

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE SON GELİŞMELER

Hakan AKAR Yiğit Alp YURTER***

Makale Geliş Tarihi-Received: 20.05.2017
Makale Kabul Tarihi-Accepted: 09.09.2017

ÖZ

Teknolojik gelişmeler hem günlük yaşamda hem de ticari faaliyetlerde birçok yenilik ve değişiklik getirmiştir. Sanayi toplumundaki geleneksel ticaretin yerini bilgi toplumunda elektronik ticaret almıştır. En çok bilinen tanımıyla elektronik ticaret (e-ticaret); işletmeleri, bireyleri ve kamu kurumların arasındaki ticari faaliyetlere ait etkinliklerin tüm aşamalarının bilgisayar ağları üzerinden yapılmasıdır. Elektronik ticaret, 1998 yılından itibaren internet teknolojisindeki gelişmelere bağlı olarak hızlı bir artış sergilemiştir. Bu artış, ticaretin taraflarına bazı faydalar sağlasa da vergi idareleri açısından ciddi sorunlara neden olmuştur. Mükellefler kolaylıkla sınır aşan işlemleriyle vergi kaçırma ve vergiden kaçınma olanaklarını genişletmişlerdir. Aynı zamanda elektronik ticaret dünya ekonomilerini birbirine bağlamaktadır. Doğal olarak elektronik ticaretin vergilendirilmesi dünya üzerindeki bütün ekonomileri etkilemektedir. Dolayısıyla elektronik ticaretin uluslararası niteliği, vergi otoritelerinin işbirliğini zorunlu kılmaktadır. Bu çalışmanın amacı, günümüz dünyasında giderek artan elektronik ticaretin vergileme üzerine etkileri, bu alana ilişkin sorunlar ve

* Araş. Gör., Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, hakanakar@uludag.edu.tr

** Yüksek Lisans Öğrencisi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, yurteralp@gmail.com

geliştirilen çözüm yollarına ilişkin gelişmeleri inceleyip önerilerde bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Küresel Rekabet, Elektronik Ticaret, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Vergi Cennetleri, Vergileme İlkeleri.

Jel Kodları: L14, L81, H26.

RECENT DEVELOPMENTS IN TAXATION OF ELECTRONIC COMMERCE

ABSTRACT

Technological developments have made change both in our lives and commerce. Electronic commerce in information society has been getting the place of traditional commerce in industry society. The best-known definition of electronic commerce (e-commerce) is refers to all forms of transactions relating to commercial activities, including firms, individuals and public institutions. Electronic commerce has shown very fast increases since 1998 depending on the developments in internet technology. Although this increase has brought advantages to the producers and consumers, a serious problem has also brought up along with it for the revenue authorities in this case. Taxpayers have expanded their tax evasion and tax avoidance possibilities by cross-border transactions at the same time electronic commerce is integrating the world economies. Naturally, taxation of electronic trade is related to all countries and economies all over the world. Therefore, the international characteristic of electronic commerce necessitates cooperation between tax authorities in solving this problem. The aim of this study is to examine the developments in the effects of electronic commerce on taxation, the problems related to this field and the ways of solutions developed in today's world.

Keywords: Global Competition, Electronic Trade, Taxation of Electronic Trade, Tax Havens, Taxation Principles.

Jel Codes: L14, L81, H26.

GİRİŞ

Teknolojik gelişmeler ile paralel olarak bilginin ve sermayenin dolaşım hızının artması ekonomilerde ticaretin yapısını, şeklini ve yöntemlerini değiştirmiştir. Gelişen teknolojilerin ticari faaliyetlerde nasıl en etkin biçimde kullanılabilceği konusundaki çalışmalar ise e-ticaret kavramını gündeme getirmiştir. E-ticaret, piyasadaki mal ve hizmetlerin pazarlanması, teslimi, satışı, dağıtımı, satış sonrası teknik servisini ve üretimini kapsayan işlemleri kolaylaştırmak için başta bilgisayar ağları olmak üzere bazı araçların kullanılması olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle, e-ticaret tarafların elektronik ortamda bir araya gelerek fakat doğrudan bir ilişki olmadan gerçekleştirdikleri bir ticaret şeklidir.

4

IJSI 8/1
Haziran/
June
2015

E-ticaret, farklı yapısı ile ticaret biçimlerini değiştirmiş ve geleneksel ticaretin karşısında farklı bir ticaret anlayışı getirmiştir. Bilişim teknolojilerindeki gelişme ve elektronik ortamda zaman ve yer kavramlarına bağlı kalınmaksızın yapılabilen elektronik ticaret sayesinde hem ticaret kolaylaşmakta hem de zaman, personel, maliyet vb. tasarruflar sağlanmaktadır. Devlet idareleri tarafından bilişim teknolojilerinin kullanılması işlemlerde çabukluk, hata paylarının azalması, işlem ve personel maliyetlerinde tasarruf gibi avantajları beraberinde getirse de vergileme açısından bazı sorunlara neden olmaktadır. Bu gelişmeler, aynı zamanda geleneksel ticaretin uygulama ve yöntemlerine yönelik hükümet politikalarının etkinliğinin yeniden değerlendirilmesi gereğini doğurmuştur.

E-ticaretin hızla gelişmesi vergilendirme alanında da birçok sorunun yaşanmasına yol açmıştır. Geleneksel ticaretin yapısı ve özellikleri esas alınarak oluşturulmuş hukuki altyapı ve özellikle de vergi sistemleri, yapısı itibarıyla yeni bir kavram olan elektronik ticareti kavrayamamaktadır. Artan uluslararası vergilendirme sorunları zaten mükemmel olmayan vergi düzenlemeleri üzerinde olumsuz etkilere neden olarak, mevcut vergi düzenlemelerini yetersiz bırakmış, özellikle e-ticaret coğrafi sınırların ortadan kaldırılmasıyla vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olanaklarını arttırmıştır. Bunun sonucunda, bir yandan e-ticareti geliştirmek bir yandan da e-ticaretin vergilendirilme sorunlarını çözmek için hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yoğun bir biçimde çalışmalar yürütülmektedir.

Bu çalışmada öncelikle internet ve elektronik ticaret ile temel kavramlar, e-ticarette kullanılan araçlar ve tarafları açıklanmaktadır. İkinci bölümde e-ticaretin ülkeler açısından boyutunu ve önemini göstermek üzere e-ticaretin makro ekonomik ve mikro ekonomik etkileri anlatılmaktadır. Üçüncü bölümde e-ticaretin devletlerin vergilendirme yetkileri üzerine etkileri, e-ticaretin vergilendirilmesinde alternatif çözümler ve elektronik ticaretin vergilendirilmesinin değerlendirilmesi yapılmaktadır. Sonuç kısmında ise çalışmalardan elde edilen bulgular dâhilinde durum değerlendirmesi ve e-ticaret uygulayıcısı olarak ülkemizi de içerecek şekilde öneriler yapılmaktadır.

1. ELEKTRONİK TİCARET KAVRAMI, ARAÇLARI VE TARAF LARI

E-ticaretin yeni ve sürekli gelişen bir yapısı olması tanımında da farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmuştur. E-ticaret, yüz yüze iletişime veya fizikî mübadeleye ihtiyaç olmaksızın, iletişimin bunlar yerine elektronik ortamda açık ve kapalı ağlar vasıtasıyla kurulduğu her türlü ticari iş etkinliği olarak tanımlanan, iş dünyası ve hükümet kurumları ağlarının birbirleri ile düzenli bir ortamda birleştirilmesi suretiyle ticaret yapma ve ticaretle ilgili bilgilerin onaylanması şeklinde tanımlanabilir (Öztuna, 2002: 8).

E-ticaretin bir diğer tanımı, Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulunun 1998 tarihinde hazırladığı Hukuk Çalışma Grubu raporunda geçmektedir. Burada da, "Bireyler ve kurumların açık (internet) ya da sınırlı sayıda kullanıcı tarafından ulaşılabilen kapalı ağ ortamında (intranet) yazı, ses ve görüntü biçimindeki sayısal bilgilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanan ve bir değer oluşturmayı amaçlayan ticari işlemlerin tümünü ifade etmektedir." şeklinde tanımlamıştır (Parlakkaya, 2005: 169). Bu tanım OECD tarafından yapılan tanımla da paralellik göstermektedir (OECD, 2002: 89; Coppel, 2000: 4).

