

İNTERNET SİTELERİ ÜZERİNDEN “AÇIK ARTIRMA” YOLUYLA YAPILAN SATIŞLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

• Malik ÇELEBİ •

Vergi Denetmen Yrd.

I - GİRİŞ

Günümüzde bilgisayarın kullanılmadığı çok az ticaret şekli kalmıştır. 20. yüzyılın son dönemlerinden başlayarak iletişim için yeni yolların keşfi, bu yolların kullanımının hızlanması ve yaygınlaşması genel anlamdaki ticaretin de sanal ortamlara kaymasına yol açmıştır.

Her konuda olduğu gibi, vergi uygulayıcıları sanal ortamdaki ticarete de kayıtsız kalmayacaktır. Elektronik ticaretin uygulaması ile ilgilenen vergi uzmanlarının eğilmiş oldukları konular genellikle; elektronik ticaretin vergi kanunlarındaki yeri, şayet elektronik ticaret vergilendirilecek ise nasıl vergilendirileceği, yeni vergi türlerinin ortaya çıkması halinde sonuçların neler olacağı ve uluslararası ticarete vergisel açıdan yaşanan sorunlar olmuştur.

Sanal âlemde ticaret, gün geçtikçe çeşitlenmektedir. Bu çeşitlenme; ürünlerin, yeni satış şekillerinin de ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bunlardan birisi de, ürünlerin internet ortamında açık artırma yoluyla satılması olup, makalemizin ilerleyen bölümlerinde bu konuya açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

2-MÜZAYEDENİN TANIMI VE ÇEŞİTLERİ

Müzayede; artırma, açık artırma veya açık artırma suretiyle teklif verenler arasında en yüksek fiya-

tı veren hesabına satış olarak tanımlanabilir. Müzayedelerin en önemli şartlarından birisi, bir veya daha çok satıcı ile birden çok alıcının olmasıdır.

Kanunlarımızda müzayedenin net bir tanımı yapılmamakla birlikte, 818 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 225. maddesinde müzayede konusu düzenlenmiştir. Bu maddede müzayede;

“Cebri müzayedelerde beyi, müzayede memurun ihalesiyle münakit olur. Herkesin iştirak edebildiği ihtiyari ve aleni müzayedelerde beyi, bayiin ihalesiyle münakit olur. Bayi buna muhalif bir arzu beyan etmemiş ise, müzayedeyi idare eden kimse- nin, müzayede edilen malı en çok verene ihale etmeğe hakkı vardır” şeklinde açıklanmıştır.

Borçlar Kanunu'nda cebri ve ihtiyari şeklinde yapılan ayırıma göre, bizim inceleyeceğimiz konu, “ihtiyari” müzayede olarak değerlendirilmektedir.

İhtiyari müzayedeler ise, iki çeşittir. Birisi hususi (özel) artırma, diğeri aleni artırmadır.¹

Hususi artırmalar, genellikle özel bir gruba hitap eden artırmalar olup, makalemizde bu konuya değinilmeyecektir.

Müzayede tanımı sözlüklerde açık artırma olarak yer alsa da, genel olarak müzayede açık artırmayı da kapsayan bir üst kavram durumundadır. Makaleye konu olan “Aleni artırmalar”ın, Borçlar Kanunu'nda ve diğer kanun hükümlerinde tam tanımlanması, çeşitleri ortaya konulmamış olmasına karşın

¹ Şükrü KIZILOĞ: Yaklaşım Yayınları, “KDV Kanunu Ve Uygulaması”, sayfa;80

uygulamada birden çok çeşidi bulunmaktadır. Bu çeşitler arasında açık artırmalı (Seller Auction) satışlar olabileceği gibi, açık eksiltmeli (Buyer Auction-Reverse Auction) satışlar da olabilir. Müzayedenin hukukumuzda net bir tanımının bulunmaması da bu yüzden olsa gerektir. Aşağıda bazı müzayede çeşitlerine yer verilmiştir.

Hollanda Müzayedesı (Dutch Auction): Tek bir satıcının ve birden çok alıcının olduğu, satıcının yüksek bir başlangıç fiyatından başlamak suretiyle alıcılardan birinin almayı kabul edeceği yere kadar fiyat üzerinde indirim yaptığı müzayede şeklidir.

İngiliz Müzayedesı (English Auction): Alıcıların bir malı almak için fiyat arttırdığı, tek bir satıcının ve birden çok alıcının olduğu müzayede şeklidir.

Japon Müzayedesı (Japanese Auction): Bir satıcı ve birçok alıcının bulunduğu, satıcının en düşük başlangıç fiyatından başlamak suretiyle fiyatı arttırdığı ve alıcıların açık artırmada kalabilmek için fiyat teklifinde bulundukları açık artırma şeklidir.²

3-MÜZAYEDE ŞİRKETLERİNİN VERGİSEL DURUMU

Geleneksel anlamdaki müzayedelerin gerçekleşmesi için; emtianın mülkiyetinin, satıcılar tarafından mezat şirketine devri, emanet (konsinye) olarak teslimi veya teslim gerçekleşmeksizin satıcı ile mezat şirketi arasında özel bir sözleşme yapılması gerekmektedir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinin 3-d bendinde, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar, verginin konusunu teşkil eden işlemler olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca aynı kanunun 8. maddesinde yer alan mükellefiyet kısmında; müzayede işlerini düzenleyenler sayılmamakla birlikte, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar KDV mükellefi sayılmıştır.

1 Seri No'lu K.D.V.K. Genel Tebliğinde; verginin mükellefinin bu satışları düzenleyen özel veya resmi kişi ve kuruluşlar olduğu; ayrıca müzayede yapılan yerin münhasıran müzayede yapımına tahsis edilmiş olup olmamasının durumu değiştirmeyeceği belirtilmektedir.

