

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE-VERGİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

E-TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ: SEÇİLMİŞ ÜLKE
UYGULAMALARI ve TÜRKİYE

Yüksek Lisans Tezi

Kutay BOSTAN

Ankara-2022

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE-VERGİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

E-TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ: SEÇİLMİŞ ÜLKE
UYGULAMALARI ve TÜRKİYE

Yüksek Lisans Tezi

Kutay BOSTAN

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Doğan CANSIZLAR

Ankara-2022

KABUL VE ONAY

Kutay BOSTAN tarafından hazırlanan “E-Ticaretin Vergilendirilmesi: Seçilmiş Ülke Uygulamaları ve Türkiye” başlıklı bu çalışma, 05/01/2022 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Ana Bilim Dalı, Maliye-Vergi Programında Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliği ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Duran BÜLBÜL (Başkan)

Prof. Dr. Doğan CANSIZLAR (Danışman)

Prof. Dr. Hakkı Hakan YILMAZ (Üye)

Prof. Dr. Dilaver TENGİLİMOĞLU

Enstitü Müdürü

ETİK BEYAN

Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzuna uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasını;

- Akademik ve etik kurallar çerçevesinde hazırladığımı,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir,

Aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Tarih ve İmza

Ad SOYAD

ÖZ

BOSTAN, Kutay. E-Ticaretin Vergilendirilmesi: Seçilmiş Ülke Uygulamaları ve Türkiye, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2021.

E-ticaretin geleneksel ticaretin vergilendirildiği şekilde vergilendirilmesi günümüzde internetin giderek artan kullanımı ve e-ticaretin ekonomide giderek artan hacmiyle birlikte her geçen gün daha önemli hale gelmektedir. Buradan hareketle araştırmada ABD'nin icadı olan internetin, günümüzde e-ticarete yönelik olarak oluşturduğu fırsatların, geleneksel ticaret düşünülerek oluşturulmuş ülke vergi mevzuatları karşısında ortaya çıkardığı problemler ile bu problemlerin vergi kanunlarındaki hangi eksiklikler dolayısıyla ortaya çıktığı incelenmiştir. Bahsi geçen bu eksikliklerin çözümüne yönelik ulusal ve uluslararası çapta yapılmış çalışmalar ve uygulamalar incelenerek olumlu ve olumsuz yönleri değerlendirilmiştir. Bu araştırma aynı zamanda internetin kullanıma sunulmasının ardından e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik gerçekleştirilen bu çalışmalar ve uygulamaların başlangıcından bu yana geçen yaklaşık 20 yıllık süreçteki sürekli değişim ve gelişim dolayısıyla oluşan belirsizlik ortamının, sağlıklı bir değerlendirmesinin ve güncellenmesinin yapılabilmesi amacıyla derleme şeklinde gerçekleştirilmiştir. Bütün bu incelemelerin ardından Türkiye'deki durumun değerlendirmesi yapılmış ve ülkemizde gerçekleştirilen çalışma ve uygulamalara değinilmiştir. Elde edilen bulgular doğrultusunda ülkemizdeki duruma yönelik olarak analizler gerçekleştirilmiş ve öneriler ile alternatif çözüm yollarına değinilmiştir.

Anahtar Sözcükler: E-ticaretin Vergilendirilmesi, OECD, Dijital Ekonomi, İnternet, İş Yeri

ABSTRACT

BOSTAN, Kutay. Taxation of E-Commerce: Selected Country Practices and Turkey, Master's Thesis, Ankara, 2021

The taxation of e-commerce in the same way that traditional commerce is taxed is becoming more important day by day with the increasing use of the internet and the increasing volume of e-commerce in the economy. From this point of view, in the research, the opportunities created by the internet, which is the invention of the USA, for e-commerce today, the problems that the country's tax legislation created with traditional trade in mind, and the deficiencies in the tax laws of these problems are examined. National and international studies and practices for the solution of these shortcomings were examined and their positive and negative aspects were evaluated. This research was also carried out in the form of a compilation in order to make a healthy assessment and update of the uncertainty environment caused by the constant change and development in the 20-year period since the beginning of these studies and practices for the taxation of e-commerce after the introduction of the internet. After all these examinations, the situation in Turkey was evaluated and the studies and practices carried out in our country were mentioned. In line with the findings obtained, analyzes were carried out regarding the situation in our country and suggestions and alternative solutions were mentioned.

Keywords: Taxation of E-commerce, OECD, Digital Economy, İnternet, Workplace

TEŞEKKÜR

Özellikle tez konusunun seçiminde yardımcı olan tez danışmanım Prof. Dr. Doğan CANSIZLAR'a ve tezin ortaya çıkmasına; bilgisi ve bakış açısıyla katkı sağlayan Prof. Dr. Hakkı Hakan YILMAZ'a teşekkür ederim.



İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	i
ABSTRACT.....	ii
TEŞEKKÜR.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	vii
TABLolar DİZİNİ.....	ix
GRAFİKLER DİZİNİ.....	x
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1: E-TİCARET KAPSAM ve ARAÇLAR.....	7
1.1. Elektronik Ticaret Tanımı.....	7
1.2. Elektronik Ticaret Kapsamı.....	9
1.3. Elektronik Ticaret Araçları.....	10
1.3.1.Telefon ve benzeri mobil sistemler.....	11
1.3.2.Faks.....	12
1.3.3.Televizyon.....	12
1.3.4.İnternet.....	12
1.3.5.İntranet (Şirket içi ağ).....	15
1.3.6.Ekstranet (Şirketler arası ağ).....	16
1.3.7.EDI (Elektronik veri değişimi).....	17
1.3.8.Elektronik ödeme ve para transfer sistemleri.....	18
1.4.Elektronik Ticaret Kategorileri	18
1.4.1.İşletmeden tüketiciye e-ticaret (B2C).....	19
1.4.2.İşletmeler arası e-ticaret (B2B).....	19
1.4.3.İşletmeden devlete (B2G)ve tüketiciden devlete e-ticaret (C2G).....	20
BÖLÜM 2: ULUSLARARASI YAKLAŞIMLAR ve SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI.....	21

2.1.E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergileme İlkelerinin Yeri.....	21
2.1.1.Çifte vergilendirmeyi önleme	22
2.1.2.Uluslararası bir yaklaşımın benimsenmesi.....	23
2.1.3.Mevcut vergilerin revize edilmesi.....	24
2.1.4.Vergi sisteminin sade, şeffaf, basit ve kesin olması.....	25
2.1.5.Tarafsızlık.....	25
2.1.6.Etkin, verimli ve adaletli olması.....	26
2.1.7.Esneklik.....	27
2.1.8.Diğer İlkeler.....	27
2.2.E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Temel Sorunlar.....	29
2.2.1.E-ticaretteki sanal işyerinin ülkelerin vergilendirme yetkilerinin temelini oluşturan kaynak ve ikametgâh ilkelerine etkilerinin değerlendirilmesi.....	29
2.2.2.E-ticaret alt yapısıyla yaratılan katma değer dağıtımı ile kaynak ülkenin ne oranda bu kârdan pay alacağı sorunu.....	32
2.2.3.Vergiye doğuran olayın muhatabının tespiti sorunu.....	33
2.3.E-Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Yapılan Çalışmalar ve OECD’nin Yaklaşımları.....	34
2.3.1.Turku ve Ottawa konferansları.....	37
2.3.2. Uluslararası vergi adaleti için OECD BEPS eylem planı.....	38
2.3.3.OECD’den Beklenen Standardizasyon Uygulaması.....	42
2.4.Uluslararası Alanda Yapılan Diğer Çalışmalar.....	44
2.4.1. Birleşmiş milletler (BM) tarafından yapılan çalışmalar.....	44
2.4.2. Dünya Ticaret Örgütü (WTO) tarafından yapılan çalışmalar.....	45
2.4.3. Avrupa Birliği (AB) tarafından yapılan çalışmalar.....	45
2.5.Ülkelerin E-ticarete Yönelik Ulusal Alanda Yaptığı Uygulamalar.....	47
2.5.1.Amerika Birleşik Devletleri.....	48
2.5.2.İngiltere.....	49
2.5.3.Japonya.....	49
2.5.4.Hindistan.....	50

BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE E-TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ.....52

3.1.Türkiye’de E-ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Yapılan Düzenlemeler.....	52
3.1.1.Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK).....	52
3.1.2.Elektronik Ticaret Kurulu (ETİK).....	54
3.1.3.Hazine ve Maliye Bakanlığı modernizasyonu.....	55
3.1.4.E-ticarete yönelik yeni sorumluluk ve stopaj düzenlemeleri.....	56
3.2.E-ticaretin Türkiye Yasaları ve Uygulamaları Açısından Değerlendirmesi.....	58
3.2.1.E-ticaretin ÇVÖA hükümleri açısından değerlendirilmesi.....	58

3.2.2.E-ticaretin iş yeri tanımı açısından değerlendirilmesi.....	60
3.2.3.OECD BEPS eylem planının Türkiye açısından değerlendirilmesi ...	62
3.2.4.Dünyada ve ülkemizde uygulanan dijital hizmet vergisinin değerlendirilmesi.....	64
3.2.5.Çeşitli ülkelerde ve Türkiye’de uygulanan elektronik imza düzenlemelerinin değerlendirilmesi.....	67

BÖLÜM 4: E-TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	70
4.1.Araştırmanın Amacı ve Yöntemi.....	70
4.2.Bulguların Vergilendirme İlkeleri ve Uluslararası Uygulamalar Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....	71
4.3.E-ticaretin Vergilendirilmesinde Türkiye İçin Öneriler	74
KAYNAKÇA	76
TURNITIN RAPORU.....	81
ÖZGEÇMİŞ	87

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
B2B	: İşletmeden İşletmeye E-ticaret
B2C	: İşletmeden Tüketicie E-ticaret
B2G	: İşletmeden Devlete E-ticaret
BEPS	: Matrah Erozyonu ve Kar Kayması
BM	: Birleşmiş Milletler
BTYK	: Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu
C2G	: Tüketiciden Devlete E-ticaret
CFA	: Mali İşler Komitesi-OECD
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirketler
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
DPT	: Kaydırılmış Kazanç Vergisi
ECOM	: E-ticareti Geliştirme Konseyi
EDI	: Elektronik Veri Değişimi
ETBİS	: E-Ticaret Bilgi Sistemi
E-Ticaret	: Elektronik Ticaret
ETİK	: Elektronik Ticaret Kurulu
ETKK	: Türkiye Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu
E-VDO	: Vergi Daireleri Otomasyonu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GTPN	: Küresel Ticaret Noktaları Ağı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IKP	: Bilgi Güvenliği Protokolleri
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVİRA	: Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi

KOBİ	: Küçük ve Orta Boydaki İşletme
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LAN	: Yerel Alan Ağı
MAR	: Katma Değer Vergisi İadesi Makro Analiz Raporu
MOSS	: Mini One Stop Shop
MOTOP	: Motorlu Taşıtlar Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
P2P	: Eşler/Arkadaşlar Arası
SARP	: Sahte Belge Risk Analiz Programı
SNS	: Singapur Network Sistemi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TFDE	: Dijital Ekonomide Görev Gücü-OECD
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TUSİAD	: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
UN-CEFACT	: Birleşmiş Milletler Ticaretin Kolaylaştırılması ve Elektronik İşletmeciliği Merkezi
UNCITRAL	: Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu
UNCTAD	: Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı
UNTPDC	: Birleşmiş Milletler Ticaret Noktaları Geliştirme Merkezi
VEDOP	: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VPN	: Sanal Özel Ağ
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WTO	: Dünya Ticaret Örgütü

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1: İnternet, İnternet ve Ekstranetin Kapsamı.....	17
Tablo 2: Vergilendirme Yetkisinin Sınırları.....	28
Tablo 3: BEPS Eylem Planı.....	39



GRAFİKLER DİZİNİ

Grafik 1: İnternete erişimi olan haneler ve bireylerin İnternet kullanımı, 2011-2021.....	14
Grafik 2: İnternet üzerinden satın alış veya sipariş verme zamanına göre sipariş ya da satın alma oranları, 2011-2021.....	14
Grafik 3: Dünya ve internet nüfusunun 2000-2016 arası artışı.....	15



GİRİŞ

Başlangıcı 1960'larda ABD'de yürütülen araştırmalara uzanan ve yaygınlaşması 20. yüzyılın sonlarında gerçekleşen günümüz bilişim teknolojilerinin bel kemiği olarak da niteleyebileceğimiz internet, esasen ABD'de askeri amaçlarla kullanılmak üzere düşünülmüş bir teknoloji idi. Çalışma yöntemi olarak insanın dolaşım sistemine benzetebileceğimiz şekilde çok çeşitli bağlantı noktalarını takip eden internet, bu noktalardan herhangi birinin hasar görmesi veya kullanılamaz hale gelmesi durumunda, alternatif olarak kanın vücudun yeni oluşturduğu bir damardan ya da genişlettiği eski bir yoldan gidebildiği gibi, bilgiyi çeşitli başka hatlar yoluyla aktarabilmektedir. Zaman geçtikçe çeşitli yeni kullanım alanları keşfedilen bu sistem, sivillerin kullanımına da sunulmuş her türlü bilgi, veri ile haber aktarımları yapılmaya başlanmıştır. Türkiye'ye gelişi ise 1993 yılında gerçekleşmiştir.

Gelişiyle beraber en belirgin kullanım şekliyle bir iletişim, bilgi transferi aracı olarak bilinmektedir. Ancak bu isimlendirme bilgi teknolojilerinin gelişim sürecine paralel olarak günümüzde internetin ticarete sırtladığı rolü ve boyutu tam olarak ifade etmekte yetersizdir. İnterneti artık insanların sadece, yazılı veya sözlü metin, müzik, görüntü ve çeşitli biçimlerdeki başka verileri iletip almasını sağlayan bir araç olarak görmek yetersiz bir tanımlama olacaktır. Dolayısıyla interneti günümüzde sadece "çağdaş iletişim araçlarından biri" olarak ifade etmek yeterli olmayacaktır. Sırtladığı yeni rolleri göz önünde bulundurduğumuzda internet üzerinden iletilebilen ürünler için adeta yeni bir ticaret yolu olarak da görmek daha doğru bir ifade olacaktır.

Bu çerçevede internet, özellikle uluslararası ticaret için mesafe fark etmeksizin anında ulaştırma olanağı sunan yeni bir yol, yani modern bir "İpek Yolu" olarak da tanımlanabilir. Zamanında tarihi İpek yolu nasıl batı ile doğu arasında yeni bir ürün olan ipek ve baharatın ulaştırılmasında yeni bir fırsat sunduysa, internet de günümüzde elektronik ticaret vasıtasıyla her ülke arasında olan coğrafya ve mesafe faktörünü ortadan kaldırarak yeni ürün olan bilginin ve türevleri ürünlerin iletilmesinde sınırsız bağlantılı yollar sunmaktadır. Küreselleşmeyle beraber bütün dünyayı boydan boya saran bir teknoloji olarak internet ve elektronik ticaret, Sanayi Devrimi'nin ardından günümüzde derin etkiler yaratan esas unsurlardandır. 21. yüzyılın yükselen değeri internet, dünyanın neredeyse hemen her yerinde zaman,

coğrafya ve dil farklılıklarını ortadan kaldırarak yeni müşterilerine benzersiz kolaylıklar ve fırsatlar sunmaktadır.

İnternetin artan ve genişleyen bu kullanım alanı günümüzde insanların yaşam tarzlarını da etkilemiş bazı değişimler başlamıştır. Günümüzde insanlar internetin sürekli gelişimiyle paralel şekilde her geçen gün daha fazla oranda işini internet üzerinden yaparak maliyet ve zamandan tasarruf etmektedir. Bu sayede internetin mümkün kıldığı e-ticaret yani elektronik ticaret aralıksız bir şekilde gelişim göstermektedir. E-ticaretin günümüzdeki konumuna gelmesinde internet ön plana çıksa da bunu tek başına gerçekleştirmemiş günümüzdeki kadar yaygın hâlde değilken bu görevi telefon, televizyon, faks ve benzeri araçlarla beraber üstlenmiş ve üstlenmeye de devam etmektedir. Modern manada e-ticaret artık uluslararası ticarete vergilendirme yetkilerinin dayandığı coğrafi sınırları es geçmeye yarayan bir araç ve aynı zamanda çağımızda artık vazgeçilmez hâle gelmiş birçok mal ve hizmetin internetin mümkün kıldığı elektronik ortam üzerinden satışının, dağıtımının ve reklamının yapılmasını sağlayan bir ticaret yoludur.

E-ticaretin getirdiği bu imkânlar, geleneksel hâliyle yüz yüze görüşmeler vasıtasıyla gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin birçoğunun yapılan araştırma geliştirme çalışmaları ve benzeri metotlar ile elektronik ortama taşınmasına neden olmuştur ve olmaya devam etmektedir. Yeni ismiyle e-ticaret olarak anılan bu ticaret şekli sadece ticaretin alışveriş kısmını değiştirmemiştir. İnternet altyapısının getirdiği kolaylıklardan yararlanabilmek amacıyla, hem geleneksel ticaretle uğraşan hem de e-ticaret gerçekleştiren şirketlerin ve resmi kurumların depolama, arşiv ve kayıt için kullandıkları sistemlerin de değişmesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu değişim neticesinde ortaya elektronik muhasebe, elektronik faturalama ve elektronik arşivleme gibi yeni kavramlar ortaya çıkmış ve çıkmaya devam etmektedir. Yapılan bütün bu çalışmalar neticesinde boşa çıkan vergilendirme kanunlarının nasıl tekrar işlerlik kazanacağı konusu ise modern çağın bize getirdiği bu fırsatların bir maliyeti olarak, günümüzde uluslararası örgütler, devletler ve iş dünyası tarafından ciddi bir biçimde tartışılmakta ve soruna yönelik çözüm önerileri aranmaktadır.

E-ticaretin vergilendirilmesinde çözülmesi gereken en büyük problemlerden biri vergi denetiminin etkin şekilde nasıl gerçekleştirileceğidir. Elektronik olarak yapılan satışların ve teslim edilen ürünlerin takibi çok zordur. Buradaki mal ve hizmetleri fiziksel mal ve hizmetler ile dijital mal ve hizmetler şeklinde ayırabiliriz.

Fiziksel mal ve hizmetlerin şunda vergilendirilmesinde ve denetiminde fazla sorun yaşanmamaktadır. Bu mal ve hizmetlerin siparişı elektronik ortamda yapılsa dahi, teslimatı geleneksel yollarla gerçekleştirildiğinden bu mal ve hizmetlerin takibi yapılabilir. Fakat dijital mal ve hizmetlerde durum farklıdır bunun nedeni ise bu mal ve hizmetlerin elektronik ortamda sipariş edilip, teslimatının da elektronik ortamda gerçekleştirilmesinden, takibinin oldukça güç hale gelmesi ve getirilebilmesidir.

Bu ise bahsi geçen ürünlerin kayıt dışı ekonomiye girmesine neden olmakta ve vergi kayıplarına sebebiyet vermektedir. Buradaki olay müfredatta karşılığı olmayan yeni bir alan olmasının istismar edilmesi yoluyla, çeşitli kamu ihtiyaçlarının karşılanması için yapılan harcamaların finansmanında esas kaynak olan verginin toplanmasının tehlikeye sokulmasıdır. Buna devletlerin günümüz toplumlarında yüklenmiş olduğu geniş ve kapsamlı yükümlülükleriyle beraber giderek artan harcama kalemlerini eklediğimizde kayıt dışılık unsuru zaten yüksek olan ülkemizin bu boşluğu mümkün olan en kısa sürede fazla büyümeden kapatması gerektiği sonucuna varabiliriz.

Genel bir ifadeyle devletlerin günümüzdeki vergilendirme sınırlarının ve kendi içindeki vergi kanunlarının sağlıklı bir şekilde işleyişinin önünde risk teşkil eden esas unsurların büyük ölçüde internetin ve benzeri iletişim olanaklarının getirdiği küreselleşme ve yukarıda detaylıca bahsettiğimiz internetin altın çocuğu E-ticaret ve benzeri uygulamaların oluşturduğu fırsatlardan kaynaklanan imkânların vergiden kaçma ve kaçınma amacıyla kullanılması dolayısıyla ortaya çıktığını ifade edebiliriz. Bir başka ifade ile internet öncesi işleyişe göre oluşturulmuş klasik vergi sistemleri değişen dünya düzenine kendini adapte etmeye çalışırken, günümüzdeki olanaklarla hareket kabiliyeti ve esnekliği artan sermaye ve servetleri ile gelir yaratanların, internetin getirmiş olduğu küreselleşme ve özellikle E-ticaret gibi imkânlarla vergi sistemlerinin zaaflarını, yetersizliklerini ya da ülkelerin zararlı vergi rekabeti kapsamında bu konuda kasten yarattıkları alanları kullanarak çoğunluğun katlandığı vergi mükellefiyetine katlanmaksızın servetlerini katlayarak artırdıklarının anlaşılmasıdır.

Ülkelerin vergilendirme sınırlarının ve egemenliğinin sağlamlaştırılması açısından bakıldığında ise bu durum bir yandan, devletin esas finansman aracı olan verginin adaletli ve dengeli toplanabilmesi açısından söz konusu vergi matrahının

korunması zorunluluğuna karşın, öte yandan ölkelerin kalkınma ve yatırım gerekliliklerinin de gözetilebilmesi için vergi rekabetinin de korunmasının göz önünde bulundurulmasıdır.

Ticarette ve dolayısıyla vergilendirmede yaşanan bu dönüşüm kaçınılmaz olarak günümüz vergi idarelerinin mevcut yapısında ve vergilendirme esnasında kullandığı araçlarda yeniliği bir zorunluluk haline getirmektedir. Devletlerin vergi sistemlerinin E-ticaretin getirdiği yeni ticaret düzenini kapsayacak şekilde yeniden tasarlanması hem devletlerin kendi vergi gelirlerini koruması için hem de bu gelirlerin harcanması sırasında elde edilen ortak faydanın korunması açısından oldukça önemli bir zorunluluktur. Lâkin bu zorunluluğun ölkelerin sadece kendi başına yaptıkları çalışmalarla gerçekleştirilemeyeceği de açıktır. Yeni ticaret yolumuzun yani E-ticaretin vergi ilişkilerine kazandırdığı yeni çok boyutlu uluslararası ilişkiler vergi idarelerinin her birinin tek başlarına mücadelede başarı şansını ortadan kaldırırken bu alanda aslında çok da yabancı olmadiğımız daha yoğun bir uluslararası işbirliğine ve evrensel standartlara dayanan mücadele araçlarının geliştirilmesi konusunu gündeme getirmektedir.

Bu amaç doğrultusunda, G20 ölkelerinin çağrısı üzerine Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından oluşturulan BEPS Eylem Planı ölkelerin e-ticaret karşısında kaybolan vergi sınırlarının korunması ve özellikle çok uluslu şirketlerin vergi kaçırmak üzere gerçekleştirdiği kazanç aktarımının engellenmesi açısından uluslararası alanda atılmış bir adım olarak makul bir uygulama birliği ile standart getirme yolunda önemli bir gelişme sağlarken, yeni uygulamanın işlerlik kazanabilmesinin ön koşulu ise eşzamanlı ve senkronize uygulamadır. Bu doğrultuda, klasik vergi sistemlerinin teknolojiyle beraber en temel sorunu haline gelen kararlaştırılan verginin, müfredattaki boşluk sayesinde vergiden kaçınma davranışına yöneltmesi sorununa yönelik e-ticareti kapsayacak şekilde müfredatın güncellenmesi ve mücadele araçlarının geliştirilmesi ile işlevsel olarak kullanılabilmesi için uluslararası ve ulusal düzeyde önemli adımlar atılmaktadır.

Lakin e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda OECD bünyesinde yürütölen bahsi geöen öalışmalarda e-ticaretin nasıl vergilendirilmesi gerektiği konusunda henüz ortak bir kabule ulaşılamamış ve oturtulması gereken asgari standartlara karar verilememiştir. Sonuç olarak, bu sorunun öözümü şuan için bugüne kadarki öalışmalarda ölkelere önerilen tavsiye niteliğindeki öeşitli yöntemler üzerinden

seçecekleri stratejiye göre oluşturulacaktır. Dolayısıyla, e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik başarılı mlere ulaşılabilmesi her bir ülkenin kendi izleyeceği politikaya ve oluşturacağı hukuki ve teknik altyapıya sıkı sıkıya bağlıdır. Oldukça fazla değişkenle beraber hassas sınırlara dayanan bu alanda geliştirilecek olan vergilendirme politikasının tercihi ve kurulacak sistemin, sağlıklı ve adaletli şekilde işlemesi gerektiğinden me giderken iyi bir hukuki ve teknik analiz yapılması kritik öneme haizdir.

Bu çalışmada, e-ticaretin vergilendirilmesi için gereken müfredat güncellemelerinin neler olabileceğine dair inceleme yaparken mevcut uluslararası ve ulusal mevzuatla beraber bugüne kadar bu konuyla ilgili olarak yapılmış ulusal ve uluslararası çalışmalar detaylıca taranarak genel eksiklikleri ve vergilendirme olanakları ile beraber vergilendirme sınırları üzerinde durulacaktır.

Bu amaç doğrultusunda aşağıdaki araştırma sorularına yanıt aranacaktır.

- 1)E-ticaretin tanımı, kapsamı, araçları ve türleri nelerdir?
- 2)E-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan temel sorunlar ve dikkat edilmesi gereken unsurlar nelerdir?
- 3)E-ticaretin vergilendirilmesine yönelik ülkelerin gerçekleştirdiği ulusal ve uluslararası boyutta yapılan çalışmalar ile uygulamalar nelerdir ve ne halledir?
- 4)E-ticarete yönelik gerçekleştirilen çalışmalar ile uygulamalar Türkiye’de nelerdir ve ne durumdadır?

Yabancı ve yerli literatürde e-ticaretle ilgili yapılan benzer çalışmalar ve incelemeler mevcuttur. Lakin E-ticaretin dünyanın her tarafı için yeni bir unsur olması dolayısıyla mevzuat bakımından neredeyse herkes hazırlıksız yakalanmış durumdadır. Bu yeni dalgayı yakalamak açısından çeşitli ülke grupları özellikle gelişmiş ülkeler 20.yy sonlarında çeşitli çalışmalar ve toplanmalar gerçekleştirmiş olsalar da henüz bu yeniliği tam manasıyla kapsayan ve sorunları herkes açısından çözen bir duruma gelebilmiş değillerdir. E-ticaretin de eşzamanlı olarak hızla gelişmeye devam etmesiyle beraber belirli problemler çözülmüş olsa dahi yeni açıklar ortaya çıkmaya devam etmektedir. Bu durum ise bu konuyla ilgili olarak yapılan ve yapılacak olan çözüm odaklı her türlü araştırma ve çalışmayı bu problemin çözümüne katkı sağlar bir hale getirmektedir.

Dolayısıyla araştırmada derleme yoluyla bugüne kadar yapılmış olan literatürdeki araştırmalar ve çalışmalar incelenmiş öncelikli olarak ölkemiz açısından çözümler içerdii düşünölen konular üzerine biraz daha odaklanılmıştır ancak çalışmada ölkemizde olduğu kadar dünyada da genel hatları itibariyle e-ticaretin vergilendirilmesi uygulamalarının nasıl gerçekleştirildiği ve hangi çözümler yollarının kullanıldığı değerlendirilmiş ve yorumlanmıştır. Böylelikle küresel boyutta vergilendirmeye yönelik sıkıntı arz eden bu durumun çözümlerine katkı sağlanacağı düşünölmektedir.



BÖLÜM 1: E-TİCARET KAPSAM ve ARAÇLAR

1.1.Elektronik Ticaret Tanımı

İnternetin kökeni önceden de belirttiğimiz üzere 1960'lı yıllara kadar uzansa da, e-ticaretin tam manasıyla internet ağları üzerinden gerçekleştirilebilmesi 1997 yıllarında başlamıştır. Konuyla ilgilenen birçok uzman da internetin esas gelişim ve büyüme seyrinin e-ticaret faaliyetlerinin internet üzerinden gerçekleştirilmeye başlanmasıyla paralel çizgide gerçekleştiğini vurgulamaktadır. Bu çerçevede internet ve e-ticaretin birbirini etkileyerek uzun süreli bir gelişim gösterdiklerini söyleyebiliriz.

Bilişim teknolojileri ve e-ticaretin bahsi geçen bu istikrarlı gelişimi sonucunda, günümüzde coğrafi sınırlar büyük ölçüde saydamlaşırken, üreticiler ve tüketicilerin ticaretin gerçekleşmesi için kullandıkları pazarlar yeni bir şekle bürünmüş ve bu yeni şekli benimseyen ya da benimseyebilecek üreticiler için e-ticaret neredeyse tüm dünyanın pazarlarına erişimi elektronik sistemler vasıtasıyla sunmuştur (Gökbunar ve Utkuseven, 2002).

Mevcut literatüre geldiğimizde ise e-ticarete ait belirli tek bir tanım bulunmamaktadır. Bunun altındaki sebep ise e-ticaretin araçlarının ve kapsamının ne olduğuna dair kesin bir sınırın yeni pazar şeklinin dinamik gelişiminden dolayı henüz belirlenememiş olmasıdır. E-ticaret kavramının ulusal ve uluslararası hukuk açısından henüz net biçimde tanımlanamamış olması, konunun etkin bir biçimde kavranabilmesini, sınırlarının çizilmesini ve dolayısıyla e-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili politikalar üretilmesini zorlaştırmaktadır.

