

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Abdullah ÖZDEMİRCİ*

I. GİRİŞ

Elektronik ticaret, telekomünikasyon ağları kullanılarak mal ve hizmetlerin tanıtılması, satılması, ödeme ve dağıtımın yapılmasıdır.

Tüm dünyada son yıllarda elektronik ve haberleşme kısaca telekomünikasyon alanında meydana gelen hızlı gelişmeler elektronik ticaretin oldukça yaygınlaşmasını sağlamıştır. İnternet sektöründeki yenilikler iletişimin gelişmesini sağlayarak kapasitesini artırmış ve dünya çapında Web (World Wide Web-Ağ)'in yaygınlaşmasıyla elektronik ticaret önemli bir aşama kaydetmiştir. Bu gelişmeye bağlı olarak önceleri pahalı ve karmaşık olması sebebiyle sadece belli başlı firmaların kullandığı elektronik ticaret günümüzde kolaylıkla herkesin ulaşabileceği bir teknoloji haline gelmiştir.

1980'li yılların ikinci yarısında ortaya çıkan elektronik ticaret, oldukça yeni olmasına rağmen ekonomik, mali ve sosyal yaşantıda önemli değişiklikler meydana getirebileceğinden sık sık ulusal ve uluslararası platformlarda tartışma konusu yapılmaktadır. Elektronik ticaretle ilgili organize edilen ilk uluslararası konferans 1997 yılında Finlandiya'da düzenlenmiştir. 1998 yılında Kanada'nın başkenti Ottawa'da ikinci uluslararası konferans büyük bir katılımı gerçekleştirilmiştir.

II. ELEKTRONİK TİCARETİN FAYDALARI VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Elektronik ticaretin bilgisayar başında, alıcı ve satıcının birbirini görmeden gerçekleşmesi, geleneksel ticaretteki bir çok aracıyı devre dışı bırakmakta ve hizmet ticaretinde işlem maliyetlerini düşürmektedir.

Alıcılar bilgisayarlarının başında, son derece geniş bir ürün yelpazesinden istedikleri mal ya da hizmeti seçip siparişini verebilmekte ve istedikleri ürünleri çok kısa bir süre içerisinde teslim alabilmektedirler. Elektronik ticaret sadece çok uluslu firmaların gösterdikleri alanlara, küçük ve orta ölçekli firmalarında girmesini sağlamıştır. Yabancı ülkelerdeki tüketicilere ulaşmak elektronik ticaret ile daha kolay ve ucuz hale gelmektedir. Tüketiciler mal ve hizmet ile ilgili

(*) Vergi Denetmeni

bilgilere kolayca ulaşabilmekte ve ürünler arasında karşılaştırmalar yaparak en uygununu seçebilmektedirler. Bu durum ticarete rekabeti artıracığından fiyatların düşmesini sağlayacaktır. Elektronik ticaret, alıcı ve satıcıları elektronik ortamda karşı karşıya getirdiğinden zaman ve personel giderlerinde tasarruf sağlamaktadır.

Elektronik ticaretin üretim maliyetlerini düşürmesi yeni firmaların piyasaya girmelerini böylece rekabetin artmasını sağlamaktadır.

Elektronik ticaretin yukarıda kısaca belirtilen faydalarına rağmen bir takım sorunlarla da karşılaşabilmektedir.

Elektronik ticaretin büyük bir kısmı başlangıcından itibaren ABD tarafından gerçekleştirilmektedir. Son bir iki yıldır ise diğer ülkelerde de gelişmeler göstermektedir.

Son birkaç yıla kadar elektronik ticaret büyük oranda işletmeler arasında gerçekleşmesine rağmen, artık nihai tüketicilere de yansımaya başlamıştır. Tabii ki elektronik ticaretin yaygınlaşması gelir düzeyinin yüksekliğiyle direkt olarak bağlantılıdır.

Yazılı evrakların kullanılmadığı elektronik ticarete bilgi güvenliğinin önemi daha da artmaktadır. Bilginin gizliliği ile ilgili farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Bazı ülkeler, kamu otoritesinin gerekli gördüğü hallerde, söz konusu bilgilere ulaşılabilmesinin gerekliliğine inanırken, tarafların izni ol-

madan kamu otoritesi de dahil hiç bir kişi ya da kurumun internet üzerinden yapılan ticaretle ilgili bilgilere ulaşmaması gerektiğini, aksi halde zaten gelişme aşamasında olan elektronik ticaretin zarar göreceğini savunanlar da bulunmaktadır.

