

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF ELECTRONIC COMMERCE FROM TAXATION POINT OF VIEW



Murat ÖZDEMİR*

ÖZ

İletişim ve bilgi teknolojilerinde son yıllarda meydana gelen hızlı değişim ve gelişmelere bağlı olarak hiç şüphesiz ekonomik faaliyetlerin yapılış biçimlerinde de köklü bir ve etkin bir değişim sürecinin ortaya çıkması kaçınılmaz olmuştur. Bu durum “elektronik ticaret” ya da kısaca “e-ticaret” olarak adlandırılan ve direkt olarak fiziksel bağlantı kurmaya ya da fiziksel değiş-tokuş işlemi gerekmeksizin tarafların elektronik ortamda birbirleriyle iletişim kurdukları her türlü ticari iş etkinliği olarak tanımlayabileceğimiz bir süreci ortaya çıkarmıştır. Günümüzde e-ticaretin hızla yaygınlaşarak uluslararası bir boyut kazanması, ticari ilişkiler açısından pek çok yarar sağlarken vergilendirme politikaları açısından birçok sorunu da beraberinde getirmiştir. E-ticarette en çok tartışılan konulardan birisi de e-ticaret işlemlerinin nasıl vergilendi-

ABSTRACT

Depending on the fast changes and development in communication and information technologies, the emerge of radical and effective change process in the forms of economic activities, no doubt, has been inevitable. This situation has created a process that can be named as “electronic commerce” or briefly “e-commerce” and defined as any type of commercial business activity in which parties can directly make physical contact or communicate without any physical contact or exchange. While the development of e-commerce which has spread and derived an international dimension today, it on the other side, has created many tax policy issues. One of the most disputed subjects in e-commerce is the taxation of e-commerce transactions. This study focuses on how to measure the income derived from borderless and unimpeded e-commerce transactions, the

* Vergi Müfettişi

rileceğidir. Bu çalışmamızda sınır ve engel tanımayan e-ticaret işlemlerinden elde edilecek kazançların nasıl ölçüleceği, yapılan ticari kazancın tam ya da dar mükellefiyet açısından tespiti, e-ticaretin KDV'yi, Gümrük Vergisini, Damga Vergisini ve BSMV'yi nasıl etkilediği ve karşılıklı vergileme sorunlarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: E-Ticaret, E-Ticarette Vergilendirme, Vergi Sorunları, Çözüm Önerileri.

determination of business income in terms of both full fledged taxpayer and foreign-based taxpayer, how e-commerce affects VAT, customs duty, stamp duty and BITT, and tax issues that have been faced.

Keywords: E-commerce, taxation in e-commerce, tax issues, solutions

1- GİRİŞ

Elektronik ticaret sistemi mal/hizmetlerin sipariş edilmesi, bedelinin ödenmesi ile teslimatına kadar devam eden sürecin iletişim ağları üzerinden yürütüldüğü dolayısıyla tüm alışveriş sürecinin internet üzerinden gerçekleştirildiği bir yapı olduğundan bu durum klasik iş ve ticaret yapma kalıplarını değiştirerek e-ticaret yoluyla yapılan ticaretin giderek yaygınlaşmasını sağlamıştır. İnternet teknolojisi sayesinde işletmelerin, tedarikçileri ve tüketicileriyle iletişim ağları üzerinden kolayca bağlantı kurmaları mümkün hale gelmiştir. Gelişen yeni teknolojilerle bilgisayara ve internete erişimi olan dünya üzerindeki bütün işletmelerin ve tüketicilerin yer değiştirmeksizin birbirleriyle daha hızlı ve daha az masrafa katlanarak ticaret yapabilmeleri söz konusudur.

İş süreçlerin kısmen veya tamamen elektronik araçlarla küresel iletişim ağları üzerinden yürütülmesi genel anlamıyla elektronik ticaret veya kısaca e-ticaret olarak adlandırılmaktadır. Bu bağlamda, internet yeni bir pazaryeri haline gelmekte, geleneksel ticarete bulunmayan dijital ortama özgü yeni ürünler ortaya çıkmakta ve yeni hizmet çeşitleri doğmaktadır. Gelişmelerin yeni bir ekonomi oluşturup oluşturmadığı tartışılmakla birlikte, e-ticaret özellikle 2000'li yılların başından itibaren büyük bir ivme kazanmıştır. Yeni teknolojilere dayanan e-ticaret yapısı ve faaliyetleri devletler için ayrı bir önem taşımaktadır. Ulusal sınırlardan ve fiziksel gerekliliklerden bağımsız küresel çapta işleyen yeni düzen, e-ticaretten doğan gelirlerin vergilendirilmesi konusunda sorunlar yaratmaktadır. Yeni ticaretin küresel yapısı ise ayrıca sorunların yerel düzenlemelerle çözülemeyeceğine işaret etmektedir. Bu nedenle, her ne kadar ulusal yaklaşımlar ülkelerin kendi çıkarları doğrultusunda şekillense de, bu alanda uluslararası çalışmaların yapılması ve ülkelerin bu düzenlemeleri takip etmesi sorunların çözümüne dair etkin bir sistem oluşturulmasında ön koşul görünmektedir.

2- ELEKTRONİK TİCARET

2.1- Elektronik Ticaret Kavramının Tanımlanması

E-ticaret, direkt olarak fiziksel bağlantı kurmaya ya da fiziksel değiş-tokuş işlemi gereksiz tarafların elektronik ortamda birbirleriyle iletişim kurdukları her türlü ticari iş etkinliği olarak tanımlanabilir. Ancak pek çok hukuki kavramda olduğu üzere e-ticaretin tanımı konusunda da çeşitli tanımlamalar söz konusu olmakla birlikte ilgili literatürde belirgin olarak tek bir tanımlama yapılmamıştır. E-ticaret kavramının ulusal ve uluslararası hukuk açısından net biçimde tanımlanmamış olması konunun etkin bir biçimde kavranabilmesini ve e-ticaret ile ilgili politikalar üretilmesini zorlaştırmaktadır. Bununla birlikte, çeşitli uzmanlar ve kurumlar tarafından e-ticaret hususunda birbir-

leriyle çeşitli yönlerden benzerliklere sahip olan farklı tanımlamalar yapılmış olup bu tanımlamalardan bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

E-ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılması ya da ticari işlemlerin telekomünikasyon ağları üzerinden otomatik olarak gerçekleştirilmesidir.¹ Dünya Ticaret Örgütü'ne göre elektronik ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'ne göre ise geniş anlamda, bilgisayara dayalı çeşitli ağ sistemleri üzerinden kişiler veya kurumlar arasında gerçekleşen mal ve hizmetlerin alım satımını ifade eden elektronik işlemlerdir. Bununla birlikte, aynı işlemlerin yalnızca internet üzerinden yapılması halinde, elektronik ticaret dar anlamda bir internet işlemi olarak kabul edilmektedir. Birleşmiş Milletler ise farklı bir yaklaşımla elektronik ticareti yatay ve dikey olarak tanımlamaktadır. Yatay model işletmelerin tedarik zincirinde e-ticaret ile meydana gelen değişiklikleri göz önünde bulundurmaktadır. Dikey model ise süreçler yerine hükümetlerin, yasal ve kamusal organların veya işletmelerin ticari işlemler üzerinde elektronik ticaret ile değişen rollerine odaklanmaktadır.²

5 Kasım 2014 tarihli ve 29166 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.05.2015 tarihinde yürürlüğe giren 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un "Tanımlar" başlıklı 4. Maddesinde;

1) *Bu Kanunun uygulanmasında;*

a) *Elektronik ticaret: Fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrim içi iktisadi ve ticari her türlü faaliyeti,*

İfade eder." Hükmü ile elektronik ticaret tanımına yer verilmiştir.

15 Temmuz 2015 tarihli ve 29417 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 4. Maddesinde ve 11 Ağustos 2017 tarihli ve 30151 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi ve Bildirim Yükümlülükleri Hakkında Tebliğin "Tanımlar ve Kısaltmalar" başlıklı 4. Maddesinde;

Elektronik ticaret: Fizikî olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrim içi iktisadi ve ticari her türlü faaliyeti,

İfade eder." Hükmü ile elektronik ticaret tanımına 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2. maddesinde yer verildiği şekilde aynen yer verilmiştir.

2.2- Elektronik Ticaretin Gelişim Süreci, Özellikleri ve Araçları

Elektronik ticaret, küresel dünyada ticaretin serbestleştirilmesi eğilimi ile birlikte 2000'li yıllardan sonra yaşanan ve bilgi iletişimine erişimi kolaylaştıran teknolojik gelişmelerin bir parçası olarak ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda geleneksel pazarlama yöntemlerine, internet imkanlarını da ekleyen kuruluşlar, sadece belirli bir kitleye satış yapabilmekten ziyade daha fazla kitleye hitap ederek bunun ötesine geçip, üretkenliği ve yaratıcılığı direk ve dolaylı olarak arttıran küresel e-ticaret bağlantıları

¹ Yunus Ceran, Recep Çiçek, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme". Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 1, 2007, s. 19.

² Yasemen Karaduman, Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmış yüksek lisans tezi), Ankara 2005, s. 3-4.

kurma şansını elde edebilmeye başlamıştır. Bu çerçevede eskiden birçok şirket televizyon, gazete, radyo vs. gibi araçları kullanarak potansiyel müşteri kitlesine ulaşmaya uğraşırken, bugün ise bunlara internet üzerinden piyasasının önemli bir parçası olan reklamcılık da eklenmiştir.

Günümüz normal koşullarında ortalama 10 yıl alan markalaşma süreci, elektronik ticaret sayesinde minimize olarak daha az bir zaman dilimine inmiş durumdadır. Bugün “Dünyanın en büyük 500” şirketi listesinde bundan birkaç yıl önce kurulmuş olan onlarca e-şirket yer almaktadır. Etkisi küresel olan internet ekonomisi ticareti derinden etkileyerek iş dünyasına, kendi şirketlerinin ayakta kalması ve sürekliliği açısından rekabet edebilme yetilerinde internetin oynadığı rolü kabul ederek buna göre hareket etme zarureti getirmiştir. Şirketlerin bu yeni ve küreselleşen ekonomide rekabet edebilmek için internetin gücünden yararlanma gereksinimi ortaya çıkmıştır ve giderek de bu gereksinim artmaktadır.³

Elektronik ticaretin özellikleri ise maddeler halinde özet olarak şöyle sıralanabilir;

