

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DOĞRUDAN E-TİCARETTE KATMA DEĞER VERGİSİNİN
SINIR ÖTESİ UYGULAMASI

BUĞRA VEHBİ DÖNER

2501160503

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. BEKİR MAHMUT KAŞIKÇI

İSTANBUL 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI



ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : BUĞRA VEHBİ DÖNER Numarası : 2501160503
Anabilim Dalı / Anasana Dalı / Programı : KAMU HUKUKU Danışmanı : PROF.DR.BEKİR MAHMUT KAŞIKCI
Tez Savunma Tarihi : 19.08.2019 Saati : 13:00
Tez Başlığı : DOĞRUDAN E-TİCARETTE KATMA DEĞER VERGİSİNİN SINIR ÖTESİ UYGULAMASI

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜ'NE** OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF.DR. ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU		Kabul
2- PROF.DR.BEKİR MAHMUT KAŞIKCI		Kabul
3- PROF.DR.T. İRFAN BARLASS		Kabul
4- PROF.DR.GÜLSEN GÜNEŞ		Kabul
5- DR.ÖĞR.ÜYESİ ZAFER ERTUNÇ ŞİRİN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF.DR.LEYLA ATEŞ		
2- DR.ÖĞR.ÜYESİ ALTAN RENÇBER		

ÖZ
DOĞRUDAN E-TİCARETTE KATMA DEĞER VERGİSİ’NİN
SINIR ÖTESİ UYGULAMASI
BUĞRA VEHBİ DÖNER

Çalışmanın amacı küreselleşmenin etkilerinden birisi olan ve verinin ticaretini konu alan doğrudan e-ticaret işlemlerinin vergilendirilmesine ilişkin dört temel sorun hakkında analizde bulunmaktır. Bu dört temel sorundan ilki ticaretin konusu olan verinin mal olarak mı yoksa hizmet olarak mı niteleneceğidir? Bu sorunun cevabı katma değer vergisi açısından işleme uygulanacak hukuk disiplininin değişmesine neden olabilecek boyutta önem arz etmektedir. Bir diğer sorun doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesinde devletlerin vergilendirme yetkisini kullanabilmesi için bağlama noktası oluşturan işyeri kavramının web siteleri, sunucular ve internet servis sağlayıcıları açısından nasıl uygulanacağıdır. Bir web sitesi işyeri olarak kabul edilebilir mi? Sunucular sabit işyeri midir? Üçüncü bir sorun ise doğrudan e-ticaret işlemlerinin nitelendirilmesidir. Bu işlemlerin ticari faaliyet, sınai faaliyet, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti nitelendirmeleri karşısındaki konumu nedir? Son sorun ise katma değer vergisinin en önemli parçası olan indirim mekanizmasının nasıl işleyeceğidir. Sınır ötesi işlemlerde farklı para birimleri kullanan, farklı dilleri konuşan ve farklı mevzuatlara tabi olan idareler nezdinde indirim mekanizması nasıl işleyecektir? Bu soruların cevapları kendi başlıklarında ayrıntılı olarak incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Doğrudan E-Ticaret, Veri, Sınır, Katma Değer Vergisi, Vergilendirme Yetkisi.

ABSTRACT
VALUE ADDED TAX IN CROSS-BORDER DIRECT
ELECTRONIC COMMERCE

BUGRA VEHBİ DÖNER

Purpose of this study is to analyze four basic problem on taxation of direct e-commerce which means commerce of the electronic data. The first one in these problems is the legal characteristics of electronic data. Is the legal characteristic of electronic data is a property or a trade-in service? Answer of this question can make a huge difference that causes implementation of different law fields because of the value added tax rules. Another issue is about the place of business concept which is a connecting factor in tax law. Is it possible to accept a website as a place of business? Is it possible to accept servers as fixed place of businesses? Third problem is to characterize direct e-commercial affair in the scope of tax law. How can we income types in direct electronic commerce? The last issue about cross border direct electronic commerce is to operate the deduction mechanism. How deduction mechanism operate on different administrations which uses different languages, different codes and different currencies? The answers of these questions will be deliberated in their headings.

Keywords: Direct Electronic Commerce, Data, Border, Value Added Tax, Place of Business, Power of Taxation.

ÖNSÖZ

Doğrudan elektronik ticaret işlemlerinde, doktrindeki adının dışında toplum tarafından anılışıyla çevrimiçi (online) ticaret işlemlerinde, vergilendirme üzerinde 1990'lı yıllardan beri tartışmalar gerçekleştirilmektedir. İlk olarak çevrimiçi işlemlerde, bir başka ifadeyle ticarete hiçbir şekilde geleneksel ürünlerin ticarete konu olmadığı işlemlerde (bir kullanıcının bilgisayarına yazılım indirmesi karşılığında karşı tarafa ücret ödemesi gibi), vergilendirmenin bir siber gümrük uygulamasıyla yapılıp yapılamayacağı araştırılmıştır. Taslak aşamasındaki siber gümrük fikrinde; Türkiye'ye internet ağının ilk olarak geldiği ve yayıldığı Ortadoğu Teknik Üniversitesi nezdinde Bilgi Teknolojileri Kurumu tarafından Cumhurbaşkanlığı adına yeni bir siber gümrük tesis edilerek gelen ve giden verilerin yapay zekâ ve makine öğrenmesi sistemleri ile desteklenmiş işlem gücü yüksek bilgisayarlar tarafından önceden belirlenmiş esaslara göre gümrük vergilerine tabi tutulması öngörülmüştü. Ancak genç bir dimağa ait bu görüşün Dünya Ticaret Örgütü'nü kuran 1994 tarihli anlaşma ve bu anlaşmanın ortaya çıkış amacının uluslararası ticarete engellerin kaldırılması olduğu gerçeği ile yüzleşmesi çok geç olmadı.

Çalışmanın oluşmasındaki katkılarından ve danışmanlığı altında bir tez yazabilme şerefini bana bahsettiğinden dolayı Prof. Dr. Bekir Mahmut Kaşıkçı'ya teşekkürü bir borç bilirim. Tez jürimde bulunarak beni onurlandıran değerli jüri üyeleri; Prof. Dr. Gülsen Güneş'e, Prof. Dr. Esra Ekmekci-Çalıcıoğlu'na, Prof. Dr. Tahir İrfan Barlass'a ve Dr. Öğr. Üyesi Zafer Ertunç Şirin'e şükranlarımı sunarım. Ayrıca meslek hayatımdaki asiste etme şerefine erişmekten mutluluk duyduğum Prof. Dr. İlhami Söyler ve Prof. Dr. Sabahat Binnur Çelik'e teşekkür benim için borçtan öte bir sorumluluktur. Son olarak yükseköğretim kurumlarında görev yapan ve çalışmaya değerli eleştirileriyle katkı sağlayan tüm araştırma görevlisi arkadaşlarıma ve başta ailem olmak üzere hayatıma katkı sağlayan/sağlamış herkese teşekkür ediyorum.

Buğra Vehbi Döner

İstanbul – 2019

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DOĞRUDAN E-TİCARETTE KAVRAM VE KAPSAM

A.	Doğrudan E-Ticaretin E-Ticaret Tanımlarındaki Yeri	5
1.	Birleşmiş Milletler Ticaret Hukuku Komisyonu’nun Tanımı	7
2.	Dünya Ticaret Örgütü’nün Tanımı.....	9
3.	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü’nün Tanımı	9
a.	Geniş Anlamli Tanım.....	10
b.	Dar Anlamli Tanım	10
4.	Amerika Birleşik Devletleri Hazine Bakanlığı’nın Tanımı.....	10
5.	Avrupa Komisyonu’nun Tanımı	11
6.	Tanımların Sentezi.....	11
B.	Doğrudan E-Ticaretin Sınıflandırılmadaki Konumu	12
1.	Ticaretin Tarafları Açısından Elektronik Ticaret	13
a.	İşletmelerle İşletmeler Arasındaki E-ticaret	13
b.	İşletmelerle Tüketici Arasındaki E-ticaret	14
2.	Ticaretin Konusu Açısından Elektronik Ticaret	15
a.	Dolaylı E-Ticaret.....	15
b.	Doğrudan E-Ticaret.....	16
C.	Doğrudan E-Ticaretin Genel İşleyişi.....	19
1.	Doğrudan E-Ticaretin İnternet Aracılığıyla Gerçekleşmesi.....	19
a.	Veri Akışının Gerçekleşmesi	20
b.	Veri Akışının Ulaşma Yeri	21

2. Doğrudan E-Ticaretin İnternet Dışı Ağlarla Gerçekleştirilmesi.	22
3. Doğrudan E-Ticaretin Geleneksel Ticaretten Farkı.....	23
a. Mallar Açısından Farkı	24
b. Hizmetler Açısından Farkı	25
D. Doğrudan E-Ticarette İşyeri Kavramı.....	26
1. İşyeri Kavramının Tanımı	26
2. Doğrudan E-Ticarette Sabit İşyeri	28
a. Sabit İşyerinin Nesnel Koşulu	28
b. Sabit İşyerinin Öznel Koşulu	30
c. Sabit İşyerinin İşlevsel Koşulu	31
d. Sabit İşyerinin Doğrudan E-Ticarete Uygulanması	32
3. Doğrudan E-Ticarette Temsilci İşyeri.....	36
a. Temsilci İşyeri Açısından İnternet Servis Sağlayıcıları.....	37
b. Temsilci İşyeri Açısından Akıllı Temsilciler.....	37

İKİNCİ BÖLÜM

DOĞRUDAN E-TİCARETTE KAVRAM VE KAPSAM

A. Doğrudan E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik İlkesel Yaklaşımlar	41
1. Kaynak (Mülkilik) İlkesi	42
2. Şahsilik İlkesi.....	43
3. Tarafsızlık İlkesi.....	43
a. Uluslararası Eşitlik Açısından Tarafsızlık İlkesi	44
b. Ticaret Türleri Açısından Tarafsızlık İlkesi	44
c. Sermaye İhracı Açısından Tarafsızlık İlkesi	45
d. Sermaye İthalı Açısından Tarafsızlık İlkesi	45
4. Esneklik İlkesi	45
5. Verimlilik İlkesi.....	46
6. Kesinlik ve Basitlik İlkesi	46
B. Doğrudan E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Yaklaşımlar ..	47

1. Dünya Ticaret Örgütü'nün Gümrük Moratoryumu Yaklaşımı .	47
a. Gümrük Moratoryumu	48
b. Gümrük Moratoryumuna Yönelik Eleştiriler.....	49
2. Şili Cumhuriyeti'nin Siber Gümrük Yaklaşımı.....	50
a. Siber Gümrük Yaklaşımının Lehindeki Görüşler	50
b. Siber Gümrük Yaklaşımının Aleyhindeki Görüşler.....	51
3. Amerika Birleşik Devletleri'nin İnternet Özgürlüğü Yaklaşımı .	53
4. Roma Klubü'nün Bit Vergisi Yaklaşımı.....	54
5. Endüstri ve Sivil Toplum Kuruluşlarının İlkesel Yaklaşımları ..	55
a. Küresel Enformasyon Altyapısı Komisyonu	56
b. Dünya Enformasyon Teknolojisi ve Hizmetleri Birliği.....	57
c. Elektronik Ticarete Küresel İş Dünyası Diyaloğu	58
6. Avrupa Birliği'nin Topluluk KDV Sistemi Yaklaşımı	59
7. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün Yaklaşımı	60
a. Turku Konferansı	60
b. Ottawa Konferansı	62
C. Doğrudan E-Ticaretin Konusunun Niteliğine İlişkin Yaklaşımlar .	
.....	63
1. Eşya Hukukunun Gayrimaddi Haklara Yaklaşımı	64
a. Eşyanın Tanımı ve Kapsamı	64
b. Eşya Tanımlarının Doğrudan E-Ticarete Etkisi.....	66
2. Fikri – Sınai Hukukun Gayrimaddi Haklara Yaklaşımı	68
3. Vergi Hukukunun Gayrimaddi Haklara Yaklaşımı.....	73
a. Mal Teslimi Açısından.....	73
b. Hizmet İfası Açısından	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOĞRUDAN E-TİCARETTE KATMA DEĞER VERGİSİNİN KAPSAMI VE UYGULANMASI

A. Doğrudan E-Ticarette KDV'nin Konusu.....	77
1. Hizmet İfası Kavramı	98

a. Ticari, Sınai, Zirai Faaliyet ve Serbest Meslek Faaliyeti	
Kapsamında Gerçekleştirilen Hizmetler	98
b. Diğer Faaliyetlerden Kaynaklanan Hizmetler.....	106
c. Hizmet Sayılan Haller	107
d. Hizmet İthalı Kavramı	108
2. Hizmet İfası Dışındaki Haller	109
a. Mal Teslimi	110
b. Teslim Sayılan Haller	110
c. Mal İthalı.....	111
3. Hizmetin Türkiye’de Yapılması	111
4. Hizmetten Türkiye’de Faydalanılması	112
B. Doğrudan E-Ticarette KDV’nin Vergiyi Doğuran Olayı.....	114
C. Doğrudan E-Ticarette KDV’nin İstisnaları.....	117
1. İhracat İstisnası	117
2. Roaming İstisnası	120
3. Fikri-Sınai Haklara İlişkin İstisnalar.....	121
D. Doğrudan E-Ticarette KDV’nin Mükellefi	123
1. Doğrudan E-Ticarette KDV’nin Mükellefi	123
2. Doğrudan E-Ticarette KDV’nin Sorumlusu	125
3. Doğrudan E-Ticarette KDV’nin Yüklenicisi.....	128
E. Doğrudan E-Ticarette KDV’nin Tarhı	129
1. Doğrudan E-Ticarette KDV’nin Matrahı.....	129
a. Matraha Dâhil Olan Unsurlar.....	130
b. Matraha Dâhil Olmayan Unsurlar.....	131
2. Doğrudan E-Ticarette KDV’nin Oranı.....	131
F. Doğrudan E-Ticarette KDV’nin İndirim Mekanizması.....	132
1. İndirim Mekanizmasının Genel İşleyişi	113
2. İndirim Mekanizmasının Doğrudan E-Ticarette İşleyişi	114
G. Doğrudan E-Ticarette KDV Uygulamasında Vergilendirme Ülkesi	
.....	116

1. Vergilendirmeye Yetkili Ülkenin Belirlenmesine İlişkin İlkeler	117
a. İlkelerin Anlamı	117
b. İlkelerin Belirlemeye Etkisi	118
2. Vergilendirmeye Yetkili Ülkenin Belirlenmesine İlişkin İlkelerin Uygulanması	119
a. Genel Olarak	120
b. İşletmelerle İşletmeler Arasında	121
c. İşletmelerle Tüketiciler Arasında	123
SONUÇ	126
KAYNAKÇA	135

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
a.e.	:	Aynı Eser
a.g.e.	:	Adı Geçen Eser
a.g.m.	:	Adı Geçen Makale
a.g.y.	:	Adı Geçen Yayın
ARPANET	:	Advanced Research Projects Agency Network
ATAD	:	Avrupa Adalet Divanı
AYM	:	Anayasa Mahkemesi
BGB	:	Bürgerliches Gesetzbuch
CD	:	Compact Disk
der.	:	Derleyen
DTÖ	:	Dünya Ticaret Örgütü
DVD	:	Digital Versatile Disk
Ed.	:	Editör
EDC	:	Electronic Data Change
EDE	:	Electronic Data Exchange
EDI	:	Electronic Data Interchange
EFT	:	Elektronik Fon Transferi

ETK	:	Elektronik Ticaret Kanunu
Europol	:	European Union Agency for Law Enforcement Cooperation
FBI	:	Federal Bureau of Investigation
GATS	:	General Agreement on Trade-in Services
GATT	:	General Agreement on Tariffs and Trade
Gen. Göz. Geç.	:	Genişletilmiş, Gözden Geçirilmiş
G.K.	:	Gümrük Kanunu
Göz. Geç.	:	Gözden Geçirilmiş
HTTP	:	Hyper Text Transfer Protocol
IP	:	Internet Protocol
ITA	:	Information Technology Agreement
İHAS	:	İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İHEB	:	İnsan Hakları Evrensel Belgesi
İSS	:	İnternet Servis Sağlayıcısı
İY	:	İhracat Yönetmeliği
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KOBİ	:	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
LAN	:	Local Area Network
Md.	:	Madde

MOSS	:	Mini One Stop Shop
No.	:	Numara
OECD	:	Organisation for Economic Cooperation and Development
OSS	:	One Stop Shop
p.	:	Page
POS	:	Point of Sale
s.	:	Sayfa
SMK	:	Sınai Mülkiyet Kanunu
SPI	:	Syndicat des Producteurs Indépendants
STMP	:	Simple Mail Transport Protocol
TCI/IP	:	Transmission Control Protocol/Internet Protocol
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TMK	:	Türk Medeni Kanunu
TRIPS	:	The Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
UNCITRAL	:	United Nations Commission on International Trade Law
UYAP	:	Ulusal Yargı Ağı Projesi
v.	:	Versus

VAT/GST : Value Added Tax / General Service Tax

vd. : ve devamı

Vol. : Volume

WAN : Wide Area Network

WITSA : World Information Technology and Services Alliance

www : World Wide Web



GİRİŞ

Elektronik ticaret hakkında hukukun farklı disiplinlerinde çalışma yapılmaktadır. Bu hususta inceleme alanlarından birisini de elektronik ticaretin vergilendirilmesi oluşturmaktadır. E-ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili tartışmalar ise üç başlıkta toplanmaktadır. Bunlar; gelir vergisine ilişkin sorunlar, katma değer vergisi (KDV) gibi tüketim vergilerine ilişkin sorunlar ve son olarak da gümrük vergi ve tarifelerine ilişkin sorunlardır¹. Çalışmanın konusu e-ticaret ilişkin sorunlardan, vergilendirme sorunları arasında yer alan KDV sorunlarının sınır ötesi işlemler açısından incelenmesidir. Çalışmanın özü ise, Türkiye’de sınır ötesi hizmet ifalarında geçerli olan KDV düzenlemelerinin, vergilendirme konusunda küresel muadillerine yaklaşması için vergi idaresinin vergilendirme yetkisini elektronik ticarete ilişkin ilkelere uygun olarak kullanması yönünde tespit ve önerilerde bulunmaktır.

Çalışmanın konusunun net bir şekilde ortaya konulması amacıyla belirli sınırlamalar yapılmıştır. Bu noktada konu olarak doğrudan e-ticaretin açıklanacak olması nedeniyle, geleneksel anlamda eşyanın e-ticarete konu edildiği haller incelememizin kapsamının dışındadır. Başka bir ifadeyle inceleme konusu e-ticarette tamamıyla sanal ortamda gerçekleştirilen ticaret işlemleridir. Bu halde herhangi bir aşamada bilinen anlamda eşyanın teslimi söz konusu değildir. Örneğin, bir basılı kitabın internete konulması bir kişinin bu kitabı internetten bulup, ücretini kredi kartı ile ödeyip adresine kargo yoluyla gönderilmesini talep etmesi çalışma açısından inceleme dışıdır. Buna karşın, aynı kitabın elektronik ortamda satın alınıp elektronik ortamda teslimi veya ifaya konu olması çalışmanın inceleme alanı içerisinde. Bir diğer sınırlandırma ise çalışmanın incelediği vergi türü açısından. Çalışma kapsamında doğrudan e-ticaretin KDV kapsamında vergilendirilmesi incelenecektir. Bu açıdan gelir vergisine, kurumlar vergisine ve başkaca vergilere ilişkin açıklamalar konunun kapsamı dışındadır. Bunun tek istisnası, doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesinde çözüm önerisi olarak öne sürüldüğü için, gümrük vergisidir. Gümrük vergisi noktasındaki incelemeler ise sadece uygulama alanının olup olmadığı

¹ Esra Ekmekci, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yayınları, Yayın No. 167, İstanbul, 2003, s. 102.

ile KDV açısından değinilmesi gerekli hususlar olan hizmet ihracı ve hizmet ithali kavramlarından ibaret olacaktır. Çalışmanın kapsamı dışında olan bir diğer husus ise tüketicilerle tüketiciler arasında gerçekleştirilen işlemlerdir. Bu işlemlerin neden konu kapsamı dışında tutulduğu çalışmanın birinci bölümünde yer alan Sabit İşyerinin Öznel Koşulu başlığı altında açıklanmaktadır. Son kısıtlama ise çalışma kapsamında Türkiye’deki bir satıcı ile Türkiye’deki bir alıcı arasında gerçekleşen işlemlerin incelenmeyecek olmasıdır. Çalışmanın konusu doğrudan e-ticarete KDV’nin sınır ötesi uygulaması olduğundan Türkiye’deki bir satıcının Türkiye dışındaki bir alıcı ile olan işlemleri ve Türkiye dışındaki bir satıcının Türkiye’deki bir alıcı ile olan işlemleri açısından bir inceleme gerçekleştirilecektir. Çalışmanın amacı doğrudan e-ticarete Türkiye’den Türkiye dışına ve Türkiye dışından Türkiye’ye gerçekleştirilen işlemlerde KDV uygulamasını analiz etmek, uygulamada sorun oluşturabilecek eleştiriye açık noktaları tespit etmek ve tespit edilen bu sorunlara çözüm önerileri sunmaktır. Bu amaca yönelik gerçekleştirilen araştırma ve yazım sürecinde tümevarım yöntemi izlenecektir. Bu yöntem doğrultusunda konu ile ilgili kavramların ve konunun kapsamının incelendiği birinci bölüm, vergilendirmeye ilişkin farklı kurumların yaklaşımlarının, ilkesel ve doktrinindeki yaklaşımların incelendiği ikinci bölüm ve Türkiye’de konu ile ilgili KDV uygulamasının incelendiği üçüncü bölüm olmak üzere üç bölüm oluşturulmuştur.

İlk bölümde e-ticaretin temel kavramları incelenecektir. Bu inceleme içerisinde öncelikle e-ticaret kavramı tanımlanacaktır. Bu inceleme neticesinde e-ticaretin kavramsal olarak analizi yapılacaktır. Burada öncelikle e-ticarete ilişkin ulusal ve uluslararası çapta farklı kuruluşların tanımlarına yer verilecektir. Bölümün ikinci başlığında ise, e-ticaretin sınıflandırılması yoluna gidilecektir. Burada sınıflandırmada iki temel ölçüt olan ticaretin taraflarına göre yapılan ayırım ve ticaretin konusuna göre yapılan ayırım göz önünde bulundurulacaktır. Bu noktada ticaretin konusu açısından yapılan ayırım çalışmaya adını veren “*doğrudan e-ticaret*” kavramını açıklama amacı taşımaktadır. Bir diğer ayırım olan ticaretin taraflarına göre yapılan ayırımın çalışmaya katkısı ise, işletmelerden nihai tüketicilere yapılan ifalar ile işletmelerden işletmelere yapılan ifaların vergilendirilme yeri açısından farklılıklar ortaya çıkarmasıdır. Bir diğer başlık olan e-ticaretin genel işleyişinde internet aracılığıyla gerçekleşen e-ticaret

ve internet dışı ağlarla gerçekleşen e-ticaret ele alınacak ve sistemin işleyişi hakkında bilgi verilecektir. Aynı başlık altında geleneksel ticaret ile e-ticareti ayıran hususlar vergilendirme açısından var olan normların neden yetersiz geldiğini açıklamak amacıyla ifade edilecektir. Son olarak da çalışmanın konusu sınır ötesi doğrudan e-ticareti konu aldığından vergilendirilmeye yetkili ülkenin belirlenmesinde önem arz eden işyeri kavramı incelenecektir. Bu incelemede web sitesi ve sunucuların temsilci işyeri olarak kabul edilip edilemeyeceği tartışılacaktır.

İkinci bölümde dolaylı elektronik ticarete vergilendirmeye ilişkin yaklaşımlar ele alınacaktır. Bu bölümün çalışmadaki temel amacı ve fonksiyonu doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin yaklaşımların incelenerek bu yaklaşımları tarihsel süreç doğrultusunda ele almaktır. Bölümün ilk başlığı altında doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin ilkesel yaklaşımlar ele alınacaktır. Daha sonra bu ilkeler doğrultusunda elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin yaklaşımlar ele alınacaktır. Bu yaklaşımların ele alınmasındaki amaç gümrük vergilerinin uygulanmasına ilişkin fikirleri ele alarak e-ticarete ilişkin ilkelerin nasıl bu yaklaşımdan uzaklaşılmasına sebep olduğu ve neden KDV sisteminin tercih edildiğini ifade etmektir. Son olarak da doğrudan e-ticaretin konusunun niteliği tespit edilecektir. Burada konu ile ilgili özellikle Roma hukuku başta olmak üzere tarihsel süreçteki görüşlerin, eşya hukukunun, ceza hukukunun ve vergi hukukunun konuya yaklaşımı incelenecektir.

Çalışmanın son bölümünde ise bir önceki bölümlerde elde edilen bilgiler ışığında mevcut KDV sisteminin doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesine nasıl uyarlanacağı ana hatlarıyla incelenecektir. Bu incelemede doğrudan e-ticarete KDV'nin temel unsurları ve vergilendirme süreci ele alınacaktır. Verginin temel unsurları ele alınırken KDV Kanunu'nun 1. maddesinin 2. fıkrası hükmüne göre KDV uygulamasında dikkate alınacak gelir unsurları olan ticari faaliyet, sınai faaliyet, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kavramlarının doğrudan e-ticarete uygulanması incelenecektir. Bölümün son başlığında ise doğrudan e-ticarete KDV'nin sınır ötesi uygulamasında vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğu konusunda Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) yaklaşımı incelenecektir.

Bu başlığın sonundaki değerlendirme kısmında mevcut düzenlemeler ve özellikle 31.01.2018 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 17 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’ne eklenerek “*elektronik ortamda hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyeti*” düzenlemesi OECD’nin tavsiye kararlarının yer aldığı 2017 tarihli yönerge ışığında eleştirel bir bakış açısıyla ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DOĞRUDAN E-TİCARETTE KAVRAM VE KAPSAM

Küresel ölçekte ağ ekonomisinin gelişimine paralel olarak ortaya çıkan çok sayıda sorun bulunmaktadır. Bu sorunların çözümü hakkında ilgili disiplinler açısından çok sayıda çalışma yapılmaktadır. Bu noktada disiplin farklılıkları temel sorunun niteliğini değiştirmemektedir. Zira tüketicinin korunması alanında da olsa² vergilendirme alanında da olsa³ temel sorun, “*sınır*”, “*aracı*”, “*lojistik*” gibi geleneksel ticarete ait kavramların anlamını yitirmesidir. Bunun temelinde “*ulusötesi*” bir alan olarak ifade edilen iletişim teknolojilerinin kullanımının insan yaşamına getirdiği yeniliklerin olumlu yönlerinin yanında, sorunlu yönleri de bulunmaktadır⁴. Çalışmanın konusu, elektronik ticaretin türlerinden birisi olan ve elektronik iletimi konu alan “*doğrudan e-ticaret*” çerçevesinde gerçekleşen sınır ötesi ifaların KDV açısından incelenmesi olduğundan başlıktaki kavramların incelenmesi gerekmektedir. Çalışmanın bu bölümü konuya ilişkin kavramsal çerçevenin çizilmesi faaliyetine ayrılmıştır. Buna göre ilk olarak doğrudan e-ticaretin e-ticaret tanımlarındaki kavramsal konumu incelenmelidir. Zira doğrudan e-ticaret, e-ticarete ilişkin tanımlardan birisi olan Avrupa Komisyonu’nun tanımından yola çıkılarak ortaya atılmış bir kavramdır. Daha sonra doğrudan e-ticaretin, e-ticaretin sınıflandırılmasındaki konumu ele alınmalıdır. Burada doğrudan e-ticaretin dolaylı e-ticaret ile farkı ortaya konulmaktadır. Sınıflandırmada ayrıca işletmeden işletmeye ve

² Ferman Kaya, **E-Ticaret Hukuku Tüketici Hukukundaki Uygulamaları**, Seçkin Yayıncılık, 2. Basım, Ankara, 2018, s. 31 – 34.

³ Ertuğrul Akçaoğlu, **Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi**, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2012, s. 1.

⁴ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 28.

işletmeden tüketiciye olan ifalara ilişkin ayırım incelenmiştir. Bu incelemenin amacı ise tarafların değişmesine göre vergilendirmeye yetkili ülkenin belirlenmesine ilişkin kuralların değişmesidir. Bir diğer başlık olarak doğrudan e-ticaretin işleyişi kavramının teknik altyapısının anlaşılması yoluyla vergilendirmede uygulanacak kuralların daha tutarlı bir şekilde ortaya konulmasına yarayacaktır. Son olarak da vergilendirme ülkesinin belirlenmesine etki ettiği için daha sonraki bölümlerde yapılacak belirlemelere kavramsal temel oluşturması amacıyla “*doğrudan e-ticarete işyeri kavramına*” ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

A. Doğrudan E-Ticaretin E-Ticaret Tanımlarındaki Yeri

Hukuk metodunda bir kavramın tanımlanması öncelikli bir önem taşımaktadır. Bunun en büyük delili “*hukuk*” kavramının tanımlanmasında halen daha bir görüş birliğine varılmamış olması olarak gösterilebilir⁵. Bir kavramı tanımlayabilmek için en doğru usul o kavramın ne olduğuna değil, ne olmadığına bakmak olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten de bir kavramı tanımlarken ne olmadığına karar vermek o olay veya olgunun kavramsal sınırlarını çizerek onu şekillendirir. Bu tip tanımlamaya olumsuz tanımlama adı verilir. Tanımla ilgili bir diğer husus ise kavramın tanımlanmasında yol gösterici olan “*terminoloji*” sorunudur. Terminoloji sorunu üzerinde durulmaması kavramların yanlış anlaşılmasına, yanlış anlaşılan kavramların yanlış analiz edilmesine ve yanlış sonuçlar doğurmasına sebep olmaktadır⁶. Bu nedenle e-ticaret kavramındaki “*elektronik*”, “*ticaret*”, ve “*doğrudan e-ticaret*” kavramlarının ayrıntılı olarak tanımlanmasında ve terminolojik altyapısının üzerinde tutarlı bir biçimde durulmasında yarar vardır. Elektronik kavramının tanımlanması teknik bilgi gerektirdiğinden bu husustaki incelemeler doğrudan e-ticaretin genel işleyişi başlığı altında yapılacaktır. Doğrudan e-ticaret kavramı ise, elektronik ticaretin

⁵ Mehmet Yüksel, Zakir Avşar, Kasım Akbaş, **Hukuk Sosyolojisi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No. 2553, Eskişehir, 2012 s. 11.

⁶ Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, s. 11.

sınıflandırılması sonucunda ortaya atılan bir kavram olduğundan, doğrudan e-ticaretin e-ticaret sınıflandırmalarındaki konumu başlığı altında incelenmiştir.

Tecim kelimesinden gelen ticaret kavramı, büyük ölçüde mal satımı ve büyük ölçüde (gelir elde etmek amacıyla) mal alım satımı anlamına gelmektedir⁷. Eski çağlardan beri ticaretin uygulamasında ürünlerin birbirleriyle ve para karşılığında değiştirilmesi söz konusu olmuştur. Bu ilk zamanlarda ticaret üreticiler arasında gerçekleştirilen daha temel bir faaliyet olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak zamanla, doğanın farklılaştırdığı çeşitli üretim bölgelerinin birbirine uzaklığı ticarete aracıları zorunlu kılmıştır. Daha sonra ticarete aracıların bu mal değiş tokuşunu “*genel değişken*”, bir başka ifadeyle para üzerinden gerçekleştirmesi söz konusu olmuştur⁸. 1994 yılına gelindiğinde ise Türkiye’nin de taraf olduğu Tarife ve Ticaret Hakkında Genel Anlaşma (GATT 1994) hükümleri ile Dünya devletleri Dünya Ticaret Örgütü’nün kurulmasına ve uluslararası ticarete engellerin kaldırılmasına karar vermişlerdir⁹. Bunu izleyen yıllarda elektronik ticaret uygulamaları patlak vermiş ve ticarete aracıların ortadan kalkması ve ticarete engel olan “*mesafe*”, “*sınır*” ve “*gümrük*” gibi kavramların anlamını yitirmesine neden olan sonuçlar ortaya çıkmıştır.

E-ticaretin tanımı, 6563 sayılı Elektronik Ticaret Kanunu’nda yapılmıştır. Bu tanıma göre, fiziki olarak karşı karşıya gelmeyen taraflarca elektronik ortamda gerçekleştirilen, çevrimiçi iktisadi ve ticari her türlü faaliyeti ifade etmektedir (ETK Md. 2-a). Kanunda yer alan tanımın varlığı doktrinde e-ticaretin tanımına ilişkin tartışmaların yer almasına engel olmamaktadır. Zira “*e-ticaret*” kavramının tanımına ilişkin doktrinde bir farklı fikirler öne sürülmüştür. Kavram üzerinde ortak görüş ticaretin teknolojinin sağladığı imkânlardan faydalanmak suretiyle yapılmasıdır¹⁰.

⁷ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, 10. Basım, Ankara, 2011, s. 1244.

⁸ Nejat Bozkurt, “Ticaretin Felsefesi, Tarihçesi ve Etikle Olan Sıkı Bağına İlişkin Bazı Saptamalar”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Dergisi**, 2002/II, İstanbul, 2002, s. 164.

⁹ Bozkurt, **a.g.m.**, s. 163.

¹⁰ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 3.

1. Birleşmiş Milletler Ticaret Hukuku Komisyonu’nun Tanımı

1996 yılında, Birleşmiş Milletler Ticaret Hukuku Komisyonu tarafından üye ülkeler arasında yeknesaklık sağlamak maksadıyla “*Model Elektronik Ticaret Kanunu*” yayımlanmıştır. Bu “*Model Elektronik Ticaret Kanunu*” bünyesinde teknolojik gelişmelerin gerektirdiği esnekliği barındırmakta olması nedeniyle önemli bir konumdadır. Zira kanun içinde “*elektronik ticaret*” kavramının tanımı yapılmamış, bunun yerine “*elektronik veri değişimi*” kavramsal olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, elektronik veri değişim sistemi (electronic data interchange - EDI) standart formatta bilgisayardan bilgisayara veri aktarımını ifade etmektedir¹¹. Bir başka ifadeyle EDI elektronik bir verinin kopyalanarak başka bir elektronik ortama geçişini ifade eder. Burada vericide de alıcıda da aynı verinin bir kopyası bulunur¹². Bu sistemi kullanarak yapılan elektronik ticaret işlemleri iki tacir arasında her türlü iş evrakının arada insan unsuru olmaksızın, belirli bir standarda uygun olarak değiş tokuş edilmesi şeklinde gerçekleşir¹³. Kullanılan yöntemlere ilişkin teknik usuller dolayısıyla EDI sistemi, bu sistemin muadili olan kayıtlı elektronik posta ve elektronik posta yöntemlerinden çok daha güvenli olmasını sağlamaktadır¹⁴.

Elektronik posta “*bilgisayarlar veya bir ağ içindeki belli gönderim merkezleri arasında elektronik bilgi iletişimi*” olarak tanımlanmaktadır¹⁵. Kayıtlı elektronik posta ise, Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik¹⁶ içerisinde tanımlar ve kısaltmalar başlıklı 4. maddede ifade edilmiştir. Buna göre; kayıtlı elektronik posta, “*elektronik iletilerin, gönderimi ve teslimatı da dâhil olmak üzere kullanımına ilişkin olarak hukukî delil sağlayan, elektronik postanın nitelikli*

¹¹ Massimo Fabio, **Customs Law of the European Union**, Wolters Kluwer Law & Business, 4. Edition, Chapter 21, Title 1, p. 1.

¹² Ercan Alptürk, **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005, s. 44; Sacit Ertaş, “Ekonomik Yönleriyle Elektronik Ticaret”, **Ekonomik, Toplumsal, Teknik ve Yasal Yönleriyle Elektronik Ticaret**, (Ed.) Veysel Bozkurt, Alfa Yayınları, Bursa, 2000, s. 20.

¹³ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 20.

¹⁴ Diane Rowland, Elizabeth Macdonald, Michael Hirst, **Information Technology Law**, Cavendish Publishing Limited, London, 1997, s. 225.

¹⁵ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c7e257ad2e933_11929665, 10.12.2018.

¹⁶ 28036 sayılı ve 25.08.2011 tarihli Resmi Gazete.

şekli” ifade eder¹⁷. Elektronik posta ile kayıtlı elektronik postayı ayırt eden üç temel unsur mevcuttur. Bunlardan ilki, elektronik imza kavramıdır. Elektronik imza, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu’nun 3/b hükmünde tanımlanmıştır. Buna göre, elektronik imza *“başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi”* ifade etmektedir. Bir diğer ayırıcı nokta ise zaman damgasıdır. Zaman damgası kavramı ise aynı kanunun 3/h hükmünde açıklanmaktadır. Buna göre zaman damgası, *“bir elektronik verinin, üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve/veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla, elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından elektronik imzayla doğrulanan kaydı”* ifade eder¹⁸.

Elektronik posta kişiler arasında servis sağlayıcısının sunduğu güvenlik önlemlerinden faydalanılması suretiyle veri iletimini içermekte iken¹⁹, kayıtlı elektronik posta alıcının ve göndericinin ilgili yönetmelikle belirlenen kişiler olarak kabul edildiği ve bu nitelikleri dolayısıyla kanuni olarak kabul edilen ve bilişim açısından güvenli kabul edilen bir elektronik posta olarak karşımıza çıkmaktadır²⁰.

Birleşmiş Milletler Ticaret Hukuku Komisyonu’nun e-ticareti EDI sistemi üzerinden açıklamasının gerekçesi model kanun kılavuzunda yer almaktadır. Bu açıklamaya göre, e-ticaret tanımının yapılmamasının amacının komisyonun değerlendirme ve yönlendirmelerinde EDI sistemi çerçevesinde gerçekleşecek tüm ticaret işlemleri için esnek davranabilmesi, ayrıca bu esnekliği bir hukuk nosyonuna dökebilmesinin amaçlandığı ifade olunmuştur²¹.

¹⁷ 28036 sayılı ve 25.08.2011 tarihli Resmi Gazete.

¹⁸ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c7e257ad2e933.11929665, 10.12.2018.

¹⁹ Alptürk, **a.g.e.**, s. 36.

²⁰ Asaf Varol, İhsan Baştürk, “Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 2015, Sayı: 1, s. 272.

²¹ UNCITRAL, **Guide to Enactment of the UNCITRAL Model Law on Electronic Commerce**, United Nations, New York, 1996, s. 17 – 18, (Çevrimiçi), http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/V1504118_Ebook.pdf, 07.12.2018.

2. Dünya Ticaret Örgütü'nün Tanımı

Dünya Ticaret Örgütü'nün tanımına göre e-ticaret, eşya ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının bilişim ağları üzerinden yapılması anlamına gelmektedir²². Bir başka ifadeyle örgüt e-ticareti “*mal ve hizmetlerin üretim, dağıtım, pazarlama, satış ve tesliminin elektronik yollarla yapılması*” olarak tanımlamaktadır²³. Dünya Ticaret Örgütü'nün konuya ilişkin yapmış olduğu 23 Mart 1999 tarihli toplantının tutanaklarından anlaşıldığı üzere e-ticaret öncelikle ticarete eşyaların ve hizmetlerin fiyatının artmasındaki temel faktör olan aracıları ortadan kaldırmak²⁴ ve ürünlerin daha kolay pazarlanmasını sağlamayı amaçlayan ticaret türü olarak algılanmaktadır²⁵.

3. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün Tanımı

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), e-ticaret ile ilgili çalışmalarına 1996'dan beri devam etmektedir²⁶. Ancak OECD'nin kullandığı genel tanım 2017 yılında Cenevre'de yapılmıştır. Buna göre; “*bir e-ticaret işlemi malların ve hizmetlerin alım – satım işlemlerinin siparişlerin alımı ve teslimi için özel olarak tasarlanmış yöntemler kullanılarak gerçekleştirilmesidir*”²⁷. OECD e-ticaret kavramını, dar anlamda e-ticaret ve geniş anlamda e-ticaret olmak üzere iki farklı başlıkta ele almaktadır.

²² DTÖ, **Elektronik Ticaret Çalışma Raporu**, DTÖ Genel Konseyi, 1998, Cenevre, (Çevrimiçi) <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=q:/WT/L/274.pdf>, 21.03.2017, p. 1.

²³ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 4.

²⁴ DTÖ, **Elektronik Ticaret ve Kalkınma Hakkında Seminer Özet Raporu**, Dünya Ticaret Örgütü, DTÖ Ticaret ve Kalkınma Komitesi, Cenevre, 1999, (Çevrimiçi), https://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/wtcomtd18.doc, 26.12.2016, s. 6.

²⁵ DTÖ, **a.g.y.**, s. 14.

²⁶ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 46.

²⁷ United Nations Conference on Trade and Development Official Web Site, (Çevrimiçi), https://unctad.org/meetings/en/Presentation/dtl_eWeek2017p29_VincenzoSpiezia_en.pdf, 12.07.2018.

a. Geniş Anlamalı Tanım

Geniş anlamda e-ticaret tanımı ise, internet ağı üzerinden yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın, bilgi işlem unsurları tarafından yönetilen ağlar üzerinden ticaretin gerçekleştirilmesidir. Bir başka ifadeyle, “*elektronik işlemler*” başlığı altında değerlendirilebilecek mal veya hizmet alım – satımının taraflarına bakılmaksızın bilişim sistemlerince yönetilen ağlar üzerinden yapılmasına e-ticaret adı verilir. Bu halde mal veya hizmetlerin siparişi söz konusu ağlar üzerinden gerçekleştirilir. Teslim ise ağ üzerinden gerçekleştirilebileceği gibi geleneksel yollardan da gerçekleştirilebilir²⁸.

b. Dar Anlamalı Tanım

Dar anlamda e-ticaret tanımına göre, e-ticaret; internet üzerinden malların ve hizmetlerin alım ve satımı, ödemelerin ve nihai tüketiciye olan teslimlerin çevrimiçi yahut çevrimdışı olarak yapılmasını ifade etmektedir²⁹. E-ticaretin dar anlamalı tanımı, mal veya hizmetlerin alım – satımını konu alan bir faaliyetin gerçekleştirildiği platformun ne olduğu konusuna odaklanmaktadır. Buna göre eğer faaliyet internet ortamı üzerinden yapılıyorsa bu faaliyet OECD’nin dar anlamalı e-ticaret tanımına göre, e-ticaret faaliyetidir. Ayrıca burada faaliyetin bir bölümünün dahi internet üzerinden yapılması faaliyetin e-ticaret faaliyeti olarak kabulü için yeterlidir.

4. Amerika Birleşik Devletleri Hazine Bakanlığı’nın Tanımı

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Hazine Bakanlığı’na bağlı Vergi Politikaları Ofisi 1996 yılında “*Küresel Elektronik Ticaretin Vergi Politikası Etkilerinden Örnekler*” isimli bir rapor yayınlamıştır. Raporda e-ticaret; mal ve

²⁸ Akçaoğlu, a.g.e., s. 8.

²⁹ OECD, “Promoting Entrepreneurship And Innovative Smes In A Global Economy: Towards A More Responsible And Inclusive Globalisation”, **2nd OECD Conference Of Ministers Responsible For Small And Medium-Sized Enterprises (Smes)**, Paris, 2004, (Online), <http://www.oecd.org/cfe/smes/31919255.pdf>, 12.07.2018, p. 11, footnote 4.

hizmetlerin bir veya daha çok taraf arasında elektronik araç ve teknikler kullanılarak el değıştirmesi olarak ifade edilmiştir³⁰.

5. Avrupa Komisyonu’nun Tanımı

Avrupa komisyonu e-ticaretin tanımlanması adına son derece geniş ve son derece kısa bir tanıma 1997 yılında yayınladığı bir raporda yer vermektedir. Buna göre e-ticaret, “*elektronik yollarla iş yapmak*” şeklinde tanımlanabilir. Bu geniş tanımın açıklamalarına yer verilen rapordaki ifadelerle göre e-ticaret, malların ve hizmetlerin elektronik ortamda ticari faaliyetlere konu olmasını içeren geniş kapsamlı bir ticaret türüdür. Raporda sanal ürünlerin elektronik ortamda teslimi, elektronik fon transferi (EFT), elektronik paylaşım ticareti, elektronik ortamda yapılan müzayedeler, doğrudan tüketici hizmetleri ve satış sonrası hizmetler gibi pek çok farklı konuda gerçekleştirilen bir faaliyet olarak kapsam tespiti yapılmıştır. Bu faaliyet hem ürünlerin hem de hizmetlerin geleneksel yöntemlerle veya teknolojik imkânlarla tüketiciye ulaştırılmasını konu almaktadır³¹.

6. Tanımların Sentezi

“*E-ticaret*” tanımlarında dikkati çeken ilk durum tanımların teknolojik imkânlarla göre değışiklik gösterir nitelikte olması halidir. Gerçekten de kullanılan iletişim altyapısının e-ticaretin tanımına etkisi fazladır.

³⁰ Amerika Birleşik Devletleri Hazine Bakanlığı Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf>, 07.07.2018.

³¹ European Comission, **A European Initiative on Electronic Commerce**, 1997, Brussels, (Çevrimiçi), <http://aei.pitt.edu/5461/1/5461.pdf>, 25.03.2018, p. 2, para. 5.

Zira önceleri sadece bilgisayarlar üzerinden yapılan e-ticarete atıf yapılırken artık, mobil uygulamalar üzerinden yapılan e-ticaretin özellik taşıdığı fikrinden hareketle bu konu özel olarak incelemeye alınmıştır³². Bu nedenle e-ticaret tanımlarını ele alınırken esasen geniş kapsamlı ve gelecekte ortaya çıkabilecek teknolojileri öngörerek tanımlar yapmakta fayda vardır. Bu gerekçeyle Avrupa Komisyonu'nun tanımına katılıyoruz. Zira bu tanımın kapsayıcılığı sayesinde elektronik ortamda gerçekleştirilen her türlü ticari işlem e-ticaretin kapsamında kabul edilebilecektir³³. Örneğin, konuyu bilgisayar yahut internet ticareti olarak isimlendirmek isabetsizdir. Buna göre, ticaretin yapıldığı siber alan³⁴ elektrikle çalışan işlemcili cihazların birbiriyle etkileşimi ile gerçekleştiği için bu ticareti e-ticaret olarak ifade etmek isabetli olacaktır³⁵. Bu noktada neden çalışmanın sistematigindeki doğrudan e-ticaret kavramının e-ticaret sınıflandırmalarındaki konumunu incelemek gerekmektedir.

B. Doğrudan E-Ticaretin Sınıflandırılmadaki Konumu

24 saatlik bir sürenin gelişimini tanımlayıp sınıflandırmak için yetersiz olduğu teknoloji gibi bir kavrama ait “e-ticaret” kavramının sınıflandırılması oldukça güç bir iştir.

³² Umut Mülküt “Elektronik Ticarete Mobil Uygulamaların Denetim ve Vergisel Boyutu”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2017, s. 9.

³³ European Commission, **Ibid**, p. 2.

³⁴ Siber alan veya siber uzay kavramları bilgisayar ve ondan kaynaklanan iletişim alanını ifade etmek için kullanılmıştır. Tekin Memiş, **Fikri Hukuk Bakımından İnternet Ortamında Müzik Sunumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 27. Çalışmamız açısından bu ifade bilgisayar kavramının ötesinde değerlendirilecektir. Zira siber alanda faaliyet gösteren tek bilişim aracı bilgisayar değildir.

³⁵ European Commission, **Ibid**, s. 2. Ayrıca bu hususta kuantum enerji transferi adıyla maddenin bir yerden bir yere arada hiçbir fiziksel bağ olmaksızın taşınabileceğini öngören çalışmaların varlığı düşünülürse “elektronik yollar” ifadesinin bile yeterli tanım genişliğine sahip olmadığı ifade edilebilir. Bahsi geçen teknolojik çalışmalar hakkında Masahiro Hotta, **Quantum Energy Teleportation: An Introductory Review**, Tohoku University, Japan, 2011, (Online), <http://www.tuhep.phys.tohoku.ac.jp/~hotta/extended-version-qet-review.pdf>, 23.03.2018.

Zira günümüzde e-ticaret, verinin kendisinin ticari bir meta olduğu, veri depolama alanlarının ve alan adlarının ticari değer taşıdığı ve sözleşmelere aracılık yoluyla ticaretin elektronik ortamda gerçekleştirildiği hızla büyüyen bir platformu işaret etmektedir. Bu başlık altında elektronik ticareti taraflar açısından ve dağıtım şekilleri açısından ele alan görüşlere göre bir ayrıma gidilecektir.

1. Ticaretin Tarafları Açısından Elektronik Ticaret

E-ticaretin sınıflandırılmasına ilişkin ayrımlar, ticaretin konusuna ve taraflarına göre yapılmaktadır. E-ticarete taraflara göre yapılan ayrıma göre e-ticaret, bu ticarete taraf olan kişilerden yola çıkarak sınıflandırılır. İlgili sınıflandırma, işletmelerle işletmeler arasındaki e-ticaret, işletmelerle tüketiciler arasında e-ticaret, işletmelerle devletler arasında e-ticaret, devlet ile vatandaşlar arasında e-ticaret ve tüketiciler arasında e-ticaret olmak üzere altı farklı başlıkta ele alınmaktadır³⁶. Ancak çalışmamız açısından önem arz eden e-ticaret yöntemleri işletmeler ile işletmeler arası e-ticaret ve işletmeler ile tüketiciler arası e-ticaret olduğundan sadece bu ayrımlara değinilecektir.

a. İşletmelerle İşletmeler Arasındaki E-ticaret

İşletmelerle işletmeler arasındaki e-ticaret, üreticiler, toptancılar ve perakendeciler ticari işletmeler arasındaki ticari işlerde e-ticaret enstrümanlarıyla gerçekleştirilen ticarete işletmelerle işletmeler arası e-ticaret adı verilir³⁷. Bu noktada “*ticari işletme*” ve “*ticari iş*” kavramlarının kullanımı önemlidir. Zira ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen parasal sınırı aşacak düzeyde gelir elde etmeyi hedef

³⁶ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 18; Adem Gazioğulları, “Elektronik Ticaret ve Elektronik Ticaretin Gümrük Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi”, **Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mersin, 2014, (Çevrimiçi), https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=1zw6GvYMe-q3Hf6HR-3US-7qZgg_oF4PAJtRZhK72eEx9PcrQKByubzbybfR85xV, 14.10.2018, s. 28.