Elektronik ticarete karşılaşılan sorunlardan birisi de ödemelerde kullanılan kredi kartlarının güvenliği sorunudur. Kredi kartlarıyla yapılan ödeme, mevcut ödeme şekilleri içinde elektronik ticaret için en uygunu olarak görünmektedir. Ancak bu yöntemin yarattığı güvenlik sorunu elektronik ticaretin gelişmesinde önemli bir engel teşkil etmektedir.

III.ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Elektronik ticarete devlete düşen en önemli görev, büyük ölçüde teknolojik gelişmelere bağlı olan fiziki alt yapının oluşturulması ile birlikte kanuni alt yapının da oluşturulmasıdır. Devlet, elektronik ticaret ile ilgili gereksiz bürokratik düzenlemelerden kaçınmalıdır.

Vergileme açısından son derece önemli olan, elektronik ortamda tutulan kayıtların kamu idaresi tarafından kabulü, tanınması ve bu konu ile ilgili diğer noktalara ilişkin ilkelerin devlet tarafından belirlenmesi gerekir. Konu ile ilgili kanunlar yeneden ele alınarak teknolojik gelişime uygun hale getirilmelidir.

Elektronik ticaretin dünya ticaretinde yer almaya başlaması, alıcı

ve satıcıların birbirlerini görmeden evlerindeki bilgisayarları aracılığı ile bağlantı kurabilmeleri, vergi otoritelerinde gelir kaybı endişesinin belirmesine yol açmıştır. Yani elektronik ticaret, mali amacın gerçekleştirilmesi önünde bir engel olarak ortaya çıkmıştır.

İnternetin sağladığı kolaylıklar özellikle, önemli vergi kolaylıkları sağlayan ülkelerde yürütülen ve müşteri ile ilgili bilgilerin gizliliğine büyük önem verilen kıyı bankacılığını cazip hale getirmektedir. Ancak kıyı bankacılığının yaygınlaşması, ülkelerin gelir ve kurumlar vergisi hasılatlarının yanı sıra, katma değer vergisi ile banka ve sigorta muameleleri vergisi hasılatlarında da düşüşlere yol açacaktır.

Elektronik ticaret üzerinden elde edilen ticari kazançların vergilendirilmesindeki en önemli sorun ticaretin gerçekleştirildiği web sitesini barındıran sunucu bilgisayarın (Web Server) ülkeler itibarıyla vergilendirme konumundan kaynaklanmaktadır. Herhangi bir ülkede bulunan sunucu bilgisayarlar üzerinde ticari işlem yapan yabancı bir işletmenin bu ülkede veya başka bir ülkede vergi mükellefiyeti olup olmadığının bilinmesine imkan yoktur. Bu nedenle, işletmeler yabancı bir ülkede bulunan bilgisayarlar üzerinden ticari varlıklarını sürdürmelerine rağmen, o ülkelerdeki işlemleri üzerinden mevzuat ve uluslararası anlaşmaların yokluğu nedeniyle vergilendirilmemektedir.

Mevcut vergi sistemlerinde, özellikle gelir üzerinden alınan vergiler ve katma değer vergisi için coğrafi olarak bir yere bağımlılık ve kuruluş yeri gibi kavramlar büyük önem arz etmektedir. Dünyada yaşanmakta olan ekonomik globalleşme kaçınılmaz olarak, ülkelerin vergi sistemlerinin ahenkleştirilmesi ihtiyacını doğurmuştur. Artık ülkelerin koydukları vergilerin ulusal etkileri yanında uluslararası etkilerini de dikkate almamız gerekmektedir. Herşeyden önce internet üzerinden yapılan ticareti vergilemenin, idareye ve mükelleflere olan maliyetini düşürmek gerekmektedir. Elektronik ticaret ile ilgili mali hükümler basit ve herkesçe anlaşılabilir nitelikte olmalıdır.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde göz önünde bulundurulması gereken husus bilgisayarın hangi ülkede olduğudur. İşletmelerin sunucu bilgisayarlarının bulundukları ülkede kalıcı bir yerleşime sahip olmaları, Web siteleri aracılığıyla bu bilgisayarlar üzerinden yapılan ticari işlemlerin vergilendirilebilmesi için gereklidir. İşletmelerin kalıcı bir yerleşime sahip olmaları kriteri ve elektronik olarak yapılan işlemlerin mahiyeti açısından; herhangi bir ülkede sadece reklam ve bilgi verme amacıyla kullanılan bilgisayarların işletmeler açısından kalıcılığı bir yerleşim yeri oluşturmadığı, herhangi bir ülkede reklam ve bilgi verme yanında kredi kartı ve diğer bilgileri toplamak kaydıyla sipariş alan web sitelerin bulunduğu

