

ELEKTRONİK TİCARET KAVRAMI

Gökhan TOKAÇ^(*)

- ELEKTRONİK TİCARET TERİMLERİ

Açık bilgisayar ağı (open computer network): İsteyen herhangi bir bilgisayar kullanıcısının bağlanabileceği ve diğer kişilerle bilgisayar üzerinden iletişim kurabileceği, herkese açık elektronik iletişim ortamı. Örnek: Internet.

Anahtar (key): Şifreleme ve şifre çözme sırasında kullanılan sayı dizisi.

Bölüm adı: (Segment name) Doğal dilde bir ya da daha çok sözcük ile veri bölümü kavramının tanımlanması.

Bölüm kodu: (Segment code) Bölüm rehberinde tanımlandığı şekilde, her bölümü tek olarak gösteren kod.

Elektronik kimlik belgesi-EKB (digital certificate): Onay kurumunun hazırladığı ve sayısal olarak imzaladığı, hangi açık anahtarın hangi kişiye ait olduğunu gösteren belge.

Elektronik veri değişimi-EVD (electronic data interchange-EDI): Standart bir formda yazılmış olan bilgilerin bilgisayarlar arasında aktarımı ve otomatik olarak yorumlanıp işlenebilmesi.

Elektronik Veri Değişimi: (Electronic Data Interchange) Standart bir yapıda bilgisayardan – bilgisayara veri (ticari) transferi.

EVD kurumu (EDI association): Bir ülkede EVD kullanımını düzenleyen kuruluş, örneğin, ABD'deki EDIA, Avustralya'daki EDICA, Kanada'daki EDICC veya Yeni Zelanda'daki EDIANZ

EVD servis sunucusu (EDI server): Bir EVD servisinin merkezinde olan sistem.

Onay kurumu-OK (certifying authority-CA): Kişilerin kimliğini güvenli olarak belirleyip elektronik kimlik belgelerini hazırlayan ve anahtar yönetimini sağlayan kuruluş.

Sayısal imza (digital signature): Elektronik ortamdaki yazışmalara eklenen, yazıyı gönderenin kimliğini ve gönderilen yazının iletim sırasında bozulmadığını kanıtlamaya yarayan bölüm. Sayısal imza, yazının içeriğine ve imzalayanın gizli anahtarına bağlı bir kriptografik yöntemle atıldığı için, sayısal imzanın doğrulanmasında, imzayı atanın açık anahtarı kullanılır.

Sayısal noter (digital notary): Bilgisayar ağlarında iletilen bilgileri tarafların isteği ile saklayıp, kendisine başvurulduğunda belgeleyebilen kuruluş.

Yasal erişim (lawful access): Devletin, açık anahtarlı bir kriptografik algoritma kullananların gizli anahtarlarına, yasaların gerektirdiği durumlarda ve yargı kararıyla ulaşabilme yetkisi.

Zaman damgası (time stamp): Bilgisayar ağlarında iletilen mesajlara eklenen ve mesajın yazıldığı zamanı güvenli olarak belgeleyen damga.

^(*) Vergi Denetmeni

GİRİŞ

Bilgi paylaşımında ve üretiminde büyük imkanlar sunan internetin, tüm dünyada yaygın olarak kullanılmasıyla birlikte, bu açık ve geniş ağın ticari amaçlarla kullanılıp kullanılamayacağı düşünülmüş ve sonuçta bu ortamda gerçekleştirilen ve "Elektronik Ticaret" diye adlandırılan yeni bir ticaret şekli ortaya çıkmıştır.

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak, toplumun tüm kesimlerinde bilgisayarın artık hayatımızın vazgeçilmez bir parçası olduğu bilincinin oluşması, ekonomik gelişmenin ve sosyal refahın sağlanmasında elektronik ticarete stratejik bir önem kazandırmaktadır.

Elektronik ortamda yapılan ticaretin nasıl vergilendirileceği konusunda hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yoğun bir tartışma sürüp gitmektedir. Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karşısında mevcut vergisel düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizliğin en önemli nedenlerinden birisi, elektronik ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırmasından dolayı, devletlerin kendi yasal düzenlemelerinin yeni ekonominin oluşturduğu global ticaret düzenini kavrayamamasıdır.

Gelişen bilgi teknolojilerinin beraberinde getirdiği elektronik ticaret kavramı, Türkiye için olduğu kadar tüm dünya içinde henüz oldukça yeni bir olgudur. Elektronik ticaret konusunda teknik, idari ve hukuki yapısını tamamlamış örnek bir ülke olmadığı gibi, uluslararası platformlarda da bir çok sorun yaşanmaktadır.

Bu bağlamda yapmış olduğumuz çalışma 3 ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde elektronik ticaretin tanımı, gelişimi ve elektronik ticaret türleri incelenecektir. Bu bölümde Avrupa Birliğinin e-ticaret konusundaki etkinliklerine de kısaca değinilecektir. İkinci bölümde ise elektronik ticarete vergileme sorunu Türkiye açısından ele alınacaktır. Bu kapsamda öncelikle uluslararası e-ticarete uygulanan geleneksel yöntemler incelenecektir. Bunu taki-

ben üçüncü bölümde elektronik ticaretin ortaya çıkardığı vergileme sorunları teknik ve yasal açıdan ele alınarak kısa değerlendirmelerde bulunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM**ELEKTRONİK TİCARET KAVRAMI****1 - GENEL OLARAK ELEKTRONİK TİCARET**

Elektronik ortamda yürütülen ticari faaliyetler İngilizcede e-trade, e-business gibi farklı kelimelerle de adlandırılabilir. İngilizce commerce, trade ve business kelimelerinin karşılığında Türkçe de genellikle ticaret kelimesini buluruz. Aslında bu üç kelimenin İngilizcede anlattığı olgular birbirinden biraz daha farklıdır. Commerce, ürün ve hizmetin belirli bir karşılık sonucunda el değiştirmesi anlamına gelen ticaret kelimesini anlatır. Bu terim siparişleri de kendi bünyesinde toplar. Türkçe'de iş anlamına gelen business kelimesinden çoğaltılan e-business terimi ise geniş ölçüler içerisinde elektronik ortamda iş yapılmasıdır. Bu terim pazarlamadan iletişime, satıştan desteğe, sipariştan teslimata kadar tüm iş süreçlerinin elektronik ortamda yapılmasını anlatır. Trade kelimesinden türetilen e-trade ise elektronik ortamda bir ürünün alım-satımının yapılmasıdır. Kısaca üç kelimeyi tekrar incelersek e-business (e-iş) genel iş dünyasının elektronik ortama taşınmasını, e-commerce (e-ticaret) pazarlama, sipariş gibi aktiviteleri de içeren ticareti, e-trade (e-alım/satım) ise ürün ve hizmetlerin alım ve satımı bölümünü tarif eder¹.

1.1 - Elektronik Ticaretin Tanımı

OECD tarafından yapılan tanımlamaya göre e-ticaret, genel olarak birey ve organizasyonların metin, ses, görsel imajları kapsayan dijital verilerin aktarımına dayalı olarak ticari faaliyetleri yerine getirmeleridir.²

E-ticaretin tanımı üzerine tam bir görüş birliğine varılamamıştır. Yeni bir kavram olduğu için değişik

¹ <http://www.supercadde.com/dukkana/lojistik/index.htm> (12.11.2005)

² ÖZBEK Aziz "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi". Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, S.148, Ağustos-2000, s.44

tanımlar yapılmaktadır. Kimilerine göre; elektronik araçlarla yapılan tüm ticari işlemler e-ticaret sayılırken, kimileri de sadece internet gibi açık ağlar üzerinde yapılan işlem ve ödemeleri e-ticaret saymaktadır. Uluslararası organizasyonlar ile bu alanda faaliyet gösteren bazı uluslararası kuruluşların e-ticarete ilişkin tanımlarından bazıları aşağıda belirtildiği gibidir.³

WTO'nun (Dünya Ticaret Örgütü) tanımına göre; E-ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır.

OECD'nin (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) tanımına göre; E-ticaret, kurumların ve bireylerin katıldığı ve metin, ses ve görsel imaj gibi sayısallaştırılmış verinin işlenerek, açık veya kapalı ağlar üzerinden iletilmesine dayanan ticaretle ilgili işlemlerdir.

UN-CEFACT (Birleşmiş Milletler İdari, Ticari ve Ulaşım İlgili Uygulama ve Usulleri Kolaylaştırma Merkezi) ise e-ticareti; iş, yönetim, ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için, yapılmış (structured) ve yapılmamış (unstructured) iş bilgilerinin; üreticiler, tüketiciler ve kamu kurumları ve diğer organizasyonlar arasında elektronik araçlar (Elektronik posta ve mesajlar, elektronik bülten panoları), www (word wide web) teknolojisi, akıllı kartlar, elektronik fon transferi, elektronik veri değişimi üzerinde paylaşılmaktadır şeklinde tanımlamıştır.

UNCITRAL (BM- Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu) e-ticareti, ticari aktiviteler kapsamında her türlü veri mesajının, EDI (Electronic Data Interchange), internet, e-mail gibi yöntemlerin yanında, telekopi ve fax gibi daha az karmaşık veri iletim yöntemleri kullanılarak elektronik ortamda değişimi olarak tanımlanmıştır.

Avrupa Komisyonunun 1997 yılında yapmış olduğu tanıma göre; e-ticaret, işletme faaliyetlerinin elektronik olarak yapılmasıdır. Bu faaliyet metin, ses

ve video verilerinin elektronik olarak işlenmesi ve aktarımına dayanmaktadır. E-ticaret bu boyutuyla mal hizmet alımı ödemelerinin dijital olarak yapılmasını kapsamaktadır. Bu faaliyetler hem mamulleri (tüketici malları, spesifik ekipmanları) ve hizmetleri (bilgi hizmeti, finansal ve yasal hizmetler) hem de geleneksel faaliyetleri (sağlık, bakım, eğitim) kapsamaktadır⁴.

Şimdiye kadar yapılan tanımların en geniş kapsamlısı Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre elektronik ticaret elektronik ortamda mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme, satış sonrası bakım, destek işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılmasıdır. Bir işlemin elektronik ticaret kapsamına girebilmesi için aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir.⁵

- Elektronik ortamda gerçekleşmelidir.
- İki veya daha fazla taraf arasında mal/hizmet alım satımı veya tanıtımı olmalıdır.
- Metin, ses ve görüntü şeklindeki sayısal bilgilerin işlenmesi ve saklanması temeline dayanmalıdır.
- Bir değer yaratmayı amaçlamalıdır.
- Ticari nitelikte bir işlem olmalı veya bir ticari işlemi destekleyecek nitelikte olmalıdır.

Değişik tanımlamaların ortak noktalarının bir araya getirilmesi neticesinde ulaşılabilecek genel tanımlamada e-ticaret; bireyler ve kurumların açık ağ ortamında (internet) yada sınırlı sayıda kullanıcı tarafından ulaşabilen kapalı ağ ortamlarında (intranet) yazı, ses ve görüntü şeklindeki sayısal bilgilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanan ve bir değer yaratmayı amaçlayan ticari işlemlerinin tümünü ifade etmektedir. Bu çerçevede, ticari sonuçlar doğuran yada ticari faaliyetleri destekleyen eğitim, kamuoyunu bilgilendirme, tanıtım-reklam vb. amaçlar için elektronik ortamda yapılan işlemlerde e-ticaret kapsamında değerlendirilmektedir.

³ UZUNOĞLU Hakan, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", Master Tezi, Ankara 2002, s.11

⁴ ÖZBEK, Aziz, s.44

⁵ GÜNEŞ İsmail, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu", 8.internet Konferansında Sunulacak Bildirinin 1.Taslak Çıktısı, s.2

Aslında, bu işlemler sadece ticaret alanında değil; fakat, tıp, eğitim, kamu hizmetlerinin sunulması, kamu ihaleleri, haberleşme, istihdam gibi konularda da uygulama imkanı bulunduğundan "Elektronik İş" olarak da adlandırılmaktadır.⁶

1.2 - Elektronik Ticaretin Gelişimi

Kişisel bilgisayarın evlere kadar girmesi ve bilgisayar ağlarının gündelik yaşamda mutlak yer edinmesine bağlı olarak, elektronik ticaret hacminde bu konuda faaliyet gösteren firma ve kuruluşlardan temin edilen bilgilerden yararlanarak yapılan araştırmalarda oldukça değişik tahminler bulunmaktadır.

