

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK TİCARETİN
VERGİLENDİRİLMESİ VE MEVCUT SORUNLARA YÖNELİK
BİR DEĞERLENDİRME

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Abdulhamit PEHLİVANLI

Balıkesir, 2018

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK TİCARETİN
VERGİLENDİRİLMESİ VE MEVCUT SORUNLARA YÖNELİK
BİR DEĞERLENDİRME

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Abdulhamit PEHLİVANLI

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Mine BİNİŞ

Balıkesir, 2018

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitünüzün Maliye Anabilim Dalı'nda 201112537004 numaralı Abdulhamit PEHLİVANLI'nın hazırladığı "Türkiye'de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Mevcut Sorunlara Yönelik Bir Değerlendirme" Konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 21.09.2018 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ / ~~OY ÇOKLUĞU~~ ile karar verilmiştir.



Doç.Dr.Mine BİNİŞ
Danışman



Doç.Dr.Özgür BİYAN
Üye



Dr.Öğr.Üyesi Sami BUHUR
Üye

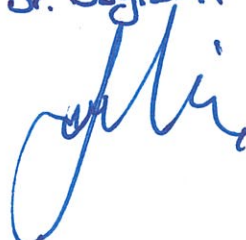
Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylıyorum.

19..10./2018

Enstitü Müdürü 4.

Doç. Dr. Bayram

SAMI



ÖNSÖZ

Ülkemizde ilk kez 1990 yılında kullanılmaya başlayan internet, bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler sayesinde hayatımızın birçok alanında bizlere kolaylık sağlamaktadır. Elektronik ticaret (e-ticaret) de bunlardan biridir. Elektronik ticaret sayesinde kişiler herhangi bir coğrafi yere bağlı olmaksızın internet üzerinden ürünleri satma ve alma imkânına sahip olmuşlardır. Elektronik ticaretin birçok avantajının olmasına karşın; teknik altyapı, hukuki ve vergisel sorunlar başta olmak üzere çeşitli dezavantajları da bulunmaktadır.

Ülkelerin yasal mevzuatları geleneksel ticaret göz önünde bulundurularak oluşturulduğundan e-ticareti vergilendirme konusunda yetersiz kalmaktadır. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda ulusal düzeyde çalışmalar yapıldığı gibi uluslararası kuruluşlar tarafından da çeşitli çalışmalar yapılmıştır ve halen de yapılmaya devam etmektedir. Buna rağmen; günümüzde e-ticaret konusunda teknik, idari ve hukuki yapısı tamamlanmış bir ülke bulunmamaktadır. Çalışmanın amacı; elektronik ticaretin gelişimi, vergilendirilmesi konusunda ulusal ve uluslararası alanda yapılan çalışmalar, Türkiye’de elektronik ticaretin vergisel boyutu ve vergilendirmeye yönelik çalışmalar ile karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri ortaya koymaktır.

Tez çalışmam esnasında bana sabırla ve özveriyle destek veren başta tez hocam Doç. Dr. Mine BİNİŞ olmak üzere, üzerimde büyük emekleri bulunan anneme ve babama, tüm arkadaşlarıma özellikle Cemalettin DANACI, Kemal Faruk YAZGAN ve Selman YILMAZ’a teşekkür ederim. Ayrıca bu süreçte benden gerek maddi gerekse de manevi desteklerini esirgemeyen sevgili eşime ve oğluma saygı ve sevgilerimi sunarım.

ÖZET

TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ VE MEVCUT SORUNLARA YÖNELİK BİR DEĞERLENDİRME

PEHLİVANLI, Abdulhamit

Yüksek Lisans, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mine BİNİŞ

2018, 110 sayfa

İnternetin yaygınlaşması, buna bağlı olarak da bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler günlük hayatımıza birçok alanda yenilik katmıştır. Elektronik ticaret (e-ticaret) de bu yeniliklerden biridir. Daha önceleri geleneksel yollarla yapılan ticaret, elektronik ticaret ile birlikte teknolojik cihazlar kullanılmak suretiyle internet üzerinden yapılmaya başlamıştır. Daha geniş ürün yelpazesine sahip olması, daha cazip fiyatlar sunması ve zaman tasarrufu sağlaması nedeniyle elektronik ticaret hacmi her geçen gün artış göstermiş ve artmaya da devam etmektedir. Bu artışla birlikte e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda çeşitli sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu sorunları çözmek için ulusal ve uluslararası alanda çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmanın amacı, elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda yaşanan sorunları ortaya koymak ve bu sorunlara yönelik uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalar göz önünde bulundurularak e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik çözüm önerileri sunmaktır.

Anahtar Kelimeler: İnternet, Küreselleşme, Elektronik Ticaret, Vergilendirme

ABSTRACT

THE TAXATION OF ELECTRONIC COMMERCE IN TURKEY AND EVALUATION OF EXISTING ISSUES

PEHLİVANLI, Abdulhamit

Master Thesis- Public Finance Department

Thesis Advisor: Assoc. Prof. Dr. Mine BİNİŞ

2018, 110 pages

The spread of using internet and the processing on technology of information and communication has brought innovations to our lives at many different fields. And the electronic commerce is one of them. Namely, people used to trade through traditional ways before, but they started to trade via internet by using electronic devices. By the time passes, the electronic commerce volume has been increasing because of some reasons which are that it has more product range, offers more attractive prices and takes less time. However, some problems about how to taxation electronic commerce has came up alongside with this increasing. That is why, some nationally and internationally research have been conducted to solve these problems. Finally, the purpose of this work is to demonstrate the problems about taxation electronic commerce and to suggest some solutions to solve these problems by considering the research which are conducted by international organizations.

Key Words: Internet, Globalization, Electronic Commerce, Taxation

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
GRAFİKLER LİSTESİ.....	x
TABLO VE ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR.....	xii
1. GİRİŞ.....	1
2. ELEKTRONİK TİCARET VE VERGİLEMEYE GENEL BAKIŞ.....	3
2.1. KAVRAMSAL OLARAK ELEKTRONİK TİCARET	3
2.2. ELEKTRONİK TİCARETİN KAPSAMI.....	5
2.3. ELEKTRONİK TİCARETİN ARAÇLARI.....	6
2.3.1. Klasik Araçlar.....	7
2.3.1.1. Televizyon.....	7
2.3.1.2. Telefon ve Faks.....	7
2.3.2. Modern Araçlar.....	8
2.3.2.1. İnternet.....	8
2.3.2.2. İtranet.....	9
2.3.2.3. Extranet.....	10
2.3.2.4. EDI (Electronic Data İnterchange)	10
2.3.2.5. Mobil Sistemler.....	12
2.3.2.6. Kablo ve Dijital Sistemler.....	12
2.3.2.7. Elektronik Çek.....	13
2.4. ELEKTRONİK TİCARETİN ŞEKİLLERİ.....	14
2.4.1. Dayandığı Ortamın Niteliğine Göre Elektronik Ticaret.....	14
2.4.2. Gerçekleşme Şekline Göre Elektronik Ticaret.....	14

2.4.3. Katılımcılara Göre Elektronik Ticaret.....	15
2.4.3.1. İşletmeden İşletmeye (Business To Business-B2B).....	15
2.4.3.2. İşletmeden Tüketicie (Business To Costumer-B2C).....	15
2.4.3.3. İşletmeden Devlete (Business To Government-B2G).....	17
2.4.3.4. Tüketiciden Devlete (Costumer To Government-C2G).....	17
2.5. ELEKTRONİK TİCARETTE VERGİLEME İLKELERİ.....	18
2.5.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme İlkesi.....	19
2.5.2. Uluslararası Bir Yaklaşımı Belirleme İlkesi.....	20
2.5.3. Yeni Vergiler Getirmeme İlkesi.....	20
2.5.4. Sade, Şeffaf, Basit, Yeterli ve Uygulanabilir Olma İlkesi.....	21
2.5.5. Etkin, Verimli ve Adaletli Olma İlkesi.....	21
2.5.6. Esneklik İlkesi.....	22
2.5.7. Diğer İlkeler.....	22
3. ELEKTRONİK TİCARETİN GELİŞİMİ VE VERGİLENDİRİLMESİ KONUSUNDA YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	24
3.1. DÜNYA'DA ELEKTRONİK TİCARETİN GELİŞİMİ.....	24
3.2. TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK TİCARETİN GELİŞİMİ.....	28
3.3. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ KONUSUNDA YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	30
3.3.1. Uluslararası Alanda Yapılan Çalışmalar.....	31
3.3.1.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	31
3.3.1.1.1. Turku Konferansı.....	31
3.3.1.1.2. Ottawa Konferansı.....	33
3.3.1.1.3. BEPS Eylem Planı.....	34
3.3.1.2. Birleşmiş Milletler (BM) Tarafından Yapılan Çalışmalar....	36
3.3.1.3. Dünya Ticaret Örgütü (WTO) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	37

3.3.1.4. Avrupa Birliği (AB) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	38
3.3.2. Seçilmiş Ülkelerde Ulusal Alanda Yapılan Çalışmalar	41
3.3.2.1. ABD.....	41
3.3.2.2. Avusturalya.....	43
3.3.2.3. Kanada.....	45
3.3.2.4 Japonya.....	45
3.4. TÜRKİYE’DE ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	46
3.4.1. Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu (BTYK).....	47
3.4.2. Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK).....	48
3.4.3. İnternet Üst Kurulu.....	50
3.4.4. İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi (İGEME).....	51
3.4.5. Ticaret Bakanlığı.....	52
3.4.6. İçişleri Bakanlığı.....	53
3.4.7. Hazine ve Maliye Bakanlığı.....	54
3.4.8. Elektronik Ticaret Kurulu (ETİK).....	55
4. TÜRKİYE’DE ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİSEL BOYUTU VE MEVCUT SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	58
4.1. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİSEL BOYUTU VE ÇEŞİTLİ VERGİLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	59
4.1.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından.....	60
4.1.1.1. Gerçek Kişilerde Tam Mükellefiyet.....	61
4.1.1.2. Kurumlarda Tam Mükellefiyet.....	62
4.1.1.3. Elektronik Ticarete İşyeri Kavramı.....	64
4.1.1.3.1. Türk Vergi Sisteminde İşyeri.....	64
4.1.1.3.2. OECD Model Anlaşmasında İşyeri.....	66

4.1.1.4. Elektronik Ticaretten Elde Edilen Gelirin Niteliği.....	68
4.1.1.5. Vergi Matrahının Belirlenmesi.....	71
4.1.2. Katma Değer Vergisi Açısından.....	72
4.1.2.1. İnternet Üzerinden Sipariş Edilerek Teslim Edilen Mallar Açısından KDV.....	74
4.1.2.2. Dijital Ürünlerin Online Teslimi şeklinde Sunulan Hizmetlerin Gerçekleştirilmesinde KDV.....	74
4.1.2.3. KDV'nin Tarh - Tahakkuk Sorunu ve Ödenmesi Sorunu.....	76
4.1.3. Damga Vergisi Açısından.....	77
4.1.4. Gümrük Vergisi Açısından.....	80
4.1.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Açısından.....	81
4.2. ELEKTRONİK TİCARETTE BİLDİRİM ÖDEVLERİ VE BELGE DÜZENİ.....	83
4.2.1. Elektronik Ticarete Bildirim Ödevleri.....	83
4.2.2. Elektronik Ticarete Belge Düzeni.....	86
4.3. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ KONUSUNDA YAşANAN SORUNLARIN DEğerLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER.....	88
4.3.1. Mükellef ve Mükellefiyetin Tespitinde Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi.....	90
4.3.2. Elde Edilen Gelirin Niteliğinin Belirlenmesi.....	93
4.3.3. Çözüm Önerileri.....	95
4.3.3.1. İşyeri Sorununa Yönelik Çözüm Önerileri.....	95
4.3.3.2. Elde Edilen Gelirin Türünün Tespitine Yönelik Çözüm Önerileri.....	97
4.3.3.3. KDV Sorununa Yönelik Çözüm Önerileri.....	98
5.SONUÇ.....	101
KAYNAKÇA.....	105

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Hane Halkının Evden İnternet Erişim Oranları.....	9
Grafik 2: Ülkelere Göre İnternet Kullanıcı Sayısı ve Oranlarının Karşılaştırması.....	25
Grafik 3: Türkiye ve Dünya Akıllı Telefon Kullanım Oranları.....	26
Grafik 4: Dünya Genelinde E-Ticaret Kullanıcı Sayısı.....	27
Grafik 5: 2016-2017 yılı Ülkelerin Kişi Başı Online Harcama Grafiği.....	27
Grafik 6: Ülkelere Göre E-Ticaretin Toplam Perakende İçerisindeki Payı.....	59

TABLO VE ŞEKİLLER LİSTESİ

Tablo 1: Bir Önceki Yılla Karşılaştırmalı Şekilde E-satış Müşteri, Sipariş Sayıları ve Sipariş Tutarları.....	17
Tablo 2: Mektupla / Telefonla Sipariş ve İnternette Yapılan Kartlı Ödemelerin Adedi ve İşlem Tutarı.....	30
Tablo 3: BEPS Eylem Planı.....	34
Şekil 1: Örnek Bir EDI uygulaması.....	12
Şekil 2: İşletmeden İşletmeye E-Ticaret.....	15
Şekil 3: İşletmeden Tüketicie E-Ticaret.....	16

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ATM	: Automatic Teller Machine (Otomatik Para Makinesi)
ATN	: Ankara Ticaret Noktası
B2B	: Business To Business (İşletmeden İşletmeye Ticaret)
B2C	: Business To Costumer (İşletmeden Tüketicie Ticaret)
B2G	: Business To Government (İşletmeden Devlete Ticaret)
BEPS	: Base Erosion and Profit Shifting (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı)
BIT Tax	: Bit Vergisi
BM	: Birleşmiş Milletler
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
BTYK	: Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu
C2G	: Costumer To Government (Tüketiciden Devlete Ticaret)
CCRA	: Canada Customs and Revenue Agency (Kanada Gümrük ve Gelir İdaresi)
CEFACT	: Birleşmiş Milletler Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma İşlemlerini Kolaylaştırma Merkezi
DMO	: Devlet Malzeme Ofisi
ECOM	: Elektronik Commerce Promotion Council of Japan
EDI	: Electronic Data Interchange
EDIFACT	: Electronic Data Interchange For Administration, Commerce And Trade
E-Satış	: Elektronik Satış
ETBİS	: Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi
ETİK	: Elektronik Ticaret Kurulu
ETKK	: Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu
FSTC	: Financial Services Technology Consortium

GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GİMOP	: Gümrük Sistemleri Otomasyon Projesi
GTP	: Global Trade Point
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IKP	: Information Security Protocols
ITC	: Uluslararası Ticaret Merkezi
İGEME	: İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KEP	: Kayıtlı Elektronik Posta
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KV	: Kurumlar Vergisi
MB	: Maliye Bakanlığı
MERNİS	: Merkezi Nüfus İdaresi Projesi
MOSS	: Mini One Stop Shop
NII	: National Information Infastructure
ODTTE	: Organisation For Data Exchange By Tele Transmission In Europe
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SDML	: Signed Document Markup Language
TAEK	: Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TUENA	: Enformasyon Politikası ve Enformasyon Altyapısı Ana Planı
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜSEB	: Türkiye Sağlık Enstitüleri
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği
UNCTAD	: Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı

- UNCTRAL : Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu
- UNECE : Birleşmiş Milletler Avrupa Ekonomik Komisyonu
- VEDOP : Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
- VUK : Vergi Usul Kanunu
- WTO : Dünya Ticaret Örgütü
- YÖK : Yükseköğretim Kurulu

1. GİRİŞ

İnternet kullanımının yaygınlaşması günlük hayatımızdaki işlemlerin birçoğunun elektronik ortamda yapılmasını mümkün kılmaktadır. Küreselleşme ile coğrafi sınırların ortadan kalkması, insanların sadece ikamet ettikleri ülke içinde ticaret yapmakla sınırlı kalmamasına, sınır ötesi ülkelerle de elektronik ticaret yapmalarına imkân sağlamıştır. Bu da elektronik ticaret hacmini her geçen gün artırmıştır. Elektronik ticaret (e-ticaret) en kısa tanımıyla: mal veya hizmetlerin sanal ortamda alınması veya satılmasıdır. Bu tanım genel bir tanım olmakla birlikte ulusal düzeyde ve uluslararası kuruluşlarca e-ticaretin farklı birçok tanımı yapılmıştır. Bu tanımlardan en yaygın ve kabul gören OECD tarafından yapılmış olan; “firmaların elektronik ortamda bilgi sahibi olması, araştırma yürütmesi, ticari işlemde bulunması ile metin, ses, görüntü, sayısal verilerin işlenmesi veya mal veya hizmetin müşteriye teslim edilmesidir” şeklindeki tanımdır.

Elektronik ticaret yeni ve dinamik bir ticaret türü olduğundan ve ülkelerin vergi mevzuatları geleneksel ticaret hükümleri dikkate alınarak oluşturulduğundan e-ticareti kavramakta yetersiz kalmaktadır. Ayrıca, ülkelerin vergi mevzuatlarının farklı olması başta çifte vergilendirme olmak üzere, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi birçok sorun yaşanmasına neden olmuştur. Örneğin; Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefinin tespit edilmesi, elektronik ticaretten elde edilen gelirin niteliğinin ve vergi matrahının belirlenmesi, KDV'nin tarh - tahakkuk sorunu ve ödenmesi, Damga Vergisi ve Gümrük Vergisi gibi sorunlar ifade edilebilir.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda yaşanan sorunlara çözüm getirmek amacıyla çeşitli çalışmalar yapılmış, raporlar yayımlanmış ve konferanslar düzenlenmiştir. Ancak; yapılan çalışmalar ve alınan kararlar olmasına karşın, e-ticaret uluslararası alanda gerçekleştiğinden yapılacak olan düzenlemeler de ulusal alanda değil, uluslararası alanda yapılmalıdır. Çünkü, ülkelerin bireysel olarak vergi mevzuatlarına koymuş oldukları hükümler sadece ulusal sınırlar dâhilinde geçerli olacak olup, uluslararası alanda hiçbir hüküm ifade etmeyecektir. Bu nedenle e-ticarette yapılacak olan düzenlemeler uluslararası alanda uygulanacak şekilde yapılmalıdır.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, elektronik ticaret ve vergileme başlığı altında e-ticaretin kavramsal tanımı, kapsamı, araçları, türleri ve vergileme ilkelerine yer verilmiştir. İkinci bölümde, elektronik ticaretin dünyada ve Türkiye’ de gelişimi ile vergilendirilmesi konusunda ulusal ve uluslararası alanda yapılan çalışmalar ele alınmıştır. Çalışmamızın son bölümünde, elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda yaşanan sorunlar, bu sorunları çözmeye yönelik uluslararası alanda yapılan çalışmalar ve son olarak da elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda yapılacak yasal düzenlemelerin taşınması gereken özelliklere yer verilmiştir. Ayrıca Türkiye’ de ve dünyada elektronik ticaretin vergisel boyutu, çeşitli vergiler açısından değerlendirilmesi, elektronik ticarete bildirim ödevleri ve belge-kayıt düzenine yönelik açıklamalar yapılmıştır.

Elektronik ticaretin kontrol altına alınması ve vergilendirilmesi konusunda ülkeler ve uluslararası kuruluşlar tarafından geniş kapsamlı birçok çalışma yapılmıştır. Ancak, günümüzde elektronik ticaret konusunda yaşanan sorunlar henüz bir çözüme kavuşturulamamıştır. Yaptığımız çalışmada elektronik ticaretin tanımı ve kapsamını kesin bir şekilde belirledikten sonra, ulusal ve uluslararası alanda yapılan çalışmalar ışığında dünya çapında yaşanan sorunlara değindikten sonra vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi için alınması gereken önlemlere yer verilmiştir.

2. ELEKTRONİK TİCARET VE VERGİLEMEYE GENEL BAKIŞ

Ticaretin yapılma gerekçesi insanların sınırlı kaynaklarla sınırsız olan ihtiyaçlarını karşılama arzusudur. Ticaretin ilk olarak ne zaman yapıldığı kesin olarak bilinmemekle beraber insanlığın ilk dönemlerinden itibaren yapılageldiği bulgularına rastlanılmaktadır. İlk başlarda insanlar ellerinde bulunan ihtiyaç fazlası ürünler ile ihtiyacı olan ürünleri değiştirerek takas yapmak suretiyle ticaret yapmışlardır. Daha sonraları paranın bulunmasıyla birlikte insanlar takasın türünü değiştirerek malın malla değişimi yerine malın parayla değişimi yoluna gitmişlerdir.

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler ticaretin yapısını, şeklini ve araçlarını da değiştirmiştir. Önceleri insanların karşı karşıya gelerek ve ürünü görerek yapmış olduğu geleneksel ticaret daha sonraları telefon, televizyon, faks vb. elektronik araçlar kullanarak yapılmaya başlamıştır. Ancak; daha sonraları bu araçların bazı dezavantajlarının olması ve ihtiyaçlara yeterince cevap verememesi nedeniyle bu araçlar yerini bilgisayar, internet, extranet, intranet, mobil sistemler ile kablo ve dijital sistemler gibi modern araçlara bırakmıştır. E-ticaretin teorik çerçevesinin çizilebilmesi açısından e-ticarete ilişkin temel kavramlara yer verilmesi faydalı olacaktır.

2.1. Kavramsal Olarak Elektronik Ticaret

Literatürde elektronik ticaretin tek bir tanımı bulunmamaktadır. Bunun nedeni ise elektronik ticaretin araçları ve kapsamının ne olduğu konusunda kesin bir sınırın çizilmemiş olmasıdır. En yalın anlatımla elektronik ticaret; mal ve hizmetlere ilişkin tüm işlemlerin işlemlerinin elektronik sistemler üzerinden gerçekleştirilmesidir. Elektronik ticaretin tanımına gerek ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından, gerekse de ülkelerin yasal düzenlemelerinde yer verildiği görülmektedir. Bazı kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan elektronik ticaret tanımları şunlardır;

Ulusal kuruluşlardan Elektronik Ticaret Kurulu'na göre elektronik ticaret; *“mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılmasıdır.”* Ayrıca ticari işlemlerden reklam ve pazar araştırması, sipariş ve ödeme ile teslim işlemlerinden biri veya tamamının elektronik ortamda gerçekleşmesi o işlemin elektronik ticaretin kapsamında yapıldığını göstermektedir (Arslandere, 2010: 3).

Elektronik Ticaret Koordinasyon Hukuk Çalışma Grubunun yapmış olduğu tanıma göre elektronik ticaret; *“Bireyler ve kurumların, açık ağ ortamında (internet) ya da sınırlı sayıda kullanıcı tarafından ulaşılabilen kapalı ağ ortamlarında (intranet) yazı, ses ve görüntü şeklindeki sayısal bilgilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanan ve bir değer meydana getirmeyi amaçlayan ticari işlemlerin tümünü”* ifade etmektedir (Elmas, 2009: 14).

Elektronik ticaret kavramına yer verilen yasal düzenlemeye örnek olarak 5 Kasım 2014 tarih ve 29166 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak uygulamaya konulan 6563 nolu Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 2/a maddesi gösterilebilir. Bahsi geçen maddeye göre elektronik ticaret: *“Fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrim içi iktisadi ve ticari her türlü faaliyeti ifade eder.”*

Uluslararası bir kuruluş olan Dünya Ticaret Örgütü tarafından ise elektronik ticaret şu şekilde tanımlanmıştır: *“Mal ve hizmetlerin sunum, reklam, sipariş, satış ve pazarlama faaliyetlerinin telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır”* (Kırçova, 2000: 6).

Uluslararası kuruluşlardan biri olan Birleşmiş Milletler Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma İşlemlerini Kolaylaştırma Merkezinin (CEFACT) elektronik ticaret tanımı: *“İş, yönetim ve satın alma faaliyetlerinin, bu faaliyetlerin yürütülmesi için yapılanmış veya yapılmamış iş bilgilerinin, üreticiler, tüketiciler ve kamu kurumları ile diğer organizasyonlar arasında elektronik araçlar (Elektronik posta ve mesajlar, elektronik bülten panoları, www teknolojisi, akıllı kartlar, elektronik fon transferi, elektronik veri değişimi vb.) üzerinden yapılmasıdır”* (Canpolat, 2001: 13).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı’nın (OECD) elektronik ticaret tanımı ise; *“Kurumların ve bireylerin katıldığı; metin, ses ve görsel imaj gibi sayısallaştırılmış verilerin işlenerek açık ve kapalı ağlar üzerinden iletilmesine dayanan ticaretle ilgili işlemlerdir”* şeklindedir (Demir, 2001: 21). OECD’nin yapmış olduğu elektronik ticaret tanımı uluslararası alanda en yaygın kabul görmüş olanıdır. Bu tanıma göre elektronik ticaret aşağıdaki işlemleri kapsamaktadır:

- Firmaların elektronik ortamda bilgi sahibi olması ve araştırma yapması,
- Firmaların elektronik ortamda ticari işlem gerçekleştirmesi,
- Metin, ses, görüntü, sayısal verilerin işlenmesi veya mal teslimi işlemine dayanması,
- Mal veya hizmetin müşteriye teslim edilmesi,

Elektronik ticaretin ulusal ve uluslararası alanda yapılmış birçok tanımı bulunmakla beraber hangi teslim ve ifaların elektronik ticaret sayılacağı konusunda kesin bir belirleme yapılabilmemiş değildir. Bu nedenle hangi işlemlerin elektronik ticaret kapsamında değerlendirileceği konusu ayrı bir başlık altında inceleme gereksinimi meydana getirmektedir.

2.2. Elektronik Ticaretin Kapsamı

Elektronik ticarete konu olan mal ve hizmetler genel olarak mamuller, geleneksel faaliyetler, sağlık, bakım ve eğitim gibi hizmetlerdir. Bir ürünün tasarlanması, imal edilmesi, tanıtımının yapılması, ticari işlemler ve hesapların ödenmesi ile ilgili tüm süreçler elektronik ticaret kapsamında yer alır. Ayrıca yazılı metin, video, ses, şeklindeki verilerin elektronik olarak işlenmesi ve iletimi de e-ticaret kapsamı içerisinde yer almaktadır. Elektronik ticaret dağınık birçok etkinliği de bünyesinde barındırmaktadır. Bunlara örnek olarak mal-hizmet ve servislerin elektronik olarak alınması, satılması, dijital içeriğin anlık olarak kaynaktan sunulması, kamu sektörü alımları ve tüketiciye satış sonrası servis benzeri faaliyetler gösterilebilir. Her çeşit mal ve hizmet alışverişi elektronik ticaret kapsamında yer alır (Özbay ve Devrim, 2000: 33).

E ticaret, pazarlamadan satışa kadar süren tüm evrede bir yandan müşteri desteği verirken bir yandan da ticari kurumlar ile müşteri arasındaki iletişimi sağlamaktadır. Sayısal bilgi kapsamındaki ses, görüntü, yazı ve şekillerinin işlenmesi ile saklanması esasına dayanan ticari işlemler elektronik ticaret sayılırken, firmalar arasında bilgi paylaşımı gibi sonuç doğuran ticari nitelikteki bir elektronik iletişim de e-ticaret olarak kabul edilecektir. Ancak, bazı iletişim teknolojilerinin kullanılmasının e-ticaret sayılıp sayılmayacağı tartışma konusu olabilmektedir (İnce,

1999: 6). Bu durum göz önünde bulundurulduğunda, sınırsız olan bilgi teknolojilerinde elektronik ticaretin kesin olarak sınırlarının çizilmesi oldukça güç olmakla birlikte aşağıda yer alan başlıca işlemler elektronik ticaretin kapsamına girmektedir (Ersoy, 1999: 9);

- Sipariş Alma: Geleneksel yoldan ticaret yapan bir şahıs, firma veya web sitesi aracılığı ile sanal mağaza kurabilir ve siparişlerini bu yoldan alabilir. Teslimat ise elden ödeme ile gerçekleşir.
- Teslimat: Danışmanlık benzeri hizmet veren şahıslar veya firmalar, bu hizmeti internet üzerinden verdiği zaman internet, hizmetin teslim edildiği yer internet olacaktır.
- Pazarlama: Firmalar veya şahıslar kuracakları web sitesini ya da ilgili web sitelerini pazarlama için kullanabilir. Nitekim satacağı malın özelliklerini ve resimlerini internet ortamında paylaşabilir ve alıcılara bu yolla ulaşabilir.
- Satış ve Online Ödeme: Ülkemizde satış ve online ödemelerin yoğun bir şekilde yapıldığı internet siteleri, gerekli banka bağlantıları kurup müşterilerine kredi kartlarıyla online mal satın alma imkanı sağlamaktadır.
- Müşteri İlişkileri: Bankacılıkta internet karşılıklı iletişim için çok iyi bir araçtır. Bankaların birçoğu müşterilerinin internetten yapmış olduğu işlemler için iletişim kurmaktadır.

Elektronik ticaretin tanımı ve kapsamı konusundaki açıklamalara yukarıda yer verilmiş olup, elektronik ticareti gerçekleştirirken hangi araçların kullanıldığına ise aşağıda ele alınmıştır.

2.3. Elektronik Ticaretin Araçları

Çalışmamızın 2.1. kısmında farklı kişi ve kuruluşlarca tanımı yapılmış olan elektronik ticaretin dokuz temel aracı olduğu ifade edilmişti. Bunlar: telefon, televizyon, faks, internet, intranet, extranet, EDI (Electronic Data Interchange), mobil sistemler, kablo ve dijital sistemlerdir. Bu araçlar ise kendi içinde klasik ve modern araçlar olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.3.1. Klasik Araçlar

İnternet elektronik ticaretin günümüzde kullanılan en yaygın aracı olmasına karşın, internet kullanılmadan önce telefon, televizyon ve faks aracılığıyla uzun bir süre elektronik ticaret yapılmıştır.

2.3.1.1. Televizyon

Hemen hemen her evde bulunan televizyon tek yönlü bir iletişim aracıdır. Ancak televizyonlar görsel ve işitsel açıdan hitap etme özelliğine sahip olduğundan insanlar üzerinde daha kalıcı etkiler oluşturmaktadır. Bu yönüyle telefona kıyasla daha avantajlı bir araç olmasının yanı sıra, tek yönlü bir iletişim aracı olması nedeniyle de dezavantajlıdır. Fakat, yeni nesil akıllı televizyonlar bazı cihazlar aracılığıyla internete bağlanabildiğinden kişiler bu sayede e-ticaret yapabilir hale gelmiştir.

2.3.1.2. Telefon ve Faks

Elektronik ticaretin bilinen en eski ve önemli bir aracı olan telefon; esnek ve interaktiftir. İlk olarak ABD ile Avrupa arasında 1913 yılında kıtalararası telefon görüşmesi yapıldığından bu yana teknolojik olarak sürekli gelişerek günümüzün kablosuz bir iletişim aracı olan mobil telefon haline gelmiştir. Elektronik ticaret yaygınlaşmadan önceki dönemlerde de telefon ticarete en fazla kullanılan araçlardan biri olmuştur (Zerenler, 2013: 138).

İnternetin telefonlarda kullanılmasıyla birlikte mobil telefonlar elektronik ticaret açısından daha etkin kullanılan bir araç haline gelmekle birlikte, internete her yerden erişim imkânının olmaması, ekran boyutunun küçük olması ve güvenlik önlemlerinin yetersiz olması gibi bir takım olumsuz yönleri nedeniyle bilgisayarlar mobil telefonların ikamesi olmuştur.

Elektronik ticaretin bir diğer aracı olan faks ise, internet öncesi iş organizasyonlarının vazgeçilmezi olan ve geleneksel mektup yerine kullanılan faks aracılığıyla çok daha hızlı bir iletişim ve evrak transferi sağlanmaktadır. Faksın, gönderilen belgenin çözünürlüğünün iyi olmaması ve diğer elektronik ticaret araçlarına nazaran daha pahalı olması gibi dezavantajları olmakla birlikte, interaktif bir araç olarak iş hayatında ticari iletişimi sağlamada önemli bir rolü bulunmaktadır.

Klasik elektronik ticaret araçlarından biri olan telefon faksa kıyasla daha interaktif ve esnektir. Ayrıca faksta hem gönderilen dokümanın görüntü kalitesi iyi değildir hem de daha pahalıdır. Yeni teknolojilerin yaygınlaşması ile faks eski cazibesini yitirmiştir (Çak, 2002: 45).

2.3.2. Modern Araçlar

Elektronik ticarete kullanılan klasik araçlarının bazı yönlerden dezavantajlı olması ve internet kullanımının artması ile klasik araçlar yerini modern araçlara bırakmıştır. Bu araçlardan bazıları şunlardır; internet, intranet, extranet, EDI, mobil sistemler ile kablo ve dijital sistemlerdir.

2.3.2.1. İnternet

İnternet; “dünyanın dört bir yanındaki veri tabanlarını ve bilgisayarları birbirine bağlayan bilgisayar ağıdır”. Kelime anlamı “inter” (arasında, birbiriyle) ile “net” (ağ) kelimelerinin birleşmesinden oluşan ağlar arasındadır. Günümüzde hiç şüphesiz elektronik ticaretin en temel aracı olarak görülmekte olan internet, dünya genelinde yayın yapma imkânına sahip olan bir yayın organı, bilgi dağıtımını için uygun bir mekanizma, coğrafi konumdan tamamen bağımsız olarak, insanlar ile bilgisayarlar arasındaki etkileşim ve ortaklığın pekiştiği bir ortamdır (Ömür, 2006: 21).

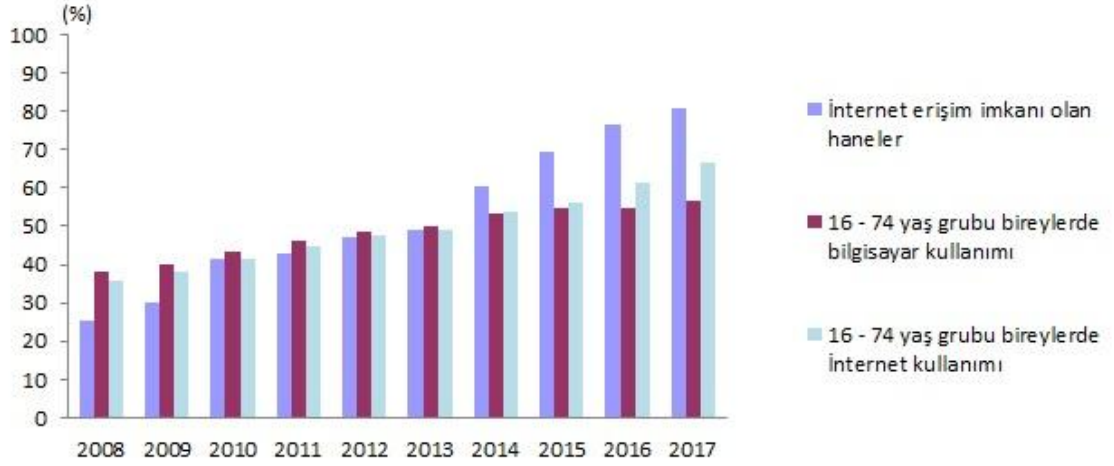
İnternet, sunduğu imkânların artması ile elektronik ticarete tercih edilen bir araç haline gelmiştir. TÜİK tarafından 18.08.2017 tarihinde yayınlanan Hane Halkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması verilerine göre (TÜİK, 2017); “2017 yılında 16-74 yaş grubundaki bireylerde internet ve bilgisayar kullanım oranı sırasıyla %66,8 ve %56,6 olmuştur. Bu oranlar 2016 yılında sırasıyla %61,2 ve %54,9 civarındadır. İnternet ve bilgisayar kullanım oranları 16-74 yaş grubundaki erkeklerde %75,1 ve %65,7 iken, kadınlarda %58,7 ve %47,7 olmuştur. Aynı araştırma sonuçlarına göre 2017 yılı Nisan ayında hanelerin %80,7’si evden internete erişim imkânına sahip olmuştur. 2016 yılının aynı ayında bu oran %76,3’tür”.

