

SINIR ÖTESİ ELEKTRONİK TİCARETTE VERGİLENDİRME SORUNLARI VE SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK UYGULAMALAR

TAXATION PROBLEMS IN CROSS-BORDER E-COMMERCE AND APPLICATIONS TO SOLVE PROBLEMS



Metehan ORTAKARPUZ*

ÖZ

Küresel ticaretten çok daha hızlı büyüyen elektronik ticaret ve bu doğrultudaki sınır ötesi işlemlere yönelik vergilendirme çalışmaları, son yıllarda ülkelerin en çok üzerine yoğunlaştığı vergi konularından bir tanesidir. Ülkeler, bir yandan elektronik ticareti arttırmayı ve büyüyen ticaretten pay almayı düşünürlerken, diğer yandan da mevcut vergi gelirlerindeki kaybı önlemeye çalışmakta ve dijital ekonomiden yeni vergilerle gelir yaratmayı planlamaktadırlar. Sınır ötesi elektronik ticaretin vergilendirilmesi; kavramlar, prensipler, iç hukuk, uluslararası anlaşmalar, haksız rekabet unsurları, ticari teamüller, küreselleşme, teknoloji ve sistemler dikkate alınması önemli gerçeklikler olduğundan, mevcut vergilendirme uygulamalarına göre çok daha hassas ve karmaşık bir haldedir. Bu nedenle çokça ülke ve ülke grupları sorunların belirlenmesine ve çö-

ABSTRACT

Electronic commerce, which grows much faster than global trade, and taxation studies for cross-border transactions in this direction are one of the tax issues that countries have focused on the most in recent years. While countries are considering increasing electronic commerce and getting a share from the growing trade, on the other hand, they are trying prevent the loss of existing tax revenues and are planning to generate income from the digital economy with new taxes. Taxation of cross-border electronic commerce, since concepts, principles, domestic law, international agreements, unfair competition elements, commercial practices, globalisation, technology and systems are important realities to be taken into account, they are much more sensitive and complex than current taxation practices. For this reason, many countries and country groups carry out unity studies, conferences, reports and

* Dr. Öğr. Üyesi, Selçuk Üniversitesi, Beyşehir Ali Akkanat İşletme Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve İşletmecilik, mortakarpuz@selcuk.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-1674-4245.

Ortakarpuz, M. (Temmuz 2022). Sınır Ötesi Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Sorunların Çözümüne Yönelik Uygulamalar, *Vergi Raporu*, 274, (11-32).

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 08.05.2022 / M.K.T.: 29.06.2022

zümlerine yönelik birlik çalışmaları, konferanslar, raporlar ve eylem planları yürütmektedir. Bu çalışmanın amacı, sınır ötesi elektronik ticaretin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunları ve sorunların çözümüne yönelik çalışmaları, dünyada ve Türkiye’de bulunan düzenlemeler ile ortaya koymaktır. Bu amaçla konunun kapsamına giren elektronik ticaret, sınır ötesi elektronik ticaret ve elektronik ticaretin vergilendirme prensipleri kavramları genel bir çerçevede toplanmış, uluslararası vergilendirme ve sınır ötesi elektronik ticarete vergilendirme sorunları ayrı ayrı ele alınarak çözüme yönelik çalışmalar yapılan araştırmalar sonucu ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Vergilendirme, E-Ticaret, Sınır Ötesi E-Ticaret, Sınır Ötesi E-Ticarete Vergilendirme

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H21, F10, L81

GİRİŞ

Gelişen teknolojiler ve dijitalleşmenin yaygınlaşması elektronik ticaretin (e-ticaretin) gün be gün büyümesine neden olmaktadır. Küresel e-ticaret 2018 yılında 2,93 trilyon ABD Doları, 2019 yılında %18’e yakın büyüme ile 3,46 trilyon ABD Doları, 2020 yılında ise %26 büyüme ile 4,36 trilyon ABD Doları hacmine ulaşmıştır. 2021’de ise %15 büyüme ile 4,95 trilyon ABD Doları’na yakın bir hacim rakamının görüleceği düşünülmektedir. E-ticaretin büyüme hızı oranları küresel ticaretin ilerlemesine göre çok daha yüksektir. E-ticaretin, toplam küresel ticaret içindeki payı %17’leri aşmıştır. 2040 yılında bu payın %90’ların üzerine çıkabileceği dile getirilmektedir¹. Bu durum yeni ticaret alanlarının yanı sıra, geleneksel ticaret alanlarının da e-ticarete kaymasına neden olmaktadır.

action plans for the identification and solutions of problems. The aim of this study is to reveal the problems arising in the taxation of cross-border electronic commerce and the efforts to solve the problems, with the regulations in the world and in Turkey. For this purpose, the concepts of electronic commerce, cross-border electronic commerce and taxation principles of electronic commerce, which are within the scope of the subject, have been gathered in a general framework, and the problems of international taxation and taxation in cross-border electronic commerce have been dealt with separately and solutions have been revealed as a result of researches.

Keywords: International Taxation, E-Commerce, Cross-Border E-Commerce, Taxation in Cross-Border E-Commerce

JEL Classification Codes: H20, H21, F10, L81

Ülkelerin genel politikaları, uluslararası stratejiler, ekonomik gelişmeler vb. durumlar, vergi kavramını basit olmaktan uzaklaştırır. Vergi, bugün ve gelecekte ulusal ve uluslararası sosyo-ekonomik sonuçlara yol açabilecek önemli ve hassas bir devlet enstrümanıdır. Bu enstrümanın kullanılması sınır ötesi faaliyetlerde daha hassas hale gelirken, e-ticaret ile çok daha karmaşıklaşmış durumdadır.

Mevcut vergi düzenlemelerinin geleneksel ticarete uygun yapıları e-ticarete kayan alanlar açısından ülkelere gelir tabanlarını kaybetme olarak yansıma ihtimalini doğurmaktadır ki, hiçbir ülke böyle bir kayba tahammül edemez durumdadır. Bu nedenle ülkeler e-ticaretin hayatımıza ilk girdiği zamanlardan beri dijital ekonominin vergilendirmesi ve olası problemleri üzerine çözüm arayışları ve işbirlikleri sürdürmektedir.

¹ DELOITTE ve TUBİSAT. *Türkiye’de E-ticaret Pazar Büyüklüğü 2020*. (<https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/technology-media-and-telecommunications/articles/turkiyede-e-ticaret-2019-pazar-buyuklugu.html>). Erişim Tarihi: 10 Temmuz 2021.

Bu doğrultuda OECD, G7, Avrupa ülkeleri ve ABD çözüme yönelik birlik çalışmaları, konferanslar, raporlar ve eylem planları ile öncülük etmiştir.

Bu çalışma yukarıda önemi ifade edilen sınır ötesi e-ticaretin vergilendirilmesi gerçeği üzerine, mevcut ve olası problemleri ortaya koymayı ve bu kapsamda dünyada ve Türkiye’de çözüme yönelik kayda değer çalışmaları incelemeyi hedeflemiştir. Çalışma kapsamında ilk olarak e-ticaret, sınır ötesi e-ticaret ve e-ticaretin vergilendirme prensipleri ile kavramsal bir çerçeve çizilmiştir.

Ardından uluslararası vergilendirme ve sorunları ile sınır ötesi e-ticarette vergilendirme sorunları ele alınmış olup, sorunların çözümüne yönelik kurum ve kuruluşların majör çalışmaları, eylem planları ve uygulamaları ortaya konulmuştur.

1- E-TİCARET & SINIR ÖTESİ E-TİCARET

Elektronik ortamda yürütülen ticari faaliyetler olarak tanımlanan e-ticaret ile ilgili literatürde yer alan bazı tanımlar şöyledir. OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) (1997) tanımına göre e-ticaret; sayısal, metinsel, görsel, işitsel gibi verileri işlemeye ve işlenerek enformasyona dönüştürülmüş verilerin iletimine dayanan hem işletme organizasyonlarının hem de kullanıcıların yer aldığı çoğunlukla ticari aktiviteler ile ilgili işlemlerin her türlü çeşidi ile ilgilenen alandır (Yüreğir, 2004: 39). Choi vd. (1997)’ye göre; mal ve hizmet ticareti, çevrimiçi sayısal içerik taşınması, elektronik fon transferi, elektronik konşimento kullanımı, elektronik müzayede, iş birliği

içinde yapılan mühendislikler, kaynak bulma, devlet ihalesi, satış sonrası takip hizmetleri gibi birçok farklı aktiviteyi içine alır². Bajaj ve Nag (2005)’e göre ise; elektronik veri değişimi, elektronik posta, elektronik bülten panoları, elektronik fon transferi, www (world-wide-web) ve diğer ağ tabanlı teknolojileri kullanarak iş bilgilerinin kağıtsız değişimini ifade eder. Her türlü verinin işlenmesi ve bilgiye dönüştürülmesi, ardından paylaşarak aktarılması süreçlerini ifade eder³. E-ticaret, yalnızca manuel süreçleri ve kağıt işlemlerini otomatikleştirmekle kalmaz, aynı zamanda kuruluşların tamamen elektronik bir ortama geçmelerine ve çalışma biçimlerini değiştirmelerine yardımcı olur.

Dijitalleşmenin bir sonucu olarak uluslararası ticaretin mekana bağlı olmadan da işleyebilir hale gelmesi, e-ticaret kavramının yanı sıra, sınır ötesi e-ticaret veya e-dış ticaret kavramını da gündeme getirmiştir. Sınır ötesi e-ticaret, e-ticaretin uluslararası ticaret boyutuyla yürütülmesidir. Dijital platformlar aracılığıyla (çevrim içi elektronik ticaret siteleri, firmaların web siteleri ya da firmaların siparişlerinin alınıp verildiği EDI benzeri sistemler gibi) çevrim içi (online) olarak sipariş edilen ve alıcı-satıcıların farklı ülkelerde bulunduğu geleneksel yöntemlerle teslim edilen malların konu olduğu işlemler sınır ötesi e-ticaret olarak tanımlanmaktadır⁴. Erboy (2013)’e göre, dünyanın herhangi bir yerinden belirli bir yere bağlı olmadan internet bağlantılı platformlar ile dünyanın herhangi bir yerine mal ve hizmetlerin pazarlanması ile üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar ağları

² Choi Soon-YONG ve diğerleri. *Economics of Electronic Commerce*. Macmillan Computer Publishing. 1997. s. 12-14.

³ Bajaj KAMLESH ve Nag DEBJANI. *E-Commerce*. TATA McGraw-Hill Publishing Company Limited. 2005. s. 14.

⁴ T.C. TİCARET BAKANLIĞI. *Sınır Ötesi Elektronik Ticaret (E-Ticaret) Rehberi 2022*. Sınır Ötesi Elektronik Ticaret Dokümanları. s. 1.

