

# KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ULUSLARARASI E-TİCARET İŞLEMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

ASSESSMENT ON TAXATION AUTHORITY OF VALUE ADDED TAX  
WITH REGARD TO INTERNATIONAL E-COMMERCE TRANSACTIONS



Hilmi ÜNSAL\*



Birol UBAY\*\*

## ÖZ

Elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi, ulusal vergi yetkilileri bakımından giderek büyüyen bir sorun haline gelmiştir. B2C e-ticaret gibi sınır aşan e-ticaret işlemlerinde vergilendirme yetkisine sahip vergi yetki alanının tespiti, vergilendirme problemini çözmede oldukça önemlidir. Özellikle sınır aşan B2C e-ticaretten kaynaklanan KDV geliri kayıpları dijitalleşen ekonomi vasıtasıyla ortaya çıkan matrah aşınması ve kar kayması problemi kadar sorunlu bir alandır.

**Anahtar Kelimeler:** KDV, E-Ticaret, Vergilendirme Yetkisi, B2C E-Ticaret, MOSS

**JEL Classification Code:** H20 – General, H21 - Efficiency; Optimal Taxation, H24 - Personal Income and Other Nonbusiness Taxes and Subsidies, H26-Tax Evasion, H27 - Other Sources of Revenue

## ABSTRACT

The taxation of electronic commerce transactions has become a growing problem for national tax authorities. The determination of scope of authority in B2C e-commerce operations exceeding boundaries, is very important in solving the taxation problem. Particularly, the VAT loss emerged from B2C e-commerce exceeding the borders, is a problematic area as much as tax base erosion and snow slip through the digitizing economy.

**Keywords:** VAT, e-commerce, taxation authority, B2C e-commerce, MOSS

\* Prof. Dr., Gazi Üniversitesi, Maliye Bölümü  
\*\* Gelir Uzmanı

M.G.T.: 19.01.2017 / M.K.T.: 27.03.2017

## 1- GİRİŞ

Vergilendirme, milli egemenlik kavramının ana unsurlarından bir olarak görülse de, tarihsel süreçte artarak devam eden uluslararası ticaret ve son yüzyılın en popüler gerçeği küreselleşmenin de etkisiyle uluslararası vergilendirmenin önemi daha da artmıştır. Ulusal vergilendirme yetkilerinin birbiriyle çatıştığı durumlarda kimin vergilendirme yetkisine sahip olduğunun belirlenmesi oldukça önemlidir.

Üstelik vergilendirme yetkisinin tespiti, giderek gelişen ve yaygınlaşan internet teknolojisi ile birlikte ortaya çıkan e-ticaret için daha da zor ve önemli hale gelmiştir. Uluslararası mal ve hizmet ticaretinin, fiziksel ticaretin katı kurallarından, e-ticaretin esnek ortamına doğru kayışı, vergisel anlamda ülkelerin kayıp ve kaçığının artmasına neden olmuştur.

Bu yüzden uluslararası e-ticaret işlemlerinde hangi ülkenin vergilendirme yetkisine haiz olduğunun tespiti oldukça önemlidir. Özellikle internet ve mobil teknolojiler kullanılarak yapılan işletmeden müşteriye (B2C) perakende satışlarda Katma Değer Vergisinin (KDV) kimden ve kim tarafından tahsil edileceği konusunda uluslararası alanda tam bir uzlaşma olmayışı, bu türden ticari işlemlerde KDV kayıp ve kaçak oranının büyümesine neden olmaktadır.

Bu çalışmanın konusu katma değer vergisinde vergilendirme yetkisinin uluslararası e-ticaret işlemleri açısından değerlendirilmesidir. Çalışma 4 bölüme ayrılmıştır. İlk bölümde öncelikle e-ticaret işlemleri ve uluslararası boyutu ele alınacaktır. İkinci bölümde genel olarak e-ticaret işlemlerinin vergilendirme tekniği bakımından geleneksel vergilendirmeye uygunluğu ve aykırılıkları tartışılacaktır. Üçüncü bölümde e-ticaret işlemlerinde KDV bakımından vergilendirme yetkisi incelenecektir. Dördüncü bölümde e-ticaret işlemlerinde KDV uygulaması bakımından vergilendirme yetkisi sorunlarına yer verilecektir.

## 2- E-TİCARET İŞLEMLERİ ve ULUSLARARASI BOYUTU

Küreselleşme ve gelişen internet teknolojisi özellikle geçen yüzyılın son çeyreğinden itibaren uluslararası mal ve hizmet ticaretinin yapısını değiştirmiştir. Değişen bu ticaret yapısının ortaya çıkardığı e-ticaret, alıcı ve satıcının fiziksel olarak karşı karşıya gelmelerine gerek kalmadan ticari faaliyetlerin, bir internet ağı veya mobil ağ üzerinden çevrimiçi olarak gerçekleştirilmesine olanak sağlamıştır. Böylece fiziksel mal ve hizmet ticaretinin aksine ülkelerin gümrük sınırlarında kontrole tabi olmayan, elektronik ortamda tuşlara basarak gerçekleştirilen ve uluslararası ticarete konu olan mal ve hizmet türleri ortaya çıkmıştır.<sup>1</sup>

E-ticaret, en basit tanımıyla, internet üzerinden yapılan mal ve hizmet alım-satımı işlemleridir.<sup>2</sup> Oysaki daha geniş bir bakış açısıyla değerlendirildiğinde sadece internet değil aynı zamanda mobil ağlar üzerinden yapılan mal ve hizmet ticaretinin yanı sıra şirketler arasında gerçekleştirilen çeşitli ticari süreçleri de kapsadığı görülür.<sup>3</sup>

E-ticaret kendi içinde hem ticari hem de ticari olmayan işlemleri barındırmaktadır. E-ticaret yoluyla gerçekleştirilen ticari işlemlerin geleneksel yöntemlerle gerçekleştirilen ticari işlemlerden içe-

<sup>1</sup> İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, 2009, Yurtdışına e-Ticaret (B2C e-İhracat), Ankara s.3

<sup>2</sup> A, Gupta, 2014, E-COMMERCE : ROLE OF E-COMMERCE IN TODAY'S BUSINESS, International Journal of Computing and Corporate Research, ISSN (Online) : 2249-054X, Volume 4 Issue 1,

<sup>3</sup> Z.R., Andam, 2003, e-Commerce and e-Business, e-ASEAN Task Force UNDP-APDIP, Philippines, s. 6

rik bakımından bir farkı bulunmaktadır. Bu farklılık ticaret yöntemi ve ticaret içeriği bakımından açığa çıkmaktadır.<sup>4</sup>

E-ticaret genel olarak internet veya mobil ağları kullanan çevrimiçi bir ticaret türüdür. Bununla birlikte e-ticarette kendi içinde çeşitli kategorilere ayrılmaktadır. Bu türden bir kategorisel ayrımın temel dayanağı çevrimiçi satışın kim tarafından kime yapıldığıdır. Bu ayrıma göre e-ticaret işlemleri şu ana kategorilere ayrılmaktadır:<sup>5</sup>

- İşletmeden müşterilere (Business to Customers (bundan sonra B2C olarak anılacaktır)),
- İşletmeden işletmelere (Business to Business (bundan sonra B2B olarak anılacaktır)),
- Kamudan müşterilere (Government to Customers (bundan sonra G2C olarak anılacaktır)),
- Kamudan işletmelere (Government to Business (bundan sonra G2B olarak anılacaktır)),
- Müşteriden müşteriye (Customer to Customer (bundan sonra C2C olarak anılacaktır)).

Uluslararası e-ticaret işlemlerinde genel olarak vergilendirme yetkisinin tespitinde en fazla sorun yaşanan iki kategori, dış ticaret yönü ile daha ön plana çıkan B2B ve B2C'dir.

B2B ticaret türü işletmeler arası yapılan büyük ölçekli ticari işlemler olup bu tür e-ticaret işlemlerinde mal teslimleri fiziksel olarak yapılmaktadır. Bu nedenle bu tür uluslararası e-ticaret işlemlerinde vergilendirme yetkisinin tespiti, ticaretin her iki tarafının da vergi mükellefi şirketler olması nedeniyle nispeten daha kolaydır.<sup>6</sup> Ancak işlem taraflarının vergi cenneti ülkelerden birinde kurulu şirket ya da grup şirketlerinden birisi olması halinde vergilendirme yetkisinin tespitinde çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu durum ileriki bölümlerde genel olarak ele alınacaktır.

