

İNTERNET VE VERGİ

Hasan ALTUNCU*

Cengiz KARADAĞ**

Dünya ekonomilerindeki küreselleşme ve bilgi iletişim teknolojilerinin yaygın olarak kullanılmaya başlanması, günümüzün en önemli iki gelişmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda hizmetler sektörünün önemide artmıştır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin ticari işlem maliyetlerini düşürmesine paralel olarak, elektronik ticaretinde değişik faaliyet alanlarında ve dünyanın değişik bölgelerinde hızla yaygınlaşmasına neden olmuştur.

Elektronik ticaret bu yüz yılın büyük ekonomik gelişmelerinden biri olma potansiyeline sahiptir, ancak aralarında vergilemenin de bulunduğu bir çok alanda kesinliğin olmaması, gelişmesinin de en büyük engelini beraberinde getirecektir. Aşağıda vereceğimiz örnekte de görüleceği üzere karmaşık bir yapıyı içinde barındırmaktadır.

Belirsiz bir dünya

Saygın bir üniversitemizde felsefe profesörü olan Dr. Ahmet K, İstanbul boğazını tepeden gören beykoz sırtlarında dizüstü bilgisayarının önünde oturmuş metreler boyunca uzanan yüzey suyundan ibaret denizin üzerinden kaybolacak güneşin batışını seyretmektedir. Birkaç hafta önce üniversite, koleksiyonuna konulması için Güney Afrika'dan nefis bir tören maskesi satın almıştı. Ancak üniversite mali komitesi fondan ödemeye onay vermemiş, O ise bu duruma çok sinirlenmişti. Şimdi maskeyi Amsterdam'da bulunan uzman bir sanat tüccarına mobil telefon üzerinden elektronik posta yolu ile arz ediyordu. Bir sonraki adımı, bir ay önce gittiği az rastlanır deniz memelilerine ait olan üstü fotoğrafların da dahil olduğu Avustralya ve Güney Afrika'nın vahşi yaşamına ilişkin dijital fotoğraf numunelerini elektronik posta yolu ile Singapur, ABD ve Almanya'daki fotoğraf arşivi işi yapan kişilere göndermek olacaktı. İzleyen haftalarda kişilerin her birine satışlar gerçekleşirdi.

Bir sabah Dr. Ahmet, tören maskesini satın almak isteyen Amsterdam'daki sanat tüccarından yanıt alır. Amsterdam, İstanbul ve Dr. Ahmet'in avukatının bulunduğu Ankara arasında gönderilen karşılıklı elektronik postalar sonucunda bir sözleşme düzenlenir. Ne var ki sanat tüccarı, sözleşmeye son şeklin verildiği sırada Dr. Ahmet'in Güney Afrika'da olduğunu varsaymıştır.

Birkaç hafta sonra sanat tüccarı, maskeyi bir internet müzayedesinde ar eder. Müzayededen galip çıkan alıcı, ödemeyi elektronik para ile yapar. Sanat satıcısı, her ne kadar alıcı adresi Almanya ise de alıcının hangi ülkede yaşadığından emin değildir. Maske alıcıya teslim edilir, ancak tüm ayrıntılar online tamamlandığından ve alıcı elektronik mektuplarından birer kopya almayı unuttuğundan herhangi bir ilave belge bulunmamaktadır.

(*) Vergi Denetmeni

(**) Vergi Denetmen Yrd.

Mali yılın sonuna doğru Dr. Ahmet, Singapur'daki fotoğraf arşivi işi yapan kişiden, fotoğraflarından bazılarını bir kitap yayıncısına sattıklarını göshteren bir çek alır. Çek, yeni bir kitabın ilk basımının telif hakkını temsil etmektedir. Bu, Dr. Ahmet'e muhtemelen bir miktar vergi ödemesi gerektiğini anımsatır. Bir hayli endişelenir, zira o ana dek hiç uluslararası vergi koşullarını dikkate almak zorunda kalmamıştır.

Dr. Ahmet, maske satışından elde ettiği gelirin İstanbul'da mı yoksa Hollanda'da mı beyan edilmesi gerektiği ile, kendisinin Güney Afrika'da olduğunu gösteren sözleşme belgesinin sorunlara yol açıp açmayacağı hakkında düşünmek zorunda kalabilir. Yanısıra telif hakkına ilişkin gelirin nereden beyan edilmesi gerektiğini de çözmek zorunda kalacaktır.