- İnternet ağı üzerinden gerçekleştirilen ticaretin en kilit noktası, taraflar arasında interaktif olarak gerçekleştirilmesidir.
- Elektronik ticaret bir işletme için hem globalleşme adına hem de ürün pazarlama adına dünyaya açılan en büyük kapıdır.
- Elektronik ticaret, kendi mekanizması üzerinde yapılacak tüm çalışma yöntemlerinde radikal kararlar alınmasını gerektirebilir.
- Elektronik ticaret, yeni bir popüler çalışma kültürü oluşturduğu gibi, kendisine ait farklı bir kültüre sahip tüketicilere hitap etmektedir. Fakat bu kültür, internetin giderek seri bir şekilde yaygınlaşması ile kapsamını genişletmektedir.
- Elektronik ticaret sistemi ile ulaşılabilecek pazar payının da, ulaşabileceği tüketici kitlesinin de önceden saptanması neredeyse olanaksızdır.
- Elektronik ticaret ile sunulması düşünülen hizmetler, işletmelerin gelecekteki konumunu belirleyecek, işletme sürekliliği açısından da son derece önemli rol oynayacaktır.
- Elektronik ticaret, bölgesellikten sıyrılarak tüm kitleye hitap etmeyi gerektirir. Bu bağlamda elektronik ticaret, internet üzerinde sunulan bilgi, ürün ve hizmetlere hemen hemen dünyanın her yerinden anında, rahatlıkla ve seri bir erişim imkanı sağlamaktadır.
- Elektronik ticaretin devamlılık arz ederek 7 gün 24 saat çalışabilen altyapısı, iletişimi ve alışverişini kısıtlayıcı zaman problemini ortadan kaldırır.
- Elektronik ticaretin güvenilirliği istatistiklerle ispatlanmıştır. Bu çerçevede gelişmekte olan yeni teknolojilerin güvenilirliği daha da kuvvetlendirmesi beklenmektedir.
- Elektronik ticaretin altyapısı ile tüketicilerin tercihleri, alışkanlıkları ve demografik özellikleri takip edilebilir ve bu bilgiler kullanılarak ürün veya hizmet satın alanla, satan arasında bireyselliği de göz önünde tutarak “kişiyeye özel” ticari ilişki kurulabilir.⁴

Mevcut elektronik ortamda geniş anlamda elektronik ticaret aracı olarak kullanılabilen, altı adet araç bulunmaktadır. Bunlar telefon, faks, televizyon, elektronik ödeme sistemleri, elektronik veri değişimi (EDI) ve internettir. Elektronik ticaret kavramı, genellikle internet aracılığıyla yapılan tica-

³ Hasan Satılmış, Elektronik Ticaretin Vergisel Boyutunun İncelenmesi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Edirne 2017, s. 5.

⁴ Tevfik Türkyılmaz, İnternet Bankacılığı ve Elektronik Ticaret Uygulamaları, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Konya 2001, s. 4.

ret şekli için kullanılmakta ve çoğu zaman elektronik ticaret yerine “internette ticaret” kavramı da geçerli olabilmektedir. Sanayileşmiş toplumlarda telefon, faks ve televizyon gibi araçlar ticari işletmelerde yaygın olarak kullanılmaktadır. Televizyon üzerinden ürünlerin reklamı yapılmakta, telefon veya faksla sipariş edilmekte ve kredi kartı ile ödeme yapılabilmektedir. Bunun dışında bilgisayara ihtiyaç duyulmadan doğrudan bir televizyon aracılığı ile internete bağlanmayı sağlayan teknolojiler de mevcuttur. İnternet dışında kalan; telefon, faks ve televizyon gibi araçlar bir arada kullanılmak zorunda olmakla birlikte, geleneksel ticaret yöntemlerine de bağımlıdır. Bunlar üzerinden hukuki geçerliliğe haiz bir belge transferi gerçekleştirilemediğinden geçerli bir sözleşmenin bunlar aracılığı ile oluşması mümkün olmamaktadır. Oysa yürütülen çalışmaların tamamlanması halinde, internet üzerinden transfer edilen verilerin güvenliği sağlanacak ve bunların hukuki geçerlilikleri kabul edilecektir. Böylece internet, bu araçların tüm fonksiyonlarına sahip, hukuki geçerliliğe sahip ticari işlemlerin yapılabildiği sanal bir ortam oluşturabilecektir.⁵

2.3- Elektronik Ticaretin Çeşitleri, Tarafları, Etkileri, Hacmi ve Geleneksel Ticaret ile Mukayesesi

Elektronik ticareti, işlemlerin gerçekleştiği ortam yönünden ikiye ayırmak mümkündür.⁶ Birincisi, internet gibi herkesin görebileceği açık ağlarda gerçekleştirilen elektronik ticaret, diğeri ise işletmelerin kendi faaliyetleri doğrultusunda yürütebilmek amacıyla bayileri ile veya belli sayıdaki müşteriler ile oluşturdukları kapalı ağlarda (intranet) gerçekleştirilen elektronik ticarettir.

Bilgisayar ağı, bilgisayar vb. sayısal sistemlerin belirli protokol altında iletişimde bulunmasını sağlayan sistemdir. Ağ üzerinden bilgisayarlar, birbirlerinden çok uzak mesafelerde olsalar bile aynı protokol sayesinde karşılıklı işbirliği yaparak 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 kuruluşların bilgisayarlar ağları arasında yapılmış, standart hale getirilmiş veri transferidir.

Elektronik ticarete alıcı, satıcı, üretici, bankalar, komisyoncular, sigorta şirketleri, nakliye şirketleri, sivil toplum kuruluşları, üniversiteler, onay kurumları gibi pek çok taraf bulunmaktadır. E-ticaret, taraflar yönünden dört ana başlıkta incelenebilir. Bunlar işletme- kamu, işletme- işletme, işletme- müşteri ve kamu- tüketicidir.

İşletme-Kamu: işletmeler ile kamu kuruluşları arasındaki ticari işlemleri kapsayan bu bölümde, kamu ihalelerinin internette giderek yaygınlaşması ve firmaların elektronik ortamda elektronik teklif vermeleri ilk örneklerini oluşturmaktadır. Elektronik ticaretin yaygınlaşmasını desteklemek amacıyla kamunun vergi ödemeleri, gümrük işlemleri de sanal dünyaya taşınmaktadır.

İşletme-İşletme: Firmaların elektronik ortamda tedarikçiye mal/hizmet sipariş etmesi, faturalarını temin etmesi ve bedellerini ödemesini gerçekleştirdiği elektronik ticaret türüdür. Bu kategoride ticari işlemler, e-ticaret cirosunun %90'ını oluşturmaktadır.

İşletme-Müşteri: İnternet teknolojisinin giderek hızla gelişmesi sonucunda ortaya çıkan sanal mağaza uygulamaları ile internetteki işletmeler elektronik ortamda; televizyondan otomobile, kırtasiye

⁵ Murat Çak, Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul Şubat 2002, s.21

⁶ Murat Erdal, “Elektronik Ticarete Web Site Yönetimi ve Pazarlama”, Pazarlama Dünyası Dergisi, sayı 3, 2003, s.36.

ürünlerinden gıda ürünlerine kadar birçok ürünün doğrudan tüketiciye satışını yapmaya başlamıştır. İnternette açılan mağazanın genel giderlerinin çok düşük olması, direk olarak satış fiyatlarına da yansımaktadır. İnternet müşterilerin işletmelere, sürekli geri bildirimde bulunma imkânı da sunmaktadır.

Kamu-Tüketici: Henüz yaygın olmasa da örnekleri az miktarda bulunan bu kategoride ehliyet, pasaport başvuruları, sosyal güvenlik primleri ile vergi ödemeleri, vb. uygulamalar ile Elektronik Devlete geçişin sağlanması planlanmaktadır. İngiltere Hükümeti, 2005 yılında tüm kamu hizmetlerinin elektronik ortamda yapılabileceği ve Elektronik Devlete geçişin tamamlanacağı duyurmuştur. Ülkemizde ise 2015 yılında giderek yaygınlaşan e-devlet uygulamaları birçok alanda kolaylık sağlamaktadır.

E-ticaret her ne kadar ekonomik bir olgu gibi görülse de sosyal ve kültürel alanlarda da etkiler oluşturmaktadır. E-ticaretin; birey, işletmeler ve toplum üzerinde farklı etkiler oluşturduğu görülmektedir. Müşteri beklentilerinin pazar anlayışını yeniden tanımladığı veya yeni pazarlar için oluşturduğu koşullarda e-ticareti benimseyen işletmeler, daha hızlı uyum sağlamak ve rekabet konusunda kendilerini diğer rakip firmalara nazaran avantaj getirmektedir. Buna karşın bireylere ise alışveriş, bilgi ve hizmetlere erişim, kamu ile etkileşim konularında fiziki uzaklık ve zaman kısıtlarını ortadan kaldıran yeni yollar sunulmaktadır. Sonuç olarak e-ticaret ile iş süreçleri kısalacak, günlük işlerin takibi daha kısa zaman diliminde gerçekleşecek, maliyetler minimum seviyeye inecek ve verimlilik açısından kapasite artacaktır. Bütün bunların, insanların iş dışında boş vakitlerini de artıracığı düşünülmektedir. Bu yönüyle elektronik ticaretin insanlara hem ekonomik hem de sosyal etkileri söz konusudur.

E-ticaret ile firmalar bilişim teknolojileri sayesinde ürettiği mal ve hizmetlere ait bilgilerin güncel olarak anında sunulması, işlem maliyetlerinin büyük ölçüde düşürülmesi, mal ve hizmet kalitesinin müşteri odaklı yükseltilmesi, kaynakların en etkin şekilde kullanılması ve hedeflenen pazarlara erişim imkânının kolay bir şekilde doğması, stok maliyetlerinin düşürülmesi, e-ticaretin yaygınlaşarak artan rekabet ile verimlilik artışı sağlanması, aynı rekabet ortamında işletmelerin işbirliği olanaklarının geliştirilmesi, üretim ve pazarlama sürecinin her aşamasında koordinasyon ve kontrolün sağlanması, pazarlara daha kolay ve seri şekilde nüfuz edilmesi, yeni müşteri odaklı potansiyelinin yakalanması, gerek tedarikçilerle gerekse müşterilerle anlık erişim sağlanarak ihtiyaçların karşılıklı olarak hızlı bir şekilde aktarılması ve giderilmesi, fiili olarak mal/hizmet alım satım işleminin gerçekleştirilmesi, gerek planlama, koordinasyon ve kontrolde gerek üretim ve pazarlamada, gerekse yönetimde stratejik kararların alınmasında kolaylık sağlanması gibi pek çok yararı söz konusu olmaktadır.

Ekonomik ve toplumsal yaşamda bugün önemli bir yere sahip olan elektronik ticaretin, gerek ulusal gerekse uluslararası ticaret üzerinde pek çok etkisi bulunmaktadır. E-Ticaretin ortaya çıkardığı olumlu etkiler şu şekilde özetlenebilir;

- Firmaların etkin pazarlarda eşit şartlarda pazar ve müşterilere ulaşması mümkün olmaktadır.
- Firmaların gerek diğer rakip firmalara gerekse potansiyel müşterilere daha kolay, daha ucuz ve daha seri şekilde ulaşması mümkün olmaktadır.
- Ticari işlemlerin elektronik ağ ortamda yürütülmesi ile zaman daha etkin bir biçimde kullanılmaktadır. Ürünlerin siparişinden başlayarak teslimi arasındaki süre minimum seviyeye indirilmekte, böylelikle zaman ve stok maliyetleri tamamen ortadan kalkmaktadır.
- Dış pazarlara çok daha etkin pazarlama yapma imkanı doğmaktadır.
- Ticarettaki araçların azaltılması ile maliyeti daha düşük seviyelere indirmek söz konusu olmaktadır.