Dünya Ticaret Organizasyonunun e-ticaret konusunda yaptığı katkı ise mal ve hizmetlerin sunum, dağıtım, pazarlama, reklam, satış ve sipariş faaliyetlerini sayarak tanımının içeriğine açıklık getirmesidir (WTO, 1998: 1; Buster, 2015). Ayrıca satış sonrası teknik servis hizmetlerinin de bu kapsamda olduğunu ilave etmek gerekir. Fakat e-ticareti sadece internet üzerinden yapılan bir ticari faaliyet olduğunu

düşünmek gerçeği tamamen yansıtmaz. Zira telefon, faks ve TV gibi araçlarla yapılan ticarete e-ticaret kapsamına girer. Genel olarak değerlendirirsek, bir işlemin e-ticaret kapsamına girmesi için bazı özelliklere sahip olması gerekir. Bunlar (Erbaşlar ve Dokur, 2008: 4);

- İşlem elektronik ortamda gerçekleşmeli, sayısal veriler (yazı, ses ve görüntü) elektronik araçlar üzerinden paylaşılmalıdır.
- Taraf arasında mal/hizmet alım satımına ilişkin sipariş, ödeme ve teslim aşamalarından en az biri elektronik ortamda gerçekleşmelidir.
- İşlem bir değer oluşturmayı amaçlayan ticari nitelikte veya ticari işlemi destekleyecek bir nitelikte olmalıdır.

6

IJSI 8/1
Haziran/
June
2015

1.1. Elektronik Ticaretin Araçları

E-ticaret, bir veya birkaç aracın birlikte kullanılmasıyla gerçekleşir. Mevcut elektronik ortamda geniş anlamda elektronik ticarete kullanılan bazı araçlar vardır. Bunlar telefon, faks, televizyon, elektronik ödeme sistemleri, elektronik veri değişimi (Electronic Data Interchange - EDI) ve internettir.

Telefon, Faks ve Televizyon: Kıtalararası *telefon* görüşmesi ilk kez 1913 yılında yapılmıştır. Günümüzde telefon ticarete öne çıkan bir araç olarak düşünülmesine de faks ve internet teknolojisinin telefon teknolojisine bağlı olarak çalışması telefonun ticari faaliyetlerdeki boyutunu yansıtır. Telefon, teknolojik açıdan sürekli gelişerek günümüzde taşınabilir boyutlara ve bilgisayar sistemi alt yapısı telefon sisteminin üzerine inşa edilerek bilgisayar özelliklerine ulaşmıştır. Bu sayede kişilerin finansal olanaklara ve bunları değerlendirecekleri olanaklara ulaşım kolaylaşmıştır. *Faks* ise yazılı iletişimde hız ve zaman avantajı sağlayan bir araçtır. Sözlü iletişimin resmî boyutu denilebilir (Keser, 2000: 101-105).

Televizyon elektronik ticarete yaygın kullanılsa da tek yönlü bir iletişim aracıdır. Buna rağmen, tek yönlü dahi olsa iletişim kurarak “evde alışveriş”, televizyonlardaki reklamların ve icaba davetlerin (sözleşme yapmaya-satın almaya) artışıyla giderek yaygınlaşmaktadır. Günümüzde tüm dünyada yayın yapan bir milyardan fazla televizyon olduğu tahmin edilmektedir. Bununla

birlikte televizyonlarda çok yönlü işlemlerin yürütülmesi karşımıza çıkan en önemli sınırlamadır (Canpolat, 2001:5-6).

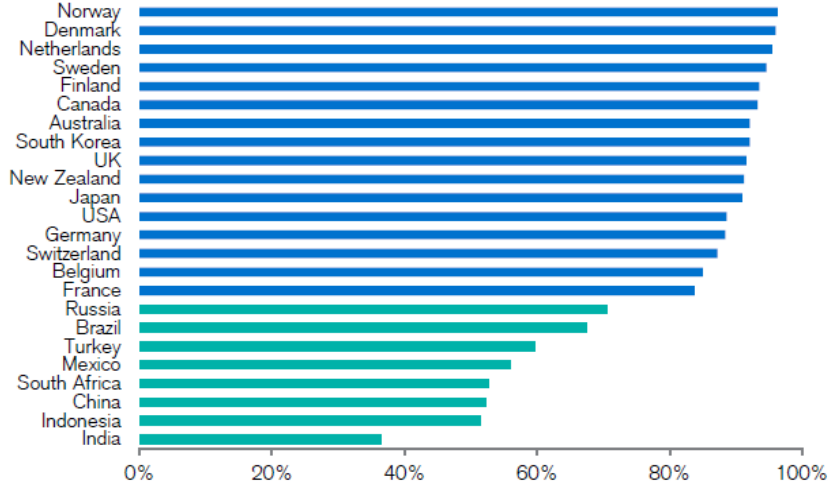
Elektronik Ödeme Sistemleri: Elektronik ödeme ve para transfer sistemleri, e-ticareti büyük ölçüde kolaylaştırdığından e-ticarette çok sık başvurulan sistemlerdir. Bu yüzden elektronik ödeme ve para transfer sistemleri e-ticaretin bir tamamlayıcısı olarak kabul edilebilir. Bankalararası Kart Merkezinin verilerine göre, 2016 yılında Türkiye’de POS sayısı 1.746.220, ATM sayısı 48.421, toplam kredi kartı sayısı 58.795.476’dır. 2016 yılı içerisinde Türkiye’de yerli kartların yurt içi ve yurt dışı kullanımı sonucu internette 306.851.459 işlem yapılmıştır ve bu işlemin tutarı 68.883,49 Milyon TL’dir. Bu tutar 2012’den beri sürekli artış gösterip yüzde 110’luk bir orana tekabül etmektedir.

Elektronik Veri Değişimi (Electronic Data Interchange-EDI): EDI, bir nevi internet hizmeti gibi düşünülebilir. Fakat internetin aksine kapalı bir yapısı vardır. İki kuruluş arasındaki ticari ilişkide insan unsuru olmaksızın bilgi ve belge değişimi sağlayan sistemdir. Bu sistemi, bir kurumdaki tüm bilgisayarların birbirine bağlanması olarak görebiliriz. Tüm ticari işlemlerini EDI kullanarak yürüten Singapur, bu konuda dünyadaki ilk ülkedir. Bu ülkede ithalatçılar, ihracatçılar ve nakliye hizmeti sunan firmalar birbirlerine bağlanmıştır. Singapur Network Sisteminin kurulmasından önce 23 gün süren işlemler 15-20 dakika içinde tamamlanmaktadır. Böylelikle Singapur limanı, EDI sistemi ile dünyanın en hızlı limanı olma unvanını kazanmıştır (Özbay ve Devrim, 2000: 36-38).

İnternet: İnternet ilk olarak ABD’de 1969 yılında çeşitli bilgisayar ve askeri araştırma projelerini desteklemek için ortaya çıkmış olan global bir bilgisayar ağıdır (Zhao, 2005: 15) Ticari faaliyetlerde elektronik iletişim teknolojilerinin uzun yıllardır kullanıldığı bilinmekle birlikte, ticaretin internete taşınması çok eskilere dayanmaz. Zira internet, ticari amaçla kullanılmaya başlandıktan sonra gelişmeye başlamıştır. 1991 yılında elektronik ticaret uygulaması yokken 4.5 milyon internet kullanıcısı tahmin edilirken, 1999’da 300 milyon veya daha fazla kişi olduğu tahmin ediliyor (Bacchetta vd., 1998: 1). Bunların yaklaşık %25’i de elektronik ticaret sitelerinden alışveriş yapıyordu (Coppel, 2000: 3) 2003 yılı sonunda tüm dünyada yaklaşık 676 milyon kişi (dünya nüfusunun %11,8’i) internet kullanıcısı haline gelmiştir (UNCTAD, 2004: xvii). Türkiye nüfusunun %60 civarındaki internet

kullanımı GOÜ'ler arasında Rusya ve Brezilya'nın ardında üçüncü sırada yer almaktadır.