bilgisayarların varlığının bu işletmeler açısından kalıcı bir yerleşim yeri olarak addedilip addedilmeyeceği yönünde tartışmaların olduğu, her hangi bir ülkede reklam ve bilgi verme yanında, kredi kartı ve diğer bilgileri toplamak kaydıyla sipariş alan ve mal ve hizmetleri dijital ortamda sunan bilgisayarların varlığı işletmeler açısından o ülkede tam bir kalıcı yerleşim sayılacağı sonuçlarına ulaşılabilir.

Dünya ekonomileri daha çok entegre oldukça, ticaret vergi oranı düşük ülkelere kayacağından, ülkelerin daha yüksek oranda vergilendirmeye gitme imkanları kısıtlanmaktadır. İnternet üzerinden yapılan ticaret hacminin genişlemesinin, bu işlemlerin takibini ve vergilendirilmesini giderek güçleştireceği ortadadır.

IV-ELEKTRONİK TİCARETTE GELİR VERGİSİ

İnternet ortamında elektronik ticaretle gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda gelir elde edilmişse gelir elde edenin kimliğine göre, gelir ya da kurumlar vergisi söz konusu olabilir. Türk vergi sisteminde, belirleyici ölçüt olarak yerleşiklik (mukimlik) esası kullanılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 3-8 ve 123. maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 9-12. maddelerinde tam ve dar mükelleflerin vergilendirilmesine yer verilmiştir. GVK'nın ilgili maddelerine

göre tam mükellef olunması için, yani hem yurt içi hem de yurt dışında elde edilen gelirler üzerinden vergi alınabilmesi için mükelleflerin Türkiye'de yerleşmiş olmak ya da resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve müesseselere bağlı olup bu kurum ve kuruluşların işleri dolayısıyla yurt dışında oturan Türk vatandaşı olmak gerekmektedir. İkametgahı Türkiye'de olanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadırlar. Ancak internetin sunduğu kolaylık, artık mükelleflere yerlerini değiştirmeden de başka ülkelerin ekonomik faaliyetlerine katılma imkanı sağlamıştır. Bir gerçek kişi herhangi bir devletle iktisadi ilişki kurup söz konusu ülkede oturmuyorsa dar mükellef sayılmaktadır. GVK'nın 6. maddesinde, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilir" hükmü yer almaktadır. Bunlara göre elektronik ticaret yapan kişinin yerleşik olduğu yerin belirlenmesi güçleşeceğinden, tam mükellef mi, yoksa dar mükellef mi sayılacağı sorun yaratacaktır. Elektronik ortam, firmalar ve bireyler için faaliyetlerini gerçek olmayan kimlikler altında yürütebilme imkanı sağladığından mükelleflerin gerçek kimliklerinin tespiti güçleşmektedir. Özellikle uluslararası şirketler bakımından durum daha da karışıktır. Mesela; ortakları ve yöneticiler (A) ülkesinde ikamet

eden, ancak (B) ülkesinde faaliyette bulunan, (X) şirketinin, (C) ülkesinde kurulup tüzel kişilik kazanması, yönetim kurulu toplantılarının (D) ülkesinde gerçekleştirilmesi mümkündür. Bu örneğe bir de iletişim teknolojisindeki gelişmeler karşısında, şirket toplantılarının video konferans sistemiyle ya da benzer tekniklerle yapıldığı eklenirse, problem vergi hukuku açısından çözümü imkansız hale gelecektir.