³⁷ Sedat Akgöz, **E-Dış Ticaret İşlemleri**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s. 9.

tutan, faaliyetleri devamlı bağımsız şekilde yürüten işletmedir³⁸. “Ticari iş” kavramının tanımı ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK’da) yer almaktadır. Bu tanıma göre, ticaret kanununda yer alan ve ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve eylemler ticari işlerdendir (TTK Md. 3). Burada vergilendirme açısından “işletme” kavramı tedarik zincirinin nihai tüketici dışındaki unsurlarını ifade etmektedir. Yoksa işletmeden kasıt ticaret hukukunda var olan yukarıda bahsi geçen ticari işletme kavramı değildir³⁹.

Günümüzde e-ticaretin büyük bir kısmı işletmeler arasında gerçekleşmektedir. İşletmelerin kendi aralarında yaptıkları bu e-ticaret türü, genellikle kapalı ağlar üzerinden yürütülen faaliyetleri içermektedir. EDI sistemine dayalı ticaret faaliyetleri, danışmanlık gibi hizmet sunma yoluyla ticaret faaliyetleri ve veri tabanlarının kiralanması yahut satılması şeklinde karşımıza çıkan uygulamalar, bu ticaret türü kapsamında değerlendirilmektedir⁴⁰.

b. İşletmelerle Tüketici Arasındaki E-ticaret

İşletmelerle tüketiciler arasındaki e-ticaret işlemlerinde işletmelerin tüketicilere maddi veya gayri maddi her türlü ürün ve hizmeti e-ticaret yoluyla sunma faaliyeti söz konusu olur. Bu duruma perakendeciliğin e-ticaret şekli olarak da bakmak mümkündür⁴¹. İşletmeler arası e-ticaretten farklı olarak işletmelerle tüketici arasındaki elektronik ticaret ticari işletmelerden şahsi kullanıma doğru bir hareketi içerir. Burada

³⁸ Oruç Hami Şener, **Ticari İşletme Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 3 – 7; Reha Poroy, Hamdi Yasaman, **Ticari İşletme Hukuku**, Vedat Kitapçılık, Gen. Göz. Geç. 15. Basım, İstanbul, 2016, 36 – 40.

³⁹ İşletme kavramının nitelenmesinde oluşabilecek bir sorun doğrudan e-ticarette KDV uyumsuzluklarından doğan davalarda ehliyet konusunda da soru işaretlerine neden olabilecektir. Konu ile ilgili bkz. Atiye Merve Işık, **Vergi Uyumsuzluklarından Doğan Davalarda Ehliyet**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2019, s. 201 – 207. Bu durumu da gözeterek burada sadece tedarik zincirinde nihai tüketicinin dışındaki unsurları ifade ederken kolaylık sağlaması amacıyla işletme ifadesini kullanıyoruz. Çalışmanın ilerleyen başlıklarında görülebileceği üzere bu geniş anlamda işletme ifadesi serbest meslek faaliyeti gerçekleştiren ve nihai tüketici olmayan bir KDV mükellefini de kapsar niteliktedir.

⁴⁰ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 19.

⁴¹ Akgöz, **a.g.e.**, s. 15.

önemli olan nihai tüketimin gerçekleşmesidir. Tüketime gerçekleştiği noktaya yapılan ifalar işletmelerle tüketiciler arasındaki e-ticaret işlemlerini ifade eder.

2. Ticaretin Konusu Açısından Elektronik Ticaret

E-ticarete ilişkin bir diğer ayrım ise, doğrudan e-ticaret ve dolaylı e-ticaret olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre, dolaylı e-ticaret maddi varlığı olan geleneksel ürünleri konu alır⁴². Zira maddi ürünler, nitelikleri dolayısıyla geleneksel yollarla alıcılara teslim edilmek durumundadır. Bu ürünlerin siparişinin internet üzerinden gerçekleşmesi durumunda her ne kadar teslim posta veya kargo gibi geleneksel yollarla gerçekleşecek olsa da dolaylı elektronik ticaret söz konusu olacaktır⁴³. Gayrimaddi ürünlerde ise⁴⁴, ticarete konu olan ürünün hem siparişi hem teslimine ilişkin işlemler elektronik ortamda gerçekleştirilecektir. Bu ürünlerin siparişi ve teslimi durumunda ise doğrudan elektronik ticaret söz konusu olacaktır⁴⁵.

a. Dolaylı E-Ticaret

Dolaylı elektronik ticarete, satılan ürün yahut hizmet somut bir ortamda alıcıya sunulur. Örneğin, bir otomobilin satılık olduğunun, fiyatının, görüntülerinin, ürüne ilişkin açıklamaların, uzman raporlarının, ruhsatın ve diğer evrakların internet üzerinden alıcıya gösterilmesi ve ürünün bu şekilde satılması halinde, aradaki araçlar kaldırıldığından hem satıcı hem de alıcı için daha kârlı bir ticaret olan dolaylı e-ticaret uygulaması söz konusu olur. Bu halde alıcı otomobili somut olarak teslim almakta

⁴² Billur Yaltı, **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, Der Yayınları, İstanbul, 2013, s. 10.

⁴³ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 7.

⁴⁴ “Gayrimaddi” ifadesine temelde iki farklı anlam yüklenmektedir. Bunlardan ilki kavramı güvenilir olmayan ekonomik değer olarak tanımlamaktır. Bizim çalışmada kast ettiğimiz bir diğer anlama göre ise gayrimaddi ifadesi; soyut olma, bir başka ifadeyle, “vücutsuz” olmayı ifade eder. Öte yandan gayrimaddi ifadesine yla da yaklaşılmaktadır. Konu ile ilgili ayrıca bkz. Funda Başaran – Yavaşlar, **Alman ve Türk Vergi Bilançosu Hukuklarında Aktifleştirme Şartları**, Beta Yayınları, 1999, s. 85 – 90.

⁴⁵ Yaltı, **a.g.e.**, s. 10.

otomobil tüm eşya unsurlarıyla birlikte uzayda yer kaplayan bir cisim olarak mevcut bulunmaktadır⁴⁶.

b. Doğrudan E-Ticaret

Dolaylı elektronik ticaretin aksine, doğrudan e-ticarete mal veya hizmetin kendisi elektronik ortamda alım – satıma konu olur. Doğrudan e-ticaret, ağlar vasıtasıyla bilişsel ortamda bulunan ve bilişsel şekilde, bir başka ifadeyle, çevrimiçi olarak sipariş edilip çevrimiçi olarak teslim edilen ürünleri ifade etmektedir. Doktrinde doğrudan e-ticaret adı verilen bu e-ticaret yöntemine ticarete konu olan temel unsur esasında elektronik verilerdir⁴⁷. Bu elektronik verilerin oluşturduğu ticarete konu edilen kavramlar ise dört farklı başlıkta ifade edilmektedir. Bunlar dijital ürünler, yazılımlar, know-how hizmetleri⁴⁸ ve diğer hizmetler olarak sınıflandırılmaktadır⁴⁹. Bu noktada öncelikle veri kavramı açıklanması, daha sonra bu verilerle oluşan diğer kavramların neler olduğu açıklanması yoluna gidilecektir. Burada önemle belirtilmelidir ki, bu kavramların nitelenmesine ilişkin incelemeler önemine binaen çalışmanın II. bölümünün “*doğrudan e-ticaretin konusunun niteliğine yönelik yaklaşımlar*” şeklindeki 3. başlığında bulunmaktadır.

Veri kavramı temel anlamı itibariyle; gözleme ya da deneye dayalı bir araştırmanın veya bir muhakemenin temel çıktısı olarak ifade edilmektedir. Başka bir ifadeyle veri, olgu, kavram veya komutların, iletişim, değerlendirme ve işleme için

⁴⁶ Selami Ömür, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s. 35; Gazioğulları, **a.g.e.**, s. 27.

⁴⁷ Akçaoğlu, **a.e.**, s. 18; Data Interchange Company, **Electronic Data Interchange**, (Çevrimiçi), <https://www.datainterchange.com/downloads/brochures/whitepaper-what-is-edi.pdf>, 02.04.2018.

⁴⁸ Know-How kavramı, sınai hak olarak korunmayan, ancak bir patentin konusuna dâhil olabilecek nitelikteki teknik, ticari ve işletme ekonomisine ilişkin bilgi ve deneyimleri işaret eder. Bahar Şimşek, **Franchising Sözleşmesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016. Konu ile ilgili ayrıca bkz. **a.e.**, s. 144 – 148.

⁴⁹ Yaltı, **a.g.e.**, s. 150 – 151. Bu konuda eleştiriye açık bir görüş ağ üzerinden sunulan bütün hizmetlere dijital ürün adını vermektedir. Oysaki bir yazılım ile, bu yazılıma bakım-güncelleme hizmeti verilmesi farklı olduğu gibi bu yazılımla açılan e-kitapla yazılım arasında farklılıklar bulunduğundan bu kavramların ayırt edilmesinde fayda vardır. İlgili görüş için bkz. Catherine Chen, “Taxation of Digital Goods and Services”, **N.Y.U. Annual Survey of American Law**, Volume 70, Issue 4, 2015, (Online), https://annualsurveyofamericanlaw.org/wp-content/uploads/2016/02/70-4_chen.pdf, 24.06.2018 p. 449; Tamer Budak, **Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 69 – 72.

elverişli bir şekilde ifade edilmesi anlamına gelen soyut bir kavramdır⁵⁰. Bilişim açısından veri kavramı; olgu, olay, kavram veya komutların, iletişim, değerlendirme ve başkaca işlemler için elverişli olarak biçimsel ve uzlaşımsal olarak ortaya konulması, bir başka ifadeyle, birden fazla olayın sebep ya da sonucu anlamına gelen olguların, başlı başına bir olayın, soyut veya somut anlamda insan beyninde şekillenebilen kavramların yahut elektronik aletlerin çalışma sisteminin temeli olan komut sisteminin, bu hususların saklanması bir yerden bir yere iletilmesine, değerlendirilmesine ve başkaca işlemlere tabi tutulmasında uluslararası bir dil olarak işlev gören bir ifade biçimidir⁵¹. Hukuk açısından veri kavramı kısaca bir sonuca varılabilmesi için gerekli bilgiyi ifade eder. Bir başka ifadeyle veri kavramı, kavramların sebeplerini sonuçlarına bağlayan bir nedensellik bağlantısı olarak açıklanmaktadır⁵². Elektronik veri ise, veri kavramının bilgisayarlar tarafından işlenerek yeni bir değer haline getirilmesidir⁵³. Elektronik verilerin bu hareketi çok sayıda teknolojik gelişmeye paralel olarak hızla yeni isimlendirmelerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu duruma örnek olarak (EFT), EDI, elektronik verinin yakalanması ve depolanması (Electronic Data Change - EDC) ve elektronik verinin bir yerden bir yere aktarımı (Electronic Data Exchange EDE) adı verilen kavramlar gösterilebilir. Elektronik fon transferi bankacılık sektöründe kullanılan ve bankalar arasında elektronik ortamda mudilerin hesapları arasında menkul değerlerin geçişini sağlayan bir sistemdir⁵⁴.

Elektronik verilerle oluşan kavramlar veya bu veriler kullanılarak görülen hizmetler ise dijital ürünler, yazılımlar, know-how hizmetleri ve siber alanda sunulan diğer hizmetler olarak ifade edilmektedir⁵⁵. Bunlardan dijital ürünlere e-kitaplar ve e-

⁵⁰ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5bd8161783b338.22654086, 23.03.2018.

⁵¹ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c4c6374e04ee2.55171111, 23.03.2018.

⁵² Ejder Yılmaz, **a.g.e.**, s. 1309.

⁵³ Rowland/Macdonald/Hirst, **Ibid**, s. 249.

⁵⁴ Ercan Alptürk, **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 2005, s. 50; Ertaş, **a.g.m.**, s. 2.

⁵⁵ Yaltı, **a.g.e.**, s. 150.

tasarımlar örnek verilebilir. Yazılımlar ise, mevzuatımızda “bilgisayar programları”⁵⁶ adıyla tanımlanmıştır. 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu’nun⁵⁷ “Tanımlar” başlıklı 1/B maddesinin g bendi bilgisayar programlarını; “bir bilgisayar sisteminin özel bir işlem veya görev yapmasını sağlayacak bir şekilde düzene konulmuş bilgisayar emir dizgesini ve bu emir dizgesinin oluşum ve gelişimini sağlayacak hazırlık çalışmaları” şeklinde tanımlamaktadır. Kanunda bilgisayar programı olarak ifade edilen yazılımların niteliği ve bunun vergisel sonuçları çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıca incelenecek olduğundan burada yer verilmemiştir.

Doğrudan e-ticaret konusu olarak siber alanda sunulan hizmetler ise farklı başlıklar altında toplanmakla birlikte Yaltı, isabetli olarak know-how hizmetlerini ayrıca incelemektedir. Bu nedenle öncelikle know-how hizmetlerinin ne anlama geldiğini ifade etmekte yarar vardır. Know-how, Rekabet Kurulu tarafından çıkarılan Dikey Anlaşmalara İlişkin Tebliği’nin 3. maddesinin f bendinde; “sağlayıcının tecrübe, denemeleri sonucu elde ettiği ve patentli olmayan, uygulamaya yönelik, gizli, esaslı ve belirlenmiş bilgi paketi” olarak ifade edilmektedir. Know-how dışında verilen hizmetler ise, temelde uygulama hizmetleri ve diğer hizmetler olarak ifade edilmektedir. Uygulama hizmetleri; uygulama barındırma hizmetleri, uygulama servis sağlayıcılığı, web siteleri için yer sağlama hizmetleri (web hosting) ve veri saklama hizmetleri (bulut bilişim) olarak ifade edilmektedir. Diğer hizmetler ise; destek ve danışmanlık hizmetleri, enformasyon hizmetleri, reklam hizmetleri, interaktif web siteleri, çevrimiçi alışveriş platformları, çevrimiçi açık arttırmalar, duraksamasız web yayıncılığı, web sitesi abonelik hizmetleri şeklinde ifade edilmektedir⁵⁸.

⁵⁶ Kanun ifadesindeki bilgisayar programı ifadesi terim seçimi açısından eleştiriye açıktır. Zira her bilgisayar programı bir yazılımı ifade etmekte iken, her yazılım bir bilgisayar programı değildir. Oysaki kanun koyucunun ifadelerinden yazılım dilleri olan C, C+, C++, C#, Javascript, IOS ve Android gibi dillerin belirli işleri görmeye özgülenmiş protokol dizilerini ifade ettiği anlaşılmaktadır. Bu ifadeyi tam olarak karşılayan kavram yazılım kavramıdır. Bu nedenle çalışmanın ilerleyen bölümlerinde Yaltı’nın da tercih ettiği terim olan yazılım ifadesi kullanılacaktır. Konu ile ilgili bkz. Yaltı, **a.e.**, s. 166 vd.

⁵⁷ 13.12.1951 tarihli ve 7981 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵⁸ Yaltı, **a.g.e.**, s. 168 – 174.

C. Doğrudan E-Ticaretin Genel İşleyişi

Doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesinin nasıl gerçekleşeceğini anlaşılabilmesi için, öncelikle ticaretin genel işleyişinin anlaşılması gerekmektedir. Bu başlık altındaki incelemenin amacı elektronik ticaretin gerçekleştiği platformların, kullanılan araçların açıklanması ve geleneksel ticaretle elektronik ticaretin farkının ortaya konulmasıdır. Bu amacı gerçekleştirmek için öncelikle doğrudan e-ticaretin internet aracılığıyla gerçekleşmesi daha sonra ise internet dışı ağlarla gerçekleşen doğrudan e-ticaret işlemleri ele alındıktan sonra doğrudan e-ticaretin geleneksel ticaretten farkı ortaya konulacaktır.

1. Doğrudan E-Ticaretin İnternet Aracılığıyla Gerçekleşmesi

Doğrudan e-ticaretin genel işleyişinin anlaşılabilmesi için bilişim alanındaki bazı teknik kavramların açıklanması gerekmektedir. Bu kavramlardan ilki internet kavramıdır. İki ya da daha fazla bilgisayarın birbirine bağlandığı sisteme “ağ şebekesi” (Network) adı verilir. İnternet, Dünya üzerinde bilinen en büyük ağ şebekesidir⁵⁹. İnternet milyonlarca bilgisayarın iletişime geçmesini ve bu bilgisayarlar arasında fiziksel değil, mantıksal bir bağ bulunmasını ifade etmektedir. Bugünkü anlamıyla internet ABD’de askeri amaçlı bir proje olarak başlamıştır. Buna göre Vietnam savaşı sırasında gerçekleşebilecek herhangi bir nükleer saldırı esnasında askeri amaçlı iletişimi mümkün kılacak şekilde, merkezi kontrolü olmayan, ağın herhangi bir parçasında çökme olduğunda bilginin hedefe ulaşması için başka bir yol bulabileceği bir temel teknolojiye dayanmaktadır⁶⁰. Bu ağa “ARPANET” adı verilmiş ve ilerleyen dönemlerde ARPANET’in üniversiteleri birbirine bağlaması ve şahsi bilgisayarların işin içine girmesi ile internet oluşmuştur⁶¹. İnternetin temel yapısal bileşenleri iletişim hatları ve yönlendiricilerdir. Bu nedenle internetin temel teknolojisi ve çalışma mekanizmasına yönelik “bilgi otobanı” benzetmesi mantıksal çerçevede gerçekleşen

⁵⁹ Ürdün Teknoloji ve Bilim Üniversitesi Resmi Web Sitesi Ders Slaytları Sayfası (Çevrimiçi), <http://www.just.edu.jo/~mqais/cis99/PDF/Internet.pdf>, 25.03.2018, s. 3.

⁶⁰ Yaltı, **a.g.e.**, s. 40 – 41.

⁶¹ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 22; Memiş, **a.g.e.**, 21.

bir bilgi akışını ifade etmektedir⁶². Bu açıdan internet binlerce “*mantıki ağ*” bütünü olarak ifade edilebilir⁶³. İnternetin işleyişinde kullanılan “*alan adı (domain)*” kavramı ve bilginin bir yerden bir yere iletimine ilişkin TCP/IP protokolleri incelenecektir. Bu noktada öncelikle veri akışının nasıl gerçekleştiği ele alınmalıdır.

a. Veri Akışının Gerçekleşmesi

Telefon hatları, kablolu hatlar ve kablosuz bağlantılar herhangi bir bilgisayar kullanıcısı ile diğeri arasında bağlantı kurulmasına yaramaktadır. Benzer şekilde internette de bilgi akışının sağlanabilmesi için bilgi akışını yöneten bir dizi ortak kurala ihtiyaç duyulmaktadır. İnternette veri akışına ilişkin bilgi alışverişi karşılıklı haberleşme mantığı üzerine kuruludur ve bu haberleşme için ortak bir dil gerekmektedir. İnternet üzerinde bilgi alışverişi yapılabilmesi için doğan bu ihtiyaca yönelik olarak kullanılan bilgi iletim kurallarına “*iletişim kontrol protokolü/internet protokolü*” (TCP/IP) adı verilmektedir. TCP/IP sistemine göre, ağlar arasında hiçbir ticari veya resmi kuruma bağlı olmayan evrensel bir iletişim dili çerçevesinde bilgi akışı gerçekleşmektedir⁶⁴. Bu bilgi akışına ilişkin teknik ayrıntılara internet protokolü kavramı dışında fazla girilmeyecek TCP/IP protokolünün temel işleyişi ele alınacaktır.

Veri akışının başlangıcı bilgisayarda tanımlı bulunan uygulama katmanından başlamaktadır. Bilgisayarda yüklü bulunan uygulamalar, uygulama katmanı yoluyla internet ağına bağlanır⁶⁵. Buna ilişkin istek, eğer internete bağlanma isteğiye HTTP (Hyper Text Transfer Protocol) protokolü ile gerçekleşir. Ancak örneğin elektronik posta sunucusuna bağlanma isteğiye SMTP (Simple Mail Transport Protocol) yoluyla gerçekleşir. Daha sonra sisteme giriş yapan bilgisayarın (kullanıcının), bir internet hizmet sunucusundan (server⁶⁶) ağ sayfası istemesi halinde ikinci katman olan yönlendirme katmanı devreye girer. Burada uygulamanın türü belirlenir. Eğer sunucu

⁶² Yaltı, **a.e.**, s. 41.

⁶³ Akçaoğlu, **a.e.**, s. 23.

⁶⁴ Rifat Çölkesen, Bülent Örencik, **Bilgisayar Haberleşmesi ve Ağ Teknolojileri**, 6. Basım, Papatya Yayınları, İstanbul, 2012, 345 – 346.

⁶⁵ Yaltı, **a.g.e.**, s. 46 – 47.

⁶⁶ Dell İsimli Küresel Bilgisayar Üreticisi Firma Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), https://www.dell.com/downloads/us/bsd/What_Is_a_Server.pdf, 25.03.2018.

istemi bir web sitesine bağlanmayı istediye HTTP protokolü tanımlanır ve veri paketlenerek ilgili katmana iletilir. Bu katmanda İnternet Protokolü devreye girer⁶⁷.

İnternet Protokol (IP) adresi tıpkı bir telefon numarası gibi, internete bağlı olan araçların tanımlanmasına yaramaktadır⁶⁸. IP protokolü, bilgi katmanlarının adreslendiği ve internet üzerindeki tanımlarının belirlendiği sistemdir. IP protokolünün eklendiği başlık bilgisinde gönderen ve alan bilgi işlem biriminin IP adres bilgisi bulunur. İnternet ortamında her bilgisayarın adres bilgisinin bulunması gerekir ve bu adrese IP numarası adı verilir. Ağ üzerinde adresleme bu numara üzerinden yapılmaktadır. Eğer kullanıcı internete internet servis sağlayıcısının (İSS) ağı üzerinden bağlanırsa, İSS, bağlantı süresince kullanılacak bir IP adresi verecektir. 24 saat bağlı kurumsal ortamlarda ise servis sağlayıcı kullanıcıya sabit bir IP adresi verecektir. Kullanım kolaylığı açısından IP adresleri internette alan adı (domain name) adı verilen simgelerle ifade edilmektedir⁶⁹. Son katman olarak da verinin fiziksel katmana ulaşması ifade edilmektedir⁷⁰.

b. Veri Akışının Ulaşma Yeri

İnternet üzerindeki bilgi akışında bilginin bir yerden bir yere gitmesinde “alan adı” (Domain) olarak isimlendirilen adresler kullanılmaktadır. Alan adı, internet ağı adı verilen Dünya’nın bilinen en büyük ağ şebekesindeki bir bilgisayarın, bir örgütün ya da başkaca bir erişim unsurunun adresidir. Bu adres temel olarak üç unsurdan oluşur. İlk olarak, “sunucu” (server) bir başka ifadeyle ağ üzerinde bulunan verilerin düzenlenmesini sağlayan temel birim bulunmaktadır.

⁶⁷ Yaltı, **a.g.e.**, s. 47 – 48.

⁶⁸ Dale Pinto, **E-commerce and Source-based Income Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, Doctoral Series 6, Amsterdam, 2002, 3.

⁶⁹ Yaltı, **a.e.**, s. 47 – 48.

⁷⁰ Çölkesen/Örencik, **a.g.e.**, s. 345.

Bu birime sıklıkla kullandığımız “*World Wide Web*” (Dünya Ağı) kavramını örnek göstermek mümkündür. İkinci olarak, organizasyon adı yer alır. Buna örnek olarak da T. C. İstanbul Üniversitesi resmi internet sitesinin organizasyon adı olan “*istanbul*” ibaresi gösterilebilir. Alan adı kavramının son unsuru olarak da, organizasyon türünü işaret eden uzantıyı göstermek mümkündür. Bu kavrama örnek olarak da eğitim amacı taşıyan kuruluşlar için İngilizce eğitim anlamına gelen “*education*” kelimesinin kısaltılmış hali olan “.edu” veya ticari amaç taşıyan sitelerde İngilizce ticari anlamını taşıyan “*Commercial*” kelimesinin kısaltılmış hali olan “.com” uzantılarını göstermek mümkündür⁷¹.

OECD Ottawa görüşmeleri esnasında yapılmış olan tartışmalarda da ele alındığı üzere IP adresi, kayıt koşulları ve devri son derece kolay olan bir kavram olarak ele alınmaktaydı. Bu adresle bilgisayar, veya bilgisayar kullanıcısı ve hatta makinenin bulunduğu yer arasında hiçbir ilişki olmadığı ifade edilmekteydi. Ne var ki, bu durum o günkü IP teknolojileri için geçerlidir. Günümüzde artık “*internet protokolü coğrafi konumlama*” teknolojisi sayesinde işlemlerin hangi ülkede gerçekleştiğinin tespiti, kesin bir tespit olmamakla birlikte, mümkündür⁷².

2. Doğrudan E-Ticaretin Internet Dışı Ağlarla Gerçekleştirilmesi

E-ticaretin, ağların ağı olarak kabul edilen internet ağı dışında da uygulama alanı bulacağını ifade etmek gerekir. Bu tip ağlara örnek olarak dark web adı verilen ve çoğunlukla suç unsuru ürün ve hizmetlerin ticareti için kullanılan ağ örnek verilebilir.

⁷¹ Britannica Ansiklopedisi Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), <https://www.britannica.com/technology/domain-name>, 25.03.2018; Internet Mühendisliği Görev Kuvvetleri Resmi Web Sitesi Yorum – İstek Sayfası (Çevrimiçi), <https://www.rfc-editor.org/rfc/pdf/rfc883.txt.pdf>, 25.03.2018, s. 1.

⁷² Yuval Shavitt, Noa Zilberman, “A Geolocation Databases Study”, **Journal on Selected Areas in Communications**, Vol. 29, Issue 10, 2011, (Online), https://www.researchgate.net/profile/Yuval_Shavitt2/publication/252056830_A_Geolocation_Databases_Study/links/0a85e537ee8cde4dc0000000.pdf, 25.03.2018, s. 2055.

Bunun dışında internet ağına güvenlik gerekçeleriyle hiç bağlanmak istenilmediği hallerde internet dışındaki ağların ticaret amacıyla kullanılması söz konusu olabilir. Örneğin, Türkiye’de faaliyet gösteren bir danışmanlık firması devamlı müşterilerine danışmanlık hizmetini internete bağlı olmayan ancak birbirlerine bağlı olan bir bilgisayar üzerinden verebilir. Bu halde internet ağı hiç kullanılmadan e-ticaret gerçekleştirilmiş olur⁷³.

Bir diğer örnek ise, intranet ağları olarak gösterilebilir. Intranet ağları yerel ağlar (LAN) veya geniş alan ağları WAN üzerinden birbirine bağlanmakta olan ve internet ağını kullanmak zorunda olmayan ağlardır⁷⁴. Bu ağlar bir kuruluş bünyesindeki verilerin tüm kuruluş çalışanlarıyla paylaşılmasını sağlamaktadır. Intranet ağlarına örnek olarak Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) gösterilebilir. Bu tip ağlar üzerinden de e-ticaret işlemlerinin gerçekleştirilmesi mümkündür⁷⁵.

3. Doğrudan E-Ticaretin Geleneksel Ticaretten Farkı

Elektronik ticaretin gelişiminin temel anlamıyla telefon ve telgraf gibi iletişim cihazları ile bağdaştırmak mümkündür⁷⁶. Ancak günümüzde internet aracılığıyla uygulanmakta olan elektronik ticaretin temellerinin bilgisayardan bilgisayara veri aktarımını ifade eden⁷⁷ ve EDI sisteminin kullanılmaya başlanması ile ortaya çıktığı ifade edilmektedir. İlk kez kâğıtsız ofisler kurulması arzusuyla ABD’deki lojistik ve perakende satış firmalarında ortaya çıkan EDI sistemi ile ilk kez kişiler ticari işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye başlamıştır. 1969 yılında ABD’deki “*Gelişmiş Araştırma Projeleri Bilgisayar Ağı*” sisteminin kurulmasıyla internetin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır⁷⁸. Bu gelişmeyi izleyen yıllarda elektronik ticaret

⁷³ Edin Güçlü Sözer; Emre Civelek, **İnternet Ticareti**, Beta Yayınları, İstanbul, 2003, s. 3 – 23.

⁷⁴ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 25 – 26.

⁷⁵ Akçaoğlu, **a.e.**, s. 25 – 26.

⁷⁶ Akçaoğlu, **a.e.**, s. 20.

⁷⁷ Fabio, **Ibid**, Chapter 21, Title 1, p. 1.

⁷⁸ Yan Tian, Concetta Stewart, **Electronic Commerce: Concepts, Methodologies, Tools, and Applications**, IGI Global Publishing, 2008, p. 2, (Çevrimiçi), <http://www.irma-international.org/viewtitle/9447/>, 24.03.2018.

işlemlerinin bu sistem üzerinden yapılması elektronik ticaretin bugünkü şeklini almasında önemli bir aşama olarak ortaya çıkmıştır⁷⁹. Ne var ki, internetin günümüzdeki anlamıyla ortaya çıkması 1982 yılını bulmaktadır. 1990 yılına gelinene kadar internet ticaret dışı niteliğini korumuş ve kullanıcıları araştırmacılar ile mühendisler olmuştur⁸⁰.

Doğrudan e-ticaretin geleneksel ticaretten ayırt edilebilmesinin anlaşılabilmesi için hareket noktası, basılı katalogdan ürün seçilmesi yoluyla yapılan bir alışveriş ile internet üzerinden sipariş edilerek yapılan bir alışveriş örneklerini kıyaslamak olabilecektir⁸¹. İlk halde işlemin iki gerçek kişi arasında ortaya çıkması söz konusu iken, ikinci halde işlemin bir gerçek kişi ile bir yazılım altyapısı arasında gerçekleşmesi söz konusudur⁸².

a. Mallar Açısından Farkı

Doğrudan e-ticaret geleneksel ticaretten farklı olarak sadece maddi malların değil gayrimaddi ürünlerin de ticaretini sağlayabilmektedir. Bilgisayar yazılımları, dijitalleştirilmiş⁸³ müzik ve fotoğraflar gayrimaddi ürünlere örnek olarak gösterilmektedir⁸⁴.

Mal kavramı, bir kimsenin tasarrufunda bulunan ve ekonomik bir değeri bünyesinde barındıran bir varlıktır. Mallar taşınır mallar, taşınmaz mallar ve ekonomik

⁷⁹ Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology Official Web Site (Online), http://www.scientificpapers.org/wp-content/files/1121_The_premises_and_the_evolution_of_electronic_commerce.pdf, 24.03.2018.

⁸⁰ Tian/Stewart, **Ibid**, s. 2.

⁸¹ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 26.

⁸² Akçaoğlu, **a.e.**, s. 27.

⁸³ Dijitalleşme aslında bir eserin ortaya çıkarılmasından sonra onun yeni bir teknoloji içinde ortaya konulmasından başka bir şey değildir. Memiş, **a.g.e.**, s. 35.

⁸⁴ Arthur J. Cockfield, "Balancing National Interests In The Taxation Of Electronic Commerce Business Profits", **Tulane Law Review**, Volume 74, Issue 133, 1999, (Çevrimiçi), <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/tulr74&div=14&id=&page=>, 24.03.2018.

değer ifade eden haklar olarak üç farklı başlıkta ele alınmaktadır⁸⁵. Üzerinde hâkimiyet kurulamayan ve hâkimiyet kurulmasına elverişli olmayan şeyler mal olarak kabul edilmeyecektir⁸⁶. Doğrudan e-ticarette sınır ötesine, uzayda yer kaplamayan ve geleneksel lojistik altyapılara ihtiyaç duymayan dijital ürün ticareti mal kavramının tanımının sorgulanmasına neden olmuştur. Bu husus çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ele alınacağından bu başlık altında sadece doğrudan e-ticaretin mallar açısından mal kavramının tanımına etki edecek düzeyde geleneksel ticaretten ayrıldığı ifade edilebilir.

b. Hizmetler Açısından Farkı

E-ticaret geleneksel ticaretten sadece malların teslimi ve ithali açısından değil, hizmetlerin ifası açısından da ayırt edilmektedir. Nitekim geleneksel ticarete mümkün olmayan uzak mesafelerden anlık danışmanlık hizmeti alınması gibi durumlar, doğrudan e-ticaretle mümkün durumdadır⁸⁷. Elektronik bankacılık uygulamaları da doğrudan e-ticaretin hizmetler açısından geleneksel ticaretten ayrılan bir hali olarak gösterilebilir⁸⁸.

Hizmet kavramı maddi özellik taşıyan ve elle tutulabilen mal ve eşyalardan farklı olarak, elle tutulamayan ancak satımı ve alımı yapılabilen ekonomik çabalar olarak tanımlanmaktadır⁸⁹. Bir başka ifadeyle hizmet kavramı yarar sağlayan dolayısıyla da tüketim kavramına dâhil olabilen soyut nitelikli çabalardır⁹⁰. Daha önceki başlıklarda açıklanan veri akışının gerçekleşmesine ilişkin uygulamaların

⁸⁵ Güliden Şişman, **Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 45; Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, 376.

⁸⁶ Mehmet Ünal, Veysel Başpınar, **Şekli Eşya Hukuku: Giriş Zilyetlik ve Tapu Sicili**, Göz. Geç. ve Genişletilmiş 9. Basım, Ankara, 2017, s. 70.

⁸⁷ Richard Jones, Subhajit Basu, "Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem", **International Review Of Law Computers**, Vol. 16, No. 1, p. 37, (Çevrimiçi), https://www.researchgate.net/publication/228723042_Taxation_of_Electronic_Commerce_A_Developing_Problem, 16.04.2017.

⁸⁸ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 28.

⁸⁹ Kızılot, **a.g.e.**, s. 422.

⁹⁰ Şişman, **a.g.e.**, s. 150.

kullanımı yoluyla gerçekleştirilen ticaret geleneksel anlamda vergilendirmeye yetkili devleti belirlemeye yarayan işyeri kavramının sorgulanmasına neden olmuştur. Önceleri en fazla bir farklı ülkelerin egemenlik yetkileri altında bulunan limanlar arasında sefer yapan bir geminin üzerine konulmuş olan otomat makinesinde yapılan harcamanın hangi ülke tarafından vergilendirileceği sorusu sorulurken⁹¹ bugün ürün satışı yapılan web sitelerinin ve internet hizmet sağlayıcılarının işyeri olarak kabul edilmesi tartışılmaya başlanmıştır⁹².

D. Doğrudan E-Ticarette İşyeri Kavramı

Doğrudan e-ticaret ile ilgili anlaşılması gereken kavramlardan birisi de işyeri kavramıdır. Çalışmanın bu bölümünde işyeri kavramı çalışmanın amacıyla bağlantılı olarak ele alınacaktır.

1. İşyeri Kavramının Tanımı

İşyeri kavramı Türk vergi hukukunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 156. Maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre VUK'a göre işyeri,

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

⁹¹ Konu ile ilgili bkz. dipnot 100.

⁹² Ekmekci, **a.g.e.**, s. 55; Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 101 – 110.

Buna göre, vergi hukukunda işyeri, ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin gerçekleştirildiği yahut bu faaliyetler gerçekleşsin diye oluşturulmuş yerdir. Yeni VUK taslağına göre ise⁹³, işyeri kavramı 129. maddede tanımlanmıştır. İlgili hükme göre,

“İş yeri, mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalâthane, şube, satış yeri, atölye, depo, laboratuvar, sergi ve teşhir salonu, eğitim ve kurs yerleri, ev ofis, müzayede salonu, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, tuzla, taş ve maden ocakları, şantiyeler, yük ve yolcu taşıma araçları, vapur büfeleri, mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.”

Taslağının 130. maddesinde ise, “elektronik ortamda işyeri” tanımlanmıştır. İlgili hükme göre,

“(1) İnternet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda iş yeri oluşur.

(2) (Hazine ve) Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda oluşan iş yerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirlemeye, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

⁹³ Taslak için bkz. Ege Bölgesi Sanayi Odası Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), http://www.ebso.org.tr/userfiles/files/vergi_usul_kanunu_tasarisi.pdf, 01.12.2018.

Görüldüğü gibi yeni VUK taslağında elektronik ortamda işyerine ilişkin geniş bir çerçeve çizilmiş ve kapsamın Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği ifade edilmiştir. Bu kapsamda OECD Model Vergilendirme Anlaşması'ndaki işyeri kavramına ilişkin sabit işyeri ve temsilci işyeri kavramlarının incelenmesinde fayda vardır.

2. Doğrudan E-Ticarette Sabit İşyeri

İşyeri kavramının incelenmesinde OECD Model Vergilendirme Anlaşması'nın 5. maddesine bakılması gerekmektedir. İlgili hükme göre,

“Bu anlaşmanın amaçları bakımından, “sabit işyeri” kavramı işletmenin ticari faaliyetinin kısmen veya tamamen sürdürüldüğü ortam” olarak açıklanmaktadır. İlgili maddenin 2. fıkrası hükmüne göre, “yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal zenginliklerin elde edilmesine yarayan diğer yerler” işyeri kavramına örnek olarak sayılmıştır. Ayrıca “tesislerin sadece işletmeye ait mal veya ticari eşyanın saklanması, sergilenmesi veya teslim edilmesi amacıyla kullanılması” ve “sabit iş yerinin yalnızca işletmeye mal veya ticari eşya satın alınması yahut işletme için bilgi toplanması amacıyla elde tutulması” gibi hazırlayıcı amaçlarla kullanılan yerler sabit işyeri tanımının dışında bırakılmıştır⁹⁴.

a. Sabit İşyerinin Nesnel Koşulu

Bir işyerinin var olabilmesi için ilk koşul, ticari faaliyetin sürdürüldüğü ülkede “sabit bir işyeri” olmasıdır. Nesnel koşulun iki farklı unsuru bulunmaktadır. Buna

⁹⁴ OECD, **Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital**, OECD, Paris, 2003, (Online), <https://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>, 19.11.2018.

göre, öncelikle kaynak ülkede bir “işyeri” olması gerekmektedir. İkinci olarak da ilgili işyerinin mekânsal anlamda “sabit” olması gerekmektedir⁹⁵.

İşyeri kavramı “*ticari faaliyetin sürdürüldüğü yeri*” ifade etmektedir. İşyerinde temel unsur “*yer ifadesi*” olarak karşımıza çıkmaktadır. Yer ifadesi “*bir şeyin, bir kimsenin kapladığı veya kaplayabileceği boşluk, mahal, mekân*” olarak tanımlanmaktadır⁹⁶. Bu açıdan model anlaşmanın 5. maddesi uyarınca işyeri sadece ticari faaliyetin yürütülmesine elverişli “*fiziki ortam*” olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre, menkul kıymetler veya banka hesapları işyeri oluşturamazlar. ABD’de görülmüş olan “*Sağlamlaştırılmış Demir Cevheri Limited Şirketi*” davasında sadece posta adresinin ABD’de yer aldığı bir Kanada şirketinin ABD’de işyerinin yer almadığına vergi mahkemesince karar verilmiştir⁹⁷. İşyeri kavramı için “*fiziki ortam*” düşüncesi sadece bina, otel gibi taşınmazların işyeri oluşturabileceği fikrine neden olmuştur⁹⁸. Bu durum “*yerleşik işyeri*” kavramına yönelmeye neden olmaktadır. Bu noktada otomatlar yoluyla ticari faaliyet yapılması gibi ticari faaliyetin sürdürülmesi için yerleşik bir fiziki ortama ihtiyaç duyulmayan hallerde işyeri kavramının açıklanması zorlaşmaktadır. Model anlaşmanın ilgili maddesine yönelik şerhte yer alan ifadelerle göre, bu hallerde de işyerinden bahsetmek mümkün olmalıdır. Bu açıdan Model Anlaşma’nın 5. maddesi hükmünü “*yerleşik fiziki ortam*” olarak algılamak isabetsizdir⁹⁹. Bu açıdan sabit işyerinin nesnel koşulunun ilk unsuru işyerinin fiziken var olması¹⁰⁰, bir başka ifadeyle “*esaslı mahiyet taşıyan herhangi bir fiziksel obje*” şeklinde ifade edilmektedir¹⁰¹.

Nesnel koşulun ikinci unsuru olarak ifade edilen “*sabit yer*” kavramı, ticari faaliyetin kaynak ülke içindeki belirli bir coğrafi konuma devamlı olarak bağlı olmasını ifade etmektedir¹⁰². Bir başka ifadeyle, işyerinin “*sabit*” kabul edilebilmesi

⁹⁵ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 91 – 93.

⁹⁶ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c9e3c52477b10.31135325, 19.11.2018.

⁹⁷ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 92.

⁹⁸ OECD, **2017 Update to the Oecd Model Tax Convention**, OECD, Paris, 2017, (Online), <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>, 19.11.2018, s. 15.

⁹⁹ OECD, **a.g.y.**, s. 15.

¹⁰⁰ Cihat Öner, **Vergi Hukukunda İşyeri**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 225.

¹⁰¹ Yaltı, **a.g.e.**, s. 119.

¹⁰² Akçaoğlu, **a.e.**, s. 93; Öner, **a.e.**, s. 13, 67.

için işin yürütüldüğü yer ile belirli bir coğrafi alan arasında bağ bulunmalıdır¹⁰³. Bu ifade hareketli ticari faaliyeti dışlamamaktadır. Ticari faaliyetin hareketli olduğu hallerde işyerinin belirlenmesi için malzemenin belirli bir yerde bulunması yeterli görülmektedir¹⁰⁴.

Şu halde doğrudan e-ticarete sabit işyerinin nesnel koşulunu sağladığı kabul edilen bir kavram olarak “*sunucular*” karşımıza çıkmaktadır. Sunucu maddi bir cisimdir, bir bilgisayardır. Sunucu ülkeler arasında taşınabiliyor olsa da belirli bir ülkede sabit oldukça ve yeri belirlenebiliyor oldukça sabit işyerinin nesnel koşulunu sağladığı kabul edilmektedir¹⁰⁵.

b. Sabit İşyerinin Öznel Koşulu

Ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit bir yerden söz edilmesi o yerin “*işyeri*” kavramı kapsamında değerlendirilmesi için yeterli görülmemektedir. Buna göre, sabit işyerinden söz edilebilmesi için iki öznel koşul olan “*kullanım hakkı*” ve “*devamlılık*”

¹⁰³ Yaltı, **a.e.**, s. 120.

¹⁰⁴ OECD, **a.e.**, s. 16 – 17. Sabit yer kavramı, Avrupa Adalet Divanı’nın (ATAD) 168/84 sayılı “*Berkholz*” kararında eleştirel bir bakış açısıyla ele alınmıştır. Karara konu olayda, Almanya’nın Fehrman adasındaki Puttgarden limanı ile, Danimarka’nın Rodbyhavn limanı arasında sefer yapan Alman demiryollarına ait iki feribotta kurulu oyun makinelerinin hasılatının nasıl vergilendirileceği incelenmektedir. Oyun makinelerinin kurulumu, bakımı ve onarımı ise Hamburg merkezli Berkholz işletmesi tarafından üstlenilmiştir. Alman vergi dairesine göre, bu oyun makinelerinin hasılatının yaklaşık %10’u gemiler Alman limanında iken, %25’i gemiler Alman karasularında iken, kalanı ise Danimarka limanları veya karasularında gerçekleşmektedir. Ancak idare bu görüşüne rağmen Berkholz firmasının bu iki feribottan elde ettiği hasılatın tamamı için KDV tarh etme yoluna gitmiştir. Buna gerekçe olarak da Berkholz işletmesinin Hamburg merkezli olduğu ve dolayısıyla Almanya’nın vergilendirme yetkisine haiz olduğunu ifade etmiştir. Ancak idarenin kararına karşı çıkan davacı, burada sabit yer kavramının hasılatı elde eden işletmenin merkezini değil, feribotun bordasını işaret ettiğini ifade etmiştir. Davayı ön karar verilmesi talebiyle ATAD’a ileten Alman Vergi Mahkemesi sabit yerin var olması için aranan şartları ATAD’a sormuştur. ATAD uyuşmazlık hakkında gemi bordasına yerleştirilen oyun makinelerinin sabit yer kavramı kapsamında değerlendirilemeyeceğini ifade etmiştir. ATAD’a göre sabit yer “sürekli olarak hizmet verilmesi için gereken insan gücü ve teknik kaynaklara sahip yer” olarak ifade edilmektedir. Buna göre sabit yerin “daimilik” ve “süreklilik” olmak üzere iki alt unsuru bulunmaktadır. Bir işyerinden söz edebilmek için belirli bir zaman içerisinde hizmet veren belirli bir organizasyonun varlığından söz edebilmek gerekmektedir. Yaltı – Soydan, **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi – Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 1999, s. 135. ATAD daha sonra bu yaklaşımını ileride bahsedilecek olan OECD 5. madde şerhi yönünde yumuşatmıştır. Bkz. ATAD’ın 108/00 No.lu 15.03.2001 tarihli SPI kararı.

¹⁰⁵ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 101 – 103.

alt unsurlarının da gerçekleşmesi gerekmektedir. Kullanım hakkı, kaynak ülke dışındaki işletmenin kaynak ülkede bulunan bu işyeri üzerinde tasarruf yetkisi bulunmasını ifade eder. Bu halde tasarruf yetkisinden kasıt işletmenin kaynak ülkede iş yapılan yeri idare etme ve yönetme kabiliyetidir¹⁰⁶. Bu yönüyle tasarruf yetkisi ifadesi eşya hukukundaki anlamının dışında kullanılmaktadır. Web sitesinin ifade ettiği fikri ve sınai haklar üzerinde tasarruf yetkisinin kurulabileceğini kabul etmek gerekmektedir. Zira aksi kabul yüksek meblağlar üzerinden gerçekleşen web sitesi satış işlemlerini anlamsız kılmaktadır. Eğer tasarruf yetkisi devredilmiyorsa devredilen nedir? Ayrıca bu tip bir kabul TCK'nın 243. maddesi hükmünü de anlamsız hale getirmektedir. Eğer web sitesi üzerinde hakimiyet kurulamıyorsa TCK'nın 243. maddesinde belirtilen “*bilişim sistemine girme*” suçunun korunan hukuki yararı nedir?¹⁰⁷

Devamlılık kavramı ise, ilgili işyerinin kaynak ülkede düzenli bir ekonomik faaliyet gösterecek düzeyde bir istikrar sağlanmasını işaret eder. Bu kavram işyerini kullanma hakkının sonsuza kadar sürmesi gerektiğini ifade etmez. Ancak burada işyerini kullanma hakkının belirli bir süreye bağlanmaması ifade edilmektedir¹⁰⁸. Sabit işyeri kavramının bu unsuru ticari amaçlı olmayan tüketiciden tüketiciye satışlarda satıcının bilgisayarının işyeri sayılamaması sonucunu gerektirmektedir. Bu husus tüketiciden tüketiciye olan e-ticaret işlemlerinin çalışmamız kapsamında incelenmemesinin nedenini oluşturmaktadır.

c. Sabit İşyerinin İşlevsel Koşulu

İşyeri kavramı, yerleşik olmayan işletmenin, kaynak ülkede gelir üreten faaliyetlerde bulunmasını gerektirmektedir. Buna göre, gelir üreten faaliyetler, ilgili ülkenin iç hukukunda ve vergi anlaşmasında “*ticaret*” olarak kabul edilen işlemlerdir.

¹⁰⁶ Akçaoğlu, a.e., s. 93 – 94.

¹⁰⁷ TCK'nın 243. maddesinde suçun temel şeklini düzenleyen I. fıkra hükmü aşağıdaki gibidir:
“(I) Bir bilişim sisteminin bütününe veya bir kısmına, hukuka aykırı olarak giren veya orada kalmaya devam eden kimseye bir yıla kadar hapis veya adli para cezası verilir.”

¹⁰⁸ OECD, a.g.y., s. 17.

İşlevsel koşulun “*ticaret işlemlerinin yapılması*” ve “*yapılan işlemlerle işyeri arasında bağlantı bulunması*” şeklinde iki alt unsuru bulunmaktadır¹⁰⁹.

Ticaret işlemlerinin yapılması, ilgili ülkede “*ticaret*” kavramının kapsamına nelerin girdiği ile ilgilidir. Buna göre, eğer ilgili ülkede bu faaliyetin kapsamı dar bir şekilde belirlenmişse, bu kapsam dışında kalan faaliyetlerin sürdürüldüğü yer işyeri kavramının kapsamına girmeyecektir¹¹⁰. Türk vergi sistemi açısından ticarete nelerin dâhil olduğu konusunda ticari faaliyet, sınai faaliyet, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamlarının incelenmesi gerekmektedir. Tekrara yer vermemek açısından bu noktada bu kavramların tekrar açıklanmasına girilmeyecektir. Zira bu husus çalışmanın üçüncü bölümünün ilk alt başlığında incelenecektir.

