle vergilendirilmeyen kişilerin işyeri açmaksızın yaptıkları vergiye tabi işlemler ile sınırlı bulunmaktadır.¹⁷

Mevcut KDV sistemleri, mal teslimleri ve özellikle de hizmet ifalarının büyük ölçüde ülke sınırları dahilinde gerçekleştiği dönemlerde geliştirilmiştir. Bu yapı içerisinde, örneğin bir hizmetin nerede vergilendirileceği hususu işlemi yapan kişinin bulunduğu yer veya hizmetin yapıldığı yer esas alınarak belirlenmiştir. Elektronik ticaret bu ticaret yapısını değiştirmektedir. Bu sebeple, sınır ötesi mal ve hizmet ticareti çok fazla göz önüne alınmadan konulan KDV ilkelerinin bu çerçevede gözden geçiril-

¹⁷ Niyazi Cangir, Elektronik Ticaret Ya Da İnternetin Vergilendirilmesi III, Yaklaşım Yayıncılık, Kasım-1998.

mesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Elektronik ticaret ile birlikte KDV uygulamalarında ortaya çıkabilecek sorunlar büyük ölçüde yapılan işlemin niteliği ve işleme taraf olanların kimliğine bağlı bulunmaktadır. KDV ve benzeri satış vergilerine tabi olan işlemler mal teslimleri ve hizmet ifaları olmak üzere iki ana kategoriye ayrılmaktadır. Bu işlemlerin aynı ülkenin vergileme sınırları içerisinde elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin vergi hukuku açısından önemli bir sorun yaratması beklenmemektedir. Elektronik ticaretle bağlantılı KDV sorunları ülkeler arası mal teslimleri ve özellikle de hizmet ifaları ile ilgili olarak beklenmektedir.¹⁸

Türk vergi sistemi, işlemin yapıldığı yerin tespit edilebildiği fiziki varlıklar üzerine kurulmuştur. Dolayısıyla, e-ticaretin doğasından gelen birtakım özellikler nedeniyle, yeni bir vergi tabanı oluşturan e-ticaretin mevcut vergi kanunları ile vergilendirilmesinde birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır.¹⁹ Özellikle elektronik ortamda satışı yapılan ve hizmet olarak nitelendirilen dijital ürünlerin tespit sorunu bulunmaktadır. Oysa ki söz konusu ticaret şeklinde de kredi kartı ya da vb. ödeme unsurlarının takibi vergilendirmede önemli bir veri olarak karşımızda bulunmaktadır. Bu nedenle elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin tarh edilmesi ve tahsilini sağlamak adına KDV Kanununa bazı ilave ve düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'nca elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisindeki sorumluluk düzenlemesini de içeren ve kamuoyunda "torba tasarısı" olarak bilinen, "Bazı Vergi Kanunları ile Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı" hazırlanmış, söz konusu tasarısı 23.10.2017 tarihi itibarıyla TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'nda kabul edilmiştir. Tasarısının konumuz ile ilgili 48. maddesi aynen şu şekildedir. **"25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinin (1) numaralı fıkrasına aşağıdaki cümleler eklenmiştir."**

"Şu kadar ki Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." Söz konusu maddenin gerekçesinde ise **"Madde ile, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinde değişiklik yapmak suretiyle Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, Avrupa Birliği uygulamalarına benzer şekilde, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi amaçlanmaktadır."** denilmektedir.

Görüldüğü üzere tasarıdaki madde ile, Türkiye'de ikâmetgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KATMA DEĞER VERGİSİ mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, Avrupa Birliği uygulamalarına benzer şekilde, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi amaçlanmaktadır. Söz konusu madde düzenlemesi sadece nihai tüketicilere yönelik hizmet alımlarında geçerli olacak, firmalar arasındaki elektronik ticarete uygulanmayacaktır.

¹⁸ Niyazi Cangir, a.g.m., Aralık-1998.

¹⁹ İstanbul YMMO, a.g.e, s.18.