İnternet ortamında sınır ötesi ticaret yapan kişiler bakımından, ikili bir ayırım yapmak gerekir. Türkiye'de yerleşik, yabancı bir ülkedeki müşteriye mal satarsa tam mükellef olarak vergilendirilir. Diğer taraftan, satıcının yabancı ülkede, alıcının da Türkiye'de yerleşik olması halinde satıcı sadece Türkiye'de elde ettiği kazançlar sebebi ile dar mükellef olarak vergilendirilecektir. Dar mükelleflerin Türkiye'de ticari kazanç elde etmiş sayılabilmeleri için kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu işyerinde veya söz konusu temsilciler aracılığı ile sağlanması gerekmektedir. İşyeri, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 156. maddesinde mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, depo gibi ticari, zirai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için ayrılan veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlanmıştır.

Yazının yukarıdaki bölümünde de değinildiği gibi internet üzerinden yapılan ticarete işyerinin gerçek yerinin tespiti son derece güç hatta imkansızdır. İşyerinin gerçek yeri tespit edilse de kazancın bu işyerinden elde edilip edilmediğinin belirlenmesi önemli bir sorun olarak vergi idarelerinin karşısına çıkmaktadır.

Gelirin elde edildiği yerin belirlenmesi bakımından, elektronik ticaretin gerçekleştirildiği, server (sunucu ana bilgisayar) üzerindeki Web sayfalarının işyeri sayılıp sayılmayacağı hususu üzerinde durmak gerekir. Mevcut hukuki düzenlemelere bakıldığında, Web sayfalarını fiziki ve coğrafi anlamda bir işyeri saymak mümkün değildir. Çünkü, server istenilen ülkeye konulabilir veya taşınabilir, bilgisayarlar yerleştirilerek belirli aralıklarla yeri değiştirilebilir. Yine çeşitli ülkelerde bulunan server'lar linklerin Web sitelerine yerleştirilmesi suretiyle, yapılan işlemin istenen adrese (siteye) yönlendirilmesi her zaman mümkündür. Ayrıca Web sayfaları belirli aralıklarla ve otomatik olarak başka ülkelerdeki Web sayfalarına transfer olacak şekilde düzenlenebilmektedir. Belirtilen bu teknik imkanlar Web sayfalarını, vergi hukuku anlamında işyeri olarak kabulüne engel olmaktadır. Öte yandan sanal ortamın sabit olmaması, Web

sayfalarının işyeri sayılmasına diğer bir engeldir.

Bilindiği gibi gelir vergisinde verginin matrahı safi kazançtır. Bu çerçevede matrah belirlenirken, hasılatın bu hasılatın elde edilmesi için yapılan faaliyetle ilgili giderler indirilir. Elektronik ticaretin yukarıda değinildiği gibi farklı yerlerde gerçekleştiriliyor olması, kazancın elde edilmesi için yapılan harcamaların ne kadarının hangi yere ait olduğunun tespitini gerektirmektedir. Bu noktada sadece hukuki değil, teknik problemler de ortaya çıkmaktadır.

Elektronik ticaret yapan firmaların elde ettiği gelirin türünün ülkeler arasında yapılan anlaşmalarda, ticari kazanç veya gayrimenkul sermaye iradı (royalty) olarak sınıflandırıldığı görülmektedir. OECD ülkeleri ve ABD'nin vergilendirilme uygulamalarında gayrimenkul sermaye iradı ile ticari kazançlar aynı tür vergilendirme rejimine tabi tutulmaktadır.

Elektronik ticaret yapan satıcının gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilen gelirleri bir çok ülkede kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilmektedir.

Ticari kazanç veya gayrimenkul sermaye iradı olarak sınıflandırılmış olan dijital mal ve hizmetlerin sunumundan elde edilen gelirler ül-

kelerarası vergi anlaşmaları tarafından tam olarak tanımlanamamaktadır. OECD ülkeleri vergi uygulamalarında, gayrimenkul sermaye iradı, bir yazara, bir mucide ya da bir yayıncıya haklarını devretmesi karşılığında düzenli aralıklarla ödenen para veya menfaatler toplamını ifade etmektedir. Bir çok elektronik ticaret işlemi sonucu elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

Eğer herhangi bir yazılım internet üzerinden indirilirse, bu ürünün satılması veya yeniden üretilmesi gibi üzerinden kazanç elde edilebilecek olması halinde, bu işlemde elde edilen kazançlar gayrimenkul sermaye iradı olarak addedilir.