“Geniş bant internet erişim imkânına sahip olan hanelerin oranı 2017 yılı Nisan ayında %78,3 olmuştur. Bu verilere göre hanelerin %40’ı sabit geniş bant bağlantı (ADSL, kablolu İnternet, fiber vb.) ile internete erişim sağlarken, %72,4’ü mobil

geniş bant bağlantı ile internete erişim sağlamıştır. Geniş bant internet erişim imkânına sahip olan hanelerin oranı önceki yıl %73,1”dir.

16-74 yaş aralığında internet erişimi olan hane halkının yıllar itibariyle bilgisayar ve internet kullanım oranları aşağıda Grafik 1’de gösterilmiştir.

Grafik 1: Hane Halkının Evden İnternet Erişim Oranları



Kaynak: TÜİK, 2017

2008-2017 yılları arasında hane halkının evden internet erişim oranlarının verildiği grafikte her yıl hem internet erişimi olan hane sayısı artmış, hem de 16-74 yaş grubu bireylerde bilgisayar kullanımı ile internet kullanımı artmıştır. Bu artışlarda internet ağlarının genişlemesi ve internet aboneliğinin yıllar itibariyle maliyetlerinin daha uygun hale gelmesi etkili olmuştur.

2.3.2.2. İnternet

İnternetin bir türevi olan ve “IntraNetwork” ifadesinin kısaltılması olarak bilinen intranet, herhangi bir kuruluşun ya da şirketin içerisinde yer alan bilgisayar ağının gelişmiş çeşididir. İnternetler, internet teknolojisi aracılığıyla ortaya çıkmış olup, veri erişimini kolaylaştırmanın yanında şirket bünyesindeki düzenli bilgi akışı üzerinde etkin kontrol gerçekleştirmesine de imkân sağlamıştır.

İnternet, daha basit bir anlatımla internetin kişiye ya da şirkete ait bir türüdür. Web ortamında oluşturduğunuz intranete sadece girmesine izin verilenler, sahip oldukları “kullanıcı adı” ve “şifre” lerini kullanarak girebilirken, internette sahibi olduğunuz internet sitesine herkes kolaylıkla girebilmektedir (Elibol, 2003: 314).

2.3.2.3. Extranet

Extranet, işletmede kullanılan internet ile intranet sistemleri arasında bir köprü konumunda olup, işletme içi veya birlikte çalışan işletmeler arası iletişimde internet yapısının kullanılmasını amaçlamıştır. Bunu da sanal duvarlarla internet kullanıcılarından ayrılarak gerçekleştirir.

Extranet, herhangi bir işletmenin kendi müşterileri, tedarikçileri, ya da ortak amaçları paylaştığı işletmelerle bağlantı kurmasını sağlayan; bunu gerçekleştirirken interneti kullanan iş birliği yapmaya açık bir ağ olarak tanımlanabilir. Bir başka deyişle ekttranet, intranetin firmaların iş ortaklarını da kapsayacak biçimde daha da genişletilmiş halidir.

Extranet kullanılarak hem şirketin bilgi sistemleri kontrol altında tutulabilir, hem de sanal ortamın potansiyeline sahip olmak için karşılaşılan avantajlar değerlendirilebilir. Bilhassa merkezi olmayan şirketlerin bünyesinde farklı amaçlar için hazırlanan intranet sitelerine tüketici ilişkilerinin de ilave edilmesi, bir anlamda extranet sistemlerine geçiş demektir (Bak, 2010: 17).

2.3.2.4. EDI (Electronic Data Interchange)

Elektronik Veri Değişimi (EDI) alışveriş yapan iki şirket arasında bilgisayar ağları kullanarak bilgi ve belge değişimi sağlayan bir iletişim sistemidir. Doğru ve hızlı veri akışı, etkin denetim tekniklerinin geliştirilmesi, üretkenlik ve kârlılığı artırması ve iş ilişkilerini geliştirme imkânı sunması nedeniyle EDI tercih edilen bir sistemdir (Haşiloğlu, 2002: 89).

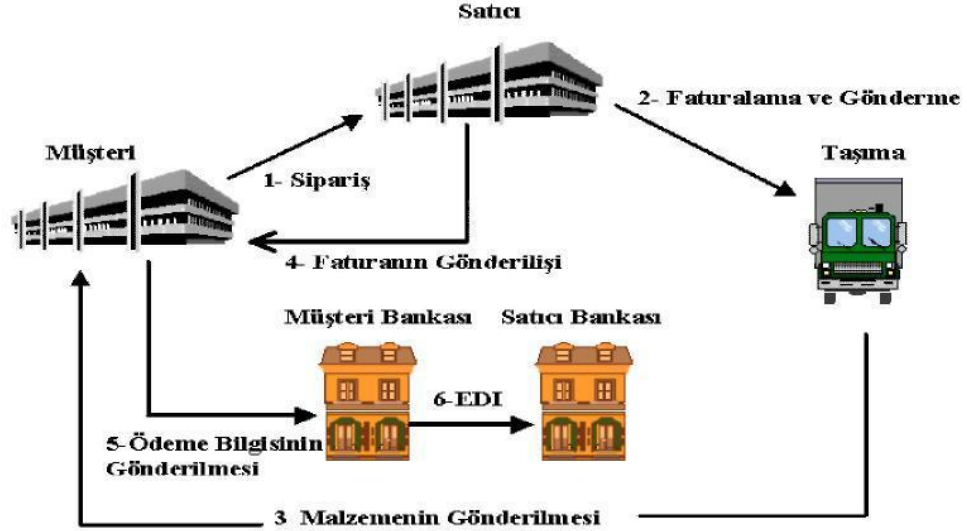
EDI' de asıl amaç, ürünün siparişinin alınması, sözleşmelerin düzenlenmesi ve faturaların hazırlanması işlemleri ile bankacılık, gümrük ve benzeri işlemlerin yapılmasında manuel sistemde karşılaşılan tekrarların engellenerek, daha az maliyetle en az hatayla ve mümkün olan en kısa sürede işlemlerin sonuçlandırılmasıdır. EDI uygulamaları sırasında kullanılan bilgiler, bilgisayarlar arasında herhangi bir insan müdahalesi gerekmeden değiştiği için diğer sistemlere göre daha güvenilirdir. Ayrıca elde edilen bilgiyi tekrar işlemekten geçirmek gerekmediği için işlem süresi daha da kısaldır. İletişim tam ve otomatik olarak sağlandığı için maliyetler de düşer. İşletmedeki değişik birimlerin müdahale

etmesine gerek kalmadığı için idari masraflar azalır. EDI çalışma istasyonları aracılığıyla yalnızca metin bilgileri değil, ürün özelliklerini gösteren çoklu ortam bilgileri de aynı doğruluk ve kesinlikle değiştirilebilir. İşletmeler, ürün satışlarına ait olan bilgiyi istendiği anda ve doğru bir şekilde alabildiği için piyasanın mevcut durumunu yakından takip edilebilir. Genel olarak EDI sisteminin kullanıcılara sağladığı yararlar şu şekilde sıralanabilir (Zerenler, 2013: 75-77):

- Tanımlanmış mesajların alınması ve gönderilmesi 24 saat yapılabildiğinden üretkenlik ve verimlilik sağlanır.
- Uluslararası düzeyde standartlaşmış “ODTTE” (Organisation For Data Exchange By Tele Transmission In Europe: Avrupa Telekomünikasyon Veri Alışverişi Organizasyonu) ya da “EDIFACT” (Electronic Data Interchange For Administration, Commerce and Trade: Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma için Elektronik Veri Çevirim) mesaj bilgileri aynı biçimde olacağından bilgi arama ya da eksik bilgi gönderme ve alma sorunları ortadan kalkacaktır.
- Otomatik aktarım sayesinde hızlı ve doğru veri akışı sağlanacağından, hatalar asgariye iner ve bilginin tam olması sağlanır.
- Bir EDI sunucusu üzerinden aktarılan tüm dosyalar karşı tarafa tam ve doğru olarak gideceğinden, bilgilerin eksik ve hatalı alınma veya yollanma olasılığı ortadan kalkmaktadır.
- Postalama sürelerinin ve bilgi giriş sürelerinin ortadan kalkması, bilginin işleme hızının artırılması sonucunda üretim, depolama ve faturalama süreleri önemli ölçüde azalır.
- Posta, faks, teleks gibi kâğıt üzerinden yapılan veri aktarımlarındaki kaybolma, okunamama, veri eksikliği vb. gibi aksaklıklar ortadan kalkacağından muhtemel anlaşmazlıklar da olmayacaktır.

Bahsi geçen faydalarından hareketle aşağıda şekil 1’de müşteri, satıcı ve bankaları içeren EDI uygulama sürecine yer verilmiştir.

Şekil 1: Örnek Bir EDI uygulaması



Kaynak: Zerenler, 2013: 75

Yukarıdaki şemada EDI sistemi açıklanmıştır. Altı aşamadan oluşan bu sistem sayesinde bir malın siparişinden başlayarak, sevkiyatına ve ödeme işlemine kadar her aşamada EDI kullanımı mümkündür.

2.3.2.5. Mobil Sistemler

Bilgi ve teknolojinin gelişmesine bağlı olarak sadece konuşma işlevi olan kablolu ev telefonları zamanla yerini klasik tuşlu telefonlara ve daha sonra da akıllı telefon dediğimiz telefonlara bırakmıştır. Akıllı telefonlar, tabletler ve avuç içi bilgisayar (Pda) gibi cihazlar aracılığıyla internet üzerinden bankacılık, uçakta yer belirleme, rezervasyon ve fatura ödemesi gibi farklı işlemler yapılabilmektedir.

2.3.2.6. Kablo ve Dijital Sistemler

Elektronik ticaretin araçlarından biri olan televizyon 1920’li yıllarda siyah beyaz olarak icat edilmiştir. Daha sonra renkli, teletekli ve şimdi de akıllı (smart) olarak sürekli geliştirilmektedir. Önceleri televizyon sadece haber, dizi ve film seyretme aracı iken günümüzde ise bu amaçların yanında oyun, müzik dinleme ve internete girme gibi birçok alanda kullanılmaktadır.

Günümüzde dijital sistemlerin gelişmesiyle, televizyonun tek yönlü iletişim aracı olma dezavantajını ortadan kaldırmak ve televizyon ile elektronik ticareti daha elverişli hale getirmek mümkündür. Kablo TV ile şifreli TV’lerde multi kanal uygulamaları ve dijital tv uygulaması uydu aracılığıyla daha kaliteli ve daha fazla verinin karşılıklı olarak rahatlıkla iletişimde kullanılmasını sağlamıştır. Bu sayede kullanıcılar televizyon üzerinden sipariş verebilmekte ve fatura vb. ödemelerini yapabilmektedir. İnternet erişimli tv’ler sayesinde birçok internet servisiyle, televizyona takılan bazı cihazlar yardımıyla bağlantı sağlanabilmektedir. Televizyonun internete bağlanmasıyla kullanıcı elektronik ticaret yapabilmekte, bu da televizyonun e-ticaretteki önemini arttırmaktadır (Özbay ve Devrim, 2000: 17).

2.3.2.7. Elektronik Çek

Elektronik çek (e-çek): “*ABD’de Finansal Hizmetler Teknoloji Konsorsiyumunun (Financial Services Technology Consortium) (FSTC) imzalı doküman biçimleme dili (Signed Document Markup Language) (SDML) adı verilen bir işaretleme dili kullanılarak yapılan hız, güvenlik ve tüm elektronik işlemlerin etkinliğiyle birlikte kanuni bir alt yapı kurulumu ve iş süreçleri ile tüketicilerin tercihlerini birleştiren yeni nesil bir ödeme vasıtasıdır*” (Karabıyık, 2008: 80). Sanal bir ödeme aracı olan elektronik çekin kâğıt çekten farkı çekte ıslak imzanın değil, sayısal bir imzanın kullanılmasıdır. Bu da 23 Ocak 2004 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanan 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu ile mümkün hale gelmiştir.

Elektronik çek kullanarak yapılan ödemede, ödemeler kredi kartına ihtiyaç duymadan alıcının banka hesap bilgilerinden ihtiyaç duyulan bilgilerin sisteme girilmesiyle gerçekleşmektedir. Kullanıcı bir bakıma, elektronik ticaret sitesine çek düzenleyerek ödemesini yapmaktadır. Bankalar; yapılan transferleri teyit ederek alışverişin tamamlanabilmesi için hesapta yeterli bakiyenin olup olmadığını kontrol edecek ve elde edilen sonucu elektronik ticaret sitesine gönderecektir. Bu işlemler geleneksel çek sistemindeki gibi “takas merkezi” olarak isimlendirilen finansal kurumlar aracılığıyla yapılmaktadır (Zerenler, 2013:111). Elektronik ticarete kullanılan araçlara değindikten sonra elektronik ticaret çeşitlerinin neler olduğuna değinmek faydalı olacaktır.

2.4. ELEKTRONİK TİCARETİN ŞEKİLLERİ

Teknolojinin gelişmesi ve ekonominin büyümesiyle birlikte farklı elektronik ticaret modelleri oluşmuştur. Önceleri üretici firmadan tüketiciye teslim şeklinde gerçekleşen elektronik ticarete zamanla aracı firma, pazarlamacı ve kamu kurumları da dâhil olmuştur. Elektronik ticareti dayandığı ortamın niteliğine göre, gerçekleşme şekline göre ve katılımcılara göre olmak üzere üç ana gruba ayırabiliriz.

2.4.1. Dayandığı Ortamın Niteliğine Göre Elektronik Ticaret

Elektronik ticaret gerçekleştiği ortamın niteliğine göre ya EDI gibi kapalı ağlar aracılığıyla veya internet gibi açık ağlar ile ya da sınırlı sayıdaki kişiler arasında yapılmaktadır. E-ticaret, internet benzeri açık ağlar aracılığıyla işletme içi kapalı sistemler üzerinden yapılmasına göre de sınıflandırılabilir. Kapalı sistem örneklerinden bazıları; 1970'lerin başından itibaren firmalar arasında kullanılan EDI ve otomatik para makinaları (ATM) kartları kullanımınıdır. Yalnızca kayıtlı kullanıcıların erişimine açık olması nedeniyle çok güvenli olan EDI sistemi, farklı bir telekomünikasyon altyapısı ve standart formlar gerektirmesi, bağlantı ve donanım maliyetlerinin bir hayli fazla olması sebebiyle çok yaygınlaşmamıştır (Taşlıyan, 2006: 80). Hem daha maliyetli olması hem de daha çok kişiye ulaşma isteği nedeniyle günümüzde elektronik ticaret daha çok açık ağlar aracılığıyla gerçekleşmektedir.

2.4.2. Gerçekleşme Şekline Göre Elektronik Ticaret

Elektronik ticaret açık ya da kapalı ağlar aracılığıyla ürünün siparişinden teslimine kadar geçen tüm safhayı kapsamaktadır. Bu teslimlerden bazıları bilgisayar, telefon, kalem ve kitap gibi fiziki mallar olup kargo aracılığıyla somut bir teslim şeklinde olmaktadır. Bazıları ise dijital ürün niteliğinde olan fiziki mallar olmayıp, somut bir teslimi olmayan elektronik ortamda teslim edilen mal ve hizmetlerdir.

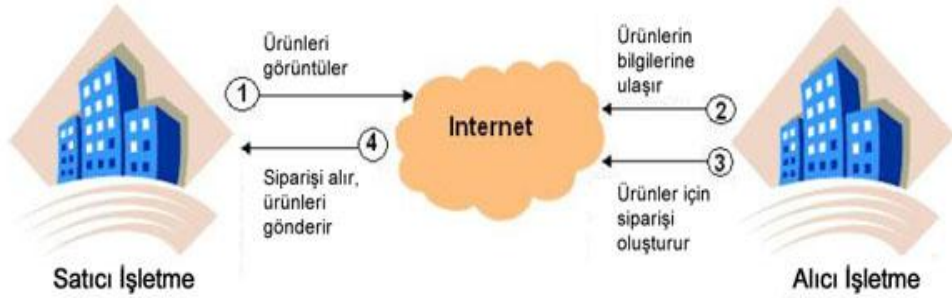
2.4.3. Katılımcılara Göre Elektronik Ticaret

Bu sınıflandırmada elektronik ticaretin tarafı olan kişi ve kurumlara göre bir sınıflandırma yapılmaktadır. Buna göre elektronik ticaret işletmeden işletmeye, işletmeden tüketiciye, işletmeden devlete ve tüketiciden tüketiciye olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır.

2.4.3.1. İşletmeden İşletmeye (Business to Business-B2B)

1960'ların başından beri ve en yaygın olarak kullanılan bu yöntem şirketlerin birbiri arasında yapmış olduğu mal, hizmet, bilgi alışverişi ve finansal işlemleri kapsamaktadır. Üretici firmanın toptancı veya aracı firmaya yapmış olduğu satış türüdür. İşletmeden işletmeye yapılan satışlar tüketiciye, değil diğer bir firmaya yapılmaktadır. Bayilik şeklinde çalışan firmaların kullandıkları bir yöntemdir. İşletmeden işletmeye ticaret modelinin çalışma şekli aşağıda şekil 2'de gösterilmiştir.

Şekil 2: İşletmeden İşletmeye E-Ticaret



Kaynak: Erbaşlar ve Dokur, 2016: 61.

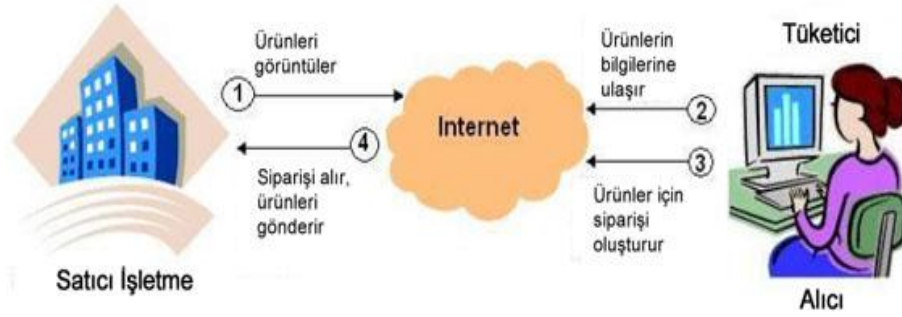
Şekil 2'de görüldüğü üzere işletmeden işletmeye e-ticaret şeklinde satıcı ile alıcı işletme arasında geleneksel ticaretten farklı olarak internet ortamında gerçekleştirilmektedir.

1.4.3.2. İşletmeden Tüketiciye (Business to Customer-B2C)

İşletmeler tarafından tüketicilere yapılan e-ticaret, internet aracılığıyla doğrudan nihai tüketicilere yönelik farklı mallar satmak veya hizmetler vermek şeklinde ortaya çıkmaktadır (Çak, 2002: 41). İşletmeden tüketiciye yapılan elektronik ticarete kişiler herhangi bir zaman ve mekân sınırlaması olmaksızın ihtiyacı olan her türlü mal veya hizmeti benzerleri ile fiyat ve özellik yönünden kıyaslayarak temin etme imkânına sahip olmaktadır. İşletmeden tüketiciye yapılan ticaret klasik ticarete

göre daha avantajlıdır. Çünkü kişiler satmak istedikleri ürünü fiziki bir işyeri olmaksızın, internet üzerinden sanal mağaza aracılığıyla işyeri kirası, elektrik, su vb. bir takım giderler olmaksızın rahatlıkla satabilir. Fiziki mağazada müşteri potansiyeli sadece mağazanın bulunduğu çevre iken, sanal mağazada yukarıda da belirttiğimiz gibi herhangi bir fiziki sınır olmaksızın ulusal ve uluslararası alanda bir müşteriye hitap edebilir. İşletmeden tüketiciye ticaret modelinin çalışma şekli aşağıda şekil 3'te yer almaktadır.

Şekil 3: İşletmeden Tüketicie E-Ticaret



Kaynak: Erbaşlar ve Dokur, 2016: 60

Şekil 3'te görüldüğü üzere işletmeden tüketiciye e-ticaret şeklinde alıcı satıcının internet sitesinden almak istediği ürünü ve özelliklerini inceler. Almak istediği ürün için site üzerinden sipariş oluşturur ve satıcı işletmeye gönderir.

B2C elektronik ticaret toplam elektronik ticaret hacminin yaklaşık olarak beşte birini kapsamaktadır. Fakat son yıllarda B2C elektronik ticarete hızlı bir büyüme yaşanmaktadır. B2C elektronik ticaretin gelecek yıllarda da hızla büyümesi ve yaygınlaşması beklenmektedir. B2C'deki bu hızlı artış daha çok seyahat, eğlence, habercilik ve finans hizmetleri ile e-posta benzeri alanlarda gayri fiziki ürünlerde yaşanmaktadır (Kepenek, 2000: 30).

Ülkemizde de Devlet Malzeme Ofisi internet üzerinden kamuda akıllı satın alma sloganıyla kamu alımlarında etkinliği artırmak amacıyla kamunun ihtiyacı olan malları kendisi ihale yoluyla satın almakta ve internet üzerinden satışını gerçekleştirmektedir. Devlet Malzeme Ofisinin (DMO: 2017) yayımlanmış olduğu 2016 yılı faaliyet raporuna göre 2016 yılında 3,74 milyar TL olan toplam satışın 1,2 milyar TL'si e-satış olarak gerçekleşmiş ve e-satış oranında önceki yıla göre yaklaşık %44'lük bir artış olmuştur. Bu rakamlar da bize kamunun elektronik ticarete vermiş

olduğu önemin arttığını göstermektedir. DMO'nun 2016-2017 yılları itibariyle e-satış müşteri, sipariş sayıları ve sipariş tutarları Tablo 1'de görülmektedir.

Tablo 1: Bir Önceki Yılla Karşılaştırmalı Şekilde E-Satış Müşteri, Sipariş Sayıları ve Sipariş Tutarları

E-Satış Müşteri ve Sipariş Sayıları ve Sipariş Tutarları			
	2016	2017	Değişim(%)
Müşteri Sayısı (Adet)	3.921	4.171	6,4
Ürün Çeşidi	12.253	14.277	16,5
Sipariş Sayısı (Adet)	17.321	17.004	-1,8
Sipariş Tutarı (Bin ₺)	1.191.143	1.421.876	19,4

Kaynak: DMO 2017 Sektör Raporundaki verilerden tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 1'de görüldüğü üzere DMO'nun 2016-2017 yılları arasında müşteri sayısı, ürün çeşidi ve sipariş tutarında %6 - %19 arasında bir artış olmuştur. 2017 yılındaki sipariş sayısı 2016 yılına göre %1,8'lik bir azalış gösterse de toplam sipariş tutarında bu orandan daha fazla bir artış yaşanmıştır.

2.4.3.3. İşletmeden Devlete (Business to Government-B2G)

İşletmeler ile devlet kurumlarının internet aracılığıyla gerçekleştirmiş olduğu ticaret türüdür. Bu ticaret türüne şirketin vergi, sosyal güvenlik ve benzeri mali yükümlülüklerini internet aracılığıyla yerine getirmesi veya devletin mal ve hizmet alımı için internette başvuruda bulunması örnek olarak gösterilebilir.

B2G elektronik ticarete bir başka etken de devletin aynı zamanda ekonomik hayatta oynadığı en büyük satın alıcı rolüdür. Eğitim, sağlık, güvenlik ve adalet alanlarıyla altyapı yatırımları konusunda yaptığı satın almalarla hemen hemen her devlet ekonomik hayat içinde önemli bir yere sahiptir (Kırçova, 2000: 54-56).

1.4.3.3. Tüketiciden Devlete (Customer to Government-C2G)

Katılımcılara göre e-ticaretin son sınıflandırma şekli olan bu ticaret modeli kişiler ile devlet kurumları arasında meydana gelmektedir. Günlük hayatta herkesin yargı, noter, pasaport, askerlik, sigorta ve vergi gibi daha birçok alanda devlet ile işi olmaktadır. Önceden randevu alarak sıra beklemeden veya bu işlemler devlet dairesine gitmeden internet aracılığıyla gerçekleştirilebilmektedir. Bu sayede kamuda

iş yükünün hafifletilmesi, kırtasiye harcamalarının azaltılması, bürokrasinin önlenmesi ve şeffaflığın sağlanması gibi birçok avantaj elde edilmektedir.

2.5. ELEKTRONİK TİCARETTE VERGİLEME İLKELERİ

Teknolojinin gelişmesi ve küresel sınırların önemini yitirmesi ile birlikte vergileme alanında birçok değişim ve beraberinde birçok sorun da ortaya çıkmıştır. Bu sorunların başında vergileme sorunu gelmektedir. Coğrafi sınırların kalkması ve elektronik ticaret hacminin artmasıyla birlikte sanal mağazaların ortaya çıkması ve bu mağazaların konumunun net bir şekilde belirlenememesi, şirketlerin, müşterilerin ve araçların farklı ülkelerde olması ve farklı vergi kanunlarına tabi olmaları bu sorunlardan bazılarıdır. Bu sorunları asgari düzeye indirmek için uluslararası düzeyde genel geçerliliğe sahip vergileme ilkelerine gereksinim ortaya çıkmıştır. Özellikle OECD tarafından belirlenmiş vergileme ilkeleri bu konudaki temel düzenlemeler arasında yer almaktadır. OECD'nin vergileme ilkeleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Coşkun, 2005: 157):

- *Tarafsızlık*: Vergileme tarafsız olmalıdır. E-ticaret ile geleneksel ticaret arasında vergiler bir tarafın lehine diğer tarafın aleyhine olacak şekilde uygulanmamalıdır. Şirketler kararlarını vergisel koşullara göre belirlememeli, ekonomik şartlara göre belirlemelidir.
- *Kesinlik ve Basitlik*: Vergi yasaları basit, açık ve belirli olmalıdır. Mükellefler vergiyi nerede, ne zaman ve hangi tutarda ödeyeceklerini bilmelidir.
- *Etkinlik ve Doğruluk*: Vergiler doğru zamanda ve doğru miktarda alınmalıdır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma faaliyetleri minimize edilmelidir.
- *Verimlilik*: Vergi uygulama ve toplama maliyeti idare ve mükellef açısından mümkün olduğunca en az maliyetle gerçekleştirilmelidir.
- *Esneklik*: Vergi sistemi, teknolojik ve ekonomik gelişme hızı karşısında dinamik ve esnek olmalıdır.

Yukarıda ifade edilen temel ilkelerden hareketle e-ticarete yönelik geliştirilen vergileme ilkeleri çalışmanın bu kısmında ele alınacaktır.

2.5.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme İlkesi

Çifte vergilendirme en genel tanımıyla vergilendirilecek gelir üzerinden birden fazla ülke tarafından vergi alınmasıdır. Yani aynı gelirin aynı vergilendirme döneminde hem gelirin elde edildiği ülke tarafından hem de geliri elde edenin vatandaşlık bağıyla bağlı olduğu ülke tarafından vergilendirilmesini ifade etmektedir. Verginin mükerrer olması çifte vergilendirme ile aynı anlamda kullanılmamaktadır. *“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 117. maddesinde hesap hataları sayılmış olup, aynı maddenin 3. bendinde verginin mükerrer olması aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönem için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması”* şeklinde tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere verginin mükerrer olması tek bir vergilendirme yetkisine sahip ülkenin vergi istemesi veya alması iken, çifte vergilendirmede ise vergilendirme yetkisine sahip iki ülkenin vergi istemesi veya alması durumu söz konusudur.

Çifte vergilendirme sorunu genelde iki akit ülke devleti arasında yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çözülmeye çalışılmıştır. OECD’ nin Uzlaşma Modeli esas alınarak ve Birleşmiş Milletler tarafından yapılan çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik çalışmalar esas alınarak sözleşmeye taraf olan ülkelerin çıkarlarının dengelenmesi amaçlanmaktadır.

Elektronik ticaretin ortaya çıkmasıyla sınır ötesi işlemler daha da kolaylaşmış, ancak devletlerin vergilendirme yetkileri konusunda bazı sorunlar meydana gelmiştir. Ülkelerin tek yanlı olarak yaptıkları yasal düzenlemeler çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından eksik kalmaktadır. Devletler karşılıklı anlaşmalar imzalayarak bu sorunu çözmeye çalışmaktadırlar (Organ ve Çavdar, 2012: 73).

Bu nedenle kabul edilmiş olan uluslararası vergileme ilkelerinin, ulusal vergileme kuralları ile uyumlu hale getirilmesi, mükellefe ve mükellefiyete ait kuralların açıkça belli edilmesi, yani e-ticaretin vergilendirilmesinde devletler arasında bir standardın olması gerekir. Yürürlükte bulunan uygulamada, online satışlarda ürünün fiyatı hem tüketim vergisini hem de servis sağlayıcının ödemek zorunda olduğu iletişim vergisini de yansıtıldığından, ekonomik anlamda çifte

vergilendirme durumu söz konusu olmaktadır. Bunun yanında, özellikle dijital ürünlerde vergi yükümlülerinin kimler olduğunun ve vergileme yetkisinin hangi ülkeye ait olduğunun tespit edilmesi konusundaki belirsizlikler de çifte vergilendirmeye yol açabilmektedir (Zerenler, 2013: 308). Tüm bu açıklamalardan yola çıkarak e-ticarete yönelik vergilendirme ilkelerinin ülkeler arasında çifte vergilendirmeye neden olmayacak şekilde tasarlanmasına özen gösterilmelidir.

2.5.2. Uluslararası Bir Yaklaşımı Belirleme İlkesi

Küreselleşmeyle birlikte ülkelerin politik ve ekonomik olarak birbirine daha da yakınlaşması, hatta elektronik ticaret ile bu sınırların tamamen ortadan kalktığından elektronik ticarete uygulanacak olan vergi uygulamalarının uluslararası ortak bir özelliğe sahip olması gerekmektedir. Ancak bu durum her ülkenin kendine göre farklı mevzuat ve uygulamalara sahip olması nedeniyle günümüzde neredeyse imkânsızdır. Bu nedenle aradaki farkı asgari düzeye indirmek ve sermayenin başka ülkelere kaymasını engellemek için ülkelerin vergilendirme konusunda yetkili kılınan birimleri ile mükellef ve mükellef kurum temsilcilerinin ortaklaşa hareket etmesi gerekmektedir.

2.5.3. Yeni Vergiler Getirmeme İlkesi

Anayasanın 73. maddesinde: “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” ifadesiyle vergilerin kanuniliği ilkesi kayıt altına alınmıştır. Kanunların yeterince açık olmadığı ve gerekli durularda kanunların uygulanmasını göstermek amacıyla tüzük ve yönetmelikler çıkarılmaktadır.

Sürekli gelişmekte olan elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda yeni vergilerin konulması zaten karmaşık olan vergi mevzuatının iyice karmaşık bir hale gelmesine neden olacaktır. Bu nedenle yeni vergiler getirmek yerine gelişmiş ülkelerin uyguladığı gibi yürürlükte olan vergi mevzuatının revize edilmesi ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalanmak suretiyle yeni vergiler koymadan vergilendirme yapılması gerekmektedir.

2.5.4. Sade, Şeffaf, Basit, Yeterli ve Uygulanabilir Olma İlkesi

1982 Anayasasının 73/3 maddesinde: “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” demek suretiyle kanunilik ilkesi anayasal bir zemine oturtulmuştur.

Buna göre; vergilerin ne zaman, nereye ve ne şekilde ödeneceği önceden yasalarla belirlenmeli ve vergi kanunları herkesin anlayabileceği kadar basit, sade ve açık olmalıdır. Ancak mevcut vergi kanunlarının eskiden beri uygulanmakta olmasının yanı sıra hem sayılarının çok fazla olması, hem de herkesin anlayabileceği kadar açık olmaması nedeniyle genellikle karmaşıklıklara neden olmaktadır. Ülkelerin vergi idareleri bu karmaşıklığı açıklığa kavuşturmak için zaman zaman tebliğ, yönetmelik ve sirkülerler çıkarmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri gibi federal yapıya sahip devletlerde bu durum daha önemlidir. Çünkü bu yapıda olan devletlerin federal vergi kanunlarının yanında, federe devletlerin de her birinin kendi vergi kanunları vardır. Elektronik ticarete alım satımı yapılan malları etkin olarak vergilendirebilmek amacıyla karışık ve çok başlı vergilendirme yetkisinden en kısa sürede uzaklaşılması ve vergi yasalarında istikrar sağlanması gerekmektedir (Çak, 2002: 84).

Kabul görmüş ideal vergi sistemi sade, tarafsız ve eşitlikçi olmalıdır. Bu ilkelerin uluslararası alanında uygulanmasında; sadelik, vergi kanunlarının anlaşılır ve uygulanabilir olduğu, tarafsızlık, sermaye ihraç ve sermaye ithal tarafsızlığını, eşitlik, ulusların birbirleriyle ve mükellefler arasındaki eşitliğini ifade etmektedir (Dağlıoğlu ve Çiçek, 2014: 29).

2.5.5. Etkin, Verimli ve Adaletli Olma İlkesi

Vergilememenin temel amacı devletin üstlenmiş olduğu kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla ödeme gücü olanlardan güçleri nispetinde vergi almasıdır. Vergilemede etkinlik ilkesi vergilemenin doğru miktarda ve zamanda alınması ile ilgilidir. Vergilemenin etkin olması toplanan vergi gelirlerinin kamu harcamalarını hangi oranda karşıladığına bağlıdır. Buna göre kamu harcamalarının vergi gelirleriyle karşılanma oranının artması vergilemenin etkin ve verimli olduğunu göstermektedir.