- Elektronik ticaret sayesinde işçilerin çalışma saatlerinde esneklik yaratabilmekte bu da işçi odaklı olarak iş verimliliği de arttırmaktadır.
- Tüm iş süreçlerinde verimlilik yükselmektedir.
- Firmaların iş ve organizasyon yapıları yeniden şekillenmektedir.
- Dış ticaretteki ödeme sorunları e-ödeme imkanları ile ortadan kalkmaktadır.⁷

E-ticaretin ortaya çıkardığı pek çok olumsuz etki de bulunmaktadır. İnternet sayılan yararları nedeniyle çok büyük bir kullanıcı kitleye hitap etmektedir. Çok büyük bir yatırım maliyeti gerektirmemesi, işletmelerin internette yer almak konusundaki çok fazla istekli olmalarına ve web sitesi edinmelerine neden olmaktadır. Bunun yanı sıra internette satış yapan firmaların sayısı, web sitesi olan işletmelerle karşılaştırıldığında çok azdır. Bunun asıl nedeni sanal ortamda satış yapmanın çok ayrı bir organizasyon gerektirmesidir. Yakın bir gelecekte internet üzerinde iş yapmak kaçınılmaz hale gelecektir. Bu alana şimdiden yatırım yapmak ve beklenen potansiyel elde edilmese bile internet ortamında yerini almak bütün işletmeler için son derece önemlidir.

Satış faaliyetlerinin yanı sıra bilgi dağıtımı açısından da eksikleri olduğu ileri sürülen internete yöneltilen başlıca eleştiriler ise aşağıdaki gibidir;

- Dağıtılan Bilgi Üzerindeki Denetim Eksikliği: Hacker adı verilen bilgisayar korsanlarının servis sağlayıcılara, şirket bilgisayarlarına ve kişisel kullanıcılara dolaylı yollarla müdahalesi nedeniyle internet ağı üzerinden dağıtılan bilgiler üzerinde tam anlamıyla bir denetim sağlamak mümkün değildir.
- Bilginin Yayılması ve Çalınması Üzerindeki Denetim Eksikliği: İnternet üzerinde kişiye, kurumlara ve şirketlere özel bilgi, program ve uygulamaların denetim dışı yayılması ve çalınması ile ilgili düzenlemeler henüz tamamlanmadığından bu konuda ortaya çıkan sorunlar karşısında çaresiz kalınmaktadır.
- Bilgiye Ulaşmada Karşılaşılan Sorunlar: İnternet ortamına sunulan sınırsız bilginin kataloglanması ve indekslenmesi ile ilgili çalışmalar henüz doyurucu düzeye ulaşmadığından aranan bilgiye kısa sürede ve kolay bir şekilde ulaşmak mümkün değildir.

Genel bir değerlendirme ile internetin üstün yanları daha ağır basmaktadır. Birçok işletme küreselleşen dünyada internet üzerinden pazarlama uygulamalarına katılma zorunluluğu hissetmektedir. Aynı zamanda doğru adımlarla başlanacak bir pazarlama faaliyeti büyük oranda karlılığı da arttıracak potansiyel yaratabilmektedir. İnterneti benimsemeye geciken ve gönülsüz davranan işletmeler açısından ortaya çıkması beklenen birtakım sorunlar -katılımda gecikme, yanlış teknoloji seçimi, uygulamada isteksizlik, ısrarcılıkta eksiklik- internetin bu zayıf yönleri nedeniyle elektronik ticarete geçmeyi düşünen firmalar içinde avantajların yanında yeni sorun alanlarını da beraberinde getirmektedir.⁸ E-Ticaretin ortaya çıkardığı olumsuz etkiler de şu şekilde özetlenebilir;

- Finansal Sorunlar
- Gümrük ve Vergiler

⁷ Hasan Satılmış, Elektronik Ticaretin Vergisel boyutunun İncelenmesi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Edirne 2017, s. 35-37.

⁸ Ali Çelebi, Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi İşletmelerinde E-Ticaret Uygulamaları, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Konya 2002, s. 34.

- Elektronik Ödeme Sistemleri
- Yasal Sorunlar
- Entellektüel Sermayenin Korunması
- Özel Hayatın Korunması
- Güvenlik
- Piyasaya Ulaşma Sorunları
- Telekomünikasyon Alt Yapısı
- Alt Yapı ve Enformasyon Teknolojisi
- İçerik
- Teknik Standartlar

E-ticaretin hacmine bakıldığında ise dünyada 2001 yılında yapılan e-ticaretin hacmi 65 milyar dolar iken, 2007 yılında bu rakam 230 milyar dolara ve 2016 yılı itibari ile 1,6 trilyon dolara ulaşmış bulunmaktadır. E-ticaret istatistikleri ülkemiz açısından değerlendirildiğinde, 2000’li yıllarla beraber ekonomik alanda kaydettiğimiz gelişmelere paralel olarak e-ticaret hacmi de hızla artmıştır. Şöyle ki 2013 yılında 14 milyar TL seviyesinde bulunan e-ticaret hacmi, 2014 yılında 18 milyar TL, 2015 yılında 24 milyar TL ve 2016 yılında 30 milyar TL seviyesine ulaşmıştır.⁹

3- ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1- Elektronik Ticaret ve Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Türk Vergi Sistemi’nde gelir üzerinden alınan vergilerde geliri elde eden tarafın gerçek kişi ve tüzel kişi olmasına göre düzenlenmiş iki farklı vergi kanunu mevcuttur. Buna göre gerçek kişilerin elde ettiği gelir 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa, tüzel kişilerin elde gelir ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa tabii bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun “Mevzu” başlıklı 1. maddesinde; “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” hükmüne ile gelirin tanımı yapılarak gelir vergisinin mükellefi açıklanmıştır.¹⁰ Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde ticari kazançların, zirai kazançların, ücretlerin, serbest meslek kazançlarının, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratların gelir vergisinde vergilendirilecek gelir unsurları olduğuna yer verildikten sonra 3. maddesinde ise vergi mükellefine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Verginin Konusu” başlıklı 1. maddesinde; “*Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:*

- a) Sermaye şirketleri.
- b) Kooperatifler.
- c) İktisadî kamu kuruluşları.
- ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.
- d) İş ortaklıkları.

⁹ Öget Kantarcı ve diğerleri, Dijitalleşen Dünyada Ekonominin İtici Gücü: E-Ticaret, TÜSİAD Yayınları, Ankara Nisan 2017, s. 15-44.

¹⁰ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

(2) Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.” açıklaması yapılarak hangi kurum kazançlarının kurumlar vergisine tabii olduğu ve verginin konusunun ne olduğu belirtilmiştir.¹¹

Elektronik ticaretin gelir üzerinden alınan gelir/kurumlar vergisi açısından değerlendirilmesi ile ilgili olarak şu sorunlarla karşılaşılmakta olup aşağıdaki bölümlerde bu hususlarla ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir;

- Tam mükellefiyetin belirlenmesi,
- Gelirin elde edildiği yerin belirlenmesi,
- Gelirin niteliğinin belirlenmesi,
- Vergi matrahının belirlenmesi.

3.2- Tam Mükellefiyetin Belirlenmesi

Türk Vergi Sistemi’nde kimlerin tam mükellef sayılacağı konusunda iki önemli ölçüt göz önünde bulundurulmuştur. Bunlardan birincisi ikametgâh ilkesi, ikincisi ise tabiiyet (uyrukluk) ilkesidir. İkametgâh ilkesi, bu konuda temel ilke olarak alınmıştır. Tabiiyet esasına ise, sadece GVK’nın¹² 3.maddenin 2. bendinde sayılan durumlarda geçerli olmaktadır. İkametgâh ilkesi gereği Türkiye’de yerleşmiş olanlar tam mükellef olarak kabul edilmektedir. Kimlerin Türkiye’de yerleşmiş sayılacağı ise GVK’nın 4. maddesinde açıklanmıştır. Bunlar;

- İkametgâhı Türkiye’de bulunanlar ve
- Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla olanlar.

Bu altı aylık sürenin hesabında, geçici ayrılmalar oturma sürecini etkilememektedir. Tabiiyet ilkesi gereği tam mükellefiyet dikkate alınarak tam mükellef kabul edilenler de GVK’nın 3. maddesinin 2. bendinde sayılmışlardır. Bu bende göre, resmi daire ve müesseselere veya ticari merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, bunların işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef olarak vergilendirilecektir. Bu bağlamda aynı maddenin parantez içi hükmünde burada sayılan Türk vatandaşların elde ettikleri gelirler için yurtdışında vergi ödemeleri halinde, bu gelirlerin diğer yandan da Türkiye’de vergilendirilmeyeceği öngörülmüştür. Bu karar çift vergilemenin önlenmesi amacıyla konulmuştur.¹³

Tam mükellefiyet konusunda Gelir Vergisi Kanunu’na paralel olarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinde de düzenleme yapılarak kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de olan kurumların Türkiye’de tam mükellef esasına göre vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Dar mükellefiyet ise, Türkiye’de ikameti olmayan veya mukim sayılmayan kişilerin Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar dolayısıyla Türkiye’de vergilendirilmelerini ifade etmektedir. Konu, gerçek kişiler açısından Gelir Vergisi Kanunu’nun 6. maddesinde, kurumlar açısından ise Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinde düzenlenmiştir. Bu bağlamda dar mükellefiyet çerçevesinde vergilendirilecek kazançlar ve iratlar, Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddelerinde belirtilmiştir. Dar mükellefiyet esnasında vergileme yapılması açısından son derece belirleyici

¹¹ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

¹² GELİR VERGİSİ KANUNU

¹³ Hasan Satılmış, Elektronik Ticaretin Vergisel Boyutunun İncelenmesi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Edirne 2017, s. 51-52.

ölçü olan kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmesi konusu Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. ve 8. maddelerinde açıklanmıştır.