En sade ifadeyle e-ticaret, mal ve hizmetlerle alakalı işe yönelik tüm yükümlülüğün elektronik sistemler üzerinden web tabanlı ortamda gerçekleştirilmesidir. E-ticaretin tanımına dair çeşitli ifadelere günümüzdeki ulusal ve uluslararası kuruluşlar nezdinde ve devletlerin yasal düzenlemelerinde yer verildiği görülmektedir. Bu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan bazı e-ticaret tanımları aşağıdaki gibidir:

Ülkemizde e-ticaret, 5 Kasım 2014 tarih ve 29166 sayılı Resmi Gazeteyle uygulamaya giren 6563 sayılı e-ticaretin düzenlenmesi hakkında kanunda kararlaştırıldığı üzere “fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrimiçi iktisadi ve ticari her türlü faaliyet” olarak tanımlanmıştır.

Avrupa Birliğinin perspektifinden ise e-ticaret “mal ve hizmetlerin internet üzerinden satılması” olarak tanımlanmış.

Ekonomik işbirliği ve Kalkınma teşkilatı (OECD)’ye baktığımızda ise e-ticareti “internet üzerinden yapılan ticari işlemler” şeklinde tanımlamış ve ayrıca “işletmeler arası (B2B) ve işletmelerle son kullanıcı arasında (B2C) olan ticari işlemler” şeklinde ayırarak sınıflandırmıştır.

Uluslararası bir kuruluş olan Dnya Ticaret Örgütü (WTO) tarafından ise e-ticaret řu şekilde tanımlanmıştır: “Mal ve hizmetlerin sunum, reklam, sipariş, satış ve pazarlama faaliyetlerinin telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır” (Pehlivanlı, 2018:4)

Birleşmiş Milletler Ticaretin Kolaylaştırılması ve Elektronik İşletmeciliği Merkezince (UN-CEFACT) yapılan bir diğer tanımlama ise, “iş, yönetim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılanmış ve yapılanmamış 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 paylaşılması” dır. Bu tanımlamaya göre elektronik ticaret kısaca, elektronik ortamda ticari iş, işlem ve fiillerde bulunmaktır (Canpolat, 2001: 14).

Türkiye Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK) ise e-ticareti, “bireylerin ve kurumların, internet veya intranet ortamlarında yazı, ses, görüntü şeklindeki sayısal verilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması hususunda bir değer yaratmayı amaçlayan ticari nitelikteki işlemlerin tümü” şeklinde tanımlamıştır.

E-ticaretin sosyal, vergisel, hukuksal boyutlarını ve etkilerini kapsamlı bir şekilde inceleyebilmek ve sınırlarının belirlenip vergilendirilmesine yönelik çözümler üretilebilmesi aćısından, e-ticaretin tanımı üzerinde toplu bir uzlaş sağlamak, hayati öneme sahiptir. Dinamik gelişimi gereği her gün bir yenisı eklenen ve değişen hizmetlerin olduğu ve ilgili sistemlerin sürekli olarak gelişim gösterdiği aynı zamanda farklılaştığı elektronik ortamda, tanımların da değişiklik göstermesi doğaldır. E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda yapılacak çalışmalarda, uluslararası düzeyde kabul görmüş bir tanımın kullanılması, bilgi toplama, denetleme ve saydamlaşan sınırların dijital ortam içinde de olsa tekrar çizilebilmesi aćısından büyük kolaylık ve uyum sağlayacaktır. Böyle bir tanımın geliştirilmesi ve

uluslararası camiada herkesçe kabul görmesi için devletler, uluslararası kuruluşlar, iş çevreleri ve akademik çevreler ortak gayret içine girmelidir. Bu aşamada bazı ülkelerin farklı beklentileri ve taleplerinin de olabileceği göz önüne alınarak, vergilemeye unsur teşkil eden temel özellikleri öne çıkaran, aynı zamanda da bu taleplere yönelik esneklik sağlayabilecek bir tanımın faydalı olacağı fikrindeyim (Sezer, 2006).

E-ticaretin vergilendirilmesinin nasıl gerçekleştirileceği, denetlenmesinin nasıl yapılacağı ve hukuksal yönlerinin doğru ve isabetli şekilde nasıl düzenleneceğine yönelik değerlendirmeler yapabilmek için e-ticaretin tanımının ve kapsamının açıklığa kavuşturulması gereklidir.

1.2.Elektronik Ticaret Kapsamı

Yukarıda bahsettiğimiz tanımlardan da anlaşılabilirce üzere e-ticaret, ekonomik faaliyetlerin elektronik iletişim araçları ve web üzerinden gerçekleştirilmesi yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Lakin e-ticaret, esasında iki tür faaliyeti kapsar. Bunlardan ilki dolaylı e-ticarettir. Dolaylı e- ticaret, gerçek malların elektronik ortam yoluyla siparişi ve ardından bu malların posta ya da kargo hizmetleri veya çeşitli ticari taşıyıcılar vasıtasıyla geleneksel yollar kullanılarak fiziksel olarak ulaştırılmasıdır.

İkincisi ise doğrudan e-ticarettir. Doğrudan e-ticaret; çeşitli bilgisayar yazılımları ile oyun, film gibi eğlence içeriklerinin veya küresel ölçekte sunulan bilgi ve altyapı hizmetleri gibi fiziksel varlığı olmayan malların ve hizmetlerin çevrimiçi siparişi, ödemesi ve teslimidir. Hem dolaylı, hem de doğrudan e-ticaret daha önce de belirttiğimiz üzere yeni fırsatlar sunmaktadır. Çoğunlukla her ikisinin üretim ve dağıtımı aynı firma tarafından üstlenilmektedir. Örneğin çevrimiçi (internet üzerinden) bilgisayar yazılımı satan bir firma, aynı ürünü rafta paket içinde de satmaktadır (Sezer, 2006).

Elektronik ticaret gerçekleştiği ortamın niteliğine göre ya EDI ve intranet gibi kapalı ağlar aracılığıyla ya internet gibi herkese açık ağlar ile ya da ekstranet ile belirli sayıdaki kullanıcılara açık olarak yapılmaktadır. Buradan yola çıkarak e-ticareti internet gibi açık ağlar aracılığıyla yapılması ya da işletme içi kapalı sistemler üzerinden yapılmasına göre de sınıflandırabiliriz. Kapalı sistem örneklerinden bazıları kullanılmaya 1970'lerin başında başlamış firmalar arasında

veri aktarımında kullanılan (EDI) ve otomatik para makinaları (ATM) yani kartların kullanımınıdır. Sadece kayıtlı kullanıcıların şifreli erişimine izin vermesi nedeniyle çok güvenli olan EDI sistemi, kendine has bir iletişim altyapısı ve standartlaştırılmış biçimde veri aktarımı ile gerekli bazı bağlantı ve donanım maliyetlerinin kullanıma ilk sunulduğu dönemde çok yüksek olması sebebiyle internet kadar yaygınlaşmamıştır. Dolayısıyla hem daha az maliyetli olması hem de daha çok kişiye ulaşma arzusundan ötürü günümüzde e-ticaret ağırlıklı olarak açık ağlar vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir (Pehlivanlı, 2018).

Yukarıdaki açıklamaları da göz önünde bulundurup e-ticareti tekrar tanımladığımızda, e-ticaret; kişiler ve kurumlarının kendileriyle ya da kendi bünyelerindeki iş, yönetim, üretim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için açık ve kapalı ağlar üzerinden elektronik araçların vasıtasıyla metin, ses ve görüntü tabanlı verilerin elektronik ortamda iletilmesi ile saklanması temeline dayanan ticari işlemler olarak tanımlamak yeterli olmayacaktır.

İlave olarak çeşitli boyut ve niteliklerde birey ve makine işbirliğiyle gerçekleştirilen dolaylı ve yarı otomatik işlemlerin de e-ticaret olarak değerlendirilmesi, elektronik dağıtım sistemleri ile olduğu kadar, geleneksel fiziki dağıtım sistemlerini de kapsayarak, altyapısı itibarıyla telefon ve benzeri mobil sistemler, faks ve televizyon ile yapılan alışverişleri de bilgisayarlar gibi e-ticaretin önemli bir unsuru haline getirmektedir (Sezer, 2006).

1.3.Elektronik Ticaret Araçları

E-ticaretin yapısı gereği zaman ve coğrafya faktörü ortadan kalktığı için gerçekleşen doğrudan faaliyetlerde fiziksel pazarın ulaşabileceği miktardan çok daha fazla insana çok daha kısa sürede ulaşılabilirdiğinden bilgisayar yazılımları, film ve oyun gibi ürünler fiili sistemde gerçekleşmesi mümkün olmayan bir sıklıkta ve süratte çevrimiçi (web üzerinden) olarak iletilerek, işlemler klasik ticaret usullerine göre daha kısa bir sürede ve daha az lojistikle tamamlanabilmekte ve sonuç itibarıyla görece daha düşük maliyetle gerçekleşmektedir.

E-ticaret kavramı günümüzde çoğunlukla internet ve diğer ağlar üzerinden yapılan ticaret olarak algılanmakta ve değerlendirmeler bu araçlar üzerinde yoğunlaşmaktadır ancak yukarıdaki tanımlar incelendiğinde e-ticaretin araçlarının

neler olduğuna dair bahsi geçen farklı kişi ve kuruluşlarca yapılmış tanımlamaların kapsamına giren toplamda sekiz ayrı araç olduğunu ifade edebiliriz.

Bunlar ise: Telefon ve benzeri mobil sistemler, faks, televizyon, internet, intranet, extranet, EDI (Electronic Data Interchange) ve Elektronik ödeme ve para transfer sistemleridir. Bu araçlar literatürde genellikle kendi içinde klasik ve modern araçlar olarak ikiye ayrılmaktadır ama günümüzdeki gelişmeler bu ayrımı da ortadan kaldırmış bu araçların birçoğu kendi ana fonksiyonun dışında diğer sistemlerin özelliklerini de kendi içinde barındırır hale gelmiştir. Dolayısıyla biz burada hepsini herhangi bir ayrıma tabi tutmaksızın toplu bir biçimde ele alacağız:

1.3.1.Telefon ve benzeri mobil sistemler

E-ticaretin bilinen en eski ve önemli araçlarından olan ağ iletişimiyle çalışan telefonun en belirgin avantajı günümüzde neredeyse herkes tarafından kullanılır olmasıdır. Günümüzdeki telefonların çok sayıda özelliği ve interneti de içinde barındırması, e-ticaret ile alakalı işlemlerde telefonu en yaygın kullanılan araçlardan biri haline getirmiştir. E-ticaretle ilgili hizmetlerin önemli bir kısmında telefon kullanılmakta ve fatura bedeli telefon faturasıyla ödenebilmektedir aynı zamanda telefonla ürün siparişi verilebilmekte ve bunu teyit etmekte kullanılmaktadır. Örneğin siparişin telefonla verilip ödemenin kredi kartıyla yapılması günümüzde birçok ticari işletmenin kullandığı bir yöntemdir.

Modern telefonlar aynı zamanda ilk olarak bilgisayar ile başlamış olan görüntülü konferans yani birden çok kişi ile aynı zamanda görüşme olanağı da sağlamakta ve bu tarz uygulamalar günümüzde işletmelerin kurmuş olduğu çağrı merkezleri gibi yerlerde de kullanılarak e-ticarete katkı sağlamaktadır. Bu tarz görüşmeler normal telefon görüşmeleri gibi ücret bakımından ülkeden ülkeye farklılık gösterse genellikle gelişmiş ülkelerde daha ucuzdur. Çünkü bu tarz teknolojilerin ve gelişimlerin çıkış noktaları bu tarz ülkelerdir. En pahalı görüşmeler uluslararası olanlardır. Ancak geçen zaman içindeki sürekli gelişimden dolayı bu tarz uygulamalar genel olarak ucuzlamaktadır. Bu sayede artık interneti de içinde barındıran cep telefonları e-ticaretin vazgeçilmez araçlarından biridir. Yakın zamanda gerçekleşen ve hala kısmen içinde olduğumuz küresel karantina bunu bize açıkça göstermektedir.

1.3.2.Faks

İlk çıktığı dönemlerde geleneksel mektup hizmetlerine göre çok hızlı bir iletişim olanağı sunarak bu geleneksel hizmetlerin yerini alan faks, sürekli olarak gelişen teknolojinin günümüzdeki yeni çıkan örnekleri dolayısıyla bu sefer kendisi yüksek maliyet ve düşük görüntü kalitesi dolayısıyla çağ dışı kalarak yerini internetin yaygınlaşmasıyla beraber e-posta ve benzeri uygulamalara bırakmıştır. Lakin bunlara rağmen tamamen yok olmamış ve bazı şirketler ve kişiler tarafından el altında bulundurulmaya devam etmektedir (Drozhzhin, 2018).

1.3.3.Televizyon

İlk çıktığı dönemlerde sadece tek yönlü bir iletişim aracı niteliğinde olan televizyonlar görsel ve işitsel iletişim yoluyla en önemli pazarlama faaliyeti olan reklamların günümüze gelinceye kadar en başarılı aktarma yollarından biri olmuştur. İlk zamanlarında pazarlama faaliyetinin yanında reklam içindeki telefon numaraları vasıtasıyla yani tek yönlü olarak e-ticaretin gerçekleşmesi için telefona ihtiyaç duyarken günümüzde yeni nesil akıllı televizyonların internet barındırması ve bazılarına ek cihazlar takarak bu özelliğin kullanılabilir hale getirilebilmesi sayesinde bu gereklilikten kurtularak çok yönlü işlem yapma kapasitesine de kavuşmuştur. Günümüzde artık neredeyse her evde mevcut durumda olan televizyon güncel haliyle e-ticaret için fazlasıyla yeterli ve katkı sağlar hale gelmiştir.

1.3.4.İnternet

Dünyada son yıllardaki en önemli buluşlardan olan internet “dünyanın dört bir yanındaki veri tabanlarını ve bilgisayarları birbirine bağlayan bilgisayar ağıdır”. Her gün gelişip değişen internetin kelime anlamı “inter” (arasında, birbiriyle) ile “net” (ağ) kelimelerinin birleşmesinden oluşan ağlar arasındır.

Günümüzde artık hiç şüphesiz e-ticaretin en temel aracı olan internet, telefonun 75, televizyonun 13 yılda ulaştığı 50 milyon kişiye yalnızca 3 yıl içerisinde ulaşmış dünya çapında yayın yapma imkânına sahip olan bir yayın organı, kültürler arası bilgi alışverişi için elverişli bir araç ve coğrafi konumdan tamamen bağımsız olarak ticaret yapma olanağı sunan yeni ve oldukça girift bir İpek Yolu. Bu denli büyük bir kitleye ulaşmayı sağlaması da vergilendirme yetkileri sınırlarının ortadan

kalkması denildiğinde artık akla ilk olarak internetin gelmesinin temel sebebidir (Ferah, 2016).

ABD Yüksek Mahkemesi internetle ilgili olarak verdiği bir kararında aşağıdaki ifadeyi kullanmıştır; “İnternet, birbirleri ile bağı bulunan bilgisayarlardan oluşan uluslararası ağıdır. İnternet, bireylerin dünya çapında haberleşmesi için tamamen yeni ve benzeri olmayan bir ortamdır.” Yani bu ifade bize aslında İnternetin sahipsiz bir yapı olduğunu; onu kimsenin işletmediğini, doğrudan idare eden birilerinin bulunmadığını ve merkezi bir otorite tarafından denetlenmediğini ifade etmektedir (Canpolat, 2001).

İnterneti tamamıyla ele aldığımızda görülecektir ki, alt yapısı itibari ile denetime müsait değildir. Bunun altında yatan neden ise geliştirilirken kontrol ve denetime olanak vermeyecek bir şekilde planlanmış ve bugüne kadar geliştirilmiş olmasıdır. İnternet ifade özgürlüğünün hayat bulduğu bir yerdir. Bundan ötürü ifade özgürlüğünün yeşerdiği ve iletişim özgürlüğünün bundan faydalandığı bir yer olarak internet sıkı denetim olanağı sunacak hukuki sınırlamaların kolaylıkla kabul görebileceği ve benimsenebileceği bir yer değildir. Bunun bir sonucu olarak interneti kapsamına alan ceza ve ticaret hukukunda kabul görmesi mümkün hukuk uygulaması özgürlüklere karşı oldukça hoşgörülü ve en düşük düzeyde müdahaleci bir nitelik taşımak zorunda kalacaktır. (Canpolat, 2001).

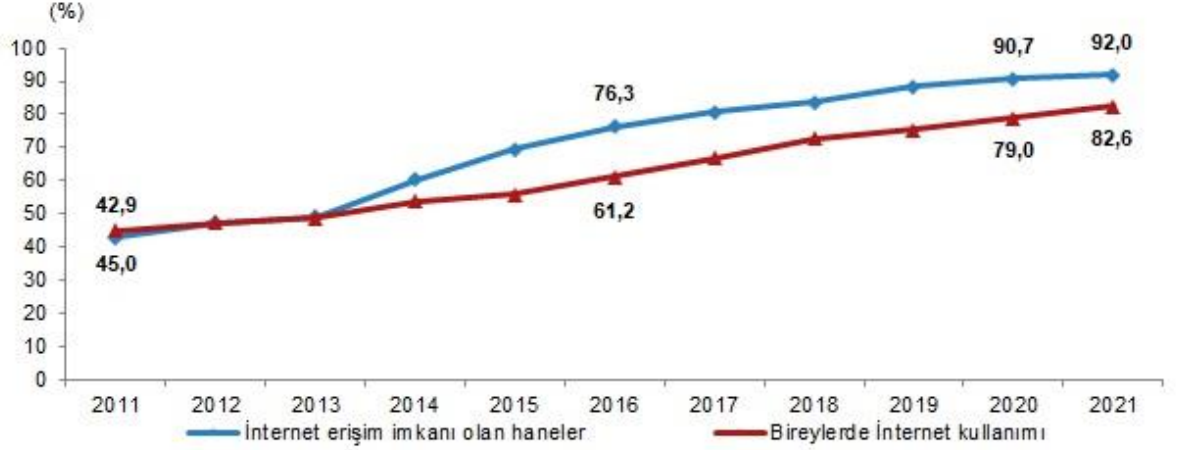
Öte yandan, internetteki mevcut teknik standartların belirsizliği ve değişkenliği, işlemlerin yasal düzensizliği, bilginin güvenlik ve gizliliği, internet faaliyetlerinde düzenleme yetersizliği ile devletin belirsiz yeri, vergilendirmenin nasıl gerçekleştirileceği, internet işlemlerinin usul hukuku açısından durumu, tüketicinin korunması, internetin önündeki temel sorunlardan bazılarıdır. (Canpolat, 2001).

Bu potansiyel sorunların Türkiye’yi hangi ölçüde ilgilendirdiğini anlamamız için TUIK tarafından gerçekleştirilen bilişim teknolojileri kullanım araştırması sonuçlarına hızlı bir göz atmamız yeterli olacaktır. Araştırmada 2021 yılında hanelerin %92,0’sinin evden İnternete erişim olanağına sahip olduğu gözlemlenmiştir. Bu oran 5 yıl önce %76,3 idi.

İnternet kullanım oranı ise 2021 yılında 16-74 yaş grubundaki bireylerde %82,6 olmuş. Bu oran, 5 yıl önce %61,2’idi.

İnternet üzerinden özel kullanım amacıyla mal veya hizmet siparişi veren ya da satın alan yani e-ticareti kullanan 16-74 yaş grubundaki bireylerin oranı ise 2021 yılında %44,3 olarak gözlenirken 5 yıl önce %20,9' idi.

Kaynak: TÜİK, 2021



Grafik 1: İnternete erişimi olan olan haneler ve bireylerin İnternet kullanımı, 2011-2021

2011-2021 yılları arasında Türkiye’de evden internete erişim oranlarının verildiği grafikte her yıl hem internet erişimi olan hane sayısı artmış, hem de 16-74 yaş grubu aralığındaki bireylerin bilgisayar kullanımıyla beraber internet kullanımı artmıştır. Bu artışlarda internet ağlarının genişlemesi ve popülerliğinin artmasıyla beraber internet aboneliğinin yıllar itibariyle maliyetlerinin daha uygun hale gelmesi de etkili olmuştur.

Kaynak: TÜİK, 2021



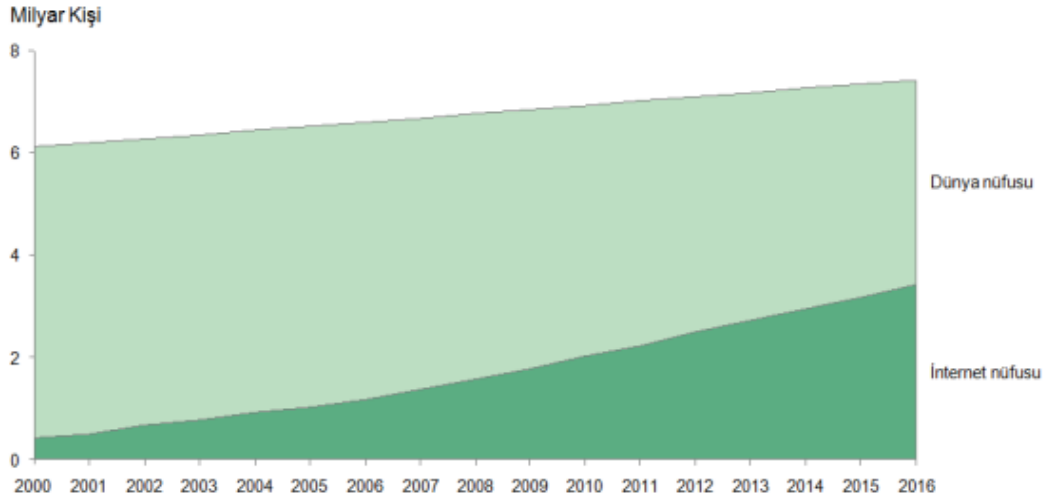
Grafik 2: İnternet üzerinden satın alış veya sipariş verme zamanına göre sipariş ya da satın alma oranları, 2011-2021

2021 yılında gerçekleşen bu satışların kategorik olarak büyük çoğunluğunu yaklaşık %70'lik bir oran ile giyim, ayakkabı ve aksesuar oluşturdu. Bunu ise yaklaşık %30'luk bir oran ile en çok satın alınan veya abone olunan dijital içerik olarak filmler ve dizilere yönelik izleme hizmeti takip etti.

İnternetin ayrıca dünyadaki gelişimine baktığımızda ise göz ardı edilmesi mümkün olmayan bir alan olduğunun farkına varmak çok zor olmayacaktır. 2016 yılında 7.4 milyar olan dünya nüfusunun istatistiklere göre yaklaşık %47'si, yani rakamla 3.4 milyar insan internet kullanıcısı durumundadır. 2000 yılından beri dünya nüfusu sene başına ortalama %1,1 artış kaydederken, internet nüfusu olarak değerlendirdiğimiz toplam kullanıcı sayısı, her yıl ortalama %13,2 artış kaydetmiştir.

İnternetin bu hızlı artışı bugüne kadar aksamadan devam etmiş. Bugün yani 2021 itibarıyla ise dünya nüfusunun yarısından fazlası oransal olarak %59,5'i yani yaklaşık 4.66 milyar insan internet kullanıcısı haline gelmiş durumdadır. Mevcut parametreler internetin nüfusunun önümüzdeki dönemlerde de hızla artmaya devam edeceğini göstermektedir.

Kaynak: TUSİAD, 2017



Grafik 3: Dünya ve internet nüfusunun 2000-2016 arası artışı

1.3.5.İntranet (Şirket içi ağ)

İnternetin farklı bir çeşidi olan ve “Intra Network” ifadesinin kısaltması olan intranet, genellikle dışarıdan gelen erişimleri yok sayarak bir organizasyon içinde bilgi, iş birliği araçları, işletim sistemleri ve diğer bilgi işlem hizmetlerini paylaşmak için kullanılan bir bilgisayar ağı sistemidir. İtranet uygulamaları, internet altyapısı

sayesinde mümkün olmuş olup, veri erişimi ile trafiğini hızlandırmanın yanında uygulamanın kullanıldığı şirket ya da devlet dairesi içerisindeki sürekli bilgi akışı üzerinde denetim yapılmasına da imkân sağlamaktadır. İntranet, daha basit bir ifadeyle internetin şirkete ya da kişiye ait bir çeşididir. Web altyapısıyla oluşturduğunuz intranete sadece giriş izni verdikleriniz tarafından, sahip oldukları “kullanıcı adı” ve “şifre” vasıtasıyla giriş yapılabilirken, internette açmış olduğunuz sitelere ise herkes herhangi bir yerden kolaylıkla erişebilecektir. İnternet "genel" bir ağıdır. Bunun aksine, intranete yalnızca kimliği doğrulanmış oturum açma bilgilerine sahip olanlar ve gerekli yerel alan ağı (LAN) veya sanal özel ağ (VPN)'a bağlı olanlar erişebilir (Berqnet, 2021).

İntranet ayrıca dağıtık bilişim stratejilerini destekler yapıdadır. İntranet altyapısı üzerinde kuruluşun bütün faaliyetleriyle ilgili modüller çalıştırılır ve uygun bir modelleme yapılırsa kuruluş içindeki her şeyin bütünleşik biçimde çalıştığı sistemde kendini denetleme mekanizmaları oluşturulabilir. Küresel erişim, hızlı iletişim olanakları ve düşük maliyet unsurlarının bir arada olması intraneti güçlü kılmıştır. Türkiye'deki en büyük intranet ağı ise "Polnet" ile Emniyet Genel Müdürlüğü'ne aittir (Wikipedia, 2021).

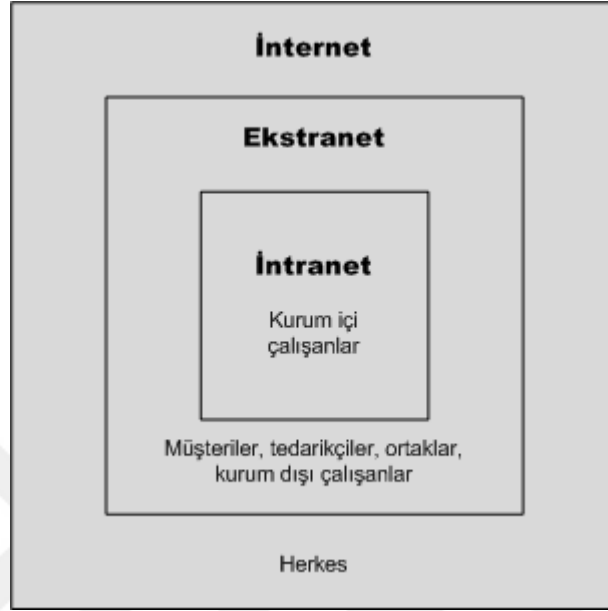
1.3.6.Ekstranet (Şirketler arası ağ)

Ekstranet, yapısı itibariyle işletmede kullanılan internet ile intranet sistemleri arasında bir köprü görevi görmekte, işletme içi veya ortak işletmeler arası yani kurum dışından iletişimde internet yapısının kullanılmasını mümkün kılmaktadır. Bunu da sanal duvarlarla internet kullanıcılarından ayrılarak gerçekleştirir. Bu sanal duvarlar ortaklara şirket intranetinin belirli bölümlerine, kurum dışından ve internet üzerinden erişim olanağı sağlamaktadır.

Yani ekstranet, herhangi bir işletmenin kendi müşterileri, tedarikçileri ya da ortak amaçlar paylaştığı diğer işletmelerle bağlantı kurmasını sağlayan; bunu gerçekleştirirken de interneti kullanan yeni işbirliği olanakları ve fırsatlar sunan açık bir ağ olarak tanımlanabilir. Bir başka ifadeyle ekstranet, intranetin firmaların iş ortaklarını da kapsayacak biçimde genişletilmiş halidir. Ekstranet kullanılarak hem şirketlerin bilgi sistemleri kontrol altında tutulabilir, hem de sanal ortamın sunduğu olanakları kullanmak için karşılaşılan fırsatlar değerlendirilebilir. Bilhassa merkezi olmayan şirketlerin bünyesinde farklı amaçlar için hazırlanan intranet sitelerine

tüketici ilişkilerinin de ilave edilmesi, bir anlamda ekstranet sistemlerine geçiş demektir. Ekstranetler özellikle e-ticaret, uygulamaları için kullanılmaktadır (Wikipedia, 2021).

Tablo 1: İnternet, İntranet ve Ekstranetin Kapsamı



Kaynak: Wikipedia, 2021

1.3.7.EDI (Elektronik veri değişimi)

Elektronik veri değişimi anlamına gelen EDI, alışveriş yapan iki şirket arasındaki bilgisayar ağlarını kullanarak, satın alma siparişleri ya da faturalar gibi kâğıt tabanlı belgelerin standartlaştırılmış biçimde değişimini sağlayan elektronik bir iletişim sistemidir. Bu sayede kuruluşlar belli bir standarda oturtulmuş eski kâğıt tabanlı işlemleri otomatikleştirerek, klasik uygulamanın neden olduğu zaman kaybını ve yüksek maliyetli hataları ortadan kaldırabilirler. EDI tabanlı işlemlerde, veriler bir kuruluştaki bilgisayar programından başka bir kuruluştaki bilgisayar programına doğrudan iletilir (IBM, 2021).