Elektronik ticarete etkin ve verimli bir vergileme rejimi olması için elektronik ticaret tüm faaliyetleri kapsamlı ve vergi kaçırma, vergiden kaçınma, istisna, indirimler ve teşviklerin mümkün olduğunca sınırlı tutmasının yanı sıra verginin tabana yayılmasını da sağlanması gerekir.

2.5.6. Esneklik İlkesi

Vergilemenin esnek olması yürürlükte olan vergi kanunlarının gelişen teknolojiyle birlikte ortaya çıkan ve verginin konusuna giren işlemleri kavrayabilecek nitelikte olmasıdır. Bu nedenle önceden konulmuş olan vergi kanunları elektronik ticaretten elde edilen gelirleri de vergilendirebilecek şekilde revize edilmelidir. Aksi halde birçok işlem vergi konusunun dışında kalacaktır. Bu ilke, özellikle bilgi ve iletişim teknolojilerinde son yıllarda yaşanmakta olan sürekli gelişim ve değişimler neticesinde giderek daha fazla önemli hale gelmektedir (Akçaoğlu, 2012: 35).

2.5.7. Diğer İlkeler

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda yaşanan en önemli sorun internet ortamında teslimi gerçekleşen dijital mal ve hizmetlerin satışından sağlanan gelirin vergilendirilmesi durumu veya hangi ülke tarafından ve ne oranda vergilendirileceğidir. Elektronik ticaret coğrafi sınırlar ile sınırlandırılmadığı ve her ülkede uygulanan farklı vergi türleri ve vergi oranları olduğundan devletlerin birlikte hareket etmeleri mümkün değildir.

Vergi otoriteleri interneti vergi tabanına karşı bir tehdit olarak görmektedir. Elektronik ticarete, satıcılar alıcılardan çok uzakta bulunmakta ve ürün geleneksel yollarla veya gecelik taşıma servisleri ile ulaştırılmaktadır. Bu tür satışlar, satış üzerinden alınan vergide bir kayba neden olmaktadır. Bu gelir kaybını önlemek için ülkeler internetin kendisinin vergilendirmek istemektedirler. Ancak; Amerika Birleşik Devletleri elektronik ticaretin desteklediği ekonomik büyüme nedeniyle şimdilik bu fikre soğuk bakmaktadır. İnternet vergisinden yana olanların arkasındaki diğer itici güç de vergileme adaletsizliğidir. İnternette yapılan satışların vergiden istisna olması durumunda internette satış yapanlar lehine haksız rekabet oluşturacağı kabul edilmektedir (Alptürk, 2005: 315).

Bölgesel işbirliği sağlanması kararı elektronik ticaretin vergilendirilmesinde temel nokta kabul edilmiş ve Ottawa Konferansı haricinde birçok çalışmada da vurgulanmıştır. Kabul edilen bu uzlaşma hem elektronik ticarete vergisel kayıp ve kaçaklara yol açmadan etkin bir şekilde vergilendirilmesini sağlayacak, hem de devletlerin bu şekilde bir vergilendirme işlemlerinden daha adil bir pay almalarına katkı sağlayacaktır. Elektronik ticaret her şeyden önce küreselleşme kavramının önemini daha da arttırmış ve kendisiyle ilgili birçok problemin çözümünde uluslararası işbirliği yapmayı kaçınılmaz hâle getirmiştir. Devletlerin elektronik ticaret işlemlerinde karşılaştıkları sorunlara yönelik getirmiş olduğu çözümler, diğer ülkelerce benimsenmedikçe bir mana ifade etmeyecektir. Bu nedenle elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda ülkeler arasında bir standardizasyonun oluşturulması gerekmektedir (Çak, 2002: 87).

Çalışmanın birinci bölümünde; ilk olarak elektronik ticaret kavramsal olarak ele alındıktan sonra e-ticaretin klasik ve modern araçlarına yer verilmiştir. E-ticaret hacminin artışına bağlı olarak modern araçların ortaya çıktığı ve çeşitlilik gösterdiği gözlenmiştir. Buna gelişmeye benzer olarak e-ticaret şekillerinin de farklılaştığı ve artış göstermiştir. Elektronik ticaretin araçlarında ve şekillerinde meydana gelen değişimde geleneksel vergileme ilkelerinin yetersiz kaldığı, e-ticaretin yapısına uygun yeni vergileme ilkelerinin düzenlenmesi ve yürürlüğe konması gerekliliği sonucuna varılmıştır. Bu doğrultuda ikinci bölümde; dünyada ve Türkiye’de e-ticaretin gelişimi öncelikli olarak ele alındıktan sonra uluslararası kuruluşlar tarafından, çeşitli ülkelerde yapılan ve son olarak Türkiye’de yapılan çalışmalar ele alınacaktır.

3. ELEKTRONİK TİCARETİN GELİŞİMİ VE VERGİLENDİRİLMESİ KONUSUNDA YAPILAN ÇALIŞMALAR

Ticaretin ilk şekli alıcının ve satıcının bir araya gelerek yüz yüze yapılmıştır. Bir araya gelerek yapılan bu ticarete, alıcılar ve satıcılar pazar yerlerinde önceleri takas yöntemiyle, sonra para kullanarak alışveriş yapmaktaydı. Yazının bulunmasıyla birlikte, ticaret alıcılar ve satıcılar arasında yazışarak da gerçekleşmeye başladı. Yazışarak ticaret yapmanın hayatımıza sağlamış olduğu kazanım birbirlerine uzak mesafelerde oturan insanların bir araya gelmeden de ticaret yapabilmeleridir. Daha sonraları, başlangıçta sosyal bir iletişim aracı olarak düşünülen telefon giderek ticaret yöntemi haline gelmiş ve telefonla yapılan alışverişin hacmi giderek artmıştır. 20. yüzyılda ise bilişim teknolojileri alanında yaşanan gelişmelere paralel olarak, diğer ticaret araçlarına oranla çok hızlı ve düşük işlem maliyeti gerektiren elektronik ticaret, önemli bir ticaret biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır (Zerenler, 2013: 51).

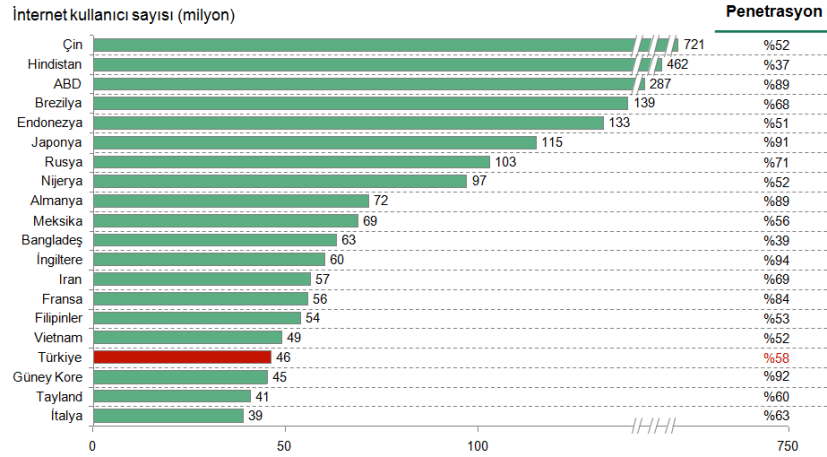
Elektronik ticaret hacminin her geçen gün daha da artmasında bilgisayar, cep telefonu ve internet kullanımının yaygınlaşmasının önemi göz ardı edilemez. Üretim ve tüketimin 20. yüzyılın sonlarına doğru daha kaygan ve çok uluslu bir duruma gelmesi ile küresel ekonominin meydana gelmesinde hızlandırıcı etkisi olduğu kabul edilen internet, devletlerin zamansız, sınırsız ve elle tutulmaz bir pazaryeri olmasına imkân sunmuştur (Yaltı, 2003: 1). Bu gelişmeler ulusal ve uluslararası alanda e-ticarete yönelik çalışmalar yapılmasını gerekli kılmıştır. Çalışmamızın bu bölümünde elektronik ticaretin dünyada ve Türkiye’de gelişimi, daha sonra da elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda ulusal ve uluslararası alanda yapılan çalışmalara yer verilecektir.

3.1. DÜNYADA ELEKTRONİK TİCARETİN GELİŞİMİ

İnternet ve elektronik cihaz kullanımındaki artışa bağlı olarak elektronik ticaret hacminin giderek genişleyeceği ve hatta geleneksel ticareti geride bırakacağı aşikârdır. İnsanlar oturdukları yerden bilgisayarlar veya telefon aracılığıyla internette tüm ödemelerini yapabilmekte hatta yemek siparişi bile verebilmektedirler. Böylece insanlar hem banka, postane ve restorana gidip sıra beklemediklerinden zamandan tasarruf etmekte, hem de ulaşım maliyetine katlanmamaktadırlar. Bu da elektronik ticareti insanlar için cazip hale getirmektedir.

Küreselleşme ile birlikte coğrafi sınırların ortadan kalkması, teknolojinin yaygınlaşması, ucuzlaması ve bilgiye herkes tarafından kolaylıkla ulaşılabilir olması nedeniyle elektronik ticaret hacmi her geçen gün artmaktadır. Bu artışın yaşanmasında internetin ucuzlaması ile elektronik cihazlarda internet kullanımının yaygınlaşması etkili olmuştur. Bilgisayar, cep telefonu ve internet kullanımı çeşitli araştırmalara konu olmuştur. Bu araştırmalardan bir tanesi TÜSİAD’ın 2017/Nisan ayında yayımlanmış olduğu “*Dijitalleşen Dünyada Ekonominin İtici Gücü adlı E-Ticaret Raporudur.*” Rapora göre; “Dünya nüfusu 2016 yılı itibarıyla 7,4 milyara ulaşmıştır. İstatistiki verilere göre dünya nüfusunun yaklaşık %46’sı, diğer bir ifadeyle 3,4 milyar insan aktif internet kullanıcısı haline gelmiştir. Dünya nüfusu 2000 yılından bu yana yılda ortalama %1,1 artış gösterirken, internet nüfusu dediğimiz toplam internet kullanıcı sayısı, her yıl yaklaşık %13,2 artış göstermiş ve internet kullanımı hızlı bir şekilde artmaya devam etmiştir” (TÜSİAD, 2017). Aşağıda Grafik 2’de ülkelerin 2016 yılı internet kullanıcı sayıları ve internet kullanım oranlarına yer verilmiştir.

Grafik 2: Ükelere Göre İnternet Kullanıcı Sayısı ve Oranlarının Karşılaştırması



Kaynak: TÜSİAD, 2017.

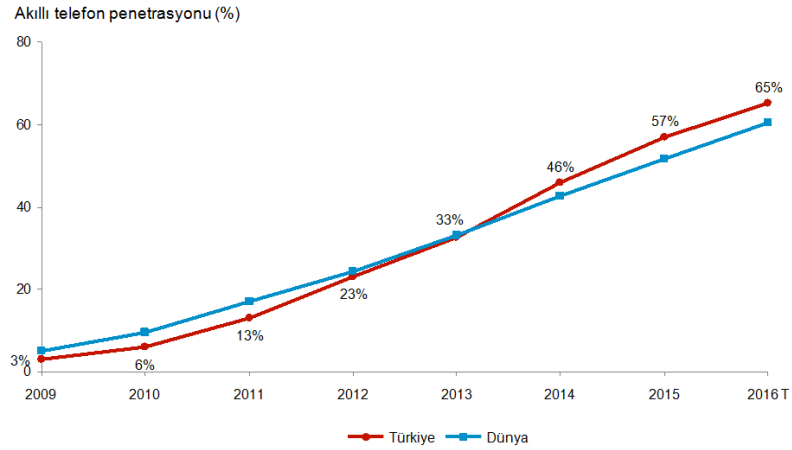
Grafik 2’den de görüldüğü üzere 2017 yılında dünya nüfusunun yarısına yakını internet kullanıcısı haline gelmiş olsa bile, internet kullanan nüfus gelecek dönemlerde de hızla büyümeye devam edecektir. İnternet kullanımındaki bu artış nedeniyle, 80 milyona yakın nüfusu ile dünya sıralamasında en kalabalık 19. ülke olan ülkemiz, toplam 46.2 milyonluk internet kullanıcısı ile de dünyanın en çok internet kullanıcısı olan 17. ülke olmuştur. Ülkemizde internet kullanım oranının

%58 şeklinde gerçekleşmesinde genç nüfusun fazla olmasının önemli rolü bulunmaktadır.

İnternet kullanım oranındaki bu yükseliş trendinde akıllı telefonların etkisi yadsınamaz. Türkiye’de ve dünyadaki akıllı telefon kullanımındaki artış oranı her zaman merak konusu olmuştur. TÜSİAD’ın yapmış olduğu dünyada ve Türkiye’de 2009-2016 yılları itibariyle akıllı telefon kullanım oranları araştırmasında aşağıdaki şekilde bir açıklamaya yer verilmiştir (TÜSİAD, 2017);

“2010 yılında yaklaşık %6’larda olan akıllı telefon kullanım oranı ile dünya ortalaması olan % 9.6 oranının oldukça altında kalan Türkiye, son 6 yıldaki akıllı telefon kullanım oranının artması ile %65 kullanım oranına ulaşmış ve dünya ortalamasının da yaklaşık 5 puan üzerine çıkmıştır. 2014 yılından bu yana sadece ülkemizde 16 milyon yeni akıllı telefon satılmış olup, 2021 yılı itibarıyla Türkiye nüfusunun %84’ünün akıllı telefon kullanıcısı olması beklenmektedir”. Grafik 3’te 2009- 2016 yılları arası Türkiye’de ve dünyada akıllı telefon kullanım oranları gösterilmiştir

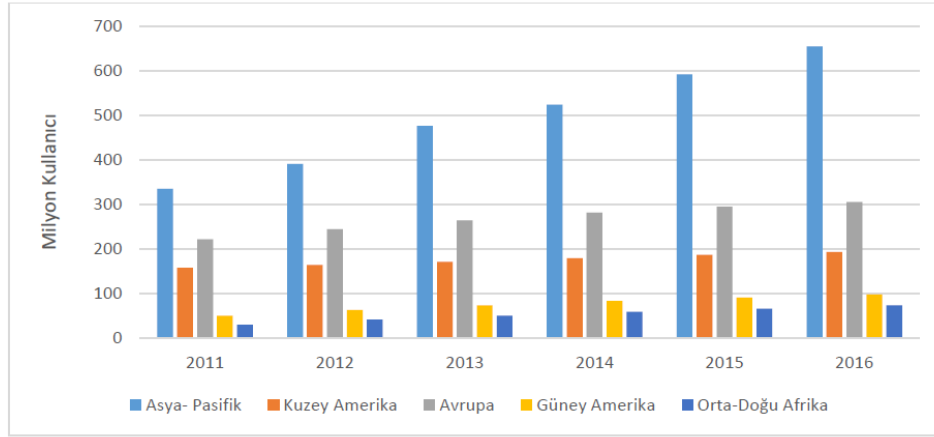
Grafik 3: Türkiye ve Dünya Akıllı Telefon Kullanım Oranları



Kaynak: TÜSİAD, 2017.

Bu rakamlar bize akıllı telefon kullanımının ne kadar hızlı bir yükseliş eğilimi içinde olduğunu göstermektedir. Bu artış aynı oranda olmasa da elektronik ticaretin de artmasına katkı sağlamaktadır. Türkiye’de ve dünyada akıllı telefon ve internet kullanım oranlarına yer verdikten sonra 2011-2016 yılları arasında Dünya ülkelerinde elektronik ticaret kullanıcılarındaki artışa bakacak olursak; aşağıda yer alan grafik son altı yılda elektronik ticaret kullanıcı sayısındaki değişimi göstermektedir.

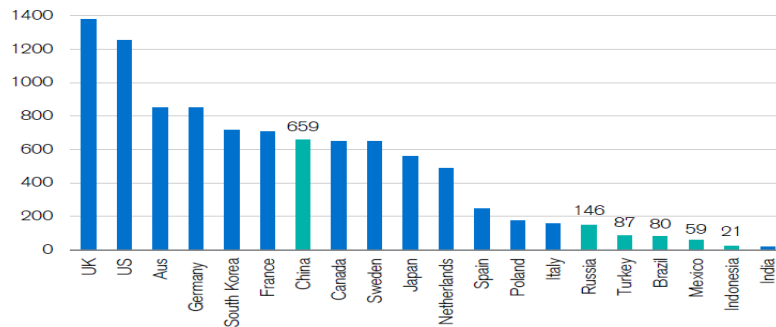
Grafik 4: Dünya Genelinde E-Ticaret Kullanıcı Sayısı



Kaynak: Credit Suisse, 2017.

Yukarıda yer alan Grafik 4'te görüldüğü gibi Asya-Pasifik ülkeleri e-ticaret yoluyla alışverişte lider konumdadır. Her sene ilk sırada yer alan Asya-Pasifik ülkeleri 2016 yılında da 654 milyon e-ticaret kullanıcıya sahip olmakla ilk sıradadır. Avrupa ülkeleri ise 305 milyon kullanıcıyla ikinci sıradadır. Sırasıyla Kuzey Amerika ülkeleri 193 milyon, Güney Amerika ülkeleri 98 milyon ve Ortadoğu-Afrika ülkeleri 73 milyon e-ticaret kullanıcılarına sahiptir. Ülke bazında kişilerin yapmış olduğu elektronik ticaret verilerine bir göz atacak olursak; Emerging Consumer Survey'in 2017/Mart ayında yayımlanmış olduğu araştırmaya göre 2016-2017 yıllarında online elektronik ticaret dünya genelinde artmakta ve bu artış büyüme potansiyelinin bir göstergesi olarak görülmektedir.

Grafik 5: 2016 yılı Ülkelerin Kişi Başı Online Harcama Grafiği (\$)



Kaynak: Credit Suisse, 2017.

Yukarıdaki Grafik 5'e göre gelişmekte olan ülkelerin kişi başı online harcamaları gelişmiş ülkelerin aşağısında kalmaya devam etmektedir. Birçok araştırma şirketinin yaptığı araştırmada sekiz ülkenin 2016 yılı toplam online

harcamaları yaklaşık olarak 1 trilyon \$ olarak hesaplanmıştır. Bu hesaplanan tutarın büyük bir kısmı Çin tarafından gerçekleştirilmiştir.

3.2. TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK TİCARETİN GELİŞİMİ

Küreselleşmenin hızlanmasıyla birlikte dünyanın tamamında olduğu gibi Türkiye'de de elektronik ticaretin payı ekonomik olarak artmaktadır. Ancak bu artışa rağmen ülkemizin diğer ülkelerle rekabet edecek durumda olduğunu söylemek şimdilik mümkün değildir. Ülkemizde ilk defa elektronik ticaret 1990 yılının ortalarında yapılmış olup, hukuk sistemimizde ise konuya ilişkin yasal düzenlemeler ise 2000'li yıllarda yapılmaya başlanmıştır.

Türkiye'de elektronik ticarete ilişkin çalışmalar ilk olarak Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu'nun (BTYK) 1997 yılında yaptığı bir toplantı ile başlamıştır. Yapılan bu toplantıda, elektronik ticaret ağının kurulması ve ülkemizde elektronik ticaretin yaygınlaştırılması amacıyla, bir çalışma grubu oluşturulması kararı alınmış ve yapılacak çalışmalarda koordinatörlük görevi (mülga) Dış Ticaret Müsteşarlığı'na (Ekonomi Bakanlığı), sekretarya görevi de TÜBİTAK'a verilmiştir. Alınan karara göre, Dış Ticaret Müsteşarlığı başkanlığında ilgili kuruluşların katılımıyla oluşturulan Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK) 1998 yılında ilk toplantısını gerçekleştirmiş ve ETKK bünyesinde hukuk, teknik ve finans konularında çalışma grupları oluşturulmuş ve çalışmalar yürütülmüştür (Ekonomi Bakanlığı, 2018: 25-26).

ETKK'nın e-ticaret konusunda yapmış olduğu çalışmaları birkaç başlık altında sıralamak mümkündür (Küçükyılmazlar, 2006: 36):

- KOBİ'ler hedef kitle olmak üzere e-ticaretle ilgilenen kuruluşlar ve kişiler için, ilgili merciler tarafından, e-ticareti tanıtıcı eğitim programlarının hazırlanarak uygulanması,
- E-ticaretin ihtiyacı olan bilgisayar yazılım ve donanımına sahip olmak isteyen kişi ve kuruluşlara, KOBİ'ler öncelikli olmak üzere gerekli finansman desteğinin sağlanması,

- Sunulan iletişim hizmetleri için alınan ücretlerin olabildiğince düşük seviyede olması ile ilgili ilkelerin yeniden gözden geçirilmesi,
- Servis sağlayıcı firmalara rekabet kuralları gözetilerek özendirici olanakların sağlanması,
- Belirlenecek bir geçiş dönemi içinde, kamu kuruluşlarında gerekli teknik ve idari düzenlemeler yapılarak, kamu alım ve satış işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi ve böylece devletin her konuda olduğu gibi e-ticarette de öncü olma görevini yerine getirmesi.

Elektronik ticaret hacminin artmasındaki en büyük etkenlerden birisi de hiç şüphesiz internet erişim imkânlarının fazla olmasıdır. İnternet kullanım oranına ilişkin ülkemizde çeşitli kurumlar tarafından çalışmalar yapılmıştır. Çalışmamızın birinci bölümünde 3.2.1. başlığı altında 16-74 yaş aralığında internet erişimi olan hane halkının yıllar itibariyle bilgisayar ve internet kullanım oranları ele alındığından burada tekrar yer verilmemiştir. Toplam nüfus içerisindeki genç nüfusun internet kullanım oranı elektronik ticaret hacmi ve gelişimi açısından önemlidir. Çünkü genç nüfusun yeni teknolojileri öğrenmeleri, benimsemeleri ve kullanmaları yaşlı nüfusa nispeten daha kolaydır.

Ülkemizde internet üzerinden alışveriş yapanların yaş grupları ve daha çok hangi malları aldıkları çeşitli araştırmalara konu olmuştur. Buna örnek olarak TÜİK tarafından yapılan bir araştırma gösterilebilir. TÜİK tarafından 18.08.2017 tarihinde yayınlanan Hane Halkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması verilerine göre; (TÜİK, 2017) internetten kişisel kullanım amacıyla mal veya hizmet satın alan 16-74 yaş grubundaki bireylerin oranı %24,9 olmuştur. Bir önceki yıl internet üzerinden alışveriş yapanların oranı ise %20,9 olarak gerçekleşmiştir.

Aynı araştırmada internet üzerinden alışveriş yapan bireylerin hangi malları aldıklarına yönelik verilerde; “2016 yılı Nisan ile 2017 yılı Mart aylarını kapsayan on iki aylık dönemde %62,3’ü giyim ve spor malzemesi, %25,3’ü ev eşyası (mobilya, oyuncak, beyaz eşya, vb; tüketici elektroniği hariç), %24,1’i seyahat bileti, araç kiralama vb, %21,9’u gıda maddeleri ile günlük gereksinimler ve %19’u elektronik

araçlar (Cep telefonu, kamera, radyo, TV, DVD oynatıcı vb.) satın alınması şeklinde gerçekleşmiştir”. Bu verilere göre son yıllarda Türkiye’de ortalama her dört kişiden biri internet üzerinden alışveriş yapmaktadır.

Aşağıda yer alan Tablo 2’de 2012-2017 (Ocak-Eylül) yıllarında mektupla / telefonla sipariş ve internette yapılan kartlı ödemelerin adedi ve işlem tutarı yer almaktadır. Buna göre 2013 yılında bir önceki yıla göre %19, 2014 yılında %40, 2015 yılında %30, 2016 yılında %22 artış olmuştur. Bu artış oranları bize Türkiye’de elektronik ticaret üzerinden yapılan işlemlerin ne kadar hızlı gelişim gösterdiğini ortaya koymaktadır.

Tablo 2: Mektupla / Telefonla Sipariş ve İnternette Yapılan Kartlı Ödemelerin Adedi Ve İşlem Tutarı

Yıl	İşlem Adedi	İşlem Tutarı (Milyon TL)
2012	213.533.177,00	42.403,45
2013	236.039.562,00	50.437,24
2014	273.965.381,00	70.557,82
2015	324.392.063,00	92.013,31
2016	365.272.078,00	112.434,98
2017	450.294.715,00	150.416,10
2018(Ocak-Mart)	138.171.240	45.078,73

Kaynak: www.bkm.com.tr sitesindeki verilerden tarafımızca oluşturulmuştur.

3.3. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ KONUSUNDA YAPILAN ÇALIŞMALAR

Elektronik ticaretin tüm dünyada hızla yaygınlaşması vergilendirme alanında birçok sorunun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Vergi kanunları geleneksel ticaret dikkate alınarak oluşturulduğundan hiçbir ülkedeki vergi sistemi yeni bir kavram ve ticaret türü olan elektronik ticareti kavramada yeterli olamamıştır. Yapısı itibariyle karmaşık olan ve ülkede salt olarak uygulanamayan vergi kanunları, elektronik ticaretin fiziki sınırların ortadan kaldırması ve uluslararası alanda gerçekleşmesi nedeniyle daha da karmaşık bir hal almaktadır. Bu da hem ulusal hem de uluslararası alanda elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda yasal düzenlemeler yapılmasını gerektirmiştir. Yapılan düzenlemelerin bir kısmı ulusal alanda, bir kısmı ise uluslararası alandadır. Çalışmamızın bundan sonraki kısmında ilk olarak uluslararası alanda yapılan çalışmalara, daha sonra ise ulusal alanda yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

3.3.1. Uluslararası Alanda Yapılan Çalışmalar

Uluslararası ve bölgesel örgütler ile teşkilatlar elektronik ticaretin gelişimini takip etmek, politikalar geliştirmek ve elektronik ticarete etkinliği sağlanmaya yönelik çalışmalar gerçekleştirmektedir. Bu örgütlerin başında Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD), Avrupa Birliği (AB) ve Dünya Ticaret Örgütü (WTO) gelmektedir.

3.3.1.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye'nin de üyesi olduğu merkezi Fransa'nın Paris şehri olan OECD 36 üyeye sahiptir. Örgüt, üye ülkelerin sosyal ve ekonomik yönden gelişmelerini sağlamak, karşılaştıkları sorunlara çözüm üretmek, uluslararası alanda politikalar geliştirmek amacıyla işbirliğini temin etmeyi amaçlamaktadır. Üyesi olan ülkeler üzerinde mali veya hukuki herhangi bir yaptırım uygulama yetkisi bulunmamaktadır. OECD, elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda uluslararası alanda kabul gören ilk ve en önemli çalışmaları yapan bir kuruluştur. Bu çalışmalar; 1990 yılında hazırlanan kişisel verilerin korunması, 1996 yılında hazırlanan küresel enformasyon alt yapısı ve 1997 yılında hazırlanan tüketicinin internetten yaptığı alışverişlerde korunmasını sağlamak için hazırlanan çalışma raporları, Turku ve Ottawa Konferansları ve BEPS eylem planıdır (Kayıhan ve Yıldız, 2004: 170).

3.3.1.1.1. Turku Konferansı

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi ve ortaya çıkan sorunlar konusunda OECD'nin düzenlemiş olduğu iki konferans ön plana çıkmaktadır. Birincisi; 19-21 Kasım 1997 tarihinde Finlandiya'da düzenlenen "Küresel E-ticarette Engellerin Kaldırılması" konulu "Turku Konferansı", ikincisi ise; 7-9 Ekim 1998 tarihinde Kanada'da gerçekleştirilen "Küresel E-ticaret Potansiyelinin Farkına Varan Sınırsız Bir Dünya" konulu "Ottawa Konferansı"dır. Düzenlenen her iki konferans da birbirini tamamlar mahiyettedir. Günümüzde var olan elektronik ticaretin temelini bu toplantılar oluşturmuştur. Yapılan bu toplantılarda başta elektronik ortamda sunulan ürünler olmak üzere ortamın hukuki yapısı, vergileme sorunları ve teknik altyapıya kadar birçok alanda ciddi kararlar alınmış ve alınan bu kararlar uluslararası elektronik ticarete yön verici nitelikte olmuştur. Ayrıca alınan kararlar çerçevesinde

her ülke bölgesel nitelikte kendi elektronik ticaret uygulamalarını gerçekleştirirken bu toplantılarda belirlenen kurallara göre hareket etmiş ve ana prensiplere uyum konusunda adımlar atmıştır (Yıldız, 2005: 93).

Turku Konferansı, hükümetler ile özel sektör temsilcileri arasında e-ticarette güvenin nasıl tesis edileceği hususunun görüşülmesini ve bu konuda genel bir çerçeve oluşturulmasını amaçlamıştır. Konferans neticesinde temel ilgi alanını dijital ürünler, içerik ve hizmetlerle ilgili olarak bireysel tüketicilerle gerçekleştirilen çevrimiçi işlemler olduğuna vurgu yapıldıktan sonra raporda şu önerilere yer verilmiştir (Akçaoğlu, 2011: 100-101):

- İşyerine ilişkin yaşanan sorunlar ayrıca detaylı olarak ele alınabilir.
- Elektronik olan ve olmayan işlemler arasında tarafsızlık korunmalıdır.
- Elektronik ticaretin vergi kaçırma olanağı tanıyabilmesi sebebiyle bu konudaki sorunların giderilmesine yönelik çalışmalar yapılabilir.
- Tüketim yerinin katma değer vergisi (KDV)'nin tabanını oluşturması sağlanabilir.
- Vergi kanunlarının etkin şekilde uygulanabilmesi hususunda yerel vergi idareleri arasında uluslararası seviyede bir işbirliği oluşturulmalıdır.

Bu konferansta elektronik ticarete vergilendirmeye egemen olması gereken temel ilkeler üzerinde durulmuştur. Devletlerin geleneksel ticarete ilişkin vergilendirmede uyguladığı ilkeleri eşit bir biçimde elektronik ticarete de uygulamaları gerektiği ön plana çıkmıştır (Çak, 2002: 83-87; Anbar, 2001: 22). Konferansta üzerinde anlaşılan vergileme ilkeleri, uyulması zorunlu normatif ilkeler niteliğindedir. Vergileme ilkelerinin belirlenmesinde ülkelerin ekonomik ve sosyal şartları, hukuk bilincinin oluşum seviyesi, kamu hukukunun durumu, teknolojik imkânları ve toplumun dünya görüşü önemli bir rol oynamaktadır. Verginin niteliği ile tekniği zaman ve mekâna göre değişebildiği gibi, vergileme ilkeleri de farklılık gösterebilmektedir. Vergileme ilkelerinin belirli dönemlere ya da ekonomilere göre aynı olmamasının temel nedeni olarak bu farklılık olduğu söylenebilir (Gökbunar, 1998: 2-3).

3.3.1.1.2. Ottawa Konferansı

8-9 Ekim 1998 tarihlerinde Kanada'nın Ottawa kentinde “Sınırları Olmayan Dünya: Küresel Elektronik Ticaretin Potansiyelinin Farkına Varmak” adlı konferansta, elektronik ticarete vergilendirmenin Turku Konferansında belirlenen çerçeve koşulları OECD üyesi olan ülkeler tarafından kabul edilmiş olup, bu doğrultuda uluslararası vergilendirme ilkelerinin e-ticaret alanında da geçerli olması düşüncesi kabul edilmiştir.

Ottawa konferansında, elektronik ticarete ilişkin uluslararası alanda geliştirilmesi gereken konular aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Şamil, 2014: 30);

- E-ticaretin ülke ekonomilerine sağlayacağı en önemli katkılardan bir tanesi, verimlilikte beklenen önemli artışlardır. Hizmet sektöründeki verimlilik artışları diğer sektörlerden daha çok olacaktır. Bu gelişmeler, daha kaliteli ürünlerin geliştirilmesini ve yeni ürünlerin ortaya çıkmasını sağlayacaktır.
- E-ticaretin gelişmesiyle birlikte, elektronik ortamda taşınabilir ürünlerin uluslararası ticareti daha da artacaktır.
- Rekabet politikaları, farklılaşan ticaret koşullarında oluşabilecek yeni anti-rekabet koşullarına karşı önlemler geliştirmek üzere yeniden düzenlenmelidir.
- E-ticaretin gelişimi, vergi yasaları, iş mevzuatları, tüketici hakları ve benzer birçok konunun yeniden gözden geçirilmesini gerektirmektedir.
- Hükümetlerin uygulaması gereken genel politika, ticarete doğrudan müdahale etmek değil, düzenleyici bir rol üstlenmek olmalıdır. Bu düzenleyici rol, aynı zamanda, e-ticaretin gelişmesini ve yaygınlaşmasını gözetmelidir.
- E-ticaretin gelişimini ve etkilerini yakından takip edebilmek son derece önemlidir. Bu nedenle, istatistiksel yöntemlerin ve ölçme araçlarının, yaşanan gelişimi ve etkileri saptama amacıyla geliştirilmesi zorunludur.

3.3.1.1.2. BEPS Eylem Planı

OECD'nin dijitalleşmenin yol açtığı vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yönelik sorunları belirlemek ve bu sorunlara çözüm önerilerinde bulunmak için yapmış olduğu en önemli çalışmalardan birisi de “Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (BEPS)” olarak anılan uluslararası vergilendirmeden kaçınmanın önlenmesine yönelik projedir. OECD tarafından hazırlanan eylem planında vergi matrahının aşındırılması suretiyle kâr aktarım yöntemi olan BEPS, “ekonomik faaliyeti vergi oranları çok az olan veya hiç olmayan vergisiz yerlere suni olarak kârların kaydırılması gayesiyle, vergi düzenlemelerindeki boşluklar ve uyumsuzluklardan faydalanan vergi planlama stratejileridir.” şeklinde tanımlanmıştır (Budak, 2018: 169). Düzenlenen bu toplantıda 15 tane eylem planının uygulanması kararı alınmıştır. Eylem planının madde başlıkları aşağıdaki Tablo 3'te gösterildiği gibidir.