E-ticarette bazı hallerde kişilerin ikamet ettikleri yerin belirlenmesi güçleşmektedir. Özellikle kurumların ikamet ettikleri ülkeyi belirleme konusunda inisiyatif kullanma konumuna getirmiştir. Artık internet yoluyla değişik alanlarda danışmanlık, muhasebe, tıp, mimarlık, mühendislik gibi hizmetlerin sunulması uygulamaları başlamış olup bu tür hizmetler hem kullanım hem de çeşit olarak gittikçe artmaktadır. Teknolojinin sağladığı imkanlar dolayısıyla başka bir ülkede belli bir süre kalmadan da o ülkede hizmet yapma veya başka ticari faaliyetlerde bulunma mümkün olmaktadır. Bu itibarla gerçek kişilerde; ikamet kriterine bağlı tam mükellefiyet uygulamaları önemini kaybetmektedir. Burada uygulanan kriter genellikle “etkin yönetim merkezi”dir. Ancak internet ve benzeri teknolojik gelişmelerin üzerinde henüz bir fikir birliği sağlanamamış olması bu kavramı daha da karmaşık hale getirmektedir. Konuya kurumlar açısından bakıldığında ise, gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin kurumlara tam mükellef olacakları ülkeyi belirlemede ve hatta kanuni ve fiili iş merkezlerini farklılaştırma konusunda önemli inisiyatif ve imkanlar verdiği görülmektedir. E-ticaret sayesinde uluslararası faaliyette bulunan firmaların, satış işlemini gerçekleştirdikleri ülkede vergi mükellefi olabilmeleri için ihtiyaç duyulan o ülkede fiziksel varlığa sahip sabit konumlu bir işyerinin bulunması koşulu artık geçerliliğini kaybetmektedir. Tüm bu gelişmeler gerçek kişiler ve kurumlar açısından mükellefiyetin belirlenmesini zorlaştırmaktadır.¹⁴

Yeni bilişim teknolojileri, bahsedilen mevcut kanuni düzenlemelerin yeterliliklerinin sorgulanmasına neden olmaktadır. Öncelikle iletişim ağları üzerinden yapılan işlemlerde ticarete taraf olan kişilerin yerlerinin veya kimliklerinin belirlenmesinde zorluklar doğmaktadır. Ayrıca, işletmelerin mal veya hizmet satışı yapabilmek için tüketicilerin ülkesinde fiziksel varlıklarının bulunmasına gerek kalmamaktadır. E-ticaretin sağladığı yeni imkanlar nedeniyle, mükellefiyeti doğuran minimum bağ veya ilişkinin nasıl saptanacağı ise belirsiz hale gelmektedir. Bu bağ ve ilişki e-ticarette nerededir sorusu ortaya çıkmaktadır: satıcı ile kendi devleti arasında mı, satıcı ile alıcının devleti arasında mı, alıcı ile satıcının devleti arasında mı, tüketici ile kendi mukim olduğu devlet arasında mı, yoksa satıcının devleti ile internet hizmet sağlayıcısı arasında mı? E-ticaretin ortaya çıkarttığı belirsizliklerin ortadan kaldırılmasına yönelik girişimler, mevcut vergi düzenlemelerinin son gelişmeler ışığında yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu doğrultuda, gelir üzerinden alınan vergiler bakımından gelirin elde edildiği yer ve işyeri kavramları ile tüketim bakımından hangi ilkelerin yeni ticaret ortamına daha uygun olduğu incelenmektedir.¹⁵

3.3- Gelirin Elde Edildiği Yerın Belirlenmesi

Elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin niteliği dolayısıyla gelirin elde edildiği işyeri ile ilgili açıklamalar ticari kazanç ve serbest meslek kazancı ile ilgilidir. Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye sınırları içerisinde işyerinin olması veya devamlı temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla sağlanması gerekmektedir. Serbest meslek kazançlarında;

¹⁴ Bursa SMMM0, İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişlerin Vergisel Boyutu, www.bursa-smmm0.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf, Erişim tarihi: 5 Ekim 2017.

¹⁵ Yasemen Karaduman, Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmış yüksek lisans tezi), Ankara 2005, s. 84-85.

serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmiş olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gereklidir.¹⁶ İşyeri kavramı 213 sayılı VUK'un¹⁷ 156. maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanıma bakıldığında görülmektedir ki iç hukukumuzda işyeri kavramı coğrafi anlamda sabit olmayı gerektirmektedir. Bu durumda, dar mükelleflerin kazançlarının vergilendirilmesinde işyeri şartı arandığından, kanunda işyerinin tanımlanmasında e-ticaret açısından eksiklik görülmektedir. İşyeri veya daimi temsilci olmadan diğer ülke vatandaşlarının elde ettiği ticari kazançların Türkiye tarafından vergilendirilmesi söz konusu değildir. Serbest meslek faaliyetlerinde ise, işyerinin varlığı önemli olmamakla beraber, Türkiye'nin vergileme hakkının doğması için, dar mükelleflerin faaliyetinin Türkiye'de icra etmesi veya faaliyetin Türkiye'de değerlendirilmesi yeterli olmaktadır. Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için kazancın işyeri aracılığı ile elde edilmesi şart olmadığından, elektronik ortamlar vasıtasıyla yurt dışı bağlantılı olarak Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla Türkiye'de vergilendirme yapılabilecektir.

Bilindiği üzere web sitesi yazılım ve verilerden oluşmakta olup bir makine olan sunucu üzerinde yüklü bulunmaktadır. Bu durumda, e-ticarete işyerine konu olan gözle görülebilen web sitesi ve elle tutulabilen sunucu olmak üzere iki unsur bulunmaktadır. Eğer satış yapan bir firmanın web sitesine satışı gerçekleştirdiği ülkede kendisinin sahip olmadığı ya da kiralamadığı bir sunucu tarafından hosting¹⁸ işlemi yapılırsa, sabit işyeri kuralı gerçekleşmemiş sayılacağından, firmanın o ülkede yapmış olduğu satışlardan elde edeceği kârlar vergilendirilmeyecektir.¹⁹

3.4- Gelirin Niteliğinin Belirlenmesi

İnternet üzerinden yapılan satışlardan elde edilen gelirin niteliği belirlenirken iki noktada belirsizlik ortaya çıkmaktadır. İlk belirsizlik, çevrimiçi işlemlerden doğan gelirlerin gayri maddi hak kazancı mı yoksa işletme karı mı olduğu konusundadır. İkinci noktada ise, eğer işlemler işletme kârı olarak kabul edilirse, bu gelirlerin hizmet mi yoksa mal satışı olarak mı değerlendirileceğinin belirlenmesi gerekmektedir. İlk nokta gelir vergisi hesaplamalarını etkilerken, ikinci nokta tüketim vergilerini etkilemektedir. Elde edilen kazancın ticari kazanç veya gayri maddi hak bedeli olması farklı sonuçlar doğurmaktadır. Ticari kazanç, işyeri aracılığıyla elde edilirse kaynak ülke tarafından vergilendirilmektedir. Gayri maddi hak bedellerinde ise, uluslararası anlaşmalarda vergileme hakkı genellikle ikamet ülkesine bırakılmakla birlikte Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalarda vergileme hakkı kaynak ve ikamet ülkeleri arasında paylaşılmaktadır.²⁰

Elektronik ağ ortamdan fiziksel bir mal satın alındığı durumlarda, ürün ücreti olarak yapılan ödemeler ticari kazançtır, çünkü burada işlem gören herhangi bir teklif hakkının kullanımını içermemektedir. Bununla birlikte sorun e-ticarete özgü olan dijital ürünlerin satış politikalarıyla ilgilidir. Elektronik ticarete internet üzerinden gerçekleştirilen işlemlerde elde edilen kazancın sınıflandırılması, hali

¹⁶ Ercan Alptürk, "Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 165, 2005, s. 320.

¹⁷ VERGİ USUL KANUNU

¹⁸ Hazırlanan web sayfalarını yüklemek için bir alana ihtiyaç vardır; sitenin çalışması için konfigüre edilmiş olan sunucularla web site için ayrılan alana hosting denir. Hosting hizmeti bilgisayarlardan daha güçlü olan sunucu-server adı verilen makineler üzerinden sağlanmaktadır.

¹⁹ Bursa SMMMO, İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişlerin Vergisel Boyutu, www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf, Erişim Tarihi: 5 Ekim 2017.

²⁰ Habib Yıldız, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 255, 2002, s. 75.

hazırda mevcut vergisel kuralların dijital işlemlerin kendine özgü özelliklerini tanımamasından dolayı zordur. Örneğin; bir bilgisayar oyununda beş adet satın alınması halinde işlem normal bir alım-satım işlemidir ve elde edilen kazanç ticari kazançtır.²¹ Yapılan bu işleme karşın, aynı işlemin web sitesi üzerinden yapıldığı hallerde, müşteri bilgisayar oyununun sadece bir kopyasını indirebilmekte ve diğer dört kopyasını çoğaltabilmektedir. Bu durumda, tek bir kopya ve çoğaltma hakları için ödenen bedelin ticari kazanç mı yoksa gayri maddi hak bedeli olarak mı nitelendirileceği önem kazanır.²²

Sonuç olarak elde edilen gelirin ticari gelir ya da gayri maddi hak bedeli olması farklı sonuçlara sahiptir. Ticari kazanç işyeri aracılığı ile elde edilirse kaynak ülke tarafından vergilendirilir. Gayri maddi hak bedelleri ise, OECD Model Vergi Anlaşmasında vergilendirme hakkı ikamet ülkesine bırakılmakla birlikte, Türkiye'nin taraf olduğu ikili ülke anlaşmalarında vergilendirme hakkı kaynak ve ikamet ülkesi arasında paylaşılmaktadır.

3.5- Vergi Matrahının Belirlenmesi

E-ticaretin farklı safhalarının birçok farklı ülkede çıkabilmesinin ve elde edilen kazancın vergilendirilmesinin işyerine atfedilmesinin ortaya çıkardığı sorunların asılabilmesi için, elektronik ortamlarda uluslararası ticari faaliyet gösteren firmaların merkezleri ile şubeleri ya da şubelerin kendi işlemlerinden doğan kazancın bölüşümünün emsal bedel esasına göre yapılması öngörülmüştür. Ancak bilişim teknolojisinde geline nokta, faaliyetlerin yapay olarak vergi cennetleri veya benzeri yerlere kanalize edilmesini kolaylaştırmaktadır. Bu nedenle vergi matrahının doğru olarak belirlenmesi ve vergilendirilmesi büyük sorun olmaktadır.²³

E-ticaretten doğan gelirlerin ve tüketimlerin nasıl vergilendirileceğinin belirlenmesi de yeni vergi tabanının netleşmesi için yeterli olmamaktadır. Vergi matrahı, gelirin safi tutarı olduğu için, matrahın bulunması için gayrisafi kazancın ve giderlerin belirlenmesi gerekmektedir. İlk olarak, elektronik ticaretin farklı yerlerde gerçekleştiriliyor olması, kazancın elde edilmesi için yapılan harcamaların hangi yere ait olduğunun tespitini gerektirmektedir. Bu doğrultuda, çokuluslu şirketlerin vergilendirilebilir gelirin ne kadarının hangi yasama alanındaki daimi işyerine atfedileceğini de belirlemek gerekmektedir.

Mevcut durumda gelirlerin paylaşılmasında coğrafi olarak belirlenmesi mümkün olan bordro, maddi mülkiyet ve satış gibi unsurlar esas alınmaktadır. Gayri maddi varlıklar ise değerleri ve fiziki konumlarının belirlenmesindeki güçlüklerden dolayı bu hesaplamalara dahil edilmemektedir. Gayri maddi varlıkların hesaplamalardan çıkarılması halinde neredeyse bütün varlıkları gayri maddi olan e-ticaret işletmeleri, olanaklarını ve ücret bordrolarını istedikleri yasama alanlarında konumlandırabilecek ve hiçbir yasama alanında gelir vergisi ödemek durumunda kalmayabileceklerdir. Gelirlerin elde edildiği tek bir yerin saptanamaması halinde, gelirlerin söz konusu yasama alanlarındaki web sitesine üye sayısı gibi diğer kolay ve belirlenebilir unsurların toplam içindeki payı dikkate alınarak

²¹ Neslihan Coşkun, Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 1, 2002, s. 162.

²² Hasan Satılmış, Elektronik Ticaretin Vergisel boyutunun İncelenmesi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Edirne 2017, s. 51-52.