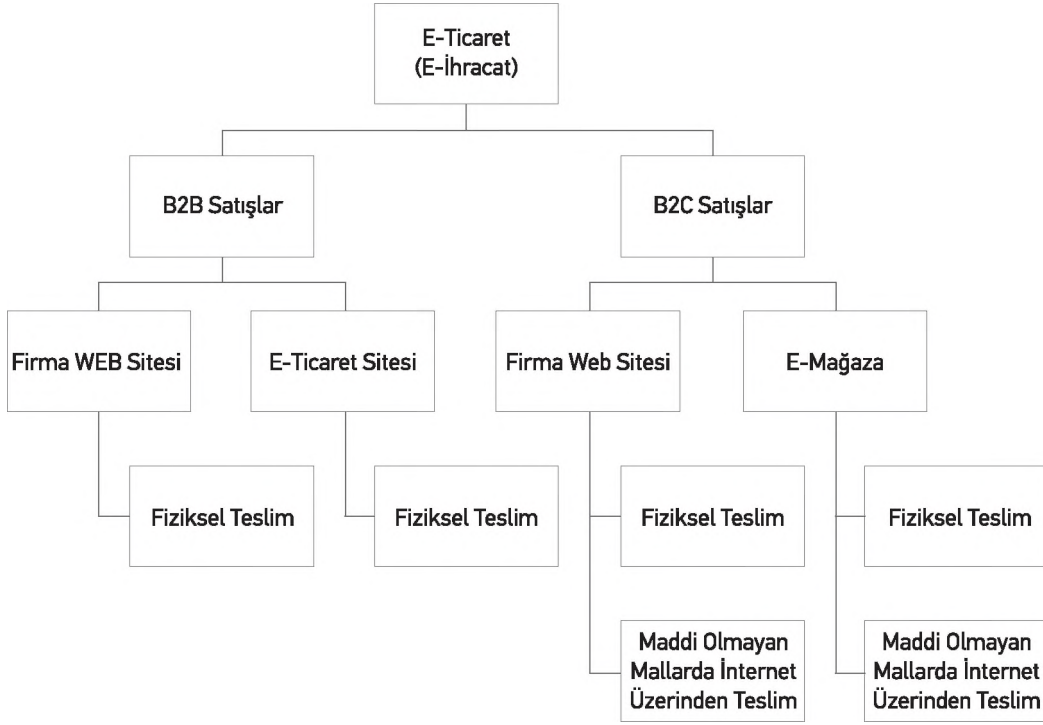
B2C ticaret türünde, şirketler çevrimiçi olarak bir internet ağı veya mobil ağ üzerinde kurdukları web sitesi ya da e-mağaza vasıtasıyla tüketiciye yönelik perakende satışları gerçekleştirmektedirler. Bu türden uluslararası e-ticaret işlemlerinde maddi ve maddi olmayan ürünlerin ticareti yapılmaktadır. Ürün siparişleri ve ödemeler internet üzerinden yapılırken, teslimatlar ticari işleme konu olan ürünün niteliğine göre fiziksel olarak veya çevrimiçi şekilde yapılabilmektedir. Özellikle maddi olmayan ürünlere yönelik uluslararası B2C ticarete vergilendirme yetkisinin tespiti, hem KDV hem de gelir üzerinden alınan vergiler bakımından oldukça önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

<sup>4</sup> The Institute of Chartered Accountants of India, Taxation of E-Commerce Transactions, Erişim tarihi: 2016, [http://220.227.161.86/18895sm\\_dtL\\_finalnew\\_cp19.pdf](http://220.227.161.86/18895sm_dtL_finalnew_cp19.pdf), ss. 1-8.

<sup>5</sup> The Institute of Chartered Accountants of India, a.g.e., s.1-8.

<sup>6</sup> İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, 2009, a.g.e., s.4.

**Şekil 1:** B2B ve B2C E-Ticaret



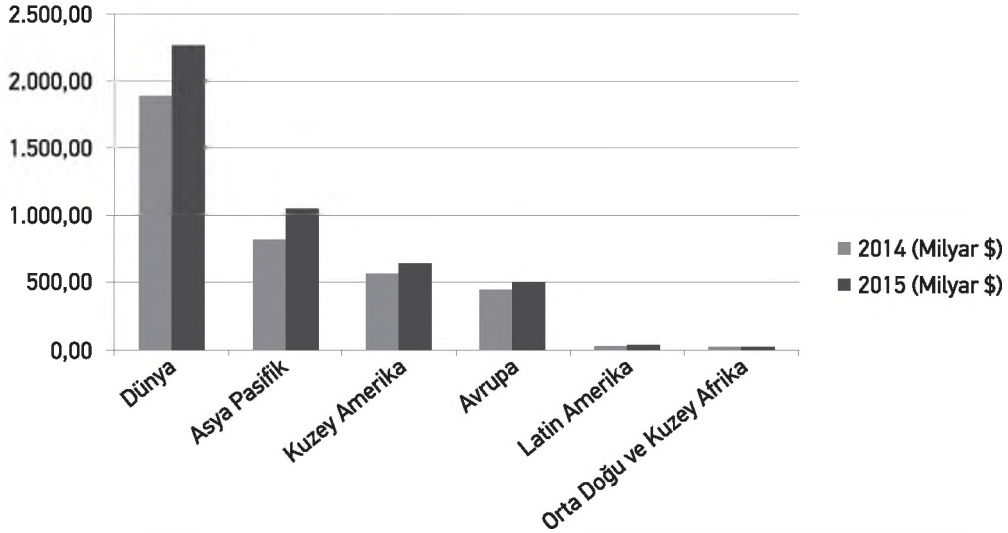
**Kaynak:** İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, 2009, Yurtdışına e-Ticaret (B2C e-İhracat)

Küresel bazda B2C kapsamında ürün ve hizmetlere yönelik e-ticaret satışları 2015 yılında önemli bir oranda yükseliş göstermiştir. Önceki yıllar ile kıyaslandığında e-ticaret hacmi %19,9'luk bir büyüme sağlayarak, çevrimiçi satışlardan elde edilen hasılatın 2,273 trilyon Dolara çıktığı görülmektedir.<sup>7</sup> Global B2C Ecommerce Report 2016 öngörülerine göre büyüme oranı, 2016 yılında %17,5'larda seyrederken, küresel B2C ticaret hasılatı da 2,7 trilyon Dolara yükselecektir. 2015 yılı B2C ticaret oranları içinde Asya-Pasifik bölgesinin payı 1 trilyon Dolara yakındır. Sadece Çin tek başına, B2C e-ticaret pazarında toplam çevrimiçi satışların yaklaşık 766,5 milyar Dolarını gerçekleştirmiştir.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> ECommerce Foundation, 2016, Global B2C Ecommerce Report 2016 light version, Amsterdam, Netherlands, s.9

<sup>8</sup> ECommerce Foundation, 2016, a.g.r, s.11

**Grafik 1: B2C E-Ticaret Payları**



**Kaynak:** ECommerce Foundation, 2016, Global B2C Ecommerce Report 2016 light version verilerinden faydalanarak kendimizce düzenlenmiştir

### 3- VERGİ TEKNİĞİ BAKIMINDAN E-TİCARET İŞLEMLERİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Vergileme, devlet ile vergi mükellefleri arasında bir borç-alacak ilişkisi ortaya çıkarmaktadır. Devlet, vergileme yetkisini kendi egemenlik gücüne ve çıkardığı yasalara dayandırmakta, vergi mükellefleri ise devletin gerçekleştireceği kamu hizmetlerinin karşılığı olarak gördükleri bu vergileri ödeyerek; vergileme sürecinin gerçekleşmesini sağlamaktadırlar.<sup>9</sup>

Bir verginin adının ve konusunun kanun yapıcılar tarafından hazırlanan bir vergi kanunu ile belirlenmesi aşamasında başlayan vergi tekniği süreci, vergiyi doğuran olayın, verginin konacağı ve değiştirileceği zamanın tespiti ve nihayetinde vergiyi doğuran olayla başlayıp, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsille sona eren vergileme sürecini kapsamaktadır. Bu açıdan bakıldığında vergi tekniği bakımından öncelikli alanlardan bir tanesi meydana gelen olayın vergilendirilip vergilendirilmeyeceğinin tespitidir. Ancak vergilendirilebilir her durum, özellikle uluslararası bir işlem söz konusu ise devletin vergilendirme yetkisi içine girmeyebilir.<sup>10</sup>

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücüne dayanmakla birlikte vergi yasalarının geçerli olduğu yetki alanı, ülkenin kendi egemenlik sınırlarının içidir. Uluslararası alanda devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını, diğer ülkeler ile olan çıkar ilişkileri doğrultusunda kendi iradelerine göre düzenlerler.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> H. Şen, İ. Sağbaşı, 2016, Vergi Teorisi ve Politikası, Ankara.s.121

<sup>10</sup> A. Akdoğan, 2014, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 16. Baskı, Ankara s. 121-124

<sup>11</sup> M. Öncel, A. Kumrulu, N. Çağan, 2015, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, s.57

Devletler vergilendirmede kaynak veya uyrukluk esasını kabul etmekte ya da her iki esas değişen oranlarda birlikte uygulamaktadırlar.<sup>12</sup> Ancak uluslararası vergilendirmeye tabi olan işlemlerde, işleme muhatap ülkelerin farklı vergilendirme esasını kabul etmiş olmaları durumunda vergilendirme yetkileri birbiriyle çakışmakta ve aynı vergi konusu üzerinden her iki ülkede vergi talep etme hakkını kendinde bulmaktadır.<sup>13</sup>