Keza İnternetin küçüp çaplı işine küresel erişim sağladığını keşfeden sanat tüccarı, KDV gibi tüketim vergisinin uluslar arası satışları üzerinden ödenmesi gerekip gerekmediği konusunda düşünmek zorunda kalacaktır. Tüketim vergisi ödenmesi gerekiyor ise tüccar, bunun Hollanda'da mı yoksa satın alınan ülkesinde mi ödenmesi gerektiğini belirleme gereği duyacaktır. Eğer bunlardan ikincisinde ödenmesi gerekiyor ise bu ülkenin nasıl belirleneceğini ve uygun vergi oranını belirleme gereği duyacaktır.

Sadece bir internet kullanıcısı olan sanat müşterisi, internet üzerinden muhtelif ticari satın alımlarında indirim veya amortisman yapabilmesini talep etmeyi olanaklı kılacak uygun dokümantasyonu nerede bulacağını merak etmeye baş-

lar. Singapurlu fotoğraf arşiv sahibi ise, Dr. Ahmet'e, İstanbul'da iken yapılan ödeme kısmının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini çözmek zorundadır.

Örnekten de görüleceği üzere, vergilemenin de aralarında bulunduğu birçok alanda kesinliğin olmaması, elektronik ticaretin büyümesine ve gelişmesine engel olabilecektir.

Elektronik ticaretin vergilenmesinden önce, yapılması gereken, bilginin korunması için yasal çerçevesinin düzenlenmesi ve uzaktan yapılan sözleşmelerin güvence altına alınmasıdır. Bu kapsamda elektronik ticareti organize edecek yasal düzenlemelerin ana ilkelerinin belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken hususlar, aşırı düzenlemelerden kaçınılması, ticari hayatın gerçeklerini dikkate alarak, ulusal hedeflerin etkin ve verimli bir şekilde karşılanması olmalıdır.

Buna göre elektronik ticaretin uygun yasal bir zemine oturtulması için, Borçlar Kanununun sözleşmelere ilişkin hükümleri, Markalar, Tüketiciyi Koruma Telif Hakları ve Vergi kanunlarında kesinliğin belirlenmesi gerekmektedir. Yine elektronik ticarette vergi sisteminin açık, tarafsız ve önceden bilinen bir ortama uydurulması ve yasal kesinliği sağlamanın önemli olduğu Avrupa Birliğine üye ülkeler arasında tartışılmakta, yapılacak düzenlemelerin geleneksel ticaretle karşılaştırıldığında ek yükler getirmemesine özen gösterilmesi tavsiye edilmektedir.

Elektronik ticaretin vergileme konusunda ortaya çıkardığı sorunlar OECD'de de gereği gibi do-

kümanterize edilmiş bulunmaktadır. Bunların belli başlıları şunları kapsamaktadır:

- Elektronik ticarete işlem yapan ve vergi mükellefi olan kişiyi nasıl tanımlamalı ve vergilemede bunların bulunduğu yeri nasıl belirlemeli;

- Elektronik ticari işlemlere ilişkin uygun kayıtların oluşturulmasını nasıl sağlamalı

- Herhangi (bir) tüketim vergisinin nihai tüketime meydana geldiği yerde (iki ülkeden kimin kontrol alanına giriyorsa, hukuki anlamda girmesi konusunda) konulmasını nasıl sağlamalı;

- Elektronik ticaret ortamında vergileri nasıl toplamalı;

- Uluslararası ticaret yapan kurumların kendi firmaları arasında karını azaltmaya yönelik işlemlerini yasaklayan daha doğrusu uluslararası ticarete malların fiyatının belirlenmesinin kabul edilecek ölçüler içerisinde olması gerektiğini kontrol etmek nasıl olacaktır;

- Vergi tartışmalarında çoğu zaman gözden kaçırılan vergi yükümlülerine yönelik hizmetleri geliştirmek için yeni teknolojilerin nasıl kullanılacağıdır;

- Daimi yerleşme ve gelirin sınıflandırılması gibi uluslararası antlaşma hükümlerini nasıl uygulamalı.

Elektronik ticaretin karmaşık yapısı örnekte de görüleceği üzere uluslararası ticaretin yapısını değiştirmektedir ve ülke sınırları ortadan kalkmaktadır. Teknolojik ve ticari koşulların bu derece gelişmesinde bile, mevcut vergileme ilkeleri altında (Tam mükellefiyet, Dar mükellefiyet tanımlamaları veya Ticari kazanç, Serbest meslek ka-

zançları gibi gelir unsurlarının nasıl vergilendirilmesi gerektiği) bu ticaretin vergilenmesi mümkündür.

