

E-TİCARETE İLİŞKİN KDV UYGULAMASI ve SORUNLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ¹

ASSESSMENT OF VAT IMPLEMENTATION AND PROBLEMS RELATED TO E-COMMERCE



Saadet Turan BOZKURT*



Emre BOZKURT**

ÖZ

İçinde bulunduğumuz dönemi ifade etmek için kullanılan “bilgi çağı” sosyal yaşamın farklı alanlarında yenilikler sunarken, ticaretin işleyişinde de köklü değişiklikler getirmektedir. Bu yeni çağın ticaretinde her geçen gün daha fazla yer almaya başlayan elektronik ticaretin, gelecek yıllarda hacminin büyümeye devam edeceği öngörülmektedir. Bu çalışmada, elektronik ticaretin büyüyen hacmine cevap verecek vergi usul ve esasları oluşturulurken ortaya çıkan sorunlara yer verilmektedir. Ayrıca mevcut vergi düzenlemelerinin, harcamalar üzerinden alınan bir vergi türü olan KDV’nin elektronik ticarete uygulamasındaki sorunları değerlendirmekte ve çözüm önerilerinde bulunmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Elektronik Ticaret, Vergilendirme, Katma Değer Vergisi (KDV)

Jel Sınıflandırma Kodları: K0, Z0.

ABSTRACT

The information age, which is used to express the current period, introduces innovations in different areas of social life and brings fundamental changes in the functioning of trade. Electronic commerce, which has become more and more involved in the trade of this new age, is expected to continue to grow in the coming years. This study uncovers the issues that arise during the establishment of tax procedures and principles to respond to the growing volume of electronic commerce. In addition, it focuses on the taxation of electronic commerce and evaluates the problems in the implementation of the current tax regulations, VAT, which is a type of tax on expenditures, and proposes solutions.

Keywords: Electronic Trade, Taxation, Value Added Tax (VAT)

Jel Classification Codes: K0, Z0.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, saadet.turan@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-2586-9186

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, emre.bozkurt@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-7176-2334

Turan Bozkurt, S., Bozkurt, E. (Ekim 2020). E-Ticarete İlişkin Kdv Uygulaması ve Sorunlarının Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 253, (30-42).

¹ Bu çalışma “E-Ticarete İlişkin KDV Uygulaması ve Sorunlarının Değerlendirilmesi” adlı yüksek lisans tezinin gözden geçirilmiş ve düzeltilmiş halidir.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 20.08.2020 / M.K.T.: 24.09.2020

GİRİŞ

Sanayi devrimi sonrası dünyada gelişen yeni dinamikler ile bilgi, toplumlarda hızlı bir değişime uğramıştır. Bu değişen yapı günümüzde “bilgi toplumu, enformasyon toplumu” kavramları ile tanımlanmaya başlanmıştır. Bilgi toplumu, teknolojinin ve bilginin etkin rolünün tüm dinamiklerin üstünde olduğu, endüstri sonrası toplum modelidir. Bu bilgi toplumları itici gücünü bilgisayar teknolojilerinden ve internetten almaktadır.

Ticari süreçlerinin tamamının ya da bir kısmının elektronik araçlardan yararlanılarak iletişim ağları ile gerçekleşmesi durumu, e-ticaret olarak tanımlanmaktadır. Geleneksel ticaretten farklı olarak coğrafi sınırlar olmaksızın, sadece internet ve web sunucuları ile işletmelere nerede olursa olsun müşterilerine erişim imkanı sunmaktadır. Bu yeni ticaret yöntemi, işletmeler ve müşteriler için bir dizi kolaylık sağlamakla birlikte teknik, hukuksal ve yapısal sorunları da beraberinde getirmiştir.

1990’lı yıllardan itibaren söz konusu sorunlara çözüm üretmek için uluslararası kuruluşlar konferanslar düzenlemiş, e-ticaretin değerlendirme ve vergilendirmesine yönelik raporlar yayımlamış, ortak mevzuatlar geliştirmiştir. Ancak e-ticaretin dinamik bir yapı arz etmesi, sürekli değişiklikler içermesi, gelişmeye devam ediyor olması nedeniyle uluslararası vergi uygulamalarının ne şekilde düzenlenmesi gerektiğine yönelik çözüm arayışları ve tartışmalar halen günümüzde devam etmektedir. Ayrıca OECD’nin önerdiği e-ticaret vergilendirme ilkeleri devlet-

lerce kabul görmekte, her ülke bu ilkeler doğrultusunda kendi ulusal mevzuatını hazırlamakta, ikili ya da çoklu anlaşmalarla e-ticarette çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin çaba sarf etmektedir.

Bu çalışmada, KDV’nin uluslararası ölçekte e-ticarette uygulanması ile ilgili temel ilke ve sorunlara ek olarak Türk vergi hukukundaki e-ticarette KDV uygulaması ile ilgili sorunlar incelenecektir. Tüm mevzuat değerlendirmeleri, ortaya çıkan sorunlar ve sorunlara getirilen çözümler irdelenerek, sonuç olarak da öneriler getirilecektir.

1- E-TİCARET ve VERGİLENDİRME

1.1- E-Ticaret Kavramı, E- Ticaretin Tarafları ve Türleri

Sınırları genişleten özelliği nedeniyle e-ticarete konu işlemin nerede başlayarak nerede sonlandığının tespiti zordur. Bu sebeple kavrama ilişkin net bir tanımlama yapmak güçleşmektedir. Genel manada e-ticaret; mal ve hizmetler, bilgi, para akışları gibi tüm ticari işlemlerin, internet, e-mail, telefon ve fax vb. araçlar vasıtasıyla el değiştirmesini sağlayan ticaret yöntemidir.

Geleneksel ticarete olduğu gibi e-ticaret uygulamalarında da ticarete konu taraflar vardır. Bu taraflar; satıcılar, alıcılar, üreticiler, aracılar, bankalar, sigorta kuruluşları, nakliye şirketleri, özel sektör bilişimcileri, onay kurumları, dış ticaret ve gümrük müsteşarlığı gibi kurumlardan oluşmaktadır. Tablo 1.1’de tüm taraflarıyla birlikte e-ticaret aktörlerine yer verilmiştir.