Çifte vergilendirmeye yol açan bu durum tam tersi bir duruma da neden olabilmekte ve işleme muhatap ülkelerin vergilendirme yetkisi dışında kalmak isteyen işlem tarafları agresif vergi planlamasına başvurmaktadır. Agresif vergi planlaması; vergi sistemlerinin açıklarından veya iki ya da daha fazla vergi sisteminin birbiriyle olan uyumsuzluğunun avantajlarından faydalanarak vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili yükümlülüklerini azaltma durumudur.<sup>14</sup> Agresif vergi planlaması birçok şekilde uygulamaya konulabilir. Ancak genel olarak çift taraflı indirimler ve çifte vergilendirmeme gibi durumlarla sonuçlanmaktadır.<sup>15</sup>

Aslına bakılırsa, birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin çatışması durumu uluslararası vergilendirme hukukunun da ortaya çıkış nedenidir.<sup>16</sup> Buna göre uluslararası vergi hukuku; *“Devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışması sonucu ortaya çıkan sorunları düzenleyen uluslararası hukuk kurallarının yanında, ulusal hukukta yer alan ve bir devletin kendi vergilendirme yetkisinin başka devletlerin vergilendirme yetkileri ile çatışmasını önleyen kuralların bütünüdür.”*<sup>17</sup>

20. yy'in son çeyreğinden itibaren yaşanan hızlı küreselleşme, internet ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, uluslararası vergi hukukunun daha farklı ve daha karmaşık problemlerle yüzleşmesine neden olmuştur. Küreselleşmenin ortaya çıkardığı uluslararası ticaret hacmi artışı ve ülkelerin sermaye piyasalarının giderek bütünleşen yapısı; artan mal ve hizmet ticaretinin yanı sıra sermayenin de ülkeler arasında akışkanlığını arttırmıştır. Bu durum özellikle uluslararası sermaye hareketlerini cezbetmeye çalışan ülkeler arasında bir vergi rekabetine yol açarken, uluslararası alanda faaliyet gösteren çok uluslu firmalara da elde ettikleri kârları vergi dışı bırakma adına geniş olanaklar elde etme ve kanun dışı yollara başvurma imkânı tanımıştır. Bu durum özellikle son yıllarda hem OECD hem de Avrupa Birliği tarafından üzerinde çokça durulan matrah aşınması ve kâr kaymalarının önlenmesi ile ilgili çalışmaların<sup>18</sup> üzerinde yoğunlaşılmasına neden olmuştur.

Küreselleşmenin uluslararası vergi hukuku bakımından ortaya çıkardığı en önemli problemlerden biri ülkelerin karşılaştıkları vergi matrahı aşınması ve kâr kayması olmakla birlikte sorunlar bununla da sınırlı kalmamıştır. Özellikle küreselleşmenin etkisiyle artan şekilde gelişen internet ve iletişim teknolojilerinin yaygın bir şekilde kullanımı, sanal âlemde ülkelerin birbirleri ile olan gümrük sınırlarını ortadan kaldırmış, özellikle de uluslararası hizmet ticareti bakımından ülkeye giriş çıkışları kontrolsüz hale getirmiştir.<sup>19</sup>

<sup>12</sup> M. Öncel, A. Kumrulu, N. Çağan, 2015, a.g.e. s.58

<sup>13</sup> O. Pehlivan, E. Öz, 2015, Uluslararası Vergilendirme, Celepler Matbaacılık, Trabzon, s.17-19

<sup>14</sup> European Commission, 2012, Commission Recommendation of 6.12.2012 on Aggressive Tax Planning, Brussels, 6.12.2012, C(2012) 8806 final

<sup>15</sup> Örneğin aynı zararın hem gelirin elde edildiği ülkede hem de vergisel açıdan mukim olunan ülkede indirimin sağlanması veya kazancın hem elde edildiği ülkede hem de vergisel açıdan mukim olunan ülkede vergilendirilmemesi

<sup>16</sup> O. Pehlivan, E. Öz, 2015, a.g.e., s. 17

<sup>17</sup> O. Pehlivan, E. Öz, 2015, a.g.e., s. 18

<sup>18</sup> OECD, 1998, HARMFUL TAX COMPETITION An Emerging Global Issue, France, OECD Publications

<sup>19</sup> OECD, 2014, Public Discussion Draft BEPS Action 1: Address The Tax Challenges Of The Digital Economy 24 March 2014 – 14 April 2014, France, OECD Publications

Çeşitli alt kategorilere ayrılabilmeyle birlikte genel olarak elektronik ticaret (bundan sonra e-ticaret olarak yer verilecektir) diye adlandırılan bu yeni ticaret şekli hem ülke içi hem de uluslararası alanda vergilendirme alanında yeni ve aşılması daha zor sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur.<sup>20</sup>

E-ticaret en geniş anlamıyla, müşterilerin ve onlara mal ve hizmet sağlayanların ticari işlemlerini, elektronik iletişim cihazları vasıtasıyla bir elektronik iletişim ağı üzerinden yürütmeleridir. Diğer bir deyişle e-ticaret, malların ve hizmetlerin fiziksel olarak tesliminden ziyade ticari değerinin değiş tokuşunun elektronik iletişim araçları üzerinden yapılmasıdır. Bu ticaret türü her türlü çevrimiçi alışveriş, çevrimiçi mal ve hizmet ticaretini, elektronik fon transferlerini ve türev piyasa araçların çevrimiçi ticaretini kapsamaktadır.

E-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunların kaynakları şu şekilde özetlenebilir:<sup>21</sup>

**Vergilendirme yetkisi:** Her ülkenin vergilendirme yetkisi kendi egemenlik sınırlarını kapsamaktadır. Bu egemenlik yetkisi; karasal sınırları, karasularını, hava sahasını, kıta sahanlığını, özel ekonomik bölgeleri içermektedir. Ancak e-ticaret işlemleri uydu üzerinden gerçekleşmekte ve hizmet sunucusu dünyanın herhangi bir bölgesinde bulunabilmektedir.<sup>22</sup> Örneğin; Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan veya Türkiye'de ikamet etmeyen bir gerçek kişinin veya kanuni iş merkezi ya da Türkiye'de daimi temsilcisi olmayan bir tüzel kişinin Türk vergi kanunlarına göre 183 günden fazla ülke sınırları içinde bulunması dar mükellef olarak vergilendirilmesi bakımından geçerli kural ise de bu hüküm internet erişimleri bakımından anlamsız hale gelmektedir. Çünkü bilgi otobanı, sınır kontrollerine tabi olmadan diğer ülkelerden, ülke içine sayısız giriş olanağı sağlamaktadır.

**Ekonomik ilişkinin belirlenme zorluğu:** Ekonomik ilişkinin belirlenmesi bakımından, ticari işlemin yerinin açıkça belirlenmesi gerekmektedir. Geleneksel ticarete, ticarete konu olan malların fiziksel mevcudiyetinin ve fiziksel tesliminin olması nedenleriyle ticari işlemin yerini tespit etmek oldukça kolaydır. Ancak e-ticaret işlemlerinin sanal ortamda gerçekleşmesinden ötürü ticari işlemin gerçekleştiği vergisel yetki alanını açıkça tespit etmek her zaman kolay değildir.<sup>23</sup>

**Daimi işyerinin varlığının tespiti:** Birçok çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında taraf ülkeler, kendi topraklarında daimi işyeri bulunan ticari işletmelerin kârlarını vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Burada vergilendirmedeki temel gereksinim mutlaka bir işyeri bulunması ve bir süreklilik arz etmesidir.

E-ticaretin vergilendirilmesi bakımından ortaya çıkan ana problem, sınır ötesi ticaretin gerçekleşmesi için herhangi bir işyerine ihtiyaç olmamasıdır. Maddi mallar bakımından, sınır aşan ticarete gümrük ve posta engelleri kaynak tespiti bakımından belirleyici olabilmektedir. Ayrıca sevkiyat adresi ve varış yeri de bilinmektedir. Ancak satıcının vergi cenneti bir ülkede yerleşik olması durumunda, ülke topraklarında mukim olmayan bir şirkete millî vergi kanunlarını uygulamak zorlaşmaktadır. Bu

<sup>20</sup> European Commission, COM(2006) 254 final Communication from The Commission to The Council, The European Parliament and The European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud (sec(2006) 659

<sup>21</sup> C.W. Chan, Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans, erişim 2012, <http://www.winthrop.com/Portals/0/PDF/claytonchan.pdf>, ss:1-29

<sup>22</sup> OECD, a.g.e. ss:1-11

<sup>23</sup> OECD, 2012, Implementation Issues For Taxation Of Electronic Commerce, Erişim 2016, <http://www.oecd.org/tax/consumptiontax/5594899.pdf>, ss:1-11

gibi durumlarda doğal seçenek, özellikle mukim olmayan şirkete ulaşılamadığında, ülkede mukim olan alıcıyı vergilendirmektir. Günümüzde mobil telefonları internet ile bütünleştiren kablosuz erişim uygulamalarının gelişimiyle birlikte e-ticaretin yerini m-ticaret (Mobil-ticaret) almaya başlamıştır. Bu durum ticari işlemlerin menşe yerini görünmez hale getirmekte ve böylece e-ticaretin vergilendirilmesi bakımından var olan olumsuzlukları arttırmaktadır.<sup>24</sup>