Tablo 3: BEPS Eylem Planı

Eylem No.	Eylem Konusu
1	Dijital ekonomiden kaynaklı vergisel sorunların (gelirin elde edildiği yer, işyeri oluşması, gelirin türü vb.) tespiti ve çözüm önerileri
2	Devletlerin farkı mevzuat düzenlemelerine sahip olmaktan kaynaklanan “hibrid enstrümanlar/kurumlar” etkisinin ortadan kaldırılması.
3	Kontrol Edilen Yabancı Kurum kazançlarının vergilendirilmesi kurallarının yeniden gözden geçirilerek daha iyi bir hale getirilmesi.
4	Faiz ödemelerinin ve diğer mâli ödemeler yoluyla oluşan matrah kaybını önleyici tedbirler
5	“Şeffaflık” ve “özün önceliği” ilkeleri dikkate alınarak zararlı vergi uygulamalarıyla daha etkin mücadele edebilmek amacıyla önlemler alınması.
6	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının hükümlerinin kötüye kullanılmasını önlemeye yönelik tedbirler alınması.
7	Daimi işyeri oluşturan durumlardan yapay olarak kaçınmanın önlenmesi.
8	Transfer Fiyatlandırması Kuralları - Gayrimaddi varlık transferleri: Değerin meydana geldiği yerin dikkate alınması.
9	Transfer Fiyatlandırması Kuralları - Risk ve sermaye transferleri: Değerin meydana geldiği yerin dikkate alınması
10	Transfer Fiyatlandırması Kuralları - Diğer Yüksek Riskli İşlemler: Değerin meydana geldiği yerin dikkate alınması.
11	Matrahın aşındırılması ve kâr aktarımı uygulamaları ile ilgili bilgilerin toplanması ve analizi ile bunların tespit edilmesi için gerekli yöntemlerin belirlenmesi.
12	Mükelleflere agresif vergi planlama uygulamaları hakkında bildirim zorunluluğu getirilmesi.
13	Transfer fiyatlandırmasında mükelleflere getirilen belgelendirme kurallarının tekrar gözden geçirilmesi
14	Vergisel uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan mekanizmalarının (karşılıklı anlaşma usulleri, tahkim vb.) daha etkin bir hâle getirilmesi.
15	Uluslararası Hukuk kuralları çerçevesinde Çok Taraflı Çözüm Üretme Mekanizması'nın geliştirilmesi

Kaynak: www.oecd.org sitesindeki verilerden tarafımızca oluşturulmuştur.

Bu eylem planının ilk maddesi Dijital Ekonominin Vergilendirilmesidir. Bu da bize elektronik ticaretin vergilendirilmesinin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. BEPS'in dijital ekonomi ile ilgili çözüm aradığı en önemli alan; *İktisadi faaliyetin ve iktisadi değerin nerede meydana getirildiği ve diğer sorunları ortaya koymak, bu sorunları doğrudan ve dolaylı olarak vergileme açısından genel bir yaklaşım tarzıyla çözmek için alınacak tedbirleri belirlemek amacıyla bir eylem planı hazırlamaktır.* Dijital ekonomi sektöründe faaliyet gösteren firmaların gelirlerinin büyük bir kısmı gayri maddi varlıklardan elde ettiği gelirlerden oluşmaktadır. Bu nedenle bu varlıkların düşük vergi oranı uygulayan ülkelere aktarılması BEPS'in en çok başvurduğu uygulamalardan biridir. BEPS Eylem Planı'nda ele alınan diğer sorunlar, vergilendirilebilir gelirin ekonomik değerin meydana getirildiği olaydan ayrıştırılabilmesi ve yeni iş modellerinin KDV gibi dolaylı vergilere neden olmasıdır (Gülhan ve Turunç, 2015: 169-170).

Dijital ekonomi alanında en önemli vergi kaybı elektronik ticaret kısmında görülmektedir. Elektronik ticaretten sağlanan kazancın tespit edilmesi, matrah aşınması sorununun önlenmesinde önemlidir. Bu nedenle Katma Değer Vergisinde yapılacak olan yasal düzenlemeler dijital ekonominin vergilemesinde çok önemli bir role sahiptir. Eylem Planı sonunda düzenlenen raporda, Katma Değer Vergisine ilişkin çözüm önerilerini aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Özcan, 2016: 78-79):

- İşletmeden tüketiciye hizmet teslimlerinde hizmetin vergilendirilmesi gereken yer; kural olarak varış ilkesine göre tespit edilmelidir. Yani hizmet tesliminde hizmeti alan müşterinin bulunduğu yerde KDV'ye tabi olmalıdır. Bu yönüyle Avrupa Birliği'nde geçerli olan "*Tek Seferlik İşyeri ((Mini One Stop Shop (MOSS))*" uygulamasına benzer bir vergileme durumu söz konusu olacaktır. 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren e-ticaret, telekomünikasyon ve radyo televizyon yayınlarında teslim işlemine ilişkin vergilendirme satıcının bulunduğu yerde değil tüketicinin bulunduğu yerde yapılması öngörölmüş ve öngörülen bu düzenleme uygulanmaya başlamıştır. Halen devam eden bu uygulama B2C faaliyetlerini kapsamaktadır. Bahsi geçen düzenleme ile; "internet sağlama, GSM, telefon, televizyon ve radyo yayıncılığı, yazılım, bulut teknolojisi, online oyun, e-öğrenme, e-kurs, e-kitap, müzik ve video yükleme, hosting, online ödeme sistemleri gibi alanlarda faaliyet gösteren firmalar MOSS kapsamında olacaktır". Bu sisteme kayıtlı olan satıcılar hesap döneminin üçer

aylık dönemleri itibariyle elektronik ortamda KDV beyanında bulunmaktadır. Verilen KDV beyanları MOSS'a aktarılır ve MOSS da bu beyannameleri ait oldukları ülkelere elektronik ortamda transfer eder. Satıcılardan MOSS'a üye olmayanlar ise üçer aylık dönemler itibariyle ilgili ülkeye doğrudan KDV beyanında bulunup ödeme yaparlar.

- Dijital altyapılar kullanılarak gerçekleştirilen işletmeden işletmeye ticarete hizmetin ifa edildiği yer, müşterinin yerleşim yeri olarak kabul edilmeli ve yapılan ödemeler tevkifâta tabi tutulmalıdır. Müşteri birden fazla ülkede yerleşik durumunda ise hizmetten faydalanan şirketin yerleşik olduğu ülke esas alınmalıdır.

1 Nolu Dijital Ekonomi Eylem Planı aslında birden çok alt eylem planıyla yakından ilgilidir. Bu eylem planlarının sorunları da çözümleri de ortaktır. Şöyle ki, daimi işyeri, transfer fiyatlandırması ve kontrol edilen kurum kazancı konuları dijital ekonomiyle iç içe geçmiş durumdadır. Bu nedenle elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda belirlenen en önemli ilke e-ticaretin küresel bir olgu olması nedeniyle, vergilendirilmesi konusunda getirilecek yeniliklerin de uluslararası nitelikte olması zorunluluğudur. Ülkelerden herhangi birinin kendi başına geliştireceği bir çözüm diğer ülkelere kabul görmeyeceğinden bu konuda tüm ülkeler tarafından ortak bir çözüm geliştirilmesi gerekmektedir. Ortak bir çözüm ararken vergi idareleri ile özel sektörün de katılımı sayesinde elektronik ticaret ile ilgili konularda devamlı ve sistemli bir çalışma sağlanmış olacaktır. Ancak bu alanda çalışmalar yapılırken ülkelerin mali özerliklerinin yapılan çalışmalardan olumsuz etkilenmemesine özen gösterilmelidir (Yıldız, 2005: 101).

3.3.1.2. Birleşmiş Milletler (BM) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Birleşmiş Milletler bünyesinde yer alan Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCTRAL), Birleşmiş Milletler Avrupa Ekonomik Komisyonu (UNECE), Birleşmiş Milletler Ticaret ve Gelişim Konferansı (UNCTAD), Uluslararası Ticaret Merkezi (ITC) KOBİ'lerin ve gelişmekte olan ülkelerin uluslararası ticarete etkin bir biçimde katılmalarına yardımcı olmak amacıyla elektronik ticaret konusunda çalışmalar yürütmektedir. Yapılan çalışmaların arasında 2001 yılında UNICTRAL'ın elektronik imza konusunda

hazırladığı Model Kanun ve UNCTAD'ın bilişim teknolojileri sektöründeki gelişmeler, elektronik ticaretin diğer sektörlerle ve KOBİ'lere etkileri gibi konularda yaptığı çalışmalar ve hazırladığı yıllık raporlar¹ bulunmaktadır (Karaduman, 2005: 117).

BM bünyesinde yer alan kuruluşların elektronik ticaret alanında yapmış olduğu birçok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmaların en önemlilerinden bir tanesi de piyasaların hızla küreselleştiği ve bilginin ticaret yapan kimseler bakımından stratejik bir önem kazandığı günümüzde, özellikle KOBİ'lerin ticari bilgi ve iletişim ihtiyacının karşılanması amacıyla, *Küresel Ticaret Noktaları Ağı (Global Trade Point-GTP Net)* kurulmasıdır.

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD) tarafından desteklenen, BM Ticaret Noktaları Geliştirme Merkezi'nin (UNTPDC-United Nations Trade Point Development Center) geliştirdiği Küresel Ticaret Noktaları Ağı (GTPNet) KOBİ'lere elektronik ticaret imkânları sunmaktadır. GTPNet, ticaret alanındaki faaliyetlerin desteklenmesi, etkinliğin ve verimliliğin artırılması amacıyla dünyada halen yüz yirmi bir ülkede elli altısı işlevsel olmak üzere değişik kuruluş aşamalarında olan toplam yüz doksan sekiz Ticaret Noktasını birbirine bağlamaktadır. Bunlardan on dokuz tanesi Ankara Ticaret Noktası (ATN) GTPNet üyesidir. GTPNet üyesi olan Ticaret Noktaları, bu sistemden yararlanarak ihtiyaç duydukları her türlü bilgiye kolayca ulaşabilmekte ve ürünlerini tanıtabilmektedirler. Bu sayede GTPNet üzerinde, Elektronik Ticaret olanakları kullanımı ve EDI uygulaması ile KOBİ'lere, kendi imkânları ile ulaşamayacakları bilgilere, küresel pazara erişme ile elektronik ticaret yapma fırsatı sağlanmıştır (Erbaşlar ve Dokur, 2016: 330).

3.3.1.3. Dünya Ticaret Örgütü (WTO) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Dünya Ticaret Örgütü, 1995 yılında mal, hizmet, sınai ve fikri haklar gibi konularda piyasaların serbestleşmesi ve yeniden düzenlenmesini temin etmek amacıyla kurulmuş olan uluslararası bir kuruluştur. Örgütün öncelikli amacı iletişim

¹ Elektronik Ticaret Model Kanunu 1996
Elektronik İmza Model Kanunu 2001
Uluslararası Sözleşmelerde Elektronik İletişimin Kullanılmasına Dair Birleşmiş Milletler Sözleşmesi 2005

hizmetleri alanında faaliyet gösteren şirketlerin rekabete açılması ve düzenlenmesi konusunda yapılan çalışmaları takip etmektir (Zerenler, 2013: 378). Dünya Ticaret Örgütü'nün yapmış olduğu en önemli çalışmalardan birisi; Singapur' da 13 Aralık 1996 yılında Balkanlar bildirisi sonucu kabul edilen Bilgi Teknolojisi Ürünleri Ticareti Anlaşması olup, elektronik ticarete uluslararası gümrük vergi rejimleri ve vergi hukuku konusunda yapılmış olan önemli bir çalışmadır. Bu deklarasyon ile birlikte bilgi teknolojisi ürünleri pazarında dünya ticaret hacminin %80'ini gerçekleştiren Avrupa Birliği ve on üç ülkede gümrük vergilerinin 2000 yılına kadar düşürülmesini bu devletler için zorunlu kılmaktadır (Alptürk, 2005: 513).

Dünya Ticaret Örgütü'nün yapmış olduğu çalışmalardan bir diğeri; 15 Şubat 1997 tarihinde birliğe üye yetmiş ülke tarafından imzalanan Hizmet Sektörlerinde Ticarete ilişkin Genel Anlaşma'dır. Bu anlaşma ile bilgi teknolojilerinin kullanımıyla sınır ötesi ağlar oluşturan finansal piyasaların liberalleşmesi konusunda ciddi gelişmeler sağlamış olup, hizmet kavramlarına yeni yasal karşılıklar getirerek elektronik ticaret hukukunun gelişiminde önemli bir rol oynamıştır. Düzenlenen anlaşmada belirlenen yükümlülükler ve kurallar, özel sektörde ve iletişim hizmetleri alanında ilave düzenlemeler ve piyasalara girişteki ulusal tarife ve düzenlemeler ile elektronik ticaretin altyapısını oluşturan bilgi ve haberleşme teknolojisi hizmetlerinde liberalleşme ve düşük maliyetleri desteklemektedir (Ömür, 2006: 104). Örgütün elektronik ticaretin gelişimindeki rolünü özetlemek gerekirse; uluslararası elektronik işlemleri hızlandırıcı koşullar oluşturması, bilgi ve iletişim teknolojisi sektörlerinde liberalleşme, maliyetlerin azaltılması, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki elektronik ticaretin sağladığı faydaları artırmak ve daha etkin bir elektronik ticaret ortamı meydana getirmektir.

3.3.1.4. Avrupa Birliği (AB) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Avrupa Birliği, 1980 yılından bu yana elektronik ticareti vergilendirme konusunda çok ciddi çalışmalar yapmakta ve tüm Avrupa çapında kullanılan bir bilgi ağı sistemi kurmayı amaçlamaktadır. 1994 yılında kurulan AB Komisyonu'nun talebi ve bilişim teknolojileri sektöründeki büyük şirketlerin destekleriyle AB bilişim altyapısını geliştirmek amacıyla on konuda hedef uygulama çalışmaları başlatmıştır. Yapılan bu çalışmalardan dört tanesi (KOBİ'ler için Telematik Servisleri, Elektronik

Sunumu, Avrupa Kamu Ağı ve Őehir Bilgi Ağı) doğrudan elektronik ticaretle ilgilidir (Erbaşlar ve Dokur, 2016: 178).

Komisyon 1997 yılında yayımlamıŐ olduğu “*Elektronik Ticarete Bir Avrupa İnisiyatifi*” adlı raporda elektronik ticaret konusunda hazırlamıŐ olduğu çalışmaları genel çerçevesiyle ortaya koymuŐtur. Hazırlanan bu raporda; elektronik işlemlerin potansiyel hızı, takip edilmezliği ve anonimliği, vergiden kaçınma için yeni imkânlar sunabileceği yer almaktadır. Ülkelerin gelirleriyle ilgili menfaatlerini korumak, pazarda meydana gelebilecek sapmaları önlemek ve bu konularda alınacak tedbirlerin neler olduğu bu raporda belirtilmiştir. Ayrıca elektronik ticaretin gelişmesini sağlamak için vergilendirmenin açık ve yansız olması gerektiği, yükümlölüklerin yerine getirilmesinde kolaylık sağlanması bakımından sade, Şeffaf ve öngörülebilir olması için kanuni belirliliğin egemen olmasının gerektiği belirtilmiştir (Yıldız, 2005: 105).

Avrupa Birliği’nin elektronik ticaret konusunda yapmış olduğu çalışmalardan bazıları aşağıdaki gibidir (Canpolat, 2001: 31):

- 8 Aralık 1999 tarihinde Avrupa Birliği Komisyonu, “*E-Europe-Herkes İçin Bilgi Toplumunu*” bildirimini kabul ederek E-Europe’ı uygulamaya koymuŐtur. Uygulama dijital teknolojilerin bütün Avrupa’da kabul edilmesini hızlandırmayı ve Avrupalıların tamamının bunları kullanacak yeteneğe sahip olmalarını hedeflemektedir. E-Europe giriŐimini Avrupa ekonomisini modernleŐtirmek için Komisyonun yeni stratejisinde kilit bir role sahiptir. Komisyon tarafından Avrupa Konseyi Lizbon Zirvesi için ortaya konulan Avrupa’nın ekonomik ve sosyal olarak yenilenmesi gündeminde bu giriŐim önemli bir yer tutmuŐtur. Bu nedenle, 10-11 Aralık 1999 tarihlerinde Helsinki Zirvesi’nde, Avrupa Konseyi, E-Europe giriŐimini kabul etmiştir. E-Europe giriŐimi, Avrupa’nın teknolojik gücünü artırmak, eğitim olanaklarından faydalanmak ve giriŐimci potansiyelini ortaya çıkarmak için dijital ekonominin tüm avantajlarından yararlanmayı amaçlamaktadır. GiriŐiminin diğer önemli bir amacı da, tüketicilerin internet üzerinden ihtiyacı olan bilgiye ulaŐmalarını sağlamaktır.

- Avrupa Birliği düzeyinde, bilgi toplumunu destekleyen çeşitli politika önlemleri alınmıştır. Bunlar; e-ticaret konusunda açık bir yasal çerçeve oluşturmak (kişisel bilgilerin korunması, tevsik etme, gizlilik, v.b.), telekomünikasyonun liberalleşmesini artırmak, önemli alanlarda araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemektir.
- 1999/EC nolu “*Elektronik İmza*” direktifi AB’ nin bu konuda yapmış olduğu diğer bir çalışmadır. Bu direktifin asıl amacı; “Elektronik imzanın kullanılmasını kolaylaştırmak ve hukuken tanınmalarına katkıda bulunmaktır. Bu direktifte elektronik imza sertifikaları, sertifika hizmet sağlayıcıları ve bunların gözetimi ile ilgili esaslar yer almaktadır”.
- Komisyon, Avrupa Konseyiyle birlikte, Haziran 2000’de Feira Zirvesi’nde kabul edilen “*E-Europe Eylem Planı*²” çalışmalarına başlamıştır. Bu kapsamda yapılacak olan çalışmalar, karşılaşılan sorunları çözmek için ortak bir yaklaşım geliştirmede açık bir katma değerin mevcut olduğu, herhangi bir farkın meydana getirilebileceği yerlerde başlatılacaktır. Bu temelde, on öncelikli alan belirlenmiştir. Bu alanlardaki hedeflerin başarılması üye devletlerin, Avrupa Komisyonu’nun, sanayiinin ve yurttaşların ortak çabasını gerektirmektedir.

Avrupa Birliği elektronik ticaretin uluslararası alanda nasıl vergilendirilmesi gerektiğine ilişkin çalışma yapmak üzere Avrupa Komisyonunca 2014 yılında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi konusuna ilişkin bir uzman grubu oluşturulmuştur. Grubun hazırlayarak komisyon ve uluslararası kamuoyuna sunduğu raporda; dijital ekonominin Avrupa için birçok fırsat sunduğu belirtilmiştir. Uzman gruba göre, Dijital Tek Pazar konsepti ile Avrupa Tek Pazarı’nın dijital potansiyeli arasındaki bağlantının anlaşılması, Avrupa’nın büyüme ve istihdamını artırma şansını ortaya çıkaracaktır. Aynı zamanda dijital teknolojilerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ile mücadelede etkin olabilecek ve aynı zamanda idare ve icra maliyetlerini aşağı

² İnternet ve Bilişim Teknolojilerindeki ilerlemenin, sanayi toplumundan daha önemli bir değişimi ifade ettiği varsayımından hareketle Avrupa’nın, bu teknolojilerle dünya üzerindeki yerini sağlamlaştırmayı amaçlayan siyasal bir girişimdir. Bu planın üç temel hedefi bulunmaktadır. Bunlar: Daha ucuz, daha hızlı ve güvenli internet, insanlara ve niteliklere yatırım ve internet kullanımının teşvikidir.

çekecek araçlar sunduğunu da ifade etmiştir. Birliğin almış olduğu kararları özetlemek gerekirse (Gülhan ve Turunç, 2015: 172);

- Dijital şirketler için ayrı bir vergileme rejimi ortaya çıkarılmamalıdır. Genel kurallar ya dijital şirketlere diğer şirketlere uygulandığı gibi uygulanmalı ya da onları da kapsayacak şekilde revize edilmelidir.
- Dijitalleşme, vergi kurallarını daha öngörülebilir, istikrarlı ve basit hale getirmeli aynı zamanda KOBİ'ler için piyasaya erişim maliyetlerini düşürmelidir. Bu nedenle dijital teknolojilerin Tek Pazar Potansiyellerini gerçekleştirebilmesi için iyi koordine edilen bir vergi sistemine ihtiyaç vardır. Pazarda faaliyette bulunan KOBİ'ler için vergi engellerinin kaldırılması gereklidir.
- Vergi teşviklerine ve vergi indirimlerine daha dikkatli yaklaşmalı ve uygulama öncesi ve sonrası durumlar dikkatli analiz edilmelidir. Genel olarak, basitlik ve tarafsızlıktan ödün vermek, piyasa aksaklıklarına dayanmalıdır. Kullanılacak vergi araçları piyasaya aksaklıklarını telafi etmeye yönelik olmalıdır.

OECD, BM, Dünya Ticaret Örgütü ve Avrupa Birliği tarafından e-ticaret konusunda yapılan çalışmalar ile birlikte ülkelerin ulusal alanda yürürlüğe koyduğu düzenlemeler ve çalışmalar da bulunmaktadır.

3.3.2. Seçilmiş Ülkelerde Ulusal Alanda Yapılan Çalışmalar

Çalışmamızın yukarıdaki bölümünde elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda uluslararası alanda yapılan çalışmaların neler olduğu açıklanmıştır. Aşağıdaki bölümünde ise ABD, Avusturya, Kanada ve Japonya gibi ülkeler düzeyinde yapılan çalışmalara yer verilecektir.

3.3.2.1. ABD

ABD, dünya gündemini belirleme potansiyeli olan elektronik ticaret üzerine en etkin ve kapsamlı çalışan ülkelerin başında gelmektedir. Çalışmanın önceki bölümlerinde verilen bilgiler eşliğinde, internetin doğuşunun ABD'de gerçekleşmiş

olması ve internet kullanımının en yaygın olduğu ülkelerden biri olması faktörleri dikkate alındığında, elektronik ticaret rakamlarının ve teknolojilerinin diğer ülkelere göre üst düzeyde olma nedeni daha iyi anlaşılacaktır (Ersoy, 1999: 68).

ABD’de e-ticaret konusunda yapılan çalışmalar genel hatlarıyla aşağıda açıklanmıştır (Gençay, 2006: 76-78):

- ABD’de 1994 yılında Ulusal Altyapı kapsamında (National Information Infastructure-NII) e-ticaret altyapı programı hazırlanmıştır.
- Hükümet tarafından kontrol edilen iletişim firmalarının özelleştirilmesi ile özel sektör yatırımlarını teşvik edilmesi, telefon piyasalarını monopol özelliğini ortadan kaldırmak ve iletişimin adil fiyatlarla yapılmasını güvenceye almak, sistemin serbest girişe dayandırılması ve böylece küresel bilgi altyapısı kullanıcılarının büyük bir bilgi ve hizmet alanına girebilmesi ve teknolojik gelişme ile birlikte esnek, rekabetçi, bağımsız bir düzenleme oluşturulması.
- E-ticaretin hükümet tarafından kullanma olanaklarını değerlendirmek üzere, 1995 yılında ‘Federal E-ticaret Ekibi’ oluşturulmuştur.
- ABD’nin genel yaklaşımı, “*Küresel E-ticaret İçin Bir Çerçeve*” dokümanı ile açıklanmıştır. Beyaz Saray tarafından 1997 yılında yayınlanan bu dokümanda internetin küresel bir iletişim aracı olması nedeniyle, internet üzerinden yapılan alışverişlere vergi koymanın hiç de olumlu sonuçlar doğurmayacağı üzerinde durulmuştur. Dokümanda, internette yapılan satışların vergilendirilmesi durumunda uyulması istenen ilkeler açıkça belirtilmiştir.³
- ABD’de Ekim 1998’de “*Vergisiz İnternet*” yasası yürürlüğe girmiştir. Bu yasa belli başlı hükümler içermektedir.⁴

³ İnternet, ticaretin işleyişine müdahale etmemelidir. Vergi sistemi, ticaret türleri arasında ayrımcılık yapmamalı ve teşvikler de içermemeli; ayrıca basit, şeffaf ve kolay uygulanabilir olmalıdır. Sistem, Birleşik Devletlerin ve onun uluslararası ticari ortaklarının kullandığı vergi sistemleriyle uyumlaştırılmaya yatkın olmalıdır.

⁴ Kullanıcıların internet erişimi için internet servis sağlayıcılara ödedikleri aylık erişim ücretlerinin alınmaması, e-ticaretin çok taraflı ve ayrımcı bir biçimde vergilendirilmesi de engellenmiştir. E-ticaret üzerine yeni bir federal verginin konmasına gerek yoktur.

- Ekim 1998’de kanunlaşan yasa Ekim 1999’da yenilenerek uluslararası boyuta taşınmıştır. Söz konusu yasa ile çeşitli yenilikler getirilmiştir.⁵
- Mayıs 2000’de ABD Temsilciler Meclisi, e-ticaret vergileri üzerine Ekim 1998’de getirilen üç yıllık yasağın bitim tarihinden itibaren beş yıl süreyle uzatılması hükmünü kapsayan bir kanunu kabul etmiştir. Bu kanuna göre ABD’de yurtiçi e-ticaret Ekim 2006 yılına kadar vergi dışı tutulmuştur.

ABD’nin elektronik ticaret konusundaki genel görüşleri; her ülkenin politika yapıcılarını etkin ve güvenilir bir elektronik ticaret sistemine sahip altyapı oluşturmalarıdır. Bu süreç beş temel ilkeyi içeren bir politika ile belirlenmiştir. Bu ilkeler şu şekilde sıralanabilir (Canpolat, 2001: 33):

- Özel sektör liderlik yapmalıdır.
- Hükümet elektronik ticarete aşırı müdahaleden uzak durmalıdır.
- Hükümetin müdahalesinin zorunlu olduğu durumlarda ise amacı; minimalist, sürekli ve sade bir yasal ortam meydana getirmek olmalıdır.
- Hükümetler, internetin kendine mahsus bir yapısı olduğunu kabul etmelidir.
- İnternet esaslı elektronik ticaret uluslararası düzeyde basitleştirilmelidir.

3.3.2.2. Avusturalya

Dünyada bilgisayar dağılımında ikinci, kurulu bilgisayar gücü açısından sekizinci sırada yer alan Avusturalya, elektronik ticaretin gelişmesi amacıyla alışverişleri parasal açıdan sınırlamamaktadır. Avusturalya, toplum ve şirket içi bilgisayar kullanımı bakımından OECD ülkeleri arasında ön sıralarda yer alan ülkelerden biridir. Ülkenin bu konuma sahip olmasında; yeni teknolojileri kısa sürede kabul etmesi ve kişilerin ileri teknolojik cihazlar ve servisler ile ilgili iyi bir

⁵ İnternet erişimi üzerine herhangi bir gümrük veya tarifenin olmamasını sağlamaya yönelik kalıcı bir yasal düzenleme yapması için ve e-ticaret üzerine çift yanlı, ayrımcı ya da özel vergilerin konulmamasını sağlamak amacıyla OECD’ye çağrıda bulunmak. BİT vergisine karşı çıkarak, Birleşmiş Milletler’i BİT vergisi önerisi nedeniyle kınamış ve bu tür vergiler üzerine daimi bir yasak konulması talebinde bulunmuştur.

deneyime sahip olması, elektronik ticaret ve bilgi teknolojilerinin iyi bir gelişme ortamına sahip olması etkili olmuştur (Alptürk, 2005: 525).

Avustralya’da elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda yapılan ilk çalışma “*Vergi ve internet (Tax and the Internet)*” isimli rapordur. Bu rapor Avustralya Vergi İdaresi (Australia Tax Office) tarafından 1997 yılında yayınlanmıştır. Bu raporda, bazı elektronik ticaret türlerinde mevcut vergilendirme ilkelerinin uygulanmasının şüpheli olduğu, kaynak, işyeri ve ikametgâh gibi mevcut vergilendirme kavramlarının internete uygulandığı takdirde, önemli düzeyde vergi planlama olanaklarının oluşturulacağına dikkat çekilmiştir. Bu rapor ABD’nin daha önce yayınlamış olduğu rapora paralellik arz etmektedir. Şöyle ki her iki ülke de internet üzerinden yapılan ticari faaliyetlerin vergilendirilmesinde ana ilkenin tarafsızlık ilkesi olması gerektiğini önemle vurgulamıştır. Yani somut bir iş yeri olan firmalar ile fiziki bir iş yerine sahip olmayan ve internet üzerinden ticaret yapan firmaların aynı yasal düzenlemelere tabi olması gerektiği savunulmuştur(Ömür, 2006: 122).

Avustralya Vergi İdaresi’nin yapmış olduğu ikinci çalışmada görüş değişikliğine gidildiği görülmektedir. 1999 yılında Elektronik Ticaret Proje Grubu tarafından hazırlanan ve ilk raporda yer alan konuların detaylarını içeren bir rapor niteliğindedir. İkinci raporda ilk raporda yer alan çalışmaya ilave olarak vergilendirme yetkisi konusunda, idari konularda ve dolaylı vergilendirmeye ilişkin konularda olmak üzere üç ayrı müzakere belgesi içermektedir. Raporda öne çıkan önemli bir soru çifte vergilendirme anlaşmalarında ticari kazançların vergilendirilebilmesi için bir ön şart olarak konmuş olan işyeri kavramının yerindeliğidir. Rapor, işyeri tanımını raporun yazıldığı tarihte uygulanan OECD raporlarına uygun olarak web sitelerine ve sunuculara uyguladıktan sonra, işyeri kavramının mevcut çifte vergilendirme anlaşmalarında tanımlandığı şekliyle gereklerini yerine getiremediği; yani işletmenin yerleşik olduğu ülkeyle gelirin elde edildiği kaynağın bulunduğu ülkenin vergilendirme yetkilerinin dengelemesini sağlayamadığı sonucuna varmıştır(Akçaoğlu, 2011: 92).

3.3.2.3. Kanada

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) organize ettiği, uluslararası alanda yapılan çalışmaların en önemlilerinden biri de 1998 yılında Kanada'da düzenlenen Ottawa Konferansıdır. Kanada elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda OECD'nin kabul etmiş olduğu vergilendirme kriterlerine paralel bir görüşü benimsemiştir.

Kanada'nın vergi anlaşmalarının büyük bir kısmı OECD modelini esas alır. Kasım 2001'de, o zamanki adıyla, Kanada Gümrük ve Gelir İdaresi (*Canada Customs and Revenue Agency - CCRA*) "*Mal ve Hizmetler Vergisi/Uyumlaştırılmış Satış Vergisi*"nin elektronik ticaret ortamında uygulanabilirliğine ilişkin bir rapor yayınlamıştır. Bu raporda CCRA, bir web sitesinin ya da web sitesi bulundurma (*web hosting*) anlaşmalarının Kanada'da vergilendirme bakımından işyeri oluşturmayacağı ve bir internet servis sağlayıcısının işyerinin genellikle müşterileri bakımından işyeri kabul edilmeyeceği fikrini savunmuştur. Bununla birlikte CCRA, bir internet sunucusunun, o yerde ticari faaliyetleri yürüten personel olmasa bile, belirli koşullar altında işyeri kabul edebileceğini savunmaktadır (Akçaoğlu, 2011: 166).

3.3.2.4. Japonya

Japonya'da elektronik ticaret çalışmaları sistematik olarak 1996 yılının başında Japonya Elektronik Ticareti Geliştirme Konseyi (Elektronik Commerce Promotion Council of Japan ((ECOM)) oluşturulmasıyla başlamıştır. ECOM bünyesinde elektronik ticareti çeşitli yönlerden inceleyen on dört çalışma grubu oluşturulmuştur. Yürütülmekte olan projelerle ülke genelinde bilgi ve deneyim paylaşımı hedeflenmekte, elektronik ticaretin temel standartları belirlenmeye çalışılmakta ve bu konuda raporlar üretilmektedir (Erbaşlar ve Dokur, 2016: 177).

Japonya'da geliştirilmek istenen yöntem, yakın bir zamanda kâğıt para yerine elektronik paranın geçeceği düşüncesidir. Bu nedenle Japonya, elektronik ticarete temelden ve uzun vadeli yaklaşmaktadır. Elektronik ticarete güvenliğin geliştirilmesi, teknolojik ve yasal yönlerinin araştırılması üzerinde en çok durulan başlıca konulardandır. Bu amaca ulaşabilmek için gereken yasal düzenlemelerin hazırlıkları da ECOM bünyesinde yer alan çalışma gruplarından "*Onay Kurumları Çalışma Grubu*" (*Certification Authority Working Group*) tarafından yapılacaktır.

Grup, ECOM' a üye kurum ve kuruluşlara dağıtılmak üzere, elektronik ticarete faaliyette bulunacak kişi ve kurumların yetki ve sorumlulukları ile ilişkilerini belirleyen güvenli elektronik ticaret için ön yönetmeliği de içerisinde barındıran bir çalışma yayımlanmıştır. Çalışma Grubu teknolojik yönden güvenli elektronik ticareti gerçekleştirmek için Bilgi Güvenliği Protokolleri (Information Security Protocols (IKP)) adı altında, daha güvenli iletişimi sağlayacak protokol geliştirilmesi için çalışmalar yapmaktadır (Şamil, 2014: 39).

Japonya, elektronik ticaret üzerinde devlet müdahalesinin asgari seviyede olmasını ve bununla birlikte elektronik ticarete özgü çözümlerin de var olan sistemlerle uyumlu olması görüşünü savunmaktadır. Uluslararası İş Çalışma Grubu raporunda, elektronik ticarete uluslararası alanda yapılması öncelikli konular şu şekilde sıralanmıştır (Erbaşlar ve Dokur, 2016: 178);

- Malın dağıtılması (Gümrük işlemleri, geri iade ve satış sonrası işlemler),
- Fikri mülkiyet hakları,
- Vergilendirme (küresel düzeyde elektronik ticaret işlemlerindeki temel standartlar; kaynak yeri ve yerleşim yeri tanımı),
- İşletme Yönetimi (zaman, firma kodu, elektronik doküman, elektronik menkul kıymetler, sanal işletme, iş etiği).

E-ticarete özgü gerek uluslararası alanda gerekse de çeşitli ülkeler tarafından gerçekleştirilen çalışmalara yer verdikten sonra Türkiye'de ne gibi düzenlemeler yapıldığını incelemek çalışmanın kapsamı bakımından önem taşımaktadır.

3.4. TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de teknolojinin ve internet altyapısının gelişmesine paralel olarak elektronik ticaret hızla artmaktadır. Bu da elektronik ticaretin gelişiminin sağlanması ve vergilendirilmesi için kamusal alanda bazı kurum ve kuruluşların oluşturulmasına ve elektronik ticaretin gelişiminin sağlanması için çeşitli çalışmaların yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu kurum ve kuruluşların bir

kısmı teknik çalışmalar yapmakta, bir kısmı ise ulusal ve uluslararası alanda yasal düzenlemeler yapmaktadır. Çalışmamızın bu bölümünde Türkiye’de internetin ve elektronik ticaretin gelişmesi konusunda çalışma yapan kurum ve kuruluşlar ile bunların yapmış oldukları çalışmalara yer verilecektir.