Bu ilkeleri şu şekilde sıralayabiliriz:

a) Yürürlükte olan ulusal ve uluslararası vergileme hükümleri esas alınmalıdır. Elektronik ticareti vergilemek için yeni vergiler getirilmesinden kaçınılmalıdır.

b) Elektronik ticaret, geleneksel ticaret ile aynı derecede mevcut vergilere konu edilmelidir. Vergileme elektronik ortamda yapılan faaliyetler ile geleneksel biçimde yapılan faaliyetler arasında tarafsız kalmalıdır.

c) Elektronik ticaretin vergileme rejimi sade ve açık olmalıdır. Vergi yükü hem mükellef hem de vergi idaresi için en az düzeyde tutulmalı ve sonuçları önceden bilinebilmelidir.

d) Vergileme rejimi etkin olmalıdır. Değişikliklere açık, esnek ve dinamik bir yapı içermelidir.

e) Son olarak hem ulusal düzeyde hem de uluslararası düzeyde adaletli olmalıdır.

Belirliğin İstenmesi

Vergi mükellefleri, vergisel durumlarının belirlenmesi konusunda kesinlik isterler. Bu vergi otoriteleri tarafından bilinen bir gerçektir. Ancak bu kesinlik, yasaların açık ifadesi ile sağlanabilir.

Bazı öneriler arasında vergiden bağışık internet veya belli birimlik data içeren bir elektronik mesajın vergiye tabi tutulması bulunmaktadır. Vergiden bağışık internet tarafsız değildir. Bu geleneksel piyasalar aleyhine işleyen adaletsiz bir hareket alanı yaratacaktır. Devlet otoritesinin sağlık, eğitim, refah, savunma ve

diğer hizmetlerinin yürütülmesinin fiili finansmanına iştirak etmeyecektir.

Bir elektronik data akışındaki belli bir data içeren elektronik mesajın vergiye tabi tutulması da adaletsizdir. 100 birimlik (bit) data içeren bir elektronik mesaj 100 vergi birimine konu olacaktır. İster 1.000.000.000, isterse 25.000 TL. kârla sonuçlansın mesajın üzerine konan vergi aynı olacaktır. Daha kötüsü mesaj kişisel bir mektup bile olsa vergi yine 100 birim olacaktır. Birim (bit) vergileri kabul gören vergi prensipleri ile bağdaşmamakta vergi idarecileri ve vergi yükümlüleri tarafından rededilebilecektir.

Yukarıda değinilen öneriler aşırı uçları temsil etmektedir ve hiç biri uygulanabilir görülmemektedir.

Buna karşılık doğru bir yaklaşım da mevcuttur ve bu da basittir: Tarafsızlık. Elektronik ticaret, geleneksel ticaret ile aynı derecede, mevcut vergilere konu edilmelidir. Teknolojik ve ticari koşulların bu derece gelişmesinde bile, mevcut vergileme kuralları altında bu prensiplerin yerine getirilebileceği gözükmemektedir. Buna karşılık elektronik ticaretin yegane özelliği dolayısıyla mevcut vergi prensiplerinin uygulanmasına yardımcı olması amaç iken elektronik ticaret işlemlerine ilişkin ayrımcı bir vergi uygulaması yapılmamalıdır.

Bu arada uluslararası yatırım ve ticaret kararları büyük ölçüde ülkeler arasındaki vergi oranları farklılığından etkilenebilecektir. Keza ülkelerin vergi alanında politika belirleme serbestilerinin kısmen sınırlandırılması, ekonomi ve ticaret politikaları alanında görülen karşılıklı

bağımlılığın vergi politikaları alanında da görülmeye başlanacağı düşünülmektedir.

Diğer taraftan elektronik ticaretin gerçekleştiği internet ortamı bir çok açıdan özellikle uluslararası alanda vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya elverişli bir ortam yaratmaktadır. İnternet ortamının vergi kaçınmaya elverişli olması vergi denetimini ve dolayısıyla da vergi idarelerinin işini güçleştirecektir.

Elektronik ticaretle birlikte rekabetin artması çok sayıda işlemin ve çok sayıda kişinin izlenmesini ve denetimini fiilen imkansız kılacaktır.

Basit bir ifadeyle, yalnızca bir kez vergilendirileceklerini ve yalnızca yasal olarak sorumlu oldukları vergileri ödemelerinin isteneceğini sağlamak üzere vergi otoritelerinin vergi yükümlülerini tanımlamaya gereksinimi bulunmaktadır. Tanımlamanın bir parçası olan ve verginin yanlış ülkeye ödenmemesi için, vergi yükümlüsünün bir işlemi yönetirken hangi ülkede olduğunu belirlemektir. Gelirin türü (mallar veya hizmetler için, telif hakkı veya satış olarak) gelirin veya tüketimin vergi oranını veya ödendiği ülkeyi değiştirebileceğinden, işlemle ilgili ayrıntılar önemlidir.