üzerinden yapılmasıdır⁵. Akbunar (2017)'ye göre, sınır ötesi e-ticaret, her türlü mal ve hizmetlerin tanıtım, satış, dağıtım ve ödeme işlemlerinin küresel internet ağları üzerinden yapılması şeklinde tanımlanabilir⁶. Erbaşlar ve Dokur (2012)'a göre ise yurtiçi ve yurtdışındaki alıcı ve satıcılara yönelik, ürün veya pazar araştırması ile işletmeler arasında, işletme ve tüketici arasında, işletme ve kamu kuruluşu arasında gerçekleşen ticari işlemlerin dijital kanallarla hızlı ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesine, imkan sağlayan yeni bir ticaret alanıdır⁷.

Sınır ötesi e-ticaret, küçük işletmelerin, büyük işletmelerle benzer seviyelerde uluslararası pazarlara ulaşabilmesi, minimum yatırım ve maliyetlerle beraberce rekabet edebilir hale gelmesi mümkün kılan, elektronik uygulamaları ile sınır ötesi faaliyetlerin verimliliğini arttıran uygulamalardır. Elektronik ticaret uygulamalarında sanal mağazalar, satış yerleri oluşturulabilmekte, pazara ilişkin bilgilere ulaşılabilen, müşteri ve tüketici istihbaratı alınabilmekte, istatistik tutulabilmektedir. Söz konusu unsurlar uluslararası ticarete özellikle stratejik pazarlama ve yönetim fonksiyonlarının fiziken neredeyse imkansız uygulamalarını oldukça düşük maliyetlerle, daha hızlı ve etkili bir şekilde yürütebilmeye olanak sağlamaktadır⁸.

E-ticaret faaliyetlerine yönelik geliştirilen bazı kavramlar OECD (2000) matrisinde (Tablo 1) gösterilmiştir.

Tablo 1: Taraflarına Göre Elektronik Ticaret Şekilleri

Taraflar	Kamu	İşletme	Tüketici
Kamu	G2G	G2B	G2C
İşletme	B2G	B2B	B2C
Tüketici	C2G	C2B	C2C

Kaynak: OECD. *Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. E-Book. <https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>. 2001. s.195. Erişim Tarihi: 28 Ocak 2022.

Elektronik dış ticaret, çoğunlukla B2B olarak gerçekleşiyor denilebilir. Gelişen teknolojiler ve kurulan platformlar sayesinde önce B2C daha sonraları da C2G, C2B ve C2C iş modelleri de yoğunlukla kullanılır hale gelmiştir. Sınır ötesi e-ticaret uygulamaları ile günümüzde hangi bir ülkede bulunan bir tüketici, kurumsal yapılanması olmasa bile, bir e-ticaret platformunda oluşturduğu sanal iş yerinde, imalatçı bir ülkeden tedarik ettiği ürünleri pazarlayabilmekte, ardından başka bir ülkede bulunan alıcıya (kamu, işletme veya tüketici) satışını gerçekleştirebilmektedir⁹.

2- E-TİCARETİN VERGİLENDİRME PRENSİPLERİ

Vergilendirme, genellikle bir hükümet olan bir tahsilat makamı tarafından zorunlu veya zorlayıcı para toplama anlamına gelir ve harcamalardan, gelirlere, sermaye kazançlarına ve

⁵ Nedred ERBOY. *E-Dış Ticaret Ve Girişimcilik Üzerine Etkileri*. Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi / Journal of Academic Researches and Studies, 5(8). 2013 s: 55.

⁶ Esra Nur AKBUNAR. *Elektronik Dış Ticaret ve İstihdam İlişkisi*. The Journal of International Lingual, Social and Educational Sciences, 3(2). 2017. S. 2011.

⁷ Nedred ERBOY. *age*. s. 55.

⁸ Metehan ORTAKARPUZ. *Uluslararası Ticaretin Gelişimine ve Kolaylaştırılmasına Yönelik Güncel Gelişmeler*. Sosyal Bilimlerde Güncel Konular Kitabında 8. Bölüm, Editör: Alper Gedik, Ali Antepli. Eğitim Yayınevi. 2020. s. 120-121.

⁹ Metehan ORTAKARPUZ. *age*. s. 121.

menkule kadar bir çok alanda ortaya çıkar¹⁰. Vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız vergi türleri bulunur. Vergiye tabi kişilerin tüketim ve harcamalarında alınan vergiler dolaylı, gelir ve kazançlarından alınan vergiler ise dolaysız vergiler olarak ifade edilir. KDV, ÖTV, Damga Vergisi gibi vergiler dolaylı, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, gibi vergiler ise dolaysız vergilere örnektir.

Dijitalleşme ve e-ticaret, engellerin azaldığı bir faaliyet alanı sunması ve böylece geleneksel ticaretten farklılaşması nedeniyle, bu alandaki süreçlere ilişkin vergilendirme esaslarında bir takım farklı değerlendirmeleri ve tartışmaları gündeme getirmiştir. Vergi otoriteleri mevcut vergi düzenlemelerinin yetersiz kaldığı noktalarda e-ticarete yönelik vergilendirme prensiplerini ekonomik ve teknik yönleriyle inceleyerek oluşturma yoluna gitmektedir. Ülkeler bu alanda vergi gelirlerinden elde edilenler ile e-ticaretten elde edilen gelirler arasındaki hassas dengeyi gözeterek ekonomik büyümeye katkı sağlayacak bir politika izlemektedirler. Diğer yandan mükellefiyet tipi, gelirin olduğu yer ile kaynak ve varış ilkesi prensipleri bakımından da e-ticaret faaliyetlerinin vergilendirilmesi teknik anlamda değerlendirilmektedir.

E-ticaretin vergilendirilmesinde, geleneksel vergilendirme ilkelerindeki, kaynak kuralı ve daimi işyeri kuralının nasıl ilişkilendireceğine dair farklı görüşler ülkelerin vergi politikalarını etkilemektedir. Özellikle sınır ötesi e-ticaret uygulamalarına yönelik değerlendirmeler uluslararası vergilendirme politikaları açısından önemlidir. Forst (1999)'a göre uluslararası vergilendirmede

en baskın ilke, "bir işletmenin kazançlarını vergilendirme konusunda birincil hakka sahip olan ülke, işletmenin geliri elde ettiği ülkedir" şeklinde "kaynağa dayalı" vergilendirme veya bölgesel yargı prensibidir. Vergilendirmede, yargı yetkisinin ikinci dayanağı, işletmenin ikamet ettiği veya işyerinin bulunduğu ülkenin elde edilen gelir üzerinde birincil vergilendirme yetkisine sahip olduğu "işyeri veya ikamet yeri" dir¹¹. Diğer yandan e-ticaret uygulamalarının ülke içindeki değerlendirilmesinde de vergilendirme politikalarını şekillendiren görüşmeler bulunmaktadır. ABD otoritelerinin de saptadığı ilkeye paralel olarak, Binatlı (2002)'nin görüşüne göre, e-ticaretin farklı ve sürekli olarak vergi kapsamı dışında tutulmasının bir ilkeye bağlı nedeni yoktur. E-ticaret diğer yollarla yapılan ticarete göre aynı vergi etkisi yaratacak şekilde vergilendirilmelidir¹².

Bugün e-ticaretin vergilendirilmesi gelişen dijital platformlar ile birlikte değerlendirilmektedir. Web.3.0 ve web 4.0 gibi teknolojiler ile önce pazarlama 3.0 sonra da pazarlama 4.0 olarak adlandırılan pazarlama stratejilerinde dijital platformların bir çok e-ticaret uygulamasına aracılık ettiği görülmektedir. B2B, B2C, C2B ve C2C uygulamalarına kadar hizmet veren dijital platformlarda, ana merkez ülkesine bakılmaksızın hizmet sağlayıcıları, ikametine bakılmaksızın kullanıcılar ve daha önce dikkate alınmayan reklam, aracılık, sosyal medya içerikleri gibi birçok hizmet unsuru vergilendirmeye konu edilir hale getirilmektedir. Daha önce alışlagelmiş olan KDV, Gelir ve Kurumlar vergisi gibi vergilere ilaveten dolaylı vergi sınıfında gündeme alınan Dijital Hizmet Vergisi de bu değerlendirmelerin sonucu olarak dijital

¹⁰ Teixeira, I.L. ve Paiva, I.S. *Electronic Commerce and Actual Problems Of Taxation: The Key Underlying Issues*. In: Isaías, P. & Carvalho, LC (Eds.) *User Innovation and the Entrepreneurship Phenomenon in the Digital Economy*. 2018. s.90.

¹¹ Mwencha, P. MISIANI. *Taxation of Electronic Commerce – A Commentary, Financing for Development*. Vol. 1, Issue 1. 2019. s. 73.

¹² Cüneyt BİNATLI. *Elektronik Ticaretin Vergisel Boyutu*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi. 1(1). 2002. s. 182.

ekonominin vergilendirilmesi kapsamına dahil edilmektedir. Dijital Hizmet Vergisi, yerel ve çokuluslu olarak faaliyet gösteren dijital hizmet sağlayıcılarının, dijital ortamda sunulan reklam, içerik satışları ve içerik yararlandırma hizmetleri, kullanıcıların birbirleriyle etkileşimine yönelik platform sağlanması ve aracılık hizmetleri gibi faaliyetlerinden elde ettikleri gelirin vergilendirildiği bir vergi türüdür¹³. Birçok ülke e-ticaret ve diğer dijital unsurlara ilişkin vergilendirmeleri dijital ekonominin vergilendirmesi başlığı kapsamında ele almaktadır. Ülkeler dijital ekonominin vergilendirmesine yönelik politikalarını öncelikle olası vergi ve gelir kayıplarını önlemeye yönelik, sonrasında da ticaretin hacminin artışı engelleyecek şekilde ölçülü bir dengede oluştururlar. Dijital ekonominin vergilendirilmesinde normal uygulamalardan farklı olarak, muhatabın birçok halde dar veya tam mükellef olmasına, ülkede gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmasına, ülkede bulunan işyeri veya daimi temsilciliklerle çalıştığına bakılmaksızın vergilendirme söz konusu olmaktadır. Diğer yandan dijital ekonominin vergilendirilmesi, e-ticarette transfer fiyatlaması, matrah aşınımı ve kar transferi gibi uygulamaların daha kolay bir şekilde gerçekleştirilmesi nedeniyle ülkelerin bu kapsama dahil olan faaliyetleri yakından izlemelerini, bununla birlikte uluslararası düzenlemeler ve ikili olarak imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde hassas davranmalarını gerektirmektedir.

3- SINIR ÖTESİ E-TİCARETTE VERGİLENDİRME, SORUNLAR VE ÇÖZÜME YÖNELİK UYGULAMALAR

Sınır ötesi e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik sorunları ve uygulamaları daha iyi anlaya-

bilmek için öncelikle “uluslararası vergilendirme” konusuna ve bu alana ilişkin sorunlara genel bir çerçeveden bakmak gerekmektedir.