Şekil 1: Ülkelerin İnternet Kullanım Oranları: Gelişmiş Ülkeler ve GOÜ'ler Karşılaştırması



Kaynak: Internet World Stats, "Internet Usage Statistics".

Bilindiği gibi internet, çok sayıda kişinin karşılıklı olarak büyük miktarlardaki veriyi zaman ve mekândan bağımsız olarak iletmeyi sağlar. Bu özellik ticari işlemlere esneklik ve maliyet avantajı sağlar (Coppel, 2000: 16). Zamandan da tasarruf etmeyi sağladığı için internetin mesafeleri ortadan kaldırması, ticarete sağladığı en büyük kolaylıktır. Ayrıca geleneksel ticarete sipariş gerçekleşene kadar geçen zamanda oluşabilecek kur farklarından etkilenme riskini de azaltmaktadır (Çak, 2002: 24-25).

1.2. Elektronik Ticaretin Tarafları

E-ticaretin gerçekleşmesi için öncelikle yukarıda bahsedilen araçların olması, daha sonra da bunların bazı taraflar arasında istimal edilmesi gerekir. Geleneksel ticarete de alıcı-satıcı olarak bilinen taraflar biraz daha farklı olarak burada karşımıza çıkmaktadır. E-ticaret, tarafları açısından üç farklı şekilde ortaya çıkabilir: Firmaların kendi arasında,

işletmelerden tüketicilere yapılabileceği gibi firma-devlet ve vatandaş-devlet arasında da görülebilir.

1.2.1. Firmalar Arası Elektronik Ticaret (Business to Business-B2B)

E-ticaretin bu şekli EDI'ye yardımcı olmak için ortaya çıkmıştır ve elektronik ticaretten elde edilen gelirin büyük kısmını oluşturmaktadır (Zhao, 2005: 24-25). Genel olarak, işletmeler arasındaki işlemleri otomatikleştirmek için özel ağların ya da internetin kullanılmasına *işletmeler arası e-ticaret* denir (Hinnekens, 1998: 52). Bu tür e-ticaret; rutin işlem maliyetlerinin azaltılması, coğrafi mesafeler önemli olmaksızın işlemleri gerçekleştirmede çevrim zamanının azaltılması, gereksiz kırtasiyeciliğin en aza indirilmesi ve ara yüz uygulamaların geliştirilmesi ile iş süreçlerinde verimliliğin artırılmasını planlayan iş ortaklarının birbirine bağlanma arzusunun sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Güleş vd., 2002: 37-39). Bu türde en hızlı gelişen sektörler; finans ve yatırım hizmetleri, motorlu kara taşıtları, nakliye, kimyasallar, endüstriyel ve ileri teknoloji ekipmanı olup, bu sektörlerde tedarik zincirlerini internet üzerinden entegre eden şirketler artmaktadır (Coppel, 2005: 8).

1.2.2. İşletmeden Tüketicie Yapılan Elektronik Ticaret (Business to Consumers-B2C)

İnternet üzerindeki sanal mağaza uygulamaları, firmalara ürünlerini doğrudan tüketiciye satma imkanı sağlaması *işletmeden tüketiciye yapılan elektronik (B2C)* ticarete örnek teşkil eder. Bu tarz e-ticaret hızlı gelişme gösterse de B2B'ye göre gelişimi daha yavaştır. İnternet kullanımı ve B2C ticaretinde gelir, eğitim ve yaş önemli belirleyenlerdir (Coppel, 2005: 8-10).

Üretici firmaların pazarlama, satış ve satış sonrası hizmetlerde başarılı olması için bu konu önemli bir faktördür. B2C pazarına Türkiye açısından bakıldığında, süpermarketler ve çok çeşitli ürünlerin olduğu karma alışveriş sitelerinin önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir. Dünya genelinde paralel olarak Türkiye'de de kitap, müzik, elektronik en çok tercih edilen ürünler arasında yer almaktadır (Sarısakal ve Aydın, 2003: 84).

1.2.3. Firma-Devlet (Business to Government-B2G) ve Vatandaş-Devlet Arasındaki Elektronik Ticaret (Consumers to Government-C2G)

İşletmelerle devlet arasındaki e-ticaret (B2G); vergi, sosyal güvenlik, istatistik ve izinlerin elektronik yoldan izlenmesi ve düzeltilmesi, kamu ihalelerine elektronik yollardan başvurulması gibi işlemleri kapsamaktadır. B2G e-ticaretin amacı, devlet tarafından firmalara daha iyi hizmet sunmaktır (İleri ve İleri, 20011: 113).

Vatandaş-devlet ilişkilerini düzenlemek ve bu ilişkileri internet üzerinde yürütmek *vatandaş devlet arasında (C2G) yapılan e-ticaret kavramını* izah etmektedir. Bunlara örnek olarak; sosyal güvenlik ödemelerinin, vergi borçları ve cezalarının ve diğer cezaların internet yoluyla sorgulanması ve ödemesi; devlet, yaptığı sınavların sonuçlarını internet üzerinden kamuoyuna açıklaması; çeşitli kimlik numaralarının internet yoluyla öğrenilmesi; devletten bilgi talep edilmesi (Özbay ve Devrim, 2000: 46); emniyet müdürlüğüne pasaport başvurusu yapılması vb. gösterilebilir. Aynı zamanda bu uygulamalarla bürokratik engellerin elektronik ortamda aşılmasına da çalışılmaktadır. İnternet, hükümetlere kamu hizmetleri sunma ve bilgi ve politikalar üretme fırsatı veriyor. Elektronik ortamda ne kadar çok kamu hizmeti sunulursa, potansiyel iyileşme o kadar büyük olur (OECD, 2002: 78).

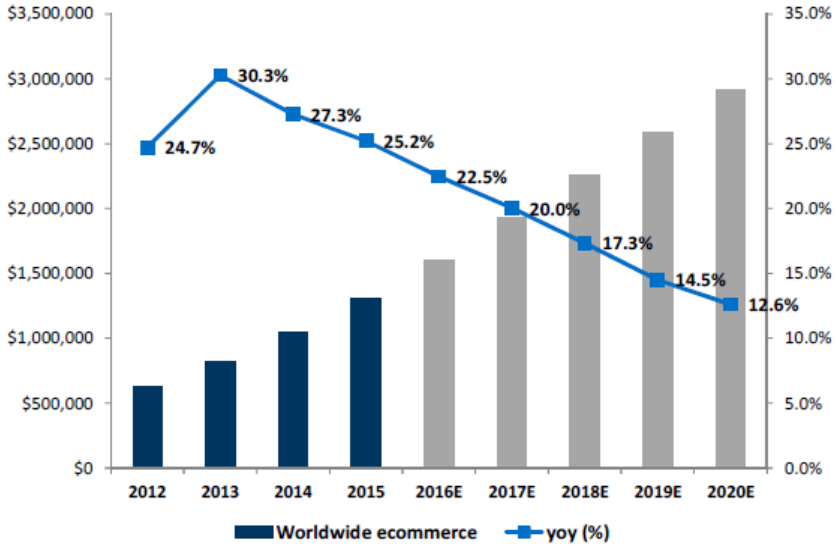
2. ELEKTRONİK TİCARETİN ETKİLERİ

Sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçişle birlikte bilişim sektöründeki gelişmeler başta ticaretin yapısı olmak üzere, bankacılık ve finans sektörünü de kapsayan birçok alanı etkilemiştir. Liberalleşme ve küreselleşme ile birlikte coğrafi sınırlar eski önemini yitirmiştir. Teknolojideki gelişmeyle birlikte hizmetlerin üretildiği, pazarlandığı yer, bu hizmetlerden faydalanılan ve hizmetlerin bedelinin ödendiği yer arasındaki bağlantı giderek kopmaktadır (Zhao, 2005: 57). Bu değişikliklerin etkileri farklı olur ve fiyatlar, ticaret yapısı, emek piyasaları ve vergi gelirleri üzerinde görülür (Coppel, 2000: 15).

