



**E-TİCARETE İLİŞKİN KDV UYGULAMASI
ve SORUNLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Saadet TURAN BOZKURT

Eskişehir 2019

**E-TİCARETE İLİŞKİN KDV UYGULAMASI ve SORUNLARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Saadet TURAN BOZKURT



YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Danışman: Doç.Dr.Doğan GÖKBEL**

**Eskişehir
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kasım 2019**

ÖZET

ELEKTRONİK TİCARETE İLİŞKİN KDV UYGULAMASINDA SORUNLAR

Saadet TURAN BOZKURT

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2019

Danışman: Doç.Dr.Doğan GÖKBEL

İçinde bulunduğumuz dönemi ifade etmekte kullanılan” bilgi çağı” sosyal yaşamın farklı alanlarında yenilikler sunarken, ticaretin işleyişinde de köklü değişiklikler getirmektedir. Bu yeni çağın ticaretinde her geçen gün daha fazla yer almaya başlayan elektronik ticaretin, gelecek yıllarda hacminin büyümeye devam edeceği öngörülmektedir.

Bu çalışma, elektronik ticaretin büyüyen hacmine cevap verecek vergi usul ve esasları oluşturulurken ortaya çıkan sorunları ortaya koymaktadır. Elektronik ticaretin vergilendirmesini konu alan çalışma daha özelinde mevcut vergi düzenlemelerinin, harcamalar üzerinden alınan bir vergi türü olan KDV’nin elektronik ticarete uygulanmasındaki sorunları değerlendirmekte ve çözüm önerilerinde bulunmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Elektronik Ticaret, Vergilendirme, Katma Değer Vergisi (KDV)

ACSTRACT

PROBLEMS IN VAT APPLICATION REGARDING ELECTRONIC TRADE

Saadet TURAN BOZKURT

Department of Public Law

Anadolu University, Institute of Social Sciences, August 2019

Supervisor: Doç.Dr.Doğan GÖKBEL

The information age, which is used to express the current period, introduces innovations in different areas of social life and brings fundamental changes in the functioning of trade. Electronic commerce, which has become more and more involved in the trade of this new age, is expected to continue to grow in the coming years.

This study uncovers the issues that arise during the establishment of tax procedures and principles to respond to the growing volume of electronic commerce. The study, which focuses on the taxation of electronic commerce, evaluates the problems in the implementation of the current tax regulations, VAT, which is a type of tax on expenditures, and proposes solutions.

Keywords: Electronic Trade, Taxation, Value Added Tax (VAT)

STATEMENT OF COMPLIANCE WITH ETHICAL PRINCIPLES AND RULES

I hereby truthfully declare that this thesis is an original work prepared by me; that I have behaved in accordance with the scientific ethical principles and rules throughout the stages of preparation, data collection, analysis and presentation of my work; that I have cited the sources of all the data and information that could be obtained within the scope of this study, and included these sources in the references section; and that this study has been scanned for plagiarism with “scientific plagiarism detection program” used by Anadolu University, and that “it does not have any plagiarism” whatsoever. I also declare that, if a case contrary to my declaration is detected in my work at any time, I hereby express my consent to all the ethical and legal consequences that are involved.

Saadet TURAN BOZKURT

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
BAŞLIK SAYFASI	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	vii
TABLolar DİZİNİ	viii
KISALTMALAR DİZİNİ	ix

İÇİNDEKİLER.....	1
GİRİŞ.....	4
1. BÖLÜM	7
E-TİCARET VE VERGİLENDİRME	7
1.1. E-Ticaret Kavramı	7
1.2. E-Ticaretin Dünyada ve Türkiye’de Gelişimi.....	9
1.3. E- Ticaretin Tarafları ve Türleri	11
1.3.1. İşletmeler Arası E-Ticaret (B2B).....	12
1.3.2. İşletmeden Tüketicie E-Ticaret (B2C)	13
1.3.3. Tüketiciden İşletmeye E-Ticaret (C2B)	14
1.3.4. Tüketiciler Arası E-Ticaret (C2C)	14
1.3.5. İşletme Devlet Arası E- Ticaret (B2G)	15
1.3.6. Tüketiciden Devlete E-Ticaret (C2G).....	16
1.4. E-Ticarete Kullanılan Araçlar.....	16
1.5. E-Ticarete Ödeme Yöntemleri.....	17

1.6. E-Ticaretin Vergileme Boyutu.....	18
1.7. E-Ticaretin Vergilendirilmesine Dair Görüşler.....	20
1.8. E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Benimsenen Temel İlkeler.....	21
1.9. E-Ticaretin Çeşitli Vergiler Açısından Değerlendirilmesi	25
1.9.1. Gelir Vergileri	26
1.9.1.1. Mükellefiyet.....	26
1.9.1.2. Gelirin Elde Edildiği Yer	29
1.9.1.3. Gelirin Niteliğinin Belirlenmesi	33
1.9.2. Harcama Vergileri.....	38
1.9.2.1. Gümrük Vergisi	38
1.9.2.2. Damga Vergisi	40
1.9.2.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)	41
2. BÖLÜM	43
E-TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI VE SORUNLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	43
2.1. KDV'nin Tarihsel Gelişimi, Konusu ve Vergilendirme Yetkisi.....	43
2.1.1. Genel Olarak KDV	43
2.1.2. E-Ticaret İşlemlerinden Doğan KDV'de Vergilendirme Yetkisinin Tespiti	44
2.2. E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar	46
2.2.1. E-Ticaretin Niteliğinden Kaynaklanan Sorunlar	46
2.2.2. Gelirin Elde Edildiği Yerin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunlar	47
2.2.3. Mükellef ve Vergi Doğuran Olayın Tespitinde Yaşanan Sorunlar	50
2.2.4. Vergi Matrahının Belirlenmesinde Yaşanan Sorunlar.....	51
2.2.5. Elde Edilen Gelirin Niteliğinin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunlar.....	52
2.2.6. Dijital Ürünlerin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar.....	52
2.3. E-Ticarete KDV Uygulaması Bakımından Uluslararası Kuruluşlar ve Bazı Ülkelere Ait Yaklaşımlar	54
2.3.1. OECD'nin E-Ticaret Kapsamında KDV Uygulaması Yaklaşımı.....	54
2.3.1.1. OECD'nin Uluslararası KDV İşlemleri İle İlgili Standartları.....	55
2.3.1.2. BEPS Eylem Planı KDV Uygulaması	56
2.3.2. Avrupa Birliği Uygulamaları.....	60
2.3.2.1. AB Uzaktan Satış Eşikleri Kavramı ve Uygulaması.....	62
2.3.2.2. 112/2006 AB KDV Direktifinin Ortak KDV Hükümleri	63

2.3.2.3. Avrupa Birliği’nde Mini One Stop Shop (MOSS) Uygulaması.....	65
2.3.2.3.1. Genel Olarak MOSS Uygulaması	65
2.3.2.3.2. MOSS Uygulamasının İşleyiş Biçimi.....	66
2.3.3. ABD’de E-Ticaret Kapsamında KDV Uygulaması.....	68
2.3.4. Çin’de E-Ticaret Kapsamında KDV Uygulaması.....	69
2.3.5. Türkiye’de E-Ticaret Kapsamında KDV Uygulaması.....	70
2.3.5.1. Türkiye’de KDVK Açısından E-Ticarete Konu İşlemler	70
2.3.5.2. Türkiye’de E-Ticaret Kapsamında Hizmetler Bakımından KDV Uygulaması.....	72
2.3.5.3. KDV Uygulamasına İlişkin İdarenin Güncel Görüşü	75
SONUÇ.....	80
KAYNAKÇA.....	84
ÖZGEÇMİŞ	

TABLOLAR DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1. Geniş Anlamda E-Ticaret Tarafları ve Türleri.....	12
Tablo 1.2. Dünya B2C Ticaret Hacmi.....	14
Tablo 1.3. Dijital Ürünlerde Kazanç Türünün Değerlendirilmesi.....	55
Tablo 2.1. BEPS Eylem Planları.....	59
Tablo 2.2. Avrupa’da MOSS Sistemi’nin İşleyişi.....	67

KISALTMALAR DİZİNİ

AB Avrupa Birliği
ABD Amerika Birleşik Devletleri
AET Avrupa Ekonomik Topluluğu
ARPA Advanced Research Projects Agency
B2B Business to Business (İşletmeden İşletmeye)
B2C Business to Customer (İşletmeden Tüketiciye)
BEPS Base Erosion and Profit Shifting (Matrah Aşınması ve Kar Aktarması)
BİT TAX Bit Vergisi

BTYK Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu
BSMV Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C2C Customer to Customer (Tüketiciden Tüketicie)
ÇVÖ Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DTÖ Dünya Ticaret Örgütü
DVK Damga Vergisi Kanunu
E-Ticaret Elektronik Ticaret
EVD Elektronik Veri Değişimi
ESH Elektronik Olarak Sağlanan Hizmetler
ETTK E-ticaret Koordinasyon Kurulu
G20 20 Grubu
G2B Government to Business (Kamudan İşletmeye)
G2C Government to Customer (Kamudan Tüketicie)
GSV Genel Satış Vergisi
GSYİH Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK Gelir Vergisi Kanunu
KDV Katma Değer Vergisi
KVK Kurumlar Vergisi Kanunu
MOSS Mini One Stop Shop (Tek Seferde Kayıt) (Mini Tek Durak Mağazası)
OECD Organisation for Economic Cooperation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
ÖTV Özel Tüketim Vergisi
PSV Perakende Satış Vergisi
SSL Güvenli Elektronik İşlem
SET Güvenli Elektronik İşlemler
TAIEX Teknik Destek ve Bilgi Değişim Mekanizması
UN-CEFACT Birleşmiş Milletler Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma İşlemlerini Kolaylaştırma Merkez
VUK Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Sanayi devrimi sonrası dünyada gelişen yeni dinamikler ile bilgi, toplumlarda hızlı bir değişime uğramıştır. Bu değişen yapı günümüzde “küresel toplum” “bilgi toplumu” ve/veya “enformasyon toplumu” kavramları ile tanımlanmaya başlanmıştır. Bilgi toplumu, teknolojinin ve bilginin etkin rolünün tüm dinamiklerin üstünde olduğunun kabul edildiği endüstri sonrası toplum modelidir. Bu bilgi toplumları itici gücünü bilgisayar teknolojilerinden almaktadır. Bilgi teknolojilerindeki hızlı dönüşümler ile dünyanın bilgi üretme, öğrenme, çalışma, iletişim şekilleri, ticaret yöntemlerinde özetle yaşam biçimlerinde etkin rol alan dijital bir devrim ile karşılaşmıştır. Bu devrimin itici gücü ise teknolojik gelişmelerle ortaya çıkan internettir.

İnternet, dünya geneline yayılmış bilgisayar ağları arasındaki bağlantıyı sağlayan sistemdir. Ağların ağı olarak da tanımlanan bu sistem, kullanıcılarına üretilen bilgiyi depolama, yayma, paylaşma ve kolay ulaşma gibi imkanlar sunmaktadır. Bu teknolojik sistem, ticaret süreçlerin kolay, hızlı ve az maliyetli olarak gerçekleşebilmesini sağlamaktadır. Aynı zamanda ticarete konu süreçlerin planlanmasına, satışının yapılmasına, dağıtılmasına ve satış sonrası hizmetlerin karşılanmasına olanak sağlamaktadır. Ticaretin önemli aşamalarından biri olan dağıtım kanallarının geleneksel ticaretin dağıtım elemanlarını önemli ölçüde ortadan kaldırmasıyla da müşteriyi, satıcı ve üretici işletmelere daha fazla yaklaştırmaktadır.

Ticari süreçlerinin tamamının ya da bir kısmının elektronik araçlardan yararlanılarak iletişim ağları ile gerçekleşmesi durumu genel olarak e-ticaret olarak tanımlanmaktadır. Buna göre günümüzde elektronik araçlarla gerçekleşen ticaretin sağladığı avantajları kullanmak isteyenler için internet yeni ve geniş bir pazar alanına dönüşmekte, geleneksel ticarete var olmayan dijital alanın kendine has yeni ürünleri geliştirmekte ve buna bağlı olarak yeni hizmet mekanizmaları ortaya çıkmaktadır. Özellikle 1990 sonrası internetin hızlı yayılımı ile gelişen bu yeni ticaret türü, geniş bir ekonomi yaratmaktadır. Geleneksel ticarettten farklı olarak coğrafi sınırlar olmaksızın, sadece internet ve web sunucuları ile işletmeler nerede olursa olsun müşterilerine erişim imkanı sunmaktadır. Bu yeni ticaret yöntemi, ticaretin yapılış biçiminde işletmeler ve müşteriler için bir dizi kolaylığı getirmiş olmakla birlikte teknik, hukuksal ve yapısal sorunları da

beraberinde getirmiştir. Bu da yeni denetim mekanizmalarının geliştirilmesini, yapısal düzenlemelerin yapılmasını, yeniden yasal süreçlerin tanımlanmasını zorunlu kılar.

Coğrafi sınırları ortadan kaldıran e-ticaretin getirdiği sorunlardan biri olan vergilendirme sorunu devletler, özel sektör, tüketiciler ve uluslararası kuruluşlarca tartışılmaya başlanmıştır.

1990'lı yıllardan itibaren tartışmalara çözüm üretmek için bir araya gelen uluslararası kuruluşlar konuya ilişkin peş peşe konferanslar düzenlemiş, e-ticaretin değerlendirme ve vergilendirmesine yönelik raporlar yayımlamış, ortak mevzuatlar geliştirmiştir. Çalışmanın ana konusunu oluşturan e-ticarete KDV uygulamaları uluslararası alanda tartışmalara konu olmaktadır. Bir taraftan yüksek vergi geliri sağlıyor olması diğer taraftan da kayıt dışılığın azalmasına katkıları ve dolaysız vergi gelirlerine de yaptığı olumlu etkilerle KDV, 1970'lerden itibaren dünyada geniş uygulama alanı bulan bir vergi türü olmuştur. Bu tarihlerden itibaren küresel piyasalarda, e-ticaretin artışıyla birlikte verginin de bir rekabet unsuru olarak ortaya çıkması ile vergileme sorunları ve bununla alakalı uluslararası ortak çözüm üretme çabaları görülmeye başlamıştır. Ancak e-ticaretin dinamik bir yapı arz etmesi, düzenli olarak değişiklikler ve yenilikler içermesi, hali hazırda gelişmeye devam ediyor olması nedeniyle uluslararası vergi uygulamalarının ne şekilde düzenlenmesi gerektiğine yönelik çözüm arayışları ve tartışmalar devam etmektedir. Yanı sıra OECD'nin önerdiği e-ticaret vergilendirme ilkeleri devletlerce kabul görmekte, her devlet bu ilkeler doğrultusunda kendi ulusal mevzuatını hazırlamakta, ikili ya da çoklu anlaşmalarla e-ticarete çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin çaba sarf etmektedir.

“E-Ticarete İlişkin KDV Uygulaması ve Sorunlarının Değerlendirilmesi” konusunu taşıyan bu çalışmada, bir tüketim vergisi olan KDV'nin uluslararası ölçekte e-ticarete uygulanması ile ilgili temel ilke ve sorunlar ve Türk vergi hukukundaki e-ticarete KDV uygulaması ile ilgili sorunlar ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Buna yönelik iki ana bölümden oluşan bu çalışmanın ilk bölümünde; e-ticaretin kavramsal karşılığına, hem dünyada hem de Türkiye özelinde nasıl geliştiğine, geleneksel ticaretten aldığı paya, e-ticaret türlerine, bu ticaret türünde kullanılan araç ve yöntemlere, e-ticaretin gelir ve harcamalar üzerinden vergileme uygulama ve sorunlarına yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci ana bölümünü ise E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Sorunlarının Değerlendirilmesi başlığından oluşmaktadır. Bu ana

başlık altında öncelikle KDV'nin hangi ihtiyaçlarla nasıl ortaya çıktığı ve dünyada nasıl geliştiği incelenmiştir. Uluslararası düzenlemelerin değerlendirilmesi açısından OECD'nin e-ticarete KDV ile ilgili düzenlemelerine ve bu mevzuat kapsamında geliştirilen BEPS eylem planındaki mevzuata yer verilmiştir. Aynı bölüm içinde AB uygulamaları ve AB'nin konuya ilişkin geliştirdiği direktifler değerlendirmeye alınmıştır. ABD ve Çin uygulamaları da yine bu bölümün konuları arasındadır. Çalışmanın ana konulardan birini ise Türk Vergi Mevzuatı'nda e-ticaretteki KDV konuları oluşturmuş, diğer taraftan mevzuatın OECD'ye taraf olan ülkelerce benimsenen ilkelerine, ülke uygulamalarına yer verilmiştir. Tüm mevzuat değerlendirmeleri, ortaya çıkan sorunlar ve sorunlara getirilen çözümler irdelenmiş, sonuç olarak da öneriler getirilmiştir.



1. BÖLÜM

E-TİCARET VE VERGİLENDİRME

1.1. E-Ticaret Kavramı

Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler, pek çok yaşam alanında değişime yol açtığı gibi ticaret alanında da yenilikler getirmiştir. Ticari alanının zaman ve mekan kısıtlılıklarını büyük ölçüde ortadan kaldıran e-ticaret, mekandan bağımsız, zaman sınırlaması olmaksızın ticari faaliyetlerin devamlılığını sağlamaktadır. Geleneksel ticarete kıyasla çok daha fazla müşteriye ulaşabilmekte, işyeri mekanı kısıtlılığı olmaması yönüyle de hizmet ve ürün çeşitliliği de sınırsızlaşabilmektedir¹. E-ticaretin sınırları genişleten özelliği nedeniyle e-ticarete konu olan işlemin nerede başlayarak nerede sonlandığının saptanmasını zorlaştırmakta, bu durum da kavrama ilişkin net bir tanımlama yapılmasını engellemektedir.

E-ticaret mal ve hizmetler, bilgi, para akışları gibi tüm ticari işlemlerin, internet, e-mail, telefon ve fax vb. araçlar vasıtasıyla el değiştirmesini sağlayan ticaret yöntemidir. Bu ticaret yöntemi işletme süreçleri açısından, iş akış ve süreçlerinin otomatik işleyişinde teknolojiiden faydalanılmasına olanak sağlamaktadır. Hizmetler açısından bu yöntem, hem hizmet kalitesini hem de hızını yükseltirken düşük maliyetli olarak, tüketicilerin, işletmelerin ve yönetimlerin ihtiyaçlarına aktif yanıt verebilmektedir². Bu yönüyle e-ticaret, hem bireyleri hem kuruluşları içine alarak, her türlü ticari faaliyetin, iletişim kanalları üzerinden gerçekleşebilmesini mümkün kılar.

E-ticaret, kurum ve bireylerin; internet (açık ağ) veya intranet (kapalı ağ) ortamlarında görüntü, ses ve yazı şeklindeki sayısal bilgilerin, iletilmesi, işlenmesi ve saklanması ilkesiyle bir değer oluşturmayı hedefleyen ticari faaliyetlerin bütünüdür. Buna göre, doğrudan ticari sonuçlar elde edilebilecek ya da dolaylı olarak ticari aktivitelere destek olabilecek tanıtım, eğitim, bilgilendirme, reklam gibi amaçlar da e-ticaret olarak kabul edilmektedir. Tüm bu faaliyetler sektörel farklılıklar içermesi, e-

¹ Y. Akçi ve S. G. Annaç, (2015). Tüketicilerin e-ticaret algılarının incelenmesi (Gaziantep ve Adıyaman örneği)", *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 413-433. s.414.

² R. Kalakota ve A. Whinson, (1997). *Electronic Commerce: a Managers Guide*, USA: Addison-Wesley. s.3; R. Gökbunar, ve A. Utkuseven (2002). Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan gelişmeler: yeni ipek yolu bir vergi cenneti mi?" *I.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Ekim, No.2. s.199

ticaret ile ilgili farklı kuruluşlarca farklı tanımların oluşmasına neden olmaktadır. Farklı kuruluşlarca yapılan, genel kabul görmüş e-ticaret tanımları şu şekildedir;

Kavrama ilişkin en yaygın ve kabul gören ve 1997 yılında OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) tarafından yapılan tanıma göre; *“birey ve organizasyonlar tarafından metin, ses ve görsel imaj gibi sayısallaştırılmış verilerin işlenerek açık ve kapalı ağlar üzerinden iletilmesine dayanan ticari faaliyetlere e-ticaret denir.”*³ OECD’nin yaptığı tanımda süreçlerle sıralanmış olup, taahhüdün karşılanması, ödeme işlemleri, ticarete konu olan her türlü mal veya hizmetin müşteriye teslimi, satış sonrası servis, ürün destek gibi hizmetlerin sağlanması da bu süreçlere dahil edilmiştir.⁴

WTO (Dünya Ticaret Örgütü) ’nun yapmış olduğu tanımlamaya göre e-ticaret *“mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır.”*⁵

Amerika Birleşik Devletleri merkezli Ulusal Telekomünikasyon ve Enformasyon Yönetimi ise e-ticareti *“her türlü ticari aktiviteler için elektronik teknolojinin istenilen şekilde kullanılabilmesi”* olarak tanımlamıştır.⁶

Daha kapsamlı bir tanımlamada bulunan UN-CEFACT (Birleşmiş Milletler Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma İşlemlerini Kolaylaştırma Merkez)’a göre e-ticaret, *ticarete konu olabilecek tüketim ve yönetim aktivitelerinin, üreticiler, tüketiciler ve kamu kurumları ve diğer organizasyonlar arasında standartlaşmış, yapılandırılmış ya da yapılandırılmamış iş bilgilerinin çeşitli elektronik araçlar üzerinden (e-posta, e-bülten, akıllı kartlar, e-para transfer, e-veri toplama, veri değişimi) paylaşılması işlemleridir.*⁷ Diğer taraftan ABD, AB ülkeleri ve diğer ülkelerde uygulama alanları, yöntemleri ve araçları bakımından farklı tanımlamalar yapılmıştır. Türkiye’de e-ticaretin vergilendirmesiyle ilgili TÜRMOB, *firmaların ticari aktivitelerinin tamamını ya da bir*

³ OECD. (2001). *Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, New York and Geneva, www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf (Erişim tarihi: 15.01.2019).