Bunun yanında, 15 Seri No'lu K.D.V.K. Genel Tebliğinde müzayede mahallerinde yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışlar, katma değer vergisine tabi tutulmakta; ayrıca bu satışlarda vergiyi doğuran olayın, satışın yapıldığı tarihte vuku bulduğu belirtilmektedir. Verginin mükellefi, satışları düzenleyen özel ve resmi kişi ve kuruluşlar olup, KDV Kanunu'na göre satılan malın kesin satış bedeli (Komisyon dahil) katma değer vergisinin matrahı olacaktır.

Maliye Bakanlığı'nca bu konularda verilen muktezaların özetleri şu şekildedir;

-"Bu satışlarda, vergiyi doğuran olay satışın yapıldığı tarihte vuku bulmaktadır. Verginin mükellefi ise, satışları düzenleyen özel ve resmi kişiler olup, aynı Kanunun 23/d maddesi hükmüne göre satılan malın kesin satış bedeli katma değer vergisi matrahı olacaktır"³

-"Müzayede yoluyla yapılan satışa konu mal ve hakların kamuya, ticari bir işletmeye veya özel bir şahsa ait olması veya devamlılık arz edip etmemesi katma değer vergisi yönünden vergilendirmeye etki etmeyecek, müzayede yoluyla yapılan satışlar ticari mahiyet arz etmese dahi katma değer vergisine tabi olacaktır. Bu satışlarda vergiyi doğuran olay satışın yapıldığı tarihte vuku bulmakta olup, verginin mükellefi satışı düzenleyen gerçek veya tüzel kişilerdir."⁴

Bu konuda Danıştay'ın aldığı kararlara bakıldığında, Danıştay'ın da Maliye Bakanlığı ile aynı görüşü paylaştığı anlaşılmakta olup, konuyla ilgili kararın özeti;

² Umut Dereli'nin 15-02-2005 tarihli "e-Ticaret Terimleri Sözlüğü" adlı makalesinden alınmıştır. (www.bendevar.com)

³ MB. Özeldesı (TARİH: 31/01/2006, SAYI: KDV. MUK. B. 07. 1. GİB. 4. 34. 17. 01. 1/3-d. /564)

⁴ MB. Özeldesı (TARİH: 26. 06. 1997, SAYI: B. 07. 0. GEL. 0. 55-5501-2640/26718)

*‐Başkalarına Ait Antika Eşyanın Satışına Aracılık Eden Yükümlünün Aracılık Faaliyetine Ait Komisyon Üzerinden Değil, Satış Bedeli Üzerinden Katma Değer Vergisi Ödemesi Gerektiği.‐*⁵ şeklindedir.

Açık artırma suretiyle yapılan satışların sadece bir kez yapılıyor olması, devamlılık arz etmemesi veya ticari mahiyette olmaması, belirtilen durumu değiştirmemektedir. Satışlar arızı olarak yapılsa da, verginin mükellefi müzayedeyi düzenleyen kişiler olacaktır.

4-İNTERNET ÜZERİNDEN AÇIK ARTIRMA YOLUYLA YAPILAN SATIŞLAR

Makalenin ilk bölümünde belirtildiği üzere, teknoloji ve elektronik ticaretin gelişmesi ile birlikte, internet üzerinden yapılan satışların da farklı çeşitleri ortaya çıkmıştır.

Sanal ortamda ticaret yapmak için site açan, yani kendi ürünlerini satan mükelleflerin yanı sıra başka satıcıların mallarını sergileyerek açık artırmaya çıkaran, birçok alıcıyı bir araya getirmek suretiyle satışını gerçekleştiren siteler de bulunmaktadır.

Ülkemizde, online açık artırma sistemini organize ederek satış yapan çok sayıda web sitesi bulunmakla birlikte, 90'lı yılların sonundan bugüne, sistemin geneline hakim olan 3–5 internet sitesi vardır. Fakat artan ticaret hacmi ile, daha fazla girişimcinin ilgisi bu alan kaymaya başlamıştır. Bu nedenle her gün yeni organizasyonlar ortaya çıkmaktadır. Bu sitelerin birçoğu aynı tarzdaki yurt dışı menşeli bazı sitelerin taklitleri veya benzerleri olarak kurulmaktadır. Fakat bu siteler, yurtdışındaki benzerleri gibi uluslararası çalışmak yerine, çoğunlukla yurtiçi alıcı ve satıcılara hizmet vermektedirler.

Açık artırma sitelerinde satıcılar, ürünleri sitede sergilenmesi için öncelikle siteye üye olmaktadır (çoğu kez ücretsizdir). Satıcıların üye olma esnasında site yönetiminin hazırladığı sözleşmeyi onaylamaları gerekmektedir. Elektronik onay verme yardımıyla site yönetimi ile satıcılar arasında sözleşme

imza edilmiş sayılmaktadır. Siteden açık artırma vasıtası ile ürün almak isteyen alıcıların da aynı şekilde üye olmaları gerekmektedir.

Üyelik işlemleri bittikten sonra satıcılardan, açık artırmaya çıkarılacak her ürüne ilişkin (bazen ücretsiz) listeleme/sergileme ücreti adı altında cüzi miktarlarda ücret alınmaktadır. Bu tarz sitelerde ödemeler genellikle kredi kartı veya banka havalesi/EFT yöntemi ile yapılmaktadır. Satıcı, listeleme ücretini site hesabına yatırdıktan sonra satmak istediği ürüne ilişkin resim, tanıtıcı metin vb. ifadeleri siteye koyabilmektedir. Satıcı açık artırmaya çıkartacağı ürüne alt fiyat belirleyebilmekte veya bu işi internet sitesinin yapmasını isteyebilmektedir. Bunu yanında satıcı, listelediği ürünün kaç gün süreyle açık artırmada kalabileceğini de belirlemelidir.