3.1- Uluslararası Vergilendirme ve Vergilendirme Sorunları

Kamu hizmeti yapmak durumunda olan devletler, bunu sağlarken mal ve hizmet üretimlerindeki harcamalarını finanse etmek için vergi gelirlerine ihtiyaç duyarlar. Bu gelirler büyük oranda ülke içinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerin, bazen de yurt dışındaki kişilerin faaliyetlerinin vergilendirilmesiyle elde edilmektedir. Vergiye tabi mükelleflerin birden fazla ülkede faaliyette bulunması vergilendirmede farklılıkları ortaya çıkarmakta ve buna yönelik olarak ta devletlerin vergi politikalarında değişiklikler yapmasına neden olmaktadır. Küreselleşmenin etkisiyle uluslararası ticaretin hızla gelişmesi ve dijitalleşme elde edilen gelirlerin vergilendirmesi bağlamında uluslararası vergilendirme kavramını gündeme getirmiştir.

3.1.1- Uluslararası Vergilendirme

Vergilendirme yurt içine yönelik olmakla birlikte sınır ötesi gerçekleşen vergiye tabi işlemler ile birden fazla devletin vergilendirme yetkisi alanına girildiğinden, bu durumlar nedeniyle uluslararası vergilendirmeden söz edilmektedir. Uluslararası vergilendirme, iki veya daha fazla ülke arasındaki işlemler için vergilendirme yetkisi dâhilinde geçerli olan ortak ve küresel vergi kuralları olarak ifade edilebilir¹⁴. Uluslararası vergilendirme, geniş anlamda sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesi olarak tanımlanabilir ve ülkede mukim olan mükellefin sınır ötesi faaliyetleri ve mukim olmayan fakat o ülkeyle sınır ötesi iş-

¹³ T.C. RESMÎ GAZETE. *Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği*. 05 Aralık 2019. sayı: 7194.

¹⁴ Baki YEĞEN. *Uluslararası Vergilendirme Sorunları ve Çözüm Önerileri*. Türkiye’de Güncel Mali Tartışmalar Kitabı. Editör: Hünkar Güler. Ekin Yayınevi. Bursa. 2019. s. 218.

lemlere giren kişilerin faaliyetleriyle ilgilenen iki ana uygulama alanına sahiptir¹⁵. Bir diğer tanımlamaya göre uluslararası vergilendirme, farklı ülkelerin vergi yasalarına tabi olan gerçek veya tüzel kişilerin tabi oldukları verginin veya bir ülkenin vergi kanunlarının duruma göre uluslararası yönlerinin incelenmesi veya belirlenmesidir.

Uluslararası vergilendirme konusu, ülkelerin vergi politikaları, farklı ülkelerle olan vergi anlaşmaları, BM (Birleşmiş Milletler) ve OECD gibi kuruluşların uluslararası model sözleşmeleri, tavsiye kararları ve raporları gibi unsurları çerçevelemektedir.

Uluslararası vergilendirmenin kaynak, yerleşiklik ve uyrukluk olarak temel ilkeleri bulunmaktadır. Bu ilkeler, gelir ve servete yönelik vergilendirmede çifte vergilendirmenin önlenmesi maksadıyla vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik prensipleri temsil eder¹⁶. Araştırmacılar, söz konusu ilkeleri şu şekilde tanımlamıştır;

- *Kaynak ilkesi*; mülk ilkesi yaklaşımının temelinde bulunur ve buna göre ülkede bulunan yerli ya da yabancı herkes vergi hukuku düzenlemelerine tabidir. Bu yaklaşımda gelirin elde edildiği merkez ülkede kazanç sahibinin ikamet edip etmediğine bakılmaksızın ülkede yerleşiklerle aynı şartlarda vergilendirme temel alınırken, o ülkede ikamet edenlerin sınır dışında elde ettikleri gelir-

ler vergi konusu edilmemektedir^{17 18 19}.

- *Yerleşiklik ilkesi*; şahs ilkesi temelinde yer alır ve global yaklaşım olarak ta ifade edilir. Buna göre, gelirin kaynağına bakılmaksızın, merkez ülkede ikamet edenlerin ülke içinde veya sınır dışında elde ettiği tüm gelirler vergi yükümlülüklerine dahil edilir. Bu ilkeye göre, merkez ülkede yerleşik olmayanların, o ülkede elde ettikleri gelirler vergiye konu edilmemektedir^{17 18 19}.

- *Uyrukluk ilkesi*; dünya genelinde elde edilen gelir ve servetlerin yurttaşına egemenlik hakkı olan devlet tarafından ülke sınırlarının dışında bile vergilendirmeye konu edilmesidir. Bugün çok fazla ülke tarafından tercih edilmeyen bu yaklaşımda vergi ödevi vatandaşlığa bağlanmıştır²⁰.

Uluslararası vergilendirmede bir diğer kritik konu ise çifte vergilendirme veya bir başka ifade ile mükerrer vergilendirme. Kavrama yönelik farklı tanımlamalar bulunmasına karşın, uluslararası arenada devletler arasında ki anlaşmalara temel oluşturan OECD'nin model sözleşmesinde yer alan tanım en fazla kabul edilen tanım olarak değerlendirilebilir. Buna göre çifte vergilendirme; genellikle vergilendirme yetkisine sahip iki (veya daha fazla) devletin, aynı vergi konusu ve aynı vergilendirme dönemleri dahilinde, aynı vergi mükellefine karşılaştırılabilir vergilerin uygulanmasıdır²¹.

¹⁵ Michael KOBETSKY. *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*. Cambridge Law Series. New York: Cambridge University Press. 2011. s. 12.

¹⁶ Osman PEHLİVAN ve Ersan ÖZ. *Uluslararası Vergilendirme*. Derya Kitabevi. Trabzon. 2011. s. 19.

¹⁷ FRENKEL ve diğerleri. (1990)'den ve Avi-Yonah (2007)'dan aktaran Dağlıoğlu İclal ve Çiçek Hüseyin Güçlü. *Uluslararası Vergilendirme İlkeleri Ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme*. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. Cilt 10. Yıl 10. Sayı 1. 2014. s. 32-34.

¹⁸ Sude CAN. Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri. Hukuk Gündemi. 2018/1. s. 50.

¹⁹ Savaş ÇEVİK. *Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme: Yapısı, Ekonomi Politikası ve Ülkeler Arası İşbirliği*. Palet Yayınları. 2013. s.8.

²⁰ N. Semih ÖZ. *Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi*. Maliye Dergisi, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı. Sayı: 147. Ocak-Şubat. 2004. s. 96.

²¹ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page1) 2014. Erişim Tarihi: 28 Ocak.2022.

Uluslararası vergilendirme ve bu doğrultuda benimsenen vergi rejimleri genel olarak OECD ve BM modellerine dayanan ikili vergi anlaşmaları çerçevesinde yürütülmektedir. İkili anlaşmalar çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olarak ifade edilirken başta çifte vergilendirme sorununa ve ardından transfer fiyatlaması, matrah aşındırması veya örtülü kazanç dağıtımı yöntemleriyle vergi kaçırma veya kaçınma sorunlarına çözüm getirmeyi amaçlamaktadır.

3.1.2- Uluslararası Vergilendirme Sorunları

Uluslararası vergi uyumsuzlukları olarak ta ifade edilen uluslararası vergilendirme sorunu, genelde devletlerin sınırları içinde yürürlükteki vergilendirme yetkilerini dayandırdıkları kaynak, yerleşiklik ve uyrukluk ilkeleriyle ülke sınırları dışına taşınmaları durumunda ortaya çıkmaktadır. Aynı vergi konusu nedeniyle mükelleflerin birden fazla vergilendirilme unsuruna maruz kalması ve çifte vergilendirme ile uyumsuzluklara zemin teşkil edebilmektedir²².

Uluslararası vergilendirmedeki temel zorluk, anlaşmalı ülkeler arasında sınır ötesi işlemlerden elde edilen gelir ve giderlerin adil dağılımına ilişkin ilkelerin belirlenmesidir²³. Vergilendirme yetkisini kullanan ülkeler çıkarları doğrultusunda hareket ederken benimsedikleri ilkelerin farklılıkları nedeniyle vergi çakışmalarına ve mükerrer vergilendirmelere sebep olmaktadır. Bazen de

aynı ilkeye dayalı vergilendirme yapan ülkeler arasında bile, kavramların farklı yorumlanması nedeniyle aynı mükellefin veya vergi konusunun çeşitli vergilendirme yetkileri ile karşı karşıya kaldığı görülebilmektedir²⁴.

Uluslararası vergilendirmede en temel sorun devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakıştığı çifte vergilendirme konusu olarak görülse de transfer fiyatlandırması, zararlı vergi rekabeti ve elektronik ticaretin vergilendirmesi konularına ilişkin sorunlar da bu başlık altında önemli paylara sahiptir. Uluslararası şirketlerin karlılıklarını, vergi avantajı elde edecekleri ülkelere kaydırmak için ilişkili taraflar arasında mal, hizmet veya maddi olmayan varlık akışlarında uyguladıkları fiyat manipülasyonu olarak ifade edilen transfer fiyatlandırması²⁵, ülkelerin vergi gelirlerinde sapmalara ve aşınmalara neden olmaktadır. Uluslararası yatırım kararlarını çarpıtma etkisine sahip birtakım vergi avantajlarının uygulanması suretiyle oluşturulan vergi cennetleri veya tercihli rejimlerin bir sonucu olan ve ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmayı ifade eden zararlı vergi rekabeti²⁶ de bir diğer sorundur. Bu sorun, kaynak dağılımında etkinliği azaltan, vergi matrahında aşınmalarla önemli vergi kayıplarına sebep olan ve vergi yükünün sermayeden emeğe doğru kaymasına neden olan bir etkiye sahiptir²⁷. Yer ve zaman sınırı tanımayan e-ticaret uygulamalarındaki vergilendirme sorunu ise vergileme randımanı ilkesinin ve böylece devlete gelir sağ-

²² Emrah FERHATOĞLU, *Uluslararası Vergi Uyumsuzluklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (4), 2008, s. 193.

²³ Michael KOBETSKY, *age*, s. 13.

²⁴ Soydan YALTI (1995)'den aktaran Dağlıoğlu İclal ve Çiçek Hüseyin Güçlü, *Uluslararası Vergileme İlkeleri Ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme*, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 10, Yıl 10, Sayı 1, 2014, s. 31.

²⁵ Baki YEĞEN, *age*, s. 242

²⁶ Yüksel KARACA, *Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?* Vergi Dünyası, 20 (238), 2001, s. 90.

²⁷ Filiz GİRAY, *Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutlar*, Akdeniz İİBF Dergisi, 9, 2005, s. 118.

lanması amacını, kısacası verginin mali amacını gölgeleyerek devletlerde vergi kayıplarına yol açabilmektedir²⁸. Diğer yandan uluslararası işletmeler vergi maliyetlerinden kurtulmak için uluslararası vergi manipülasyonu yapabilirler Vergi anlaşmalarının bir amacı da olası vergiden kaçınma veya kaçırma uygulamalarına önlem olması amacıyla anlaşmalı devlet ile bilgi alışverişinde bulunmaktır²⁹. Burada aynı vergilendirme ilkesini benimsemiş olsalar bile anlaşmalı ülkeler arasında bilgi alışverişinde kopukluk veya iletişim zorlukları ortaya çıkabilmektedir.