3.4.1. Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu

Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu (BTYK) 4 Ekim 1983 tarihinde 77 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur. Kurulun yasa ile belirlenen görevleri şunlardır: *“Türk bilim politikasının yürütülmesi, uzun vadeli bilim ve teknoloji politikalarının tespitinde hükümete yardımcı olunması, hedeflerin saptanması, plan ve programların hazırlanması, kamu kuruluşlarının görevlendirilmesi, özel kuruluşlarla işbirliği sağlanması, gerekli mevzuatın hazırlanması, araştırmacı insan gücünün yetiştirilmesinin sağlanması, araştırma merkezlerinin kurulması, araştırma alanlarının tespit edilmesi ve koordinasyonunun sağlanmasıdır.”*

BTYK, 8 Haziran 2011 ve 4 Temmuz 2011 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanan Bakanlık teşkilatlarında yapılan değişiklikler dikkate alınarak, Başbakanın başkanlığında, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanı, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanı, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanı, Gümrük ve Ticaret Bakanı, Maliye Bakanı, Milli Eğitim Bakanı, Milli Savunma Bakanı, Sağlık Bakanı, Orman ve Su İşleri Bakanı ile Yükseköğretim Kurulu (YÖK) Başkanı, Hazine Müsteşarı, Ekonomi Bakanlığı Müsteşarı, Kalkınma Bakanlığı Müsteşarı, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu (TAEK) Başkanı, TÜBİTAK Başkanı (Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu) ile bir yardımcısı, TRT Genel Müdürü (Türkiye Radyo Televizyon Kurumu), Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Başkanı, Türkiye Sağlık Entitüleri (TÜSEB) Başkanı ve YÖK’ün belirleyeceği, konu ile ilgili gelişmiş bir üniversitenin belirleyeceği bir üyeden oluşmaktadır (TÜBİTAK, 2016).

BTYK elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda 25 Ağustos 1997, 21 Haziran 1998, 20 Aralık 1999 ve 13 Aralık 2000 tarihinde olmak üzere dört toplantı yapmıştır. Yapılan toplantılara bakıldığında her toplantı bir önceki toplantıda alınan kararların ilgililer tarafından uygulanıp uygulanmadığı, ilave bir karar gerektirip gerektirmediği ve gelinen aşamada yeni bir karar konulması yoluna gidilip gidilmeyeceğine karar vermek şeklindedir (TÜBİTAK, 2016).

Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği başkanlığında 1996 yılında toplanan çeşitli kamu kurum ve kuruluşları, bilgi teknolojilerinin geliştirilmesi ve bilgi toplumuna geçişi sağlamak amacıyla Enformasyon Politikası ve Enformasyon Altyapısı Ana Planı (TUENA) altında görüşlerini şu şekilde açıklamıştır (Bak, 2010: 41):

- Yeni teknolojinin sağladığı kolaylıkların getireceği yasal sıkıntılardan kurtulmanın yolunun bu teknolojilerin yaygınlaşmasını ve ülkeye girmesini önlemek olmadığı,
- Yeni teknolojiden elde edilecek olan payın belirlenmesinde en önemli etken olan teknolojinin, benzer rolü kanunların ve uluslararası hukukun şekillenmesinde de rol oynayacağına göz önünde bulundurulması gerektiği,
- Bilgi teknolojisi konusunda etkinliğini ve verimliliğini artıranların, geleceğin bilgi toplumu ekonomisine olduğu kadar, hukukunda da hâkim olacağı,
- Bu sebeple, yapılacak düzenlemelerin kullanılması kaçınılmaz olan bu teknolojilerin önünü açması ve bunu yaparken de ulusal menfaatleri gözetmesi gerektiği,
- İnternetin ulusal bilgi altyapısının başlangıcı olarak görülmesi ve bunun üzerinde geliştirilecek telematik hizmetlere ilişkin ek altyapıların inşası konusunun bir ana plan çerçevesinde ele alınması gerekliliği.

3.4.2. Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK)

E-ticaret konusunda önemli çalışmalar ortaya koyan Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu, “Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu'nun 25 Ağustos 1997 tarihli Kararı uyarınca Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın koordinatörlüğünde, Adalet Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Ulaştırma Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı gibi bakanlıklar; Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Gümrük Müsteşarlığı, Devlet İstatistik Enstitüsü (TÜİK) gibi devletin kilit durumdaki kurumları; Merkez Bankası, Rekabet Kurumu, Sermaye Piyasası,

Kurulu, Bankalar Birliği gibi finans kurumları; Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu, Türk Patent Enstitüsü, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği gibi ülkenin önemli kurumlarının bir araya gelmesiyle oluşturulmuştur” (Ömür, 2006: 131).

ETKK'nın kuruluş amacı; *“Dünyada yaşanan gelişmeler ve bu konuda diğer ülke uygulamaları da göz önünde bulundurularak, son yıllarda daha da önem kazanan elektronik ticaretin Türkiye’de hızla gelişmesini sağlamak üzere gerekli yasal alt yapının oluşması için yapılması gerekenler konusunda müşterek kararlar alınmasını sağlamak, elektronik ticaretin Türkiye’de yaygınlaştırılması sürecindeki teknik problemlerin çözümünde yol gösterme ve danışmanlık yapmak için gereken teknik bilgi donanımını sağlamaktır.”* Bu noktadan hareketle; sayısal(elektronik) imza şifreleme, onay makamı, elektronik veri değişimi, elektronik noter gibi elektronik ticaretin teknik bileşenleri konusunda dünyada ulaşılan noktayı tespit etmek ve Türkiye şartlarına uygun teknik yapılanma konusunda gerekli standartları belirlemeyi amaçlamaktadır. Ancak kurumun asıl amacı e-ticaret konusunda dünyada ve Türkiye’de geline noktaıı tespit etmek ve ülkemizde gelişmesini sağlamaya yönelik alınması gereken önlemler hakkındaki düşüncelerini bir raporla Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu’na sunmaktır (Zerenler, 2013: 391).

Kurulun elektronik ticaretin özendirilmesi konusundaki genel görüşleri aşağıdaki gibidir (Çak, 2002: 70-71):

- “KOBİ’ler hedef kitle olmak üzere, elektronik ticaretle ilgilenen kişi ve kuruluşlar için, ilgili birimler tarafından, elektronik ticareti tanıtıcı eğitim programlarının hazırlanması ve uygulanması,
- Elektronik ticaretin gerektirdiği bilgisayar yazılım ve donanımına sahip olmak isteyen kişi ve kuruluşlara, KOBİ’ler başta olmak koşuluyla, gerekli maddi desteğin sağlanması,
- Sunulan iletişim hizmetleri karşılığında alınan ücretlerin asgari seviyede tutulması ve ilgili ilkelerin gözden geçirilmesi,

- Servis sağlayıcı işletmelere rekabet kuralları gözetilerek özendirici imkânların sağlanması,
- Belirlenecek bir geçiş dönemi içinde, kamu kuruluşlarında gerekli teknik ve idari düzenlemeler yapılarak, kamu alım ve satım işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi ve böylece devletin elektronik ticarete öncülük etme görevini yerine getirmesi”.

3.4.3. İnternet Üst Kurulu

Asıl görevi Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı’na (Mülga Ulaştırma Bakanlığı) danışmanlık yapmak olup, ülkemizde “*internetin altyapısından başlayarak kısa, orta ve uzun vadeli hedeflerini belirlemek, bu hedeflere ulaşmak için gerekli ulusal stratejik kararların alınması ve uygulanması; bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemenin ortaya çıkardığı yeni konuların ve bunların ülkemizde uygulanabilirliği ile ilgili oluşturulacak politikaları tespit etmek ve oluşan sorunları gidermek ve uluslararası gelişmeleri yakından takip ederek Ulaştırma Bakanlığına önerilerde bulunmak üzere oluşturulmuştur*” (Şamil, 2014: 95).

İnternet Üst Kurulu, Türkiye internetinin sağlıklı gelişebilmesi için gerekli olan katılımcı, çok sesli, şeffaf bir yapı ile kamu kurum ve kuruluşları, alt yapı hizmeti veren kuruluşlar, servis/içerik sağlayıcılar, konunun uzmanları, kullanıcılar ve teknoloji üreticisi kuruluş temsilcilerinden oluşmaktadır. Kurulun genelgede yer alan görevleri aşağıdaki gibidir (Öztuna, 2002:13):

- *“Planlama: Yerel internet altyapısının kısa, orta ve uzun vadeli gelişme planları konusunda görüş oluşturmak, internet altyapısı ve diğer hizmetler konusunda ilgili kuruluşlar tarafından uygulanmak üzere düzenleyici önerilerde bulunmak.*
- *Koordinasyon: Türkiye’de ulusal internetin sağlıklı gelişmesi için, ilgili tüm kuruluşların (kamu, özel, üniversite ve sivil toplum) internete ilişkin etkinliklerinin eşzamanlı gerçekleştirilmesine katkı sağlamak.*

- *İzleme: Türkiye’de internet gelişiminin niteliksel ve niceliksel yönden değerlendirilebilmesi için, ilgili kuruluşlardan bilgi toplamak ve yayınlamak. Türkiye’de internet kullanıcılarının görüş ve önerilerini almak ve değerlendirmek. Türkiye interneti üzerinde bilimsel yöntemlerle ölçümler yapmak ve sonuçlarını yayınlamak.*
- *Uygulama önerileri oluşturma: Türkiye’de internetin sağlıklı bir şekilde gelişmesi için, gerektiğinde Türkiye internetinin çeşitli birimlerinde yer alan ve hizmet veren kuruluşlara, internet teknolojileri üretici ve satıcı şirketlere tavsiyelerde bulunmak.*
- *Kamuoyu görüşlerinin toplanarak değerlendirilmesi için mekanizmalar oluşturmak: Dünyadaki gelişmeleri izlemek. Uluslararası platformlarda ülke menfaatlerini gözetmek, internete ilişkin uluslararası toplantı ve konferanslara ülke menfaatlerinin korunması ve bilgi alışverişinin sağlanması için katılmak ve uluslararası platformlarda ülkemizin görüşlerinin doğru biçimde ifade edilmesi için gerekli çabayı göstererek önerilerde bulunmak.*
- *İnternet ve ilgili teknolojilerin ulusal platformda gelişmesini sağlamak ve önünü açmak için yasa koyucuya ve diğer ilgili kuruluşlara iletmek üzere öneriler oluşturmak.*
- *Eğitim etkinlikleri düzenlemek: İnternet ve bilgi teknolojileri ile ilgili bilgi ve deneyim birikimine katkıda bulunmak üzere seminer, konferans vb. etkinlikler düzenlemek, düzenlenmesine katkı sağlamak, teknolojilerin akılcı kullanımını sağlayacak eğitsel yönden destek olmak”.*

3.4.4. İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi (İGEME)

İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi (İGEME) ihracatçılara daha hızlı hizmet vermek, bölgesel ihtiyaçları ve gelişmeleri yakından takip edebilmek amacı ile 2 Kasım 1960 tarihinde kurulmuş olup, Dış Ticaret Müsteşarlığı’na bağlıdır (Şamil, 2014: 93).

Ayrıca, İGEME ihracatın geliştirilmesi konusunda tecrübesi ve Ticari Bilgi Sistemleri yapılanması ile bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin dış ticaret şirketlerinin yararına uyarlanması ve kullanımının teşvik edilmesi amacıyla deneyimlerini bu alanda etkili olarak kullanmıştır. Bilgi ve iletişim ağlarının günümüzde ki öneminden dolayı, ülkelerin dış ticareti destekleme kuruluşlarının ortak çalışma konularından biri haline gelmiştir (Ersoy, 1999: 87).

Türkiye'de Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi (İGEME) elektronik ticaret noktalarının kurulması amacıyla çalışmalar yürütmektedir. Bu amaca ulaşabilmek için yapılan çalışmalardan birisi Ankara Ticaret Noktası Projesi'dir. Bu projeyeyle telekomünikasyon araçları, elektronik para transfer sistemleri ve internet aracılığıyla yapılan elektronik ticaretin Türkiye'de de yaygınlaşması ve güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır (Çak, 2002: 73).

3.4.5. Ticaret Bakanlığı

Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı (mülga) ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın (mülga) bazı birimlerini birleştiren 08.06.2011 tarihli ve 27958 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "640 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı kurulmuştur.

Gümrük Müsteşarlığı'nın başlattığı Gümrük Sistemleri Otomasyon Projesi (GİMOP), gümrüklerde otomasyonun sağlanması amacıyla yürütülen önemli projeler arasındadır. Proje dâhilinde üretilen BİLGE yazılımı ile toplam elli beş gümrük kapısını birbirine ve merkeze bağlayacak projenin ilk pilot çalışması İstanbul Atatürk Havalimanı'nda 1998 yılında başlatılmıştır. Ekim 2001'de tamamlanması düşünülen proje ile memurların manuel yaptığı gümrük işlemlerini elektronik ortamda mükellef kendisi yapacaktır. GİMOP' un tam olarak uygulamaya geçmesi ile birlikte gümrük denetimlerinin daha düzenli yapılması, daha etkin vergi tahsilatı, ticaret erbabına daha iyi hizmet verilmesi, dış ticaret istatistiklerinin daha etkin üretilmesi ve personel kaynağının daha iyi kullanılması hedeflenmektedir (Canpolat, 2001: 77). GİMOP' un uygulamaya geçmesiyle yükümlüler Gümrük İdaresinin talep etmiş olduğu belgeleri ve yerine getirmesi gereken vergisel yükümlülükleri internet

üzerinden yerine getirebileceklerdir. Böylece hem gümrüklerde oluşan yığılmalar engellenmiş olacak hem de işlemler elektronik ortamda kayıt altına alınmış olacaktır.

3.4.6. İçişleri Bakanlığı

E- ticaretin vergilendirilmesinde mükellefin ikamet ettiği yerin tespit edilmesi vergilendirme açısından önem taşımaktadır. Bu amaca yönelik İçişleri Bakanlığı bünyesinde gerçekleştirilen Merkezi Nüfus İdaresi Projesi (MERNİS), 5 Mayıs 1972 tarih ve 1587 Sayılı Nüfus Kanunu ile oluşturulmuş, etkilediği kesim bakımından Türkiye'nin en büyük bilişim projelerinden biridir. Devlet Planlama Teşkilatı tarafından 1976 yılında projelendirilmesi tamamlanarak 1980 yılında Orta Doğu Teknik Üniversitesine ihale edilmiştir. Deneme çalışmaları 1982 yılında başlayan proje ile ilgili olarak 1996 yılına kadar deneme çalışmaları devam etmiş ve 1996 yılında Dünya Bankası tarafından Özelleştirme ve Sosyal Güvenlik Ağı (PIAL) kapsamına alınan proje ile ilgili altyapı çalışması yapılmıştır (Alptürk, 2005: 281).

Geliştirilen MERNİS projesi pilot ilçelerde uygulanmak amacıyla Nüfus ve Vatandaşlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü'ne teslim edilen çalışma kapsamında 03 Nisan- 27 Mayıs 2000 tarihleri arasında yapılan pilot uygulama çalışmalarında başarılı bir şekilde tamamlanmıştır. Proje kişi bilgileri bazında elektronik devlet çalışmalarının temelini oluşturmaktadır. Bu nedenle kişisel bilgileri tutan tüm kamu ve özel kuruluşlarla doğrudan ilişkilidir. Kimlik paylaşım sisteminin devreye girmesiyle kamu kuruluşları daha önce kâğıt ortamında yaptıkları bilgi alışverişini elektronik ortamda gerçekleştirecektir. Bu sayede hem kırtasiye işlemleri en aza indirgenecek hem de işlemlerde hız, etkinlik ve şeffaflık sağlanacaktır (Zerenler, 2013: 402). Mükelleflerin ikâmet kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, e-ticarette faaliyette bulunan gerçek kişilerin ve kurumların vergilendirilmesinde yaşanan bir yerde belirli bir süre ikamet etme sorunu ile işlemlerin yürütüldüğü kanuni merkez ve işi merkezinin tespit edilmesi bakımından büyük kolaylık sağlamaktadır.

3.4.7. Hazine ve Maliye Bakanlığı

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı işlemlerinin tamamını bilgisayar ortamına aktarıp iş yükünü azaltma, etkinlik ve verimliliği artırma ve bilgisayar ortamında toplanan verilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulmasını hedefleyen ve Gelir İdaresi'nin önemli teknolojik altyapısı oluşturan en önemli proje Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) dir. VEDOP, bilgisayar teknolojisinin yeni imkânlarla vergi dairesi fonksiyonlarını kapsayan bir bilgi işlem uygulamasının vergi dairelerine uygulanması ile bölge merkez ağ bağlantısı sisteminin kurulması olarak tanımlanmaktadır (Cenikli ve Şahin, 2013: 39).

Proje pilot olarak 1995 yılında uygulanmış olup, pilot projenin başarılı olmasından sonra 1998 yılında, VEDOP-I başlatılmış ve iki yıl içerisinde 22 ildeki 155 vergi dairesi ve 5 defterdarlığın sistem otomasyonu gerçekleştirilerek proje tamamlanmıştır. Daha etkin ve mükelleflerine daha iyi hizmet veren bir gelir idaresi oluşturma çalışmalarının devamı olarak projenin diğer aşamaları olan 2004 yılında, VEDOP-II ve 2007 yılında VEDOP-III başlatılmıştır. Bu projelerin tamamlanması ile tüm mükelleflere ve çalışanlara hizmet verecektir (Uğur ve Çütücü, 2009: 11).

VEDOP Projesi ile hedeflenen amaçlar şu şekilde sıralanabilir (Akdemir, 2008: 61-62):

- Vergi dairelerinin hepsinde tam otomasyon sağlanarak vergi işlemlerinin modernize edilmesi,
- Etkin ve etkili yönetim,
- Mükellefe yönelik servisler aracılığıyla mükellefin gönüllü uyumunu artırma, tüm müşterilere kaliteli hizmet sunulması,
- Merkez ve taşra vergi daireleri arasındaki veri iletişim altyapısının en ileri teknolojilerle geliştirilmesi,
- Donanım, yazılım, teknik altyapı ve güvenlik altyapısının en ileri teknolojilerle geliştirilmesi,
- Üretim artışı ve kamu harcamalarında tasarruf yapılması,

- Kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve etkin vergi denetimi için veri ambarı oluşturulması,
- Vergi beyannamelerin internetten verilmesi,
- Bankalar aracılığıyla vergi tahsilâtı,
- Diğer kurumlar arasında veri paylaşımı

VEDOP projesi birçok kolaylık sağlaması nedeniyle programa yeni veriler girilerek program sürekli geliştirilmiştir. Bakanlığın elektronik ortamda yürüttüğü faaliyetleri şu şekilde sıralamak mümkündür (GİB, 2016):

- E-VDO (Vergi Daireleri Otomasyonu)
- KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi
- KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR)
- Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP)
- Motorlu Taşıtlar Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP)
- E-Fatura Uygulaması
- E-Defter Uygulaması
- E-Bilet Uygulaması
- E-Yoklama Sistemi
- E-Tebligat Sistemi

Vatandaşlarına daha kaliteli, hızlı ve daha az maliyetli kamu hizmeti sunmanın yolu elektronik devlet uygulamalarını yaygınlaştırmaktan geçmektedir. Maliye Bakanlığı'nın yapmış olduğu elektronik uygulamalar da hem işlemleri kolaylaştırmak hem de yapılan işlemleri kayıt altına almak ve bu işlemleri vergilendirmek amacına yöneliktir.

3.4.8. Elektronik Ticaret Kurulu (ETİK)

1997 yılında kurulmuş olan Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu'nun (ETKK) misyonunu tamamladığı düşünülerek ve Başbakanlığın girişimleri de dikkate alınarak, ETTK çalışmalarında yeniden yapılandırılmaya gidilmiş ve Elektronik Ticaret Çalışma Grubu'nun faaliyetlerini eş zamanlı olarak yürütmek

üzere ETİK bünyesinde hukuk, teknik ve finans grupları oluşturulmuştur (Altun, 2016: 45).

Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu'nun (BTYK) 2 Haziran 1998 tarihli toplantısında Türkiye'de elektronik ticaretin yaygınlaştırılması ile ilgili düzenlemeler tamamlanincaya kadar ETİK'in görevini sürdürmesine ve kendi önerileri doğrultusunda bir eylem planı hazırlayarak uygulamayı izlemesi, sonuçları değerlendirmesi, uygulamada ortaya çıkacak sorunları çözmeye yönelik yeni öneriler geliştirerek bunları ilgili kuruluşların ve BTYK'nın görüşüne sunmaya devam etmesine karar verilmiştir. Bu toplantıda ülkemizde elektronik ticaretin geliştirilmesine ilişkin devletin uzun vadeli dört temel görevi belirlenmiştir (Erbaşlar ve Dokur, 2016: 190):

- Gerekli teknik ve idari alt yapının kurulmasını sağlamak,
- Hukuki yapıyı oluşturmak,
- Elektronik ticareti özendirecek tedbirler almak,
- Ulusal politika ve uygulamaların uluslararası politikalar ve uygulamalarla uyum içerisinde olmasını sağlamak.

İnternet fiziki sınırları ortadan kaldırdığından tüm dünyaya hızla yayılmıştır. Buna bağlı olarak da bilgisayar, tablet ve cep telefonu kullanımında ciddi bir artış yaşanmıştır. Elektronik ticaretin geleneksel ticarete göre birçok yönden avantajlı olması tüketiciler açısından daha çok tercih edilmesini sağlamıştır. Elektronik ticaret hacminde yaşanan artış, ülkelerin elektronik ticareti kendi lehlerine vergilendirmek istemelerine neden olmuştur. Henüz yeni bir kavram olan elektronik ticaret konusunda ulusal ve uluslararası alanda birtakım yasal düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmıştır.

Bu yasal düzenlemelere başta uluslararası alanda AB, BM, OECD, WTO ve UNCITRAL gibi kuruluşlar ve çalışmada örnek olarak gösterilen ABD, Avusturya, Kanada ve Japonya gibi ülkeler tarafından yapılan çeşitli çalışmalar ve son olarak da Türkiye'deki kamu kurum ve kuruluşlarının yapmış oldukları çalışmalara yer verilmiştir. Yapılan çalışmalar doğrultusunda elektronik ticaretin yaşamımızı kolaylaştırdığı göz önünde bulundurulduğunda uluslararası alanda uygulanmakta olan vergi mevzuatının e-ticaret alanına da uygulanması gerektiği görüşü hâkim

olmuştur. Ayrıca elektronik ticaretin kendine mahsus bir yapısı olduğundan ülkeler, devletin bu alana müdahalesinin asgari düzeyde olması istemektedir. Çalışmanın üçüncü bölümünde; Türkiye’de e-ticaretin vergisel boyutu çeşitli vergi kanunları yönünden değerlendirilmesi ve mükelleflerin elektronik ticarete bildirim ödevleri ile defter-belge kayıt düzenine yer verilecektir. Son olarak da; e-ticarette mükellef tespitinde ve vergileme konusunda yaşanan sorunlar ile bu sorunlara yönelik çözüm önerilerine değinilecektir.

4. TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİSEL BOYUTU VE MEVCUT SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dünyada ve Türkiye'de internet kullanımının yaygınlaşmasıyla bilgisayar ve akıllı telefon kullanımı da artmıştır. Bu artışa bağlı olarak da 21. yüzyılda elektronik ticaret hacmi her geçen gün artmış ve halen de artmaya devam etmektedir. Bu artışa bağlı olarak elektronik ticaretin nasıl vergilendirileceği ulusal ve uluslararası alanda birçok sorun da ortaya çıkmıştır. Bu sorunlardan en önemlileri şunlardır:

- Hangi kazançların vergilendirilmesi gerektiği(Elde edilen kazancın türünün tespit edilememesi).
- Vergiyi kimin ödeyeceğinin belli olmaması(Verginin mükellefinin tam olarak tespit edilememesi).
- Elde edilen kazancın hangi oranda vergilendirileceği(Vergi oranının belli olmaması).
- Vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun belli olmaması.

Gerek OECD, gerekse de AB dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda uygulamada olan uluslararası vergileme kurallarının yetersiz kaldığı hususunda fikir birliği içinde olmasına rağmen, OECD üyesi ülkeler uluslararası alanda bu sorunların çözümüne yönelik yeni bir vergilendirme önerisi henüz geliştirebilmiş değildir. Kısa vadeli çözüm önerisi olarak OECD ülkeleri daha çok satış üzerinden alınan vergileme yöntemini kabul etmiş durumdadır. Uzun vadede ise 2020 yılında ulaşma hedefi dile getirilmektedir. AB ise, yeni kurallar getirmeye ve sorunu birliğe üye ülkeler içinde çözmeye çalışmaktadır. Ancak kuralların hem birliğe üye 28 ülkenin parlamentolarından geçmek zorunda olması, hem de birlik dışındaki ülkeler açısından uygulanabilirliği konusundaki belirsizlik ve zorluklar hâlen devam etmektedir (Biyani ve Güneş, 2018: 21-22).

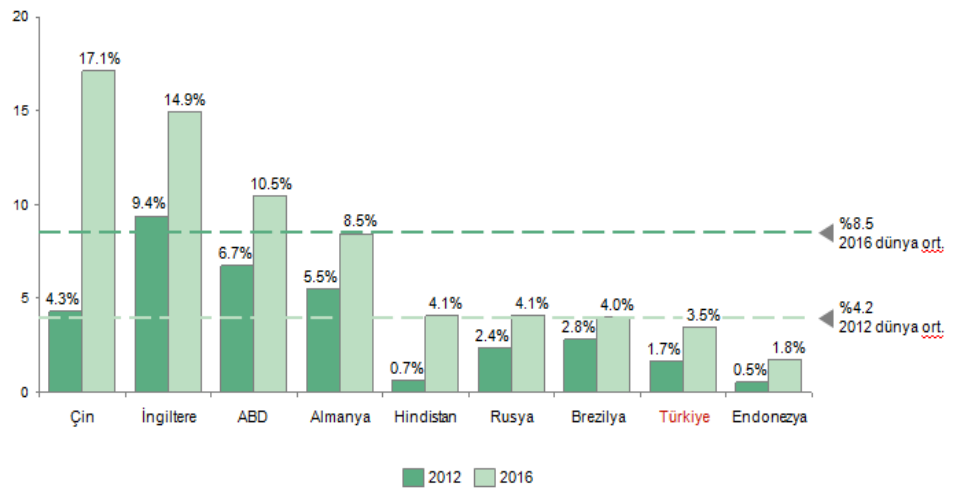
Bahsedilen bu sorunlara ilişkin olarak Türkiye'de e-ticarette çeşitli vergi türleri açısından var olan sorunlar değerlendirmeye alınacak olup, bu sorunlara yönelik çözüm önerilerine yer verilecektir.

4.1. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİSEL BOYUTU VE ÇEŞİTLİ VERGİLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Elektronik ticarete geleneksel ticaretten farklı olarak fiziki yatırım maliyetlerinin düşmesi nedeniyle piyasaya giriş engelleri ortadan kalkmakta, aracı sayısı azalmakta bazen de ortadan kalkmaktadır. Özellikle artan internet kullanımı, alım-satım işlemlerinin ağlar üzerinden gerçekleşmesi, satın alınmak istenen ürünlere erişimde zaman ve mekân kısıtlamasını ortadan kaldırmaktadır. Bu da tüketicilerin, farklı satıcılara ait ürün ve fiyatları kıyaslama fırsatı sunmakta ve rekabeti artırmaktadır. Böylece daha hızlı ve kolay bir şekilde ürün ve fiyat bilgisine erişim imkânı elde eden tüketiciler, daha fazla seçeneğe ulaşmakta ve satın almak istediği mal ve hizmete daha uygun fiyattan sahip olabilmektedir. Dolayısıyla elektronik ticaret tüketiciler açısından daha cazip hale gelmektedir (Dereli, 2015: 61).

Elektronik ticaretin etkileri ve büyüklüğünün ne olduğu her zaman merak edilen bir konu olmuştur. Yapılan araştırmalarda farklı sayısal verilerin kullanılması ve her ülkede verilere erişilebilirliğin mümkün olmaması nedeniyle salt bir kıyaslama yapmak mümkün değildir. Ancak, erişilebilen veriler ile yapılan analizler dikkate alındığında Türkiye’de perakende ticaretin toplam elektronik ticaret içindeki payının diğer ülkelere göre düşük olduğu görülmektedir. Aşağıda Grafik 6’da yer alan verilerde çeşitli ülkelere ait e-ticaretin toplam ticaretteki payına yer verilmiştir (TÜSİAD, 2017);

Grafik 6: Ünelere Göre E-ticaretin Toplam Perakende Ticaret İçerisindeki Payı (%)



Kaynak: TÜSİAD, 2017: 45.

Yukarıdaki grafikte görüleceği üzere e-ticaretin toplam perakende ticaret içindeki dünya ortalaması 2012 yılında %4,2 iken 2016 yılında %8,5'e çıkmıştır. Çin, İngiltere, ABD ve Almanya 2012 ve 2016 yıllarında elektronik ticaretin toplam perakende içerisindeki payı dünya ortalamasının üzerinde olduğu görülmektedir. Grafiğe baktığımızda iki husus dikkat çekmektedir. Birincisi Çin'in e-ticaret hacminin perakende ticaret içindeki artışıdır. İkincisi ise Hindistan'ın her iki yılda da dünya ortalamasının altında kalsa da e-ticaretin toplam perakende içerisindeki artış oranı diğer ülkelerden daha fazladır.

Türkiye'de e-ticaret sektörü son dönemde hızlı bir büyüme göstermiş olsa da bu büyüme e-ticaretin perakende sektöründeki payını yukarılara taşıma konusunda yeterli olmamıştır. Altyapısal anlamda Türkiye'nin diğer gelişmekte olan ülkelerden farkı olmadığı, hatta Çin, Hindistan ve Güney Afrika gibi ülkelerden gerek internet kullanımını gerekse de akıllı telefon kullanımında daha ileride olduğu görülse de e-ticaretin toplam perakendeden aldığı pay göreceli olarak düşük kalmaktadır.

Elektronik ticarete uluslararası alanda yaşanan gelişmeler küresel toplumların hepsi için yeni fırsatlar ortaya çıkarmaktadır. Ancak, bu durum girişimcilerin ve ülkelerin rekabetçi pozisyonlarını sürdürmek ve geliştirmek için çeşitli baskılar da oluşturmuştur. Vergi sistemlerindeki küreselleşmenin etkisi ile ve elektronik ticaretin büyümesiyle birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar da vergi idarelerini elektronik ticareti tam anlamıyla kavrama konusunda endişelendirmektedir (Karabulut, 2009: 88). Çalışmamızın bu kısmında elektronik ticaretin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, Gümrük Vergisi ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi yönünden değerlendirmesine yer verilecektir.

4.1.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından

Gelirin vergilendirilmesi konusunda Türkiye ve gelişmiş ülkelerin çoğu tarafından kabul edilen iki ilke bulunmaktadır. Bunlar: kaynak ve ikâmet ilkeleridir. Türk vergi sistemimizde gerçek kişilerin elde ettikleri kazançlar gelir vergisine, tüzel kişilerin elde ettikleri kazançlar ise kurumlar vergisine tâbidir.

Kaynak ilkesine göre, gelirin kaynağını oluşturan ülkenin kendi ulusal sınırları içinde elde edilen gelirleri vergilendirme hakkının olduğu kabul edilmektedir. Ancak,

birtakım iç hukuk düzenlemeleriyle dış ülkede ödenen verginin mahsup edilmesi ya da dış ülkelerde elde edilen gelirin vergiden istisna edilmesi yöntemleriyle çifte vergilendirmenin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. İkâmet ilkesinde ise, gerçek kişilerin ve kurumların yerleşik oldukları yer, bazı objektif kriterlerden hareket edilerek belirlenmeye çalışılmaktadır. Bu kriterler genellikle ekonomik ve sosyal ilişkilerin yoğunlaştığı ülke şeklinde belirlenmiştir. Tam ve dar mükellef ayrımı da bu iki yaklaşım dikkate alınarak ortaya çıkmıştır. Buna göre tam mükellefiyet; *“mükelleflerin hem yerleşik oldukları ülkede hem de diğer ülkeler de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmeleri”* anlamına gelmektedir. Dar mükellefiyet ise, *“kişilerin yerleşik oldukları ülke dışında elde ettikleri gelirler dolayısıyla sadece bu gelirlerle sınırlı olarak söz konusu gelirleri elde ettikleri ülke tarafından vergilendirilmelerini”* ifade etmektedir (Çak, 2002: 88).

4.1.1.1. Gerçek Kişilerde Tam Mükellefiyet

Gerçek kişilerde tam mükellefiyet, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükellefler başlıklı 3. maddesinde şu şekilde hükme bağlanmıştır: *“Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler”*:

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;
2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)”

Aynı kanunun 4. maddesinde ise hangi hallerin Türkiye'de yerleşme sayılacağı ifade edilmiştir. *“Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır”*:

1. İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar (İkametgâh, Kanunu Medeninin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);
2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar”

Gerçek kişilerin ikametgâhı ülkelerin çoğunda objektif dış belirtilerden, bir kısım göstergelerden hareket ederek ekonomik ve sosyal ilişkilerin yoğunlaştığı ülke ile bağlantı kurularak belirlenmektedir. Aralarında Türkiye'nin de bulunduğu bazı ülkelerde, bir kişinin bulunduğu ülkede bir takvim yılında belirli bir süreden (çoğunlukla altı ay ya da 183 gün) fazla ikâmet etmesi, söz konusu süre bakımından o kişinin vergilendirilmesinde bir ölçü olarak alınmaktadır. Gerçek kişinin bir ülkenin mukimi olup olmadığını tespit etmekte kullanılan altı ay kalma ölçütünün uygulanabilmesi için sınır geçişlerinin çok ciddi bir şekilde takip edilmesi ve kaydedilmesi gerekmektedir. Bir ülkede fiziksel olarak belirli bir süre bulunmak yerleşim yerinin tespit edilmesinde kişinin zamanını geçirdiği yer ile o kişinin gelirini en iyi şekilde kavrayacak vergisel egemenlik alanı arasında bir bağlantının olduğunu göstermektedir (Tokaç, 2007: 96).

Yakın zamana kadar gerçek kişilerin bir ülkede ekonomik faaliyette bulunmaları bizzat veya kanuni temsilci vasıtasıyla mümkün olmaktadır. Örneğin; bir doktor, avukat, mimar, mühendis veya mali müşavir sadece ikamet ettiği yerden hizmet sunabilmekteydi. Ancak, teknolojinin gelişmesiyle coğrafi sınırlar ortadan kalkmış, artık altı ay o ülkede ikamet etmeden de o ülkede hizmet sunmak, bir ticari veya mesleki faaliyeti gerçekleştirmek mümkün hale gelmiştir. Bu nedenle tam mükellef olmak için bir ülkede belli bir süre kalma kriteri yerine işyerinin kriter olarak dikkate alınmasının daha yerinde olacağı düşüncesi hâkimdir (Akbulut, 2007: 154).