Bu noktadan itibaren alıcılar, satıcının listelemek suretiyle açık artırmaya çıkarttığı ürüne ilişkin teklif vermeye başlayabilirler. Genellikle alıcının vermiş olduğu teklif bir başka alıcı tarafından aşıldığında, bu durum ya site içinde görülmekte ya da internet sitesi tarafından, teklifi aşılana alıcıya e-mail yoluyla bildirilmektedir. Satıcı tarafından belirlenen açık artırmanın sonlanma anı (genellikle 1–10 gün) geldiğinde, en yüksek teklifi yapan kişi ürünü almaya hak kazanmaktadır.

En yüksek teklifi veren alıcının, internet sitesine vermiş olduğu kredi kartı numaraları sayesinde ürün bedeli; internet sitesi tarafından, alıcının kredi kartından, bankalardaki güvenli hesap, havuz hesap vb. şekillerde adlandırılan bir hesaba aktarılır. Bu noktadan sonra satıcının ürünü kargo ile göndermesi beklenir. Kargo alıcıya ulaştığında alıcıların genellikle iki alternatifi vardır. Birincisi ürünü kabul edip internet sitesine ürünü aldığına dair onay göndermesi, ikincisi ise kargodan aldığı ürünün sitede sergilenen ürünün niteliklerine uymadığını belirterek, alımı reddetmesidir. İkinci durumun çözümü internet siteleri tarafından farklı biçimlerde yapılmakla birlikte, site yönetimleri taraf olmamaya özen göstermektedirler. Birinci durum gerçekleştiğinde

⁵ (YEDİNCİ DAİRE 1988 Karar Yılı, 1031 Karar No, 1986 Esas Yılı, 3512 Esas No, 12/04/1988 Karar Tarihi)

ise;

- Alıcı tarafından onay geldiğinde internet sitesi, bankadaki hesapta bloke olan ürün bedeli üzerinden komisyonunu alır. Bu komisyon genellikle %3-10 arasında olmaktadır.

- Komisyon ücretinin içinde; sitenin aldığı komisyon, komisyon üzerinden hesaplanan KDV ve banka komisyonu bulunmaktadır.

- İnternet sitesi tarafından komisyon kesildikten sonra, kalan tutarın satıcı hesabına havalesi için bankaya talimat verilir.

Satıcılar vergi mükellefi olmayan gerçek kişiler olabileceği gibi, vergi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler de olabilmektedirler.

İnternet sitelerinin büyük çoğunluğu, yapmış oldukları hizmet sonrası, sadece almış oldukları komisyon ücretleri üzerinden fatura düzenleyip, KDV ödemektedirler. Fakat satımı gerçekleşen ürünün (ticari kıymeti, ticarete taraf olan kişilerin vergi kanunları karşısındaki durumları ne olursa olsun) vergiye tabi tutulmadığı gözlemlenmektedir.

5-İNTERNET ÜZERİNDEN YAPILAN SATIŞLARIN “MÜZAYEDE” OLARAK DEĞERLENDİRİLİP, DEĞERLENDİRİLEMEYECEĞİ

Makalenin önceki bölümlerinde müzayedenin; açık artırma suretiyle teklif verenler arasında en yüksek fiyatı veren hesabına satış olarak tanımlanabileceği belirtilmiş, fakat teklif verenlerin, daha doğrusu alıcı sayısının birden çok olması gerektiği ifade edilmişti.

İnternet sitesinde kendi ürünlerini satmayan, sadece satıcı ve alıcıları bir araya getirmek suretiyle aracılık hizmetini sunan, bir nevi ticaretin hakemi veya garantörü olan sitelerde vergisel anlamda sorunlar oluşmaktadır.

İnternet üzerinden açık artırma yoluyla satış yapılan siteler de “müzayede mahalli” olarak nitelendirilebilir mi?

Gerek Borçlar Kanunu, gerek vergi kanunları, gerekse diğer mevzuat hükümleri “müzayede mahalli”

kavramını açıkça tanımlamamıştır. Ancak çıkarılan tebliğler, yargı kararları ve özelgelerden; müzayede mahallerinde (bu yer devamlı surette müzayedeye tahsis edilmemiş olsa da) yapılan açık artırmaların, ticari olmasalar bile KDV’ye tabi olduğu, mükelleflerin, satışı düzenleyen özel veya resmi kuruluşlar olduğu, KDV matrahının ise satılan malın kesin satış bedeli (komisyon dahil) olduğu sonucuna varılmaktadır.

Bu durumda internet yoluyla yapılan açık artırmalı satışların, müzayede olarak değerlendirilmesi gerektiği kanaati oluşmaktadır. Henüz elektronik ticarete ilişkin yasal zeminler ülkemizde ve dünyada yerli yerine oturmamış olsa bile, yeni ticaret şekillerini eskilerinden ayrı tutmak söz konusu olmamalıdır. Bu tarz siteler, site sayfalarında ve reklamlarında çoğunlukla kendilerini zaten açık artırma sitesi olarak nitelendirmektedirler.

Bunun tersini düşünmek, yani internetten açık artırma yoluyla yapılan satışları vergi dışı bırakmak, dünden gelen yöntemlerle ticaret yapanlar aleyhine bir durum yaratacak, bu ise, geleneksel yöntemlerle ticaret yapan ve bir anlamda devlet adına KDV toplayan mükelleflerin cezalandırılması anlamına gelecektir. İnternet üzerinden yapılan satışlar hiçbir zaman “muafiyet alanı” veya “serbest bölge” gibi düşünülmemeli ve “vergi cennetine” dönüştürülmemelidir. Birçok kişinin maalesef ki yaratılan boşluklardan yararlanıp, mali idareye ödemeleri gereken vergileri peçeledikleri gözlemlenmektedir. Açıkça belirtmek gerekir ki, çoğu zaman piyasa aktörleri vergi mevzuatının önünde yer alıp sistemin açıklarını bulup kullanmaktadırlar.