⁴ S. Özbay ve S. Akyazı, (2004), *Elektronik ticaret*. İstanbul: Detay Yayıncılık. s.2.

⁵ İ. Organ ve F. Çavdar (2012). Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde uluslararası alanda yaşanan sorunlar, *IUYD*, 3(1), 64-84, s.65.

⁶ A. Orçun (2007). E- Ticaretin vergilendirilme sorunsalı, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 27, 248-263, s.250.

⁷ İ.E. Şahin (2007). Küresel rekabet ortamında Türkiye’de elektronik ticaret ve vergilendirilmesi, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 181-193. s.182



kısmını internet üzerinden gerçekleştirmeleridir. ⁸ şeklinde dar kapsamlı bir e-ticaret tanımlaması yapmıştır.

1.2. E-Ticaretin Dünyada ve Türkiye’de Gelişimi

Bilgi toplumu, teknolojinin ve bilginin etkin rolünün tüm dinamiklerin üstünde olduğunun kabul edildiği endüstri sonrası toplum modelidir. Bu bilgi toplumları itici gücünü bilgisayar teknolojilerinden almaktadır.⁹ Bilgisayar teknolojilerinin gelişimini sağlayan ve e-ticaret araçlarından en yaygın kullanımı olan internet, ilk olarak Soğuk Savaş Dönemi’nde savunma teknolojisinde kullanılmak üzere tasarlanmıştır. ABD Savunma Bakanlığına bağlı olan, ARPA (Advanced Research Projects Agency) nükleer savaş savunma durumunda iletişim amacıyla birbirine bağlı bilgisayarların koordinasyonunu sağlayacak olan ARPANET (Advanced Research Projects Authority Net) ağ adlı projeyi geliştirmiştir. ARPANET ile ilk veri gönderimi yapılmış (1969), daha sonra hızla gelişen bu sisteme 1970’lerde benzer yapıda sistemlerde dosya transferi, tartışma kısımları, forumlar gibi yeni alanlar eklenmiştir. ¹⁰ Soğuk Savaş dönemi sonrasında bilgi teknolojileri ile eş zamanlı olarak gelişen küreselleşme olgusu da yaşam biçimlerinden, ticarete değin tüm alanlarda yeni işleyiş biçimleri ortaya koymuştur.

1982 yılında France Telecom’un günümüz internetinin ilk örneği niteliği taşıyan ve uzaktan alışveriş yapabilme olanağı sunan, Minitel’in gelişimini, Gatedshed SIS/Tesco Systems vasıtasıyla ilk çevrimiçi alışverişin yapılması izlemiş olsa da henüz kitlesellik oluşmamıştır. 1990’larla birlikte sürekli gelişim göstererek gündelik hayatın içine giren internetin ilk kullanımı, içeriğin yayıncılar tarafından oluşturulup, okuyucunun müdahale edemediği Web 1.0 dönemidir. Bu dönem, Web 2.0 dönemi öncesinde internet üzerinden yapılan tüm işlemlerin karşılığıdır.¹¹ Bu dönemde, coğrafik ve zamansal sınırlar ortadan kalkarak hem görsel hem işitsel tüm evreler internet ortamında yer almaya başlamış, toplumlar birbirleriyle eş zamanlı olarak iletişime geçebilmişlerdir. E-ticaretin tarihsel başlangıcı da bu yıllara denk gelmektedir.

⁸ K. Koçer (2000). *Sirküler Rapor: E-Ticaret*. Ankara: TÜRMOB Yayınları, s.6.

⁹ İ. Sayımer (2008). *Sanal ortamda halkla ilişkiler*, İstanbul: Beta Basım Yayım, s.10

¹⁰ A. Cahit (2009). *Her yönüyle internet*, İstanbul: Alfa Basım Yayım, s.36.

¹¹ Y. Güçdemir (2010). *Sanal ortamda iletişim: bir halkla ilişkiler perspektifi*. İstanbul: Derin Yayınları, s.29.

1990'ların ortalarından itibaren EDI kullanımı ile e-ticaret ABD ve Avrupa'daki şirketlerin öncülüğünde kullanılmaya başlanmıştır. 1994 yılında Pizza Hut işletmeleri internet üzerinde kurduğu ilk siber banka sipariş imkanı ile e-ticaretin kitlesel kullanımının yolunu açmıştır.¹² 1994 yılında faaliyete geçen online banka, online dergi abonelikleri ve çiçek satışları hızlanmış ve e-ticaretin güvenlik sorunu ortaya çıkarken, SSL şifreleme ile güvenliği artırılmış Netscape 1.0 tanıtılmıştır. 1995 yılında çevrimiçi kitap satışı ile e-ticarete başlayan Amazon.com'a Ebay ve Yahoo'da eklenmiş, kısa zamanda da ürün çeşitliliğini arttırmışlardır. Bu tarihlerden itibaren internetin yaygınlık kazanması ve her geçen gün artan kullanıcı sayısı ile e-ticaretin gelişimini hızlandırmıştır.¹³

Türkiye'de de internetin ve e-ticaretin gelişimi dünya ile paralel şekilde ilerlemiş, ilk olarak 1993'te ODTÜ-TUBİTAK (TR-NET) işbirliği ve DPT projesi ile küresel internete bağlanılmıştır. Bu süreci diğer üniversiteler takip etmiştir. 1995'te Türk Telekom tarafından TURNET ağı kuruluş ve 1996 yılında kullanıma açılmıştır. E-ticaretin gelişmesinin önünü açacak ve ilgili çalışmaları yürütecek kurul olan Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu (BTYK) 1997'de toplanmış, bu amaçla "E-ticaret Ağı"nın kurulması kararlaştırılmıştır. Çalışma grubunun sekretarya işlemlerini TUBİTAK üstlenirken, E-ticaret Koordinasyon Kurulu (ETTK) teknik, hukuk ve finans çalışma grupları oluşturularak, e-ticareti teşvik edecek önlemlerin geliştirilmesi ve bununla birlikte ulusal politika ve uygulamaların uluslararası politika ve uygulamalarla uyumlu hale getirilmesi şeklinde görevler belirlemiştir.¹⁴

İlerleyen süreçte Türkiye'de internetin daha yaygın ve etkin olarak fayda sağlayabilmesi adına 2001 yılında Başbakanlık yönetiminde "e-Türkiye" adını taşıyan bir çalışma başlatılmıştır. Dış Ticaret Müsteşarlığı bünyesinde oluşturulan Elektronik Ticaret Genel Koordinatörlüğü, "e-ticaret çalışma grubu" olarak görevini sürdürmeye devam etmiştir. 2003 yılı başında, KOSGEB, Gümrük Müsteşarlığı ile Bankalar Birliği olmak üzere üç adet uygulama grubu ile çalışmalar sürdürülmüştür. E-ticaret çalışma grubu tarafından 2003-2004 yılı eylem planı hazırlanmıştır. İnternette etkin

¹² V. Bozkurt (2000). Küreselleşme kavramı, gelişim ve yaklaşımlar. *İş, Güç, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 6(1): 6.

¹³ Güçdemir, 2010, a.g.k., s. 30

¹⁴ M. Değirdönmez, N.Gültekin ve H.Y. (2018). Türkiye'de e-ticaret sektörünün yıllara göre gelişimi.

Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi, 8(15): 2216-2237.

faaydalanılmasına yönelik bir diğer proje ise AB Komisyonunun uygulamakta olduğu TAİEX (Teknik Destek ve Bilgi Değişim Mekanizması)'dir. AB Komisyonlarından biri olan bu kurumsal yapı, AB mevzuatının iç hukuka aktarılması, uygulanması, yürütülmesi süreçlerinde faydalanıcı ülkelere uzmanlık desteği sağlayan bir oluşumdur. 2007 yılında DTM koordinasyonunda e-ticaret uygulama grubunda bulunan tüm kamu kurum ve kuruluşlarının işbirliği ile hazırlanan TAİEX projesi, AB'nin e-ticaret alanındaki mevzuatını incelemek amacıyla komisyonca kabul edilmiştir.¹⁵

Türkiye'de mevcut durum değerlendirildiğinde e-ticaret, geleneksel ticaret kadar önemli ticari hacimlere ulaşmaya başlamıştır. 2018 e-ticaret istatistiklerine göre en çok harcama elektronik kategorisinde gerçekleşti. Elektroniği, moda ve güzellik ürünleri takip ederken en düşük harcama dijital müzik alanında yapıldı. Bir nceki yıla kıyasla en çok büyüyen e-ticaret sektörü %20'lik artışla moda ve güzellik olurken en az artış %9'luk oranla video oyunlar olarak raporlandı. E-ticarete tüketim mallarına yönelik harcamalar %8 oranında arttı ve 31,7 milyon kişi tüketim malları alışverişini e-ticaret üzerinden gerçekleştirdi. Tüketim mallarının e-ticaret pazarındaki oranı ise %15 artarak 5,7 milyar dolardır.¹⁶ Türkiye'de online e-ticaret işlemleri, TL bazında bir önceki yıla göre %42 büyüme göstermiştir. E-ticaret kullanıcıları en çok giyim, elektronik, yemek siparişi, seyahat/konaklama ve kitap kategorilerinde işlem gerçekleştirmiştir.¹⁷

1.3. E- Ticaretin Tarafları ve Türleri

Ticari bir faaliyetin gerekleşebilmesinde geleneksel ticarete olduğu gibi e-ticaret uygulamalarında da ticarete konu taraflar yer almaktadır. Yapılan ticari faaliyetin durumuna ve türüne göre değişmekle birlikte bu taraflar; satıcılar, alıcılar, üreticiler, aracılar, bankalar, sigorta kuruluşları, nakliye şirketleri, özel sektör bilişimcileri, onay kurumları, dış ticaret ve gümrük müsteşarlığı gibi kurumlardan oluşmaktadır. E-ticaret yapılan ticari işlemin yönüne göre de çeşitlilik göstermektedir. Taraflarına göre e-ticaret türleri tablo 1.1.'de gösterilmektedir.

¹⁵ Demirdöğmez, Gültekin ve Taş, 2018, a.g.k., s. 2223

¹⁶ Demirdöğmez, Gültekin ve Taş, 2018, a.g.k., s. 2224

¹⁷ Tüsiad ve Deloitte Dijital Ortak alışması: E-Ticaretin Gelişimi, Sınırların Aşılması ve Yeni Normlar 2019 s. 17

Tablo 1.1. Geniş Anlamda E-Ticaret Tarafları ve Türleri¹⁸

	Hükümet	İşletme	Tüketici
Hükümet	G2G (Hükümetten Hükümete)	G2B (Hükümetten İşletmeye)	G2C (Hükümetten Tüketicie)
İşletme	B2G (İşletmeden Hükümete)	B2B (İşletmeden İşletmeye)	B2C (İşletmeden Tüketicie)
Tüketici	C2G (Tüketiciden Hükümete)	C2B (Tüketiciden İşletmeye)	C2C (Tüketiciden Tüketicie)

Geleneksel ticaret genel olarak işletmeler ile tüketiciler arasında ya da işletmeler arasında gerçekleşmektedir. Daha geniş ticari faaliyet potansiyeline sahip olan internet, bilgi alışverişi gibi bir ürünü de ticarete konu ederek yelpazesini genişletmektedir. Tablo 1’de tüm taraflarıyla birlikte e-ticaret aktörlerine yer verilmiştir.

Taraflarına göre e-ticaret türlerine aşağıda daha ayrıntılı yer verilecektir.

1.3.1. İşletmeler Arası E-Ticaret (B2B)¹⁹

İşletmeler arasındaki hizmete ve ürüne konu olan işlemlerin internet üzerinden yürütülmesi (B2B) işletmeden-işletmeye ticaret olarak tanımlanmaktadır.²⁰ B2B ticareti, aracı olmaksızın hizmete, bilgiye ve ürüne ulaşabilme, taleplere daha hızlı yanıt alma ve verme, elektronik pazar kullanımı, düşük ofis maliyetleri ve az bürokrasi gibi avantajlarıyla ilişkiler bakımından en yaygın kullanılan e-ticaret türüdür.²¹

B2B e-ticaret, sanal ortam aracılığıyla ticari ürün kataloglarından seçim yapma, bilgi ve sipariş alıp vermek gibi olanaklarla beraber, faturalama, ödeme işlemleri, ürün dağıtım ve teslimat işlemleri, ar-ge, projelendirme, ürün tasarımı, mühendislik hizmetleri vb. iş ilişkilerini kapsamaktadır.²²

¹⁸ M. Öksüz ve T. Türgan, Timur (2018). Türkiye’de elektronik ticaretin vergilendirilmesi ve tevkifat müessesesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 16 (32), 135-156.

¹⁹ Business to Business

²⁰ M. Gündüz ve P. Aslan (2009). *Yurtdışına e-ticaret:(B2C e-ihracat)*, İGEME. s.13

²¹ Akçi ve Annaç Göv, 2015, a.g.k. s.417

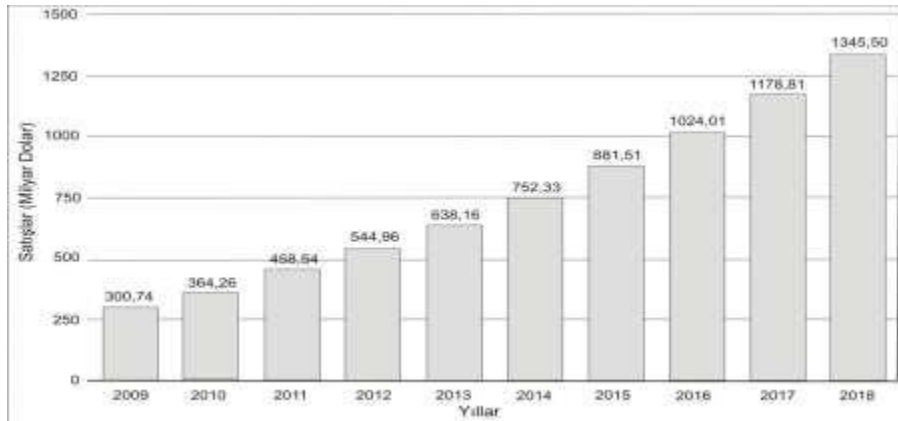
²² E. Çetin (2002). *“Avrupa Birliği ve Türk hukukunda elektronik ticaret”*, Eskişehir, Ağustos, s.22.

1.3.2. İşletmeden Tüketicie E-Ticaret (B2C)²³

B2C e-ticaret yöntemi, firmaların bilgisayar ağları üzerinden doğrudan tüketicilere ulaşarak, satış, pazarlama ve dağıtım hizmetlerini sunabildikleri uygulama alanıdır. Firma ile tüketici arasındaki tüm ticari işlemler bu uygulama ile gerçekleşmektedir. Bu e-ticaret uygulaması e-perakendeciler olarak kabul edilen tedarikçi işletmeler ve web mağazaları aracılığıyla ticareti yürütmektedirler. Her yıl perakende sektöründe payını arttıran bir ticaret yöntemidir.

Türkiye’de Amazon, Trendyol, Hepsiburada, Markafoni vb. siteler B2C ticaretinde önde gelen firmalardandır. Bu sanal mağazaların kullanıcıları ürün, hizmet siparişi ile beraber, ödeme için gerekli olan kredi kartı bilgilerini de sanal ortamda ilgili siteye iletirler. Ödeme işlemi bankalar aracılığıyla işleyen sanal poslarla sağlanır. Dolayısıyla bu e-ticaret yönteminde ilgili işletmenin sanal pos hizmeti veren bir banka ile e-ticaret sözleşmesi yapması gerekmektedir. Kredi kartı dışında havale, EFT veya kapıda ödeme de bir ödeme aracı olarak B2C ticaretinde yer almaktadır. Tablo 1.2’de Dünya B2C Ticaret Hacmine ilişkin veriler yer almaktadır.

Tablo 1.2. Dünya B2C Ticaret Hacmi²⁴



²³ Business to Customer

²⁴ M.E. Civelek (2017). *İşletmeden tüketiciye (b2c) elektronik ticaret alanında faaliyet gösteren işletmelerin web sitelerini yönetmelerinin net fayda üzerine etkisi: kavramsal model önerisi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. s.34.

1.3.3. Tüketiciden İşletmeye E-Ticaret (C2B)²⁵

C2B ticaretinde ürüne olan talep, fiyatın belirlenmesi açısından çok önemlidir. İşletme mal ya da hizmet şeklindeki ürününü tüketicilere sunar ancak fiyat tüketicilerin taleplerine göre belirlenir. Tüketiciler fiyatla ilgili öneri ve tekliflerini sanal ortamda işletmeye sunarak, e-ticaret faaliyeti yaratmaktadır. Bir anlamda, tersine açık artırma süreci söz konusudur.²⁶

Daha çok turizm ve havacılık sektörlerinde yer alan bu ticaret yönteminde, örneğin bir öğrenci Londra-Newyork arasında 200 pounddan uçmak istiyorsa bu teklifini internette yayımlar, uçak şirketleri de bu teklifi değerlendirir, öğrencinin uçmak istediği seferde boş yer varsa uçak şirketleri teklifi kabul eder ve öğrenciyi taşırlar. Bu e-ticaret şekli özellikle turizm sezonu sonlarında ekonomik durgunluk yaşayan turizm sektörüne önemli katkılar sağlamaktadır. Bu e-ticaret modeli, son yıllarda havayolu şirketleri yanında konaklama işletmelerinde de kullanılmaya başlamıştır. Örneğin turizm sezonu sonuna doğru 50 çalışanını tatile göndermek isteyen bir tekstil firması, online turizm acentelerine, günlüğü 20 dolara, her şey dahil sisteminde çalışan beş yıldızlı bir tatil köyü aradığını belirten bir e-posta göndererek C2B e-ticareti başlatır. Bu teklifi kabul eden seyahat acenteleri, tekstil firmasına olumlu yanıt göndererek, başlatılan C2B e-ticaretinin tamamlanmasını sağlarlar.²⁷

1.3.4. Tüketiciler Arası E-Ticaret (C2C)²⁸

C2C ticareti, son kullanıcı konumundaki tüketicilerin kendi aralarında oluşturdukları bir ticari faaliyettir. Ürüne sahip olan tüketicinin ürünü bir diğer tüketiciye ikinci el olarak satışından doğmaktadır. C2C e-ticaret ile, önceki dönemlerde bütünüyle kontrol dışı olan ve organizasyona olanak vermeyen ikinci el satışlar kontrol ve kayıt altına alınmıştır. Bu ticari faaliyet ürün müzayedesı ve açık artırma gibi yollarla

²⁵ Customer to Business

²⁶ Şahin, 2007, a.g.k., s.14.

²⁷ KUTO (Kuşadası Ticaret Odası) (2019). *E -Ticaret ve turizm sektörü*, s. 16.

²⁸ Customer to Customer

gerçekleşmektedir.²⁹ Giderek popülerliğini kaybetmekte olan bu ticaret yönteminde e-Bay, Gittigidiyor, Sahibinden, Letgo siteleri önde gelen firmalardandır. Yoğunlukla ikinci satışa konu olan ürünler ikinci el olmasına karşın stoksuz satış (dropshipping) olan birinci el ürünlerde faturalı olarak satılabilmektedir.

1.3.5. İşletme Kamu Arası E-Ticaret (B2G)³⁰

Bu e-ticaret türü işletmeler ile devlet arasındaki ticari ilişkilerden oluşmaktadır. İşletmelerin satıcı, kamu kurumlarının da alıcı konumunda olduğu bu e-ticaret işlemlerinin iki boyutu bulunmaktadır. İlki, ürün ve hizmet alıcılarından olan devletin bu alımlarını ya da kamu ihalelerini internet üzerinden yapmasıdır. Burada ihalelerin duyurulması, fiyat tekliflerinin ve çeşitli izin belgelerinin verilmesi gibi işlemler sanal ortamda yapılır. İkinci boyutunu ise kamu idaresi işlemleri olan vergilendirmeler, gümrük işlemleri, sosyal güvenlik hizmetleri, elektronik imza, onay kurumu, elektronik noter, e-ticarete kullanılacak standartların duyurulması, sanal ortamda cezai ve hukuki sorumluluğun düzenlenmesi ve denetlenmesi işlemleri oluşturur.³¹ Aynı zamanda şirketler ile devlet arasındaki yerel ağlar vasıtasıyla gerçekleşen ticaret, haberleşme ve diğer tüm işlemler bu ticaret türünün içinde yer almaktadır.

Esas itibarıyla işletmeler arası e-ticaret türüne benzer uygulamalar içeren bu kategorinin diğer türlerden farkı işletmelerle devlet arasında gerçekleştirilen e-ticaretin sadece pazarın lojistik, arz ve talep dinamikleriyle yöneltilmemesidir. Ayrıca hükümetlerin koyduğu kurallar da burada etkilidir. Devletlerin kendi işlem ve prosedürlerini e-ticaret uygulamaları ile uyumlaştırması ve teknolojik gelişmelerden en fazla faydayı sağlayabilmesi artık bir mecburiyet halini almıştır.³²

²⁹ Akçi ve Annaç Göv, 2015, a.g.k, s.417

³⁰ Busines to Government

³¹ İ. Kırçova (2001), *İşletmelerarası elektronik ticaret*, İstanbul: İTO Yayın: s. 22; S. Aksu (2003). *Türkiye'deki KOBİ'lerin Avrupa Birliği pazarlarına açılmasında elektronik ticaretin rolü*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,

³² A. Gazioğulları (2014). *Elektronik ticaret ve elektronik ticaretin gümrük mevzuatı bakımından değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Mersin: Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.31.