3.1.3- Sınır Ötesi E- Ticarete Vergilendirme Sorunları

E-ticaret ile coğrafi uzaklıkların önemsiz hale gelmesi, sınırların görece olarak bertaraf edilmesi ve böylece ticaretin yaygınlaşarak daha hızlı bir şekilde gerçekleşen globalleşme ile sınır ötesi yeni pazarlara açılmalar kolaylaşmaktadır. Bu durum beraberinde vergilendirme sorunlarını ve buna yönelik çözüm arayışlarını getirmektedir.

E-ticaretin normal ticaretten farklı yapısı, bu alanda yapılan işlemlerin vergilendirilmesinde bir takım sorunların yaşanmasına neden olmaktadır. Söz konusu durum sınır ötesi faaliyetler çerçevesinde değerlendirildiğinde sorunların daha da derinleştiği ve çeşitlendiği görülmektedir. Sınır ötesi e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin sorunları farklı bakış açıları ile tanımlamak mümkündür.

Bach vd. (2000)'e göre elektronik ekonomide

uluslararası ticari faaliyetlere ilişkin vergilendirme sorunlarına genel olarak bakıldığında, ilk adımda vergi mükelleflerinin yasal ve yasadışı eylemleri arasında ayrımın yapılmasındaki zorluk göze çarpmaktadır. İnternet ortamının teknik ve kurumsal özelliklerinden dolayı,

- Ademi merkezîyetçilik, kodlama ve anonimlik,
- Makbuzsuz ve aracısız ticaret,
- Dijital ürünlerin sonsuz tekrarlanabilirliği,
- Dijital ağda kamu yetkililerinin olmaması, olguları vergi kaçırmaı kolaylaştırır ve vergilendirmede risk doğurur³⁰.

Coşkun (2005)'e göre e-ticarete ilişkin uluslararası ticari faaliyet süreçlerinde yaşanan sorunlar aşağıdaki genel başlıklar ile sıralanmıştır³¹;

- E-Ticaretin global düzeyde olması
 - Web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi
 - Kimliklerin ve işlemlerin gizliliği
 - E-Ticarete konu olan dijital ürünlerin nitelikleri
 - Fiziksel varlığı bulunmayan şirketler.
- Saraç (2006)'a göre sınır ötesi e-ticaret faaliyetlerine ilişkin vergilendirme sorunları şu şekildedir³²;
- Ortada bulunan gelirin ülkeler arasında nasıl vergilendirileceği konusunda yaşanan belirsizlikler,
 - Web sitesinin bulunduğu sunucu bilgisayarlar, web sunucu ülkeler ile vergilendirme bölgelerinin farklılık göstermesi,

²⁸ TÜRK (1992) ve Canbay (2009)'dan aktaran Yeğen, Baki. *Uluslararası Vergilendirme Sorunları Ve Çözüm Önerileri*. Türkiye'de Güncel Mali Tartışmalar Kitabı, Editör: Hünkar Güler. Ekin Yayınevi. Bursa. 2019. s. 229

²⁹ Michael KOBETSKY. *age*. s. 13.

³⁰ Stefan BACH ve diğerleri. *Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Recent Developments*. Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung. Duncker & Humblo. Berlin. Vol. 69. Iss. 4. 2000. s. 660.

³¹ A. Neslihan COŞKUN. *Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 14(1). 2005. s.154-155.

³² İbrahim ORGAN ve Fatih ÇAYDAR. *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar*. Journal of Internet Applications and Management. 3 (1). 2012. s. 68.

- Web sitesini konuk eden firmaların yabancı müşterilerinin vergi sorumlusu sayılıp sayılmayacağı belirsizliği,
- Veri iletişim alt yapısının ulusal ve uluslararası rekabete alınması konusundaki belirsizlikler,
- Elektronik ortamda elde edilen delillerin tanınması açısından yasalardaki yetersizlikler ve gereksinim duyulan değişikliklerin hızlıca gerçekleşmemesi,
- E-ticaret ortamının vergi denetimini güçleştirmesi ihtimali yüzünden yeni denetim yöntem ve tekniklerine gereksinimin yeterince karşılanamaması.

Güneş (2013)'e göre ise sınır ötesi pazarlarda e-ticaret işlemlerine yönelik ortaya çıkan vergi sorunları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır³³;

- Yeni pazarlar beraberinde farklılaşan vergi kanunları ve uygulamaları ile vergilendirme yetkisi sorununu gündeme getirmektedir.
- E-ticarete zemin hazırlayan web sunucusunun uzaktan işletilmesi, vergilendirme hususunda yetki karmaşası yaratmaktadır.
- Genelde E-ticaretteki alıcı ve satıcılara ilişkin bilgiler doğru ve yeterli bir şekilde bilinmemektedir. E-ticaretin tarafları, kendi rızaları ile beyan etmedikleri sürece vergi makamları veya bir üçüncü taraf ticarete ilişkin bilgi sahibi olamamaktadır. Alıcı ve satıcı bilgilerindeki eksiklik, kimlik ve ikametgah bilgilerine dayalı mevcut vergi sistemini etkilemekte ve belirsizliklere yol açmaktadır.
- Dijital ürünlerde fiziki ürünlerdeki gibi teslimat olmamaktadır. Fiziki sınırlar veya geleneksel gümrük işlemleri görülmeden

satış ve ürün transferi elektronik ortamda gerçekleşebilmektedir. Bu dijital ürünlerin niteliklerinin belirlenememesi, bu ürünlerin vergilendirilmesine engel teşkil etmektedir.

- E-ticaret fiziksel varlığı olmamasına rağmen maddi olmayan varlıklara sahip büyük işletmelerin doğmasına neden olmuştur. mevcudiyeti olmayan büyük işletmelerin kurulmasına yol açmıştır. Bu işletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla ortaya çıkan bir takım giderlerin vergi matrahından düşülmesi ya da fiziksel olmayan varlıkların amorti edilmesi gibi sorular doğmakta, mevcut vergi mevzuatı içerisinde bu hususlar çözümsüz kalmaktadır.
- E-ticarette gelir getirici faaliyetin fiziksel mekan bakımından tespiti zorlaşmaktadır. İşletmelerin internet sağlayıcının, sunucusunun veya yararlanıcının ikameti farklılaştıkça faaliyetin nereden gerçekleştirildiğinin belirlenmesi sorunu ortaya çıkmaktadır.

Basu (2008), yalın bir bakış açısı ile dijital ürünlerin sınıflandırma sorunu nedeniyle kökeninde fiziksel ürünlerin ticaretine odaklanan vergi düzenlemeleri bilgi yoğun ticarette yetersiz kalabileceğini belirtmektedir. Tarafsızlık sorunu vergi sisteminin meşruiyetini ciddi şekilde tehlikeye atabilir. Farklı teslimat şekilleri ve vergilendirmede görüş ayrılıklarının olması nedeniyle aynı ürün farklı yükümlülüklerle tabi tutulabilmektedir. Diğer yandan bölgesel yargı yetkisine ve vergi mükellefiyeti statüsüne dayalı yasa veya düzenlemenin uygulanması e-ticaret ortamında sorunlu hale gelebilir. Yetki ve statü konuları internetin yönetimi için meşru bir kavramsal temel sağlayıp sağlamadığı konusunda ciddi soruları ortaya çıkarmaktadır³⁴.

³³ DenizD.DERELİ. *Yeni Ekonomide Elektronik Ticaret ve Türkiye'de Elektronik Ticaretin Boyutu ve Vergilendirilmesi*. Siirt Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisadi Yenilik Dergisi. Cilt:2/2. Ocak.2015. s. 64-65

³⁴ Subhajit BASU. *International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments*. Journal of Information. Law & Technology (1). 2008. s. 6-10.

Genel olarak e-ticaret faaliyetlerinde kaynak ülkenin tespiti gücü olması, meydana gelen ticari faaliyetin hangi ülkenin vergi mevzuatına göre değerlendirileceği hususunda sıkıntılar yaratmaktadır. Web teknolojisi uzaktan-farklı ülkelere sunulup kontrol edilebilirken, bu teknolojiyi kullanarak yine farklı ülkelere arz edip, ticari faaliyeti farklı ülkelerdeki pazarlarda gerçekleştirebilme imkanı sağlamaktadır. Bu durumda örneğin vergi avantajlarının olduğu vergi cenneti herhangi bir ülkede bulunan bir web sunucusu, birçok uluslararası ticaret yapan işletmenin web sitesine ev sahipliği yaparak gelirlerinin vergi dışı kalmasına sebep olabilmektedir. Diğer yandan e-ticaret faaliyetleri vergi denetimini de güçleştirmektedir. Sürekli gelişen teknoloji ile birlikte yenilenen e-ticaret altyapısı mevcut vergi düzenlemelerinin adaptasyonunda sorunları doğurmaktadır.

3.2- Sınır Ötesi E-Ticarette Vergilendirme Sorunlarının Çözümüne Yönelik Uygulamalar

Sınır ötesi e-ticaretin vergilendirilmesinde, hem e-ticaret faaliyetlerinin uygulanmasına ilişkin sorunların, hem de teknolojinin gelişimiyle ticari potansiyeli artmış dijital ürünlerin niteliğinden kaynaklanan sorunların çözümüne yönelik sürekli arayışlar devam etmektedir.

İlk olarak, vergilendirme normlarının e-ticaretin yeni ekonomik-teknolojik ortamına uyarlanmasına odaklanılmaktadır. Siber ticaretin kurumsal ve teknik sonuçları neticesinde, vergi makamlarının izleme ve kontrol işlevi ile vergi mükelleflerinin yetkililerle işbirliği yapma yükümlülüğü sayesinde vergi uyumunun mümkün

olacağı ve ilgili vergi prosedürlerinin oluşturulmasında büyük etkisi olacağı düşünülmektedir³⁵.

Diğer yandan elektronik ortamdaki dijital ürünlerin (mal ve hizmet satışları, bilgi-müzik-resim-oyun paylaşım ve aktarımları, elektronik sözleşme ve toplantılar, elektronik para transferleri vb.) mükellefler ve ülkeler itibarıyla adil bir şekilde vergilendirilebilmesi için aşağıdaki belirtilen hususların dikkate alınması gerektiği kabul edilmektedir³⁶;

- 1) Vergi mükellefiyet durumunun belirlenmesi
- 2) Gelir kabul edilen kazanç ve iratların (ticari kazanç, serbest meslek kazancı, vb.) belirlenmesi
- 3) Gelirin meydana geldiği yer (vergiyi doğuran olayın yeri ve ülke içerisinde bir yerleşiklik durumuna ilişkin yer)
- 4) Elde edilen gelir tutarının ve vergiye tabi kısmının (vergi matrahının veya transfer fiyatlaması durumuna ilişkin emsal değerlerin) belirlenmesi
- 5) Uygulanacak vergi rejiminin (doğrudan vergileme, kaynaktan kesinti vb.) belirlenmesi
- 6) Tüketim ve harcamalara ilişkin vergilerin (KDV, ÖTV vb.) nasıl uygulanacağını belirlenmesi, vb.