KDV Kanunu’nun ilk çıktığı dönemlerden itibaren, geleneksel anlamda müzayede düzenleyen şirketlerin en büyük sorunu; özellikle Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere, birçok gelişmiş ülkede yapılan müzayedelerde KDV uygulanmaz iken, ülkemizde bu uygulamanın halen devam ediyor olmasıdır.

Ülkemizde müzayede şirketleri genellikle antika, sanat eseri ve gayrimenkul satışlarıyla iştigal etmektedirler.

Genelde antikalar ve antikaçılık “zengin oyuncak” olarak algılanmaktadır. Birçok uzman tarafından, ülkemizde antikaçılık ve antika müzayedeciliğinin, gelişmiş ülkelere nazaran emekleme sürecinde olduğu ileri sürülmektedir. Bunun nedenlerinin başında, ülkemizde müzayedeye çıkarılan antika sayısının kıtlığı gelmektedir. Zira birçok antika, nihai taliplisine bir şekilde ulaşmış veya müzayedelerde alınan KDV nedeniyle yurt dışına çıkarılmış olmaktadır. Yurt dışından da, uygulanan KDV nedeniyle yeterli antika girişi sağlanamamaktadır.

Antika ve sanat eseri müzayecisi düzenleyen şirketler henüz internet siteleri üzerinden yapılan satışları kendilerine rakip olarak görmemektedirler. Zira antika alıcısının emtiaları görmek istediğini, uzmanlık hizmetlerinin internet siteleri tarafından verilemediğini, ayrıca internet sitelerinde değeri düşük emtiaların satışının yapıldığını ifade etmektedirler.

Gayrimenkulleri açık artırma ile satan müzayeciler ise antika müzayecilerinin aksine elektronik ticareti, rekabete balta vuran sistem olarak nitelendirmektedirler.

Geleneksel anlamda müzayecilik işini yapan kurumlar;15 numaralı K.D.V.K. Genel Tebliğinde yer aldığı üzere; “... Ancak sözü edilen kanunun istisna ve temel gıda maddelerine ilişkin hükümlerinin bu satışlar için de geçerli olacağı tabiidir” hükmünden, yani düşük oranlı vergilemenin veya istisnaların müzayede mahallerindeki satışlarda uygulandığı görüşünden yola çıkarak, vergiye tabi olmayan bir satımın, müzayede mahallerinde yapılması sonucunda vergilendirilmesini eleştirmektedirler.

Aslında yukarıda bahsi geçen söylemler ilk bahışta doğru gözükmeyle birlikte, müzayede ile yapılan işlemler, adi bir satış olarak düşünülmemeli, belli bir organizasyona bağlı olarak gerçekleşen ticari bir işlem olduğu unutulmamalıdır. Ayrıca mezkûr tebliğde yer alan hüküm; istisna ve düşük oranlı vergileri kapsamaktadır. Bu hükümden, normalde ver-

giye tabi olmayan bir satışın, müzayecili satışlarda da vergilendirilmemesi gerektiği anlamı çıkarılamaz. Örneğin bir kişinin miras yoluyla edindiği bir antika vazoyu arkadaşına satması durumunda KDV söz konusu değildir. Bu durum, var olan işlemin istisnaya tabi bir işlem olmasından değil, sadece KDV’nin konusuna girmeyen bir muamele olmasından kaynaklanmaktadır. Aynı vazo müzayede suretiyle satılırsa KDV’ye tabidir. “0” oranlı KDV listesi de bulunmadığına göre, müzayede ile satışlarda şayet emtia, istisna kapsamına girmiyorsa, mutlaka KDV’ye tabi olacaktır.

İster geleneksel anlamda, ister sanal ortamda müzayecilik işi yapanların rekabet elemanları; komisyon oranları, güven, verilen hizmetler ve hizmet kalitesi olmalıdır. Sanal müzayecilik yapanların vergiden kaçınıbiliyor olmaları, gerek rekabet hukuku gerekse elektronik ticaretin tarafsızlık ilkesi gereğince kabul edilemez. Bu durum devam ederse aynı kaçınma durumunu geleneksel anlamda müzayecilik yapanların da sağlayacağı düşünülebilir. Örneğin, geleneksel anlamda müzayecilik yapan bir işletme kendi salonunda müzayede yaparken, alıcılar aynı salonda ellerindeki bilgisayar veya cep telefonları vasıtasıyla geleneksel müzayeciler işletmenin internet sitesine teklif vermek suretiyle alım işlemini gerçekleştirebileceklerdir. Böylelikle KDV ödemek zorunda da kalmayacaklardır.

Geleneksel anlamda müzayecilik ile sanal ortamda müzayecilik arasındaki farklılıklar, satıcıların vergi mükellefi olmadığı durumlarda daha da artmaktadır. Özellikle de geleneksel anlamdaki müzayede şirketleri, fiyat dışı rekabete maruz kalmaktadır. Bu durum aşağıdaki TABLO’da özetlenmiştir.