EDI standartları, verilerin yeri ile sırasını bir belge biçiminde tanımlar. Bu otomatikleştirilmiş işleyiş sayesinde klasik usul veya başka yöntemler kullanılırken ihtiyaç duyulan günler, haftalar veya aylar yerine veriler çok daha kısa bir sürede paylaşılabilir. Günümüzde kuruluşlar, kredi başvurularından faturalara, satın alma siparişlerinden fiyat teklifi isteklerine ve daha birçoğuna kadar bir sürü belge çeşidini paylaşmak için EDI uygulamasını kullanır. Bu kuruluşlar, çoğunlukla, tedarik

zincirlerinin ve işletmeler arası (B2B) ağlarının gereği sıklıkla mal ve hizmet alışverişi gerçekleştiren ticari ortaklardır (IBM, 2021).

EDI ayrıca gümrük idarelerinin otomasyonunda da oldukça etkili biçimde kullanılmaktadır. Birçok uluslararası kuruluş ve büyük bölgesel organizasyonlar EDI kullanmakta ve ticaret yapan herkesin de EDI kullanabilir duruma gelmesi önerilmektedir. EDI uygulaması, belgelerin kurumlar arası dolasım hızını artıracak, oluşabilecek insan hatalarının ve zaman kaybının önüne geçecek aynı zamanda işlem maliyetlerinden tasarruf edilmesini sağlayacaktır. EDI uygulamasına uluslararası ticaret, nakliyeciler, komisyoncular, bankalar, sigortacılar, gümrük idareleri ve entegrasyon olanağı olan devlet kuruluşları katılmaktadır ve önerilmektedir. EDI, tüm tarafların bilgiye elektronik ortamda ulaşmasına imkan vererek süreyi kısaltmakta, işlemlerin tekrarlanmamasını ve muhtemel hataların ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır (Sezer, 2006).

Tüm ticari işlemlerine, EDI sistemini entegre ederek etkinlik ve verimliliğini arttırma yönünde adım atan ilk ülke Singapur'dur. Bu sayede kamu kuruluşları ve ilgili ithalatçıları, ihracatçıları, nakliye şirketleri ile dış ticaret yapan işletmeleri arasında 1989 yılında Singapur Network Sistemi (SNS) kurulmuş ve kullanılmaya başlanmıştır. Yapılan bu işlemler sayesinde, Singapur limanı belirtilen tarihte dünyanın en hızlı mal sevkiyatı gerçekleştiren limanı olma unvanını kazanmıştır (Canpolat, 2001).

1.3.8.Elektronik ödeme ve para transfer sistemleri

E-ticaretin elektronik ortamda gerçekleştirilmesini mümkün kılan elektronik ödeme ve para aktarma sistemleri günümüzde çeşitli kategorilerde karşımıza çıkmaktadır. Ancak üstlendikleri rol bakımından tamamlayıcı konumda olduklarından ötürü burada detaylıca açıklama zahmetine girmeyeceğiz. Özellikle kredi ve banka kartları bu alanda başı çekmektedir ve güvenli ödeme olanaklarını kullanıcılarına sunmaktadır (Akar ve Yurter, 2017).

1.4.Elektronik Ticaret Kategorileri

E-ticaretin gerçekleşmesi için öncelikle yukarıda bahsedilen araçların olması, daha sonra da bunların birileri tarafından kullanılması gerekir. Geleneksel ticarete alıcı-satıcı olarak bilinen sınıflandırma burada biraz daha farklı olarak karşımıza

çıkılmaktadır. Mal ve hizmet alışverişinin hangi tür kullanıcılar ile sağlayıcılar arasında gerçekleştiğine bakılarak yapılan sınıflandırmalarda farklı türde e-ticaret kategorileri oluşturulmuştur. Resmi tanımlar genellikle, işletmeden tüketiciye (B2C) ve işletmeler arası (B2B) e-ticareti kapsamakta olup, işletmeler arası otomatik veri değişim sistemlerini yani EDI uygulamalarını kapsamamaktadır (Ticaret Bakanlığı [TB], 2019).

1.4.1.İşletmeden tüketiciye e-ticaret (B2C)

Bir hizmetin ya da ürünün, tekrar satışa sunulmaması ya da el değiştirmeyeceği koşuluyla, bir kişi ya da bir kuruluş vasıtasıyla internet üzerinden tüketiciye satılması olarak tanımlanmıştır. Literatürde bazen ayrı başlık altına alınan *Tüketiciden tüketiciye (C2C)* yani eBay, Sahibinden ve Gittigidiyor gibi alışveriş platformları üzerinden gerçekleştirilen e-ticaret de esas kaynaklarda bu kapsam altında değerlendirilmektedir. Günümüzde mobil çağın getirdiği kullanım alışkanlıklarına dayalı ve sanal toplulukların tercihlerine göre oluşturulan, C2C'nin bir çeşidi olan arkadaşlar arası (P2P) olarak tabir edilen ticari işlemler de söz konusu kategori altında değerlendirilmektedir (Ticaret Bakanlığı, 2019).

E-ticaret işletmeden tüketiciye kategorisinde satılan ürünün türü ve ürünün satılma biçimine dayalı olarak 2 türde sınıflandırılabilir. Buna göre satılan ürün fiziksel (mobilya, giyim vb.) veya dijital (oyun, yazılım, müzik vb.) nitelikte olabilir. Bahsi geçen ürünlerin satıldığı yer ise duruma göre satıcının kendi internet sitesi veya üçüncü kişi konumunda yer alan bir alışveriş platformu olabilmektedir. Kurumsal açıdan değerlendirdiğimizde bu alışveriş platformları birden fazla satıcıyla anlaşarak bahsi geçen ürünleri kendine ait internet sitesi aracılığıyla toplu bir şekilde piyasaya sürerek müşterilere yönelik çeşitlilik ve maliyet bakımından avantajlar yaratmaktadır (Ticaret Bakanlığı, 2019). Bu sayede sadece internet kullanılarak iletilebilen ürünler doğrudan e-ticaret kategorisinde değerlendirilmekte bazı ek kargo hizmeti gerektiren ürünler ise dolaylı e-ticaret kategorisinde değerlendirilmektedir.

1.4.2.İşletmeler arası e-ticaret (B2B)

Ticaret bakanlığının tanımına göre işletmeler arasında meydana gelen ve internet üzerinden gerçekleştirilen her çeşit ticari faaliyet olarak tanımlanmıştır. Bahsi geçen tanımın kapsamı içine ürünün üreticisiyle ürüne yönelik ham madde tedariki yapan firma, üreticinin üretiminin satıldığı toptancı ve son olarak da bu

ürünleri alan toptancının müşterisi olan perakendecinin internet üzerinden gerçekleştirdiği bütün ticari faaliyetler girmektedir. Bütün bu faaliyetlerdeki ürün ticaretinin yanı sıra kurumların başka kurumlar ile ya da serbest meslek mensuplarının kurumlarla internet üzerinden gerçekleştirdiği hizmet ticaretini de kapsamaktadır (Ticaret Bakanlığı, 2019).

1.4.3. İşletmeden devlete (B2G) ve tüketiciden devlete e-ticaret (C2G)

Vergi borçları, sosyal güvenlik hizmetleri, gerçekleşen istatistiki verilerin ve alınan izinlerin dijital ortamda takibi ve düzenlenmesi, açılan kamu ihalelerinin e-ticaret usulleriyle gerçekleştirilmesi gibi işlemleri kapsamaktadır. B2G e-ticarete geçilmesi, devletin firmalara karşı gerçekleştirdiği hizmetlerin daha verimli ve hızlı hale getirilmesine olanak yaratmaktadır ve önerilmektedir. (Akar ve Yurter, 2017).

Vatandaş ile devlet arasındaki ilişkiler düzenlenirken bu ilişkilerin internet üzerinden e-ticaret araçlarıyla yürütülebilir hale getirilmesi vatandaş ile devlet arasında (C2G) gerçekleşen e-ticaret kavramını açıklamaktadır. Bunlara örnek verecek olursak; sosyal güvenlik borçlarının, vergi borçları ve cezaları ile diğer cezaların internet yoluyla sorgulanabilmesi ve ödenebilmesi; devletin yaptığı sınavların sonuçlarının internet üzerinden kamuoyuna açıklanabilmesi; çeşitli kimlik numaralarının internet yoluyla öğrenilebilmesi; devletten herhangi bir bilgi talebinde bulunulabilmesi; emniyet müdürlüğünün sitesinden pasaport başvurusu yapılabilmesi vb. gösterilebilir.

Günümüzde artık e-ticaret ortamında gerçekleştirilebilen bütün bu kamu hizmetleri klasik yöntemlere göre maliyet ile zaman tasarrufu sağlarken olası bürokratik sorunların ortaya çıkmasının da önüne geçmektedir. Çağımızda internet, hükümetlere geleneksel kamu hizmetlerini e-ticaret ortamında sunma ve bunla ilgili politikalar üretme fırsatını sağlıyor. Elektronik ortama entegrasyon başarılı bir biçimde gerçekleştirilip ne kadar çok kamu hizmeti bu ortamda sunulursa, çağımızın bize sunduğu fırsatlardan elde edilen kar da o kadar büyük olur (Akar ve Yurter, 2017).

BÖLÜM 2: ULUSLARARASI YAKLAŞIMLAR ve SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI

2.1.E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergileme İlkelerinin Yeri

Teknolojinin kesintisiz gelişim ve değişim süreciyle paralel olarak kullanımı artan internet ve e-ticaretin günümüzdeki haliyle ticaretteki coğrafi sınırları kaldırmış olması bu sınırlar temel alınarak hazırlanmış olan geleneksel mevzuatı günümüzde kullanışsız ve işe yaramaz hale getirmiştir. Dolayısıyla mevcut mevzuata göre bu yeni sanal ortamda vergilendirilmenin gerçekleştirilebilmesi mümkün olamamaktadır.

Geleneksel mevzuatta teknolojiyle beraber açılan bu boşluğu mevcut vergi gelirlerinde kayıplara uğramamak için kapatmak isteyen ülkeler tarafından bu soruna yönelik farklı çözüm yolları ile yaklaşımların düşünülmesi olağandır. Lakin neredeyse devletlerin hepsi e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik vergi sistemlerini güncellerken diğer ülkeler tarafından düşünülen uygulama ve mevzuat fikirlerinin uluslararası alandaki potansiyel etkilerini de değerlendirmeye almaktadır. Bunun esas nedeni e-ticaretinin ticaretteki coğrafi sınırları kaldırmasıyla beraber dünyanın herhangi bir yerine istenen ürünün anında iletilebilmesi dolayısıyla ülkelerin sadece kendi vergi politikaları doğrultusunda harekete geçememesine neden olması ve çifte vergilendirmeyi önleme anlayışlarında olduğu gibi ülkelerin bu konuda işbirliğine gitmesini gerektirmesidir.

Anlatılanlar çerçevesinde ülkeler arasında ortaklaşa yürütülecek bu sürecin asgari sorunla yürütülebilmesi için 1998 yılında gerçekleştirilen OECD Mali İşler Komitesinin Ottawa Konferansı esnasında e-ticareti vergilendirme çerçeve koşulları bildirisi tartışmaya açılmıştır. Sonuç itibariyle kökeni Adam Smith'in vergileme ilkelerine dayanan geleneksel hale gelmiş vergileme ilkelerinin e-ticaretin vergilendirilmesinde de esas alınması kabul edilmiştir (Altun, 2016). Bu ilkeler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1.Kural(Adalet-Eşitlik): Bu kural belli bir devletin egemenliği altında yaşayan bireylerin statülerine yani ödeme güçlerine göre kamu harcamalarına katılmalarını ifade eder. Adam Smith, devlet harcamalarını çok sayıda hissedarı bulunan büyük bir mülkün idare giderlerine benzetmiş hissedarların ise mülkteki konumlarına ve sağladıkları menfaatlere orantılı bir şekilde harcamalara katılmaları gerektiğini

söylemiştir. Bunu günümüzdeki anonim şirketlerdeki ortakların sermaye payı oranlı sorumluluğuna da benzetebiliriz ve dikkat edersek eğer bu ilkenin aslında adaletten ziyade eşitliği vurguladığı kanaatine de varabiliriz.

2.Kural(Kesinlik): Belirlilik olarak da anılan bu ilkeye göre her bireyin devlete ödeyeceği ve ödemek zorunda olduğu vergi veya borç, türü, ödeme zamanı, şekli ve diğer birçok unsur açısından kesin, açık ve belirli olmakla beraber içinde keyfilik barındırmamalıdır. Aslında önemsiz gibi görünmesine rağmen, günümüzde de geçerli olan bu ilkenin 18. Yüzyıl koşulları düşünüldüğünde önemi daha belirgin hale gelecektir.

3.Kural(Uygunluk-Kolaylık): Bu ilke verginin yükümlüsü için en uygun şekilde ve en az rahatsızlık verecek zamanda tahsil edilmesini ifade eder (Nadaroğlu,1996).

4.Kural(İktisadilik-Tasarruf): Vergi mükellefinin ödediği vergi ile devlet hazinesine giren miktar arasında mümkün olduğunca az fark olmalıdır. Verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamasında yapılan harcamalar mevcut imkânlar çerçevesinde en aza indirilmeli, verginin mükellefin elinden çıkması ve devletin hazinesine girmesi arasında geçen zaman mevcut imkânlarla en aza indirilmeli günümüze uyarlayacak olursak teknolojiye de yararlanılmalı diyebiliriz, toplanan paralar alıcıların ve toplayıcıların yanında fazla tutulmadan doğrudan hazineye aktarılmalıdır.

Yukarıda bahsi geçen ana ilkelerden yola çıkarak e-ticarete yönelik oluşturulan özellikle gelişmiş ülkelerde genel kabul görmüş vergileme ilkeleri aşağıdaki gibidir. Bunlara ek olarak bazı öneriler de getirilmiştir.

2.1.1.Çifte vergilendirmeyi önleme

Vergilendirme yetkisine sahip iki ülkenin vergilendirme hakkında ısrar etmesiyle, gerçekleşen vergiyi doğuran olaydan ikisinin de vergi istemesine denen çifte vergileme unsuru, karşımıza aslında e-ticarette birlikte gelmemiş ve önceleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla engellenmeye çalışılan pratikte ülkelerden birinin vergilendirme hakkından feragat etmesini içeren bir problemidir. Ülkemiz de bugüne kadar birçok çifte vergilemeyi önleme anlaşmasına taraf olmuştur. Çifte vergilendirmenin gerçekleşmesinin önüne geçilmesi temel bir ilke olmakla beraber e-ticaretin gelişmesi ile de doğrudan ilişkilidir.

Ticari nitelikteki faaliyetlerde esasında KDV'nin ortaya çıkış nedeni olan sadece katma değerin vergilendirilmesi amacına benzer bir yapıda olan çifte vergilendirmenin önlenmesi ya da bu katma değerin vergilendirilememesi neticesinde ortaya çıkacak gelir kaybının engellenmesi, devletler açısından önemli bir sorun durumundadır. Günümüzde uluslararası piyasalarda e-ticaret vasıtasıyla ürünlerin serbest dolaşımının artması dolayısıyla önem kazanan çifte vergilendirmeyi önleme ilkesi e-ticaretin gelişmesi ve kontrol altına alınabilmesine yönelik yasal düzenlemelerin gerçekleştirilememesi halinde e-ticaretin gelişimiyle beraber devletler açısından vergilendirme hakkına ilişkin çok büyük sorunlar oluşturacaktır.

Yukarıda da bahsettiğimiz üzere bu sorun genelde iki ülke arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik bir anlaşmayla giderilmiştir. Bu anlaşmalarda OECD'nin konuya ilişkin modelleri ve Birleşmiş Milletlerin konuyla ilgili çalışmaları temel alınarak taraflar arasında çıkarların dengelenmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. E-ticaret coğrafi sınırları ortadan kaldırarak anlaşmaya ilişkin işlemlerin gerçekleşmesini oldukça kolay ve süratli hale getirmiş dolayısıyla devletlerin vergilendirme haklarına ilişkin yeni problemlerde getirmiştir. Bu yeni durumla beraber devletlerin tek taraflı düzenlemeleri oldukça yetersiz kalmakta ve karşılıklı anlaşmalara yönelik ihtiyaç artmaktadır.

Anlatılanlardan hareketle e-ticarete yönelik uluslararası vergileme ilkelerinin, ülkelerin kendi vergileme yöntemleri ile uyumlaştırılması, mükellefe ve mükellefiyete ilişkin yükümlülüklerin açıkça belirlenmesi, bir diğer ifadeyle e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik devletler tarafından kabul edilmiş bir çeşit mevzuat birliği yani bir standardizasyon yoluna gidilmesi gerekmektedir. Ek olarak, doğrudan e-ticaretteki dijital ürün ve hizmetlerde vergi yükümlülerinin kimler olacağının ve vergilendirme hakkının hangi ülkeye ait olduğunun tespit edilmesi konusundaki problemlerde çifte vergilendirmeye sebebiyet verebilmektedir. Buraya kadar aktarılanlar göz önüne alındığında e-ticarete yönelik vergilendirme ilkelerinin ve mevzuatın ülkeler arasında çifte vergilendirmeye sebebiyet vermeyecek şekilde oluşturulmasına dikkat edilmelidir (Pehlivanlı, 2018).

2.1.2.Uluslararası bir yaklaşımın benimsenmesi

İnternetin getirdiği küreselleşmeyle beraber ülkelerin hem politik hem de ekonomik olarak birbirine daha girift bir yapıya bürünmesi ve buna yeni ticaret yolu

e-ticaretin de eklenmesiyle ticarete ortadan kalkan coğrafi sınırları da eklediğimizde ortaya çıkan tabloda artık ticaretin etkin bir şekilde vergilendirilmesinde ve denetiminin yapılabilmesinde ülkelerin kendilerine has olan mevzuat ve uygulamalarıyla devam edebilmesinin mümkün olmadığını açıkça görebilmekteyiz.

Bunun nedeni ise önceden de bahsettiğimiz üzere konunun artık klasik mevzuatın dışına çıkmış olması ve her ülkenin kendine göre farklı mevzuat ve uygulamalara sahip olmasıdır. Dolayısıyla ülkelerarası vergilendirmede adaletsizliğin ve dengesizliğin önüne geçmek için e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik özel olarak oluşturulmuş bir standardizasyona ve mevzuat birliğine ihtiyaç vardır. Öngörülemeyen sermaye kaymaları ve vergi kayıplarının önlenmesi için ülkelerin bu konuda işbirliği yaparak ortaklaşa çalışmada bulunması gereklidir (Pehlivanlı, 2018).

2.1.3.Mevcut vergilerin revize edilmesi

E-ticaretin yeni ve sürekli olarak gelişen bir alan olmasından ötürü zaten gidişatını tam olarak kestiremediğimiz bu alanın ortaya çıkarılacak yeni kanunlarla vergilendirilmeye ve düzenlenmeye çalışılması ülkemizdeki zaten karışık olan vergi mevzuatının durumunu iyice içinden çıkılmaz hale getirecek ve anlaşılması ile uygulanmasını tam bir karmaşaya çevirecektir.

Dolayısıyla bu ilke çerçevesinde şuana kadarki çalışmalarda ve toplantılarda belirlenmiş olan uluslararası ve ulusal vergileme ilkeleri ve düzenlemelerinin koordinasyonu yoluna gitmek hem bu karmaşanın önüne geçecek hem de zaten gelişmekte olan bir iş alanı üzerinde gereksiz baskı kurmamış olacaktır. Dolayısıyla daha önce uygulanmamış uygulamalara gitmek yerine mevcut klasik mevzuatın bu yeni duruma uyum sağlayacak şekilde geliştirilmesi ve e-ticaretin klasik mevzuata entegrasyonu yoluna gidilmesi çok daha isabetli bir karar olacaktır.

Bu noktada hali hazırda mevcut olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yeniden görüşülüp kapsamının bu yeni duruma uyum sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmesi ve elden geçirilmesi düşünülebilir. Lakin bütün bunlara rağmen düzenlemeler yetersiz kalırsa ya da e-ticaretin sürekli gelişimi olağandışı bir duruma sebebiyet verirse ancak o zaman yeni kanunlar düşünülmelidir (Altun, 2016).

2.1.4.Vergi sisteminin sade, şeffaf, basit ve kesin olması

E-ticaretin vergilendirilmesinde kullanılacak uluslararası alanda genel kabul görmüş ideal vergi sisteminin sade, basit ve şeffaf bir içeriğe sahip olması gerekmektedir. Vergilendirmede e-ticaret faaliyetlerine yönelik sonuçlar, mükellefler tarafından önceden tahmin edilebilmesine olanak sağlayacak açıklık ve basitlikte olmalıdır. Aynı zamanda uygulanma aşamasında nerede, ne zaman ve nasıl ödeneceğine dair kesinlik içermelidir. Bununla beraber oluşturulacak sistemin mükelleflere ve vergi idaresine getireceği maliyetleri en düşük seviyede tutması ve vergilerin açık bir niteliğe sahip olması gerekmektedir (OECD, 2003).

Belirtilen niteliklere sahip olarak getirilecek vergiler mevcut haliyle oldukça karmaşık olan vergi mevzuatının basitleştirilmesi yönünde de katkı sağlayacaktır. Bu sayede uygulama aşamasında karşılaşılabilecek olan olası mükellef ve vergi dairesi anlaşmazlıkları da azaltılmış olacaktır. Buradan elde edilecek olan zaman tasarrufu sayesinde vergi dairesi işlemleri daha süratli gerçekleştirilmiş olacak ve mükelleflere yönelik mukteza çıkarılması gibi olayların da önüne geçilerek verginin toplanması aşamasında gerçekleştirilen maliyetler de aşağı çekilmiş olacaktır.

2.1.5.Tarafsızlık

E-ticarete ilişkin uygulamaya konulacak verginin mükelleflerin yatırımlarına ilişkin kararları üzerinde herhangi bir şekilde olumlu ya da olumsuz yönde bir teşvik veya caymaya sebebiyet vermemesi serbest piyasa ekonomisi için önemlidir. Dolayısıyla oluşturulacak vergi sisteminin bu açıdan tarafsız bir özelliğe sahip olması mükelleflerin yatırım kararlarını verirken piyasaya göre hareket etmesini sağlayacak, yatırımların devletin koyacağı vergiye göre yapılmasının önüne geçerek hem piyasanın serbest işleyişine müdahalenin önüne geçilebilecek hem de gelişmekte olan e-ticaretin gelişimine balta vurulmamış olacaktır (OECD, 2003).

Ek olarak oluşturulacak sistemde e-ticarete uygulanacak verginin tarafsız olması e-ticaret ile klasik ticaret arasında hem mallar hem de sunulan hizmetler açısından farklı bir durumun ortaya çıkmasının önüne geçerek mevcut vergi mükelleflerinin bu ticaret türleri arasında tercihlerine yönelik belli bir avantaj ya da dezavantaj oluşturmamalıdır. Bu tarz bir durumun oluşması vergi kayıplarına ve vergilemede adaletsizliğe sebebiyet verecektir (OECD, 1998).

Tarafsızlığın uluslararası alanda iki ana şekli olduğunu ifade edebiliriz bunlar aşağıdaki gibidir.

Sermaye İhracı Bakımından Tarafsızlık: Buna göre ikametgâh ölçüsü esas alınır yani vergi mükelleflerinin yaptıkları yatırım hangi ülkede olursa olsun mükellefler yasalara göre yerleşik kabul edildiği ülkenin vergi kanunlarına göre vergilendirilirler. Dolayısıyla Türkiye’de yerleşik kabul edilen birinin yurtdışında yapacağı yatırım hangi ülkede olursa olsun yurt içi ve yurt dışı geliri Türk vergi kanunlarında öngörülen şekilde vergilendirilecektir (Bilici, 2017).

Sermaye İthalı Bakımından Tarafsızlık: Buna göre ikametgâh ölçüsü esas alınmaz yani yatırımcının yerleşim yeri önemsizdir kaynak ilkesi burada geçerlidir. Dolayısıyla Türkiye’de ikametgâhı olan birinin yurtdışında yapacağı yatırımlar bu ülkelerin egemenlik hakkına dayanılarak yatırımın yapıldığı yerde vergilendirilecektir (Bilici,2017).

2.1.6.Etkin, verimli ve adaletli olması

Vergilendirme günümüz devletlerinin üstlenmiş olduğu kamu hizmetlerini finanse edebilmek amacıyla kanunlarla oluşturulmuş vergi sistemi vasıtasıyla egemenlik hakkına dayanarak herkesin finansal gücüne göre ayarlanmış oranlara göre kişilerin harcamalarından ve elde ettikleri gelirden kendine pay almasıdır. Etkinlik ilkesi burada verginin doğru zamanda ve miktarda alınmasını ifade eder. Verimlilik ilkesi ise devletin vergilendirme yoluyla elde etmiş olduğu mali değer bu değeri elde ederken yaptığı harcamalara oranla kârlı olmasını ve mükelleflerin uyum maliyetlerinin düşüklüğünü ifade eder (OECD, 1998).

Dolayısıyla etkinliğe göre e-ticaret geç kalınmadan ve konuyla alakalı bütün işlemleri kapsayacak ve olası kaçakları en aza indirecek şekilde vergilendirilmek üzere klasik sistemin kapsamına alınmalıdır. Verimlilik noktasında ise e-ticaretin sunduğu fırsatlardan yani teknolojiyen vergiler toplanırken yararlanmalıyız ve mükelleflerin vergiye uyum maliyetleriyle yönetimin vergi toplamaya yönelik giderlerini mümkün olan en düşük düzeyde tutmalıyız (OECD, 2003).

Son olarak vergi sisteminin adaletli ve hakkaniyetli bir şekilde oluşturulması da oldukça önemlidir. Dolayısıyla e-ticarete yönelik şekilde mevzuat revize edilirken günümüzdeki sistemde olduğu gibi dolaylı vergilerin yaklaşık %70 miktarlarına

yaklaşmaması için özen gösterilmesi bu yönde atılacak iyi bir adım olacaktır. Literatürde dolaylı vergilerin ödeme gücüne ulaşmada başarısız olduğu artık kabul edilmiş bir gerçektir. Optimum rakam olarak kabul edilen ve genel kabul görmüş oran olan %60 dolaylarında tutulması hedeflenmelidir.

2.1.7.Esneklik

E-ticaretin 21.yüzyıl da bilgi ve iletişim teknolojilerindeki sürekli gelişim ve değişimle beraber dinamik bir yapıya sahip olmasından ötürü oluşturulacak vergi sisteminin ortaya çıkması muhtemel değişikliklere mümkün olan en az çabayla uyum sağlayabilecek nitelikte olmasını yani yeni durumlara adapte edilebilecek şekilde esnek bir yapıya sahip olmasını ifade eder (OECD, 2003).

Günümüz teknolojik koşullarında çok önemli olan bu ilke aynı zamanda hali hazırda mevcut vergi kanunlarının, bu yeni e-ticaret ortamında gerçekleştirilen işlemleri de kapsayacak şekilde güncellenmesini ve düzenlenmesini de içermektedir. Eğer bu gerçekleştirilemezse çok fazla işlem vergi dışında kalacaktır ve açığı kapatmak için yeni vergi kanunları oluşturma fikri gündeme gelebilecektir ki buda önceden de belirttiğimiz üzere karışık vergi mevzuatını iyice içinden çıkılmaz hale getirecektir.

Yani geleneksel ticaret faaliyeti gerçekleştiren kişilerden toplanan kurumlar vergisi ve gelir vergisi ile KDV ve ÖTV gibi vergilerin, devletlere sağladığı gelirin internet ortamında gerçekleştirilen ticaret faaliyetlerinden de toplanmak üzere uyarlanması ifade etmekteyiz. Eğer bu gerçekleştirilemez ise çeşitli yönlerden maliyet ve sürat avantajına sahip olan e-ticaret geleneksel ticarete göre hem üreticiler hem de tüketiciler açısından tercih sebebi haline gelecektir. Buda geleneksel ticaretin mevcudiyetine yönelik bir tehdit haline bile gelebilecektir.

2.1.8.Diğer İlkeler

Devletler vergilendirmeyi hukuki ve fiili güç kullanmak suretiyle egemenlik haklarına dayanarak gerçekleştirmekte bunu yaparken tüzel kişiler, gerçek kişiler vergi konuları ve vergiyi doğuran olaylar üzerinden aldıkları vergi, bize vergilendirme yetkilerinin sınırlarını göstermektedir. Küresel arenada devletlerin vergilendirme yetkilerini belirleyen ana unsur ise hukuktur. Bahsi geçen bu vergilendirme yetkisinin sınırlarının hukuki çerçevede belirlenmesi ise oluşturulmuş

bazı ilkelere dayandırılmaktadır. Aşağıdaki tabloda bu ilkelerin neler olduğunu görebilmekteyiz (Akar ve Yurter, 2017).