3.2.1- Kurum ve Kuruluşların Çözümüne Yönelik Çalışmaları

E-ticarette vergilendirme problemlerinin çözümlerine yönelik, ilke ve kuralların oluşturulmasına ilişkin en etkili rolü OECD üstlenmiştir. OECD'nin 1997 yılında gerçekleştirdiği "Küresel E-ticarette Engellerin Kaldırılması" konulu "Türkiye Konferansı" ve 1998 yılında gerçekleştirdiği "Küresel E-ticaret Potansiyelinin Farkına Varan

³⁵ Stefan BACH ve diğerleri. *age*. s. 657-678.

³⁶ Hülya G. YILMAZ ve Arzu Akçu DEĞER *Dijital İktisadi Faaliyetlerde İşyeri Paradoksu ve Vergisel Boyutu*. Verginet, <https://www.verginet.net/Yazdir.aspx?IcerikID=46286>. 2020. Erişim Tarihi: 05 Ocak 2022.

Sınırsız Bir Dünya” konulu “Ottawa Konferansı” bu alandaki ilk önemli girişimlerdir.

Ottawa konferansında uluslararası vergi sorunları, tüketim vergisi sorunları, vergi idaresi sorunları, vergi mükellefi hizmet sorunları alanlarını kapsayan bir rapor oluşturulmuştur. Konferansta hükümetlerin geleneksel ticaret için uyguladığı geniş vergilendirme ilkelerinin e-ticarete uygulanması gerektiği üzerine anlaşılmıştır. Buna göre³⁷;

- *Tarafsızlık*; vergilendirme, e-ticaret biçimleri arasında ve geleneksel ve e-ticaret arasında tarafsız ve adil olmaya çalışmalı, böylece çifte vergilendirmeyi veya kasıtsız vergilendirmeyi önlemelidir.
- *Verimlilik*; hükümetler için iş ve yönetim maliyetleri mümkün olduğunca en aza indirilmelidir.
- *Kesinlik ve basitlik*; vergi mükelleflerinin nerede durduklarını bilmeleri için vergi kuralları açık ve anlaşılır olmalıdır.
- *Etkinlik ve adalet*; vergilendirme, doğru zamanda doğru miktarda vergi üretmeli ve vergi kaçırma ve kaçınma potansiyeli en aza indirilmelidir.
- *Esneklik*; vergilendirme sistemleri, teknolojik ve ticari gelişmelere ayak uydurmalarını sağlamak için esnek ve dinamik olmalıdır.

Vergi makamlarının yukarda tanımlanan geniş vergilendirme ilkelerinin hızla değişen bir ortamda nasıl uygulanacağı noktasında zorluk çekmektedirler. Buna ilişkin olarak OECD konferansları başlıklar halinde sıralanmış bir dizi atılımı işaret etmekte öneriler sıralamaktadır³⁸;

Vergi mükellefi hizmeti:

- i. Gelir idareleri, mükellef hizmetlerini sürekli iyileştirmek için vergi sistemlerini

yönetirken mevcut teknolojiyi kullanmalı ve ticari gelişmelerden yararlanmalıdır.

Vergi idaresi, kimlik ve bilgi ihtiyaçları:

- ii. Gelir idareleri, vergi mükelleflerini belirlemek ve vergi sistemlerini yönetmek için gerekli olan güvenilir ve doğrulanabilir bilgilere erişimi güvence altına alma yeteneklerini korumalıdır.

Vergi tahsilatı ve kontrolü:

- iii. Ülkeler, vergileri kontrol etmek ve toplamak için uygun sistemlerin mevcut olmasını sağlamalıdır.
- iv. OECD Model Vergi Sözleşmesi’ne dil ekleme önerisi de dahil olmak üzere, vergi tahsilatına yardım için uluslararası mekanizmalar geliştirilmelidir.

Tüketim vergileri:

- v. Sınır ötesi ticaretin tüketim vergilendirmesine ilişkin kurallar, tüketicinin gerçekleştirdiği yargı bölgesinde vergilendirme ile sonuçlanmalı ve kaynakların bir ülkede tüketilmek üzere tutulduğu koşullar üzerinde uluslararası bir uzlaşma aranmalıdır.
- vi. Tüketim vergileri açısından, dijitalleştirilmiş ürünlerin arzi bir mal arzi olarak görülmemelidir.
- vii. Bir ülkedeki ticari ve diğer kuruluşların ülke dışındaki tedarikçilerden hizmet ve gayri maddi mal edindiğinde, ülkeler, kendi gelir tabanlarının ve yerel tedarikçilerin rekabet gücünün derhal korunmasını sağlayacağı durumlarda, ters ödeme, öz değerlendirme veya diğer eşdeğer mekanizmaların kullanımını incelemelidir.
- viii. Ülkeler, WCO (Dünya Gümrük Örgütü) ile işbirliği, taşıyıcılar ve diğer ilgili taraflarla istişare içinde, fiziksel malların ithalatın-

³⁷ OECD. *Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. E-Book. <https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>. 2001. s.10. Erişim Tarihi: 28 Ocak 2022.

³⁸ OECD. *age* 2001- s.231. Erişim Tarihi: 28 Ocak 2022.

da vergi toplamak için uygun sistemlerin geliştirilmesini ve bu tür sistemlerin gelir tahsilatını ve ürünlerin tüketicilere verimli teslimatını gereksiz yere engellememesi ni sağlamalıdır. gelir tahsilatını ve ürünlerin tüketicilere verimli bir şekilde teslimini engeller.

Uluslararası vergi düzenlemeleri ve işbirliği:

- ix. OECD, vergi anlaşmaları ve transfer fiyatlandırması alanında (Model Vergi Sözleşmesi ve Transfer Fiyatlandırması İlkeleri aracılığıyla) geliştirdiği uluslararası normların temelini oluşturan ilkelerin elektronik ticarete uygulanabileceğine inanmakla birlikte, Model Vergi Sözleşmesinin elektronik ticaretin bazı yönleriyle ilgili olarak nasıl uygulandığının açıklığa kavuşturulması gereklidir.
- x. OECD, yukarıda sıralanan vergilendirme çerçevesi koşullarının uygulanmasına ve genişletilmesine yardımcı olabilecek somut adımları belirlemek ve uygulanabilirliğini değerlendirmek için gelir idarelerinin OECD ve iş dünyası ile istişare içinde çalışmasını belirtmektedir.

Avrupa ve Amerika Birleşik Devletleri ticari işletmeleri ve danışmanlık şirketlerinden oluşan "Trans-Atlantic Business Dialogue (Trans-Atlantik İş Diyalogu)" organizasyonun da e-ticaret üzerine bir çalışma grubu bulunmaktadır. Bu grubun uluslararası e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik, yeni veya ek vergilerin alınmaması ve her türlü vergilendirmenin tarafsız, etkili, güvenli, basit, adil ve esnek olması gerektiğine dair genel tavsiyeleri bulunmaktadır. Ayrıca grup, özellikle elektronik iletimle gerçekleşen ürünlerin sınır

ötesi ticaretinde gümrük tarifelerinde vergilendirmenin olmaması gerektiğini belirtmektedir³⁹.

Daimler Chrysler, Deutsche Bank, Fujitsu, Toshiba, Telefónica, Walt Disney, IBM, Shap, Siemens, Hitachi, Hewlett Packard gibi dünya çapındaki şirketlerin küresel işbirliğini temsil eden "The Global Business Dialogue on e-commerce - GBDe (Elektronik Ticarete Küresel İş Diyalogu)", isimli ticari organizasyon, özellikle odaklandığı e-ticarete yönelik vergilendirme politikalarıyla ilgili bulundukları ülkelere tavsiyelerde bulunmaktadır. GBDe, internet ve e-ticaretin kurallarını tanımlamaya yardımcı olmak için özel sektör liderliğindeki önemli bir girişim olarak ortaya çıkmıştır ve yerel, bölgesel ve küresel alanlarda e-ticaretin yönetişimi konusunda meşru bir ses olarak kabul edilmektedir. İlk olarak 1999 yılında vergiler ve tarifelerle ilgili "Paris Tavsiyeleri"ni yayınlayan grup, genel olarak e-ticaretle ilgili gümrük tarife vergileri ve yeni vergilerin olmamasını, bu ticaretin fiziki ticarete göre dezavantajının olmadığı ve dolaylı vergilerde ifa ilkesine bağlılığa odaklanması, yerel düzenlemeler yerine küresel düzenlemelerin olması gerektiğini tavsiye etmektedir. Özetle, GBDe elektronik iletimlerdeki gümrük vergilerine ve e-ticaretteki yeni vergilere karşı çıkarak ve vergi konularını genel olarak küresel ölçekte kabul edilebilir kurallara ulaşmaya odaklanılmasını savunmaktadır⁴⁰.

G7 ülkelerinin Maliye Bakanları ortak olarak yayınladıkları raporda, Bilgi Teknolojisi (BT) devriminin ilerlemesinin, üretkenliği artırmada, maksimum potansiyel çıktıyı yükseltmede ve daha yüksek yaşam standartlarını teşvik etmede, küresel ekonomide büyük bir güç olma vadini taşıdığına dikkat çekerken, vergi düzenlemele-

³⁹ Stefan BACH ve diğerleri. *age*. s. 674.

⁴⁰ Marla Green COWLES. *The Global Business Dialogue on e-Commerce (GBDe): Private Firms, Public Policy*. Global Governance, TATuP - Journal for Technology Assessment in Theory and Practice. Vol 10. No 4. 2001. s. 70.

riyle ilgili de tavsiyelerini bildirmişlerdir⁴¹. Buna göre; “tarafsızlık, eşitlik ve basitlik gibi geleneksel vergilendirme ilkelerinin elektronik ticaretin vergilendirilmesinin temelini oluşturması gerektiğini ve OECD’nin bu konuda odaklandığı unsurlara destek vereceklerini” belirtmektedirler. Raporda;

- *Verimli ve etkin vergi idaresi, nasıl sağlanır?* sorusuna cevap olarak; E-ticaret, daha görünmez ve anonim yollarla yürütülebileceğinden, vergi yöneticilerinin geleneksel ticaret biçimleriyle aynı ölçüde işlem bilgilerine erişimini güvence altına almanın hayati önem taşıdığı ifade edilmiştir.

- *Doğrudan vergilendirme için mevcut uluslararası kurallar elektronik ticarete nasıl uygulanır?* sorusuna cevap olarak; E-ticaret, sınır ötesi ekonomik faaliyetleri daha da kolaylaştırdığından, OECD Model Vergi Sözleşmesi’nde yer alan “işyeri” ve gelir sınıflandırması gibi kavramların e-ticarete nasıl uygulanacağını açıklanması gerektiği belirtilmiştir.