**Yasal zorluklar:** Tüm sınır aşan ticari işlemlerin gümrük veya posta engellerine tabi olması başka bir deyişle tüm ticaretin fiziksel bir dünyada ve maddi mallar şeklinde yapılması; bu işlemler üzerindeki kontrolü kolaylaştırmakta ve sadece gümrük kaçakçılığı vakaları kontrol dışında kalmaktadır. Şu andaki durumda ise, vergi makamları birçok vergi kaçakçılığı türünün yol açtığı problemlerle uğraşmaktadır. E-ticaret işlemlerinde; sözleşme tarafları iki farklı ülkede bulunabilmektedir ve bundan dolayı hangi ülkenin kanunun uygulanacağı sorunu ortaya çıkmaktadır.<sup>25</sup>

**Sözleşmenin şekli:** Bir sözleşme, aksi durum gerektirmedikçe yazılı olmak zorunda değildir. Ancak bu durum sınır aşan ticarete ilişkin sözleşme nedeniyle ortaya çıkabilecek anlaşmazlıklara uygulanacak kanunla alakalı problemleri ortaya çıkarabilir. Sözleşmeye taraf olanlar, anlaşmazlık halinde sözleşmenin tabi olacağı ülke yasasını serbestçe seçme hakkına sahiptirler ve bu durum sözleşmede belirtilebilir. Bazı durumlarda şirket merkezinin bulunduğu yer yasaları sözleşme bakımından geçerli olabilirken, diğer durumlarda alıcının normal olarak ikamet ettiği ülkeye ait yasalar sözleşme bakımından uygulanır olabilmektedir. Sözleşmenin hangi ülkenin yasasına tabi olacağı ile ilgili ortaya çıkan problemler daha çok menkul mallar ile ilgili işlemlerde yaşanırken, taşınmaz mallara ilişkin sözleşmelerde bu tür problemler daha az görülmektedir. Ancak e-ticaret açısından bakıldığında mevcut yerel kanunların bu tür işlemler bakımından yetersiz olduğu görülmektedir.<sup>26</sup>

#### **4- E-TİCARET İŞLEMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KDV BAKIMINDAN VERGİLENDİRME YETKİSİNİN İNCELENMESİ**

E-ticaret işlemlerinde yaşanan uluslararası vergisel problemleri sadece gelir üzerinden alınan vergilerle sınırlamamak gerekir. Sürekli gelişen teknolojiler, yönetimlerin ve tedarikçilerin, tüketim üzerinden alınan vergilerin toplanmasında birçok zorlukla yüzleşmelerine neden olmaktadır. Tüketim vergilerinin tahsili ile alakalı bu zorluklar genel olarak aşağıdaki diyagramda gösterilmiştir.<sup>27</sup>

---

<sup>24</sup> OECD, a.g.e., ss:1-11

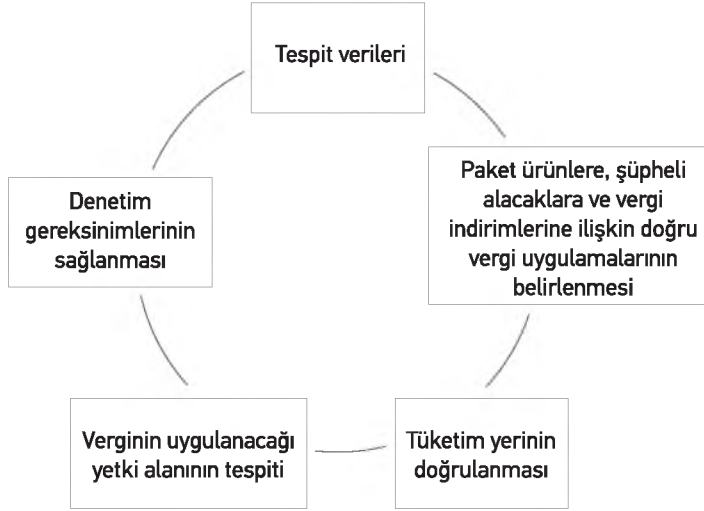
<sup>25</sup> OECD, a.g.e. ss:1-11

<sup>26</sup> OECD, a.g.e. ss:1-11

<sup>27</sup> European Commission, 2014, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Taxation and Customs Union Belgium



**Şekil 2:** Tüketim Vergilerinin Tahsil İlgili Karşılaşılan Zorluklar



**Kaynak:** Kendi Düzenlememiz.

E-ticaret işlemlerinde geleneksel tüketim vergisi yasalarının uygulanmasının ortaya çıkardığı problemleri değerlendirirken, bu problemlerin her bir ülkenin kendi farklı vergi mevzuatını uygulamasından kaynaklandığını da göz ardı etmemek gerekir. Bazı durumlarda, birden fazla kanunun e-ticarete mahsus özel durumları tespit etmek için farklı yollar kullanması, söz konusu sorunlara uygulanacak tek bir yol bulunmasına engel teşkil etmektedir. Buna ek olarak yönetimler ve tedarikçiler bakımından uyumsuz yasaların ve uygulamaların ortadan kaldırılması için katlanılması gereken yüksek uyum maliyetleri, e- ticaret işlemlerinin çifte vergilendirilmesine veya kasıtsız olarak hiç vergilendirilmemesine neden olmaktadır.

Bazı problemler ise geleneksel ticaretin ve dijital ürünleri de içeren ticaretin arasındaki farklılıktan ortaya çıkabilmektedir. Problemin odak noktası, internetin ve yeni iletişim teknolojilerinin ticari satışların gerçekleştirilebileceği yeni kanallar yaratmasıdır. Bu durum e-ticarete konu olan dijital ürünlerin, geleneksel ticarete konu olan fiziki mallardan tamamen farklı olarak değerlendirilip, yeni vergilendirme kurallarına mı tabi olacağı yoksa fiziki malların tesliminden bir farkı olmadığından hareketle aynı vergilendirme kurallarına mı tabi olacağı sorunu açığa çıkarmaktadır.<sup>28</sup> OECD'nin 2001 yılında yayımladığı ve "tüketim yerinin tanımını" içeren "Vergilendirme ve Elektronik Ticaret-Ottawa Vergilendirme Çerçeve Şartları Uygulamaları"<sup>29</sup> raporunda; elektronik ticaret türlerinin kendi arasında ve klasik ticaretle elektronik ticaret türleri arasında vergilendirmenin tarafsız ve eşit olması gerektiği ifade edilmektedir. Rapor, ticari kararların vergilendirme kaygılarından ziyade ekonomik açıdan motive edilmesi gerektiğinden bahisle, benzer durumlardaki vergi mükelleflerinin benzer ticari işlemleri ger-

<sup>28</sup> OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions: A Report by the Committee on Fiscal Affairs, 1998, Erişim tarihi: 2016, <http://www.oecd.org/tax/consumptiontax/1923256.pdf>, ss: 1-7

<sup>29</sup> OECD, 2003, Implementation of The Ottawa Taxation Framework Conditions The 2003 Report, Erişim tarihi: 2016, <http://www.oecd.org/tax/taxadministration/20499630.pdf>, ss: 1-38

çıkartılmaları durumunda benzer düzeyde vergilendirmeye tabi olmaları gerektiğini belirtmektedir. Bununla birlikte uygulamada, mevcut birçok vergi mevzuatı bu ilke ile uyum göstermemektedir.

Elektronik ticaretin temelini oluşturan bilgi ve iletişim teknolojileri aynı zamanda ekonominin içinde artan bir paya sahip hizmetlere ve gayri maddi mallara ait sınır ötesi ticaretin de büyümesinde düzensizliklere neden olmaktadır. Bu nedenle küresel piyasaların analizini yaparken, hizmetler ve gayri maddi mallar üzerindeki uygulamaları da içeren e-ticaret sorunlarını tespit etmek gerekmektedir.<sup>30</sup>

Ottawa Çerçeve Şartları Uygulamalarına göre e-ticaret, tüketim yerinde vergilendirilmelidir. Tüm ülkeler bu kuralı benimseyene kadar, mevcut yasaların uygulanması neticesinde uluslararası hizmetlerin vergilendirilmesi bakımından çifte vergilendirme veya hiç vergilendirmeme problemlerinin açığa çıkması olasılığı bulunmaktadır.

#### **4.1- E-Ticaret İşlemlerinde KDV Bakımından Vergilendirme Yetkisinin Kaynakları**

Doğrudan veya dolaylı olsun her türlü verginin, küresel ekonomi içinde ve vergilendirme yetkisi altında çalışması gerekir. Bununla birlikte e-ticaret, kurulu düzene bir başkaldırı özelliği taşımaktadır. Şöyle ki geleneksel anlamda ticaret ve vergilendirme ilişkisi ağırlıklı olarak her bir ticari işlem tarafının bulunduğu yere göre uluslararası anlaşmalar yolu ile düzenlenirken, e-ticaret ise sınırları olmayan sanal bir dünyada var olmaktadır.