Tablo 2: Vergilendirme Yetkisinin Sınırları



Kaynak: Akar ve Yurter, 2017

E-ticaretin vergilendirilmesinde aşılması gereken en büyük sorun doğrudan e-ticaretin bütün ticari faaliyetlerin internet üzerinden gerçekleşmesine olanak tanınması neticesinde coğrafi sınırları ortadan kaldırması ve bu sınırlara göre oluşturulmuş klasik mevzuatın gerçekleşen vergiyi doğuran olayı hangi ülkeye göre ve ne oranda vergilendireceğine ilişkin yaşadığı problemdir. E-ticaretin ortadan kaldırdığı coğrafi sınırlar her ülkenin farklı vergi mevzuatı ve oranları dolayısıyla devletlerin birlikte hareket etmelerini oldukça güç hale getirmektedir.

Vergi otoriteleri interneti coğrafi sınırları kaldırması, özgürlükçü bir alan olması ve sürekli yenilenen yapısı gereği vergi gelirlerine karşı bir tehdit olarak görmektedirler. E-ticarette gerçekleşen satışlarda alıcı ve satıcılar arası mesafeler oldukça fazla olabilmekte ve ürün ya da hizmet çeşitli araçlar vasıtasıyla ulaştırılabilmektedir. Bu gibi işlemler vergi kayıplarına sebebiyet vermekte dolayısıyla devletlerde bu gelir kaybını telafi etmek için internetin kendisini vergilendirmek fikrine sıcak bakmaktadırlar. Lakin ABD e-ticaretin büyük bir kısmını oluşturan kesimlerden biri de olması sebebiyle şuan için bu fikre çıkarları doğrultusunda karşı çıkmaktadır.

İnternetin vergilendirilmesine yönelik fikirde olanların savunması da, ABD ve benzeri gelişmiş ülkelerin bu alanda oldukça büyük pay sahibi olması ve yüksek gelir elde etmelerinden dolayı ortaya çıkan adaletsizliği gidermek istemeleridir. Eğer

internetten yapılan ticari faaliyetlere yönelik uluslararası alanda vergi istisna ve muafiyetine yönelik bir kabule ulaşırsa bu sadece satış yapanların lehine bir haksız rekabet ortamına zemin hazırlayacaktır (Pehlivanlı, 2018).

Sorunun çözümüne yönelik olarak uluslararası alanda standardizasyona gidilmesi fikri e-ticaretin vergilendirilmesinde Ottawa konferansı haricinde birçok çalışmada vurgulanmıştır. Devletlerin birçoğu açısından avantajlı olan bu fikir e-ticarette meydana gelebilecek olası vergisel kayıp ve kaçaklara karşı etkin bir mücadele ortamı hazırlayarak aksi durumda ortaya çıkacak olan haksız rekabet ortamını ortadan kaldıracaktır. E-ticaretle beraber giderek artan küreselleşme ortamı hayatımızda giderek daha fazla yer kaplamakta ve ülkeler arasındaki sınırları şeffaflaştırdığı gibi bu şeffaflaştırmanın getirdiği sorunlara yönelik çözümlerinde uluslararası arenada işbirliğine dayandırılması gerekliliğini doğurmaktadır. Çünkü ülkelerin kendi kendine uygulayacağı çözümler diğer devletler tarafından kabul edilmedikçe sorunu tam manasıyla çözemeyecektir. Bu durum da bizi standardizasyona getirmektedir.

2.2.E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Temel Sorunlar

E-ticaret mevzuatı hazırlıksız yakalamasından kaynaklı olarak klasik vergi sistemlerinin işleyişini aksatacak nitelikte ciddi hukuki ve teknik sorunları beraberinde getirmiştir. Bu sorunlar klasik mevzuatın vergilendirmeyi dayandırdığı devletlerin egemenlik hakkının belirlenmesine yönelik temel kaynak ve ikametgâh ilkelerinin belirsizleşmesiyle beraber iş yerinin neye göre belirleneceği, iş yerine atfedilebilecek kazançla beraber işyerinin yarattığı katma değer nereden oluştuğu tespit edilmesi ile vergilendirme sürecinde muhatap bulma sorunu gibi önemli boşluklardan oluşmaktadır (Erdem, 2017).

2.2.1.E-ticaretteki sanal işyerinin ülkelerin vergilendirme yetkilerinin temelini oluşturan kaynak ve ikametgâh ilkelerine etkilerinin değerlendirilmesi

Günümüzde teknoloji, kişilere bulundukları ülkenin sınırları dışına çıkmadan dünyanın öbür ucundaki bir diğer ülkenin egemenlik alanında ticari faaliyette bulunma fırsatı tanımaktadır. Lâkin klasik vergi sistemlerinde devletlerin düzenlemeleri ve dayanakları ise ağırlıklı olarak bu sınırlara dayanmaktadır. E-ticaretle gelen bu coğrafi anlamda herhangi bir yere bağlı olmadan işlem yapabilmek

imkânı uluslararası vergilendirmenin en temel ilkelerinden olan ikamet ilkesinin anlamına yitirmesine sebebiyet vermektedir.

E-ticaretin gerçekleştiği internet istenildiğinde ağlar üzerinden defalarca ve fark edilmeden bir başka ülkeye girip çıkma olanağı yaratmakta klasik ticaretteki coğrafi yakınlık unsuru önemini yitirmektedir. İnternet, şirketler ve kişilere ticari faaliyetlerini gerçekleştirirken çeşitli yollarla ağ üzerinde gerçek kimliklerini gizleme ve çarpıtma olanağı da sağladığından burada mükelleflerin gerçek kimliklerine yönelik yapılacak tespit işlemleri de zorlaşmaktadır. Bilhassa bu fırsatı kullanarak kendini vergi cenneti sınırları içinde faaliyet gösteriyormuş gibi tanıtınların yararına çalışmaktadır. Dolayısıyla bir takvim yılı içinde altı aydan fazla kalma şartına bağlı olan ikamet ilkesiyle tam mükellefiyet uygulaması e-ticaretle beraber ortadan kalkmış gözükmemektedir.

Çok uluslu şirketler ve artık günümüzde küçük ve orta boyllu işletmeler de e-ticaret vasıtasıyla mal ve hizmetlerini satışa sundukları ülkede fiziksel varlık göstermeden bulunabilecek. Dolayısıyla kurumlar vergisinin toplanmasında esas unsur olan “iş yeri ölçütü” de coğrafi bağımlılığa göre düzenlendiğinden, e-ticaretle uğraşanlardan toplanamayacaktır. Sonuç itibariyle mevzuattaki ikametgâh ve kaynak ilkelerinin yeniden düzenlenmesi gerekecektir (Öz, 2004).

E-ticaretin gelişimiyle beraber “iş yeri ölçütüyle” ilgili tanımlara yönelik yaklaşımlar da değişmeye başlamıştır. Klasik mevzuattaki tanımlarda, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ülkenin sınırları gelirin kazanıldığı yer kabul edilmiş ve o ülkenin egemenlik hakkına dayanarak vergilendirilmiştir. Dolayısıyla uluslararası faaliyetlerde vergilendirme yetkisinin devletlerin hangisine kalacağı konusunda ilke olarak kaynak ilkesi esas alınmıştır. Bahsi geçen ilkeye göre devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanabilmesi, işletmelerin kanunlarda öngörüldüğü biçimde ilgili devletin sınırlarında bir işyeri ya da daimi temsilci bulundurmasına bağlıdır.

E-ticaret kanunda bahsi geçen bu işyeri ya da daimi temsilciye yönelik bir ihtiyaç duyulmadan gerçekleştirilebildiğinden, özellikle doğrudan gelir üzerinden alınan vergilerde yani dolaysız vergileme açısından beraberinde sıkıntılar getirmektedir. Bu sorunun çözümüne yönelik olarak başlangıçta internet sunucularının (server) yer aldığı yerlerin fiziksel işyeri olarak kabul edilmesi

düşünülmüştür. Ancak sunucuların internetin getirdiği VPN ve benzeri çeşitli olanaklarla kendini sanki başka yerdeymiş gibi gösterebilme yeteneği bu fikre yönelik güveni azaltmıştır. OECD bu fikre yönelik olarak gerçekleştirdiği çalışmalarında, bahsettiğimiz problemten ötürü sunucuların fiziksel işyeri kabul edilmeyeceğini vurgulamaktadır. Hatta aktardıklarımıza ek olarak günümüzde internetin sürekli gelişimine ek olarak uydular aracılığıyla bahsi geçen sunucuların dünya üzerinde artık fiziksel manada bulunmadan yakın yörüngemizdeki uzaydan hizmet vermesinin mümkün olması bu fikri giderek güvenilir olmaktan daha fazla uzaklaştırmaktadır.

Günümüzdeki mevcut durumda dolaysız vergiler genellikle mukim devlete yani e-ticaret ihracatını gerçekleştiren ülkelere bırakılmakta, dolaylı vergiler ise daha ziyade gelirin elde edildiği yer olan kaynak ülkesine yani e-ticaret ithalatçısı konumundaki ülkelere bırakılmaktadır (Öz, 2004).

E-ticaret günümüzde internetin getirdiği olanaklar sayesinde dünyanın her yerinde zamandan bağımsız olarak şube sayısına bağlı kalmadan ve kesintisiz hizmet verebilen yeni bir ticaret şekline hayat vermiştir. İnternet altyapısı kullanılarak dijital ortamda müşterilere sunulan ürün ve hizmetler her neyse üreticinin alışlagelmiş fiziksel ortama dayalı ticaret anlayışını yıkmaktadır. Bu durum özellikle tamamının dijital ortamda gerçekleştirilmesi mümkün olan doğrudan e-ticaret faaliyetlerinde hem üretici hem de tüketici bakımından gerçekleşmektedir. Hâl böyle olunca uluslararası arenada vergilendirme yetkilerinin belirlenmesine yarayan, kaynak ve ikamet ilkelerinin geleneksel vergi kanunlarındaki rolü işlevini yitirmektedir. Bunu fırsat gören art niyetli üreticiler internet altyapısını kullanarak kendilerini fiziksel manada vergi cennetinde konumlandırmaya bile sanki ordaymış gibi göstererek vergiden kaçınma ve kaçırma davranışlarında bulunabileceklerdir.

Doğrudan e-ticaretten farklı olarak dolaylı e-ticarete gerçekleşen kargo hizmetlerinden yararlanılması gibi fiziksel ticaret faaliyetleri ürünlerin gümrük gibi yerlerde yakalanmasına fırsat yarattığından tespiti yapılabilmektedir. Ama bu durum şirketlerin hem doğrudan hem de dolaylı e-ticareti kullanarak belirli bir ülkede elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi için yeterli olamayacaktır. Dolayısıyla günümüzde geleneksel ticaretin dolaysız biçimde vergilendirildiği gibi e-ticaretin de vergilendirmesini mümkün kılmak istiyorsak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında olduğu gibi uluslararası alanda işbirliğine gitmemiz gereklidir.

Ayrıca vergiyi doğuran olayın nerede gerçekleştiğine yönelik internetin oluşturduğu bütün bu problemler yapılacak olan işbirliği sayesinde gerçekleştirilecek olan ortak çabayla yani teknolojiye karşı teknolojinin kullanılması için gerekli altyapının oluşturulmasıyla çözülebilir (Öz, 2004).

E-ticaretin gerçekleştiği internet sitelerinin hukuki olarak “iş yeri” şeklinde nitelendirilmesi aracılığıyla ülkelerin vergilendirme yetkisini kullanması uluslararası anlaşmaların bu konuyla alakalı hükümlerinin eksikliğinden ötürü boşluk oluşturmakta dolayısıyla konuyla alakalı iç hukukta yapılacak düzenlemeler de faydasız olacaktır. Bilhassa çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının “iş yeri” kısmında bu boşluğu kaldırmaya yönelik bir düzenleme yapılmadan sorunun dolaysız vergiler yani gelir ve kurumlar vergisi açısından çözümü çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına (ÇVÖA) taraf olan ülkeler açısından mümkün görünmemektedir (Erdem, 2017).

Yapılmış ÇVÖ anlaşmalarının iş yeri kavramına yönelik tanım ve hükümleri değerlendirildiğinde klasik mevzuatla paralel olarak iş yerinin oluşumunda ve varlığında sabit bir merkezin düşünüldüğü açıktır. Dolayısıyla ülkelerin e-ticaretin ve dijital ekonominin vergilendirilmesi için iç hukukunda doğrudan “sanal/dijital/elektronik iş yeri” tanımını geliştirmeleri şuan ki ÇVÖA hükümleri yüzünden sorunun gelir ya da kurumlar vergisi açısından çözümüne yönelik yeterli bir adım olmayacaktır aksine ÇVÖA hükümleri yeniden düzenlenmediği sürece bu konuda yeni uluslararası anlaşmazlıklar yaratacaktır (Erdem, 2017).

2.2.2.E-ticaret alt yapısıyla yaratılan katma değerin dağıtımı ile kaynak ülkenin ne oranda bu kârdan pay alacağı sorunu

E-ticaretin vergilendirilebilmesine ilişkin kaynak ülkenin yetki alanına yönelik sorunlar çözüldüğünde sorunun bir sonraki aşaması olan daha teknik konular odak noktası olacaktır. Teknik sorunlar ise daha ziyade elde edilen kazançla beraber yaratılan katma değerin hangi ülkenin vergilendirme yetkisine bırakılması ile ilgilidir. Yetkinin hangi ülkeye bırakılacağı konusu e-ticaretten elde edilen kazancın hangi ülkede ya da ülkelerde hangi oranda vergilendirileceğini de açıklığa kavuşturacağından önemlidir.

E-ticaretin oluşturduğu dijital ekonomi getirdiği yeni birçok değişiklikle beraber çeşitli yeni çalışmaları ve yatırımları ortaya çıkarmıştır. Örneğin,

Türkiye’deki bir müşteri tarafından reklam hizmeti sunan bir firmaya reklam verilmesi bu firmanın yabancı bir ülkedeki önemli ar-ge, alt yapı ve teknolojik yatırım unsurlarına bağlı araçlarının kullanımını içererek yine bir Türk’e bu hizmetin ulaşmasını sağlıyor olabilir. Böyle bir durumda yapılan harcamanın ve müşterinin yerel olması ürüne ilişkin katma değerin hepsini kaynak ülkeye taşımamakta dolayısıyla yaratılan katma değerin ev sahibi ve kaynak ülke arasında hangi oranda dağıtılacağı ana sorunlardan bir tanesidir. Bu ve benzeri durumlar işlemde elde edilen gelirin ne oranda katma değer olarak Türkiye’de yaratıldığı ve Türkiye’de olduğu varsayılan iş yerine ne kadarının atfedilerek vergilendirilmesinin gerçekleştirileceği, gibi tespiti ilişkin sıkıntılar içermektedir (Erdem, 2017).

2.2.3.Vergiye doğuran olayın muhatabının tespiti sorunu

E-ticaretin oluşturduğu dijital ekonominin vergilendirilmesinde ortaya çıkan en büyük sorunlardan bir diğeri de vergilendirme gerçekleştirilirken ya da son aşama olan tahsilat aşamasında vergi sorumlusunun ya da mükellefin kim olduğunun tespit ve takip edilmesindeki güçlükten kaynaklı oluşan vergiyi doğuran olayın muhatabını bulma sıkıntısıdır. Özellikle doğrudan e-ticarette faaliyetlerin sadece tek bir internet sayfası üzerinden gerçekleştirilip, bu faaliyeti internetin getirdiği olanaklarla yaptıkları yani kaynak ülkede fiziki varlık göstermeden anonim olarak yapabilenler bu sıkıntıyı oluşturmaktadır. İşletmeden işletmeye “B2B” işlemlerden ziyade perakende satışta yani “B2C” ülke sınırları içinde sorumluluğun nihai tüketiciler üzerinden yürütülmesi daha zor ve sıkıntılı olmaktadır.

Dolayısıyla etkinlik ve verimlilik ilkeleri de göz önünde bulundurulduğunda e-ticaretin vergilendirilmesi sürecinde ticari faaliyetlere taraf olanların yasalardaki vergi yükümlülüklerine göre uyum sağlaması ve vergi ödevlerini yerine getirmesi konusunda e-ticaretin getirdiği sanal yapılara uygun sistemlerin tasarlanması ve özellikle sorumluluk faktörünün etkinlik için dengeli biçimde kullanılması oldukça önemlidir. Konuyla ilgili olarak Avrupa Birliğinde 01.01.2015 tarihinde uygulamaya konulmuş olan ve işletmeler tarafından nihai müşterilere yapılan dijital ürün satışlarında KDV’nin toplanmasını sağlayan “Mini One Stop Shop” uygulaması önemli bir örnektir (Erdem, 2017).

MINI ONE STOP SHOP: MOSS, Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerde vergi mükellefi, sorumlusu olmayıp yerleşik bulunan kişilere çeşitli telekomünikasyon

hizmetleri, radyo-televizyon yayınları ve e-ticaret vasıtasıyla doğrudan sunulan ürün ve hizmetleri kullanan AB halkına yönelik hizmet ve ürün sağlayıcılarının, gerçekleşen ticari işlemler üzerinden katma değer vergisi (KDV) borcunun vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği üye ülkede sabit bir işletmesi bulunmaması halinde, ortaya çıkan KDV yükümlülüğünü, KDV bakımından mükellefiyetinin kayda alındığı üye ülkedeki web-sitesi üzerinden ödemesini sağlayan bir uygulamadır. Örnek olarak bir Türk telekomünikasyon firmasının çeşitli AB üyesi ülkelerde yerleşik kişilere sağlamış olduğu hizmetin vergisinin kimden tahsil edileceği problemini MOSS uygulaması çözmektedir (Ubay,2014).

MOSS'u kullanmayı tercih eden vergilendirilebilir kişinin, üye ülke KDV sistemine kayıt olması gerektiğinden bu uygulama tercihe bağlı bir uygulamadır. Birlik rejimine göre mükellefi kayıt altına alacak üye ülke, vergilendirilebilir kişinin işletmesinin bulunduğu ülkedir. (Ubay,2014).

Sonuç itibarıyla MOSS uygulamasıyla amaçlanan ana hedef, AB içinde yerleşik olmayan firmaların “B2C” kategorisinde gerçekleştirdiği doğrudan e-ticaret faaliyetleriyle, AB içinde vergi mükellefi olmayanlara sundukları telekomünikasyon, radyo-televizyon ve elektronik içerikli çeşitli hizmetlere yönelik yükümlü oldukları KDV’nin toplanmasını sağlamaktır.

2.3.E-Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Yapılan Çalışmalar ve OECD’nin Yaklaşımları

E-ticaretin ve getirdiği dijital ekonominin dünya çapında giderek hacminin artmasıyla beraberinde getirdiği vergilendirmeye ilişkin sorunların çözümüne yönelik arayışlar da paralel olarak hızını arttırmıştır. Uluslararası alanda ve ülkelerin iç hukukuna yönelik vergilendirmeye ilişkin yaptırım imkânı sunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının günümüzde e-ticaretle beraber bu otoriter konumu zedelenmiş hacmi giderek artan dijital ekonomi, ülkeleri bu konuda çalışmaya ve gerekli tedbirleri almaya yönlendirmiştir.

Ülkelerin mükellefleri vergilendirmeye yönelik olarak kullandığı mali egemenlik haklarının dayanağı olan sınırların internetle beraber gelen e-ticaretle ortadan adeta kalkması klasik vergilendirme mevzuatında yer alan sabit ve fiziki varlık olarak mevcudiyete dayalı oluşturulmuş kanunları adeta boşa çıkarmıştır ve bu

yönde gerçekleştirilen çalışmaların yoğunlaşmasına zemin hazırlamıştır. Sanal ortamın getirdiği düşük maliyet sayesinde sıklıkla sınır aşırı faaliyetlerin gerçekleştirildiği e-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar uluslararası ilişkilere dayandığından, ülkelerin tek taraflı çözüm arayışlarının sonuçsuz kalmasına neden olacak bir niteliğe sahiptir.

Uluslararası vergi hukukunda ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasını çözmek için kullandığı ÇVÖA'ların geleneksel iş yeri anlayışına dayandırılmış olması, e-ticaretin getirdiği imkânlarla vergi planlamasının ötesine geçip vergiden kaçınma aracına dönüşmesinin yanı sıra anlaşmaların kötüye kullanılması (treaty abuse) riskini de gündeme getirmiştir. Dolayısıyla doğası itibarıyla uluslararası vergi hukukunu ilgilendiren e-ticaret ve dijital ekonomiye ilişkin uluslararası platformda yapılan çalışmalar belirgin artış göstermiştir (Erdem, 2017).

Çeşitli ülkelerin e-ticaretle ilgili görüş ve gözlemlerinin değerlendirileceği bu bölümde dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik düşünülmüş çeşitli fikirlere ve uygulamalara değinilecek, konuya yönelik yaklaşımların bu yeni alanın getirdiği güncel sorunlara ne ölçüde çözüm sağladığı ya da sağlayamadığına değinilecektir.

Uluslararası ve bölgesel örgütler ile teşkilatlar e-ticaretin gelişimiyle beraber mevzuatta oluşan boşlukların giderilmesi için çeşitli çalışmalar yapmıştır. Bu örgütlerden OECD dijital ekonomi görev gücü (TFDE) çalışmalarıyla başı çekmektedir. Lâkin bu çalışmanın öncesinde ve sonrasında da çeşitli bireysel ve toplu adımlar atılmıştır. Toplu çalışmaları yapanlara örnek verecek olursak bunlar Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD), Avrupa Birliği (AB), Birleşmiş Milletler Ticaretin Kolaylaştırılması ve Elektronik İşletmeciliği Merkezi (UN-CEFACT) ve Dünya Ticaret Örgütü (WTO) olacaktır. Bireysel çözüm arayışlarına örnek verecek olursak Merkezi İspanya'da olan bir Vergi Mahkemesinin 2012 yılında kamuya açıklanan bir kararında “sanal iş yeri” yöntemiyle sınır aşırı şekilde İspanya'da klasik mevzuatta belirtilen nitelikte fiziki bir iş yeri oluşturulmadan yapılan ticari faaliyetlerin İspanya'da vergilendirilebileceğine yönelik kanun yorumunu benimsediği dikkat çekmiştir.

İspanya vergi mahkemesi kararında İspanya'da mukim olmadan İspanya dışında altyapısını barındıracak şekilde kurulmuş bir internet sitesi vasıtasıyla İspanya'da satış yapan şirketin bu faaliyetlerinden elde ettiği gelir üzerinden “sanal iş

yeri” yaklaşımıyla ticari kazanç olarak İspanya’da dolaysız vergi yükümlülüğüne tabi tutulabileceğine karar vermiştir. Kararın gerekçesinde ise bahsi geçen internet sitesinde ispanya uzantılı (.es) bir adres seçilmesi dolayısıyla İspanya pazarına ve yerlisine yönelik olması aynı zamanda satışlarını buraya gerçekleştirmesiyle beraber sitede kullanılan dilin İspanyolca olması, düzenli olarak içeriğin güncellenmesi ve son olarak yönetime yönelik istihdamda bulunulmuş olması gösterilmektedir (Erdem, 2017).

Konuyla alakalı bir diğer çalışma ise ABD’de yapılmış olan “Piyasa Adilliği Kanunu” (The Marketplace Fairness Act) isimli uygulamadır. Bu kanun tasarısı ile fiziki iş yerine sahip işletmelerin yükümlü oldukları satış vergileri ile sorumlu tutulamayan internet üzerinden satış gerçekleştiren işletmelerin de rekabet eşitliği ve piyasa adilliği sağlanması açısından bu yükümlülük kapsamına alınmalarını içermektedir. Yapılan toplu çalışmalara bir diğer örnek ise AB komisyonu tarafından hazırlanan dijital ekonomi raporudur. AB komisyonu tarafından 2014 yılında yayınlanan bu raporda e-ticaretin vergisel yönden çeşitli boyutları ele alınmıştır.

Türkiye’nin kurucu üyesi olduğu merkezi Fransa’nın başkentinde yer alan OECD günümüz itibariyle 38 üye ülkeye sahiptir. Üye ülkelerin sosyal ve ekonomik açıdan gelişmelerini sağlamak, karşılaştıkları çeşitli problemlere çözüm bulmak ve uluslararası arenada politikalar üretmek amacıyla işbirliği temin etmek üzere kurulmuştur. Üye ülkelere yönelik herhangi bir mali ya da hukuki yaptırım uygulama yetkisi bulunmamaktadır. OECD, e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik uluslararası arenada kabul gören ilk ve en önemli çalışmalara imza atmıştır. Bu çalışmalara örnek verecek olursak 1990 yılındaki kişisel verilerin korunması, 1996 yılında hazırlanan küresel enformasyon alt yapısı ve 1997 yılında hazırlanan tüketicinin internet alışverişlerin de korunmasını sağlamaya yönelik raporları verebiliriz. Aynı zamanda bu alanda oldukça bilinen Turku ve Ottawa Konferansları gene OECD’ye aittir. Yakın tarihte yapılan e-ticaret alanındaki en geniş katılımlı ve kapsamlı çalışmalardan olan BEPS eylem planı çalışması gene OECD tarafından gerçekleştirilmiştir (OECD, 2021). Bu çalışmaya ve konferanslara aşağıda detaylıca değineceğiz.

OECD’nin e-ticarete yönelik gerçekleştirdiği bu çalışmalar genellikle üye ülkelerin bakanlarının katıldığı konferanslar şeklinde gerçekleşmiştir.

Vergilendirmeye yönelik e-ticaretin getirdiği sorunlara bütüncül bir bakış açısıyla çözüm aranması bu konferansların ana seyridir.

2.3.1.Turku ve Ottawa konferansları

İnternetle beraber ortaya çıkan e-ticaretin, klasik mevzuatı yetersiz hale getirmesiyle ortaya çıkan vergilendirmeye ilgili sorunlara yönelik, OECD'nin düzenlemiş olduğu iki konferans ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki 19/11/1997 tarihinde Finlandiya'da yapılan "Küresel E-ticarete Engellerin Kaldırılması" başlıklı Turku Konferansı, ikincisi ise 7/10/1998 tarihinde Kanada'da yapılan "Küresel E-ticaret Potansiyelinin Farkına Varan Sınırsız Bir Dünya" başlıklı Ottawa Konferansı'dır. Gerçekleştirilen bu iki konferans birbirini tamamlar niteliktedir. E-ticarete yönelik yapılan düzenlemelerin temelini bu iki konferans oluşturmuştur. Konferanslar, dijital ekonomide sunulan ürünlerin kapsamından başlayarak internet ortamına uygulanacak hukuki çerçeveye, vergilendirme sıkıntılarının içeriğine ve teknik altyapıya yönelik düzenlemelere hem yön vermiş hem de temelini oluşturmuştur. Ayrıca bu kararlar çerçevesinde, üye ülkeler ulusal çapta kendi e-ticaret uygulamalarını gerçekleştirirken bu düzenlemelere göre hareket etmiş belirlenen prensiplere uyum konusunda ilk adımlarını atmıştır (OECD, 2003).

Turku konferansı: İlk gerçekleştirilen konferans olan Turku'da e-ticarete vergilendirme gerçekleştirilirken temel olarak göz önüne alınması gereken ilkeler üzerinde durulmuştur. Devletlerin geleneksel ticaretten bildiği ilkelerin adapte edilmiş şekilde e-ticarete de uygulanması gerektiği fikri ön plana çıkmıştır. Uygulanması gerektiği vurgulanan bu ilkeler normatif ve zorunlu niteliktedir. Ülkelere göre hangi ilkelerin uygulanacağını belirlenmesinde ülkelerin sosyal ve ekonomik şartları, hukuk bilincinin ne düzeyde olduğu, kamu hukukunun durumu, gelişmişlik seviyesiyle paralel teknolojik imkânları ve halkının dünya görüşü önemli bir rol oynamaktadır. Verginin niteliği ile tekniği zaman ve mekâna göre değişeceği gibi, vergileme ilkeleri de bahsettiğimiz faktörler doğrultusunda dünya tarihinde belirli dönemler ya da ekonomilere göre değişiklik göstermiş ve göstermeye de devam etmektedir (OECD, 2003).

Ottawa konferansı: İkinci konferans olan Ottawa'da ilk konferansta gündeme gelen vergilendirme ilkeleri çerçeve koşulları OECD üyesi ülkeler tarafından kabul edilmiş ve e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik uluslararası vergilendirme ilkeleri kabule

ulaşmıştır. Ayrıca konferansta “Elektronik Ticaret Eylem Planı” da kabul edilmiş dolayısıyla e-ticaretin vergilendirilmesi kapsamında OECD’nin görevleri; “teknik, düzenleyici ve standardizasyona yönelik gelişmelerin izlenerek ye ülkelerin vergi sistemlerinin uyum içerisinde işleyişinin güvence altına alınması, gerektiği takdirde uluslararası vergi normlarına ilave yorumlarda bulunmak ve mevcut normlar ile idari uygulamaların e-ticarete gelecekte yaşanacak gelişmelere uyarlanması yol gösterici olması şeklinde belirlenmiştir” (OECD, 1998).