Ayrıntılar, vergi yükümlülüklerinin; ilgili vergi mükellefleri arasında uygun biçimde bölüştürülmesi için ilgili vergi mükellefleri (Sözgelimi bir ana veya tâli firma) arasında iş ilişkisi/dağıtım olduğu durumda da önemlidir. Nihayet, ayrıntılar; vergi yükümlüsünün vergiyi borçlu olduğu ülkeyi değiştirebilen bir durumu ortaya çıkarmaktadır.

Vergilemede bilgi de önemlidir.

Geleneksel olarak işlemler hakkında bilginin birincil kaynağı vergi mükellefidir ve bu durum elektronik ticaret ortamında da aynı kalmalıdır. Ne var ki vergi otoriteleri, vergi sorunlarının sistematik olarak tespit edilmesini sağlamak için araçlarla birlikte çalışmak zorundadır. İncelenecek ticari girişimlerden sözleşmeler, makbuzlar, faturalar ve diğer belgeler ile, gerekli olan protokoller ve dijital imzaların kullanımı gibi bilgi girişini içeren bilgiler istenebilir.

Bu türden gelişmeler sanal alıcıya, vergi işlemlerini yapmak için gereksinim duyduğu belgeleri edinmesine yardımcı olacaktır. İlgili vergi yükümlüsünün durumunda, bu türden bilgi; muhtemelen ilgili ünitelerin kontrol alanlarına da girebileceği anlamına gelmektedir.

Genel olarak piyasalarda yapılan işlemler hakkında üçüncü kişilerden alınan bilgilerin geleneksel kaynaklarından biri mali sektördür. Bir çok elektronik ödeme sisteminin ticari dökümantasyon ortaya koymasına rağmen nakit ödeme gibi işleyen muhasebeleştirilmemiş sistemleride içinde taşımaktadır. Bu nakit ekonomisi, geleneksel ticarete vergilendirilmeyen ekonominin diğer bir ifade ile kayıt dışı ekonominin başlıca işlem yapılan sektörü olarak düşünüldüğünden, vergi otoriteleride bu önemli ölçüde vergilendirilmeyen kayıt dışı ekonomiden kaygılanmaktadır. Hele ülkemiz gibi gelişmekte olan ekonomilerdeki boyutları tam hesaplanmadan elektronik ticaretinde bu kapsama girmesi işleri daha karmaşık hale getirecektir. Bir taraftan binlerce özel işlem yapan üçüncü kişileri zorlamanın makul ol-

madığı kabul edilirken, diğer taraftan kayıt dışı ekonominin potansiyel gücüne çare bulmak için idarenin uzmanlaşmış mali kurumlar ile birlikte bu soruna birlikte çözüm aramaları gerekecektir.

İşbirliği

Çoğu zaman diyalog, vergi idarelerinin ve politika üretenlerin elektronik ticaretin realitesini anlamalarını, iş çevrelerinin de vergi otoritelerinin kaygıları hakkında ne düşündüklerini anlamak konusunda daha büyük bir kazanım sağlamalarını olanaklı kılacaktır. Vergi otoriteleri ile iş dünyası arasında elektronik ticarete tatmin edici vergi çözümlerine ulaşmaya doğru giden büyüyen bir güven ve işbirliği ortamı oluşturulmalıdır.

Belli ki dünyanın dört bir yanındaki ülkeler, elektronik ticaretin yasal bir zemine oturtulması konusunda işbirliği yapmak zorunda kalacaktır.

Buna karşılık elektronik ticaretin vergilendirilmesinde de tarafsız bir yol bulunması çözümlenmesi gereken sorun ise ilgili bütün taraflar arasında uluslararası işbirliğine gitmeye daha fazla gereksinim duyulacaktır. İşini dünyanın neresinde yaparsa yapsın Dr. Ahmet'in içi, vergisel ödevlerini yerine getirme konusunda ancak o zaman gerçekten rahat olacaktır.

Yararlanılan Kaynaklar

1. Zeynep Ersoy, Elektronik Ticaret ve Ticaret Noktaları, Ekim 1999.
2. Niyazi Cangir, Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi, Yaklaşım, Yıl 6, Sayı 70, Ekim 1998.
3. Michael Hardy and Frances Homer, Elektronik Ticaret Birimi, OECD Observer No.215, Ocak 1999.