Elektronik ticaretin geleceğine ilişkin tahminlere göre, 2007 yılında tüketicilerin %26'sı alışverişlerini elektronik ortamda gerçekleştirecektir. Buna ilave olarak önümüzdeki 10 yıllık dönemde internete dayalı elektronik ticaretin piyasa payının %2'den %50'ye yükseleceği tahmin edilmektedir.⁷

Elektronik ticaretin gelişimi konusunda giderek netleşen bir tablo karşımıza çıkmaktadır. Öncelikle ABD'nin belirlediği kurallara göre biçimlenen küresel bir düzen kuruluyor. E-ticaret açısından bakıldığında internet web sitelerinin %70'i ABD'de bulunmaktadır. Geriye kalanının %8'i Kanada'da %14'ü Avrupa'da %4'ü Asya-Pasifik bölgelerinde %2.3'ü Latin Amerika ve Afrika'da faaliyet göstermektedir.⁸ Bu nedenle elektronik ticaretin gelecekteki hacmi hakkında tahminde bulunurken, internetin dağılım hızını ve kapasitesini dikkate almak gerekir

Tüm bu tahminlerin arkasında yatan neden, internet kullanımında ve elektronik ticaret hacminde son yıllarda gözlemlenen artış oranlarıdır.⁹

TABLO-1: ABD'de İnternet Ticareti

	İNTERNET SATIŞLARI (milyar\$)	EKONOMİDEKİ ORANI(%)
TOPLAM	317	2,3
İMALAT	116	2,3
TOPTAN SATIŞ	168	3,1
HİZMETLER	33	1,3

1.3 - Elektronik Ticaret Çeşitleri

1.3.1 - Gerçekleştiği Ortam Yönünden

Elektronik ticareti, işlemlerin gerçekleştiği ortam yönünden ikiye ayırmak mümkündür. Birincisi, internet gibi açık ağlarda gerçekleştirilen elektronik ticaret, diğeri ise işletmelerin kendi faaliyetlerini yürütebilmek amacıyla bayileri ile veya belli sayıdaki müşterileri ile oluşturdukları kapalı ağlarda (intranet) gerçekleştirilen elektronik ticarettir. Network kelime anlamı olarak çalışma ağı manasına gelir. İki bilgisayarın birbirine bağlanması ile oluşabileceği gibi internet gibi milyonlarca bilgisayarın bir araya gelmesiyle de oluşabilir. Network'lere aslında bilgisayarların sosyal ortamları olarak da bakmak mümkündür. Network'süz bir bilgisayar günümüzde pek işlevsel bir yapı arz etmez. Bilgisayar ağı, bilgisayar ve benzeri sayısal sistemlerin belirli protokol altında iletişimde bulunmasını sağlayan sistemdir. Ağ üzerindeki bilgisayarlar, birbirlerinden çok uzakta olsalar bile aynı protokol sayesinde karşılıklı çalışabilirler. Karşılıklı çalışma, ağ üzerindeki iki sistemin uygulamaya dönük ortak prosesler yürütmesi olarak tanımlanabilir. İkinci türe örnek olarak EDI gösterilmektedir. Elektronik Veri Değişimi (EDI) farklı

⁶ ÖZTUNA COX Buket, "Avrupa Birliği Hukukunda Elektronik Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler", Pusula Yayınları, 2002, s.8

⁷ GÜNEŞ İsmail, s.3

⁸ EKİN Nusret, "Bilgi Ekonomisinde Elektronik Ticaret", İTO Yayınları, Ankara, Kasım-1998 s.99

⁹ GÜNEŞ İsmail, s.3

kuruluşların bilgisayarları arasında yapılanmış, standart hale getirilmiş veri transferidir.¹⁰

1.3.2 - Elektronik Ticarete Taraflar Yönünden

Elektronik ticarete taraflar dört ayrı başlıkta incelenebilir.¹¹

1.Firma-Firma (Business to Business "B2B"): Firmaların elektronik ortamda tedarikçiye sipariş vermesi, faturalarını temin etmesi ve bedellerini ödemesini gerçekleştirdiği elektronik ticaret türüdür. Bu kategoride ticari işlemler, e-ticaret cirosunun %90'nını oluşturmaktadır.

Yıllar	Firma-Firma İşlem Hacmi(milyar\$)
1999	145
2000	403
2001	953
2002	2,180
2003	3,950
2004	7,290

2.Firma-Müşteri (Business to Consumer "B2C"):

"World Wide Web - www" teknolojisindeki hızlı gelişmeler sonucu ortaya çıkan sanal mağaza uygulamaları ile internette firmaların elektronik ortam aracılığıyla bir çok ürünün doğrudan tüketiciye satışının yapılmasıyla gelişen elektronik ticaret kavramıdır.

Bu kategoriye örnek olarak, tüm dünyada elektronik ticaret konusunda en sık gösterilen başarı örneklerinden olan "Amazon.com" örneği verilebilir. Amazon.com internet üzerinde kitap pazarlama işine başladıktan sonra satışları her yıl katlanarak artmış ve artmaya devam etmektedir. 1996 yılından 1997 yılının ortasına kadar geçen sürede satışlarını %3006 oranında artırmıştır.

3. Firma-Kamu (Business to Government

"B2G"):

Firma ile kamu arasındaki ticari işlemleri kapsayan bu bölümde, kamu ihalelerinin internette yayınlanması ve firmaların elektronik ortamda elektronik ortamda teklif vermeleri ilk örneklerini oluşturmaktadır. Elektronik ticaretin yaygınlaşmasını desteklemek amacıyla kamunun vergi ödemeleri, gümrük işlemleri de sanal dünyaya taşınmaktadır.

4. Kamu-Tüketici (Government to Consumer

"G2C"):

Henüz yaygın örnekleri olmayan bu kategoride ehliyet, pasaport başvuruları, sosyal güvenlik primleri ile vergi ödemeleri, vb. uygulamalarla elektronik devlete geçişin sağlanması planlanmaktadır. İngiltere hükümeti daha önce, 2005 yılında tüm kamu hizmetlerinin elektronik ortamda yapılabileceği ve elektronik devlete geçişin tamamlanacağını duyurmuştur şu anda da bu konuda oldukça fazla gelişme göstermiştir. Ülkemizde ise, TBMM'de e-devlet konusunda tasarı ve kararların tartışıldığı bir bilgi grubu çalışmalarına devam etmektedir.

1.3.3 - Elektronik Ticaretin Kapsamı

E-ticaret ile ilgili bilgi teknolojileri, bilgi otoyolu, iletişim teknolojileri kavramları içiçe geçmiştir. Dolayısıyla, bir elektronik iletişimde e-ticaretin nerede başlayıp nerede bittiğini belirlemek güç olmaktadır. Tanımı gereği, her hangi bir ticari sonuç doğuran bir elektronik iletişim e-ticaret olarak kabul edilse de, örneğin firmalar arasında bilgi paylaşımı çoğu zaman ticari bir faaliyete temel teşkil ettiğinden e-ticaret olarak sayılabilecektir. Aynı şekilde, ticari ya da ekonomik sonuç doğuran sağlık, eğitim, kamu yönetiminde kolaylıklar gibi iletişim teknolojileri kullanımının e-ticaret sayılıp sayılmayacağı tartışmalıdır. Dolayısıyla sonsuz gibi görülen bilgi bulutu içerisinde, e-ticaretin sınırlarını belirlemek oldukça zordur. Ancak, e-ticaretin kapsamı, diğer bir değişle kapalı ve açık ağlar kullanılarak yapılabilecek iş ve ticaret aktiviteleri şu şekilde sıralanabilir;¹²

¹⁰ DEMİR Hamdi, "Elektronik Ticarete Vergileme", www.ceterisparibus.com/ekonomi/makaleler/ Elektronik Ticarete Vergileme.html, (15.11.2005)

¹¹ GÜNEŞ İsmail, s.4

¹² UZUNOĞLU Hakan, s.15

- Mal (taşınır, taşınmaz) ve hizmetlerin (bilgi servisleri, danışmanlık finans, hukuk, sağlık, eğitim, ulaştırma, vb.) elektronik alışverişi,

- Üretim planlaması yapma ve üretim zinciri oluşturma,

- Tanıtım, reklam ve bilgilendirme,

- Sipariş verme,

- Anlaşma yapma,

- Elektronik banka işlemleri ve fon transferi,

- Elektronik konşimento gönderme,

- Gümrükleme,

- Elektronik ortamda üretim izleme,

- Elektronik ortamda sevkiyat izleme,

- Ortak tasarım geliştirme ve mühendislik,

- Elektronik ortamda kamu alımları,

- Elektronik Para ile ilgili işlemler,

- Elektronik hisse alışverişi ve borsa,

- Ticari kayıtların tutulması ve izlenmesi,

- Doğrudan tüketiciye pazarlama,

- Sayısal imza, elektronik noter vb. Güvenilir Üçüncü Taraf (TTP) işlemleri,

- Sayısal içeriğin anında dağıtımı,

- Anında bilgi oluşturma ve aktarma,

- Elektronik ortamda vergilendirme,

- Fikri mülkiyet haklarının transferi.

1.3.4 - Elektronik Ticarete Ödeme Yolları

E-ticaretin günümüzde giderek yaygınlaşması, beraberinde kendine özgü yeni ödeme araçlarını gündeme getirmiştir. E-ticaretin gelişmesinin temel unsurlarından bir tanesi de bu ticarete uygun güvenli bir ödeme sisteminin oluşmasıdır. Hali hazırda e-ticaret adı altında gerçekleştirilen ticari işlemlerin büyük bölümünde ödeme aracı olarak kredi kartları kullanılmaktadır. Kredi kartlarının yanında otomatik vezne makineleri ve para vericileri, elektronik fon

transferi için satış noktası terminalleri gibi ödeme araçları da kullanılmaktadır. Yeni elektronik ödeme araçlarını genel olarak iki grupta toplamak mümkündür. Bunlar, kart tabanlı (prepared card based) ve yazılım tabanlı (prepared software based) elektronik paradır. Kart tabanlı elektronik para ürünleri üzerinde manyetik bir bant ya da mikroçip bulunan bir plastik karttır. Yazılım tabanlı elektronik para ürünleri ise, ağa bağlı bir bilgisayara yüklenen bir yazılım yoluyla bu bilgisayarların belleğinde belirli miktarda paranın sanal olarak saklanmasıyla ibarettir.¹³

Genel olarak yapılan bu gruplandırmanın daha geniş bir ifadesi şematik olarak aşağıdaki gibi gösterilebilir.¹⁴

1.4 - Avrupa Birliği'nin Elektronik Ticaret Konusundaki Etkinlikleri

1980'lerin başından bu yana Avrupa Birliği, Avrupa - Ağı kapasitesini geliştirmek amacıyla araştırma ve geliştirme ağırlıklı programlar düzenlemekte bu kapsamda EVD "Elektronik Veri Değişimi", (EDI – Electronic Data Interchange) sistemlerine ve belirgin olarak da TEDIS (Trade EDI System) girişimine destek vermektedir. 1994'de Avrupa Komisyonu'nun isteği ve bilişim teknolojileri sektöründen önemli şirketlerin desteği ile Avrupa Bilişim altyapısını geliştirmek üzere 10 konuda hedef uygulama çalışmaları başlatılmıştır. Çalışmalardan dördü (KO-Bİ.ler için Telematik Servisleri, Elektronik Sunum, Avrupa Kamu Yönetimi Ağı ve Şehir Bilgi Ağı) e-ticaretle doğrudan ilişkilidir. Avrupa Komisyonu, e-ticaret konusundaki çalışmaları örgütlemek amacıyla kendi altında açtığı birimler arasında bir görev dağılımı yapmıştır. E-ticarete yönelik AR-GE programlarının büyük bir bölümü DGXIII'e kayıtlıdır. Bu programlar, "Avrupa için Güvenli Elektronik Pazar" oluşturulmasına ve bütün e-ticaret çevrimini kapsayan güvenli genel modellemeye (secure generic modelling) yöneliktir.¹⁵

¹³ AKYAZI Haydar - ARPAK Uygur: Elektronik Ticarete Ödeme Araçları, Banka Mali ve Ekonomik Yorumlar, S.6, (Haziran 2000), s.5.