2.3.2.Uluslararası vergi adaleti için OECD BEPS eylem planı

Ekonomik Kalkınma ve işbirliği rgt (OECD) tarafından yapılan açıklamada belirtildiği üzere, e-ticaretin giderek geliştiği, yatırımların ve sermayenin artan küreselleşme neticesinde kolayca el değiştirip bir ülkeden başka bir ülkeye daha kolay ve hızlı bir şekilde seyahat edebildiği günümüzde ülkelerin i hukukunun bir parçasını oluşturan yerel vergi mevzuatlarının bahsi geçen e-ticaret imkânları dolayısıyla etkisiz kalması bu uygulamanın ortaya çıkışını tetikleyici unsurlardandır (OECD, 2013). Bahsi geçen durum, günümüz klasik vergi sistemlerini çok uluslu şirketlerin (Uş) vergi kayıp ve kaçaklarına neden olacak şekilde kullanmasına olanak tanıyan boşluklar yaratmaktadır. Dolayısıyla OECD bu durumu engellemek amacıyla lkelere uluslararası arenada ortak bir yol haritası çizerek ülkelerin vatandaşlarına sunacağı hizmetlerin mali kaynağını ortaya çıkarma ve vergi gelirlerini toplama sürecine ilişkin yol gösterici tavsiyelerde bulunma amacıyla, matrah aşındırması ve kar aktarımının (BEPS) engellenmesine yönelik 15 eylemden oluşan bir eylem planı oluşturmuştur. Bu plan aşağıda gösterildiği gibidir.

Tablo3: BEPS Eylem Planı

Eylem No.	Eylem Konusu
1	Dijital ekonominin yarattığı vergisel sorunların tespiti ve çözüm önerileri
2	Ülke mevzuatları arasındaki farklı düzenlemelerden ortaya çıkan “hibrid enstrümanlar/kurumlar” dolayısıyla meydana gelen olumsuz etkilerin bertaraf edilmesi
3	Kontrol Edilen Yabancı Kurum kazançlarının vergilendirilmesi kurallarının gözden geçirilerek iyileştirilmesi
4	Faiz ve diğer finansal ödemeler yoluyla oluşan matrah aşındırılmasını sınırlayıcı tedbirler
5	“Şeffaflık” ve “özün önceliği” ilkeleri dikkate alınarak zararlı vergi uygulamalarının önlenmesi için tedbirler
6	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının hükümlerinin suistimalini önleyici tedbirler
7	Vergiye tabi “işyeri teşkili” yaratan durumlardan yapay olarak kaçınma hallerine karşı önleyici tedbirler
8	Transfer Fiyatlandırması Kuralları - Gayrimaddi varlık transferleri: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması
9	Transfer Fiyatlandırması Kuralları - Risk ve sermaye transferleri: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması
10	Transfer Fiyatlandırması Kuralları - Diğer Yüksek Riskli İşlemler: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması
11	Matrahın aşındırılması ve kâr aktarımı uygulamaları ile ilgili verilerin toplanması ve analiz edilmesi, bunların tespiti için gerekli yöntemlerin belirlenmesi
12	Agresif vergi planlama uygulamaları hakkında bildirim zorunluluğu
13	Transfer fiyatlandırması belgelendirme kurallarının yeniden gözden geçirilmesi
14	Vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmalarının (karşılıklı anlaşma usulleri, tahkim vb.) daha etkin çalıştırılması
15	Uluslararası Hukuk kuralları çerçevesinde “Çok Taraflı Çözüm Üretme Mekanizması”nın geliştirilmesi

Kaynak: Yılmaz, 2015

Görüldüğü üzere oluşturulan planın ilk maddesi e-ticaretin getirdiği vergisel sorunlara ayrılmış ve OECD’nin Mali İlişkiler Komitesi (CFA), tarafından özellikle bu sorunla uğraşması için diğer eylem konularına da oluşturulduğu gibi özgün bir görev gücü olan Dijital Ekonomide Görev Gücü (TFDE) oluşturulmuştur. E-ticaretin oluşturduğu dijital ekonomiden kaynaklı vergi sorunlarını ve bu sorunlara yönelik çözüm yollarını yoğun bir şekilde irdeleyen TFDE, çalışmaları sonucunda yazdığı nihai raporu BEPS eylem planı kapsamında diğer eylemler için oluşturulan nihai raporlarla beraber 5/10/2015 tarihinde OECD aracılığıyla kamuoyuna açıklamıştır (OECD, 2015).

Yapılan çalışmalar neticesinde e-ticaretin oluşturduğu dijital ekonominin yapısının, dünyanın dört bir yanındaki bilgisayarları ve veri tabanlarını birbirine

bağlayan ağlar üzerinden gerçekleştirilen çeşitli iş modellerini içerdiğini ve bu modellerin birçoğunun ise monopol ya da oligopol yapıya eğilimi olmasıyla beraber oldukça esnek ve değişken bir yapıya sahip olduğunu da ekleyerek bitirebiliriz. E-ticaret ayrıca gelişimiyle paralel olarak çeşitli yeni iş modellerinin ve olanakların oluşumuna da zemin hazırlamıştır. Bunlardan bazıları olarak e-ticaret (B2B, B2C, B2G ve C2G), cep telefonları üzerinden ödeme ve doğrulama, doğrudan e-ticaret ürünlerinin satışına yönelik marketler, yeni tür reklam olanakları ve bulut veri kullanımını gösterebiliriz. Ortaya çıkan bu yeni iş modelleri doğrultusunda gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde çeşitli yeni ödeme araçları ve bazı farklı gelir türleri de ortaya çıkmıştır. Bunlardan en göze çarpanları; yeni tür reklam gelirleri, doğrudan dijital içerik satışı ya da kiralanması gelirleri, aboneliğe dayalı gelirler ve dijital içerikli sürekli değişen aynı zamanda gelişen yapıda daha birçok örnek verilebilir.

E-ticaretin sürekli gelişimi vergilendirme sorunlarını da sürekli hale getirmektedir. Vergilendirmeye ilişkin bu sorunları iki başlık altında inceleyecek olursak bu doğrudan ve dolaylı vergiler sınıflandırması olacaktır. Doğrudan yapılacak vergilendirmede e-ticaretin ortadan kaldırdığı sınırlar ve dijital ortamın aldatma ve atlatmaya elverişli yapısı sayesinde yapılan faaliyetlerin çeşitli yollarla gizlenebilmesi ile yok edilebilmesi sorunumuzun temelini oluşturmaktadır. Dolaylı vergilemede KDV'nin kime bırakılacağı ise eğer ülkeler açısından menfaat çatışması yaşanmaz ise faaliyetin gerçekleştirildiği yere bırakılacağına yani varış ilkesine yönelik gözükmemektedir. Lâkin bu çalışmada da konuya yönelik kesin sınırlar çizilememiş sadece alternatif 3 yol gösterilerek ülkeler kendi kaderlerine bırakılmıştır. Bu 3 seçenek özetle aşağıdaki gibidir.

Ekonomik Varlık Kavramına Dayalı Bağlama Noktası “Nexus” Yaklaşımı: OECD yayınlanan nihai raporda e-ticaretin doğrudan vergilendirilmesine yönelik sorunların çözümüne yönelik olarak ilk sırada, ekonomik varlık kavramının ülkelere göre özelleştirilerek bir çeşit bağlama noktası “nexus” tanımını oluşturmalarını mümkün kılacak unsurlara değinmiştir (OECD, 2015). Unsurlar 3 kategoride aşağıdaki gibidir;

- ✓ Gelire bağlı etkenler: “Sonuçlanan işlemler, eşik seviyesi, eşğin yönetimi”
- ✓ Dijital etkenler: “Yerel bir alan adı (local domain name), yerel bir dijital platform, yerel ödeme seçenekleri”

- ✓ Kullanıcıya bağlı etkenler: “Aylık aktif kullanıcı, internette sonuçlandırılan sözleşmeler, kullanıcılardan elde edilen veriler”

Bu yaklaşıma göre, bir devlet teşebbüsünün ticari kazancının başka bir devlet tarafından vergilendirilebilmesi için, vergilendirilecek olan teşebbüsün bir ülkede yabancı konumda olması ve bu teşebbüsün bulunduğu ülkedeki ticari varlığının ya da başka bir ifadeyle elde ettiği kârın belirli bir düzeye ulaşması gereklidir. Bu seviyenin tespitinde ise alışık olduğumuz iş yeri unsuru bu koşulun sağlandığının somut bir işareti olduğundan bağlama noktası yani nexus açısından önemli olan unsurun bir diğer ülkenin ekonomisine dijital ortamda belirli bir seviyenin üstünde katılmak olduğunu ileri sürebiliriz. Bu noktayı dayanak olarak alırsak bir teşebbüsün yabancı bir ülkedeki dijital ortamdaki varlığı vasıtasıyla gerçekleştirdiği ticari işlem ve transferlerden elde ettiği kârın vergilendirilmesi için geleneksel manada bir iş yerinin oluşturulmuş olmasına gerek kalmayacak, yukarıda bahsedilen noktalar doğrultusunda dijital ortamda varlığı belirlenmiş düzeyi aşanların iş yeri oluşturduğu varsayılarak, vergilendirme hakkına başvurmak için yeterli sayılacaktır (OECD, 2015).

Dijital İşlemler Üzerinden Kesinti Yoluyla Vergi Alınması: OECD’nin nihai raporunda e-ticaretin vergilendirilmesi probleminin çözümüne yönelik önerilen bir diğer yol ise; yapılan e-ticaret üzerinden stopaj yöntemiyle vergi toplanmasıdır. Bu yöntemde ülkede yabancı olarak e-ticaret faaliyetinde bulunanların gerçekleştirdiği işlemlerin vergilendirilebilmesi için ülkelerin mukimlerinin yaptığı ödemelerden stopaj yoluyla vergi toplanması düşünülmüştür. Bu verginin, teoride yukarıda açıklamasını yaptığımız nexus yani bağlama noktası yaklaşımının uygulamasını desteklemesi düşünülmüş bunu gerçekleştirirken birincil toplama mekanizması ve yaptırım aracı rolü üstlenerek mukim olmadan e-ticaret faaliyetinde bulunanların gelir kaynaklarına yönelik doğrudan ya da yapılan bazı ödemeler üzerinden dolaylı olarak brüt miktardan bağımsız nihai bir stopaj yoluyla vergilendirme imkânı yaratması öngörülmüştür. Lâkin bu yöntemle e-ticarete ilişkin işlemler üzerinden bağımsız nitelikte stopaj yoluyla vergi toplanmasının bazı ticari yükümlülükleri ve AB hukukuna ilişkin belirli zorlukları artıracığına yönelik çekinceler de ifade edilmiştir (OECD, 2015). Bu uygulamanın yukarıda bahsettiğimiz MOSS uygulamasını andırdığını söyleyebiliriz.

Dijital İşlemler Üzerinden Denkleştirme Vergisi Alınması: Son seçenek olarak, yapılan işlemlerin dijital ortamdaki boyutuna dayalı bağlama noktası (nexus) yaklaşımına ek olarak doğrudan vergilemede yani gelir ve kurumlar vergisi gibi gelirlerin toplanmasında mevcut kazanç aktarımı kurallarından kaynaklanabilecek muhtemel sıkıntıları önlemek amacıyla, dijital ekonominin getirdiği fırsatların maliyetinden olan dolaysız vergiye ilişkin sorunları çözmek üzere bir çeşit “denkleştirme vergisi” toplamının alternatif bir yöntem olarak düşünülebileceği belirtilmiştir (OECD, 2015). Bu yöntemi bazı ülkeler yerli ve yabancı tedarikçilere eşit muamele göstermek amacıyla kullanmaktadır. Örneğin, sigorta sektöründe ülkelerden bazıları sınır aşırı tedarikçilere ödenecek brüt prim miktarlarına göre tüketim vergisi şeklinde “eşitleme/denkletirme harçları” benimsemiştir. Bu tür vergilerle, sigorta faaliyetlerinde tamamen vergiye tabi yerli şirketler ile ne primlerin toplandığı ne de mukim olunan devlette gelir vergisine tabi olmadan sigorta satabilecek yabancı şirketler arasındaki eşitsizliği gidermek amaçlanmaktadır. Dengeleme harçları, amacına göre çeşitli şekillerde yapılandırılabilir. Lâkin genellikle dengeleme vergisi, ülkede mukim olmadan ticari faaliyette bulunabilen işletmelerin ekonomik varlığının vergilemede adaleti sağlayabilmek adına vergilendirilebilmesine fırsat yaratması için düşünülmüştür. Bir ülkede geleneksel manada mukim olmayan bir şirketin aynı ülkede ciddi miktarlarda e-ticaret gerçekleştirdiği durumlarda tüm paydaşlara netlik, kesinlik ve eşitlik sağlamak aksi durumda küçük ve orta ölçekli işletmeler üzerinde oluşacak aşırı yükü dengeleme vergisiyle azaltacaktır.

2.3.3.OECD’den beklenen standardizasyon uygulaması

Buraya kadar aktardıklarımızdan hareketle ülkelerin bireysel çabalarının kısmı çözümlerle beraber yeni sıkıntılar getirdiğini söyleyebiliriz. Dolayısıyla e-ticaretin vergilendirilmesinde mümkün olan en ideal şeffaf, adil ve etkin çözüm, matrah aşındırma ve kâr aktarımının ortadan kaldırılmasına imkân sağlayan bir standardizasyon oluşturulmasıdır. Bunu çeşitli ülke uygulamalarının konsolidasyonu ve diğer ülkelere rehberlik yaparak gerçekleştirecek olan organizasyon ise OECD’dir.

Beklenen bu standardizasyonu gerçekleştirmek üzere, uzun süredir OECD’nin üzerinde çalıştığı küresel vergi reformu anlaşmasının Apple, Facebook,

Amazon ve Google gibi dünya devlerini de kapsayacak şekilde ABD, Çin, Almanya, Fransa, İngiltere, Japonya ve Türkiye gibi 130 ülkenin katılımıyla küresel gelirin %90'ını temsil eden grup tarafından OECD nezdinde çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdiği ülkelerde en az %15 oranında vergi ödemesini sağlamak üzere 2021 Temmuz ayı başında uygulanmak üzere kabul edildiği ve 2023'te yürürlük kazanacağı duyurulmuştur (OECD, 2021).

Eğer uygulamada sıkıntı yaşanmaz ise yaklaşık 20 yıllık bir vergilendirme belirsizliğini ortadan kaldıracak olan bu uygulama sayesinde ÇUŞ'lar faaliyet gösterdikleri ve kâr elde ettikleri ülkelerde, vergi yasalarına bağlı olarak ve uluslararası alanda herhangi bir problem çıkmaksızın vergilendirilebilecekler. Bu sayede devletler, uluslararası vergi sistemine kaybettiği yasal kesinlik ve istikrarı geri verecekler. Dijital ekonomide kurumlar vergisine yönelik adaletli bir rekabet ortamı sağlanacak ve ÇUŞ'lar en az %15 oranında kurumlar vergisine tabi tutulabilecekler. Bahsi geçen oran devletlere küresel çapta potansiyel olarak 150 milyar dolarlık vergi geliri elde etme şansı yaratacak (Amerikaninsesi, 2021).

Uygulamanın gerçekleşmesinde pay sahibi olan ABD Başkanı olan Joe Biden ilginç bir şekilde ABD'nin uzun süre süren, e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik olumsuz ve isteksiz duruşunun aksi yönünde adım atarak bu uygulamaya destek vermiş ve gerçekleştirilmesini hızlandırmıştır. Bu tarz bir vergi reformunu savunan Almanya ise vergi adaletinin gerçekleştirilmesine yönelik atılan bu adımı olumlu karşılarken bir diğer ülke olan Fransa yapılan bu anlaşmayı çağımızın en önemli vergi anlaşması olarak nitelendirdi (Amerikaninsesi, 2021).

Beklenen bu standardizasyonun yokluğunda alternatif olarak düşünülen dijital hizmet vergisinde ülkemizin uygulamaya koyduğu %7.5'luk orandan ve kapsamlı yapısından şikayet eden ve rekabet soruşturması açan ABD'nin en az %15'lik bir oranda karar kılması ilginçtir. Bu oranı çok uluslu şirketlerin de yüksek bulması muhtemel olup uygulama esnasında dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin tespitinde her ülkenin katkısıyla güvenli bir mekanizma oluşturulması elzemdir. Aksi takdirde teknolojiye oldukça hâkim olan bu firmalar birçok farklı yol, yöntem ve metot aracılığıyla vergiden kaçınma ve kaçırma faaliyetlerinde bulunabileceklerdir.

Dolayısıyla bu uygulama yürürlük kazanana kadar e-ticaretin vergilendirilmesinin şuan için OECD'nin sunduğu altyapı ve alternatifler üzerinden

gerçekleştirilmesi ve ortaya çıkacak potansiyel anlaşmazlıkların beklentisiyle yapılacak olan düzenlemelerin alınacak geri bildirimlere göre yeniden düzenlenebilmesi için esnek ve dinamik bir yapıda oluşturulması faydalı ve zaman tasarrufu sağlayacak bir çözüm yolu olacaktır.

2.4.Uluslararası Alanda Yapılan Diğer Çalışmalar

İnternetin sivil kullanıma sunulmasıyla ortaya çıkan e-ticaretin her geçen gün dünya çapında hacmini arttırmasıyla birlikte vergilendirmeye yönelik oluşturduğu sorunlarda artmıştır. Dolayısıyla konuyla ilgili olarak ülkeler uluslararası alanda çözüm üretme arayışlarına girmiş buda e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin çeşitli ülke topluluklarının toplanmasına ve gerekli tedbirleri almasına zemin hazırlamıştır. Bu çalışmaların çeşitli dikkat çeken örnekleri aşağıda verildiği gibidir.

2.4.1.Birleşmiş milletler (BM) tarafından yapılan çalışmalar

BM bünyesindeki kuruluşların e-ticaret alanında gerçekleştirdiği pek çok çalışma vardır. Bu çalışmaların en önemlilerinden bir tanesi de e-ticaretin hacminin giderek arttığı ve ticaretle uğraşan kişiler açısından bilginin stratejik önem kazandığı günümüzde, KOBİ'lere yönelik ticari bilgi ve iletişim ihtiyacının karşılanması için kurulan Küresel Ticaret Noktaları Ağıdır (GTPN).

BM Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD) tarafından desteklenen, BM Ticaret Noktaları Geliştirme Merkezi'nin (UNTPDC) geliştirdiği Küresel Ticaret Noktaları Ağı KOBİ'lere e-ticaret olanakları yaratmaktadır. GTPN, e-ticaret kapsamındaki faaliyetlerin desteklenmesi, etkinlik ve verimliliğin artırılması amacıyla dünyada halen 121'den 56'sı işlevsel olmak üzere farklı kuruluş seviyelerinde olan toplamda 198 ticaret noktasını birbirine bağlamaktadır. Bunlardan 19 tanesi Ankara Ticaret Noktası ile ilişkili GTP Net üyesidir. Bu sistemin kapsamında olan ticaret noktaları, bu sistemden yararlanarak ihtiyaç duydukları her çeşit bilgiye kolayca ulaşabilmekte ve ürünlerinin reklamını yapabilmektedir. Dolayısıyla bu ağ üzerinden e-ticaret imkânlarının kullanımı ve EDI uygulaması ile KOBİ'lere kendi imkânları ile elde edemeyecekleri bilgilere erişim ve küresel pazara erişimle e-ticaret yapma fırsatı verilmiştir.

2.4.2.Dünya Ticaret Örgütü (WTO) tarafından yapılan çalışmalar

Dünya Ticaret Örgütü mal, hizmet, sınai ve fikri haklar gibi alanlarda piyasaların serbestleştirilmesi ve yeniden düzenlenmesini gerçekleştirmek amacıyla 1995 yılında kurulmuş olan uluslararası bir kuruluştur. Örgütün öncelikli amacı iletişim hizmetleri ve benzeri alanlarda faaliyet gösteren firmaların rekabete açılmasını ve düzenlenmesini sağlayan çalışmaları takip etmektir.

Dünya Ticaret Örgütünün e-ticarete ilişkin yaptığı önemli çalışmalardan olan 15 Şubat 1997 tarihinde birliğe üye 70 ülke tarafından imzalanan Hizmet Sektörlerinde Ticarete İlişkin Genel Anlaşmadır. Bu anlaşmayla birlikte internet ve diğer e-ticaret araçlarının kullanımıyla sınır aşırı ağlar üzerinden finansal piyasaların küreselleşmesi konusunda ciddi gelişmeler sağlanmış ve hizmet kavramlarına ilişkin yeni yasal karşılıklar oluşturarak e-ticaret hukukunun gelişiminde kayda değer bir rol üstlenilmiştir. Yapılan anlaşmada oluşturulan yükümlülükler ve kurallar, özel sektörde ve iletişim hizmetleri alanında ilave düzenlemeler ve piyasalara girişteki ulusal tarife ve regülasyonlar ile e-ticaretin altyapısını oluşturan bilgi ve haberleşme teknolojisi hizmetlerinde küreselleşme ile düşük maliyetleri desteklemektedir. Örgütün e-ticaretin gelişimindeki rolünü ifade etmek gerekirse; uluslararası e-ticaret altyapısına dayalı işlemleri hızlandırıcı ve rahatlatıcı koşullar yaratması, bilgi ve iletişim teknolojisi sektörlerinde küreselleşme, maliyetlerin düşürülmesi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki e-ticaretin kullanımını artırmak ve daha etkin bir e-ticaret ortamı yaratmaktır.

2.4.3.Avrupa Birliği (AB) tarafından yapılan çalışmalar

AB, 1980'lerden başlayarak e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik pek çok çalışma yapmış ve tüm AB çapında kullanılan bir bilgi ağı sistemi kurmayı hedeflemiştir. 1994 yılında kurulan AB Komisyonunun talepte bulunması ve bilişim teknolojisi alanındaki büyük şirketlerin de destekleriyle beraber AB mevcut bilişim altyapısını geliştirmek için 10 konuda belirli uygulamaya yönelik çalışmalar başlatmıştır. Başlatılan bu çalışmalardan 4 tanesi (KOBİ'ler için Telematik Servisleri, Elektronik Sunumu, Avrupa Kamu Ağı ve Şehir Bilgi Ağı) e-ticaretle direkt olarak ilgilidir (Canpolat, 2001).

AB Komisyonu "Elektronik Ticarete Bir Avrupa İnisiyatifi" adlı 1997'de yayınlanan raporda e-ticarete yönelik yapmış olduğu çalışmaları genel hatlarıyla

yayınlanmıştır. Yayınlanan raporda e-ticareti oluşturan elektronik işlemlerin sürat potansiyeli, takip edilememesi ve kaynağının belirlenmesindeki zorlukların, vergiden kaçınmak isteyenlere yönelik yeni olanaklar ile fırsatlar yaratacağına değinilmiştir. Dolayısıyla yaklaşan fırtınaya karşı ülkelerin gelirlerine yönelik menfaatlerini korumak ve pazarda meydana gelebilecek anormallikleri önlemeye yönelik alınacak tedbirlerin neler olduğuna bu raporda yer verilmiştir. Lâkin bununla yetinilmeyip aynı zamanda e-ticaretin gelişimini sürdürmesi için yapılacak vergilendirmenin açık ve yansız olması gerektiğiyle beraber vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesinde kolaylık sağlamak açısından basit, şeffaf ve tahmin edilebilir olması için kanuni belirliliğin göz önüne alınması gereği vurgulanmıştır (Canpolat, 2001).

AB'nin e-ticarete yönelik gerçekleştirdiği çalışmalara bazı örnekler aşağıdaki gibidir:

*AB'de e-ticareti destekleyen çeşitli politika önlemleri alınmıştır. E-ticarete yönelik açık bir yasal çerçevenin oluşturulması (Kişisel Bilgilerin Korunması, Teşvik Etme, Gizlilik, vb.) iletişim araçlarının küreselleşmesini hızlandırmak, dijital ekonomiye yönelik önemli ar-ge faaliyetlerinin desteklenmesi bu önlemlerdendir.

*1999/EC numaralı “Elektronik İmza” direktifi AB'nin e-ticarete yönelik bir diğer çalışmasıdır. Burada hedef elektronik imzanın kullanımını basitleştirmek ve hukuken tanınmalarına katkı sağlamaktır. Direktif elektronik imza sertifikaları, sertifika hizmet sağlayıcıları ve bunların gözetimine yönelik esasları içermektedir.

*Komisyon, Avrupa Konseyiyle birlikte 2000 yılında Feira Zirvesi'nde kabul edilen “E-Europe Eylem Planı 2” çalışmalarına başlamıştır. Bu çalışma karşılaşılan sorunlara yönelik ortak bir yaklaşım geliştirmede açık bir katma değer mevcut olduğu, herhangi bir farkın oluşturulabileceği yerlerde başlatılacaktır. Bunun için 10 öncelikli alan belirlenmiştir. Bu hedeflerin başarılması ise üye devletlerin, AB Komisyonu'nun, sanayinin ve yurttaşların ortak çabasına bağlıdır.

AB e-ticaretin uluslararası arenada nasıl vergilendirileceğine ilişkin çalışma yapılması için Avrupa Komisyonu tarafından 2014 yılında dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik bir uzman çalışma grubu oluşturmuştur. Uzmanların hazırlayarak uluslararası kamuoyuna sunduğu raporda; e-ticaretin Avrupa için birçok fırsat barındırdığına değinilmiştir. Uzmanlara göre Dijital Tek Pazar kavramıyla Avrupa Tek Pazarının dijital potansiyeli arasındaki bağın anlaşılması Avrupa'nın

büyüme ve istihdamını artırma potansiyelini ortaya çıkaracaktır. Eş zamanlı olarak e-ticaret araçlarının vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ile mücadelede etkin bir şekilde kullanılabileceğini ve aynı zamanda idare ile icra maliyetlerini azaltılabileceğini ifade etmişlerdir. Yani teknolojinin getirdiği problemlerin yine teknolojiyle aşılabileceğine değinilmiştir. Uzmanların aldıkları kararları özet geçecek olursak bunlar aşağıdaki gibidir (Pehlivanlı, 2018):

*E-ticaretin vergilendirilmesinde klasik mevzuatın dışında yeni bir vergi türü kullanılmamalı. Geleneksel vergiler ve düzenlemeler dijital ekonomiye mümkünse aynı şekilde uygulanmalı eğer değilse dijital ekonomiyi kapsamına alacak şekilde revize edilmeli yani modernleştirilmelidir.

*İnternetin getirdiği dijital ekonominin her geçen gün hacmini arttırmasıyla beraber yapılacak düzenlemeler mümkün olduğunca geleneksel sistemde mevcut olan vergi yasalarını daha tahmin edilebilir, istikrarlı ve basit yapıya dönüştürmeli aynı zamanda KOBİ'lere yönelik olarak piyasaya erişim masraflarını azaltmalıdır. Dolayısıyla dijital ekonominin Tek Pazar Potansiyeline ulaşabilmesi için iyi düşünülmüş ve kalibre edilmiş bir vergi sistemi gereklidir. Aynı zamanda pazarda KOBİ'lere yönelik vergi engellerinin ortadan kaldırılmasına ihtiyaç vardır.

*Vergi teşvikleriyle indirimleri titiz bir şekilde incelenmeli ve uygulama öncesi ile sonrasında ortaya çıkan sonuçlar dikkatle incelenmelidir. Eğer, tarafsızlık ve basitlikten ödün verilecekse, piyasa aksaklıkları neticesinde gerçekleşmelidir. Oluşturulacak vergi sistemi piyasa aksaklıklarını çözmeye yönelik inşa edilmelidir.

OECD, BM, WTO ve AB tarafından yapılan çalışmalar haricinde e-ticarete yönelik bazı ülkelerin ulusal alanda oluşturduğu düzenlemeler ve çalışmalar da vardır.

2.5.Ülkelerin E-ticarete Yönelik Ulusal Alanda Yaptığı Uygulamalar

Araştırmanın bir önceki kısmında e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik olarak uluslararası kapsamda gerçekleştirilmiş çalışmalara değinilmiştir. Aşağıdaki kısmında ise ABD, İngiltere, Japonya ve Hindistan gibi ülkelerin ulusal çapta gerçekleştirdiği çalışmalara değinilecektir.

2.5.1.Amerika Birleşik Devletleri

ABD e-ticaret konusunda en etkin ve kapsamlı çalışan, bu konuda dünyaya liderlik yapan ülkelerin başında gelmektedir. ABD’de bilim ve teknolojiye verilen yoğun önemle, paralel doğrultuda ayrılan yüksek kaynak ve yapılan sayısız yatırımlar internetin bu ülkede doğmasına yol açmış ardından da buradan bütün dünyaya yayılmıştır. Bu gerçeklerin de doğal bir sonucu olarak ABD, günümüzde e-ticareti en çok kullanan ve kullandıran ülke konumuna gelmiştir. ABD, ekonomisinin dünyanın en büyük ekonomilerinden olması ve istikrarlı şekilde büyümesini sürdürmesinin altında yatan ana unsurlardan bazıları hiç şüphesiz, bilişim teknolojilerinde ulaştıkları seviye, teknolojiyi çalışma hayatlarına entegre etmelerindeki başarı ve bilimsel temelli yaklaşımlarıdır.