6-İNTERNET ÜZERİNDEN AÇIK ARTIRMA SURETİYLE YAPILAN SATIŞLARDA, MÜZAYECİNİN EMTİALARI BİZZAT ALMAMASININ, “MÜZAYEDE” TANIMINI DEĞİŞTİRMEYECEĞİ

İŞLEMLER	İNTERNET ÜZERİNDEN İŞLEM YAPAN (SANAL, ONLINE) MÜZAYEDECİLER	GELENEKSEL ANLAMDAKİ (REEL) MÜZAYEDECİLER
1)Ürünün Müzayedeleri Düzenleyecek Kuruluşlara Teslimi	Emtia hiçbir zaman müzayedeciye teslim edilmiyor. Ürün satıcının elinde bulunuyor.	Konsinye Tesellüm Fişi ile emtia teslim alınıyor.
2)Emtianın Müzayede ile 100 YTL 'ye Satışı	Müzayecici şirket tarafından emtia satın alma işlemi yok.	Gider pusulası düzenliyor ⁶ .Emtiayı satıcıdan 100 YTL'ye satın alıyor.
3)Ürünün Alıcıya Satışı	Alıcıya müzayecici şirket tarafından fatura düzenlenmiyor. Alıcıdan ürün bedeli olan 100 YTL tahsil ediliyor.	Emtia için (100 YTL+KDV= 118 YTL) alıcıya fatura düzenliyor. 118 YTL' yi tahsil ediyor.
4)Sonuç	Satıcıya sadece komisyon ve ilan ücretine ilişkin fatura düzenleniyor. Emtiaya ilişkin KDV tahsil edilmediği için beyan da edilmiyor. Sadece komisyon ve ilan ücretine ilişkin KDV beyan ediliyor.	Emtiaya ilişkin komisyon dahil kesin satış bedeli üzerinden işlem yapılıyor. Ürün KDV'siz alınıyor, KDV'li satılıyor. Tahsil edilen (hem emtiaya ilişkin hem de komisyonuna ilişkin) KDV, müzayecici şirket tarafından 1 No'lu ⁷ KDV Beyannamesi ile beyan ediliyor.

Müzayecinin internet üzerinden düzenlemiş olduğu açık artırmalarda, emtiaları bizzat satın almaması ya da konsinye olarak teslim almamış olması, olayların mahiyetini değiştirmeyecektir. Zira müzayeciciye emtia teslimi olmamasına karşın, müzayecinin internet sitesinde; emtiaların cinsi, niteliği, fiyatları, çoğu kez resimleri gibi ayırt edici özellikleri bulunmakta, emtia tüm alıcılara açık olmakta, alıcılar sadece müzayecinin internet sitesi üzerinden teklif verebilmektedir. Bunun yanında para transferleri, müzayecici tarafından organize edilen sistemle (Havuz Hesap) sağlanmakta olup, ürün bedelleri, açık artırma nihayet bulup, emtia teslimleri sağlanıncaya kadar müzayecinin hesabında bloke olmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında internet sitesinin vermiş olduğu hizmet "müzayede" olarak kabul edilmelidir. Zira açık artırmayı düzenleyenler, alıcılar ve satıcıyı karşı karşıya getirmek suretiyle "müzayede" işini yapmaktadırlar. Bu iş ve eylemler, tüm kurallarını müzayecinin kendisinin belirlediği (kullanıcı sözleşmesi) ve kullanıcılar tarafından onaylanan sözleşme doğrultusunda yapılmaktadır. Adı geçen sözleşme ile tarafların üyelik şartları, ödev ve yükümlülükleri, para ve emtia transferleri,

kimlerin ve hangi sürelerde site içinde düzenlenen açık artırmalara katılamayacağı gibi konular, site yönetimi tarafından belirlenmektedir.

İnternet sitesinde yapılan açık artırmalı satışların, Borçlar Kanunu'nun 225. maddesinde düzenlenen anlamda müzayedeli satış olduğu ve hizmet verdiği kişilerle, elektronik ortamda yapılan sözleşmenin de müzayede şartnamesi mahiyetinde olduğu sonucuna varılmalıdır.

Ayrıca bu tarz yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, malların müzayecici şirkete tesliminde değil, satışın gerçekleştiği tarihte doğmaktadır. Bu sebeple müzayedeye konu emtiaların, müzayecici şirkete teslim edilmeksizin açık artırma ile satılması, işlemlerin mahiyetini değiştirmeyecek, yapılan satışlar "müzayede" olarak değerlendirilecektir.

Bu konuya ilişkin ilgili Danıştay Kararında⁸, müzayecici şirketin vekili tarafından;

"... şirketçe organize edilen mahallerde, mülkiyet ve tasarruf hakkı şirketçe iktisap edilmeyen eskimiş ev eşyalarının sahipleri adına satışının verginin konusuna girmeyeceği, sadece aracılık hizmetinin vergilendirilmesi gerektiği, şahıslar arasında eskimiş

⁶ MB Özelgesi. (02.07.2004 tarih KDV. MUK. B. 07. 4. DEF. 0. 34. 18. 1. 25-20235/4208)

⁷ Ülkemizde müzayeciler genellikle, açık artırmaya konu olan emtiaya ilişkin KDV'yi 2 No'lu KDV Beyannamesi ile beyan etmekle birlikte, olması gereken, mükellef sıfatı ile 1 No'lu KDV Beyannamesinin kullanılmasıdır.

⁸ YEDİNCİ DAİRE (1988 Karar Yılı, 1031 Karar No, 1986 Esas Yılı, 3512 Esas No, 12/04/1988 Karar Tarihi)

ev eşyası satışı vergilendirilmezken, bu satışın bir organizasyon dahilinde ve organizasyon mahallinde yapılmasının vergiye tabi tutulmasının eşitlik ilkesine ters düşeceği, yapılan satışın ve işlemin gerçek anlamda bir müzayede olmadığı, katma değer vergisi mükellefinin mal tesliminde malı teslim eden hizmet ifasında ise hizmeti yapanlar olduğu, olayda malın sahibi tarafından alıcıya teslim edildiği mükellefinin de malın gerçek sahibi olduğu....." belirtilerek savunma yapılmış fakat aynı Danıştay Kararı;

"...temyiz dilekçesinde yükümlü kurum vekilince ileri sürülen iddialar kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmamaktadır..." şeklinde olmuştur.