4.1.1.2. Kurumlarda Tam Mükellefiyet

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde mükellefler: “*Sermaye şirketleri, kooperatifler, devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticarî, sınaî ve zirai işletmeler iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıkları*” olarak sayılmıştır. Aynı kanununun 3. maddesinde ise mükelleflerin tam ve dar mükellefiyet esasına göre vergilendirileceği belirtilmiştir.

Kanunda; “*Tam mükellefiyet: Kanununun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Dar*

mükellefiyet: Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler” hükmü yer almaktadır. Kanuni ve iş merkezi tanımlarına kanunun 3. maddesinin 5. 6. fıkralarında şu şekilde yer verilmiştir: “Kanuni merkez, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.”

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kanuni merkezin yanında iş merkezi kavramına da yer vermesinin amacı; şirketlerin Türkiye'de çok büyük boyutta ticari faaliyette bulunmasına rağmen kanuni merkezlerinin yurtdışında bulunmalarını gerekçe göstererek tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmekten kaçınmalarını önlemektir. Ancak günümüzde elektronik ticaretin yaygınlaşmasıyla vergi idarelerince gelirin kavranması ve mükellefiyetin tespiti ile ilgili farklı sorunlar da ortaya çıkmıştır.

Bu sorunların en önemlisi; Gelir Vergisi mükelleflerinde olduğu gibi Kurumlar Vergisinde de yaşanan çifte mukimlik. Kurumlar vergisi mükelleflerinde çifte mukimlik sorunu OECD Model Antlaşması'nın 4. maddesinde kısmen de olsa çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır. Bu anlaşmaya göre; ticari ve mesleki kazançlarda kazancın elde edildiği ülke tarafından vergilendirilmesinin koşulu işyeri ve sabit yer kriterlerine bağlanmıştır. Bu kriterlerin konmasının temelinde yer alan düşünce ilgili ülkenin ekonomik hayatta vergileme hakkını doğuracak boyutta katılımı temsil ettiği anlayışına dayanmasıdır. İşyeri ve sabit yer olması kriterinin temel özelliği, coğrafi olarak bir yere bağlı olmaktır. Bu kriter elektronik ticaretin gerçekleştiği ortam ile tam olarak örtüşmemektedir. Geçerli olan anlaşma hukukuna göre, kişilerin yerleşik oldukları ülke dışında gelir sağlayıcı faaliyette bulunurlarsa, vergileme gelirin türüne göre kaynak veya ikamet ülkesi ya da her ikisi tarafından yapılmaktadır. Ticari ve mesleki faaliyetin elektronik ortamda gerçekleşmesi, geleneksel olarak uygulanan kaynak ülkesi ve ikamet ülkesi vergileme ayırımını da etkilemektedir (Alptürk, 2005: 321).

E-ticarette vergileme yetkisinin hangi ülkeye ait olduğu, mükellefiyet türünün kanuni merkez ve iş merkezi ölçütleri ile belirlenmesi elektronik ticaret bağlamında işlevini kısmen ya da tamamen yitirebilir. Akçaoğlu (2011: 175) çalışmasında bu konuya ilişkin aşağıdaki örnekle açıklama getirmiştir:

“Ortakları ve yöneticileri (A) ülkesinde ikamet eden, ancak (B) ülkesinde faaliyette bulunan (X) şirketinin (C) ülkesinde kanuni merkezinin olması, yönetim kurulu toplantılarının ve denetiminin (D) ülkesinde gerçekleştirilmesi mümkündür. Bu örneğe bir de iletişim teknolojisindeki gelişmeler karşısında, artık yöneticilerin de aynı ülkede bulunması zorunluluğunun kalmadığı dikkate alınarak, toplantıların video konferans sistemiyle ya da benzer yöntemlerle yapıldığı varsayıldığında mükellefin tespit edilmesi iyice karmaşık hale gelecektir.”

Elektronik ticarete mükellefiyetin tespitinde yaşanan bu karmaşıklık OECD Model Anlaşması ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına eklenecek hükümlerle çözüm arayışına gidilebilir.

4.1.1.3. Elektronik Ticarete İşyeri Kavramı

Dijital ekonominin ortaya çıkardığı önemli sorunlardan biri, vergi hukuku yönünden geleneksel “işyeri” kavramı tanımının günümüzdeki anlamını yitirmesine neden olmasıdır. Öyle ki, geleneksel işyeri iç hukuk bağlamında, vergilendirme yetkisine sahip devlet ile vergilendirilecek faaliyet konusu arasındaki illiyet bağının somutlaşmasına dayanak oluşturmaktadır. Özellikle de mobil uygulamalar veya web siteleri üzerinden hizmet sunan, ancak ticari faaliyetleri tüm ülkeleri etkileyen uygulamaların sayısının artması ile bulut bilişim sistemlerinin yaygın olarak kullanılmaya başlaması, “işyeri” kavramının tekrar tanımlanması ihtiyacını doğurmuştur. Öyle ki, uluslararası düzeyde işyeri kavramı geleneksel olarak tanımlanmakta ve esas olan daimi işyeri (permanent establishment) dikkate alınarak vergi hukukuna bağlanmaktadır (Biyen ve Güneş, 2018: 5).

4.1.1.3.1. Türk Vergi Sisteminde İşyeri

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda en çok tartışılan konulardan birisi de hiç şüphesiz işyeri tanımıdır. İşyeri tanımı tam ve dar mükellefi belirleme açısından büyük önem taşımaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 156.

maddesinde işyeri: “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer” şeklinde tanımlanmıştır.

Yürürlükte bulunan vergi mevzuatımızda fiziki anlamda işyerinin tanımı yapılmış olup, dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin henüz yasalaşmış sanal bir işyeri tanımı bulunmamaktadır. Elektronik ticaretin fiziki bir işyeri kullanmadan sanal ortamda yapılması ve elektronik ticaretin her geçen gün artması elektronik ticareti de kapsayacak bir şekilde yeni bir işyeri tanımı yapılmasını zorunlu kılmıştır. Halen yasalaşma çalışmaları devam eden Vergi Usul Kanunu taslağında hem işyeri tanımı daha kapsamlı bir şekilde yeniden yapılmış, hem de yeni bir kavram olan elektronik ortamda işyeri tanımına yer verilmiştir.

Taslağın 129. maddesinde “İş yeri, mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalâthane, şube, satış yeri, atölye, depo, laboratuvar, sergi ve teşhir salonu, eğitim ve kurs yerleri, ev ofis, müzayede salonu, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, tuzla, taş ve maden ocakları, şantiyeler, yük ve yolcu taşıma araçları, vapur büfeleri, mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer” olarak tanımlanmıştır. Taslakta yer alan işyeri tanımı incelendiğinde, mevcut kanunda sayılan işyerlerine yenilerinin eklendiği ve elektronik ortam veya alanların da işyeri kapsamına alındığı görülmektedir. Ayrıca taslağın 130. maddesinin 1. fıkrasında elektronik ortamda işyeri tanımına yer vermiştir. “İnternet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda iş yeri oluşur” şeklinde tanımlanmıştır. Taslağın 130. maddesinin 2. fıkrasında ise; “Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda oluşan iş yerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirlemeye, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin

alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili” kılınmıştır.

4.1.1.3.2. OECD Model Anlaşmasında İşyeri

İşyeri kavramını daha net bir şekilde ortaya koyabilmek için OECD Model Vergi Anlaşmasında yer alan işyeri kavramı ele alınmalıdır. OECD Model Anlaşmasında işyeri tanımına madde 5/1’de yer verildiği görülmektedir. Buna göre sabit işyeri, *“bir işletmenin işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir yeri”* ifade etmektedir (OECD, 2017:12). Model Anlaşmanın 5. maddesinin 2. fıkrasında işyeri olarak kabul edilecek sabit yerler tek tek sayılmış ancak; bu sabit yerlerin bir işletmenin faaliyetinin tamamen veya kısmen icra edildiği işe ilişkin sabit yerler olması gerektiği hususundan başkaca, taşınmaları gereken zorunlu unsurların bulunup bulunmadığı konusunda herhangi bir açıklamada bulunulmamıştır (Serakibi, 2015: 388).

Dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerde işin yapısından kaynaklı olarak gelirin elde edildiği yer ya da sabit bir işyerinin oluşup oluşmadığı halen kesin bir çözüme kavuşturulabilmiş değildir. İşyeri konusunda uluslararası alanda vergilendirmede yapılırken göz önünde bulundurulmuş asıl metin OECD Model Anlaşmasıdır. Anlaşmada dar mükellef konumundakilerin ticari kazançlarının, kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilmesi söz konusu kazancın bir işyeri aracılığıyla elde edilmiş olması koşuluna bağlanmıştır.

OECD Model Vergi Anlaşmasına göre elektronik ticarete temel ölçü yerleşiklik (permanent establishment) olup, mevcut vergi anlaşmalarında yer alan işyeri kavramının elektronik ticarete uyarlanması düşüncesine dayanmaktadır. OECD işyeri konusunda yaşanan tartışmalara çözüm getirmek amacıyla model vergi anlaşmasının beşinci maddesinde bazı açıklamalar yapmıştır. Buna göre internet sunucularının (server) belirli koşullarda işyeri kabul edilmesinin yanında, sunucunun belirli bir süre satış yapılan ülkede olması da gerekmektedir. Söz konusu süre, ülkelerin vergi kanunlarına göre değişiklik göstermektedir. Yine firmanın internet (web) sitesi üzerinden yaptığı işlemlerin işletmenin ana faaliyeti sayılması da vergilendirme için aranan şartlardan biridir. Eğer firmanın internet üzerinden yaptığı işlemler,

işletmenin yardımcı faaliyeti ya da geçici işi niteliğinde ise, yerleşiklik koşulu yerine getirilmemiş kabul edilmektedir (Özdemir, 2013: 80).

OECD Model Anlaşması'nın beşinci maddesinin birinci fıkrasından anlaşılacağı üzere, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü bir işyerinin varlığının kabulünü, her halükarda bu faaliyete tahsis edilen sabit bir yerin mevcut olması şartına bağlamıştır. Zira maddenin ikinci fıkrasında sayılan işyeri kapsamında kabul edilebilecek yerlerin hepsi de sabit nitelikli olup fiziki anlamda bir mekâna sahiptirler. OECD Model Anlaşması'na göre bir işyerinin varlığından bahsedilebilmesi için gerekli unsurları toplamak gerekirse (Akçaoğlu, 2015: 8-9);

- İş yapılan bir yer olmalıdır,
- İş yapılan yerin belli bir coğrafi konumu bulunmalıdır,
- İş yapılan bu sabit yerin ülkede sürekli ekonomik varlık sağlayacak düzeyde bir devamlılığı ve istikrarı olmalıdır,
- İşyeri, yerleşik olmayan teşebbüsün tasarrufunda olmalıdır,

Model Anlaşmasından hareketle anlaşmaya taraf olan dar mükellef kurumun faaliyetleri aşağıdaki özelliklere sahip olması durumunda vergilendirilmeyecektir (Çolak, 2016: 53-54):

- Firma imkânlarının, yalnızca teşebbüse ait ticari eşya veya emtianın depolanması, teşhir edilmesi veya teslim edilmesi amacıyla kullanılması,
- Teşebbüse ait olan mal veya ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması,
- Teşebbüse ait olan mal veya ticari eşya stoklarının sadece bir başka teşebbüse işlettirmek amacıyla elde tutulması,
- İşe ilişkin sabit bir yerin sadece teşebbüs için mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması,

- İşe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için sadece hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olan diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla elde tutulması,
- İşe ilişkin sabit bir yerin sadece (a) ila (e) bentlerinde geçen faaliyetlerin bir veya birkaçını beraber icra etmek için elde tutulması; ancak bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda gerçekleşen faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması.

4.1.1.4. Elektronik Ticaretten Elde Edilen Gelirin Niteliği

Elektronik ortamda gerçekleştirilen ticari veya mesleki faaliyetlerin vergilendirilmesi ile ilgili bir diğer sorun da elde edilen kazancın türünün belirlenmesidir. Gelirin unsurları Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde: "*ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar*" olarak sayılmıştır. Elde edilen gelir bu yedi gelir unsurundan hangisinin tanımına giriyorsa o şekilde vergilendirilecek olup, şayet bu unsurlardan hiçbirinin kapsamına girmiyorsa vergilendirilmeyecektir. Bu kazanç ve iratlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde vergi oranları, istisna tutarları ve muâfiyet şartları gibi birçok farklılıklar bulunmaktadır. Bu nedenle öncelikle elektronik ticaretten elde edilen gelirin türünün belirlenmesi gerekmektedir.

OECD Model Anlaşması'nın ticari kazançlara ilişkin 7. maddesinin 7. fıkrasında açıklandığı üzere, diğer gelir unsurlarına ilişkin anlaşma hükümleri ticari kazançlara ilişkin anlaşma hükümlerine göre önceliklidir. Bu sebeple ticari kazançlar, faizler, temettüleri, gayri maddi hak bedelleri, gayrimenkul sermaye iratları, sanatçı ve sporcuların gelirleri, serbest meslek kazançları, uluslararası trafikte gemi ve hava taşıtı işletilmesinden elde edilen gelirler ve diğer gelirler bakımından farklı düzenlemeler içermektedir. Bir gelir unsurunun niteliğinin belirlenmesi bir anlaşma hükmünün uygulanabilmesi bakımından ön koşul olarak kabul edilmektedir. Aynı gelir unsurunun kaynak ve ikamet ülkelerinde farklı şekilde nitelendirilmesi çifte vergilendirmeye yol açabilir (Akçaoğlu, 2011: 109).

Türkiye'nin de taraf olduğu OECD Model Anlaşmasının 12. maddesine göre, kazancın ticari kazanç ya da gayri maddi hak bedeli olarak kabul edilmesinin sonuçları vergilendirme açısından farklılık gösterecektir. Ticari kazançlar iş yeri

vasıtasıyla elde edilirse kaynak ülkesi tarafından vergilendirilmektedir. Gayri maddi hak bedellerinde ise, vergileme yetkisi ikâmet ülkesine bırakılmakla birlikte, Türkiye'nin de taraf olduğu anlaşmalarda vergileme hakkı kaynak ve ikamet ülkesi arasında paylaştırılmaktadır. Buna göre, Türkiye ile Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması yürürlükte bulunan bir ülke mukiminin ülkemizde elde ettiği gayri maddi hak bedelleri Türkiye tarafından belli bir oranı (%10) aşmamak koşuluyla vergilendirilebilmektedir (Zerenler, 2013: 321).

Yukarıda elde edilen gelirin türü ve ne şekilde vergilendirileceğine yönelik belirsizlikler model vergi anlaşmasınının 12. maddesinde giderilmeye çalışılmış ve hangi dijital ürünlerin ticari kazanç, hangilerinin ise gayri maddi hak bedeli olarak kabul edileceği söz konusu maddede sayılmıştır. Buna göre, ticari kazanç olarak kabul edilen dijital ürünler şunlardır (Karabulut, 2009: 113-115):

- Dijital Ürünlerin İndirilmesi: İnternet sitesinden yazılım, müzik, video, kitap gibi dijital ürün indirildiğinde elde edilen kazanç ticari kazanç olarak kabul edilir. Bu durumda müşteriler dijital ürünlerin bir kopyasını da çıkarma hakkına sahip olmaktadır.
- Dijital Ürünlerin Güncellenmesi ve Eklemeler Yapılması: İnternette yapılan yazılım güncellemeleri ve eklentiler kurulması, yazılım indirilmesi ile aynı kategoride kabul edilmektedir. Bu güncelleme faaliyetlerinden sağlanan kazançlar da ticari kazanç kapsamındadır (vergileme ile ilgili birçok dijital kitap internette satılmakta ve belirli aralıklarla bu tür güncelleme işlemlerine tabi tutulmaktadır).
- Dijital Ürünlerin Kullanımı: Dijital ürünlerin geçici kullanımından elde edilen gelirin ticari kazanç sayılması, gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Geçici kullanımdan maksat dijital ürünün faydalı ömründen daha kısa bir süre kullanılmasıdır.
- Tek Kullanımlık Yazılım İndirilmesi: Tek bir kullanım için internette indirilen yazılımlardan elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilir.

- Web Sitesi Konuk Eden Firmalar: Bir firmaya ait bilgisayar üzerindeki web sitesine ait program ve veri kaynaklarının depolanması, bu programlara dışarıdan erişim şeklinde kullanıcıların kontrol etmeleri karşılığında elde edilen kazanç ticari kazançtır. Ayrıca canlı bağlantılı web sitelerine yapılan üyelik başvurularından elde edilen kazançlar da aynı şekilde kabul edilmelidir.
- Hosting Uygulamaları: Bilindiği üzere host, bilgilerin toplanıp depolandığı ve internete bağlı bulunan bir bilgisayardır. Hosting ise, üçüncü bir kişi ya da firma için istenilen bilgileri depo etme ve gerektiği zaman bu bilgileri sahibi bulunan kişilere ücret veya çeşitli anlaşmalar mukabilinde sunma işlemi olarak tanımlanmaktadır. İnternet üzerinden üçüncü kişilere ya da kurumlara ait bilgilerin ücret karşılığında depolanmasını ve istenildiği anda bu bilgilere bilgisayarlar aracılığıyla ulaşılmasını sağlayan firmaların, bu tür faaliyetlerden elde ettikleri gelirler ticari kazanç olarak kabul edilmiştir.
- Teknik Destek: Bu tür hizmetler içerisinde çeşitli bilgisayar programlarının nasıl yüklenecekleriyle ilgili malumatın verilmesi, online olarak bazı teknik dokümanların gönderilmesi ve uzman kimselere elektronik posta aracılığıyla danışılması gibi işlemler yer almaktadır. Bunlardan elde edilecek kazançlar da ticari kazançtır.
- Arama Sonuçları: Herhangi bir online veri tabanı üzerinde yapılan arama sonuçlarından elde edilen kazanç ticari kazançtır.
- Reklam Verme: İnternette yer alan siteler üzerinde reklam verilmesi işlemlerinden elde edilen kazanç ticari kazançtır.
- Çevirim içi Danışmanlık Hizmetleri: Hukuk, muhasebe, müşavirlik gibi hizmetlerin internet ortamında verilmesi sonucu elde edilen kazanç firmanın ticari kazancı olarak değerlendirilecektir.
- Web Sitesi Üyeliği: Web sitesi abonelik sistemi müşteriye sunulan bir hizmet olarak değerlemeye tabi tutulmalı ve ticari kazanç olarak vergilendirilmelidir.

- Çevirim içi İhaleler: Online olarak gerçekleştirilen ihale işlemlerinden elde edilen gelir ticari kazançtır.
- Ses, Müzik ve Görüntü Yayını: Ses, müzik ve görüntünün internet ortamında yayınlanması sonucu elde edilen gelir ticari kazançtır.

4.1.1.5. Vergi Matrahının Belirlenmesi

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda yaşanan en önemli sorunlardan birisi de vergilendirilecek matrahın belirlenmesidir. Gelir vergisinde matrah, gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bu nedenle elde edilen kazancın gayri safi tutarının tespit edilmesi ve bu kazançtan indirilecek giderlerin tespit edilmesi vergileme açısından önemlidir.

Çalışmamızın yukarıdaki bölümlerinde açıklandığı üzere, elektronik ticaretten elde edilen ticari kazançların, kazancın elde edildiği ülke tarafından vergilendirilmesi o ülkede satıcı durumundaki firmanın işyeri bulundurulması koşuluna bağlanmıştır. Kural bu şekilde uygulandığında firmanın kazanç elde ettiği ticari faaliyeti, elektronik ortamlar vasıtasıyla farklı coğrafi bölgelerden yürütmesi durumunda kazancın hangi oranlarda ve hangi coğrafi bölgeler ile bağlantılı olduğunun tespiti mümkün olmamaktadır. Elektronik ticaretin her safhasının farklı ülkede ortaya çıkabilmesi ve elde edilen kazancın vergilendirilmesinde işyerine atfın ortaya çıkardığı sorunların aşılabilmesi amacıyla çeşitli çalışmalar yapılmıştır (Çak, 2002: 101).

Bu çalışmaların en kabul göreni elektronik ortamda uluslararası alanda ticari faaliyet gösteren işletmelerin merkezleri ile şubeleri arasında, ya da şubelerin kendi işlemlerinden doğan kazancın paylaşımının emsal bedel esasına göre yapılması gerektiğidir. Anlaşma hukukuna göre; kaynak ülkesi işyerine dayandırılan ticari kazancı doğrudan vergilendirebilmekte, merkez ile şube veya şubeler arasındaki işlemlerden sağlanan kazancın paylaşımında ise emsal bedel esasına göre vergilendirmektedir. Bu uygulamanın başarılı olması uygun bir emsal firma bulunmasına ve gider dağıtımına bağlıdır. Matrahın tespit edilmesinde ana merkez tarafından yapılan giderler ile şube için yapılan giderler de indirilebilir. Buna karşılık

elektronik ortamda yapılan ticari faaliyetlerde ortak giderlerin dağıtımı zor olacaktır (Altun, 2016: 65).

Ayrıca elektronik ticaret coğrafi sınırla bağlı olmadığından, satıcı konumunda olan kişi veya firmaların vergi matrahlarını düşük tutmak amacıyla vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelere yönelmelerine neden olmaktadır. Bahsedilen vergisel avantajlardan yararlanmak isteyen çok uluslu firmalar yönetim faaliyetlerini gerçekleştirdikleri ana şirketlerini vergi cenneti ülkelerde kurarak buradan vergisel avantaj elde etmeye çalışmaktadır. Burada karşılaşılan sorunlardan birisi, yukarıda da ifade edildiği üzere emsal bedelin tespiti sırasında yaşanan güçlüklerdir. Bir diğer sorun ise, bilgi edinmenin meydana getirdiği zorluktur. Vergi cennetlerinde yapılan işlemlerde gizlilik ön planda olduğundan genellikle bu ülkelere bilgi almak çok zor hatta imkânsızdır. Ülkelerin mali idarelerinin kendi sınırları dışında yapılan işlemleri kontrol etmek amacıyla başka ülkelere özellikle de vergi cennetlerinden bilgi alması son derece güçtür (Çavdar, 2017: 21). Gelir üzerinden alınan vergilerdeki mevcut sorunlar ile birlikte ülkelerin vergi gelirlerinde önemli bir paya sahip olan KDV'deki sorunlara da değinilmesi gerekmektedir.

4.1.2. Katma Değer Vergisi (KDV) Açısından

Dolaylı bir vergi olan KDV'nin uygulama kolaylığı ve vergi tahsilatındaki etkinliği bu verginin yaygınlaşmasını beraberinde getirmiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde verginin konusuna giren işlemler *“Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir”* şeklinde hükme bağlanmıştır. Buna göre bir teslim veya hizmetin KDV’ye tabi olabilmesi için işlemin Türkiye’de yapılması gerekmektedir. Tamamen geleneksel mal ve hizmet teslimine dayanarak hazırlanmış olan KDV Kanunu coğrafi sınırla bağlı olmayan elektronik ticaret üzerinden yapılan teslim ve ifaları kavramakta yetersiz kalmaktadır.

Vergilendirmenin diğer temel kavramlarından biri olan vergi mükellefi kanununun 8. maddesinde: *“Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, ithalatta mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine*

muhatap olanlar, PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları, her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler, gelir vergisi kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler, isteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır. Ayrıca vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler” şeklinde ifade edilmiştir.

Vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler aynı kanunun 9. maddesinde yer almaktadır. Buna göre: “*Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına güvence altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir*”. 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7061 numaralı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile eklenen “*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*” ibaresi eklenmek suretiyle elektronik ortamda sunulan hizmetlere ait KDV alacağını kısmen de olsa güvence altına almak istemiştir.

Uluslararası alanda yapılan elektronik ticarete fiziki ürün teslimleri geleneksel yolla yapıldığı için KDV uygulamasında herhangi bir sorun ortaya çıkmamaktadır. Ancak, sayısallaştırılmış ürünlerin tesliminde sayısal ürün kavramı KDV’deki mal ve hizmet tanımına bire bir uymadığı için birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Müzik, oyun, görüntü, yazılı metin ve bilgisayar yazılımı gibi sayısallaştırılmış ürünlerin ticaretinde ürünlerin teslimi geleneksel yollarla veya gümrük aracılığıyla gerçekleşmediği için özellikle nihai tüketicilere yönelik gerçekleştirilen ticarete KDV uygulaması ciddi problemlere yol açmaktadır (Yıldız, 2005: 97).

4.1.2.1. İnternet Üzerinden Sipariş Edilerek Teslim Edilen Mallar Açısından KDV

Elektronik ticaret üzerinden yapılan işlemlerin büyük bir kısmı fiziki malların teslimi şeklinde gerçekleşmektedir. Yürürlükte bulunan vergi mevzuatına göre, KDV malların teslim edildiği ülkede tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu yönden bakıldığında fiziki malların tesliminde KDV sorunu bulunmamaktadır. Fiziki malların ithalinde ise gümrükten geçiş sırasında hem gümrük vergilerinin hem de KDV'nin tahsili sağlanmaktadır (Tokaç, 2007: 103).

Fiziki malların ihracatında da aynı kural geçerli olup KDV Kanunu'nun 11. maddesine göre, ihraç edilen mallar KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla bu mallar da malın teslim edildiği ülkede, o ülkenin kanunlarına göre KDV'ye tabi olacaklardır. Bu durumda elektronik ticaret yolu ile satışı gerçekleştirilen fiziksel varlığı bulunan ürünlerin uluslararası dolaşımında KDV açısından çifte vergilendirme de dâhil olmak üzere herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Elektronik ticaret yönteminde fiziksel varlığa sahip ürünlerin hem alış hem de satış işlemleri ülke içinde gerçekleştiğinde yine teslimin gerçekleştiği ülke değişmediği için aynı ülke içinde işlem KDV'ye tabi olacaktır. Ancak, bu işlem Türkiye'de ikamet etmeyen kişiler tarafından yapıldığı takdirde kanunun 11. maddesinde: *“Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur”* ibaresi yer almaktadır. Bu madde hükmüne göre Türkiye’de ikameti olmayan kişinin fiziksel varlığa sahip ürünleri satın alırken ödediği KDV yurtdışına çıkışı esnasında iade edilecektir. Bu nedenle fiziki malların tesliminde KDV yönünden herhangi bir sorun bulunmamaktadır (Ömür, 2006: 198).

4.1.2.2. Dijital Ürünlerin Online Teslimi Şeklinde Sunulan Hizmetlerin Gerçekleştirilmesinde KDV

Dijital ürünler, fiziki mallar gibi geleneksel teslim yöntemleri kullanılmadan ve gümrük kapılarından geçmeden, bilgisayardan bilgisayara, akıllı telefonlara veya tabletlere internet vasıtasıyla indirilebilen yazılım, müzik, video, e-kitap gibi fiziki varlığı bulunmayan ürünlerdir. Bu ürünlerin vergilendirilmesi konusunda yaşanan en büyük sorun ürünün niteliğinden kaynaklanmaktadır. Yani bu ürünlerin mal olarak

mı yoksa hizmet olarak mı değerlendirileceği ve bu ürünlerin teslim edilip edilmediğinin tespit edilmesi çok zordur.

Ottawa Konferansında dijital ürünlerin, Gümrük Vergisi ve KDV açısından fiziki mal olarak değil, hizmet olarak kabul edileceği ve KDV'nin tüketimin yapıldığı ülkede tahakkuk ettirileceği kararından hareketle dijital ürünleri hizmet teslimi olarak kabul edersek, vergilendirme hizmetin teslim edildiği ülkede yapılacaktır. Yürürlükteki KDV mevzuatı bu konuda bazı düzenlemeler içermekle birlikte özellikle elektronik ticaret alanında yapılacak bir takım ilavelerle daha etkin ve verimli bir KDV sistemi getirilebilir.

Elektronik ticaret üzerinden gerçekleştirilen işlemlerin büyük bir kısmı işletmeden işletmeye şeklinde gerçekleşmektedir. Karşı ödemeli (Reverse Charge) işlemler olarak bilinen yabancı firmalar arası işlemlerde KDV müşteriye yansıtılmaktadır. Ancak, bu uygulama Ottawa Konferansı ile çelişmektedir. Günümüzde e-ticaret aracılığıyla nihai müşteriye verilen hizmet göz ardı edilebilir boyutlarda olmadığı gibi, yakın gelecekte teknolojik gelişmeler sayesinde bu durum hiç şüphesiz daha da artacaktır. Yazılım (software), müzik ve video dosyalarının yüksek hızlarda aktarımı mümkün oldukça, e-ticaret aracılığıyla nihai müşterilere verilen hizmetin boyutu ve değeri de artacaktır. Yurtdışına gönderilen malların tesliminde gümrükten geçmek zorunlu iken, dijital ürünlerin tesliminde de gümrükten geçiş gibi bir durum söz konusu olmadığı için ve işlemin takip edilebilir bir belirtisi de bulunmamaktadır. Aslında, firmalar tarafından işlemin kayda alınmasında ve devlet tarafından denetiminde herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Ancak, başka bir ülkedeki nihai tüketiciye yapılan satışlar bazı sorunlara yol açmaktadır. KDV'nin kişiler tarafından beyan edilmesine, tarh ve tahakkuk etmesine kolaylık sağlayan yöntemler bularak, bahsedilen sorunlar kısmen de olsa çözüme kavuşturulabilir (Zerenler, 2013: 325).

Nihai tüketicilere yapılan hizmet teslimlerinde ise tüketim yeri kavramı çoğunlukla tüketicinin ikamet yeri ile özdeştir. Firmalar arası ticaretin aksine, elektronik ticaret aracılığıyla nihai tüketiciye verilen hizmetlerin vergilendirilmesinde tüketimin yapıldığı yer ilkesi gereğince nihai tüketicinin sorumluluklarını yerine getirip getirmeyeceği belli değildir. Hatta tüketicilerin

birçoğunun vergilendirmeden haberi dâhi olmayabilir. KDV'nin tarh ve tahakkukunu kolaylaştırmak amacıyla bazı düzenlemeler yapılabilir. Örneğin; uluslararası alanda elektronik ticaret yapan firmaların vergiyi tahsil ederek tüketicinin bulunduğu yerin vergi dairesine yatırmaları veya tahsil ettikleri vergiyi kendi vergi dairesine yatırmaları istenebilir. Daha sonra vergi dairesi aracılığıyla tüketicinin bulunduğu vergi dairesine verginin transferi, finansal kurumlar kurarak verginin stopaj yoluyla kesilmesine ve bu kuruluşların ilgili vergi dairesine yatırılmasına aracılık etmesi sağlanabilir (Özdemirci, 2001: 42).

4.1.2.3. KDV'nin Tarh-Tahakkuk ve Ödenmesine İlişkin Sorunlar

Verginin tarhı, Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde: *“vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele”* olarak, verginin tahakkuku 22. maddesinde: *“tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi”* ve 23. maddesinde ise tahsili: *“verginin kanuna uygun surette ödenmesi”* olarak tanımlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde hangi durumlarda işlemlerin Türkiye'de yapılmış olarak kabul edileceği sayılmıştır. Buna göre: *“Malların teslim anında Türkiye'de bulunması ve hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması durumunda teslim ve hizmet Türkiye'de gerçekleşmiş olarak kabul edilecek ve buna göre vergilendirme yapılacaktır.”* KDV'ye ilişkin beyan yükümlülüğü teslimin kime gerçekleştiğine göre farklılık göstermektedir.

E-ticarete teslim nihai tüketici dışındaki kimselere yapılıyorsa 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete 'de 1 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğ hükümleri uygulanacaktır.1 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği' nin 1.C/2. bölümünde açıklanan vergi sorumluları: KDV ile ilgili yükümlülükleri yerine getirir. *Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan tarafından yapılan hizmetlerde, hizmetten Türkiye'de faydalanılması halinde, KDV'nin tamamı hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir”*. Ayrıca tebliğe göre;

KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkiyatı yaparak 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır”.

E-ticarette teslimin nihai tüketicilere yapılması durumunda ise 3 No'lu KDV beyannamesi ile beyan etmek ve ödeme zorunluluğu bulunmaktadır. 31 Ocak 2018 tarihli ve 30318 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 17 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile KDV Genel uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapılmıştır. Anılan düzenleme ile; “Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ile iş merkezi bulunmayan ve Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanların, bu hizmetlere ilişkin KDV’yi Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle 3 No’lu KDV beyannamesiyle beyan etmeleri istenmiştir.” Beyanı gereken herhangi bir işlemin olmaması halinde, ilgili döneme ilişkin beyanname vermelerine de gerek yoktur”. (GİB, 2018).

Tebliğde yer alan hükme göre hizmet verenin Türkiye’de mükellefiyeti bulunduğu herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Ancak hizmet alanların nihai tüketici olması durumunda durum karmaşık bir hale gelmektedir. Örneğin; ülkemizde akıllı telefon kullananlar Google Store veya App Store üzerinden ücretli olarak uygulama ve çeşitli yazılımlar yüklemektedirler. KDV Genel Uygulama Tebliği’ne göre, bu programı indiren cep telefonu kullanıcıları, sorumlu sıfatıyla işleminden doğan katma değer vergisini beyan edip ödemekle mükelleftir. Ancak uygulamada hiçbir kullanıcı tarafından böyle bir beyan ve ödeme söz konusu olmadığı gibi, bu yöntemin uygulanabilir olmadığı ifade edilebilir. Hatta kişilerin beyanname vermek için ödemiş olduğu Damga Vergisi, bazen indirmiş olduğu uygulamadan daha fazla olabilecektir.

4.1.3. Damga Vergisi Açısından

Damga Vergisinin konusu Kanun’un 1. maddesinde: “*Bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine tabidir*” Akabinde ise: “*Bu kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalanmak 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 eder” hükmü ile kâğıtlar teriminden ne anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre bir belgenin veya elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan bir belgenin Damga Vergisine tabi olabilmesi için ıslak imza ile veya elektronik imza kullanmak suretiyle imzalanması gerekmektedir. Elektronik imza, Elektronik İmza Kanunu’nun 3. maddesinde: “Başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Damga Vergisinin mükellefi Kanunun 3. maddesinde: “*Damga Vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların Damga Vergisini kişiler öder. Yabancı memleketlerle Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların vergisini, Türkiye’de bu kâğıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar öderler. Ancak bunlardan ticari veya mütedavil kâğıt mahiyetinde bulunanların vergisini, bunları en evvel satan veya kabul veya başka suretle kullanan kişiler öderler*” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerine göre; daha önce sadece kâğıt ortamındaki belgeler Damga Vergisine tabi iken 5528 sayılı Kanun ile elektronik imza kullanmak suretiyle manyetik ortamda düzenlenen belgeler de Damga Vergisi kapsamına alınmıştır. Elektronik ortamda düzenlenen ve elektronik imza bulunan belgeler, kanuna ekli (I)⁶ sayılı tabloda vergiye tabi kâğıtlar arasında yer alıyorsa bir kâğıda basılmamış olsa bile Damga Vergisine tabi olacaktır. Elektronik ortamda oluşturulan sözleşmelerden 5070 sayılı kanunda tanımlanan elektronik imza ile imzalanan ve belli parayı içerenler damga vergisine mutlak sûrette tabi olacaktır. Ancak 5070 sayılı Kanun’da tanımlanan elektronik imza ile imzalanmamış olanlar ile bu imza ile imzalanmış olmakla birlikte belli parayı içermeyen elektronik sözleşmeler ise Damga Vergisine tabi olmayacaktır (Aksümer, 2015: 151).