Günümüzde en yoğun bilgisayar, internet ve yüksek hızlı internet kullanımı yine bu ülkede gerçekleştirilmekte ve aynı zamanda ülke hükümeti e-ticareti zaten kendi ürünleri olmasından dolayı da teşvik etmekte ve desteklemektedir (Canpolat, 2001). Ayrıca günümüzde özel sektörde e-ticareti temsil eden en büyük şirketlerden birçoğu gene ABD çıkışlıdır.

ABD’de e-ticarete yönelik yapılan çalışmalar genellikle aşağıdaki gibidir.

*ABD’nin konuya ilişkin genel yaklaşımı “Küresel E-ticaret İçin Bir Çerçeve dokümanı ile açıklanmıştır. Beyaz Saray 1997’de yayınladığı dokümanda internetin küresel bir iletişim aracı olmasından dolayı internet üzerinden yapılan e-ticarete vergi koymanın olumlu sonuçlar doğurmayacağını belirtmiştir. Dokümanda, e-ticaret vergilendirilecek olursa uyulması istenen ilkeler açıkça belirtilmiştir.

*ABD’de Ekim 1998’de “Vergisiz İnternet” yasası yürürlüğe girmiş. Ekim 1999’da yenilenerek uluslararası boyuta taşınmıştır. Mayıs 2000’de ABD Temsilciler Meclisi, e-ticarete yönelik “Vergisiz İnternet” yasasını bitim tarihinden itibaren 5 sene daha uzatmıştır. Bu kanunla ABD’de yurtiçi e-ticaret Ekim 2006 yılına kadar vergi dışı tutulmuştur.

ABD’nin e-ticarete yönelik temel görüşleri, her ülkenin etkin ve güvenilir bir e-ticaret altyapısı ve sistemi oluşturması yönündedir. Bu süreç ise 5 temel ilkeye göre gerçekleştirilecektir. İlkeler aşağıdaki gibidir (Canpolat, 2001):

*Özel sektör önderlik yapmalıdır.

*Devlet e-ticarete yönelik aşırıya kaçan düzenlemelerden uzak durmalıdır.

*Devlet müdahalesinin gerektiği durumlarda açık, minimalist, sürekli ve basit bir çerçevede hareket edilmelidir.

*Devletler, internetin özgün yapısını kabullenmelidir.

*İnternet altyapılı e-ticaret uluslararası alanda basite indirgenmelidir.

2.5.2.İngiltere

Bazı ülkeler e-ticareti vergi kapsamına almaya çalışırken iç hukuku ve paralelindeki ÇVÖA ağlarındaki gerekli değişiklikleri yapmaktansa ÇVÖA kapsamına girmeyen yani doğrudan gelir üzerinden alınan dolaysız vergi karakteristiği taşımayan nitelikte bir vergi oluşturarak e-ticareti vergilendirmeyi denemiştir. Bu türde kayda değer örneklerden biri İngiltere'nin ortaya koyduğu “DPT” yani kaydırılmış kazanç vergisidir. DPT, İngiltere’de ticari faaliyetlerde bulunan büyük çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) muvazaalı işlemlerle normalde İngiltere’de vergilendirilecek olan varlıklarını gizlemesi ve/veya başka yerde göstermesiyle kazançlarını İngiltere’nin vergilendirme yetkisi dışında bırakmalarına benzer durumları hedef olarak oluşturulmuştur (Erdem, 2017).

Bu uygulamayla, vergi kaçırma ya da vergiden kaçınmak için kazançların çeşitli yollarla İngiltere dışında gösterildiği ve/veya kaydırıldığı belirli durumları engellemek üzere yeni bir vergi oluşturmuştur. Bu verginin getirilmesiyle 2 temel durumu önlemek hedeflenmiştir. Bunlardan ilkiyle, iş yeri ilkesinin içeriğinden yararlanılmasıyla vergi planlaması yapan yabancı kurum ve şirketlerin çabalarını boşa çıkarmak hedeflenmiştir. İkinciyle ise ekonomik bir temeli olmayan işlemler ile işletmelerin kullanılarak vergi avantajları oluşturulmasının önüne geçilmek hedeflenmiştir (Erdem, 2017).

Dolayısıyla DPT uygulamasıyla esas ulaşılmak istenen genellikle dünya çapında ticaretle uğraşan çok uluslu şirketlerin muvazaalı işlemleri sonucunda aşındırdığı İngiltere vergi matrahının telafi edilmesidir.

2.5.3.Japonya

Japonya’da e-ticaret çalışmaları sistematik şekilde 1996’nın başlarında Japonya E-ticareti Geliştirme Konseyinin (ECOM) oluşturulmasıyla başlamıştır.

ECOM bünyesinde e-ticareti farklı açılardan irdeleyen 14 çalışma ekibi oluşturulmuştur. Yapılan çalışmalarla ülke çapında bilgi ve tecrübe paylaşımı amaçlanmış ayrıca e-ticarete yönelik standartların belirlenmesi gerçekleştirilmiştir (Pehlivanlı, 2018).

Japonya'nın ilerleyen zamanlarda kağıt paranın yerine elektronik paranın geçeceğine yönelik bir düşüncesi vardır. Dolayısıyla Japonya e-ticarete temelden ve uzun vadeli yaklaşmaktadır. E-ticarete güvenliğin sağlanması, teknolojik ve yasal yönlerinin irdelenmesi üzerinde çokça durdukları konulardandır. Bu amaç doğrultusunda gereken yasal düzenlemelerin hazırlıkları da ECOM bünyesinde yer alan çalışma gruplarından "Onay Kurumları Çalışma Grubu" tarafından yapılacaktır.

Grup, ECOM'a üye kurum ve kuruluşlara ileilmek üzere, e-ticarete yer alan kişi ve kurumların yetki ile sorumluluklarına yönelik ilişkileri belirleyen güvenli e-ticaret için ön yönetmeliği içeren bir çalışma yayınlamıştır. Grup, teknolojik altyapı olarak güvenli e-ticaretin gerçekleşmesi için Bilgi Güvenliği Protokolleri (IKP) isimli, dijital ekonomide güvenli iletişimi sağlayacak çalışmalar yapmaktadır.

Japonya ABD ile paralel olarak e-ticaret üzerinde devlet müdahalesinin asgari seviyede olmasını ve bununla beraber e-ticarete yönelik oluşturulacak çözümlerin var olan sistemlerle uyumlu olması gerektiği fikrini savunmaktadır.

2.5.4.Hindistan

Hindistan, e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik tedbirleri görece erken uygulamaya koyan ülkelerden biridir. 2016 Mali yasasıyla getirilen Dengeleme Vergisi bir tür denkleştirme vergisidir. Yurtdışındaki şirketler aracılığıyla Hindistan'da somut bir işyeri bulundurmadan internet ortamında reklam ya da reklam alanları hizmeti sunanlara yönelik getirilen bu vergi yabancı şirketlerin bu tür faaliyetlerden elde ettiği gelirin %6'sını vergi olarak ödemesini öngörmektedir.

Getirilen bu verginin aynı zamanda Hindistan tarafından BEPS Eylem Planının 1 numaralı raporunda gündeme getirilen sorunlara yönelik verilen bir yanıt olduğunu da ifade edebiliriz. Ayrıca bu alanda en yoğun faaliyet gösteren firmalardan biri olması sebebiyle Google'ın ismi bu vergiyle eşanlamlı olarak anılmaktadır. Hindistan bu tip faaliyetlerin vergilendirilmesinden yana olduğunu da ayrıca belirtmektedir (Akkaya ve Gerçek, 2019).

Hindistan'ın yürürlüğe koyduğu Dengeleme Vergisi Yasası'nın 17 numaralı kısmında "OIDAR" kısaltmasıyla anılan Hindistan'ın dijital ürün tanımına yer verilmiştir. Bu tanıma göre minimum insan faktörü içeren ve günümüz bilgi teknolojisi altyapısının olmadığı durumlarda ulaşılması ve ulaştırılması olanaksız olan ürün ve hizmetler kapsam altına alınmıştır. Dolayısıyla bu verginin kapsamına aşağıdaki gibi e-ticaret hizmetleri girmektedir (Akkaya ve Gerçek, 2019).

- ✓ İnternet reklamları
- ✓ Bulut Bilişim (Amazon Cloud Drive, İcloud, Google Drive)
- ✓ İnternet ortamından iletilen film, müzik, oyun, yazılım, e-kitap ve benzeri doğrudan ticaret ürünleri (Amazon Prime Video, Netflix, Spotify, Steam)

Bahsi geçen verginin kapsamına girmek için gereken yıllık satış miktarı 100.000 Hindistan Rupisi olarak belirlenmiştir. Eğer servis sağlayıcıları bu sınırı aşan miktarda hizmet sunmuyorlarsa Dengeleme Vergisinin kapsamına girmeyeceklerdir. Ayrıca Hindistan'daki pazarda satış yapmak isteyen servis sağlayıcıları için ilk satışlarından önce kayıt zorunluluğu getirilmiştir.

BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE E-TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1.Türkiye’de E-ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Yapılan Düzenlemeler

Dünyadaki küreselleşmeyle beraber teknolojinin ve internet hizmetlerinin sürekli olarak gelişim ve değişim göstermesiyle paralel olarak Türkiye’deki genç nüfus artışı ülkemizde gerçekleşen e-ticaret hacminin süratli ve sürekli artışına zemin hazırlamıştır. Yakın zamanda gerçekleşen küresel salgında bu durumu desteklemiş ülkemizdeki ve dünyadaki e-ticaretin ve dijital hizmetlerin kullanılmasıyla tercih edilmesini adeta bir ihtiyaç haline getirmiştir. Gelişile birlikte ticaretteki coğrafi sınırları kaldıran e-ticaret yerli ve yabancı olmak üzere normalde sadece çok uluslu şirketlerin sahip olduğu çok uzak mesafelerdeki dış pazarlara ulaşma imkânını küçük ve orta boydaki KOBİ olarak da tabir edebileceğimiz işletmelere de sunmuş bu da günümüzde birçok işletmeyi e-ticaret yapmaya teşvik etmiştir. E-ticaretin KOBİ olarak tabir edebileceğimiz işletmelere sunduğu bu imkân sektördeki başı çeken ve lider konumdaki işletmelerle rekabet etmelerine olanak yaratmıştır.

E-ticaret ve getirdiği dijital ekonomideki bu gelişmeler ülkemizde e-ticaretin gelişiminin korunması ve vergilendirilmesine yönelik kamusal alanda bazı kurum ve kuruluşların oluşturulmasına zemin hazırlamış ve konuyla ilgili çeşitli çalışmalar yapılmıştır. E-ticarete yönelik olarak kurulan bu kurum ve kuruluşlardan bazıları teknik ve altyapıya yönelik çalışmalar gerçekleştirmekte, arda kalanları ise ulusal ve uluslararası alanda geleneksel mevzuatın eksikliklerini gidermek amaçlı yasal düzenlemeler üzerine yoğunlaşmaktadır. Araştırmanın bu kısmında Türkiye’de e-ticaretin ve dijital ekonominin gelişmesine yönelik çalışma yapan kurum ve kuruluşlarla bunların yaptığı ya da doğrudan konu kapsamında gerçekleştirilen diğer düzenlemelere yer verilecektir.

3.1.1.Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK)

E-ticaretin dünya çapındaki gelişimine ülkemizin adaptasyonunu gerçekleştirmek doğrultusunda ulusal bir stratejinin oluşturulması amacıyla Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu’nun 1997 Ağustos ayında gerçekleştirdiği toplantıda, e-ticaretin ülkemizde yaygınlaştırılmasına yönelik bir karara varılmıştır. Dolayısıyla koordinasyonunu Dış Ticaret Müsteşarlığının sekretaryayı ise TÜBİTAK’ın üstleneceği bir Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK) müsteşarlık başkanlığına ek 40 kuruluşun da toplantıya katılımıyla kurulmuştur (Yörük, 2001).

ETKK, ilk toplantısını 1998 yılının şubat ayında gerçekleştirmiştir. Bahsi geçen toplantıda e-ticarete yönelik dünyada yaşanan gelişmeler ve bu alanda çalışma yapan yabancı ülkelerin yaklaşımları ve uygulamaları dikkate alınarak, giderek daha fazla önem ve nakdi olarak hacim kazanan e-ticaretin ülkemizdeki gelişimini korumak ve hızlandırmak üzere geleneksel sistemin yetersiz kaldığı alanlarda gerekli yasal alt yapının oluşturulması ve gereken düzenlemelerin gerçekleştirilmesine yönelik, ortak kararlar almak aynı zamanda e-ticaretin ülkemizde yaygınlaştırılması sürecindeki teknolojik altyapı problemlerinin giderilmesinde hangi yolun izleneceğine yönelik yol göstermek ve danışmanlık yapmak üzere gereken teknik bilgiye ulaşımı sağlamak amacıyla ilk adımlar atılmıştır. Bahsi geçen hedeflere yönelik çalışma yapmak üzere Teknik, Hukuk ve Finans alanlarında, toplantıya katılan ana temsilciler arasından 3 farklı çalışma grubu oluşturulmasına karar verilmiştir (Yörük, 2001).

BTYK'nın bu sefer 1998 tarihli bir diğer toplantısında, ülkemizde e-ticaretin yaygınlaştırılması amacıyla planlanan düzenlemeler gerçekleştirilinceye kadar ETKK'nın görevine devam etmesine ve bir eylem planı oluşturmaya yönelik karar alınmıştır. ETKK kapsamında hazırlık çalışmaları başlatılan eylem planı doğrultusunda pilot bir projeye yer verilmiştir. Bahsi geçen pilot projeye, e-ticarete yönelik kabul gören dünya standartları doğrultusunda, ülkemizdeki kişilerin sayısal imza ya da e-imza olarak niteleyebileceğimiz uygulamayla e-ticaret yapabilmeleri planlanmıştır. Öte yandan yine bu projeye, e-ticaretin gerçekleştirilmesinde kullanılan internet ortamında, kullanıcı bilgilerinin gizliliğinin ve gönderen kişinin kimliğinin tespit edilmesinin ve doğrulanmasının sağlanarak bu ortamda yapılacak işlemlere yönelik güven oluşturulması ve nihayetinde teknik altyapının, finansal güvenliğin ve yasal zeminin oturtulması hedeflenmiştir (Yörük, 2001).

Belirtilenlerden yola çıkarak ETKK'nın izleyeceği yol; elektronik noter, elektronik imza (e-imza), EDI vb. güvenli şifreleme sistemlerinin dünyada geldiği noktanın takibini yaparak Türkiye koşullarına uygun bir şekilde adaptasyonunu gerçekleştirmek için gerekli standartları tespit edip uygulamaya geçirilmesine yönelik adımlar atmaktadır. Lâkin kurumun esas amacı e-ticaret kapsamında dünyada ve ülkemizde geline son noktanın tespitini yapıp e-ticaretin ve dijital ekonominin geliştirilmesi ve vergi sistemine adaptasyonu için gereken önlemlerin ve düzenlemelerin neler olduğunu belirleyerek BTYK'ya rapor vermektir.

Buraya kadar anlattıklarımız neticesinde e-ticaret için ülkemizde yapılması gereken çalışmalar zamanında başlatılmıştır ve halen sürdürülmektedir diyebiliriz. Ancak, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de henüz e-ticaretin tamamını kapsayacak şekilde çalışmalar gerçekleştirilememiş hala gelişim aşamasında olan birçok çalışma, fikir ve uygulama mevcuttur. Uluslararası arenada yapılacak standardizasyon ya da ÇVÖA gibi anlaşmaların tekrar yürürlük kazanıncaya kadar geçecek sürede bu alanda devletler ulusal mevzuat ve uygulamalara bağlı kalacak buda çözülen sorunlarla eş miktarda problemlere yol açacaktır. Günümüzdeki uygulamalarla devletler soruna yönelik kısmi çözümler yaratmıştır ama internet özgürlükçü yapısı sayesinde hala vergi kaçırma ve kaçınma olanaklarını kullanıcılarına sunmaktadır.

3.1.2.Elektronik Ticaret Kurulu (ETİK)

Kuruluşu 1997 yılında gerçekleşen ETKK'nın görevini bitirdiği düşüncesiyle, başbakanlığın girişimleri de değerlendirildiğinde, ETKK çalışmalarında yeniden yapılandırılmaya gidilmesine karar verilmiş ve e-ticaret çalışma grubunun görevlerini eş zamanlı şekilde gerçekleştirmek için ETİK bünyesinde e-ticaret hukuk grubuna ilaveten 8 yeni uygulama grubu oluşturulmuştur (Altun, 2016).

Ülkemizde e-ticaretin geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasına yönelik düzenlemeler bitirilinceye kadar ETİK'in çalışmalarına devam etmesine ve kendi tavsiyeleri çerçevesinde bir eylem planı oluşturarak uygulamayı denemesi, sonuçları incelemesi, uygulamada meydana gelebilecek problemleri ortadan kaldırmaya yönelik yeni tavsiyeler geliştirerek bunları ilgili kuruluşlara ve BTYK'ya değerlendirmesi için sunmasına devam edeceğine BTYK'nın 1998 Haziran tarihli toplantısında karar verilmiştir. Bahsi geçen toplantıda aynı zamanda ülkemizde e-ticaretin geliştirilmesine yönelik devletin gerçekleştirmesi gereken 4 temel görev olduğuna değinilmiştir. Bunlardan ilki e-ticaret için gerekli teknik ve idari alt yapının kurulmasını sağlamak ikincisi geleneksel mevzuatta bulunmayan hukuki ve yasal çerçevenin oluşturulması üçüncüsü e-ticaretin benimsenmesini sağlayacak ortam yaratmak dördüncüsü ise ulusal çapta gerçekleştirilecek politika ve uygulamaların uluslararası alanda gerçekleştirilen politika ve uygulamalarla paralel şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak (Pehlivanlı, 2018).

3.1.3.Hazine ve Maliye Bakanlığı modernizasyonu

Hazine ve Maliye Bakanlığına bağılı olarak işlemlerini gerçekleştiren Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) kapsamında bütün faaliyetlerini dijital ortama taşıyarak mevcut iş yükünü azaltmayı, etkinlik ve verimliliğini arttırmayı ve son olarak bilgisayar ve ağ temelli dijital ortama aktarılan verilerle eskisinden daha sağlıklı ve hızlı bir karar ve yönetim bilgi sistemini oluşturmayı hedeflemiştir. Bu kapsamda gerçekleştirilen VEDOP günümüz teknolojisinin geleneksel yollarla işleyen kurumlara entegrasyonunun ülkemizdeki dikkat çeken örneklerindendir.

VEDOP ilk pilot proje olarak 1995 yılında denenmiş ve başarılı bulunması neticesinde 1998 yılında gerçek manada başlatılmıştır. Başlamasından 2 yıl içinde 22 ilin 155 vergi dairesinde ve 5 defterdarlığında sistem otomasyonu gerçekleştirmiştir. Sistemin başarılı bulunmasıyla mükelleflere yönelik daha etkin ve hızlı hizmet sunan bir gelir idaresi oluşturma hedefiyle geliştirilerek 2004’de VEDOP-2 ve 2007’de VEDOP-3 olarak yeni uygulamalar yapılmıştır (Pehlivanlı, 2018).

VEDOP projesi geleneksel vergi dairelerinde tam otomasyon sağlayarak eski sistemle yapılamayacak olan günümüz e-ticaret ve dijital ekonomi ortamında kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve etkin vergi denetimi için veri depolanması olanaklarını beraberine getirmiştir. Bu sayede yasal çerçeve hala yetersiz olsa da e-ticarete yönelik teknik altyapı oluşturulmuştur. E-ticaretin takibi ve tespiti sadece geleneksel vergi memurları vasıtasıyla gerçekleştirilemeyecektir. E-ticaretin beraberinde getirdiğı yapı vergi dairelerinde vergi memurlarına ek olarak teknolojiiden ve özellikle internetten anlayan yazılım ve bilişim uzmanlarının bulunması zorunluluğunu da getirmektedir. Teknolojik altyapı kullanılarak yapılacak olan aldatma, şifreleme ve hackerlık gibi meziyetler bu tarz bir önlemi de gerektirmektedir.

Bahsi geçen VEDOP projesi vergi dairesine birçok kolaylık getirmiş dolayısıyla uygulamaya sürekli yeni veriler girilerek program geliştirilmiştir. Bakanlığın VEDOP altyapısıyla elektronik ortamda gerçekleştirdiğı faaliyetler aşağıdaki gibidir (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2021):

- ✓ 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 Düzenlemesi
- ✓ E-Defter Düzenlemesi
- ✓ E-Bilet Düzenlemesi
- ✓ E-Yoklama Düzenneği
- ✓ E-Tebliğat Düzenneği

Devletler eğer vatandaşlarına daha az maliyetli, daha kaliteli ve daha hızlı kamu hizmetleri sunmak istiyorsa çağımızın artık vazgeçilmezi olmuş olan elektronik ortamda sunulan hizmetlerinin kapsamını arttırmalı ve yaygınlaştırmalıdır. Bahsi geçen VEDOP uygulaması da bu çerçevede Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilmiştir. Yapılan bu değişiklikler hem rutin işlemleri kolaylaştırmış hem de elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerin kayıt altına alınmasıyla takip edilmesini sağlayarak vergilendirmenin gerçekleştirilmesine olanak yaratmıştır.

3.1.4.E-ticarete yönelik yeni sorumluluk ve stopaj düzenlemeleri

Vergi sistemimiz içinde esas işlevlerine ek olarak aynı zamanda bir güvenlik müessesesi olarak da kullanılan vergi kesme çeşitleri GVK ve KVK kapsamında farklı maddelerle düzenlenmiş olmakla beraber vergi kesenlerin sorumluluğuna VUK'un 11. Maddesinde yer verilmiştir.

6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 9. Maddesi ile 213 sayılı VUK'un 11. Maddesine aşığıdaki fıkra eklenmiştir (T.C. Yasalar, 2018).

“Cumhurbaşkanlığı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan ya da ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal ya da hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf ya da aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemler ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.”

VUK’da yapılan bu değişiklikle Cumhurbaşkanına, vergiye tabi faaliyetlere taraf ya da aracı olanlara vergi kesintisi yapmaya ve belirli koşullar sağlandığında farklı kesinti oranları tespit etmeye yönelik yetki tanınmakta ve bu yetkinin kullanılması halinde GVK ve KVK’ya kesintiye yönelik uyum bentleri eklenmiştir. Yapılan düzenlemeye yönelik maddenin gerekçesine aşağıdaki açıklamalarda yer verilmiştir (TBMM, 2018).

“Günümüzde ekonomik faaliyetlerin teknolojik gelişmeyle paralel şekilde giderek daha karmaşık ve girift bir hale gelmesi vergi kanunlarındaki bu boşluğu giderecek yeni bir vergi güvenlik müessesesi talebini yaratmıştır. Bu doğrultuda yapılan güncellemeyle Cumhurbaşkanlığına, vergilendirme kapsamındaki faaliyetlere taraf ya da aracı olanlara vergi kesintisi yapma ve belirli koşullar gerçekleştiğinde değişik kesinti oranları belirlemeye yönelik yetki verilmiştir. Değişiklikle getirilen yetki sayesinde, başta dijital ortamda gerçekleştirilen e-ticaret faaliyetleri olmak üzere, bilgi işlem teknolojilerinin sıklıkla kullanıldığı alanlarda kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak ve kayıt dışılıkla etkin mücadele edebilmek adına her çeşit faaliyete karşı korunaklı bir yapı süratli ve etkin bir şekilde oluşturulabilecektir.”

6745 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

“18. Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden,”

6745 sayılı Kanunun 65 inci maddesiyle 5520 sayılı Kanunun; 15 inci ve 30 uncu maddelerinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

“ğ) Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden.”

“d) Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden.”

GVK ve KVK’nın stopaj yükümlülüğünü düzenleyen maddelerine yapılan bu eklemelerle VUK’un 11. Maddesine eklenen 7. Fıkradaki yetkinin kullanılması durumunda, bu kapsamda vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılan her türlü ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasına imkân sağlanması öngörülmüştür.

Yapılan uygulama neticesinde konuyla ilgili benzer bir uygulama sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlık düzenlemenin Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesine taşınmasına sebep olmuş Yüksek Mahkeme ise düzenlemeyle ilgili

kararında vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin idarenin düzenleme yetkisinin sınırları açısından önemli noktalara değinmiştir.

Uyuşmazlık nedeni olayda iptal talebini GVK'nın 94. Maddesine 4761 sayılı Kanunun 2. maddesiyle eklenen aşağıdaki sekizinci fıkra oluşturmuştur.

“Maliye Bakanlığı, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.”

İhtirazî kayıtla verilmiş bir gelir vergisi (stopaj) beyannamesine dayanılarak yapılan tahakkukun iptali ve ödenen tutarın iadesi talebiyle açılan davada, itiraz konusu fıkranın Anayasa'ya aykırı olduğu kanaatine varan mahkeme, bahsi geçen hükmün, Anayasanın 2., 35. ve 73. maddelerine aykırılığını ileri sürerek iptal etmek üzere Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

Başvuru kararında kısaca, Anayasa'da vergi yükümlülüğüne yönelik düzenlemelerin kanunla yapılması gerektiği, vergi sorumlusunun da yeri geldiği zaman asıl borçlunun yerine geçip vergiyi ödemesi gereğinden ötürü bahsi geçen kanunilik ilkesinin vergi yükümlülüğüne ek olarak vergi sorumluluğunu da kapsadığı, GVK'da kesinti yapmak zorunda olanlar sayma yöntemiyle belirlenmiş iken itiraz konusu fıkra ile vergi sorumluluğunun kapsamının idarece genişletilebilmesine fırsat verilmesinin hukuk devletinin temel ilkelerinde biri olan hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğu ifade edilerek fıkranın, Anayasanın 2., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu iddia edilmiştir.

Lâkin, yüksek mahkeme itiraz konusu hükmün Anayasanın 2. ve 73. Maddelerine aykırılık teşkil etmediğini belirterek yapılan itirazı oyçokluğuyla alınan kararla reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi, 2015).

3.2.E-ticaretin Türkiye Yasaları ve Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi

Bu bölümde e-ticaretin mevcut ülkemiz yasaları ve yürürlükteki uygulamalar açısından değerlendirilmesi yapılacaktır. Mevcut durumun ne olduğu ve neler yapılabileceğine dair fikirlere yer verilecektir.

3.2.1.E-ticaretin ÇVÖA hükümleri açısından değerlendirilmesi

Yakın tarih itibarıyla, ülkemizin 88 farklı ülkeyle imzaladığı ÇVÖA vardır. Bahsi geçen anlaşmalardan 83 tanesinin onay süreci tamamlanmış ve yürürlüktedir. Anayasamızın 90. maddesinde, usulüne uygun şekilde kabul edilen uluslararası

anlaşmaların kanun hükmünde kabul edildiği, bu anlaşmalar aleyhine Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacağı, ayrıca Türk kanunlarında değişikliğe yol açan her çeşit uluslararası anlaşmanın kabulünün, TBMM'nin kanun vasıtasıyla kabulüne bağlı olduğuna değinilmiştir.

Uluslararası hukukun düzenlenmesine yarayan ÇVÖA'lar mevcut Türk Vergi Kanunlarına değişiklik getiren anlaşmalardan olduğundan kabul edilip yürürlüğe konması kanuna bağlıdır. Türk hukuk sistemi, resmi olarak kabul ettiği ÇVÖA'ları kanun hükmünde saymakta dolayısıyla uygulamada da gerektiğinde aynı şekilde dikkate alınacaktır (Erdem, 2017).

Bu çerçevede, ülkemizde gerçekleştirilen ticari faaliyetlerden elde edilen gelirin vergilendirilmesinin nasıl gerçekleştirileceği dar mükellefiyet kapsamındaki kişilerde faaliyeti gerçekleştiren kişinin mukimi olduğu ülkeyle aramızda ÇVÖA olup olmadığına göre değişecektir. Eğer mukimi olduğu ülkeyle aramızda ÇVÖA imzalanmış ve yürürlükte ise vergilendirmeye yönelik uygulamada bu anlaşmanın hükümleri öncelikli olarak değerlendirilecektir ancak herhangi bir anlaşma yok ise o halde ülkemizde geçerli olan iç mevzuat (GVK ya da KVK hükümleri) uygulanacaktır.

Ülkemizde vergilendirilecek olan vergi mükellefi eğer farklı bir ülkede mukim ise ve bu ülkeyle aramızda yürürlükte olan ÇVÖA'nın olması durumunda, elde ettiği ticari kazançla yönelik ülkemizin taraf olduğu ilgili ÇVÖA'nın "iş yeri" ve "ticari kazançlar" başlıklı maddelerine göre ya da eğer varsa bahsi geçen maddelere ilişkin protokol hükümlerinin de içeriğine göre uygulama yapılacaktır (Erdem, 2017).

Ticari faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde vergilendirme yetkisinin hangi devlette olacağının belirlenmesine yönelik problem devletler tarafından anlaşmaların 7. maddesinde belirtilerek çözülmektedir. Anlaşmaların bahsi geçen maddesinde vergilendirme yetkisinin dayanağı klasik sistemde "iş yeri" oluşumuna bağlanırken, iş yerinin faaliyetler sonucunda elde ettiği kazancın hangi parametrelere göre belirleneceğine gelindiğinde ise vergilemede artık genel kabul görmüş temel ilke ve kurallara başvurularak ülkeler arasındaki paylaşımın mümkün olan en ideal şekilde gerçekleştirilmesine çalışılmaktadır.