E-ticaretin uluslararası vergi sistemine yönelik en temel tehdidi, dünya çapında vergi matrahlarını erozyona uğratması ve bunun sonucu olarak tacirler arasındaki ekonomik dengenin, ekonomik verimliliğin ve adil rekabetin zarar görmesidir. Vergi kuralları, tarihsel olarak, maddi mallar veya bu maddi mallarla ilişkili ekonomik faaliyetlerden açığa çıkan geliri kapsayan ticari işlemlerin vergilendirilmesine önem vermiştir.<sup>31</sup>

Oysaki internet teknolojilerinin gelişimi ile birlikte ticaret ve müşteri etkileşimi de kökten bir değişikliğe uğramıştır. Ticari işlemin tarafları artık sadece kendi çevrelerinde erişebildikleri fiziksel mallar ve piyasalar ile bağlı kalmaktan kurtularak, dünyanın dört bir yanındaki piyasalara ve ürünlere sınırlara tabi olmaksızın erişim imkânı kazanmışlardır.<sup>32</sup>

1920'lerde gelişmeye başlayan uluslararası vergi rejimi temel olarak iki vergileme yetkisini esas almıştır. Birincisi kaynağa dayalı vergilendirme, ikincisi ise mülklik ilkesine dayalı vergilendirme yetkisidir.<sup>33</sup> Tüketim üzerinden alınan vergilerde ise ikincisi için tüketime yapıldığı yer ilkesi geçerli olmaktadır.

Kaynağa dayalı vergilendirme prensibine göre ülke kendi coğrafyasında açığa çıkan geliri vergilendirme yetkisine sahiptir. Kaynak kuralı bu amaçla farklı gelir türleri arasında ayırıştırımlar yaparak gelirin kaynağını tespit eder. Bu yüzden gelir sınıflandırması, kaynağa dayalı vergilendirmede gerekli ilk adım olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu şekilde kaynağın doğrulanması, kaynak ülkenin gelir yaratma sürecinde, altyapıyı ve diğer araçları teşvik etmesini sağlar.<sup>34</sup>

<sup>30</sup> S. Basu, 2008, International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments, JILT 2008(1) [http://go.warwick.ac.uk/jilt/2008\\_1/basu](http://go.warwick.ac.uk/jilt/2008_1/basu) s.1-2

<sup>31</sup> S. Basu, 2008, a.g.m. s.16

<sup>32</sup> Brook. J. Corp. Fin. & Com. L., 2015, Equal Footing: Correcting The E-Commerce Tax Haven, vol. 10, s.278

<sup>33</sup> İ. Dağlıoğlu, H.G. Çiçek, 2014, Uluslararası Vergileme İlkeleri Ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 10, Yıl 10, Sayı 1, s.28

<sup>34</sup> R. Azam, 2012, Global Taxation Of Cross-Border Ecommerce Income, Virginia Tax Review, Vol. 31 s.639

Vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde ikinci temel prensip ise ikamete ya da şahsa dayalı vergilendirmedir. İkamete dayalı vergilendirmede ülke, vergisel açıdan vatandaşı olan kişinin yurt içi ve dışı tüm gelirlerini vergilendirme yetkisine sahip olmaktadır. Bu sistemde vergisel açıdan ikametgâhın belirlenmesi çok önemlidir ve genellikle kişinin ülke ile olan kişisel, sosyal ve ekonomik bağlarına göre tespit edilmektedir.<sup>35</sup>

Tüketim üzerinden alınan vergiler içinde en önemli paya sahip olan KDV açısından vergilendirme yetkisinin tespitinde, öncelikle KDV'nin bir yerel vergi olduğu ve sadece ülke içinde yapılan mal ve hizmet tedariki üzerine uygulanması gerektiği kabul edilse de pratikte hem yerel hem de sınır aşan tedariklere uygulanmaktadır. Sınır aşan tedarik durumunda KDV bakımından vergileme ya tedarikçinin bulunduğu ülkede (Orijin Prensibi) ya da varış yeri yani tüketicin bulunduğu ülkede yapılmaktadır. Bu nedenle hangi vergilendirme kuralının tercih edileceği, bu tür sınır aşan mal ve hizmet tedarikleri üzerinden elde edilecek KDV gelirinden hangi ülkenin ne kadar yararlanacağı ve tüketiciler üzerinde kimin vergileme yetkisine sahip olacağıın belirlenmesi bakımından oldukça önemlidir.<sup>36</sup>

Uluslararası vergilendirme, bir ülkeden diğer bir ülkeye yapılan sınır ötesi ticaret neticesinde ortaya çıkmaktadır. Bu tür bir uluslararası ticaret neticesinde elde edilen gelir; hem özel ilişkisi nedeniyle transferin yapıldığı ülkede hem de ekonomik ilişkisi nedeniyle gelirin elde edildiği ülkede birden vergilendirilebilmekte ve bu durumda çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkabilmektedir. Bu problem genel olarak uluslararası ticarete taraf iki ülke arasında yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması ile çözümlenme yoluna gidilmektedir.

Ancak e-ticaret işlemlerinde vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun tespiti, ticari işlemin unsurlarının sanal ortamda gerçekleşmesi yani alıcının ve satıcının özellikle de dijital ürünler bakımından sadece tuşlara basarak alışverişini gerçekleştirmesi, sabit işyeri ya da mukimlik açısından taraflarının durumunun tespitinin zorluğu gibi nedenlerle zorlaşmakta ve bu durum, e-ticaret işlemlerinin vergi dışı kalmasına, dolayısıyla da ülkelerin vergi matrahlarında aşınmalara neden olmaktadır. Bu türden bir vergi matrahı aşınması, hem gelir üzerinden alınan vergilerde hem de tüketim üzerinden alınan vergilerde gerçekleşebilmektedir.<sup>37</sup>

Uluslararası e-ticaret işlemlerinin sınırlarının giderek genişlemesinin yanında uluslararası e-hizmet ticaretine konu işlemlerin hemen hemen tamamının dijital ortamda gerçekleşmesi, özellikle bu türden e-ticaret işlemleri neticesinde vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğu ve verginin kimden alınacağı hususlarında büyük sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Ülkeler, vergiyi doğuran olayın ve vergilendirme yetkisinin tespitinde yaşanan zorluklar yanında uluslararası e-ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi ile ilgili yasal boşluklar nedeniyle de vergi geliri kaybına uğramaktadırlar.

Bu türden vergi kayıpları ülkelerin hem gelir üzerinden alınan dolaysız vergi (gelir vergisi ve kurumlar vergisi) hem de ticari işlemler üzerinde alınması gereken dolaylı vergi (KDV) gelirlerini etkilemektedir. Bu durum bazen ülkeler arasında vergilendirme yetkisinin belirlenmemesinden kaynaklanan çifte vergilendirmeme sorunundan, bazen de bu türden e-ticaret işlemleri ile ilgili ülkeler arasından doğru ve düzenli bir bilgi değişimi akışını sağlayacak idari bir iş birliğinin sağlanamamasından kaynaklanmaktadır.

<sup>35</sup> R. Azam, 2012, a.g.m. s. 639

<sup>36</sup> M. Lamensch, 2015, European Value Added Tax in the Digital Era, IBFD Doctoral Series 36, s.18

<sup>37</sup> G.M. Silverman, 2008, "On the Taxation of Digital Goods and Services Delivered Over the Internet", Associate Professor of Law Seattle University School of Law Spring 2008

#### 4.2- E-Ticaret İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması Bakımından Vergilendirme Yetkisinin Tespiti

Genel olarak ülkeler uluslararası ticarete konu olan hizmetlerin ve gayri maddi malların vergilendirilmesinde, vergilendirme yetkisinin belirlenmesi bakımından iki genel yaklaşımdan birini tercih etmektedirler. Bu yaklaşımlar; “Avrupa Yaklaşımı” ve “Yeni Dünya Yaklaşımı”dır.<sup>38</sup>

Avrupa yaklaşımına göre kanun yapıcılar, tüketim yerinde vergilendirmeyi sağlamak için, hizmetleri yapılarına göre geleneksel olarak tanımlamakta ve arz yerine göre karar vermektedirler. Birçok hizmetin, sunulduğu yerde tüketilmesi nedeniyle bu temel kural gerçekleşmekte ve vergi, hizmet sunanın ülkesinde muhasebeleştirilmektedir. Uluslararası ticaretin gelişmesi ile birlikte mevcut Avrupa Birliği yasalarında yer alan bu temel kurala, vergilendirilebilir kişilere sunulan hizmetler bakımından hizmetin verildiği ya da müşterinin bulunduğu yerde vergilendirilmesi gibi istisnalar getirilmiştir.<sup>39</sup> Hizmet içeriklerindeki sürekli gelişmeler, mevcut sistemin açıklarını ve karmaşıklığını açığa çıkarmakta ve artan bir değişim baskısı yaratmaktadır.