Danıştay kararından da anlaşıldığı üzere, müzayedeye konu olan emtianın, müzayedeyi düzenleyen kişi veya kurumlara teslim edilip edilmemesi, mülkiyet veya tasarruf hakkının geçip geçmemesi önemli olmamaktadır.

7-İNTERNET SİTELERİNİN İŞYERİ OLARAK KABUL EDİLİP, EDİLEMEYECEĞİ

Bazı uzmanlar, internet üzerinden yapılan satışlarda, web sayfasının sadece yazılım olması nedeniyle, bir mahal olarak kabul edilemeyeceğini ileri sürmektedirler.

Web sayfasının işyeri olarak kabul edilemeyeceği konusunda özellikle OECD'nin almış olduğu kararlar ve anlaşmalar bulunmaktadır⁹. Bu durum, uzmanlara web sunucuları maddi bir varlık olarak işyeri oluşturabilir yorumunu yaptırmıştır¹⁰. Fakat başka bir ülkede sunucu kiralama ile sunucunun da işyeri kabul edilse bile sağlıklı olarak vergiyi kavrayamayacağı ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda "mirror" web siteleri marifetiyle oluşturulan linkler sayesinde

yapılan satışların başka adreslere kaydırılması söz konusu olabilmektedir.

Ülkemizde, internet siteleri üzerinden "açık artırma" yoluyla satış yapan işletmelerin büyük bir çoğunluğu, kanuni iş merkezleri ve serverları ülke içinde bulunan, vergi dairelerine işe başlama bildirimlerini yapmış ve ticaret siciline kayıt yaptırmış işletmelerdir. Bu işletmelerin çoğunluğu beyannamelerini düzenli olarak vermekte, elde ettikleri komisyonlar üzerinden KDV'lerini ödemektedirler.

Web sayfasında yapılan açık artırmalarda, emtianın KDV'ye tabi olması ile işletmeler büyük olasılıkla yurtdışından sunucu kiralamak veya uluslararası alan adı tescil ettirmek suretiyle, kayıtlarını ve adreslerini "vergi cenneti" sayılan ülkelere taşıyarak vergiden kaçınmaya çalışacaktır. Gerek Dünya'da gerekse ülkemizde, elektronik ticarete ilişkin uygulama düzenlemeleri sağlıklı yapılmadığında, eski-lerin tabiriyle "Hile-i şer'iyeye"¹¹ ortamı oluşacaktır.

Ancak bize göre, web sayfalarının işyeri olarak kabul edilip edilmemesi vergi kanunları açısından önemli olmamaktadır. Zira vergi kanunlarında tam mükellefiyetin tanımlaması¹² yapılmıştır. İnternet siteleri üzerinden "açık artırma" yoluyla satış yapan işletmeler tam mükellef iseler sorun zaten gözükmemektedir. Şayet dar mükelleflerse sadece ülkemizde elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceklerdir. İnternet site işletmeleri, adreslerini yurt dışına taşımış olsalar dahi, müzayedecilikle ilgili verginin mükellefinin kavranması açısından çok problem doğmayacaktır. Şöyle ki; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun, dar mükellefiyette kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilmesinin izahının yapıldığı yedinci maddesinde;

"Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış aktinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezin-

⁹ Bu konuyu daha derin araştırmak isteyen okuyucular "Ercan ALPTÜRK: Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi", "Doç. Dr. Billur YALTI:Elektronik Ticarete Vergilendirme" gibi kitaplardan ve www.oecd.org adresinden faydalanabilirler.

¹⁰ Web sitesi, bir dizi verilerin birleşiminden oluşan yazılımdır. Bu nedenle, fiziksel olarak "yer" anlamını taşımaz. Web sunucusu (server) ise; başka bilgisayarlara destek sağlayan, web sitesine ait dataların depolandığı, internet sitelerine ulaşımı gerçekleştiren donanım (makine) olup, fiziksel olarak bir "yer" işgal eder.

¹¹ "Hile-i şer'iyeye": "Bir yolunu bulup kanuna uydurma"(Doğan, Büyük Türkçe Sözlük)

¹² Gelir Vergisi Kanunu madde 3-5

den maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir. " Aynı hüküm 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi (Eski) Kanunu'nun 12. maddesinde ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu) 3/a maddesinde de yer almaktadır.

Bunun yanında 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." (Madde 37) hükmü ile, elektronik ticareti de içine alan geniş kapsamlı bir tanımlama yapılmıştır. Bu tanımlamalardan sonra elektronik ticaretin gelir veya kurumlar vergisinin konusuna girmediği düşünülemez. Web sayfasının bir işyeri olmadığından bahisle sanal ortamlarda yapılan ticaretin vergilendirilmemesi de söz konusu olmamaktadır.

İnternet üzerinden yapılan ticaretin vergilendirilmemesini savunan uzmanların dayanak noktalarından birisi de 213 Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesinde yer alan iş yerinin tarifidir. İlgili maddede; "Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir. " hükmolunmuştur. Halbuki ilgili maddede kanun koyucu, iş yerlerini saymış olsa da bu sayım, kesin bir ifade ile neticelendirilmemiştir. Zira sayımın sonunda "gibi" edatı kullanılarak sayım genişletilmiş, sayılanlara benzer nitelikteki yerlerin de işyeri kabul edilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmıştır¹³. Maddede sayılanların tamamının maddi unsur içeriyor olması, web sayfalarının ise maddi bir unsur olarak kabul edilmiyor olması sonucu etkilememelidir. Eğer web sayfası iddia edildiği gibi işyeri olmadığından bahisle vergi dışında tutulabiliyor olsa idi, aynı şekilde televizyonlardaki film ve reklamlar da dijital ürün ola-

rak alınıp, satılıp vergi dışında tutulabilmeliydi.