⁶ (I) Sayılı Tabloda Yer Alan Kâğıtlar: Akitlerle ilgili kâğıtlar, Kararlar ve mazbatalar, Ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar, Makbuzlar ve diğer kâğıtlardır.

Zaman zaman hangi işlemlerin Damga Vergisine tabi olduğuyla ilgili tereddütler yaşanabilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 23.05.2013 tarihinde elektronik ortamda düzenlenen üyelik sözleşmesinin Damga Vergisi'ne tabi olup olmadığı hakkında vermiş olduğu özeltede⁷ özetle:

“Şirketinizin insan kaynakları konusunda ticari faaliyet göstererek yayın, veri tabanı oluşturmak, geliştirmek, müşterilere servis olarak sağlamak, reklam ve ilan almak, reklam ve ilan vermek, müşteri hizmetleri vermek, yurtiçi ve yurtdışı firmalarla ortaklıklar kurarak veri tabanı alışverişi yapmak gibi elektronik ticari faaliyetler ile iştigal etmekte olduğu ve sunulan bu hizmetlere ilişkin müşterilerle elektronik ortamda oluşturulan üyelik sözleşmesinde sayfanın alt kısmında yer alan onay kutucuğu işaretlenmek suretiyle müşteri tarafından sözleşmenin okunduğu ve şartların kabul edildiğinin beyan edildiği, tüm bu işlemler sonucunda üyelik anlaşmasının tamamlandığı belirtilerek, bu kapsamda internet sitesinde mevcut hizmet sözleşmesinin hükümlerinin okunduğunu teyit etmek ve hizmet alımını neticelendirmek için onay kutucuğunun işaretlenmesi suretiyle oluşturulan ve elektronik ortamda saklanan sözleşmelerin damga vergisine tabi olup olmadığı konusunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır. Elektronik ortamda oluşturulan üyelik sözleşmelerinden; taraflarca 5070 sayılı Kanunda tanımlanan elektronik imza ile imzalanan belli parayı içerenler damga vergisine tabi olacak, 5070 sayılı Kanun kapsamında tanımlanan elektronik imza ile imzalanmamış olanları ile bu imza ile imzalanmış olmakla birlikte belli parayı içermeyenler damga vergisine tabi olmayacaktır” şeklinde görüş beyan etmiştir.

Elektronik ticarete Damga Vergisi uygulamasındaki en önemli sorun vergileme hakkı ile ilgilidir. Şöyle ki, Damga Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde özetle Türkiye'de düzenlenen kâğıtlar ile Türkiye dışında düzenlenmekle beraber Türkiye'de işleme konan kâğıtlar damga vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Ulusal vergi sistemimiz açısından bu problem teşkil etmemektedir. Ancak elektronik ticaretle birlikte ülkeler arası işlemlerin de artacağı göz önüne alındığında bir işlem birden fazla kez vergilendirilebileceği gibi vergi dışı da kalabilecektir. Bu nedenle vergileme hakkı ile ilgili sorunlar doğması muhtemeldir (Avcı, 2017: 259).

⁷ İstanbul VDB, 23.05.2013 Tarih ve 97895701-002.01-765 Sayılı Özeltgesi

4.1.4. Gümrük Vergisi Açısından

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun birinci maddesinde yer alan hükme göre kanunun amacı: *“Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektir”*. Kanunun 3. maddesinin 8. fıkrasının a bendinde ise *“Gümrük Vergileri deyiminin” yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü ifade ettiği, 3. maddenin 23. fıkrasında ise:” Eşya” tabirinin, her çeşit mal, ürün ve değeri ifade ettiği hükmü yer almaktadır. Kanun metninden de anlaşılacağı gibi Gümrük Vergisi'nin konusu fiziki bir varlığa sahip eşyalardır. Dolayısıyla fiziki bir varlığı bulunmayan hizmetler eşya olarak değerlendirilmediğinden Gümrük Vergisi'ne tabi değildir. OECD ülkelerinin Ottawa Konferansında yaptığı toplantıda alınan karara göre, dijital ürünler gümrük vergisi açısından fiziki mal olarak kabul edilmemektedir.*

Elektronik ticarete Gümrük Vergisi konusunda yaşanan en büyük sorun fiziki ürün ve dijital ürün ayırımından kaynaklanmaktadır. Fiziki ürünler gümrüklerden geçtiği için vergilendirme açısından bir sorunla karşılaşmamaktadır. Ancak dijital ürünlerde işlemler elektronik ortamda gerçekleştiğinden ülkelerin vergi idareleri açısından bunların tespitinin çok zor olması ve hangi ülkenin vergilendireceği konusunda sorunlar yaşanmaktadır. Ancak, gümrük mevzuatındaki konumuz ile alakalı iki tane muafiyet hükmü bulunmaktadır. Bunlar uygulanırken internet ortamında sipariş edilen ve gümrüklere fiziksel olarak sunulan mallar ile online teslim edilen mallar arasında ayırımın çok iyi yapılması gerekmektedir. Buna göre;

- *“Yurt dışındaki gerçek kişiler tarafından Türkiye Gümrük Bölgesindeki gerçek kişilere posta veya hızlı kargo taşımacılığı aracılığıyla gönderilen gerçek kıymeti 430 Euro'yu geçmeyen şahsi, ailevi ve hediye eşya niteliğindeki ticari miktar ve mahiyette olmayan eşya (GK., md.167/6-a). Bu nitelikteki eşyalar, gümrük vergileri ile KDV'den muaf bulunmaktadır. Malın değerinin 430 Euro'yu aşması durumunda bu vergiler eşyanın gerçek kıymetine göre tahsil edilir.*

- *Yurt dışından Türkiye Gümrük Bölgesindeki bir kişiye mektupla veya posta paketi ya da hızlı kargo taşımacılığı aracılığıyla gönderilen ve gerçek kıymeti gönderim başına 22 Euro'yu geçmeyen eşya ile 150 Euro'yu geçmeyen şahsi kullanım amacı taşıyan kitap veya benzeri basılı yayın (GK., md.167/4). Bu türdeki eşyalar veya bu eşyaların içindeki posta kolileri, gümrük vergileri ile KDV'den muaf bulunmaktadır. Bu muafiyete, uluslararası "De Minimis Kuralı" veya "Küçük Paketler" muafiyeti adı verilmiştir".*

Gümrük mevzuatımızda hangi eşyaların hangi durumda Gümrük Vergisi'ne tabi olacağı belirtilmiştir. Buna göre; ithali yasak veya izne tabi olmayan ürünlerin ticari olmayan amaçlarla getirtilmesinde (kişisel kullanım için) ürün bedeli (kargo bedeli dâhil) daha önce 30 Euro olan ancak; 11.04.2018 tarih ve 2018/11510 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile resmi gazetede yayımlanan ve 22 Euro olarak belirlenen tutarı aşan ürün üzerinden geldiği ülkeye bağlı olarak %18 - %20 oranında gümrük vergisi hesaplanacaktır. Ancak ülkemizde yurtdışından ürün satın almak için kullanılan çoğu alışveriş sitesi, çoğunlukla ürünün gerçek sahibi olmayıp, satıcı ile alıcıyı buluşturmaya yönelik aracı işlevi görmektedir. Bu gibi internet sitelerinde alıcı ile satıcı, ürün satışından önce telefon, e-mail gibi yöntemlerle irtibata geçmektedir. Tüketiciler gümrük vergisi ödememek için satıcı tarafından düzenlenen ve ürünle birlikte gönderilen faturada, ürünün bedelini düşük gösterilmesini talep etmekte ve bu talep bazen kabul görebilmektedir. Ürün, türü itibarıyla gümrük vergisi için tespit edilen parasal sınırın altında kalmayacak kadar minimum bir değer ifade ediyorsa, yine satıcı ile alıcı arasında yapılan anlaşma gereği, ürünlerin üzerine hediye (gift) ibaresi konularak, gümrükten vergisiz olarak geçmesi sağlanmaktadır. Böylelikle ürünler, Gümrük Vergisine tabi tutulmadan tüketicinin eline ulaşmakta ve böylece kişiler Gümrük Vergisi ödemediği ürünleri daha ucuza alabilmektedirler.

4.1.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) Açısından

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28. maddesinde Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nin konusuna giren işlemler belirtilmiştir. Maddede: *"Banka ve sigorta şirketlerinin Finansal Kiralama Kanunu'na göre yapmakta oldukları işler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün işlemler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben*

aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmaktadır” hükmü yer almaktadır.

İnternet üzerinden gerçekleştirilen bankacılık işlemlerinin en önemli özelliği, işlemlerin büyük bir kısmından ücret alınmamasıdır. Bu nedenle banka müşterilerinin çoğu internet bankacılığı işlemlerini tercih etmektedir. Ancak, bazı bankacılık işlemleri vardır ki, internet bankacılığı tercih edilsin veya edilmesin Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi’ne tabidir. Örneğin kredi kartı ödemesini internet üzerinden yapan bir banka müşterisi, kredi kartı üzerinden kredilendirme faizi veya gecikme faizi de ödemekteyse bu gelir unsurları banka lehine kalan miktarlar olduğundan BSMV uygulaması gerekmekte, dolayısıyla ödeme tutarının içerisinde bu vergi de yer almaktadır. Bankalar BSMV uygulamasını şu işlemler üzerinden gerçekleştirmektedirler (Tarakcı, 2006: 84):

- Tahsil edilen senetlerden alınan komisyon bedelleri,
- Protesto edilen senet üzerindeki protestoyu kaldırma işlemleri,
- Havale işlemleri,
- Çek işlemleri (Çek karnesi, çek istihbaratı ve dosya ücreti, çek provizyonu ve takas işlemleri, kayıp çek bildirim ücreti ve karşılıksız çek bildirim ücreti),
- Şubeler arası hesaba para transferleri,
- Kasa kiralama ücretleri ve komisyonları,
- Mevduat araştırma dosya ücreti,
- Vadeli-vadesiz mevduat hesap bildirim ücretleri,
- Bankalar arası para transfer ücretleri ve komisyonları,
- İletişim ücretleri,

Günümüzde elektronik sistemlerin her alanda olduğu gibi bankacılık alanında da yoğun olarak kullanıldığı günümüzde, kıyı bankacılığı⁸ kullanımının yaygınlaşması ile bankalar tarafından yapılan işlemlerin bu bankalara yönelebileceği

⁸Kıyı Bankacılığı(Off-shore): Ülke dışında sağlanan fonların, yine ilgili ülke dışında bankacılık sektörüyle ilgili herhangi bir yasa ve yönetmeliğin dışında kullanılmasını amaçlayan serbest bankacılıktır.

düşünülmektedir. Kıyı bankacılığı faaliyetleri daha çok vergi alınmayan ve bilgi mahremiyetinin yüksek derecede olduğu vergi cenneti olarak adlandırılan yerlerden gerçekleştirilmektedir. İletişim teknolojisinin sunduğu kolaylıklar ile bu tür hizmet veren bankalarda hesap açmak ve diğer hizmetlerden yararlanmak çok kolay hale gelmektedir. Bu nedenle, kişiler kendi ülkelerinde hesabı bulunan banka şubeleri ile çalışmak yerine, vergisel avantajları olan kıyı bankacılığı yapan bankaları tercih etmektedirler. Bu, Gelir ve Kurumlar Vergilerinde olduğu gibi BSMV yönünden de bazı problemlerin ortaya çıkmasına ve vergi kaybına neden olmaktadır. Dolayısıyla, mevcut kanunların e-ticaret üzerindeki bu gelişmeleri de kapsayacak şekilde tekrar düzenlenmesi ve gerekli mevzuat değişikliklerinin yapılması gerekmektedir (Organ ve Çavdar,2012: 71).

4.2. ELEKTRONİK TİCARETTE BİLDİRİM ÖDEVLERİ VE BELGE DÜZENİ

Geleneksel ticaretin vergilendirilmesinde defter, belge ve kayıt düzeni daha kolayken; elektronik ticaretin sanal ortamda gerçekleşmesi ve kabul edilmiş ortak bir vergi mevzuatı bulunmaması nedeniyle nispeten daha zordur. Elektronik ticaret ile ilgili birçok kurum tarafından farklı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Ancak çalışmamızda e-ticarete faaliyet gösteren mükelleflerin vergilendirme konusunda uyması gereken müeyyidelere yer verilmiştir. Yapılan bu düzenlemelerin en önemlileri şunlardır; Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Vergi Usul Kanun'u, Türk Ticaret Kanun'u ve bu kanunlara dayanılarak çıkartılan tebliğler ve yönetmeliklerdir. Konunun daha iyi anlaşılması için çalışmamızın ilk kısmında elektronik ticaret alanında faaliyet gösteren mükelleflerin bildirim ödevleri, diğer kısmında ise elektronik ticarete belge düzeni ve muhasebe kayıtları ele alınacaktır.

4.2.1. Elektronik Ticarete Bildirim Ödevleri

Bilişim teknolojilerinin sağladığı kolaylıklar sayesinde girişimciler fiziksel bir mekâna sahip olmaksızın ekran karşısında ticaret yapabilme imkânına sahip olmuşlardır. Günden güne artan elektronik ticaret hacmi ve farklılaşan e-ticaret uygulamaları tüketicilerin daha fazla ilgisini çekmektedir. Ancak, internet üzerinden yapılan alışverişlerin vergilendirilmesine yönelik Türk Vergi Hukukunda hususi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu da elektronik ticaretin tam olarak

kavranamamasına ve gerek ulusal alanda gerekse uluslararası alanda rekabet eşitsizliğini bozmaktadır. Ancak son zamanlarda; başta Vergi Usul Kanun'u olmak üzere, Katma Değer Vergisi Kanun'u, Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve çeşitli tebliğler ile mükellefiyete yönelik yasal düzenlemeler yapılmıştır. Elektronik ticaret alanında faaliyette bulunan ve herhangi bir mükellefiyeti olmayanlar da Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mükelleflerin uymak zorunda olduğu bildirim ödevlerine tâbidirler.

Türk Ticaret Kanunu'nda e-ticarete ilişkin getirilen yükümlülüklerden bazıları şunlardır; 64. maddenin ikinci fıkrasında defter tutma zorunluluğu: *“Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlü”* olduğu, defterlerin tutulması başlıklı 65. maddesinin dördüncü fıkrasında: *“Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır”* hükmü yer almaktadır. 1526. maddesinde güvenli elektronik imza: *“Poliçe, bono, çek, makbuz senedi, varant ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler güvenli elektronik imza ile düzenlenemez. Bu senetlere ilişkin kabul, aval ve ciro gibi senet üzerinde gerçekleştirilen işlemler güvenli elektronik imza ile yapılamaz”* hükümleri yer almaktadır.

Elektronik ticarete yapılan bir diğer düzenleme ise, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla VUK' un 257. maddesinde 7061 sayılı Kanunun 19. maddesi ile eklenen 7. fıkradır. Fıkra hükmüne göre: *“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 satım konu mal ve hizmet türleri itibarıyla belirlemeye,*

başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına ilişkin bildirim konu bilgilerin 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 Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.”

Elektronik ticareti kayıt altına almak, elektronik ticaret hacminin ve elektronik ortamda alışveriş yapanların sayısının artırılması ve elektronik ticarete olan güven algısının iyileştirilmesi ve elektronik ticarete güven ortamının oluşturulması amacıyla Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından 11.08.2017 tarih ve 30151 sayılı resmi gazetede Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi ve Bildirim Yükümlülükleri Hakkında Tebliğ yayımlanmıştır. Tebliğ’in 4. maddesinde: *“Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi (ETBİS): Hizmet sağlayıcı ve aracı hizmet sağlayıcıların kayıt altına alınması, elektronik ticaret verilerinin toplanması, bu verilerin işlenerek istatistiki bilgilerin üretilmesi amacıyla Bakanlık tarafından oluşturulan ve tebliğ kapsamında kayıt ve bildirim yapılabilmesine imkân sağlayan bilgi sistemi”* olarak tanımlanmıştır. Tebliğ’in 5. maddesinde ise faaliyete başlamadan önce ETBİS’e kayıt olmak zorunda olan gerçek veya tüzel kişiler: *“Kendilerine ait elektronik ticaret ortamında faaliyet gösteren hizmet sağlayıcılar, aracı hizmet sağlayıcılar ve yurt içinde yerleşik olup yurt içinde elektronik ticaret faaliyetinde bulunmamakla birlikte yurt dışında yerleşik bir aracı hizmet sağlayıcı üzerinden sözleşme yapan veya sipariş alan hizmet sağlayıcılar”* olarak zikredilmiştir.

ETBİS’e kayıt edilen hizmet sağlayıcı ve aracı hizmet sağlayıcılar tebliğin 6. maddesinde yer alan bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu yükümlülüğün kapsamı şunlardır: *“Tebliğata elverişli kayıtlı elektronik posta (KEP) adresi, elektronik ticaretin türü, elektronik ticaret dışındaki ticari faaliyetleri, elektronik ticaret ortamında sunulan mal ve hizmetlerin türü, elektronik ticaret ortamında sunulan ödeme yöntemleri, elektronik ticaret ortamında ikinci el malların satışı sunulup sunulmadığı ve satışı sunulan ikinci el malların türü, bankacılık kanunu kapsamında faaliyet gösteren bankalar ile ödeme ve menkul kıymet mutabakat sistemleri, ödeme hizmetleri ve elektronik para kuruluşları hakkında kanun kapsamında faaliyet gösteren ödeme ve elektronik para kuruluşlarından*

alınan hizmetlere ilişkin bilgiler, karayolu taşıma yönetmeliği uyarınca M⁹ türü yetki belgesi alan kargo ve lojistik işletmecilerinden alınan hizmetlere ilişkin bilgiler, hizmet alınan elektronik ticaret altyapı sağlayıcılarına ilişkin bilgiler, kişisel verilerin ve müşteri bilgilerinin tutulduğu veri tabanlarının bulunduğu ülke ve adres bilgileri, elektronik ticaret ortamında sınır ötesi elektronik ticaret gerçekleştirilmesi halinde ülke ve ödeme yöntemi bazında bu ticaretin yıllık hacmi, ayrıca kendine ait elektronik ticaret ortamında faaliyet gösteren hizmet sağlayıcılar, üretim yeri ve depo adresleri ile sınır ötesi elektronik ticaret faaliyetinde bulunduğu aracı hizmet sağlayıcıların alan adlarını birinci fıkrada belirtilenlere ek olarak bildirir, ödeme ve elektronik para kuruluşları, bankalar, bankalararası kart merkezi anonim şirketi, kargo ve lojistik işletmecileri, elektronik ticaret altyapı sağlayıcıları ve aracı hizmet sağlayıcılar internet üzerinden yapılan sözleşme ve verilen siparişlere ilişkin bakanlıkça detayları belirlenen ve anonim hale getirilmiş istatistiki bilgileri aylık dönemler halinde bildirmek zorundadırlar”.

4.2.2. Elektronik Ticarete Belge Düzeni

Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Mükellefler beyanlarını Vergi Usul Kanunu'nun 227-242. maddelerinde sayılan belgelerden biri ile tevsik etmek zorundadırlar. Bu belgelerden bazıları şunlardır: “*Fatura, perakende satış vesikaları, müstahsil makbuzu, gider pusulası, serbest meslek makbuzu ve sevk irsaliyesidir*”.

Aynı kanununun 228. maddesinde ise belgelendirilmesi zorunlu olmayan kayıtlara yer verilmiştir. Bunlar ise: “*Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler, vesikasının teminine imkân olmayan giderler ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler*” dir. Elektronik ticarete faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişiler yapmış oldukları ticari faaliyetlerinden dolayı Vergi Usul Kanunu'nda sayılan fatura ve fatura benzeri vesikaları düzenlemek zorundadırlar.

Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesinde defter tutmak zorunda olanlar: “*Ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler*” dir. Kanun defter tutmaktan maksadı ise 171. maddesinde: “*Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye*

⁹ M türü yetki belgesi: Tarifeli olarak ticari amaçla kargo işletmeciliği yapacak gerçek ve tüzel kişilere verilen belge.

ve hesap durumunu tespit etmek, faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek” olarak açıklamıştır.

Elektronik defter ve belgeler hakkında yapılan en önemli düzenlemelerden birisi de VUK’un mükerrer 242. maddesine, 4731 sayılı Kanunun 4/E maddesi ile eklenen ve 30.12.2001 tarihinde yürürlüğe giren ikinci fıkrasıdır. Söz konusu hükmüne göre; *“Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder. Bu kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkili”* kılınmıştır.

27 Mart 2018 tarih ve 30373(2.mükerrer) sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 12. maddesinde: 213 sayılı Kanunun 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentleri ile belge düzenine uyulmaması durumunda özel usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin hüküm yer almaktadır.

Elektronik ticarete teslim ve ödeme türleri ile işletmede kullanılan bilgisayar programları (ticari yazılım) da kullanılan muhasebe uygulamalarını etkilemektedir. Geleneksel teslimin geçerli olduğu mal ve hizmetlerde defter ve belge düzeni geleneksel yollarla tutulabilir; ancak elektronik ortamda gerçekleşen dijital mal ve hizmetler için kâğıt üzerine kayıt yapılması muhasebe uygulaması açısından çok da uygulanabilir değildir. Söz konusu mal ve hizmet satışlarına ilişkin defter ve belge kayıt düzeni kâğıt kullanılmadan elektronik ortamda gerçekleşecektir. Bu durumda, kanuni zorunluluklar nedeniyle e-ticaret işlemlerinin de geleneksel ticarete olduğu gibi defter ve belgelerde takip edilmesi gerektiğinden elektronik defter ve belge uygulamaları ile bu sorun çözülebilir (Karabulut,2009: 47).

Elektronik ticarete ödemeler genellikle şu şekilde yapılmaktadır:

- Kredi kartlı ile,
- Posta havalesi veya banka aracılığıyla,
- Posta çeki ile,
- Mal teslimi esnasında kapıda ödeme.

4.3. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ KONUSUNDA YAŞANAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

Teknoloji alanında yaşanan hızlı gelişmeler ve küreselleşmeyle birlikte elektronik ticaret son yıllarda tüm ülkelerin üzerinde yoğun çalışma yaptığı bir konudur. Yapısı gereği fiziki sınırları ortadan kaldıran elektronik ticaret başta çok uluslu işletmeler olmak üzere, KOBİ'lere ve vergi mükellefi olmayan şahıslara bile birçok imkânlar sunmakla birlikte ülkeler açısından vergileme konusunda çeşitli sorunlara yol açmaktadır. Vergi kanunları geleneksel ticaret yapısı dikkate alınarak

oluşturulduğundan, farklı ve yeni bir ticaret çeşidi olan elektronik ticareti kavramakta yetersiz kalmaktadır. Elektronik ticaretin artmasıyla birlikte ulusal anlamda bile yetersiz olan vergi kanunları ulusal sınırların ortadan kalkmasıyla daha da eksik kalmakta ve vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimlerini daha artırmaktadır. Bu nedenle ülkeler bir yandan elektronik ticaret hacimlerini artırmaya çalışırken diğer yandan da elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik çalışmalar yapmaktadırlar.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda yaşanan temel sorunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Akar ve Yurter, 2015: 17,18):

- E-ticaretin geleneksel ticarete göre daha düşük maliyetlerle kurulum imkânı sağlaması nedeniyle işletmelerin dünya pazarlarına açılmalarını sağlamış ve ulaştıkları farklı ülkelerde farklı vergi mevzuatları ve uygulamaları olması nedeniyle vergilendirme yetkisinde sorunlara neden olmuştur.
- E-ticaretin yapısal özelliği gereği web sunucusunun uzaktan işletilmesi, vergilendirme konusunda sorun oluşturmaktadır.
- Sanal ortamda alışveriş yapan taraflar bu alışverişini kendi istekleriyle ile beyan etmedikleri zaman vergi idarelerinin ya da üçüncü bir şahsın bilgi sahibi olması çok zordur. Ayrıca alıcı ve satıcı bilgilerindeki eksiklik, kimlik ve ikametgâh bilgilerinin üzerine kurulu mevcut vergi sisteminde belirsizliklere neden olmaktadır.
- Fiziki ürünlerin teslim yöntemlerinden farklı bir teslim yöntemi olan bilgisayarlar aracılığı ile indirilen dijital ürünler gümrük sınırlarına uğramadıkları için niteliklerinin belirlenememesi, bu ürünlerin vergilendirilmesinde sorunlara yol açmaktadır.
- E-ticaret, fiziksel mevcudiyeti olmayan büyük işletmelerin kurulmasına yol açmıştır. Bu nedenle vergileme konusunda fiziksel varlıkların önemi kalmamaktadır. Bu da işletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla ortaya çıkan birtakım giderlerin vergi matrahından düşülmesi ya da fiziksel olmayan varlıkların amorti edilmesi gibi sorunlara neden olmaktadır.

- E-ticarette gelir getirici faaliyetin fiziksel mekân bakımından kurumların, internet sağlayıcının, sunucunun ya da kullanıcının bulunduğu yer farklılaştıkça, faaliyetin nereden gerçekleştirildiğinin belirlenmesi de güçleşmektedir.
- Web sitesini konuk eden şirketlerin yabancı müşterilerinin vergi sorumlusu sayılıp sayılmayacağı konusu vergilendirmede ciddi bir sorun teşkil etmektedir.

Çalışmamızın bu bölümünde mükellef tespitinde yaşanan sorunlar ile vergileme konusunda yaşanan sorunlar ele alınacak ve bu sorunlara yönelik çözüm önerilerine yer verilecektir.

4.3.1. Mükellef ve Mükellefiyetin Tespitinde Yaşanan Sorunlar

21. yüzyıl teknolojisi kişilere ikamet ettiği ülkeyi terk etmeden başka bir ülkenin coğrafi sınırlarında ticari faaliyette bulunma imkânı sağlamaktadır. Vergileme konusunda devletlerin yaptıkları düzenlemelerin tamamına yakını coğrafi sınırlar kıstas olarak yapılmıştır. Ancak, elektronik ticarete fiziki olarak herhangi bir mekâna bağlılık söz konusu değildir.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde mükellefiyetin tespit edilmesi konusu ilk defa 1998 yılında OECD tarafından Kanada'nın Ottawa kentinde yapılan toplantıda ele alınmış ve mükellefiyetin belirlenmesinde temel ölçüt olarak yerleşiklik ilkesinin kabul edilmesi gerektiğini savunmuştur. Ancak, bu toplantıdan sonra bile alınan kararın elektronik ticareti vergilendirmeye uygun olup olmadığı hâlâ tartışılmaya devam etmektedir. Toplantıya katılan bazı üyeler, ikametgâh kriterinin elektronik ticarete vergi mükellefiyetinin tespit edilmesi için uygun olmadığını öne sürmekte ve elektronik ticaretin girişimcilere fiziksel varlığı olan, sabit konumlu bir işyerine sahip olmadan uluslararası ticaret yapma imkânını sağladığını vurgulamaktadır. Söz konusu durum gerçek kişiler açısından bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler sonucunda artık gerçek kişilerin ikamet ettikleri ülkeden başka bir ülkede ticari faaliyetlerini sürdürmeleri için söz konusu ülkede fiilen bulunmaları ya da bir şube açma zorunluğu bulunmamaktadır. Bu durum ise mükellefiyetin doğru bir şekilde tespit edilmesini zorlaştırmaktadır (Çak, 2002: 90).

Devletler vergileme yetkisini her ne kadar ulusal sınırlarda serbestçe belirleyebilseler de, kendisinin mukimi olan ya da kendi vatandaşı olmayan bir kişinin sahip olduğu egemenlik alanında elde edilmemiş gelirini vergilemesi mümkün değildir. Bu nedenle vergileme yetkisinin fiilen kullanılabilmesi için ülke ile gelirin elde edildiği faaliyet, ya da geliri kazanan arasında yeterli bir ekonomik ilişki ya da bir bağın olması gerekir. Bir mükellefi ya da bir vergi konusunu vergileme hususunda vatandaşlık, yerleşik, şirketin kuruluş yeri, yönetim yeri, daimi işyeri, işin icra edildiği yer ya da gelirin doğduğu yer gibi bir bağlantı ya da ülkeyle ilişkilendirilecek yeterli düzeyde bir ilişki olması gerekir (Çevik, 2013: 12).

Türkiye’de ikametgâhı olmayan ve devamlı olarak bir takvim yılında altı aydan fazla zaman Türkiye’de ikamet etmeyenler dar mükellef esasına göre vergilendirilir. Dar mükellef gerçek kişiler ise yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve irâtlar üzerinden vergilendirilecek olup, yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlarını Türkiye’de beyan etmeyeceklerdir.

Kazanç veya iradın Türkiye’de elde edilmesinden neyin amaçlandığı ise kanunun 7. maddesinde açıklanmıştır : *“Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edildiği şu şartlara göre tayin olunur: “Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması, zirai kazançlarda; zirai faaliyetlerin Türkiye’de icra edilmesi, ücretlerde; hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi ile Türkiye’de kâin müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerin, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi, serbest meslek kazançlarında: serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi, gayrimenkul sermaye iratlarında; gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi, menkul sermaye iratlarında; sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması, diğer kazanç ve iratlarda; bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesidir”*. Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere Gelir Vergisi Kanunu gerçek kişilerin elde etmiş olduğu gelirin vergilendirilmesinde ikametgâh ilkesine dayanmakla birlikte, uyrukluk ilkesinden de yararlanmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde dar ve tam mükellef tanımlanmıştır. Buna göre *“tam mükellefiyet kanununun birinci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler”* hükmü yer almaktadır. Kanun'un 1. maddesinde ise, *“Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.* Dar mükellefiyet ise kanunun 3. maddesinin 2. fıkrasında: *Kanunun birinci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler”* şeklinde tanımlanmıştır. Dar mükellefiyette kurum kazancının nelerden oluştuğu ise, aynı maddenin 3. fıkrasında: *“213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar, Türkiye'de bulunan ziraat işletmeden elde edilen kazançlar, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları, taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar, Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar”* olarak sayılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu, kurumların tam mükellefiyete tabi olma şartlarından olan kanuni merkez ve iş merkezi kavramlarını 3. maddenin 5. ve 6. fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre; *“Kanuni merkez, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.”*

Daimi işyeri tanımı, uluslararası vergi mevzuatında bir teşebbüsün diğer bir ülkede elde etmiş olduğu ticari kazancını vergilendirebilmek için esas alınan ve uzun süredir tartışmalara konu bir kavram olarak dikkat çekmektedir. OECD ve BM Model Vergi Anlaşmalarının 5. maddesinde düzenlenen işyeri kavramı, kaynak devlete, kendi ülkesinde daimi işyeri meydana gelmesi halinde ve bu işyerine atfedilen kazanç oranında vergileme yetkisi verdiği için çok önemlidir. Başka bir ifade ile akit devletlerden birisi diğer akit devletin mukimi olan teşebbüsü, sahip

olduğu ulusal sınırlar dâhilinde işyeri aracılığıyla ekonomik bir faaliyette bulunmadıkça vergilendiremeyecektir (Organ ve Kara, 2017: 2-3).

Günümüz teknolojisi, şahıslara ve firmalara yerleşik buldukları ülkeyi terk etmelerini gerektirmeden başka bir ülkenin egemenlik alanında faaliyette bulunmalarına imkân sağlamaktadır. Devletlerin vergilendirme konusunda yaptıkları yasal düzenlemelerde genellikle coğrafi sınırlar dikkate alındığından e-ticaret alanında bazı boşluklar oluşmaktadır. Ayrıca elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerde takma isimler kullanılabilmesi mükelleflerin gerçek kimliklerinin tespit edilmesini güçleştirmektedir. E-ticarette gerçek ve tüzel kişilerin yerleşik oldukları yerin tespit edilmesinde yaşanan zorluklar ve işyerinin oluşup oluşmadığı sorunu mükellefin tespit edilmesi, tam mükellef olarak mı dar mükellef olarak mı vergilendirilmesi gerektiği konusunda ciddi sorun teşkil etmektedir. Bu da elektronik ticarete vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya neden olmaktadır. Mükellef tespitinde yaşanan bu sorunu çözmek için sanal oramda alışveriş yapanların kimliklerinin kullanmalarının zorunlu olması ve sanal ortamda işyerinin oluşup oluşmayacağı konusunun kesin bir çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Elektronik ticarete mükellef tespitinden sonra en fazla karşılaşılan sorunlardan birisi de vergilendirme konusunda yaşanan sorundur. Mükellefi tespit ettikten sonra hangi gelirlerinin ne şekilde vergilendirileceği kesin bir şekilde belirlenmelidir. Bu nedenle e-ticarette vergilendirme konusunda yaşanan sorunlara değinmek faydalı olacaktır.

4.3.2. Elde Edilen Gelirin Niteliğinin Belirlenmesi

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlardan biri de elektronik ticaretten elde edilen kazancın ne şekilde vergilendirileceğidir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ikinci maddesinin birinci fıkrasında gelirin unsurları: *"Ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar"* dır. İkinci fıkrasında ise: *"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır"* denilmek suretiyle elde edilen gayrisafi hasılatın vergilendirilmesinde kazancı elde etmek için yapılan harcamaların, giderlerin ve maliyetler düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden vergilemenin yapılacağı ifade edilmiştir. Kanun maddesine göre, bir

gelirin vergilendirilebilmesi için bu yedi gelir unsurundan birinin kapsamına girmesi gerekmektedir. Elde edilen kazanç veya irat gelirin unsurlarından herhangi birinin içerisinde yer almıyorsa vergilendirilmeyecektir. Geliri oluşturan unsurların nasıl vergilendirileceği Gelir Vergisi Kanunu'nun otuz yedinci maddesi ile seksen ikinci maddeleri arasında ayrıntılı olarak sayılmıştır.