Dolayısıyla bahsi geçen madde bir akit devlet teşebbüsünün, yerleşik iş yeri yabancı devlette olmadığı sürece, bu teşebbüse ait ticari kazançların iş yerinin

olmadığı devlet tarafından vergilendirilemeyeceğine ilişkin temel ilkeyi içerir. Lâkin bu ilke, söz konusu ticari kazançların anlaşmaların diğer maddelerinin yabancı konumdaki devlete vergilendirme yetkisi tanıdığı bazı özel gelir kategorilerinin kapsamına girmediği sürece geçerlidir (Erdem, 2017).

Anlaşmaların 5. Maddesi ise genellikle “iş yeri” kavramının tanımını içerir. Mevcut haliyle bu tanımlarda, e-ticaretin getirdiği elektronik/dijital/sanal iş yeri kavramlarını kapsayacak bir hüküm bulunmamaktadır. Bu madde aynı zamanda akit devlet teşebbüsünün ticari kazançlarının yabancı devlette vergilendirilip vergilendirilemeyeceğinin saptanması ile ilişkilidir. Lâkin vergilendirme yetkilerini doğrudan bu madde vermez.

Sözleşmeye taraf olan bir devlet teşebbüsü diğer taraf devlette yerleşik olan bir iş yeri aracılığıyla işlerini yürütüyorsa, bu işler üzerinden elde ettiği kazançlardan yabancı devletin vergilendirebileceği kapsama giren varsa bunların neler olduğu belirlenmelidir. Bahsi geçen 7. madde yabancı devletin kendi sınırları içerisindeki işyerine atfedebildiği kazançları vergilendirebileceğini öngörerek bu problemin çözümünü yaratmaktadır (Erdem, 2017).

Lâkin e-ticaret ve getirdiği dijital ekonomi bu çözülmüş problemi tekrar çözülmesi için gündeme getirmektedir. Türkiye’nin taraf olarak yer aldığı tüm ÇVÖA’larda “iş yeri” kavramına ilgili anlaşmaların “iş yeri” başlıklı 5. Maddesinde yer verilmiş olup, bahsi geçen maddede elektronik ortamda gerçekleştirilen e-ticaret faaliyetlerini kapsayacak nitelikte özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Çalışmanın başında hazırlıksız yakalanan geleneksel mevzuat derken tam olarak bunu kastetmiş bulunmaktayız.

3.2.2.E-ticaretin iş yeri tanımı açısından değerlendirilmesi

Ülkemizde gelir vergisinin uygulamasında dayanak noktası olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)(T.C. Yasalar, 1961) uyarınca dar mükellefiyet kapsamına giren kişiler açısından elde ettikleri kazanç ve iradın Türkiye’de elde edildiğinin kabul edilmesinde ticari faaliyetlerde kazanç sahibinin Türkiye’de iş yerinin olması ya da daimi temsilci bulundurması ve kazancın belirtilen iş yeri ya da temsilci aracılığıyla kazanılmış olması şartı koşulmuştur (Erdem, 2017).

Kurumlar vergisine geldiğimizde ise bu sefer Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK)(T.C. Yasalar, 2006) 3. maddesine dayanarak, dar mükellefiyete tabi kurum

kazancı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) (T.C. Yasalar, 1961) hükümlerine paralel şekilde Türkiye’de iş yeri olan ya da daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından belirtilen iş yeri ya da temsilciler aracılığıyla gerçekleştirilen ticari faaliyetlerden kazanılan kazanç ve iradı içerir (Erdem, 2017).

Vergi hukuku uygulamasında temel olarak kabul ettiğimiz iş yeri kavramı VUK’un 156. maddesinde ele alınmıştır. Mevcut mevzuata göre, ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyete tahsis edilen ya da bu faaliyetlerde kullanılan; imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, muayenehane, idarehane, yazıhane, mağaza, madenler, dalyan ve voli mahalleri, hayvancılık tesisleri, çiftlik, bahçe, bağ, tarla, vapur büfeleri, inşaat şantiyeleri, taş ocakları gibi yerler kanunen iş yeri olarak kabul edilmektedir (Tuncer, 20??).

Kanunda belirtilen iş yerinin ticari, sınai, zirai ya da mesleki faaliyetin gerçekleştirilmesine tahsis edilmiş olması ve bu işlemler doğrultusunda kullanılan bir yer olması şartı aranmıştır.

Kamu idaresi tarafından vergi sorumlusu ve mükelleflerine talepleri doğrultusunda verilen muktezalarda, iş yeri kavramının kapsamına yönelik çıkarım ve yorumlarda elektronik ortamda gerçekleştirilen e-ticaret faaliyetlerinin de iş yeri oluşturacağına yönelik görüşler belirtilmiştir. Yapılan değerlendirmelerde VUK’un ilgili maddesine atıfla, iş yerinin tanımı yapılırken, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin gerçekleştirilmesi ve sürdürülmesinde kullanılan yerlerin nereler olabileceğinin belirtildiği ve iş yerinin bu tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmadığına vurgu yapılmıştır. Dolayısıyla, e-ticaretin gerçekleştiği elektronik ortamda gerçekleştirilen satış ve pazarlama faaliyetlerinin kişilere ulaştırılmasını sağlayan internet sitelerinin iş yeri olarak kabul edilmesinin mümkün olduğu sonuç itibarıyla bahsi geçen internet sitelerini işletenlerinde mükellef olarak kabul edileceği yani mükellefiyete yönelik kayıtlarının yapılması gerektiği belirtilmiştir (GİB, 2021). Kayıtların gerçekleştirileceği yer ise şuan itibarıyla Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi (ETBİS) olarak gözükmektedir.

Kamu idaresinin, bahsi geçen muktezalarını incelediğimizde VUK’un iş yeri ile ilgili maddesindeki hükme yönelik yorum ve çıkarımlarıyla mükellef ve sorumlulara vergi hukukun ulusal çerçevede şimdilik nasıl uygulanacağını açıkladığını ifade edebiliriz. Günümüzde internetin mümkün kıldığı e-ticaretin vergi

hukuku içinde yarattığı sınırların kaybolmasına dayalı iş yeri problemi, muktezalarla e-ticaret faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde arayüz niteliğinde kullanılan internet sayfalarının iş yeri olarak kabul edilmesiyle kısmen de olsa çözülmüştür.

3.2.3.OECD BEPS eylem planının Türkiye açısından değerlendirilmesi

İnternetin ve dijital ekonominin giderek yaygınlaşmasıyla birlikte küreselleşen dünyada şirketlerin büyük çoğunluğu eş zamanlı şekilde birden fazla ülkede faaliyet göstermektedir. Bu durum çok uluslu şirketlerin miktarını arttırmış ve elde ettikleri kazancın hangi ülke tarafından vergilendirileceği problemini büyötmüştür. Bahsi geçen sorunun çözümü normalde kazanç ya da iradin hangi ülkede elde edildiğı ve elde edilen ülkede kurulu iş yerinin ya da daimi temsilciliğın bulunup bulunmadığıyla ilgilidir. İş yeri kavramı ise her ülkenin kanunlarla oluşturulmuş olan mevzuatında farklı ele alındığından ölkeler arasında vergilendirme yetkisinin kullanımına yönelik sorunlar ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu sorunlar normalde ÇVÖA ve OECD'nin Model Vergi Anlaşmaları ile çözülmeye çalışılmıştır (Akkaya ve Gerçek, 2019).

E-ticaretin gerçekleştiğı dijital ortamdaki ticari faaliyetlerin vergilendirilmesinin adaletli ve etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için mükellefler ve ölkelere yönelik aşağıda belirtilen problemlerin çözölməsi gerekmektedir. Bahsi geçen problemler aşağıdaki gibidir:

- ✓ Mükellefiyetin tespit edilmesi (Vergiye beyan edip ödeyecek olan kimdir?)
- ✓ Gelir çeşidinin sınıflandırılması (Zirai, ticari, ücret vb.)
- ✓ Kanunlarda öngörölen biçimde kurulu bir işyeri ya da daimi temsilci var mıdır? (Vergiye doğuran olay nerede meydana gelmiştir?)
- ✓ Vergi matrahının hesaplanması (İlgili işlemler tespit edilmesi durumunda aktarma ücretlerinin en ideal maliyetle oluşturulması)
- ✓ Kullanılacak vergi düzenlemesi (doğrudan vergileme, stopaj vb.)
- ✓ Harcamalar üzerinden toplanan vergilerin (KDV ve ÖTV) nasıl toplanacağı?

Türkiye’de e-ticaretin vergilendirilmesinde en önemli sorunlardan biri “Dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetin Türkiye’de bir işyeri oluşturup oluşturmadığının” belirlenmesidir. Dijital ortamda gerçekleşen e-ticaret faaliyetlerinin en belirgin özelliğı uzak mesafeleri birbirine bağlayan internetin mevcut vergi uygulamalarını yetersiz bırakması ve art niyetli şirketlere “daimi işyeri,

temsilci” oluşturma zorunluluğundan kaçış imkânı tanınmasıdır. Daimi işyeri ya da temsilci bulundurma zorunluluğu mevcut sistemde birçok ülkenin vergilendirme hakkına başvururken kullandığı vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirleyen unsur olduğundan tanım olarak önem arz etmektedir. Çok uluslu yabancı şirketler vergilendirilecek olan kârlarını çifte vergileme gibi olaylara karşı korurken bahsi geçen tanıma dayanarak vergi planlaması yapmaktadır (Akkaya ve Gerçek, 2019).

Türkiye’de, 2017 Aralık ayında 30261 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlük kazanan 7061 sayılı Kanun ile VUK ve KDV kanunu kapsamında e-ticarete güvenliği iyileştirmek amacıyla yeni düzenlemeler getirilmiştir. KDV kanununun 9. maddesine yapılan eklemeyeyle ülkemizde ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları e-ticaret kapsamındaki hizmetlere yönelik KDV, bu hizmeti sağlayanlar tarafından beyan edilip ödenecektir. Türkiye yaptığı bu değişiklikle e-ticaret faaliyetleri açısından oldukça önemli olan iş yeri tanımıyla ilgili geleneksel sisteme güncelleme getirmiş bu sayede e-ticaretin vergilendirilmesinde fiziki manada iş yeri olmayan ama sanal alanda faaliyet gösteren şirketlerin vergilendirilmesine yönelik bir adım atmıştır (Akkaya ve Gerçek, 2019).

E-ticaretin vergilendirilmesi sanal işyeri kavramının oluşturulmasına bağlıdır. Sanal işyeri kavramı, elektronik ortamdaki faaliyetlere daha kolay iş yeri statüsü vermek ve mevcut tanımın kapsamını esnetmek amacıyla oluşturulmuştur. Sanal işyeri kavramıyla sabit iş yeri olmadan kaynak ülkede yürütülen belirli bir miktarın üzerindeki e-ticaret faaliyeti vergisel bağ (Nexus) yaklaşımıyla elektronik ortamdaki belirli parametreler üzerinden iş yeri kabul edilip vergilendirilmek istenmektedir. Bu yaklaşım ülkemizde e-ticaret faaliyeti gerçekleştiren şirketlerin internet üzerindeki tanımlı sitelerini *Sanal Daimi Kuruluş* olarak kabul ederek buradan elde ettiği kârı vergilemeyi sağlamaktadır (Akkaya ve Gerçek, 2019).

Yukarıda bahsettiklerimize ek olarak VUK’daki işyeri tanımının kapsamı genişletilmelidir. İş yeri kavramı e-ticareti de kapsayacak şekilde “Fiziki iş yeri” ve “Sanal İş yeri” olarak 2 kategoride düzenlenebilir. İş yerinin geleneksel tanımı olan Fiziki işyeri mevzuatta bulunmaya devam etmeli. Yeni önerilen Sanal İş yeri tanımının kapsamında telefon, televizyon, internet, ekstranet, intranet, EDI ya da benzeri telekomünikasyon araçlarının ticari, sınai, mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumuyla sınırları çizilecek olan parametrelerin

oluşması durumunda iş yerinin oluştuğunun kabul edileceği belirtilmelidir. Ayrıca Maliye Bakanlığı'na, e-ticaret faaliyeti gerçekleştirmek üzere oluşturulan iş yerlerinin belirlenmesine ve vergiyle ilgili sorumlulukların gerçekleştirilmesine yönelik detayları belirlemeye, e-ticaret için elektronik ortamda oluşturulan iş yerleri aracılığıyla mal veya hizmet tedarikinde ya da bunların ticaretinde aracılık yapan kişilerin, ilgili vergilerin ödenmesinde müteselsilen sorumlu tutulabilmesine ya da uygulamalara yönelik usul ve esasların belirlenmesine imkân sağlayacak yetkiler verilebilir (Akkaya ve Gerçek, 2019).

Türkiye'nin mevcut vergi sisteminin modern çağın gereklerine uygun hale getirilmesi için iç hukukun da 2 önemli değişiklik yapılabilir. Bunlardan ilki geleneksel iş yeri tanımının e-ticareti ve getirdiği dijital ekonominin aralıksız gelişimini kapsayacak şekilde değişiklik payı bırakılarak yeniden oluşturulması, ikincisi ise OECD Dijital Eylem Raporu'nda alternatif olarak sunulan dengeleme vergisi ile stopaj yani kaynakta kesinti metotlarının etkin bir şekilde hayata geçirilmesidir. Ayrıca ülkemiz ülke sınırları dışındaki dijital hizmet ve ürün sağlayıcılarını vergilendirirken diğer ülkelerin de uyguladığı bir yöntem olan gelir ve kurumlar vergisi haricinde kalan *dijital hizmet vergisi* uygulamasını kendine uygun şekilde benimsemelidir. E-ticaretin gelişimini kaçırmamak ve uygulamaları güncel tutabilmek adına OECD'nin konuyla ilgili çalışmaları yakından takip edilmeli ve yayınlanacak olan raporlar doğrultusunda e-ticaretin vergilendirilmesinde uygun görülen önlemler mevzuata aktarılmalıdır (Akkaya ve Gerçek, 2019).

3.2.4.Dünyada ve ülkemizde uygulanan dijital hizmet vergisinin değerlendirilmesi

E-ticaretin getirdiği dijital ekonominin nasıl vergilendirileceğine yönelik uluslararası arenada ortak bir kabule ulaşılamaması ülkeleri alternatif çözüm arayışlarına yönlendirmiştir. İnternet aracılığıyla dijital ortamda gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin vergilendirilmesini amaçlayan “dijital hizmet vergisi” de 7 Aralık 2019 tarihinde yayımlanan 7194 sayılı kanunla mevzuatımızdaki yerini almış ve 1 Mart 2020'den itibaren yürürlüğe girmiştir (kpmgvergi, 2021).

Bahsi geçen kanunda oldukça geniş kapsamlı tanımlara yer verilmiş bu sayede e-ticaret faaliyetlerinin birçoğu vergi kapsamına alınmıştır. E-ticaret faaliyetlerine yönelik reklamlar, çeşitli dijital içerik satışları ve dijital platform

hizmetlerinden elde edilen gelirler %7,5 oranında dijital hizmet vergisine tabi olup, bu faaliyetleri gerçekleştiren şirketlerin yurt dışında yerleşik olması ülkemizdeki mükellefiyetini etkilememektedir.

Ülkemizde elde edilen hasılatın dijital hizmet vergisinin kapsamına girebilmesi için şirketin Türkiye'deki kazancının 20 milyon TL'den ve dünya genelinde kazandığının ise 750 milyon Euro'dan fazla olması gerekmektedir aksi halde muaftır. Dijital hizmet vergisi bu şekliyle küresel çapta faaliyet yürüten büyük teknoloji şirketlerinin ülkemizdeki kârlarını vergilendirmeyi amaçlamıştır (kpmgvergi, 2021).

Bizle birlikte İtalya, İspanya, Hindistan, Avusturya, Fransa ve İngiltere gibi birçok ülke, e-ticaret faaliyetlerini vergilendirebilmek için uygulamakta olduğumuz dijital hizmet vergisine benzer nitelikte vergileri uygulamaya koymuştur.

Bahsi geçen ülkelerde e-ticarete yönelik olarak konmuş dijital hizmet vergisi uygulamaları incelendiğinde, en yüksek vergi oranının Türkiye'de uygulandığını söyleyebiliriz. İtalya ve Fransa'da uygulanmakta olan vergi oranı %3 iken, İngiltere'de bu oran %2'dir. Arda kalan diğer ülkelerde ise ortalama olarak %1 ile %3 arasında olduğunu söyleyebiliriz. İtalya, Fransa, ve İngiltere'de verginin beyanattı yıllık olarak gerçekleştirilmektedir. Ülkemizde grup şirketleri arasındaki faaliyetlere yönelik herhangi bir istisna uygulaması yer almasa da, İtalya, İngiltere ve Fransa'da grup içi faaliyetler dijital hizmet vergisi kapsamına alınmamıştır. Bir başka açıdan, verginin kapsamına alınmış ticari faaliyetler karşılaştırıldığında en kapsamlı uygulamanın yine ülkemizde oluşturulduğu fark edilecektir. Bu noktada uluslararası arenada oluşabilecek uyumsuzluklardan bahsettiğimizi hatırlatmak iyi olacaktır (kpmgvergi, 2021).

ABD'nin Ticaret Temsilciliği Ofisi 2 Haziran 2020'de yaptığı açıklamayla bahsi geçen dijital hizmet vergisini uygulamaya koyan aralarında ülkemizin de olduğu bazı ülkelere yönelik rekabet soruşturması başlattığını duyurmuştur. Açılan bu soruşturmalardan Türkiye, Hindistan ve İtalya için olanları 7 Ocak 2021 tarihinde sonuçlanmıştır. Öte yandan; Endonezya, Avusturya, İngiltere, Brezilya, Çek Cumhuriyeti ve İspanya'ya yönelik soruşturmalar devam etmektedir.

Türkiye'nin uygulamaya başladığı dijital hizmet vergisine yönelik olarak ABD Ticaret Temsilciliği Ofisi Tarafından kapsamlı bir rapor hazırlanmıştır. Bu raporda yer alan önemli noktalar aşağıda aktarıldığı gibidir:

ABD'nin Türkiye'ye yönelik rekabet soruşturması: *Türkiye'nin uygulamaya başladığı dijital hizmet vergisi, özellikle merkezi ABD'de olan dijital hizmet üreticilerine yönelik ayrımcılık yapmaktadır. Bahsi geçen ayrımcılık 2 farklı şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan ilki, sadece e-ticaret faaliyeti kapsamındaki işlemlerin dijital hizmet vergisi kapsamına girmesi ve benzer hizmetlerin geleneksel yolla ticareti halinde verginin uygulanmamasıdır. İkincisi ise, Türk şirketlerin yüksek oranlı dijital hizmet vergisi mükellefiyetine istisna olması ancak ABD merkezli şirketlere yönelik ağır vergisel yük getirmesidir. Konuyla ilgili yapılan incelemede ulaşılan rakamlar kesin olmasa da, ABD Ticaret Temsilciliği Ofisi yaptığı araştırmalarla Türkiye'de dijital hizmet vergisi kapsamına giren şirketlerin toplam sayısının 61 olduğunu tespit etmiş ve bunların 42 tanesinin ABD merkezli olduğunu vurgulamaktadır. Arda kalan 19 şirketin arasında da Türkiye merkezli herhangi bir şirket yer almamaktadır (kpmgvergi, 2021).

*Türkiye'nin uygulamaya başladığı dijital hizmet vergisi 3 sebepten ötürü uluslararası vergilendirme ilkeleriyle uyumsuzluk içindedir. Bunlardan ilki, dijital hizmet vergisi matrahının net kazanç üzerinden değil, brüt hasılat üzerinden hesaplanması. İkincisi, dijital hizmet vergisi mükellefiyeti için yabancı şirketlerin Türkiye'de iş yeri bulundurmasına yönelik bir zorunluluk olmaması. Sonuncusu ise anayasa mahkememizde dava konusu da olmuş olan vergilendirme sınırı olarak belirlenen şirket hasılatlarının değiştirilebilmesi ve vergi oranlarının belirlenmesine yönelik Cumhurbaşkanı'na verilmiş olan yetkinin piyasada oluşturduğu vergiye yönelik mükellefiyet ve uygulanacak oran dolayısıyla ödenecek vergi miktarı gibi konularda oluşturduğu belirsizlik ortamıdır.

*Yürürlükteki dijital hizmet vergisi, ABD merkezli şirketlere yönelik yük oluşturmakta ve ticareti kısıtlamaktadır. Mevcut haliyle dijital hizmet vergisinin ABD merkezli şirketlere yıllık olarak yükleyeceği maliyetin yaklaşık 100 milyon dolar olacağı tahmin edilmektedir. Vergi yükünün bu boyutlara gelmesine daimi işyeri şartının aranmaması ve net kazanç yerine hasılat üzerinden toplanması neden olmuştur. Türkiye'de uygun görülen %7,5'luk vergi oranı diğer ülkelere kıyasla

oldukça fazladır. Bahsi geçen oranın %15'lere kadar çıkarılabilecek olması ise ABD şirketlerine yönelik oldukça fazla potansiyel bir yük demektir. Ayrıca verginin beyan ve raporlama yükümlülükleri de ilave maliyetler barındırmaktadır. Bütün bunların yanında dijital hizmet vergisi mükerrer vergilendirmeye sebebiyet vermektedir. Son olarak mevcut vergisel düzenlemelerin ihlali halinde gerçekleşecek olan ilgili e-ticaret platformuna yönelik gerçekleştirilecek erişim engeli uygulaması oldukça ağır bir yaptırımdır.

ABD'nin dijital hizmet vergisi ve türevi uygulamalara yönelik diğer ülkelere açtığı soruşturmaların da sonuçlanmasıyla birlikte, elde edilen sonuçlar neticesinde ciddi kararları uygulamaya koyacağı beklenmektedir. ABD'nin Fransa'da uygulamaya konan dijital hizmet vergisinin yarattığı olumsuz rekabet örneği karşısında düşündüğü %25 ilave gümrük vergisi benzeri uygulamaların ülkemiz tarafından ihraç edilecek mallara yönelik uygulanması da söz konusu olabilecektir. ABD'nin bizim uygulamamıza karşılık olarak düşüneceği ve uygulamaya alacağı olası ilave gümrük vergilerinin, mallarımıza yönelik olumsuz rekabet ortamı oluşturacağı ve Türk mallarına yönelik ABD pazarındaki talebin azalmasına zemin hazırlayacağı öngörülmektedir. ABD pazarına yönelik olarak ülkemizden her yıl ortalama 10 milyar dolar değerinde ihracat gerçekleştirildiği düşünüldüğünde, uygulanacak olan dijital hizmet vergisinin ihracatçılarımıza yönelik olumsuz etki yaratması olağandır (kpmgvergi, 2021).

3.2.5.Çeşitli ülkelerde ve Türkiye'de uygulanan elektronik imza düzenlemelerinin değerlendirilmesi

Günümüzde giderek artan internet nüfusu, normalde geleneksel yöntemlerle yürütülen birçok kamusal ve ticari faaliyeti elektronik ortama taşımıştır. E-ticaret ve internetin getirdiği bu dijitalleşme elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin doğruluğuna, gerçekliğine dair sorgulamaları ve yapılan işlemin dijital altyapının olanaklarıyla ortadan kaldırılması ve ardından varlığının reddedilmesi gibi sorunları da getirmiştir. Dolayısıyla günümüz itibarıyla yaklaşık 55 ülkede bu problemi çözmek maksadıyla e-imza uygulaması hayata geçirilmiş ve kanuni çerçevesi kabul edilip yürürlük kazanmıştır. Bahsi geçen yasalara genel bir inceleme yapacak olursak bunların 2 ayrı türe ayrıldığını görebiliriz. ABD e-imzaya yönelik minimalist bir yaklaşım sergilerken, diğer ülkeler Açık Anahtar Altyapısına sahip e-imza

uygulamalarına hukuki düzenlemelerinde yer vermiştir. Bu noktada ABD ve AB’de e-ticaretin temelini oluşturan hukuki mevzuata ve UNCITRAL (Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu) tarafından oluşturulmuş model yasalara kısaca değinmek faydalı olacaktır (Ticaret Bakanlığı, 2019).

ABD örneğinde e-imzaların hukuki statüsü 3 temel kanunla belirlenmiştir. Bunlardan Standart Elektronik İşlemler Yasası 30 kadar eyalette kabul edilmiş ve mevcut haliyle eyalet yasalarında e-imza kullanımında temel çerçeveyi belirliyor. Daha ziyade ulusal çerçevede geçerli olan Ulusal ve Uluslararası Ticarete Elektronik İmza Yasası ikinci temel dayanak olarak karşımıza çıkıyor. Sonuncu olan Devlette Kırtasiyenin Azaltılması Hakkında Yasa ise kamu kurumlarına elektronik kayıtları ve imzaları kullanırken bazı zorunluluklar dayatan federal bir yasa (Ticaret Bakanlığı, 2019).

AB örneğinde e-ticaret ve e-imzayı kapsamına alan 2 ana yönerge bulunmaktadır. 2000 tarihli E-ticaret Direktifi, bilgi toplumundaki hizmetlerin üye ülkeler arasında serbest dolaşımını gerçekleştirmek amacıyla hazırlanmış ve elektronik sözleşmeler ile sözleşmelerin hukuki sonuçlarına yönelik ciddi konular içermektedir. 1999 tarihli E-imza Direktifi, AB üyesi ülkelerin 2001 tarihine kadar uyum sağlaması için gereken yasa, düzenleme ve idari hükümleri içermektedir. Bunların hazırlanmasındaki neden ise e-imzanın kullanımını basitleştirmek ve hukuki alanda kabul görmesine temel hazırlamak olarak belirtilmiştir. Çeşitli e-imza sertifikaları, sertifika hizmet sağlayıcıları ve bunların gözetimine yönelik unsurlara bu direktifte yer verilmiştir (Ticaret Bakanlığı, 2019).

UNCITRAL ülkelere yasa hazırlamalarında yol göstermek maksadıyla 2 model yasa hazırlamıştır. Bunlardan 1996 tarihli Model Elektronik Ticaret Yasası, elektronik verilerin ve sözleşmelerin hukuken tanınmasına yönelik temel atan hükümlerden oluşmaktadır. 2001 tarihli Elektronik İmzalara İlişkin Standart Hükümler ise e-imzaların genel unsurlarına yönelik bir düzenlemedir.

Türkiye’de e-ticarete yönelik bir hazırlık olarak bu konudaki yasal boşluğu doldurmak maksadıyla 2004 tarihinde 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununu hazırlayarak yürürlük kazandırmıştır. Bahsi geçen kanuna göre e-imza, bir başka elektronik bilgiye eklenen ya da elektronik bilgiyle mantıksal bağlantısı olan ve

kimlik doğrulama maksadıyla kullanılan elektronik bilgi şeklinde tanımlanmıştır (BTK, 2017).

Kanunda tanımlandığı şekliyle güvenli elektronik imza, elle atılmış imzayla aynı hukuki sonucu doğurmalı ve aynı ispat gücüne haiz olmalıdır. Ayrıca usulüne uygun olarak güvenli elektronik imzayla oluşturulan elektronik bilgiler senet hükmünde olmalı ve e-imzayla ilgili bilgilerin aksi kanıtlanana kadar kesin delil olarak görülmesi gereklidir. Bu paragrafta aktarmış olduğumuz özellikler e-imza kanununun getirmiş olduğu önemli yeniliklerdendir (BTK, 2017).



BÖLÜM 4: E-TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu çalışma tarama araştırması olarak gerçekleştirilmiştir. Bu yöntemin seçilmesindeki neden ise e-ticaretin yaklaşık olarak 21. yüzyılın başında başlayan yolculuğundan bu yana günümüze gelinceye kadar birçok aşamadan ve değişiklikten geçmiş olmasıdır. Bu süreç içerisinde birçok devlet tarafından konuyla ilgili olarak pek çok çalışma gerçekleştirilmiş ve fikir beyanında bulunulmuştur. Lâkin günümüzde dahi yürürlük kazanmış ve e-ticaretin vergilendirilmesinin nasıl gerçekleştirileceğine yönelik uluslararası alanda bir fikir birliği ya da mevzuat açısından standardizasyon içeren bir çözüm bulunmamaktadır. Buda vergilendirmenin, konuya yönelik olarak uluslararası alanda yapılmış çalışmaların sunduğu alternatif yollar üzerinden ülkelerin ulusal çapta çözüm amaçlı çalışmalarıyla çözülmeye çalışılmasına neden olmaktadır. Bu süreç yaklaşık 20 yıldır devam etmekte dolayısıyla konuya yönelik olarak çeşitli çalışmalar yapılmış ve düzenlemeler oluşturulmuştur. Bu çalışmada tarama yönteminin tercih edilmesiyle bahsi geçen sürecin başlangıcından bu yana günümüze değin gerçekleşen gelişmelerin aktarılması ve son durumun özellikle de ülkemiz açısından ne şekilde olduğunun açıklanması amaçlanmıştır.