Gizli teknik hizmetlerin sunulması ve kullanımı sonucu elde edilen ve Web sitesi sahiplerince telif ücreti karşılığı yayımlanan bilgilerden elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradı kabul edilir.

Ancak elektronik ticaret sonucunda elde edilen gelirlerin büyük bir kısmının ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bir Web sitesinden yazılım, müzik, video, kitap gibi dijital ürünlerin download edilmesi (indirilmesi), internet üzerinden yapılan yazılım güncellemeleri ve eklentiler ya-

pılması hallerinde elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilir.

Dijital ürünlerin geçici kullanımından kaynaklanan gelir ile bir kullanım için internet üzerinden indirilen yazılımlardan elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilir.

Bir firmaya ait bilgisayar üzerinde bulunan Web sitesine ilişkin program ve veri kaynaklarının depolanması, ayrıca bu programları dışarıdan erişim yoluyla kullanıcıların kontrol etmeleri karşılığında elde edilen kazanç da ticari kazançtır.

Online teknik destek hizmeti ve herhangi bir online veri tabanı üzerinde yapılan arama sonuçlarından elde edilen kazançlar ile internette yer alan siteler üzerinde reklam verilmesi işlemlerinden elde edilen kazançlar ticari kazançtır.

Hukuk, muhasebe, müşavirlik gibi hizmetlerin internet ortamında online olarak verilmesi sonucu elde edilen kazançlarda ticari kazanç olarak değerlendirilir.

Web sitesi abonelik sistemi ile firma ve kişilere Web sitesi tasarlanması ve geliştirilmesi müşteriye sunulan bir hizmet olarak değerlendirilmesi ve ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekir.

Online olarak gerçekleştirilen ihale işlemleri üzerinden ve ses,

müzik ve görüntünün internet ortamında yayınlanması sonucu elde edilen gelirlerin de ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekir.

V- ELEKTRONİK TİCARETTE KATMA DEĞER VERGİSİ

Tüketim vergileri mal ve hizmetlerin satışı üzerinden hesaplanır. Katma Değer Vergisi (KDV) mal ve hizmet ticareti üzerinden tarh edilen önemli bir tüketim vergisidir. Genel olarak KDV'ye ilişkin düzenlemeler, mal teslimi ve hizmet ifalarının ülke sınırları içerisinde gerçekleştiği dönemlerden kalmıştır. Tarihi süreç içerisinde ülkeler arası vergilendirme yetkisi çatışmaları, "varış ülkesinde vergilendirme" ilkesi uygulanarak çözümlenmeye çalışılmıştır.

Elektronik ticarete KDV açısından karşılaşılabilecek problemler, daha çok sınır ötesi faaliyetler bakımından olacaktır.

Yürürlükteki haliyle KDV elektronik ticaret üzerinde hayli etkin bir konumdadır. Ancak, yine de uluslararası işlemlerde uygulanabilirliğini artırmak için KDV Kanunu'nda bazı ekleme ve düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.

KDV'in konusu bilindiği gibi, Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ile her türlü

mal ve hizmet ithalatıdır. Malların teslim anında Türkiye'de bulunmaları gerekmektedir. Yani bir Türk vatandaşının yurt dışındaki mal teslimleri vergiye tabi olmazken, yabancı uyruklu bir kişinin ülkemizde yaptığı mal teslimleri KDV'nin konusuna girmektedir. Hizmet ifalarında ise işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için KDV Kanunu'nun 6. maddesine göre hizmetin Türkiye'de yapılması, bedelinin Türkiye'de ödenmesi veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade eder. Görüldüğü gibi KDV Kanunu'na göre bir işlemin nerede vergilendirileceği coğrafi olarak bir yere bağımlılık temeline oturtulmuştur. Hizmetin yapıldığı yer veya işlemi yapan kişinin bulunduğu yer, vergilemenin yapılacağı yer olacaktır. Elektronik ticarete işlemi yapan kişinin bulunduğu yeri veya hizmetin yapıldığı yeri doğru tespit etmek son derece güç olacaktır. Yani KDV Kanunu'nda varış ülkesi prensibi benimsenmiştir. KDV, idari masrafları azaltabilmek için malın tüketildiği ülkedeki tüketicilerden değil satıcılardan tahsil edilmektedir. Ancak elektronik ticarete tüketicilerin uzun soruşturmalara tabi olmaları ve konuyla ilgili yeterli bilgi ve tecrübeden yoksun olmaları bu alandaki problemleri daha da artırmaktadır.