¹⁴ UZUNOĞLU Hakan, s.50

¹⁵ UZUNOĞLU Hakan, s.79

Avrupa Birliği, e-ticaret konusunda en yoğun çalışmalar yapan kuruluşların başında gelmektedir.

AB Komisyonunun 1997 de hazırladığı bildirimle e-ticaret planını yayımlamıştır. Bu planın amacı, AB için bir çatı planı ile Avrupa'da bu konuda oluşan görüşleri derleyip toplamak ve global bir konsensüs arama ve oluşturmaktır.¹⁶

Birliğin temel hedefinin e-ticaretin Avrupa'da hızla gelişmesini sağlamak olduğu belirtilmiş ve e-ticaretle ilgili çalışmalarda birbirini tamamlayıcı iki hedef belirlenmiştir. Bunlar, e-ticarete güveni oluşturmak ve Tek Pazara tam olarak girilmesini sağlamaktır. E-ticaretin gelişebilmesi için kullanıcıların ve iş çevrelerinin elektronik ortamda yaptıkları işlemlerin değiştirilmeyeceğine, engellenmeyeceğine emin olmaları gerekir. Komisyon, e-ticarete güveni ve güvenilirliği sağlayacak teknolojilerin Avrupa'da da ticari olarak bulunmakta ve geniş ölçüde kullanıldığını belirtmektedir.¹⁷

Komisyon, şifreleme teknolojileri ve ürünlerinin, kamu güvenliği gereklerini de gözönünde tutarak, serbest dolaşımını garanti altına almayı hedefleyen politikalar geliştirmeye çalışmaktadır. Bu konuda OECD'nin hazırladığı "Şifreleme İlkeleri" (Cryptography Guidelines), uluslar arası uzlaşmaya yönelik önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir. Komisyon, sayısal imzanın Tek Pazar da yasal kabulü konusunda bir çerçeve oluşturmayı planlamaktadır. Sertifikasyon otoriteleri için asgari ölçütleri oluşturma çalışmaları da bu kapsamda ele alınmaktadır. Komisyon, sayısal imza için Dünya çapında bir anlaşmanın gerekli olduğunu düşünmektedir.

AB, e-ticarete tek pazara tam olarak girilmesini sağlamayı ikinci hedefi olarak ortaya koymuştur. E-ticarete üye ülkelerin değişik çözümler ve uygulamalar geliştirmeleri etkin olmayan bir yol olarak görülmekte ve Tek Pazar'ın bütünlüğünü bozacak bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. Üye ülkele-

rin farklı uygulamalar yapmasını engellemek amacıyla "Şeffaflık Mekanizması Direktifi" hazırlanmıştır. Farklı uygulamalar yapılmasını önlemek kadar önemli görülen bir diğer çalışma da, tüm Avrupa'da uygulanacak uygun yasal bir çerçeveyi yaratmaktır. Birlik bunun yanında bilginin korunması, veritabanlarının yasal korunması ve uzaktan yapılan sözleşmelerle ilgili direktiflerde e-ticaretin gereksinimlerini gözönünde tutmuştur. Ayrıca değişik politika alanlarındaki tartışmaları canlandırmak için bir dizi danışma ve politika belgeleri yayımlamıştır. Bu alanlar, şifrelenmiş hizmetlerin yasal korunması, telif hakkı ve bağlantılı haklar, endüstriyel mal, ticari haberleşmeler, kamu ihaleleri ve işitme görme ve bilgi hizmetlerinde küçüklerin ve insan saygınlığının korunmasıdır.

E-ticareti düzenleyecek yasal bir çerçevenin ana çizgileri şu şekilde belirlenmiştir:¹⁸

- Düzenlemenin yararı için aşırı düzenleme yapılmamalıdır,
- Her düzenleme Tek Pazar özgürlüklerine dayanmalıdır,
- Her düzenleme iş hayatının gerçeklerini dikkate almalıdır,
- Her düzenleme genel çıkar hedeflerini etkin ve verimli bir biçimde karşılamalıdır.

Raporda yer alan prensipler ışığında, Komisyon, temiz ve tarafsız bir vergi ortamı yaratmak istediğini beyan etmiştir. Bu itibarla, e-ticaretin gelişebilmesi için vergi sistemlerinde açık, tarafsız ve önceden bilinen bir ortam oluşturma ve yasal kesinliği sağlamanın önemi kabul edilmekte ancak bu konuda yapılacak düzenlemelerin, geleneksel ticaretle karşılaştırıldığında ek yükler getirmemesi gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca hali hazırda uygulanan KDV üzerinde e-ticaret yüzünden oluşabilecek muhtemel olumsuzlukların mutlaka tespiti ve "bayt vergisi" olarak nitelendirilen verginin kesinlikle kabul edilmemesi görüşlerini de beyan etmişlerdir.¹⁹

¹⁶ ERSOY, Zeynep Elektronik Ticaret ve Ticaret Noktaları, İGEME, Ankara, 1999 s.54, [www.ceterisparibus.com/makaleler/Elektronik Ticaret ve Ticaret Noktaları.htm](http://www.ceterisparibus.com/makaleler/Elektronik_Ticaret_ve_Ticaret_Noktaları.htm) (10.11.2005)

¹⁷ UZUNOĞLU Hakan, s.81

¹⁸ ERSOY Zeynep, s.55

¹⁹ UZUNOĞLU Hakan, s.82

Komisyon, e-ticaretin küresel düzeyde gelişimi için, Tek Pazar'da e-ticaretin çeşitli bölümleri için yapılacak düzenlemelerin (şifreleme, sayısal imza, bilgi güvenliği ve gizliliği, sözleşme yasası, yeni elektronik ödeme araçları gibi) uluslararası işbirliğini içeren düzenleyici bir çerçeve içinde oluşturulması gerektiğini düşünmektedir.²⁰

Komisyon Nisan 1998'de e-ticaretin KDV ile gümrük açısından irdelendiği raporunu yayımlamıştır. Raporda; küçük paketler yoluyla yapılan ticarette bir artışın öngörülmesine rağmen, mevcut vergileme sisteminin (ithal edilen ülkede vergileme yapılması) devam etmesi gerekliliği belirtilmiştir. Temmuz 1998'de AB tarafından yayımlanan bir talimatta;

- Yeni hiçbir verginin e-ticarete yüklenmemesi (KDV sisteme adapte edilecektir),

- Dijital eşya ve hizmetlerin mal değil servis olarak kabul edilmesi, AB içinde yararlanılan servislerin, ki bu servis hizmetlerinin orijinin yeri ile fiziksel veya dijital olması göz önünde bulundurulmaksızın, AB içinde vergilendirilmesi.

- AB tarafından yurtdışında tüketilmesi amacıyla temin edilen hizmetlerin AB KDV'sinden muaf olması, fakat bu hizmetlerin girdilerinden KDV iadesi yapılması.

- Elektronik ortamda KDV beyanları ve ödemelerinin mümkün olması şeklinde konunun ana hatları betimlenmiştir. Adı geçen Komisyon tarafından Temmuz 1999'da yapılan bir basın açıklamasında, hizmetler için hizmetin yapıldığı yer kuralının değiştirilmesi amacıyla en kısa sürede bir kanun değişikliğinin gündeme getirileceği beyan edilmiştir. E-CLIP (Electronic Commerce Legal Issues Platform), AB Komisyonu DGIII'ün başlattığı ve finanse ettiği ESPRIT Programı kapsamında yer alan bir projedir. Projenin amacı, ESPRIT içinde yürütülen bilgi ve haberleşme teknolojileri pilot projelerine yasal konularda danışmanlık hizmeti vermektir.²¹

İKİNCİ BÖLÜM

2 - ELEKTRONİK TİCARETİN

VERGİLENDİRİLMESİ

E-ticaret 21. yüzyılın en önemli ekonomik gelişmelerinden biri olmasına rağmen, vergileme dahil bir çok alandaki belirsizlik e-ticaretin gelişmesini engelleyebilmekte ve bu tür sorunların çözümü git-tikçe önemli bir hal almaktadır.

Mükelleflerin hangi işlemler dolayısıyla, nerede, ne zaman ve ne miktarda vergi ödeyecekleri kanunda belirtilmiş olmalıdır. Bu kanunilik ilkesinin de bir gereğidir. Vergilemede belirlilik, kuralların açıkça ortaya konulmasını gerektirir. Vergileme alanında böyle bir belirlilik yoksa vergi mükellefleri bu faaliyetleri yapmaktan vazgeçebilirler. E-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili öneriler, elektronik ortamda transfer edilen bilgiyi esas alan "bit vergisi" gibi bir verginin uygulanması veya vergisiz olmasıdır. Bu görüşler e-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili herhangi bir belirlilik sağlasa da bu görüşler özellikle tarafsızlık ve etkinlik gibi vergi politikası kriterleri açısından tartışılmaktadır.²²

E-ticaretin vergisiz olması tarafsızlık ilkesine aykırıdır ve geleneksel fiziksel piyasaların aleyhine kurallarla eşit olmayan alan oluşturur. E-ticaretin vergisiz olması, devletin sunmuş olduğu eğitim, sağlık, güvenlik, refah ve diğer hizmetlerin finansmanına katkı yapmayacaktır. Uygulanacak olan "bit vergisi" ise her türlü işlemi aynı oranda vergilendirdiği ve ticareti bu verginin olmadığı alanlara kaydırabileceği için eleştirilmektedir. Bu durumda, konulacak olan vergileme ilkeleri ile bu olumsuzluklar ortadan kaldırılmalıdır.

Son yıllarda dünyada yaşanmakta olan baş dönürücü hızdaki ekonomik globalleşme, mal, hizmet, işgücü ve sermaye piyasalarının daha fazla entegre ve rekabetçi olmalarını teşvik ederek, ulusal ekonomik tabanları dikkate alarak kurulan vergi sistemleri üzerinde çok değişik etkiler yapmaktadır. Ekonomik

²⁰ ERSOY Zeynep, s.56

²¹ UZUNOĞLU Hakan, s.83.

²² Eser SEVİNÇ, "E-Ticarette Güvenlik", <http://www.ymm.net/vergirehberi/e-ticarette-guvenlik.htm>, (10.11.2005)

globalleşme, ulusal vergi sistemleri arasında dolaylı ve dolaysız bağımlılıklar oluşturmaktadır. Ulusal vergi sistemlerinin globalleşme ile ortaya çıkan yeni ekonomik düzene ayak uydurabilir hale getirilmesi gittikçe daha zorunlu hale gelmektedir. Ulusal ve uluslararası sermayenin kaçışını ve girişindeki engelleri ortadan kaldırmak için vergi türleri ve ekonomik faktörlerin hareketliliğindeki düzeye bağlı olarak uluslararası bazı önemli standartlar takip edilerek benimsenme zorunluluğu vardır. Günümüzde, globalleşme ile birlikte ekonomik sınırların kaktığı bir dünyada, ülkeler, vergi düzenlemelerinde diğer ülke uygulamalarını ve yapacakları düzenlemelerin uluslararası etkilerini daha fazla dikkate almaktadır.