Doğrudan e-ticaret kapsamında ticari faaliyet, sınai faaliyet, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında işlemlerin gerçekleştiği yerlerin işyeri olarak kabul edilebilmesi için bir diğer şart ise, bu faaliyetlerin gerçekleştiği yer ile faaliyet arasında bir bağlantının bulunmasıdır. Buna göre doğrudan e-ticarete sabit işyerinden söz edilebilmesi için sunucunun bulunduğu yer ile ticari faaliyet arasında mantıksal bağlantı olmalıdır. Bu noktada yer tespiti konusunda sunucunun Internet Protokol adresi konum tespiti için faydalı olabilecektir.

d. Sabit İşyerinin Doğrudan E-Ticarete Uygulanması

Doğrudan e-ticarete sabit işyerinin uygulanabileceğine ilişkin tartışılan hususların temelinde öncelikle nesnel koşul bulunmaktadır. Nesnel koşulu sağlamayan bir yerin sabit işyeri olarak kabulü mümkün değildir¹¹¹. Tartışmalı kavramlar web sitesi ve sunucular olarak karşımıza çıkmaktadır.

İlk olarak sunucuların sabit işyeri kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyecekleri hususunda nitelendirme sorunlarıyla karşılaşmaktadır. Bu noktada “*fiziksel olarak bir yere konulan*” sunucuların bu özelliğinin onların

¹⁰⁹ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 94.

¹¹⁰ OECD, **a.e.**, s. 17.

¹¹¹ Yaltı, **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, s. 120.

konulduğu yerin sunucuyu çalıştıran işletmenin sabit işyerinin nesnel koşulunu sağlamaları sonucunu doğuracağı ifade edilmektedir¹¹². Öner, sunucuların işyeri olarak kabul edilmesinin bilgisayar donanımının kolayca bir yerden bir yere taşınabileceği gerçeğini değiştirmeyeceğini ifade etmektedir. Buna dayanan yazar sunucular aracılığıyla doğrudan e-ticaret işlemi gerçekleştirenlerin sunucularını düşük vergi uygulayan ülkelere taşıma yolunu tercih ederek vergiden kaçınabileceklerini ifade etmektedir¹¹³. Bu noktada görüş bildiren Yaltı'ya göre, sunucuların kolaylıkla bir yerden bir yere taşınabiliyor olmaları bunların işyeri niteliğiyle değil, işyerine dayalı vergilendirmeden kaçınabilme yönüyle tartışılabilir¹¹⁴. Ayrıca işyerini düşük vergili ülkelere kaydırarak vergiden kaçınmak sadece doğrudan e-ticarete has bir yöntem değildir.

Doğrudan e-ticarette işyerine ilişkin bir diğer husus ise, web sitelerinin sabit işyeri olup olmadığıdır. Konu hakkında görüş bildiren Akçaoğlu'na göre web sitesi, kullanıcının bilgisayarında geçici olarak var olan ve fiziksel varlığı olmayan bir gayrimaddi varlıktır. Bu nedenle sabit işyerinin nesnel koşul unsurunu sağlayamadığı ifade edilmelidir¹¹⁵. Öner'e göre, web siteleri ancak kendilerine hizmet sağlayan sunucuları işleten şirketle web sitesi üzerinden faaliyette bulunan şirketin aynı olduğu hallerde, web sitesi ilgili sunucu aracılığıyla fiziksel bir varlığa bürüneceğinden, sabit işyerinin varlığı için aranan diğer koşulların da gerçekleşmesi halinde, sabit işyeri olarak kabul edilebilir¹¹⁶. Yaltı'ya göre, sunucu “*elle tutulabilen*” bir kavram iken, web sitesi sadece “*görülen*” bir kavramdır. Şu halde web sitesinin sabit işyerinin nesnel koşulunu sağlamadığı ifade edilmelidir¹¹⁷.

Şu halde genel olarak doktrindeki yazarların ortak görüşüne göre web siteleri, “*fiziki*” varlık taşımamaları ve “*belirlenebilir coğrafi konuma*” sahip olmadıkları iddiasından yola çıkılarak tek başına işyeri olarak kabul edilemezler. Bu görüşlerin web sitesinin belirlenebilir coğrafi konuma sahip olmadığına ilişkin kısmı eleştiriye

¹¹² Yaltı, **a.g.e.**, s. 124; Cihat Öner, **a.g.e.**, s. 232; Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 103.

¹¹³ Öner, **a.e.**, s. 232 – 233.

¹¹⁴ Yaltı, **a.g.e.**, s. 124.

¹¹⁵ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 101 – 103.

¹¹⁶ Cihat Öner, **a.g.e.**, s. 227.

¹¹⁷ Yaltı, **a.e.**, s. 120;

açıktır. Zira fiziki ortama sahip olmamakla birlikte web sitelerinin siber alanda IP adresleri yoluyla belirli bir coğrafi konumla ilişkilendirilebilmesi mümkündür. Nitekim internette faaliyet gösteren her bir cihazın, her bir modem, her bir web sitesinin ve her bir sunucunun IP adresi bulunmaktadır. Bu IP adresleri iki adettir. Bunlardan birisi kamuya açık IP adresi diğeri özel IP adresidir. Cihazların ve web sitelerinin kamuya açık IP adreslerinden coğrafi konumlarının tespiti mümkündür¹¹⁸. Örneğin İstanbul Üniversitesi'nin üye olduğu veri tabanlarından faydalanılabilmesi için İstanbul Üniversitesinin www.istanbul.edu.tr domain isimli ve IP temelli coğrafi konum belirleme enstrümanlarına göre Fatih, İstanbul, Türkiye adresinde bulunan¹¹⁹ internet bağdaştırıcısına (modeme) bağlanan cihazın bir e-kitap indirmek için web sitesine girmesi gösterilebilir. Bağdaştırıcıya bağlanan cihaz, akademik bilgi veri tabanı hizmeti veren www.ebsco.com domain isimli ve IP temelli coğrafi konum belirleme enstrümanlarına göre Ashburn, Virginia, ABD adresinde bulunan¹²⁰ web sitesine girdiğinde ilgili siteye e-kitaba ulaşmak istediğine dair talebi içerir veriyi gönderir. Talebi alan web sitesi önceden belirlenmiş protokoller doğrultusunda e-kitabın talep eden cihaza gönderilmesi için istenilen veriyi gönderir¹²¹. Örnekte görüldüğü gibi esasen web sitesinin coğrafi bir konumla ilişkilendirilemeyeceğini söylemek eleştiriye açık olacaktır. IP adreslerinin kolayca değiştirilebilir olması¹²² web sitesinin belirli bir coğrafi konumla ilişkilendirilmesine engel olmamalıdır. Zira geleneksel ticarete de işyeri, doğrudan e-ticarete olduğu kadar hızlı olmasa da, kolaylıkla değiştirilebilmektedir. Üstelik geleneksel ticarete işyeri hükümlerinin dolanılması tespiti doğrudan e-ticarete yer değiştiren web siteleri yoluyla işyerinin

¹¹⁸ PC World Güncel Bilişim Dergisi Resmi Forum Sitesi (Çevrimiçi), <https://www.pcworld.com/article/2955112/your-mobile-ip-address-its-safety-is-one-thing-its-privacy-is-another.html>, 21.11.2018.

¹¹⁹ 194.27.128.98 numaralı IP adresine sahip olan ve domain hizmeti Ulusal Akademik Ağ ve Bilgi Merkezi tarafından sağlanan domain hizmeti ile faaliyet gösteren www.istanbul.edu.tr web sitesi IP temelli coğrafi konum belirleme yöntemlerine göre İstanbul ili Fatih ilçesi konumunda gözükmektedir. Internet Protokol Numarasına Göre Coğrafi Konum Belirlemesi Yapan “ipgeolocation” isimli Web Sitesi (Çevrimiçi), <https://ipgeolocation.io/>, 18.11.2018.

¹²⁰ 34.234.195.89 numaralı IP adresine sahip olan ve domain hizmeti amazon.com tarafından sağlanan www.ebsco.com web sitesi, IP temelli coğrafi konum belirleme yöntemlerine göre Virginia eyaleti Ashburn şehri konumunda gözükmektedir. Internet Protokol Numarasına Göre Coğrafi Konum Belirlemesi Yapan “ipgeolocation” isimli Web Sitesi (Çevrimiçi), <https://ipgeolocation.io/>, 18.11.2018.

¹²¹ Yaltı, **a.g.e.**, s. 46 – 49.

¹²² Yaltı, **a.e.**, s. 54 – 55.

dolanılmasından daha kolaydır. Zira web sitelerinde neticede sistemin bir yerlerinde kayıtlı bir protokol bilgisi olmak zorundadır. Aksi durum sistemin çalışmamasını gerektirir. Ancak geleneksel yöntemlerde bu tip bir kayıt zorunluluğu işlevsel olarak zorunlu değildir. Nitekim, Amerikan Federal Güvenlik Bürosu (FBI) ve Europol işbirliği ile, 5 – 6 Kasım 2014 tarihlerinde “*Operation Onymous*” adı verilen bir operasyon yürütmüş ve tor ağı üzerinde faaliyet gösteren çok sayıda “*karanlık web çarşısını*” ve diğer gizli web sitelerini deşifre etmiştir. Sadece iki gün içerisinde deşifre edilen ve dolayısıyla tespit edilen web sitelerinin sayısı 267’yi bulmuştur¹²³. Geleneksel ticaret işlemleri gerçekleştiren işyerleri nezdinde, bu rakama karşılık gelecek düzeyde bir arama işleminin uluslararası düzeyde ve iki gün gibi kısa bir sürede yapılmasının son derece güç olduğu ifade edilmelidir.

Web sitesinin işyeri olarak kabul edilebilmesi için coğrafi olarak bir yere bağlı bulunduğu kabul edilmesine ek olarak, fiziki varlığa sahip olma şartını da sağlaması gerekmektedir. Oysaki web sitesinin somut bir varlığı yoktur. Bu konuda OECD Model Anlaşması 5. maddesi hükmü hakkındaki 2017 tarihli şerhte web sitesinin sunucu ile aynı şirket tarafından idare edilmesi halinde sunucunun içinde yer alan işyerinin fiziki varlığa kavuşacağı ifade edilmektedir¹²⁴. Buna göre web sitesi, bahsi geçen koşulun varlığı halinde, sabit işyeri olarak kabul edilebilir¹²⁵.

¹²³ Alois Afilipoaie, Patrick Shortis, “Operation Onymous: International law enforcement agencies target the Dark Net in November 2014”, **Global Drug Policy Observatory**, January, 2015, (Çevrimiçi), <https://www.swansea.ac.uk/media/Operation-Anonymous.pdf>, 11.12.2018, p. 1.

¹²⁴ OECD, **2017 Update to OECD Model Tax Convention**, p. 124. Aynı yönde Cihat Öner, **a.g.e.**, s. 227. Ana şirket kendisinin tasarruf ettiği bir hizmet sağlayıcı üzerinden bir web sitesi yoluyla faaliyette bulunuyorsa hizmet sağlayıcının bulunduğu yer, diğer koşulların da gerçekleşmesi halinde, ilgili şirketin sabit işyeri olarak kabul edilecektir.

¹²⁵ Bu konuda görüş bildiren Akçaoğlu, aslında işyeri kavramının eski önemini yitirmeye başladığını bu açıdan işyeri kavramının üzerinde gereğinden fazla durulduğu, mevcut transfer fiyatlandırması düzenleri ve ekonomik yaklaşım ilkesinin işlevselliğe hatırı sayılır bir önem atfetmesi dururken işyeri kavramının eski önemini yitirdiğini ifade etmiştir. Ersin Nazal, “Is There A Permanent Establishment”, **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı**, (Ed.) Billur Yaltı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 258 – 260; Ertuğrul Akçaoğlu, “BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi”, **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma**, (Ed.) Billur Yaltı, Beta Yayınları, 2018, s. 360 vd. Mevcut transfer fiyatlandırması uygulamalarının üstlendiği uygulamalar hakkında bkz. Leyla Ateş, **Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 193 vd. Ayrıca Avustralya Vergi İdaresi’nin işlevsel koşulun varlığını işyerinin varlığı için yeterli gören görüşüne de yer vermekte fayda vardır. İşyerinin bir şartının diğerlerini tamamıyla ortadan kaldırması ekonomik yaklaşım ilkesi adı verilen ve vergilendirmeye ilişkin işlemlerde ekonomik özün hukuki şekle üstün gelmesini ifade eden ilkeyle dahi açıklanamayacaktır. Vergi hukukunda özün biçime önceliği ilkesi

3. Doğrudan E-Ticarette Temsilci İşyeri

OECD Model anlaşmasına göre, kaynak ülkede sabit bir işyeri bulunmayan bir işletmenin belirli koşulların varlığı halinde o ülke nezdinde işyerinin bulunduğu önne sürülmesi mümkündür. Bu önermeyi içeren OECD Model Vergilendirme Anlaşması'nın 5. maddesinin 5. fıkrası hükmü aşağıdaki gibidir.

“... bağımsız nitelikte temsilci olmayan bir kişi, Taraf Devletlerden birinde, bir işletme namına hareket etmekte ve sahip olduğu işletme namına sözleşme akdetme yetkisini mutlak olarak kullanmaktaysa, işletmenin, o kişi tarafından işletme namına üstlenilen faaliyetleri bakımından o devlette bir işyerinin bulunduğu varsayılır. Ancak söz konusu faaliyetler bir sabit iş yeri tarafından icra edilselerdi bir işyerine vücut veremeyecek olan (hazırlayıcı ve yardımcı) faaliyetler olursa bu kural uygulama alanı bulamaz.”

Anlaşma'nın bu hükmü işyeri kavramının kapsamını işyerine bağımlı olarak çalışan temsilcilerin faaliyetleri ile beraber ele alarak genişletmektedir. Bu nedenle bir işletme kaynak ülkede sabit bir işyeri açmaktan kaçınmış olsa da, o ülkedeki bağımlı temsilcilerinin faaliyetleri nedeniyle temsilciliğe dayanan bir işyerine sahip olmuş olur. Temsilci işyeri tanımından söz edebilmek için gerekli olan ilk koşul, kaynak ülke içinde bir “kişinin” varlığından bahsedebilmek olarak ifade edilmiştir¹²⁶. Türk

hakkında bkz. Altan Rençber, “Vergi Hukukunda Öztin Biçime Önceliği İlkesi”, **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı**, (Ed.) Billur Yaltı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 81 – 83. Australian Taxation Office, Electronic Commerce Project Team, “Tax and the Internet”, **Second Report**, 1999, para. 5.3.12. Ekonomik yaklaşım ilkesine ilişkin ayrıca bkz. Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2018, s. 13 – 21; Ezgi Arık, “Ekonomik Yaklaşım ve Kıyas Yasağı İlke Midir Kural Mıdır? Bir Hukuk Teorisi Uygulaması”, **VIII. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu**, (Ed.) Nuray Aşçı-Akıncı, Selin Ovalıoğlu, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 164 vd. Konu hakkında görüş bildiren başka yazarlar da web sitesinin sabit işyeri kabul edilmemesinin bir sorun oluşturduğunu ifade etmektedir. Konu hakkında bkz. Budak, **a.g.e.**, s. 67; Neil Warren, “Internet Challenge to Tax System Design”, **International Taxation Systems**, New York, 2002, (Çevrimiçi), https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-1-4615-1071-0_4, 28.06.2019, s. 69.

¹²⁶ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 97.

hukukunda kişi ifadesi gerçek kişiler ve tüzel kişileri ifade etmektedir. Bu açıdan düzenleme tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıkları kapsayıcı nitelikte değildir.

Temsilci işyerinin ikinci unsuru ise, kişinin işletmeye bağımlı olmasıdır. Bir kişinin bağımlı temsilci olma durumunun tespiti, hem hukuki hem de ekonomik değerlendirme gerektirmektedir. Bu noktada işletmenin temsilci üzerinde sahip olduğu yönetme-yönlendirme gücünün boyutu ve temsilcinin teşebbüs riskini kendi üzerinde taşıyıp taşıyamaması hali bağımlı temsilciyi belirleyen iki unsur olarak OECD Model Anlaşması Şerhi'nde ifade edilmiştir¹²⁷.

a. Temsilci İşyeri Açısından İnternet Servis Sağlayıcıları

Hosting hizmeti veren internet servis sağlayıcılarının faaliyeti sözleşmeye dayalı bir ilişki ile işletmelere hizmet sağlamaktır. Bu nedenle internet servis sağlayıcılarının hizmet sağladıkları işletmelerle bir temsil ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak daha önce açıklandığı üzere temsilci işyerinden söz edilebilmesi için işletme ile temsilci arasında bağımlı temsil ilişkisi bulunmalıdır. Bu halde bu şart sağlanmadığından internet servis sağlayıcılarının temsilci işyeri olarak değerlendirilmesi mümkün değildir¹²⁸.

b. Temsilci İşyeri Açısından Akıllı Temsilciler

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte önceleri sadece yazılım mühendisinin gireceği bir ve sıfırların öngördüğü şekilde hareket edeceği öngörülen yazılımların artık bir kişiden beklenen öğrenme, özgür irade ile hareket etme ve karar verme gibi bilişsel fonksiyonları gerçekleştirebildiği kabul edilmektedir. Bu noktadan hareket

¹²⁷ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 110.

¹²⁸ OECD, **Clarification On The Application Of The Permanent Establishment Definition In E-Commerce: Changes To The Commentary On The Model Tax Convention On Article 5**, OECD Committee on Fiscal Affairs, (Online), <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf>, 19.11.2018, p. 5.

eden Amerikalı hukukçu Sweet, web sitesinin içindeki yazılımın müşterilere elektronik ortamda ürün ve hizmetleri sunma, pazarlama ve başkaca etkileşime giren akıllı web sitesinin “*bir bağımlı temsilci olarak hareket etmesi*” yoluyla temsilci işyeri olarak kabul edilmesinin mümkün olup olmadığını sorgulamıştır¹²⁹.

Yapay zekâlı yazılımların insan zekâsını (öğrenme fonksiyonu dâhil) taklit edebileceği noktasından hareketle “*akıllı yazılımlara*” sahip olan web sitelerinin temsilci işyerinin kişilik fonksiyonunu sağlayabileceği ifade edilmektedir. Bir başka ifadeyle, insan zekâsını taklit edebilen elektronik cihazlara tüzel kişilik atfedilmesinin söz konusu olabileceği ifade edilmektedir¹³⁰. Akçaoğlu akıllı web sitesinde kullanılan yazılımın sunucunun içerisinde yer aldığından bahisle kaynak ülkede bulunmayan bu yazılımın temsilci işyeri olarak kabul edilemeyeceğini belirtmektedir. Ancak söz konusu yazılımın kullanıcının bilgisayarında bir bağımlı temsilci olarak harcamanın gerçekleştiği ülke dışında kurulu olan işletmenin nam ve hesabına faaliyet göstermesi halinde temsilci işyerinden bahsetmek mümkün olacaktır¹³¹. Bu duruma örnek olarak kullanıcı bilgisayarına indirilen ve bir web sitesi üzerinden faaliyet gösteren online oyunların içerisinde yapay zeka unsurlarına dayalı olarak yapılan harcamalar gösterilebilir. Burada temsilci olan web sitesi değil, yazılımın kendisidir. Bu yazılım ilgili bilgisayara (Türkiye’deki bir IP adresine) indirilirse akıllı temsilciliğin varlığından söz etmek söz konusu olabilecektir. Burada temel mesele aslında kişiliği olmayan yapay zekâyı bir kişilik atfedilip atfedilemeyeceği ile ilgilidir. Zira daha önce ifade edildiği üzere temsilci işyerinden söz edilebilmesi için bir kişinin varlığı şarttır. Esasen kişilik gerçek kişi ve tüzel kişi olmak üzere iki farklı başlıkta ele alınmaktadır¹³². Türkçe anlamıyla “*insan*” kelimesine karşılık gelen kişi kavramı, hukuki anlamda haklara ve borçlara ehil olabilen varlıkları ifade etmektedir¹³³. Gerçek kişiden bahsedebilmek için tam ve sağ doğmuş olan bir insan söz konusu olmalıdır¹³⁴.

¹²⁹ John K. Sweet, “Formulating International Tax Laws In The Age of Electronic Commerce: The Possible Ascendancy of Residence-Based Taxation in an Era of Eroding Traditional Income Tax Principles”, **University of Pennsylvania Law Review**, Vol. 146, Issue 1949, 1998 (Online), https://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3467&context=penn_law_review, 21.11.2018, p. 1980.

¹³⁰ Sweet, **a.g.e.**, s. 1975; Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 109.

¹³¹ Akçaoğlu, **a.e.**, s. 110.

¹³² Serap Helvacı, **Gerçek Kişiler**, Legal Hukuk Yayınları, İstanbul, 2010, s. 17

¹³³ Helvacı, **a.g.e.**, s. 17.

¹³⁴ Helvacı, **a.e.**, s. 23.

Yapay zekada bir insanın varlığından söz etmemiz mümkün olmadığından bu kavramın gerçek kişilik altında değerlendirilemeyeceği ifade edilmektedir¹³⁵. Tüzel kişilik ise, özel hukuk tüzel kişisi ve kamu hukuku tüzel kişisi olarak iki farklı başlıkta incelenmektedir¹³⁶. Kamu tüzel kişilikleri için Anayasayla, kanunla veya kanunun açıkça verdiği bir yetkiye dayanarak idari bir kararla kurulmuş olması gerekmektedir. Bunun yanında kamu gücü ayrıcalıkları adı verilen ve bir özel hukuk kişinin gerçekleştirilemeyeceği, bir başka ifadeyle özel hukuk kişisini aşan yetkilerle donatılmış olmalıdır¹³⁷. Özel hukuk kişinin yetkilerini aşma şartı da yapay zekanın temel yapısında bulunmayan bir husus olduğundan kamu hukuku tüzel kişiliğinin de var olamayacağı söylenebilir. Bir diğer tüzel kişilik türü ise, özel hukuk tüzel kişiliğidir. Tüzel kişiliğin temeli yaşam sonucu ortaya çıkan çeşitli ihtiyaçların karşılanmasında insanların tek başına yeterli olmaması nedeniyle kişi veya mal topluluklarına kişilik atfedilmesi gerektiği görüşüne dayanmaktadır. Tüzel kişiliğin var olabilmesi için, niteliklerine uygun organlarının varlığı gerekmektedir. Zira tüzel kişilik ancak belirli bir amacı gerçekleştirmeye özgülenmiş kişi veya mal toplulukları için söz konusu olabilir. Bir özel hukuk tüzel kişisinin kurulabilmesi için özel hukuk alanında kanun koyucu tarafından belirlenen tipte bir irade beyanının varlığı gerekmektedir. Örneğin, TTK'nın 355. maddesinde şirketin tüzel kişilik kazanması için Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'ne tescili gerektiği ifade edilmektedir. Bu noktadan hareketle Akçaoğlu, yapay zekâya has bir tüzel kişilik ihdasının hukuk sistemine eklenebileceğini yahut vergilendirme açısından temsilci işyeri tanımındaki “*kişi*” koşulunun vergilendirmeye has olarak var olduğunun kabul edilmesi söz konusu olabileceği öne sürmektedir¹³⁸.

Doğrudan e-ticarete işyeri kavramının açıklanmasından sonra çalışmanın konusu olan doğrudan e-ticarete sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesine ilişkin yaklaşımlarına değinmekte fayda vardır.

¹³⁵ Akçaoğlu, a.e., s. 109.

¹³⁶ Ramazan Çağlayan, “Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı ve Kısıtları”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 7, 2016, s. 376, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/download/article-file/229908>, 07.05.2019.

¹³⁷ Çağlayan, a.g.e., s. 384.

¹³⁸ Akçaoğlu, a.g.e., s. 109.

İKİNCİ BÖLÜM

DOĞRUDAN E-TİCARETTE VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR

Elektronik ticaretin vergilendirmeye yönelik etkileri Owens tarafından 1997 yılında elektronik ticaretin vergi sistemlerinin işleyişi üzerinde belirgin etkisi olabilecek teknik özelliklerini altı farklı başlık altında açıklamaktadır. Buna göre ilk başlık, güvenlik olarak ifade edilebilir. Zira “*bilginin şifrelenmesindeki gelişmeler internet üzerinden iletilen bilginin gizliliğini sağlamaktadır*”. Bir diğer husus kuruluş ve işletme masraflarının düşük olmasıdır. Masrafların düşük olmasının iki temel etkisi bulunmaktadır. Bunlardan ilki, küçük ve orta ölçekli işletmelerin (KOBİlerin) e-ticarette kolayca iş sahası oluşturabilmesine imkân sağlanmasıdır. Masrafların düşük olmasının bir diğer etkisi ise, her türlü işletmenin internet ortamında sınır ötesi ticareti kolaylıkla yapabilmesidir. Bir diğer etki olan “*Aracısızlaştırma (disintermediation) süreci*” internet üzerinden ürün ve hizmetlerin satım ve dağıtımı ile bilginin sağlanmasında aracılara duyulan ihtiyacı önemli ölçüde azaltmıştır. Diğer bir husus ise, çok uluslu şirketlerin farklı birimleri arasında entegrasyon olarak karşımıza çıkmaktadır. E-ticaretin bir diğer etkisi ise, özellikle internetin uluslararası faaliyet gösteren işletmelere yapısal şekillerini tespit ve değiştirme konusunda yoğun bir esneklik imkânı sağlamasıdır. Son olarak da internetin ekonomik faaliyetlerin parçalara ayrılmasına sebep olduğu ifade edilmektedir. Buna göre, bir malın sağlayıcısının, bir hizmeti ifa edenin, malın alıcısının ya da hizmetin faydalanıcısının coğrafi konumu önemini kaybetmektedir. Ayrıca faaliyetin nerede gerçekleştiğinin tespiti zorlaşmaktadır¹³⁹.

Owens’ın bu ifadelerine, doğrudan e-ticaretin yapısından kaynaklanan nedenlerle bu ticaret türünün vergilendirilmesine ilişkin yaklaşımların oluşmasına neden olan süreci özetlemekte olduğundan dolayı bu bölümün ana başlığı altında yer verilmiştir.

¹³⁹ Akçaoğlu, a.g.e., s. 29 – 30.

Owens'ın ifadeleri “*aracısızlaştırma*” kavramını literatüre sokarak doğrudan e-ticaret açısından ticarete konu olan verinin yahut dijital ürünlerin mal olarak mı, yoksa hizmet olarak mı değerlendirileceği noktasında da ipuçları taşımaktadır. Son olarak altı başlık altında değerlendirilen hususların doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin ilkelerin niçin ve nasıl uygulanması gerektiğine ilişkin bir hareket noktası olduğu ifade edilebilir¹⁴⁰.

A. Doğrudan E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik İlkesel Yaklaşımlar

Elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin ilkeler Ottawa Konferansı çerçevesinde uluslararası eşitlik, tarafsızlık, verimlilik, kesinlik ve basitlik ile esneklik olarak belirlenmiştir¹⁴¹. OECD'nin konuya yaklaşımı vergilendirmeye ilişkin ilkelerin elektronik ticarete has olarak yeniden ortaya konulmasından ziyade var olan ilkelerin elektronik ticaret açısından ele alınması şeklinde karşımıza çıkmaktadır¹⁴². Bu ilkelere ek olarak doktrinde Shay, Fleming ve Peroni tarafından ortaya atılan “*ödeme gücü ilkesi*”¹⁴³ ve vergi hukuku doktrininde yer alan kaynak ve şahsılık ilkeleri konunun anlaşılması açısından önem arz ettiğinden burada incelenmiştir. Uluslararası eşitlik ilkesi OECD'nin 2017 yılında yayınladığı rehberdeki yaklaşımla uyumlu şekilde tarafsızlık ilkesi başlığı altında incelenecektir¹⁴⁴.

¹⁴⁰ Bu noktada belirtmek gerekir ki, bu bölümde ifade edilecek olan hususlardan ilkesel yaklaşımlar ile endüstri ve sivil toplum kuruluşlarının, ABD'nin, Avrupa Topluluğu'nun, OECD'nin yaklaşımları esasen dolaylı e-ticareti de kapsar şekilde e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin genel yaklaşımlardır. Bu hususların dile getirilmesinin nedeni bu yaklaşımların doğrudan e-ticarete ayrıca etki etmesidir.

¹⁴¹ Yaltı, **a.g.e.**, s. 29; Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 31.

¹⁴² Ali Osman Arslan, “Elektronik Ticaret Kapsamında Gerçekleştirilen Hizmetlerde KDV”, **Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara, 2017, (Çevrimiçi), <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>, 10.10.2018, s. 79.

¹⁴³ Stephen Shay, Clifton Fleming, Robert Peroni, “What Source Got to Do With It? Source Rules and International Taxation, The David R. Tillinast Lecture”, **New York University Tax Law Review**, Vol. 56, 2002, (Çevrimiçi), <https://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/23937584/56TaxLRev81.pdf?sequence=1>, 29.12.2018.

¹⁴⁴ Aynı yönde Arslan, **a.g.e.**, s. 79. Aksi yönde Akçaoğlu, **a.e.**, s. 31 – 34.

1. Kaynak (Mülkîlik) İlkesi

Vergi hukukunda kaynak ilkesi bir ülkenin egemenlik yetkisine dayanarak vergilendirme yapmasında ülke sınırları içerisinde bulunan kişilerden, kişinin vatandaş olup olmadığına bakılmaksızın vergi alması şeklinde karşımıza çıkmaktadır¹⁴⁵. Kaynak ilkesine göre, bir devletin siyasi sınırları içinde gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar açısından o devletin vergilendirme yetkisi geçerli sayılmaktadır. Vergilendirmede kaynak ilkesi, mülkîlik ilkesi adıyla da anılmaktadır¹⁴⁶. Bu ilke uyarınca bir devletin ülkesi içerisinde yer alan vergi konuları ve vergi doğurucu olaylar o devletin vergilendirme yetkisine tabidir. Bu ilkenin tek başına kabul edildiği hallerde ilgili vergi mükellefinin uyrukluğu veya ikametgâhının bir önemi bulunmamaktadır¹⁴⁷. Kaynak ilkesine örnek olarak Türkiye’de yaşayan bir Alman vatandaşının Türkiye’de ikametgâhı olmasa bile Türkiye’de sahip olduğu gelir ve servet unsurları üzerinden vergilendirilmesi gösterilebilir¹⁴⁸.

Elektronik ticarete vergilendirme yetkisinin kullanımı açısından kaynak ilkesinin geçerli olması fikri doktrinde eleştiri konusu olmuştur. Buna gerekçe olarak modern demokrasilerde hükümetlerin tek ve koşulsuz egemen olmamaları yatmaktadır. Bu açıdan kaynak ilkesi her ne kadar kişilerin ülkede elde ettikleri gelir ve harcama unsurlarını vergilendirmeyi amaçlasa da, bu kişilerin ülke içinde bulunurken yurt dışında elde ettikleri gelirlerinin ve harcamalarının vergilendirilmesi noktasında cevapsız sorular ortaya çıkarmaktadır¹⁴⁹.

¹⁴⁵ Pehlivan/Öz, **a.g.e.**, s. 19.

¹⁴⁶ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa, 2018, s. 53.

¹⁴⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İncelenmiş 28. Bası, Ankara, 2016, s. 59.

¹⁴⁸ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 54.

¹⁴⁹ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 35. E-ticarete kaynak ilkesinin uygulanması görüşüne yapılan eleştirilerden birisi de ödeme gücünün e-ticaretin dünyada ortaya çıkardığı “küresel gelir” kavramından yola çıkılarak ödeme gücünün tek bir ülkeye göre belirlenemeyeceği eleştirisidir. Buna göre, ödeme gücünün ölçülmesi dünyanın belirli bir coğrafi bölgesiyle sınırlı tutulamaz. Oysaki kaynak esaslı vergilendirme rejimi sadece kaynak ülke içinde elde edilmiş olan gelire erişebilmektedir. Bu nedenle e-ticaretin vergilendirilmesinde kaynak ilkesi benimsenmesi değil kişi unsurunun esas alındığı şahsîlik ilkesi uygulanmalıdır. Yazarlar buna ödeme gücü ilkesi adını vermektedirler. Shay/Fleming/Peroni, **a.g.m.**, s. 95.

2. Şahsilik İlkesi

Vergi kanunlarının uygulanmasında kaynak ilkesinin karşısındaki ilke kişiselilik (şahsilik) ilkesidir. Şahsilik ilkesi gereğince devlet ile kişi arasında (yerleşim yeri¹⁵⁰, vatandaşlık ve bunun gibi) bir ilişkinin bulunması halinde kişi nerede olursa olsun devlet ile aralarındaki ilişkiyi oluşturan kural uyarınca bağlı bulundukları devlet tarafından vergilendirilirler¹⁵¹.

Birçok ülkenin vergi sisteminde kaynak ve şahsilik ilkesi değişen aralıklarla birlikte uygulanmaktadır. Sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde şahsilik ilkesini, sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler ise kaynak ilkesini tercih etmektedirler. Bu nokta gelişmekte olan ülkeler ülkelerine sermaye ithalini özendirmek amacıyla şahsilik ilkesini tercih edebilmektedirler¹⁵².

3. Tarafsızlık İlkesi

Tarafsızlık ilkesi genel anlamı itibariyle girişimcilerin ekonomide karar almalarının vergisel nedenlerden değil, esas olarak ekonomik nedenlerden kaynaklanmasını sağlayacak bir vergi sistemi oluşturulmasını ifade etmektedir¹⁵³. Tarafsızlık ilkesinin elektronik ticaret açısından önemi geleneksel ticaret faaliyetleriyle elektronik ticaret arasındaki teknolojik imkân farklılığından kaynaklanan eşitsizliklerin giderilmesidir¹⁵⁴. Bir başka ifadeyle tarafsızlık ilkesine göre, vergilendirme işlemlerinde geleneksel ticaret ile e-ticaret arasında tarafsızlık ve vergilendirmede ülkeler arasında eşitlik esas olmalıdır. Bu halde tarafsızlık ilkesi, benzer işlem yapan benzer durumdaki benzer mükelleflerin benzer vergi yüküne

¹⁵⁰ Yerleşim yeri ifadesi 4721 sayılı TMK'nın 19. maddesinde bir kimsenin sürekli kalmak niyetiyle oturduğu yer olarak ifade edilmektedir.

¹⁵¹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 54.

¹⁵² Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 59.

¹⁵³ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 31.

¹⁵⁴ Arslan, **a.g.e.**, s. 80.

katlanmasını ifade eder¹⁵⁵. Bu açıdan tarafsızlık ilkesinin öncelikle uluslararası eşitlik açısından incelenmesinde yarar vardır.

a. Uluslararası Eşitlik Açısından Tarafsızlık İlkesi

Vergilendirmede uluslararası açıdan eşitlik Musgrave tarafından geliştirilen bir ilke olup vergi gelirlerinin ülkeler arasında eşit paylaşılmasını gerektirmektedir¹⁵⁶. Ulusal vergi sistemlerinin yapısındaki ifadelerin mal ve sermayenin uluslararası çaptaki hareketinin ne kadar büyük olduğu ve ne yönde hareket ettiği üzerinde önemli etkileri mevcuttur. Bu durumun sonucu olarak dünya çapında kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasında mal ve sermayenin uluslararası çaptaki hareketinin önemli etkileri söz konusudur¹⁵⁷. Bu ilke vergilendirmede ülkeler arası adaletin gözetilmesi yaklaşımına açıklık getirmektedir. Bir başka ifadeyle bu ilkenin doğal bir sonucu olarak vergi yüküne katlanan ülkenin vergilendirme yetkisine de haiz olması gerekmektedir. Bu durum özellikle KDV gibi verginin yansıtıldığı, bir başka ifadeyle, vergi yükünü üstlenen ile mükellefin farklı kişiler olduğu vergiler açısından önem arz etmektedir.

b. Ticaret Türleri Açısından Tarafsızlık İlkesi

Tarafsızlık ilkesinin bir diğer yönü de geleneksel ticaret ile e-ticaret arasında vergilendirme açısından bir ayırım gözetilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Burada çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, doğrudan e-ticaretin yapısından kaynaklanan eşitsizlikler bulunduğundan, vergilendirme yetkisi kullanılırken bu

¹⁵⁵ Yaltı, **a.g.e.**, s. 30.

¹⁵⁶ Peggy Musgrave, **Taxation of Foreign Investment Income – An Economic Analysis**, John Hopkins Press, Baltimore, 1963, p. 29 – 33. Vergi hukukunda eşitlik kavramına ilişkin ayrıntılı bir analiz için bkz. Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, s. 65 – 71.

¹⁵⁷ İclal Dağlıoğlu, Hüseyin Güçlü Çiçek, “Uluslararası Vergileme İlkeleri Ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 10, Yıl 10, Sayı 1, 2014, (Çevrimiçi), <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/69444>, 13.12.2018, s. 32.

eksikliklerin giderilmesi önemli konumdur¹⁵⁸. Tarafsızlık ilkesi, bu hususların dışında sermaye ihracı ve sermaye ithali açısından ele alınmaktadır.

c. Sermaye İhracı Açısından Tarafsızlık İlkesi

Sermaye ihracı açısından tarafsızlık, yükümlülerin yerleşik oldukları ülkede tarafsız muameleye tabi tutulmalarını öngörmektedir. Tarafsızlık ilkesinin bu yönü, yurt içinde yatırım yapan mükellefin yurt dışında yatırım yapan mükellefle aynı vergi yüküne sahip olmasını gerektirmektedir¹⁵⁹.

d. Sermaye İthali Açısından Tarafsızlık İlkesi

Sermaye ithali bakımından tarafsızlık, kaynak ülke sınırları içerisindeki mükellefler arasında vergilendirme açısından ayırım gözetilmemesini öngörür. Bu ilkeye göre, bir ülke içindeki tüm ticari faaliyetler mükellefin yerleşim yerine bakılmaksızın aynı şekilde vergilendirilmelidir. Bu nedenle sermaye ithali bakımından tarafsızlık ilkesi yabancı yatırımcı ile ulusal yatırımcıyı ayırmaz¹⁶⁰.

4. Esneklik İlkesi

Esneklik ilkesi vergi kanunlarının teknolojik gelişmelere ayak uydurabilecek koşullarda esnek ve dinamik olması gerekliliğini ifade etmektedir. Esneklik ilkesi, yeni iletişim tekniklerindeki artışın elektronik ticaret gibi yeni ticaret uygulamalarına imkân vermesiyle özel bir anlam kazanmıştır¹⁶¹.

¹⁵⁸ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 32.

¹⁵⁹ Arslan, **a.g.e.**, s. 80.

¹⁶⁰ Yaltı, **a.g.e.**, s. 30; Akçaoğlu, **a.e.**, s. 32.

¹⁶¹ Arslan, **a.e.**, s. 88.

5. Verimlilik İlkesi

Vergi sistemlerinin vergi maliyetlerini düşük tutacak şekilde verimli olması beklenmektedir. Verimlilik kavramından anlaşılabilecek olan husus vergilerle sağlanan faydanın onların elde edilmesi için yapılan masraftan fazla olması halidir. Vergilendirme masraflarının iki farklı bileşeni bulunmaktadır. Bunlardan ilki, vergi idarelerinin masraflarıdır. İkincisi ise yükümlülerin masraflarıdır¹⁶². Vergi idarelerinin masraflarına verginin açık maliyeti, vergi mükellefinin masraflarına verginin gizli maliyeti adı verilir.

Verimlilik ilkesi, sınır ötesi doğrudan e-ticarette gümrük vergilerinin uygulanmasına ilişkin fikirleri haksız çıkarabilecek şekilde önem arz etmektedir. Bu bölümün ilerleyen başlıklarında inceleneceği üzere e-ticaretin vergilendirilmesinin ilk tartışıldığı yıllarda bu ticarete konu olan elektronik iletimin gümrük vergileri kapsamında vergilendirilmesi öne sürülmüştür. Buna göre, siber alanda da fikri sınai hakların korunması, rekabetin korunması, ceza hukuku alanında korunan hakların siber alanda da koruma altına alınması ve vergilendirme yapılması amacıyla bir “*siber gümrük*” fikrinin ortaya konulmuştur¹⁶³. Vergilendirme açısından elde edilecek vergi gelirinin, bu geliri elde etmek için sarf edilecek çabaya kıyasla daha az olabileceği nedeniyle eleştiri konusu olmuştur¹⁶⁴.

6. Kesinlik ve Basitlik İlkesi

OECD’nin “*Elektronik Ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları*” isimli raporunda elektronik ticaretin vergilendirilmesinde “*kesinlik ve basitlik*” ilkesinin açıklaması yapılmaktadır. Buna göre kesinlik ilkesi;

¹⁶² Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 35; Yaltı, **a.g.e.**, s. 30.

¹⁶³ David R. Johnson, David G. Post, “Law And Borders: The Rise of Law in Cyberspace”, **Stanford Law Review**, Vol. 47, No. 5, 1996, p. 1367 -

¹⁶⁴ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 79 – 80.

“Kesinlik ve basitlik: Yükümlüler bir işlemin ne zaman, nerede ve nasıl vergisel sonuçlarının oluşacağını kestirebilmeleri için vergi normları net ve kolayca anlaşılır olmalıdır.”

Şeklinde ifade edilmiştir. Kesinlik ifadesi, net, tahmin edilebilir ve şeffaf olan bir vergi sistemine işaret etmektedir. Zira bir vergi sistemi, kuralları mükelleflerce kolayca anlaşılabiliriyorsa ve vergi idaresince etkili şekilde uygulanabiliyorsa “basit” olarak kabul edilmektedir¹⁶⁵.

B. Doğrudan E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Yaklaşımlar

Çalışmanın konusu doğrudan e-ticarette KDV’nin sınır ötesi uygulaması olarak belirlenmiştir. KDV dolaylı vergiler arasında yer alan bir vergi türüdür. Bu nedenle bu başlık altında e-ticaretin dolaylı vergiler çerçevesinde vergilendirilmesine ilişkin yapılan çalışmalarda yer alan tartışma ve çözümler incelenecektir.

1. Dünya Ticaret Örgütü’nün Gümrük Moratoryumu Yaklaşımı

Dünya Ticaret Örgütü’nün uluslararası ticaretin liberalleştirilmesi programı kapsamında e-ticareti incelemesi 1996 yılında Singapur 1. Bakanlar Konferansı’nda gündeme gelen “Enformasyon Teknolojisi Sözleşmesi” (ITA) ile başlamıştır.

¹⁶⁵ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 34 – 35. Bu ilke esasen kanunilik ilkesi ile de ilişkilendirilebilir. Zira “öngörülebilirlik ve ulaşılabilirlik, hukuki güvenlik ilkesinin bir parçası olarak verginin yasallığı ilkesinin boyutlarından birisi olan verginin belirli olması boyutunda yer almaktadır.” Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 270 – 273. Ayrıca bkz. Funda Başaran-Yavaşlar, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, (Ed.) İlhan Uluhan/Bahri Öztürk, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 155. Aynı yönde, Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, İstanbul Ceza Hukuku ve Kriminoloji Arşivi, Yayın No. 11, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 182.

Bundan sonra 1994 yılında imzalanan “*Hizmetler Alanında Genel Ticaret Sözleşmesi*” (GATS) ve “*Telekomünikasyon Sözleşmesi ve Fikri Mülkiyet Haklarının Ticarete Bağlı Yönleri*” (TRIPS) metinleri ile e-ticaretin Dünya Ticaret Örgütü tarafından ele alınmaya başlanması söz konusu olmuştur¹⁶⁶. ITA enformasyon teknolojisinin ve endüstrisinin dünya çapında yayılmasının önündeki engellerin kaldırılması amacıyla, ileri teknoloji ürünlerinin ithalatı üzerindeki gümrük yükümlülüklerinin kademeli olarak kaldırılmasını öngörmektedir¹⁶⁷.

Dünya ticaret örgütü bünyesinde “*Gümrük Tarifeleri ve Genel Ticaret Anlaşması*” başlıklı uluslararası sözleşmede elektronik ticarete dair bir ifade bulunmamaktadır.¹⁶⁸ Ancak Dünya Ticaret Örgütü’nün Mayıs 1998’de yayımladığı “*Elektronik Ticaret Hakkında Bildiri*” ile başlayan bir elektronik ticaretin DTÖ nezdinde değerlendirilmesi süreci söz konusudur.¹⁶⁹ Bundan sonra yapılan DTÖ Genel Konsey’inin 25 Eylül 1998 tarihli Olağan Genel Kurulu’nda alınan karar sonrası “*elektronik ticarete ilişkin çalışma programı hazırlanması*” ilk kez öngörülmüştür.¹⁷⁰ Bu tarihten sonra kuruluş konu ile alakalı çok sayıda toplantı ve kongre düzenlemiştir. Bu kongre ve toplantıların ilki olan 1998 tarihli 2. Bakanlar Konferansı’nda alınan kararlar doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesinde izlenecek yol açısından önem arz etmektedir¹⁷¹.

a. Gümrük Moratoryumu

Doğrudan e-ticarete konu olan verinin vergilendirilmesinin gümrükte yapılmaması konusunda ilk eleştiri 1997 yılında ITA sözleşmesiyle birlikte Dünya Ticaret Örgütü’nün gündemine gelmiştir.

¹⁶⁶ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 75 – 76.

¹⁶⁷ Ekmekci, **a.e.**, s. 76.

¹⁶⁸ İlgili sözleşme 22617 sayılı ve 20.04.1996 tarihli Resmî Gazete’de ilgili uygun bulma kanunun yayımlanması ile yürürlüğe girmiştir.

¹⁶⁹ DTÖ, **Küresel Elektronik Ticaret Hakkında Bildirge**, Mayıs, Cenevre, 1998 (Çevrimiçi), https://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/ecom_e.htm, 17.04.2017, s. 1.

¹⁷⁰ DTÖ, **İkinci Bakanlar Konferansı**, Eylül, Cenevre, 1998 (Çevrimiçi), https://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/wkprog_e.htm, 17.04.2017, s. 1.

¹⁷¹ DTÖ, **a.g.y.**, s. 1.

20 Mayıs 1998 tarihli 2. Bakanlar Konferansı’nda imzalanan “*elektronik iletim gümrük moratoryumu*” hükümlerine göre, geçici olmak kaydıyla, bir yıl süre ile elektronik iletimler yoluyla dağıtımı yapılan dijital ürünlere hükümetlerin gümrük vergisi ve tarifelerini uygulamayacaklarını hüküm altına alınmıştır. Gümrük moratoryumu fikri ilk kez ABD’de Beyaz Saray’a sunulan “*Küresel Elektronik Ticaret İçin Bir Çerçeve*” isimli bir raporda dile getirilmiştir¹⁷².

b. Gümrük Moratoryumuna Yönelik Eleştiriler

ABD “*Moratoryum*” önerisinin tartışılması sırasında, özellikle gelişmekte olan ve bilişim endüstrisiyle farklı düzeylerde ilişki içerisinde bulunmuş olan ülke temsilcilerinden ülkelerinin vergi gelirlerinin çoğunluğunun gümrük vergilerinden oluştuğu gerekçesiyle gümrük moratoryumunun dijital ekonominin gelişmiş ülkelerle gelişmemiş ülkeler arasındaki ekonomik uçurumu arttıracığını ifade etmiştir¹⁷³.

Bu itirazlara yönelik olarak Dünya Ticaret Örgütü başkanı David L. Aron, dijital ürünlerin gümrük işlemlerine tabi tutulamamasından doğan kaybın, toplam gümrük tarifelerinin %1’inden azını temsil ettiğini ifade etmiştir¹⁷⁴. Ancak Aron’un bu görüşü dile getirdiği tarihten bu yana elektronik ticarete gerçekleşen işlemlerin hacminin artması söz konusudur¹⁷⁵. Buna dayanarak o gün söz konusu olan siber gümrük fikrini bugün de dile getirenler söz konusudur¹⁷⁶.

¹⁷² Ekmekci, **a.g.e.**, s. 76.

¹⁷³ Ekmekci, **a.e.**, s. 79.

¹⁷⁴ Ekmekci, **a.e.**, s. 79, d. 257.

¹⁷⁵ Statista İstatistik Bilgi Bankası (Çevrimiçi), <https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/>, 17.04.2018.

¹⁷⁶ Phillip Osborn, “Cyber Border Security – Defining and Defending a National Cyber Border”, **Homeland Security Affairs Journal**, Vol. 13, Article 5, 2017, (Online), <https://www.hsaj.org/articles/14093>, 17.04.2018.

2. Şili Cumhuriyeti'nin Siber Gümrük Yaklaşımı

Siber gümrük fikri ulusların güvenlik ihtiyacı sağlamalarına yönelik egemenlik yetkilerinin siber alanda kullanılabilir olup olmadığı şeklinde bir soruyla karşımıza çıkmaktadır. Bu görüşün temelinde sınır güvenliğinin siber boyutu düşüncesi yatmaktadır. ABD'de bu konuda iki önemli girişim karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan ilki siber güvenlik için 44. başkanlık nezdindeki kongre komisyonu, ikincisi ise Obama yönetiminin 60 günlük siber inceleme çalışmasıdır¹⁷⁷. İlk olarak Ottawa görüşmelerinde Şili Cumhuriyeti delegesi tarafından ortaya atılan siber gümrük yaklaşımının bu önerisinde doğrudan e-ticaretin çıkış ülkesi ve varış ülkesi arasında eşit olarak %5 oranında gümrük vergisine tabi tutulması öngörülmüştür¹⁷⁸. Bu başlık altında “*siber gümrük*” fikrinin lehindeki ve aleyhindeki görüşler değerlendirilecektir.

a. Siber Gümrük Yaklaşımının Lehindeki Görüşler

Türkiye’de siber güvenlik açığı olduğuna dair görüşlerden Bıçakçı-Ergun’un görüşüne göre, Türkiye 2013 yılında %46 düzeyinde olan¹⁷⁹ internete erişim oranıyla Dünya ülkeleri arasında internet kullanımında 97. sırada yer almasına karşılık, siber saldırıların patlak verdiği ülkeler arasında 3. sırada yer almakta olduğu ifade edilmektedir. Bu durum siber güvenlik açısından endişe verici bir sonuç ortaya çıkartmasından dolayı devletin elektronik altyapısını özellikle terör örgütleri tarafından idare olunan hacker grupları tarafından tehdit altında olduğu belirtilmektedir¹⁸⁰. Bu sorunun aşılabilmesi için siber alanın özellikle ticaret, iletişim ve bilgi aktarımına ilişkin kullanımlarda yoğun olarak tercih edilmesini takiben 2000

¹⁷⁷ Forrest Hare, “Borders in Cyberspace: Can Sovereignty Adapt to the Challenges of Cyber Security?”, **Perspectives on Cyber Warfare**, IOS Press, Amsterdam, 2009, s. 88.