1.3.6. Tüketiciden Devlete E-Ticaret (C2G)³³

C2G e-ticaret türünde yer alan tüketici kavramı içeriğiyle çok da örtüşmeyip “birey” kavramı ile daha fazla ilgilidir. Çünkü bu kapsamda ele alınan uygulamada ticari bir amaç olmaksızın kamu hizmetleri internet ortamında gerçekleştirilmektedir. Bu kapsamda bireysel kamu hizmetleri olan, pasaport başvuruları, ehliyet işlemleri, sigorta pirim ve diğer vergi ödemeleri, çeşitli eğitim ve sağlık hizmetleri internet ortamında tamamlanmaktadır. İngiltere’de 2005 yılında tüm bu hizmetler elektronik ortama taşınırken, Türkiye’de ise 2015 yılı itibarıyla e-devlet uygulamasına geçiş yapılmıştır.³⁴

1.4. E-Ticarette Kullanılan Araçlar

İnternet teknolojisinin gelişimi ve yaygınlaşması öncesinde de kullanılmakta olan telefon, fax, telefon gibi iletişim araçları da e-ticaret araçları olarak kabul edilmektedir. Geleneksel ticaretin araçları olması bakımından bunları diğer e-ticaret araçlarından ayrı değerlendirmek doğru olacaktır. Buna göre;

İşletmeler arasında elektronik veri değişimi (EVD), iki işletme arasında önceden belirlenmiş standartlar çerçevesinde düzenlenen belgelerin değiş tokuşunu ifade etmektedir. EVD, alım siparişleri ve satış emirleri gibi ticari dokümanların doğrudan bilgisayardan bilgisayara düzenlenmesini sağlamaktadır.³⁵ Bu aracı kullanan taraflar arasındaki veri değişiminde kullanılacak olan standartlar tercihe bağlı olmakla birlikte dünyada yaygın kullanılan standartlar da bulunmaktadır.³⁶ Bu uygulamanın yalnızca kullanıcılara açık olma özelliği uygulamayı yüksek güvenli hale getirmekle birlikte yüksek maliyetli olması yaygın kullanımını engellemektedir.

Diğer bir e-ticaret aracı olan internet ise, World Wide Web ve sunuculardan oluşmaktadır. E-ticaretin en yaygın ve maliyetsiz aracı olan İnternetin türevleri niteliği

³³ Costumer to Government

³⁴ Aksu, 2003, a.g.k., s.65.

³⁵ R. Parlakkaya (2005). Elektronik ticaret ve muhasebe uygulamalarına etkileri, *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(5), 168-175. s.171.

³⁶ Örneğin Avrupa ve Asya’da UN/EDIFACT, Kuzey Amerika’da ANSI ASC X.12 ve UCS, İngiltere’de TRADACOMS, Avrupa otomotiv sektöründe ise ODETTE standartları yaygın şekilde kullanılmaktadır. İlk kullanıldığı yıllarda uçtan uca modem bağlantıları ile gerçekleştirilen EDI işlemleri günümüzde İnternet üzerinden güvenli web, güvenli FTP veya AS2 gibi yöntemlerle gerçekleştirilebilmektedir. Akçaoğlu, 2011, a.g.k.,s.29-31.

taşıyan intranet (yerel internet) ve extranet de e-ticaret araçları olarak kabul görmektedir. Intranet bir tür örgüt içi bilgisayar ağıdır. Belirli bir örgütteki bilgisayarları, yerel ağlar (LAN) şeklinde veya geniş alan ağları (WAN) üzerinden birbirine bağlayan, genellikle TCP/IP protokolü üzerinden işleyen kapalı ağlardan oluşmaktadır. Özellikle çok şube ya da bayi ağına sahip olan kurumlar için etkili bir e-ticaret aracıdır. Extranet ise, intranetler gibi ağ yöneticileri ve izinli kullanıcıların bağlanabildiği kapalı ağlardan oluşup, kullanıcı kuruluş intranetlerinin iş ortakları, müşteriler ve bayilerin ortak kullanımına açılması ile oluşan ağı ifade etmektedir.³⁷

1.5. E-Ticarete Ödeme Yöntemleri

E-ticarete konu ödeme işlemlerinin güvenli olarak gerçekleştirilmesi için birden çok araç geliştirilmiştir. Bunlar nakit ve nakit dışı olarak gruplandırılabilir. Nakit ödemeler, ticari tüm mal ve hizmet alımlarına karşılık nakit ödemeyi ifade etmektedir. Nakit olmayan ödemeler ise kendi içinde farklılaşmaktadır. Bunlar, çekler ve senetler, kartlar, elektronik para vd. nakit olmayan ödeme araçlarından oluşmaktadır:

Çekler ve senetler; Elektronik çek ve senet sisteminde, kredi kartı kullanılmaksızın ticari ödemelerin, gerekli banka hesap bilgilerinin ilgili e-ticaret sitesine girilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bu e-ticaret ödeme yönteminde kullanıcı ticaret sitesine çek düzenleyerek ödeme yapmış olur. Bankadaki sistemler yapılan transferleri her gün temizleyerek bahsedilen hesapta alışverişin tamamlanması için gerekli şartların yeterli olup olmadığını kontrol ederler ve bu durumdan e-ticaret sitesini şifreli kanallarla haberdar ederler. Bu işlemler takas merkezi olarak adlandırılan finansal kurumlar tarafından da yürütülebilmektedir.³⁸

Kartlar; Banka kartları, kredi kartları ve ön ödemeli kartlardan oluşan bu ödeme yönteminde, ödeme işlemleri sırasında kart bilgilerine üçüncü şahısların erişmesini engelleyebilmek amacıyla bilgi şifrelemesi olan SSL (secure sockets layer - güvenli elektronik işlem) ve SET (secure electronic transaction- güvenli elektronik işlemler) protokolleri kullanılmaktadır.

³⁷ Akçaoğlu, 2011, a.g.k., s.36; Parlakkaya, 2005, a.g.k., s.171.

³⁸ İTO (2006), *Elektronik Ticaret Rehberi*, Yayın No: 2006-3. s.9.

Elektronik Para; E-para ya da dijital para olarak tanımlanan bu plastik kart, bireyin sahip olduğu mali değer veya şahsi fonunun bankalarca ilgili kişiye sunduğu bir sayı dizisidir. Paranın dijital ortamda sunulmasını sağlayan bu dijital parayı kullanabilmek için hem satıcının hem de kullanıcının bir e-para hesabına sahip olması gerekmektedir.³⁹ E-para, paranın asli fonksiyonları olan değişim, hesap birimi ve değer biriktirme niteliklerini de karşılamaktadır. Bu niteliklerini kullanabilmek, yönetmek ya da transfer etmek için özel bir yazılımın bankadan temin edilmesi gerekmektedir. Kullanıcılar normal hesaplarında bulunan paralarını e-paraya çevirerek bu özel yazılıma transfer edebilirler. Bu para kullanıcının hard diskinde depolanır. Sonrasında e-para ile anlaşmalı mağazaların sitelerinden ya da e-para yazılımına sahip diğer taraflardan alışveriş yapılabilir. Bireyler alışveriş yaptıkça e-para miktarı azalır yeniden hesaba para yüklenmesi gerekmektedir.⁴⁰

1.6. E-Ticaretin Vergileme Boyutu

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin ürünü olan e-ticaretin yaygınlık kazanması ve ülkelerin toplam ticaret hacimleri içinde aldığı paydaki yükselişle birlikte ticari alanda bazı sorunları da beraberinde getirmiştir. E-ticaret faaliyetlerinde işlemlerin hem denetlenmesi hem de adil ve etkili bir vergilendirmeye tabi tutulması küresel düzeyde bir sorun olarak ortaya çıkmıştır. Kendine has yapısı ile geleneksel ticaretten farklılaşan e-ticaret bu özellikleri ile pek çok kolaylık sağlarken yanı sıra zorlukları da içinde barındırmaktadır.

E-ticaretin, öncelikle küresel ticarete oluşturduğu en büyük değişim ülke ekonomilerini birbirine bağımlı hale getirmesidir. Dünya çapında sermayenin ülkeler arası serbest dolaşımı ile birlikte, e-ticarete aynı ölçüde bilişim teknolojilerindeki gelişmelerle paralel şekilde gelişmektedir. Ticarete coğrafi sınırların yok olmaya başlaması ile birlikte hem bireyler hem de işletmeler yatırım kararlarında değişime gitmişlerdir.

³⁹ H. Seyidoğlu (2002). *Ekonomik terimler ansiklopedik sözlük*, İstanbul: Güzem Can Yayınları. s.164.

⁴⁰ B. Zengin ve A. Güngördü (2013). Elektronik ödeme sistemlerinin olası etkileri üzerine bir inceleme, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(3), 129-150. s.137-138

Uluslararası sermayenin serbest piyasalarda dolaşımı ile vergilendirilecek gelirin ülkeler arasındaki farkı giderek artmıştır. Yatırım ve diğer iş kararları da bu matrah farklılıkları dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir. Bu sebeple ülkelerin vergi politikaları ile ticaret arasında sıkı bir ilişki ortaya çıkmıştır. Ülkeler vergi oranlarını düşük tutarak dolaşımdaki sermayeyi kendilerine çekmeye çalışmakta, bu ise piyasalarda serbest dolaşan yerli ve yabancı sermayeyi çekmek amacıyla uygulanan vergi politikaları açısından ülkeler arasındaki rekabeti arttırmaktadır.⁴¹

E-ticaret hacminin artmasıyla birlikte, bu işlemlere ilişkin yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacı karşılamak üzere ülkelerin gelir idareleri çalışmalar yürütmektedir. Elektronik ortamda yapılan ticari işlemlerde, vergiyi doğuran olayın varlığını ortaya koyabilmek güçtür. Bu yönüyle geleneksel ticaretin vergilendirilmesine kıyasla yetersiz kalan e-ticaretin vergilendirilmesi düzenlemeleri, ulusal ve uluslararası boyutta gündem oluşturmıştır. Devletler, e-ticarette karşılaşılan sorunları çözmek ve e-ticareti kontrol altına almak amacıyla çalışmalar başlatmıştır.

E-ticarete ilişkin sorunlar BM, OECD, DTÖ ve AB gibi uluslararası kuruluşlarca farklı açılardan incelenmiş ve ortak uygulama yöntemleri oluşturulmaya çalışılmıştır.⁴²

E-ticarete konu olan mal ve hizmetler fiziksel mal ve hizmetler ile dijital mal ve hizmetler şeklinde sınıflandırılabilir. Fiziksel mal ve hizmetler elektronik alanda sipariş verilse dahi, teslim geleneksel ticaret yöntemleri ile gerçekleşecektir. Bu durum fiziksel mal ve hizmetlerin takibini kolaylaştırmakta, denetimi ve vergilendirilmesinde ciddi sıkıntılar oluşmasını engellemektedir. Bununla birlikte e-ticarete konu olan mal ve hizmetlerin sipariş ve tesliminin elektronik ortamda yapıldığı dijital mal ve hizmet durumlarında takip ve denetim güçleşmektedir.⁴³ Söz konusu durum ticari faaliyetlerin vergilendirme dışı kalmasına ve devletlerin vergi gelirlerinde ciddi manada kayıplara sebep olmaktadır. E-ticaret yapısı ve niteliği gereği geleneksel ticaretten farklıdır. Bu farklılık sebebiyle gerçekleşen e-ticaret faaliyetlerinin belirlenmesi ve denetiminde ciddi sorunlarla karşılaşmaktadır.

⁴¹ Organ ve Çavdar , 2012, a.g.k., s.67

⁴² H. Demir, (2015). "Elektronik ticarette vergilendirme", www.ceterisparibus.com/ekonomi/makaleler/ , (Erişim tarihi: 11.01.2019).

⁴³ F. Çavdar (2017). Elektronik ticaretin vergi denetimi üzerindeki etkileri, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9 (1), 13-27. S.14-15.

1.7. E-Ticaretin Vergilendirilmesine Dair Görüşler

E-ticaretin yaygınlaşması ile birlikte bu ticaretin nasıl vergilendirileceği sorunu ortaya çıkmıştır. Bu sorun uluslararası düzeyde tartışılmakta olup bu tartışmalar halen devam etmektedir. Genel olarak tartışmaların ana konusunu e-ticaretin niteliğinden kaynaklı sorunların mevcut vergi düzenlemelerine uyumlaştırılması ya da bu ticarete özgü yeni bir vergilendirme sisteminin geliştirilmesi oluşturmaktadır. Bu yönüyle e-ticaretin vergilendirilmesine dair görüş ve/veya tartışmaları dört temel başlık olarak özetleyebiliriz.⁴⁴ Bunlar; E-ticarete konu işlemler vergilendirilmemeli, e-ticaret için yeni vergiler uygulanmamalı, bu alanda mevcut vergi rejiminin uygulanmasına devam edilmeli, mevcut ulusal ve uluslararası vergi hukuku düzenlemelerine e-ticarette özgü yeni hükümler eklenmeli, bu konuda gerekiyorsa yeni vergiler yürürlüğe konulmalı, e-ticaret için elektronik ortamda transfer edilen bilgi esas alınarak “bit vergisi” uygulanmalıdır görüşlerinden oluşmaktadır.

E-ticarete Konu İşlemler Vergilendirilmemeli Görüşü: Bu görüşe göre internet ortamındaki tüm ticari faaliyetler serbest ticaret alanı içinde gerçekleşen faaliyetler olarak kabul edilmeli ve vergilendirilmemelidir. Bu düşünceye benzer bir başka düşüncede sembolik bir tutar ile tüm elektronik işlemlerin vergilendirilmesidir. Bu görüşlere göre e-ticaret faaliyetleri vergilendirilmemelidir. E-ticaretin vergilendirmesine ilişkin her iki düşüncenin de uygulanabilirliği bulunmamaktadır. Çalışmanın önceki başlıklarında da yer verildiği üzere günümüzde e-ticaretin dünya ticareti içindeki payı oldukça yüksektir. Geçmişte bu sembolik tutar işlevsel olarak öngörülmüş olsa da bugün bu görüş, vergi hukukunun adalet ve genellik ilkeleriyle örtüşmemektedir.

E-ticaret İçin Yeni Vergiler Uygulanmamalı, Bu Alanda Mevcut Vergi Rejiminin Uygulanmasına Devam Edilmelidir Görüşü: E-ticareti geleneksel ticaretten ayıran niteliklerini dikkate almaksızın mevcut vergi düzenlemeleri ile e-ticaretin vergilendirilmesini savunan bu görüş, oluşacak yasal boşluklar ile vergi kayıp ve kaçaklarını kolaylaştıracağı düşüncesi ile eleştirilmektedir.

Mevcut Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukuku Düzenlemelerine, E-Ticarete Özgü Yeni Hükümler Eklenmeli, Bu Konuda Gerekiyorsa Yeni Vergiler Yürürlüğe

⁴⁴ Demir, 2015, a.g.k., s.124

Konulmalıdır Görüşü: E-ticaretin kendine has yapısını dikkate alarak vergi mevzuatının da yeniden oluşturulması gerektiğini savunanlar tarafından ileri sürülmüştür. Bu görüşü eleştirenler, vergi sistemlerinin zaten karmaşık olduğunu, yeni kurallarla e-ticaretin vergilendirilmesi konusunun vergi sistemlerini çok daha karmaşık ve içinden çıkılmaz bir hale getireceğini savunurlar.

E-Ticaret İçin Elektronik Ortamda Transfer Edilen Bilgi Esas Alınarak “Bit Vergisi” Uygulanmalıdır Görüşü: BİT (Binary Digit), bilgisayar dilinde en küçük enformasyon birimini belirtmek için kullanılan bir kavramdır. BİT Vergisi önerisi, sayısallaştırılmak suretiyle dijital ortamda transfer edilen verilerin, sahip olduğu boyutla orantılı şekilde vergiye tabi tutulması esasına dayanmaktadır.

OECD e-ticaretin vergilendirmesinde, geleneksel ticaretten farklı bir vergi sistemi uygulanması gerektiği görüşüyle hareket eder. Bu doğrultuda OECD’nin Kanada’da yapılan toplantısında e-ticaret yoluyla yapılan ticari faaliyetlerde daha özellikli bir vergilendirilmeye gidilmesi yönünde görüş ortaya konulmuştur. Yapılan toplantının gündemini sanal ortamda kullanılan bilgi alışverişinin belirli oranda vergilendirilmesine karşılık gelen “Bit Vergisi” oluşturmuştur. Belirlenen bu vergi kriterine göre, kullanılan bilginin hacmi oranında bir verginin uygulanması konusunda farklı görüşler sunulmuş ancak bu vergi OECD tarafından kabul edilmemiştir.⁴⁵

E-ticaret niteliği gereği ulusal düzeyde bir vergilendirme sisteminin uygulanması mümkün olmayan bir ticarettir. Dolayısıyla vergilendirilmesiyle ilgili ortaya konulacak ilkeler hakkında tüm tarafların ve ilgili ülkelerin ortak onayının alınması gerekmektedir. Bu yönüyle de e-ticaretin vergilendirilmesi konusu uluslararası bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.8. E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Benimsenen Temel İlkeler

Ülkelerin kendi vergi politikaları coğrafi bağımlılık esasına dayanmaktadır. E-ticaretin nitelikleri ile örtüşmeyen bu durum vergileme hakkının bölüşümü sorununu ortaya çıkarmaktadır. Yanı sıra gelirin elde edildiği yerin, niteliğinin, matrah ve vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye ait olduğunun tespit edilmesi ve sayısal ürünlerin

⁴⁵ Oecd Tax Policy Studies (2005). E-commerce: Transfer pricing and business profits taxation, No:10.

vergilendirilmesi gibi konularda çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır.⁴⁶ Bu sorunlara kısmen çözüm oluşturabilmek adına e-ticaretin vergilendirilmesinde müşterek ilkelerin belirlenmesi yoluna gidilmiştir.

E-ticaretin artan ticaret hacmi sebebiyle vergilendirilmesi yukarıda belirtildiği üzere önemli bir sorun olarak ortaya çıkmıştır. Ülkeler kendi sınırları içinde vergi politikaları oluşturmada serbesttir. Ancak yeni ticaret yöntemi olan e-ticarette vergi politikalarında ülkeler birbirine bağımlıdır. Yukarıda yer verildiği üzere e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik farklı görüşler ileri sürülmüş bu kapsamda çeşitli kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır.

1998 yılında OECD tarafından Ottawa’da “Sınırsız Bir Dünya: Elektronik Ticaretin Potansiyelini Anlamak” başlıklı Bakanlar Komitesi toplantısı gerçekleştirilmiştir. Toplantının dört ana konusundan birisini de e-ticaretin vergilendirme esasları oluşturmuştur. E-ticaretin vergilendirilme esaslarında ortak bir zemin oluşturulabilmesi için görüşler toplanmıştır. Toplantı e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda uluslararası ilk büyük adımla sonuçlanmıştır. Toplantı sonucunda, “Elektronik Ticaret: Vergilendirme Koşulları Çerçevesi” isimli rapor yayımlanmıştır.⁴⁷

Raporda iki önemli konuya vurgu yapılmıştır. Bunlardan ilki “kabul edilecek çözüm ne olursa olsun, e-ticaretin vergilendirilmesi nispeten basit olmalı, vergi yükümlülerinin gönüllü olarak uygulayacağı bir sistem içermeli, karşılaştırılabilir geleneksel ticarete karşı e-ticareti yapay olarak avantajlı veya dezavantajlı duruma getirmemeli ve e-ticaretin gelişmesini gereksiz yere engellememelidir.” İkincisi ise “hiçbir devletin tek başına hareket ederek bu sorunların çözümünü üretemeyeceği konusunda görüş birliğine varılmasıdır.” Bu son noktadan hareketle OECD vergi sorunlarının çözümünde yetkili organizasyon olarak kabul edilmiştir.⁴⁸

Bu toplantıda vergilendirilme konusunda e-ticaret, geleneksel ticaretten farklı görülmemiş bu nedenle de mal ve hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin genel kurallar e-ticaret için de kabul edilmiştir. Kabul edilen bu ilkeler:⁴⁹ i. Tarafsızlık, ii. Sadelik ve

⁴⁶ Şentürk, 2013, a.g.k., s.27.

⁴⁷ Avcı 2017, a.g.k., s. 255; Ceran ve Çiçek, 2007, a.g.k., s. 295.

⁴⁸ Şahin, 2007, a.g.k., s. 191.

⁴⁹ Avcı, 2017, a.g.k., s.255; Ceran ve Çiçek, 2007, a.g.k., s. 296; Öksüz ve Türgan, 2018, a.g.k., s. 145.

basitlik, iii. Etkinlik ve adalet, iv. Esneklik, v. İdare ve uyum maliyetlerinin düşük olması, vi. Çifte vergilemeden kaçınma ilkelerinden oluşmaktadır.

(i) *Tarafsızlık ilkesi*, e-ticarete konu olan ürünlerle, genel ticarete konu olan ürünler arasında farklı bir vergileme yapılmamasını, mükelleflerin vergisel avantajlar ya da dezavantajlar nedeniyle, geleneksel ticaret ile e-ticaret arasında seçim yapmaya itilmemesi gerektiğini açıklamaktadır.

(ii) *Sadelik ve basitlik ilkesi*, e-ticarete konu olan vergi sisteminin ve bu sistemin getirdiği vergisel neticelerin, vergi mükelleflerince önceden tahmin edilebilecek şekilde basit ve açık olmasını ifade etmektedir. Buna göre bu ticarete konu olan ürün ve hizmetlerin etkin vergilendirilebilmesi için karmaşık, çok başlı vergilendirme yetkisinden kaçınılması ve vergi kurallarında istikrarın sağlanması gerektiğini ifade etmektedir.

(iii) *Etkinlik, verimlilik ve adalet*: Etkinlik ilkesi e-ticarette vergi kaçırmalarının önüne geçilebilmesi adına, vergilemenin doğru zamanda ve doğru miktarda vergiyi ortaya çıkarmasını ifade eder. Verimlilik, vergi toplayarak elde edilen faydanın bu faydayı sağlamak amacıyla yapılan harcamadan büyük olması gerektiğidir. Adalet ise vergilendirmenin hakkaniyet gözetilerek yapılmasıdır.

(iv) *Esneklik ilkesi*, e-ticaret sonucu ortaya çıkabilecek yeni gelir unsurlarını vergilendirecek olumlu esnekliğe sahip olmayı ifade etmektedir. E-ticaretin vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olmaması için, vergi sisteminin esnekliği yüksek vergilerden oluşturulması zorunludur. Böylece, mevcut vergi konularının e-ticaretten elde edilecek gelirleri de kapsayacak biçimde genişletilmesi mümkün olabilir.