2.1. Makro Ekonomik Etkileri

E-ticaret gerek ekonomik, gerekse toplumsal alanda oldukça önemli değişimleri beraberinde getirmektedir. Ekonomik boyutta global rekabet ve verimlilik artmaktadır (Bozkurt, 2000: 76). E-ticaret birçok endüstri ve ticaret kolunda üretkenlik ve kaynak etkinliğini kaçınılmaz olarak artırmaktadır. Bu artışta daha yüksek kar oranları ve daha istikrarlı bir ekonomi için zemin hazırlamaktadır (Zhao, 2005: 4). E-ticaret; küresel GSYH'da istikrar fonksiyonu olarak düşünülürse, hacminin artması konjonktürel dalgalanmaları azaltabilir.

Şekil 2. Küresel E-Ticaret Hacmi (Milyon Dolar) ve E-Ticaretin Yıllık Büyüme Oranları (2012-2020)

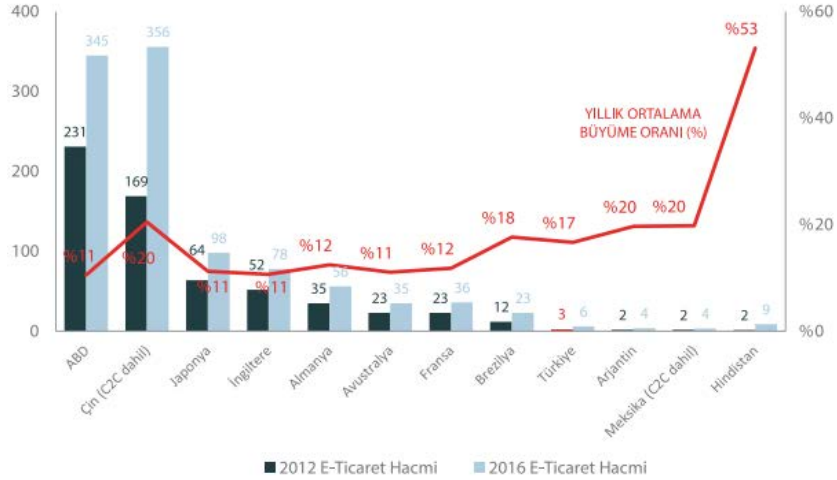


Kaynak: Goldman Sachs Global Investment Research, Updating the Goldman Sachs Global Ecommerce Forecast, 2016, p.2.

2016 yılında dünya e-ticaret hacmi 1.915 trilyon dolar iken, 2017 yılında 2.325 trilyon dolar olması, 2020 yılında e-ticaret hacminin 4 trilyon dolara ulaşması beklenmektedir. Internet World Stats'ın verilerine göre, 2017'nin birinci çeyreği itibarıyla Dünya nüfusunun % 49.6'sı internet kullanmakta ve bu oran artış eğilimi göstermekte

olduğu göz önüne alınırsa e-ticaret büyüme beklentileriyle paralellik gösterir.

Şekil 3. 2012-2016 Ülke Bazlı E-Ticaret Hacmi (Milyar Dolar)



Kaynak: TÜSİAD, *Dijital Pazarın Ortak Noktası E-Ticaret: Dünyada Türkiye'nin Yeri, Mevcut Durum ve Geleceğe Yönelik Adımlar*, 2014, s.33.

Türkiye'nin e-ticaret hacmi yıllık ortalama büyüme oranı, diğer gelişmekte olan ülkelerle paralel olarak, gelişmiş ülkelerden daha yüksek olsa da toplam hacmi hala çok düşük seyretmektedir. Fakat Credit Suisse'in Emerging Consumer Survey 2017 araştırmasında, internet üzerinden alışveriş yapan tüketicilerin oranındaki artışın en çok görüldüğü ülkeler Hindistan ve Türkiye'dir. 2015 ve 2016 yıllarında her iki ülkede de online alışverişler ikiye katlanmış ve bu eğilimin devam edeceği beklenmektedir (2017: 28).

2.2. Mikro Ekonomik Etkileri

Yoğun ticari rekabet, tüketicilere özellikle satış ve hizmetler alanında üst düzey çevrimiçi işlemler gerçekleştirmeyi sağlar (Zhao, 2005: 70). E-ticaret, gelişmekte olan ülkelerde makro ve mikro ekonomik birimler için kaynakları daha verimli kullanma fırsatları sunar. Bir ülkenin bu fırsatlardan yararlanması için de, özellikle KOBİ'lerin e-

ticaret yapmaları önündeki yasal ve kurumsal engeller kaldırılmalı ve yeni düzenlemelerle teşvik edilmelidir (WTO, 2013: 1).

E-ticaret firma ölçeğinde önemli değişikliklere neden olmaktadır ve şöyle sıralanabilir:

- Firmalar üretim süreçlerinde değişiklikler yapacaktır. E-ticaret ile geniş bir tüketici grubuna ulaşmak mağaza, depo gibi *fiziki yatırımları* gereksiz hale getirmektedir (Coppel, 2000: 18).
- Geleneksel ticaretin gerçekleştirilmesi için gerekli personel istihdamı, depolama, organizasyon, bir takım belgeleri düzenleme gibi işlemler e-ticarette bulunmadığı için hem masraf hem de zaman bakımından şirketlere önemli miktarda tasarruf sağlanmaktadır (Zhao, 2005: 23).
- E-ticarette girdiler için sipariş verilmesi ve teslim süreci hızlandığından daha az envanter çıkarılmakta bu da *stoklama maliyetini* düşürmektedir (Bachetta vd., 1998: 29).
- E-ticaret orta ve küçük ölçekteki işletmeleri dünya pazarlarına sokarak rekabeti arttırır ve şirket yapısını değiştirir. İnternet, piyasaya girişteki engelleri azaltır ve ekonominin diğer alanların pazarın daha rekabetçi olma fırsatı sağlar. İnternet firmaları küresel rekabete tabi tutarak piyasalarda hâkim olma fırsatlarını azaltabilir. Böylelikle e-ticaret işletmeler ve sektörler arasındaki bağlantıyı arttırır (Coppel, 2000: 117).

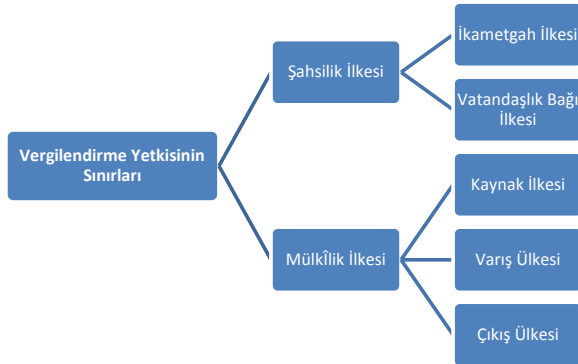
3. ELEKTRONİK TİCARETİN DEVLETLERİN VERGİLENDİRME YETKİLERİ ÜZERİNE ETKİLERİ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerle birlikte e-ticaret faaliyetleri de hızla yaygınlaşmaktadır. Sunduğu avantajların karşısında, e-ticaret yeni bir kavram olmasından dolayı aynı zamanda çeşitli problemleri de beraberinde getirmektedir. Bu problemler teknik altyapıdaki yetersizlikler, hukuki altyapıdaki sorunlar, vergilendirme sorunu, güvenlik sorunları, kişilerin ve kuruluşların ortaya çıkan bu gelişmelere uyum sağlamalarında yaşanılacak aksaklıklar olarak sayılabilir. Devlet açısından baktığımızda, geleneksel ticaretin yapısı ve özellikleri esas alınarak oluşturulmuş hukuki altyapı ve özellikle vergi sistemleri, yapısı itibariyle yeni bir kavram olan e-ticareti

kavrayamamaktadır. E-ticaretin gelişiminin sağlanması için yapılan çalışmaların yanında e-ticaret ile ilgili sorunların çözümünde fikir birliğine varılması ve ortaya çıkan sorunların çözümlenmesi amacıyla dünyada ulusal ve uluslararası düzeylerde vergileme konusunda birçok çalışma yürütülmektedir. Bu çalışma alanları üç gruba ayrılabilir. *İlk grupta*, ülkeler arasındaki vergi oranları farklılığı ve vergi matrahlarındaki farklılıkların üretim ya da ticaret kalıplarında neden olduğu sapmaları inceleyen çalışmalar yer almaktadır. *İkincisinde*, belirli somut bir olayda, vergilendirme yetkisini hangi ülkenin kullanacağı meselesi ele alınmaktadır. *Üçüncüsünde* ise idari uygulamalara ilişkin sorunların gün geçtikçe ağırlaşması ve bu alanda yasal düzenlemelerin yetersiz kalması üzerine çalışmalardır (Dönmez, 1998: 435).