Kişisel görüşümüze göre, söz konusu tasarıdaki madde ile elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenecek olması yerinde bir düzenleme olacaktır. Diğer taraftan, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinde vergi kaybının yaşanmaması için ödemeye aracılık eden bankanın kayıtlarının da incelenmesi önem arz etmektedir. Konuyla ilgili olarak banka ve benzeri ödeme kuruluşlarından elektronik ortamda veri alınması sağlanarak hizmeti sunanlara yapılan ödeme bilgilerine ulaşılarak, bunların analizi ile vergi kayıp kaçacağı önlenilebilecektir. Bu nedenle katma değer vergisi açısından vergi kayıplarının yaşanmaması adına hizmeti sunanlar yerine kredi kartı ya da vb. ödeme unsurlarının takibi vergilendirmede önemli bir veri kabul edildiğinden ödemeyi yapan bankacılık sektörüne de vergi sorumluluğu uygulaması getirilebilir düşüncesindeyiz.

5-SONUÇ

KDV Kanunu'nun 1. maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap taraftan sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması da şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır. Diğer taraftan, nihai tüketicilerin katma değer vergisi mükellefi olmaması ve söz konusu katma değer vergisini sorumlu sıfatıyla beyan etmeleri gerektiğini bilmemelerinden dolayı işlemdeki katma değer vergisi kayıt dışı kalabilmektedir. Bu nedenle elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin tarh edilmesi ve tahsilini sağlamak adına KDV Kanununa bazı ilave ve düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.

Elektronik ticaret faaliyetlerinin izlenmesi çalışmaları kapsamında, Maliye Bakanlığı tarafından 24.12.2015 tarih ve 29572 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 464 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belli mükellef gruplarına sürekli bilgi verme ve internetten satış yapan mükellefler için e-Arşiv uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilmesine ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Söz konusu Tebliğ uyarınca; 01.07.2016 tarihi itibarıyla e-ticaret'te rol alan kargo ve lojistik şirketlerine, aracı hizmet sağlayıcılarına (platformlar), bankalara, internet reklamlarının yayınlanmasına aracılık edenlere sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nca elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KATMA DEĞER VERGİSİ'ndeki sorumluluk düzenlemesini de içeren "Bazı Vergi Kanunları ile Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı" hazırlanmış, söz konusu tasarı 23.10.2017 tarihi itibarıyla TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'nda kabul edilmiştir. Tasarının 48. maddesiyle, KDV Kanunu'nun 9. maddesinde değişiklik yapmak suretiyle Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KATMA DEĞER VERGİSİ'nin, Avrupa Birliği uygulamalarına benzer şekilde, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi amaçlanmaktadır.

KAYNAKÇA

- CANGİR N. (1998). Elektronik Ticaret Ya Da İnternetin Vergilendirilmesi III, Yaklaşım Yayıncılık, Kasım.
- CANGİR N. (1998). Elektronik Ticaret Ya Da İnternetin Vergilendirilmesi IV, Yaklaşım Yayıncılık, Aralık.
- Capital Dergisi, (2008). Kayıt Dışıyla Mücadelede Kredi Kartı Gerçeği, Kredi Kartı ve Ekonomi Özel Sayısı.
- ÇİMAT A., YAYMAN D. (2005). Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, E-yaklaşım, Mart, Sayı:20.
- DİNÇTÜRK E. Uluslararası Şirketlerin Türkiye'de İşyeri Oluşturmaksızın Yaptığı Elektronik Ticarette KDV Uygulamaları, <http://www.verginet.net/dtt/18/e-ticaret-KDV.aspx>, Erişim tarihi: 21 Ekim 2017.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, (2009). Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010, Yayın No:87, Ankara, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf, Erişim tarihi: 20 Ekim 2017.
- GERÇEK A., GERGER G.Ç. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi, <http://malysesempozyumu2016.mersin.edu.tr>, Erişim tarihi: 20 Ekim 2017.
- GERÇEK A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 54, Sayı 3.
- İstanbul YMMO, (2009). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu, İstanbul, s.17-18.
- KILIÇ S. (2009). Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkelerinde Bir Karşılaştırma, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi) Manisa.
- ÖZBALCI Y. (1999). Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- www.ekonomi.gov.tr, Erişim tarihi: 20 Ekim 2017.
- <http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/29-nolu-eylem>, Erişim Tarihi: 20 Ekim 2017.