Küreselleşme olgusunun yaşadığı günümüz dünyasında hiç bir

ülke tek başına hareket edemez. Özellikle çifte vergilendirmenin sözkonusu olduğu tüketim vergileri üzerinde devletler arası uzlaşının sağlanması gerekmektedir.

KDV, Avrupa Birliği'nde uygulanan bir tüketim vergisidir. Avrupa Birliği ülkeleri elektronik ticaret üzerinden KDV hususunda eşgüdümlü hareket etmek suretiyle gerek OECD ülkeleri gerek diğer ülkeler ile birlikte çalışmalara başlamışlardır. Ekim 1998 tarihinde OECD ülkeleri başkanları düzeyinde yapılan Ottawa Konferansında bir takım tedbir ve ilkeler belirlenmiştir.

Ottawa Konferansında yapılan görüşmeler sonucunda, KDV'nin tüketimin yapıldığı yerde tahakkuk ettirileceği, Gümrük Vergileri ve KDV açısından dijital ürünlerin fiziki mal olarak değil hizmet olarak kabul edileceği dolayısıyla gümrük vergisinin uygulanmayacağı, önerilerinde bulunulmuştur.

Ülkeler açısından önem arzeden konular ise, tüketim yerinin bir tanımının bulunmayışı ve elektronik ticaret üzerindeki KDV'nin tarh ve tahakkuk esaslarının tam olarak ortaya konulmamasıdır.

Avrupa ülkeleri Maliye Bakanları dijital ürünlerin arzını KDV açısından hizmet olarak kabul etmişlerdir. Hatta bu ülkelerin Maliye Bakanları ulus-

lararası anlaşmalarla elektronik ticaretin tüketim yerinde vergilendirilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Temel vergilendirme yeri kuralının bu çerçevede yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

KDV yönünden elektronik ticaret işlemleri; internet üzerinden sipariş edilerek teslim edilen fiziki mallar ve dijital ürünlerin internet üzerinden teslimi şeklinde sunulan hizmetler olmak üzere iki gruba ayrılabilir.

Elektronik ticaret üzerinden yapılan işlemlerin bir çoğu fiziki malların teslimi ile sonuçlanır. Yürürlükteki mevzuata göre KDV, malların teslim edildiği yerde tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu açıdan fiziki malların tesliminde KDV sorunu bulunmamaktadır. Fiziki malların ithalinde gümrükten geçiş esnasında gerek gümrük vergilerinin gerek KDV'nin tahsili sağlanmaktadır.

Hizmet olarak kabul edilen dijital ürünlerin tesliminde ise başlıca sorun, elektronik ticaret aracılığı ile firmalar arası hizmet sunumları üzerinden hesaplanan KDV'nin tarh ve tahsilinin sağlanmasıdır. Ayrıca firmalardan nihai tüketicilere yapılacak hizmet sunumları üzerinden de KDV'nin nasıl tarh ve tahakkuk ettirilebileceği konusunda büyük sorunlar bulunmaktadır.

Tüketim yeri kuralı, uluslararası

işlem üzerinden vergiyi tarh ve tahakkuk ettirecek ülkenin belirlenmesini sağlamaktır. Ottawa Konferansında kabul edildiği üzere, tüketim vergileri, ancak tüketimin yapıldığı yerdeki hizmetler üzerinden alınabilir. Hizmet sunumlarında tüketim yeri kuralının uygulanmasında zorluklar bulunmaktadır. Yürürlükteki mevzuat bu konuda düzenlemeler içermekle birlikte özellikle elektronik ticaret alanında yapılacak yeni düzenlemelerle daha tutarlı bir KDV sistemi getirilebilir.