E-ticaret, tarafların direkt temas olmaksızın elektronik ortamda bir araya gelmek suretiyle gerçekleş-tirdikleri bir ticaret şeklidir. E-ticaret fiziki mal ticareti ile karakterize edilen tarihsel, açık ve sabit coğ-rafi sınırlardan mahrumdur. E-ticaretin vergilendiril-mesindeki en önemli konu elektronik ortamda tes-lim edilen dijital mal ve hizmetlerden elde edilen kazancın vergilendirilip vergilendirilemeyeceğidir, zira e-ticaret, yapısı gereği devletlerin ayrı ayrı poli-tika belirleyerek, bunları tek başlarına uygulamala-rına imkan tanımamakta, coğrafi sınırları geçersiz kılması nedeni ile, devletlerin birlikte hareket etme-sini zorunlu kılmaktadır.²³

E-ticaretin vergilenmesi konusunda benimsenecek yaklaşımın ana ilkeleri konusunda ülkelerin ki-mi farklı öncelikleri olmakla birlikte temelde en azından gelişmiş ülkeler arasında görüş birliğinin olduğu söylenebilir.²⁴

2.1.Uluslararası Vergileme Sorunu

Elektronik ticaretin yaygınlaşmasıyla beraber hem vergi politikası hem de vergi hukuku alanında yeni gelişmelerin ve sorunların ortaya çıkması kaçınılmaz olmuştur. Elektronik ticaretin vergilendiril-mesi konusuna uluslararası düzeyde bir çözüm bu-lunması gerekir. Elektronik ticaretin vergilemesi ko-

nusuna uluslararası düzeyde ve mümkün olduğunca da mevcut vergileme ilke ve kavramlarına dayanıla-rak ortak bir çözüm bulunması fikri genel olarak ka-bul görmektedir.

Fiziki temelli bir ticaret ortamından bilgi temelli elektronik ortama kayışla birlikte vergileme konu-sunda üzerinde durulması gereken çok ciddi ve esaslı sorunlar karşımıza çıkmaktadır. Şu an yürür-lükte bulunan düzenlemelerin elektronik işlemlerin vergilendirilmesinde yetersiz kalacağını söyleyebil-riiz. Bu düzenlemelerin karşı karşıya kalınan yeni durumla uyumlaştırılması gerekmektedir. Belki kısa vadede vergi gelirlerinde çok ciddi düşüşler yaşan-mayabilir, ancak uzun vadede elektronik ticaretin adeta geometrik dizi şeklinde yükselmesinden kay-naklanan sorunlara çözüm bulmak giderek güçleşe-bilir.²⁵

2.2.Uluslararası Vergi Hukukunun Genel Kavramları ve Elektronik Ticarettte Vergileme İlkeleri

2.2.1. Gelirin Kaynağı İlkesi

Uluslararası vergilendirme alanında gelirin kay-nağına ilişkin kavramlar merkezi bir rol oynarlar. Çünkü, genel olarak, gelirin kaynağını oluşturan ül-kelerin kendi ulusal sınırları içinde elde edilen gelir-leri vergilendirme hakkına sahip oldukları kabul edilir. Çağdaş vergi sistemlerinde kural olarak ülke-ler tam mükellef kapsamında olan kendi mukimleri-nin gelirleri ile kimin tarafından yapılmasına bakıl-maksızın sınırları içerisinde yapılan faaliyetlerden doğan gelirleri vergilemektedir. Bu aşamada ortaya çıkan sorun gelir unsurlarının hem ikamet ülkesi hem de kaynak ülkesi tarafından çifte olarak vergi-lendirilmesidir. Buna istinaden genel olarak, iç hu-kuk düzenlemeleriyle dış ülkelerde ödenen verginin mahsubu ya da dış ülkelerde elde edilen gelirin ver-giden istisna edilmesi yöntemleriyle çifte vergilen-dirme önlenmeye çalışılır. Gelirin kaynağına ilişkin ilkeler dünyanın pek çok yerinde benzerlikler göste-rir. Bir genelleme yapmak gerekirse, gelirin kaynağını,

^{23 24} UZUNOĞLU Hakan, s.118, 119.

²⁵ CANGİR Niyazi, "Elektronik Ticaretin ya da İnternetin Vergilendirilmesi -II", Yaklaşım Dergisi, S.70, Ekim 1998, s.56.

geliri yaratan ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği yerin oluşturduğunu söyleyebiliriz.²⁶

2.2.2 İkametgah İlkesi

Gerçek kişilerin mali ikametgahı, genel olarak pek çok ülkede, objektif dış belirtilerden, bir kısım göstergelerden hareketle ekonomik ve sosyal ilişkilerin yoğunlaştırıldığı ülke ile bağlantı kurulmak suretiyle belirlenmektedir. Öte yandan, aralarında Türkiye'nin de bulunduğu bazı ülkelerde, bir kişinin bulunduğu ülkede bir takvim yılı içinde belirli bir süreden (çoğunlukla 6 ay ya da 183 gün) fazla oturması, söz konusu yıl bakımından o kişinin vergilendirilmesinde bir ölçüt olarak alınmaktadır. Bir kişinin bir ülkenin mukimi olup olmadığını belirlemede kullanılan 6 ay ölçütünün uygulanabilmesi için sınır geçişlerinin çok titiz bir şekilde izlenmesi ve kaydedilmesi gerekir. Bir ülkede fiziksel olarak belirli bir süre bulunmanın, yerleşilen yerin belirlenmesinde alınmasının temelinde, kişinin zamanını geçirdiği yer ile o kişinin gelirini en iyi şekilde kavrayacak vergisel egemenlik alanı arasında bir bağlantı olduğu kabulü yatmaktadır.²⁷

2.2.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi

Önleme Anlaşmaları

E-ticaretin vergilendirmesinde çifte vergilendirmeme ilkesine uymak önem taşımaktadır. Çifte vergilemeden kaçınma, tüketim vergilemesini düzenleyen genel ilke olup e-ticaretin gelişmesi ile doğrudan ilgilidir.²⁸

Devletlerin vergilendirme yetkilerini iç hukuk hükümlerine dayanarak sınırlandırmaları, çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından yeterli olmaktadır. Bu nedenle, devletler iki taraflı anlaşmalar yoluyla vergilendirme yetkilerinin çakışmasından doğan sorunları çözmeye çalışmaktadırlar. OECD tarafından hazırlanan çifte vergilendirmeyi

önleme anlaşmaları taslaklarında esas olarak ikamet ilkesi kabul edilmiştir. Bu ilke, kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini sınırlandırmak ya da tümüyle bertaraf etmek suretiyle, ikametgah ülkesine vergilendirme konusunda oldukça geniş yetkiler vermektedir. Anlaşmalarla, genellikle, bir akit devlet mukimine ödenen faiz, temettü ve gayri maddi hak bedelleri gibi gelirler üzerinden alınacak vergiler konusunda kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi ancak belirli oranlarla sınırlı olarak kabul edilmektedir.²⁹

2.2.4. İşyeri Kavramı

Vergi anlaşmalarında yer alan en önemli kavramlardan biri, "işyeri" kavramıdır. Mevcut vergi düzenlemelerin de coğrafi anlamda sabitlik veya bağlılık unsurunu içeren işyeri kavramının gerisindeki temel değerlendirme, ilgili ülkenin ekonomik hayatına vergileme hakkı doğuracak boyutlarda katılımı simgeledikleri anlayışına dayanmaktadır.³⁰

Türkiye'nin de taraf olduğu pek çok vergi anlaşmasında işyeri, "bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer" olarak tanımlanmıştır. Uluslararası vergilendirme alanında, bir akit devlet teşebbüsüne ait kazancın, söz konusu teşebbüs diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, sadece ilk bahsedilen devlette vergilendirilmesi öngörülmüştür. Öte yandan, eğer yabancı bir teşebbüs tanıma uygun bir işyeri vasıtasıyla bir başka ülkede ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olarak vergilendirilecektir. Diğer bir deyişle, uluslararası hukuk açısından, yabancı bir teşebbüs bir ülkede bir işyeri tesis etmediği sürece o ülkenin ekonomik yaşantısına tam olarak katılmıyor kabul edilecektir.³¹

²⁶ GÜNEŞ İsmail, s.5

²⁷ GÜNEŞ İsmail, s.6

²⁸ GÜNEŞ İsmail, s.6

²⁹ Eser SEVİNÇ, s.2

³⁰ GÜNEŞ İsmail, s.7

³¹ CANGİR Niyazi, s.113

2.3 – OECD Tarafından Belirlenen İlkeler

OECD, bünyesinde yapılan araştırmalar sonucunda, etkin ve uygun bir internet vergilendirmesi için dikkate alınması gerekli ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamıştır.³²

- Sistem adil olmalıdır. aynı durumdaki vergi ödeyenler benzer işlemleri yaptıklarında aynı şekilde vergilendirilmelidir.

- Sistem basit olmalıdır. Vergi otoritelerinin yönetim masrafları ve itiraz masrafları düşük tutulmalıdır.

- Kurallara açıklık getirmelidir. Bir işlemin vergi sonucu, önceden bilinmeli, vergi veren neyin vergilendirildiğini ve bu vergiyi nerede ödeyeceğini bilmelidir.

- Sistem etkin olmalıdır: Vergi kayıpları asgariye indirilmelidir.

- Ekonomik sapmalardan kaçınılmalıdır. Şirket kararları vergi yaklaşımlarından ziyade ticari amaçlarla verilmelidir.

- Sistem yeterli ölçüde esnek ve dinamik olmalıdır. Vergi kararları teknoloji ve ticari gelişmeleri izlemelidir.

2.4.Vergi Hukuku Kavramlarının Elektronik**Ticaret Açısından Değerlendirilmesi****2.4.1 Genel Olarak**

Türkiye’de yerleşik olan vergi yükümlüleri tam mükellefiyet esasına göre gerek yurt içi gerekse yurt dışı kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tümü üzerinden vergilendirilir. Buna karşılık, gayri mukim dar mükellefler yalnızca kaynağı Türkiye olan gelirleri üzerinden vergilendirilirler. Türkiye’nin kabul ettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile de, vergilendirme yetkisi çeşitli gelir unsurları bakımından anlaşmaya taraf olan ülkeler arasında paylaştırılmıştır. Bu anlaşmaların en önemli özelliği, gayri mukim bir kişi tarafından elde edilen ticari kazançların kaynak ülkede vergilendirilmesinin ancak söz konusu

kazançlar o ülkede faaliyette bulunan bir işyerine atfedilebiliyorsa mümkün olmasıdır.

Bütün bu kavramların en önemli unsuru Türkiye ile fiziksel ya da ülkesel bir bağlantıyı gerektirmesidir. En basit terimlerle ifade etmek gerekirse, gerçek kişilerin mukim sayılmasının temel koşulu Türkiye’de fiziksel olarak oturmalarıdır. Kurumlar bakımından ise, kurumlaşan yerin Türkiye olması ya da faaliyetlerini Türkiye’deki bir merkezden yürütme ve kontrol etmeleri gibi ölçütler kullanılmaktadır. Öte yandan, uygulamada ve yargısal içtihatlarda ikametgah ve gelirin kaynağına ilişkin sorunlar eninde sonunda biçimsel ölçütlere dayandırılarak çözümlenmeye çalışılmaktadır. Sözgelimi, gelirin kaynağı sözleşmenin imzalandığı ya da faturanın düzenlendiği yere bakılarak belirlenebileceği gibi; iş merkezi de yönetim kurulu toplantılarının yapıldığı yer esas alınarak belirlenebilir. İşyeri kavramı için de benzer şeyler söylenebilir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu ya da uluslararası hukuk anlamında bir işyerinin varlığı, sabit bir yerde konumlanmış irtibat bürosu gibi kullanılan bir yer aracılığıyla işletmecilik faaliyetinde bulunulup bulunulmadığına bakılarak kararlaştırılabilir. Burada vurgulanması gereken konu, bu tür biçimsel yaklaşımların işletmecilik faaliyetlerinin son derece esnek bir yapı içinde gerçekleştiği elektronik ticaret ortamında kolaylıkla manipüle edilmeye elverişli olmasıdır. Örneğin, sözleşmenin akdedildiği ya da uygulandığı yere ilişkin olarak öngörülecek teknik ya da hukuki koşullar, bir web sitesinin yapılandırma şekline bağlı olarak değiştirilebilir. Yönetim kurulu toplantıları sanal ortamda gerçekleştirilebilir. İşyeri olarak nitelenebilecek bir imkan, örneğin bir web sitesi, kolaylıkla bir yerden başka bir yere taşınabilir. İnternet ortamında bu tür biçime dayalı düzenlemeler vergi yönetimleri açısından çok ciddi ölçüde belirsizliklere neden olabilirken, vergi planlaması yapmak isteyenlere yeni fırsatlar sunabilecektir.³³

³² GÜNEŞ İsmail, s.7

³³ ANBAR Adem, “E-Ticarette Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (2) 2001, s.22

2.4.2. Kaynak ve İkametgah İlkelerinin Elektronik Ticaret Açısından Değerlendirilmesi

Günümüz dünyasında gelişen teknoloji ve piyasa sayesinde uluslararası yatırımcılar, hammadde kaynakları ve ucuz işgücü gibi maliyet unsurları ve düşük vergi oranları gibi teşvikleri dikkate alarak, en fazla karı elde edecekleri bölgeleri tercih etmektedirler.