- *Tüketim vergileri sınır ötesi, çevrimiçi işlemlere nasıl uygulanır?* sorusuna cevaben ise; Tüketicinin gerçekleştiği yerde tüketim vergileri uygulanması gerektiği, bu ilkenin pratik uygulamasını keşfetmek için tüketim yerinin tanımı ve etkin toplama mekanizmaları gibi konuların ele alınmasının önemli olduğu vurgulanmıştır⁴².

3.2.2- BEPS 1 No’lu Eylem Planı

Dünya ekonomisinin küreselleşmesiyle birlikte yatırımların ülkeler arasında dolaşımının kolaylaşması, farklı vergi düzenlemelerine sahip ülkeler arasında sermaye kaymalarını ve bera-

berinde vergi kayıplarını gündeme getirmiştir. Ülkelerin vergi kaybı endişesine yönelik olarak G20’nin talebi üzerine, OECD tarafından Temmuz 2013’te Matrah Aşındırması Eylem Planı (BEPS-Base Erosion and Profit Shifting) yayınlanmıştır. 15 aksiyondan oluşan BEPS Eylem Planının 1 No’lu Aksiyonu dijital ekonominin vergi zorluklarını ele almaktadır. Bu kapsamda OECD Mali İlişkiler Komitesi (CFA) tarafından kurulmuş olan Dijital Ekonomi Görev Gücü (TFDE-The Task Force on the Digital Economy) faaliyetine başlamış, 2015’te final raporu yayınlanan 1 no’lu plan için taslak raporları hazırlamıştır.

BEPS 1 no’lu eylem planı, öncelikle, dijital ekonominin mevcut uluslararası vergi kurallarının uygulanmasında ortaya çıkardığı temel zorlukları belirlemeyi ve bütünsel bir yaklaşımla, hem doğrudan hem de dolaylı vergilendirmeyi göz önünde bulundurarak, zorlukları ele almak için ayrıntılı seçenekler geliştirmeyi benimsemiştir. Planda, incelenmesi önerilen konular, bunlarla sınırlı olmamak kaydıyla aşağıdaki maddeleri içermektedir⁴³;

- Bir şirketin, mevcut uluslararası kurallar çerçevesinde bağlantı eksikliği nedeniyle vergiye tabi olmaksızın başka bir ülkenin ekonomisinde önemli bir dijital varlığa sahip olabilmesi,
- Dijital ürün ve hizmetlerin kullanımı yoluyla pazarlanabilir konumla ilgili verilerin üretilmesinden yaratılan değerın atfedilmesi,
- Yeni iş modellerinden elde edilen gelirin karakterize edilmesi,
- İlgili kaynak kurallarının uygulanması ve

⁴¹ G7 FINANCE MINISTERS. *Impact of the IT Revolution on the Economy and Finance*. Report from G7 Finance Ministers to the Heads of State and Government, Fukuoka. 2000. s. 1-2.

⁴² G7 FINANCE MINISTERS *age*. s. 9-10.

⁴³ OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. 2015. s. 16. Erişim Tarihi: 02 Şubat 2022.

- Dijital mal ve hizmetlerin sınır ötesi arzına ilişkin olarak tüketim vergilerinin (KDV) etkin bir şekilde tahsilinin nasıl sağlanacağıdır.

Planda ayrıca bu tür çalışmaların, elektronik ticaret alanının geliştirilen tüm çeşitli iş modellerinin kapsamlı bir analizini gerektireceği belirtilmiştir.

Eylem planı çerçevesinde TFDE'nin nihai raporunda dijital ekonomide doğrudan vergilendirmeye yönelik temel politika zorluklarını üç kategoriye ayırmıştır.

Bunlar⁴⁴;

- *Nexus (Bağ Kurma)*: Dijital teknolojilerin potansiyelindeki sürekli artış ve birçok durumda işi sürdürmek için kapsamlı fiziksel mevcudiyet ihtiyacının azalması, müşteri etkileşimleri tarafından oluşturulan ağ etkilerinin artan rolü ile birleştiğinde, vergi amaçları için bir yetki alanı ile bağı (nexus'u) belirlemek için mevcut kuralların uygun olup olmadığı zorluğudur.

- *Veri*: Bilgi teknolojilerindeki çok yönlü büyüme, dijital ekonomideki şirketlerin eşi görülmemiş derecede sınırlar ötesinde bilgi elde etmesine ve kullanmasına imkan sağlaması, dijital ürünler ve hizmetler aracılığıyla veri üretiminden yaratılan değer nasıl ilişkilendirileceği ve bir kişi veya kuruluşun bir işlemdeki veri tedariki, satışı veya tesliminin, bedelli, bedelsiz veya takas işlemlerinin hangisinin kapsamında olduğunun belirlenmesi zorluğudur.

- *Karakterizasyon*: Yeni dijital ürün veya hizmet araçlarının geliştirilmesi, yeni iş modellerinin geliştirilmesi ve bu bağlamında, özellikle bulut bilişimle ilgili uygulamalar neticesinde elde edilen kazancın niteliğinin, örneğin ticari kazanç

veya royalti geliri gibi, karakterize edilmesi zorluğudur.

Bu zorluklar, mevcut vergi kurallarının dijital ekonomide işin yürütülme biçiminden kaynaklanan değişikliklerle başa çıkıp çıkamayacağına dair genel sorunu gündeme getirmiş, ek olarak kaynak ve ikamet yetki alanları arasında vergi haklarının dağılımını sorgulamıştır. Buna göre ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü ve değer yaratıldığı yerin geleneksel bir ekonomideki ile aynı olmaması, gerçekleştirilen işlevlerin, kullanılan varlıkların ve üstlenilen risklerin analizinde değişiklik yapılmasının gerektirebileceği açıklanmıştır⁴⁵.

Nihai Raporda dijital ekonomide doğrudan vergilendirmeye yönelik temel politika zorluklarını aşmak için bir takım önerilere yer verilmiştir. Buna göre;

- *Nexus Yaklaşımı (Önemli Ekonomik Varlık)*: En belirgin öneri olarak, ülkelere "önemli ekonomik varlık" kavramına dayalı bağlama noktası "nexus" tanımlarını oluşturmaları belirtilmiştir⁴⁶. Temeli ABD Çok Eyaletli Vergi Komisyonu'nun (MTC-U.S. Multistate Tax Commission) kanun taslağına dayanan nexus yaklaşımı⁴⁷ bir teşebbüsün bir yetki bölgesinde vergiye tabi olabilmesi için, ülkenin potansiyel gelir kazancıyla karşılaştırıldığında çok yüksek olmaması gereken bir asgari satış, mülk veya çalışan eşiği olmasını savunmaktadır. Asgari bir eşik, örneğin, esas olarak Güney Amerika'daki ülkelere internet üzerinden mal satan bir şirketin İzlanda'da nispeten küçük bir miktar karşılığında tek bir satışta vergiye tabi olmasını önleyecektir. Asgari bir eşik, bir ülkede iş yapan bir işletmeye kesinlik kazan-

⁴⁴ OECD. *age*. 2015. s. 99. Erişim Tarihi: 02 Şubat 2022.

⁴⁵ Monica GIANNI. *OECD BEPS (In)Action 1: Factor Presence as a Solution to Tax Issues of the Digital Economy*. The Tax Lawyer. 72(1). 2018. s. 265-266.

⁴⁶ OECD. *age*. 2015. s. 10. Erişim Tarihi: 02 Şubat 2022.

⁴⁷ Monica GIANNI. *age*. s. 291.

dırmak için kanunda açıkça belirtilmiş bir kriter oluşturacaktır. Ayrıca, asgari eşğin miktarının uygun bir şekilde belirlenmesiyle uyum maliyetleri ve idari yükler azaltılacaktır⁴⁸⁻⁴⁹. OECD'ye göre asgari eşik için "toplam gelir" bir kriter olarak belirlenebilir fakat bu faktör, yerleşik olmayan bir işletmenin bir ülkenin ekonomik yaşamına düzenli ve sürekli katılımını kanıtlamak için tek başına yeterli olmayabilir. Bir ülkenin ekonomik yaşamına katılımın uygun bir ölçüsü olması için, gelir faktörü, ilgili ülkenin ekonomisiyle amaçlı ve sürekli bir etkileşimi gösteren dijital ve/veya kullanıcı temelli faktörler gibi diğer faktörlerle birleştirilebilir. Hangi faktörlerin gelir faktörüyle birleştirilmesi gerektiğine ilişkin seçimi, her bir pazarın benzersiz özellikleri ve ekonomik nitelikleri (ör. büyüklük, yerel dil, para birimi kısıtlamaları, bankacılık vb. gibi) yönlendirilecektir⁵⁰.

Raporun daimi işyeri statüsündeki istisnalarla ilgili değişiklikler ve belirlenecek eşığe yönelik alternatif önerilerinin yanı sıra;

- *Dijital işlemlere stopaj vergisi uygulanması*; Ülkenin sakinleri ve ülkede ekonomik varlığa sahip olanlar tarafından, yerleşik olmayan sağlayıcılardan çevrimiçi olarak satın alınan mal ve hizmetler için yapılan ödemelerde bağımsız ve brüt esaslı stopaj vergisi uygulamasıdır. Bu uygulamayla birlikte ilgili sorunlu alanların ortaya çıkması, olası tahsilat problemleri, kar marjına göre vergi miktarının yükselmesi gibi durumların ortaya çıkma ihtimali ifade edilmektedir^{51 52}.

- *Dengeleme Vergisi*: Dijital işlemlere yöne-

lik dengeleme vergisi olarak kabul görülecek bir tüketim vergisi veya başka bir verginin getirilmesiyle birlikte, o ülkede yerleşik olmayan işletmelerin önemli ekonomik varlıklarının vergilendirilebilmesi için bir yol açılması amaçlanmıştır. Diğer bir ifade ile bu uygulama, bir ülkede yerleşik olmayan bir işletmenin aynı ülkede önemli bir ekonomik varlığının bulunması durumunda tüm paydaşlara netlik, kesinlik ve eşitlik sağlamak, küçük ve orta ölçekli işletmeler üzerinde aşırı yükü önlemek için dengeleme vergisinin uygulanması olup, yerli ve yabancı vergi mükellefleri arasında eşitliği sağlamak üzere tedbir alınmasıdır^{53 54 55}.

Özetle BEPS 1 No'lu Eylem planı e-ticaretin vergilendirilmesinde, (1) elektronik ortamın vergi cenneti veya serbest ticaret alanı olarak değerlendirilmeyip vergi alınabilmesi, (2) elektronik işlemlerin özelliğinin dışında, işleme konu olan transferlerin veri boyutu cinsinden ölçülerek vergilendirilebilmesi, (3) mevcut mevzuatların e-ticaret işlemlerinde de kullanılarak vergilendirmesi ve (4) vergi mevzuatları ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına yorumlar geliştirilerek konulacak yeni hükümlerle vergilendirilme yapılması gerektiğine dair çözüm önerileri sıralamaktadır.