¹⁷⁸ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 79.

¹⁷⁹ 2017 itibarıyla bu oran 16-74 yaş arasında %64.68’e yükselmiştir. Uluslararası Telekomünikasyon Birliği (ITU) Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), [https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Documents/statistics/2018/Individuals Internet 2000-2017.xls](https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Documents/statistics/2018/Individuals%20Internet%202000-2017.xls), 12.06.2018.

¹⁸⁰ Salih Bıçakçı, Doruk Ergün, **Türkiye’de Siber Güvenlik**, Ekonomi ve Dış Politika Araştırmaları Merkezi, 2015, s. 3, 34 – 35 (Çevrimiçi), http://edam.org.tr/wp-content/uploads/2015/12/EDAM_TR_Siber_Guv_1.pdf, 21.03.2018.

yılından beri ciddi önlemlerin alındığını söylemek mümkündür¹⁸¹. Bu düşünceler Dünya’da siber gümrüklerin oluşması yönünde fikirlerin ortaya atılmasına neden olmaktadır.

Günümüzde sınır ötesi doğrudan e-ticaretinin vergilendirilmesinde temel araç olan ve ülkemizde de vergilendirmede kabul gören yöntem olan KDV yoluyla vergilendirmenin gerçekleştirilmesi konusunda siber gümrük fikrinin ortaya attığı güvenlik ihtiyacı sorusu cevapsız kalmaktadır. Zira gümrük işlemlerinin tek fonksiyonu vergilendirme yoluyla kamu gelirlerinin arttırılması değildir. Gümrük işlemleri aynı zamanda ulusal güvenliğin de bir parçası konumundadır¹⁸².

b. Siber Gümrük Yaklaşımının Aleyhindeki Görüşler

Siber gümrük fikri temelde gümrükte vergilendirmenin ötesinde gümrüklerin ulusal güvenliğe olan etkisi açısından ele alınmaktadır. Bu açıdan siber gümrük fikrini ortaya atan ve bu fikri savunan yazarlar vergisel amaçlardan çok siber güvenlik ihtiyacına cevap verebilmesi ve bu konuda devletlere kolaylık sağlanabilmesi açısından konuyu ele almaktadır¹⁸³. Zira siber alan tıpkı tüm bilinmeyen alanlar gibi çok sayıda tehdit ve zorluğu bünyesinde barındırmakta olmasına karşın, çok sayıda kolaylık ve avantajı da beraberinde getirmektedir. Öyle ki bazen Siber alan ve bu dünyanın en önemli parçası olan internetin belirli bir alanda ortaya çıkardığı olumlu etkiler de tartışılabilmektedir. Bu duruma örnek olarak, “*elektronik demokrasi*” kavramı gösterilebilir. Elektronik demokrasi kişilerin bilgiye erişimi ve bilgiyi aktarabilmeleri için internetin sağladığı kolaylıkları bir gereksinim olarak benimseyerek, bu kavramları “*ifade özgürlüğü (İHAS Md. 10)*”, “*düşünce özgürlüğü (İHAS Md. 9)*” ve “*bilgiye erişebilme hakkı (İHEB Md. 19)*” bağlamında ele alan görüşe göre, internet hürriyeti demokrasinin olmazsa olmazıdır¹⁸⁴. Buna karşın, aksi

¹⁸¹ Ertaş, **a.g.m.**, s. 15 – 18.

¹⁸² Alp Giray, “Ulusal Güvenlik Üzerine Bir Gümrük Yaklaşımı”, **Gümrük Bülteni**, Sayı: 3, Temmuz – Eylül, 2010, 19.

¹⁸³ Osborn, **a.g.m.**, s. 5.

¹⁸⁴ Ronald Deibert, Rafal Rohozinski, “Liberation vs. Freedom: The Future of Cyberspace”, **Journal of Democracy**, Volume 21, Number 4, 2010, p. 46 – 51.

yöndeki görüşler “*dijital bölünme*” şeklinde ifade ettikleri ve internet erişimi olmayan kitlelerin yönetime katılımının zor olmasına karşın, bu imkâna sahip olan kitlelerin yönetime daha etkin bir biçimde katılabileceği nedeniyle internetin özgürlükleri geliştirdiği fikrine karşı çıkmaktadırlar¹⁸⁵.

OECD isabetli olarak vergilendirmeye ilişkin hususlar ile siber güvenliğe ilişkin hususları farklı başlıklar altında değerlendirmiştir¹⁸⁶. Esasen zaten siber gümrük düşüncesi dış ticaretin en temel prensiplerinden birisi olan dış ticaret işlemlerinin uluslararası ekonominin işleyişinin kolaylaştırılması amacına hizmet etmesi noktasında amaca uygun bir sonuç ortaya koyamamaktadır. Nitekim bir sonraki bölümde ele alınacak olan Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümleri siber gümrük gibi dış ticarete zarar verici uygulamaları değil, dış ticareti kolaylaştırıcı uygulamaları teşvik etmektedir¹⁸⁷.

Ayrıca gümrük vergisi uygulamasında gayrimaddi nitelik taşıyan mallar tek başına gümrük vergisine tabi tutulamamaktadır. Bir başka ifadeyle gümrük düzeni gözle görülür madde hareketlerini inceleme kapsamına almaktadır. Gözle görünmeyen (cismani bir niteliği olmayan) varlıkların geleneksel ticarete aracılık etmesi halinde ise, dolaylı e-ticaret ortaya çıkacaktır ki bu husus konumuzun dışındadır¹⁸⁸.

¹⁸⁵ Özgür Uçkan, **e-Devlet, e-Demokrasi ve Türkiye**, Literatür Yayınları, İstanbul, 2003, s. 37.

¹⁸⁶ OECD, **Cybersecurity Policy Making At A Turning Point**, OECD, Paris, 2012, (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/sti/ieconomy/cybersecurity%20policy%20making.pdf>, 21.03.2018, p. 61.

¹⁸⁷ Güven Yıldız, “Son Değişikliklerle Birlikte Hızlı Kargo Taşımacılığı”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı: 3, Yıl: 2014, s. 54. Zira 20. yüzyılın ikinci yarısında uluslararası mal ve hizmet değişiminin önemi anlaşılmıştır. Bu noktada milli gümrük politikaları anlamını yitirmiş, bu politikaların yerine uluslararası vergi anlaşmaları ortaya koyduğu küreselleşme doğrultusundaki politikalar uygulanmaya başlanmıştır. Gümrük vergileri de koruyucu olma ve kamu gelirleri arasında önemli bir kalem olma niteliğini giderek kaybetmeye başlamıştır. Binnur Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, İmaj Yayınları, Ankara, 1999, s. 16 – 17. Ayrıca gümrük vergilerinin tarihsel süreç ilerledikçe ve ülkelerarası etkileşim arttıkça bütçedeki payının oldukça azaldığını ifade etmekte yarar vardır. Konu ile ilgili ayrıca bkz. Dadaşhan Celaleddin Kavas, **Dünya Finans Sistemi ve Türkiye’de Hukuk Politikaları**, 72 Tasarım Yayınları, Ankara, 2018, s. 320.

¹⁸⁸ Dolaylı e-ticarette fikri – sınai hakların gümrük vergisi açısından vergilendirilmesinde nasıl bir yaklaşımın tercih edileceği hakkında bkz. Güneş, **Türk Hukukunda Entelektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1997, s. 145 – 149. Ayrıca bkz. şuan Ticaret Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösteren Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün; Türkiye Gümrük Bölgesi’ne giren bir taşıyıcı ortamın (CD, DVD’nin) gümrük kıymetinin yer alıp, veri ya da komutların taşıdığı gümrük kıymetinin beyan edilmeyeceğine ilişkin eleştiriye açık bir genelgesinin bulunduğunu ifade etmekte yarar vardır. İlgili 85593407-010.06 sayılı genelge için bkz. Elektronik Kamu Bilgi Sistemi Resmi Web Sitesi, (Çevrimiçi), <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/139796>, 14.11.2018.

Gayrimaddi malların soyut olmasıyla birlikte bunların insanlar tarafından algılanabilmesi için somut varlıklar kullanılması halinde bu soyut varlıkların, somut varlıklarda cismani bir nitelik kazanıp¹⁸⁹ kazanmayacağı hususu Türk eşya hukuku doktrininde ele alınmıştır¹⁹⁰. Bu tartışmalar neticesinde eğer soyut varlıkların algılanabilmesi için kullanılan somut varlıklarda görülmesinin onlara cismani nitelik katacağı söylenebilirse, doğrudan e-ticarette gümrük uygulamasından bahsetmek mümkün olacaktır.

3. Amerika Birleşik Devletleri'nin İnternet Özgürlüğü Yaklaşımı

ABD'de e-ticarete ilişkin tartışmaların başladığı tarih amazon.com'un faaliyete geçmesidir. ABD'de e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin olarak 1997 yılında İnternet Vergi Serbestliği Kanunu ilk kez kabul edilmiş ve üç yıl süresince e-ticaret işlemleri üzerinden çoklu vergilendirme ve ayrımcılık içerir şekilde vergilendirme yapılmasını yasaklayan bir toplumsal konsensüs şeklinde 1998 yılından itibaren yürürlüğe konulmuştur¹⁹¹. Çoklu vergilendirme kavramı birden fazla eyaletin veya aynı teşkilata bağlı olan birden fazla yargı organının aynı işlemde vergi almasını ifade eder. ABD'de e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin İnternet Vergi Özgürlüğü Kanunu'nu 2001'de yılında çıkarılan İnternetin Vergilendirilmesinde Ayrımcılık Yasağı Kanunu izlemiştir. Daha sonra 2007 yılında İnternet Vergi Özgürlüğü Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile internet vergi moratoryumu 2014'e kadar uzatılmıştır¹⁹². Kanunun temelindeki Federal Hükümet yaklaşımına göre; e-ticaret üzerine hiçbir yeni vergi getirilmemeli, e-ticaretin vergilendirilmesinde mevcut vergilendirme ilkeleri takip edilmeli, çifte vergilendirmeden kaçınılmalıdır¹⁹³.

¹⁸⁹ Güneş, **a.g.e.**, s. 145.

¹⁹⁰ Konu ile ilgili açıklamalara çalışmanın II/C/2 başlığı altında yer verilmiştir.

¹⁹¹ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 67 – 68.

¹⁹² Jeffrey M. Stupak, The Internet Tax Freedom Act: In Brief, **Congressional Research Service**, (Çevrimiçi), <https://fas.org/sgp/crs/misc/R43772.pdf>, 01.07.2018.

¹⁹³ Clinton Başkanlığı Dönemi Beyaz Saray Web Sitesi Arşivi (Çevrimiçi), <https://clintonwhitehouse4.archives.gov/WH/New/Commerce/read.html>, 14.12.2018.

ABD’deki bu gelişmelerin sınır ötesi doğrudan e-ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi açısından sonucu, devletlerin uluslararası ticaretteki engellerin kaldırılmasından olumlu yönde faydalandığı gerekçesiyle e-ticarete ilişkin mal ve hizmet işlemlerinde yeni gümrük yükümlülüklerinin konulmaması, var olan gümrük yükümlülüklerinde ise azaltma veya tamamıyla kaldırma şeklinde tavır alınması gerektiğidir¹⁹⁴. Bir diğer değinilmesi gerekli olan husus ise, internet ortamının, gümrük vergilerinden muaf bir “*serbest bölge*” olarak ilan edilmesinin gerekli olduğu düşüncesidir¹⁹⁵. Bu bilgiler ışığında ABD’nin sınır ötesi doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda gümrük vergileri veya siber gümrük gibi fikirleri reddettiği söylenebilir.

4. Roma Kulübü’nün Bit Vergisi Yaklaşımı

Doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin fikirlerden biri de, “*bit vergisi*” önerisidir. Buna göre, 1994 yılında Roma Kulübü isimli bir düşünce kuruluşu tarafından sunulan “*Ulusların Yeni Zenginliği*” isimli bir çalışmada¹⁹⁶ elektronik verinin en küçük birimi olan bit kavramının vergilendirmeye tabi tutulması öne sürülmüştür¹⁹⁷. Buna göre, dijital bilgi taşıyan ve iletişim hatları üzerinde bulunan her bir bit, bit vergisi kapsamında vergilendirilmelidir¹⁹⁸.

Bit vergisi pek çok açıdan eleştirilerin konusu olmuştur¹⁹⁹. İlk eleştiri, bit vergisinin konusunun net olarak belirlenememiş olmasıdır. Bir diğer eleştiri, vergi gelirlerinin devletler arasında nasıl paylaşılacağı noktasında ortaya çıkmaktadır.

¹⁹⁴ Clinton Başkanlığı Dönemi Beyaz Saray Web Sitesi Arşivi (Çevrimiçi), <https://clintonwhitehouse4.archives.gov/WH/New/Commerce/read.html>, 14.12.2018.

¹⁹⁵ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 68.

¹⁹⁶ Ekmekci, **a.e.**, s. 35.

¹⁹⁷ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 139.

¹⁹⁸ Luc Soete, Karin Kamp, “The ‘Bit Tax’: The Case For Further Research”, Science and Public Policy, volume 23, number 6, December 1996, p. 353, Springer Elektronik Bilgi Bankası (Çevrimiçi), <https://www.springer.com/gp>, 12.12.2018.

¹⁹⁹ Soete/Kamp, **a.g.m.**, s. 353 – 354; Ekmekci, **a.e.**, s. 34.

Bir diğ er eleştiri kapalı ağılar içerisinde iletilen verilerin tespitinin kişisel verilerin korunması açısından ortaya  ıkarılabileceğı sakıncalar olarak ifade edilebilir. Pek çok ülkenin telekomünikasyon hizmetleri üzerinden almakta olduğu evrensel hizmet bedeli veya benzeri bir verginin zaten mevcut olduğu düşünüldüğünde bit vergisinin ek bir vergi yükü olacağı eleştirisi de öne s r lm řt r²⁰⁰. Bir başka eleştiri ise, bit vergisinin elektronik ticaretin gelişimini ve üretkenliğini baltalayacağı yönünde olmuřtur²⁰¹. Bit vergisi, e-ticaretin vergilendirilmesinde rehber ilkelerden birisi olan “*yeni dolaylı vergi konulmaması*” ilkesine ters düşeceğinden uygulama alanı bulamamıřtır²⁰². Görüldüğü gibi bit vergisi e-ticarete hâkim olan vergilendirme ilkeleri açısından ve vergi sistemleri içerisinde konumunun tam belirlenememesi açısından eleştiriye açık bir vergi olarak değerlendirilmektedir.

5. Endüstri ve Sivil Toplum Kuruluşlarının İlkesel Yaklaşımları

Farklı sektörlerden bilişim ve iletişim endüstrisinin işletmeleri ve tüketicileri temsil eden birden fazla farklı grubu temsil eden sivil toplum kuruluşlarının e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin yaklaşımları, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma  rg t , Dünya Ticaret  rg t  ve ABD’deki elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin hususlar kadar etkili olmamakla birlikte, elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yeni yaklaşımlar içermesi açısından etkili olmuştur. Bu kuruluşlar Küresel Bilişim Altyapısı Komisyonu, Dünya Bilişim Teknolojisi ve Hizmetler Birliği ve Elektronik Ticarete Küresel İş Dünyası Diyaloğu olarak ifade edilmektedir²⁰³.

²⁰⁰ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 140.

²⁰¹ Akçaoğlu, **a.e.**, s. 140.

²⁰² Yaltı, **a.g.e.**, s. 216.

²⁰³ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 80.

a. Küresel Enformasyon Altyapısı Komisyonu

Küresel Enformasyon Altyapısı Komisyonu, “*küresel ekonomik büyüme, eğitim ve yaşam kalitesinin geliştirilmesi amacıyla, enformasyon ağları ve hizmetlerinin gelişiminde özel sektör liderliğini ve özel-kamusal sektör işbirliğini güçlendirmek*” amacıyla kurulmuş, ABD kaynaklı bir örgütlenmedir. Küresel Enformasyon Altyapısı Komisyonu, ABD kaynaklı olmakla birlikte bünyesinde gelişmiş ülkeler kadar gelişmekte olan ülkelere de uluslararası sektörel kuruluşu barındırmaktadır²⁰⁴. Küresel Enformasyon Altyapısı Komisyonu, OECD’nin “*Elektronik Ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları*” isimli çalışmasına atıf yaparak burada ele alınan hususlara katılmakla birlikte önerilen ilkelere ek olarak iki ilkenin daha elektronik ticaretin vergilendirilmesinde ele alınması gerektiğini ifade etmiştir.

- Elektronik ticarete hiçbir yeni vergi getirilmemelidir; kullanım veya bit vergilerinin getirilmesi önerilmemelidir.
- Çifte vergilendirmeden kaçınmak temel bir ilke olarak kabul edilmelidir²⁰⁵.

Komisyonun ifadesine göre, bu iki ilke, yeni bir iş ortamına özel vergilerin adaletsiz ve ayrımcı bir uygulamaya yol açmasına engel olacaktır. Ayrıca e-ticaretin vergilendirilmesinin mevcut ilke ve uygulamalar minvalinde ele alınmasının adil bir hüküm olacağı da ifade edilmiştir. “*Tarafsızlık*” ilkesinin yeni ya da kapsamı genişletilmiş vergiler için bir meşrulaştırma aracı olarak kullanılmaması gerektiği; e-ticaretin sınır ötesi karakteri ve temsil ettiği büyüme potansiyelinin, çifte vergilendirme riskini arttırdığı ve diğer vergi sorunlarıyla karşılaştırıldığında, çifte vergilendirme tehlikesinin e-ticaretin gelişimi önündeki en önemli engellerden birisi olduğu düşünceleri dile getirilmiştir²⁰⁶.

²⁰⁴ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 81.

²⁰⁵ Global Information Infrastructure Commission Official Web Site, (Online), <http://giic.org/about/>, 17.01.2019.

²⁰⁶ Ekmekci, **a.e.**, s. 81

b. Dünya Enformasyon Teknolojisi ve Hizmetleri Birliği

1978 yılında kurulan Dünya Enformasyon Teknolojisi ve Hizmetleri Birliği (WITSA), dünya çapında 80 farklı ülkede enformasyon endüstrisinde faaliyet gösteren ve “enformasyon endüstrisinin %90’ından fazlasını temsil eden” bir uluslararası konsorsiyumdur²⁰⁷.

Birliğin Mart 2001 tarihinde yayınladığı “*Kamu Politikası Raporu*” isimli belge elektronik ticaretin vergilendirilmesi adına faydalı bilgileri bünyesinde barındırmaktadır. “*Basitlik, açıklık ve adillik, elektronik ticaretin küresel potansiyelinin gelişmesine izin verilmesi için uluslararası modeller üzerinde temellenmiş karşılıklı çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları kadar Avrupa Birliği’nin elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin KDV sistemi gibi uluslar-üstü ve ulusal çapta vergilendirme çalışmaları da ön planda tutulmalıdır*”. Buna göre elektronik ticarete vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler, şirketlerin sınır-ötesi satışlarının potansiyel artışına izin verecek bir şekilde açık ve kullanıcı dostu olmalıdır. Mevcut vergilendirme ilkelerinin elektronik ortama uygulanması, iş dünyasının halen kullandığı ya da pazar ihtiyaçları doğrultusunda geliştirilmesi gereken araçlar üzerinde temellendirilmektedir. Özellikle vergi mükellefiyetleri, elektronik ticarete bulunan yeni ve etkili süreçlerle uyum içerisinde olmalıdır. En az vergi yükü ve daha az ekonomik çarpıklıklarla vergi mükellefiyetlerine en üst düzeyde uyum sağlanması ancak bu yolla gerçekleştirilebilir²⁰⁸. Bu düşüncelerle elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin ilkeleri ortaya koyan birliğe göre elektronik ticarete hâkim olması gereken yaklaşım aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Vergi ve gümrük politikaları, küresel e-ticaretin başarısını belirleyecek temel araçlardır.
- E-ticaret işlemleri üzerinde ülkeler hiçbir ayrımcı vergi, ek sorumluluk ya da ücretlendirme yaklaşımı getirmemelidir.

²⁰⁷ World Information Technology and Services Alliance Official Web Site, (Online), <https://witsa.org/navbar-links/program/about-witsa.php>, 17.04.2017.

²⁰⁸ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 86.

- Dijital işlemler ve kâğıt-temelli işlemler için tarafsız vergi yaklaşımı uygulanmalıdır.
- Endüstri ve vergi idareleri arasında kapsamlı bir diyaloga ihtiyaç vardır.
- Yerleşik, uluslararası kabul görmüş uygulamalarda tutarlılık gözetilmelidir.
- İdari yükler en aza indirilmelidir²⁰⁹.

c. Elektronik Ticarete Küresel İş Dünyası Diyalogu

Elektronik Ticarete Küresel İş Dünyası Diyalogu, bilişim ve enformasyon teknolojisi konusunda faaliyet gösteren dünya çapındaki şirketlerin bir araya geldiği ve misyonunu iş dünyası ile tüketicilerin refahı için küresel elektronik ticaretin geliştirilmesi için politikalar üretmek olarak tanımlayan bir uluslararası hükümet dışı organizasyondur. Organizasyonun tüketici güveni, siber güvenlik, dijital köprüler, elektronik devlet, internet ödemeleri, fikri haklar, küresel ticaret ve vergilendirme konularında alt çalışma grupları mevcuttur. Organizasyonunun ABD, Avrupa, Asya ve Afrika'ya yayılan üyeleri vasıtasıyla son derece güçlü bir şekilde lobi faaliyeti yürüttüğü ifade edilmektedir²¹⁰.

Organizasyonun vergilendirme çalışma grubunun 2000 yılında yayınladığı raporunda elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin ilkeler ortaya konulmuştur. Buna göre temel vergilendirme ilkeleri beş farklı başlıkta ifade edilebilir.

- Tarafsızlık ilkesine göre, e-ticaret, geleneksel ticaretten daha ağır vergi yükleriyle karşı karşıya bırakılmamalı, mallar ve hizmetler sunum tarzından bağımsız olarak aynı vergilendirme yaklaşımıyla ele alınmalıdır.
- Basitlik ilkesine göre, internet temelli olanlar da dâhil olmak üzere tüm ticaret türlerinin vergilendirilmesi basit, açık ve kolay uygulanabilir olmalıdır.

²⁰⁹ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 86.

²¹⁰ Ekmekci, **a.e.**, s. 89.

- Adalet ilkesine göre, internet servis sağlayıcıları ve donanım sağlayıcılar gibi elektronik ticarete verginin kendilerinden alınması daha kolay olan kuruluşlar, vergi tahsilatından kaynaklanan ek maliyetler nedeniyle aşırı yük altına sokulmamalıdır. Bunu önleyebilmek için, vergi sistemlerinin otomasyonu gerekli teknolojik yatırım ve araştırmalarla desteklenmelidir.
- Uygulanabilirlik ve teknolojik etkililik ilkesine göre, ülkeler, endüstriyle işbirliği içinde vergi tahsilatını güvence altına alacak modeller geliştirmelidir. Bu modellerin akla uygun, teknolojik olarak gerçekleştirilebilir ve ekonomik çarpıklık oluşturacak düzeyde aşırı yükler getirmemesi gerekmektedir.
- Uluslararası işbirliği ve tutarlılık ilkesine göre, vergi politikaları, tutarlı bir temelde etkin ve kapsamlı bir uluslararası işbirliğiyle geliştirilmelidir. Bu işbirliği için en uygun platform OECD olarak karşımıza çıkmaktadır²¹¹.

Görüldüğü gibi endüstri ve sivil toplum kuruluşları elektronik ticaretin vergilendirilmesinde uluslararası ticaretin önüne yeni engeller konulmaksızın, vergilendirmede eşit ve adil bir yaklaşımın tercih edilmesini arzu etmişlerdir.

6. Avrupa Birliği'nin Topluluk KDV Sistemi Yaklaşımı

Avrupa Birliği'nde e-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili çalışmalar 1997 yılında başlamıştır. Birlik nezdinde yapılan çalışmaların bir ürünü olan “*Elektronik Ticarete Bir Avrupa İnisiyatifi*” isimli raporda, elektronik ticaretin gelişimine izin verilebilmesi için, vergi sistemlerinde vergide belirlilik ve tarafsızlık sağlanmasının hayati önem arz ettiği vurgulanmıştır²¹².

Raporda e-ticarete hukuk ortamının sağlanması açısından ilk amacın güven ortamının sağlanması olduğu ifade edilmiştir.

²¹¹ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 89 – 90.

²¹² Ekmekci, **a.e.**, s. 58.

Buna göre, internet üzerindeki vergilendirme dâhil bütün düzenlemelerde güven ortamının sağlanması gerçekleşmeksizin e-ticaretin gelişmesi mümkün değildir²¹³.

Avrupa Birliği'nde KDV'ye ilişkin kurallar birlik üyeleri arasında son derece uyumlu haldedir. Bir başka ifadeyle, birlik üyelerinin KDV'ye ilişkin kuralları birbirleriyle çelişmemektedir. Malların ve hizmetlerin e-ticarete konu olması tıpkı geleneksel hizmetlerde olduğu gibi, KDV'nin konusuna dâhil edilmesi düşüncesi artık Avrupa'dan bütün Dünya'ya yayılan ve OECD aracılığıyla ortaya konulan evrensel bir kabul olarak karşımıza çıkmaktadır.

7. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün Yaklaşımı

a. Turku Konferansı

OECD bünyesinde e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin olarak ilk çalışma Kasım 1997 yılında Finlandiya'nın Turku şehrinde gerçekleştirilen “*Küresel Elektronik Ticaretin Önündeki Engelleri Kaldırmak*” isimli konferanstır. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili konularda dört temel amacı gerçekleştirmek için iş dünyasından, Dünya'nın çeşitli ülkelerinden gelen kamu temsilcilerinden ve akademisyenlerden oluşan kişilerin fikir alışverişleri şeklinde gerçekleştirilmiştir. OECD'nin konferansı düzenlenmesinde güttüğü amaçlar;

- E-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin ana politika sorunlarını ve bu sorunların olası çözümlerini belirlemek
- Bahsi geçen sorunların çözümü adına karar verecek ve bu kararı gerçekleştirebilecek organizasyonu belirlemek²¹⁴

²¹³ Yaltı, **a.g.e.**, s. 22.

²¹⁴ Yaltı, **a.g.e.**, s. 24.

- E-ticarete yol alan girişimleri bir araya getirerek bu kurum, kişi ve kuruluşlar arasında uyumlu ve etkin bir koordinasyon sağlanmasına katkıda bulunmak
- Son olarak da e-ticaret politikalarının temel çerçevesini oluşturacak rehber politikalar konusunda hükümetler ve iş çevreleri arasında bir fikir birliği oluşturmak

olarak ifade edilmektedir²¹⁵.

Turku Konferansı'nda e-ticaretin dolaylı vergiler açısından ele alınmasında vergilendirilmeye ilişkin araçların kalkması sorunu da ele alınmıştır²¹⁶. Zira e-ticarete gerçekleştirilen işlemlerde en önemli sorunlardan birisi araçların ortadan kalkmasıdır. Konferansta vergi idaresinin işlem tipini belirlerken kullanacağı ölçütün ne olacağı sorusuna da yanıt aranmıştır²¹⁷. Bu sorunun yanıtı daha sonra

Bu konferansta öngörülen vergilendirme çözümlerinin e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin esasların belirlenmesinde etkisi büyüktür²¹⁸. Bu konferans neticesinde OECD Mali İşler Komitesi'nin e-ticaret hakkındaki ilk raporu olan "Elektronik Ticaret: Vergi İdarelerini ve Yükümlüleri Bekleyen Zorluklar" başlıklı rapor üzerinden tartışmalar gerçekleştirilmiştir. Bu tartışmalarda elde edilen sonuçların dolaylı vergilerle ilgili olanları dört madde halinde saymak mümkündür.

- İlk olarak e-ticarete vergilendirme sorunlarının ele alınması için OECD uygun bir platform olarak kabul edilmiştir.
- E-ticarete vergilendirme sorunlarının yoğunlaştığı temel alan dijital ürünler, içerik ve hizmetlerle ilgili olarak bireysel tüketicilerle gerçekleştirilen çevrimiçi işlemlerdir²¹⁹.
- Tüketim yeri KDV'nin tabanını oluşturmalıdır.

²¹⁵ Yaltı, **a.e.**, s. 24.

²¹⁶ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 48.

²¹⁷ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 48.

²¹⁸ Yaltı, **a.g.e.**, s. 24.

²¹⁹ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 70.

- Vergi kanunlarının daha iyi şekilde uygulanabilmesi için vergi idareleri arasında daha ileri düzeyde bir koordinasyon sağlanmalıdır²²⁰.

b. Ottawa Konferansı

1998 yılında OECD bünyesinde Kanada'nın Ottawa şehrinde "Sınırları Olmayan Dünya: Küresel Elektronik Ticaretin Potansiyelinin Farkına Varmak" isimli bir konferans düzenlenmiştir. Bu konferansta OECD Mali İşler Komitesi tarafından konferansın Bakanlar oturumuna sunulan ve kabul edilen "*Elektronik ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları*" isimli rapor e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin vergilendirmede çerçeve unsurları belirlemesi ve temel ilkeleri ortaya koyması açısından önemli görülmektedir. Ottawa Konferansı'nın ilk önemli sonucu e-ticarette vergilendirmeye ilişkin çerçeve unsurları ortaya koymasıdır. Buna göre tüketim vergilerinde, sınır ötesi ticarette tüketim vergilendirilmesi için öngörülen kurallar, tüketicinin gerçekleştiği yerdeki mevzuata göre düzenlenmelidir. Bu duruma ek olarak mevzuatlarda tüketim yerinin oluşmasıyla ilgili koşullar üzerinde uluslararası işbirliği sağlanmalıdır. Çalışmamız açısından önem arz eden bir husus da tüketim vergileri açısından dijital ürünlerin mal olarak ele alınmaması gerekliliğinin konferansta ifade edilmiş olmasıdır. Ülkeler maddi malların ithali üzerinden vergi toplamak için taşımacılar ve diğer ilgili taraflara danışarak ve Dünya Tüketiciler Birliği ile işbirliği içerisinde geliştirilen uygun sistemleri sürekli kılarak, bu sistemlerin vergi tahsilatını ve ürünlerin tüketiciye etkin ve verimli bir biçimde dağıtımını engellememesini sağlamalıdır²²¹. Bu rapor uyarınca e-ticaretin vergilendirilmesinde esas alınacak ilkeler; tarafsızlık, verimlilik, belirginlik, basitlik, etkinlik, adillik ve esneklik olarak yedi farklı başlıkta ortaya konulmuştur²²².

Bu noktada anlaşılmalıdır ki, OECD bakış açısında doğrudan e-ticarete konu olan verinin ve dijital ürünlerin mal değil, hizmet olarak ele alınması söz konusudur.

²²⁰ Akçaoğlu, **a.e.**, s. 70.

²²¹ Yaltı, **a.g.e.**, s. 31.

²²² Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 50.

Esasen OECD 2017 yılında yayınladığı KDV yönergesinde dijital ürünleri ve elektronik ortamda kişilere teslim edilen verilerle sağlanan hizmetleri “*intangible*” (gayrimaddi mal) ifadesiyle tanımlamaktadır²²³. Bu durumun KDV açısından sonucu önemlidir. Zira ifa yerine ilişkin kurallar; ilgili ürünlerin mal olarak kabul edilmesi halinde farklı, hizmet olarak kabul edilmesi halinde farklı uygulanacaktır. Bu noktada OECD’nin bakış açısını farklı hukuk disiplinlerinin tecrübelerinden faydalanarak ele almakta yarar vardır.

C.Doğrudan E-Ticaretin Konusunun Niteliğine İlişkin Yaklaşımlar

Elektronik verilerin oluşturduğu dijital ürünlerin, yazılımların ve bu verilerin bir yerden bir yere iletilmesiyle ortaya çıkarılan know-how sözleşmeleri ile diğer hizmetlerin niteliğinin tespiti, doğrudan e-ticarete uygulanacak vergisel hükümleri değiştirecektir²²⁴. Örneğin, mal olarak kabul edilen bir kavramın harcamaya konu olması halinde bu harcamaya ilişkin KDV’nin vergiyi doğuran olayının gerçekleşme anı, zilyetliğin devri yoluyla tasarruf yetkisinin devri hükümlerine göre gerçekleştirilecektir²²⁵. Bu nedenle öncelikle elektronik verilere bir niteleme yapılması ve sonrasında da bu verilerle oluşturulan kavramların eşya mı, gayrimaddi mal mı yoksa hizmet mi olduğunun tespiti gerekmektedir. Bu tespitin yapılabilmesi için; eşya hukukunda, fikri-sınai mülkiyet hukukunda, ceza hukukunda ve vergi hukukunda eşya, mal ve şey kavramlarına yüklenen anlamların incelenmesi gerekmektedir. Bu incelemede öncelikle Roma hukukunda eşya kavramına hukukçuların yaklaşımlarını ele almakta fayda vardır.

²²³ OECD, **International VAT/GST Guidelines**, OECD, Paris, 2017, (Online), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en#page1, 09.10.2018, p. 45.

²²⁴ Yaltı, **a.g.e.**, s. 148.

²²⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 259.

1. Eşya Hukukunun Gayrimaddi Haklara Yaklaşımı

Günümüzde Türk hukukunda eşya, mal ve şey kavramları özel hukuk anabilim dalı içerisinde değerlendirilen eşya hukuku bölümünde ayrıntılı bir biçimde değerlendirilmektedir. Türk Medeni Kanunu tıpkı İsviçre Medeni Kanunu'nda olduğu gibi eşya tanımına yer vermemiş bu kavramın tanımını doktrine tevdi etmiştir. Bu yolla kavramın sınırlarının daraltılmasının engellendiği ve zamanla ortaya çıkabilecek değişikliklere karşı esneklik yoluyla geçerliliğin korunmasının hedeflendiği eşya hukuku doktrininde ifade edilmektedir. Medeni Kanun eşya kavramını tanımlamamakla birlikte mal-eşya-şey kavramlarını birlikte ve birbirlerinin yerine kullanmıştır²²⁶.

a. Eşyanın Tanımı ve Kapsamı

Eşya tanımları Türk hukukunda önceleri maddî varlığa sahip olmayı mutlak suretle arıyordu²²⁷. Aynı şart halen Alman Hukukunda da aranmaktadır (§ BGB 90)²²⁸. Doktrinde Seymen/Elbir, “mal” terimini doğrudan eşya kavramı yerine kullanmayı tercih etmişlerdir. Yazarların ifadesine göre, aynî haklar sadece maddi varlığı olan mallar üzerine kurulabilir. Ayrıca maddi mallar-gayri maddi mallar şeklinde bir ayrım da söz konusu olamaz. Zira sınıflandırma bir bütünün parçaları hakkında söz konusu olabilecek bir faaliyettir. Oysaki maddi bir varlığı olan eşya ile gayrimaddi mallar bir bütünmüş gibi hüküm verilemez²²⁹. Velidedeoğlu, aynî hakkın konusunun maddi mallar olduğunu ifade etmiştir. Daha sonra “ayın” kelimesinin Arapçada “maddi ve müşahhas eşya” anlamına tekabül ettiğini ifade etmiştir. Bu anlamlardan yola çıkan

²²⁶ Aksoy-Dursun, **a.g.e.**, s. 5 - 6.

²²⁷ Esener/Güven, **a.g.e.**, s. 2; Reisoğlu, **a.g.e.**, s. 7.

²²⁸ M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi, Saibe Oktay-Özdemir, **Eşya Hukuku**, Filiz Kitabevi, Göz. Geç. 19. Basım, İstanbul, 2016, s. 5.

²²⁹ Ferit Hakkı Seymen, Halit Kemal Elbir, **Türk Eşya Hukuku Dersleri**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1963, s. 5 – 7.

yazar, eşya hukukunun konusunun temelde maddi ve ayırt edilebilir kavramlar olduğunu belirtmektedir²³⁰.

Akipek/Akıntürk ise, şey, mal ve eşya kavramlarının farklı ancak birbirini anlamını içerisinde barındıran başka bir ifadeyle birbirini kapsayan kavramlar olduğunu ifade etmektedir. Yazarlar, üst bir kavram olarak şey kavramının insan dışındaki maddi ve manevi tüm varlıkları karşıladığını belirtir. Şey kavramları içerisinde haklara konu olabileceklerin mal olduğunu ifade eden yazar, bu mallardan da uzayda hacimsel bir yer kaplama niteliğini taşıyan ve üzerinde hâkimiyet kurulabilenlerin eşyayı oluşturduğunu ileri sürmektedir²³¹. Bu tanımı değerlendiren Aksoy-Dursun, malların maddi varlığı olanlar ve olmayanlar olarak iki farklı başlıkta ele alınması gerektiğini ileri sürmüştür. Buna dayanarak da ancak maddi varlığı olan malların eşya hukuku bağlamında eşya sayılabileceğini ifade etmiştir. Şey terimini de ele alan yazar, Arapçadaki anlamıyla “eşya” kelimesinin tekil halini teşkil eden kelimeyi Alman Medeni Kanunu’nun 90. maddesinde yer alan “varlık” kavramıyla özdeşleştirerek kökensel anlamının ötesinde terimsel bir anlamla ifadeyi açıklamayı tercih etmiştir²³².

Yazar ayrıca eşya kavramının beş farklı şartı sağlaması gerektiğini ifade etmektedir. Bu şartlar; “cismanilik”, “sınırları belli olma”, “hâkimiyet kurulmasına elverişli olmak”, “kişilik dışı olmak” ve “ekonomik değer taşıma” olarak ifade edilmektedir. Cismanilikten kasıt ilgili varlığın üç boyutunun bulunması ve uzay boşluğunda yer kaplamasıdır²³³. Sınırlarının belli olmasından kasıt ise, varlığın cismani bir bütünlük taşımasıdır. Bir varlığın sınırlarının belirlenmesi için ölçme, tartma, sayma, ayırma gibi işlemlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir²³⁴. Hâkimiyet kurulmasına elverişlilik ilgili varlık üzerinde soyut ve fiili olarak hâkim olunabilmesini ifade eder²³⁵. Soyutluk burada hâkimiyet kurulabilmesi ihtimalinin

²³⁰ Hıfzı Veldet Velidedeoğlu, Galip Esmer, **Gayrimenkul Tasarrufları**, 2. Basım, İstanbul, 1956, s. 24.

²³¹ Akipek/Akıntürk, **a.g.e.**, s. 25 – 31.

²³² Aksoy-Dursun, **a.g.e.**, s. 7 - 8. Aynı yönde Kemal Tahir Gürsoy, Fikret Eren, Erol Cansel, **Türk Eşya Hukuku**, Göz. Geç. 2. Basım, Ankara, 1984, s. 19.

²³³ Rona Serozan, **Taşınır Eşya Hukuku**, Genişletilmiş 2. Basım, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2007, s. 71.

²³⁴ Aksoy-Dursun, **a.e.**, s. 24 – 25; Akipek/Akıntürk, **a.g.e.**, s. 27.

²³⁵ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, **a.g.e.**, s. 7.

şartın sağlanması için yeterli olmasını ifade eder. Sudaki bir şişenin üzerinde kimsenin hâkimiyet kurmasına rağmen bu şişe üzerinde hâkimiyet kurulabiliyor olması o şişenin hâkimiyete elverişli olması için yeterlidir²³⁶. Kişi dışılık unsuru ise, Roma'daki bakış açısının aksine, gerçek kişiler üzerinde aynı bir hakkın söz konusu olamayacağından bahisle eşyanın konusunun insan dışındaki varlıklardan oluşmasını gerektirir²³⁷. Bir varlığın eşya olarak kabul edilebilmesi için son bir unsur olarak ekonomik değer unsuru ifade edilmektedir. Burada varlığın ekonomik değerinin çok düşük olması halinde de varlığın eşya sayılması mümkündür. Burada önemli olan varlığın bir ihtiyaca cevap veriyor olmasıdır²³⁸.

Roma'daki durumun aksine Türk hukukunda hakların, cismanilik unsuru taşımamaları dolayısıyla eşya kabul edilmesi mümkün değildir²³⁹. Eşya kavramı hakkındaki bu görüşlerin doğrudan e-ticarete konu olan yazılım, dijital ürünler, know-how sözleşmeleri ve diğer hizmetlerden doğan hakların niteliği açısından sonuçlarına kısaca değinmekte yarar vardır.

b. Eşya Tanımlarının Doğrudan E-Ticarete Etkisi

Doğrudan e-ticaret açısından eşya tanımının en tartışmalı unsuru cismanilik unsurudur. Burada yazılımlar açısından temel sorun bu varlıkların taşıyıcıları olan ve eşya hukukuna göre eşya olarak kabul edilen (CD, DVD, flash disk gibi) kavramlarla ayrı hukuki rejime mi tabi olması gerektiği, yoksa cismanilik unsuru veri taşıyıcısı aracılığıyla geçerlilik kazandığı için yazılımlar eşya olarak kabul edilip edilmeyeceğidir²⁴⁰. Yazılımların eşya niteliği tartışılmıştır. Esasen Alman hukukçu Bylinski'ye ait olan bir görüşe göre, bilgisayarın işlev görmesini sağlayan temel varlık yazılımlardır. Zira bilgisayar yazılımlarla işleyebilmekte, herhangi bir cihaz olmaktan çıkmaktadır. Şu halde eşya olarak kabul edilen somut bir bilgisayarın cismanilik

²³⁶ Akipek/Akıntürk, **a.e.**, s. 28; Aksoy-Dursun, **a.e.**, s. 26.

²³⁷ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, **a.e.**, s. 1; Aksoy-Dursun, **a.e.**, s. 29.

²³⁸ Aksoy-Dursun, **a.e.**, s. 190.

²³⁹ Aksoy-Dursun, **a.e.**, s. 190.

²⁴⁰ Aksoy-Dursun, **a.g.e.**, s. 71.

unsurunun yazılımlar için de cismanilik unsurunu sağlayacağı söylenebilecektir. Bu açıdan sadece program hazırlanmadan önce zihinde tasarlanan fikirler eşya sayılamayacaktır²⁴¹. Bir diğer görüşe göre, veri taşıyıcısına yüklenmiş yazılım veri taşıyıcısı aracılığıyla cismanilik unsurunu kazanacaktır. Alman Federal Mahkemesi bu yönde görüş bildirmiştir²⁴².

Yazılımların eşya sayılması gerektiği görüşü eleştirilmiştir. Zira eşya sayılan yazılımların üzerinde mülkiyet kurulabilmesi ve mülkiyete ilişkin korumadan yararlanabilmesi söz konusu olacaktır. Ayrıca bu mülkiyet hakkının devrinde veri taşıyıcısının devri ile arada benzerlik kurularak taşınırlarda mülkiyetin zilyetliğin devri yoluyla devredilmesi neticesinde yazılımın mülkiyetinin devredileceği öngörülebilecektir. Bu bakış açısı sakıncalı sonuçlar doğurabilir. Çünkü nasıl ki bir kitap üzerinde taşınır mülkiyetinden doğan mülkiyet hakkı olan okuyucunun içerik üzerinde bir mülkiyet hakkı yoktur, aynı şekilde yazılımın kullanıcısı da yazılımdaki kodların üzerinde yazılımcı ile, kural olarak²⁴³, aynı haklara sahip olmayacaktır. Bu açıdan veri taşıyıcısıyla içindeki yazılımı aynı akıbete tabi tutmak hukuki açıdan sakıncalı sonuçlar doğuracaktır²⁴⁴. Bir diğer sakıncalı sonuç ise, bilgisayarın içine yüklenen bir eşya olmasından dolayı fikri ve sınai hakların bir kenara itilmesi sonucunun doğmasıdır²⁴⁵.

Yazılımlar hakkında eşya hukuku bünyesinde öne sürülen bir diğer görüş ise, bu varlıkları gayrimaddi mal sayan görüştür. Daha önce ifade edilen görüşlerin temel noktasında verilerden oluşan yazılımın veri taşıyıcısına bağlanması esaslı söz konusudur. Oysaki bu durum yazılımın temel yapısıyla uyuşmamaktadır. Zira veri taşıyıcısı olmadan da yazılım var olabilir²⁴⁶. Bulut bilişim teknolojileri bunun en somut örneğidir. Bu teknolojide yazılım tamamıyla internet üzerinden hizmet vermektedir²⁴⁷.

²⁴¹ Peter Bydlinski, “Der Sachbegriff im elektronischen Zeitalter: zeitlos oder anpassungsbedürftig”, *Archiv für die civilistische Praxis*, Bd. 198, 1998, z. 305 – 306, 315.

²⁴² Aksoy-Dursun, **a.e.**, s. 75’ten Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen, 102, 135=NJM 1988, 406.

²⁴³ Bu durumun istisnasının yazılımın fikri ve sınai haklarının birisine devredilmesine ilişkin sözleşmelerle oluşacağı öngörülebilebilir. Bkz. Yaltı, **a.g.e.**, s. 167.

²⁴⁴ Aksoy-Dursun, **a.g.e.**, s. 78 – 79.

²⁴⁵ Aksoy-Dursun, **a.e.**, s. 79.

²⁴⁶ Serozan, **a.g.e.**, s. 71.

²⁴⁷ Budak, **a.g.e.**, s. 39 – 42.

Ayrıca siber alanın dışında geleneksel mallarda da fikrin somutlaşması için cismani bir araca ihtiyaç duyulmaktadır. Örneğin bir roman fikri ciltli bir kitapla somutlaşırken cismani bir araca ihtiyaç duymaktadır. Yazılımların eşya sayılmamasının sonucu iki farklı hukuki ilişkinin ortaya çıkmasıdır. Birincisi yazılımcı ile yazılımı çoğaltma ve dağıtma hakkı kazanmış olan kişi arasındaki ilişkidir. İkinci ilişki ise, çoğaltılmış bilgisayar programlarını satın alanla ile satıcı arasındadır²⁴⁸. Bu noktada bilgisayar kullanıcısının programı üzerindeki fikri hakkına bağlı olan münhasıran kullanma hakkını bir lisans sözleşmesi ile karşı tarafa devredebileceği ifade edilmektedir²⁴⁹. Görüldüğü üzere, yazılımların içerisine konuldukları somut cisim aracılığıyla cismani nitelik kazanmasını Türk-İsviçre eşya hukuku kabul etmemektedir. Bu durum çalışma açısından iki önemli sonuç doğurmaktadır. Bunlardan ilki, doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesinde gümrük vergisinin uygulanamayacağıdır²⁵⁰. Bir diğeri ise, KDV Kanunu’nun 3. ve 4. maddelerinde yer verilen mal teslimine ilişkin hükümlerin, kural olarak, uygulanamayacağıdır²⁵¹.

Bütün bu ilişkilerde devredilen hakkın fikri – sınai hak niteliği taşıması söz konusudur²⁵². Bu nedenle konunun fikri – sınai haklar açısından incelenmesinde fayda vardır.

2. Fikri – Sınai Hukukun Gayrimaddi Haklara Yaklaşımı

Doğrudan e-ticarete gerçekleşen çevrimiçi işlemlerde kendisini gösteren teknolojik gelişim, tarih boyunca el üstünde tutulmuş olan “*dar ya da klasik anlamda mülkiyet*” kavramının yanı sıra aslında çok eski tarihlerden beri var olan fikri mülkiyet kavramını ve bu kavramın önemini ortaya çıkarmıştır²⁵³. Zira buradaki ayrıma göre

²⁴⁸ Aksoy-Dursun, **a.e.**, s. 85.

²⁴⁹ Saibe Oktay-Özdemir, “Fikri Nitelikteki Sınai Değerler Üzerindeki Haklar ile Bunlara İlişkin Verilen Lisansın Hukuki Niteliği”, **Prof. Dr. Ergun Özsunay’a Armağan**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2004, s. 686.

²⁵⁰ Bkz. Bölüm II/B/2.

²⁵¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. bölüm II/C/5.

²⁵² Aksoy-Dursun, **a.g.e.**, s. 90 – 91.

²⁵³ Güneş, **a.g.e.**, s. 1.