Kişilerin mukim oldukları ülke dışında gelir getirci faaliyetlerde bulunmaları durumunda vergileme, gelirin türüne göre kaynak ve ikamet ülkesi ya da her ikisi tarafından yapılmaktadır. Ticari ve mesleki faaliyetlerin elektronik ortamda yapılmaya başlanması ile bu iki ilkeye ilişkin kuralların sorgulanmasını gerektirmektedir. Örneğin bir web sitesine evrensel çapta giriş imkanının bulunmasının, otomasyonun ve yüksek düzeyde bir devingenliğin anlamı, elektronik ticaret faaliyetlerinin çoğu zaman, piyasa ile yer itibarıyla fiziksel bir yakınlık kurmalarına gerek olmaksızın ve hiç bir yerde önemli ölçüde maddi donanım kullanmaksızın, ciddi miktarlarda gelir yaratabilme olanağını bulunmasıdır. Coğrafi konuma dayanan kaynak kurallarının getireceği en önemli risk, yüksek bir devingenliğe sahip faaliyetler (örneğin, yüksek değerli hizmet faaliyetleri) bakımından, vergi planlamasını kolaylaştırmak olacaktır.³⁴

Gerek ABD Hazine Bakanlığının raporunda, gerekse OECD'nin İşletme\Devlet Yuvarlak Masa Tartışmalarında ikametgah ve kaynak ilkesinden doğan sorunların yeni olmadığı bu sorunların sadece elektronik ticarete entegre edilemeyeceği vurgulanarak bu sorun üzerinde uluslararası bir uzlaşmayı başarmının kaynak ve ikametgah esaslarına dayalı ilkeler arasında dengenin sağlanmasına bağlı olduğu vurgulanmıştır.

İkametgah ilkesine ilişkin olarak üzerinde durulması gereken sorun gerçek kişiler bakımından yer-

leşmiş sayılmayı bir yerde 6 aydan fazla oturmaya bağlayan hükümlerdir. Belirli bir ülkede bir yıl içinde 6 aydan fazla oturanların o ülkede yerleşmiş sayılmasına ilişkin kurallara İnternet bağlamında baktığımızda, 6 ay ölçütünü savunmanın oldukça güç olduğu görülür. Gerçek kişilerin nerede mukim olduklarının belirlenmesinde coğrafi konumlarının esasa alınmasını tarihsel bir olgu olarak değerlendirmek gerekir. Günümüzde ise kişinin fiziksel konumu anlamını giderek yitirmektedir. Bugün teknoloji, neredeyse hayatın her alanında, bireylere, bulundukları coğrafi konumu bir an için bile terk etmelerini gerektirmeksizin bir başka ülkenin egemenlik alanında faaliyette bulunma olanağını sunmaktadır. Bir kişi, bilgi otoyolu vasıtasıyla, bir başka egemenlik alanına hiç bir sınır denetim mekanizmasına tabi olmaksızın, bir yıl içinde binlerce seyahat yapabilir. Vergi hukuku açısından mali ikametgah kavramını tanımlama sorunu 6 ay ölçütü yerine, genel olarak daha çok itibar gören yaşıntının ağırlıklı olarak sürdürüldüğü, sosyal ve kişisel ilişkilerinin yoğunlaştırıldığı, aile çevresinin bulunduğu yer gibi "olgulara" dayandırıldığında daha kolay çözümlenebilecektir.³⁵

2.4.3 - İşyeri Kurallarının Elektronik Ticaret Açısından Değerlendirilmesi

Türkiye'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre, İnternet ticari kazançları genel olarak ticari kazanç hükümlerine tabi olabilecek ve kaynak ülke tarafından bir işyerine atfedilebilmesi koşuluyla vergilendirilebilecektir. İşyeri kurallarını, İnternet işletmelerine kuramsal olarak uygulamak mümkün olmakla birlikte, uygulamada bunu gerçekleştirmek pek kolay olmayabilecektir. Bu noktada üzerinde durulması gereken hususlar İnternet üzerindeki sunucu (server), web sitesi veya web sayfasının işyeri sayılıp sayılmayacağıdır.

Konuyla ilgili aşağıdaki bilgiler sorunun daha iyi ortaya konulmasına katkıda bulunacaktır.³⁶

³⁴ GÜNEŞ İsmail, s.8

³⁵ DÖNMEZ Recai, "Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret", <http://home.anadolu.edu.tr/r.donmez>, (10.11.2005)

³⁶ GÜNEŞ İsmail, s.9

• “Sunucu” istenilen bir ülkeye konulabilir veya taşınabilir bilgisayarlara yerleştirilmek suretiyle belli aralıklarla yer değiştirebilir.

• Çeşitli ülkelerde bulunan sunuculara “mirror” web siteleri yerleştirmek suretiyle yapılan işlemin istenen adrese (siteye) yönlendirilmesi mümkündür.

• Web sayfalarının belli aralıklarla ve otomatik olarak başka ülkelerdeki web sayfalarına transfer olacak şekilde düzenlenmesi mümkündür.

• Web sayfasının içeriği ve sunucular mülk edinebileceği gibi kiralanabilir.

Yukarıda belirtilen bilgiler ışığında sanal ortamın, işyerinin varlığı için gerekli olan “işe ilişkin sabit bir yer” şartının gerçekleşmesine elverişli olmadığı ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple, web sitesi veya web sayfası ticari/meslek faaliyetinin yürütüldüğü bir yer olarak kabul edilse bile sabitlik şartı sağlanmadığı için sanal ortamda işyerinin varlığından söz edilmesi mevcut düzenlemelere göre mümkün görülmemektedir.

Elde edilen bir gelirin belirli bir işyerine atfedilebilmesi için ekonomik özü ön planda tutan bir yaklaşıma ihtiyaç olmasına karşın, gelirin bir web sitesine ne şekilde atfedilebileceğine ilişkin uluslararası düzeyde üzerinde uzlaşmaya varılmış bir yaklaşım henüz mevcut değildir. OECD’nin oluşturduğu Elektronik Ticaret Vergi Araştırma Grubu, hazırladığı tartışma raporunda, bir bilgisayar sunucusunun ya da bir başka donanımın varlığının kendiliğinden “işyeri” değerlendirmesi yapmaya ya da yabancı bir kişinin ticari faaliyette bulunduğu sonucunu çıkarmaya yol açmaması gerektiğini ifade etmiştir. Raporunda, bu tür değerlendirmelerin bir egemenlik alanı içinde yürütülen faaliyetlerin otomatik olarak ya da alışılmış usullerle yürütülüp yürütülmediğine bakılmaksızın, her olayın münferit olarak irdelenmesi sonucunda yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Bir başka deyişle, internet ya da iş yapmak amacıyla

oluşturulmuş özel ağlar, uluslararası işlemler dolayısıyla vergilendirme eşliğini yapay bir şekilde düşürmemelidir. Raporunda dikkat çekici bir başka husus da vergilendirme yetkisi ile gelirin kaynağına ilişkin sorunları birlikte ele alınmasının gerekliliğine işaret edilmesi ve elde edilen bir gelir uygun bir biçimde belli bir egemenlik alanına tahsis edilmediği sürece vergi yükümlülerinin biçimsel ve maddi ödevler altında bırakılmaktan kaçınılmasının önerilmesidir.³⁷

Sabit iş yerinin tanımını yapmak zorluklar içermektedir. Başlangıçta, sabit iş yeri fiziksel yer olarak görülüp, yayının yapılıp internet sunucularının (server) olduğu yerler, sabit iş yeri olarak görülmüşlerdir. Ancak internet sunucularının *aynalama* (mirroring) yöntemi ile farklı yerlerde bulunabilmesi, bu ilkeye olan bağlılığı azaltmıştır.⁴² OECD’nin konuyla ilgili çalışmalarında, sunucuların sabit iş yeri sayılmayacakları yaklaşımı giderek ağırlık kazanmaktadır. Çünkü, internet teknolojisinin gelişmesiyle sunucu ya da eşdeğerlerinin, dünya üzerinde fiziksel bir yerleşimi yerine uydular üzerinden de hizmet vermesi mümkün bulunmaktadır.³⁸

Bugün gelinen nokta, dolaysız vergilerin ikamet devletine, diğer bir ifadeyle e-ticaret ihracatçısı ülkelere, dolaylı vergilerin ise kaynak ülkesine, yani, e-ticaret ithalatçısı ülkelere tahsis edildiğini göstermektedir.³⁹

2.5 - Elektronik Ticaretin Türk Vergi

Hukukuna Etkisi

Vergiler konusunda devletlerin yaptıkları düzenlemeler genellikle coğrafi ölçülere dayanmaktadır. Elektronik ticaret hacminin genişlemesi ile birlikte ülkelerin Maliye İdareleri bu alandaki eksikliği giderici mevzuat çalışmalarında bulunmaya yönelmiş, bilgi teknolojilerinden istifade eden vergi mükelleflerinin kayıt ve belge düzenine ilişkin idare ile olan uyumsuzlukları da yavaş yavaş ortaya çıkmaya başlamıştır. Maliye idarelerinin görevi gerçek kişi veya

³⁷ CANGİR Niyazi, s.114

³⁸ GÜNEŞ İsmail, s.10

³⁹ ÖZ N. Semih, “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, s.99, www.ceterisparibus.com/makaleler/semih_oz.htm (15.11.2005)

kurumlarca, gelir elde edildiği anda ve yerde, o işlemi vergisel açıdan tam anlamıyla kavrayabilmektedir. Elektronik ortamda yapılan ticari işlemlerde, vergiyi doğuran olayın varlığını ortaya koyabilmek oldukça zor olmaktadır. 16.07.2004 tarihli 5228 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 28. maddesinde beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişinin elektronik ortamda düzenleneceği ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda gönderileceği ve bu iletinin tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan Kanunun 227. maddesi ile Maliye Bakanlığına niteliğini kendisinin belirlediği belgeleri elektronik cihazları kullanılmak suretiyle belge düzenlettirme yetkisi verilmiş ayrıca bu Kanunda defter, kayıt ve belgeler için öngörülen düzenlemelerin elektronik defter, elektronik belge ve kayıtlar içinde geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır. Belgelerin elektronik ortamda tutulması ile ilgili olarak çıkan bir hukuki uyuşmazlıkta; 1999 yılı defter ve belgelerinin kanuni defterlere işlenmemiş olduğunun idarece tespiti üzerine mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle vergi cezası kesilmesi olayında muhasebe kayıtlarının tasdikli defterlere kaydedilmemiş olması durumunun bilgisayar kayıtlarında mevcut olan alış faturalarındaki katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesine tek başına dayanak alınamayacağı gerekçesiyle kabul ederek cezalı tarhiyatı terkin eden İzmir 4. Vergi Mahkemesinin 16.10.2002 tarih ve E:2001/1214 K: 2002/1124 sayılı kararının idarece, davacının belgelerinin varlığı ve bilgisayar ortamında kayıtlı olmasının tek başına indirim hakkının kullanılmasına yeterli olmadığı, kayıtların defterlere yazılı olması gerektiği ileri sürülerek temyizi istenmiş; temyiz mercii Danıştay Dokuzuncu Dairesi 16.12.2004 tarih ve E:2003/1769, K:2004/6818 sayılı kararında; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 242. maddesinden bahsederek "...gelişen teknoloji gereği artık defterler dışında elektronik