Tüm bu olumsuzluklara rağmen Avrupa Birliği hizmetlerin vergilendirilmesinde, vergilendirme yerinin tespiti bakımından, hizmet sunanların bulunduğu yere göre vergilendirmeyi kabul eden bu kuralı uygulamaya devam etmektedir. Başka herhangi bir yerde vergilendirmeye tabi tutulan hizmetler bu temel kuralın bir istisnası olarak kabul görmektedir. Avrupa’da bulunan herhangi bir vergi mahkemesinin arz yerini tespit etmek için vereceği karar bakımından arz yerinin, hizmet sağlayıcının ikamet ettiği yerden farklı olduğuna ikna olması gerekecektir. Sonuç olarak, Avrupa yaklaşımına göre, eğer e-ticaretin tüketim yerinde vergilendirilmesi niyeti mevcut ise, ilgili tedariklerin kesin tanımının yapılması önemlidir. Aksi halde, bazı uluslararası hizmetler özel olarak tanımlanmadıkça, Avrupa mahkemeleri bu durumun diğer yetki alanlarında nasıl tanımlandığına bağlı kalmaksızın, tedarikçiyi yerleşik olduğu yere göre vergilendirilmiş olarak sınıflandıracaktır.<sup>40</sup>

2003 yılından itibaren, e-ticaretin Avrupa Birliği içinde istisna kategorilerine dâhil olması, takip eden dönemlerde Avrupa yaklaşımı bakımından, e-ticaret tedarikleri için ayrı bir vergilendirme kategorisi oluşturulmasını gerektirmiştir. Teoride yasa koyucuların elektronik olarak sağlanan hizmetler için ayrı bir vergi kategorisi eklemeleri basit bir işlemmiş gibi görünse de, pratikte değişen teknolojiler ve yeni ticaret modelleri böyle bir değişikliği daha zor bir hale getirmektedir. Elektronik olarak sağlanan hizmetlere ayrı bir kategori oluşturulması gerekliliği problemi, çatışmalara neden olmaktadır. Eğer hizmetler tam olarak tanımlanamazsa ya da her bir üye ülke tüketim yerinin belirlenmesinde aynı kuralları uygulamaz ise bu durum çifte vergilendirme ya da hiç vergilendirmeme sorunlarını ortaya çıkaracaktır.

Bununla ilgili olarak 2015/Ocak ayı itibarıyla sınır aşan telekomünikasyon, radyo ve televizyon yayıncılığı ile e-hizmetlerle uğraşan şirketler bakımından yeni “arz yeri” kuralları uygulamaya konul-

<sup>38</sup> OECD, 2012, Implementation Issues For Taxation Of Electronic Commerce, <http://www.oecd.org/tax/consumption-tax/5594899.pdf>, ss:1-11

<sup>39</sup> AB, 01.01.2015 tarihinden itibaren üye ülkelerde yerleşik bulunan vergi mükellefi olmayan kişilere, telekomünikasyon hizmetleri, radyo-televizyon yayınları ve elektronik olarak tedarik edilen hizmetleri arz eden tedarikçilerin, tüketicinin yerleşik olduğu ve yapılan ticari işlemler neticesinde Katma Değer Vergisi (KDV) borcunun ortaya çıktığı üye ülkede sabit bir işletmesi bulunmaması durumunda, bu ortaya çıkan KDV borcunu, KDV bakımından mükellefiyetinin tanımlı olduğu üye ülkedeki web-portalı üzerinden ödemesine olanak sağlayan Mini One Stop Shop rejimini yürürlüğe koyarak, B2C ticaretin bu üç unsur bakımından arz yerinde vergilendirme prensibinden tüketim yerinde vergileme prensibine geçmiştir.

<sup>40</sup> OECD, 2012, a.g.e., s.1-11

muştur. Buna göre bu tür mal ve hizmetler artık onları satın alan müşterinin ülkesinde vergilendirilecektir. Bu şekilde bir tüketim vergisi olan KDV'nin e- ticarete konu olan bu üç konu bakımından, tüketiminin yapıldığı ülkede tarh, tahakkuk ve tahsili sağlanacaktır.<sup>41</sup>

Yeni Dünya yaklaşımı, arz yerinin belirlenmesinde bir basamak olan hizmet türünün tanımlanması uygulamasına dayanmadığından Avrupa yaklaşımından farklılaşmaktadır. Bu yaklaşımda e- ticaret tedarikleri için ayrı bir vergi kategorisi oluşturmak gerekmemektedir. Daha ziyade, arz yeri, ihracat ve ithalat kuralları, hizmet tüketiminin vergilendirme yetki alanı içinde gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemek için birlikte kullanılmaktadır. Bu yaklaşım kapsamında genel olarak hizmetlere uygulanan kurallar bakımından elektronik ve geleneksel ticaret arasında bir farklılaşma bulunmamaktadır. Bundan dolayı hizmetlerin elektronik olarak sunulduğu e-ticaret ile geleneksel tarzdaki hizmet sunumları aynı muameleye tabidirler. Kanada, Avustralya, Japonya, Güney Afrika ve Yeni Zelanda gibi OECD'ye üye ülkeler bu Yeni Dünya yaklaşımını uygulamaktadırlar.<sup>42</sup>

Bu yaklaşım, Avrupa yaklaşımına göre teorik ve yapısal olarak daha sade bir biçimde hizmetleri, tüketim yeri prensibine göre vergilendirmektedir. Hizmetlerin tüketim yerinin belirlenmesinde kullanılan veriler kesin değildir ve yorumlanmaya açıktır. Eğer bu veriler ve yorumlar ülkeler arasında bariz bir şekilde farklılık gösterirse, bu durum çifte vergilendirme veya hiç vergilendirilmeme riskine neden olabilir. Her ne kadar Yeni Dünya Yaklaşımı, Avrupa Yaklaşımına nazaran vergilendirme prensibi olarak tüketim yerinin kullanılmasında ısrarlı davranırsa da çifte vergilendirme veya hiç vergilendirilmeme risklerini azaltmak için ülkelerin kendi arasındaki vergi uygulamalarında uyumlu olmaları gerekmektedir.<sup>43</sup>

OECD üyesi bir ülke olmakla birlikte, KDV yerine satış vergisi sistemini uygulayan ABD, e-ticarete konu işlemler üzerinden alınacak satış vergilerinde bağlantı ilkesini uygulamaktadır. Bağlantı ilkesi; çevrimiçi perakende satış yapan bir satıcının, eyalet dışından bir müşteriden satış vergisi tahsil etmesi için, o eyalette yeterli bir fiziksel mevcudiyete sahip olup olmadığının tespitini sağlamaktadır.<sup>44</sup> Amerikan Üst Derece Mahkemesi, bir satıcının, müşterilerine yapmış olduğu satışlar üzerinden bir eyalet için satış veya kullanım vergisi tahsil edebilmesi için mutlaka o eyalette fiziksel bir mevcudiyetinin olması gerekliliğini şart koşmuştur.

Bununla birlikte e-ticaret işlemlerinde ortaya çıkan ilk sorun, eyalet dışı satıcıların gerçekleştirdiği ticari işlemlerde, satıcının ya da faaliyetin eyalette bir ilişkisi olsa bile bunun bağlantı ilkesini tesis etmeye yeterli olup olmayacağıdır.<sup>45</sup> İnternet Vergi Özgürlüğü Anlaşması<sup>46</sup> internet üzerinde satış yapan bir satıcının web sitesine eyalet dışındaki bir bilgisayar hizmet sağlayıcısı üzerinden erişimin sağlanması halinde, bunun uzaktan satıcının satış ve kullanım vergileri toplama yükümlülüğünün belirlenmesinde geçerli olan bağlantı ilkesini tespit etmede kullanılamayacağı hükmünü getirmektedir.<sup>47</sup>

<sup>41</sup> European Commission Press Release- Directorate-General Taxation and Customs Union, 2015, Modernising VAT for Cross-Border E-Commerce: Commission Launches Public Consultation, Brussell,

<sup>42</sup> OECD, 2012, a.g.e., s.1-11

<sup>43</sup> OECD, 2001, Taxation and Electronic Commerce Implementing The Ottawa Taxation Framework Conditions, Paris, OECD Publications Service, s.17

<sup>44</sup> R. Newton, J.D. Clarke, 2015, Determining Taxability in the Ever-Evolving World of E-Commerce, Tax Executives Institute, May/June 2015,s.18

<sup>45</sup> R. Newton, J.D. Clarke, 2015, a.g.m., s.18

<sup>46</sup> J.M. Stupak, 2016, The Internet Tax Freedom Act: In Brief, Congressional Research Service 7-5700 www.crs.gov , R43772,s.3

<sup>47</sup> R. Newton, J.D. Clarke, 2015, a.g.m., s.18

Her ne kadar bağlantı ilkesi ticari işlemin hangi eyalette vergilendirileceği konusunda belirleyici olsa da, ABD'deki eyaletler arasında bağlantı ilkesi ile ilgili uyumsuzluklar bulunmaktadır. Sadece birkaç eyalet, geniş kapsamda e-ticaret işlemlerini içine alan açık bağlantı ilkesi kuralı oluşturmuştur.<sup>48</sup>

## **5- E-TİCARET İŞLEMLERİNDE KDV UYGULAMASI BAKIMINDAN VERGİLENDİRME YETKİSİ SORUNLARI**

Yönetimler bakımından vatandaşlarının talep etmiş olduğu mal ve hizmetler ile alakalı kamu harcamalarını finanse edecek kamu gelirlerini artırmanın en kolay yolu vergilendirme dir.<sup>49</sup> Bununla birlikte vergilendirme sisteminin adil ve tarafsız olması gerekmektedir. İdeal bir vergi sistemi, devletin aşırı şekilde borçlanmasına gerek duymadan kamu gelirlerini arttırırken, ekonomik faaliyetleri sekteye uğratmamalı ve diğer ülkelerin vergi sistemlerinden çok fazla farklılık göstermemelidir.<sup>50</sup>

Devletlerin vergi yapıları genel olarak gelir üzerinden ve tüketim üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Maliye politikasının önemli bir aracı olan vergilendirme ile devlet, gelir üzerinden alınan vergiler vasıtasıyla gelirin yeniden dağılımını sağlarken, tüketim üzerinden alınan vergiler yolu ile de ekonomik hayata doğrudan müdahale imkânını elde etmektedir. Bu nedenledir ki genişletici ve daraltıcı maliye politikalarının uygulanmasında vergilendirme, kamu harcamaları ve borçlanma kadar önemli bir politika aracıdır.