(v) *İdare ve uyum maliyetlerinin düşük olması*, oluşturulacak vergi düzenlemelerinin, hem vergi idaresinin idari maliyetlerini ve hem de vergi mükelleflerinin katlandıkları uyum maliyetlerini olabildiğince en aza indirmesi gerektiğini ifade etmektedir.

(vi) *Çifte vergilemeden kaçınma*, bu sorun çoğunlukla kişi ya da kurumların bulundukları ülke sınırı dışında bir gelir elde etme ya da başka bir ülkede mülk sahibi olunması durumlarında, aynı vergi dönemi içinde aynı vergi konusundan birden çok verginin alınmasını ifade etmektedir. E-ticaret, sermaye ve ticarete konu olan ürünlerin uluslararası alanda serbestçe dolaşımını artırdığı için mükellefiyetin belirlenmesi sorunu ortaya çıkmaktadır. Devletlerin vergi mevzuatları dikkate alındığında her ülkenin ya da

federal yapıdaki federe devletlerin; sermayenin, mal ve hizmetlerin hareketliliğindeki artış sebebiyle vergi mükellefiyetinin nerede, hangi vergileme yetkisine göre vergilendireceği gibi konularda sorunlar yaşadığı görülmektedir. Söz konusu duruma çözüm oluşturmak adına mevcut uluslararası vergileme ilkelerinin, ulusal vergileme kurallarına uyumlaştırılması ve mükellefiyete ilişkin kuralların net olarak belirlenmesi, yani e-ticaretin vergilendirilmesinde ülkeler arasında ortak bir mutabakatın sağlanması gereklidir.

E-ticaretin vergilendirilmesinde ortak kararların zamanla ihtiyaçları karşılamada yetersiz olduğu fark edilmiş ve yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Yeni dönemde devletler e-ticaretin vergilendirmesini ulusal güvenlik konusu olarak ele almış ve hiçbir devlet vergilendirme yetkisini diğer ülkelerle paylaşmak istememiştir. Çünkü küreselleşen piyasalar çok uluslu şirketlere vergi planlaması yapma olanağı sunmaktadır. Söz konusu şirketler ürün ve hizmetlerinin tasarlanma, üretilme ve satış aşamalarında tüm bu faaliyetlerini ülkeler düzeyinde farklılaştırabilmektedir.

Yaşanan gelişmeler neticesinde vergiler, ülkelerin yalnızca iç hukuk kurallarına göre karar verilen ve uygulanan bir araç olmaktan çıkarak yabancı sermayeyi ülkeye çekebilmek için kullanılan bir araç haline dönüşmüştür. Bu kapsamda ülkeler ilk olarak kurumlar vergisi olmak üzere vergi oranlarını düşürmüş, istisna ve muafiyet uygulamaları kapsamını genişletmiştir.⁵⁰ İlk uygulamalar İngiltere ve ABD'nin 1980'lerin ortasında yaptığı vergi reformları ile başlamıştır. Bu kapsamda ülke içinde yabancı sermayeyi cazip hale getirmek adına kurumlar vergisi oranlarında indirimler yapılmıştır. Bu reformlar ile yasal vergi oranlarında indirime gidilerek vergi matrahının daha geniş bir alana yayılması hedeflenmiştir.⁵¹

Söz konusu oranlar matrah aşındırma ve kar aktarımı sorununun varlığını net bir şekilde ortaya koyan veriler olmamasına karşın 2008 yılı ABD finansal krizi neticesinde bu konu tekrar gündeme gelmiş ve alınacak önlemler tartışma konusu olmuştur. Krizin kaynağı ABD olmasına rağmen etkisi birçok ülkede hissedilmiştir. Başta gelişmiş ülkeler

⁵⁰ Özcan, 2016, a.g.k., s.75

⁵¹ Vergilerdeki yasal oranlar OECD ülkelerince ortalama %7,2 oranlarını bulan bir düşüş ile 2000-2011 yılları arasında %32,6'dan % 25,4'e kadar gerilemiştir. Vergi oranlarındaki bu indirime karşın vergi yükünde bir azalma olmamış ve GSYİH' ya oranla kurumlar vergisinden elde edilen gelir artış göstermiş ve kurumlar vergisinin milli gelir içindeki payı 1965'de %2,2 iken 2007 yılında %3,8'e kadar yükselmiştir.

olmak üzere krizden etkilenen tüm ülkelerde kaynak ihtiyacı artmıştır. Kriz öncesinde kurumlar vergisi oranları düşürülerek vergi gelirleri de arttırılabilmekteydi.

Kriz sonrasında ise bahsedilen imkanların olmaması sebebiyle kurumlar vergisinden elde edilen gelirler azalmıştır. Vergi gelirlerinde yaşanan azalmadan ziyade yaratılan değerle orantılı olarak vergi alınması gerektiği ve çok uluslu şirketlerin etkin şekilde vergilendirilmesi konusu yeniden gündeme gelmiştir. Çok uluslu şirketler teknolojik imkanlar ve ekonomik ilerlemeler sayesinde faaliyetlerini istedikleri ülkeye kaydırabilmekte veya faaliyetlerini kaydırmadan kağıt üstünde gelirlerini düşük vergi oranına sahip ülkelere aktarabilmektedir. Bu esneklik şirketlerin vergi yükünü en aza indirme amacıyla birlikte değerlendirildiğinde ülkelerin vergi gelirlerinde önemli kayıplara sebep olmaktadır. Bu kayıpları önlemek ve ekonomideki tüm aktörlerin adil olarak vergi yüküne katılımını sağlamak amacıyla OECD, Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Eylem Planını 19 Temmuz 2013 tarihinde yayımlamıştır. Başka bir ifade ile eylem planıyla amaçlanan; ekonomik faaliyeti hangi ülke yapmışsa ve değer nerede üretilmişse o ülke tarafından vergilendirme hakkının kullanmasıdır.⁵²

1.9. E-Ticaretin Çeşitli Vergiler Açısından Değerlendirilmesi

Vergi kavramı, devletlerin kamu hizmetlerini yerine getirmek amacıyla, kurum ve kişilerden belirlenen kanuni esaslar uyarınca topladığı paralara karşılık gelmektedir. Geleneksel ticaret ile e-ticaretin vergilendirme esaslarında bir farklılık olmamakla birlikte, çalışmanın önceki başlığında yer verildiği gibi e-ticaretin vergilendirilmesinde hem niteliğinden kaynaklı hem de gelir ve harcama vergileri yönünden sorunlar bulunmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergi yükümlülüklerinde, matrahın ve mükellefiyetin saptanmasında önemli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Yine kdv, gümrük ve damga vergilerinde de sorunlara rastlanılmaktadır. E-ticarete konu olan gelir üzerinden ve harcamalar üzerinden vergi esaslarına aşağıda yer verilecektir.

⁵² Özcan, 2016, a.g.k., s. 76

1.9.1. Gelir Vergileri

Türk Vergi Sisteminde elde edilen gelir üzerinden gelir ve kurumlar vergisi alınmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'na⁵³ göre, vergiler gerçek kişilerden yerleşme ve vatandaşlık gibi kişiselilik ilkesi ile kaynak ilkesine göre alınır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'na⁵⁴ göre ise vergiler, kurumların gelirleri üzerinden tahakkuk eden tutar üzerinden kaynak ilkesine göre kurumlar vergisi olarak alınmaktadır.

Mevcut vergi düzenlemeleri değerlendirildiğinde e-ticaretten elde edilen gelirin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunlar dört ana başlık altında açıklanabilir. Bunlar; (1) Mükellefiyet, (2) Gelirin Elde Edildiği Yer, (3) Gelir Niteliğinin Belirlenmesi, (4) Vergi Matrahının Belirlenmesi.

1.9.1.1. Mükellefiyet

E-ticarete vergiye tabi kazancın vergilendirilmesinde ortaya çıkan ilk sorun mükellefiyetin belirlenmesidir. Gelir vergisi yönünden mükellefiyet türleri, modern vergi sistemlerinde ikametgah ile kaynak ilkeleriyle belirlenirken kurumlar vergisi açısından ise kanuni merkez ve iş merkezi kriterlerine göre belirlenmektedir. Türk Vergi Sistemi'nde ikamet ilkesi ile birlikte kaynak ilkesi de kabul edilmiştir. İkamet ilkesine göre, mükellefiyet tam ve dar mükellefiyet olarak ikiye ayrılmıştır.

Bu ayırım ülkelerin sahip olduğu egemenlik hakkına dayanmaktadır. Hem Türkiye'de hem de Türkiye dışında elde ettiği gelirlerin tümü vergi kapsamında olan kişiler ve kurumlar tam mükellef (GVK'nın 3.maddesinin 2.bendi), sadece Türkiye'de

⁵³ GVK 1.maddesine göre bir *gerçek* kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. GVK 2. maddesine göre gelir kapsamına giren kazanç ve iratlar, ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar şeklinde sıralanmaktadır.

⁵⁴ KVK 1. maddesine, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, derneklere veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, iş ortaklıkları ise kurumlar vergisinin mükellefleridir. Kurumlar vergisine tâbi olan bu kurumların kazançları, gelir vergisinin konusuna giren ve yukarıda belirtilen gelir unsurlarından oluşur.

elde ettikleri gelirler ile sınırlı olarak vergilendirilecek olanlar ise dar mükellef olarak tanımlanmıştır.⁵⁵

GVK düzenlemelerine göre tam mükellef kavramı iki ana unsur üzerinden belirlenmektedir. Bunlardan ilki *ikametgah esası*⁵⁶dır. İkinci ana belirleyici unsur ise Türkiye vatandaşları *tabiiyet esası* uyarınca tam mükellef olarak kabul edilirler. Bunlarla birlikte resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri nedeniyle yurtdışında oturan Türk vatandaşları da tam mükelleftir.

Gelir vergisinde dar mükellefiyet, Türkiye’de yerleşik olmayan gerçek kişilerin Türkiye’de elde etmiş oldukları kazanç ve iratları vergilendirmeyi amaçlayan bir kavramdır. Tam mükellefiyette gelir kişiler üzerinden belirlenirken, dar mükellefiyette önemli olan, Türkiye’de gelirin elde edilip edilmediğidir. GVK’nın 6. maddesinde dar mükellefiyet tanımlanmış ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir. KVK’da tam ve dar mükellefiyet 3. madde⁵⁷de düzenlenmiştir. Tam mükelleflerin hem Türkiye’de hem de Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri dar mükelleflerin sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri düzenlenmiştir.

Uluslararası düzenlenmeler, gelir üzerinden alınan vergilerde, her ülkenin ulusal sınırları içinde elde edilen gelirleri vergilendirme hakkında sahip olduğu şeklindedir. Bununla birlikte başka bir ülkede ödenen vergilerde, çifte vergilendirmenin önüne geçebilmek amacıyla istisna ve mahsup yöntemleri kullanılır. Mükellefin vergiye tabi gelirin ikametgahının saptanmasında uluslararası alanda, bir takvim yılın içinde 6 aydan fazla bir ülkede bulunma durumu vergilendirmede ölçü olarak kabul edilmektedir.

⁵⁵ Dar mükellefiyet, gerçek kişiler için GVK’nın 6.md. kurumlar için ise KVK’nın 3.md.’inde düzenlenmiştir. Buna göre dar mükellefiyet kapsamında vergiye esas kazanç ve iratlar, GVK’nun 7. ve KVK’nun 3. maddelerinde yer almaktadır. Dar mükellefiyetin vergilendirilmesindeki net ölçü olan kazancın ülke sınırı içinde elde edilmesi hususuna GVK’nun 7. ve 8. Maddelerinde yer verilmiştir.

⁵⁶ Buna göre; Türkiye’ye yerleşik durumdakiler ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar bu kapsamda tam mükelleftir.

⁵⁷ KVK madde 3: (1) Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

(2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Türkiye’de e-ticarete ilişkin vergilendirmede de yukarıda yer verildiği üzere geleneksel ticaretin vergilendirilmesindeki KVK ve GVK hükümleri geçerlidir. Ancak bu durum gelir vergisindeki geleneksel ticaretten farklılık gösteren e-ticaret yöntemindeki tam mükellefiyette, gelirin elde edildiği yer, niteliği ve matrahının saptanmasında pek çok soruna sebep olmaktadır. E-ticaretin niteliği gereği başka bir ülkede ticari faaliyette bulunmak için o ülkede bulunmak gerekmez. Bu durum kurumlar vergisinde de gelirin elde edildiği yerin saptanması ve mükellefiyet konularında belirsizliklere yol açmaktadır.

E- ticaretin vergilendirilmesinde KVK ve GVK hükümlerinin oluşan sorunları gidermede yetersiz kalması nedeniyle yeni bir vergilendirme sistemi olan *tevkifat*⁵⁸ *müessesesi* gündeme gelmiş ve ilgili kanunlarda tevkifatı içeren yeni hükümler ihdas edilmiştir. Tevkifat, bazı konularda, vergiye tabi mükellefin vergi beyanında bulunması beklenmeden, verginin bu gelirleri sağlayan vergi sorumluları aracılığı ile bildirim yapmakla yükümlü tevkifat sorumluları tarafından kesilerek ve mükellef adına alacaklı kuruma ödenmesini öngören bir düzenlemedir.⁵⁹

Tevkifat uygulaması ile amaçlanan, ikamet esası uyarınca e-ticaret işlemlerinin yönetildiği sunucunun (server) vergi uygulaması cazip olan bir ülkede bulunması ile elde edilen gelirden hiç ya da asgari seviyede vergi ödeyen kişi ve kurumların, Türkiye’den elde ettiği gelir üzerinden belirli bir oranının verginin kaynağından kesilmek suretiyle vergi kayıplarının önüne geçmektir.

Bu vergi kayıplarını asgari düzeyde tutabilmek için 20.08.2016 tarihli 6745 sayılı “Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun” ile e-ticaretle ilgili olarak; 193 sayılı GVK’nın 94. md., 5520 sayılı KVK’nun 15. md. ve 30. md., 213 sayılı VUK’un

11. maddelerinde değişiklik yapılması öngörülmüştür. 213 sayılı VUK’un 11. maddesine 6747 sayılı Kanun ile fıkra eklenmiştir.⁶⁰

⁵⁸ Arapça kökenli bir kelime olan tevkifat, vergi kanunlarına göre, vergiyi tahsil edenin vergi dairesine karşı muhatap olma durumunu ifade eder.

⁵⁹ Öksüz ve Turgay, 2018, a.g.k., s. 148

⁶⁰ “Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir”.

Mevzuatta yapılan bu değişikliklerle Cumhurbaşkanına, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya ve farklı kesinti oranları belirlemeye ilişkin yetkiler verilmiştir. Bu yetkinin kullanılmasıyla ilgili GVK ve KVK'ya da uyum bentleri eklenmiştir. Tevkifata ilişkin bu yetkilerin kullanılması durumunda, vergi sorumluları tarafından yapılan her türlü ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması mümkün hale gelmiştir. E-ticarete ödemelerin bir finansal kuruluş vasıtasıyla gerçekleştirilmesi, elde edilen kazancın tespitini ve vergilendirmesini kolaylaştırmaktadır. Bu yeni düzenleme ile aracı finansal kuruluşlar, para transferlerini gerçekleştirirken tevkifat yapmakla yükümlü tutulmuşlardır. Bu yeni düzenlemenin e-ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlara çözüm olacağı düşünülmektedir.⁶¹

1.9.1.2. Gelirin Elde Edildiğı Yer

E-ticaretin vergilendirilmesinde tartışmalı konulardan biri de “işyeri” kavramıdır. Ülkeler vergi uygulamalarında genel olarak, kendi mukimlerinin gelirleri ile (tam mükellef) gelirin kim tarafından elde edildiğine bakılmaksızın ülke sınırları içindeki faaliyetlerden oluşan gelirleri (dar mükellef) vergilendirir. Türkiye’de benzer şekilde tam ve dar mükellefiyet uygulanmaktadır. E-ticaret uygulamalarında dar mükellefkavramına ilişkin bazı sorunlar bulunmaktadır. Çünkü GVK’nın 7. maddesinde⁶² ticari faaliyetleri ile gelir elde eden kişi ve kurumların vergi mükellefi sayılabilmesi için ülke sınırları içinde daimi bir temsilciliğinin ya da iş yerinin olması ve bu işyeri ve daimi temsilciler vasıtasıyla gelir elde etmiş olması gerekir. Ancak bu koşullarda elde edilen gelir Türkiye’de elde edilmiş sayılarak, vergilendirilecektir.

İşyeri kavramı VUK’un 156. maddesinde⁶³ düzenlenmiştir. Bu maddeye göre işyeri için coğrafi anlamda sabit olma koşulu gereklidir. Bu durumda, dar mükelleflerin

⁶¹ Öksüz ve Turgay, 2018, a.g.k., s. 149-150

⁶² Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye’de iş yerinin olması veya sürekli temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanması (Bu koşullara haiz olsalar dahi is merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları

Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. (GVK md.7/1)

⁶³ VUK’un 156. md. işyeri “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

elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesinde işyeri şartının aranması, kanunda işyerinin tanımlanması ile ilgili e-ticaret bakımından bir eksikliktir. Çünkü dar mükellefiyet yukarıda da bahsedildiği üzere, bir ülkede mukim ⁶⁴ olunmaması halinde elde edilen gelirin vergilendirilmesi durumudur. Oysa e-ticarete ülkeler kendi mukim oldukları ülkeyi belirlemede serbesttir. Bu kapsamda kurumlar, ulusal sınırları içinde faaliyet gösterip, yönetimini başka bir ülkede toplayabilir.⁶⁵

Bu durumda vergilendirmenin gelirin elde edildiği kaynak ülke ve geliri elde eden kişilerin mukim olduğu ikamet ülkesince yapılacağı durumlar gelir türlerine göre ülkelerin iç mevzuatlarında düzenlenmiştir. Bu ayrımı belirlemede “etkin yönetim merkezi” kavramı kullanılan bir ölçüttür.⁶⁶ Yanı sıra ülkelerin iç hukuk mevzuatları çifte vergilendirmeyi önlemede yetersiz kalmakta ve bu sorunu gidermek adına ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) yapılmaktadır. Bu anlaşmalarda temel ilke olarak her ülkenin vergilendirme yetkisi gelir unsurları ile birlikte belirlenerek, çifte vergilendirmenin önüne geçmenin yolları aranmaktadır. İki ülke arasında ÇVÖA’nın olması halinde vergilendirecek ülkenin tespitinde ikamet ve kaynak ülkelerin ulusal mevzuatlarından önce ÇVÖA’nın hükümleri geçerli olmaktadır.

OECD’nin 2014 yılında yayımladığı Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşmanın 5. maddesinde işyeri kavramı mevcut vergi anlaşmalarıyla belirlenen ölçütlerin e-ticarete uyarlanması şeklinde olmuştur. Buna göre vergiye esas olan işyeri; işlerin yürütüldüğü, yönetildiği yer, atölye, fabrika, büro, ofis, şube unsurlarından oluşmaktadır. Söz konusu anlaşmasının 7. maddesinde dar mükellefin işyeri tanımından hareketle teşebbüsün bulunduğu ülkeye vergilendirilip, bu teşebbüsün ticari faaliyet gösterdiği bir başka ülke tarafından vergiye tabi tutulamayacağı, ancak o ülkedeki gelirle sınırlı olarak vergilendirme yapılması gerektiği kabul edilmiştir. Aynı madde ile bu vergilendirme için söz konusu gelirin bir işyeri vasıtasıyla sağlanmış olması şartı da aranmaktadır.

E-ticarete sabit işyeri kavramında yaşanan sorunlara çözüm olabilmek için söz konusu anlaşmanın 5. maddesinde işyeri kavramına ek açıklamalar yapılmıştır. Bu çerçevede OECD Model Yorum Kitabında elektronik ticaret açısından işyerinin nerede

⁶⁴ Mukimlik kavramı kişi veya kurumun ilgili ülkede yerleşik ve vergi mükellefi olmaları halidir.

⁶⁵ Cangir, 1999, a.g.k., s. 110.

⁶⁶ Avcı (2017). a.g.k. s.257

oluşacağına ilişkin açıklamalar, 5. maddeye ilişkin 42.1- 42.10 no.lu paragraflarda yapılmıştır. Söz konusu paragraflarda, web sitesinin depolandığı ve siteye erişimin sağlandığı sunucunun fiziksel bir lokasyona sahip olduğu ve işe ilişkin sabit bir yer olarak kabul edileceği ifade edilmiştir.

Bu madde ile internet sunucularının (server) belirli şartların oluşması halinde işyeri kabul edileceği, ancak bu şartın oluşması için sunucunun belirlenen bir zaman süresince (bu süre ülkelerin iç mevzuatlarına göre değişkenlik gösterebilir) satış yapılan ülkede bulunması, işletmenin bu sunucu üzerinden yaptığı işlemlerinin, işletmenin ana faaliyet konularından birini oluşturması gereklidir. İşletmenin sunucu üzerinden yapmış olduğu işlemler, geçici ya da yan faaliyet alanlarından biri olması durumunda yerleşiklik şartının yerine getirilmemiş olduğu kabul edilir.⁶⁷

Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirlerde ise, işyeri kavramı önemini yitirmektedir. Söz konusu gelirin vergileme hakkının Türkiye'ye ait olabilmesi için, dar mükelleflerin faaliyetlerini yurt içinde gerçekleştirmesi ya da bu faaliyetlerin Türkiye'de değerlendirilmesi yeterlidir. Nitekim GVK'nın 7. maddesi hükmüne göre, *“Türkiye’de icra edilen veya Türkiye’de değerlendirilen”* serbest meslek kazançlarından doğan gelir Türkiye’de elde edilmiş sayılmaktadır.

Serbest meslek faaliyetlerinden doğan gelirlerin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için bir işyeri üzerinden gelirin elde edilme yükümlülüğü olmadığından, bu faaliyetler elektronik ortamda yurt dışı bağlantıyla Türkiye’de gerçekleşmiş olsa da Türkiye’de vergilendirilecektir. GVK’nın 7. maddesi uyarınca; gayrimenkul sermaye iratları, ücretler, sair kazanç ve iratları da kapsayarak, *“ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması”* şeklinde tanımlanmıştır.