ortamlarda yer alan kayıtlarında dikkate alınması gerektiği yönünde yeni hukuki düzenlemelere gidildiğini..." vurgulamış ; "...yükümlünün indirim konusu yaptığı vergileri yasal sürede kaydetmemiş olması nedeniyle resen takdire gidilmesi yerinde görülmele birlikte, yasal defterlere kayıt edilmeyen indirim konusu bilgilerin bilgisayarda kayıtlı ve bilgisayar kayıtlarının her an incelenebilme olanağı bulunmakta olup, bu hususların aksi idarece ileri sürülmediği gerekçesiyle, gelişen teknolojinin bir gereği olan bilgisayarlı muhasebe sistemi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. madde hükmü açısından oto kontrolün sağlanmış olduğuna ve resen araştırma ilkesi gereği ilk derece mahkemesinin bu kayıtları istemesi gerektiğine..." oybirliği ile karar vermiştir. Vergiyi doğuran olay devletin-vergilemenin temelidir. Vergi alacağı veya mükelleflerin vergi borçları, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın ortaya çıkması ve hukuki durumun tamamlanması ile doğar. İnternet üzerinde yapılan işlemlerde vergiyi doğuran olayın kavranabilmesi açısından, fiziki mallar gibi somut ürünlerin yanında enformasyon ve veri kaynakları gibi dijital ürünlerin alışverişinin de yapılabilir olması dolayısı güçlükler bulunmaktadır. Kurumlar vergisi, gelir vergisi, katma değer vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi...vs. vergiler yasalâşırken geleneksel ticaret yöntemleri esas alınarak tanımlamalar getirilmiştir. Örneğin, bir İnternet kullanıcısının bilgisayarında kullanmak üzere, dijital parası (elektronik para) ile yurt dışındaki bir banka aracılığı ile ödemelerini gerçekleştirmek suretiyle deniz aşırı ülkelerden birindeki bilgisayar sunucusu üzerindeki bir web sitesinden alışverişte bulunması durumunda, yukarıda anılan vergi kanunları açısından verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi...vb. tanımlamalar nasıl yapılacaktır? Kazanç nerede ve kim tarafından elde edilmiş sayılacaktır? Tüm bu konularda, geleneksel ticari yöntemlere uygulanmak üzere, vergi kanunlarımızdan vergisel çözümler üretmek olanaklı değildir.⁴⁰

⁴⁰ YALTI Billur, "Elektronik Ticarete Vergilendirme", İstanbul, DER Yayınları No: 357, 2003, s.289.

2.6- Elektronik Ticaret ve Gelir Üzerinden**Alınan Vergiler****2.6.1 - Elektronik Ticaret ve Tam Mükellefiyet**

İletişim teknolojisinin getirdiği yenilik elektronik ticaret ile birlikte bazı hallerde kişilerin yerleşik oldukları yerin belirlenmesi güçleştirmiştir. Daha doğrusu gelişmeler özellikle kurumları artık mukim oldukları ülkeyi belirleme konusunda inisiyatif kullanma konumuna getirmiştir. Örneğin ortakları ve yönetim kademesi (a) ülkesinde olan ancak (b) ülkesinde faaliyette bulunan (x) şirketinin (c) ülkesinde kurulması yönetim ve denetim kurullarının farklı ülkede toplanması mümkündür. Ülkeler mukimlik konusunda farklı kriter uyguladıkları ya da aynı kriteri farklı yorumladıkları için bu ve benzeri durumlarda çifte mukimlik sorunu ortaya çıkmaktadır. Uygulamada çifte mukimlik sorunu anlaşma hukuku ile çözüme kavuşturulmaktadır. Burada uygulanan kriter genellikle "etkin yönetim merkezi"dir.⁴¹

2.6.2 - Gelir Unsururu Olarak Ticari**Kazançların Türkiye'de Elde Edilmesi**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesi hükmüne göre, kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması halinde ticari kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılmakta ve vergilendirilmektedir. 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 belirlenmesine olanak yoktur. Bu nedenle, işletmeler yabancı bir ülkede bulunan bilgisayarlar üzerinden ticari varlıklarını sürdürmelerine rağmen, o ülkelerdeki işlemleri üzerinden mevzuat ve uluslar arası

anlaşmaların yokluğu nedeniyle vergilendirilmektedir. Ticari kazancın vergilendirilmesi anlaşma hukukunda da Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümlere paralel bir şekilde düzenlenmiştir. OECD Model Anlaşmasının 7. maddesinde dar mükellef statüsündeki mükelleflerin ticari kazançlarının kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilmesi, gelir mevzuatımızda olduğu gibi, söz konusu kazancın bir işyeri aracılığıyla elde edilmiş olması şartına bağlanmıştır. Bu prensip, bir teşebbüsün diğer bir devlette bir işyeri sahibi olmadan gerçek anlamda o ülkenin ekonomik hayatına iştirak etmiş sayılamayacağı, dolayısıyla anılan ülkenin vergileme hakkının doğmayacağı anlayışına dayanmaktadır. Bununla birlikte gerek Vergi Usul Kanununda ve gerekse anlaşma hukukundaki işyeri tanımı temelde ortak özellikler taşımaktadır. Bu ortak özelliklerden önemli bir tanesi de işyerinin fiziki ve coğrafi anlamda sabit bir yer olmasıdır. Bu şart sağlanmadığı takdirde vergileme hakkı ticari faaliyeti yürüten kişinin mukim olduğu ülkeye ait olmaktadır.⁴²

2.6.3 - Elektronik Ticaret açısından Gelirin Elde Edildiği Yer

Web siteleri aracılığıyla bu bilgisayarlar üzerinden yapılan ticari işlemlerin vergilendirilebilmesi için, işletmelerin bu bilgisayarların bulunduğu ülkede kalıcı bir yerleşime (Permanent Establishment) sahip olmaları gerekmektedir. O halde, bu bilgisayarların bulunduğu ülkede kalıcı bir yerleşime sahip olması ne demektir? Yalnızca veri kaynakları ve yazılım içeren web siteleri somut bir mülk olmadıklarından işletmeler açısından kendi baslarına kalıcı bir yerleşim yeri oluşturmazlar. Dolayısıyla, işletmelerin web siteleri işletmeler için bir işle iştirak merkezi olarak nitelendirilemez. İşletmelerin web sitelerinin bu işletmelerin kalıcı bir yerleşim yeri sayılabilmesi için web sitelerinin üzerinde bulunduğu bilgisayarların mülkiyetinin kendilerine ait veya kendilerince kiralanmış olması gerekmektedir. Aksi halde, işletmeler için bir ülkedeki bilgisayarın kullanımı

⁴¹ DEMİR Hamdi, "Elektronik Ticarete Vergileme", s.6, www.ceterisparibus.com/makaleler/elektronik_ticarete_vergileme.htm (15.11.2005)

⁴² DEMİR Hamdi, s.6

kendi basına kalıcı bir yerleşimi ifade etmemektedir. Bu daha çok o işletmeler için kaçamak bir liman niteliğindedir. Günümüz teknolojisi ile 10 dakika içerisinde bir bilgisayar üzerindeki web sitesine ait yazılım ve veri kaynakları bir başka ülkede bulunan bilgisayar üzerine kolayca aktarılabilir. Elektronik ticaret üzerine sınırlamalar getiren ülkeden diğer bir ülkeye web sitelerinin transferi söz konusudur. Hal böyle iken, işletmelerce web sitelerinin bulunduğu bilgisayarlara sahip olunması veya bunların kiralanması halinde web sitelerinin ülkeler arası nakli bir ölçüde engellenmiş olmaktadır. Herhangi 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 yeri sayılır. Örneğin müşterilerine yüz yüze temas olmaksızın dijital ortamda yazılım sunabilen işletmelerin web sitelerinin bulunduğu bilgisayarlar o ülkede işletmeler için kalıcı bir yerleşim yeri bulunduğu anlamına gelmektedir. Tabiatıyla, bu işletmeler açısından vergilendirme artık bir sorun teşkil etmemektedir. Anlaşma hukukuna göre, ticari ve mesleki kazançlarda kazancın elde edildiği ülke tarafından vergilendirilmesi mahiyet itibarıyla birbirinden farklı olmayan işyeri ve sabit yer kriterlerine bağlanmıştır. Anılan kriterlerin belirgin özelliği ise, coğrafi anlamda sabitliği gerektirmektedir. Bu özelliğin elektronik ticaretin gerçekleştiği sanal ortam ile uyumlu olmadığı açıktır. Kişilerin mukim oldukları ülke dışında gelir getirici faaliyetlerde bulunmaları durumunda vergileme gelirin türüne göre kaynak veya ikamet ülkesi ya da her ikisi tarafından yapılmaktadır. Ticari ve mesleki faaliyetlerin elektronik ortamda yapılmaya başlanması geleneksel kaynak ülkesi ve ikamet ülkesi vergilemesi ayırımını da etkilemektedir. Çünkü, bilişim teknolojisindeki gelişmeler kaynak ülkesi ve ikamet ülkesi vergilemesi konusunda bu ilkelerin geliştirildiği dönemin koşullarına göre oluşturulmuş olan dengeyi değiştirmektedir.⁴³

2.7. - Elektronik Ticaret te Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi mal ve hizmetlerin satışı üzerinden hesaplanır. Katma değer vergisi, işlemler üzerinden alınan vergilerdendir. Yürürlükteki haliyle KDV elektronik ticaret (e-ticaret) üzerinde hayli etkin bir konumdadır. Ancak, yine de uluslar arası işlemlerde uygulanabilirliğini artırmak için KDV Kanunu'na bazı ekleme ve düzeltmelerin yapılması kaçınılmazdır.⁴⁴

2.7.1. - Elektronik Ticarete Harcama

Vergilerinin Uygulanabilirliği

Teorik olarak internet üzerinden yapılan ticaret geleneksel ticaretle aynı vergi kanunları içinde değerlendirilmektedir. Ancak elektronik ticarete gerçekleşen işlemlerin vergilendirilip verilendirilmeyeceği veya nasıl yapılacağı tartışma konusudur. Günümüzde Avustralya ve Japonya hariç, Katma Değer Vergisi genel bir harcama vergisi olarak uygulanmaktadır. Katma Değer Vergisi uygulamasının yaygınlığında bu verginin oto kontrol mekanizmasına sahip olması, ekonomik gelişmeyi teşvik edici olması etkili olmuştur. İnternet ortamında yapılan mal ve hizmet alım satım işlemleri üzerinden katma değer vergisi veya diğer harcama vergilerinin ödenmesinde bir takım sorunlarla karşılaşmaktadır. Ürün nerede satılmıştır? , Ne zaman vergilendirilecek?, Vergilendirme hakkına kim sahip olacak? vs. Genel olarak internet ortamında mal ve hizmet talep edenler iki koşul altında harcama vergileri ödemedi kaçınabilirler: Satılan ürünün tüketiciye elektronik olarak sunulması durumunda, alıcı birey ve tüccarın ürünün oluşturduğu ülkede bulunmaması durumunda, gerçekleşir. İnternet ortamında sipariş edilip geleneksel yöntemlerle teslim edilen mal ve hizmetlerde harcama vergileri açısından fazla bir sorun oluşturmamaktadır. İnternet üzerinden dağıtılan ürünlerin sahip oldukları başlıca şu hususlar vergi denetimini zorlaştırmaktadır. İnternet vergi idareleri için işlemleri rapor eden banker ve broker gibi geleneksel araçların rolünü azaltmaktadır. İnternette bu

⁴³ DEMİR Hamdi, s.7

⁴⁴ DEMİR Hamdi, s.9

aracıların kalkması karşılıklı kontrol mekanizmasını kaldırmaktadır. Bir ürünün kaç kez satıldığının bağımsız olarak belirlenememesidir. Diğer bir ifade ile fiziksel ürünlerin sayısal ürünlere dönüştürülmüş türleri birçok kez satılabilirler. Örneğin bir müzik cd'sinin bir kopyası milyonlarca kopya halinde satılabilir. Satıcı satılan kopyaların sayısını kaydetmedikçe kopya sayısını denetlemek imkansızdır. Ayrıca, sayısal ürünlere yönelik işlemler arkalarında fiziksel kanıt bırakmazlar. Elektronik ticaretteki bu fırsatlar bireylere vergi kaçakçılığı için uygun ortam oluşturmaktadır. Özellikle elektronik para ile yapılan ödemelerde bu daha belirginleşmektedir. Vergi inceleme elemanları banka kaydı kredi kartı durumlarını inceleyebilirler ancak elektronik para gibi ödemeler isimsiz ve takip edilemez niteliktedir. Özellikle internet ortamında yapılan kıyı bankacılığı önemli bir vergi kaçırma olanağı sağlamaktadır. Elektronik ticaretin tamamıyla vergi dışı bırakılması vergide tarafsızlık ve adalet ilkeleriyle örtüşmemektedir. Ayrıca kamusal mal ve hizmetlerin temel finansman kaynağı olan vergi gelirlerinden vazgeçilmiş olacaktır.