Elektronik ticaretten elde edilen gelirin türünün belirlenmesi vergileme açısından çok önemlidir. Çünkü bu kazançların istisna tutarları ve muafiyet şartları bir birinden farklı olduğundan vergilemesi de farklı olacaktır. Bu nedenle gelirin türünün doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Elektronik ortamda sunulan ürünlerin fiziksel bir varlığa sahip olup olmaması nasıl vergilendirileceği konusunda önemli bir rol oynamaktadır. Elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerden sağlanan gelirler ikili anlaşmalar çerçevesinde kesin bir şekilde tanımlanamamakla birlikte, ticari kazanç veya gayri maddi hak olarak değerlendirilmektedir. Elde edilen gelirin ticari kazanç veya gayri maddi hak olarak kabul edilmesi, vergi anlaşmaları çerçevesinde değişik sonuçlar doğuracaktır. Ticari kazançlar işyeri vasıtasıyla elde edildiğinde kaynak ülkesi tarafından vergilendirilmekte; gayri maddi hak bedellerinde ise vergileme yetkisi kaynak ülke ile ikamet ülkesi arasında paylaşılmaktadır (Saraçoğlu, 2006: 156-157).

OECD Model Anlaşması'nın 12. maddesinin ikinci fıkrasına göre: *“Gayri maddi hak bedelleri; sinema filmleri dâhil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, patentin, alameti farikanın, tasarım veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanılması veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeler olarak sayılmıştır. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise; “Bir akit devletin mukimi olan gayri maddi hak bedelinin gerçek lehdarı, gayri maddi hak bedelinin elde edildiği diğer akit devlette yer alan işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa gayrimaddi hak bedeli olarak değil ticari kazanç olarak değerlendirileceği belirtilmiştir”* (GİB, 2015: 29).

İnternet ortamında gerçekleştirilen ticari işlemler birbirinden farklı özellikler taşımaktadır. Elektronik ortamda yapılan işlemlerinin niteliğinin doğru bir şekilde tespit edilmesi vergilendirme açısından büyük bir önem taşımaktadır. Bu nedenle e-ticaretten elde edilen gelirin türü ulusal ve uluslararası vergi mevzuatları dikkate alınarak belirlenmelidir. Mükellefin ve elde edilen gelirin türünün tespit edilmesinde yaşanan sorunlara yer verdikten sonra bu sorunların çözümüne yönelik önerilerde bulunmak gerekmektedir.

4.3.3. Çözüm Önerileri

Küreselleşmeyle birlikte bilgi ve iletişim teknolojilerinde hızlı gelişmelerin yaşanması, her alanda olduğu gibi elektronik ticaret alanında da yasal ve teknik çeşitli değişikliklerin yapılmasını kaçınılmaz hale getirmiştir. Geleneksel ticarete işletmeler bir ülkenin sınırları içerisinde fiziki olarak kurulur ve ticaret yaparlar, ancak elektronik ticaret sayesinde ulusal sınırların ortadan kalmasıyla birlikte fiziki olarak bir yerde kurulu olmadan da kazanç elde etmek mümkün hale gelmiştir. Elektronik ticarete vergilendirme konusunda ortaya çıkan sorunlara ilişkin çözüm önerilerine konular itibariyle değinmek faydalı olacaktır.

4.3.3.1. İşyeri Sorununa Yönelik Çözüm Önerileri

Günümüzdeki firmaların birçoğu aynı anda birden fazla ülkede faaliyet göstermektedir. Bu da elde edilen kazancın hangi ülkede elde edilmiş kabul edileceği ve vergileme yetkisinin hangi ülkede olacağı konusunda sorun oluşturmaktadır. Bu sorunun çözümü de kazanç veya iradı elde eden şirketin nerede kurulu olduğu, yani işyerinin nerede olduğu sorusunun cevabı ile mümkündür. İşyeri kavramı ise her ülkenin kanunlarında farklı tanımlandığından vergilendirme konusunda sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorun da Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları ve OECD'nin Model Vergi Anlaşmaları ile çözülmeye çalışılmaktadır.

İşyeri kavramı, kazançtan elde edilen gelirin vergileme yetkisinin hangi ülkeye ait olduğunu göstereceğinden çok önemlidir. Bu nedenle BEPS eylem planının yedinci maddesi Daimi İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınmanın Önlenmesidir. Kazancı vergileme hakkının hangi devlete ait olduğu tespit edilirken bu madde hükmüne başvurulmaktadır. Model Vergi Anlaşması'nın en önemli maddelerinden biri olan daimi işyerinin elde ettiği kazançların merkez ve diğer

devletteki işyerleri arasındaki dağıtımını yaparken ölçü alınacak bir kriterdir. Bu madde hükmüne göre, bir devletin diğer devletin mukimi olan kişinin kendi sınırlarında elde ettiği ticari kazancı devlet olarak vergilemesi, bu kazancın bir iş yeri vasıtasıyla elde edilmesi koşuluna bağlıdır. Yani bir teşebbüsün diğer devlette bir daimi işyeri bulunuyorsa o ülkenin ekonomik hayatına aktif bir şekilde katılıyor olduğu mantığına dayanmakta ve netice itibariyle de madde, ev sahibi ülkeye, teşebbüsün daimi işyerine atfedilen tutar kadar kazancı vergileme hakkı vermektedir (Organ ve Kara, 2017: 5).

1982 Anayasa'sının 90. madde hükmüne göre: *"Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınır"* ifadesi yer almaktadır.

Bu nedenle uluslararası antlaşmalarla kabul edilen tanımlar vergi kanunlarımızda yer alan maddelerin uygulanmasında öncelikle uygulama alanı bulacağı için bu tanımlar yapılırken hiçbir boşluğa mahal vermeyecek şekilde ve ayrıntılı olarak yapılması bu sorunu çözmeye yardımcı olacaktır. Bu nedenle Türk Vergi Kanunlarına sanal ortamda oluşacak bir işyeri tanımı eklemek tek başına yeterli olmayacaktır. Bunun yanında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına ve uluslararası alanda imzalanan anlaşmalara da bu hükümlerin eklenmesi gerekmektedir.

Türkiye'de sabit bir işyeri olmayan ve elektronik ticaret alanında faaliyet gösteren Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi mükellefiyeti olmayan yabancıların vergilendirilmesinde muhatap bulma sorunu yaşanacaktır. Bu sorunu çözmek için tesis edilecek yeni bir tevkifat sistemiyle adına yapılan kredi kartlı ödemeler üzerinden bankalar, operatörler üzerinden yapılan ödemelerde ise operatörler sorumlu tutularak vergi kesintisi yapılabilir. Bu sayede hem vergisel muhatap bulma sorunu ortadan kalkacak hem de sanal POS üzerinden yapılan tahsilatta herhangi bir kayıp ortaya çıkmadan kaynakta vergileme sağlanmış

olacaktır. Ayrıca kazancını beyan eden vergi mükelleflerinin verecekleri beyannameleri üzerinde yapmış oldukları tevkifatı mahsup etmesine imkânı sağlayacaktır.

4.3.3.2. Elde Edilen Gelirin Türünün Tespitine Yönelik Çözüm Önerileri

Elektronik ticaretten elde edilen kazancın tanımlanmasına ilişkin uluslararası alanda kabul edilmiş ortak bir tanım bulunmamaktadır. OECD Model Vergi Anlaşmasının on ikinci maddesinde sayılan gayri maddi hak bedelleri: *“Edebî, sanatsal veya bilimsel eserler üzerindeki herhangi bir telif hakkının (copyright) ya da sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye ilişkin bilginin kullanılması ya da kullanma hakkı karşılığı olarak elde edilen her çeşit ödemedir”* şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanım çok kapsamlı bir tanım olup, elektronik ticarete yapılan işlemlerin büyük kısmına ilişkin ödemelerin gayri maddi hak bedeli olarak nitelendirilmesine yol açabilecek kadar geniştir. Elektronik ticarete konu olan dijital ürünlerin tesliminde KDV yönünden tüketim yeri kuralı benimsenmiştir. Yani bir mal veya hizmet nerede teslim ediliyorsa kural olarak o ülkenin vergi mevzuatına göre vergilendirilecektir.

Elektronik ortamda satışa sunulan ürünlerin fiziksel varlığının olup olmaması nasıl vergilendirileceği konusunda önemli bir rol oynamaktadır. Elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerden sağlanan gelirler ikili anlaşmalar çerçevesinde net bir şekilde tanımlanamamakla birlikte, ticari kazanç veya gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmektedir. Elde edilen gelirin ticari kazanç veya gayri maddi hak bedeli olarak kabul edilmesi, vergi anlaşmaları çerçevesinde farklı sonuçların doğmasına neden olmaktadır. Ticari kazançlar işyeri aracılığıyla elde edildiğinde kaynak ülkesi tarafından vergilendirilmekte; gayri maddi hak bedellerinde vergileme yetkisi kaynak ülke ile ikamet ülkesi arasında paylaşılacaktır (Çolak, 2016: 50; Saraçoğlu, 2006, 156-157). Bu nedenle elektronik ortamda yapılan satışlardan elde edilecek kazanç veya iradın niteliğine yönelik yapılacak olan yasal düzenlemelerin hiçbir ülkenin lehine veya aleyhine olmaması gerekmektedir.

4.3.3.3. KDV Sorununa Yönelik Çözüm Önerileri

24.12.2015 tarih ve 29572 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 464 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde: “*Başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamında hizmet veren aracı hizmet sağlayıcıları, bankalar, internet reklamcılığı hizmet araçları ile kargo ve lojistik işletmelerine internet üzerinden yapılan satış ve kiralama işlemlerine ait ödemelerle ilgili olarak GİB sistemine elektronik ortamda periyodik veri aktarımı yapılacağı belirtilmiştir.*” Tebliğ hükmünde anlaşılacağı üzere Maliye İdaresi dijital ekonomide süregelen bir kısım işlemler için, bankaların ve bazı aracı kuruluşların kayıtlarını kullanma yoluna gitmek istemektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı yurt dışından elektronik ortam üzerinden alınan hizmetler içinde aynı yola başvurarak hatta bir adım daha ileri gidilerek KDV tevkifatı yapabilmeyi yasal alt yapısını hazırlamaktadır.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan bazı sorunları gidermek amacıyla 31 Ocak 2018 tarihli ve 30318 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 17 Seri No’ lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile KDV Genel uygulama Tebliği’nde bazı değişiklikler yapılmıştır. Anılan düzenleme ile; “Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ile iş merkezi bulunmayan ve Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanların, bu hizmetlere ilişkin KDV’yi Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle 3 Nolu KDV beyannamesiyle beyan etmeleri istenmiştir.” Ayrıca bu kapsamda olan mükelleflerin defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. “Beyanı gereken herhangi bir işlemin olmaması halinde, ilgili döneme ilişkin beyanname vermelerine de gerek yoktur. Sundukları hizmetler nedeniyle hesapladıkları KDV’yi ise takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibariyle, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar, internet vergi dairesi aracılığıyla beyan ederler ve beyannamenin verilmesi gereken ayın yirmi altıncü günü akşamına kadar ödenmesi gerekir”. Tebliğin Yükümlülüklerin yerine getirilmesi bölümünde ise; “3065 sayılı Kanunun dokuzuncu maddesinin birinci fıkrasında elektronik ortamda ifa edilen hizmetlerin beyan zorunluluğuna ilişkin düzenlemelere uymayanlar için, Vergi Usul Kanunu’nun vergi cezalarına dair hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir” (GİB, 2018).

Maliye Bakanlığı çıkarmış olduğu 17 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Türkiye'de KDV mükellefi olmayan yabancılardan sunmuş oldukları mal/hizmetlere ilişkin KDV' yi 3 Nolu KDV beyannamesiyle beyan etmesi ve ödemesini istemektedir. Bu yükümlülöklere uymayanlara ise Vergi Usul Kanununda yer alan yaptırımların uygulanacağını belirtmiştir. Söz konusu yaptırımlar: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un on üçüncü maddesindeki ihtiyati haciz ve on yedinci maddesindeki ihtiyati tahakkuk hükümleridir. Bu hükümlerin ise yabancılara uygulanması oldukça güçtür. Çünkü alacaklı kamu idaresi KDV alacağını tahsil edemediğinde vergi alacağını güvence altına almak için yabancılardan Türkiye'de bulunan otomobil, gemi, bina vb... menkul ya da gayrimenkul mallarına ipotek, ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulamak isteyecektir. Ancak, borçlunun Türkiye'de bu mahiyette herhangi bir malı yoksa o zaman bu hükümleri de uygulayamayacaktır.

Türk Vergi Kanunlarında elektronik ticarete ilişkin yer alan hükümlerin yabancılara uygulanması çoğu zaman mümkün değildir. Bu nedenle yapılacak olan düzenlemeler Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına veya OECD Model Anlaşmalarına eklenecek hükümler ile daha anlamlı olacaktır. Aksi takdirde sadece yerel vergi kanunlarımızda yer alan hükümler olarak kalacak olup, herhangi bir uygulanabilirliği olmayacaktır.

Elektronik ticarete en önemli sorunlardan biri olan sanal ortamda işyeri oluşması sorununa çözüm olarak, internet sunucularının (server) herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın (6 ay veya 183 gün) hangi ülkede bulunuyorsa o ülke tarafından vergilendirilerek çözülebilir. Çünkü bir ülkede fiilen ikamet etmek için ciddi bir takım yasal prosedürler gerekli iken serverların taşınması daha kolaydır. Bu nedenle sunucuların bulunduğu ülkede herhangi bir süre bulunmaksızın hangi ülkede bulunuyorsa o ülke tarafından vergilendirilmesi daha yerinde bir uygulama olacaktır. Ayrıca OECD Model Anlaşmasının işyeri başlıklı 5. maddesinde yer alan, internet üzerinden ticari faaliyet gösteren bir firmanın vergilendirilebilmesi için o faaliyetin firmanın ana faaliyeti olmasına da gerek yoktur. Çünkü bir faaliyetin ticari faaliyet kabul edilebilmesi ve vergilendirilebilmesi için aynı sene içinde bir defadan fazla veya izleyen senelerde bir veya birden fazla yapılması yeterli olacaktır.

Dijital ürün ve hizmetlerin Gümrük Vergisi ve Katma Değer Vergisi açısından fiziki mal olarak kabul edilip, vergilendirmesinin tüketimin yapıldığı yerde vergilendirilmesi gerekir. Bu da uluslararası alanda e-ticarette faaliyet gösteren firmaların sorumlu sıfatıyla vergiyi tahsil ederek, tüketicinin bulunduğu yer vergi dairesine yatırması ve mükellefi bulunduğu ülkede ödeyeceği vergilerden yurtdışında ödemiş olduğu vergileri mahsup edebilmesi ile mümkündür. Bir diğer çözüm önerisi ise, yurtdışında elektronik ortamda ticari faaliyette bulunan firmalara yapılan ödemeler sırasında bankalar ve aracı kurumlar tevkifat yapmakla sorumlu tutulabilir.

Katma Değer Vergisinde verginin mükellefini tespit etme ve ödenmesini sağlama konusunda yerel mevzuatımız yetersiz kalmaktadır. Bunun nedeni, KDV'nin uygulamaya konulduğu dönemde mal teslimi ve hizmet ifasının büyük bir kısmının ülke içinde gerçekleşmesidir. Ayrıca elektronik ticaretin yapısı gereği; sınır tanımaması, mal ve hizmet kavramlarının geleneksel mal ve hizmet tanımından farklı olması nedeniyle bazı sorunlar meydana gelmektedir. Bu nedenle ülkelerin öncelikle mal ve hizmet kavramları konusunda ortak bir tanım yapmaları gerekmektedir. Daha sonra da vergilendirmenin nerede yapılacağı ve mükellefin tespiti konusunda uluslararası alanda uygulanacak ortak bir mevzuat uygulamaya dâhil edilmelidir.

5. SONUÇ

Bilgi ve iletişim teknolojileri alanında ortaya çıkan gelişmeler bilgisayar ve internet kullanımını her geçen gün daha da artırmıştır. Bu artışa bağlı olarak 20. yüzyılın sonlarına doğru geleneksel ticarete kıyasla daha avantajlı olan yeni bir ticaret türü olan elektronik ticaret ortaya çıkmıştır. Elektronik ticaret yakın bir zamanda hayatımıza girmesine rağmen tüketiciler açısından oldukça talep görmüş, elektronik ticaret hacmi sürekli artmış ve halen de artmaya devam etmektedir. Elektronik ticaret yapısı ve işleyişi itibarıyla geleneksel ticaretten farklıdır. Ülkelerin vergi mevzuatları coğrafi sınırlar dikkate alınarak oluşturulmuştur. Elektronik ticarete ise fiziki olarak herhangi bir yere bağlılık söz konusu değildir. Bu da hem mükellefler hem de devletler için vergilendirme yetkisinin kimde olacağı konusunda sorun oluşturmaktadır.

Ortaya çıkan sorunları çözmek için Türkiye, ABD, Kanada, Avusturya ve Japonya gibi ülkeler ulusal alanda, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, Birleşmiş Milletler, AB, Dünya Ticaret Örgütü ve Avrupa Birliği gibi kuruluşlar ise uluslararası alanda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmalardan en çok kabul görenleri; 1997 yılında düzenlenen Turku Konferansı, 1998 yılında düzenlenen Ottawa Konferansı ve 2013 yılında düzenlenen tarihinde Türkiye'nin de aralarında bulunduğu G20 ülkesinin Maliye Bakanlarının katıldığı Kâr Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırma (BEPS) Eylem Planı'dır.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar genel olarak; gerçek kişilerde ve kurumlarda mükellefiyet türü, gelirin elde edildiği yer, gelirin niteliğinin belirlenmesi, vergi matrahının belirlenmesi ve dijital ürünlerin vergilendirilmesidir. Gerçek kişilerin vergilendirilmesinde ülkelerin tamamına yakınının kabul ettiği ölçüt, bir kişinin kazanç elde ettiği ülkede bir takvim yılı içinde belirli bir süreden (genelde 6 ay ya da 183 gün) fazla süre oturması durumunda o ülke tarafından vergilendirilmesidir. Bu durum gerçek kişilerde çok fazla bir sorun teşkil etmemektedir. Ancak, kurumların elde etmiş oldukları kazançların vergilendirilmesinde kazancın elde edildiği ülke tarafından vergilendirilmesinin koşulu işyeri ve sabit yer olmasıdır. İşyeri kavramı OECD Model Anlaşması'nda ve her ülkede farklı tanımlandığından vergilendirme konusunda ciddi bir sorun teşkil

etmektedir. OECD ve diğer ülkelerce yapılan tanımların tamamı fiziki bir işyerinin tanımı niteliğindedir. Web siteleri ve internet sunucuları aracılığıyla yapılan işlemlerde ise işyerinin oluşmadığını kabul edilmektedir. Bu nedenle geleneksel ticaret yöntemi dikkate alınarak yapılan işyeri tanımı e-ticareti kavrayamamaktadır.

Elektronik ticarete Gümrük Vergisi ve Katma Değer Vergisi uygulaması sorun teşkil eden ve halen çözülemeyen bir diğer sorundur. Uluslararası alanda yapılan elektronik ticarete fiziki ürün teslimleri geleneksel yollarla yapıldığı için Gümrük Vergisi ve KDV uygulamasında herhangi bir sorun oluşmamaktadır. Ancak, sayısallaştırılmış ürünlerin tesliminde sayısal ürün kavramı mal ve hizmet tanımına bire bir uymadığı için birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin; müzik, oyun, video, bilgisayar yazılımı gibi sayısallaştırılmış ürünler kimi ülkelere göre mal teslimi, kimi ülkelere göre de hizmet ifası olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu ürünlerin hangi kategoride değerlendirileceğine ilişkin uluslararası alanda oluşmuş bir görüş birliği yoktur. 1998 yılında OECD tarafından düzenlenen Ottawa Konferansı'nda dijital ürünlerin Gümrük Vergisi ve KDV bakımından fiziki mal olarak değil, hizmet ifası olarak kabul edileceği ve KDV'nin tüketimin yapıldığı ülkede tahakkuk ettirileceği ve vergilendirmenin de hizmetin ifa edildiği ülkede yapılması gerektiği kabul edilmiştir.

Elektronik ticaret hacminin artmasıyla birlikte ülkeler bu alanı vergileme konusunda çalışmalar yapmaya başlamışlardır. Ancak, ülkelerin vergi kanunlarında; işyeri, dijital ürün, gayri maddi hak bedeli ve verginin konusu kavramlarında farklı tanımlamaların yapılması mevcut vergi kanunlarını ve vergi idarelerini elektronik ticareti kavramakta yetersiz bırakmaktadır. Bu da vergi kayıp ve kaçaklarında artış yaşanmasına neden olmaktadır. E-ticaretin yeterince kavranamamasının bir diğer nedeni de elektronik ortamda yapılan ticari faaliyetlerin ve bu faaliyetleri gerçekleştiren kişilerin kimlik bilgilerinin tespitinin oldukça güç, hatta imkânsız olmasıdır. Bu da vergi idarelerinin mükelleflerin gelir, servet ve harcamaları hakkında yeterli ve doğru bilgiye sahip olmalarını engellemektedir. Ülkelerin vergi idarelerinin e-ticaretten elde edilen kazancı etkin bir şekilde vergilendirebilmesi önceden beri uygulana gelen vergi kanunları ile mümkün değildir. Bu nedenle vergi kanunları elektronik ticareti de kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmelidir. Yapılacak olan düzenlemelerin ülke çapında değil, uluslararası alanda uygulanacağı

hususunu göz önünde bulundurularak tarafsız ve adil olunmalıdır. 5 Aralık 2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddesinde yer alan vergi sorumluluğunun kapsamı genişletilmiştir. Yapılan değişiklik ile Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan gerçek ve tüzel kişiler tarafından Katma Değer Vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV’nin bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi konusunda sorumluluk getirilmiştir. Bu da hem elektronik ortamda alışveriş yapan her nihai tüketiciyi vergi dairesine gidip beyanname verme zorunluluğundan kurtarmış, hem de nihai tüketicilere sadece elektronik ortamda hizmet sunanları sorumlu tutarak KDV’nin beyan edilmesini ve ödenmesini güvence altına almıştır.

Dar mükellef kişi ve kurumları Katma Değer Vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetlerin KDV’sinin bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi sağladıktan sonra, ödemiş olduğu vergiyi mükellefi olduğu ülkede ödeyeceği vergiye mahsup edebilme imkânı sağlanmalıdır. Ayrıca yurtdışında elektronik ortamda ticari faaliyette bulunan firmalara yapılacak olan ödemeler esnasında bankalar ve aracı kurumlar tevkifat yapmakla sorumlu tutulabilir. Bunun yanında kapıda yapılan ödemeli satışlarda ise kargo taşımacılığı ve ödemeyi alan kargo firması alınan tutar üzerinden belli bir oranda vergi kesintisi yapıp vergi dairesine yatırma konusunda yükümlü tutulabilir.

Çalışmada ele alınan teorik çerçeve, OECD çalışmaları, BEPS raporundan, seçilmiş ülke örnekleri ve Türkiye’de elektronik ticaret uygulamasına ilişkin değerlendirmelerden hareketle genel olarak e-ticaret ile ilgili aşağıda belirtilen şu noktalara ve önerilere değinilebilir:

- Mükelleflerin ve sorumluların uyması gereken zorunlulukları yasa ile belirledikten sonra elektronik ortamda denetim yapacak olan personel tarafından belirtilen zorunluluklara uyulup uyulmadığının düzenli olarak kontrol etmesine yönelik yapısal altyapı oluşturulmalıdır.

- E-ticarette geleneksel denetim teknik ve yöntemleri yetersizdir. E-ticarete uygun yeni denetim teknik ve yöntemleri geliştirmelidir. Özellikle bilişim teknolojilerine dayalı bir denetim sistemi oluşturulmalıdır.
- Ülkelerin vergi idareleri arasında koordinasyon ve işbirliği sağlanmalıdır. Buna yönelik OECD model anlaşmaları genel geçerliliğe sahip metinler şeklinde düzenlenmesine yönelik mutabakat sağlanmalıdır.
- Türk vergi sisteminde ticari kazançta ait tanımlama, elektronik ticareti de kapsayacak şekilde yeniden tanımlanmalıdır.
- E-ticaretin takip edilebilirliğini ve denetimini sağlamaya yönelik olarak tüketicilerin aylık kredi kartı ekstreleri izlenmesine imkân sağlayan bir e-maliye uygulamasına geliştirilebilir.
- Elektronik ticarette sanal işyeri sorununun çözümü Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına ve uluslararası alanda imzalanan anlaşmalara hüküm eklenmesiyle çözülebilir.
- Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumların Türkiye’de nihai tüketicilere yapacağı mal ve hizmet teslimlerine ilişkin KDV’yi 3 No’lu KDV beyannamesiyle beyan etmesinin sağlanması ve bu durumun kontrol edilmesi suretiyle çözmek mümkündür.
- İnternet üzerinden yapılan satışlarda bankalar ve aracı kurumlar, kapıda yapılan ödemelerde ise teslimatı yapan kargo firması toplam tutar üzerinden belli bir oranda kesinti yaparak ilgili vergi dairesine yatırmakla, sorumlu tutulabilir.

Sonuç olarak, elektronik ticaret teknolojik gelişmelere açık ve dinamik bir yapıya sahip olduğundan bu alanda yapılacak düzenlemeler de esnek bir yapıya sahip olmalıdır. Yapılacak düzenlemelerin çifte vergilendirmeyi önleyici, uluslararası bir yaklaşımı benimseyici, yeni vergiler getirmeyen, sade, şeffaf, basit ve uygulanabilir, etkin, verimli ve adaletli olması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKAR H. ve YURTER Y. A. (2015). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Son Gelişmeler, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8 (2), 1-28.
- AKBULUT, A.(2007). Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- AKÇAOĞLU, E.(2015). BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi 5, ANAMED, İstanbul.
- AKÇAOĞLU, E.(2012). Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Ankara, Mali Akademi Yayınları.
- AKÇAOĞLU, E.(2011). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara.
- AKDEMİR, N.(2008). E-Devlet Uygulamaları Kapsamında VEDOP Projesi: Eğridir Vergi Dairesinde E-VDO Uygulamalarının İncelenmesi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.
- AKSÜMER, E.(2015). E-Ticarette Damga Vergisi, Mali Çözüm Dergisi, 129, 147-152.
- ALPTÜRK, E.(2005). Elektronik Ticaret Hukuku ve Vergilendirilmesi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 1. Baskı.
- ALTUN, Ö.(2016). Elektronik Ticaret, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir.

- ANBAR, A.(2001). E-Ticarette Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 2. 18-32.
- ARSLANDERE, M.(2010). Elektronik Ticaret ve Karaman'daki Kobiler Üzerine Bir Araştırma, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Karaman.
- AVCI, O.(2017). E-Ticaretin Vergilendirilme Sorunsalı, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 27, 249-263.
- BAK, B.(2010). Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- BİYAN, Ö. ve YILMAZ, G.(2018). Dijital Ekonominin Neden Olduğu Bir Vergilendirme Sorunu: Sanal İşyeri Tanımı, 33. Uluslararası Maliye Sempozyumu, Tebliğ Sunumu, 8-12 Mayıs 2018, Antalya.
- Budak, T.(2018). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- CANPOLAT, Ö.(2001). T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, E-Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler, Ankara, Mart.
- CENİKLİ, E. ve ŞAHİN D.(2013). Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri, İnternet Uygulamaları ve Yönetimi, 2013-4 38-51.
- Credit-Suisse(2017). Emerging Consumer Survey, <https://www.credit-suisse.com/corporate/en/articles/media-releases/credit-suisse-publishesseventh-annual-emerging-consumer-survey-201703.html> (Erişim Tarihi: 28.01.2018).
- ÇAK, M.(2002). Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, İTO yayınları, İstanbul, Yayın No:2002-6.

- ÇAVDAR, F.(2017). Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 1, 13-27.
- ÇEVİK, S.(2013). Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme, Konya, Palet Yayınları.
- ÇOLAK, M.(2016). Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Ticari Kazancın Tespiti, Mali Çözüm Dergisi, 136, 47-58.
- DAĞLIOĞLU, İ. ve ÇİÇEK, H.(2014). Uluslararası Vergileme İlkeleri Ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 1,27-45.
- DEMİRKAN, B.(2010). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, 125, 98-107.
- DERELİ, D.(2015). Yeni Ekonomide Elektronik Ticaret ve Türkiye’de Elektronik Ticaretin Boyutu ve Vergilendirilmesi, İktisadi Yenilik Dergisi, Ocak 2015, 2, (2), 56-71.
- EKONOMİBAKANLIĞI (2018). E-İhracat Stratejisi ve Eylem Planı (2018-2020).
- ELİBOL, H. ve KESİCİ B.(2003). Çağdaş İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11, 304-329.
- ELMAS, P.(2009). İzmir Ticaret Odası Ar&Ge Bülten: Ticaretin Yeni Şekli E-Ticaret Peki Hakkında Ne Biliyoruz, 13-19.
- ERBAŞLAR, G. ve DOKUR, Ş.(2016). Elektronik Ticaret, Ankara, Nobel Yayıncılık.
- ERBAŞLAR, G.(2011). Elektronik Ticarete Belge Düzeni ve Muhasebe İşlemleri, Electronic Journal of Vocational Colleges, 184-199.

- ERSOY, Zeynep (1999). Elektronik Ticaret ve Noktaları, İGM yayıncılık, Ankara.
- GENÇAY, E.(2005). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Çözüm Arayışları, Celalbayer Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Manisa.
- GERGER, G. ve GERÇEK, A.(2016). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi, International Journal of Public Finance, Temmuz, s.61-74.
- GİB(2014). Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma Kısaltılmış Basım.
- GİB(2016). <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (Erişim Tarihi: 28.01.2016).
- GÖKBUNAR, A.R.(1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme, Celal Bayar Üniversitesi, İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı:4, s.1-23.
- GÜLHAN, N. ve TURUNÇ, S.(2015). Vergi Dünyası Dergisi Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi, Sayı:409, s.166-176.
- HAŞILOĞLU, S.(2002). Elektronik ticaret ve Stratejileri, İstanbul Üniversitesi, Aksan Bülteni.
- İNCE, M.(1999). Elektronik Ticaret: Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkânlar ve Politikalar, DPT Raporu.
- KARABIYIK, A.(2008). Muhasebe ve Finansman Dergisi, 38, 80-94.
- KARABULUT, M.(2009). Elektronik Ticaret Uygulamalarının Muhasebeleştirilmesi Denetimi ve Vergi Sorunları, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

- KARADAĞ, N.(2005). Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1, 153-170.
- KARADAĞ, N.(2008). Dünya'da Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, 23. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı, Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi, Ankara.
- KARADUMAN, Y.(2005). Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- KAYIHAN, Ş. ve YILDIZ, H.(2004). Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- KEPENEK, Y.(2000). Ekonomik Yönleriyle Elektronik Ticaret, Elektronik Ticaret, Haz. Veysel Bozkurt, Ankara, Alfa Yayınları.
- KIRÇOVA, İ.(2000). İnternette Pazarlama, İstanbul, Beta Basım Yayım.
- KÜÇÜKYILMAZLAR, A.(2006). Elektronik Ticaret Rehberi, İstanbul Ticaret Odası.
- OECD, (2017). Draft Contents of The 2017 Update To The OECD Model Tax Convention,<http://www.oecd.org/tax/treaties/draft-contents-2017-update-oecd-model-tax-convention.pdf> , (Erişim: 01.10.2018).
- ORGAN, İ. ve ÇAVDAR F.(2012). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar, İstanbul.
- ORGAN İ. ve KARA M.(2017). Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 10(1), 1-12.

- ÖMÜR, S.(2006). Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- ÖZ, N. S.(2004). Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi, Maliye dergisi, 147, 90-102.
- ÖZBAY, A. ve DEVRİM, J.(2000), 7'Den 77'Ye Yeni Başlayan Herkes için E-Ticaret Rehberi, İstanbul, Hayat Yayınları.
- ÖZCAN, P.(2016). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: Beps 1 No'lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme.
- ÖZDEMİR, F.(2000). 21. yy Ticaretinin Yeni Arenası E-ticaret, İzmir Ticaret Odası Yayınları, Yayın No:86.
- ÖZDEMİR, S.(2013). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bölümü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- ÖZDEMİRCİ, A.(2001). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 52, 33-44.
- ÖZTUNA, B.(2002). Avrupa Birliği Hukukunda Elektronik Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler, İstanbul, Pusula Yayınları.
- ÖZYURT, H. K.(2016). Kadınların E-Ticaret Sistemlerini Kullanma Eğilimleri ve Gaziantep İlinde Bir Uygulama, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep.
- Resmi Gazete(2017).<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/11/20141105-1.htm> (Erişim Tarihi: 16.02.2017).
- SARAÇOĞLU, F.(2006). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Konusunda Karşılaşılan Sorunlar, OECD ve AB Yaklaşımı, Vergi Sorunları, 153-161.

- SERAKİBİ, İ.O.(2015). Dar Mükellef Kurumların OECD Model Vergi Anlaşması Kapsamında Türkiye'de İşyeri Oluşturan Faaliyetleri, E-Yaklaşım Dergisi, 273, 386-397.
- SEZGİN, A.(2013). İş Bankası, Dünyada ve Türkiye’de E-Ticaret Sektörü, İktisadi Araştırmalar Bölümü.
- ŞAHİN, T.(2010). Elektronik Ticaretin Yeni Yüzü: E-Çarşı ve Vergi Denetimi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- ŞAMİL, B.(2014). E-Ticaret ve Türkiye’de E-Bankacılığın Gelişimi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Uluslararası Ticaret ve Para Yönetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- TARAKCI, S.(2006). E-Ticaretin Vergilendirilmesi ve Getirdiği Sorunlar, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- TAŞLIYAN, M.(2006). Elektronik Ticaret, Kavramlar ve Uygulamalar, Sakarya, Sakarya Yayıncılık.
- TİSK(2018). http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=709&id=42 (Erişim Tarihi: 20.03.2018).
- TOKAÇ, G.(2007). Elektronik Ticaret Kavramı, Vergi Raporu Dergisi, 95, 87-108.
- TÜBİTAK(2018). <http://www.tubitak.gov.tr/tr/kurumsal/icerik-bilim-ve-teknoloji-yuksekkurulu> (Erişim Tarihi: 10.02.2018).
- TÜİK(2017). <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24862>(Erişim Tarihi: 17.11.2017).

TÜSİAD(2017).http://www.eticaretraporu.org/wpcontent/uploads/2017/04/TUSIA_E_Ticaret_Raporu_2017.pdf (Erişim Tarihi: 12.03.2017).

UĞUR, A. ve ÇÜTCÜ İ.(2009). E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında Vedop Projesi, Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, 1(2), 1-20.

UZUNOĞLU, H.(2002). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

YALTI, B.(2003). Elektronik Ticarete Vergilendirme, İstanbul, Der Yayınevi.

YILDIZ, H.(2005). Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

YÜKÇÜ, S. ve GÖNEN S.(2009). Türkiye’de Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 23(2), 1-13.

ZERENLER, M.(2012). Dijital İş yaşamı Tüm Boyutlarıyla Elektronik Ticaret, Ankara, Özbaran Matbaacılık.