KDV açısından vergilendirme işlemleri baştan sona farklı bir hal almaktadır²⁵⁴. KDV; “mal teslimi”, “hizmet ifası” ve “ithalatın gerçekleşmesi” halinde bu eylemlerin şahsında gerçekleştiği kişi üzerinde doğar²⁵⁵. Buna göre, internetten bir yazılım sipariş eden bir firmanın yetkilisi kendisine bu ürün teslim edildiğinde mükellef olacak, bu vergi borcu kesilen fatura ile belgelendirilmiş olacak ve teslimi gerçekleştiren kişi vergi sorumlusu olacaktır. Şu halde mükellefin şahsında doğan KDV yükü mal teslimine mi dayanmaktadır, yoksa bu yükün nedeni hizmet ifası mıdır? İşte bu sorunun cevabı esasen vergi hukukunun eşya kavramına biçtiği değere göre değişmektedir. Eğer vergi hukuku eşya kavramını mal kavramı ile bir tutuyor ve kanunda geçen “mal teslimi” ifadesinden kasıt da maddi varlığı olan bir kavramın karşı tarafa teslim edilmesi ise, o halde yukarıda gerçekleşen olay bir hizmet ifasıdır. Ancak eşya kavramı esnek bir anlamda ele alınarak kişilerin üzerinde hâkimiyet kurabildikleri ve maddeten var olmamalarına rağmen sanal ortamda varlıklarını ispatlayıcı matematiksel protokolleri var olan kavramların eşya olarak kabulü söz konusu olursa durum değişecektir. Bu son halde yukarıdaki örnekteki vergiyi doğuran olay artık bir hizmet ifası değil, bir mal teslimi olarak değerlendirilecektir²⁵⁶. Bu nedenle, çalışmamız açısından gerekli olan temel bilgi doğrudan e-ticaret konusu çevrimiçi işlemlerin üzerinde kurulan fikri hakların niteliğinin bu hakların KDV açısından mal teslimine ilişkin hükümlere göre mi, yoksa hizmet ifasına ilişkin hükümlere göre mi vergilendirileceği bilgisidir.

Fikri – sınai haklar üzerinde mülkiyet hakkının kurulup kurulamayacağı hususu fikri mülkiyet hukuku alanında var olan en temel tartışmalardan birisidir²⁵⁷.

²⁵⁴ Yaltı, **a.g.e.**, s. 215.

²⁵⁵ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 543; Mustafa Gümüş, **İthalatta Vergi ve Mali Yükümlülükler**, Ankara Gümrük Müşavirleri Derneği, Ankara, 2018, s. 99.

²⁵⁶ Ernesto Hernandez Lopez, “Trade in Electronic Commerce Services Under the WTO: The Need to Clearly Classify Electronic Transmissions as Services and Not Tariff-Liable”, **Journal of World Intellectual Property**, Vol. 4, p. 560 – 565.

²⁵⁷ Fikri sınai hakların mülkiyet hakkı kapsamında incelenmesi yönündeki görüşler için bkz. Ünal Tekinalp, **Fikri Mülkiyet Hukuku**, Vedat Kitapçılık, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, İstanbul, 2012, s. 94 vd.; Güneş, **a.g.e.**, s. 10; Memiş, **a.g.e.**, s. 35 – 37; Selim Kaneti, “Mülkiyet Hakkının İçeriksel Değişimi”, **Mahmut R. Belik’e Armağan**, İstanbul Üniversitesi Basımevi, İstanbul, 1993; Buket Gün, “Marka Hukukunda Birlikte Var Olma”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2019, s. 8. Fikri sınai hakların “gayrimaddi hak” adı altında mülkiyet hakkından ayrı bir mutlak hak olarak değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin görüşler için bkz. Ernst Hirsch, **Fikri ve Sınai Haklar**, Ar Basımevi, Ankara, 1948, s. 5; Nuşin Ayiter, **İhtira Hukuku**, Ankara Üniversitesi

Kanun sistematığımız önceleri gayrimaddi mülkiyet kavramına yer vermemekteydi²⁵⁸. Zira Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu²⁵⁹ gayrimaddi mülkiyet kavramına yer vermezken, Sınai Mülkiyet Kanunu²⁶⁰ kanun isminden başlayarak gayrimaddi mülkiyet kavramına yer vermektedir. Kanunlardaki bu değişikliğin temelinde doktrinde ve Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından ortaya konulan görüşlerin gelişen teknoloji karşısında aldığı konumun rol oynadığı ifade edilmektedir²⁶¹. AYM 1969 yılında konu ile ilgili verdiği bir kararında fikri-sınai hakların üzerinde mülkiyet hakkı kurulamayacağını, oyçokluğu ile aldığı kararında ifade etmiştir²⁶². Bu kararın karşı oy metninde yer alan görüşe göre, Anayasa’da öngörülen mülkiyet hakkı Medeni Kanun ile sınırlı tutulamaz ve mülkiyet hakkı malvarlığının temelini teşkil etmektedir²⁶³. 2008 yılına gelindiğinde ise AYM, açıklama ve gerekçelendirme olmaksızın sınai hakkın mülkiyet hakkı olduğunun kabul etmiştir²⁶⁴. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ise, konu ile ilgili değerlendirmelerinde mülkiyet hakkının konusunun fiziksel eşyalarla sınırlı tutulamayacağı görüşünü benimsemektedir²⁶⁵.

Doktrinde konu ile ilgili 5 farklı teori öne sürülmüştür. Bu teorilerin gerekçelerinin ve zaman içerisindeki değişimlerinin incelenmesi çalışmanın kapsamını gereğinden fazla genişleteceğinden bu başlık altında sadece fikri – sınai haklar üzerinde eşya hukuku bağlamında mülkiyet hakkının söz konusu olup olmayacağına

Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1968, s. 8; Musa Yıldırım, **Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 17; Selman Tunal, “Franchise Bedeli Ödemelerinin Katma Değer Vergisi Kanunu’nun Vergiyi Doğuran Olay Hükmü Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 263, (Çevrimiçi), <https://www.yaklasim.com/>, 03.05.2019, s. 42. Suluk/Nal tarafından ortaya atılan görüşe göre ise, fikri – sınai hakların niteliğinin kendine has (sui generis) niteliktedir. Bu nedenle klasik hukuk bilgisi ile bu niteliğin çözülemez. Cahit Suluk, Temel Nal, **Fikri Mülkiyet Hukukunun Esasları**, (Ed.) Sami Karahan, Cahit Suluk, Tahir Saraç, Temel Nal, 3. Basım, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 4.

²⁵⁸ Güneş, **a.e.**, s. 8.

²⁵⁹ 7981 sayılı ve 13.12.1951 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁶⁰ 29944 sayılı ve 10.01.2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁶¹ Gün, **a.g.e.**, s. 13, d. 37.

²⁶² AYM’nin 28.12.1967 tarihli ve E. 10/1967 K. 49/1967 sayılı kararı için bkz. 30.01.1969 tarihli ve 13114 sayılı Resmi Gazete. Karara konu olayda İsviçreli bir şirketin ürettiği bir ürün için patent verilmemesi üzerine, patent verilmemesi şeklinde ortaya çıkan işlemin dayandığı (Mülga) İhtira Beratı Kanunu’nun 3. maddesi hükmünün Anayasa’nın mülkiyet hakkını ve hukuk devletini düzenleyen hükümleri ile çeliştiği başvurusu mahkemece bu hakkın mülkiyet hakkının konusuna girmediği gerekçesiyle reddolunmuştur.

²⁶³ Gün, **a.g.e.**, s. 13, d. 37.

²⁶⁴ AYM’nin 31.01.2008 tarihli kararı için bkz. 20.03.2008 tarihli ve 26822 sayılı Resmi Gazete.

²⁶⁵ “Öneryıldız v. Turkey” kararı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnsan Hakları Dökümantasyon Merkezi Resmi Web Sitesi, (Çevrimiçi), <https://hudoc.echr.coe.int/eng#>, 03.10.2018, p.124.

ilişkin tartışmalara yer verilecektir. Zira KDV Kanunu yapısında “*mal teslimi*” ifadesini kullansa da, vergiyi doğuran olay tasarruf yetkisinin devri yoluyla zilyetliğin devri şeklinde ortaya çıktığından²⁶⁶, mal teslimi hükmü sadece üzerinde zilyetlik kurulabilecek eşyalar için uygulama alanı bulacaktır.

Güneş’e göre, fikri ürünler üzerinde kurulan haklar mutlak haktır. Yazar eserinde mutlak hak ile mülkiyet hakkını bir diğ erinin yerine kullanmaktadır²⁶⁷. Başaran – Yavaşlar’a göre ise, gayrimaddi mallar, gayrimaddi haklardan daha geniş bir kapsama sahiptir. Zira gayrimaddi malların bir kısmının üzerinde hukuken korunan gayrimaddi haklar kurulduğu halde, üzerinde hak kurulmamış gayrimaddi mallar da mevcuttur. Bir başka ifadeyle yazar, gayrimaddi malları eşya hukuku anlamında mülkiyet hakkının kapsamında kabul etmediği gibi, gayrimaddi hak kavramından bile daha geniş bir kavram olarak kabul etmektedir²⁶⁸. Yıldırım’a göre, gayrimaddi haklar, “*maddi varlığı olmayan mallar*” üzerindeki mutlak hakları ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Bir başka ifadeyle, gayrimaddi haklar, gayrimaddi mallar üzerindeki mutlak haklardır. Yazılımlar ve veri tabanları gayrimaddi haklardan fikri ve sınai haklar kapsamında incelenmektedir. Yazara göre, Türk hukukunda mülkiyet hakkından bahsedebilmek için eşya hukukunun eşya olarak kabul edeceği bir varlığın söz konusu olması gerekmektedir. Fikri ve sınai haklar Medeni Kanun hükümlerine göre eşya olmadığından, bu haklar için mülkiyet hakkının kullanılması isabetli değildir²⁶⁹. Konu hakkında görüş bildiren bir diğ er yazar olan Tekinalp’e göre, gayrimaddi mal sayılan soyut fikri ürünler eşya olmadığından dolayı Medeni Kanun’un zilyetliğ e ilişkin hükümleri ile eşya hukuku hükümleri bu varlıklar için uygulanmayacaktır²⁷⁰.

KDV’nin vergiyi doğuran olayı açısından sonucu de ğ iştiren teori, fikri – sınai haklar üzerinde eşya hukuku bağlamında mülkiyet hakkının kurulabileceğini ifade

²⁶⁶ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 259. Bu durumun bir istisnası olarak su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımların mal teslimi sayılması gösterilebilir (KDV Kanunu Md. 2/III). Bu noktadan hareketle elektronik verilerin KDV Kanunu’nun mal teslimine ilişkin hükümlerine tabi tutulup tutulamayacağı ilerleyen başlıklarda ele alınacaktır. (Bkz. Bölüm III/C/5)

²⁶⁷ Güneş, **a.g.e.**, s. 10.

²⁶⁸ Başaran – Yavaşlar, **a.g.e.**, s. 126.

²⁶⁹ Yıldırım, **a.g.e.**, s. 17.

²⁷⁰ Tekinalp, **a.g.e.**, s. 6.

eden, fikri mülkiyet teorisidir. Teoriye göre, eser onu meydana getirenin malvarlığında *ipso iure*²⁷¹ doğar²⁷². Teori fikri – sınai hakların eşya üzerinde mülkiyet hakkı kurulmasıyla aynı sonuçları doğuracağını kabul ettiğinden teorinin kabulü halinde doğrudan e-ticarete fikri – sınai nitelikli gayrimaddi mallara ilişkin işlemlerde KDV’nin vergiyi doğuran olayı hizmet ifasına göre değil mal teslimine ilişkin hükümlere göre ortaya çıkacaktır. Ancak, fikri mülkiyet teorisi eser sahibinin sadece mali haklarını düzenlediği gerekçesiyle eleştiri konusu olmuştur²⁷³. Gerçekten de eser üzerinde eser sahibinin maddi (mali) haklarının yanında kişiliği ile ilişkilendirilebilecek manevi haklar da vardır²⁷⁴.

Görüldüğü gibi fikri sınai mülkiyet üzerinde eşya hukuku bağlamında bir mülkiyet hakkının kurulabileceğini ifade eden görüşler Türk hukukunda kabul görmemektedir. Gayrimaddi mallar üzerinde kurulan mülkiyet hakkının, Anayasa’dan kaynaklanan ve Medeni Kanun’un ifade ettiği anlamdan daha geniş bir kapsamda olmak üzere, kurulabileceği şeklindeki görüşlere katılıyoruz²⁷⁵.

Know-how yurtdışından sağlanan mühendislik hizmetlerinden farklıdır. Zira know-how belirli bir işle ilgili olarak bir kez gündeme gelmektedir. Oysaki mühendislik hizmetlerinde böyle bir şart bulunmamaktadır²⁷⁶. Bu noktada bir kamu hukuku dalı olan mali hukukun²⁷⁷ vergi hukuku boyutu açısından konu incelenmeden önce, bir başka kamu hukuku dalı olan²⁷⁸ ceza hukukundaki tecrübelerden faydalanılmasında yarar vardır.

²⁷¹ Ipso iure ifadesi, hukukun kendi yapısından kaynaklanan kavramları işaret etmek için kullanılmaktadır. Henry Campbell Black, **Black's Law Dictionary**, The Lawbook Exchange Limited, 2. Edition, New Jersey, 1910, p. 58, (Online), <https://thelawdictionary.org/letter/i/page/58/>, 04.10.2018.

²⁷² Tekinalp, **a.e.**, s. 89 – 90.

²⁷³ Tekinalp, **a.e.**, s. 90.

²⁷⁴ Nuşin Ayiter, **Hukukta Fikir ve San’at Ürünleri**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1983, s. 34 – 35.

²⁷⁵ Aynı yönde Gün, **a.g.e.**, s. 29; Kaneti, **a.g.m.**, s. 287; Halil Arslanlı, **Fikri Hukuk Dersleri II: Fikir ve Sanat Eserleri**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1954, s. 77.

²⁷⁶ Cihat Öner, **a.g.e.**, s. 108.

²⁷⁷ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Güncelleştirilmiş 40. Basım, Ankara, 2017, s. 4; Karakoç, **a.g.e.**, s. 72. Doktrinde mali hukukun kamu hukukundan ayrı bir biçimde üçüncü bir anabilim dalı olarak değerlendirilmesi gereği de ifade edilmektedir. Karakoç, **a.e.**, s. 72; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Göz. Geç. ve Genişletilmiş 12. Basım, Ankara, 2014, s. 7.

²⁷⁸ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınevi, 11. Basım, Ankara, 2017, s. 15.

3. Vergi Hukukunun Gayrimaddi Haklara Yaklaşımı

Eşya kavramının tanımını yapmak ve onu hukuka anlamlandırma faaliyeti ile dâhil etmek her ne kadar, eşya hukukunun görevi ise de farklı hukuk disiplinlerinin gereken hallerde aynı kavrama farklı anlamlar yüklemesi söz konusu olabilmektedir. Bu durum vergi hukukunun özel hukuk karşısında bağımsızlığına dayanmaktadır. Buna göre eşya hukukunda veri kavramı nasıl tanımlanırsa tanımlansın vergi hukuku bu kavrama kendi ilke ve esaslarına uygun bir anlam yükleyebilecektir²⁷⁹. Zira Türk hukuk sistemi bir bütün olarak değerlendirilebilecek pek çok yönü ihtiva etse de bünyesinde bulunan farklı disiplinler farklı ihtiyaçlara sahip olan ve birbirlerinden son derece farklı sistemsel inceleme metotlarına sahiptir. Örneğin Kamu Hukuku Anabilim dalının Anayasa’dan kaynaklı “*kanunsuz suç ve ceza olmaz*” (Ay. Md. 38/III), “*temsilsiz vergi olmaz*” (Ay. Md. 73/III) gibi çok katı ilkeleri bulunduğundan daha önce yer verilen eşya kavramına ilişkin eşya hukuku yorumlarının yapılmasında doktrinsel bir esneklik var olamayacaktır.

Gayrimaddi mallardan oluşan yazılım, dijital ürün, know – how ve çevrimiçi hizmetler olarak ifade edilen doğrudan e-ticarete konu işlemlerin, eşya hukuku bağlamında eşya olarak nitelenemeyeceği, bu nedenle bu işlemlerin KDV açısından vergilendirilmesinde hizmet ifasına ilişkin hükümlerin incelenmesi gerektiği önceki başlıklarda ifade edilmişti. Ne var ki, burada bir soruyu daha gündeme getirmekte yarar vardır. Bu gayrimaddi mallar elektronik verilerden oluşmaktadır. Şu halde elektronik verilerin su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımları da mal teslimi olarak kabul eden KDV Kanunu’nun 2. maddesinin III. fıkrası kapsamında değerlendirilmesi mümkün müdür?

a. Mal Teslimi Açısından

Eğer doğrudan e-ticaret mal teslimi ile özdeşleştirilmek istenirse gayrimaddi bir mal olarak elektrik enerjisinin teslimi ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilebilir. Esasen elektrik enerjisinin KDV bağlamında ele alınması mevcut mevzuat düzeninde

²⁷⁹ Yusuf Karakoç, **Vergi Hukuku Ders Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 53 – 54.

zaten var olan bir düzenlemedir²⁸⁰. KDV Kanunu açıkça su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımların mal teslimi olduğunu ifade etmiştir. Elektrik enerjisiyle elektronik verinin bağdaşır yönleri bulunmaktadır. Zira elektronik verinin de tıpkı enerji gibi ölçülebilirliğini sağlayan kilobayt, megabayt ve gigabayt gibi birimleri mevcuttur. Buna göre, elektronik veri ölçüm yöntemi 1 ve 0 olmak üzere tek rakamlı “bit” adı verilen temel ölçüm birimleriyle başlar. 8 adet²⁸¹ bit biriminin bir araya gelmesi “byte” birimini ifade eder. Daha sonra bu byte birimi 2’nin üsleri şeklinde artarak isimlendirilir. Örneğin 1024 byte 1 “kilobyte” birimine eşittir. 1 kilobyte ise, 1024 “megabyte” birimine eşittir²⁸². Bu durumda elektronik verinin ölçülebilir niteliğinden yola çıkılarak enerjiye benzetilmesi pek tabi mümkün gözükabilir. Zira elektrik enerjisi de tıpkı elektronik veri gibi ölçülebilir niteliktedir. Elektrik enerjisinin en küçük birimi bir volt²⁸³ altındaki bir ampere karşılık gelen “watt” birimidir. 1000 watt birimi 1 “kilowatt” birimine eşittir²⁸⁴.

Doğrudan e-ticaretin konusunun en temel birimi olan verinin de KDV’nin mal teslimine ilişkin hükümleri uyarınca vergilendirilmesinin mümkün olduğu da düşünülebilir²⁸⁵. Ancak, elektrik ithalinde elektrik enerjisinin birim ölçütüne bir değer biçebilmek mümkün iken veri ticaretinde bu durum elektrik ithalindeki kadar kolay olmamaktadır. Zira bir birim (kilowatt) elektrik enerjisinin değeri bir başka bir birim ile aynıdır. Bir başka ifadeyle 1 kilowatt elektrik enerjisinin ithali ile 1 gigabayt elektronik verinin ithali aynı şekilde değerlendirilemez. Zira 1 kilowatt elektrik

²⁸⁰ Ayrıca bu noktada gümrük vergilerinin alınması da tartışılabilir. Zira mevcut gümrük mevzuatında enerjinin gümrük bölgesine giriş çıkışı vergilendirilmektedir (Elektrik Piyasası İthalat ve İhracat Yönetmeliği Madde 1). İlgili yönetmelik 17.05.2014 tarihli ve 29003 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁸¹ $2^3=8$.

²⁸² Florida Üniversitesi Elektrik ve Bilgisayar Mühendisliği Öğretim Üyesi Prof. Dr. Dapeng Oliver Wu’nun Öğretim Üyesi Sayfası (Çevrimiçi), <http://www.wu.ece.ufl.edu/links/dataRate/DataMeasurementChart.html>, 02.01.2019.

²⁸³ Volt ya da voltaj elektriğin potansiyel gücünden elde edilen elektromotor gücü ifade eder. New York Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), <http://engineering.nyu.edu/gk12/amps-cbri/pdf/Intro%20to%20Electricity.pdf>, 02.01.2019, s. 5.

²⁸⁴ Amerikan Enerji - Enformasyon İdaresi (Çevrimiçi), https://www.eia.gov/energyexplained/index.php?page=electricity_measuring, 02.01.2019.

²⁸⁵ Elektronik verilere benzer gayrimaddi nitelik taşıyan elektromanyetik alanın devlet malı kabul vergilendirilmesi yoluyla kamu finansmanının sağlanabileceğine ilişkin tartışma hakkında bkz. İlhami Söyler, **Devlet Mallarının Kamu Finansmanı Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Yayın No. 2005/368, Ankara, 2005, s. 10.

enerjisinin taşıdığı ekonomik değer ile bir başka 1 kilowatt elektrik enerjisinin taşıdığı ekonomik değer aynıdır. Bu açıdan elektrik enerjisi misli mal olarak ifade edilebilir²⁸⁶. Ancak 1 gigabayt elektronik veri ile başka 1 gigabayt elektronik veri ekonomik olarak çok farklı değerler ifade ediyor olabilir. Sözgelimi 78 megabayt ölçütündeki bir elektronik veri ile bir başka 78 megabayt ölçü birimindeki elektronik verinin değeri çok farklı olabilir. Zira 78 megabayt boyutundaki “*Sosyal ve Davranışsal Bilimler Ansiklopedisi*” isimli elektronik kitabın ekonomik değeri 19.900 dolar olarak ifade edilmekte iken²⁸⁷, 82 megabayt boyutundaki “*Milli Eğitim Bakanlığı İslam Ansiklopedisi*” isimli kitaba erişim ücretsiz olarak sağlanabilmektedir²⁸⁸.

b. Hizmet İfası Açısından

Elektronik verinin değerinin saptanmasındaki zorluk verinin ticaretinin mal teslimi işlemi kapsamında değerlendirmeyi zorlaştırmaktadır. Esasen KDV kanunu mal teslimi ve mal ithali konularında net bir duruş sergilemekteyken hizmet kavramı üzerinde bu kadar kısıtlayıcı hükümlere yer vermemiştir²⁸⁹. Bir başka ifadeyle, KDV Kanunu’nun yapısında mal teslimine ilişkin ifadeler gayet net olmakla birlikte hizmet kavramına ilişkin net bir tanımlama yoluna gidilmemiştir. Bunun yerine mal teslimi ve mal ithali dışında kalan işlemler hizmet ifası olarak nitelenmiştir²⁹⁰. Bu işlemler bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, korumak, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek

²⁸⁶ Zira alışverişte kural olarak sayma veya tartma yahut ölçme ile belirlilik niteliğini kazanan eşya, misli eşyadır. Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, **a.g.e.**, s. 12.

²⁸⁷ Amazon Satış Platformu Web Sitesi (Çevrimiçi), <https://www.amazon.com/International-Encyclopedia-Social-Behavioral-Sciences/dp/0080430767>, 02.01.2019.

²⁸⁸ Academia isimli Sosyal Paylaşım Sitesi (Çevrimiçi), https://www.academia.edu/Documents/in/%C4%B0slam_Ansiklopedisi_MEB_1940-1987_, 02.01.2019.

²⁸⁹ Kızılot, **a.g.e.**, s. 422; Şişman, **a.g.e.**, s. 150.

²⁹⁰ Yusuf Akdağ, İnanç Ergün, M. Kemal Aran, **Katma Değer Vergisi ve Uygulaması**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, 2016, s. 44.

gibi şekillerde gerçekleşebilmektedir²⁹¹. KDV Kanunu hizmet kavramına son derece geniş bir anlam yüklemiştir²⁹².

OECD Model Anlaşması hizmetler için yapılan ödemelerin niteliği ile mal satışı için yapılan ödemelerin niteliği arasında bir fark gözetmemektedir²⁹³. Bir alıcı, ister maddi bir ortamda isterse dijital bir ortamda saklanıyor olsun, bir dijital ürünü aldığı anda yapılan ödeme satış bedeli olarak kabul edilmektedir. Aynı şekilde alıcı dijital ürünü işlemiden daha sonra alıyor ve ürün sağlayıcıdan alınmıyorsa bu işlem hizmet ifası olarak değerlendirilmelidir²⁹⁴. Zira doğrudan e-ticarete gerçekleştirilen işlemlerin hizmet işlemi olarak nitelenmesi gerektiği OECD'nin e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin temel ilkelerinden birisidir²⁹⁵. Bu açıdan doğrudan e-ticarete konu olan gayrimaddi ürünlerin hizmet olarak kabul edilmesi gerektiği yönündeki görüşlere katılıyoruz. Zira gayrimaddi malların kiralanması işlemleri KDV açısından hizmet ifası olarak nitelenmektedir²⁹⁶. Benzer bir durum bu varlıkların satılmasında da geçerlidir²⁹⁷.

²⁹¹ Kamil Mutluer, **Özel Vergi Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 283 – 284.

²⁹² Şişman, Gül den, **Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında KDVnde Vergiyi Doğuran Olay**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 150.

²⁹³ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 85.

²⁹⁴ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 85.

²⁹⁵ Yaltı, **a.g.e.**, s. 216.

²⁹⁶ Selman Tunal, “Franchise Bedeli Ödemelerinin KDV Kanunu’nun Vergiyi Doğuran Olay Hükmü Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 263, Temmuz, 2003, s. 42.

²⁹⁷ Yaltı, **a.e.**, s. 233.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOĞRUDAN E-TİCARETTE KATMA DEĞER VERGİSİNİN KAPSAMI VE UYGULANMASI

Bir önceki bölümde ifade edildiği üzere doğrudan e-ticaretin konusu olan verinin gümrükte vergilendirilmesi açısından Dünya Ticaret Örgütü'nün temel yaklaşımı “*Elektronik İletim Gümrük Moratoryumu*” uygulamasıdır²⁹⁸. Bu noktada doğrudan elektronik ticarete konu olan verinin ticareti halinde elektronik iletimin gümrük vergileri kapsamında değil, KDV kapsamında incelenmesi gerektiği şeklinde görüş bildiren Yaltı'nın görüşleri isabetli görülmelidir. Bu açıdan elektronik ticaretin vergilendirilmesi bir gümrük sorunu olmaktan ziyade bir KDV sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır²⁹⁹. Çalışmanın bu bölümünde doğrudan e-ticaretin KDV kapsamında vergilendirilmesinde KDV'nin temel unsurlarının doğrudan e-ticarete uygulanması incelenecektir.

A. Doğrudan E-Ticarette KDV'nin Konusu

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı bir şekilde verginin kaynağını oluşturan mali unsur olarak ifade edilmektedir³⁰⁰. KDV'nin konusu ise; mal teslimi, hizmet ifası ile her türlü ürün ve hizmet ithalidir³⁰¹. KDV Kanunu'nun 1. maddesinde hizmet ifasında verginin konusu ele alınmaktadır. Doğrudan e-ticaretin konusu olan veri mal değil, “*hizmet*” olarak kabul edildiğinden, doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesinde mal teslimi değil hizmet ifasının açıklanması gerekmektedir. KDV Kanunu hizmet ifasını açıklarken olumsuz bir tanım yapma yoluna gitmektedir.

²⁹⁸ Ekmekci, **a.g.e.**, s. 76 – 77.

²⁹⁹ Yaltı, **a.g.e.**, s. 214.

³⁰⁰ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Basım, Ankara, 2015, s. 87.

³⁰¹ Erdoğan Öner, **Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayınları, 8. Baskı, Ankara, 2017, s. 223.

Bir başka ifadeyle, kavramın kapsamını tespit için öncelikle kapsam dışını ifade etmektedir. Bu nedenle, öncelikle hizmet ifası dışındaki hallerin açıklanması gerekmektedir. Ancak çalışma sistematığının bozulmaması amacıyla öncelikle hizmet ifasının kavramsal olarak açıklanmasına girişilmesi yoluna gidilecek, daha sonra hizmet ifası dışındaki haller değerlendirilecektir.

1. Hizmet İfası Kavramı

Hizmet ifası kavramının anlaşılabilmesi için öncelikle hizmet kavramının anlaşılması gerekmektedir. Sözcük anlamı itibariyle hizmet; “*birinin işini görme veya işe yarayan bir işi yapma*” anlamını taşımaktadır³⁰². Kızılot’a göre vergi hukuku bağlamında hizmet kavramı, maddi özellik taşıyan ve elle tutulabilen mal ve eşyadan farklı olarak, elle tutulamayan fakat satımı ve alımı mümkün olan iktisadi çabalar olarak tanımlanabilir³⁰³. Hizmet ifası kavramı ise, KDV kapsamında yer alan ancak, teslim ile teslim sayılan haller ve mal ithalatı dışında kalan işlemleri ifade etmektedir³⁰⁴. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, oluşturmak, imal etmek, onarmak, temizlemek, korumak, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek şekillerinde gerçekleşebilmektedir³⁰⁵.

a. Ticari, Sınai, Zirai Faaliyet ve Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında Gerçekleştirilen Hizmetler

KDV Kanunu’nun 1. maddesinin ilk bendi KDV’nin konusunu oluşturan işlemler arasında “*ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti*” kavramlarından bahsetmektedir. Doğrudan elektronik ticaret kapsamında gerçekleştirilen hizmet ifalarında faaliyetin niteliği hakkında KDV Kanunu’nun 1. maddesinin 2. fıkrası

³⁰² Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c6d587b55bf19.82142363, 20.01.2019.

³⁰³ Kızılot, **a.g.e.**, s. 422.

³⁰⁴ Ahmet Erol, **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Adalet Yayınları, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 5. Basım, Ankara, 2018, s. 348; Mustafa Yavaşoğlu, **Açıklamalı ve Örnekli KDV Uygulaması**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 59 – 60.

³⁰⁵ Erol, **a.g.e.**, s. 348; Yavaşoğlu, **a.g.e.**, s. 59 – 60.

uyarınca Gelir Vergisi Kanunu (GVK) hükümlerine göre belirleme yapılacaktır. Ticari faaliyetler için GVK’da açıklık bulunmadığı hallerde ise, TTK’ya göre belirleme yapılacaktır³⁰⁶. Daha önce ifade edilen vergi hukukunun bağımsızlığı kuralı gereğince, genel olarak bakılması gereken mevzuat TTK olmakla beraber GVK’nın kavramlara yüklediği özel anlamlar öncelikle dikkate alınmalıdır³⁰⁷.

Gelir unsurlarının özellikli olarak belirtilmesi her ne kadar doğrudan vergilerde daha büyük bir önem arz etse de KDV gibi tüketim vergilerinde de tutulacak defterlerini belirlemek ve kanunda belirli gelir unsurları için öngörülen istisna ve muafiyet hallerine etki etmek gibi ayırt edici fonksiyonlarından dolayı ayrı ayrı ifade edilmiştir.

i. Ticari Faaliyet

GVK’nın ticari kazanç başlıklı 37. maddesi her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğunu belirtmiştir. Bunun devamında hangi kazançların ticari kazanç sayıldığı örnekleme yoluyla sayılmış ancak ticari kazanç kavramının tanımı yapılmamıştır. Ticari faaliyet kavramı TTK’nın 3. maddesinde “*bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiillerin ticari iş sayılacağı*” şeklinde ifade edilmektedir. Şu halde KDV açısından bu düzenlemenin anlaşılabilmesi için “ticari işletme” kavramının anlaşılması gerekmektedir.

Ticari işletme kavramı, TTK hükümleri arasında 11. maddede düzenlenmiştir. Buna göre ticari işletme, ‘*esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir*’. Bu tanımdan yola çıkarak ticari işletmenin unsurları; gelir sağlamayı

³⁰⁶ Yaltı – Soydan, **a.g.e.**, s. 95.

³⁰⁷ Arslan, **a.g.e.**, s. 13.

hedefleme, devamlılık, bağımsızlık ve esnaf işletmesi için Cumhurbaşkanı kararınca³⁰⁸ öngörülen sınırı aşılması olarak ifade edilmektedir³⁰⁹.

İşletmeden bahsedilebilmesi için bir organizasyonun varlığı zorunludur. Bu nedenle bir organizasyon olmaksızın gelir sağlamayı hedefleyen düzenli faaliyet işletmenin varlığını göstermeyecektir. Buna örnek olarak bir kişinin özel ders vermesi gösterilebilir³¹⁰. Bu şekilde mevcut olan bir işletmenin ticari işletme niteliğinde olması için unsurlarından ilki olan işletmenin gelir sağlamayı hedeflemesi işletme faaliyetlerinin ekonomik bir yarar sağlanması amacıyla yapılması gerekmektedir³¹¹.

Bir işletmenin ticari işletme olabilmesi için ilk şart gelir elde etme amacıdır. Gelir elde etmeyi amaçlayan işletmenin, bu hedefini gerçekleştirip gerçekleştirilememesinin de bir önemi bulunmamaktadır³¹². Gelir sağlamayı hedefleme açısından değinilmesi gerekli olan bir diğer husus ise, işletmeyi işleten kişinin hukuki statüsünün bir ticari şirket ve kamu tüzel kişisi olmasının bir önemi olmadığıdır³¹³. Bu açıdan gelir elde etme amacı gütmeyen doğrudan e-ticaret işlemleri ticari işletme şartını sağlamayacaktır.

Bir işletmenin ticari işletme sayılabilmesi için bir diğer şart ise, bağımsızlık şartıdır. Bu durum özellikle ticari işletmenin şubeleri açısından geçerli bir husustur. Buna göre, işletmenin bir şubesi, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşıya bile, ticari işletme sayılamaz³¹⁴.

Bir işletmenin ticari işletme sayılabilmesi için gerekli olan şartlardan bir diğeri ise, “devamlılık” şartıdır. Buna göre, geçici olarak, bir veya birkaç defalığına yapılan bir faaliyet, ticari işletmeye vücut vermez. Burada önem arz eden husus, işletmeyi

³⁰⁸ 10.05.2018 tarihli ve 7142 sayılı yetki kanununa dayanılarak çıkarılan 700 sayılı Anayasa’da Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin 142/1-a bendi ile “*Bakanlar Kurulunca çıkarılacak kararnamede gösterilir*” ibaresi “*Cumhurbaşkanı kararıyla belirlenir*” şeklinde değiştirilmiştir.

³⁰⁹ Oruç Hami Şener, **Ticari İşletme Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 3 – 7; Reha Poroy, Hamdi Yasaman, **Ticari İşletme Hukuku**, Vedat Kitapçılık, Gen. Göz. Geç. 15. Basım, 36 – 40.

³¹⁰ Şener, **a.g.e.**, s. 4.

³¹¹ Tamer Bozkurt, **Ticari İşletme Hukuku**, Göz. Geç. 2. Basım, Ankara, 2018, s. 31.

³¹² Bozkurt, **a.g.e.**, s. 31.

³¹³ Bozkurt, **a.e.**, s. 35.

³¹⁴ Bozkurt, **a.e.**, s. 32.

işleten kişinin devam kast ve amacının olup olmamasıdır³¹⁵. Bu nedenle devamlılık şartı doktrinde “*devamlılık niyeti*” olarak da adlandırılmaktadır. Bir başka ifadeyle faaliyetin tek sefere has veya tesadüfi nitelikte olmaması gerekmektedir. Ayrıca belirli dönemlerde yapılan faaliyetlerin varlığı halinde de süreklilik şartı sağlanacaktır. Ayrıca faaliyete ara verilmesi yahut faaliyetin kesintiye uğraması halinde de faaliyete devam etme niyeti varsa devamlılık şartı karşılanmış olacaktır³¹⁶. Bir işletmenin ticari işletme olarak kabul edilebilmesi için son şart ise, işletmenin “esnaf işletmesi için öngörülen sınırları aşma” amacı taşımasıdır. Bu şartları taşıyan bir işletme ticari işletme niteliğinde olacak ve TTK’nın 3. maddesi uyarınca bu işletmeyi ilgilendiren bütün işlemler ve fiiller ticari iş sayılacaktır³¹⁷.

Ticari faaliyetin GVK açısından incelenmesinde ise, TTK uyarınca yapılan ticari işletme tanımından farklılaşan noktalar bulunmaktadır. Buna göre, TTK uyarınca gelir sağlamayı hedef tutan, sürekli, bağımsız faaliyet gösteren ve esnaf faaliyetini aşma amacı taşıyan bir işletmenin yaptığı işlemler ticari iş kapsamında değerlendirilebilecek iken, GVK sistematüğinde yer alan bu nitelikteki faaliyetler ticari faaliyet kapsamında vergilendirilemeyebilecektir³¹⁸. Bu noktadaki karışıklık 302 sayılı Gelir Vergisi Tebliğı ile giderilmeye çalışılmıştır³¹⁹. Buna göre; Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulu’nun tespit edeceği ve Resmi Gazete’de yayımlanacak esnaf ve sanatkâr meslek kollarına dâhil olmak şartıyla, GVK 47 ila 48. maddeleri uyarınca basit usulde vergilendirilenler ile GVK 9. maddesine göre vergiden muaf olanlar, başkaca bir koşul aranmaksızın esnaf olarak kabul edilir. İşletme hesabına göre defter tutanlar açısından ise, bu kişilerin kazançlarının incelenmesi gerekmektedir. Buna göre, VUK’un 177. maddesinin I. ve III. fıkrasında öngörülen sınırların yarısını ve II. fıkra da belirtilen nakdi limitin aşmayan işletme esnaf işletmesi olarak kabul edilir³²⁰.

³¹⁵ Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Hazırlanmış)**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırmaları Enstitüsü, Ankara, 2018, s. 31.

³¹⁶ Arkan, **a.g.e.**, s. 27 – 31.

³¹⁷ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 35.

³¹⁸ Yaltı – Soydan, **a.g.e.**, s. 102.

³¹⁹ 29.12.2017 tarihli ve 30285 sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazete. Bu tebliğde 01.08.2019 tarihinde yapılan değişiklikle büyükşehirlerde esnaf ve sanatkârlar odaları açısından yapılan bir değişiklik için bkz. 01.08.2019 tarihli ve 30849 sayılı Resmi Gazete.

³²⁰ Bozkurt, **a.e.**, s. 37 – 40.

Gelir Vergisi Kanunu açısından bir faaliyetin ticari faaliyet olarak kabul edilebilmesi için faaliyetin devamlı olması gerekmektedir. Bu halde TTK hükümlerinde olduğu gibi “devamlılık niyetinin” varlığı aranır. Ancak devamlılık niyetinin varlığı rahatlıkla tespit edilememektedir. Bu noktada organizasyonun varlığı devamlılık niyetinin varlığına önemli bir karine teşkil etmektedir. Organizasyonun iki farklı şekilde ortaya çıkmasından söz etmek mümkündür. İlk olarak sermaye koyma, iş yeri açma, vergi kimlik numarası alma, personel çalıştırma, ticaret siciline kaydolma, iş yerine levha asma şeklinde karşımıza çıkan şekli unsurların varlığı halinde organizasyondan söz etmenin mümkün olduğu ifade edilmektedir. İkinci olarak da bu şekilde belirtilen hususların var olmaması halinde işlemlerin birden çok sayıda olması, bir başka ifadeyle fiilen ortaya çıkması, organizasyonun varlığını göstermektedir³²¹.

Danıştay bu konuda verdiği bir kararında organizasyonun açık olarak anlaşılamadığı durumlarda işlem sayısına bakılması gerektiğini ifade etmiştir³²². Bu noktada işlem sayısı objektif bir ölçüt olarak görülmekle birlikte somut olayın özelliklerinin de önem arz ettiği ifade edilmektedir. Zira Danıştay üç sene içerisinde beş adet araç alım – satımı yapılan bir faaliyeti devamlılık unsurunun gerçekleşmemesi nedeniyle ticari faaliyet olarak kabul etmemiştir³²³.

Doğrudan e-ticarete konu olan hizmet ifalarında ticari faaliyetin söz konusu olması halinde faaliyet KDV Kanunu’nun hizmet ifasına ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir. Örneğin küresel video paylaşım siteleri aracılığıyla Türkiye’deki kullanıcılara yönelik satış ve kiralama işlemleri bu kapsamdadır.

ii. Sınai Faaliyet

Esasen ticari faaliyetin bir görünümü niteliğinde olan sınai faaliyet çeşitli malların üretim sürecinden geçirilerek ihtiyaçları karşılayacak şekilde işlenmesi

³²¹ Mutluer, **a.g.e.**, s. 378.

³²² Arslan, **a.g.e.**, s. 16’dan, 20.01.2016 tarihli E:2016/3, K:2016/13 sayılı Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı.

³²³ 10.06.2015 tarihli E:2014/9117, K:2015/3175 sayılı Danıştay 4. Daire kararı için Kazancı İçtihat Bilgi Bankası (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2014-9117.htm&kw=`2014/9117`#fm>, 18.01.2019.

şeklinde tanımlanmaktadır. Bu doğrultuda hammaddeler, yarı mamul maddeler veya başka mallar üretim süreci neticesinde yeni bir mal haline gelmektedir³²⁴. Bu şekilde gerçekleştirilen sınai faaliyetler çerçevesindeki teslim ve hizmetler de KDV'nin konusuna girmektedir³²⁵.

Fikri – sınai mülkiyet hukuku hükümlerine tabi olan dijital ürünlerin ve yazılımların kiralanması halinde bu işlemin sınai faaliyete ilişkin hükümlere göre KDV'ye tabi olması gerekmektedir³²⁶. Zira KDV Kanunu'nun 1. maddesinin 3. fıkrasının f bendine göre, GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların³²⁷; malikleri, tasarruf hakkı sahipleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından Türkiye'de kiralanması KDV'ye tabidir. Bu hakların kiralanması işlemleri üçüncü kişiler açısından gayrimenkul sermaye iradı, buluşu yapan ve mirasçıları açısından ise, serbest meslek kazancı olarak nitelenmektedir. Bu hakların işletmenin malvarlığına dâhil olmaması, bunların KDV'ye tabi olmasına engel değildir³²⁸. Bu kiralama işlemlerinde, kiraya veren KDV mükellefi değil ve kiralayan da KDV mükellefi ise, tevkifat uygulaması yoluyla KDV'nin alıcı tarafından ödenmesi söz konusu olacaktır. Aynı durum kiraya verenin kiralama konusu dışındaki bir faaliyet nedeniyle KDV mükellefi olması halinde de söz konusu olacaktır³²⁹.

Bu noktada doğrudan e-ticarete oyunların temel işleyişini içeren “oyun motorları” üzerine farklı tasarım ve hikayelerle video oyunları hazırlanması faaliyeti sınai faaliyet olarak kabul edilebilir. Zira burada bir hammaddenin üretim süreci sonucunda bir ürüne dönüşmesi söz konusudur. Bu kapsamda gerçekleştirilen doğrudan e-ticaret işlemleri sınai faaliyet olarak değerlendirilecek ve KDV Kanunu'nun hizmet ifasına ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

³²⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 262.

³²⁵ Arslan, **a.g.e.**, s. 18.

³²⁶ Yıldırım, **a.g.e.**, s. 42.

³²⁷ Bu mal ve haklar ile; arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı(patent), alamet-i farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan, sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, know-how ve patent lisansı gibi varlıklar kastedilmiştir. Güneş, **a.g.e.**, s. 131.

³²⁸ Güneş, **a.e.**, s. 131 – 132.

³²⁹ 20021 sayılı ve 16.12.1988 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği F/1.

iii. Zirai Faaliyet

Gelir Vergisi Kanunu'nda ticari faaliyet ve sınai faaliyetin tanımının yapılmamasına karşılık, zirai faaliyetin tanımı kanunun 52. maddesinin 2. fıkrasında yapılmıştır. Hükme göre,

“Zirai faaliyet arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.”

Bu tanım uyarınca zirai faaliyetin temel niteliği faaliyetin ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah veya doğrudan doğruya doğadan istifade etmek suretiyle yapılmasıdır³³⁰. Zirai faaliyet kapsamında doğrudan e-ticareti ilgilendiren bir örneğe rastlanmamaktadır.

iv. Serbest Meslek Faaliyeti

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde serbest meslek faaliyeti tanımlanmaktadır. Buna göre serbest meslek faaliyeti;

³³⁰ Mutluer, **a.g.e.**, s. 402.

“sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.”

Kanun hükmünün anlaşılması iki açıdan önem arz etmektedir. İlk olarak serbest meslek faaliyetinin ücret gelirinden ayırt edilmesi gerekmektedir. Zira ücret geliri KDV’nin konusuna girmemekte iken, serbest meslek kazancı KDV’nin konusu kapsamında yer almaktadır. Serbest meslek kazancının doğru anlaşılmasının bir diğer olumlu yönü ise, kavramın ticari kazanç ile farkının ortaya konulmasıdır³³¹.

Serbest meslek faaliyeti ile ticari faaliyetin farkları iki şekilde ifade edilebilir. İlk olarak faaliyetin sermayeden daha büyük bir oranla kişisel mesai, ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisasa dayanması gerekmektedir. Nitekim serbest meslek faaliyetlerinde sermaye unsuru emek unsurundan daha geri planda kalmaktadır³³². İkinci olarak ifade edilmesi gerekli olan husus ise, serbest meslek faaliyetinin ticari nitelikte olmamasıdır. Bu noktada bir doktorun özel hastane işletmesi halinde serbest meslek faaliyetinden değil, ticari faaliyetten söz edilecektir³³³.

Bir diğer unsur, faaliyetin bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak ifade edilmektedir. Ticari faaliyet olmama ve sermayeden ziyade emek unsuruna dayanma serbest meslek faaliyetini ticari faaliyetten ayırt etmekten üçüncü unsur olan *“kendi nam ve hesabına hareket etme unsuru”* serbest meslek faaliyetini ücret gelirinden ayırt etmektedir³³⁴. Ayrıca belirtmek gerekir ki serbest meslek faaliyeti arızı nitelik taşıyorsa KDV mükellefiyeti doğmayacaktır³³⁵.

³³¹ Arslan, **a.g.e.**, s. 20.

³³² Mutluer, **a.g.e.**, s. 413.

³³³ Mutluer, **a.e.**, s. 413.

³³⁴ Arslan, **a.e.**, s. 20 – 21.

³³⁵ 19054 sayılı ve 21.03.1986 tarihli 19 Seri No.lu KDV Genel Tebliği. Ayrıca Danıştay 7. Dairesi’nin 17.12.1991 tarihli ve 1987/3528 Esas, 1991/3087 Karar numaralı kararı için Kazancı İçtihat Bilgi Bankası Web Sitesi, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=7d-1987-3528.htm&kw=`1987/3528`+`#fm`>, 05.07.2019.

Serbest meslek faaliyeti doğrudan e-ticaretin konusu olan gayrimaddi malların özellik göstermektedir. Zira GVK'nın 18. maddesindeki kişiler tarafından GVK'nın 94. maddesindeki kişilere gerçekleştirilen ifalar gelir vergisinden istisnadır (GVK Md. 18/I). Bu durum, KDV Kanunu'nun 19. maddesinin 1. fıkrası uyarınca diğer kanunlardaki istisna ve muafiyet hükümleri bu kanun açısından geçersiz olduğundan, KDV Kanunu uygulamasında geçerli değildir. Türk vergi sistemi açısından uyumsuzluk oluşturduğu ifade edilmektedir³³⁶.

Doğrudan e-ticarete gerçekleştirilen danışmanlık hizmetleri serbest meslek faaliyeti çerçevesinde KDV'de hizmet ifası kapsamında vergilendirilebilecek olan işlemlere örnek olarak gösterilebilir³³⁷. Örneğin bir diyetisyenin çevrimiçi danışmanlık hizmeti vermesi karşılığında serbest meslek kazancı elde etmesi bu kapsamdadır.

b. Diğer Faaliyetlerden Kaynaklanan Hizmetler

KDV'nin konusu kapsamında kanun koyucu ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ek olarak özellikli olarak saydığı hallerde hizmet ifasından söz edileceğini ifade etmiştir. Buna göre,

“a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

e) Boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

³³⁶ Güneş, **a.g.e.**, s. 138; Yıldırım, **a.g.e.**, s. 95.

³³⁷ Christian Amand, “What is the “World” of Tax? Directions and Lessons Learned from Value Added Tax in a Digitalized World”, **21. Yüzyılda Sınır Ötesi Vergi Sorunları**, Billur Yaltı (Ed.), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 81.

f) *Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,*

g) *Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,*

h) *Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.”*

KDV Kanunu uygulamasında hizmet ifası sayılacaktır. Bu çalışma açısından ilgili hükümde sayılan hizmetler elektronik ortamda verildiğinde KDV Kanunu’nun hizmet ifası hükümlerine göre vergilendirilecektir.

c. Hizmet Sayılan Haller

KDV Kanunu’nun 5. maddesinde “*Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.*” şeklinde düzenleme yapılmıştır. Burada hizmetten karşılıksız yararlanmanın niteliğinin ortaya çıkarabileceği tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır³³⁸. Bu yolla vergiye tabi olması gereken bütün işlemlerin tarafsızlık ilkesi uyarınca vergilendirilmesinin sağlanması söz konusu olmaktadır³³⁹.

³³⁸ KDV Kanunu Madde Gerekçeleri Birinci Kısım, Birinci Bölüm, M. 8.

³³⁹ Kızılot, **a.g.e.**, s. 435.

d. Hizmet İthalı Kavramı

Hizmet ifası kavramı açıklanırken KDV Kanunu'nun 1. maddesinde ifade edilen “*hizmet ithali*” kavramının açıklanmasında da fayda vardır. Doktrinde Kızılot’a göre, hizmet ithali kavramı ithalde alınan KDV’nin bir unsurudur. Yazar, görüşlerini hem KDV Kanunun hizmet ithali ibaresine yer veren 1. maddesi hükmüne, hem de gümrükte alınan KDV’nin matrahına ithal eşyasının üretilmesi için gerekli olan ve Türkiye dışında gerçekleşen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetlerinin de dâhil olduğunda ilişkin 4458 sayılı gümrük kanununun 27. maddesi hükmüne dayandırmaktadır. Şu halde kanun koyucu hem gümrük kanununda hem de KDV Kanunu’nda hizmet ithali kavramına yer vermiştir. Bu durum “*kanun koyucunun abesle iştigal etmeyeceği*” esasına dayanan görüş taraftarlarının görüşünü destekler niteliktedir³⁴⁰.