²³ Bursa SMMM0, İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişlerin Vergisel Boyutu, www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf, Erişim Tarihi: 5 Ekim 2017.

belirlenmesi teklif edilmektedir. Ancak çokuluslu şirketlerin işlemleri genellikle birbirleriyle bütünleşmiş olduğundan, gelirleri coğrafi olarak paylaşdırmak için uygulanan formüllerin yapay ve çoğu zaman çelişkili olacağı iddia edilmektedir. Ayrıca elektronik ticaretin doğası gereği, firmalar ya da kişiler gerçek olmayan adresler verebilmekte veya verdikleri adresleri kolaylıkla değiştirebilmektedirler. İşyerini gerçek yeri tespit edilse de kazancın bu işyerinden elde edilip edilmediğinin belirlenmesi önemli bir sorun olarak vergi idarelerinin karsına çıkmaktadır.²⁴

3.6- Elektronik Ticaret ve Katma Değer Vergisi

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. İnternet ortamında yapılan mal ve hizmet alım satım işlemleri üzerinden katma değer vergisi veya diğer harcama vergilerinin ödenmesinde birtakım sorunlarla karşılaşmaktadır; ürün nerede satılmıştır, ne zaman vergilendirilecektir, vergilendirme hakkına kim sahip olacaktır vs.

Genel olarak internet ortamında mal ve hizmet talep edenler iki koşul altında harcama vergileri ödemedi kaçınılabılır: 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 bulunmamaktadır. 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 araçların kalkması karşılıklı kontrol mekanizmasını kaldırmaktadır. Bir ürünün kaç kez satıldığının bağımsız olarak belirlenememektedir. 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 kaçaklığı için uygun ortam oluşturmaktadır. Özellikle elektronik para ile yapılan ödemelerde bu daha belirginleşmektedir. Vergi inceleme elemanları banka kaydı, kredi kartı hesaplarını 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.

KDV²⁵ yönünden elektronik ticaret işlemler iki grupta incelenebilir:

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

İnternet Üzerinden Sipariş Edilen Fiziki Mallar:

E-ticaret üzerinden yapılan işlemlerin birçoğu fiziki malların teslimi ile sonuçlanır. Yürürlükteki mevzuata göre, KDV malların teslim edildiği yerde (ülkelerde) tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu açıdan fizi-

²⁴ Yasemen Karaduman, Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Ankara 2005, s. 109.

²⁵ KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

ki 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 Bakanlığında görüş talebine Bakanlık, 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.

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 tüketimin yapıldığı yerdeki hizmetler üzerinden alınabilir. Yürürlükteki mevzuat bu konuda düzenlemeler içermekle birlikte özellikle e-ticaret alanında yapılacak birtakım 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 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.²⁶

Elektronik ticaret ile ilgili olarak 05 Aralık 2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 41. maddesinde;

"25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına aşağıdaki cümleler eklenmiştir.

"Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." Hükümüne,

²⁶ Hamdi Demir, elektronik Ticarete Vergileme, https://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/elektronik%20ticarete%20vergilendirme.pdf, Erişim Tarihi: 5 Ekim 2017.

Mezkur Kanun'un 19. maddesinde;

"213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, aynı fıkraya aşağıdaki bent eklenmiş ve beşinci fıkrasının birinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

7. Elektronik ticarete vergi güvenliğini sağlamak amacıyla elektronik ortamda ticari faaliyette bulunan gerçek ya da tüzel kişi hizmet sağlayıcılara ve/veya başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ve tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcılara ticari faaliyetlerine ilişkin bildirim verme yükümlülüğü getirmeye, bildirim içeriği, format, standart, verilme süresi ve yöntemini belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bildirim verme yükümlülüğünü iş hacmi, sektör, mükellef grupları, alış-satış tutarı, alım satıma konu mal ve hizmet türleri itibarıyla belirlemeye, başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına ilişkin bildirim konu bilgilerinin aracı hizmet sağlayıcıları tarafından alınması zorunluluğunu getirmeye, bu bent kapsamındaki bilgi ve bildirimlerin elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi yükümlülüğü getirmeye ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye,"

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre ülkemizde elektronik ticaretin kayıt ve beyan dışı kalmasını önlemek adına 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 3065 sayılı KDVK'nın²⁷ 9. maddesine eklenen hüküm ile ülkemizde ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından ülkemizde katma değer vergisi mükellefi olmayanlara elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bu hizmeti verenler tarafından beyan edilip ödenmesi sağlanarak önemli bir vergi güvenlik müessesesi uygulamaya konulmuştur. Böylece ülkemizde KDV mükellefi olmayan nihai tüketicilerin, ülkemizde ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanlardan elektronik ortamda emtia/hizmet satın alımında bulunduğu takdirde alıcıların tevkifat yapma yükümlülüğüne son verilmekte olup KDV'nin ödenmesi ve beyanı elektronik ortamda satış yapan dar mükelleflere verilmektedir. 7061 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesine eklenen 7. bend ile de elektronik ticarete bulunan gerçek veya tüzel kişiler ile araçlarına ilişkin bildirim yükümlülüğü getirilmesi ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme görevi de Maliye Bakanlığı'nın uhdesinde bulunmaktadır.

3.7- Elektronik Ticaret ve BSMV²⁸ Vergisi

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nde, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için bir muamele yapılması, bu muamele sonucu lehe para kalması şartlarının birlikte gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bir muamele olduğu halde lehe para kalmaması durumunda verginin doğmayacağı açıktır. İnternet bankacılığı işlemlerinin en önemli özelliği, yapılan işlemlerden ücret alınmamasıdır. Dolayısıyla bu işlemler BSMV kapsamı dışında kalmaktadır. Fakat bazı bankacılık işlemleri bulunmaktadır ki; internet bankacılığı tercih edilsin veya edilmesin BSMV kapsamındadır. Örneğin kredi kartı ödemesini internet bankacılığı yoluyla gerçekleştiren bir banka müşterisi, eğer kredi kartı üzerinden kredilendirme faizi veya gecikme faizini de ödemekteyse bu gelir unsurları banka lehine kalan miktarlar olduğundan, BSMV uygulanması gerekmekte dolayısıyla ödeme tutarının içerisinde bu vergi de yer almaktadır.

²⁷ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

²⁸ BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ

Hali hazırda devam etmekte olan hemen hemen bütün bankacılık hizmetlerinin internet üzerinden yapıldığı bir gerçektir. İnternet bankacılığı özü itibarıyla finansal hizmetlerin elektronik ortama taşınarak zamandan ve maliyetten tasarruf sağlama ve işlemlere hız kazandırmak için tercih edilmektedir. Gider Vergileri Kanunu'nun 28. maddesi uyarınca banka ve sigorta şirketlerinin her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün işlemler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar BSMV'nin konusunu oluşturmaktadır. Banka sigorta ve muamele vergisinde, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için muamele işleminin gerçekleştirilerek yapılmış olması ve bu muamele sonucunda lehe para kalması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerektiğinden, internet bankacılığı işlemlerinin en önemli özelliği olan internet aracılığıyla yapılan işlemler dolayısıyla ücret alınmaması nedeniyle internet bankacılık işlemleri verginin konusuna girmemektedir.

3.8- Elektronik Ticaret ve Damga Vergisi

Damga Vergisi, Damga Vergisi Kanunu'nda ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar (akitlerle ilgili kağıtlar, kararlar ve mazbatalar, ticari işletmelerde kullanılan kağıtlar, makbuz ve diğer kağıtlar) üzerinden alınan vergidir. Damga vergisini direkt olarak ilgilendiren işlemlerin internet ağı ortamında meydana gelmesi durumunda kağıt yerine sanal ortamda yapılan işlemlerin damga vergisi karşısındaki durumu bu güne kadar kağıt sözcüğünün elektronik ortamdaki karşılığının ne olduğunun ortaya konulamamasından kaynaklanmaktadır. Buna karşın, 5228 sayılı Kanunun 59. maddesi ile Kanun'un 1. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliğe göre söz konusu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade etmektedir. Bu bağlamda elektronik imza kullanılarak oluşturulacak belgeler verginin konusuna dâhil edilmiştir. Bu durum nedeniyle de tabloda yer alan ve elektronik ortamda elektronik imza kullanılmaksızın düzenlenen (bilanço ve işletme özetleri v.b.) kağıtlar damga vergisinin kapsamına girmemektedir.²⁹

6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun 48. maddesinde mesafeli sözleşmeler, satıcı veya sağlayıcı ile tüketicinin eş zamanlı fiziksel varlığı olmaksızın, mal veya hizmetlerin uzaktan pazarlanmasına yönelik olarak oluşturulmuş bir sistem çerçevesinde, taraflar arasında sözleşmenin kurulduğu ana kadar ve kurulduğu an da dâhil olmak üzere uzaktan iletişim araçlarının kullanılması suretiyle kurulan sözleşmeler olarak tanımlanmıştır. Anılan kanun maddesinde uzaktan iletişim araçları ile kurulan sözleşmelerin kapsama alınması, elektronik sözleşmelerin mesafeli sözleşme olarak kabul edilmesini sağlamaktadır.

09.08.2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 28. maddesi ile Damga Vergisi Kanunu'na Ekli 1 sayılı tablosuna eklenen 10. madde ile mesafeli satış sözleşmelerine %9,48 oranında damga vergisi uygulaması getirilmiştir.

27.11.2014 tarihli ve 29188 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliğinin "Tanımlar" başlıklı 4. maddesinde;

²⁹ Hasan Satılmış, Elektronik Ticaretin Vergisel boyutunun İncelenmesi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Edirne 2017, s. 51-52.

(1) Bu Yönetmeliğin uygulanmasında;

e) Mesafeli sözleşme: Satıcı veya sağlayıcı ile tüketicinin eş zamanlı fiziksel varlığı olmaksızın, mal veya hizmetlerin uzaktan pazarlanmasına yönelik olarak oluşturulmuş bir sistem çerçevesinde, taraflar arasında sözleşmenin kurulduğu ana kadar ve kurulduğu an da dahil olmak üzere uzaktan iletişim araçlarının kullanılması suretiyle kurulan sözleşmeleri, ifade eder.” Hükmüne yer verilmiştir.

31.01.2015 tarihli ve 29253 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Finansal Hizmetlere İlişkin Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliğinin “Tanımlar” başlıklı 4. maddesinde;

a) Finansal hizmet: Her türlü banka hizmeti, kredi, sigorta, bireysel emeklilik, yatırım ve ödeme ile ilgili hizmetleri,

b) Finansal hizmetlere ilişkin mesafeli sözleşme: Finansal hizmetlerin uzaktan pazarlanmasına yönelik olarak kurulmuş bir sistem çerçevesinde sağlayıcı ile tüketici arasında uzaktan iletişim araçlarının kullanılması suretiyle kurulan sözleşmeleri, ifade eder.” Hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre elektronik ortamda uzaktan iletişim araçları vasıtası ile kurulan ve mesafeli sözleşme olarak adlandırılan elektronik sözleşmelerin içeriğinde belirli bir meblağı ihtiva etmesi ve güvenli elektronik imza ile kurulmuş olmasına bağlı olarak damga vergisine tabii olmaları yönünde düzenleme yapılmıştır.