Devletlerin egemenlik haklarına dayanarak ve ayrıca hukukî ve fiili güç kullanarak; kişiler, vergi konuları ve vergiyi doğuran olaylar üzerinden vergi almaları vergilendirme yetkisinin sınırlarını yansıtır. Küresel boyutta devletlerin vergilendirme yetkilerini belirleyen uluslararası hukuktur (Şenyüz vd., 2015: 72-73). Vergilendirme yetkisinin sınırları bazı ilkeler doğrultusunda belirlenir. Bunlar aşağıdaki şemada görüldüğü gibi; şahsilik ilkesinden kaynaklanan ikametgâh ve vatandaşlık bağı (uyruklu) ilkeleri ile mülkîlik ilkesinden kaynaklanan kaynak, varış ülkesi ve çıkış ülkesi ilkelerinden oluşmaktadır.

Şekil 4. Vergilendirme Yetkisinin Sınırları



Kaynak: Şenyüz vd., 2015:72-73'ten faydalanarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

İkamet ilkesi, vergilendirmede ikamet ilkesinin kullanımı, tam mükellef esasına göre vergilendirmeye örtüşmektedir. İkamet ilkesi bir kişinin dünya çapında elde ettiği gelirlerinin, ikametinin bulunduğu ülkede toplanarak vergilendirilmesini ifade ederken, bu ilkenin arka planında devletin egemenlik hakkının, yerleşim yeri vasıtasıyla, kullanımı yer almaktadır. Kişiler devletle, ikametgâh vasıtasıyla, şahsi bir ilişki kurduklarında kişilerin yükümlülüğünün kapsamına hem yurt içinden ve hem yurt dışından elde edilen gelirler girmektedir (Organ ve Çavdar, 2012: 72).

İkametgâh, bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Gerçek kişiler için ikametgâh, oturulan, özel hayatın, faaliyetlerin ve ilişkilerin merkezi olan yeri ifade eder. İkametgâhın zorunluluğu ilkesi, herkesin hukuki açıdan bir yere bağlı olması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Zeytin, 2014: 32-37). Tüzel kişiler için ikametgâh ise bütün iş ilişkilerinin toplandığı, kararların alındığı ve yerine getirildiği yerdir.

Bu ilkeye göre, bir ülkeyle bağı olan verginin konusu değil, vergi yükümlüsüdür. Vergilemenin ülke sınırlarını aşması, kişilerin eksiksiz bir şekilde takip edilebilmesini ve güçlü bir vergi idaresini gerekli kılar (Öz, 2004: 94).

Bu çerçevede e-ticarete bakıldığında fiziki herhangi bir yere bağımlılık bulunmadığından vergilendirmenin temel ilkelerinden biri olan ikamet ilkesi uygulanabilirliğini kaybetmektedir. Zira e-ticarette birlikte sanal ortamda başka bir ülkede ticari faaliyetlerde bulunulabilir ve internet teknolojisi başka bir ülkeye giriş, çıkış yapmış sayılabilecek sınırsızca faaliyet doğururken bu faaliyetlerin izlenebilmesi neredeyse imkânsızdır.

Uyrukluk ilkesinde, vergi ödevi vatandaşlık bağına göre belirlenir. Bir devletin tebaiyetinde bulunan kişilerin elde ettiği gelirleri, vatandaşlık bağından başkaca bir şeye bakılmaksızın tamamının vergilendirebilmesidir.

Kaynak ilkesi, vergilendirmede kaynak ilkesinin kullanımı dar mükellefiyet esasıyla örtüşmektedir. Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar dar mükellef sayılmakta ve sadece Türkiye’de (yerleşik olunmayan yerde) elde ettikleri kazanç

üzerinden Türkiye’de (gelirin elde edildiği yerde) vergi ödemektedirler (Gençer, 2013: 20). Dar mükellef bir kişi, bir takvim yılı içinde 6 aydan fazla söz konusu ülkede oturursa o yıl için tam mükellef olarak değerlendirilir (Şenyüz vd., 2015: 326-327). Bu ilkede gelirin doğduğu ya da kazanıldığı yerin ön plana çıkması, ikametgah ve uyrukluk ilkesinin aksine hukuksal ilişkiyi vatandaşlık ya da yerleşim yerine değil ekonomik bağ temelinde dayandırmaktadır. Vergi yükümlüsünün ikametgahı ya da uyruklüğünün bir önemi yoktur. Sermaye ihraç eden ülkeler, ikamet ilkesi esasına, sermaye ithal edenler ise kaynak ilkesine göre yetkilerini kullanmak ister. Bu durumda çok uluslu şirketler çifte vergilendirmeye maruz kalabilirler (Öz, 2004: 96).

Varış ülkesi ilkesi, vergilendirme yetkisini, mal ve hizmetlerin tüketildiği devlete bırakır. Mal ve hizmet satışları üzerinden alınan dolaylı vergilerde; kaynak ilkesinin uygulanması, varış ülkesi uygulamasına denk düşmektedir.

Varış ülkesi ilkesi, sınır dışına çıkan mallar için özellikle dolaylı vergiler olmak üzere malların gittiği ülkede alınıyorsa “varış yeri ilkesi” ne göre, mallar çıktığı ülkede vergilendirildikten sonra dünyanın herhangi bir yerine serbestçe gidebiliyorsa “kaynak yeri ilkesi” ne göre vergilendiriliyor demektir.

Vergi anlaşmalarında benimsenen temel yaklaşım, ikametgâh devletini vergilendirmede asıl, kaynak devletini ise tali olmasıdır (Özdemir, 2013: 139). Bir hükümet, bu ilkelere dayanarak vergilendirme yetkisine sahip olsa bile, e-ticaret bu yetkiyi aşındırabilir. Daha özel olarak bakıldığında, uluslararası uygulamalarda elektronik ticaretin vergilendirilmesinde gelinen son nokta, doğrudan vergiler ikamet devleti, dolaylı vergiler kaynak ülkesi, tarafından alınması uygun görülmüştür (Yaltı, 2003: 289).

Ülkeler yukarıda belirtilen vergileme yetkisi sınırları içinde vergileme işlemlerini yaparken e-ticaretin vergilenmesinde temel bazı problemler görülmektedir (Dereli, 2015: 64-65; Saraç, 2006: 154).

- E-ticaretin daha düşük maliyetlerle kurulum imkanı sağlayan yapısı, küçük ve orta ölçekli işletmelerin dünya pazarlarına açılmalarını sağlamış ve ulaştıkları yeni pazarlarda çok çeşitli vergi

mevzuatları ve uygulamaları olması vergilendirme yetkisinde sorunlara neden olmuştur.