Her ne kadar ideal bir vergi sisteminin adil ve tarafsız olması gerekliyse de uygulamada bunu elde etmek yukarıda bahsettiğimiz nedenlerden ötürü oldukça zordur. Bu durum özellikle de tüketim üzerinden alınan vergiler bakımından daha da belirgin hale gelmektedir. Tüketim vergileri, gelir üzerinden alınan vergilerin aksine, elde edilen gelir ile ilgilenmemekte, kişilerin kısıtlı bütçeleri ile yapmış oldukları tüketim harcamalarını vergilemektedir. Oysaki vergilendirmenin adil olması prensibi açısından bakıldığında, kişilerin geliri artıkça, tüketim harcamaları üzerinden ödedikleri dolaylı vergilerin toplam gelirleri içindeki önemi azalmaktadır. Yüksek ve düşük gelirliilerin aynı tüketim harcamaları üzerinden aynı vergi oranları ile vergilendirilmesi, vergilendirmenin tarafsız olması ilkesini sağlarken adil olması prensibine aykırı hareket etmektedir.

Bununla birlikte tüketim üzerinden alınan vergilerden biri olan KDV'nin, devletlerin toplam vergi gelirleri içindeki payı oldukça önemli bir düzeydedir. Bu verginin mali anesteziye uygun olması<sup>51</sup> ve yüksek oranda vergi geliri sağlaması, kullanımının yaygınlaşmasında en önemli etkenlerdir. Ayrıca fiziksel malların, üretim, dağıtım ve tüketim aşamalarının kolayca takip edilebilir olması, bu ürünlerin nihai tüketimi üzerinden alınacak KDV'nin tahsilini de kolaylaştırmaktadır.

Katma değer yaratan mal ve hizmetlerin satış ve teslimi üzerinden alınan KDV, nihai tüketicinin üzerine yüklenen bir vergi olmakla birlikte, verginin tahsili ve vergi idarelerine beyanı ve ödenmesi bakımından sorumluluk satıcılara yüklenmiştir. Ayrıca geleneksel ticaretin her aşamasında açığa çıkan katma değer, vergi idareleri tarafından takibi ve tahsili gelir üzerinden alınan vergilere nispeten daha kolaydır. Bu nedenledir ki günümüzde başta AB ülkeleri ve OECD'ye üye ülkeler (ABD hariç)

<sup>48</sup> R. Newton, J.D. Clarke, 2015, a.g.m., s.18

<sup>49</sup> R. Jones, S. Basu, 2002, Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem, International Review of Law Computers-technology, Volume 16 no.1 Pages 35-52

<sup>50</sup> R. Jones, S. Basu, 2002, a.g.m., s:35

<sup>51</sup> A. Akdoğan, 2014, a.g.e., s. 189

olmak üzere birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede KDV, toplam vergi gelirlerinin içinde oldukça önemli paya sahip olan bir vergi geliridir.<sup>52</sup>

Ancak küreselleşme ile birlikte gelişen e-ticaret yöntemleri, harcamalar üzerinden alınan vergiler, bilhassa KDV bakımından da sorunları beraberinde getirmiştir. Bu sorunların en başında vergi mükellefiyetinin belirlenmesinde kritik öneme sahip olan toptancılar ve perakendeciler gibi araçların giderek ortadan kalkması gelmektedir.<sup>53</sup> E-ticaret işlemlerinde, satışların çevrimiçi internet ya da mobil ağlar üzerinden yapılması, üreticiden tüketiciye doğru geleneksel olarak var olan ticaret zincirinin kopmasına neden olmaktadır.

Diğer bir sorun sınır aşan e-ticaret işlemlerinde karşımıza çıkmaktadır. Yabancı e-ticaret şirketlerinin çevrimiçi olarak tedarik etmiş oldukları mal ve sundukları hizmetler bakımından, işlem yaptıkları ülkede KDV ödememeleri, onları ülke içinde bu türden mal tedariki ve hizmet sunumu yapan vergi mükelleflerine karşı avantajlı konuma sokmaktadır.<sup>54</sup> Böyle bir vergisel avantaj, yabancı e-ticaret şirketleri lehine ülke içinde serbest rekabeti bozucu bir etki ortaya çıkarmaktadır.

Öte yandan sınır aşan e-ticaret işlemlerinde gümrük bariyerine takılmadan yapılan küçük değerli fiziksel mal tedariklerinin artışı da ülkelerin gümrük vergileri ve ithalde tahsil edilen KDV bakımından kayba uğramalarına neden olmaktadır.<sup>55</sup>

E-ticaret işlemlerinin, katma değer vergisi uygulaması üzerindeki etkilerini değerlendirirken, olaya sadece vergi matrahlarındaki aşınma ya da vergileme problemleri üzerinden bakmak, konunun sosyolojik etkilerini gözden kaçırmamıza neden olabilir.

İnternetin yeni bir iletişim teknolojisi olarak ortaya çıktığı 1965 yılından günümüze kadar yaşanan teknolojik gelişmeler, esas olarak bilgisayarların birbiriyle iletişimini sağlamayı amaçlayan internet teknolojisini, dünya çapında yaklaşık 3,5 milyardan fazla insanın<sup>56</sup> kullandığı en büyük çok uluslu platform haline getirmiştir. Özellikle son 20 yılda internet, araştırma ve iletişimin daha ucuz ve yeni yollarını sunmanın yanı sıra yeni işletmelerin ürünlerin, hizmetlerin, beklenmedik yeniliklerin de ortaya çıkmasını ve gelişmesini sağlamıştır.

Bu şekilde hızla gelişen çevrimiçi ve mobil ticaret, toplum içindeki değişik gelir düzeyine sahip bireylerin de alışveriş alışkanlıklarının değişmesine neden olmuştur. Yüksek gelirli bireyler, tüketim harcamaları üzerinden daha az vergi ödemek ya da ödememek için daha düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde ya da vergi cennetlerinde kurulu e-ticaret şirketleri üzerinden çevrimiçi mal ve hizmet alışveriş yaparken, düşük gelirli bireyler yerel işletmelerden aynı mal ve hizmetleri KDV ödeyerek almak durumunda kalmaktadır. Bu durum ise hem ülkelerin tüketim vergileri matrahlarını aşındırırken hem de gelir düzeyleri eşit olamayan bireyler arasında zaten adil olamayan KDV gibi tüketim vergilerinin yükünün düşük gelirli bireylerin üzerine doğru kaymasına yol açmaktadır.

İnternet satışlarının tüketim içindeki payı arttıkça, vergilendirilebilir satışlar ve dolayısıyla ülkelerin KDV gibi tüketim üzerinden alınan vergi gelirleri muhtemelen azalacaktır. Bu durumda ülkeler

<sup>52</sup> Örneğin, Türkiye'nin 2015 yılı genel bütçe gelirleri içinde gelir ve kurumlar vergisi toplam payı %30,7 iken KDV'nin payı % 33 olarak gerçekleşmiştir.

<sup>53</sup> R. Jones, S. Basu, 2002, a.g.m., s:37

<sup>54</sup> R. Jones, S. Basu, 2002, a.g.m., s:37

<sup>55</sup> R. Jones, S. Basu, 2002, a.g.m., s:37

<sup>56</sup> Global Social Media Research Summary 2016, internet sitesi erişim 27.09.2016, <http://www.smartinsights.com/social-media-marketing/social-media-strategy/new-global-social-media-research/>

için vergi gelirlerinin azalmasını önlemenin olası bir yolu, tüketim üzerinden alınan vergilerin vergi oranlarını yükseltmek olabilir. Ancak dolaylı vergilerin ortaya çıkardığı vergi yükü tersine artan oranlı bir yapıya sahiptir.<sup>57</sup> Dolayısıyla KDV gibi dolaylı vergilerin vergi oranlarının arttırılması, geliri düşük hane halklarının tüketim harcamaları üzerinde daha yüksek vergi yükü oluşmasına neden olurken, yüksek gelirli hane halklarının ve işletmelerin KDV ödememek için çevrimiçi hizmetlere daha fazla yönelmelerine yol açacaktır.

## 6- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Bir devletin vergilendirme yetkisi genel olarak ülkenin kara sınırlarına ve egemenlik alanına dayalı olmuştur. Ancak bu durum artık e-ticaretin gelişimine bağlı olarak ciddi sorunlar ile karşı karşıya kalmaktadır. İnternet üzerinden yapılan mal ve hizmet ticareti, temel olarak kabul edilmiş sınırları ve kuralları değiştirmiştir. Vergilendirme konusunda uluslararası uzlaşının temellerini belirleyen bazı kavramlarda hep bir kusur bulunmakla birlikte, bu kusurlar e-ticaretin gelişimi ile çok daha belirgin hale gelmiştir.