3.9- Elektronik Ticaret ve Gümrük Vergisi

Gümrük Vergisi Kanunu açısından e-ticaret işlemlerinin vergilendirilmesinde ortaya çıkan başlıca sorun, herhangi bir fiziksel varlığa sahip olmayan ve doğrudan doğruya direkt alıcının bilgisayarına aktarabilen dijital ürünlerdir. Bu çerçevede bu tür ürünlerin, geleneksel mal ve hizmet sınıflandırılmasında yer almaması, yürürlükte gümrük mevzuatımız açısından tanımlanamamasına neden olmakta ve bu belirsizlik beraberinde yasal bir boşluk meydana getirmiş olup kayıplara yol açmaktadır.

Gümrük Vergisi Kanunu’na göre gümrük vergisinin konusuna eşya girmektedir. Genel olarak eşya tabirinin ise, her türlü madde ve kıymetleri kapsadığı hükmü karara bağlanmıştır. Bu bağlamda, geleneksel ticaret yoluyla bir kitabın yurt dışından Türkiye’ye ithal edilmesi gümrük vergilerine tabi olacak iken, aynı kitabın dijital ürün olarak ülkeye sokulup tüketiciye ulaştırılması, gümrük vergilerinden muaf olacaktır.³⁰

4- ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ORTAYA ÇIKAN TEMEL SORUNLAR

Günümüzde gittikçe yaygınlaşan ve hane halkının tüketim tercihlerinde önemli bir pay sahibi olmaya başlayan e-ticaret, özellikle vergilendirme konusunda tam bir çözüme kavuşturulamadığından birtakım sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu sorunların temelinde gerek e-ticaretin niteliğinden kaynaklanan sorunlar olduğu gibi gerekse e-ticaretin uluslararası ticarete konu olması hasebiyle uluslararası vergi hukuku açısından elde edilen gelirin nasıl vergilendirileceği sorunu bulunmaktadır.

E-ticaretin vergilendirilme sorunu yapılan hukuki düzenlemelerle henüz çözüme kavuşturulmuş değildir. Bu sorunun esas kaynağı; ticaretin kişi, zaman ve yer (coğrafya) tanımaksızın gerçekleşe-

³⁰ Şaban Kayıhan, Habib Yıldız, Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu, Seçkin Yayıncılık, Ankara Temmuz 2004, s. 145.

biliyor olmasıdır. Her ülkenin kendine has bir vergi düzeni olması nedeniyle e-ticaretin uluslararası vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır. Temel sorun olarak görülen uluslararası vergilendirme sorunu yanında, e-ticaretin yapısından kaynaklanan bazı sorunlar da bulunmaktadır. Sonuç olarak e-ticaretin sağlıklı vergilendirilememesi gelir dengelerinin arasındaki uçuruma ve toplumsal sorunlara neden olabilecek kadar önemli bir sorun haline gelmektedir.³¹

E-ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar maddeler halinde özet olarak şu şekilde belirtilebilir:³²

- a) Devletler arasında gelir vergisinin nasıl planlanacağı konusunda yaşanan belirsizlikler,
- b) Web sitesini barındıran sunucu bilgisayarların "web sunucu" ülkeler itibariyle vergilendirme konumunun farklılık arz etmesi,
- c) Web sitesini konuk eden firmaların yabancı müşterilerinin vergi sorumlusu sayılıp sayılmayacağı,
- d) Veri iletişim alt yapısının ulusal ve uluslararası rekabete alınması konusundaki belirsizlik,
- e) E-ticaret pazarının vergi denetimini aşması ve bundan kaçması olasılığının yüksek olmasından tüm internet ağlarındaki satımları denetleyebilecek altyapıya sahip yeni denetim yöntem ve tekniklerine gereksinim duyulmasıdır.

E-ticaretin sınır tanımsızın gerçekleştirilebilmesi sebebiyle sanal ortamda gerçekleşen mal ve hizmet satışından elde edilen gelirlerin nasıl vergilendirileceği konusunda hala belirsizlikler yaşanmaktadır. Bununla birlikte sunucu bilgisayarların bulunduğu ülkelerdeki vergi mevzuatı diğer ülkelere göre farklılık göstermektedir. E-ticaret faaliyetlerinde kaynak ülkenin tespitinin güç olması, gerçekleşen işlemlerin hangi ülkenin vergi mevzuatına göre vergilendirileceği konusunda sıkıntılar yaratmaktadır. Web sunucular uzaktan kontrol edilebildiğinden örneğin vergi cenneti olarak adlandırılan ve büyük vergisel avantajlara sahip olan herhangi bir yerde kurulabilir. Bu ise birçok firma ya da kuruluşun vergisel avantajlarından dolayı web sitesi konuk eden firmalar ile çalışmayı tercih etmesine ve elde edilen gelirlerin vergi dışı kalmasına sebep olmaktadır. Ayrıca e-ticaret faaliyetleri vergi denetimini güçleştirmektedir. Çünkü teknolojik kökenli bir alan olan e-ticaret, sürekli gelişen teknoloji ile birlikte yenilenmekte ve mevcut yasa ile düzenlemelerin uygulanması olanaksız hale gelmektedir.³³

4.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirme

Teknolojinin gelişmesi sayesinde satıcıların ikamet adreslerinin de belirlenmesi zorlaşmıştır. Web sunucuları uzaktan kontrol edilebilir bir programdır. Dolayısıyla satıcı başka bir adreste olmasına rağmen başka bir ülke üzerinden malın gönderimini sağlama imkânına da sahiptir. Bu nedenle vergilendirmede temel alına ikametler e-ticaret ortamında çoğunlukla bulunamayacak ve vergilendirme işlemi gerçekleşmeyecektir.³⁴ Bu bakımdan yerleşim yerleri bazında vergilendirme ve mükellefiyet çalışmaları önemini kaybetmektedir.

³¹ N. Semih ÖZ, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara Mart 2005, s. 75.

³² Özgür Saraç, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara Ağustos 2006, s. 125.

³³ İbrahim Organ, Fatih Çavdar, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar, www.journalagent.com/iuyd/pdfs/IUYD_3_1_63_84.pdf, Erişim Tarihi: 6 Ekim 2017.

³⁴ Hasan Satılmış, Elektronik Ticaretin Vergisel boyutunun incelenmesi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Edirne 2017, s. 75-76.

E-ticaret teşebbüslerine hangi ülkenin tam mükellefiyeti olacaklarını belirleme imkânı sunmaktadır. Bu durum vergilendirme sorununun en önemli bölümünü oluşturur. Bu savımızın temel nedeni ise vergilerin ülkeden ülkeye farklılık göstermesidir. Hâlbuki teşebbüsler üretim ve pazarlama faaliyetlerini başka bir ülkede devam ettirirken, yönetim faaliyetlerini başka bir ülkede devam ettirebilmektedirler. Buna ek olarak bir ülkede vergi mükellefi olmak için teşebbüslerin fiziksel varlıklarının o ülkede bulunması zorunluluğu, özellikle kitap, CD, gibi ürünlerin elektronik ortama aktarılarak satılması vergilendirilme olasılığını neredeyse sıfırlamaktadır.³⁵ Bu sorun ülkesel değil küresel çapta bir sorundur. Vergilendirme sorununa AB düzenlemeleri eşliğinde incelediğimizde, bahsettiğimiz üzere en önemli sorunun iş yeri tespitinin yapılamaması ve buna bağlı olarak ticari faaliyetin nereden yönetildiğinin anlaşılabilmesi üzerine, vergi mükellefiyetinin tespitinin de imkânsız olduğudur. AB içerisinde yerleşik bir işletmenin olması ama AB ülkeleri içerisinde e-ticaret ile satış yapan teşebbüsün nasıl vergilendirileceği hususu Avrupa Birliği devletleri tarafından OECD'nin model anlaşması esas alınarak çözülmeye çalışılmaktadır. Bu noktada web sitesi ve sunucuları sürekli ikameti olan işyeri bakımından vergilendirilebilir bir pazar değildir. Ancak, web adresinin sahip olduğu sunucu host³⁶ edilebiliyorsa bu adresin kendisi işyeri sayılacaktır ve vergilendirilebilecektir.³⁷

4.2- Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirme

Uygulamada bir işlemin nerede vergilendirileceği, işlemi yapan kişinin bulunduğu yer ve hizmetin yapıldığı yer esas alınarak belirlenir. Ancak tamamen geleneksel mal teslim ve hizmet ifasına göre konulan Katma Değer Vergisi (KDV) ilkeleri her zaman elektronik mal ve hizmet ticaretini kapsayacak nitelikte olmamaktadır. KDV uygulamalarında e-ticaret faaliyetleri ile ilgili olarak ortaya çıkan sorunlar genellikle yapılan işleme taraf olanların kişiliği ve işin niteliği ile ilgili olmaktadır. Bu durum Türkiye sınırları içerisinde gerçekleştirilen işlemlerde hukuki açıdan bir sorun yaratmamasına karşılık uluslararası mal teslim ve hizmet ifalarında sorunlar yaratmaktadır.³⁸ E-ticaret faaliyetlerinin birçoğu fiziki malların teslimi ile sonuçlanır. KDV Kanunu açısından mal ve hizmetler varış ülkesinde vergilendirildiğinden başka bir ifadeyle, mal ve hizmetler tüketildikleri yerde vergilendirildiğinden bu açıdan bakıldığında fiziki malların tesliminde KDV sorunu bulunmamaktadır.

Ancak dijital mal ve hizmetlerin ticaretinde bazı hukuki ve uygulamaya yönelik sorunlar yaşanmaktadır. Dijital ürünlerin vergilendirilmesinde yaşanan güçlük, bu ürünlerin niteliği üzerinde tam bir fikir birliği olmamasından kaynaklanmaktadır. Söz konusu mal ve hizmet ticaretinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi sırasında mevcut işlemler üzerinden KDV tahsil edilmesi teknik açıdan zorluklara sebebiyet vermektedir. İşlemlerin nerede yapıldığı, işlemin türü, işleme taraf olanların mükellefiyet durumları gibi konularda açıklık olmadığından gerçekleşen işlemlere KDV uygulamak olanaksızdır.³⁹

³⁵ Murat Çak, Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul Şubat 2002, S. 89.

³⁶ Hazırlanan web sayfalarını yüklemek için bir alana ihtiyaç vardır; sitenin çalışması için konfigüre edilmiş olan sunuculara web site için ayrılan alana hosting denir. Hosting hizmeti bilgisayarlardan daha güçlü olan sunucu-server adı verilen makineler üzerinden sağlanmaktadır.

³⁷ Neslihan Coşkun, Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 1, 2005, S. 7.

³⁸ Şaban Kayıhan, Habib Yıldız, Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu, Seçkin Yayıncılık, Ankara Temmuz 2004, s. 164.

³⁹ Ercan Alptürk, Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi, Kazancı Yayıncılık, İstanbul Temmuz 2005, S. 88.