OECD Model Vergi Anlaşması’nda serbest meslek kazançlarında kazancı elde eden ülke tarafından vergilendirilmesi 7. maddeye ilave olarak 14. maddesinde serbest meslek faaliyetine ayrılmış *sabit yerin* bulunması şartına bağlanmıştır. Ancak OECD Model Anlaşmasının serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirmesine dair 14. maddesi,

⁶⁷ Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (2014) , s.100-102

uygulamada rastlanılan sıkıntılar ⁶⁸ dolayısıyla 2000 yılında Model Anlaşmadan çıkartılmıştır.

Yaşanılan sıkıntılara ilişkin şöyle bir örnek sunmak mümkündür⁶⁹: Almanya-Türkiye Vergi Anlaşmasının⁷⁰ ilgili maddesine göre; *“Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu faaliyetler diğer Akit Devlette icra edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.”* iken, Yeni Anlaşmada ilgili hüküm *“Bir Akit Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin serbest meslek hizmetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir”* şeklinde revize edilmiştir. Anlaşma metninin revize edilmiş halinde sadece gerçek kişileri içine alacak şekilde düzeltilmiş olması dolayısıyla, yurt dışında yerleşik olup da serbest meslek faaliyetlerini Türkiye’de gerçekleştiren kişilerin elde ettikleri gelirlerinin kurum olarak mı yoksa gerçek kişi olarak mı vergiye konu edileceği belirsizdir.

Bu kıstas kapsamında ilgili anlaşma metnine göre, serbest meslek sahibi bir Almanya mukiminin faaliyetlerinden elde ettiği gelir, Türkiye’de sabit bir işyerinin olmaması ya da bu faaliyetler için bir yıl içinde 183 günden çok Türkiye’de bulunmamış olması nedeniyle sadece Almanya’da vergilendirilecektir. Çünkü Türkiye’nin Almanya ile yürüttüğü anlaşma da olduğu gibi taraf olduğu diğer anlaşmalarda da genellikle “serbest meslek faaliyetini icra eden kişinin kaynak ülkesinde bir vergilendirme döneminde 183 gün geçirmesi” şartı bulunmaktadır.⁷¹ 183 günün hesaplanmasına ilişkin OECD Model Anlaşmasında ve taraf olunan diğer anlaşmalarda “gün” kavramına ilişkin bir şerh bulunmamış olmasından dolayı VUK’un 14. ve 18. maddelerinde sürelerle dair hükümler hesaplamada kullanılmaktadır.

⁶⁸ Bir gelir unsurunun ticari kazançlarla ilgili 7’nci madde kapsamında mı yoksa serbest meslek faaliyetleriyle ilgili 14’üncü madde çerçevesinde mi değerlendirileceğinin açık olmaması; Model Anlaşmada 7’nci maddede kullanılan “işyeri” terimi ile 14’üncü maddede kullanılan “sabit yer” (fixed base) terimi arasında kavramsal bir farkın ya da her iki madde çerçevesinde kazancın tespit edilme usullerinde bir farklılığın amaçlanmaması gibi nedenlerin, 14’üncü maddenin Model Anlaşmadan çıkartılmasında etkili olduğu ifade edilmektedir.

⁶⁹ H. Keklikçi (2014). Yurtdışından sağlanan serbest meslek hizmetleri ve yeni nesil çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, *Vergi Sorunları Dergisi*, 304 (Ocak), 136-143.

⁷⁰ İlgili Anlaşma 04.03.1986 tarihinde, 3264 sayılı yasa ile onaylanmış, 19037 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷¹ Demir, 2015, a.g.k., s.8.

1.9.1.3. Gelirin Niteliğinin Belirlenmesi

Elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirin ticari ya da mesleki faaliyetlerden hangisine girdiği vergisel sonuçları bakımından önemlidir. GVK 2. maddesinde gelir unsurları sıralanmıştır. E-ticaret ile sağlanan gelir söz konusu maddede sıralanan gelir unsurlarından hangisini oluşturuyor ise vergilendirme ona göre yapılacak olup, bu unsurlardan hiçbirine girmiyor ise vergilendirme söz konusu olmayacaktır.

Söz konusu kanun maddesinde yer alan kazanç ve iratlardan elde edilen gelirlerin vergilendirmesi koşulları birbirinden farklıdır. Her gelire belirlenen vergi dilimleri, muafiyet koşulları, istisna kabul edilecek tutarlar ayrı ayrı uygulanır. Bu sebeple e-ticaretten elde edilen gelirin niteliğinin tespit edilmesi uygulanacak vergi düzenlemelerinin belirlenmesi için gereklidir. Elektronik ortamda satın alınan fiziki bir mala ilişkin yapılan ödemeler bir telif hakkının kullanımı olmaması nedeniyle ticari bir kazançtır. Ancak dijital ürünlerin satışında, bu satışa konu olan ticari faaliyetin niteliğinin belirlenmesi oldukça karmaşıktır. Çünkü e-ticarette web sağlayıcısı üzerinden yapılan faaliyetler ile elde edilen gelirin tasnifi, mevcut vergi uygulamalarının dijital işlerde görülen kendine has durumlarını karşılamıyor olmasından ötürü zordur. Örneğin, e-ticaret yolu ile bir bilgisayar oyununun satın alınması durumunda vergiye konu durum ticari bir alım-satım işlemi olarak nitelendirilmekte ve elde edilen gelir de ticari kazanç olarak kabul edilmektedir. Aynı işlem web sitesi üzerinden gerçekleştiği zaman, bu oyunu satın alan bir kopya indirip beş kopyada çoğaltma yoluna gidebilmektedir. Bu durumda, bir kopya ve onun çoğaltılma hakkına karşılık ödenen tutarın ticari kazanç mı, telif kazancı mı yoksa gayri maddi hak bedeli mi olacağı farklı sonuçlar doğurması bakımından önemlidir.

OECD model anlaşmasının 12/2. bendinde, *“bu madde de kullanılan “royalties” terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon yayınlarında kullanılan bantlar dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sinai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanımı veya kullanma hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeleri kapsar” şeklinde tanımlanmıştır.*

Buna göre Türkiye'nin de üye olduğu OECD'nin hazırlamış olduğu çifte vergilendirmenin önlenmesi taslağında açıklandığı üzere, ticari kazanç işyeri aracılığı ile elde edilirse kaynak ülke tarafından vergilendirilir.⁷² Gayri maddi hak bedelleri ise, OECD Model Vergi Anlaşmasında vergilendirme hakkı ikamet ülkesine bırakılmakla birlikte, Türkiye'nin taraf olduğu ülkeler arası ikili anlaşmalarda vergilendirme hakkı kaynak ve ikamet ülkesi arasında paylaşılmaktadır. Yukarıda elde edilen gelirin türü ve ne şekilde vergilendirileceğine yönelik belirsizlik model vergi anlaşmasının 12. maddesinde giderilmeye çalışılmış ve hangi dijital ürünlerin ticari kazanç, hangilerinin ise gayri maddi hak bedeli olarak kabul edileceği ilgili maddede sıralanmıştır. 12. maddeye ilave olarak OECD ortaya çıkabilecek karışıklıkları gidermek için Teknik Danışma Kurulu tarafından (Technical Advisory Group-TAG) e-ticaret yolu ile satışı gerçekleştirilen dijital ürünlerden elde edilen gelirleri, ticari kazanç olarak kabul edilecekler veya gayri maddi hak olarak kabul edilecekler olarak 1 Şubat 2001 tarihli rapor ile ortaya koymuştur.

Buna göre, ticari kazanç olarak kabul edilen dijital ürünler şunlardır:⁷³

-Dijital Ürünlerin İndirilmesi: İnternet sitesinden yazılım, müzik, video, kitap gibi dijital ürün indirildiği de elde edilen kazanç ticari kazanç olarak kabul edilir. Bu durumda müşteriler dijital ürünlerin bir kopyasını da çıkarma hakkına sahip olmaktadır.

-Dijital ürünlerin Güncellenmesi ve Eklentilerin Yapılması: İnternette yapılan yazılım güncellemeleri ve eklentiler kurulması yazılım indirilmesi ile aynı kategoride kabul edilmektedir. Bu güncelleme faaliyetlerinden sağlanan kazançlarda ticari kazanç

⁷² 06.04.2018 Tarihli Özelge; Şirket tarafından yurt dışı ortaktan alınan video konferans sistemi yazılımı üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.- "Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi haklarının satın alınması halinde, şirket tarafından bir gayri maddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.- Yurt dışında mukim firmalara, işletmede kullanmak veya satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir

⁷³ OECD (2001). Tax treaty characterization issues arising from e-commerce-technical advisory group on treaty characterisation of electronic commerce payments, <http://www.oecd.org/dataoecd/46/34/1923396.pdf> (Erişim tarihi: 04.04.2019)

kapsamındadır (vergilemeyle ilgili birçok dijital kitap internette satılmakta ve belirli aralıklarla bu tür güncelleme işlemlerine tabi tutulmaktadır).

-Dijital Ürünlerin Kullanımı: Dijital ürünlerin geçici kullanımından elde edilen gelirin ticari kazanç sayılması, gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Geçici kullanımdan maksat dijital ürünün faydalı ömründen daha kısa bir süre kullanılmasıdır.

-Tek Kullanımlık Yazılım İndirilmesi: Tek bir kullanım için internetten indirilen yazılımlardan elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilir.

-Web Sitesi Konuk Eden Firmalar: Bir firmaya ait bilgisayar üzerindeki web sitesine ait veri kaynaklarının ve programlarının depolanması, bu programlara dışarıdan erişim şeklinde kullanıcıların kontrol etmeleri karşılığında elde edilen gelirler ticari kazanç olarak kabul edilir. Bununla birlikte canlı bağlantıda bulunan web siteleri için yapılan üye olma taleplerinden sağlanan gelir de bir ticari kazançtır.

Hosting Uygulamaları: Host, bilgilerin toplanarak depolama yapıldığı, internete bağlı bir bilgisayardır. Hosting uygulaması ise kişi ya da kurumların talepleri üzerine istenilen bilgilerin toplanarak saklanması ve yine talep edildiği zamanlarda ilgili kişilere ücret karşılığında bu bilgilerin paylaşılması işlemidir. Bu işlemleri yapan firmaların, bu hizmetleri karşılığında elde ettikleri gelirler ticari kazanç kapsamına girmektedir.

Teknik Destek: Farklı bilgisayar program ya da uygulamaların yüklenmesi, kullanılması gibi bilgi ve online desteklerin verildiği tüm teknik yardımlar için elde edilen gelir, ticari kazançtır.

Arama Sonuçları: Online veri tabanı vasıtasıyla yapılan her türlü arama sonuçlarından elde edilen gelirler ticari kazanç kapsamındadır.

Çevrimiçi Danışmanlık Hizmetleri: Her türlü serbest meslek uzmanlık hizmetlerinin (tıp, hukuk, eğitim, muhasebe vs.) internet üzerinden verilmesi karşılığında kazanılan gelirler, ticari kazançtır.

Bunlarla birlikte, web sitesi üyeliğinden, online olarak yapılan ihale işlemlerinden, internet üzerinden müzik, video, görüntü yayınlanmasından elde edilen gelirler ticari kazanç olarak kabul edilmektedir.

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 12. maddesinde gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilen işlemler ise şunlardır:⁷⁴

-İndirme ve İşletim: Eğer herhangi bir yazılım internet üzerinden indirilirse, bu ürünün satılması veya yeniden üretilmesi gibi üzerinden ticari kazanç elde edilebilecek olması durumunda, bu işlemde elde edilen kazançlar gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilir.

-Gizli Teknik Bilgi Kullanımı: Gizli teknik hizmetlerin sunulması ve kullanımı veya satışından elde edilen gelir gayri maddi hak bedeli kabul edilir. Bu tip bir bilginin aktarılması için ödenen ücretler, bilginin birden çok kullanımını içermedikçe gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmez.

-Patentli İçeriklerin Kullanımı: Web sitesi sahiplerince telif ücreti karşılığı yayımlanabilen (makale, haberler gibi) içeriklerden elde edilen gelirler gayri maddi hak bedelidir.

1.9.1.4. Vergi Matrahının Belirlenmesi

Vergi matrahı, verginin hesaplanmasına esas olan değerdir. Daha geniş anlatımla, verginin hesaplanmasında, verginin indirildiği, parasal ya da fiziksel-teknik büyüklüğe karşılık gelen matrah, gelir üzerinden hesaplanan vergilerde gider ve gayrisafi kazancın belirlenmesi ile ortaya çıkmaktadır. Buna göre, vergiye konu olan safi gelirin saptanması, yine vergiye konu olan giderlerin, gayrisafi gelirden çıkarılması suretiyle gerçekleşir.

Geleneksel ticarete olduğu gibi e-ticarete de mesleki ve ticari işlemlerde matrahın tespitinde gayri safi kazancın belirlenmesi ve indirilebilecek giderlerin saptanması önemlidir. E-ticaretin yapısı gereği ticarete konu olan işlemlerin farklı aşamaları farklı yerlerde gerçekleşir. Bu sebeple giderlerin nereye ait olduğunun tespiti gerekmektedir.

OECD Model Vergi Anlaşması 7. maddesinde, ticari kazançları vergilendirme hakkı, kaynak ülkesine *“kazancın bir işyeri aracılığıyla elde edilmiş olması”* ilkesi ile

⁷⁴ OECD, 2001, a.g.k. s.25

verilmiştir. Aynı maddenin devamında da matrahın belirlenmesine ilişkin esaslar kuralla bağlamaktadır. Türkiye’de gerçek kişilerin safi kazançlarına ilişkin tespit esasları GVK’nın 38 ve izleyen maddelerinde yer almaktadır. Kurumlara ilişkin kazanç esasları ise KVK’nın 13. ve izleyen maddelerinde hükümlere göre vergilendirilmektedir. Ancak e-ticarete matrahın belirlenmesi konusunda, gelir ile işyeri arasındaki bağlantıyla ilgili sorunlar ortaya çıkmakta ve gelirin e-ticaret ortamında kesin olarak nerede elde edildiğinin saptanmasına ilişkin zorluklar yaşanmaktadır. Yine bu soruna yönelik matraha esas giderlerin belirlenmesi ve bu giderlerin nasıl dağıtılacağı da bir diğer sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

OECD Model Vergi Anlaşması 7. maddesi 4. bendinde bu sorunla ilgili, firma merkezi ile şube ya da şubelerin kendi aralarındaki işlemlerinden doğan gelirin bölüşümünün emsal bedel esasına göre yapılması şeklinde bir çözüm bulmaya çalışılmıştır. Buna göre, şubenin kendi merkezi veya diğer şubeler ile işlemler yapmak yerine tamamen bağımsız başka bir firma ile aynı faaliyeti aynı ya da benzer koşullar altında gerçekleştirdiğinin kabul edilmesi ve bu son aşamada elde edilebilecek gelirin tespiti gerekmektedir. Bu uygulamanın sağlıklı işleyebilmesi için yine doğru emsal, yani bağımsız olarak çalışan benzer firmaların aynı şartlarda uygulayacakları fiyatlara ilişkin verilerin bulunması gerekmektedir.⁷⁵

Matrahın belirlenmesine ilişkin Model Anlaşma ve VUK’da yer alan esaslar ana yöntem olarak fiili kazanç ve giderleri merkeze alarak tespiti önermektedir. Bununla birlikte anlaşma hukukunda ve vergi hukuku yazınında, birden çok ülkenin vergi koyma hakkının olduğu durumlarda uygulanmak için götürü matrah belirleme uygulaması da önerilmektedir. Önerilen bu yöntem, her bir şubenin matrahının faaliyet öncesinde belirlenen şartlar (ciro, sermaye miktarı, ödenen ücret miktarı vs.) esas alınarak belirlenmesine dayanmaktadır.⁷⁶

Bilindiği üzere geleneksel ticarete olduğu gibi e-ticarete de iş yerinin safi kazancının belirlenmesinde iş yeri için yapılan giderler kazançtan indirilir.⁷⁷ Ancak e-ticarete doğru emsal bedelin belirlenmesi zaten zor bir durumken bu zorluğa bir de e-ticaretin kendine has yapısından kaynaklanan zorluklar eklenince konu oldukça karmaşık

⁷⁵ Cangir, 1999, a.g.k., s. 119

⁷⁶ OECD, 2014, a.g.k., s.152

⁷⁷ H. Yıldız (2002). Elektronik ticaretin vergilendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, (1) 255, s.140.

hale gelmektedir. Çünkü e-ticarete yapılan ticari faaliyetlerde geleneksel ticaret yöntemlerindeki merkez-şube organizasyondan öte işlemler yürütüldüğünden birden çok şubenin dahil olduğu ortak giderlerin şubelere bölüşümü güçlükler doğurmaktadır. Bu sorunlar, vergiden kaçınma, transfer fiyatlandırması ve sıklıkla duyulan vergi cennetlerine yönelme şeklinde kendini göstermektedir.

1.9.2. Harcama Vergileri

E-ticarete tüketim vergisi, istihsal vergisi ve/veya muamele vergisi gibi harcamalar üzerinden alınan vergiler; ticarete konu edilen üretilen, tüketilen, satılan mal ve hizmetler veya çeşitli işlemler üzerinden alınan vergilerdir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerden, Gümrük Vergisi ve KDV, genel tüketim vergisi özelliğindedir. Harcamalar üzerinden alınan diğer bir vergi olan sigorta muameleleri vergisi ise özel tüketim vergisi niteliğindedir. Ayrıca mal ve hizmet teslimine hukukilik kazandırmak için düzenlenen belgeler üzerinden de damga vergisi alınır. Bu çalışmanın ana konusu e-ticarete KDV uygulaması olması nedeniyle e-ticaretin harcamalar üzerinden vergilendirilmesi başlığı altında yer alacak vergi uygulamaları KDV hariç olarak incelenecek olup, KDV uygulamaları bir sonraki bölümde detaylı olarak incelenecektir.

1.9.2.1. Gümrük Vergisi

Türkiye’de gümrük vergisinin konusu mal ithalatıdır. Bu vergi kapsamındaki mükellef kavramı ise ithalatı beyan eden kişidir. Bu çerçevede vergi düzenlemelerini oluşturan 4458 sayılı Gümrük Kanunu, Türkiye’de AB mevzuatına uyum çalışmalarının bir gerekliliği olarak 2000 yılında yürürlüğe konulmuştur.⁷⁸

⁷⁸ Türkiye’de ilk gümrük vergisine ilişkin kanun 1929 yılında kabul edilen 1499 sayılı “Gümrük Giriş Tarife Kanunu” dur. Daha sonrasında 5383 sayılı Gümrük Kanunu kabul edilmiş ve advalorem sisteme geçilmiştir. Ardından 19 Temmuz 1972 tarihinde kabul edilen ve 1 Şubat 1973 yılında yürürlüğe konulan 1615 sayılı Gümrük Kanunu yasalasmıştır. Türkiye, 1 Ocak 1989 tarihinden itibaren Gümrük İş Birliği konseyince hazırlanan “Armonize Mal Tanımı ve Kotlama Sistemi Hakkında Uluslararası Sözleşme” ye katılarak dört basamaklı Brüksel Sistemi’nden altı basamaklı Armonize Sisteme geçmiş, 1.1.1996 tarihinde Gümrük Birliği uygulamaları Türk gümrüklerinde başlatılmıştır. Türkiye’de uygulanan gümrük mevzuatı son halini 05.02.2000 tarihinde yürürlüğe giren 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve buna bağlı olarak çıkartılan Gümrük Yönetmeliği ile almıştır. Gümrük Kanunu yaklaşık 260 maddeden oluşurken, Gümrük

Eşya ile tanımlanan kavram ise her türlü madde ve kıymetleri kapsadığı gümrük kanunun birinci maddesiyle hükme bağlanmıştır.⁷⁹ Söz konusu kanunda tüm eşya alımları vergiye dahil edilmemiş olup, ilgili maddelerle belirtilenler vergiye konu edilmiştir.

Gümrük Vergisi'nin konusuna sadece eşyalar girmekte olup ticarete konu olan hizmet ifaları bu verginin kapsamı dışında kalmaktadır.⁸⁰ Bu nedenle e-ticarete konu olan malların siparişi sonrasında geleneksel yollarla (postayla, kargo taşımacılığıyla) teslimi şeklinde gerçekleşen fiziki malların tesliminde, gümrükten geçerken gümrük vergisinin ilgili tarifeleri uygulanır. E-ticaret kapsamında gerçekleşen hizmetlerin alınması söz konusu olduğunda ise bu ticaret gümrük vergisinin kapsamı dışında kalmaktadır.

Uluslararası alanda da vergi düzenlemeleriyle e-ticarete hizmetler, fiziki mallardan ayrı tutularak gümrük vergisi tarifeleri dışında bırakılmıştır. Nitekim bu konuda OECD Model Vergi Anlaşması'nda enformasyon ve hizmetler elektronik olarak teslim edildiğinde, e-ticaret üzerindeki gümrük vergilerinden kaçınılmasını benimsemiştir.⁸¹ E-ticaretin gümrük vergisi uygulamasında bu durum vergilendirme açısından bir sorun, yasal bir boşluk olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü e-ticaret ile fiziki malların geleneksel ithal yöntemlerinin dışında dijital olarak satın alınması mümkündür. Örneğin ülke dışından bir kitabı satın almak isteyen kişi ya da kurum bu kitabı fiziki mal olarak ithal etmesi halinde alınan ürün gümrük vergisi kapsamına girerken aynı kitap dijital yollarla alıcının bilgisayarına depolanması durumunda gümrük vergisinden muaf tutulmaktadır. E-ticarete böylesi bir vergileme uygulaması, e-ticaretin eşitlikçi ve adil uygulama ilkesinde bir istisna oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum ticaretin rekabet eşitliği ilkesi ile de çelişmekte ve vergi kaybına da sebep olmaktadır.