3.2.3- Tüketim ve Hasılat Vergilerine İlişkin Uygulamalar

Tüketim vergileri ile ilgili olarak vergi düzenlemelerinde en önemli ayrım e-ticaret iş-

⁴⁸ OECD. *age*. 2015. s. 109-111. Erişim Tarihi: 02 Şubat 2022.

⁴⁹ Monica GIANNI. *age*. 291-293.

⁵⁰ OECD. *age*. 2015. s. 111. Erişim Tarihi: 02 Şubat 2022.

⁵¹ OECD. *age*. 2015. s. 113-135. Erişim Tarihi: 02 Şubat 2022.

⁵² Monica GIANNI. *age*. 266.

⁵³ Tahir ERDEM. *Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret Ve Vergi*. Mali Çözüm. 27(143). 2017. s.27.

⁵⁴ YILMAZ ve diğerleri *age*. 266.

⁵⁵ OECD. *age*. 2015. s. 115. Erişim Tarihi: 02 Şubat 2022.

lemelerinin çevrimdışı veya çevrimiçi olmasıdır. Çevrimdışı satışlarda yani fiziksel malların özel müşteriler tarafından elektronik olarak sipariş edilmesi ve ardından geleneksel olarak teslim edilmesi durumunda, KDV amaçlarına yönelik muamele, diğer herhangi bir uzaktan satış biçiminden veya hatta malları bir mağazadan satın almaktan farklı değildir⁵⁶. Öte yandan, Avrupa Komisyonu'nun elektronik hizmetlerin KDV vergilendirmesine ilişkin önerdiği ve uygulamaya aldığı düzenlemeler bulunmakta ve doğru yönde atılmış bir adım olarak kabul edilmektedir. Düzenlemeler KDV'nin anavatani Avrupa ve KDV'yi benimseyen diğer ülkelerde uygulanmakta veya takip edilmektedir. Bu önerilere göre, tamamen elektronik ortamda internet veya elektronik bir ağ üzerinden sunulan ve doğası gereği tedariklerini otomatik hale getiren ve minimum insan müdahalesi gerektiren ve bilgi teknolojisinin yokluğunda sağlanması imkansız olan hizmetlerin (yazılım, müzik, video, finans ve danışmanlık hizmetleri) çevrimiçi satışlarla ilgili olarak, mevcut yasal durum şöyledir^{57 58};

- *Tedarikçi AB dışında yerleşikse*; üçüncü ülkelerde ikamet eden tedarikçilerin AB içindeki nihai tüketicilere yapılan çevrimiçi satışları, AB içinde KDV'ye tabi değildir.

Müşteri vergilendirilebilir bir işletme ise, vergi makamlarının ilgili çevrimiçi işlemi tartışmalı bir uygulama olarak kabul edilen "bilgi temini" olarak değerlendirmesi şartıyla, teslim yeri varış ülkesidir. Çoğu AB ülkesi, hizmetlerin alıcısının

tedarikçi adına vergi hesabı yaptığı, KDV bağlamında bir tür stopaj vergisi olan ters ödeme prosedürünü kullanır.

- *Tedarikçi AB içinde yerleşikse*; AB'li tedarikçilerden veya AB dışındaki firmaların AB'de yerleşik daimi kuruluşlarından AB'li tüketicilere çevrimiçi satış yapılması durumunda, menşe ülkesinde KDV tahsil edilir.

AB içindeki tedarikçilerden AB dışındaki tüketicilere yapılan satışlar AB içinde vergiye tabi değildir. Bu durumda varış yeri ilkesi açıkça uygulanır.

Diğer yandan AB e-ticaretin hacmini arttırmak, kullanıcılar açısından sorunsuz işlemesini temin etmek için KDV uygulamalarında basitleştirilmiş ve standartlaştırılmış çözümler için çalışmalar yürütmektedir. Son olarak oluşturulan "Tek Noktadan İthalat Merkezi" (IOSS-The Import One-Stop Shop)⁵⁹ ile AB ülkelerine ihracat yapan özellikle B2C satışlarda perakendeci satıcılar için tek bir AB ülkesine kayıt ile KDV tahsilatını yapıp sistem üzerinden beyanname verebilmeleri sağlanmıştır. Böylece ayrı ayrı beyan, müşterilere sürpriz vergi maliyetleri, KDV tahsilatı karmaşası gibi sorunlardan kurtulunması hedeflenmektedir.

Türk vergi sisteminde sınır ötesi ticarete KDV, "varış ülkesi" ilkesi gereği mal ve hizmetin tüketildiği yerde vergiye konu olur. Böylece ihracatta KDV istisnası uygulanırken, ithalatta KDV tahsil edilmektedir. Diğer yandan OECD'ye göre hizmet kabul edilmesi tavsiye edilen sınır

⁵⁶ KRENSEL A. *VAT Taxation Of E-Commerce -Under Special Consideration of the 6th*, EU VAT Directive. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.102.8607&rep=rep1&type=pdf>. 2013. s. 25. Erişim Tarihi: 15 Aralık 2021.

⁵⁷ EC-Taxation and Customs Union. *Electronically Supplied Services*, (https://ec.europa.eu/taxation_customs/electronically-supplied-services_en). 2022. Erişim Tarihi: 10 Ocak 2022.

⁵⁸ Stefan BACH ve diğerleri. *age*. s. 670.

⁵⁹ EC-Taxation and Customs Union. *IOSS*. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/ioss_en) 2022. Erişim Tarihi: 10 Ocak 2022.

ötesi ticaret yapılan dijital eşyaların belirlenmesi ve vergilendirilmesi oldukça zordur⁶⁰. Türkiye’de mükellefiyet oluşturmadan yapılan dijital ürün ve hizmet teslimlerinin vergilendirilmesine yönelik olarak “Dar Mükellefiyet” sistemi oluşturulmuştur. Böylece söz konusu ticareti yapan işletmelerin vergi yükümlüsü olmaları sağlanmıştır. Mevcut uygulamalarda dar mükellefin B2B kapsamında Türkiye’deki ithalatçı şirketlere yaptıkları teslimlerde, ürün veya hizmetten Türkiye’de faydalanması kaydıyla, satın alan yararlanıcılar, mükellefiyeti dahilinde KDV’yi ödeyebilmekte ve vergi beyanlarında indirim konusu yapabilmektedir. Mevzuatta B2C satışlarda, bireysel tüketicilerin KDV’yi beyan ederek ve ödemeleri için yükümlülükleri bulunmaktadır. Fakat pratikte bu durumun uygulanması pek mümkün olmamaktadır. Bu nedenle, e-ticarette ürün ve hizmetler aynı olmasına rağmen, dar mükellefiyet kapsamında yurt dışından Türkiye’ye satış yapanlar, Türkiye’de yerleşik tam mükellefiyet kapsamında satış yapanlara göre KDV oranı kadar avantaj elde etmiş olmaktadır.

Hasılat vergileriyle ilgili olarak öncelikli konu, yerleşiklik durumudur. Ülkeler, kaynağa dayalı vergilendirme yoluyla uluslararası ticaretten elde edilen gelire vergi uygulayabilir. Genel olarak, gelir kaynağı, gelir yaratan ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yerdir ve kaynağa dayalı vergilendirme, bir ülkenin, o şirket ülke sınırları içinde gelir elde etmişse, mukim olmayan bir şirkete vergi uygulayabileceği anlamına gelir. Yerleşiklik durumuna bakıldığında ise tam veya dar mükellefiyet hallerinde ayırım yapıldığı görülmektedir. Tam mükellefiyette yurt içinde ve dışında elde

edilen gelirlerden dolayı yükümlülük söz konusu iken, dar mükellefiyette sadece gelirin elde edildiği ülkede vergi ödemek durumu söz konusudur⁶¹. Sınır ötesi ticaret yapan ve her iki mükellefiyet durumuna da bulunan işletmeler için hem yerleşik olduğu ülkede hem de gelirin elde edildiği yabancı ülkede gelir vergisine tabi olabilir. Bu durumda söz konusu işletme aynı faaliyetleri nedeniyle çifte vergilendirilmiş olacaktır. Türkiye’nin de imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uyarınca bir devlet ancak kendi topraklarında icra edilen ticari faaliyetten doğan kazançları vergilendirebilmektedir. Ticari faaliyetin hangi ülkede icra edildiği ise iş yerinin (permanent establishment) hangi ülkede olduğu ile ilgilidir. Bu anlaşmalar nezdinde internet ve dijital ortamlar aracılığı ile açılmış web siteleri ve platformlar iş yeri olarak kabul edilmemektedir. Bu durumda, ülke içinde bulunmayan bir iş yerinden elde edilen gelirin vergilendirme yetkisi o ülkeye verilmemektedir. Türkiye OECD Model Anlaşması yorum notlarının 2017 versiyonuna, karşı yorum koyarak faaliyetlerin hangi şartlarda sabit iş yeri oluşturup oluşturmadığı ile ilgili pozisyonunu saklı tutacağını belirtmiştir. Bu yorum çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasındaki durumu değiştirmese de vergi dairelerine internet sitelerini “dijital iş yeri” olarak yorumlayıp tarhiyatlara yapmaya ve özeldeler vermenin önünü açmıştır⁶².

Elektronik faaliyetler yürüten işletmelerin hasılatlarına yönelik vergilendirmelere en güncel örnek “dijital hizmet vergisi” dir. Günümüzde birçok büyük Avrupa ülkesi, Hindistan ve Türkiye gibi ülkeler bu vergi ile global ölçekte faaliyet

⁶⁰ Yunus CERAN ve Recep ÇİÇEK. *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme*. Yönetim ve Ekonomi Dergisi. (14). 1. 2007. s. 302.

⁶¹ Mehmet TOSUNER ve Burcu ARIKAN. *Türk Vergi Sistemi*. Kanyılmaz Matbaası. İzmir. 2013. s. 26-27.

⁶² N. Emre ERGİN. *Online Reklam Hizmetlerinde Stopaj Bilmecesi*. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/online-reklam-hizmetlerinde-stopaj-bilmecesi/482318>). 2000. s. 1. Erişim Tarihi: 13 Ocak 2022.

gösteren işletmeden kendi ülkelerinde yürütmüş oldukları elektronik faaliyetler neticesinde elde ettikleri hasılat üzerinden vergi talep etmektedirler. Söz konusu vergilendirmede işletmelerin karına bakılmamakta, ülke içi ve global hasılat limitleri dahilinde mükellefiyet durumu belirlenmekte ve ülkelere göre farklı vergi oranları uygulanabilmektedir. Bu vergi uygulamasında Türkiye en fazla vergi oranına sahip ülke konumundadır.

Diğer yandan Türkiye, 2019 yılından itibaren internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak hizmeti verenlere veya verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmasını öngören kararlar yayınlamıştır⁶³. Online reklam hizmeti stopaj vergisi olarak adlandırılan bu vergilendirmede, tüketicilerin veya işletmelerin tam veya dar mükellef olup olmaması stopaj uygulamasını etkilememektedir.