E-ticaret, daimi işyeri (üretim yerinin belirlenmesi için), satış noktası (uygun vergi oranının uygulanması için), gelir sınıflandırması (gelirin kaynağına dayalı), ürün sınıflandırması (tercih edilen vergi oranı bakımından) vb. kavramların uygulanmasını zorlaştırmıştır. İnternetin sınırsız dünyasında e-ticaret, alıcıların ve satıcıların buldukları yerlere giden ayak izlerini etkili bir şekilde silmektedir. Mevcut durumda devletler, kendi vergilendirme yetki alanları içinde gerçekleşen e-ticaret işlemlerinin olumsuz etkisiyle vergi gelirlerinde büyük kayıplar yaşarken, vergi idareleri de bu kanamayı durdurmanın yolunu bulmakta giderek zorlanmaktadır.<sup>58</sup>

KDV doğası gereği nihai tüketici üzerine yüklenen bir dolaylı veri türüdür. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile birlikte satıcı ya da hizmeti ifa eden tarafından nihai tüketiciden belli bir oran üzerinden tahsil edilerek, vergi idaresine beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Oysa e-ticaret işlemlerinde, özellikle de fiziksel teslim gerektirilmeyen dijital ürünlerin ve hizmetlerin çevrimiçi satış veya tesliminde, vergiyi doğuran olay meydana gelmekle birlikte vergi idarelerince takip edilmesi imkânsız hale gelmektedir.

E-ticaretin gelişmesi, uluslararası ticaret hacminin artmasına yol açmanın yanı sıra ülkelerin sınır aşan e-ticaret işlemleri neticesinde kasalarına girmesi gereken KDV gelirlerinin uçup gitmesine neden olan yeni KDV hilekârlığı yöntemlerinin de gelişmesine yol açmıştır.

Sınır aşan e-ticaret işlemlerinde KDV açısından vergilendirme yetkisinin tespitinde, genel olarak tüketim yerinde vergileme esas kabul edilmekle birlikte, Avrupa Birliği kendi KDV mevzuatında iç işlemler bakımından halen kaynak ülke ya da çıkış ülkesi kuralını kabul etmektedir. Bununla birlikte Avrupa Birliği, 2015 yılının başından itibaren B2C elektronik ticaret kapsamındaki telekomünikasyon hizmetleri, radyo-televizyon yayıncılığı ve elektronik olarak sağlanan hizmetler bakımından tüketim yerinde vergilendirme prensibine geçerek, kendi ortak KDV mevzuatından bir sapmaya gitmiştir.

Genel olarak bakıldığında vergilendirme yetkisinin tespiti, ülke içinde yapılan e-ticaret işlemlerinde esaslı bir sorun olarak görülmemektedir. Özellikle B2B e-ticaret işlemlerinde her iki işlem tarafının da vergi mükellefi olması, vergisel açıdan işlemlerin takibini kolaylaştırmaktadır.

<sup>57</sup> H. Şen, İ. Sağbaşı, 2016, a.g.e., s. 257

<sup>58</sup> S. Basu, 2008, a.g.e., s.1-6



Asıl sorun sınır aşan e-ticaret işlemleri açısından ortaya çıkmaktadır. Bilhassa, sınır aşan B2C e-ticaret işlemlerinde ise işlem taraflarından birinin nihai tüketici olması ve çevrimiçi ortamda mal veya hizmet sunan kişi ya da işletmenin bir sunucu üzerinden dünyanın herhangi bir yerinden bu işlemi gerçekleştirebilme olanağına sahip olması vergilendirilebilir olayın takibini ve vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olacağına tespitini oldukça güçleştirmektedir.

B2C e-ticaret işlemlerinin, geleneksel ticaretin ara safhalarını ortadan kaldırarak doğrudan nihai tüketiciye ulaşmadaki elverişli konumu, özellikle fiziksel mal teslimi gerektirmeyen konularda ülke gümrük engellerine takılmaması ve sağladığı vergisel avantajlar karşısında ülke içinde geleneksel ticaret yapan işletmeler dezavantajlı konuma düşmektedir. Bunun yanında devletler bakımından esas problem ise giderek küreselleşen dünya ticaretinden kendi bütçelerine girecek KDV gelirlerinin payının, bu türden e-ticaret işlemlerinde uluslararası genel kabul görmüş vergilendirme yetkisi kurallarının tam olarak hayata geçmemesinden dolayı giderek azalmasıdır. Oysa günümüz dünyasında KDV gelirleri devletlerin bütçelerinde giderek artan bir paya ve öneme sahip vergi gelirleri olarak görülmektedir.

#### KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. 2014, Kamu Maliyesi, Gazi Kitapevi, Genişletilmiş 16. Baskı, Ankara
- ANDAM, Z.R. 2003, e-Commerce and e-Business, e-ASEAN Task Force UNDP-APDIP, Philippines
- AZAM, R. 2012, Global Taxation Of Cross-Border Ecommerce Income, Virginia Tax Review, Vol. 31.
- BASU, S. 2008, International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments, JILT 2008(1) [http://go.warwick.ac.uk/jilt/2008\\_1/basu](http://go.warwick.ac.uk/jilt/2008_1/basu)
- Brook. J. Corp. Fin. & Com. L., 2015, Equal Footing: Correcting The E-Commerce Tax Haven, vol. 10.
- Chan, C.W.,2012, Taxation of Global E-Commerce on the Internet:The Underlying Issues and Proposed Plans, İnternet Erişim 2016 <http://www.winthrop.com/Portals/0/PDF/claytonchan.pdf>,
- DAĞLIOĞLU, İ., ÇİÇEK, H.G. 2014, Uluslararası Vergileme İlkeleri ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 10, Yıl 10, Sayı 1.
- ECommerce Foundation, 2016, Global B2C Ecommerce Report 2016 light version, Amsterdam, Netherlands.
- European Commission, 2012, Commission Recommendation of 6.12.2012 on Aggressive Tax Planning, Brussels, 6.12.2012, C(2012) 8806 final.
- European Commission, COM(2006) 254 final Communication from The Commission to The Council, The European Parliament and The European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud (sec(2006) 659.
- European Commission, 2014, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Taxation and Customs Union, Belgium.
- European Commission Press Release- Directorate-General Taxation and Customs Union, 2015, Modernising VAT for Cross-Border E-Commerce: Commission Launches Public Consultation, Brussell.

- Global Social Media Research Summary 2016, internet sitesi erişim 27.09.2016, <http://www.smartinsights.com/social-media-marketing/social-media-strategy/new-global-social-media-research/>
- Gupta, A., 2014, E-COMMERCE : ROLE OF E-COMMERCE IN TODAY'S BUSINESS, International Journal of Computing and Corporate Research, ISSN (Online) : 2249-054X, Volume 4 Issue 1.
- İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, 2009, Yurtdışına e-Ticaret (B2C e-İhracat), Ankara.
- JONES, R., BASU, S. 2002, Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem, International Review of Law Computers-technology, Volume 16 no.1.
- NEWTON, R., CLARKE, J.D. 2015, Determining Taxability in the Ever-Evolving World of E-Commerce, Tax Executives Institute, May/June 2015.
- OECD, 1998, HARMFUL TAX COMPETITION An Emerging Global Issue, France, OECD Publications.
- OECD, 2014, Public Discussion Draft BEPS Action 1: Address The Tax Challenges Of The Digital Economy 24 March 2014 – 14 April 2014, France, OECD Publications.
- OECD, 2001, Taxation and Electronic Commerce Implementing The Ottawa Taxation Framework Conditions, Paris, OECD Publications Service.
- OECD, Implementation of The Ottawa Taxation Framework Conditions The 2003 Report, 2003, Erişim 2016, <http://www.oecd.org/tax/taxadministration/20499630.pdf>,
- OECD, 2012, Implementation Issues For Taxation Of Electronic Commerce, <http://www.oecd.org/tax/consumptiontax/5594899.pdf>
- OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions: A Report by the Committee on Fiscal Affairs, 1998, Erişim 2016, <http://www.oecd.org/tax/consumptiontax/1923256.pdf>
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. 2015, Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara,
- PEHLİVAN, O., ÖZ, E. 2015, Uluslararası Vergilendirme, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- SILVERMAN, G.M. 2008, "On the Taxation of Digital Goods and Services Delivered Over the Internet", Associate Professor of Law Seattle University School of Law Spring 2008.
- STUPAK, J.M. 2016, The Internet Tax Freedom Act: In Brief, Congressional Research Service 7-5700 [www.crs.gov](http://www.crs.gov) , R43772.
- ŞEN, H., SAĞBAŞ, İ. 2016, Vergi Teorisi ve Politikası, Ankara
- The Institute of Chartered Accountants of India, Taxation of E-Commerce Transactions, erişim 2016, [http://220.227.161.86/18895sm\\_dtL\\_finalnew\\_cp19.pdf](http://220.227.161.86/18895sm_dtL_finalnew_cp19.pdf)