Tablo 1: Geniş Anlamda E-Ticaret Tarafları ve Türleri¹

	Hükümet	İşletme	Tüketici
Hükümet	G2G (Hükümetten Hükümete)	G2B (Hükümetten İşletmeye)	G2C (Hükümetten Tüketicieye)
İşletme	B2G (İşletmeden Hükümete)	B2B (İşletmeden İşletmeye)	B2C (İşletmeden Tüketicieye)
Tüketici	C2G (Tüketiciden Hükümete)	C2B (Tüketiciden İşletmeye)	C2C (Tüketiciden Tüketicieye)

¹ Mehmet ÖKSÜZ ve Timur TÜRĞAY. “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Tevkifat Müessesesi”, Yönetim Bilimleri Dergisi. Sayı 16 (32).2018. s.135-156.

1.2- E-Ticaretin Vergileme Boyutu

E-ticaretin, küresel ticarete oluşturduğu en büyük değişim ülke ekonomilerini birbirine bağımlı hale getirmesidir. Ticarete coğrafi sınırların yok olmaya başlaması ile birlikte hem bireyler hem de işletmeler yatırım kararlarında değişime gitmişlerdir.

Uluslararası sermayenin serbest piyasalarda dolaşımı ile vergilendirilecek gelirin ülkeler arasındaki farkı giderek artmıştır. Bu sebeple ülkelerin vergi politikaları ile ticaret arasında sıkı bir ilişki ortaya çıkmıştır. Ülkeler vergi oranlarını düşük tutarak dolaşımdaki sermayeyi kendilerine çekmeye çalışmakta, bu ise piyasalarda serbest dolaşan yerli ve yabancı sermayeyi çekmek amacıyla uygulanan vergi politikaları açısından ülkeler arasındaki rekabeti arttırmaktadır.²

E-ticaret hacminin artmasıyla birlikte, bu işlemlere ilişkin yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacı karşılamak üzere ülkelerin gelir idareleri çalışmalar yürütmektedir. Diğer taraftan e-ticarete ilişkin sorunlar Birleşmiş Milletler (BM), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) ve Avrupa Birliği (AB) gibi uluslararası kuruluşlarca farklı açılardan incelenmiş ve ortak uygulama yöntemleri oluşturulmaya çalışılmıştır.³

E-ticarete konu olan fiziksel mal ve hizmetler elektronik ortamda sipariş verilse dahi, teslim geleneksel ticaret yöntemleri ile gerçekleşecektir. Bu durum fiziksel mal ve hizmetlerin takibini kolaylaştırmakta, denetimi ve vergilendirilmesinde ciddi sıkıntılar oluşmasını engellemektedir. Bununla birlikte e-ticarete konu olan mal ve hizmetlerin sipariş ve tesliminin elektronik ortamda

yapıldığı dijital mal ve hizmet durumlarında takip ve denetim güçleşmektedir.⁴ Söz konusu durum ticari faaliyetlerin vergilendirme dışı kalmasına ve devletlerin vergi gelirlerinde ciddi manada kayıplara sebep olmaktadır.

2- E-TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KDV UYGULAMASI ve SORUNLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1- E-Ticaret İşlemlerinden Doğan

KDV'de Vergilendirme Yetkisinin Tespiti

Ulusal egemenliğin bir unsuru olan vergilendirme yetkisi, uluslararası ticarete bu ticari faaliyetin taraflarının bulundukları ülke hukuk kuralları ve uluslararası anlaşmalar ışığında belirlenirken, e-ticareti vergilendirme yetkisinin tespiti karmaşıktır. Bir tüketim vergisi olan KDV açısından ana problem ticarete konu olan işlemin hangi idare tarafından vergilendirileceğidir. Geleneksel ticarete perakendeci tarafından tüketiciden tahsil edilen tüketim vergisi, e-ticarete yerel perakendeci ve ara toptancıların yer almaması (online ödeme sistem sağlayıcılar, telekomünikasyon şirketleri, kredi kartı sağlayan şirketler olmakta) ve satıcı ile alıcının farklı vergilendirme yetki alanlarında bulunabilmesi gibi sebeplerle değişkenlik göstermektedir. Bu da e-ticarete KDV'nin ticarete taraf olan hangi ülkece uygulanacağı gibi bir vergilendirme sorununu ortaya çıkarmakla birlikte vergiye muhatap olacak kişinin ve bu verginin nasıl tahsil olunacağı da bir başka sorunu oluşturmaktadır. E-ticaretin uluslararası boyutta gerçekleşmesi durumunda, ticarete taraf ülkelerin kendi ulusal sınırları dahilinde bu ticaretin vuku bulduğunu ve vergilendirme yetkisi-

² İbrahim ORGAN ve Fatih ÇAVDAR. "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar", İUYD. Sayı 3(1). 2012. s. 67.

³ Hüseyin DEMİR. "Elektronik Ticarete Vergilendirme". (www.ceterisparibus.com/ekonomi/makaleler/). Erişim tarihi: 11 Ocak 2019.

⁴ Fatih ÇAVDAR. "Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri", Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi. Sayı 9 (1). 2017. s. 14-15.

nin de kendilerinin yetkisi içinde olduğunu kabul etmeleri, e-ticaretten doğan KDV'nin tahsiline ilişkin pek çok zorluğa sebep olmaktadır.

Sınır aşan e-ticaret işlemlerinde bilhassa aynı e-ticaret işlemine birden fazla ülke taraf olduğunda farklı vergi mevzuatına göre işlem yapılması durumunda, vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır.⁵

1990'lı yıllarda geleneksel ticaretten ayrı dinamikler içeren e-ticaretin yükselişi ile birlikte bu ticarete uygulanacak KDV uygulama esasları ile ilgili belirsizlik oluşmuştur. KDV'nin e-ticaret sistemi içine tutarlı kıstaslarla küresel ticarete uyumlu olarak adapte edilmesi gerekliliği üzerinde yoğunlaşmıştır. Aşağıda yer alan başlıklarda e-ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlara yer verildikten sonra bu sorunu gidermede OECD, AB ve Türkiye uygulamalarına yer verilecektir.