- E-ticaretin bir diğer yapısal özelliği gereği web sunucusunun uzaktan işletilmesi, vergilendirme hususundaki sorunları çözümünü zor hale getirmektedir.
- Sanal ortamda alış veriş yapan taraflar kendi rızaları ile beyan etmedikleri takdirde vergi idareleri ya da üçüncü bir şahsın bilgi sahibi olması söz konusu olmamaktadır. Alıcı ve satıcı bilgilerindeki belirsizlik, kimlik ve ikametgah bilgilerinin üzerine inşa edilmiş mevcut vergi sisteminde belirsizlikleri de ortaya çıkarmaktadır.
- Dijital ürünlerde fiziki ürünlerin teslim yöntemlerinin uygulanması mümkün değildir. Bilgisayarlar aracılığı ile indirilebilen dijital ürünler gümrük sınırlarına uğramadıkları için niteliklerinin belirlenememesi, bu ürünlerin vergilendirilmesinde sorunlara yol açabilmektedir.
- E-ticaret, fiziksel mevcudiyeti olmayan büyük işletmelerin kurulmasına yol açmıştır. Fiziksel varlıklar önemsiz kalmaktadır. Bu durumda işletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla ortaya çıkan bir takım giderlerin vergi matrahından düşülmesi ya da fiziksel olmayan varlıkların amorti edilmesi gibi sorular doğmaktadır.
- E-ticarette gelir getirici faaliyetin fiziksel mekanı bakımından kurumların, internet sağlayıcının, sunucusunun ya da kullanıcının bulunduğu yer farklılaştıkça, faaliyetin nereden gerçekleştirildiğinin belirlenmesi güçleşmektedir.
- Web sitesini konuk eden firmaların yabancı müşterilerinin vergi sorumlusu sayılıp sayılmayacağı konusu teşkil etmektedir.
- Veri iletişim alt yapısının ulusal ve uluslararası rekabete alınması konusundaki belirsizlik bulunmaktadır.
- Elektronik ortamda elde edilen delillerin tanınması açısından yasalardaki değişikliklere gereksinim duyulabilir.

- E-ticaret ortamının vergi denetimini güçleştirmesi olasılığı yüksek olduğundan yeni denetim yöntem ve tekniklerine gereksinim duyulmasıdır.

E-ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili dört temel görüş vardır (İlhan, 2009: 184)

- Elektronik olarak gerçekleşen ticaret *serbest bölge* de yapılmış gibi kabul edilerek vergi dışı bırakılmalıdır. Fakat aynı ticari işlemler, geleneksel yollarla yapıldığında rekabet eşitsizliği doğuracağından ve vergilemede adaleti zedeleyeceğinden uygun görülmemektedir.
- Dolaylı bir vergi olarak önerilen “*bit vergisi*” ile satış esnasında kullanılan bilgilerin vergilendirilmesi öngörülmektedir. Burada mal veya hizmetlerin vergilendirilmesi söz konusu değildir. Bit vergisinde matrahını, gönderilen verilerin boyutu oluşturur. Aktarılan verilerin değeri milyon dolarlarla ifade edilebilen bir düzeyde mesajı ile eğlence için gönderilen bir karikatürle kıyaslandığında ekonomik değerleri kavrayamadığı anlaşılmaktadır.
- E-ticaret ortamının kanunlarla takibi ve denetimi mümkün hale getirilmelidir. E-ticaretin mevcut kanunlara göre vergilendirilmesi, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma çabasında olan vergi mükelleflere yasal boşluklar bırakmaktadır.
- Mevcut vergi kanunlarında ve vergi anlaşmalarında e-ticarete uygun bir revizyona gidilmesi, mevcut karmaşık vergi mevzuatını daha da karıştırabilir ve zaman kaybına neden olabilir.

3.1. E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Alternatif Çözümler

E-ticaret alanında karşılaşılan sorunların başında vergi denetiminin etkin bir şekilde gerçekleştirilememesi gelmektedir. Bu ise devletlerin gelir kaybına uğramasına ve kayıt dışı ekonominin artmasına neden olmaktadır. İşte bu nokta e-ticarete vergi denetiminin etkinliğini artırmak amacıyla yeni denetim yöntem ve teknikleri geliştirilmesinin önemi gittikçe artmaktadır. Bu kapsamda e-ticarete vergi denetimini gerçekleştirmek için internet servisi sağlayıcı şirketler ile ülkelerin vergi idareleri ortak hareket edebilirler. Bu model kapsamında vergi denetim-bilgi işlem merkezleri kurulabilir (Çavdar, 2011: 116).

Geleneksel ekonomik işleyişi derinden etkileyen ve nihai aşamada da pek çok ülkeyi ciddi mesai harcamaya zorlayan e-ticaretin vergilendirilmesinde konunun uzmanları tarafından ortaya atılan bir takım başka alternatifler de vardır. Bunlardan ilk olarak bahsedilmesi gereken “*Vergi Tabanının Erozyona Uğraması Yaklaşımı*”dır. Bu yaklaşıma göre, yurtdışına yapılan ödemeler üzerinden alınan vergi, ödemeyi yapan kişi tarafından yurtiçindeki vergilerini hesaplarken gider olarak düşebiliyorsa, stopajla vergilendirilmeli (Akçaoğlu, 2011: 204).

Bir diğer yaklaşım olan *Ekonomik Eşik Yaklaşımına* göre, önceden belirlenmiş satış tutarlarını aşmayan işletmeler vergilendirilmemeli; aşanlar ise stopaj yöntemiyle vergilendirilmelidir (Akçaoğlu, 2011: 206). Bu yaklaşımın mantığı, küçük boyutlardaki e-ticaretin vergilendirilmemesinin kayıp olarak görülmemesinden ileri gelmektedir. Yerel vergilemede de bazı kazanç türlerinin, belli sınırları aştıktan sonra vergi konusu olmaları buna benzer uygulamalara örnektir.

Son olarak da *Formüle Dayalı Vergilendirme Yaklaşımı*, e-ticaretten elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinin bir formülle tespit edip, gelirlerin ülkeler arasında paylaşılmasıdır. Böylece kazançların ikametgaha bağlanmasından ortaya çıkan transfer fiyatlandırması uygulamaları azalmış olacaktır (Akçaoğlu, 2011: 206).

Bu alternatiflerin yanı sıra *OECD* tarafından gündeme getirilen bazı yaklaşımlar da vardır. Bunlardan *biri*, işyeri kavramını revize ederek, insan faktörü olmadan işleyen süreçleri bu tanımın dışında bırakmaktadır. Bu görüşün gerekçesinde, insan unsuru olmadan otomatik ekipmanlarla elde edile gelirin mümkün olmadığı ya da çok az olduğu kabul edilmektedir. *İkincisi*, bir sunucunun (server) varlığı tek başına bir işyeri sayılmasında yeterli olmadığıdır. Sunucular herhangi bir yere yerleştirildikten sonra çalışanlara hemen hemen hiç ihtiyaç olmayacağından bir işyerini temsil ediyormuş gibi değerlendirilmeleri gerçekçi değildir. *Üçüncü olarak*, Model Anlaşmada işyeri için tanınan istisnaları sınırlamaktır. Bunun için sadece genel “hazırlayıcı ve yardımcı hareketler”i bırakıp, geri kalan hepsi kaldırılmalıdır. *Son olarak da* yürürlükteki anlaşmalarda önemli değişiklikler yapmayı gerektiren bazı konulara değinilmiştir. Mesela; stopaj yöntemiyle vergileme türleri, formüle dayalı vergileme ve

“sanal (elektronik) işyeri”ne göre vergileme gibi öneriler ileri sürülmüştür (Akçaoğlu, 2011: 208-209).

3.2. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi

Uluslararası kuruluşların yaptığı çalışmalarda e-ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili genel ilke kararları belirlenmiştir. Ülkeler bu kararlara uyma zorunda olmasa da, sağlayacağı faydalar göz önüne alınrsa, ülke içinde yapacakları düzenlemelerde göz önüne alınması yararlı olacaktır. E-ticarette büyük paya sahip ABD, Singapur, Kanada, Japonya, Avustralya gibi ülkelerin vergilendirme alanında yaptıkları çalışmaları ve geliştirdikleri projeler, daha çok OECD'nin ilke kararlarına yakın olmakla birlikte, uluslararası çalışmaların tümünü yakından takip ettikleri görülmektedir. Bu nedenle Türkiye'nin yapacağı çalışmalarda da uluslararası çalışmalar ve alınan ilke kararlarını yakından izlenmesi faydalı olabilir (Coşkun, 2003: 167).

Yukarıda bahsedilen uluslararası uygulamalar, kamu idarelerinin yapması gereken, e-ticaret üzerinden vergi alabilmektir; yoksa onu engelleyerek girişimci ruhunu öldürmek ve ülke ekonomisinin gelişimini yavaşlatmak değildir. Fakat bunu başaramayan devletler, internet kullanımını pahalılaştırmak suretiyle dolaylı olarak e-ticareti vergilendirme yoluna gitseler de olması gereken internet kullanımını yaygınlaştırmaya çalışmaktır. Bu kapsamda ülkemizde de öncelikli olarak uygulamalar yapılmalıdır (Gefen, 2000: 725-726). Böylelikle muhtemel vergi tabanı da genişletildikten sonra, internet kullanımı için farklı bir vergilendirme yapılarak, elektronik ticaret vergisi tahsil edilmeye çalışılmalıdır. Fakat yeni vergilere mümkün olduğunca başvurmadan mevcut vergileme ilke ve düzenlemelerini e-ticarete uyarlayarak çözüm bulmaya çalışmalı (Cangir, 1999: 88; Çak, 2002: 64).