Sanal ortamda yapılan müzayedelerde asıl sorun KDV konusunda yaşanmaktadır. Oysaki sanal ortamda yapılan müzayedelerin de, reel müzayedeler gibi KDV'ye tabi tutulmasında engel bulunmamaktadır. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu verginin konusunu teşkil eden işlemleri açıklarken Kanunun birinci maddesinin 3/d bendinde "Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar" KDV'ye tabi tutulmuştur. Aynı zamanda 6. maddede; malların teslim anında Türkiye'de bulunması, hizmetin Türkiye'de yapılması veya faydalanılmasının, işlemlerin Türkiye'de yapıldığı anlamına geleceği açıklanmıştır.

İnternet üzerinden yapılan müzayedelerde, web sayfasının maddi bir unsur olmayıp, bir "mahal" olarak da adlandırılmayacağından bahisle yapılan açıklamalar doğru olarak kabul edilmemelidir. Ayrıca müzayede mahallerinin ticari bir işyeri olması na da ihtiyaç yoktur. İster web sayfası maddi bir yer olarak kabul görmesin, ister web sunucusu yurt dışında olsun, isterse de ilgili internet site işletmesi yurt dışı kaynaklı olsun, durum değişmemektedir. Müzayede, sunucuya bağlı olarak yurt dışında yapıyor kabul edilse bile, KDV Kanunu'nun 6.maddesine göre hizmetten Türkiye'de faydalandığı ve malların teslim anında Türkiye'de bulunduğu hallerde ülkemiz vergi kanunlarına tabi olunacağı açıktır.

Aksini düşünmek; yani satıcının, alıcının, müzayedeye konu olan emtianın Türkiye'de bulunması, fakat web sunucusunun yurt dışında kabul edilmesi ve sonucunda müzayedelerin vergilendirilmemesi veya başka ülke vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi, vergi mantığına uymamaktadır.

8-AÇIK ARTIRMA SİTELERİNDE YAPILAN SATIŞLARDAN, "HEMEN AL", "HEMEN SAT" ŞEKLİNDE OLANLARIN "MÜZAYEDE" OLARAK DEĞERLENDİRİLİP, DEĞERLENDİRİLEMEYECEĞİ

İnternet sitelerinde açık artırmaların yapıldığı or-

¹³ Benzer bir yorum, M. Ali Özyer'in Vergi Usul Kanunu Uygulaması (HUD Yayını) adlı yorum kitabında, N. Cangir'in "ELEKTRO-NİK TİCARET YA DA İNTERNETİN VERGİLENDİRİLMESİ "(Yaklaşım Dergisi, sayı:69) adlı yazısı kaynak gösterilerek yapılmıştır.

taamlarda opsiyonel ve ücretsiz olarak "Hemenal", "Hemensat" gibi adları olan satışların, müzayede olup olmadığı konusunda da çelişkiler oluşabilir.

Genellikle internet sitelerinde yapılan açık artırmalar 1-10 günlüktür. Satıcılar açık artırma devam ederken, alıcılara belli fiyatlarda emtiaya sahip olabilmek imkanı vermek amacıyla "Hemenal" uygulamasını kullanabilmektedirler. Böylelikle alıcıların açık artırma süresinin bitişini beklemeden emtiayı o anda satın almaları sağlanmaktadır. Aynı zamanda satıcılar tarafından asgari satış fiyatı da (bu fiyat genellikle alıcılar tarafından görülememekte) belirlenip şayet, "Hemenal" ile ürün satışı olmaz ise, müzayede sonucunda asgari satış fiyatının üzerindeki en yüksek teklif verene emtiayı satabilme imkanı da sağlanabilmektedir.

Yurt dışı menşeli internet sitelerinde "buy it now" olarak adlandırılan "Hemenal" ı satışlara ilişkin aşağıda örnekler sunulmuştur.

Örnek 1- 05/06/2006 tarihinde 10 günlük açık artırma başlamış, yedinci gün sonunda 11 adet fiyat arttırıcı teklif verilmiş, fakat verilen tekliflerin hiç birinde belirlenen asgari satış fiyatının üzerine çıkılamamıştır. Açık artırma süresinin bitiş beklanilmeden "Hemenal" seçeneği kullanılarak, emtianın satın alınması için verilmesi gereken teklif tutarı 85,00 YTL'dir. Sekizinci gün içinde "X" isimli alıcı tarafından "Hemenal" seçeneği kullanılarak 12. teklif verilmiş (85,00 YTL), böylece 10 günlük açık artırma süresi beklanilmeden emtia satın alınmıştır.

Örnek 2- 05/06/2006 tarihinde 10 günlük açık artırma başlamıştır. Açık artırma süresinin bitiş beklanilmeden "Hemenal" seçeneği kullanılarak, emtianın satın alınması için verilmesi gereken teklif tutarı 85,00 YTL'dir. 10 günlük açık artırma sonuçlandığında "Hemenal" seçeneği kullanılmamış fakat "Y" isimli alıcı tarafından dokuzuncu gün verilen 78,00 YTL'lik teklif ile asgari satış fiyatına¹⁴ ulaşılmış (75,00 YTL) olup, "Y" emtiayı almaya hak kazanmıştır.

"Hemenal" seçeneğinin müzayede olup olmadığı konusu tartışmaya açıktır, fakat daha önce de belirttiğimiz gibi müzayede, en basit anlamıyla açık artırma olarak düşünmemek gerekir. Şayet müzayede de birden çok alıcı varsa ve alıcılar verilen teklifleri takip edebiliyorlar ise müzayede oluşmuş sayılmalıdır.