2.2- E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar

KDV yönünden e-ticaretin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunlar genel olarak şunlardır:

2.2.1- E-Ticaretin Niteliğinden Kaynaklanan Sorunlar⁶

- Bilgi kaynağının aşınması ve vergi denetiminde ortaya çıkan sorunlar
- Elektronik para uygulamalarından kaynaklı sorunlar

- Çok uluslu şirketlerin bağlı şirketlerle gerçekleştirdiği işlemlerden kaynaklanan sorunlar
- Off-shore bankacılığı⁷ ve vergi cennetlerinden kaynaklanan sorunlar

2.2.2- Gelirin Elde Edildiği Yerin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunlar

Gelirin bir ülkede elde edilmiş sayılabilmesi için sabit bir işyerinin olması gerekir. OECD'nin 2014 yılında yayımladığı Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 5. maddesinde "sabit işyeri" kavramı tanımlanmıştır. Buna göre, işlerin kısmen veya tamamen idare edildiği sabit bir yere karşılık gelmektedir. Model anlaşmaya göre bir işyerinin kazançları diğer devlette sabit işyerine düşen miktarla vergilendirilebilmektedir.⁸

İşyerinin tanımlanması e-ticaretin vergilendirilmesinde önemli bir yere sahiptir. Çünkü e-ticaret işlemleri, bir sunucuya bağlı olarak web siteleri üzerinden yapılmaktadır. Bu sunucular istenilen ülkeye yerleştirilebildikleri gibi, değişik ülkelerin "mirror web site" lerine yerleştirilmek suretiyle yapılan işlem istenilen adrese yönlendirilebilir. E-ticaretin bu özelliği, web sitelerinin bir işyeri olarak kabul edilip edilmeyeceği sorununu doğurmaktadır. OECD e-ticarette, satışı gerçekleştiren tarafın bulunduğu ülke ile sunucunun yerleştirildiği ülke arasında ikili bir vergi anlaşmasının bulunması halinde, sunucunun varlığını

⁵ Birol UBAY. *E- Hizmet Ticaretinde Katma Değer Vergisi Sorunları ve Çözüm Önerileri*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış doktora tezi). Ankara 2018. s. 57.

⁶ İbrahim ORGAN ve Fatih ÇAVDAR. *a.g.m.* s.74-77.

⁷ Off-shore bankacılığı, yurt dışında elde edilen fonların yurt dışında veya yurt içinde kullanılması, uluslararası devletsiz paraların fon fazlası bulunan merkezlerden fon açığı bulunan merkezlere transfer edilmesi gibi finansal hizmetler yürüten, genellikle serbest bölgelerde kurulan merkezlerde faaliyet gösteren ve yurt içindeki bankacılık sisteminin tabi olduğu yasal düzenlemelerin dışında tutularak, getirilen mali hukuksal avantajlar sayesinde cazip çalışma koşullarının sağlandığı bankacılık türüdür.

⁸ Çağlayan Ahmet GENCER. "Elektronik Ticarete Bağlanma Noktası Olan İşyeri Kavramı", Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 293. 2013. s.18.

satış dolayısıyla elde edilen gelirin vergilendirilmesi için yeterli görmüştür. Buna karşın, satış yapan tarafın web sitesine satışı gerçekleştirdiği ülkede kendisine ait olmayan bir server tarafından hosting işlemi yapılırsa, bu durumda “sabit işyeri” kuralı gerçekleşmediğinden, bu yoldan yapılan satışlar vergilendirilemeyecektir.⁹

2.2.3- Mükellef ve Vergi Doğuran Olayın Tespitinde Yaşanan Sorunlar

E-ticarete izlenme olanağı bulunmayan hizmet ve parasal faaliyetlerin bulunması ve bu faaliyetlerin uluslararası ticarete konu olabilmesi gibi özellikleri neticesinde vergiden kaçınmaya uygun bir ortam oluşmaktadır. Bilhassa aracı-sız olarak satıcı ve alıcıların karşı karşıya geldiği ortamlarda, vergi idareleri için yapılan işlemleri rapor eden banker ve aracılar gibi geleneksel araçların rolü azaldığından, vergi idarelerinin vergiyi doğuran olayları tespiti güçleşmektedir. Alıcıların, ödemelerini yurt dışından ve e-para ile yapmaları durumunda vergi idareleri açısından e-ticaretin taraflarını tespit etmek daha da güçleşmektedir. Elektronik ortamda gerçekleştirilen para hareketleri vergi denetiminin en önemli yardımcıdır. Ancak e-para gibi ödeme araçları ile yapılan ödemelerde ödeyene ilişkin kimlik bilgilerinin bulunmasının güçleşmesi sebebiyle ödemeler takip edilememektedir.¹⁰

Elektronik ortamlarda gerçekleştirilen ticari işlemlerde gerçek dışı kimliklerin kullanıma olasılığı vardır. Satıcı ve alıcıların gerçek kimliklerini bilinmiyor, yanlış biliniyor ya da e-para kullanmayı tercih ediyor olmaları gibi sebeplerle yapılan işlemlerin içeriğinin tespiti ve bu faaliyetten elde edilen gelirin belirlenmesi oldukça zordur.

Etkin bir vergi denetimi için mükelleflerin kimlik ve adres bilgilerinin ulaşılabilir olması gerekir.

2.2.4- Vergi Matrahının Belirlenmesinde Yaşanan Sorunlar

Vergi matrahı, gelirin safi tutarından oluşmaktadır. Matrah belirlenirken gayrisafi kazanç ve giderler tespit edilerek hasılatından indirilir. E-ticaret mekandan bağımsız olup farklı yerlerde gerçekleştirildiğinden, gelir elde edilirken yapılan harcamaların nereye ait olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Çok uluslu işletmelerin vergilendirilebilir kazancının ne kadarının daimi işyerine ait olduğu belirlenmelidir. Günümüzde elde edilen gelirler paylaştırılırken coğrafi olarak belirlenen bordro, maddi mülkiyet ve satış gibi unsurlar kullanılmaktadır.¹¹

2.2.5- Elde Edilen Gelirin Niteliğinin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunlar

Elektronik ortamda gerçekleştirilen satışlardan elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde birinci sorun, çevrimiçi işlemlerden elde edilecek gelirlerin gayri maddi hak kazancı olarak mı yoksa işletme karı olarak mı değerlendirileceğidir. Yapılan işlemin işletme karı olarak değerlendirilmesi durumunda bu gelirlerin hizmet mi yoksa mal satışı mı olduğunun tespiti diğer bir sorundur. İlk durum gelir vergisi hesaplamalarını etkilerken, ikinci durum ise tüketim vergilerini etkilenmektedir. Elde edilen gelirin ticari kazanç ya da gayri maddi hak bedeli olması, farklı sonuçlara yol açmaktadır. Şöyle ki ticari gelir işyeri vasıtasıyla elde ediliyorsa, kazanç kaynak ülke tarafından vergilendirilecektir. Gayri maddi hak bedellerinde ise, “OECD Model Vergi Anlaşması”

⁹ Fatih ÇAVDAR. *a.g.m.* s.18.