Yönetmeliği yaklaşık 760 maddeden oluşmaktadır. VUK Kanunu'nda yer alan kurallar gümrük vergisi için uygulanmamaktadır. Nitekim gümrük vergileri VUK'un kapsamı dışında bırakılmıştır (VUK, md. 2).

⁷⁹ Gümrük Kanunu Md.1. *"Bu Kanunun amacı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektir."*

⁸⁰ 4588 sayılı GK'nın 3.md/8 fıkrasında "gümrük vergileri deyimi" yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin tümünü ifade etmektedir. GK'nın 3.md/8 ve 9. Fıkralarında ise ithalat vergileri deyimi, eşyanın ithalinde öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili vergileri, ihracat vergileri deyimi de, eşyanın ihracatında öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili mali yüklere karşılık gelmektedir.

⁸¹ W.J. Clinton, A. Gore (1999). *Global elektronik ticaret*, Çev: V. Bozkurt, Bursa: Alfa Yayınları, s.10.

1.9.2.2. Damga Vergisi

Harcamalar üzerinden alınan vergilerden biri olan Damga Vergisi, üretim aşamasından başlayarak tüketim aşamasına kadar el değişikliğine uğrayan; servet, mal ve hizmet faktörlerine ilişkin işlemleri belgelemek amacıyla düzenlenen her nevi kağıt ve belgeler üzerinden alınmaktadır. Damga Vergisi Kanunun 1. maddesinde “*Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir*” ifadesi yer almaktadır. İlgili maddenin devamında kağıtlar kavramı; “*Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır.

E-imza kullanılarak hazırlanan belgelerin Damga Vergisi kapsamına alınması 2004 yılında yapılan kanun değişikliği ile olmuştur.⁸² Kanun üzerinde yapılan değişiklik öncesinde kağıt kullanmaksızın elektronik ortamda gerçekleşen sözleşme, işletme özeti, bilanço gibi kağıtlar vergi kapsamının dışında kalmaktaydı. Ancak DVK’ nın 1. maddesi 2. fıkra düzenlemesi ile, kanunundaki kağıtlar kavramı içine e-imza⁸³ ile güvenli olarak hazırlanan tüm elektronik veriler alınmıştır. Bu kanun maddesindeki değişiklik ile birlikte e-sözleşme de kağıt kavramı içerisine alınmıştır.

Damga Vergisinde mükellefe ilişkin düzenleme 3. maddede⁸⁴ yer almaktadır. Bununla birlikte Kanun’da bir diğer değişiklik de 5228 Kanun’un 59/4-c maddesiyle DVK’nın mükerrer 30. maddesinde yapılmıştır. Bu değişiklikler ile elektronik ortamda gönderilenlerin Damga Vergisi oranını, ibraz yerleri itibariyle “ 0 ” sifıra kadar indirme konusunda Cumhurbaşkanı’na yetki verilmiştir.

E-ticarete uygulanacak damga vergisine ilişkin sorunlardan biri, “kağıt” kavramına getirilen değişiklik ile giderilmeye çalışılmış olsa da elektronik ortamda

⁸² (değişik 5228/59–4/a md.) (yürürlük: 31.07.2004)

⁸³ Elektronik İmza Kanunu’nun 3.maddesinde elektronik imza şu şekilde tanımlanmıştır; “*Başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi ifade eder.*”

⁸⁴ *Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder. Yabancı memleketlerle Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergilerini, Türkiye’de bu kağıtları resmi dairelere ibraz eder, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar öderler. Ancak bunlardan ticari veya mütedavil kağıt mahiyetinde bulunanların vergisini, bunları en evvel satan veya kabul veya başka suretle kullanan kişiler öderler.*”

yapılacak işlemlerden hangilerinin damga vergisi kapsamına alınacağına dair belirsizlikler olabilmektedir. Bu belirsizliği gidermek maksadıyla Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü 23.05.2013 tarihinde düzenlediği özelge ile üyelik sözleşmelerinin damga vergisi kapsamına alınıp alınmadığına ilişkin açıklık getirmektedir. İlgili özelge⁸⁵ özetle;

“... Elektronik ortamda oluşturulan üyelik sözleşmelerinden; taraflarca 5070 sayılı Kanunda tanımlanan elektronik imza ile imzalanan belli parayı içerenler damga vergisine tabi olacak, 5070 sayılı Kanun kapsamında tanımlanan elektronik imza ile imzalanmamış olanları ile bu imza ile imzalanmış olmakla birlikte belli parayı içermeyenler damga vergisine tabi olmayacaktır.” şeklindedir.

E-ticarete uygulanacak damga vergisine ilişkin bir diğer sorun ise, e-ticarete harcamalar üzerinden alınan diğer vergilerde de ortaya çıkan vergileme hakkı ile ilgilidir. DVK’nın yukarıda verilen 1. maddesi uyarınca, Türkiye’de düzenlenen kağıtlar ile ülke dışında düzenlenmekle birlikte ülke içinde işleme alınan kağıtlar damga vergisine tabidir. Bu durum Türkiye’nin ulusal vergi sisteminde bir sorun oluşturmamaktadır. Bununla birlikte e-ticaret ile uluslararası işlemlerin artacağı dikkate alındığında bir işlemin birden fazla vergilendirilmesi söz konusu olabileceği gibi vergi dışında da kalabilecektir. Bu durumda bazı vergileme haklarının tespitine ilişkin sorunlar doğurabilecektir. Bunun için damga vergisinin e-ticarete uygun hale dönüştürülmesinde vergileme hakkına dair düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır.⁸⁶

1.9.2.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)

BSMV, Bankacılık ve sigortacılık işlemlerine ilişkin konuları düzenlemektedir. Gider Vergileri Kanunu’nun⁸⁷ 28. maddesinde vergiyi doğuran olay; *“Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre*

⁸⁵ İstanbul VDB, 23.05.2013Tarih ve 97895701-002.01-765Sayılı Özelgesi

⁸⁶ Avcı, 2017, a.g.k., s.259.

⁸⁷ BSMV, bankacılık ve sigortacılık işlemlerinin vergilendirilmesine yönelik bir vergi olup, bu işlemler geçmişte 1926 yılında çıkarılan 735 sayılı umumi istihlak vergisi ile 1039 sayılı “muamele vergisi” ve 1940 yılında çıkarılan 3843 sayılı “muamele vergisi” kapsamında vergilendirilmiş daha sonra 1956 yılında çıkarılan 6802 sayılı “Gider Vergileri Kanunu” kapsamına alınmıştır.

yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir”⁸⁸ şeklinde ifade edilmiştir.

Burada uygulanacak vergi, her ülke için farklı oranlarda bankaların yaptığı işlem tutarlarına göre değişiklik göstermektedir. BSMV’ de vergiye konu olayın vukuu bulabilmesi için, muamele işleminin tamamlanması ve bunun sonucunda para tahsil edilmesi şartı aranmaktadır. Bu sebeple internet bankacılığı ile yapılan işlemlerde aracılık işlem ücretinin alınmıyor olması nedeniyle söz konusu işlemler bu verginin konusu dışında kalmaktadır. Ancak kredi kartı ödemesinde, işlem internet bankacılığı ile yapılırsa dahi, ilgili karta dair uygulanan kredilendirme faizi ya da gecikme faiz bedellerinin ödenmesi durumlarında banka lehine oluşan gelir unsuru, belirlenen tutar üzerinden BSMV’ye dahil olmaktadır.

Günümüzde bankaların müşterilerinden işlem ücreti almayarak internet bankacılığına teşvik etmeleri BSMV’de kayıplara yol açmaktadır. Buna ilave olarak internet bankacılığı, kıyı bankacılığı ve sanal bankaların kullanımına imkan tanınması vergi mükelleflerinin bu alana yönelmelerine teşvik niteliğindedir. Buna göre vergiden kaçınan mükellefler, karşılarında bir tüzel kişi olarak fiziken var olan bankaları tercih etmek yerine internet üzerinden vergi cennetlerine yönelirler. Kıyı bankacılığı ve sanal bankalar, internet üzerinden sağladıkları cazip olanaklarla banka ve sigorta muameleleri vergisi açısından vergi matrahının beklenenin altında kalması, BSMV’ye tabi olması gereken işlemlerin kayıt dışında kalması, vergi tabanının daralması gibi sorunlara yol açmaktadır. Söz konusu kayıplar, bu vergi yanında gelir ve kurumlar vergisi gelirlerini de içine alarak büyük oranları bulmaktadır.

⁸⁸ Md. 28 (Değişik birinci fıkra: 3/6/1986 -3297/16 md.)

2. BÖLÜM

E-TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI VE SORUNLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. KDV'nin Tarihsel Gelişimi, Konusu ve Vergilendirme Yetkisi

2.1.1. Genel Olarak KDV

KDV'nin düşünce aşaması Birinci Dünya Savaşı öncesi döneme,⁸⁹ uygulaması ise savaş sonrası döneme rastlamaktadır. İlk olarak 1954 yılında Fransa'da yasalaşmış olan KDV'nin, yaygınlık kazanması ise 1960'lı yılların sonunda olmuştur. Fransa'dan sonra Latin Amerika'da da uygulanmaya başlanmıştır. Batı Avrupa ve Latin Amerika'daki kullanımı bu vergi uygulamasının ilk örneklerini oluştururken, 1980 sonrasında AB dışındaki sanayileşmiş ülkeler olan Kanada, İsviçre, Avustralya, Japonya gibi ülkelerde de uygulanmaya başlamıştır. Özellikle 1980 sonrası serbest piyasa ekonomisinin Asya ve Afrika'daki gelişmekte olan ekonomilerinin de bu vergi uygulamasına dahil olması ile yaygınlığı artmıştır.⁹⁰ Günümüzde birçok ülkede KDV başlıca tüketim vergisi halini almıştır.

36 üyesi bulunan OECD'nin 34 üye ülkesinde KDV ya da muadili olan Mal ve Hizmet Vergisi (GST) uygulaması yer almaktadır. KDV'nin bulunmadığı tek OECD ülkesi, Amerika Birleşik Devletleri'dir.⁹¹ ABD ile birlikte KDV dışında satış vergisi uygulayan az sayıda da olsa ülke bulunmaktadır.

KDV, üretim ve dağıtım aşamasında mal ve hizmetlerin tesliminde, oransal olarak uygulanan bir muamele vergisidir. Bu vergiyi, diğer muamele vergilerinden ayıran özelliği; verginin her aşamada, satış bedeli üzerinden hesaplanması olup, her üretim ve dağıtım aşamasında “yaratılan katma değer” vergilendirilmesidir. Başka bir deyişle,

⁸⁹ Düşünsel olarak KDV'nin temel fikrinin Alman işadamı Von Siemens tarafından 1918/1920'lerde yazıldığı ve yine yakın tarihlerde Adams (1920/1921) tarafından önerilen fatura-kredi metodu ile gelişme sağlandığı, etkili katkılarının ise özellikle Maurice Laure (1953/1957) tarafından yapıldığı (“le pere de la TVA”) kabul edilmektedir.

⁹⁰ Ö. Uluatam (2014). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi, s. 438; C. İnaltong (2017). *Katma değer vergisi uygulamaları sorunları ve çözüm önerileri*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, s. 5

⁹¹ İnaltong, 2017, a.g.k. s.5.

verginin esas matrahı, “katma değer”dir ve vergilendirilme mekanizması bu şekilde oluşturulmuştur.⁹²

KDV’nin yaygınlaşması ile ilgili nedenler ülkelere göre değişse de temel düşünce, bu verginin diğer tüketim vergilerine kıyasla daha düşük maliyetli olması ve daha fazla hasılat getirebilmesidir.

Harcama üzerinden alınan vergi türleri içerisinde en gelişmişinin KDV olduğu söylenebilir. KDV’nin, vergiyi ödeyen tarafa indirim imkanı sağlaması açısından bu vergi türünün kendi iç otokontrolünün de oluşmasını sağlamaktadır. Bununla birlikte kayıt düzeni ile de, kurumlar ve gelir vergilerinde de dolaylı otokontrol sağlamaktadır.

KDV “çıkarma yöntemi” ve “vergi indirimi yöntemi” şeklinde uygulanmaktadır. Çıkarma yöntemi; satılan mal veya sunulan hizmetten elde edilen hasılattan o mal veya hizmetin maliyetinin düşülmesi şeklinde uygulanır. Vergi indirimi yöntemi ise; bir mal veya hizmetin elden çıkarılması sırasında satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiden, alış sırasında ödenmiş olan verginin düşülmesi biçiminde uygulanmaktadır.⁹³

E-ticarette KDV uygulaması fiziki malların internet vasıtasıyla (online) sipariş edilmesinin ardından teslimi veya sayısallaştırılmış ürünlerin yine internet üzerinden hizmetinin sunulması, tesliminde söz konusu olmaktadır. E-ticarette ticarete konu olan fiziki malların teslim işlemleri geleneksel ticarete olduğu gibi gümrükten geçtiğinden, bu durum KDV uygulaması açısından bir sorun oluşturmamaktadır. Ancak gayri maddi özellik taşıyan bir malın siparişi ve tesliminin online olarak tamamlanması halinde bunun mal mı yoksa hizmet olarak mı değerlendirileceğinin tespit edilmesi gerekir.⁹⁴

2.1.2. E-Ticaret İşlemlerinden Doğan KDV’de Vergilendirme Yetkisinin Tespiti

Ulusal egemenliğin bir unsuru olan vergilendirme yetkisi, uluslararası ticarete bu ticari faaliyetin taraflarının bulundukları ülke hukuk kuralları ve uluslararası anlaşmalar ışığında belirlenirken, e-ticareti geleneksel ticaretten ayıran özellikleri nedeniyle vergilendirme yetkisinin tespiti daha da karmaşık bir yapı arz etmektedir. Bir tüketim

⁹² A. Akdoğan (2003). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 271.

⁹³ Akdoğan, 2003, a.g.k. s.272.

⁹⁴ Çetin ve Gerger, 2018, a.g.k., s.65; Ceran ve Çiçek, 2007, a.g.k., s.299.

vergisi olan KDV açısından ana problem ticarete konu işlemin hangi idare tarafından vergilendirileceğidir. Geleneksel ticarete perakendeci tarafından tüketiciden tahsil edilen tüketim vergisi, e-ticarete yerel perakendeci ve ara toptancıların yer almaması (online ödeme sistem sağlayıcılar, telekomünikasyon şirketleri, kredi kartı sağlayan şirketler olmakta) ve satıcı ile alıcının farklı vergilendirme yetki alanlarında bulunabilmesi gibi sebeplerle değişkenlik göstermektedir. Bu da e-ticarete KDV'nin ticarete taraf olan hangi ülkece uygulanacağı gibi bir vergilendirme sorununu ortaya çıkarmakla birlikte vergiye muhatap olacak kişinin ve bu verginin nasıl tahsil olunacağı da bir başka sorunu oluşturmaktadır. E-ticaretin bilhassa uluslararası boyutta gerçekleşmesi durumunda, ticarete taraf ülkelerin kendi ulusal sınırları dahilinde bu ticaretin vuku bulduğunu ve vergilendirme yetkisinin de kendilerinin yetkisi içinde olduğunu kabul etmeleri, e-ticaretten doğan KDV'nin tahsiline ilişkin pek çok zorluğa sebep olmaktadır.

Sınır aşan e-ticaret işlemlerine taraf ülkelerin mevzuatlarının birbirinden farklı olması nedeniyle uluslararası e-ticaret işlemlerinde KDV açısından vergilendirme yetkisinin tespitinde sorunlarla karşılaşmaktadır. Bilhassa aynı e-ticaret işlemine birden fazla farklı vergi mevzuatına göre işlem yapılması durumunda, vergilendirme sorunu ortaya çıkmakta ve bu sorunun çözümüne yönelik uygun bir yolun bulunmasını zorlaştırmaktadır.⁹⁵

1990'lı yıllarda geleneksel ticaretten ayrı dinamikler içeren e-ticaretin büyük yükselişi ile birlikte bu ticarete uygulanacak KDV uygulama esasları ile ilgili yukarıda belirtilen nedenlerden ötürü belirsizlik oluşmuştur. KDV'nin e-ticaret sistemi içine tutarlı kistaslarla küresel ticarete uyumlu olarak adapte edilmesi gerekliliği üzerinde yoğunlaşmıştır. Aşağıda yer alan başlıklarda e-ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlara yer verildikten sonra bu sorunu gidermede bazı ülkeler ve uluslararası kuruluşlara ait yaklaşımlar ile uygulamalara yer verilecektir.

⁹⁵ B.Ubay (2018). *E- hizmet ticaretinde katma değer vergisi sorunları ve çözüm önerileri*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. s.57

2.2. E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar

E-ticaretin vergilendirilmesini KDV yönünden ele aldığımızda birden fazla sorunla karşılaşırız. E-ticarete KDV uygulamasında OECD, AB gibi uluslararası kuruluşlar ve Türkiye’de bazı yenilikler ortaya çıkmış olsa da sorunlar halen devam etmektedir. Bu sebeple karşılaşılan vergilendirme sorunları birçok başlık altında kategorize edilebilir. Ancak konu bütünlüğü açısından bu sorunları genel başlıklar altında değerlendirmemiz gerekmektedir.

Buna göre KDV yönünden e-ticaretin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunlar genel olarak şu başlıklar altında açıklanacaktır: E-ticaretin niteliğinden kaynaklanan sorunlar, Gelirin elde edildiği yerin belirlenmesinde yaşanan sorunlar, Mükellef ve vergi doğuran olayın tespitinde yaşanan sorunlar, Vergi matrahının belirlenmesi sorunu, Elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde yaşanan sorunlar, Dijital ürünlerin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar.

2.2.1. E-Ticaretin Niteliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Geleneksel ticaretten kendine has yapısı sebebiyle ayrılan e-ticaretin bu yapısından kaynaklanan ve KDV’yi de ilgilendiren sorunları şöyle özetleyebiliriz:⁹⁶

- Bilgi kaynağının aşınması ve vergi denetiminde ortaya çıkan sorunlar: Vergi denetimleri yapılırken banka, toptancı, perakendeci gibi işleme taraf olanlardan bilgi alınır. İşlemler elektronik ortamda yapılırken araçlar olmadığından mükellef beyanlarının doğruluğunun denetiminde zorluklar yaşanmaktadır.
- Elektronik para uygulamalarından kaynaklı sorunlar: E-para, elektronik bir cihazda veya uzak bir sunucuda depolanan nakit para ile aynı özellikleri taşıyan dijital bir nesnedir. Elektronik kartlardaki çiplerin kişilerin sahip olduğu tüm parayı içermesi, ödeme yapılırken bunların kullanılması denetim açısından sorundur. Elektronik ödemeler kayıt altına alınabilen ya da kayıt altına alınamayan işlemler sebebiyle gerçekleştirilir. Ödemeler

⁹⁶ Organ ve Çavdar , 2012, a.g.k., s.74-77

kayıt altına alınırsa elektronik kartı çıkaran kurum kayıtları bir merkezde depolanarak denetime elverişli veriler oluşturur. Ancak kayıt altına alınamayan işlemler için karta para yüklendikten sonra takibinin yapılması mümkün değildir.

- Çok uluslu şirketlerin bağlı şirketlerle gerçekleştirdiği işlemlerden kaynaklanan sorunlar: Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin mal veya hizmetlerini, hammaddelelerini, know-how, teknoloji vb. varlıklarını bağlı işletmelerine veya şubelerine transfer ederken uyguladıkları fiyatlar olarak tanımlanmaktadır. Çok uluslu şirketler tarafından e-ticaret yöntemleri kullanılarak, transfer fiyatlandırması yoluyla büyük vergisel yararlar elde edilmektedir. Bu durum vergi idareleri açısından değerlendirildiğinde söz konusu işlemlerin içeriğinin net bir şekilde kavranamaması sorununa yol açmaktadır.
- Off-shore bankacılığı⁹⁷ ve vergi cennetlerinden kaynaklanan sorunlar: Elektronik ortamların Off-shore faaliyetlerini kolaylaştırması ve bu faaliyetlerin de genellikle vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerden yürütülmesi, vergi idarelerinin mükellefler hakkında bilgi toplama ve denetim yapabilme imkanlarının ortadan kaldırdığı gibi, bankalar arasında rekabet eşitsizliğine de neden olmaktadır.

2.2.2. Gelirin Elde Edildiği Yerin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunlar

KDV açısından vergiye konu olacak gelirin elde edildiği yerin belirlenmesinde bazı sorunlar yaşanmaktadır. Devletlerin asli yetkileri içinde yer alan vergilendirme yetkisi mülki sınırları içinde geçerlidir. E-ticaretin sınırlar arası dolaşıma imkan veren yapısı ticari faaliyet ile coğrafi sınırlar arasındaki bağı koparmıştır. Geleneksel ticaretteki fiziksel bağlılığın e-ticarete olmaması hem vergi mükelleflerinin tespiti hem de ülkeler

⁹⁷ Off-shore bankacılığı, yurt dışında elde edilen fonların yurt dışında veya yurt içinde kullanılması, uluslararası devletsiz paraların fon fazlası bulunan merkezlerden fon açığı bulunan merkezlere transfer edilmesi gibi finansal hizmetler yürüten, genellikle serbest bölgelerde kurulan merkezlerde faaliyet gösteren ve yurt içindeki bankacılık sisteminin tabi olduğu yasal düzenlemelerin dışında tutularak, getirilen mali hukuksal avantajlar sayesinde cazip çalışma koşullarının sağlandığı bankacılık türüdür.

düzeyinde verginin kim tarafından tahsil olunacağı yönünden sorundur. Gelirin bir ülkede elde edilmiş sayılabilmesi için sabit bir işyerinin olması gerekir. Bu nedenle e-ticarette sabit bir işyerinin olup olmadığı, bu işyerinin hangi ülkede olduğu sorularının cevaplandırılmasının vergisel sonuçları önemlidir.⁹⁸ İlgili ticaretin gerçek yerinin belirlenmesi de bir diğer sorundur. Tüm bunlar “çifte vergilendirme” gibi diğer bir problemi doğurmaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik yapılan anlaşmalar, uluslararası boyutta bu sorunu gidermeye çalışarak, uluslararası vergi adaletini ve eşitliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu anlaşmalar incelendiğinde iki ana anlaşma modeline rastlanmaktadır. Birisi OECD'nin Vergi Anlaşma Modeli, diğeri ise BM Anlaşma Modelidir.