Elektronik ticaret üzerinden yapılan işlemlerin büyük bir çoğunluğu firmalar arasında gerçekleşmekte ise de son yıllarda nihai tüketicilere elektronik ticaret yoluyla verilen mal ve hizmet sunumları önemli boyutlara ulaşmıştır. Yazılım, müzik ve video dosyalarının yüksek hızlarda transferi mümkün oldukça elektronik ticaret yoluyla nihai müşterilere verilen hizmet hacmi ve değeri artacaktır.

Nihai tüketicilere hizmet teslimlerinde, ortaya çıkan kanaat gereğince, tüketim yeri kavramı tüketicinin ikamet yeri ile özdeştir. Malların tesliminin tersine dijital ürünlerin tesliminde gümrükten geçmek söz konusu olmadığı gibi işlemin takip edilebilir bir belirtisi de bulunmamaktadır. Gerçekte, firmalarca işlemin kayda alınmasında ve devlet tarafından denetiminde de sorun bu-

lunmamaktadır. Ancak, başka bir ülkedeki nihai tüketiciye yapılan satışlar bazı sorunlara yol açmaktadır.

Nihai tüketicilerin internet yoluyla ticaret yapmasını geliştiren teknolojik ilerlemeler vergilendirmede yeni sorunların ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Firmalar arası ticaretin aksine elektronik ticaret yoluyla nihai tüketiciye verilen hizmetlerin vergisel yönünün hesaplanmasında tüketimin yapıldığı yer ilkesi uyarınca nihai tüketicinin sorumluluklarını yerine getirebileceği şüphelidir. Hatta tüketicilerin bir çoğunun vergilendirmeden haberi dahi olmayacaktır.

KDV'nin tarh ve tahakkukunun kolaylaştırılması amacıyla yapılacak düzenlemelerle; uluslararası elektronik ticaret yapan firmaların vergiyi tahsil etmeleri ve tüketicinin bulunduğu yerin vergi dairesine ya-tırmaları, uluslararası elektronik ticaret yapan firmaların tahsil ettikleri vergiyi kendi vergi dairesine ya-tırmalarının ardından bu vergi dairesine verginin transferi, finansal kurumlar kurmak suretiyle verginin stopaj yoluyla kesilmesine ve bu kuruluşların ilgili vergi dairesine ya-tırılmasına aracılık ettirilmesi, sağlanabilir.

Dünya devletleri, KDV konusunda tüketimin gerçekleştiği yerde vergilendirilmesinin yapılabilmesine yö-

nelik idari tedbirleri almaya başlamışlardır. Diğer mal ve hizmet teslimlerinde olduğu gibi elektronik olarak yapılan mal ve hizmet teslimlerinin vergilendirilmesinde bir takım düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Tüketim yeri ilkesi, elektronik ticaret için günümüzdeki temel vergilendirme yeri kuralı ile çalışmaktadır. Çözüm uluslararası hizmetlerin yararlandıkları ülkede vergilendirilmesine yönelik yeni bir kural oluşturmakla sağlanabilir.

Firmalar için sunulan birçok hizmetin tüketim yeri, bu firmaların kurulduğu yer kabul edilmektedir. Yararlanma başka bir ülkede ortaya çıktığında söz konusu yararlanmanın gerçekleştiği ülkede vergilerin tarh ve tahakkuk edilmesi gerektiğine yönelik bir kural konulması gerekmektedir. Nihai tüketiciler için ise, tüketim yeri kavramı, tüketicilerin kalıcı bir yerleşime sahip oldukları ikametgahlarının bulunduğu ülke olarak belirlenmiştir.

Firmalar müşterisi oldukları hizmetlerin ithalinde KDV hesaplamaya devam edeceklerdir. Bu olay yabancı firmaların KDV mükellefiyetini ortadan kaldırmakta ve yerli firmalara karşı rekabet ortamını devam ettirmektedir.

Karışıklığı önlemek için üretici fir-

maların mükellefiyet tesisi sağlanmak suretiyle on-line KDV ödemeleri gerçekleştirilmektedir. Fakat herhal ve takdirde böyle bir sistemin işleyebilmesi için uluslararası anlaşmaların yapılmasına gerek bulunmaktadır.