Ülkeler, e-ticareti etkin vergilendirebilmesi için öncelikle, gerekli olan teknik ve hukuki altyapıya odaklanmalıdır. Bununla birlikte, e-ticaretin vergilendirilmesinde karmaşıklığa meydan verilmemeli ve her şey açık olmalı. Hem mükellefler hem de vergi idaresi üzerindeki yük en düşük seviyede olmalı ve yapılan işlemlerin vergisel sonuçları önceden tahmin edilebilmelidir. Uygulanacak vergi, gelirlerin büyük bir kısmını kapsamalı (Cangir, 1998: 34). Geniş vergi tabanı sayesinde kamu gelirlerini artıracak ve ücretliler üzerindeki vergi yükünün

azaltılması için asgari ücret üzerindeki yükün azaltılmasını sağlayan adımların atılmasını kolaylaştıracaktır. Böylelikle vergi yükünden en çok etkilenen düşük ücretli kesim üzerindeki yükün hafiflemesini sağlayacaktır. Diğer taraftan bütün ücretlilerin vergi yükünü azaltmayı hedefleyen bir uygulama da denenebilir (Akay, 2010: 85).

E-ticaret ile ilgili ülkemiz uygulamalarındaki sorunlardan biri de geleneksel ticaret ile e-ticaret arasında vergilendirme eşişsizliğidir. Mükellefler geleneksel veya e-ticaretten birini seçtiklerinde karşılaşacakları vergi oranları bir birine yakın olmalıdır (Günaydın, 2000: 100). E-ticaret işlemleri üzerine konulacak vergiler, geleneksel ticaret işlemleri üzerindeki vergilere paralel olarak konulmalıdır. Geleneksel ticaret üzerinden alınan vergilerin e-ticaret işlemlerine uygulanan vergilerden yüksek olduğu durumlarda, tüketiciler alım satım işlemlerini geleneksel yollardan gerçekleştirmek yerine e-ticaret yoluyla gerçekleştirme yolunu seçecektir. Bu durumda geleneksel ticaret uygulamaları üzerinden alınacak vergiler tahsil edilemeyecek ve e-ticaret dolaylı olarak vergi kaybına neden olacaktır. Bundan dolayı, yapılacak yeni düzenlemelerin e-ticaret ile geleneksel ticaret arasındaki vergisel açıdan ortaya çıkan rekabet eşişsizliğini ortadan kaldıracak yönde olması gerekmektedir. Ayrıca vergiler, sektörel rekabet eşişliğini de sağlamalıdır. Vergi konulurken ticaret tipleri arasında ayırım yapılmamalıdır. Aksine her ticaret türü arasındaki eşişliğin sağlanması hedeflenmelidir. Bunlara ek olarak teslim şekilleri, e-ticaretin geleneksel ticarete göre daha yüksek veya daha düşük vergi oranlarına tabii olmasında belirleyici olmamalıdır (Akay, 2010: 84).

SONUÇ

Toplam küresel ticaret içinde payı giderek artan ve ticarete yeni bir boyut kazandıran e- ticaret bu süreçte pek çok vergilendirme sorununa da sebep olmuştur. Hizmet anlayışında zaman ve mekândan kopuk yeni işleme yapıları görölmeye başlamıştır. Dünyanın her tarafına sınırsızca yayılabilen ve sürekli hizmet sunabilen bu işletmeler, ticaretin taraflarını bazen tek taraflı bazen çift taraflı olarak, işlemlerin fizikî mekândan bağımsız olarak gerçekleşmesini sağlayabiliyor. Sonuç olarak bu yeni tarz ticari muameleler, uluslararası vergilemenin en önemli bağlama noktalarından olan kaynak ve ikametgâh ilkelerinin uygulanmasında açmazlara neden olmaktadır. Ayrıca varış yeri ülkesinin de e-ticarete

uygulanması zor hale gelmiştir. Bu nedenle hizmetlerin yararlanıldıkları ülkede vergilendirilmesi çözüm olarak düşünülebilir. Satıcı taraf sanal ortamda, vergi cennetleriyle iribatlı görüldüğünde vergi yükümlülüklerini sıfıra yaklaştırabilmektedir. E-ticaretin konusu fiziksel bir ürün ise gümrük ve satış vergileri için vergiyi doğuran olayı tespit etmek mümkündür. Doğrudan vergilerde ise benzer sorunlar uluslararası işbirliğiyle çözülebilmektedir. Bunlara ek olarak, e- ticaretin vergi yükünü azaltmak için kullandığı teknolojik yenilikleri, gene onun vergilendirilmesinde kullanmak uygun olabilir.

22

IJSI 8/1
Haziran/
June
2015

Devletlerin kendi başlarına bağımsız bir ulusal düzenleme ile e-ticaretin vergilendirilmesine bir çözüm bulmaları pek mümkün gözükmemektedir. Hatta herhangi bir girişim, mevcut sorunları daha da büyütüp, çözümü zor hale getirebilir. Devletin vergisel alanlarda yapacağı her düzenleme ekonomiye bir müdahale gibi algılanacak ve sermayenin ülke dışına çıkmasına da neden olabilecektir. Oysa uluslararası seviyede alınabilecek önlemler ve uygulanabilecek yaptırımlar aracılığıyla, dünya üzerinde e-ticaretin vergilendirilmesinde önemli adımlar atılabilir.

Ülkeler, uluslararası kuruluşların e-ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili belirlediği genel ilke kararlarına uymak zorunda olmasa da, sağlayacağı faydalar göz önüne alınırsa, ülke içinde yapacakları düzenlemeleri bu kararlara uyarlamaları yararlı olacaktır. Bu nedenle Türkiye'nin de yapacağı düzenlemelerde bu konuya dikkat etmesi faydalı olabilir.

Uluslararası uygulamalarla paralel olmak üzere kamu idarelerinin yapması gereken, ortaya çıkardığı zorluklardan bahisle e-ticareti engellemek değil, onu vergilendirebilmektir. Bunu yapamayan devletler, internet kullanımını pahalılaştırarak dolaylı olarak e-ticareti vergilendirme yoluna gidebilir. Fakat gelişmiş ülkelerin bunun tam tersini yaptıkları görülmektedir. Bu nedenle ülkemizde de öncelikli olarak tüketici güvenini yükseltici uygulamalar yapılmalıdır. Bu durum vergi tabanını genişletecek ve internet erişimi için ayrı bir vergisel düzenlemeyle e-ticaret vergisinin tahsil edilmesine ortam hazırlayacaktır.

E-ticaretin vergilendirilebilmesi için teknik ve hukukî altyapı sağlanmalı. E-ticaretin vergi rejimi sade ve şeffaf, vergi tabanı geniş, uygulanabilirliği kolay olmalı ve hem mükellefler hem de vergi

idaresi için maliyetleri en aza indirmelidir. Geniş vergi tabanı sayesinde kamu gelirlerini artıracak ve ücretliler üzerindeki vergi yükünün azaltılması için asgari ücret üzerindeki yükün azaltılmasını sağlayan adımların atılmasını kolaylaştıracaktır. Böylelikle vergi yükünden en çok etkilenen düşük ücretli kesimin üzerindeki yükün hafiflemesini sağlayacaktır. Diğer taraftan bütün ücretlilerin vergi yükünü azaltmayı hedefleyen bir uygulama da denenebilir.

KAYNAKÇA

Akçaoğlu, S. Ertuğrul (2011). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Ulusal Ve Uluslararası Perspektiften, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Bakımından Bir İrdeleme", (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Bacchetta, Marc; Patrick, Low; Aaditya, Mattoo; Ludger, Schuknecht; Hannu, Wagerand; Madelon, Wehrens (1998). *Elektronik Commerce and the Role of the WTO*. Geneva: WTO Publications.