¹⁰ Fatih ÇAVDAR. *a.g.m.* s.18.

¹¹ Oktay ÇINAR. *E-Ticaret İşletmelerinde Muhasebeleştirme ve Vergilendirme*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul. 2016. s. 52

ile vergileme hakkının ikamet ülkesine bırakılması öngörülmüştür. Yanı sıra ülkemizin taraf olduğu ikili anlaşmalar uyarınca vergileme hakkının kaynak ve ikamet ülkeleri arasında paylaşıldığı da görülmektedir.¹²

2.2.6- Dijital Ürünlerin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar

Dijital ürünler; fiziki mallar olmadığından teslimleri de geleneksel yöntemler kullanılmadan, bir gümrük sınırından geçmeden, bir bilgisayar-

dan diğer bir bilgisayara online olarak indirilebilen ürünlerdir. Ürünlerin niteliği; yani hizmet olarak mı, yoksa mal olarak mı değerlendirileceği, gayri maddi hak kapsamına girip girmeyeceğinin tespit edilmesi, bu ürünlerin satışından elde edilecek gelirin hangi kazanç kapsamına gireceğini dolayısıyla ne şekilde vergilendirileceğini belirleyen etmenlerdir.¹³

Tablo 1.2.'de dijital ürünlerden elde edilen kazançların hangi kazanç türü kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yer almaktadır.

Tablo 2: Dijital Ürünlerde Kazanç Türünün Değerlendirilmesi¹⁴

Piyasadaki bilgisayar programlarının satın alınarak, değişiklik yapmadan toptan veya perakende olarak satışının yapılması.	Ticari Kazanç
Bilgisayar programlarını çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi hakların satılması	Gayri Maddi Hak Bedeli
İşletmede kullanmak ya da satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması.	Serbest Meslek Kazancı

Dijital ürünlerin vergi denetimini zorlaştıran özellikleri şunlardır:

Birincisi, dijital ürünlerin marjinal maliyetlerinin sıfıra yakın olmasıdır. Örneğin, bir uydudan yayın yapan televizyon için ekstra izleyici sağlamak için ilave girdi gerekmemektedir. İkincisi, dijital ürünün kaç kez satıldığının kesin olarak saptanamamasıdır. Üçüncüsü ise; internet, vergi idareleri için işlemleri rapor eden araçların rolünü azaltmaktadır. İnternetle bu araçların olması, karşılıklı kontrol kaynağını kaldırmıştır.¹⁵

2.3- E-Ticarette KDV Uygulaması Bakımından Uluslararası Kuruluşlar ve Türkiye Yaklaşımları

2.3.1- OECD'nin E-Ticaret Kapsamında KDV Uygulaması Yaklaşımı

E-ticarette KDV uygulamasına ilişkin ilk uluslararası çalışma 1998 yılındaki OECD Ottowa Konferansı'nda ortaya konulan metindir.¹⁶ Ottowa Konferansı'nda "Elektronik Ticaret; Vergilendirme Çerçeve Şartları" kabul edilerek, yayınlanan bildiride vergilendirme ilkeleri, KDV için

¹² Yasemen KARADUMAN. *Elektronik ticaret ve vergilendirilmesi*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Ankara. 2005. s.38

¹³ Neslihan COŞKUN. "Elektronik Ticaretin Gelişiminde Temel Dinamikler ve Gelişimi Önündeki Engeller", ÇÜSBED. Sayı 13(2). 2004. s.243-258.

¹⁴ Fatih ÇAVDAR. *a.g.m.* s.19

¹⁵ Fatih ÇAVDAR. *a.g.m.* s.20

¹⁶ OECD. "Consumption Tax Trends 2008 VAT/GST And Excise Rates, Trends And Administration Issues" (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2008_ctt-2008-en). Erişim tarihi: 11 Şubat 2019.

de kabul edilmiştir. Bunlar; tarafsızlık, verimlilik, kesinlik ve basitlik, etkinlik ve adalet ile esnekliktir. Bildiri ile e-ticarete KDV uygulamasına ilişkin şu önerilerde bulunulmuştur:¹⁷

- Uluslararası ticarete tüketim vergisinde, tüketim yeri esas alınmalıdır.
- E-ticarete dijital ürünler hizmet statüsünde değerlendirilmelidir.
- Dijital ürünlere KDV ve gümrük vergileri uygulanmayacağından, e-ticaret işlemleri fiziki mallar ve dijital ürünlerin online teslimi (hizmet gibi değerlendirilecek) şeklinde gruplandırılabilir.
- E-ticarete bulunan ülkeler ticari işlemlerinde "Dünya Gümrük Organizasyonu"nu dikkate alarak, fiziki malların ithalatında KDV ve gümrük vergilerini tahsil edebilecekleri sistem oluşturmalıdır.

2.3.1.1- OECD'nin Uluslararası KDV İşlemleri İle İlgili Standartları¹⁸

Uluslararası Ticarete Vergileme Haklarının Dağılımı Standartları: İşletmeden işletmeye (B2B) sanal mal ve hizmet ticaretinde alıcının ülkesinde vergilendirilme yapılması genel kuraldır. Bu ilke "varış yeri temelli" vergileme standardı olarak ulusal KDV uygulamalarında da yer almaktadır.¹⁹

KDV'nin Tarafsızlığı Üzerine Standartlar: KDV tüketim üzerine uygulanan bir vergi türüdür. Bu verginin uygulanmasında işletmeler verginin mükellefi olmaktan ziyade tahsildarı olarak görev yaparlar. Verginin mükellefi genel olarak nihai tüketicilerdir.²⁰

2.3.1.2- BEPS Eylem Planı KDV Uygulaması

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde KDV ve diğer dijital mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi konusu ciddi bir meseledir. Fiziki ürünlerin ülkeye girişi, gümrükler aracılığıyla gerçekleştiğinden vergilendirmesinde bir sıkıntı yoktur. Ancak dijital ürünlerde işlemler elektronik ortamda gerçekleştirilir. Bu da ürünü hangi ülkenin vergilendireceğinin belirlenmesinde sorun teşkil eder. Buna mukabil ülkelerin küresel kriz ile oluşan bütçe açıkları ve borç yüklerindeki artış vergi toplamadaki çabalarını arttırmalarını gerekli kılmıştır. Kısaca, bu sürecin sebep olduğu vergi kayıplarının önüne geçilmesi gerekliliği konusu yeniden gündeme gelmiştir.