Daha etkin bir vergilendirme için, iş dünyasına uluslararası satışları izlemekte kullanılacak sipariş izleme süreçlerini gerçekleştirecek yazılımları kullanması teşvik edilebilir. Bu yolla yabancı firmaların ülke içinde mükellefiyet tesis ettirilmesine gerek kalmayacaktır.

IV.DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Elektronik ticaret son yıllarda tüm dünyada oldukça hızlı bir gelişme göstermiştir. Elektronik ticaretin yazının yukarıdaki bölümlerinde belirtildiği gibi bir takım mahzurları yanında faydaları da mevcuttur. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi de ulusal ve uluslararası düzeyde tartışmalara yol açan önemli konulardan birisidir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda, muhtelif görüş ve öneriler ortaya atılmakta, elektronik ticaretin yeni gelişen bir sektör olması sebebiyle vergilendirilmemesi gerektiği veya bu sektöre yönelik ayrıcalıklı düzenlemelerin yapılması gerektiği veya mevcut düzenlemelerin bu yönde yapılacak eklemelerle ye-

nilenmesi gerektiği yönünde tartışmalar yaşanmaktadır.

Elektronik ticaretin vergi denetimlerini güçleştireceği, vergi kayıp ve kaçığını daha da artıracığı ortadadır. Elektronik ticaretin devamlı surette gelişmesi ve yaygınlaşması denetlenmesi gereken mükellef sayısını artıracığından hem vergi idaresinin iş yükünü artıracak hem de denetimlerin etkin bir şekilde yapılmasını engelleyecektir. Bu sorunun giderilebilmesi için elektronik ticaretin vergilendirilmesinde vergilendirilecek kurumlar, kişiler ve işlemler belli olmalı yani vergi mükellefleri, vergi sorumluları, oranlar, vergilerin ödeme şekli ve zamanı herkesin anlayabileceği basit bir şekilde formüle edilmelidir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili kurallar teknolojik ve ticari gelişmelere uyum sağlayacak esneklikte olmalı, teknolojik imkanlardan yararlanarak yeni denetim teknikleri geliştirilmelidir.

Yürürlükteki vergi kanunları elektronik ticaret de dikkate alınarak yeniden ele alınmalıdır.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda devletlerin yalnız başlarına vergisel bir çözüm üretmeleri mümkün değildir. Uluslararası bazda alınabilecek önlemler ve uygulanabilecek yaptırımlar aracılığıyla, dünya üzerinde elektronik

ticaretin vergilendirilmesinde önemli adımlar atılmış olacaktır.

Bir çok dünya ülkesi elektronik ticaretin alt yapısını oluşturarak bu sektörde oluşacak pastadan pay kapma çabasındadırlar. Tüm bu gelişmelere rağmen ülkemizde bilgi ekonomisinin yeni gelişmekte olduğu bir dönemde, elektronik ticaret konusunda işletmelerin çok olumlu düşündüğü ve yatırımlarını planladıkları bir ortamda, telekomünikasyon hizmetlerindeki KDV oranı %17'den %25'e yükseltilerek internet erişimi pahalandırılmıştır. Elektronik ticareti vergilendiremeyen devlet, internet erişimini pahalandırmak suretiyle dolaylı bir biçimde vergileme yapmaktadır.

Elektronik ticaretin geliştirilmesi için internet erişimini geliştirecek tek-

nik altyapı oluşturulmalı ve internet erişimini ucuzlatıcı tedbirler alınmalıdır. İnternet erişimine bağlı olan elektronik ticaretin gelişmesi de vergilendirilebilmesi için uluslararası anlaşmalarda dikkate alınarak gerekli teknik ve vergisel düzenlemeler bir an önce yapılmalıdır.

Yararlanılan Kaynaklar

Eser SEVİNÇ, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi", "Dijital ürün ve Hizmetlerin Vergilendirilmesi", "Elektronik Ticarete Katma Değer Vergisi", www.ymm.net-www.vergidunyasi.com

Ufuk BAKKAL, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi - I - II", Yaklaşım Sayı : 97-98, Ocak-Şubat/2000.

Mustafa TOPALOĞLU, "Elektronik Ticarete Vergilendirme", PC Life, Ağustos / 2000.