Dolayısıyla araştırmamızda e-ticaretin vergilendirilmesinin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiğine yönelik savunulan fikirlere ve ilkelere değinilmiştir. Ayrıca vergilendirmeye yönelik olarak devletlerin uyguladığı çeşitli çözümlere ve bu çözümlerin ulusal ve uluslararası arenada ortaya çıkardığı yasal ve politik problemler ile bunların çözüm önerilerine değinilmiştir.

4.1.Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Bu araştırmanın amacı giriş bölümünde bahsettiğimiz sorulardan yola çıkarak günümüzde e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik olarak dünya ve ülkemizdeki uygulamaların ne durumda olduğunun incelenmesi ve 21. Yüzyılın başından başlayarak internetle beraber gelişen e-ticaretin başlangıcından bu yana kat ettiği yolun, vergilendirmeyle ilgili mevzuat ve uygulama bakımından göz önüne serilmesini sağlamaktır. Bu hedef doğrultusunda daha ziyade tematik ve tanımlayıcı tasarımda bir derleme biçiminde hazırlanmıştır. Bu yöntemin seçilmesindeki neden mevcut haliyle e-ticaret için birçok belirsizlik ve çelişki barındıran uluslararası ve

ulusal vergi hukuku mevzuatının tam olarak ne durumda olduğunun saptanması ve aktarılması hedefidir. Bu sayede eğer varsa isabetli çözüm önerileri sunulabilecektir.

4.2.Bulguların Vergilendirme İlkeleri ve Uluslararası Uygulamalar Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Araştırmanın giriş kısmında e-ticaretin vergilendirilmesinin hangi açılardan inceleneceğine yönelik araştırma sorularına yer vermiştik. Bu sorulara, sırasıyla araştırmanın ilk üç bölümünde detaylıca yanıt verdik. Son bölüm olan bu kısımda ise verdiğimiz cevaplar doğrultusunda ulaştığımız bilgilerin senteziyle nihai sonuca vararak, konu hakkındaki değerlendirme ve önerilerim aktarılmaktadır:

Soruna yönelik olarak 2000’li yılların hemen öncesinden olmak üzere ulusal ve uluslararası önlemler alınmaya başlanmıştır. Ancak özellikle bugüne kadar yürürlük kazanmış, uluslararası alanda gerçekleştirilen çalışmalar ve uygulamalar, daha önceden iki devletin vergilendirme yetkisinin çakışmasında uygulanan yöntem olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında olduğu gibi kesin ve net bir şekilde soruna çözüm sunmaktan uzaktır. Uluslararası çalışmalar mevcut haliyle soruna yönelik daha ziyade çerçeve yasa oluşturmuş ve yapılacak olan ulusal uygulamalara yön gösterici bazı fikirler sunmaktan öteye gitmemektedir.

Uluslararası alanda bir standardizasyon olmadan, devletlerin tek başına ulusal hukuk sistemlerinde yapacakları bağımsız düzenlemelerle e-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunların tamamını çözmesi pek olası gözükmemektedir. Hatta araştırmamızda da yer verdiğimiz üzere ülkemiz tarafından uygulamaya konmuş olan dijital hizmet vergisi ABD tarafından olumsuz karşılanmış ve karşılığında rekabet soruşturması açılmıştır. ABD’nin bu hareketi, yüksek bulduğu vergi karşısında e-ticarete yönelik tutumunu da düşündüğümüzde oldukça normaldir. Aynı zamanda ilk ve tek olmayacak olan bir duruma da işaret etmektedir. Bu alanda yer alan ülkeleri düşündüğümüzde birçok fikir ayrılığı ve potansiyel çıkar çatışması bulunmakta sonuç olarak bağımsız düzenlemeler sadece bu gibi anlaşmazlıkları artıracaktır. Dolayısıyla en azından uluslararası çalışmaların çizmiş olduğu çerçeve ve belirlediği ilkeler ile birebir olmasa da benzer düzenlemelerin tercih edilmesi bu alanda karşılaşılabilecek olan sorunların azaltılmasını sağlayacaktır. Aksi durumda maruz kalınacak karşı vergi politikalarıyla, e-ticaretin vergilendirilmesiyle elde edilmeye çalışılan kâr zaten elde edilemeyecektir.

Mevcut vergilerin revize edilmesi olarak ilkeler de aslında bir öneri olarak bahsettiğimiz e-ticaretin vergilendirilmesinde klasik vergi mevzuatının kapsamının modern e-ticareti kapsayacak şekilde genişletilmesinin daha önceden görülmemiş yeni uygulamalara nazaran daha etkin ve kolay bir şekilde mevcut sisteme entegre edilebileceği görüşünü duyurduğu en az %15'lik kurumlar vergisi uygulamasıyla OECD'de benimsemiş gözükmektedir. Oran itibariyle bizdeki mevcut 2021 kurumlar vergisi uygulamasındaki %25'lik orandan düşük olsa da kategori olarak bir yenilik getirmediği için mevcut uygulamaya dâhil edilmesinde büyük zorluklar yaşanmayacaktır.

Getirilecek olan bu yeni %15'lik küresel kurumlar vergisinin sadelik, basitlik, şeffaflık ve kesinliğine geldiğimizde ise güncel haber sitelerindeki açıklamalarda bile hangi tür şirket ve gelir gruplarındaki iş yerlerinin kapsama dâhil olduğunu uygulamanın kimler hedef alınarak hazırlandığını rahatlıkla görebilmekteyiz. Yürürlük tarihi olan 2023'ten, olası ertelemeleri de düşündüğümüzde yaklaşık 2 sene daha önce duyurulduğunu da düşündüğümüzde mevcut uygulamanın bu şartları yerine getirdiğini ve getireceğini rahatlıkla söyleyebiliriz.

Tarafsızlığa geldiğimizde ise bahsi geçen oranın en az %15 olması ve 2023'teki mevcut geleneksel kurumlar vergisinin uygulamada kaç olacağıyla beraber bu konuyu değerlendirmek için henüz biraz erken diyebiliriz. Ancak e-ticaretin yapısı itibarıyla getirdiği düşük maliyet oranları ve daha süratli ulaştırma imkânlarını düşündüğümüzde oranların aynı olması durumunda ve gereken altyapının varlığında geleneksel ticarete nazaran daha çok tercih edilmesine ve talep oluşturmaya sebebiyet verebilecektir. Dolayısıyla bu noktada geleneksel ticarete nazaran mevcut en az %15 oranda avantajlı konumdadır. Lâkin mevcut uygulamanın özellikle çok uluslu şirketlerin başvurduğu matrah aşındırma ve kar aktarımı uygulamalarını azaltmaya ve ortadan kaldırmaya yönelik çabalarla hazırlanıyor oluşu eğer bu konuda başarı sağlanırsa bu durumu ters yönde etkileyebilecektir.

Etkin, verimli ve adaletli olması noktasında etkinlik bakımından uygulamada biraz geç kalınmış olsa da yapılan çalışmalarda matrah aşındırma ve kar aktarımı gibi konularda geleneksel sisteme nazaran ekstra önlemler alınıyor olması bu konunun dikkate alındığının göstergesidir. Bu sayede vergi cenneti olayları mümkün olan en düşük seviyeye indirilmeye çalışılmaktadır. Verimlilik ve adaletli olması noktasında

ise bahsi geçen uygulamanın çalışmada defaten vurguladığımız şekilde konuya yönelik bir uluslararası standardizasyon olarak gündeme gelmiş ve küresel sermayenin %90'ını oluşturan ülkeler tarafından kabul edilmiş olması bu konuda beklenen standartların mümkün olan en ideal şekilde karşılanacağını bir göstergesidir. Bunun önündeki tek engel şuan için teorinin hayata geçirilmesi noktasında ne ölçüde başarı sağlanacağıdır.

Esneklik noktasında küresel vergi anlaşması kabul edilebilir alt ve üst sınırları kendisi oluşturacak ve beklenen olası teknolojik yeniliklere göre çeşitli adaptasyonlar da düşünecektir. Ancak uygulama yürürlük kazanana kadar e-ticaretin vergilendirilmesinin şuan için OECD'nin sunduğu mevcut altyapı ve alternatifler üzerinden gerçekleştirilmesi ve ortaya çıkacak potansiyel çıkar çatışmalarının beklentisiyle yapılacak olan düzenlemelerin alınacak geri bildirimlere göre yeniden düzenlenebilmesi için esnek ve dinamik bir yapıda oluşturulması faydalı ve zaman tasarrufu sağlayacak bir çözüm yolu olacaktır.

Bütün bunların yanı sıra diğer ilkeler üzerinden bugüne kadar olan süreci tekrar değerlendirecek olursak e-ticaretin gerçekleşmesini interneti bularak mümkün kılan ABD aynı zamanda bu tür ticaret türünde diğer gelişmiş ülkelerle beraber en büyük pay sahiplerindendir. İnternetin ilk zamanlarındaki haliyle bile çıkardığı yasalarla bağımsız ve kimseye ait olmadığını vurgulayan ABD bu alanda gerçekleştirilen ticaretinde bu şekilde özgürlükçü yani mümkün olduğunca vergilerden uzak bir şekilde gerçekleştirilmesi gerektiğini diğer bazı önemli ülkelerle beraber uzun bir süre savunmuştur. İnternetin altyapısı da oldukça fazla esneklik imkânı yaratarak bu görüşe uygun bir kullanım şeklini kullanıcılarına sunmaktadır.

İnternetin bizzat bu yapısı vergilendirmeye yönelik birçok sıkıntı teşkil etmektedir. Bunların başında ise özellikle dolaysız vergilerin tespitinde kullanılan ikametgâh ve kaynak ilkelerinin istismar edilmesi gelmektedir. Doğrudan e-ticaret bunu internet sitelerinin iş yeri kabul edilebilmesine yönelik düzenlemeler getirilmeden önce doğal olarak gerçekleştirebilmekteydi. Şuanda da eğer internet üzerinde gerçekleştirilen bütün ticari işlemler, e-imza gibi 50'den fazla ülkenin üzerinde yasal olarak çalıştığı uygulamalarla tespit ve denetim altına alınamaz ise bu ilkeleri kolaylıkla ihlal edebilecektir. Buda coğrafi sınırları olmayan bir vergi cenneti demektir.

4.3.E-ticaretin Vergilendirilmesinde Türkiye için Öneriler

21. yüzyılın başlangıcıyla birlikte hayatımıza giren internetin altyapısını kullanan e-ticaret her geçen gün küresel ticaret içindeki payını biraz daha arttırmaktadır. Küresel ticaret içindeki payı arttıkça giderek daha fazla ve daha sık biçimde coğrafi sınırları es geçerek ticaret gerçekleştirme imkânını da bize sunmaktadır. Sunduğu bu fırsatlar devletler açısından vergilendirme sorunlarını gündeme getirmekte ve önlenmeye yönelik çeşitli uygulamalarla çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Ancak yapılan bütün bu tek taraflı çalışmalar ve uygulamalar, doğal olarak internetin çıkışına yönelik hiçbir öngörü olmadan oluşturulmuş mevcut ulusal ve uluslararası hukuki yapıda sorunları tam olarak çözmemektedir.

Buraya kadar aktardıklarımızdan hareketle ülkelerin bireysel çabalarının kısmı çözümlerle beraber yeni sıkıntılar getirdiğini söyleyebiliriz. OECD’de en sonunda buraya kadar aktardığımız sıkıntıları çözecek olan standardizasyon ihtiyacını görmüş olacak ki beklenen uygulamaya yönelik ilk haberler gelmiştir. Uygulamanın gündeme gelmesinde ilginç bir şekilde hızlandırıcı rol üstlenen ABD, bugüne kadarki dijital ekonomin vergilendirilmesine yönelik olan olumsuz tutumunu Joe Biden başkanlığında bir kenara bırakmış ve küresel vergi reformunun hayata geçirilmesine yönelik destekleyici bir tavır takınmıştır. Bu sayede araştırmada birçok defa tekrarladığımız e-ticaretin vergilendirilmesinde uygulanabilecek en ideal, şeffaf, adil ve etkin çözüm olan matrah aşındırma ve kâr aktarımını ortadan kaldırmaya bile en aza indirme imkânı yaratacak bir standardizasyona yönelik ilk adımlar 130 ülkenin işbirliğiyle atılmıştır.

2022’de imzalanması ve 2023’te yürürlük kazanması beklenen bu uygulama çok uluslu şirketlerin faaliyette bulunduğu ülkelerde ödemesi gereken en az %15’lik bir kurumlar vergisi oranı öngörmektedir. Bu uygulamanın kabul edilmesinden önceki çözüm yolu olan dijital hizmet vergisinin uygulanmasında öngörülen oranların çok üstünde bir oranla kabul edildiğini ifade edebiliriz. Hatta Türkiye’nin %7.5’luk bir oran nedeniyle ABD tarafından rekabet soruşturmasına maruz kalması gibi olaylar gerçekleşmiştir. Dolayısıyla %15 oranında kabule varılması sıra dışı bir gelişmedir. Bahsi geçen bu oranla birlikte küresel ekonomin %90’ını temsil eden ülkelerin, özellikle dijital ekonomideki çok uluslu şirketler üzerinden potansiyel

olarak elde edeceği 150 milyar dolarlık vergi gelirini düşündüğümüzde devletlerin e-ticaretin potansiyelinden yararlanmaya karar verdiklerini söyleyebiliriz.

Kabul edilen kurumlar vergisi oranının en az %15 olması ise verginin muhataplarını, çeşitli yol ve yordamlar aracılığıyla vergiden kaçınma ve kaçırma uygulamalarına itebilecek olsa da bahsi geçen anlaşmanın, özellikle e-ticaretin gerçekleştirildiği dijital platformları ve çok uluslu faaliyetlerde bulunan büyük firmaları, alınacak önlemlerle normalde gerçekleştirebilecekleri vergiden kaçınma ve kaçırma faaliyetlerinden mahrum bırakması bekleniyor.

Son olarak e-ticaretin vergilendirilmesinde uygulamaya konacak olan vergiler hangi tür veya çeşit olursa olsun takibi de elektronik ortamda yapılacaktır. Dolayısıyla uygulanmaya başlanan vergilerin takibinin gerçekleştirilebilmesi için vergi dairelerinde buna yönelik gerekli altyapı oluşturulmalıdır. VEDOP projesi bu konuda atılmış önemli bir adımdır. Ancak eskiden kâğıt üzerindeki kayıtlardan takibi yapılan vergilerin günümüzde doğrudan e-ticaret gibi yöntemler dolayısıyla kâğıt üzerinde herhangi bir kayıt bulunmadan tespitinin ve takibinin yapılması gerekecektir. Buda mevcut vergi takip ve işlemede kullanılan yazılımların seviyesi ne olursa olsun vergi dairelerinde geleneksel vergi memurlarına ek olarak çalışan yazılım, bilişim ve siber güvenlik uzmanlarının mevcudiyetini gerektirecektir. Aksi takdirde internet altyapısının sunduğu aldatma, şifreleme ve hackerlik gibi olanakların istismar edilmesiyle vergiden kaçınma ve kaçırma işlemleri gerçekleştirilebilecektir.

Bu gibi durumların önlenmesinde aynı zamanda şuanda 50'nin üzerinde ülkenin yasal altyapısını oluşturmaya ve geliştirmeye çalıştığı, e-imza gibi kimlik doğrulama uygulamalarının kullanılması da faydalı olacaktır. Ancak e-imzanın doğruluğunun ya da sahteliğinin ayırt edilebilmesi gene bir uzman aracılığıyla gerçekleştirilebileceğinden konuya yönelik uzmanlığı olan kişilerin bu konuda istihdam edilmesi kritik önem içermektedir.

KAYNAKÇA

- Akar H., Yurter A.Y.(2017). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Son Gelişmeler. *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1, 1-28
- Akkaya H., Gerçek A.(2019). OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar, *International Journal of Public Finance*,2, 166 – 188. DOI: 10.30927/ijpf.634050
- Akpınar, O.(2017). *E-ticaretin Vergilendirilmesi ve Sosyal Ağlar Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul
- Altun, Ö.(2016). *Elektronik Ticaret, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması*. Yüksek lisans tezi, Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir.
- Amerikaninsesi.(2021). “130 Ülkeden Küresel Vergi Anlaşmasına Destek” 15 Aralık 2021 tarihinde <https://www.amerikaninsesi.com/a/yuz-otuz-ulkeden-kuresel-vergi-anlasmasina-destek/5950953.html> adresinden erişildi.
- Anadolu Ajansı(2021). “130 ülkeden küresel vergi anlaşması” 15 Aralık 2021 tarihinde <https://www.aa.com.tr/tr/dunya/130-ulkeden-kuresel-vergi-anlasmasi/2291753> adresinden erişildi.
- Aslan E., Manavgat G.(2021). Yeni Ekonomide Teknolojik Gelişmelerin Uluslararası Rekabet Gücüne Etkisi: Türkiye’de E-Ticaret SWOT Analizi, *Toros Üniversitesi İİSBF Sosyal Bilimler Dergisi*, 67-91
- Avcı, O.(2017). E-ticaretin Vergilendirilme Sorunsalı, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 27, 248-263
- Berqnet.(2021). “İntranet Nedir? Ne İşe Yarar?” 16 Ekim 2021 tarihinde <https://berqnet.com/blog/intranet> adresinden erişildi.
- Bilici, N.(2017). *Türk Vergi Sistemi (40.basım)*, Ankara: Savaş Yayınevi.
- BTK.(2021). “Elektronik İmza” 25 Kasım 2021 tarihinde <https://www.btk.gov.tr/elektronik-imza-genel-bilgi> adresinden erişildi.
- Canpolat, Ö.(2001). E-ticaret ve Türkiye’deki Gelişmeler. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Ankara
- Coşkun, N.(2005). Elektronik Ticarette Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, 153-170

- Çavdar, F.(2017). Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 1, 13-27
- Çetin Gerger G., Gerçek A.(2016). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi, *International Journal of Public Finance*, 1, 61-74.
- Drozhzhin, A.(2018). “Faks Hakkında 8 İlginç Bilgi. Evet faks!” 15 Ekim 2021 tarihinde <https://www.kaspersky.com.tr/blog/fax-fun-facts/5249/> adresinden erişildi.
- Ekeryılmaz Ş., Hatipoğlu C.(2017). Türkiye’de E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunların İncelenmesi, *International Congress on Political, Economic and Social Studies*, 212-222
- Erdem, T.(2017). Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi, *Mali Çözüm Dergisi*, 13-41.
- E-ticaret.(2021). “Mevzuat” 1 Kasım 2021 tarihinde <https://www.eticaret.gov.tr/mevzuat> adresinden erişildi.
- Euronews.(2021). “130 ülkeden küresel vergi reformu: Uluslararası şirketlere en az yüzde 15 vergi” 15 Aralık 2021 tarihinde <https://tr.euronews.com/2021/07/02/130-ulkeden-kuresel-vergi-reformu-uluslararası-sirketlere-en-az-yuzde-15-vergi> adresinden erişildi.
- Ferah, B.A.(2016). “Dijitalle birlikte değişen dünya üzerine Richard Dobbs'un dikkat çeken konuşması” 13 Ekim 2021 tarihinde <https://webrazzi.com/2016/03/09/teknoloji-zirvesi-richard-dobbs/> adresinden erişildi.
- GİB.(2021). “Mevzuat” 25 Kasım 2021 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> adresinden erişildi.
- Gizem K.(2017). Uluslararası Sermaye Yatırımlarının Vergilendirilmesinde Tarafsızlık İlkesi, *International Journal of Public Finance*
- Gökbunar R.,Utkuseven A.(2002). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpekyolu Bir Vergi Cenneti Mi?. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 27, 197-209.

- IBM.(2021). “EDI nedir?” 15 Ekim 2021 tarihinde <https://www.ibm.com/tr-tr/topics/edi-electronic-data-interchange> adresinden erişildi.
- Karaca, D.(2006). *Avrupa Birliği’nde E-ticaret Kavramı, AB’de ve Türkiye’de Bu Konuda Yapılan Hazırlıklar Çalışmalar ve E-ticaretin Vergilendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul
- Kpmgvergi.(2021). “Bir Yıllık Geçmişiyle Dijital Hizmet Vergisi” 25 Kasım 2021 tarihinde <https://kpmgvergi.com/blog/bir-yillik-gecmisiyle-dijital-hizmet-vergisi/170> adresinden erişildi.
- Nadaroğlu, H.(1983). *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul Met/er Matbaası, 5. Baskı
- OECD, GİB.(2014). *Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma*
- OECD.(1998). *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, OECD, A Report by the Committee on Fiscal Affairs
- OECD.(2003). *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions*, OECD, 2003 Report
- OECD.(2015). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1: 2015 Final Report”*, Paris, 2015.
- OECD.(2021). “Hakkında” 1 Aralık 2021 tarihinde <https://www.oecd.org/about/> adresinden erişildi.
- OECD.(2021). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Inclusive Framework on BEPS”*, Paris, 2021.
- Organ İ., Çavdar F.(2012). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar*, 63-84
- Öksüz M.,Türgay T.(2018). *Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Tevkifat Müessesesi*, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 32, 135-156
- Öz, S.N.(2004). *Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi*. *Maliye Dergisi*, 90-102.

- Pehlivanlı, A.(2018). *Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Mevcut Sorunlara Yönelik Bir Değerlendirme*. Yüksek lisans tezi, Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir.
- Recrodigital.(2021). “Dijital 2021 Raporunun Kısa Özeti” 28 Ekim 2021 tarihinde <https://recrodigital.com/dijital-2021-raporunda-turkiye-ve-dunyada-internet-ve-sosyal-medya-kullanimi-karsilastirmasi-ocak-2021/> adresinden erişildi.
- Resmi Gazete(2014). Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 5/11/2014, No:29166
- Resmi Gazete(2020). Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliğ, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi:20/03/2020, No:31074
- Sezer, A.(2006). *Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi*. Yüksek lisans tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- Şahin, E.İ.(2004). Küresel Rekabet Ortamında Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 181-193.
- Tarakcı, S.(2006). *E-ticaretin Vergilendirilmesi ve Getirdiği Sorunlar*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul
- Ticaret Bakanlığı(2019). “Dijital Ticaret Tanım ve Kavramlar” 12 Ekim 2021 tarihinde <https://ticaret.gov.tr/hizmet-ticareti/elektronik-ticaret/dijital-ticaret-tanim-ve-kavramlar> adresinden erişildi.
- TÜİK.(2021). “Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması” 15 Ekim 2021 tarihinde [https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-\(BT\)-Kullanim-Arastirmasi-2021-37437](https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-(BT)-Kullanim-Arastirmasi-2021-37437) adresinden erişildi.
- Tuncer, S.(20??). Vergi Hukuku Açısından İşyeri, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 192-208
- TÜSİAD.(2017). Dijitalleşen Dünyada Ekonominin İtici Gücü: E-Ticaret, Rapor Yayın No: TÜSİAD-T
- TÜSİAD.(2018). Dijital Teknolojiler ve Ekonomik Büyüme, Dijital Teknoloji Sektörlerinde Türkiye’nin Konumu, Fırsatları, Seçenekleri, Yayın No: TÜSİAD-T/2018,10- 600

Türkiye'nin Makinecileri(2020). OECD: “COVID-19 Salgını Dijital Dönüşümü Hızlandırdı.”

Ubay, B.(2014). Avrupa Birliğinde Elektronik Olarak Sağlanan Hizmetlerin Vergilendirilmesinde Yeni Dönem - MINI ONE STOP SHOP. *Vergi Raporu*, 17 7,129-134

Wikipedia.(2021). “İntranet, Ekstranet, İnternet” 16 Ekim 2021 tarihinde <https://tr.wikipedia.org/wiki/Anasayfa> adresinden erişildi.

Yılmaz, H.G.(2015). Uluslararası vergi adaleti için OECD BEPS Eylem Planı, Deloitte Türkiye, Ortak Vergi Hizmetleri

Yörük, A.M.(2001). “Elektronik Ticaret” 1 Kasım 2021 tarihinde <https://www.mfa.gov.tr/elektronik-ticaret.tr.mfa> adresinden erişildi.

E-ticaret

ORJİNALLİK RAPORU

% **19**
BENZERLİK ENDEKSİ

% **18**
İNTERNET KAYNAKLARI

% **7**
YAYINLAR

% **5**
ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BİRİNCİL KAYNAKLAR

1	issuu.com İnternet Kaynağı	%6
2	dspace.balikesir.edu.tr İnternet Kaynağı	%3
3	acikerisim.uludag.edu.tr İnternet Kaynağı	%1
4	kpmgvergi.com İnternet Kaynağı	%1
5	www.nuveforum.net İnternet Kaynağı	%1
6	dergipark.org.tr İnternet Kaynağı	%1
7	dspace.balikesir.edu.tr:8080 İnternet Kaynağı	%1
8	www.asead.com İnternet Kaynağı	<%1
9	ERDEM, Tahir. "YENİ DÜNYA DÜZENİ, ELEKTRONİK TİCARET VE VERGİ", İstanbul	<%1

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
(İSMMM), 2017.

Yayın

- | | | |
|----|--|------|
| 10 | UBAY, Birol. "AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ELEKTRONİK OLARAK SAĞLANAN HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YENİ DÖNEM - MINI ONE STOP SHOP", Vergi Müfettişleri Derneği, 2014. | <% 1 |
| 11 | GÖKBUNAR, Ramazan and UTKUSEVEN, Ahmet. "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti mi?", İstanbul Üniversitesi, 2002. | <% 1 |
| 12 | Submitted to Beykent Üniversitesi
Öğrenci Ödevi | <% 1 |
| 13 | data.tuik.gov.tr
İnternet Kaynağı | <% 1 |
| 14 | berqnet.com
İnternet Kaynağı | <% 1 |
| 15 | www.acarindex.com
İnternet Kaynağı | <% 1 |
| 16 | stratejikoperasyon.files.wordpress.com
İnternet Kaynağı | <% 1 |
| 17 | acikerisim.ticaret.edu.tr
İnternet Kaynağı | <% 1 |

<% 1

18

tr.wikipedia.org

İnternet Kaynağı

<% 1

19

earsiv.kmu.edu.tr:8080

İnternet Kaynağı

<% 1

20

Submitted to Kadir Has University

Öğrenci Ödevi

<% 1

21

www.kmk.net.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

22

www.turkcebilgi.com

İnternet Kaynağı

<% 1

23

www2.deloitte.com

İnternet Kaynağı

<% 1

24

Submitted to Ege Üniversitesi

Öğrenci Ödevi

<% 1

25

bilisimsurasi.org.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

26

www.scribd.com

İnternet Kaynağı

<% 1

27

Submitted to The Scientific & Technological
Research Council of Turkey (TUBITAK)

Öğrenci Ödevi

<% 1

28

archive.ismmmo.org.tr

İnternet Kaynağı

		<% 1
29	www.researchgate.net İnternet Kaynağı	<% 1
30	Submitted to Balıkesir Üniversitesi Öğrenci Ödevi	<% 1
31	denetimakademisi.com İnternet Kaynağı	<% 1
32	docplayer.biz.tr İnternet Kaynağı	<% 1
33	www.ekitapyayin.com İnternet Kaynağı	<% 1
34	Coşkun, Neslihan. "Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", TUBİTAK, 2005. Yayın	<% 1
35	Submitted to Kocaeli Üniversitesi Öğrenci Ödevi	<% 1
36	dspace.baskent.edu.tr:8080 İnternet Kaynağı	<% 1
37	openaccess.hku.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
38	www.istemiparman.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1

39	www.sanalhukuk.net İnternet Kaynağı	<% 1
40	Submitted to Altinbas University Öğrenci Ödevi	<% 1
41	Submitted to Karadeniz Teknik University Öğrenci Ödevi	<% 1
42	DEMİRKAN, Burak. "Bulut bilişim işlemlerinin vergilendirilmesi", Vergi Müfettişleri Derneği, 2015. Yayın	<% 1
43	Submitted to TED Üniversitesi Öğrenci Ödevi	<% 1
44	w3.beun.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
45	www.jurnalist.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
46	www.radoy.net İnternet Kaynağı	<% 1
47	Submitted to Bahcesehir University Öğrenci Ödevi	<% 1
48	docobook.com İnternet Kaynağı	<% 1
49	dspace.gazi.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1

50	hdl.handle.net İnternet Kaynağı	<% 1
51	ticaret.gov.tr İnternet Kaynağı	<% 1
52	acikarsiv.aydin.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
53	acikbilim.yok.gov.tr İnternet Kaynağı	<% 1
54	acikerisim.pau.edu.tr:8080 İnternet Kaynağı	<% 1
55	adudspace.adu.edu.tr:8080 İnternet Kaynağı	<% 1
56	nek.istanbul.edu.tr:4444 İnternet Kaynağı	<% 1
57	tr.euronews.com İnternet Kaynağı	<% 1
58	www.muhasibetr.com İnternet Kaynağı	<% 1

Alıntıları çıkart

üzerinde

Eşleşmeleri çıkar

Kapat

Bibliyografyayı Çıkart

üzerinde

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : Kutay Bostan

Öğrenim Durumu:

Derece	Alan	Üniversite	Yıl
Lisans	Maliye	Atılım Üniversitesi	2019
Yüksek Lisans	Maliye-Vergi	Atılım Üniversitesi	2022

İş Deneyimi:

Çalıştığı Yer	Görev	Yıl
-	-	-

Yabancı Diller: İngilizce

Yayınlar:

Tarih: 5/1/2022