Açık artırmaya konu olan emtianın "Hemenal" seçeneğine sahip olması, yapılan işlemlerin açık artırma vasfını yitirmesine sebep olmamaktadır. Bilakis listeleme, açık artırma gibi başlamakta ve devam etmekte, alıcılar teklif verebilmektedirler. Alıcılar üzerindeki emtiayı hemen alma fikrini tetikleyen de diğer alıcıların vermiş oldukları tekliflerdir. Şayet diğer alıcılar teklif vermemiş olsalar belki de alıcı, emtiayı hemen almak ihtiyacını hissetmeyebilecek, açık artırma süresinin sonunu bekleyip daha düşük fiyat ile emtiaya sahip olabilecektir.

Açık artırmanın asıl amacı fiyat rekabeti yaratmak olduğuna göre, "Hemenal" ı satışlar da bir müzayede çeşidi olarak değerlendirilmelidir.

9-SONUÇ

90'lı yılların sonundan itibaren yaygınlaşmaya başlayan elektronik ticaret, günümüzde geleneksel ticaretle yarışır duruma gelmiştir ve gelecekte de ticarete hakim olacağı aşikardır.

Dünyada ve ülkemizde online açık artırma sitelerinde ürün satma ve alma işlemleri gün geçtikçe artmaktadır. Özellikle de vergisel anlamda bugüne kadar herhangi bir müdahalenin olmadığı bu ortamda, internet işletmelerinin en önemli sorunu, sistem kurabilme ve güven aşılama olmuştur. Türk online açık artırma sitelerinin bir çoğunun, bankalar ile işbirliği yaparak örnek sayılabilecek online sistemleri kurmuş oldukları ve sağlıklı emtia-para akışını sağladıkları söylenebilir. .

Şu anda geçerli olan durum, yani online müzayede işini yapanların, geleneksel (reel) olarak müzayede işini yapanlar karşısında elde etmiş oldukları

¹⁴ Şayet asgari satış fiyatı belirlenmemişse, şartname/sözleşmede aksi belirtilmediği sürece müzayede sonuçlandığındaki bedelden emtia satışı gerçekleşmelidir.

haksız rekabet gücü daha fazla devam etmemelidir. Reel müzayedeciler, kendilerine uygulanan vergisel yükümlülüklerin online müzayedecilerinki gibi olması gerektiğini savunsalar da; bu yönde yapılacak düzenlemelerin doğru olmayacağı açıktır.

Online (sanal) müzayede işletmelerinin üzerlerine, reel müzayedecilerdeki vergisel yükler getirildiğinde ise; online müzayedeciler farklı vergiden kaçınma yolları yaratabileceklerdir. Bu yüzden önemli olan emtianın değil, emtia ile birlikte paranın da takip edilmesidir. Bu anlamda paranın transfer yollarına sorumluluk yüklemek gerekmektedir. Özellikle de bankacılık sisteminin Gelir İdaresinin sistemiyle entegre hale getirilmesi, sorunların gelecekte ortaya çıkarabileceği girdapları aşmaya faydası olacaktır. Emtia olarak takibi zor olan "dijital" ürünlerin takibi de bu yolla sağlanacaktır. Yapılacak yeni düzenlemelerle sadece müzayedecilik faaliyeti değil, tüm elektronik ticaret ve sanal kumar kontrol edilebilir noktalara getirilebilecektir.

Mali idare için en önemli konulardan biri; bir noktada ticaret cereyan ediyorsa o noktanın mutlaka vergisel açıdan kavranmasının gerekliliğidir. Vergiyi kavramadaki noksanlık veya gecikmelerin, dünyadan gelen yollarla ticaret yapanların aleyhine durum oluşturmalarının yanı sıra, aynı zamanda kayıt dışının yüksek olduğu ülkemizde, artı kayıt dışılık yaratacağı da göz önüne alınmalıdır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR:

1- ALPTÜRK Ercan, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, "Elektronik Ticaretin Hukuku Ve Vergilendirilmesi"

2- KIZILOTLU Şükrü, Yaklaşım Yayınları, "KDV Kanunu Ve Uygulaması", Sayfa:80

3- YALTI Billur, Der Yayınları, "Elektronik Ticarette Vergilendirme"

4- EROL Ahmet, Mükellefin Dergisi, "4369 Ve 4444 Sayılı Yasalardan Sonra Satılan Sanat Eserleri Ve Antikaların Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu - II-", Sayı: 90, Sayfa:72-83

5- GÜNESER Gürcan, Yaklaşım Dergisi, "Müza-

yede Mahallerinde Katma Değer Vergisi Sorunu", Sayı:108, Sayfa:249-253

6- ÇILKOPARAN Yusuf, Vergi Dünyası Dergisi, "Elektronik Ticaret Ve Vergi", Sayı:243, Sayfa:211-229

7- GÜNAYDIN İhsan, Vergi Sorunları Dergisi, "Elektronik Ticaretin Vergilendirme Üzerine Etkisi", Sayı:136, Sayfa:60-77

8- www.oecd.org

9- www.ivdb.gov.tr

10- www.e-ticaret.gov.tr

11- www.elektronikticaretrehberi.com

12- www.bendevar.com

13- www.eticaret.org

14- www.e-ticaretmerkezi.net

15- Danıştay Kararları:

- YEDİNCİ DAİRE, 1993 Karar Yılı, 3605 Karar No, 1990 Esas Yılı, 1490 Esas No, Karar Tarihi 16/09/1993

- YEDİNCİ DAİRE, Karar Yılı 1992, Karar No 5649, Esas Yılı 1988, Esas No 3330, Karar Tarihi 20/11/1992

- ONBİRİNCİ DAİRE, Karar Yılı 1998, Karar No 3147, Esas Yılı 1997, Esas No 3969, Karar Tarihi 05/10/1998

NOT: Yazının oluşumunda emeği geçen tüm üstadlarıma, arkadaşlarıma ve müzayede (gerek sanal gerek reel) işletmesi yetkililerine teşekkür ederim.