Hizmet ithali kavramının KDV’nin unsurları arasında yer almadığını savunan görüşlere göre ise, vergi hukuku doktrininde hizmet işlemlerinin zaten ülke içinde vergilendirileceği gerçeği karşısında hizmet ithali kavramının uygulama alanı bulması zor gözükmemektedir. Bu nedenle hizmet ithali KDV’nin bir unsuru olarak kabul edilmeyen bir kavram olarak değerlendirilmektedir. Bu yönde görüş bildiren Yaltı-Soydan, KDV Kanunu’nun 1. maddesinde yer alan hizmet ithali kavramını sadece ifa yerine ilişkin bir saptama olarak kabul etmektedir³⁴¹. Aynı yönde görüş bildiren Gümüş de, ithale konu olan hizmetin gümrüklerden geçmesinin mümkün olmaması noktasından hareketle, hizmet ithali kavramının her ne kadar kanunda yer alsa da gerçekleşemeyeceğini ifade etmektedir³⁴². Gelir İdaresi Başkanlığı da aynı şekilde

³⁴⁰ Gökhan Terzi, **İthalatta KDV Matrahı**, Gümrük Ticaret Müfettişleri Derneği Yayını, 2016, s. 42. Aynı yönde bkz. Ahmet Ozan Erdoğan, “Yazılım İthalatında Stopaj Uygulaması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 52, Yaklaşım Dergisi Elektronik Veri Tabanı, (Çevrimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8137&arananKey=AHMET%20OZAN%20ERDO%C4%9EAN>, 03.01.2019; Sakıp Şeker, “Hizmet İthalatı ve İhracatında KDV Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı: 9, Yıl: 1993, s. 60; Şişman, **a.g.e.**, s. 249; İbrahim Ercan, “Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlere İlişkin KDV Uygulaması”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 233, Mayıs, 2012, Yaklaşım Dergisi Elektronik Veri Tabanı, (Çevrimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14162&arananKey=hizmetin%20fiilen>, 03.01.2019; Yıldırım, **a.g.e.**, s. 97; Kızılot, **a.e.**, s. 435.

³⁴¹ Billur Yaltı-Soydan, **Hizmet İşlemlerinde KDV (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s. 121.

³⁴² Gümüş, **a.g.e.**, s. 93 - 94.

görüş bildirmektedir³⁴³. Bu şekilde yurt dışından sağlanan hizmetlerin hizmet ithali olarak mı, yoksa “*Türkiye’de yapılan işlemler*” olarak KDV kapsamına sokulacağı tartışma konusudur. 15 seri numaralı KDV genel tebliğine göre, yurtdışından sağlanan hizmetler kapsamında vergilendirme KDV kanununun 1. maddesindeki hizmet ifasına dayalı olarak yapılmaktadır³⁴⁴. Ayrıca 60 seri numaralı KDV sirkülerinin KDV’nin konusu başlığı altındaki “*Türkiye’deki işlemler*” başlığı içerisinde konuya ilişkin tatmin edici açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, ithalatçı firmanın yurt dışından ithal edeceği mallara ilişkin olarak, yurtdışında aldığı kalite kontrol ve barkotlama gibi hizmetlerden Türkiye’de faydalandığı takdirde bu hizmetler genel esaslar çerçevesinde KDV’ye tabi olacaktır³⁴⁵.

Doktrindeki yazarlardan hizmet ithalini kavramını KDV’nin unsurları arasında kabul etmeyen yazarların görüşleri isabetli görülmelidir. Zira ithalat işlemlerinin KDV matrahına dâhil edilmesi hizmet ithali gibi ayrıca vergilendirmeye konu olan bir unsur olarak değil, “*matraha dâhil olan unsurlar*” arasında sayılmaktadır. Bu durumda başkaca bir vergilendirme değil, ithalde alınan KDV matrahına dâhil olan ambalaja benzer bir değerden bahsedilmektedir.

2. Hizmet İfası Dışındaki Haller

Hizmet ifası kavramı KDV Kanunu’nun 4. maddesinde “*Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler*” şeklinde tanımlanmıştır. Çalışmanın bu başlığı altında mal teslimi, teslim sayılan haller ve mal ithali KDV Kanunu’nda yer alan “*hizmet ifası dışındaki işlemler*” ifadesinin açıklanabilmesi için kısaca incelenecektir.

³⁴³ Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/node/89691>, 01.01.2019.

³⁴⁴ Kızılot, **a.g.e.**, s. 73.

³⁴⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/node/87115>, 28.02.2019.

a. Mal Teslimi

Teslim ifadesinden ne anlaşılması gerektiği her ne kadar geniş kapsamlı bir konu olsa da³⁴⁶ esas itibarıyla teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının mülkiyet hakkı sahibi yahut onun adına hareket edenler tarafından, alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesidir³⁴⁷. Burada devredilen tasarruf yetkisidir. Tasarruf yetkisi, bir kimsenin bir mal üzerinde istediğini yapabilme iktidarındır. Bir taşınır veya taşınmaz malın tasarruf yetkisi devredilmeden mülkiyetinin devredilmesi mümkündür. Zira tasarruf yetkisinin devri ile mülkiyet hakkının devri birbiriyle eşdeğer iki hukuki işlem değildir³⁴⁸. Aksi yönde görüş bildiren Yılmaz’a ve Şenyüz/Yüce/Gerçek’e göre ise, tasarruf yetkisinin devrinden kast olunanın mülkiyet hakkı olduğu ifade edilmektedir. Her ne kadar mülkiyet hakkının konusu kullanma, yararlanma ve tasarruf etme olsa da KDV kanunundaki “*bir mal üzerinde tasarruf etme yetkisinin malik tarafından bir başkasına devri*” şeklinde gerçekleşen devir işleminin medeni hukuktaki mülkiyet hakkının devrine ilişkin hükümlere tekabül etmekte olduğu kabul edilmektedir³⁴⁹. Bunun dışında kanunda teslim olarak kabul edileceği ifade olunan hallerde teslim fiilinin gerçekleştiği kanuni bir karine olarak kabul edilmektedir³⁵⁰.

b. Teslim Sayılan Haller

Teslim sayılan haller KDV Kanunu’nun 3. maddesinde sayılmıştır. Bu haller çalışmanın konusu açısından doğrudan elektronik ticarete gerçekleştirilen hizmetler kapsamında yer alan doğrudan e-ticaret işlemlerinde önem arz etmediğinden ayrıca incelenmeyecektir³⁵¹.

³⁴⁶ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, **a.g.e.**, s. 65 – 78.

³⁴⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 406.

³⁴⁸ Kızılot, **a.g.e.**, s. 377. Aynı yönde, Yavaşoğlu, **a.g.e.**, s. 56; Akdağ/Ergün/Aran, **a.g.e.**, s. 41.

³⁴⁹ Güneş Yılmaz, **Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 26; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 256.

³⁵⁰ Teslim sayılan hallere ilişkin ayrıca bkz. Yavaşoğlu, **a.e.**, s. 58; Kızılot, **a.e.**, s. 69.

³⁵¹ KDVK Md. 3’e göre teslim sayılan haller şunlardır:

a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

Mal İthalı

İthalat işlemi gümrük kanununa göre eşyanın serbest dolaşıma girişini ifade etmektedir³⁵². KDV teorisine uygun olarak, kaynakların etkin kullanımını ve dağılımını sağlamak, yerli üretimin ithalat karşısında haksız rekabete maruz kalmasını önlemek amacıyla mal ithali halinde KDV uygulaması yürürlüğe sokulmuştur³⁵³.

KDV kanununun 1. maddesinin ruhuna uygun olarak ithalat halinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi asıl kuraldır. Buna göre, faaliyetlerin kanunların yahut resmi makamların göstermiş oldukları gerek üzerine yapılmış olması, bu işlemleri gerçekleştirenlerin hukuki statü ve kişilikleri³⁵⁴, bu kişilerin Türk vatandaşlığına sahip olup olmamaları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanuni merkezlerinin veya iş merkezlerinin Türkiye Cumhuriyeti'nde bulunup bulunmaması yapılan işlemin ithalde alınan KDV'nin konusuna girmesini engellemektedir³⁵⁵.

Hizmet ifası kavramının mal teslimi, teslim sayılan haller ve mal ithali dışındaki hallerde geçerli olduğunu ifade ettikten sonra çalışmanın konusu bakımından önem arz etmesi nedeniyle hizmet ifalarının Türkiye'de vergi konusuna girebilmesi için kanunda öngörülen hususlar ifade edilecektir.

3. Hizmetin Türkiye'de Yapılması

Hizmet ifası kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin KDV'nin konusunu oluşturması için temel kural, bu işlemlerin Türkiye'de yapılmasıdır (KDV Kanunu

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfi,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.

³⁵² Kızılot, **a.g.e.**, s. 69; Gümüş, **a.g.e.**, s. 14.

³⁵³ Kızılot, **a.e.**, s. 69.

³⁵⁴ Burada KDV kanunun 15. maddesinde belirtilen diplomatik istisnalara ilişkin hükümler saklıdır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Kızılot, **a.e.**, s. 841 vd.

³⁵⁵ Terzi, **a.g.e.**, s. 27.

Md. 1). KDV Kanunu'nun 6. maddesi hükmüne göre; hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması halinde, işlemin Türkiye'de yapılmış sayılacağı kabul edilmiştir. Kanunun ifadesinden de anlaşıldığı üzere her iki şartın beraber bulunması gerekmemektedir. Buna göre bu iki şarttan birinin varlığı halinde hizmet Türkiye'de yapılmış sayılacak ve Türkiye'de KDV kapsamında vergilendirilecektir³⁵⁶. Burada ilk olarak hizmetin Türkiye'de yapılması ele alınmalıdır.

Bir hizmet işleminin KDV kapsamında vergilendirilebildiği ilk hal KDV Kanunu'nun 6. maddesinde ifade edilen hizmetin Türkiye'de yapılması halidir³⁵⁷. Hizmetin fiilen Türkiye'de ifa edildiği hallerde hizmeti ifa eden kişinin Türkiye'de ikametgâhının, kanuni ve iş merkezinin veya işyerinin bulunmamasının hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Şu halde hizmeti ifa eden kişinin ikametgâhı, kanuni ve iş merkezi veya işyerinin konumuna bakılmaksızın hizmet fiilen Türkiye'de ifa ediliyorsa bu ifa KDV'nin konusuna girecektir. Bununla birlikte vergilendirme sürecinin devam etmesi açısından satıcının Türkiye'de bulunmadığı hallerde tevkifat uygulamasına başvurulacaktır³⁵⁸. Bu husus çalışmanın ilerleyen başlıklarında ele alınacaktır.

4. Hizmetten Türkiye'de Faydalanılması

Hizmetin ifa yerinin Türkiye olması halinde hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılacağı ve vergilendirmenin Türkiye tarafından gerçekleştirileceği konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Buna karşın hizmetten Türkiye'de faydalanılması halinde vergilendirmenin Türkiye'de yapılacağına ilişkin KDV Kanunu'nun 6/B hükmü “*faydalanma*” kavramının anlamlandırılması noktasında soru işaretleri ortaya çıkarmaktadır. Bu konuyu ele alan Yaltı – Soydan, faydalanma kavramını ifa ile

³⁵⁶ Arslan, **a.g.e.**, s. 25 – 26.

³⁵⁷ Kızılot, **a.e.**, s. 443.

³⁵⁸ Arslan, **a.e.**, s. 26.

özdeşleştirmiş ve ifa yerinin belirlenmesini iki alt ölçüt ile açıklama yoluna gitmiştir. Buna göre,

- Ödeme Türkiye’de yapılmışsa veya
- Ödeme yurt dışında yapılmakla birlikte, Türkiye’deki hesaplara intikal ettirilmiş veya kârından ayrılmışsa

İfa yeri Türkiye olarak kabul edilecektir³⁵⁹. Buna rağmen yazar, hizmetten Türkiye’de faydalanılması ifadesinin objektif bir kriter olmaktan uzak olduğunu ifade etmektedir³⁶⁰. Nitekim KDV uygulamasında hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını açıklamak için hizmet ihracı kavramından yola çıkılmaktadır. Bu noktada Danıştay’a göre hizmet ihracatı, “fiilen Türkiye’de verilen bir *hizmetin ayrılmaz bir parçası konumunda olan sonuçtan*³⁶¹, yurt dışındaki müşterinin yurt dışında fayda sağlaması” olarak açıklanmaktadır³⁶². Yurt dışındaki müşteri ise; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına bağımsız olarak faaliyet gösteren şubeleri ifade etmektedir³⁶³. Buna örnek olarak bir Alman firmasının geliştirdiği anti-virüs yazılımının kötü amaçlı yazılımların yeni modellerinden de koruma sağlaması için Almanya’daki sunucularda veri tabanının güncellenmesinden Türkiye’deki bir işletmenin faydalanması gösterilebilir.

Türkiye’de faydalanma kavramının elektronik ticarete hâkim ilkelerden kesinlik ve basitlik ilkesi açısından eleştiriye açık olduğu rahatlıkla söylenebilecektir. Faydalanma kavramının vergilendirme yetkisini Türkiye’ye sağlaması halinde faydalanmanın ne olduğu konusunda soru işaretleri giderilemeyecektir. Zira faydalanma kavramının sadece “*nihai tüketim*” kavramına işaret ettiği öne sürülürse, KDV Kanunu’nun 6/B hükmünün işletmeden işletmeye hizmet ifalarında uygulanamayacağı anlamı çıkmaktadır. Bu halde KDV Kanunu 6/B hükmünün sadece işletmeden nihai tüketiciye gerçekleşen ifalarda uygulanabileceği sonucuna varılırdı. Bu sonuç ise Türkiye’nin vergilendirme yetkisini elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin ilkeler uyarınca kullanmasını gerektiren hallerde

³⁵⁹ Yaltı – Soydan, **a.g.e.**, s. 170.

³⁶⁰ Yaltı – Soydan, **a.e.**, s. 172.

³⁶¹ Yaltı – Soydan, **a.e.**, s. 174.

³⁶² Danıştay 7. Dairesi’nin E. 1986/435, K. 1986/2391 sayılı kararı.

³⁶³ Yaltı, **a.g.e.**, s. 233 – 234.

vergilendirme yetkisinin kullanılamayacağı bir etki doğururdu. Faydalanma kavramının “tüketime” değil, Yaltı – Soydan’ın ifade ettiği gibi ödeme kavramına odaklandığının öne sürülmesi halinde³⁶⁴, ülke içi işlemlerde geçerli olan ödeme ile ifa kavramını eş anlamlı olarak kabul edilmiş olur. Bu durum idarenin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine ilişkin görüşleri ile uyuşmamaktadır. Nitekim hizmet bedelinin iadesi halinde bile vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği kabul edilmektedir³⁶⁵. Bu halde faydalanma kavramının ödeme kavramıyla özdeşleştirilmesi OECD’nin vergilendirmeye yetkili devletin belirlenmesine ilişkin tavsiye kararları ile uyuşmamaktadır. Buna rağmen pozitif hukuk düzenlemelerimize göre hizmetin Türkiye’de yapılma yahut hizmetten Türkiye’de faydalanılma ânı vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği an olarak kabul edilmektedir.

B. Doğrudan E-Ticarette KDV’nin Vergiyi Doğuran Olayı

Vergiyi doğuran olay, mükellefle vergi konusu arasında ekonomik ve hukuki ilişkinin kurulmasını ifade eder³⁶⁶. KDV kanununda vergiyi doğuran olayları ifade eden 10. madde hükmünde sayılan vergiyi doğuran olaylar aşağıdaki gibidir.

“Vergiyi doğuran olay; ... Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması; komisyoncular vasıtasıyla veya

³⁶⁴ Bkz. Bölüm III/A/3.

³⁶⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.10.2014 tarihli ve 11395140-105[229-2012/VUK-1]-2346 sayılı özelgesi için bkz. Cömert/Özdemir, **a.g.e.**, s. 38. Özelgelerin ve sirkülerlerin vergi hukukuna etkisi açısından bkz. Zafer Ertunç Şirin, “Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum”, **Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan Kitap**, (Ed.) Mustafa Koçak/Suat Teker, Okan Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2011, s. 230 vd.

³⁶⁶ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 258.

konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi; malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi; su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi ... 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi, ... anında meydana gelir.”

KDV açısından vergiyi doğuran olay kavramının mal teslimi ve hizmet ifası işlemlerinde ayrı ayrı değerlendirilmektedir³⁶⁷. Çalışmanın bu bölümünde KDV açısından vergiyi doğuran olay hizmet ifası açısından incelenecektir.

Hizmet ifasında vergiyi doğuran olay, hizmetin ifası anında meydana gelmektedir. Vergiyi doğuran olay hizmetin ifası olduğundan, ifadan önce hizmet bedelinin peşin alınması vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmez. Hizmet yapıldıktan sonra hizmet bedelinin kısmen veya tamamen tahsil edilememesi KDV'nin doğmasına engel teşkil etmemektedir³⁶⁸. Hizmetin yapılmasından önce fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi söz konusu ise, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere KDV'nin vergiyi doğuran olayı gerçekleşecektir. Bu noktada gayrimaddi malların kiralanması işleminde, kira bedelinin peşin olarak tahsili halinde KDV'nin vergiyi doğuran olayı gerçekleşmiş olmaz. Ancak fatura ve benzeri belge düzenlendiği hallerde, bu belgelerde gösterilen miktarlarla sınırlı olmak üzere KDV'nin vergiyi doğuran olayı gerçekleşecektir³⁶⁹.

Hizmetin kısım kısım görülmesi halinde, her bir kısmın ifası vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Kısım kısım hizmet ifası iki halde söz konusu olur. Bunlardan ilki, taraflar arasında hizmetin kısım kısım ifa edileceğine ilişkin bir sözleşme yapılmasıdır. İkincisi ise, taraflar arasında bir sözleşme olmamakla birlikte örf ve âdetin hizmetin kısım kısım yapılmasını gerektirmesidir³⁷⁰. Örneğin, ücret

³⁶⁷ Yavaşoğlu, **a.g.e.**, s. 9 – 10.

³⁶⁸ Erdoğan Öner, **a.g.e.**, s. 241.

³⁶⁹ Yıldırım, **a.g.e.**, s. 93.

³⁷⁰ Şişman, **a.g.e.**, s. 152.

karşılığı lisanslı olarak dizi izlenmesine ilişkin faaliyet yürüten bir mobil uygulamanın dizinin her bir bölümü çıktığında aylık ücret karşılığında bölümün kullanıcı tarafından izlenebilmesini sağlaması bu kapsamdadır. Hizmet ifasının kısım kısım yapılması iki açıdan özellik göstermektedir. İlk olarak her bir kısım için vergiyi doğuran olayın ayrı ayrı gerçekleştiği kabul edildiğinden bu farklılık tarh zamanaşımına etki etmektedir. Zira tarh zamanaşımı vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı izleyen yıldan itibaren beş yıldır. Buna göre vergiyi doğuran olayın zamanının değişmesi tarh zamanaşımına etki edecektir. İkinci olarak ise, farklı zamanlarda ortaya çıkan vergiyi doğuran olaylar farklı kurallar üzerinden Türk Lirası'na çevrilecektir. Bu durum özellikle sınır ötesi hizmet ifalarında önem arz eder. Zira sınır ötesi hizmet ifalarının döviz ile yapılmasına karşın verginin Türk Lirası olarak ödenmesi gerekebilecektir. Döviz üzerinden yapılan doğrudan e-ticaret işlemlerinin vergisinin Türk Lirası olarak ödenmesine ilişkin olarak 17 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan çözüme göre bedelin döviz olarak hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği gün yayımlanan Resmi Gazete'de yer alan Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankası'nca Resmi Gazete'de ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınır³⁷¹.

Hizmet karşılığının mal veya başka bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı bir hizmet olarak kabul edilerek ayrı ayrı KDV'ye tabi tutulur. Buna örnek olarak yazılımların ek özellikleri için ayrı ücret alınması gösterilebilir. Zira bu noktada hizmet karşılığı bir başka hizmet olarak karşımıza çıkmaktadır. Hizmet bedeline mahsuben avans³⁷² alınması halinde avans olarak yapılan ödemeler bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV bağlamında vergilendirilemez niteliktedir³⁷³.

³⁷¹ 17 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği 2.1.2.1.2.3.

³⁷² Avans: henüz satılmamış bir mal yahut ifa edilmemiş bir taahhüt ya da yapılmamış bir hizmetle ilgili olan, henüz hak edilmiş bir istihkak niteliği kazanmamış işlerde doğacak alacağa mahsup edilmek üzere malı satın alan veya hizmeti ifa ettiren tarafından yapılan ödeme olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir başka ifadeyle avans, herhangi bir teslim veya ifa işlemi gerçekleşmeden ödenen paradır. Şişman, **a.e.**, s. 153, d. 15.

³⁷³ Şişman, **a.e.**, s. 153.

C. Doğrudan E-Ticarette KDV'nin İstisnaları

İstisna hükümleri KDV Kanunu'nun 11 ila 17. maddeleri arasında sayılmaktadır. Buna göre istisna hükümleri; “İhracat İstisnası, Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna, Taşımacılık İstisnası, Diplomatik İstisnalar, İthalat İstisnası, Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” şeklinde düzenlenmektedir. Çalışmamız kapsamında bu başlıkların her birisinin ayrıntısına girilmeyecek buna karşın sadece ihracat istisnası kapsamında hizmet ihracatı ve roaming istisnası ile fikri sınai haklara ilişkin istisnalar incelenecektir.

1. İhracat İstisnası

KDV ile ilgili düzenlenen istisnalardan en önemlisi ihracat³⁷⁴ istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır. KDV'nin sınır ötesi uygulamasında temel ilke, “varış ülkesinde vergilendirme” ilkesidir³⁷⁵. Destinasyon ilkesi olarak da adlandırılan bu ilke, her malın ülkeden ihracı halinde vergiden arındırılmasını gerektirir. Bu şekilde ihraç edilen mallar ihracatın gerçekleştiği ülkede o ülkenin kanunlarına göre vergilendirilecektir. Bir başka ifadeyle bu kural gereğince Türkiye'ye mal ithali vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, ihracatta yapılan teslimlerin, bu teslimlere ilişkin hizmetler ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin istisna kapsamında değerlendirilerek vergilendirilmemesi yolu tercih edilmiştir³⁷⁶. Bir mal satışının ihracat teslimi sayılabilmesi için iki şartın bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki, teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya yahut gümrük antrepo işleticisine³⁷⁷ teslimidir. İkinci şart ise, teslim konusu olan malın Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye

³⁷⁴ İhracat işlemi “Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veya Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri” olarak ifade edilmektedir (İY Md. 4/d).

³⁷⁵ Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s. 161.

³⁷⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 537.

³⁷⁷ Antrepo işleticisi gümrük antreposu işletmesine izin verilen kişi olarak karşımıza çıkmaktadır. Gümrük antreposu ise, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın bulundurulması amacıyla kurulan alandır. Gökhan Terzi, **Dış Ticaret, Gümrük ve Kambiyo**, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara, 2017, s. 166.

“*vasıl olması*” olarak ifade edilmektedir. Burada “*vasıl olma*” ifadesinden kasıt malın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkması yahut yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere gümrük antrepasına³⁷⁸ konulmasıdır³⁷⁹. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar yahut bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir suretle değerlendirilmiş olması ihracat istisnasının uygulanmasına engel olmayacaktır³⁸⁰. Ancak bu halde malın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkması şarttır. Burada yurt dışındaki müşteri deyimi; ikametgâhı³⁸¹, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ve yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına bağımsız faaliyet göstermekte olan şubelerini ifade eder³⁸².

İhracat istisnasının uygulanmasının iki farklı usulü bulunmaktadır. Bunlardan ilki, iade usulüdür³⁸³. İkinci usul ise tecil ve terkin usulüdür³⁸⁴. İlk usul olan iade usulü ihracat istisnasının en kolay uygulanma şeklidir. Bu usule göre, ihracat sırasında ihracatçının³⁸⁵ ödemiş olduğu KDV, istisna nedeniyle indirim mekanizmasının işlememesinden dolayı, ihracatçıya iade edilmektedir³⁸⁶. İndirim mekanizması yoluyla ithalatta ödenen KDV’nin ödenmesi gereken KDV tutarından indirebilmesi mümkündür³⁸⁷. İşte bu yolla indirilemeyen KDV tutarının, üzerinden KDV ödenen eşyanın ihracat istisnası kapsamına girmesi halinde iadesi mümkün olabilmektedir³⁸⁸.

³⁷⁸ Antrepo kavramı Fransızca bir kelime olup gümrüklere gelen ticari eşyanın konulduğu bir tür ardiye anlamına gelmektedir. Ejder Yılmaz, **a.g.e.**, s. 93. Gümrük gözetiminde bulunan eşyanın yahut izin verilen hallerde serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç veya ithal edilmek kaydıyla konulduğu genel ve özel antrepolarda uygulanan gümrük işlemleri antrepo rejimine tabidir. Antrepo işleticisi, gümrük antreposu işletmesine izin verilen kişidir. Kullanıcı ise, eşyanın antrepo rejimi beyanında bulunan kişi veya bu kişinin hak ve yükümlülüklerinin devredildiği kişidir. (G. K. Md. 93)

³⁷⁹ Erdoğan Öner, **a.g.e.**, s. 230.

³⁸⁰ Kızılot, **a.g.e.**, s. 622; Akdağ/Ergün/Arat, **a.g.e.**, s. 173.

³⁸¹ “*İkametgâh*” ifadesinden işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunan olan alıcılar ile yurt içinde bulunan firmanın yurt içinde kendi adına bağımsız faaliyet gösteren şubeleridir.

³⁸² Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara, 2013, s. 314; Akdağ/Ergün/Aran, **a.e.**, s. 173.

³⁸³ Erdoğan Öner, **a.e.**, s. 231; Akdağ/Ergün/Aran, **a.e.**, s. 175.

³⁸⁴ Kızılot, **a.e.**, s. 621; Öner, **a.e.**, s. 231.

³⁸⁵ İhracatçı ifadesi, ihracat yönetmeliğinin 4/e hükmünde açıklanmaktadır. Buna göre ihracatçı; “ihraç edeceği mala göre, ihracatçı birliklerine üye olan, vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıklardır.”

³⁸⁶ Mutluer, **a.g.e.**, s. 288.

³⁸⁷ Mutluer, **a.e.**, s. 298. İndirim mekanizması hakkında bkz. III/E/3.

³⁸⁸ Kızılot, **a.e.**, s. 621.

İkinci istisna yolu ise, imalatçıların ihracat kaydıyla ürettikleri mallara ilişkin uygulanan tecil ve terkin uygulamasıdır. Bu usule göre, ihraç edilmek üzere kendilerine imalatçılarc³⁸⁹ teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçıları tarafından ödenmez. Mükellefler tarafından tahsil edilmeyen, ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur³⁹⁰. “Tecil” ifadesinin kelime anlamı erteleme anlamı taşımaktadır³⁹¹. Bu halde malın teslim alındığı faturaya “3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.” İbaresini yazılarak KDV’nin tahsili ertelenir³⁹². Daha sonra ilgili kayıtlı ihracatçıya teslim edilen malların teslimden itibaren 3 ay içerisinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur³⁹³.

Eğer Türkiye’de gerçekleştirilen hizmetlerden yurt dışında faydalanılması söz konusu olursa bu durumda KDV’nin vergiyi doğuran olayı hizmet işlemi bağlamında ortaya çıkacaktır. Ancak bu işlem ihracat istisnası kapsamında değerlendirileceği için vergilendirilmeyecektir³⁹⁴.

Bir başka ifadeyle, doğrudan e-ticarete konu olan hizmetlerin veri transferi şeklinde yurt dışına gönderilmesi şeklinde gerçekleşen ifa eylemi KDV açısından vergiyi doğuran olayı ortaya çıkarmasına karşın ihracat istisnası kapsamında iade prosedürü işleyecektir³⁹⁵.

³⁸⁹ Genel Yorumlama Kuralları not 2’ye göre, “imalat işlemi, montaj veya özel işlemler de dâhil olmak üzere her türlü işçilik veya işleme tabi tutmayı” ifade etmektedir. İmalatçı imalat işlemini gerçekleştiren kişidir. Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), <http://ggm.gtb.gov.tr/data/51e93abf487c8e3dc0903f51/men%C5%9Feli%20olmayan%20girdilerle%20imal%20edilen.htm>, 14.12.2018.

³⁹⁰ Mutluer, **a.g.e.**, s. 288.

³⁹¹ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c740f78c3bc66_02486686, 01.01.2019.

³⁹² Erdoğan Öner, **a.g.e.**, s. 231; Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdvtaslak01022013/kdv_teb_taslak_II_A_8.htm, 01.01.2019.

³⁹³ Mutluer, **a.g.e.**, s. 288; Kızılot, **a.g.e.**, s. 703. İhraç kayıtlı mal teslimine ilişkin ayrıca bkz. Cömert/Özdemir, **a.g.e.**, s. 132.

³⁹⁴ Yaltı, **a.g.e.**, s. 233 – 234.

³⁹⁵ Yaltı, **a.g.e.**, s. 234.

Hizmet ihracatı için koşullar 26 seri numaralı genel tebliğde yer alan dört şartın gerçekleşmesi ile söz konusu olabilir. Buna göre;

- 1- Hizmet yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- 2- Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- 3- Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.
- 4- Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

Hizmetten yurt dışında faydalanma, “*yurt dışındaki müşteri için verilen hizmetin bu müşterilerin, Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması*” anlamına gelmektedir³⁹⁶.

2. Roaming İstisnası

Roaming hizmetleri mobil kullanıcının metin mesajı, GSM görüşmesi ve internet hizmetinden faydalanma şeklinde karşımıza çıkan telekomünikasyon işlemlerinden bir başka ülkeyi ziyaretinde de faydalanabilmesi anlamına gelmektedir³⁹⁷. KDV Kanunu’nun 11. maddesinin 1-a hükmüne göre uluslararası roaming (dolaşım) anlaşmaları çerçevesinde yurtdışındaki müşteriler için Türkiye’de ifa edilen roaming hizmetleri, ilgili ülkede de aynı kuralın uygulanması şartıyla KDV’den istisnadır. Söz konusu istisna roaming anlaşması kapsamındaki bütün haberleşme ve iletişim hizmetleri açısından geçerli konumdadır. Roaming istisnası, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile belgelendirilir. Ayrıca, ilgili ülke itibarıyla karşılıklılık esası kapsamında işlemi beyan eden mükellefin ilgili ülkede kendisine verilen roaming hizmetine KDV uygulanmadığını belgelendiren fatura örneği de bu belgenin yerine geçer. Bu şekilde belgelendirilen roaming istisnası

³⁹⁶ Yaltı – Soydan, **a.g.e.**, s. 174.

³⁹⁷ Mobil İletişim İçin Küresel Sistem Organizasyonu (GSMA) Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), <https://www.gsma.com/latinamerica/wp-content/uploads/2012/08/GSMA-Mobile-roaming-web-English.pdf>, 02.01.2019.

mahsuben iade veya nakden iade süreçlerinin işletilmesi ile uygulama alanı bulacaktır³⁹⁸.

Roaming hizmetlerinin vergi istisnası hükümlerinden faydalanmasının ABD’den gelen “*vergisiz internet*” anlayışının somut bir görünümü olduğu ifade edilebilir.

3. Fikri-Sınai Haklara İlişkin İstisnalar

Kanun koyucu tarafından, fikri – sınai hakların konusuna giren belirli alanlarda gelişim sağlayabilmek amacıyla başta 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu (SMK)³⁹⁹ olmak üzere; 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi Ve Sınıflandırılması İle Desteklenmesi Hakkında Kanun⁴⁰⁰, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun⁴⁰¹ ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda (KVK) istisna hükümlerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Bunlardan 5224 sayılı kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanmış olan “*sinematografik*” eserlere ilişkin, yabancı yatırımcılar tarafından satın alınacak olan belli haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenecek KDV yapımcılara iade edilecektir. İstisnanın uygulanabilmesi için ilgili mal veya hizmet alım işleminin eserin yapımı için bakanlıkça izin verilen süre içerisinde yapılması gerekmektedir. İstisna uygulaması kapsamında satın alınacak olan mal ve hizmet bedellerinin aynı fatura ve benzeri belgede gösterilen KDV tutarı hariç tutulmak üzere, toplam tutarının, VUK’un 232. maddesinde yer verilen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırının altında olması halinde ilgili işlem istisnanın kapsamında değerlendirilmeyecektir⁴⁰².

³⁹⁸ Özkan Aykar, **Yeni KDV El Kitabı**, Adalet Yayınevi, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Basım, Ankara, 2018, s. 189 – 190.

³⁹⁹ 29944 sayılı ve 10.01.2017 tarihli Resmi Gazete.

⁴⁰⁰ 25529 sayılı ve 14.07.2004 tarihli Resmi Gazete.

⁴⁰¹ 26814 sayılı ve 28.02.2008 tarihli Resmi Gazete.

⁴⁰² 27423 sayılı ve 05.12.2009 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 13 seri No.lu KDV Genel Tebliği’nin A/1, A/2 başlıkları; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 306.

Bir diğ er istisna konusu Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlar hakkındadır. Buna göre bahsi geçen buluşların; kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların, devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların, Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların, Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının, % 50’si kurumlar vergisinden müstesnadır (KVK Md. 5/B). Bu istisna KDV Kanunu bünyesinde de yer almaktadır. KDV Kanunu’nun istisnaları düzenleyen 17. maddesinin 1. fıkrasının z bendine aşağıdaki hüküm eklenmiştir.

“13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı....”

KDV’den müstesnadır. Görüldüğü gibi hüküm istisnanın hangi oranda uygulanacağını belirtmemekle birlikte KVK’ya atıf yapıldığı için bu oranın %50’sinin istisna olduğunun kabul edilmesi gerektiği kabul etmek gerekir.

Bu kapsamda KDV’den müstesna olan işlemler bakımından KDV Kanunu’nun indirilemeyecek giderlere ilişkin 30. maddesinin 1. fıkrasının a. bendi uygulanmaz. Hükümde istisnaya tabi olan işlemlerle ilgili alış vesikalarında gösterilen KDV tutarının hesaplanan KDV tutarından indirilemeyeceği ifade edilmektedir. Bu nedenle, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen KDV tutarının, indirimi konu alan hesaplardan çıkarılması suretiyle düzeltilmesi gerekmemektedir⁴⁰³.

⁴⁰³ Menderes Çetin, “Sınai Mülkiyet Haklarında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 160, Nisan, 2017, Deloitte Danışmanlık Firması’nın “verginet” İsimli Elektronik Yayın Organı Web Sitesi (Çevrimiçi), <https://www.verginet.net/dtt/1/sinai-mulkiyet-haklarinda-KV-KDV-istisnasi.aspx>, 03.01.2019. Burada açıklama gereği duyulmasının temelinde muhasebenin temel bir mantığı olan işletmeye kazandırılan ekonomik kıymetlerin gider olmadığı kabulü vardır. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Tahir İrfan Barlass, “Türk Vergi Hukukunda Yenileme Fonu”, **Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan Kitap**, (Ed.) Mustafa Koçak/Suat Teker Okan Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2011, s. 39.

Fikri-sınai haklara ilişkin bir diğer istisna hükmü ise, iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde söz konusu olmaktadır. KDV Kanunu’nun 17. maddesinin 1. fıkrasının d bendine göre;

“iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,”

KDV’den müstesnadır⁴⁰⁴.

D. Doğrudan E-Ticarette KDV’nin Mükellefi

VUK’a göre, mükellef kavramı sorumlu kavramını da kapsar nitelikte bir üst kavram olarak görülmektedir. Aynı husus Yeni VUK taslağı için de geçerlidir.

1. Doğrudan E-Ticarette KDV’nin Mükellefi

Mükellef vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişi olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁰⁵. KDV açısından mükellefin kimler olduğu KDV Kanunu’nun 8. maddesinde on ayrı bent halinde ifade edilmiştir. Doğrudan e-ticaret işlemlerinin konusu hizmet ifaları olduğundan doğrudan e-ticarette KDV’nin mükellefi hizmet ifasını gerçekleştiren kişiler olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁰⁶. Bir başka ifadeyle, KDV’nin mükellefi KDV’nin konusuna giren fiilleri gerçekleştiren

⁴⁰⁴ Kiralanan bu hakların neler olduğuna ilişkin bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s. 435.

⁴⁰⁵ Karakoç, **a.g.e.**, s. 205; Kırbaş, **a.g.e.**, s. 64.

⁴⁰⁶ Ancak e-ticaretin getirdiği bilişsel ortamda iş yapma kabiliyetinden dolayı mükellefiyet kavramı özellik gösterebilmektedir. Zira hizmeti gerçekleştiren kişinin kim olduğuna ilişkin soru işaretleri e-ticaret işlemlerinde mükellefin tespitine ilişkin sorunlar ortaya çıkarmıştır. Bu hususa ilişkin tartışmalar konunun kapsamı dışındadır. Konu ile ilgili bkz. Osman Pehlivan, Ersan Öz, **Uluslararası Vergilendirme**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2011, s. 152 – 153.

gerçek ve tüzel kişiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre kural olarak, mal teslimi ve hizmet ifasını gerçekleştiren⁴⁰⁷ kişi mükellef sayılmaktadır.

Elektronik ticarete gerçekleştirilen hizmet işlemlerinde KDV açısından 17 Seri No.lu KDV Genel Tebliği⁴⁰⁸ mükellefe özel yükümlülükler getirmektedir. Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir başka ifadeyle nihai tüketicilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet ifasında bulunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV’yi, “*Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti*” tesis ettirmek suretiyle vergi idaresine beyan ederler. Bir başka ifadeyle ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunan işletmelerin nihai tüketicilere yapacakları ifalarda KDV’yi bu işleme özel mükellefiyet kurallarına göre beyan edip öderler. Söz konusu beyan 3 No.lu KDV beyannamesi ile gerçekleşmektedir. Bu kapsamda hizmet ifa eden mükelleflerin, 3 No.lu KDV beyannamesini eğer ilk kez verecekler ise, Gelir İdaresi Başkanlığının www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurmaları gerekmektedir. Tebliğin getirdiği yeniliklerden birisi de elektronik ortamda hizmet sunucularına ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, hizmetin sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenmesine ilişkin kuraldır. Müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar, elektronik hizmet sunucusu olarak kabul edilir⁴⁰⁹. Buna göre elektronik hizmet sunucusunun açıkça beyannamede gösterilmediği veya gösterilse bile bu durumun taraflar arasında sözleşmeye yansıtılmadığı ve düzenlenen fatura ile fatura benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna dair bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenir. Müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunan gerçek ve tüzel kişiler elektronik hizmet sunucusu kabul edilirler. Elektronik hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyeti

⁴⁰⁷ Erdoğan Öner, **a.g.e.**, s. 227.

⁴⁰⁸ 17 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile yapılan değişiklik 30318 numaralı ve 31.01.2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁴⁰⁹ 17 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği.

kapsamındaki mükelleflerden ayrıca işe başlama bildirimi aranmamaktadır. Bu kapsamda mükellefiyet tesis edilmesi üzerine internet vergi dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilir. Bahsi geçen mükelleflerin ilgili evrakları mali müşavirlik meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu durum geleneksel ticaret işlemleri ile işini yürüten bir mükellefle aynı mali güce ve aynı hukuki konuma sahip olmasına rağmen doğrudan e-ticaret işlemleri ile işini yürüten mükellef arasında eşitsizlik oluşturması nedeniyle Anayasa'nın 10. maddesi hükmü ile 73. maddesinin 1. fıkrası açısından eleştiriye açıktır.

2. Doğrudan E-Ticarete KDV'nin Sorumlusu

KDV açısından vergi sorumluluğu KDV Kanunu'nun 9. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmektedir. İlgili hükme göre;

“Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Vergi sorumlusu, kendisi gerçek anlamda mükellef olmamasına karşın, vergi kanunlarının emredici hükümleri dolayısıyla verginin vergi dairesine ödenmesi ve bildirim yükümlülüğü gibi şekli ödevlerin⁴¹⁰ yapılması bakımından vergi dairesi ile

⁴¹⁰ Vergi mükellefinin şekli ödevlerine dair bkz. Kırbaz, **a.g.e.**, s. 67 – 74; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Göz. Geç. ve Güncellenmiş 9. Basım, Ankara, 2018, s. 74 – 101.

ilişki içinde bulunan kişidir⁴¹¹. Maddede bahsi geçen “sorumluluk” uygulamasına tevkifat⁴¹² adı verilmektedir. Tevkifat uygulaması vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlerde verginin ödenmesinden sorumlu olan kişiyi kısmen veya tamamen alıcı olarak belirlenmesi olarak ifade edilmektedir⁴¹³. Tevkifat uygulaması başkaca bir vergilendirme yöntemi değildir. Bu uygulama yoluyla sadece KDV uygulamasında genel kural olan satıcının vergiyi beyan edip ödemesi yerine bu işlemlerin kısmen veya tamamen alıcı tarafından yapılması öngörülmektedir⁴¹⁴. Verginin tamamının alıcı tarafından ödenmesi halinde “tam tevkifat” uygulamasından bahsedilebilir. Verginin tamamının değil de, VUK uygulama tebliğinde belirtilen oranlarda⁴¹⁵ bir kısmının alıcı bir kısmının satıcı tarafından ödenmesine “kısmi tevkifat” uygulaması adı verilmektedir⁴¹⁶. Tevkifatın kısmen alıcı tarafından yapılması KDV uygulamasında verginin ödenmesi ve bildirilmesinden sorumlu olan kişi satıcı iken, tevkifat uygulamasının söz konusu olduğu hallerde bu verginin ödenmesinden ve bildiriminden kısmen veya tamamen alıcı sorumlu tutulmaktadır. Bu kişiler mal ve hizmet alım – satımına taraf olanlar ve zımnen de olsa bu işlemlerle ilişkisi bulunanlardır⁴¹⁷.

Tevkifat konusunda gayrimaddi mallar özelinde serbest meslek kazancı özellik göstermektedir. Zira GVK’nın 18. maddesinde belirtilen kişiler⁴¹⁸ tarafından GVK’nın

⁴¹¹ Kızılot/Taş, **a.g.e.**, s. 40; Aksoy, **a.g.e.**, s. 35 – 36; Erol, **a.g.e.**, s. 78; İnaltong, **a.g.e.**, s. 27.

⁴¹² Tevkifat ifadesi günümüz Türkçesi’nde “kesinti”, Fransızca’da “stopaj” ifadelerini karşılamaktadır. Mehmet Öksüz, Timur Turgay, “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Tevkifat Müessesesi”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt 16, Sayı: 32, Yıl: 2018, s. 148.

⁴¹³ Aykar, **a.g.e.**, s. 141.

⁴¹⁴ Şin, **a.g.e.**, s. 193; İnaltong, **a.e.**, s. 123 – 125.

⁴¹⁵ Örneğin 117 seri numaralı KDV Genel Tebliği’nin 3.2.1.1. numaralı başlığında “Yapım İşleri İle Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık Ve Etüt-Proje Hizmetlerinin” 2/10 oranında tevkifata tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre KDV’nin %20’si alıcı tarafından %80’i satıcı tarafından ödenecektir”. İfadeleri yer almaktadır.

⁴¹⁶ İnaltong, **a.e.**, s. 124; Akdağ/Ergün/Aran, **a.g.e.**, s. 89; Özbacı, **a.g.e.**, s. Değer, **a.g.e.**, s. 326 – 327.

⁴¹⁷ Değer, **a.e.**, s. 295; Şin, **a.e.**, s. 193; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, s. 228; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 411.

⁴¹⁸ Bu kişiler; “müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle” gelir elde eden kişilerdir (GVK Md. 18/I).

94. maddesindekilere yapılan ifalarda KDV'nin tevkiyat⁴¹⁹ suretiyle beyan edilmesi gerekmektedir. Buna göre, 18. maddede ifade edilen faaliyetleri mutad olarak gerçekleştirenlerden fikri – sınai hakka konu patent hakkını satın alan yahut kiralayan GVK'nın 94. maddesinde belirtilen kişi ve kuruluşlar⁴²⁰, 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyanname vermekle ve KDV'nin ödenmesiyle sorumlu tutulmuştur⁴²¹. Sorumlu sıfatıyla ödenen bu KDV, aynı dönemde 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir⁴²². Tevkifat uygulamasının söz konusu olabilmesi için bu işlemlerin ayrıca vergi sorumlusu konumunda bulunan GVK'nın 94. maddesindeki kişilere⁴²³ bildirilmesi gerekmektedir. Tevkifat uygulamasından yararlanabilmek için işlemin GVK'nın 18. maddesi bağlamında bir işlem olması gerekmektedir. Söz gelimi bir faydalı modeli yahut endüstriyel tasarımı oluşturan kişi, bu gayrimaddi malı GVK'nın 94. maddesinde belirtilen bir kişiye ifa ederse, tevkiyat uygulamasının kapsamı dışında kalacaktır⁴²⁴.

Doğrudan elektronik ticarete gerçekleştirilen hizmetlerde KDV bağlamında nasıl bir yaklaşımın tercih edileceği 2013 yılı öncesinde uluslararası vergi anlaşmaları⁴²⁵ çerçevesinde açıklanıyordu. Buna göre, veri ticaretinin somut

⁴¹⁹ Tevkifat ifadesi çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Bkz. Bölüm III/D/2.

⁴²⁰ Bu kişi ve kuruluşlar; “*kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler*” olarak ifade edilmektedir (GVK Md. 94/I).

⁴²¹ Güneş, **a.g.e.**, s. 137 – 139; Yıldırım, **a.g.e.**, s. 94.

⁴²² 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği A/3, B.

⁴²³ Güneş, **a.e.**, s. 138.

⁴²⁴ Güneş, **a.e.**, s. 138. GVK'nın 18. maddesi kapsamında gerçekleştirilen tevkiyat uygulamasına dair bir örnek için bkz. Yıldırım, **a.e.** s.94'ten İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.12.2008 tarihli ve 11400 sayılı özelgesi.

⁴²⁵ Uluslararası vergi anlaşmaları ekonomik anlamda çifte vergilendirme anlaşmaları ve hukuksal anlamda çifte vergilendirme anlaşmaları olarak iki farklı başlıkta ele alınmaktadır. Ekonomik çifte vergilendirme, aynı vergi konusu üzerinden farklı mükelleflerin vergilendirilmesini ifade eder. Hukuksal çifte vergilendirme ise, aynı vergi konusu üzerinden aynı mükellefin vergilendirilmesidir. Billur Yaltı-Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 1999, s. 2. Burada bizim çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasından kastımız ise, uluslararası çifte vergilendirmedir. Uluslararası çifte vergilendirme kavramı, birden fazla devletin aynı mükellefi, aynı vergi konusu üzerinden, aynı vergilendirme döneminde, benzer vergilerle vergilendirmesini ifade eder. İbrahim Nihat Bayar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi (Türkiye – İngiltere Andlaşması)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 4. Önemle belirtmek gerekir ki, önceleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla açıklanmakta olan bu işlemler hakkında halen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uygulama alanı bulabilir. Ancak eskiden devletler arası ilişkilerde vergilendirmeye ilişkin tek kaynak çifte

örneklerinden birisi olan yazılım hizmetlerinin bir ülkede üretilip bir başka ülkede kullanılması halinde çifte vergilendirmenin önlenmesi için vergilendirmenin nasıl yapılacağına anlaşma hükümlerine göre karar verilmekteydi⁴²⁶. Ancak, elektronik ticaret yoluyla sağlanan hizmetlerde, bu hizmetlerin tam tevkifat karşısındaki durumu 7061 sayılı “*Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*”⁴²⁷ ile KDV kanununun sorumluluğu düzenleyen 9. maddesinde değişiklik yapılarak açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, elektronik ticarete hizmetten faydalanan sorumlu sıfatıyla vergi ödeyecektir⁴²⁸. Bir önceki başlıkta ifade edilen 17 Seri Nolu KDV Genel Tebliği hükümleri işletmeden nihai tüketiciye yapılan ifalar için geçerli iken, işletmeden işletmeye yapılan ifalar için tam tevkifata ilişkin 7061 sayılı kanunla getirilen değişiklik hükümleri geçerlidir.

3. Doğrudan E-Ticarete KDV’nin Yüklenicisi

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en önemli özelliklerinden birisi, vergi yükünün tüketici üzerinde kalmasıdır. KDV de harcamalar üzerinden alınan bir vergi konumundadır. Kanunun hükmünde yer alan KDV’ye konu olan işleri yapanlar KDV’nin mükellefidir⁴²⁹. Ancak bu kişiler verginin nihai ödeyicisi konumunda değildir. KDV yapısı gereği vergi dairesine karşı verginin ödenmesi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından kanunda mükellef olarak zikredilen teslim ve ifa fiillerini gerçekleştiren kişilerin KDV yükünü taşımaksızın vergiyi ödemesini içerir.

vergilendirmeyi önleme anlaşmaları iken artık bu hususta ülkelerin kendi iç mevzuatlarında kapsamlı düzenlemeler yapılmıştır. Bu son durumda tıpkı geleneksel ticaretin vergilendirilmesinde olduğu gibi çifte vergilendirme anlaşmaları mevcut hükümlerin yetmediği durumlarda uygulama alanı bulacaktır.

⁴²⁶ Yaltı-Soydan, **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi**, s. 154.

⁴²⁷ 30261 sayılı ve 05.12.2017 tarihli Resmi Gazete.