Bankalararası Kart Merkezi, İnternette Yapılan Kartlı Ödeme İşlemleri, <http://bkm.com.tr/internette-yapilan-kartli-odeme-islemleri/>, (e.t. 30.04.2017).

Bozkurt, Veysel (2000). "Elektronik Ticaretin Ekonomik ve Toplumsal Boyutu", Bozkurt, Veysel, (Der.), *Elektronik Ticaret*, Bursa: Alfa Yayınevi.

Buster, Jargon, Briefing Note: Electronic Commerce, https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc9_e/brief_ecom_e.htm, (e.t. 15.5.2017).

Cangir Niyazi (1999). *Elektronik Ticarete Vergilendirme*. Ankara.

Cangir, Niyazi (1998). "Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi II". *Yaklaşım Dergisi*, 70.

Canpolat, Önder (2001), *E-Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler*. Ankara: Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği.

Coppel, J. (2000), *E-Commerce: Impacts and Policy Challenges*, OECD Economics Department Working Papers, No. 252, Paris: OECD Publishing, (<http://dx.doi.org/10.1787/801315684632>)

Coşkun, Neslihan (2003). "Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14 (1), 153-170.

Cox Öztuna, Buket (2002). *Avrupa Birliği Hukukunda Elektronik Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler*. İstanbul: Pusula Yayıncılık.

Credit Suisse (2017). *Emerging Consumer Survey*.

Çak, Murat (2002). *Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi*. İstanbul: Ticaret Odası.

Çavdar, Fatih (2011). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar Ve Vergi Denetimine Etkileri", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.

Dereli, Deniz Dilara (2015). "Yeni Ekonomide Elektronik Ticaret ve Türkiye'de Elektronik Ticaretin Boyutu ve Vergilendirilmesi". *İktisadi Yenilik Dergisi*, 2(2), Ocak

Dönmez, Recai (1998). "Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret". *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XIV,(1-2), 415-452.

Erbaşlar, Gazanfer; Dokur, Şükrü (2008). *Elektronik Ticaret*. Ankara: Nobel Yayın.

Gefen, David (2000). "E-commerce The Role of Fmiliarity and Trust". *Omega*, 28, 725-737.

Gençer, Çağlayan Ahmet (2013). "Elektronik Ticarete Bağlanma Noktası Olan İşyeri Kavramı". *Vergi Sorunları Dergisi*, 36(293), 18-23.

Güleş, Hasan Kürşad; Ögüt, Adem; Bülbül, Hasan (2002). "İnternet Teknolojisi Açısından İşletmeler Arası Elektronik Ticaret ve Aracı Pazarlar". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2), 33-55.

Hinnekens, Luc (1998). "The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territorialty Concepts and Rules to International Elektronik Commerce". *Intertax*, 2(26).

Internet World Stats, "Internet Usage Statistics", <http://www.internetworldstats.com/stats.htm>, (20.04.2017).

İleri, Yusuf Yalçın; İleri, Hüseyin (2011). "İnternet Bankacılığı ve E-Ticaretin Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*, 14(1-2), ss.109-125.

Keser, Aşkın (2000). "Küreselleşen Dünyanın Yeni Gerçeği Elektronik Ticaret", Bozkurt, Veysel (Der)., *Elektronik Ticaret*, Bursa: Alfa Yayınevi.

OECD, *Measuring The Information Economy*, Paris, 2002 Annex 4.

Organ, İbrahim; Çavdar, Fatih (2012). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar". *Pamukkale Üniversitesi İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 3(1), 63-84.

Öz, N. Semih (2004). "Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, 147, 90-102.

Özbay, Adem; Devrim, Jan (2000). *E-Ticaret Rehberi*. İstanbul: Hayat Yayıncılık.

Parlakkaya, Raif (2005). "Elektronik Ticaret ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri". *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5 (2).

Saraç, Özgür (2006). *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Sarısakal, M. Nusret; Aydın, M. Ali (2003). "E-Ticaretin Yeni Yüzü Mobil Ticaret". *Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi*, 1 (2), 83-90.

Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek, Adnan (2015). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Bursa: Ekin Kitabevi.

TÜSİAD, Dijital Pazarın Ortak Noktası E-Ticaret: Dünyada Türkiye'nin Yeri, Mevcut Durum ve Geleceğe Yönelik Adımlar, 2014.

UNCTAD (2004). *E-Commerce and Development Report 2004*, New York and Geneva.

26

WTO (1998). *Work Programme on Electronic Commerce*.

WTO (2013). *E-Commerce in Developing Countries: Opportunities and Challenges for*

Small and Medium-Sized Enterprises, Geneva.

Yaltı, Billur (2003). *Elektronik Ticarete Vergilendirme*. İstanbul: DER Yayınları.

Zeytin, Gözde (2014). "Gerçek Kişilerde Yerleşim Yeri". *Leges Hukuk Dergisi*, 5(54), 32-40.

Zhao, Yun (2005). *Dispute Resolution in Electronic Commerce*. Leiden and Boston, Martinus Nijhoff Publishers.

SUMMARY

Electronic commerce has changed its trade structure with its different structure and has brought a different trade understanding to traditional trade. The work on how developing technologies can be used most effectively in commercial activities has brought the concept of electronic commerce to the agenda. Electronic commerce is a form of trade in which the parties come together in an electronic environment, but without a direct relationship.

Thanks to electronic commerce, which can be done in the development of information technologies and irrespective of time and place concepts in electronic environment, both trade becomes easier and time, personnel, cost and so on. Savings are provided. Although there are advantages such as quickness in the transactions of state administrations, reduction of error shares, saving in transaction and personnel costs, it causes some problems in terms of taxation. These developments have led to the re-evaluation of the effectiveness of government policies. The legal infrastructure and especially the tax systems based on the structure and characteristics of traditional trade can not understand electronic commerce. Increased international taxation problems have caused adverse effects on tax regulations, insufficient current tax regulations, increased tax evasion and tax evasion.

On the one hand, it is working intensively on both national and international level to improve electronic commerce and to solve the taxation problems of electronic commerce. General principles have been set by international organizations when taxing e-commerce. If these decisions are not an obligation to comply with an independent country, but take into account the benefits to be gained, it will be useful to consider them in the country's regulations. For this reason, it would be beneficial for international studies and policy decisions to be carefully followed when Turkey is to work.

Electronic commerce has created a new business line that is a branch all over the world and offers uninterrupted service. As a result, e-commerce undermines the fundamentals of the basic principles of international taxation. In addition, the consumption place principle contradicts the current basic taxation place rule for e-commerce. The solution, then, may be creating a new rule for taxation of the countries where international services are used. If the vendor is settled in the tax heaven or if it is shown as resident, all tax liabilities can be removed. It is possible to determine at least the customs and sales taxes in the physical delivery of the products subject to indirect commercialization. The solution of the problems in terms of direct taxes necessarily requires international cooperation. Furthermore, in the framework of this cooperation, it is thought that it is possible to detect the tax-causing event as a result of the use of the technology which causes the taxation problems to be solved again.

For taxation of electronic commerce, it is not possible for states to create a tax solution for themselves. Any independent national regulation of e-commerce can lead to greater problems that can not be avoided, rather than solutions to problems. It may cause every capital that the state makes in taxation areas to go out of the country. However, significant steps can be taken in the taxation of electronic commerce on the world through measures that can be taken at international level and sanctions that can be applied.

Public administrations need to be able to get tax on electronic commerce. Consumer confidence-enhancing practices should be implemented. This will broaden the tax base and ensure that electronic commerce is taxed with a separate tax order for internet access. Technical and legal infrastructure must be provided for taxation of e-commerce. The tax regime of e-commerce should be simple and transparent, the tax base should be wide, the applicability should be easy and the costs for both taxpayers and tax administrations should be minimized. This will increase the public revenues and reduce the burden on the minimum wage in order to reduce the tax burden on the wage earners. Thus, the burden on the low-wage side, which is most affected by the tax burden, will be relieved. An application aimed at reducing the tax burden of all wage earners can also be tried.