KDV yönünden elektronik ticaret işlemler iki grupta incelenebilir.⁴⁵

- İnternet üzerinden sipariş edilerek teslim edilen fiziki mallar,
- Dijital ürünlerin online teslimi şeklinde sunulan hizmetler.

2.7.1.1. - İnternet Üzerinden Sipariş Edilen

Fiziki Mallar Açısından:

E-ticaret üzerinden yapılan işlemlerin bir çoğu fiziki malların teslimi ile sonuçlanır. Yürürlükteki mevzuata göre, KDV malların teslim edildiği yerde (ülkelerde) 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. Konuyla ilgili olarak yurt dışı gezi rehberi hazırlayarak bunları mutad yollarla ve/veya

internet üzerinden nihai tüketicilere satan bir gerçek kişinin Maliye Bakanlığından görüş talebine Bakanlık 07.08.2004 tarih ve 5501-2868 sayılı yazısı ile 193 sayılı Gelir vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamında gelir vergisinden istisna olan ve mutad ve süreklilik arz etmesi durumunda söz konusu faaliyetlerin katma değer vergisine tabi olduğu ve meslek erbabının da mükellefiyet kaydı tesis ettirmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.⁴⁶

2.7.1.2. - Dijital Ürünler ve Hizmetler

Açısından Tüketim Yeri Kuralı:

Başlıca sorun e-ticaret aracılığıyla 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 sağlamaktadır. Ottawa Konferansı'nda kabul edildiği üzere, tüketim vergileri, ancak tüketicinin yapıldığı yerdeki hizmetler üzerinden alınabilir. Yürürlükteki mevzuat bu konuda düzenlemeler içermekle birlikte özellikle e-ticaret alanında yapılacak bir takım ilavelerle daha tutarlı bir KDV sistemi getirilebilir. E-ticaret üzerinden yapılan işlemlerin büyük bir çoğunluğu firmalar arasında gerçekleşmektedir. "Reverse Charge" işlemleri olarak bilinen yabancı firmalar arası işlemlerde KDV müşteriye yansıtılmaktadır. Oysa Ottawa Konferansı ile bu sonuç çelişmektedir. Günümüzde nihai müşteriye e-ticaret yoluyla verilen hizmet ihmal edilebilir boyutlarda ise de gelecekte teknolojik gelişmeler sayesinde bu durumun tersine döneceği anlaşılmaktadır. Yazılım (Software), müzik ve video dosyalarının yüksek hızlarda transferi mümkün oldukça, e-ticaret yoluyla nihai müşterilere verilen hizmet hacmi ve değeri artacaktır. Malların tesliminin tersine dijital ürünlerin tesliminde gümrükten geçmek söz konusu olmadığı gibi işlemin gözle görülür (takip edilebilir) bir

⁴⁵ DEMİR Hamdi, s.10

⁴⁶ DEMİR Hamdi, s.11

belirtisi de bulunmamaktadır. Gerçekte, firmalarca işlemin kayda alınmasında ve devlet tarafından denetiminde de sorun bulunmamaktadır. Ancak, başka bir ülkedeki nihai tüketiciye yapılan satışlar bazı sorunlara yol açmaktadır. Aslında, KDV'nin bireyler tarafından beyan edilebilmesine, tarh ve tahakkuk etmesine kolaylık sağlayan yol ve yöntemler bulunmak suretiyle, anılan sorunlar çözüme kavuşturulabilir.⁴⁷

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3 - ELEKTRONİK TİCARETİN ORTAYA

ÇIKARDIĞI VERGİ SORUNLARI

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde görülen hızlı gelişmelerin, ölçek ekonomilerini yakalama ve ticari işlem maliyetini düşürmesi gibi avantajlarının yanında, aralarında vergileme olgusunun da bulunduğu birçok alanda kesinliğin olmaması, bu gelişmelerin en büyük engelini beraberinde getirmektedir.

Elektronik bir ortamda yapılan ticaretin nasıl vergilendirileceği konusu hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yoğun bir şekilde tartışılmaktadır. Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karşısında mevcut yasal düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizliğin temel sebeplerinden biri elektronik ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırması nedeniyle ulusların kendi yasal düzenlemelerinin yeni ekonominin oluşturduğu global ticaret düzenine cevap verememesidir.

Elektronik ticaret konusunda hukuksal yapısını tamamlamış örnek bir ülke olmadığı gibi, uluslararası platformlarda, vergileme alanında yapılan tartışmalar da devam etmektedir. Elektronik ticaretin ortaya çıkarmış olduğu vergi sorunlarını genel yapısı itibarıyla teknik sorunlar ve yasal sorunlar olmak üzere 2 başlık altında toplayabiliriz.⁴⁸

3.1. - Teknik Sorunlar

Elektronik ticaretin gerçekleştiği internet ortamı bir çok açıdan vergi denetimini güçleştirecek özellikler taşımakta ve bunun sonucu olarak da vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya elverişli bir ortam yaratmaktadır. İnternet ortamında gerçekleşen elektronik ticarete bilgi kaynakları ortadan kalkmakta ve bilgiye erişim konusunda bazı güçlüklerle karşı karşıya kalınmaktadır.⁴⁹

3.1.1. - Mükellef Ve Mükellefiyetin

Belirlenmesindeki Güçlükler

Vergilemede birincil bilgi kaynağı mükellefin kendisidir. Fakat mükellef ve mükellefiyetin belirlenmesinde problemler devam etmektedir. Örneğin, internet ortamında bir kişinin hiç bir ilişkisinin bulunmadığı bir ülkeyi adres olarak göstermesi ve bir başka firmaya ait unvan ve markaları kullanması mümkün olup bunun uygulamalarıyla da karşılaşmaktadır. Sistemin şu anki işleyişinde kişilerin adres olarak gösterdikleri yerlerin gerçekten o kişilere ait olup olmadığını denetleyen bir mekanizma olmadığı gibi vergiye tabi işlem ile mükellef arasında bağlantı kurulmasını güçleştirmektedir.⁵⁰

3.1.2. - Defter ve Belge Düzeni

Tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da mevcut yasal düzenlemeler işlemlerin kağıda dayalı olarak yürütüleceği varsayımına dayanmaktadır. Bu nedenle sanal ortamdaki defter ve muhasebe kayıtları ile sanal ortamda düzenlenen belgeler kağıda aktarılmadığı sürece geçerli kabul edilmemektedir. Bu gün için elektronik ortamda transfer edilen belgelerin ve tutulan kayıtların vergi hukuku yönünden geçerliliği yoktur.

Defter ve muhasebe kayıtları belgelere dayandığından elektronik ticaret ortamında belge düzeni konusundaki sorunların aşılması halinde defter ve muhasebe düzeni konusundaki sorunlar aşılmış olacaktır.

⁴⁷ DEMİR Hamdi, s.12

⁴⁸ DEMİR Hamdi, s.13

⁴⁹ GÜNEŞ İsmail, s.11

⁵⁰ GÜNEŞ İsmail, s.12

Elektronik ticaret ortamında belge düzeni konusundaki karşılaşılabilecek sorunlar,

- Sistemde kullanılan belgelerin kontrol edilerek kayıt dışının önüne geçilmesi
- Alıcı ve satıcının yüz yüze gelmediği bu ortamda kişilerin kimlikleri konusundaki bilgilerin doğruluğunun garanti edilmesi, böylece sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinin önlenmesi.⁵¹

Bu iki sorunun aşılması için belge düzeni konusunda mevcut işleyişteki işlevlerin elektronik ortama uyarlanması gerekmektedir. Bu bağlamda, mükelleflerin bu konuda yetkilendirilmiş ve teknik koşulları Maliye Bakanlığının koordinasyonunda belirlenmiş web sitelerinden belgelerini temin etmeleri şeklinde bir senaryo üzerinde çalışılabilir. Buna göre web sitelerinin görev, yetki ve sorumlulukları anlaşmalı matbaalara paralel bir şekilde düzenlenebilir. Mükellefler bir başkasının bilmesine imkan olmayan özel şifrelerini kullanarak anlaşmalı web sitelerinden belgelerini alabilirler. İçereceği bilgiler ve formatları ilgili mevzuat hükümleri uyarınca belirlenmiş olan bu belgelere ilişkin hem anılan sitede saklanması hem de Maliye Bakanlığının göstereceği elektronik adrese gönderilmesi sağlanabilir.⁵²

Bilgilerin doğruluğu, gizliliği konusunda bilgi bütünlüğünün korunması elektronik imzanın özel çeşidi olan "sayısal-dijital imza" sayesinde sağlanır. ABD'de geçerliliği kabul edilen elektronik imza ile bu şekilde imzalanan, ticari değeri olan ya da olmayan elektronik belgeler hukuki yükümlülük doğurabilecek,⁵³ sisteme duyulan güven olan güven artacak ve kullanıcının sistemden beklentileri karşılanabilecektir.

3.1.3. - Vergi Matrahının Belirlenmesi

Bilindiği üzere, gelir vergilemesinde matrah, gelirin safi miktarıdır. Vergi matrahının belirlenmesi

gayri safi kazancın ve giderlerin belirlenmesini kapsamaktadır. Elektronik ortamda yapılan ticari faaliyetlerde matrahın belirlenmesi sırasında özellikle kaynak ilkesi konusunda problemler yaşanmaktadır. Kaynak ülkesi işyerine atfedilebilen ticari kazancı vergileyeabilmektedir. Anlaşma hukuku, merkez ile şube veya şubelerin kendi aralarındaki işlemlerinden doğan kazancın bölüşümü emsal bedel esasına (Arm's length principle) göre yapılmasını öngörmektedir. İşyerinin safi kazancın belirlenmesinde işyeri için yapılan giderlerin indirilmesi mümkündür. İnternet ortamında yürütülen faaliyetlerde geleneksel merkez-şube örgütlenme biçimine bağlı kalmadan işlerin organize edilmesi mümkün olduğundan birden fazla şubeyi ilgilendiren giderlerin şubeler arasında paylaşımında ilave güçlüklerle karşılaşılacaktır.⁵⁴

3.2. - Yasal sorunlar

Günümüzde, uluslararası elektronik ticaretin etkin bir şekilde yürütülmesini olanaklı kılacak yada destekleyecek kapsamlı bir hukuki çerçeve bulunmamaktadır. Hukuki altyapının kurulması sürecinde kanunen tanımlanması gereken bazı kavramlar ve oluşturulması gereken bazı kurumlar söz konusudur.⁵⁵

a-Elektronik imza: Bir bilginin üçüncü tarafların erişimine kapalı bir ortamda, bütünlüğü bozulmadan (bilgiyi ileten tarafın oluşturduğu orijinal haliyle) ve tarafların kimlikleri doğrulanarak iletildiğini elektronik veya benzeri araçlarla garanti eden harf, karakter veya sembollerden oluşmuş bir seti ifade eder.

b-Onay kurumu : Mesaj gönderici veya alıcının kimliklerinin belirlenmesi için üçüncü kişi veya kurumlarca dijital sertifika düzenlenmesi gerekir. Bu sertifikaları düzenleyen kurumlar "Sertifika Otoritesi" ya da "Onay Makamı" olarak adlandırılmaktadır.