Ülkelerin yukarıda yer verilen ihtiyaçları sonucunda ortaya çıkan BEPS Eylem Planı (Base Erosion and Profit Shifting- Matrah Aşındırması ve Kar Kaydırması Eylem Planı) ile matrah aşındırmalarına sebep olan eylemlerle ilgili çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılmaktadır.²¹

BEPS Projesi, ortaya konulan önerilerin ve önlemlerin etkilerini hem vergi idareleri nezdinde hem de vergi mükelleflerince uygulama pratiğini ve bu pratiğin oluşturduğu etkileri değerlendirir. BEPS projesinin; vergilendirilebilir karların yerinin belirlenmesi, ekonomik faaliyetlerin uygulanması ve değer yaratmanın birlikte değerlendirilmesini sağladığı için matrah aşınması ve kar aktarımına çözüm olacağı söylenebilir.²²

Bu eylem planı kapsamında OECD tarafından 2013 yılında "Addressing Base Erosion and Profit

¹⁷ OECD. "Tax Treaty Characterization Issues Arising From E-Commerce-Technical Advisory Group On Treaty Characterisation Of Electronic Commerce Payments 2001". (<http://www.oecd.org/dataoecd/46/34/1923396.pdf>) Erişim tarihi: 04 Mart 2019

¹⁸ OECD. "Public Discussion Draft BEPS Action 1: Address The Tax Challenges Of The Digital Economy (2014a)" (<https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>) Erişim tarihi: 04 Mart 2019.

¹⁹ OECD. 2014. a.g.e. s. 28.

²⁰ OECD. 2014. a.g.e. s. 30.

²¹ Pelin MASTAR ÖZCAN. "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: Beps 1 No'lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme", Electronic Journal of Vocational Colleges. Sayı Ekim. 2016. s. 74.

²² Pelin MASTAR ÖZCAN. a.g.m. s.75.

Shifting" başlıklı bir rapor yayınlanarak, çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde etkinlik ve şeffaflık oluşturulmasının önündeki sorunlu alanlar tespit edilmeye çalışılmıştır.²³ Çalışmaların devamında 2015 yılında gerçekleşen G20 zirvesinde tüm ülkeler tarafından kabul gören, 15 Eylem içeren BEPS Eylem Planı yayınlanmıştır.

1 No.lu Eylem Planı'nda e-ticaret konusuna daha geniş kapsamlı olarak da dijital ekonomi konusuna ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre raporda tüketim yeri ilkesine ek olarak hizmet teslimleri de kapsama alınmıştır. Böylelikle tüketim vergileri içinde yer alan KDV konusunda OECD'nin görüşü, B2C ve B2B ticari işlemlerinde, tüketimin gerçekleştiği yerde vergilendirme yapılması olduğundan bu konuda önerilerde bulunulmuştur.

Raporda KDV konusunda yer alan önerileri şu şekilde sıralamak mümkündür:²⁴

- İşletmeden tüketiciye olan hizmet işlemlerinde hizmetin vergilendirileceği yer; varış ilkesi esasınca yani hizmeti alan müşterinin bulunduğu yerde KDV'ye tabi tutulmalıdır.
- Dijital altyapılar kullanılarak gerçekleştirilen B2B işlemlerinde ise hizmetin sunulduğu yer, müşterinin yerleşik olduğu yer olarak kabul edilmeli ve tevkifat yapılmalıdır.

2.3.2- Avrupa Birliği Uygulamaları

AB'de KDV uygulaması; mal ve hizmet teslimi, topluluk içi alımlar ve mal ithalatı olmak üzere dört başlıkta ele alınabilir. AB topluluğu için-

deki mal alımlarında vergilendirme, alımın gerçekleştiği yere göre belirlenmektedir. Buna göre, üye ülkelerden birinden mal transfer edildiğinde malın transfer işleminin son bulunduğu ülkede KDV uygulanır.

Ticarete konu malların topluluk dışı ülkelere ithal edilmesi halinde, ithalat yeri Birliğe giriş yeri temel alınarak belirlenir. Kural olarak ithalat, mal hangi ülkeye varıyorsa o üye ülkede vergilendirme yapılmasıdır.²⁵

Yukarıda açıklandığı üzere AB içinde malların KDV uygulamasına dair kurallar net olarak ortaya konulmuştur. Ancak ticarete konu hizmetin vergilendirileceği yerin belirlenmesinde KDV uygulaması, mal ticaretine göre farklılık arz etmektedir. Konu e-ticaret olan ve elektronik şekilde sunulan hizmetler açısından daha da karışıktır. Hizmetler bakımından AB'deki şirketler arası (B2B) ve işletmeden tüketiciye (B2C) tedarik yeri belirlenirken uygulanacak kurallar aşağıda açıklanmaktadır.

2.3.2.1- AB Uzaktan Satış Eşikleri Kavramı ve Uygulaması

Uzaktan satış,²⁶ perakende satış halkasında aracı konumunda herhangi bir satıcı bulunmaksızın doğrudan bireysel müşterilere yapılan satış olarak tanımlanır. İnternet üzerinden katalog satışları da bu tanımın içinde yer almaktadır.²⁷

AB'de uzaktan satışta KDV uygulaması net olarak düzenlenmemiştir. Buna göre KDV mükellefiyeti olmayan Birlikte bulunan bir tüketiciye

²³ OECD. "Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing 2013". (<https://www.oecd.org/ctp/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.html>) Erişim tarihi: 04 Mart 2019.

²⁴ Pelin MASTAR ÖZCAN. *a.g.m.* s.78-79.