Hizmetlerin ifası açısından bakıldığında başlıca sorun e-ticaret aracılığıyla firmalar arası hizmet ifaları üzerinden hesaplanan KDV'nin tarh ve tahsilidir. Bunun yanında firmalardan tüketicilere yapılan hizmet ifaları üzerinden de KDV'nin nasıl tarh ve tahakkuk ettirilebileceği konusunda sorunlar bulunmaktadır. Ottawa Konferansı'nda kabul edildiği üzere, tüketim vergileri, ancak tüketimin yapıldığı yerdeki hizmetler üzerinden alınabilir. E-ticaret üzerinden yapılan işlemlerin büyük bir çoğunluğu firmalar arasında gerçekleşmektedir. "Reverse Charge" işlemleri olarak bilinen yabancı firmalar arası işlemlerde KDV müşteriye yansıtılmaktadır. Fiziki malların tesliminin tersine, dijital ürünlerin tesliminde gümrükten geçmek söz konusu olmadığı gibi işlemin gözle görülür bir belirtisi de bulunmamaktadır.⁴⁰ Özetlemek gerekirse, danışmanlık, taşıma, reklam, bankacılık gibi hizmet ifalarında vergilendirme esas olarak müşterinin yerleşik olduğu yerde yapıldığından hizmet ifalarında ana kural alınacak KDV'nin hizmet tüketiminin yapıldığı ülkenin hakkı olduğudur.

Konuya ülkemiz KDV sistemi açısından bakıldığından elektronik ticaret ile ilgili olarak 05 Aralık 2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 41. maddesi ile KDVK'da yapılan değişikliklere değinmek gerekmektedir.

Buna göre;

"25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına aşağıdaki cümleler eklenmiştir.

"Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." Hükmüne yer verilmiştir.

Böylece ülkemizde KDV mükellefi olmayan nihai tüketicilerin, ülkemizde ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanlardan elektronik ortamda emtia/hizmet satın alımında bulunduğu takdirde alıcıların tevkifat yapma yükümlülüğüne son verilmekte olup KDV'nin ödenmesi ve beyanı elektronik ortamda satış yapan dar mükelleflere verilmektedir. 7061 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. Maddesine eklenen 7. Bent ile de elektronik ticarete bulunan gerçek veya tüzel kişiler ile araçlarına ilişkin bildirim yükümlülüğü getirilmesi ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme görevi de Maliye Bakanlığının uhdesinde bulunmaktadır.

4.3- Damga Vergisi Açısından Değerlendirme

Elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerde genellikle kâğıt kullanılmamakta ve sözleşmeler elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir. Damga vergisi açısından bakıldığında, elektronik ortamda gerçekleştirilen sözleşmelerin hukuki açıdan geçerli sayılması durumunda ortada düzenlenen bir kâğıt olmayacağından damga vergisi kapsamına giren bir işlem olarak nitelendirilmeyecektir. E-ticarette damga verisi açısından yaşanan en büyük sorun, vergileme hakkı ile ilgilidir. Damga Vergisi Kanunu (DVK)'nin 1. Maddesi göz önüne alındığında Türkiye'de düzenlenen kâğıtlar ile Türkiye dışında düzenlenmekle birlikte işleme konulan kâğıtların damga vergisine tabi olduğu anlaşılmakta-

⁴⁰ İbrahim Organ, Fatih Çavdar, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar, www.journalagent.com/iuyd/pdfs/IUYD_3_1_63_84.pdf, Erişim Tarihi: 6 Ekim 2017.

dir. E-ticaretin yaygınlaşması ile beraber, ülkelerarası yapılan ticari ve mesleki faaliyetlerin artacağı dikkate alındığında ulusal vergileme açısından sorun yaratmayacaktır; ancak bir işlemin bir defadan fazla vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi söz konusu olacaktır.⁴¹

6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanununun 48. maddesinde mesafeli sözleşmeler, satıcı veya sağlayıcı ile tüketicinin eş zamanlı fiziksel varlığı olmaksızın, mal veya hizmetlerin uzaktan pazarlanmasına yönelik olarak oluşturulmuş bir sistem çerçevesinde, taraflar arasında sözleşmenin kurulduğu ana kadar ve kurulduğu an da dâhil olmak üzere uzaktan iletişim araçlarının kullanılması suretiyle kurulan sözleşmeler olarak tanımlanmıştır. Anılan kanun maddesinde uzaktan iletişim araçları ile kurulan sözleşmelerin kapsama alınması, elektronik sözleşmelerin mesafeli sözleşme olarak kabul edilmesini sağlamaktadır. Buna göre elektronik ortamda uzaktan iletişim araçları vasıtası ile kurulan ve mesafeli sözleşme olarak adlandırılan elektronik sözleşmelerin içeriğinde belirli bir miblağı ihtiva etmesi ve güvenli elektronik imza ile kurulmuş olmasına bağlı olarak damga vergisine tabii olması yönünde düzenleme yapılmıştır.

4.4- Gümrük Vergisi Açısından Değerlendirme

Gümrük vergisi açısından e-ticaret ele alındığında karşımıza çıkan ilk önemli konu fiziksel ve dijital mallar arasındaki farklılıktır. OECD'nin 1997 yılında Finlandiya'da gerçekleştirdiği toplantısında alınan kararlara göre; mal ve hizmetlerin elektronik olarak teslimi serbest bölgelerde gerçekleşiyor gibi düşünülmelidir. Ama geleneksel yöntemlerle teslim edilebilen fiziki mallar, elektronik ortamda sipariş edildiğinde genel olarak uygulanan vergilere tabi tutulmalıdır. Örnek olarak, bilgisayar yazılımları için gümrük vergisi, bilgisayar disk veya bant değeri üzerine yansıtılmaktadır. Yapılan bu elektronik işlemde gümrük vergileri uygulanmamaktadır. Bununla birlikte, geleneksel yöntemler ile teslim edilen mallar için elektronik ortamda sipariş verildiğinde, mallar telefon veya posta yoluyla sipariş edilmiş gibi genel olarak uygulanan vergilere tabi tutulmalıdır.⁴²

4.5- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Açısından Değerlendirme

Elektronik ortamın bankacılık sektöründe yoğun olarak kullanıldığı günümüzde, Off-Shore⁴³ bankacılığının yaygınlaşması ile bu tür işlemlerin anılan bankalara yönelebileceği tahmin edilmektedir. Bu tür bankacılık faaliyetleri daha çok vergi cenneti olarak adlandırılan yerlerden yürütülmektedir. İletişim teknolojisinin sunduğu kolaylıklar ile bu tür hizmet veren bankalarda hesap açmak ve diğer hizmetlerden yararlanmak son derece kolay hale gelmektedir. Bu durumda, kişilerin kendi ülkelerindeki banka şubeleri ile çalışmak yerine vergisel avantajları olan Off-Shore bankacılığı yapan bankaları tercih etmeleri için elverişli bir ortam doğmaktadır. Bu da, gelir ve kurumlar vergilerinde olduğu kadar Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) yönünden yeni sorunların doğmasına ve vergi kaybına neden olacaktır.⁴⁴

⁴¹ İhsan Günaydın, Elektronik Ticaretin Vergilendirme Üzerine Etkisi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 136, 2000, S. 93-95.

⁴² İbrahim Organ, Fatih Çavdar, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar, www.journalagent.com/iuyd/pdfs/IUYD_3_1_63_84.pdf, Erişim Tarihi: 6 Ekim 2017.

⁴³ Kıyı bankacılığı diğer adıyla "off-shore banking", ülke dışında sağlanan fonların yine ülke dışında kullandırılmasını amaçlayan ve sektörle ilgili her türlü yasa ve yönetmeliklerin dışında kalan serbest bankacılık olarak tanımlanmaktadır.

⁴⁴ Habib Yıldız, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 255, 2002, S. 146-152.

4.6- Türk Vergi Sisteminde Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu

Türk Vergi Sistemi, diğer ülkelerin vergi sistemleri gibi mükelleflerin bildiği ve işlemin yapıldığı yerin tespit edilebildiği fiziki varlıklar üzerine kurulmuştur. Dolayısıyla, e-ticaretin doğasından gelen birtakım özellikler nedeniyle, yeni bir vergi tabanı oluşturan e-ticaretin mevcut vergi kanunları ile vergilendirilmesinde birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Türk hukukunda e-ticaretin mevcut vergi yasalarıyla vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunların büyük bir kısmı, dijital ürün satışı, sanal şirketler gibi pür e-ticaret kapsamında değerlendirilen ticaret şekline kaynaklanmaktadır. Dayanağını Anayasa'nın 73.maddesinden alan "vergilerin kanuniliği ilkesi" ile ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da geçerli olan "kıyas yasağı" birbirini tamamlayan iki ilke olarak, yukarıda bahsedilen pür e-ticaretin mevcut vergi kanunları ile vergilendirilmesini zora koşturmaktadır. E-ticaretini vergilendirilmesi konusunda, Türk vergi mevzuatında ortaya çıkan sorunların detaylı irdelemesi bir yana bırakılırsa, tüm vergi mevzuatını etkileyen bir probleme değinmekte fayda vardır. E-ticaret "sanal" ve "elektronik" gibi kavramlarla yeni bir terminoloji meydana getirmiştir. Oluşan kavramların bu terminoloji kapsamında değerlendirilmesi, geleneksel ticaret terminolojisini esas alan vergi yasalarını temelden etkileyecektir. Diğer ülkelerin vergi yasalarında olduğu gibi Türk vergi yasaları da e-ticaretin ortaya çıkardığı bu yeni terminolojiyi ve kavramları herhangi bir şekilde öngörmüş değildir. Bu sebeple, vergi yasalarında e-ticaret terminolojisinin yer almayışı en büyük eksiklik olarak değerlendirilebilir. Mevcut Türk vergi mevzuatı ile e-ticaretin vergilendirmesi sorunları, aşağıda başlıklar itibariyle genel hatları ile verilebilir.⁴⁵

A- Vergi usul hukuku açısından sorunlar;

- 1- Vergi ilişkisinde tarafların belirlenmesi sorunu
- 2- Elektronik ortamda işlemin yapıldığı zamanın tespiti ve süreler sorunu
- 3- Dijital ürün satışında vergiyi doğuran olayın tespiti sorunu
- 4- Verginin tebliğ edilmesi sorunu
- 5- Mükelleflerin ödevleri ve elektronik belge-kayıt düzeni
- 6- Vergi denetimi

B- Gelir üzerinden alınan vergiler açısından sorunlar;

- 1- Mükellefiyet türünün saptanması sorunu
- 2- Gelirin elde edildiği yerin belirlenmesi sorunu
- 3- Elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesi sorunu
- 4- Vergi matrahının tespiti sorunu

C- Harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından sorunlar,

D- Gümrük vergisinin uygulanması sorunu,

E- Damga vergisinin uygulanması sorunu,

F- Banka ve sigorta muameleleri vergisinin uygulanması sorunu.

Özellikle vurgulamak gerekirse; AB'nin çalışmalarında verilen bir yaklaşımla e-ticaret dolaylı ve dolaysız e-ticaret şeklinde ele alınırsa, tüm sorunların dolaysız e-ticarette yoğunlaştığı, dolaylı e-ticarette ise mevcut Türk vergi kanunlarının uygulanabilir olduğu dikkati çekecektir.