OECD'nin 2014 yılında yayımladığı Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma 5. maddesinde "sabit işyeri" kavramı tanımlanmıştır. Buna göre, işlerin kısmen veya tamamen idare edildiği sabit bir yere karşılık gelmektedir. Bu işyeri tanımı özellikle yönetim yeri, şube, büro, fabrika ve atölye gibi yerleri kapsamaktadır. Bu nedenle model anlaşmaya göre bir işyerinin kazançları diğer devlette sabit işyerine düşen miktarla vergilendirilebilmektedir.⁹⁹

İşyerinin tanımlanması e-ticaretin vergilendirilmesinde önemli bir yere sahiptir. Çünkü e-ticaret işlemleri, bir sunucuya bağlı olarak web siteleri üzerinden yapılmaktadır. Bu sunucular istenilen ülkeye yerleştirilebildikleri gibi, değişik ülkelerin “mirror web site” lerine yerleştirilmek suretiyle yapılan işlem istenilen adrese yönlendirilebilir. E-ticaretin bu özelliği, web sitelerinin bir işyeri olarak kabul edilip edilmeyeceği sorununu doğurmaktadır. OECD e-ticarette, satışı gerçekleştiren tarafın bulunduğu ülke ile sunucunun yerleştirildiği ülke arasında ikili bir vergi anlaşmasının bulunması halinde, sunucunun varlığını satış dolayısıyla elde edilen gelirin vergilendirilmesi için yeterli görmüştür. Buna karşın, satış yapan tarafın web sitesine satışı gerçekleştirdiği ülkede kendisine ait olmayan bir server tarafından hosting işlemi yapılırsa, bu durumda “sabit

⁹⁸ Ş. Akkaya (2002). Elektronik ticaret ve temel vergileme sorunları, *Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog*, 165. s.74.

⁹⁹ Ç.A., Gencer (2013). Elektronik ticarette bağlanma noktası olan işyeri kavramı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 293, 10-18. s.18

işyeri” kuralı gerçekleşmediğinden, bu yoldan yapılan satışlar vergilendirilemeyecektir.¹⁰⁰

Bu sorunun Türk Vergi Sistemindeki karşılığı 193 sayılı GVK’nın 6, 7 ve 8. maddelerinde yer alan dar mükellefiyet kısmında düzenlenmiştir. Bu kanunun 6. maddesine Türkiye’de yerleşik bulunan gerçek kişiler yalnızca ülke içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Aynı Kanun’un 7. maddesinde ise, ticari kazancın Türkiye’de elde edilmesi, gelir sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması şartına bağlanmıştır. Ayrıca dar mükellef kişinin yurt dışından internet aracılığıyla Türkiye’de satış yapması halinde vergilendirmenin nasıl olacağıyla ilgili 30.12.2011 tarihli Gelir İdaresi Başkanlığı’nın özeliği bulunmaktadır. Bu özeliğe göre; web sitesi üzerinden ticaret yapan kişil, web sitesini barındıran bir sunucuyu (server) tasarrufu altına alıp çalıştırdığı takdirde, bu sunucunun yerleştirildiği yer kişinin işyerini oluşturmaktadır. Buna göre, internet üzerinden yapılan satışlarda sunucunun Türkiye’de bulunmaması halinde, vergilendirme yetkisi sunucunun bulunduğu ülkeye aittir.¹⁰¹

E-ticaretin gerçekleştirildiği sunucunun vergi oranı düşük ya da hiç vergi uygulanmayan ülkelere doğru kayması durumu vergiden kaçınmaya neden olabilecektir. E-ticaret yapan firmanın birden çok sunucu kullanması durumunda ise vergilendirme çok daha karmaşık bir hal almaktadır. Bir diğer uygulama da firmalar, bir internet sunucusu oluşturmadan, her hangi bir internet servis sağlayıcısının ücret karşılığı sunucusunu kullanabilmekte böylelikle bir işyeri olmaksızın ticari faaliyetlerini sürdürebilmektedir. Böyle bir uygulamada firmalar, kaynak ülkede bulunan tüketicilere mal ve hizmet satışı yaparken vergilendirmeden kaçınmış olacaklardır.

Örneğin, bir çok ülkenin online reklam pazarında önemli bir paya sahip olan Google, bu ülkelerdeki müşterileri ile yapmış olduğu reklam sözleşmelerini Google İrlanda Şirketi vasıtasıyla yapmaktadır. Bu durumda bu hizmetlerden elde edilen gelirin kaynak ülkelerde vergilenebilmesi Google arama motorunun yüklü bulunduğu ve üzerinden hizmet verdiği sunucunun bu ülkelerde bulunmasına bağlı olmaktadır. Buradaki temel mesele, ekonomik faaliyetin önemli ölçüde yürütüldüğü ülke ile vergilendirme bakımından kazancın toplandığı ülkenin farklı olması ve her ülkenin global

¹⁰⁰ Çavdar, 2017, a.g.k., s.18

¹⁰¹ Öksüz ve Türgan, 2018, a.g.k. s.146

vergi pastasından kendi adil payını almak istemesinden kaynaklanmaktadır.¹⁰² Bugün gelinen nokta, gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin ikamet devletine, diğer bir ifadeyle e-ticaret ihracatçısı ülkelere tahsis edildiğini göstermektedir.

2.2.3. Mükellef ve Vergi Doğuran Olayın Tespitinde Yaşanan Sorunlar

E-ticaret işlemlerinin KDV açısından vergilendirilmesinde mükellefiyetin tespiti ve KDV'yi doğuran olayın tespitinde sorunlar yaşanmaktadır. Şöyle ki, geleneksel ticaretten farklı yönleri bulunan e-ticaret işlemlerinin kim tarafından yapıldığının tespit edilmesi zordur. Bilgi teknolojilerinin gelişimi, vergi toplayıcılarının vergiler ile ilgili tahakkuk, tahsilat ve denetim işlemlerini hızlandırmış ve kolaylaştırmıştır. Aynı zamanda bilgi teknolojileri iktisadi faaliyetlerin kaydedilmesi ve dosyalanmasını basit hale getirip verginin tahakkukunun da aynı şekilde daha kolay ve hızlı olmasını sağlamıştır. E-ticaretin yaygınlaşması sonucu ticari işlemler gerçekleştirilirken gerekli olan belge ve bilgi ortadan kalkmış bu da vergi idarelerinin vergi denetimlerini zorlaştırmıştır.

E-ticaretin vergilendirilmesinde bir diğer sorun da tarafların, KDV'yi doğuran olayın gerçekleştiği zamanın ve tebliğin nereye yapılacağını da net olmamasıdır. Buna göre mükellefe yüklenen maddi ve şekli yükümlülüklerin ne şekilde gerçekleşeceği de büyük bir belirsizliktir.¹⁰³

E-ticarete izlenme olanağı bulunmayan hizmet ve parasal faaliyetlerin bulunması ve bu faaliyetlerin uluslararası ticarete konu olabilmesi gibi özellikleri neticesinde vergiden kaçınmaya uygun bir ortam oluşmaktadır. Bilhassa aracısız olarak satıcı ve alıcıların karşı karşıya geldiği ortamlarda, vergi idareleri için yapılan işlemleri rapor eden banker ve aracılar gibi geleneksel aracılardan rolü azaldığından, vergi idarelerinin vergiyi doğuran olayları tespiti güçleşmektedir. Alıcıların, ödemelerini yurt dışından ve e-para ile yapmaları durumunda vergi idareleri açısından e-ticaretin taraflarını tespit etmek daha da güçleşmektedir. Bu durumun en fazla gerçekleştiği faaliyetler ise, dijital ürün ve hizmetler karşılığında e-para ile yapılan ödemelerdir. Elektronik ortamda gerçekleştirilen para hareketleri vergi denetiminin en önemli yardımcısıdır. Ancak e-para gibi ödeme

¹⁰² M. Batun (2014). OECD Model Anlaşması çerçevesinde işyeri: ilişkili şirketler ve elektronik ticaret, *Vergi Dünyası Dergisi*, 393, 65-75. s.72.

¹⁰³ Avcı, 2017, a.g.k., s. 254

araçları ile yapılan ödemelerde ödeyene ilişkin kimlik bilgilerinin bulunmasının güçleşmesi sebebiyle ödemeler takip edilememektedir.¹⁰⁴

Elektronik ortamlarda gerçekleştirilen ticari işlemlerde gerçek dışı kimliklerin kullanılma olasılığı vardır. Satıcı ve alıcıların gerçek kimliklerini bilinmiyor, yanlış biliniyor ya da e-para kullanmayı tercih ediyor olmaları gibi sebeplerle yapılan işlemlerin içeriğinin tespiti ve bu faaliyetten elde edilen gelirin belirlenmesi oldukça zordur. Etkin bir vergi denetimi için mükelleflerin kimlik ve adres bilgilerinin ulaşılabilir olması gerekir. Söz konusu bilgilerinin olmayışı veya yanlış bilgilerin olması bu faaliyetlerin vergi dışı kalmasına yol açıp e-ticaretin vergilendirme yönüyle denetlenmesini de güçleştirmektedir.

2.2.4. Vergi Matrahının Belirlenmesinde Yaşanan Sorunlar

Vergi matrahı, gelirin safi tutarından oluşmaktadır. Matrah belirlenirken gayrisafi kazanç ve giderler tespit edilerek hasılattan indirilir. E-ticaret mekandan bağımsız olup farklı yerlerde gerçekleştirildiğinden, gelir elde edilirken yapılan harcamaların nereye ait olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Çok uluslu işletmelerin vergilendirilebilir kazancının ne kadarının daimi işyerine ait olduğu belirlenmelidir. Günümüzde elde edilen gelirler paylaştırılırken coğrafi olarak belirlenen bordro, maddi mülkiyet ve satış gibi unsurlar kullanılmaktadır. Gayri maddi varlıklardan elde edilen gelirlerde ise değerleri ve fiziki konumlarının belirlenmesinde yaşanan zorluklar sebebiyle bu hesaplamalara dahil edilmesi mümkün olmamaktadır.¹⁰⁵

İnternetin yaygınlaşması sonucu yaşanan dijitalleşme, KDV matrahını doğrudan etkilediğinden KDV'yi oluşturacak matrahın tespit edilmesinde de sorunlara yol açmaktadır. Örneğin B2C kapsamında gerçekleştirilen bir satışta; eğer yabancı çevrimiçi satıcı pazar ülkede daimi işyerine sahip değil veya vergi mükellefi değilse, KDV'nin tahsil edilmesi zorlaşmaktadır.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Çavdar, 2017, a.g.k., s. 17-18

¹⁰⁵ O. Çınar (2016). E-ticaret işletmelerinde muhasebeleştirme ve vergilendirme, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

¹⁰⁶ OECD, 2015b, a.g.k, 78-82.

OECD BEPS Eylem Planlarında; KDV açısından matrah aşındırılması risklerini, vergiden muaf olan şirketlere yapılan uzaktan dijital tedariklere ve çok uluslu şirketlere yapılan uzaktan dijital teslimlere dayandırmaktadır.¹⁰⁷

2.2.5. Elde Edilen Gelirin Niteliğinin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunlar

Elektronik ortamda gerçekleştirilen satışlardan elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde yaşanan sorunları KDV yönünden iki alt başlıkta açıklayabiliriz. Bunlardan ilki, çevrimiçi işlemlerden elde edilecek gelirlerin gayri maddi hak kazancı olarak mı yoksa işletme karı olarak mı değerlendirileceği konusudur. Yapılan işlemin işletme karı olarak değerlendirilmesi durumunda bu gelirlerin hizmet mi yoksa mal satışı mı olduğunun tespiti diğer bir sorun teşkil eden kısımdır. İlk durum gelir vergisi hesaplamalarını etkilerken, ikinci durum ise tüketim vergilerini etkilenmektedir. Elde edilen gelirin ticari kazanç ya da gayri maddi hak bedeli olması, farklı sonuçlara yol açmaktadır. Şöyle ki ticari gelir işyeri vasıtasıyla elde ediliyorsa, kazanç kaynak ülke tarafından vergilendirilecektir. Gayri maddi hak bedellerinde ise, “OECD Model Vergi Anlaşması” ile vergileme hakkının ikamet ülkesine bırakılması öngörülmüştür. Yanı sıra ülkemizin taraf olduğu ikili anlaşmalar uyarınca vergileme hakkının kaynak ve ikamet ülkeleri arasında paylaşıldığı da görülmektedir.¹⁰⁸

2.2.6. Dijital Ürünlerin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar

E- ticaret ile sanal ortamdaki diğer faaliyetler ve bunlardan elde edilen gelirler nitelik olarak birbirinden ayrılmaktadır. E-ticaret yalnız ticari faaliyetleri içine alırken, internet aracılığıyla sunulan hizmetler; e-öğrenme portalları, yazılım ve grafik hizmetleri, arama motoru optimizasyonu gibi sermayeden öte, kişisel uzmanlıkların paylaşılmasından ötürü serbest meslekleri de kapsamaktadır. Dolayısıyla internet üzerinden yapılan ekonomik faaliyetler sadece ticari veya sadece serbest meslek kapsamına girmediğinden bu faaliyetler genel olarak “dijital ekonomi” olarak

¹⁰⁷ OECD, 2015b, a.g.k, 78-82.

¹⁰⁸ Y. Karaduman, (2005). Elektronik ticaret ve vergilendirilmesi, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

isimlendirilmektedir.¹⁰⁹ Dijital ürünler; fiziki mallar olmadığından teslimleri de geleneksel yöntemler kullanılmadan, bir gümrük sınırından geçmeden, bir bilgisayardan diğer bir bilgisayara online olarak indirilebilen ürünlerdir. Bu ürünlerin niteliğinin tam olarak saptanamaması vergilendirme açısından sorunlara yol açmaktadır. Ürünlerin niteliği; yani hizmet olarak mı, yoksa mal olarak mı değerlendirileceği, gayri maddi hak kapsamına girip girmeyeceğinin tespit edilmesi, bu ürünlerin satışından elde edilecek gelirin hangi kazanç kapsamına gireceğini dolayısıyla ne şekilde vergilendirileceğini belirleyen etmenlerdir.¹¹⁰

Tablo 1.3.'de dijital ürünlerden elde edilen kazançlara ilişkin hangi kazanç türü ile değerlendirilmesi gerektiği yer almaktadır.

Tablo 1.3. Dijital Ürünlerde Kazanç Türünün Değerlendirilmesi¹¹¹

Piyasadaki bilgisayar programlarının satın alınarak, değişiklik yapmadan toptan veya perakende olarak satışının yapılması.	Ticari Kazanç
Bilgisayar programlarını çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi hakların satılması	Gayri Maddi Hak Bedeli
İşletmede kullanmak ya da satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması.	Serbest Meslek Kazancı

Dijital ürünlerin vergi denetimi KDV açısından zordur. Vergi denetiminin zorluğu ise üç temel özelliğinden kaynaklanmaktadır. Bunlardan ilki, dijital ürünlerin marjinal maliyetlerinin sıfıra yakın olmasıdır. Örneğin, bir uydudan yayın yapan televizyon için ekstra izleyici sağlamak için ilave girdi gerekmemektedir. İkincisi, dijital ürünün kaç kez satıldığının kesin olarak saptanamamasıdır. Üçüncüsü ise; internet, vergi idareleri için işlemleri rapor eden araçların rolünü azaltmaktadır. İnternetle bu araçların olmaması, karşılıklı kontrol kaynağını kaldırmıştır. Bu araçlar, bankalar tarafından ödenen ve bireyler tarafından açıklanan faiz gelirlerini karşılaştırmada vergi müfettişlerine yardımcı olmaktadır. E-ticaret, banker ve broker gibi geleneksel araçların rolünü azalttığı için

¹⁰⁹ M.Yüce ve N.Akbulut (2018). BEPS eylemi kapsamında dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin alınan önlemler, *Akademik Bakış Dergisi*, 68 (Temmuz-Ağustos), 105-123, s.112.

¹¹⁰ N.Coşkun (2004). Elektronik ticaretin gelişiminde temel dinamikler ve gelişimi önündeki engeller, *ÇÜSBED*, 13(2), 243-258.

¹¹¹ Çavdar, 2017, a.g.k., s.19

mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun belirlenmesinde kullanılacak olan bilgi kaynakları ortadan kalkmaktadır.¹¹²

2.3. E-Ticarette KDV Uygulaması Bakımından Uluslararası Kuruluşlar ve Bazı Ülkelere Ait Yaklaşımlar

2.3.1. OECD'nin E-Ticaret Kapsamında KDV Uygulaması Yaklaşımı

E-ticarette KDV uygulamasına ilişkin ilk uluslararası çalışma 1998 yılındaki OECD Ottawa Konferansı'nda ortaya konulan ortak kuralların içinde yer aldığı metindir.¹¹³ Ottawa Konferansı'nda "Elektronik Ticaret; Vergilendirme Çerçeve Şartları" kabul edilerek, yayınlanan bildiride vergi uygulamaları açısından genel olarak kabul edilen vergilendirme ilkeleri, KDV için de kabul edilmiştir. Bunlar; tarafsızlık, verimlilik, kesinlik ve basitlik, etkinlik ve adalet ile esnekliktir. Bildiri ile e-ticarette KDV uygulamasına ilişkin şu önerilerde bulunulmuştur:¹¹⁴

- Uluslararası ticarette tüketim vergisinde, tüketim yeri esas alınmalıdır. Bu önerinin amacı ülkeler arasında rekabet üstünlüğün oluşmasını engellemektir. Çünkü çıkış ülkesi esasına dayalı bir KDV uygulaması sisteminde, vergi oranlarındaki farklılıklar, ticari faaliyetlerde bu vergi oranları dikkate alınarak bir tercihte bulunulmasına neden olacaktır. Bu olası durum da rekabet bozucu bir etki yaratacak ve ortak pazarda olumsuzluklar doğuracaktır. Esas olarak Birlik içinde KDV'nin Birliğe üye ülkeler arasında uyumlaştırmasının sağlanması hedeflenmiştir.
- E-ticarette dijital ürünler hizmet statüsünde değerlendirilmelidir. Buna göre KDV ve gümrük vergilerinden muaf tutulmalıdır. Dijital ürünler, fiziki mal olarak kabul edilmemelidir.
- Dijital ürünlere KDV ve gümrük vergileri uygulanmayacağından, e-ticaret işlemleri fiziki mallar ve dijital ürünlerin online teslimi (hizmet gibi değerlendirilecek) şeklinde gruplandırılabilir.

¹¹² Çavdar, 2017, a.g.k. s.19.

¹¹³ OECD, Consumption tax trends (2008) VAT/GST and excise rates, trends and administration issues

¹¹⁴ OECD, 2001, a.g.k. s.10-19.

- Uluslararası bir işletme ulusal sınırların dışındaki bir tedarikçiden e-hizmet ya da gayri maddi diğer mal temin ettiğinde, bu ticarete taraf ülkeler yerel tedarikçinin rekabet avantajını korumalıdır. Bununla birlikte stopaj, kendiliğinden beyan ve diğer benzer sistemlerin kullanımı sağlanmalıdır.
- E-ticarete bulunan ülkeler ticari işlemlerinde “Dünya Gümrük Organizasyonu”¹¹⁵’nu dikkate alarak, konuya ilişkin nakliyeciler ve diğer ticari tarafların danışmanlığına başvurarak fiziki malların ithalatında KDV ve gümrük vergilerini tahsil edebilecekleri sistem oluşturmalıdır. Ülkelerin bu yönlü geliştirecekleri sistemler, tüketicilere fazladan vergi yükleyecek ve yüksek vergi tahsilatının önünü açacak nitelikte olmamalıdır.

2.3.1.1. OECD’nin Uluslararası KDV İşlemleri İle İlgili Standartları

OECD 1998 Ottawa Konferansı ile e-ticarete KDV uygulamasına ilişkin ortak kurallar belirlemiştir. Bunun üzerine üye ülkeler %15’in altında olmamak üzere bir normal oran ve %5’in altında olmamak üzere bir diğer oran arasından belirlenen indirilmiş oranları uygulamaya başlamıştır. Sonraki süreçte sanal ortamdaki malın, e-ticaretin işletmeden-işletmeye olan kısmında, alıcı işletmenin varlığının tüketimin yapıldığı yerde bulunması koşulu ve e-ticaretin işletmeden-müşteriye yapılan kısmında ise alıcının ikametgahının bulunduğu yer koşulu getirilmiştir. 2003 ve 2006 yıllarında sanal mal ve hizmetler için e-ticarete ilişkin esaslar OECD’nin yeni rehberlerinde düzenlenmiştir. 2014 yılında OECD uluslararası KDV tasarımı ve işlemleri ile ilgili standartları şöyle belirlemiştir:¹¹⁶

Uluslararası Ticarete Vergileme Haklarının Dağılımı Standartları: İşletmeden işletmeye (B2B) sanal mal ve hizmet ticaretinde alıcının ülkesinde vergilendirilme

¹¹⁵ Dünya Gümrük Organizasyonu (WCO), 1952 yılında Gümrük İşbirliği Konseyi olarak kurulmuştur. Bağımsız bir hükümetler arası yapı olarak görevi gümrük idarelerinin etkinliğini ve verimliliğini arttırmaktadır. Günümüzde WCO dünya ticaretinin yaklaşık %98’ini yönlendiren 180 gümrük idaresini bünyesinde barındırmaktadır.