⁴²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2003 yılında vermiş olduğu bir özelgede, bilişim teknolojileri konusunda faaliyet gösteren bir firmanın sistemindeki bilgilerin yedekleme işlemlerinin yurt dışındaki bir firmaya verdiği ihale edilmesi üzerine KDV tevkifatı konusunda düşülen tereddüde verilen cevap açıklayıcı niteliktedir. Gelir İdaresi Başkanlığı yurt dışındaki firmanın Türkiye’deki firmaya verdiği yedekleme hizmetinden faydalanılması dolayısıyla ödenecek olan komisyonun KDV’ye tabi olduğu ve bu KDV’nin Türkiye’deki firma tarafından ödeneceğini ifade etmiştir. Söz konusu hizmet KDV kanunu 4. maddesi bağlamında hizmet ifasıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 18.02.2003 tarihli ve 34.18.6.809 numaralı özelgesi için bkz. İnaltong, **a.g.e.**, s. 180.

⁴²⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 410; Şin, **a.g.e.**, s. 192; Erdoğan Öner, **Türk Vergi Sistemi**, s. 220.

Bir başka ifadeyle, KDV yansıtılan bir vergi olduğundan vergi yükünün üstlenilmesi tüketicinin üzerinde iken, verginin ödenmesi hizmeti sağlayan yahut malı teslim edenin vazifesi olarak karşımıza çıkmaktadır⁴³⁰. Bu nedenle bu şekilde vergi dairesi ile muhatap olan kişilere kanuni mükellef de denilmektedir⁴³¹. Vergi yükünü üstlenen nihai tüketici ise, verginin yüklenicisi olarak ifade edilmektedir⁴³². Yüklenicinin doğrudan e-ticaret açısından önemi tarafsızlık ilkesinin gerçekleşmesi açısından ortaya çıkmaktadır. Bir önceki bölümde ifade edilen tarafsızlık ilkesinin gerçekleşebilmesi için vergi yükünü üstlenen ülkenin tespiti gerekmektedir. KDV sistemi ise, ileride açıklanacak olan indirim mekanizması sayesinde vergi yükünün nihai tüketici üzerinde kalmasını amaçladığından nihai tüketici vergi yükünü üstlenen kişi olarak karşımıza çıkmaktadır. Tarafsızlık ilkesinin tam olarak gerçekleşebilmesi için vergi yükünü üstlenen ülkenin vergilendirme yetkisine haiz olması gerekmektedir.

E. Doğrudan E-Ticarette KDV'nin Tarhı

Tarh işlemi vergi kanunlarında belirtilen esaslara göre hesaplanan matrahın aynı kanunlarda ifade edilen oranlarla çarpılmasıyla ortaya çıkan idari işlemdir. Tarh işleminin gerçekleşebilmesi için matrah ve oranın bilinmesi gerekmektedir.

1. Doğrudan E-Ticarette KDV'nin Matrahı

Arapça kökenli bir kelime olan matrah, bir verginin miktarını belirtmek için temel olarak alınan değer anlamına gelmektedir⁴³³. KDV'nin matrahı vergiye konu işlemlerin ifade ettiği değer olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergiye konu işlemlerin değeri, söz konusu işlemler nedeniyle ödenen yahut ödenmesi gerekli olan “bedel” olarak ifade edilmektedir⁴³⁴. Bedel ise, mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin

⁴³⁰ Kızılot/Taş, **a.g.e.**, s. 298; Oktar, **a.g.e.**, s. 190.

⁴³¹ Yavaşoğlu, **a.g.e.**, s. 227.

⁴³² Kızılot/Taş, **a.e.**, s. 227.

⁴³³ Akdağ/Ergün/Aran, **a.g.e.**, s. 589.

⁴³⁴ Kızılot/Taş, **a.g.e.**, s. 302.

borçlanma yahut para ile mal ve diğer şekillerde sağlanan menfaat ve hizmetler toplamını ifade etmektedir. Bu menfaat ve hizmetlerin para ile temsil edilebilmesi zorunludur⁴³⁵.

a. Matraha Dâhil Olan Unsurlar

KDV Kanunu'nun 24. maddesinde matraha dâhil olan unsurlar sayılmıştır. Buna göre matraha dâhil edilecek unsurlar üç farklı kalemde sayılabilir. Bunlardan ilki, teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleridir. Bu unsur daha ziyade ithalde alınan KDV açısından matraha eklenen bir değer olarak kabul edilmektedir⁴³⁶.

KDV matrahına dâhil edilecek kalemlerin ikincisi; ambalaj giderleri⁴³⁷, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon gibi unsurlardır. Burada gibi edatının kullanılması sayesinde kanunun uygulama kapsamının genişletilmesi mümkündür. Buna karşın, bu tip ödemelerde ödemenin KDV konusu teslim ve hizmetle ilgili olması şarttır⁴³⁸. Üçüncü ve son kalem ise; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlarla sağlanan her türlü ürün ve hizmetlerdir⁴³⁹. Vade farkı süresinde ödenmeyen mal bedeli dolayısıyla, enflasyonla ilişkili olarak, faiz haricinde ödenmesi gerekli olan ek miktardır. Faizden farklı olarak, taraflar arasında vade farkına dair açık bir sözleşmenin var olması yahut vade farkının ödenmesinin taraflar arasında sürekli bir uygulama olarak yerleşmiş olması gerekmektedir⁴⁴⁰.

⁴³⁵ Aksoy, **a.g.e.**, s. 395. Burada “*bedel*” ifadesinden ne anlaşılması gerektiğine ilişkin bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s. 1024.

⁴³⁶ Terzi, **İthalatta KDV Matrahı**, s. 78.

⁴³⁷ Bu kapsamda boş kaplara ait depozitolar matraha dâhil olan unsurlardandır. Akdağ/Ergün/Aran, **a.g.e.**, s. 608; Kızılot, **a.g.e.**, s. 1075.

⁴³⁸ Yaltı-Soydan, **a.g.e.**, s. 242.

⁴³⁹ Kızılot, **a.e.**, s. 1078; Akdağ/Ergün/Aran, **a.e.**, s. 608

⁴⁴⁰ Arslan Kaya, “Adi ve Ticari İşlerde Faiz”, **İÜHFM**, Cilt: LIV, Yıl: 1994, s. 348.

b. Matraha Dâhil Olmayan Unsurlar

KDV kanununun 25. maddesine göre, teslim ve hizmetlerde fatura ve benzeri belgelerde gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ve hesaplanan KDV matraha dâhil değildir⁴⁴¹. Burada hesaplanan KDV kavramından fatura ve belgelerin içerdiği veya bu belgelerde gösterilen ve teslim ile hizmetlerin karşılığını teşkil eden bedel üzerinden hesaplanan KDV tutarı anlaşılmaktadır⁴⁴².

2. Doğrudan E-Ticarette KDV'nin Oranı

KDV kanununun mükellefiyet başlıklı birinci kısmında yer alan oran başlıklı ikinci bölümde yer alan 28. maddesi hükmüne göre,

“KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Cumhurbaşkanı⁴⁴³ bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1 'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.”

Hükümde ifade edildiği gibi, KDV'nin kanunda belirtilen oranı, kural olarak, %10'dur. Ancak Bakanlar Kurulu'nca madde metninde ifade edilen yetkinin 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinde⁴⁴⁴ kullanılması neticesinde genel KDV oranı %18 olarak belirlenmiştir⁴⁴⁵. Cumhurbaşkanlığı sistemine ilişkin değişiklik sonrası bakanlar kurulu kararları kaldırılmış olsa da önceden çıkarılan

⁴⁴¹ Yaltı-Soydan, **a.g.e.**, s. 245.

⁴⁴² Kızılot, **a.g.e.**, s. 1102; Akdağ/Ergün/Aran, **a.g.e.**, s. 619.

⁴⁴³ 2.7.2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nin 90. maddesiyle, bu mad-dede yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiştir.

⁴⁴⁴ 30.12.2007 tarihli ve 26742 sayılı Resmi Gazete.

⁴⁴⁵ Kızılot/Taş, **a.g.e.**, s. 302.

Bakanlar Kurulu kararları ilga edilmedikçe geçerliliklerini koruyacaktır⁴⁴⁶. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu'nun KDV oranına ilişkin kararlarındaki hükümlerin aksi yeni çıkarılacak bir Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile belirtilmedikçe geçerli olacaktır. Doğrudan e-ticarete elektronik kitapların vergilendirilmesinde KDV oranı %8 olarak belirlenmiştir⁴⁴⁷. Aynı durum elektronik ortamda sinema ve telekomünikasyon yoluyla eğlence hizmeti sunan firmalar için de geçerli kabul edilmelidir⁴⁴⁸.

F. Doğrudan E-Ticarete KDV'nin İndirim Mekanizması

KDV üretimden tüketime her aşamada harcamayı vergilendiren ancak vergi yükünün nihai tüketici üzerinde kaldığı genel bir işlem vergisidir. Başka bir ifadeyle, KDV'nin temel yapısı vergi yükünün nihai tüketici üzerinde kalmasını gerektirmektedir. KDV'nin bu özelliğini sağlayabilmek için vergilendirme işlemlerinin gerçekleşmesinde indirim sistemi kabul edilmiştir⁴⁴⁹. KDV'nin en temel mekanizması ve en büyük özelliği indirim mekanizmasıdır⁴⁵⁰.

⁴⁴⁶ Artuk Ardiçoğlu, "Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2017/III, 2017, (Çevrimiçi), <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/1944-2010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2017-3.pdf>, 11.11.2018, s. 29.

⁴⁴⁷ 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı; KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 25 Seri No.lu Tebliğ Md. 4.

⁴⁴⁸ Zira 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda yer alan II sayılı listenin 16. maddesinde sinema, opera, tiyatro, operet, bale ve müze giriş ücretlerinin %8 KDV oranına tabi olduğu ifade edilmektedir. Bu hizmetleri e-ticaret yoluyla gerçekleştiren mükellef ile bu ticareti geleneksel yollarla gerçekleştiren mükellef arasında farklı vergilendirme oranının tercih edilmesi mali güce göre vergilendirme ilkesi açısından eleştiriye açık hale gelecektir.

⁴⁴⁹ Amand, **a.g.e.**, s. 81.

⁴⁵⁰ Kızılot, **a.g.e.**, s. 621.

KDV’yi dolaylı vergiler arasında üstün kılan en önemli özellik daha önce mal ve hizmet alımları için ödenen verginin hesaplanan vergiden düşülebilmesidir⁴⁵¹.

1. İndirim Mekanizmasının Genel İşleyişi

İndirim mekanizması KDV Kanunu’nun “*matrah, nispet ve indirim*” başlıklı 3. kısmının “*indirim*” başlıklı 3. bölümünde yer alan 29 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Hükme göre,

“Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV’den, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

- a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV,*
- b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV,*
- c) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV.”*

İndirim uygulamasına göre, KDV kapsamında vergilendirilen mükellefler, yaptıkları KDV kapsamındaki işlemler üzerinden hesaplanan KDV’den, gerçekleştirdikleri işlemlere ilişkin ödemiş oldukları KDV’yi indirebilmektedirler⁴⁵².

⁴⁵¹ Mutluer, **a.g.e.**, s. 298.

⁴⁵² Akdoğan, **a.g.e.**, s. 560; Akdağ/Ergün/Arat, **a.g.e.**, s. 668.

KDV açısından indirim mekanizması vergilendirme dönemleri itibariyle uygulanmaktadır⁴⁵³. Buna göre, KDV için vergilendirme dönemleri aylık olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu halde bir ay içerisinde “*alınan KDV*” ve “*ödenen KDV*” toplamaları muhasebe kayıtlarıyla birbirinden çıkarılmaktadır. Eğer alınan KDV ödenen KDV’den yüksek ise, aradaki fark ertesi ay vergi dairesine beyan edilir ve ödenir⁴⁵⁴. Bir vergilendirme döneminde indirilebilecek olan KDV tutarı, o dönemdeki satış faturaları üzerinden hesaplanan vergiden fazla ise, bu fazla olan tutar bir sonraki dönemin indirilecek vergi tutarına eklenir ve iade edilmez. İndirim uygulamasına gidilebilmesi için malın satılmış olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle satın alınan malın bedeli ve KDV satıcıya ödenmese bile indirim yapılması mümkündür⁴⁵⁵. Zira indirim hakkı ödemeye değil, tahakkuka bağlı bir hak⁴⁵⁶.

2. İndirim Mekanizmasının Doğrudan E-Ticarete İşleyişi

İndirim mekanizmasının doğrudan elektronik ticarete nasıl işleyeceğine ilişkin 17 Seri Nolu KDV Genel Tebliği’nde ifade edilen çözüme göre elektronik ortamda hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyeti kapsamında beyan edilen hizmetlere ilişkin olması şartıyla, Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunan kişilerden alınan mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV tutarının, bu kapsamda beyan edilen KDV tutarından indirilmesi mümkündür⁴⁵⁷.

Elektronik ticaretin KDV açısından vergilendirilmesinde indirim mekanizmasının farklı ülkeler arasında işleyebilmesi için farklı dilleri, mevzuatları ve para birimlerini olan farklı vergi idareleri arasında işlemesi ciddi sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Örneğin, yazılım mühendisliği yoluyla gelir elde eden bir mükellefin gerçekleştirdiği serbest meslek faaliyeti için Türkiye’de ödediği KDV tutarından, Almanya’da ödediği KDV tutarından indirilmesi farklı para birimleri üzerinden, farklı zamanlarda, farklı vergi düzenlemelerine göre ödenecek olan vergilerin birbirini etkilemesi anlamına gelmektedir. Bu karışıklığı önlemek adına Avrupa Birliği

⁴⁵³ Kızılot, **a.g.e.**, s. 1187.

⁴⁵⁴ Öner, **Türk Vergi Sistemi**, s. 249.

⁴⁵⁵ Kızılot, **a.g.e.**, s. 1187.

⁴⁵⁶ Erdoğan Öner, **a.g.e.**, s. 249.

⁴⁵⁷ 17 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği 2.1.2.1.2.2.

uyumlaştırılmış KDV sistemi ortak bir kayıt sistemi oluşturma şeklinde ortaya çıkan bir çözüm önerisinde bulunmuştur. Küçük Tek Durak Noktası (Mini One Stop Shop - MOSS) ve Tek Durak Noktası (One Stop Shop - OSS) adı verilen bu sisteme göre AB içerisinde hizmet sunan mükellefler her AB ülkesinde ayrı ayrı mükellefiyet tesis etmeyip tek bir merkezden mükellefiyet tesis edilmesi, tek bir merkeze beyanların üç aylık periyotlar halinde yapılması ve mükelleflerin ödedikleri KDV tutarını ödeyecekleri KDV tutarından indirebilecekleri bir sistem öngörmüştür⁴⁵⁸.

Bahsi geçen sistem Türkiye'nin Avrupa KDV sisteminin bir parçası olmaması nedeniyle Türkiye için uygulanamayan bir sistemdir. Elektronik ticarete indirim mekanizmasının sınır ötesi ifalarda işlemesi için önemli bir çözüm teşkil eden MOSS ve OSS sistemleri Türkiye'nin Avrupa Birliği üyelik sürecinde önemli bir fırsat olarak değerlendirilebilir. Bu yolla sadece elektronik ticarete KDV'nin indirim sisteminin ve genel olarak vergilendirme sürecinin sağlıklı işlemesi için olumlu bir adım atılmakla kalmıyacaktır. Bilakis kademeli olarak Avrupa KDV sistemine entegrasyon ve Avrupa vergi sistemine entegrasyon ile birlikte Türkiye'nin Atatürk'ün ifade ettiği muasır medeniyetler seviyesinde önemli bir adım atması vergilendirmede bu işbirliği fırsatının doğru değerlendirilmesi ile mümkün kılınabilir. Zira Türkiye Cumhuriyeti 1963 tarihli Türkiye İle Avrupa Ekonomik Topluluğu Arasında Bir Ortaklık Yaratan Anlaşma (Ankara Anlaşması) hükümleri uyarınca kurulan Ortaklık Konseyi'nin 95/1 sayılı kararı ile Avrupa Gümrük Birliği'ne dâhil olarak "*malların serbest dolaşımı*" şeklinde ortaya çıkan Avrupa Birliği kuralına zaten uyum sağlamıştır. Ekonomik temelli bir birlik olan Avrupa Birliği'nin⁴⁵⁹ dört temel kuralı olan "*malların serbest dolaşımı*", "*hizmetlerin serbest dolaşımı*", "*sermayenin serbest dolaşımı*" ve "*kişilerin serbest dolaşımı*" konusunda sermaye ve hizmetlerin serbest dolaşımında önemli adımlar atılmış olacaktır.

Ayrıca devletin ekonomik hayata müdahalesinin vergilendirme yoluyla sosyal, ekonomik ve mali amaçlarla yapılabildiği düşünüldüğünde⁴⁶⁰ Türkiye'nin Avrupa

⁴⁵⁸ Budak, **a.g.e.**, s. 70.

⁴⁵⁹ Durmuş Özdemir, **Avrupa Birliği'ne Giriş**, (Ed.) Ayhan Kaya, Hiperlink Yayınları, İstanbul, 2013, s. 76.

⁴⁶⁰ Binnur Tüzün Çelik, **Vergilemede Müdahale İlkesi Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s. 25.

vergi sistemine kademeli olarak dâhil olması 1963 tarihli Ankara Anlaşması ile başlayan ve 95/1 sayılı kararla Türkiye'nin Avrupa Gümrük Birliği'ne üye olması ile devam eden sürecin organik bir parçası olacaktır. Sürecin sonunda ise ekonomik bütünleşmenin tamamlanması tam üyelik yolunda önemli bir adım olarak karşımıza çıkacaktır.

G. Doğrudan E-Ticarette KDV Uygulamasında Vergilendirme Ülkesi

KDV'nin doğduğu yer olan Avrupa Topluluğu'nda KDV'nin doğumuna neden olan temel amacın malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımını sağlayabilmektir. Bizans döneminden beri Avrupa'da şehirlerin, bölgelerin ve ülkelerin birbirinden sınırlarla ayrıldığı ve sınırların ülkeler arasındaki serbest ticaret ortamına zarar verdiği düşüncesi Avrupa'da vergilendirmenin malların ve hizmetlerin serbest dolaşımına zarar vermeyecek şekilde gerçekleştirmeye itmiştir. Bu doğrultuda Avrupalı vergi hukukçuları nihai tüketimi vergilendirmeyi amaçlayan KDV sistemini ortaya atmıştır⁴⁶¹. Topluluğun KDV sistemi bugün elektronik ticaretin vergilendirilmesinde gümrük vergileri yerine geçen temel çözüm yöntemi olarak kabul edildiğinden⁴⁶² bu sistemin doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesinde hangi ülkenin yetkili olduğuna ilişkin çözüm önerileri önem arz etmektedir.

⁴⁶¹ Amand, **a.g.e.**, s. 83. Türkiye'de KDV'nin nihai tüketimin vergilendirilmesini amaçlayan bir vergi olduğuna yönelik açıklamalar uygulamada indirim mekanizmasının tam ve doğru olarak işlememesinden kaynaklanan nedenlerle yanlış anlaşılmaktadır. Bir başka ifadeyle teorik olarak nihai tüketimi vergilendirmeyi amaçlayan ve tedarik zincirinde indirim mekanizmasının çalışması yoluyla vergi yükünün araçlarda kalmamasını hedefleyen KDV sistemi Türkiye'de "*kur farkının vergilendirilmesi*", "*indirim mekanizmasının işleyişine ilişkin sorunlar*" ve "*tedarik zincirinin nihai tüketiciye gelmeden kesilmesi*" gibi haller nedeniyle vergi yükünün tedarik zincirinde kalmasına neden olabilmektedir. Bu durum vergi yüküne katlanan kişinin her zaman yüklenici olmaması sonucunu doğurmaktadır. Ancak kanunun amacından sapan bu gibi durumlar düzenlemeleri etkilememeli bu sapmaların kanunun amacı doğrultusunda düzeltilmesi yoluna gidilmelidir.

⁴⁶² Yaltı, **a.g.e.**, s. 214.

KDV sisteminde üretimden tüketime kadar her bir aşamada ürüne eklenen katma değer vergilendirilmektedir. Nihai tüketim aşamasından önceki aşamalarda indirim mekanizması sayesinde verginin önemli bir bölümü, hizmet ifalarını gerçekleştiren mükelleflerin üzerinde kalmamaktadır. Son aşamada ise tüketici ekonomik olarak vergiyi yüklenicisi niteliğini kazanmaktadır. Bütün bu aşamaların sonunda işlem açısından vergilendirme yetkisinin kullanımı kaynak ilkesine veya varış yeri ilkesine göre belirlenmektedir⁴⁶³.

1. Vergilendirmeye Yetkili Ülkenin Belirlenmesine İlişkin İlkeler

KDV tüketimi vergilendirmeyi hedefleyen bir vergi türüdür. Buna göre KDV için gerçekleşmesi umulan asıl amaç üretimden tüketime tedarik zincirinin her aşamasında vergilendirmenin yapılmasına karşın indirim yöntemiyle vergi yükünün araçlar üzerinde kalmaması buna karşın vergi yükünün nihai tüketicide kalmasıdır. Bu durum KDV'nin tek safhalı olması sonucunu doğurmaz. Zira KDV, genel tüketim vergileri arasında yer alan çok safhalı vergilerden, çok safhalı yayılı olmayan bir işlem vergisidir⁴⁶⁴. Bu tip istisna halleri çalışmanın konusunu daha fazla genişletmemek amacıyla kapsam dışında bırakılmıştır. Şu halde KDV vergi yükünün nihai tüketici üzerinde kalmasını amaçlayan bu amaçla üretimden tüketime bütün teslim ve ifa eylemlerini vergilendiren çok safhalı kümülatif olmayan bir vergidir. Nihai tüketimi vergilendirme amacı sınır ötesi ifalarda vergilendirme yerinin belirlenmesi açısından önem arz etmektedir.

a. İlkelerin Anlamı

KDV, kural olarak ülke içinde uygulanan bir vergi türüdür. Bu kuralın istisnası KDV'nin sınır ötesi işlemlere konu olmasıdır.

⁴⁶³ OECD, **a.g.y.**, s. 15.

⁴⁶⁴ Yaltı – Soydan, **a.g.e.**, s. 5.

Bu şekilde ortaya çıkan uluslararası ticarete ülkelerden biri üretimi gerçekleştirdiğinden bahisle vergilendirme yerinin kendi ülkesi olduğunu iddia edebilecekken, diğeri mal veya hizmetin kendi ülkesinde tüketildiğinden bahisle vergilendirme yerinin kendi ülkesi olduğundan bahsedebilir. İlk iddianın kabulü halinde çıkış ülkesinde vergilendirme veya çıkış ilkesi, ikinci halde ise, varış ülkesinde vergilendirme veya varış ilkesi uygulama alanı bulmaktadır⁴⁶⁵. Çıkış ülkesinde vergilendirme esasının kabul edilmesi halinde, ülkeler yapılan ihracatlar üzerinden KDV toplarken ithalat ülkesi vergilendirme yapmayacaktır. Bu halde üretim aşamasından nihai tüketime kadar olan sevk zincirinde her bir aşamada üretilen katma değer, katma değerın üretildiği ülkede vergilendirilmiş olacaktır. Bu durum ise KDV'nin nihai tüketimi vergilendirmeyi amaçlayan bir vergi olma özelliği ile çelişmektedir⁴⁶⁶. Oysaki KDV sisteminde esas tüketimin vergilendirilmesi olduğu için varış ülkesinde vergilendirme ilkesi gereğince, mal ve hizmetler dış ülkelerden vergisiz olarak gelip Türkiye'de KDV'ye tabi tutulurlar⁴⁶⁷. Çıkış ülkesinde vergilendirmenin uygulaması vergi idaresi için daha kolay ve mükelleflerin idare ile ilişkileri (sisteme entegrasyonlarının tutarlı ve düzgün olmasından dolayı) daha rahat olacağından idareler tarafından tercih edilmektedir⁴⁶⁸.

b. İlkelerin Belirlemeye Etkisi

Varış ülkesinde vergilendirme ilkesinin uygulanması, özellikle sınır ötesi hizmet ifalarında idareler arasında koordinasyon bozukluğu temelinde ortaya çıkan ciddi sorunlara yol açacak şekilde de olsa KDV sisteminin yapısına daha uygun olması açısından tercih edilmektedir⁴⁶⁹. Şu halde doğrudan e-ticaretin KDV kapsamında vergilendirilmesinde temel esas varış ülkesinde vergilendirme ilkesidir. Zira varış

⁴⁶⁵ Yaltı – Soydan, **a.e.**, s. 7.

⁴⁶⁶ OECD, **a.g.y.**, s. 15.

⁴⁶⁷ Salim Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Basım, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018, s. 191.

⁴⁶⁸ Emrah Ferhatoglu, “Avrupa Birliği Ortak KDV Sisteminde Elektronik Ticaret”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt VII, Sayı 2, Yıl 2006, s. 53.

⁴⁶⁹ Rebecca Millar, “VAT/GST in a Global Digital Economy: Looking Ahead Potential Solutions and the Framework to Make Them Work”, **Sydney Law School Research Paper**, No. 16/30, April, 2016, s. 7, (Çevrimiçi), <http://ssrn.com/abstract=2770847>, 22.01.2019.

ülkesinde vergilendirme ilkesi benimsendiğinde vergi yükünü üstlenen ülke vergilendirme yetkisine haiz olacağından uluslararası eşitlik ve tarafsızlık ilkelerinin gerçekleşmesi yönünde bir adım atılmış olacaktır⁴⁷⁰. Zira varış ilkesinin benimsenmesi halinde KDV'nin yapısına uygun bir şekilde toplam vergi yükü nihai tüketicinin gerçekleştiği ülkedeki vergi oranlarına göre hesaplanacaktır. Bu sayede toplam vergi geliri toplam vergi yükünü üstlenen bu ülkede kalmış olacaktır. Elbette ki bu husus sınır ötesi hizmet ifaları için geçerlidir. Aksi düşünce KDV'nin üretimden tüketime her aşamanın vergilendirilmesini amaçlayan bir vergi olmasıyla ters düşecektir.

Ayrıca çıkış ilkesinin benimsenmesi halinde doğrudan e-ticaretin yapısı gereği katma değerin üretildiği ülke kolaylıkla değişebilecektir. Bu halde doğrudan e-ticarete hizmet sağlayıcı olan satıcılar vergi cennetlerine yönelebilecek, vergilendirme işlemi için çıkış ilkesi esas alındığı ve katma değerin üretildiği ülkeden yola çıkılarak vergilendirme yapıldığı için de vergi yükü nihai tüketicinin gerçekleştiği ülkede kalırken, vergilendirme işlemi vergi yüküne daha az katlanan ülkece yapılacaktır⁴⁷¹.

Varış yeri ilkesi DTÖ tarafından da tasdik edilmiş kurallar arasında yer almaktadır. Ancak varış ilkesinin kabulü doğrudan e-ticarete konu olan ürünlerin vergilendirilmesinde çifte vergilendirme veya hiç vergilendirilmeme şeklinde ortaya çıkan sorunlara yol açabilmektedir⁴⁷².

2. Vergilendirmeye Yetkili Ülkenin Belirlenmesine İlişkin İlkelerin Uygulanması

Doğrudan e-ticarete varış yeri ilkesinin uygulanması açısından ikili bir ayrıma gidilmelidir. Zira işletmeler ile işletmeler arasındaki e-ticaret işlemlerinde varış yeri ilkesinin uygulanması ile işletmeler ile tüketiciler arasındaki e-ticaret işlemlerinde varış yeri ilkesinin uygulanması farklıdır.

⁴⁷⁰ OECD, **a.e.**, s. 15.

⁴⁷¹ Ferhatoğlu, **a.g.m.**, s. 53.

⁴⁷² OECD, **a.g.y.**, s. 17.

a. Genel Olarak

Varış yeri ilkesinin uygulanabilmesi için öncelikle hizmetin tüketim yerinin tespiti gerekmektedir. Bu açıdan nihai tüketim yerinin tespiti önem arz etmekle birlikte öncelikle KDV'nin her aşamada vergilendirmeye konu olan bir harcama vergisi olduğu gerçeği karşısında nihai tüketiciye ürünün gelmesine kadar olan sürecin vergilendirilmesi ve indirim mekanizmasının nasıl işleyeceğinden bahsedilmesinde de fayda vardır. Bu doğrultuda öncelikle vergilendirme yetkisinin nasıl yapılacağı, hem de vergilendirme sürecinin nasıl gerçekleşeceği açısından kurallar belirlenmelidir. Daha sonra ise vergilendirmenin nasıl yapılacağına ilişkin hususların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. OECD'nin elektronik ticarete gerçekleştirilen hizmetlerde KDV uygulanmasına ilişkin olarak öncelikle ifade ettiği hususlar altı farklı başlık halinde sayılmaktadır. Buna göre,

- “uluslararası tarafsızlığın sağlanması”,
 - “hizmet sağlayan işletmelerin uyum sağlamasına ilişkin kuralların mümkün olduğunca basit tutulması”,
 - “açıklık ve kesinlik hem işletmeler hem de vergi idareleri için sağlanması”,
 - “vergilendirme ve yönetim ile ilgili giderlerin en alt düzeyde tutulması”
 - “kaçakçılık ve kaçınma engellerinin yeterince sağlam olması”
- esastır⁴⁷³.

Doğrudan e-ticarete gerçekleştirilen hizmetlerde KDV alınmasının temelinde OECD'nin işletmelerle işletmeler arasındaki ve işletmelerle tüketiciler arasındaki hizmet ifaları için bir ayrıma gitmiş oldukları görülmektedir. Bu sistematik çerçevesinde öncelikle işletmelerle işletmeler arasındaki hizmet ifaları değerlendirilecektir.

⁴⁷³ OECD, a.g.y., s. 39.

b. İşletmelerle İşletmeler Arasında

İşletmelerle işletmeler arasındaki doğrudan e-ticaret işlemlerinin KDV kapsamında vergilendirilmesinde temel kural kendisine hizmet ifa edilen alıcının işyeri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu işyerinin belirlenmesinde temel kural ise, satıcı ile alıcı arasında hizmet ifasına ilişkin yapılan sözleşmede belirlenen ifa yerinin esas alınmasıdır. Burada “sözleşme” ifadesi teknik anlamda kullanılmamaktadır. Buna göre, sipariş taleplerine ilişkin belgeler, ödeme belgeleri ve faturalar da bu kapsamda vergilendirmede işyerinin belirlenmesi için kullanılabilir⁴⁷⁴.

Birden fazla ülkede gerçekleşen hizmet ifaları açısından hangi ülkenin vergilendirme yetkisine haiz olduğunun belirlenmesi ayrıntılı bir analizi gerektirmektedir. Bu halde OECD tarafından kabul edilen üç yaklaşım söz konusudur. Buna göre, doğrudan kullanım metodundan, doğrudan ifa⁴⁷⁵ metodundan ve “yeniden fiyatlandırma” (recharge) metodundan bahsedilmesi mümkündür⁴⁷⁶. Bu seçeneklerin alternatif olarak sayıldığı ifade edilmektedir⁴⁷⁷.

Doğrudan kullanım metodu doğrudan e-ticarete konu olan hizmeti kullanan işyerini ele almaktadır. Buna göre, vergilendirme yetkisi kendisine hizmet ifa edilen işyerinin bulunduğu ülkeye aittir. Bu yöntem özellikle hizmetin ifa edildiği işletmenin hizmeti kullandığının açıkça anlaşıldığı hallerde kolaylıkla uygulanabilecektir. Hizmeti kullanan işyerinin hizmeti sağlayan işyeri tarafından bilinmediği hallerde bu yöntemin uygulama alanı bulması zor görülmektedir. Doğrudan ifa metodu ise, doğrudan e-ticarete konu olan hizmeti ifa eden işyerinin bulunduğu ülkenin vergilendirme yetkisine sahip olmasını ifade etmektedir. Bu yaklaşım ifa yeri ile kullanma yerinin aynı olduğu hallerde uygulama alanı bulacaktır. Burada OECD

⁴⁷⁴ OECD, **a.g.y.**, s. 43.

⁴⁷⁵ Yönergede “*delivery*” ifadesi kullanılmaktadır. Her ne kadar bu ifade sözlüklerde “*teslim*” kelimesine karşılık gelse de mevzuatımızdaki “*mal teslimi*” ifadesi ile karışmaması açısından “*ifa*” ifadesi kullanılmıştır.

⁴⁷⁶ OECD, **a.e.**, s. 45.

⁴⁷⁷ Arslan, **a.g.e.**, s. 100.

“fiziksel olarak” hizmetin sağlanmasından bahsetmektedir. Buna örnek olarak da “catering” hizmetleri gösterilmektedir⁴⁷⁸.

Yeniden fiyatlandırma usulünde ise, uluslararası şirketlerin aldıkları hizmetleri daha ekonomik olarak almalarını sağlamak için uyguladıkları bir sistemden yola çıkılarak vergilendirme yapılmaktadır. Uluslararası firmalar vergilendirme yetkisinin kullanımında daha ekonomik olarak hizmet alımı yapabilmek için birden fazla ülke için tek bir hizmet alımını kendi şirketleri bünyesinde yapma yoluna gitmektedir. Bir başka ifadeyle, birden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketler teknik, idari ve ticari nedenlerle almaları gereken hizmetleri belirli bir merkezden alarak harcamalarının azalmasını sağlamaktadır⁴⁷⁹.

Yeniden fiyatlandırma yönteminde hizmet sağlayıcısının çok uluslu şirketi temsil eden işyerine yaptığı hizmet ifasının yapılması ve sözleşmeye taraf olmayan diğer işyerlerince kullanılması olmak üzere iki aşama bulunmaktadır⁴⁸⁰. İlk aşamada, bir başka ifadeyle, kurum içi hizmet sağlayıcısının çok uluslu şirketi temsil eden işyerine yaptığı hizmet ifasının yapılması aşamasında, vergilendirme yetkisi hizmeti alan işletmenin işyerinin bulunduğu ülkeye aittir. Bu yolla hizmet nerede kullanılıyorsa genel ifa kuralına uygun bir biçimde orada vergilendirilecek ve tarafsızlık ilkesi sağlanmış olacaktır. Bu aşamada vergilendirme açısından tek bir ülkede gerçekleştiriliyormuş gibi vergilendirme süreci yürütülebilecektir. Ancak bu konuda şirket içi yeniden fiyatlandırma uygulamasına ilişkin idarenin bilgilendirilmiş olması şarttır. Burada ifanın tarafları ve tutarı gibi hususlar yeniden fiyatlandırma uyarınca belirlenmiş olacaktır⁴⁸¹. İkinci aşamada ise, hizmeti alan merkez işletmenin bu hizmeti sözleşmeye taraf olmayan diğer işyerlerince kullanılması söz konusu olacaktır. Bu halde, sınır ötesi hizmet ifasını konu alan ifalarda hizmetin uluslararası şirketin merkezi tarafından kendilerine verilmesine ilişkin bir sözleşme varsa bu sözleşmeye göre hareket edilecektir. Eğer sözleşme yoksa yeniden fiyatlandırma yoluna giden işyeri ile kullanımı gerçekleştiren işyerinin tespiti gerekecektir. Burada

⁴⁷⁸ OECD, **a.e.**, s. 46.

⁴⁷⁹ OECD, **a.g.y.**, s. 47.

⁴⁸⁰ OECD, **a.e.**, s. 57.

⁴⁸¹ OECD, **a.e.**, s. 58 – 59.

vergilendirme yetkisi kullanımı gerçekleştiren işyerinin bulunduğu ülkeye ait olarak kabul edilmektedir⁴⁸².

c. İşletmelerle Tüketiciler Arasında

İşletmeler ile tüketiciler arasında gerçekleştirilen hizmet ifalarında vergilendirmeye yetkili olan devletin tespiti, işletmeler ile işletmeler arasında gerçekleşen doğrudan e-ticaret işlemlerine nispetle daha kolay olmaktadır. Zira tüketicinin vergilendirilmesi noktasında tüketim yerinin tespiti vergilendirmeye yetkili olan ülkenin tespiti için yeterli olacaktır. Nitekim KDV sisteminin temel yapısında ithalde alınan KDV kapsamında tamamıyla “*varış ülkesinde vergilendirme*” ilkesi uygulanmaktadır⁴⁸³. Burada temel sorun mükelleflere yönelik tevkifat düzenlemeleridir. Bu nedenle KDV sistemi açısından öncelikle varış yeri ilkesi uyarınca tüketim ülkesi belirlenmeli daha sonra ise, vergilendirme sürecine ilişkin bir genel bir değerlendirme yapılacaktır.

i. Hizmetin Fiilen İfa Edildiği Yerde Tüketilen İfalar

Hizmetin fiilen gerçekleştiği yerde tüketilen hizmet ifaları açısından hizmetin fiziksel olarak ifaya konu olduğu yer ülkesinin vergilendirmeye yetkili olması önerilmektedir⁴⁸⁴. Hizmetin fiziksel olarak ifaya konu olması (on the spot supplies) üç alt şartı kümülatif olarak gerektirmektedir. Buna göre, hizmetin kolayca belirlenebilir bir yerde fiziksel olarak ifa edilmesi, ifa edildiği anda tüketilmesi ve hem hizmet sağlayıcının hem de tüketicinin bir arada bulunmasını gerektiren hizmetlerdir. Bu tür hizmet ifalarına örnek olarak yurt dışından gelen bir kumpanyanın vereceği tiyatro hizmeti, spor müsabakaları ve fizik tedavi gibi hizmetler gösterilebilir⁴⁸⁵.

⁴⁸² OECD, **a.e.**, s. 60.

⁴⁸³ Terzi, **a.g.e.**, s. 27.

⁴⁸⁴ OECD, **a.g.y.**, s. 57.

⁴⁸⁵ OECD, **a.e.**, s.

ii. Hizmetin Fiilen İfa Edildiği Yer Dışında Tüketilen İfalar

Hizmetin fiilen gerçekleştiği yer dışında tüketilen ifalar için öngörülen temel kural, nihai tüketicinin ikametgâhının veya mutat meskeninin⁴⁸⁶ bulunduğu yer ülkesinin vergilendirmeye yetkili olmasıdır. Bu tip hizmetlerin, hizmetin fiilen ifa edildiği yerde tüketilen hizmetlerden ayrılan noktası hizmetin daha sonra da tüketilebilmesinin mümkün olmasıdır. Burada tüketim ile ifa kavramlarının aynı yerde olması gerekmemektedir. Buna örnek olarak, hukuki hizmetler, danışmanlık hizmetleri, sigorta hizmetleri, telekomünikasyon ve yayın hizmetleri, dijital ürünlerin ifası, çevrimiçi oyunlar, veri depolama hizmetleri gösterilebilir⁴⁸⁷.

Nihai tüketicinin ikametgâhının esas alınmasının nedeni bu tip hizmetlerde tüketimin gerçekleştiği yerin tespitinin son derece zor olmasıdır. Zira tüketici bu hizmetleri kendi kullanımı için almakta ve daha sonra kullanacak olsa da neticede nihai tüketimi kendisi gerçekleştirmektedir.

İkametgâh (yerleşim yeri) kavramı 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 19. maddesinde “*bir kimsenin sürekli olarak kalma niyetiyle oturduğu yer*” olarak ifade edilmektedir. Şu halde kişinin geçici olarak bulunduğu yerler ikametgâhı olarak kabul edilmeyecektir. Sağlayıcı tarafından bu yer biliniyor veya bilinebilecek durumda ise, bu halde sorun bulunmamaktadır. Elektronik ticarete konu olan işlemlerde ifa edilen hizmetler açısından ifa yerinin kolaylıkla bilenememe riski bulunmaktadır. Bu noktada hizmeti ifa edenlerin alıcılarla ilgili bilgileri elde etmesi ve bu bilgilere dayanarak vergilendirme ülkesinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu belirleme yapılırken kişisel verilerin gizliliğinin ihlal edilmemesine özen gösterilmesi gerekmektedir. Bu noktada tüketicilere ilişkin bilgilerin nasıl elde edileceği konusunda değişik görüşler bulunmaktadır. Temel olarak hizmeti ifa edenlerin tüketicilere ilişkin bu bilgileri müşterilerinden edinmeleri, ifa adreslerinden, banka hesaplarından, kredi kartı

⁴⁸⁶ Mutat mesken kavramında iki temel unsur bulunmaktadır. Oturmanın devamlılığı ve oturma niyeti unsurlarının bir araya gelmesi ile karşımıza çıkan “*mutat mesken*” kavramı milletlerarası özel hukukta tek başına bir tez konusu olacak kadar geniş bir konu olarak karşımıza çıktığından tanım dışında incelenmeyecektir. Ayrıntılı bilgi için bkz. İlyas Arslan, **Milletlerarası Özel Hukukta Mutad Mesken Kavramı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 47 – 69.

⁴⁸⁷ OECD, **a.g.y.**, s. 67 – 69.

bilgilerinden veya e-ticaretin işleyişinde kullanılan IP adresi, kullanılan cihazın dil özellikleri⁴⁸⁸ veya domain adresinin kayıtlı olduğu ve domaini satın alanın kayıtlı olduğu fatura bilgilerinden yola çıkılarak ülke bilgilerinin edinilmesi yoluyla mümkün olabilmektedir. OECD yönergesinde her ne kadar tüketicinin yerinin belirlenmesi açısından kullanılacak bu usuller ikametgâhın tespitine ilişkin kesin delil sunmasa da makul derecede belirleme yapılması açısından yeterli görülmektedir⁴⁸⁹. OECD yönergesinde yer alan bütün bu ifa yeri çözümlerinin şahsılık ilkesini ön plana çıkarttığı söylenebilir⁴⁹⁰.

⁴⁸⁸ OECD, **a.e.**, s. 69 – 70.

⁴⁸⁹ OECD, **Comments Received On Public Discussion Drafts**, 2015, (Çevrimiçi), https://www.oecd.org/ctp/consumption/03_public-comments-oecd-international-vat-gst-guidelines.pdf, 09.10.2018, s. 56.

⁴⁹⁰ Aynı yönde Bayar, **a.g.e.**, s. 54 – 55.

SONUÇ

1998 yılından beri elektronik ticarete gerçekleşen elektronik iletimlerin vergilendirilmesi hakkında yapılan tartışmalar neticesinde; gümrük vergilerinin uygulanması, bit vergisi gibi yeni vergiler uygulanması ve mevcut sistemin çağın ihtiyaçlarına göre yorumlanması şeklinde çeşitli yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Ülkemiz açısından uluslararası uygulamayla paralel bir biçimde bu işlemlerin KDV kapsamında incelenmesi kabul edilmiştir. Ancak bu noktada mevcut KDV uygulamasının doğrudan e-ticaret adı verilen elektronik iletim üzerinde nasıl uygulanacağına ilişkin sorunlar bu çalışma kapsamında incelenmiştir. Türkiye’de gerçekleştirilen işlemler açısından doğrudan e-ticaret işlemlerinde söz konusu olmayan farklı ülkelerin vergilendirme yetkisi sorunu sınır ötesi doğrudan e-ticaret işlemlerinde yıpratıcı etkiler doğurmaktadır. Buna göre, Estonya’da verilen hizmet çerçevesinde Türkiye’deki bir firmaya web sitesi kurulumu hakkında bir hosting hizmeti verildiğinde, Türkiye’deki firmanın kendilerine ifa edilen bu hizmete katma değer katarak web sitesine bir e-kitap yüklemesi ve son olarak bu e-kitabın Türkiye’deki bir tüketiciye ifa edilmesi halinde KDV kapsamında vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye ait olacağına ilişkin soru işaretleri bulunmaktadır. Konuyu ele alan OECD vergilendirme yetkisinin bu noktada hangi ülkeye ait olacağına ilişkin yayınladığı yönergesinde vergilendirme yetkisine ilişkin tavsiye niteliğindeki belirlemelerinde konuyu 17 Seri Nolu KDV Genel Tebliği’nde ele alındığı halinden çok daha kapsamlı ve elektronik ticaretin düzenlenmesine ilişkin çalışmanın ikinci bölümünde belirtilen ilkelere uygun bir biçimde ele almıştır. Çalışmanın öz kısmında belirtildiği üzere elektronik ticaretin KDV çerçevesinde vergilendirilmesi konusunda bu çalışmada tartışılan dört farklı konu bulunmaktadır. Bunlardan ilki doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesinde devletin vergilendirme yetkisini kullanabilmesi için bağlama noktası olarak kabul edilen “işyeri” kavramıdır. İşyeri kavramı incelenirken, OECD ve doktrindeki yaklaşımların ötesinde daha yenilikçi bir bakış açısıyla konunun ele alınmasında yarar vardır. Öncelikle “IP temelli konum belirleme” (IP geolocation) imkânının doğal bir sonucunun cihazların IP adreslerinin Dünya üzerinde var olan somut adreslere karşılık geldiğini söylemek mümkündür. Önceleri yazılan eserlerde bu hususun farklı şekilde değerlendirilmesinin en temel gerekçesi o günün teknolojisinde IP temelli coğrafi

konum belirleme teknolojisinin ortaya çıkmamış olması yatmaktadır. Bugün her ne kadar IP versiyon 4 için güvenilirliği tartışmalı olsa da IP versiyon 6 için çok daha tutarlı bir şekilde kullanılabilen bir coğrafi konum belirleme teknolojisinden bahsetmek mümkündür. Ayrıca Çin’de geliştirilen yeni nesil internet protokol adresi IP versiyon 9’un getirmesi muhtemel yenilikler, coğrafi konum belirleme teknolojisinin IP adresi olan cihazların sabit işyeri kavramının nesnel koşulu olan “sabit yer” kavramının coğrafi olarak bir yerle ilişkilendirilebilme alt unsurunu sağladığı düşüncesini uyandırabilecek boyuttadır⁴⁹¹. Ancak yapay zekâ unsurlarını makine öğrenmesi sistemleriyle birlikte işleyebilen yeni teknolojiler akıllı yazılımların kişilik unsuruna ilişkin medeni hukuk nitelemelerinin ötesine geçilerek⁴⁹² temsilci işyeri olarak kabul edilmesini gerektirmektedir⁴⁹³. Vergilendirmeye ilişkin ikinci sorun ise, doğrudan e-ticaretin konusu olan verinin mal mı yoksa hizmet olarak mı değerlendirileceğidir. OECD yönergesinde elektronik veri “intangible” (gayrimaddi mal) olarak değerlendirilmektedir. Gayrimaddi mallar fikri – sınai mülkiyet hukuku uygulamasına tabidir. Fikri – sınai hukuk doktrininde hâkim görüş gayrimaddi malların eşya olmadığı ve bunların üzerinde zilyetlik kurulamayacağı yönündedir. Çalışma açısından bu nitelemelerin önemi yadsınamaz düzeydedir. Zira eşya sayılmayan fikri – sınai haklardan doğrudan e-ticarete ilişkin işlemlere konu olan dijital ürün, yazılım, know – how ve fikri – sınai nitelik taşıyan çevrimiçi hizmetlerden fikri – sınai haklara konu olanları⁴⁹⁴ onları görmemize yarayan fiziksel cisimler aracılığıyla fiziksel özellik kazanamayacaklarından, gümrük vergisine tabi olamazlar. Bir diğer sonuç KDV uygulaması ile ilgilidir. Zira fikri – sınai hakların vergilendirilmesinde KDV uygulamasında özellik gösteren haller söz konusudur. Ayrıca bu niteleme sonucunda KDV’nin mal teslimine değil, hizmet ifasına ilişkin hükümlere tabi olması gerektiği sonucuna varılmıştır⁴⁹⁵. Bu nedenle doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesinde hizmet ifasına ilişkin hükümler uygulanmaktadır. Öz

⁴⁹¹ Aynı yönde Cihat Öner, **a.g.e.**, s. 227; OECD, **Update to the OECD Model Tax Convention**, p. 124.

⁴⁹² Burada vergi hukukunun bağımsızlığı gereğince medeni hukuktaki bir niteleme ile vergi hukukunun bağlı olmadığı ifade edilebilir. Bkz. İkinci Bölüm C/2.

⁴⁹³ Aksi yönde Yaltı, **a.g.e.**, s. 225; Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 83; Budak, **a.g.e.**, s. 114 – 117.

⁴⁹⁴ Bu ifadenin kullanılmasının nedeni hosting gibi belirli çevrimiçi hizmetlerde fikri – sınai hakların değil verinin belirli bir birim bazında satılması uygulamasının varlığıdır. Roaming hizmetleri de benzer niteliktedir.