Sınır-ötesi e-ticarete yönelik faaliyetleri takip etmek isteyen ülkeler, bu faaliyetleri yürütenlere yönelik kayıt sistemleri geliştirmekte ve kayıt zorunlulukları getirmektedir. AB'de hayata geçirilen ve e-ticaret paydaşlarına kolaylıklar getiren ve vergilendirmede netliği hedefleyen IOSS sistemi buna örnektir. Türkiye de 2017 yılında ağ üzerinde mal veya hizmet satışını sağlayan hizmet sağlayıcılara kayıt ve bildirim yükümlülüğü getirmiştir. Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi (ET-BİS)⁶⁴ olarak ifade edilen bu sistemde e-ticaret yapan işletmeler sınır ötesi faaliyetlerin ülke ve ödeme yöntemi hacimlerini, varsa aracı hizmet sağlayıcıları ile ilgileri bilgilerin bildirim zorunluluğu bulunmaktadır.

SONUÇ

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde OECD nezdinde oluşturulmuş olan BEPS Eylem Planları çerçevesinde sıralanan çözüm önerile-

rine bakıldığında küresel olarak e-ticaretin vergilendirilmesinde ortak bir mutabakatın henüz sağlanamadığı ve bu nedenle vergi uygulamalarının ülke koşulları ve elektronik işlemlerin gelişimine göre şekilleneceği görülmektedir. Dolayısıyla halen elektronik ortamdaki iktisadi faaliyetlerden elde edilen gelirlere yönelik vergilendirmede takip, tahsilat, olası haksız rekabet ve adil vergilendirme problemleri bulunmaktadır. Diğer yandan e-ticaretin vergi matrahlarında aşınmaları mümkün kılan yapısı ülkelerin vergi kaybına yol açmaya devam etmektedir. Ülkeler bu karmaşada hem uluslararası gelişmeleri takip etmekte, anlaşmalar ve planlar çerçevesinde bir araya gelmekte, hem de kendi menfaatlerine yönelik olarak yorum ve hükümlerle yeni düzenlemeleri gündeme getirmektedir. Söz konusu düzenlemeler de beraberinde itiraz ve eleştirileri doğurmaktadır. Örneğin, Türkiye'nin OECD'nin işyeri kavramına getirmiş olduğu yorum ile tarhiyatlara başlatması ve online reklam hizmeti stopajı gibi yeni vergi düzenlemeleri oluşturması sınır ötesi elektronik ticaret işlemlerinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına aykırı olduğu nedeniyle eleştirilmektedir. Ayrıca Türkiye'nin dijital hizmet vergisinde en yüksek oranı uygulaması da eleştirilmektedir. Özellikle ABD, bu vergi konusuna giren mükellef durumunda olan işletmelerin büyük bir kısmının ABD menşeli olmasından ötürü Türkiye'ye ve bu vergiyi uygulayan diğer ülkelere rekabet soruşturma başlatmıştır. Eleştiri ve soruşturmaların sınır-ötesi e-ticaret ve genel ticari ilişkileri etkilemesi beklenmektedir.

Çalışmanın nitel değerlendirmelerle konunun temelini, gelişimini ve mevcut durumunu genel hatlarıyla ortaya koyması yönünden literatüre katkı yapacağı da düşünülmektedir.

⁶³ T.C. RESMÎ GAZETE. İnternet Ortamında Reklam Hizmeti Verenlere Yapılacak Ödemelerde Tevkifat Yapılması ile İlgili Cumhurbaşkanî Kararı. 19 Aralık 2018. s. 476.

⁶⁴ T.C. RESMÎ GAZETE. Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi ve Bildirim Yükümlülükleri Hakkında Tebliğ 11 Ağustos 2017. Sayı: 30151.

KAYNAKÇA

- AKBUNA, Esra N. (2017). *Elektronik Dış Ticaret ve İstihdam İlişkisi*. The Journal of International Lingual, Social and Educational Sciences., 3(2), s: 208-217.
- BACH S., HUBBERT, M. ve MÜLLER, W. (2000). *Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Recent Developments*. Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, Duncker & Humblot, Berlin, Vol. 69. Iss. 4. s: 657-678.
- BAJAJ, Kamlesh K. ve NAG, Debjani. (2005). *E-Commerce*. TATA McGraw-Hill Publishing Company Limited.
- BASU, S. (2008). *International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments*. Journal of Information, Law & Technology (1).
- BİNATLI, C. (2002). *Elektronik Ticaretin Vergisel Boyutu*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi. 1 (1). s: 171-188.
- CAN, S. (2018). Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri. *Hukuk Gündemi*. 2018/1. s: 49-59
- CERAN, Y. ve ÇİÇEK, F. (2007). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme*. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, (14), 1.
- CHOİ, S., WHINSTON, A. ve STAHL, D. (1997). *Economics of Electronic Commerce*. Macmillan Computer Publishing.
- COŞKUN, A. N. (2005). *Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 14(1), s: 153-170.
- ÇEVİK, S. (2013). *Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme: Yapısı, Ekonomi Politikası ve Ülkeler Arası İşbirliği*. Palet Yayınları.
- COWLES, M. (2001). *The Global Business Dialogue on e-Commerce (GBDe): Private Firms, Public Policy, Global Governance*. TATuP - Journal for Technology Assessment in Theory and Practice, Vol 10, No 4, s: 70-79.
- DAĞLIOĞLU, İ. ve ÇİÇEK, H. Güçlü. (2014). *Uluslararası Vergileme İlkeleri Ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme*. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. Cilt 10, Yıl 10, Sayı 1, s: 27-45
- DELOITTE ve TUBİSAT. (2020). *Türkiye'de E-ticaret Pazar Büyüklüğü*. (<https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/technology-media-and-telecommunications/articles/turkiyede-e-ticaret-2019-pazar-buyuklugu.html>). Erişim Tarihi: 10 Temmuz 2021.
- DERELİ, D. Deniz. (2015). *Yeni Ekonomide Elektronik Ticaret ve Türkiye'de Elektronik Ticaretin Boyutu ve Vergilendirilmesi*. Siirt Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisadi Yenilik Dergisi. Cilt: 2, Sayı: 2, Ocak.
- EC-Taxation and Customs Union. (2022). *Electronically supplied services*. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/electronically-supplied-services_en). Erişim Tarihi: 10 Ocak 2022.
- EC-Taxation and Customs Union. (2022). *IOSS*. https://ec.europa.eu/taxation_customs/ioss_en Erişim Tarihi: 10 Ocak 2022.
- ERBOY, N. (2013). *E-Dış Ticaret Ve Girişimcilik Üzerine Etkileri*. Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi / Journal of Academic Researches and Studies. 5(8), s: 50-61.
- ERDEM T. (2017). *Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret Ve Vergi*. Mali Çözüm. 27(143), s: 13-41.
- ERGİN, N. Emre. (2020). *Online Reklam Hizmetlerinde Stopaj Bilmecesi*. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/online-rek>

- lam-hizmetlerinde-stopaj-bilmece-si/482318)
- FERHATOĞLU, E. (2008). *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (4), s: 191-218.
 - G7 Finance Ministers. (2000). *Impact of the IT Revolution on the Economy and Finance*. Report from G7 Finance Ministers to the Heads of State and Government, Fukuoka.
 - GIANNI, M. (2018). *OECD BEPS (In)Action 1: Factor Presence as a Solution to Tax Issues of the Digital Economy*. The Tax Lawyer. 72(1), s: 255-298.
 - GİRAY, F. (2005). *Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutlar*. Akdeniz İİBF Dergisi. 9, s: 93-122.
 - KARACA, Y. (2001). *Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?* Vergi Dünyası. 20 (238). s: 90-99.
 - KRENSEL A. (2013). *VAT Taxation Of E-Commerce -Under Special Consideration of the 6th, EU VAT Directive*, (<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.102.8607&rep=rep1&type=pdf>). Erişim Tarihi: 15 Aralık 2021.
 - KOBETSKY, M. (2011). *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*. Cambridge Law Series. New York: Cambridge University Press.
 - MWENCH, P. Misiani. (2019). *Taxation of Electronic Commerce – A Commentary, Financing for Development*. Vol. 1, Issue 1, s: 70-79.
 - ORTAKARPUZ, M. (2020). *Uluslararası Ticaretin Gelişimine ve Kolaylaştırılmasına Yönelik Güncel Gelişmeler*. Sosyal Bilimlerde Güncel Konular Kitabında 8. Bölüm. Editör: Alper Gedik, Ali Antepli. Eğitim Yayınevi.
 - OECD. (2001). *Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. E-Book. 2001, (<https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>). Erişim Tarihi: 28 Ocak 2022.
 - OECD. (2014). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page1 Erişim Tarihi: 28 Ocak 2022.
 - OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>) Erişim Tarihi: 02 Şubat 2022.
 - ORGAN, İ. ve ÇAVDAR, F. (2012). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar*. Journal of Internet Applications and Management, 3 (1) , s:63-84.
 - ÖZ, N. S. (2004). *Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi*. Maliye Dergisi, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı. Sayı: 147, Ocak-Şubat, s: 90-102.
 - PEHLİVAN, O. ve ÖZ, E. (2011). *Uluslararası Vergilendirme*. Derya Kitabevi. Trabzon.
 - T.C. Resmi Gazete (2017). *Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi ve Bildirim Yükümlülükleri Hakkında Tebliğ*. 11 Ağustos 2017. Sayı: 30151.
 - T.C. Resmi Gazete. (2018). *İnternet Ortamında Reklam Hizmeti Verenlere Yapılacak Ödemelerde Tevkifat Yapılması ile İlgili Cumhurbaşkanlığı Kararı*. 19 Aralık 2018. Sayı: 476.
 - T.C. Resmi Gazete. (2019). *Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği*. 05 Aralık 2019. sayı: 7194.
 - T.C. Ticaret Bakanlığı. (2022). *Sınır Ötesi*

Elektronik Ticaret (E-Ticaret) Rehberi. Sınır Ötesi Elektronik Ticaret Dokümanları.

- TEIXEIRA, I.L. ve PAIVA, I.S. (2018). *Electronic Commerce and Actual Problems Of Taxation: The Key Underlying Issues*. In Isaias, P. & Carvalho, LC (Eds.) *User Innovation and the Entrepreneurship Phenomenon in the Digital Economy*. s: 72-90.
- TOSUNER, M. ve ARIKAN, Z. (2013). *Türk Vergi Sistemi*. Kanyılmaz Matbaası. İzmir.
- YEĞEN, B. (2019). *Uluslararası Vergilen-*

dirme Sorunları Ve Çözüm Önerileri. Türkiye'de Güncel Mali Tartışmalar Kitabı, Editör: Hünkar Güler. Ekin Yayınevi. Bursa.

- YILMAZ, G. Hülya ve DEĞER, A. Akçura. (2020). *Dijital İktisadi Faaliyetlerde İşyeri Paradoksu ve Vergisel Boyutu*. Verginet. (<https://www.verginet.net/Yazdir.aspx?IcerikID=46286>). Erişim Tarihi: 05 Ocak 2022.
- YÜREĞİR, O. H. (2004). *Elektronik İş Ve Elektronik Veri Değişim*. Baki Kitabevi.