²⁵ European Commission Directorate-General Taxation And Customs Union. "Guide To VAT Mini One Stop Shop 2013". (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/guide-vat-mini-one-stop-shop-moss_en) Erişim tarihi: 14 Mart 2019.

²⁶ İnternet ortamında kurulan sözleşmelerin bazen uzaktan sözleşmeler ile eş anlamda kullanıldığı ya da uzaktan sözleşmelerin bir türü olarak adlandırıldığı görülür. Oysa internet ortamında kurulan sözleşme ve hatta daha geniş anlamda elektronik sözleşme kavramları ile mesafeli sözleşme kavramları birbirinden farklı kavramlardır.

²⁷ Birol UBAY. *a.g.e.* s.73.

uzaktan satış yapan işletme, işletmesinin bulunduğu ülkede uygulanan KDV oranına göre vergi tahsiline gider. Ancak malı alan kişinin bulunduğu ülkedeki yıllık satış eşiği rakamına ulaştığında, satışı yapan işletme tarafından tüketicinin bulunduğu ülkedeki KDV oranı satışa yansıtılır. Bu durumda e-ticaret yapan işletmenin satışta bulunduğu Birliğe üye ülkede KDV uygulanabilmesi için mükellef kaydı yaptırmayı ve tahsil olunacak KDV'yi beyan ederek tahakkuk eden vergiyi ödemesi gerekmektedir.²⁸

2.3.2.2- Avrupa Birliği'nde Mini One Stop Shop (MOSS) Uygulaması

AB KDV uygulamasında 1 Ocak 2015 tarihinde telekomünikasyon, dijital ve yayıncılık hizmetleri alanında önemli değişiklikler yapılarak vergilendirmede hizmeti alan tüketicilerin bulunduğu ülkeyi esas alan bir sisteme geçilmiştir. Bu düzenleme telefon, GSM, TV ve radyo yayınları, internet hizmeti, bulut teknolojisi, yazılım, online oyun, e-öğrenme, e-kurs, e-kitap, müzik ve video yükleme, hosting, online ödeme sistemleri gibi alanlarda faaliyet gösteren işletmeler için geçerlidir.²⁹

Avrupa Komisyonun, Topluluk içi e-hizmet ticaretine yönelik bu uygulama değişikliği sonucu AB tüketicilerine B2C kapsamında elektronik hizmet satışı yapan tüm uzaktan satıcılar, artık tüketicinin daimi ikametgahının bulunduğu ya da kayıtlı olduğu üye ülkede geçerli vergi oranları

üzerinden KDV tahsil edecektir.³⁰ Örneğin; İngiltere'de yaşayan bir tüketici Finlandiya'da faaliyet gösteren işletmeden cep telefonuna bir uygulama indirdiğinde, Finli şirketin tüketiciye İngiltere'de geçerli KDV oranından vergi hesaplaması gerekir.

Dijital ürünlerin sunum teslim işlemlerinin takip edilmesinde, fiziki malların vergilendirilmesinde olduğu gibi pek çok zorluk yaşanmaktadır. Bu olumsuzlukları gidermede MOSS sistemi vergilendirmede varış yerinin tespit edilmesine ilişkin önemli somut veriler oluşturabilmektedir. Bu somut veriler; tüketicinin fatura adresi, IP (Protokol) adresi, gerekli ödemelerin yapıldığı banka hesap numaralarının yeri, SIM Kart'ın depolandığı ülke kodları, sabit numaralı hatların telefon yerleri gibi bilgilerden oluşmaktadır.³¹

2.3.3- Türkiye'de E-Ticaret Kapsamında KDV Uygulaması

2.3.3.1- Türkiye'de KDVK Açısından E-Ticarete Konu İşlemler

Türkiye'de KDV uygulamasına ilişkin çalışmalar 1970'lerde başlamış olup 1985 yılında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV) yürürlüğe girmiştir.³² Türkiye'de e-ticaret ile yapılan mal ve hizmet alım işlemlerine ilişkin, KDV mevzuatında doğrudan bir düzenleme bulunmayıp, Türk KDV sisteminde OECD görüşleri ile paralel şekilde varış yerinde vergileme ilkesi benimsenmiştir. Bu "varış yeri ilkesi" gereğince KDVK'ya

²⁸ AlavaraVATlive. "Distance selling EU VAT thresholds 2019". (<https://www.avalara.com/vatlive/en/eu-vat-rules/distance-selling/distance-selling-eu-vat-thresholds.html>) Erişim tarihi: 08 Nisan 2019.

²⁹ Güneş ÇETİN GERGER ve Adnan GERÇEK. "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi", International Journal of Public Finance. Sayı 1. 2016. s. 67.

³⁰ European Council. "Council Regulation (EU) No 904/2010 On Administrative Cooperation And Combating Fraud In The Field Of Value Added Tax. Official Journal Of The European Union 2010" L 268/1. Article 14. (<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:268:0001:0018:EN:PDF>) Erişim tarihi: 9 Nisan 2019.

³¹ European Commission Directorate-General Taxation And Customs Union. "Guide To VAT Mini One Stop Shop 2013" (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/guide-vat-mini-one-stop-shop-moss_en) Erişim tarihi: 9 Nisan 2019

³² 3065 s. Katma Değer Vergisi Kanunu. 02.11.1984 t. 18563 s. R.G.

göre bir ticari işlemin vergilendirme yeri coğrafi olarak bir yere bağımlılık esasına bağlanmıştır. Hizmetin ifa edildiği veya işlemi gerçekleştiren kişinin bulunduğu yer, vergilemenin yapılacağı yer olacak; mal ve hizmetler tüketildikleri veya faydalandıkları yerde KDV'ye tabi tutulacaktır.

E-ticaret ile yurt dışından ülke içine giren ithal mallara KDVK' nın 1. maddesi 2. fıkrası³³ uyarınca KDV uygulanmakta olup bu fiziki malların KDV'si ithalat işlemleri sırasında alınmaktadır. Söz konusu işlemlerden gümrük kapılarında gümrük idaresince gümrük vergisi ve KDV alınmaktadır.