Buna göre ülkemizde elektronik ticaretin kayıt ve beyan dışı kalmasını önlemek adına 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 3065 sayılı

⁴⁵ Neslihan Coşkun, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Alanındaki Uluslar Arası Gelişmelerin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış doktora tezi), Ankara 2003, S. 120.

KDVK'nın⁴⁶ 9. maddesine eklenen hüküm ile ülkemizde ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından ülkemizde katma değer vergisi mükellefi olmayanlara elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bu hizmeti verenler tarafından beyan edilip ödenmesi sağlanarak önemli bir vergi güvenlik müessesesi uygulamaya konulmuştur. Böylece ülkemizde KDV mükellefi olmayan nihai tüketicilerin, ülkemizde ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanlardan elektronik ortamda emtia/hizmet satın alımında bulunduğu takdirde alıcıların tevkifat yapma yükümlülüğüne son verilmekte olup KDV'nin ödenmesi ve beyanı elektronik ortamda satış yapan dar mükelleflere verilmektedir. 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesine eklenen 7. Bent ile de elektronik ticarete bulunan gerçek veya tüzel kişiler ile araçlarına ilişkin bildirim yükümlülüğü getirilmesi ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme görevi de Maliye Bakanlığının uhdesinde bulunmaktadır. Ayrıca 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 28. maddesi ile Damga Vergisi Kanunu'na mesafeli satış sözleşmelerine %9,48 oranında damga vergisi uygulaması getirilmiştir. 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun 48. maddesinde uzaktan iletişim araçları ile kurulan sözleşmelerin kapsama alınması, elektronik sözleşmelerin mesafeli sözleşme olarak kabul edilmesini sağlamakta olup buna göre elektronik ortamda uzaktan iletişim araçları vasıtası ile kurulan ve mesafeli sözleşme olarak adlandırılan elektronik sözleşmelerin içeriğinde belirli bir meblağı ihtiva etmesi ve güvenli elektronik imza ile kurulmuş olmasına bağlı olarak damga vergisine tabii olması yönünde düzenleme yapılmıştır.

4.7- Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Ortaya Çıkan Sorunlara Çözüm Arayışları

E-ticaretin uluslararası çapta vergileme sorunları ortaya çıkarması, uluslararası işbirliği ile çözüm üretilmesini gerekli kılmıştır. Bu konuda başta OECD⁴⁷ olmak üzere AB⁴⁸, WTO⁴⁹ gibi uluslararası kurum ve kuruluş, işbirliğini sağlamaya aday olmuş ve çözümsel yaklaşımlar geliştirilmiş olup çözüm arayışları devam etmektedir.

Uluslararası kurum ve kuruluşların yaptıkları çalışmalar, düzenledikleri konferanslar, yayımladıkları sunumlar ve gerçekleştirdikleri toplantılar sonunda e-ticaretin vergilendirilmesinde uyulması gereken temel vergileme ilkeleri belirlenmiştir. Buna göre temel vergileme ilkeleri;

Tarafsızlık: Vergileme tarafsız olmalıdır. E-ticaret ile geleneksel ticaret arasında vergiler birinin lehine diğerinin aleyhine olacak şekilde uygulanmamalıdır. İşletmeler kararlarını vergisel koşullara göre değil, ekonomik şartlara göre belirlemelidir.

Verimlilik: Vergileri uygulama ve toplama maliyeti idare ve mükellef açısından mümkün olduğunca minimize edilmelidir.

Kesinlik ve Basitlik: Vergi kanunları açık ve basit olmalıdır. Mükellefler vergiyi ne zaman, nerede ve ne kadar ödeyeceklerini bilmelidir.

Etkinlik ve Doğruluk: Vergiler doğru zamanda ve doğru miktarda alınmalıdır. Vergiden kaçınma ve kaçırma faaliyetleri minimize edilmelidir.

Esneklik: Vergi sistemi, teknolojik ve ekonomik gelişme hızı karşısında esnek ve dinamik olmalıdır.

⁴⁶ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

⁴⁷ EKONOMİK İŞBİRLİĞİ VE KALKINMA ÖRGÜTÜ

⁴⁸ AVRUPA BİRLİĞİ

⁴⁹ DÜNYA TİCARET ÖRGÜTÜ

Yukarıda bahsedilen vergileme ilkelerinin hayata geçirilmesi için;

- Gelir idareleri bilişim teknolojilerini mümkün olduğu ölçüde kullanmalı ve vergi sistemi için ticari gelişmeleri takip etmelidir,
- Gelir idareleri, mükellefin kimliğini tespit etmek zorundadır ve gelir idaresi bilgilere erişim ve elde edilen bilgilerin doğruluğunu sağlayacak mekanizmayı geliştirmelidir,
- Vergi toplama ve denetim için uygun sistem geliştirilmelidir ve geliştirilen sistemin uluslararası arenada uygulanabilir olması gerekmektedir.
- Tüketim vergilerinde;
 - a) Mal ve hizmetler tüketiminin yapıldığı yerde vergilendirilmeli (varış ülkesinde vergileme prensibi),
 - b) Dijital ürünler mal olarak değerlendirilmemeli,
 - c) Vergi toplama mekanizmaları geliştirilmeli,
 - d) Ülkeler e-ticarete konu olan fiziksel malların teslimi hususunda Dünya Gümrük Teşkilatı ile işbirliğine girmelidir.⁵⁰

5- SONUÇ

Günümüz dünyasında bilgi ve iletişim teknolojisinde meydana gelen hızlı ve yeni gelişmelere paralel olarak e-ticarette büyük bir gelişme göstermiş ve uluslararası bir nitelik kazanmıştır. E-ticaret ile birlikte geleneksel ticaret yapma şekli değişerek zaman ve mekân kavramı farklı bir hal almıştır. E-ticaretin satıcılara rekabet üstünlüğü sağlaması, maliyet avantajı getirmesi, tüketiciye hızlı ve ucuz ulaşılmasını sağlaması gibi faydalar getirmesi yanında vergilendirmede ortaya çıkan durum nedeniyle de birtakım sorunlar oluşturduğu görülmektedir. Bu bağlamda fiziki ortamdan sanal ortama taşınan pazar yerleri ile en büyük değişim dağıtım, alım ve satım biçimlerinde olması kaçınılmaz olmuştur.

Küreselleşme ve internetin yaygınlaşması ile birlikte vergi politikası ve vergi hukuku alanında da önemli değişimler olacağı şüphesizdir. Bilişim ve iletişim teknolojisindeki değişimler, mükelleflere vergiden kaçınma/vergi kaçırma konusunda yeni imkanlar ortaya koymakta ve vergi idaresinin vergi denetim olanağını güçleştirmektedir. Benzer şekilde e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda ülkeler arasında uluslararası ortak bir konsensüsün sağlanmamış olması da vergileme hakkının paylaşımı hususunda sorun oluşturmaktadır.

E-ticaretin uluslararası alanda ortaya çıkardığı vergilendirme sorunlarına ülkemiz açısından bakıldığında facebook, twitter, google, booking.com gibi sanal sitelerin Türkiye’de elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi buna örnek olarak gösterilebilir. Söz konusu internet sitelerinin kanuni ve iş merkezleri ülkemizde bulunmamakta olup buna karşılık ülkemizde elde ettikleri reklam, pazarlama, satış vb. gelirleri nedeniyle vergilendirilmemeleri bir sorun olarak karşımızda durmaktadır. Bu açıdan e-ticaretin büyük bir ivme ile geliştiği göz önünde bulundurularak ülkemizin dünya ticaretinden daha fazla pay alması ve e-ticaretten elde edilen gelirin etkin bir şekilde vergilendirilebilmesi için uluslararası çalışmalarının yakından takip edilmesi, kural ve ilkelerin belirlenmesi noktasında rol alınması gerekmektedir. Nitekim bu çerçevede 7061 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa eklenen hükümler ile 6728 sayılı Kanun kapsamında Damga Vergisi eklenen hükümler elektronik ticaretin tam olarak vergilendirilmesi açısından kayda değer düzenlemelerdir. Bu bağlam-

⁵⁰ Neslihan Coşkun, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Alanındaki Uluslar Arası Gelişmelerin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış doktora tezi), Ankara 2003, S. 120.

da E-ticaretin teknik, idari ve hukuki yapılanmasının hızla tamamlanması ve bu hususta vergi kayıp ve vergi kaçacağı önleyecek kanuni düzenlemelerin hayata geçirilmesi ülkemizin ekonomik ve sosyal kalkınmasına da büyük fayda sağlayacağı şüphesizdir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun
- 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun
- 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu
- ALPTÜRK, E. (2005). Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 165. s. 320
- BURSA SMMM. (2012). İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişlerin Vergisel Boyutu. [Http://www.bursa-smmm.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf](http://www.bursa-smmm.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf). Erişim Tarihi: 5 Ekim 2017.
- CERAN, Y. (2007). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 1, s.19
- COŞKUN, N. (2002). Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı 1. s. 162
- COŞKUN, N. (2003). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Alanındaki Uluslararası Gelişmelerin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmamış doktora tezi). Ankara.
- ÇAK, M. (2002). Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi. İstanbul Ticaret Odası Yayınları. İstanbul Şubat 2002.
- ÇELEBİ, A. (2002). Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi İşletmelerinde E-Ticaret Uygulamaları. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Konya.
- DEMİR, H. (2012). Elektronik Ticarete Vergileme, https://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/elektronik%20ticarete%20vergilendirme.pdf. Erişim Tarihi: 5 Ekim 2017.
- Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi ve Bildirim Yükümlülükleri Hakkında Tebliğ
- ERDAL, M. (2003). Elektronik Ticarete Web Site Yönetimi ve Pazarlama. Pazarlama Dünyası Dergisi, Sayı 3, s.36
- Finansal Hizmetlere İlişkin Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliği
- GÜNAYDIN, İ. (2000). Elektronik Ticaretin Vergilendirme Üzerine Etkisi. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 136 s 93-95
- KANTARCI Ö., ÖZALP M., SEZGİNSOY C., ÖZAŞKINLI O., CAVLAK C., (2017). Dijitalleşen Dünyada Ekonominin İtici Gücü: E-Ticaret. TÜSİAD Yayınları. Ankara Nisan 2017.

- KARADUMAN, Y. (2005). Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Ankara.
- KAYIHAN, Ş. YILDIZ, H. (2004). Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu. Seçkin Yayıncılık. Ankara Temmuz 2004.
- Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliği
- ORGAN, İ. ÇAVDAR, F. (2012). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar. [Http://www.journalagent.com/iuyd/pdfs/IUYD_3_1_63_84.pdf](http://www.journalagent.com/iuyd/pdfs/IUYD_3_1_63_84.pdf). Erişim Tarihi: 6 Ekim 2017.
- ÖZ, S. N. (2005). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara Mart 2005.
- SARAÇ, Ö. (2006). Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara Ağustos 2006.
- SATILMIŞ, H. (2017). Elektronik Ticaretin Vergisel Boyutunun İncelenmesi. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Edirne.
- Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmelik
- TÜRKYILMAZ, T. (2001). İnternet Bankacılığı ve Elektronik Ticaret Uygulamaları. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Konya.
- YILDIZ, H. (2002). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 255. s. 75