⁴⁹⁵ Aynı yönde OECD, **a.g.y.**, s. 12, d. 2; Yaltı, **a.e.**, s. 214.

kısımında belirtilen bir diğer husus olan doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesinde gelir unsurları açısından faaliyetin nitelenmesi sorunu için ise, her bir faaliyetin nitelenmesine neden olan anahtar unsurlar dikkate alınmalıdır. Bu unsurlar çerçevesinde, gelir elde etme amacı güden, devamlılık niyeti bulunan, esnaf işletmesi için VUK'ta öngörülen sınırları aşan ve bağımsız nitelikli organizasyonların doğrudan e-ticarete konu olan faaliyetleri ticari faaliyet kapsamında vergilendirilecektir. Buna örnek olarak sayılan şartları sağlayarak e-kitap satışı gerçekleştiren bir elektronik ticaret sitesi gösterilebilir. Hammaddede, yarı mamul ve başka malların yeni mallara çevrilmesini içerecek şekilde ortaya çıkan üretim faaliyeti ise sınai faaliyet çerçevesinde vergilendirilecektir. Ticari nitelikte olmayan ve sermayeden çok mesleki bilgi ve birikime dayalı faaliyetler ise serbest meslek faaliyeti çerçevesinde vergilendirilecektir. Bu hususa örnek olarak bir avukatın elektronik ortamda danışmanlık hizmeti vermesi gösterilebilir. Öz kısmında belirtilen son husus ise, küresel vergi işbirliği kavramına işaret etmektedir. Buna göre, farklı ülkelerde KDV mükellefi olan kişilerin bir ülkede ödedikleri KDV'yi başka bir ülkede indirim konusu edebilmeleri için idareler arası küresel çapta bir vergi işbirliğine ihtiyaç vardır. Küresel vergi işbirliği konusu elbette ki KDV'nin indirim mekanizmasına has bir konu olmayıp diğer vergileri ve vergi usul işlemlerini de ilgilendirmekte ise de, bu husus konunun kapsamı dışında olduğundan ayrıca incelenmemiş konu ile ilgili kapsamlı bilgi içeren eserlere atıf yapmakla yetinilmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde elektronik ticarete ilişkin kavram ve kapsam sorununa değinilmiştir. Burada elektronik ticarete ilişkin çeşitli kurumların tanımlarına yer verilmiştir. Tanımlar arasında e-ticareti elektronik yollarla işlem yapılması olarak tanımlayan Avrupa Komisyonu'nun tanımı çalışmanın hareket alanının geniş olabilmesi amacıyla tercih edilmiştir. Daha sonra e-ticaretin sınıflandırılmasında ticaretin taraflarına ilişkin ve ticaretin konusuna ilişkin ayrımlardan bahsedilmiştir. Bu noktada Avrupa Komisyonu'nun tanımı doğrultusunda geliştirilen doğrudan e-ticaret ve dolaylı e-ticaret kavramları doğrultusunda çalışmanın konusu olan veriyi konu alan ticaret sınıflandırılmıştır. Sınıflandırmada ayrıca OECD'nin çözüm önerisinde yer alan işletmeden nihai tüketiciye olan ifalar ile işletmeden işletmeye ifaların arasındaki farklı kuralların anlaşılabilmesi için bu sınıflandırma metoduna da yer verilmiştir. Bu noktadan sonra doğrudan e-ticaretin genel işleyişi ele alınmıştır. Bu başlık altında doğrudan e-ticaretin internet aracılığıyla

gerçekleşmesi ve internet dışı ağlar aracılığıyla gerçekleşmesi ele alınmıştır. Son alt başlıkta ise geleneksel ticaretle doğrudan e-ticaretin farkları ortaya konulmuştur. Bu farkların en önemlisi olan işyeri kavramının değişkenliği üzerine bir sonraki başlık oluşturulmuş ve bu başlık altında işyeri kavramının tanımı sabit işyeri ve temsilci işyeri kavramlarından bahsedilmiştir. Bu noktada web sitesinin sabit işyeri olarak kabul edilip edilemeyeceğine ilişkin doktrin, mevzuat ve OECD bünyesindeki görüşler dile getirilmiştir. Web sitesi, aynı işletmenin kendisinin tasarruf ettiği bir hizmet sağlayıcı üzerinden bir web sitesi ile faaliyette bulunduğu hallerde sabit işyeri olarak kabul edilmektedir. Doğrudan e-ticarette temsilci işyeri açısından, makine öğrenmesi sistemleri ile desteklenmiş yapay zekâ kullanılarak oluşturulan veya bu sistemi kullanan yazılımların temsilci işyeri olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Çalışmanın ikinci bölümünde doğrudan e-ticarette vergilendirme yaklaşımları ele alınmıştır. Burada öncelikle doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin ilkeler ele alınmıştır. Bu ilkelerden başta tarafsızlık ilkesi olmak üzere, esneklik, kaynak ve şahsılık ilkeleri bir sonraki bölümde yoğun biçimde kullanılmak üzere teorik bir zemin oluşturmak amacı ile kaleme alınmıştır. Verimlilik, kesinlik ve basitlik ilkeleri ise ikinci bölümün bir sonraki başlığı altında yer verilen e-ticaretin vergilendirilmesinde neden KDV'nin tercih edildiğine ilişkin tartışmalarda kullanılmak üzere kaleme alınmıştır. Burada OECD'nin ve e-ticarete ilişkin uluslararası, uluslararası kuruluşlar ve kamu kesiminden farklı yaklaşımların ortaya koyduğu yaklaşımlar ele alınmıştır. Bu başlığın incelenmesindeki amaç doğrudan e-ticarete yön veren e-ticaret yaklaşımlarının incelenmesidir. İkinci bölümün son başlığı ise doğrudan e-ticaretin konusu olan veri kavramının ve bu kavramın işlenmesiyle ortaya çıkan yazılım, dijital ürün, know – how ve çevrimiçi hizmetlerin mal değeri ile ilgilidir. Bu inceleme neticesinde veri kavramının soyut gayrimaddi bir varlık olduğu, verinin işlenmesi sonucu ortaya çıkan yazılım, dijital ürün, know – how ve bünyesinde fikri sınai haklar barındıran çevrimiçi hizmetlerin ise gayrimaddi mal olduğu sonucuna varılmıştır. Bunun vergilendirme açısından iki sonucu bulunmaktadır. İlk olarak ilgili bölümde açıklandığı üzere, eşya niteliği olmayan ve eşyadan ayrı olarak da varlığını sürdürebilen, hatta kullanılabilen, gayrimaddi malların gümrük vergisine tabi tutulamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Gerçekten günümüzde bulut bilişim adı verilen ve çalışmanın I. bölümünde kısaca açıklanan teknolojinin sunduğu imkânla önceden yapılan ayarlamalar doğrultusunda

hareket eden yazılım hiçbir bilgisayarda yıllarca görüntülenmese de üstlendiği görevi yürütebilmektedir. Şu halde soyut varlığı tek başına mümkün olan yazılımın sırf görüntülediği cihazla özdeşleştirilerek bir fiziksel varlığa kavuştuğunu iddia etmek konu ile ilgili çalışmanın II. bölümünde yer verilen eşya hukuku doktrinine de aykırılık teşkil eder. Doğrudan e-ticaretin konusunun gayrimaddi mallar olarak belirlenmesinin bir diğer sonucu KDV Kanunu uygulamasında mal teslimine ilişkin hükümlerin değil, hizmet ifasına ilişkin hükümlerin uygulama alanı bulmasıdır. Zira kanun yapısında açıkça mülkiyetin tasarruf yetkisinin devri yoluyla devredilmesinden bahsetmiştir. Ayrıca mal tesliminde vergiyi doğuran olay çalışmanın III. bölümünde ifade edildiği üzere zilyetliğin devri yoluyla gerçekleşir. Zilyetliğin devri ise eşya hukuku bağlamında eşya olarak kabul edilen kavramlar için geçerlidir⁴⁹⁶. Bunun tek istisnası kanunun bir işlemi özel olarak mal teslimi kabul etmesidir. E-ticarete gerçekleştirilen çevrimiçi işlemlerde böyle bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle doğrudan e-ticaret kapsamında gerçekleşen elektronik iletimlerin hizmet ifası kapsamında KDV'ye tabi tutulacaktır. Çalışmanın son bölümünde doğrudan e-ticarete KDV'nin kapsamı ve uygulaması ele alınmıştır. Burada öncelikle bir önceki bölümde yapılan saptamalardan hareketle KDV'nin konusu olan hizmet ifası kavramı açıklanmıştır. Hizmet ifasının alt başlıklarında KDV açısından hizmet ifasının gelir unsurları olan ticari faaliyet, sınai faaliyet, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti doğrudan e-ticarete uyarlanarak ele alınmıştır. Bu incelemede doğrudan e-ticaretin konusunun gayrimaddi mallar olduğu göz önünde bulundurularak fikri – sınai hakların KDV kapsamında incelenmesine ilişkin tespitlere yer verilmiştir. Devam eden alt başlıklar altında hizmet sayılan haller ve hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması kavramları ele alınmıştır. Bir başka husus ise, doğrudan elektronik ticarete KDV'nin vergiyi doğuran olayının incelenmesidir. Bu incelemenin amacı özellikle tarh zamanaşımının başlangıcına etki eden vergiyi doğuran olayın elektronik işlemlerde tespitinin önemli olduğunu vurgulamak ve hizmetin kısım kısım ifası hallerinde büyük oranda döviz üzerinden gerçekleşen uluslararası işlemlerde doğrudan e-ticaret işlemlerinde vergilendirmenin hangi kur üzerinden yapılacağına ilişkin ayrıntının ifade edilmesidir. Bir diğer başlık olan doğrudan e-ticarete KDV'nin

⁴⁹⁶ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, **a.g.e.**, s. 54.

istisnaları kapsamında hizmet ihracı kapsamında ihracat istisnası, roaming istisnası ve fikri – sınai haklara ilişkin istisnalardan doğrudan e-ticaret ile ilgili olan istisnalar ele alınmıştır. Hizmet ihracı kapsamında istisna uygulanması özellikle Yüksek Planlama Kurulu’nun “Eİhracat Stratejisi ve Eylem Planı” çerçevesinde ifade edilen ana hedef olan e-ihracatın geliştirilmesi amacına hizmet etmesi açısından önemlidir⁵⁰². Buna göre, Türkiye’de yazılım üreticisi bir firmanın Pakistan’a yapacağı bir yazılım satışı hizmet ihracı istisnasının gerçekleşmesi nedeniyle Türkiye’de vergilendirilmeyecektir. Bu durum ihracatta varış ülkesinde vergilendirme ilkesi ile uyumluluk göstermektedir. Üçüncü bölümün bir diğer başlığı olan doğrudan e-ticarete KDV’nin tarhının ele alındığı alt başlıkta ise tarh işlemi kısaca tanımlanmış, daha sonra tarh işleminin iki temel unsuru olan matrah ve oran kavramları ele alınmıştır. Ayrıca tarh işlemine ilişkin olması nedeniyle indirim mekanizması kısaca ele alınmıştır. Burada elektronik ortamda hizmet sunan mükelleflere özel KDV mükellefiyeti kapsamında hizmet alan mükellefin faturada yer alan bu tutarın söz konusu özel mükellefiyet kapsamında indirime tabi tutmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca burada Avrupa uyumlaştırılmış KDV sisteminde kabul edilmiş olan ve vergilendirme sürecinin e-ticaret için tek merkezden yapılmasını öngören MOSS ve OSS sistemleri incelenmiştir. Bu incelemenin amacı doğrudan e-ticarete konu olan ifalarda tarh işleminin nasıl yapılacağı ve indirim mekanizmasının nasıl işleyeceğidir. Bu alt başlık altında ülkemizin 1963 tarihli Ankara Anlaşması’nın başlattığı entegrasyon sürecinin bir sonucu olarak Avrupa KDV sistemine dahil olması gerekliliği ifade edilmiştir. Son olarak da çalışmanın asıl konusu doğrudan e-ticarete gerçekleşen sınır ötesi hizmet ifalarının KDV kapsamında vergilendirilmesi olduğundan, sınırların devreye giremediği bu halde vergilendirme yetkisinin kim tarafından kullanılacağına ilişkin OECD’nin yönergesinde belirtilen çözümlerin analizi yapılmıştır. Burada ayrıca Avrupa KDV sistemi dışındaki işletmelerin Avrupa’daki mükelleflerle olan işlemlerinde kolaylık sağlaması açısından küresel vergi işbirliğinin önemli olduğu vurgulanmıştır. Burada küresel vergi işbirliği hususunun ayrı bir çalışmaya konu olabilecek kadar geniş olduğu gözetilerek kısa bir açıklama ile yetinilmiştir. Sonuç olarak söylenebilir ki; uluslararası vergilendirmede tarafsızlık ilkesinin sağlanabilmesi için vergilendirme yetkisinin vergi yüküne katlanan, bir başka ifadeyle, tüketici veya nihai tüketicinin bulunduğu ülkede olması

gerekmektedir. sağlayıcı üzerinden bir web sitesi ile faaliyette bulunduğu hallerde sabit işyeri olarak kabul edilmektedir. Doğrudan e-ticarete temsilci işyeri açısından, makine öğrenmesi sistemleri ile desteklenmiş yapay zekâ kullanılarak oluşturulan veya bu sistemi kullanan yazılımların temsilci işyeri olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde doğrudan e-ticarete vergilendirme yaklaşımları ele alınmıştır. Burada öncelikle doğrudan e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin ilkeler ele alınmıştır. Bu ilkelerden başta tarafsızlık ilkesi olmak üzere, esneklik, kaynak ve şahsılık ilkeleri bir sonraki bölümde yoğun biçimde kullanılmak üzere teorik bir zemin oluşturmak amacı ile kaleme alınmıştır. Verimlilik, kesinlik ve basitlik ilkeleri ise ikinci bölümün bir sonraki başlığı altında yer verilen e-ticaretin vergilendirilmesinde neden KDV'nin tercih edildiğine ilişkin tartışmalarda kullanılmak üzere kaleme alınmıştır. Burada OECD'nin ve e-ticarete ilişkin uluslararası, uluslararası kuruluşlar ve kamu kesiminden farklı yaklaşımların ortaya koyduğu yaklaşımlar ele alınmıştır. Bu başlığın incelenmesindeki amaç doğrudan e-ticarete yön veren e-ticaret yaklaşımlarının incelenmesidir. İkinci bölümün son başlığı ise doğrudan e-ticaretin konusu olan veri kavramının ve bu kavramın işlenmesiyle ortaya çıkan yazılım, dijital ürün, know – how ve çevrimiçi hizmetlerin mal değeri ile ilgilidir. Bu inceleme neticesinde veri kavramının soyut gayrimaddi bir varlık olduğu, verinin işlenmesi sonucu ortaya çıkan yazılım, dijital ürün, know – how ve bünyesinde fikri sınai haklar barındıran çevrimiçi hizmetlerin ise gayrimaddi mal olduğu sonucuna varılmıştır. Bunun vergilendirme açısından iki sonucu bulunmaktadır. İlk olarak ilgili bölümde açıklandığı üzere, eşya niteliği olmayan ve eşyadan ayrı olarak da varlığını sürdürebilen, hatta kullanılabilen, gayrimaddi malların gümrük vergisine tabi tutulamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Gerçekten günümüzde bulut bilişim adı verilen ve çalışmanın I. bölümünde kısaca açıklanan teknolojinin sunduğu imkânla önceden yapılan ayarlamalar doğrultusunda hareket eden yazılım hiçbir bilgisayarda yıllarca görüntülenmese de üstlendiği görevi yürütebilmektedir. Şu halde soyut varlığı tek başına mümkün olan yazılımın sırf görüntülendiği cihazla özdeşleştirilerek bir fiziksel varlığa kavuştuğunu iddia etmek konu ile ilgili çalışmanın II. bölümünde yer verilen eşya hukuku doktrinine de aykırılık teşkil eder. Doğrudan e-ticaretin konusunun gayrimaddi mallar olarak belirlenmesinin bir diğer sonucu KDV Kanunu uygulamasında mal teslimine ilişkin hükümlerin değil, hizmet ifasına ilişkin hükümlerin uygulama alanı bulmasıdır. Zira kanun yapısında açıkça mülkiyetin tasarruf yetkisinin devri yoluyla devredilmesinden bahsetmiştir. Ayrıca mal tesliminde

vergiyi doğuran olay çalışmanın III. bölümünde ifade edildiği üzere zilyetliğin devri yoluyla gerçekleşir. Zilyetliğin devri ise eşya hukuku bağlamında eşya olarak kabul edilen kavramlar için geçerlidir. Bunun tek istisnası kanunun bir işlemi özel olarak mal teslimi kabul etmesidir. E-ticarete gerçekleştirilen çevrimiçi işlemlerde böyle bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle doğrudan e-ticaret kapsamında gerçekleşen elektronik iletimlerin hizmet ifası kapsamında KDV'ye tabi tutulacaktır.

Çalışmanın son bölümünde doğrudan e-ticarete KDV'nin kapsamı ve uygulaması ele alınmıştır. Burada öncelikle bir önceki bölümde yapılan saptamalardan hareketle KDV'nin konusu olan hizmet ifası kavramı açıklanmıştır. Hizmet ifasının alt başlıklarında KDV açısından hizmet ifasının gelir unsurları olan ticari faaliyet, sınai faaliyet, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti doğrudan e-ticarete uyarlanarak ele alınmıştır. Bu incelemede doğrudan e-ticaretin konusunun gayrimaddi mallar olduğu göz önünde bulundurularak fikri – sınai hakların KDV kapsamında incelenmesine ilişkin tespitlere yer verilmiştir.

Devam eden alt başlıklar altında hizmet sayılan haller ve hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması kavramları ele alınmıştır. Bir başka husus ise, doğrudan elektronik ticarete KDV'nin vergiyi doğuran olayının incelenmesidir. Bu incelemenin amacı özellikle tarh zamanaşımının başlangıcına etki eden vergiyi doğuran olayın elektronik işlemlerde tespitinin önemli olduğunu vurgulamak ve hizmetin kısım kısım ifası hallerinde büyük oranda döviz üzerinden gerçekleşen uluslararası işlemlerde doğrudan e-ticaret işlemlerinde vergilendirmenin hangi kur üzerinden yapılacağına ilişkin ayrıntının ifade edilmesidir.

Bir diğer başlık olan doğrudan e-ticarete KDV'nin istisnaları kapsamında hizmet ihracı kapsamında ihracat istisnası, roaming istisnası ve fikri – sınai haklara ilişkin istisnalardan doğrudan e-ticaret ile ilgili olan istisnalar ele alınmıştır. Hizmet ihracı kapsamında istisna uygulanması özellikle Yüksek Planlama Kurulu'nun "E-İhracat Stratejisi ve Eylem Planı" çerçevesinde ifade edilen ana hedef olan e-ihracatın geliştirilmesi amacına hizmet etmesi açısından önemlidir⁴⁹⁷. Buna göre, Türkiye'de yazılım üreticisi bir firmanın Pakistan'a yapacağı bir yazılım satışı hizmet ihracı

⁴⁹⁷ Yüksek Planlama Kurulu, **E-İhracat Stratejisi ve Eylem Planı**, Ekonomi Bakanlığı, 2018, s. 36.

istisnasının gerçekleşmesi nedeniyle Türkiye’de vergilendirilmeyecektir. Bu durum ihracatta varış ülkesinde vergilendirme ilkesi ile uyumluluk göstermektedir.

Üçüncü bölümün bir diğer başlığı olan doğrudan e-ticarete KDV’nin tarhının ele alındığı alt başlıkta ise tarh işlemi kısaca tanımlanmış, daha sonra tarh işleminin iki temel unsuru olan matrah ve oran kavramları ele alınmıştır. Ayrıca tarh işlemine ilişkin olması nedeniyle indirim mekanizması kısaca ele alınmıştır. Burada elektronik ortamda hizmet sunan mükelleflere özel KDV mükellefiyeti kapsamında hizmet alan mükellefin faturada yer alan bu tutarın söz konusu özel mükellefiyet kapsamında indirime tabi tutmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Ayrıca burada Avrupa uyumlaştırılmış KDV sisteminde kabul edilmiş olan ve vergilendirme sürecinin e-ticaret için tek merkezden yapılmasını öngören MOSS ve OSS sistemleri incelenmiştir. Bu incelemenin amacı doğrudan e-ticarete konu olan ifalarda tarh işleminin nasıl yapılacağı ve indirim mekanizmasının nasıl işleyeceğidir. Bu alt başlık altında ülkemizin 1963 tarihli Ankara Anlaşması’nın başlattığı entegrasyon sürecinin bir sonucu olarak Avrupa KDV sistemine dahil olması gerekliliği ifade edilmiştir. Son olarak da çalışmanın asıl konusu doğrudan e-ticarete gerçekleşen sınır ötesi hizmet ifalarının KDV kapsamında vergilendirilmesi olduğundan, sınırların devreye giremediği bu halde vergilendirme yetkisinin kim tarafından kullanılacağına ilişkin OECD’nin yönergesinde belirtilen çözümlerin analizi yapılmıştır. Burada ayrıca Avrupa KDV sistemi dışındaki işletmelerin Avrupa’daki mükelleflerle olan işlemlerinde kolaylık sağlaması açısından küresel vergi işbirliğinin önemli olduğu vurgulanmıştır. Burada küresel vergi işbirliği hususunun ayrı bir çalışmaya konu olabilecek kadar geniş olduğu gözetilerek kısa bir açıklama ile yetinilmiştir. Sonuç olarak söylenebilir ki; uluslararası vergilendirmede tarafsızlık ilkesinin sağlanabilmesi için vergilendirme yetkisinin vergi yüküne katlanan, bir başka ifadeyle, tüketici veya nihai tüketicinin bulunduğu ülkede olması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Academia İsimli Web Sitesi : (Çevrimiçi),
https://www.academia.edu/Documents/in/%C4%B0slam_Ansiklopedisi_MEB_1940-1987_, 02.01.2019.
- Afilipoaie, Alois / Shortis, Patrick : “Operation Onymous: International law enforcement agencies target the Dark Net in November 2014”, **Global Drug Policy Observatory**, January, 2015, (Çevrimiçi),
<https://www.swansea.ac.uk/media/Operation-Anonymous.pdf>, 11.12.2018.
- Akçaoğlu, Ertuğrul : **Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi**, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2012.
- Akçaoğlu, Ertuğrul : “BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi”, **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma**, (Ed.) Billur Yaltı, Beta Yayınları, 2018.
- Akdağ Yusuf/ Ergün, İnanç/Aran, M. Kemal : **Katma Değer Vergisi ve Uygulaması**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, 2016.
- Akdoğan, Abdurrahman : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Göz. Geç. ve Genişletilmiş 13. Basım, Ankara, 2017.
- Akgöz, Sedat : **E-Dış Ticaret İşlemleri**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.
- Akipek, Jale/ Akıntürk, Turgut : **Eşya Hukuku**, Yen. İnc. ve Göz. Geç. 5. Basım, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.
- Aksoy-Dursun, Sanem : **Eşya Kavramı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012.

Alptürk, Ercan : **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005.

Amazon Satış Platformu Web Sitesi : (Çevrimiçi),
<https://www.amazon.com/International-Encyclopedia-Social-Behavioral-Sciences/dp/0080430767>, 02.01.2019.

Amerika Birleşik Devletleri Hazine Bakanlığı : <https://home.treasury.gov/>, 07.07.2018.

Amand, Christian : “What is the “World” of Tax? Directions and Lessons Learned from Value Added Tax in a Digitalized World”, **21. Yüzyılda Sınır Ötesi Vergi Sorunları**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.

Amerikan Enerji - Enformasyon İdaresi : (Çevrimiçi),
https://www.eia.gov/energyexplained/index.php?page=electricity_measuring, 02.01.2019.

Arkan, Sabih : **Ticari İşletme Hukuku (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Hazırlanmış)**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırmaları Enstitüsü, Ankara, 2018.

Ardıçoğlu, Artuk : “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2017/III, 2017, (Çevrimiçi)
<http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/1944->

[2010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2017-3.pdf](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/2010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2017-3.pdf),
11.11.2018.

- Arslan, Ali Osman : “Elektronik Ticaret Kapsamında Gerçekleştirilen Hizmetlerde Katma Değer Vergisi”, **Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara, 2017, (Çevrimiçi),
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>,
10.10.2018.
- Arslan, İlyas : **Milletlerarası Özel Hukukta Mutad Mesken Kavramı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.
- Arslanlı, Halil : **Fikri Hukuk Dersleri II: Fikir ve Sanat Eserleri**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1954.
- Ateş, Leyla : **Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.
- Australian Taxation Office,
Electronic Commerce Project Team: “Tax and the Internet”, **Second Report**, 1999.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (Çevrimiçi), <https://hudoc.echr.coe.int/eng#>,
İnsan Hakları Dökümantasyon 03.10.2018.
Merkezi Resmi Web Sitesi :
- Ayiter, Nuşin : **İhtira Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1968.
- Ayiter, Nuşin : **Hukukta Fikir ve San’at Ürünleri**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1983.

- Aykar, Özkan : **Yeni KDV El Kitabı**, Adalet Yayınevi, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Basım, Ankara, 2018.
- Barlass, İrfan : “Türk Vergi Hukukunda Yenileme Fonu”, **Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan Kitap**, (Ed.) Mustafa Koçak/Suat Teker Okan Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2011.
- Başaran-Yavaşlar, Funda : **Alman ve Türk Vergi Bilançosu Hukuklarında Aktifleşme Şartları**, Beta Yayınları, 1999.
- Başaran-Yavaşlar, Funda : “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, (Ed.) İlhan Ulusan/Bahri Öztürk, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009.
- Bayar, İbrahim Nihat : **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi (Türkiye – İngiltere Andlaşması)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- Black, Henry Campbell : **Black's Law Dictionary**, The Lawbook Exchange Limited, 2. Edition, New Jersey, 1910, (Online), <https://thelawdictionary.org/letter/i/page/58/>, 04.10.2018.

- Bıçakçı, Salih / Ergün, Doruk : **Türkiye’de Siber Güvenlik**, Ekonomi ve Dış Politika Araştırmaları Merkezi, 2015, (Çevrimiçi), http://edam.org.tr/wp-content/uploads/2015/12/EDAM_TR_Siber_Guv_1.pdf, 21.03.2018.
- Bilici, Nurettin : **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Güncelleştirilmiş 40. Basım, Ankara, 2017.
- Britannica Ansiklopedisi Resmi Web Sitesi : (Çevrimiçi), <https://www.britannica.com/technology/do-main-name>, 25.03.2018.
- United Nations Conference on Trade and Development Official Web Site : (Çevrimiçi), <https://unctad.org/en/Pages/Home.aspx>, 12.07.2018.
- Bozkurt, Nejat : “Ticaretin Felsefesi, Tarihçesi Ve Etiklerle Olan Sıkı Bağına İlişkin Bazı Saptamalar”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Dergisi**, Sayı 2, Yıl 2002.
- Bozkurt, Tamer : **Ticari İşletme Hukuku**, Göz. Geç. 2. Basım, Ankara, 2018.
- Budak, Tamer : **Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.
- Bydlinski, Peter : “Der Sachbegriff im elektronischen Zeitalter: zeitlos oder anpassungsbedürftig”, **Archiv für die civilistische Praxis**, Bd. 198, 1998.
- Chen, Catherine : “Taxation of Digital Goods and Services”, **N.Y.U. Annual Survey of American Law**, Volume 70, Issue 4, 2015, (Online), <https://annualsurveyofamericanlaw.org/wp->

- content/uploads/2016/02/70-4_chen.pdf, 24.06.2018.
- Clinton Başkanlığı Dönemi Beyaz Saray Web Sitesi Arşivi : (Çevrimiçi), <https://clintonwhitehouse4.archives.gov/WH/New/Commerce/read.html>, 14.12.2018.
- Cockfield, Arthur J : “Balancing National Interests In The Taxation Of Electronic Commerce Business Profits”, **Tulane Law Review**, Volume 74, Issue 133, 1999, (Çevrimiçi), [https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/tulr74&div=14&id=&page=](https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/tulr74&div=14&id=&page=,), 24.03.2018.
- Çağlayan, Ramazan : “Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı ve Kısıtları”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 7, 2016, s. 376, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/download/article-file/229908>, 07.05.2019.
- Çelik, Binnur : **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, İmaj Yayınları, Ankara, 1999.
- Çetin, Menderes : “Sınai Mülkiyet Haklarında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 160, Nisan, 2017, Deloitte Danışmanlık Firması’nın “verginet” İsimli Elektronik Yayın Organı Web Sitesi (Çevrimiçi), <https://www.verginet.net/dtt/1/sinai-mulkiyet-haklarinda-KV-KDV-istisnasi.aspx>, 03.01.2019.

- Çölkesen, Rifat / Örencik, Bülent : **Bilgisayar Haberleşmesi ve Ağ Teknolojileri**, 6. Basım, Papatya Yayınları, İstanbul, 2012.
- Dağlıoğlu, İclal / Çiçek, Hüseyin Güçlü : “Uluslararası Vergileme İlkeleri Ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 10, Yıl 10, Sayı 1, 2014, (Çevrimiçi), <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/69444>, 13.12.2018.
- Data Interchange Company : **Electronic Data Interchange**, (Çevrimiçi), <https://www.datainterchange.com/downloads/brochures/whitepaper-what-is-edi.pdf>, 02.04.2018.
- Deibert, Ronald / Rohozinski, Rafal : “Liberation vs. Freedom: The Future of Cyberspace”, **Journal of Democracy**, Volume 21, Number 4, 2010.
- Dell İsimli Küresel Bilgisayar Üreticisi Firma Resmi Web Sitesi : (Çevrimiçi), https://www.dell.com/downloads/us/bsd/What_Is_a_Server.pdf, 25.03.2018.
- Dünya Ticaret Örgütü : **Elektronik Ticaret Çalışma Raporu**, DTÖ Genel Konseyi, 1998, Cenevre, (Çevrimiçi), [https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=q:/](https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=q:/WT/L/274.pdf) WT/L/274.pdf, 21.03.2017.
- Dünya Ticaret Örgütü : **Elektronik Ticaret Çalışma Raporu**, DTÖ Genel Konseyi, 1999, Cenevre, (Çevrimiçi), <https://www.wto.org/english/>, 26.12.2016.

- Dünya Ticaret Örgütü : **Küresel Elektronik Ticaret Hakkında Bildirge**, Mayıs, Cenevre, 1998 (Çevrimiçi), https://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/ecom_e.htm, 17.04.2017.
- Dünya Ticaret Örgütü : **İkinci Bakanlar Konferansı**, Eylül, Cenevre, 1998 (Çevrimiçi), https://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/wkprog_e.htm, 17.04.2017.
- Ege Bölgesi Sanayi Odası Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), : http://www.ebso.org.tr/userfiles/files/vergi_usul_kanunu_tasarisi.pdf, 01.12.2018.
- Ekmekci, Esra : **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2001.
- Ekmekci, Esra : **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Hukuk Yayınları, Yayın No. 132, İstanbul, 1994.
- Ercan, İbrahim : “Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlere İlişkin Katma Değer Vergisi Uygulaması”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 233, Mayıs, 2012, (Çevrimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14162&arananKey=hizmetin%20fiilen>, 03.01.2019.
- Erol, Ahmet : “Ekonomik Yönleriyle Elektronik Ticaret”, **Ekonomik, Toplumsal, Teknik ve Yasal**

- Yönleriyle Elektronik Ticaret**, Bozkurt, Veysel (Ed.), Bursa: Alfa Yayınları, 2000.
- Ertaş, Sacit : **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Adalet Yayınları, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 5. Basım, Ankara, 2018.
- Ertaş, Sacit : “Elektronik Ticaret: Tanımı, Gelişimi, Avantajları, Güvenliği”, **Ekonomik, Toplumsal, Teknik ve Yasal Yönleriyle Elektronik Ticaret**, Veysel Bozkurt (Ed.), Alfa Yayınları, Bursa, 2000.
- European Comission : **A European Initiative on Electronic Commerce**, 1997, Brussels, (Çevrimiçi), <http://aei.pitt.edu/5461/1/5461.pdf>, 25.03.2018.
- Fabio, Massimo : **Customs Law of the European Union**, Wolters Kluwer Law & Business, 4. Edition, The Netherlands, 2012.
- Ferhatoğlu, Emrah : “Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Vergisi Sisteminde Elektronik Ticaret”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt VII, Sayı 2, Yıl 2006.
- Florida Üniversitesi Elektrik ve Bilgisayar Mühendisliği Öğretim Üyesi Prof. Dr. Dapeng Oliver Wu’nun Öğretim Üyesi Sayfası : (Çevrimiçi), <http://www.wu.ece.ufl.edu/links/dataRate/DataMeasurementChart.html>, 02.01.2019.
- Fridensköld, Emilie : “VAT and the internet: the application of consumption taxes to e-commerce transactions”, **Information &**

Communications Technology Law, Vol. 13, N. 2, 2004, (Çevrimiçi), <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/13600830410001687273?scroll=top&neededAccess=true>, 14.12.2018.

Gazioğulları, Adem : “Elektronik Ticaret ve Elektronik Ticaretin Gümrük Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi”, **Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, (Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi), Mersin, 2014, (Çevrimiçi), <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>, 14.10.2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/node/89691>, 01.01.2019.

Giray, Alp : “Ulusal Güvenlik Üzerine Bir Gümrük Yaklaşımı”, **Gümrük Bülteni**, Sayı: 3, Temmuz – Eylül, 2010.

Global Information Infrastructure Commission Official Web Site (Online), <http://giic.org/about/>, 17.01.2019.

Gökçay, Şerif Emre : **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2018.

Gün, Buket : “Marka Hukukunda Birlikte Var Olma”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı** (Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi), İstanbul, 2019.

- Güneş, Gülsen : **Türk Hukukunda Entelektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1997.
- Güneş, Gülsen : **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- Gümüş, Mustafa : **İthalatta Vergi ve Mali Yükümlülükler**, Ankara Gümrük Müşavirleri Derneği, Ankara, 2018.
- Gürsoy, Kemal Tahir / Eren, Fikret / Cansel, Erol : **Türk Eşya Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Göz. Geç. 2. Basım, Ankara, 1984.
- Güney Afrika Vergi İdaresi Resmi Web Sitesi : (Çevirmiş),
<https://www.sars.gov.za/ClientSegments/Businesses/My-Bus-and-Tax/Pages/Register-and-Deregister-for-VAT.aspx>, 15.07.2019.
- Hare, Forrest : “Borders in Cyberspace: Can Sovereignty Adapt to the Challenges of Cyber Security?”, **Perspectives on Cyber Warfare**, IOS Press, Amsterdam, 2009.
- Helvacı, Serap : Gerçek Kişiler, Legal Hukuk Yayınları, 8. Basım, İstanbul, 2017.
- Hirsch, Ernst : **Fikri ve Sınai Haklar**, Ar Basımevi, Ankara, 1948.

Hotta, Masahiro : **Quantum Energy Teleportation: An Introductory Review**, Tohoku University, Japan, 2011, (Online), <http://www.tuhep.phys.tohoku.ac.jp/~hotta/extended-version-qet-review.pdf>, 23.03.2018.

ipgeolocation İsimli Coğrafi Konum (Çevrimiçi), <https://ipgeolocation.io/>, Belirleme Sitesi : 18.11.2018.

Işık, Atiye Merve : **Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2019.

İnaltonç, Ceyhan : **Katma Değer Vergisinde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları**, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2013.

Johnson, David R/ Post, David G : “Law And Borders: The Rise of Law in Cyberspace”, **Stanford Law Review**, Vol. 47, N. 5, 1996.

Jones, Richard/Basu, Subhajit : “Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem”, **International Review Of Law Computers**, Vol. 16, N. 1, (Çevrimiçi), https://www.researchgate.net/publication/228723042_Taxation_of_Electronic_Commerce_A_Developing_Problem, 16.04.2017.

- Journal of Knowledge Management, (Online), http://www.scientificpapers.org/wp-content/files/1121_The_premises_and_the_evolution_of_electronic_commerce.pdf, 24.03.2018.
- Economics and Information Technology Official Web Site : http://www.scientificpapers.org/wp-content/files/1121_The_premises_and_the_evolution_of_electronic_commerce.pdf, 24.03.2018.
- Kaneti, Selim : “Mülkiyet Hakkının İçeriksel Değişimi”, **Mahmut R. Belik’e Armağan**, İstanbul Üniversitesi Basımevi, İstanbul, 1993.
- Karakoç, Yusuf : **Vergi Hukuku Ders Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- Kaşıkçı, Mahmut : **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017.
- Kaya, Arslan : “Adi ve Ticari İşlerde Faiz”, **İÜHF**, Cilt: LIV, Yıl: 1994.
- Kaya, Ferman : **E-Ticaret Hukuku Tüketici Hukukundaki Uygulamaları**, Seçkin Yayıncılık, 2. Basım, Ankara, 2018.
- Kavas, Dadaşhan Celaleddin : **Dünya Finans Sistemi ve Türkiye’de Hukuk Politikaları**, 72 Tasarım Yayınları, Ankara, 2018.
- Kazancı İçtihat Bilgi Bankası : (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 01.07.2018.
- Kollektif : **Collins English Dictionary**, Harper Collins Publishing Co., (Çevrimiçi), <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/electronic-data-processing>, 12.07.2018.

- Kırbaş, Sadık : **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Basım, Ankara, 2015.
- Kızılot, Şükrü/ Taş, Metin : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara, 2013.
- New York Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Resmi Web Sitesi : (Çevrimiçi),
<http://engineering.nyu.edu/gk12/amps-cbri/pdf/Intro%20to%20Electricity.pdf>,
02.01.2019.
- Lopez, Ernesto Hernandez : “Trade in Electronic Commerce Services Under the WTO: The Need to Clearly Classify Electronic Transmissions as Services and Not Tariff-Liable”, **Journal of World Intellectual Property**, Vol. 4, May, 2000.
- Memiş, Tekin : **Fikri Hukuk Bakımından İnternet Ortamında Müzik Sunumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.
- Millar, Rebecca : “VAT/GST in a Global Digital Economy: Looking Ahead Potential Solutions and the Framework to Make Them Work”, **Sydney Law School Research Paper**, N. 16/30, April, 2016, s. 7, (Çevrimiçi),

- http://ssrn.com/abstract=2770847,
22.01.2019.
- Mobil İletişim İçin Küresel Sistem (Çevrimiçi),
Organizasyonu (GSMA) Resmi Web <https://www.gsma.com/latinamerica/wp-content/uploads/2012/08/GSMA-Mobile-roaming-web-English.pdf>, 02.01.2019.
- Musgrave, Peggy : **Taxation of Foreign Investment Income – An Economic Analysis**, Johns Hopkins Press, Baltimore, 1963.
- Mutluer, Kamil : **Özel Vergi Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.
- Mülküt, Umut : “Elektronik Ticarete Mobil Uygulamaların Denetim ve Vergisel Boyutu”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, (Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi), Mayıs, 2017.
- Nazalı, Ersin : “Is There A Permanent Establishment”, **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı**, (Ed.) Billur Yaltı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- Oktay-Özdemir, Saibe : “Fikri Nitelikteki Sınai Değerler Üzerindeki Haklar ile Bunlara İlişkin Verilen Lisansın Hukuki Niteliği”, **Prof. Dr. Ergun Özsunay’a Armağan**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2004.
- Organisation for Economic Co-operation and Development : **Clarification On The Application Of The Permanent Establishment Definition In E-Commerce: Changes To The Commentary On The Model Tax**

- Convention On Article 5**, OECD Committee on Fiscal Affairs, (Online), <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf>, 19.11.2018.
- Organisation for Economic Co-operation and Development : **“Promoting Entrepreneurship And Innovative Smes In A Global Economy: Towards A More Responsible And Inclusive Globalisation”**, **2nd OECD Conference Of Ministers Responsible For Small And Medium-Sized Enterprises (Smes)**, OECD, Paris, (Online), <http://www.oecd.org/cfe/smes/31919255.pdf>, 12.07.2018.
- Organisation for Economic Co-operation and Development : **Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital**, OECD, Paris, 2003, (Online), <https://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>, 19.11.2018.
- Organisation for Economic Co-operation and Development : **2017 Update to the Oecd Model Tax Convention**, OECD, Paris, 2017, (Online), <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>, 19.11.2018.
- Organisation for Economic Co-operation and Development : **Cybersecurity Policy Making At A Turning Point**, OECD, Paris, 2012, (Online), <https://www.oecd.org/sti/ieconomy/cybersecurity%20policy%20making.pdf>, 21.03.2018.

- Organisation for Economic Co-operation and Development : **International VAT/GST Guidelines**, OECD, Paris, 2017, (Online), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en#page1, 09.10.2018.
- Organisation for Economic Co-operation and Development : **Comments Received On Public Discussion Drafts**, 2015, (Çevrimiçi), https://www.oecd.org/ctp/consumption/03_public-comments-oecd-international-vat-gst-guidelines.pdf, 09.10.2018.
- Organisation for Economic Co-operation and Development : (Çevrimiçi), <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>, 25.10.2017.
- Oğuzman, M. Kemal/Seliçi, Özer/Oktay-Özdemir, Saibe : **Eşya Hukuku**, Filiz Kitabevi, Göz. Geç. 19. Basım, İstanbul, 2016.
- Oğuzman, M. Kemal/Seliçi, Özer/Oktay-Özdemir, Saibe : **Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)**, Filiz Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 17. Basım, İstanbul, 2018.
- Oktar, Salim Ateş : **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Basım, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018.
- Osborn, Phillip : “Cyber Border Security – Defining and Defending a National Cyber Border”, **Homeland Security Affairs Journal**, Vol. 13, Article 5, 2017, (Online), <https://www.hsaj.org/articles/14093>, 17.04.2018.

- Oruç Hami Şener : **Ticari İşletme Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.
- Öksüz, Mehmet/ Turgay, Timur : “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Tevkifat Müessesesi”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt 16, Sayı: 32, Yıl: 2018.
- Ömür, Selami : “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.
- Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet/ Çagan, Nami : **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 25. Bası, Ankara, 2016.
- Öner, Erdoğan : **Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayınları, 8. Baskı, Ankara, 2017.
- Öner, Erdoğan : **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Göz. Geç. ve Güncellenmiş 9. Basım, Ankara, 2018.
- Özdemir, Durmuş : **Avrupa Birliği’ne Giriş**, (Ed.) Kaya, Ayhan, Hiperlink Yayınları, İstanbul, 2013.
- Pehlivan, Osman / Öz, Ersan : **Uluslararası Vergilendirme**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2011.
- PC World Güncel Bilişim Dergisi Resmi Forum Sitesi : (Çevrimiçi), <https://www.pcworld.com/article/2955112/your-mobile-ip-address-its-safety-is-one->

thing-its-privacy-is-another.html,
21.11.2018.

- Pinto, Dale : **E-commerce and Source-based Income Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, Doctoral Series 6, Amsterdam, 2002.
- Poroy, Reha / Yasaman, Hamdi : **Ticari İşletme Hukuku**, Vedat Kitapçılık, Gen. Göz. Geç. 15. Basım, İstanbul, 2016.
- Rençber, Altan : “Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi”, **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı**, (Ed.) Billur Yaltı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- Rençber, Altan : **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, İstanbul Ceza Hukuku ve Kriminoloji Arşivi, Yayın No. 11, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- Rowland, Diane/ Macdonald, Elizabeth/ Hirst, Michael : **Information Technology Law**, Cavendish Publishing Limited, London, 1997.
- Saban, Nihal : **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2014.
- Serozan, Rona : **Taşınır Eşya Hukuku**, Genişletilmiş 2. Basım, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2007.
- Söyler, İlhami : **Devlet Mallarının Kamu Finansmanı Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Yayın No. 2005/368, Ankara, 2005.

- Şenyüz, Doğan/Yüce,
Mehmet/Gerçek, Adnan : **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa, 2018.
- Şener, Oruç Hami : **Ticari İşletme Hukuku Ders Kitabı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.
- Şimşek, Bahar : **Franchising Sözleşmesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.
- Seymen, Ferit Hakkı / Elbir, Halit Kemal : **Türk Eşya Hukuku Dersleri**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1963.
- Shavitt, Yuval / Zilberman, Noa : “A Geolocation Databases Study”, **Journal on Selected Areas in Communications**, Vol. 29, Issue 10, 2011, (Online), https://www.researchgate.net/profile/Yuval_Shavitt2/publication/252056830_A_Geolocation_Databases_Study/links/0a85e537ee8cde4dc0000000.pdf, 25.03.2018.
- Shay, Stephen / Fleming, Clifton / Peroni, Robert : “What Source Got to Do With It? Source Rules and International Taxation, The David R. Tillinast Lecture”, **New York University Tax Law Review**, Vol. 56, 2002, (Online), <https://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/23937584/56TaxLRev81.pdf?sequence=1>, 29.12.2018.
- Şirin, Zafer Ertunç : “Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum”, **Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan Kitap**,

- (Ed.) Mustafa Koçak/Suat Teker, Okan Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2011.
- Sözer, Edin Güçlü / Civelek, Emre : **İnternet Ticareti**, Beta Yayınları, İstanbul, 2003.
- Stupak, Jeffrey M. : “The Internet Tax Freedom Act: In Brief, **Congressional Research Service**, Washington DC, 2016.
- Soete, Luc/ Kamp, Karin : “The 'Bit Tax': The Case For Further Research”, **Science and Public Policy**, Vol. 23, Number 6, December, 1996, (Çevrimiçi), <https://www.springer.com/gp>, 12.12.2018.
- Suluk, Cahit / Nal, Temel : **Fikri Mülkiyet Hukukunun Esasları**, (Ed.) Sami Karahan, Cahit Suluk, Tahir Saraç, Temel Nal, 3. Basım, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013.
- Şeker, Sakıp : “Hizmet İthalatı ve İhracatında KDV Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı: 9, Ankara, 1993.
- Şükrü Kızılot : **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.
- Şişman, Gülden : **Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2014.
- Tian, Yan / Stewart, Concetta : **Electronic Commerce: Concepts, Methodologies, Tools, and Applications**,

IGI Global Publishing, 2008, (Çevrimiçi),
<http://www.irma-international.org/viewtitle/9447/>,
24.03.2018.

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel (Çevrimiçi),
Müdürlüğü Resmi Web Sitesi : <http://ggm.gtb.gov.tr/data/51e93abf487c8e3dc0903f51/men%C5%9Feli%20olmayan%20girdilerle%20imal%20edilen.htm>, 14.12.2018.

Tekinalp, Ünal : **Fikri Mülkiyet Hukuku**, Vedat Kitapçılık, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, İstanbul, 2012.

Terzi, Gökhan : **Dış Ticaret, Gümrük ve Kambiyo**, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Yayını, 2017.

Terzi, Gökhan : **İthalatta Katma Değer Vergisi Matrahı**, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Yayını, 2016.

Tünel, Selman : “Franchise Bedeli Ödemelerinin Katma Değer Vergisi Kanunu’nun Vergiyi Doğuran Olay Hükmü Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 263, (Çevrimiçi), <https://www.yaklasim.com/>, 03.05.2019

Türk Dil Kurumu Çevrimiçi Güncel <http://sozluk.gov.tr/>, 20.01.2019.

Türkçe Sözlük :

Tüzün-Çelik, Binnur : **Vergilemede Müdahale İlkesi Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.

- Uçkan, Özgür : **e-Devlet, e-Demokrasi ve Türkiye**,
Literatür Yayınları, İstanbul, 2003.
- Ünal, Mehmet / Başpınar, Veysel : **Şekli Eşya Hukuku: Giriş Zilyetlik ve Tapu Sicili**, Göz. Geç. ve Genişletilmiş 9. Basım, Ankara, 2017.
- Ürdün Teknoloji ve Bilim (Çevrimiçi),
Üniversitesi Resmi Web Sitesi Ders <http://www.just.edu.jo/~mqais/cis99/PDF/Internet.pdf>
Slaytları Sayfası : f, 25.03.2018
- United Nations Commission on International Trade Law : **Guide to Enactment of the UNCITRAL Model Law on Electronic Commerce**, United Nations, New York, 1996, (Online), http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/V1504118_Ebook.pdf, 07.12.2018.
- Varol, Asaf / Baştürk, İhsan : “Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2015/1, Ankara, 2015.
- Velidedeoğlu, Hıfzı Veldet / Esmer, Galip : **Gayrimenkul Tasarrufları**, 2. Basım, İstanbul, 1956.
- Yaltı, Billur : **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, Der Yayınları, İstanbul, 2003.
- Yaltı, Billur (Ed.) : “The Changing International Tax World: Post-BEPS Order of Chaos?”, **21. Yüzyılda Sınır Ötesi Vergi Sorunları**, On İki Levha Yayıncılık, 2018.

- Yaltı-Soydan, Billur : **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 1999.
- Yaltı-Soydan, Billur : **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.
- Yavaşoğlu, Mustafa : **Açıklamalı ve Örnekli Katma Değer Vergisi Uygulaması**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012.
- Yıldırım, Musa : **Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011.
- Yıldırım, Ahmet / Ubay, Birol : “Avrupa Birliğinde Vergilendirme Alanında Güçlendirilmiş İdari İşbirliği”, **VEHUP II. Yıllık Kongresi**, (Ed.) Başaran-Yavaşlar/Güneş/Berksoy/Doğrusöz/Kapucu , On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.
- Yıldız, Güven : “Son Değişikliklerle Birlikte Hızlı Kargo Taşımacılığı”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı: 3, Yıl: 2014.
- Yılmaz, Ejder : **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, 10. Basım, Ankara, 2011.
- Yılmaz, Güneş : **Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- Yüksel Mehmet / Avşar, Zakir / Akbaş, Kasım : **Hukuk Sosyolojisi**, Yüksel, Mehmet (Ed.), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın N. 2553, Eskişehir, 2012.

- Yüksek Planlama Kurulu : **E-İhracat Stratejisi ve Eylem Planı**,
Ekonomi Bakanlığı, 2018.
- İnternet Mühendisliği Görev (Çevrimiçi), [https://www.rfc-editor.org/](https://www.rfc-editor.org/rfc/pdfrfc/rfc883.txt.pdf)
Kuvvetleri Resmi Web Sitesi Yorum rfc/pdfrfc/rfc883.txt.pdf, 25.03.2018.
– İstek Sayfası :
- Warren, Neil : “İnternet Challenge to Tax System Design”,
International Taxation Systems, New
York, 2002, (Çevrimiçi),
https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-1-4615-1071-0_4, 28.06.2019.
- World Information Technology and (Online), [https://witsa.org/navbar-](https://witsa.org/navbar-links/program/about-witsa.php)
Services Alliance Official Web Site : [links/program/about-witsa.php](https://witsa.org/navbar-links/program/about-witsa.php), 17.04.2017.