2.3.3.2- Türkiye'de E-Ticaret Kapsamında Hizmetler Bakımından KDV Uygulaması

Herhangi bir hizmetin KDV'ye tabi olabilmesi için hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi şartı aranmakta, yani ülke sınırları içinde gerçekleşmiş ya da faydalanılmış olması gerekmektedir. Bu şart ile ülke sınırları dışından temin edilen hizmetlerin ülke içinde sunulması veya faydalanılması durumunda KDV uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm gereği, hizmeti sağlayanın Türkiye'de işyerinin ya da ikametgahının bulunması şartı aranmaksızın vergiden sorumlu tutulmuştur. Buna göre esas mükellef hizmeti ifa eden olmakla birlikte hizmeti sunanın Türkiye sınırları içerisinde bir işyeri ya da ikametgahı olmadığından, vergiye tabi hizmete ilişkin oluşan KDV'nin tamamı Türkiye'de hizmeti alan ya da hizmetten faydalanan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

KDVK'da bulut bilişim faaliyetlerine yönelik vergilendirme uygulamaları da bulunmaktadır. Söz konusu Kanun'un 1/1 (2).bendi, Türkiye'de yapılan her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu belirtilmektedir. Aynı zamanda Kanun'un 6/1(b).bendinde, hizmetin Türkiye'de ve-

rilmesinin ya da hizmetten Türkiye'de faydalanılması işlemlerinin Türkiye'de yapılması anlamına geldiği belirtilmiştir. Bu hükümlere göre yurtdışında yerleşik firmalardan sunucu kiralama ve internet hizmeti ithalatı (gayri maddi hak) gibi bulut bilişim hizmet alımları KDV'ye tabi olmakta ve KDV'nin bu hizmetten faydalanan Türkiye'deki yerleşik kişi tarafından ödenmesi gerekmektedir.

2.3.3.3- KDV Uygulamasına İlişkin İdarenin Güncel Görüşü

E-ticaretin vergilendirilmesinde KDV açısından yasal mevzuatımızda yenilikler yapılmaya devam etmektedir. Bu kapsamda "Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un"³⁴ 19. maddesi ile VUK' un 257. maddesi (4) numaralı bendinde değişiklik yapılmış, aynı fıkraya 7. bent eklenmiştir.

KDVK' nın 9/(1). maddesine eklenen hüküm ile Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından, KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV'yi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği düzenlenmiştir.

VUK' un 257. maddesinde yapılan değişikliklerin akabinde 17 Seri no.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği'nde değişiklik getiren metinde e-ticaret vasıtasıyla yapılan/sunulan hizmetler sınıflandırılmıştır.

31.01.2018 tarihinde Resmi Gazete' de Genel Tebliğ yayımlanmıştır. Yürürlüğe giren söz konusu tebliğde e-hizmet sınıflandırmasına yer verilmiştir. Ayrıca Genel Tebliğ; Türkiye'de vergisel bakımdan mukim olmayan ve e-hizmetleri ülke içinde vergi mükellefi olmayan gerçek kişilere sunan yabancı e-ticaret işletmeleri bakımından Özel KDV mükellefiyeti uygulaması getirmekte-

³³ KDVK 1/(2). madde: "Her türlü mal ve hizmet ithalatı" KDV'ye tabidir.

³⁴ 5 Aralık 2017 tarihli, 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

dir. Buna göre bu yabancı e-ticaret işletmeleri, sundukları e-hizmetlere ilişkin KDV'yi, "Elektro-nik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirip "3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Özetleyecek olursak, e-ticaretten doğan iş-lemelerin vergilendirilmesinde KDV uygulamala-rımız, AB KDV uygulamalarına benzetilmektedir. AB MOSS uygulamasına benzer şekilde bu e-hiz-metleri sunan yabancı e-ticaret işletmelerine basit mükellefiyet kayıt mekanizması düzenlen-miştir. Yapılan bu düzenlemelerle KDV uygula-masındaki sorunlara çözüm aranmaktadır.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

İnternetin gelişimi ile birlikte dünya da ye-ni bir sanayi devrimi (Sanayi 4) yaşanmaktadır. Bu yeni dönemde e-ticaretin önemi artmaktadır. E-ticaretin geleneksel ticarete kıyasla daha az maliyetli olması bu artışın ana nedenlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ticarete olan talepteki artış geleneksel ticaretin sürdür-ülmesinde oluşturulan hukuki düzenlemelerin, denetim araçlarının bu yeni ticaret türüne uygun olarak geliştirilmesini ve hukuki eksikliklerin gi-derilmesini zorunlu kılmaktadır.

Öncelikle e-ticaret uygulamasında önemli sorunlardan biri olan güvenlik bariyerinin düzen-lenmesi gerekmektedir. Bu güvenlik sorununu gi-dermek amacıyla elektronik imza, elektronik ser-tifika, SSL ve SET gibi uygulamalar geliştirilmiştir.

Vergilendirme sorunu ise güvenlik sorunları-nın giderilmesinden bağımsız olarak devletlerin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirlerini kaybetme ya da vergi gelirlerinin azalması riski ile ilgilidir. Bu riskler başlıca, kayıt altına alına-mayan ekonomi, uluslararası ticari rekabette üs-tünlük kaybı, off-shore merkezler, transfer fiyat-landırması ve türev ürünlerin oluşturduğu vergi kayıplarıdır.

Bu olumsuzlukları gidermek adına çalış-mamızda e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik

farklı görüşler ortaya konulmuştur. Ancak bu görüşler genel olarak geleneksel ticaret tabanlı çözümler sunması ile net sonuçlara ulaşama-mıştır. Nitekim 1998 Ottawa Konferansına kadar iki ticaret türünün vergi esaslarına ilişkin belir-gin bir uluslararası kıstas ortaya konulmamıştır. Oysaki e-ticaret kendine has yapısı ile geleneksel ticaretin vergileme ve denetim araçlarından ayrı yeni düzenlemelere gereksinim duymaktadır. Bu nedenle, e-ticaretin vergilendirilmesinde sorun-ların giderilmesinin başlangıcı, gelir unsurlarının belirlenmesidir. Ardından geleneksel ticaretten ayrılan alanlar net olarak tespit edilip ulusla-rarası alanda uzlaşa sağlanmalıdır. Bu ticarete ilişkin kavramlar ile ilgili ortak uzlaşa sağlanmış olması sorunların giderilmesinin önemli ayağını oluşturmaktadır.