⁵¹ GÜNEŞ İsmail, s.12

⁵² GÜNEŞ İsmail, s.12

⁵³ CANGİR Niyazi, s. 104

⁵⁴ GÜNEŞ İsmail, s.13

⁵⁵ GÜNEŞ İsmail, s.13

c-Elektronik noter: Elektronik ticarete, onay kurumlarının yanı sıra gerçekleştirilen ticari işlemi geleneksel noterlik sistemine benzer şekilde onaylayan, işlemin zaman boyutuna geçerlik kazandıran elektronik noterlik gibi bir mekanizmanın oluşturulması söz konusu olabilecektir.

Elektronik ticaretin ulusal mevzuat ve anlaşma hukuku çerçevesinde değerlendirildiğinde vergi hukukunun temel kavramları olan ikametgah, işyeri ve kaynak ilkelerinin ortaya çıkardığı sorunlar gelirin ve harcamaların vergilendirilmesinde karşımıza çıkmaktadır.

3.2.1. - Elektronik Ticaret ve Harcamalar

Üzerinden Alınan KDV Uygulaması

Ülkemizde dahil olmak üzere bir çok Avrupa ülkesinde genel tüketim vergisi olarak Katma Değer Vergisi uygulanmaktadır. Mevcut KDV sistemleri, mal teslimleri ve özellikle de hizmet ifalarının büyük ölçüde ülke sınırları içerisinde gerçekleştiği dönemlerde geliştirilmiştir. Bu yapı içerisinde, örneğin bir hizmetin nerede vergilendirileceği hususu işlemi yapan kişinin bulunduğu yer veya hizmetin yapıldığı yer esas olarak belirlenmiştir. Elektronik ticaret bu ticaretin yapısını değiştirmektedir.

Elektronik ticaret ile birlikte KDV uygulamalarında ortaya çıkabilecek sorunlar büyük ölçüde işlemin niteliği ve işleme taraf olanların kimliğine bağlı bulunmaktadır. Elektronik ticaretle bağlantılı KDV sorunları ülkelerarası mal teslimleri ve özellikle de hizmet ifaları ile ilgili olarak beklenmektedir.⁵⁶

Harcamalar üzerinden alınan vergilerle ilgili olarak dört ana perspektiften söz edilmektedir.⁵⁷ Birinci perspektife göre, elektronik ortamın bir serbest ticaret bölgesi olarak değerlendirilmesi ve vergi dışı bırakılmasıdır. Elektronik ortamın bir serbest bölge kabul edilerek vergi dışı bırakılması, aynı ticari işlemi geleneksel yollarla yapan taraflar aleyhine rekabet eşitsizliği doğuracaktır. Bu durum ise verginin

en temel ilkesi olan, adalet-genellik ilkesine aykırı bir sonucun ortaya çıkmasına neden olacaktır.

İkinci perspektife göre, elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda bir dolaylı vergi olarak önerilen "bit vergisi" ile elektronik ortamda transfer edilen bilginin hacmi esas alınarak vergileme yapılması önerilmiştir. Bu öneri, mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinden ziyade, satış esnasında kullanılan bilgilerin vergilendirilmesini öngörmektedir. Bit vergisinde matrahı, gönderilen veriler oluşturacaktır. Bu vergileme türünde bilgi kaynakları arasında ayırım yapmadan ticari olsun olmasın her türlü bilgiyi aynı oranda vergilendirdiği için eleştirilmekte ve genel olarak kabul görmemektedir. Ancak bit vergisi sadece elektronik noterlerce yapılan işlemlerde ve damga vergisi yerine kullanılan özel bir elektronik ticaret vergisi olarak düşünülebilir.

Üçüncü perspektifte ise, mevcut vergi mevzuatına göre vergilendirmenin yapılmasıdır. Bu durumda vergiden kaçınma ve vergi kaçırma amacıyla olan vergi mükelleflerine yasal boşlukların bırakılmasına neden olacaktır. Ayrıca elektronik ticaret ortamının mevcut kanunla takibi ve denetimi mümkün değildir.

Dördüncü perspektif, vergi kanunları ve uluslararası vergi anlaşmalarına elektronik ticaret için yeni hükümler konularak vergilendirilmesi ve gerekirse yeni vergilerin ihdası;

Vergi kanunlarında ve vergi anlaşmalarında elektronik ticarete uygun düzenlemeler yapmak, şimdilik en uygun çözüm olmaktadır. Düzenleme yapılınca dek yürürlükteki vergi kanunları ile elektronik ticaretin vergilendirilmesinde vergisel sorunlar karşımıza çıkmaktadır.⁵⁸

SONUÇ

Son yıllarda internet olgusunun gelişmesi ile sany toplumunun temel kurumları ciddi sarsıntılar geçirmekte, elektronik ticaret ile birlikte zaman ve

⁵⁶ GÜNEŞ İsmail, s.14

⁵⁷ GÜNEŞ İsmail, s.14

⁵⁸ GÜNEŞ İsmail, s.14-15

⁵⁹ Çilkoparan, Yusuf. "Elektronik Ticaret ve Vergi", Vergi Dünyası, S.243, Kasım 2001, s.222-223

mekan kavramı değişmektedir. Bilişim teknolojisi ve bunun somut yansıması olan internet olgusunun ve bu olgunun beraberinde getirdiği en önemli kavram olan elektronik ticaret, hemen tüm alanlarda geleneksel yapıyı değiştirme potansiyeli taşımaktadır. Bu bağlamda nesnel düzlemde sanal düzleme taşıyan pazar yerleri ile en büyük değişimin dağıtım ve alım/satım biçimlerinde olması kaçınılmazdır.

Globalleşme, ve internetin vergi politikası ve vergi hukuku alanında da önemli değişimlere yol açacağı şüphesizdir. Öncelikle, teknolojik gelişmeler hem mükelleflere vergiden kaçınma/vergi kaçırma konusunda yeni kolaylıklar sağlamak hem de vergi idaresinin denetim olanağını güçleştirmektedir. Aynı zamanda elektronik ticaret ülkeler arasında vergileme hakkının bölüşümü ile bağlantılı sorunlara da yol açmaktadır. Yani, hem vergi pastası küçülmekte hem de pastadan hangi ülkenin ne kadar pay alacağı sorunu gündeme gelmektedir. Pastadan ülkelerin yeni durumda hangi ilkelere göre pay alacakları vergi hukukunun öncelikli konuları arasında yer almaktadır.

Yukarıda üç bölüme ayırarak yaptığımız çalışmada; öncelikle günümüz için oldukça hızlı gelişen e-ticaret kavramını türleriyle birlikte açıklamaya çalıştık. Yaptığımız açıklamalardan da görüleceği üzere e-ticaret oldukça teknik ve geniş bir kavramdır. Ayrıca bu bölümde günümüzün en büyük uluslararası örgütü olan Avrupa Birliğinin bu konudaki etkinliklerine de kısaca değindik. İkinci bölümde ise uluslararası vergilendirme ilkelerinin yanı sıra ülkemizde e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda yapılan değişiklikler ve uygulamadan kısaca bahsettik. Bu bölümde ayrıca dolaylı vergiler içerisinde en büyük paya sahip olan KDV açısından da ayrı bir değerlendirmede bulunduk. Üçüncü ve son bölümde ise e-ticaretin vergileme de ortaya çıkardığı sorunları teknik ve yasal olmak üzere iki başlık altında incelemeye çalıştık.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar doğrultusunda elektronik ticaretin global bir olgu olduğu ve bu itibarla elektronik ticaret ile bağlantılı diğer konularda olduğu gibi vergileme konusunda da global bir çö-

züm bulunmasının zorunluluğu öne çıkmaktadır. Her ülkenin kendi başına geliştireceği çözümlerin diğer ülkeler tarafından benimsenmediği sürece sorunun çözümlenemeyeceği açıktır. Ayrıca, ortak çözüm arayışında vergi idarelerinin yanı sıra özel sektörün aktif katılımının ve katkısının sağlanması gerekir.

Elektronik ticaretin vergilemesi konusunda ülkelerin ortak bir yaklaşım geliştirmeleri sorunun mahiyeti gereğidir. Bu çerçevede, gerek vergi politikasının belirlenmesinde gerekse elektronik ticaret kaynaklı vergi hukuku ile ilgili problemlerin çözümünde karşılıklı yardımlaşma ve dayanışmaya ihtiyaç bulunmaktadır. Bununla birlikte, soruna ortak bir çözüm bulunması gerekliliği ülkelerin mali özerkliğine de zarar vermemelidir.

Tüm dünya için olduğu gibi ülkemiz içinde yeni bir olgu olan elektronik ticaret konusunda, ülke olarak henüz büyük kayıplarımız yoktur, ancak tüm gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin, bu alanda çalışmaları ve gelecekte ticari ilişkilerini sanal ortamda gerçekleştirme amaçlarını ifade ettikleri düşünüldüğünde vakit kaybının ülkemizin zararına olduğu açıkça görülmektedir. Özellikle dünya ticaret hacminden daha fazla pay alarak sürdürülebilir bir kalkınma amacıyla olan Türkiye'nin, bu konudaki uluslararası çalışmaları yakından takip etmesi, kural ve ilkelerin belirlenmesi noktasında rol alma gayreti içinde olması gerekir. Bunun içinde gerekli olan teknik ve idari yapının yeni bilgi teknolojileri ile donatılması şarttır.

Elektronik ticaret konusunda gerekli teknik, idari ve hukuki yapılanmasını hızla tamamlamış bir Türkiye'nin ekonomik ve sosyal kalkınma yolunda çok önemli bir adım atmış olacağı kuşkusuzdur.

KAYNAKÇA

AKYAZI Haydar - **ARPAK** Uygur: Elektronik Ticarette Ödeme Araçları, Banka Mali ve Ekonomik Yorumlar, S.6, (Haziran 2000)

ANBAR Adem, "E-Ticarette Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (2) 2001

CANGİR Niyazi, "Elektronik Ticaretin ya da İnternetin Vergilendirilmesi -II", Yaklaşım Dergisi, S.70, Ekim 1998

ÇILKOPARAN, Yusuf. "Elektronik Ticaret ve Vergi", Vergi Dünyası, S.243, Kasım 2001

DEMİR Hamdi, "Elektronik Ticarete Vergileme", [www.ceterisparibus.com/ekonomi/makaleler/ Elektronik Ticarete Vergileme.htm](http://www.ceterisparibus.com/ekonomi/makaleler/ElektronikTicareteVergileme.htm)

DÖNMEZ Recai, "Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret", <http://home.anadolu.edu.tr/r.donmez>

EKİN Nusret, "Bilgi Ekonomisinde Elektronik Ticaret", İTO Yayınları, Ankara, Kasım-1998

ESER Sevinç, "E-Ticarete Güvenlik", [http://www.ymm.net/vergirehberi/e-ticarete guvenlik.htm](http://www.ymm.net/vergirehberi/e-ticarete-guvenlik.htm)

ERSOY, Zeynep Elektronik Ticaret ve Ticaret Noktaları, İGEME, Ankara,1999 s.54, [www.ceterisparibus.com/makaleler/Elektronik Ticaret ve Ticaret Noktaları.htm](http://www.ceterisparibus.com/makaleler/ElektronikTicaretveTicaretNoktaları.htm)

GÜNEŞ İsmail, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu", 8.internet Konferansında Sunulacak Bildirinin 1.Taslak Çıktısı

ÖZBEK Aziz "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi".Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, S.148, Ağustos-2000

ÖZTUNA COX Buket, "Avrupa Birliği Hukukunda Elektronik Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler", Pusula Yayınları, 2002

ÖZ N. Semih, "Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, s.99, www.ceterisparibus.com/makaleler/semih_oz.htm

UZUNOĞLU Hakan, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", Master Tezi, Ankara 2002

YALTI Billur, "Elektronik Ticarete Vergilendirme", İstanbul, DER Yayınları No: 357, 2003

Yaralanılan İnternet Adresleri:

<http://www.ceterisparibus.com>

<http://www.supercadde.com/dukkani/lojistik/index.htm>

<http://www.ymm.net/>

<http://home.anadolu.edu.tr>