E-ticarette ortaya çıkan diğer bir vergilendir-me sorunu ise e-ticaretin merkezlessiz yapısından kaynaklı gelirin eksik vergilendirme ya da hiç vergilendirilmeme riskidir. Bu durum Türkiye özelinde gelir ve kurumlar vergisine esas olan "yerleşme" ya da "iş merkezi" kıstaslarında net olarak görülmektedir.

E-ticaretin vergilendirilmesinde ortaya çıkan diğer ana sorun ise dijital mal ve hizmetlerin ver-gilendirilmesidir. Dijital ürünlerin elektronik or-tamda alıp verilmesinden kaynaklı işlemleri vergi idarelerinin tespiti mümkün olmadığından hangi ülke tarafından vergilendirileceği de diğer bir so-run olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu denetimlerin etkinliğini arttırabilmek adı-na vergi idareleri ile internet sağlayıcı şirketler arasında bir bilgi işlem-denetim mekanizması geliştirilmesi zorunludur. Bu tarz bir model gelişt-irilerek, her bir internet kullanıcısına bir numara verilmek suretiyle kullanıcının tüm işlemleri ka-yıt altına alınabilir. Bilgi-denetim merkezlerinde toplanan verilerin vergi idarelerine aktarılması ve denetlenmesi de verginin korunmasına imkan sağlayacaktır.

Türkiye özelinde değerlendirildiğinde e- tica-rette KDV uygulamalarına yönelik uluslararası

kuruluşların geliştirdiği mevzuatların VUK'a aktarılması zorunluluktur. Türkiye'nin bu anlamda 2017 yılında başlattığı yasal değişiklikleri, 2018 yılında genel tebliğ ile uygulamaya almış olması önemlidir. Bu kapsamda Türkiye'de nihai tüketicilere dijital olarak e-hizmet satışı gerçekleştiren e-ticaret işletmelerine, basitleştirilmiş kayıt mekanizması yolu ile KDV mükellefi olma ve vergiyi tahsil ederek vergi makamlarına beyan ve ödeme yükümlülüğü getirilmiştir.

E-ticarette KDV esaslarına ilişkin yapılacak düzenlemeler kadar Türkiye'nin bu ticaret türüne ilişkin alacağı pozisyonun saptanabilmesi adına, mevcut durumun analizi de önemlidir. Bunun için Türkiye'de ulusal sınırlar içinde gerçekleşen ticaretin, geleneksel ticaretten e-ticarete dönüşen kısmının tespiti, Türkiye'nin burada ihracatçı konumunda mı yoksa e-ticaretin pazarı konumunda mı olduğunun saptanması zorunludur. OECD üyesi Türkiye bu anlamda detaylı bir istatistiki rapor ortaya koymamıştır. Ortaya konulması gereken detaylı çalışmanın mutlaka gelecek saptamalarını da içermesi alınacak pozisyonun belirlenmesi açısından önemli olacaktır.

KAYNAKÇA

- Alavaravatlive. "Distance Selling EU VAT Thresholds 2019". (<https://www.avalara.com/vatlive/en/eu-vat-rules/distance-selling/distance-selling-eu-vat-thresholds.html>) Erişim tarihi: 08 Nisan 2019.
- COŞKUN, N. (2004). "Elektronik Ticaretin Gelişiminde Temel Dinamikler ve Gelişimi Önündeki Engeller", ÇÜSBED. Sayı 13(2).
- ÇAĞLAYAN, A.G. (2013) "Elektronik Ticarette Bağlanma Noktası Olan İşyeri Kavramı", Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 293.
- ÇAVDAR, F. (2017). "Elektronik ticaretin vergi denetimi üzerindeki etkileri", Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi. Sayı 9 (1).
- ÇINAR, O. (2016). *E-Ticaret İşletmelerinde Muhasebeleştirme ve Vergilendirme*. İstan-

bul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul.

- DEMİR, H. (2015). "Elektronik Ticarette Vergilendirme". (www.ceterisparibus.com/ekonomi/makaleler/). Erişim tarihi: 11 Ocak 2019.
- European Commission Directorate-General Taxation And Customs Union. "Guide To VAT Mini One Stop Shop 2013".(https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/guide-vat-mini-one-stop-shop-moss_en) Erişim tarihi: 14 Mart 2019.
- European Council. "Council Regulation (EU) No 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax. Official Journal of the European Union 2010" L 268/1. Article 14. (<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:268:0001:0018:EN:PDF>) Erişim tarihi: 9 Nisan 2019.
- European Commission Directorate-General Taxation And Customs Union. "Guide To VAT Mini One Stop Shop 2013".(https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/guide-vat-mini-one-stop-shop-moss_en) Erişim tarihi: 9 Nisan 2019
- Güneş ÇETİN GERGER ve Adnan GERÇEK. "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi", International Journal of Public Finance. Sayı 1. 2016. s.67
- KARADUMAN, Y. (2005). *Elektronik ticaret ve vergilendirilmesi*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Ankara.

- OECD. “*Consumption Tax Trends 2008 VAT/ GST And Excise Rates, Trends And Administration Issues*” (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2008_ctt-2008-en). Erişim tarihi: 11 Şubat 2019.
- OECD. “*Tax Treaty Characterization Issues Arising From E-Commerce-Technical Advisory Group On Treaty Characterisation Of Electronic Commerce Payments 2001*”. (<http://www.oecd.org/dataoecd/46/34/1923396.pdf>) Erişim tarihi: 04 Mart 2019.
- OECD. “*Public Discussion Draft BEPS Action 1: Address The Tax Challenges Of The Digital Economy (2014a)*” (<https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>) Erişim tarihi: 04 Mart 2019.
- OECD. “*Adressing Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing 2013”. (<https://www.oecd.org/ctp/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>) Erişim tarihi: 04 Mart 2019.
- ORGAN, İ ve ÇAVDAR F. (2012) “*Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar*”, İUYD. Sayı 3(1).
- ÖKSÜZ, M.ve TÜRGAY T. (2018).“*Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Tevkifat Müessesesi*”, Yönetim Bilimleri Dergisi. Sayı 16 (32).
- Pelin MASTAR ÖZCAN. “*Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: Beps 1 No’lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme*”, Electronic Journal of Vocational Colleges. Sayı Ekim. 2016. s. 74.
- UBAY, B. (2018). *E- Hizmet Ticaretinde Katma Değer Vergisi Sorunları ve Çözüm Önerileri*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış doktora tezi). Ankara