¹¹⁶ OECD, (2014a), *Public Discussion Draft BEPS Action 1: Address The Tax Challenges Of The Digital Economy*, 24 March 2014 – 14 April 2014, Paris, OECD Publications Service.

yapılması genel kuraldır. Bu ilke “varış yeri temelli” vergileme standardı olarak ulusal KDV uygulamalarında da yer almaktadır.¹¹⁷

KDV’nin Tarafsızlığı Üzerine Standartlar: KDV tüketim üzerine uygulanan bir vergi türüdür. Bu verginin uygulanmasında işletmeler verginin mükellefi olmaktan ziyade tahsildarı olarak görev yaparlar. Verginin mükellefi genel olarak nihai tüketicilerdir.¹¹⁸

Günümüzde yaygın olarak kullanılan işletmeden-müşteriye işlemlerinde KDV uygulaması ile ilgili hukuki manada birliği sağlayacak ortak düzenlemeler yapılmaya çalışılmaktadır. 2014’te yayınlanan BEPS raporunda “Dijital Ekonominin Vergi Sorunları” başlığı altında KDV uygulamalarında uluslararası bir uzlaşının olmamasının olumsuzlukları yer almıştır.¹¹⁹ Bu konunun ayrı bir alt başlık ile detaylı olarak incelenmesi uygun görülmüş ve aşağıdaki başlıkta yer verilmiştir.

2.3.1.2. BEPS Eylem Planı KDV Uygulaması

Küreselleşme neticesinde şirketlerin ticaret yapış şekilleri de değişmiştir. Şirket ve kişilerin dijital ekonomi ile sağladıkları gelirlerde önemli artışlar yaşanırken, ülkelerin vergi gelirlerinde bu yeni ekonomi türünden sağlanan gelirler kadar bir artış yaşanmamıştır. Bilhassa 2008 yılında ABD’de başlayan ve diğer ulusların ekonomilerinde de önemli etkiler bırakarak yayılan küresel krizle birlikte yaşanan likidite daralması şirketleri keskin vergi planlamasına sürüklemiştir. Çok uluslu şirketlerin yaşanan bu likidite sorununu aşmada vergiden kaçınma ya da vergi uygulamalarını düzenleyen mevzuatlardaki boşluklardan faydalanma arzusu, uluslararası vergi sistemi içinde sıklıkla rastlanılan bir duruma dönüşmüştür.¹²⁰

¹¹⁷ OECD, 2014, a.g.k., s.28

¹¹⁸ OECD, 2014, a.g.k., s.30

¹¹⁹ Çetin ve Gerger, 2016, a.g.k., s.66

¹²⁰ Matrah aşınmasına neden olan bu uygulamaların vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı olarak nitelendirilmesi her zaman kolay olmamaktadır. Örneğin, çok uluslu bir şirketin düşük kurumlar vergisi oranlarından faydalanmak için ABD’de değil de vergi oranlarının düşük olduğu bir ülkede fabrika kurması vergiden kaçınma iken, Karayipler’de gizli bir banka hesabı oluşturan ve elde ettiği faiz gelirini bildirmeyen bir ABD vatandaşının faaliyeti ise vergi kaçırmadır. Bununla birlikte özellikle işletmeler tarafından gerçekleştirilen, kaçınma olarak ifade edilen, fakat kaçakçılık olarak sınıflandırılacak faaliyetler de bulunmaktadır. Buna örnek olarak da transfer fiyatlandırma gösterilebilir. Bu durumda şayet transfer fiyatları emsallere uygunluk gösteriyorsa yapılan işlem vergiden kaçınma olarak adlandırılabilir.

Dijital ticaretin getirisi olan çifte vergilendirmeden doğan sorunlar ve sınır ötesi işlemlere uygulanacak KDV'nin nasıl tahsil edileceği konusu, sorunları daha fazla derinleştirmiştir. Dijital ekonominin vergilendirilmesinde KDV ve diğer dijital mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi konusu ciddi bir meseledir. Fiziki ürünlerin ülkeye girişi, gümrükler aracılığıyla gerçekleştiğinden vergilendirmesinde bir sıkıntı yoktur. Ancak dijital ürünlerde işlemler elektronik ortamda gerçekleştirilir. Bu da ürünü hangi ülkenin vergilendireceğinin belirlenmesinde sorun teşkil eder. Buna mukabil ülkelerin küresel kriz ile oluşan bütçe açıkları ve borç yüklerindeki artış vergi toplamadaki çabalarını arttırmalarını gerekli kılmıştır. Kısaca belirtmek gerekirse, bu sürecin sebep olduğu vergi kayıplarının önüne geçilmesi gerekliliği konusu yeniden gündeme gelmiştir.

Bu nedenle özellikle Avrupa ve ABD'de politika yapıcıları tarafından yüksek gelirler elde eden çok uluslu şirketlerin vergi ödemekten kaçınmaları ile oluşan vergi boşluklarını gidermek için tedbirler alma yoluna gidilmiştir.¹²¹ Ülkelerin yukarıda yer verilen ihtiyaçları sonucunda ortaya çıkan Matrah Aşındırması ve Kar Kaydırması Eylem Planı ile (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS), matrah aşınmalarına sebep olan eylemlerle ilgili çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılmaktadır.¹²²

BEPS Projesi, ortaya konulan önerilerin ve önlemlerin etkilerini hem vergi idareleri nezdinde hem de vergi mükelleflerince uygulama pratiğini ve bu pratiğin oluşturduğu etkileri değerlendirir. E-ticaret ekonomisini BEPS projesi dahilinde değerlendirmek, e-ticaret ile ortaya çıkan vergi sorunlarının boyutunu daha kapsamlı olarak ele alınmasına dolaylı etkiye bulunur ve bu sorunların ortadan kaldırılmasına ilişkin çözüm önerilerinin oluşabilmesini mümkün kılar. BEPS projesinin; vergilendirilebilir karların yerinin belirlenmesi, ekonomik faaliyetlerin uygulanması ve değer yaratmanın birlikte değerlendirilmesini sağladığı için matrah aşınması ve kar aktarımına çözüm olacağı söylenebilir.¹²³

Bu eylem planı kapsamında OECD tarafından 2013 yılının Şubat ayında "Addressing Base Erosion and Profit Shifting" başlıklı bir rapor yayınlanarak, çok uluslu şirketlerin vergilendirmede etkinlik ve şeffaflık oluşturulmasının önündeki sorunlu

¹²¹ OECD, dünyadaki yıllık vergi kaybının 100-240 milyar dolar arasında olduğunu tahmin etmektedir. Bu rakamın ise global kurumlar vergisi gelirinin yaklaşık %4-10'una denk geldiği ifade edilmektedir (Birinci ve Eser, 2017: 448).

¹²² Özcan , 2018, a.g.k., s.74.

¹²³ Özcan, 2018, a.g.k., s.75.

alanlar tespit edilmeye çalışılmıştır.¹²⁴ Çalışmaların devamında 2015 yılında Antalya’da gerçekleşen G20 zirvesinde tüm ülkeler tarafından kabul gören, 15 Eylem içeren BEPS Eylem Planı yayınlanmıştır. (Bknz. Tablo 2.1) Bunlardan konumuzu ilgilendirenler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Eylem 1	Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi
Eylem 4	Faiz ve Diğer Finansal Ödemelerle Matrah Aşındırmasının Önlenmesi
Eylem 5	Şeffaflık ve Özün Önceliği İlkesi Temelinde Zararlı Vergi Uygulamaları ile Daha Etkin Mücadele Etme
Eylem 6	Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanımının Engellenmesi
Eylem 7	İş Yeri Oluşturmaktan Yapay Olarak Kaçınılmasının Önüne Geçilmesi
Eylem 8	Gayrimaddi Hakların Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının (Gayrimaddi Haklar Özelinde) “Değer Yaratma” Ölçütü ile Uyumlu Olması
Eylem 9	Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının (Risk Ve Sermaye Özelinde) “Değer Yaratma” Ölçütü ile Uyumlu Olması
Eylem 10	Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının (Yüksek Riskli İşlemler Özelinde) “Değer Yaratma” Ölçütü ile Uyumlu Olması
Eylem 11	BEPS İle İlgili Verilerin Toplanması ve Analiz Edilmesi İçin Ortak Bir Metodolojinin Belirlenmesi
Eylem 12	Vergi Mükelleflerinin Agresif Vergi Planlama ve Stratejilerine İlişkin Bildirimde Bulunma Zorunluluğu Getirme
Eylem 13	Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Yöntemlerinin Gözden Geçirilmesi
Eylem 14	İhtilaf Çözümü Süreçlerinin Daha Etkin Hale Getirilmesi
Eylem 15	Çok Taraflı Enstrümanlar Geliştirilmesi

Tablo 2.1. BEPS Eylem Planları

Kaynak: <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskkedquestions.html>

2015’te yayımlanan sonuç raporunda OECD, BEPS 15 no.lu Eylem’de vergiden kaçınmadan çok dijital ekonominin ana sorunları ortaya konulmuştur. Üç ana başlıkta toplanan konular; vergi düzenleyicileri açısından daha geniş sistemsel zorluklar ortaya çıkarmıştır. Üç grupta toplanan sorunlar aşağıda sıralanmıştır:¹²⁵

- Son tüketicinin, mal ya da hizmet edindiği tedarikçinin herhangi bir “fiziki işyerinin” olmaması varış ülkesinin, KDV ya da Satış Vergisi toplama güclüğü,

¹²⁴ OECD, 2013, a.g.k. s.28

¹²⁵ Ertaş, 2017, a.g.k., s.136-137.

- Geçmiş dönemlerde vergilemede “fiziki işyeri” varlığı esas alındığından, daha az “fiziki işyeri” olan bir ülkedeki satışlara ilişkin vergi yükümlülüklerinin belirlenmesinde fiziki işyerinin varlığı şartına dayanan düzenlemelerin uygunluğunun incelenmesi,

- Dijital ürün ve hizmetlerde kullanıcılar da bu ürün ve hizmetlere değer yükleyerek katkıda bulunabilmektedir. Kullanıcıların ekledikleri bu değer ve katkının değerlendirilme zorluğu, şeklinde sıralanmaktadır.

Hukuki manada ülkeler tarafından bir bağlayıcılığı olmamakla birlikte, yayınlanan kimi Eylemlerin ülkelere uygulanması sonucu bilhassa Eylem 5 (Zararlı Vergi Uygulamalarıyla Mücadele, Eylem 6 (Anlaşmaların Kötüye Kullanımını Engelleme), Eylem 13 (Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Yöntemlerinin Gözden Geçirilmesi) ve Eylem 14 (Vergisel Uyuşmazlıklarını Çözen Mekanizmaların Daha Etkin Hale Getirilmesi) maddelerinde optimum bir bağlayıcılığı olan zorunlu eylemler olarak ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda da OECD’nin başlattığı Inclusive Ekim 2017 tarihinde Framework adlı çalışması ile bu belirlenen dört madde 102 ülke tarafından asgari standartlar olarak uygulanması konusunda taahhüt altına alınmıştır. Belirlenen bu dört eylem maddesinin G20 üyeleri dışındaki ülkelere de asgari standartlar olarak kabul görmesi için OECD tarafından çalışmalar yürütülmektedir.¹²⁶

1 No.lu Eylem Planı’nda e-ticaret konusuna daha geniş kapsamlı olarak da dijital ekonomi konusuna ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre raporda tüketim yeri ilkesine ek olarak hizmet teslimleri de kapsama alınmıştır. Böylelikle tüketim vergileri içinde yer alan KDV konusunda OECD’nin görüşü B2C ve B2B ticari işlemlerinde, tüketicinin gerçekleştiği yerde vergilendirme yapılması olduğundan bu konu önerilerde bulunulmuştur.

Raporda KDV konusunda yer alan önerileri şu şekilde sıralamak mümkündür.¹²⁷

- İşletmeden tüketiciye olan hizmet işlemlerinde hizmetin vergilendirileceği yer; varış ilkesi esasınca tespit edilmelidir. Diğer bir deyişle gerçekleşen hizmetler hizmeti alan müşterinin bulunduğu yerde KDV’ye tabi tutulmalıdır. Bu görüşe göre Avrupa Birliği’nde uygulanan “Mini One Stop Shop (MOSS)” sistemine

¹²⁶ A. Tunç ve E. Akgül (2017). BEPS projesi ve dünyadaki yansımaları, *Vergide Gündem Dergisi*, s.5-10

¹²⁷ Özcan, 2016, a.g.k., s.78-79.

benzer bir sistem uygulanması söz konusu olabilecektir. 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren e-ticaret, telekomünikasyon ve radyo televizyon yayınlarında satıcının bulunduğu yerde değil tüketicinin bulunduğu yerde vergilendirilme yapılacaktır. Bu sistem B2C faaliyetlerini kapsamaktadır. Başka bir ifade ile düzenleme ile birlikte; GSM, telefon, internet sağlama, televizyon ve radyo yayıncılığı, yazılım, bulut teknolojisi, online oyun, e-öğrenme, e-kurs, e-kitap, müzik ve video yükleme, hosting, online ödeme sistemleri gibi alanlarda faaliyet gösteren şirketler MOSS' a dahil olacaktır. MOSS sitemine kayıt olan satıcılar üçer aylık dönemler itibariyle elektronik ortamda KDV beyanında bulunabilir. Toplanan KDV MOSS'a aktarılır ve MOSS da bunları ilgili ülkelere elektronik ortamda transfer eder. MOSS'a üye olmayan satıcılar ise üçer aylık dönemler itibariyle doğrudan ilgili ülkeye KDV beyanında bulunup ödeme yaparlar.

- Dijital altyapılar kullanılarak gerçekleştirilen B2B işlemlerinde ise hizmetin sunulduğu yer, müşterinin yerleşik olduğu yer olarak kabul edilmeli ve tevkifat yapılmalıdır. Müşteri birden fazla ülkede yerleşik konumda ise hizmetten faydalanan kuruluşun yerleşik olduğu ülke esas alınmalıdır.

Dijital ekonominin, somut olmayan mal ve hizmetleri konu alması ve bu durumun belirsizliğe yol açması nedeniyle, OECD yol gösterici nitelikte çalışmalar yapmaktadır. OECD'nin çalışmalarına ek olarak Avrupa Birliği, Amerika Birleşik Devletleri, Çin, Hindistan ve Rusya gibi ülkeler de dijital ekonomiden doğan vergi geliri kayıplarını önlemek maksadıyla çalışmalar yapmaktadır.¹²⁸

2.3.2. Avrupa Birliği Uygulamaları

Avrupa Birliği'nde KDV uygulaması; mal ve hizmet teslimi, topluluk içi alımlar ve mal ithalatı olarak dört başlıkta ele alınabilir. Buna göre mal tesliminde, teslimin yapıldığı yere göre vergilendirme yapılırken, yalnız malın kendisi değil teslimin yapılma biçimi de dikkate alınmaktadır. KDV uygulaması yönüyle AB mal tesliminde vergilendirileceği yerleri şu şekilde belirlemiştir:¹²⁹

¹²⁸ Yüce ve Akbulut, 2018, a.g.k., s.115-116

¹²⁹ European Commission, (2019), Where to tax? https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/where-tax_en. (Erişim: 06.05.2019)

- KDV'ye konu malın henüz gönderimi ya da sevki yapılmamış ise teslim anında ilgili malın bulunduğu yerde,
- İlgili malı müşteri, tedarikçi ya da üçüncü bir şahıs gönderimini veya sevkinin yapmış ise bu sevk/gönderim işleminin başladığı zamanda mal nerede bulunuyor ise o yerde,
- Malın uzaktan satış yolu ile tesliminde, malın alıcı müşteriye gönderim işlemleri tamamlandığında tedarikçi kişinin, ilgili müşterinin o anda bulunduğu Birliğe üye ülkenin uzaktan satış eşliğini geçmesi durumunda malın bulunduğu ülkede,
- Malın uzaktan satış yolu ile tesliminde, malın müşteriye sevk veya gönderiminin başlamadığında tedarikçinin, malın ulaşacağı müşteri hangi üye ülkedeysen ve o üye ülkenin belirlediği satış eşinin altında kalınıyorsa malın bulunduğu yerde ya da tedarikçinin tercihinine göre malın varış yerinde,
- Ticarete konu mal tedarikçi tarafından montaj ya da kurulum işlemi gerçekleştiriyorsa malın bulunduğu yerde,
- AB üye ülke içinde yolculuk işlemi halinde (uçak, gemi ve tren) kalkış anında,
- Ulusal gaz, elektrik gibi dağıtım yolları ile gerçekleşen tedariklerde dağıtıcı şirketin kurulduğu yerde vergilendirme yapılır.

AB topluluğu içindeki mal alımlarında vergilendirme, alımın gerçekleştiği yere göre belirlenmektedir. Buna göre, üye ülkelerden birinden mal transfer edildiğinde malın transfer işleminin son bulunduğu ülkede KDV uygulanır.

Ticarete konu malların topluluk dışı ülkelere ithal edilmesi halinde ithalat yeri Birliğe giriş yeri temel alınarak belirlenir. Kural olarak ithalat, mal hangi ülkeye varıyorsa o üye ülkede vergilendirme yapılmasıdır.¹³⁰

Yukarıda açıklandığı üzere AB içinde malların KDV uygulamasına dair kurallar net olarak ortaya konulmuştur. Ancak ticarete konu hizmetin vergilendirileceği yerin belirlenmesinde KDV uygulaması, mal ticaretine göre farklılık arz etmektedir. Konu e-ticaret olan ve elektronik şekilde sunulan hizmetler açısından daha da karışıktır. Hizmetler bakımından AB'deki şirketler arası (B2B) ve işletmeden tüketiciye (B2C) tedarik yeri belirlenirken uygulanacak kurallar aşağıda açıklanmaktadır.

¹³⁰ European Commission, 2019, a.g.k. s.109

2.3.2.1. AB Uzaktan Satış Eşikleri Kavramı ve Uygulaması

KDV uygulanırken tedarik edilen malın türü ve alıcının son tüketici mi yoksa firma mı olduğu önemlidir. AB KDV uygulamalarında ayrıca tedarik yeri ve KDV'nin indirilebilirlik durumuna da bakılarak vergilendirme yapılmaktadır.

AB KDV uygulamalarında uzaktan satış,¹³¹ perakende satış halkasında aracı konumunda herhangi bir satıcı bulunmaksızın doğrudan bireysel müşterilere yapılan satış olarak kabul edilmektedir. İnternet üzerinden katalog satışları da bu tanımın içinde yer almaktadır. Bu ticaret şekli Birliğin KDV uygulama düzenlemelerine bağlı ve fatura düzenlemesi şartlarını da içermektedir. Satıcılar uzaktan satış işlemlerinde, satışa konu KDV'nin hesaplanmasından, beyan ve tahakkukuyla sorumludur. AB'de uzaktan satışla ilgili düzenlemeler yalnızca B2C satışlar için geçerlidir. Geçerli bir KDV kimlik numarası olan diğer AB işletmesine yapılan uzaktan satışlarda (B2B), eğer vergi sorumluluğu müşteriye aktarılıyorsa bu satışlarda satıcının KDV tahsil etme yükümlülüğü olmayacaktır. Bu durum KDV stopajı olarak adlandırılmaktadır.¹³²

AB'de uzaktan satışta KDV uygulaması net olarak düzenlenmemiştir. Buna göre KDV mükellefiyeti olmayan Birlikte bulunan bir tüketiciye uzaktan satış yapan işletme, işletmesinin bulunduğu ülkede uygulanan KDV oranına göre vergi tahsiline gider. Ancak malı alan kişinin bulunduğu ülkedeki yıllık satış eşiği rakamına ulaştığında, satışı yapan işletme tarafından tüketicinin bulunduğu ülkedeki KDV oranı satışa yansıtılır. Bu durumda e-ticaret yapan işletmenin satışta bulunduğu Birliğe üye ülkede KDV uygulanabilmesi için mükellef kaydı yaptırmayı ve tahsil olunacak KDV'yi beyan ederek tahakkuk eden vergiyi ödemesi gerekmektedir.¹³³

AB üyesi ülkeler KDV uygulamasında farklı satış eşiği oranları belirlemiştir. E-ticaret kapsamında üye ülkelere uzaktan satışta bulunan işletmeler, satışta bulundukları

¹³¹ İnternet ortamında kurulan sözleşmelerin bazen uzaktan sözleşmeler ile eş anlamda kullanıldığı ya da uzaktan sözleşmelerin bir türü olarak adlandırıldığı görülür. Oysa internet ortamında kurulan sözleşme ve hatta daha geniş anlamda elektronik sözleşme kavramları ile mesafeli sözleşme kavramları birbirinden farklı kavramlardır.

¹³² Ubay, 2018, a.g.k. s.73.

¹³³ AlavaraVATlive, (2019), Distance selling EU VAT thresholds, <https://www.avalara.com/vatlive/en/eu-vat-rules/distance-selling/distance-selling-eu-vat-thresholds.html> (Erişim: 08.05.2019).

ülkede KDV mükellefi durumuna geçebilmektedirler. Bu uygulamada ülkenin satış eğişinin geçilmesi halinde KDV mükellefiyetine geçilmesi zorunludur. Bu mükellefiyet için ilgili ülkede işletmenin kendisinin ya da bayisinin bulunması zorunluluğı da bulunmamaktadır.

2.3.2.2. 112/2006 AB KDV Direktifinin Ortak KDV Hükümleri

AB hukukunda kurucu anlaşmalar ve taraf olunan uluslararası anlaşmalar birincil kaynakları oluşturur. Diğer kaynaklar ise birincil hukukun amaçlarına hizmet eden bağlayıcı nitelikteki yönetmeliklerden, direktiflerden ve kararlardan, öneri ve görüşlerden, içtihatlardan meydana gelmektedir. Uygulanması zorunlu yönetmelikler, bağlayıcı nitelikleri ile tüm üye ülkeleri içine alırken, ülkelerin yöntem ve şekil yönüyle kendi seçeneklerini kullanmalarına da imkan vermektedir. Görüş ve önerilerin bağlayıcılığı olmamakla birlikte Adalet Divanı'nın almış olduğı kararlar bağlayıcıdır. AB içinde KDV uygulamalarına esas teşkil eden hukuksal metin direktiflerdir.

KDV uygulamasına dair AB'de ilk hukuki düzenleme 1967 yılında uygulamaya alınan birinci ve ikinci direktiflerle olmuştur. Kapsam ve uygulama değişikliklerine uğramakla birlikte Birliğin KDV uygulamasına temel teşkil eden metin 1977 yılında oluşturulan altıncı direktif ile olmuş, bu direktifle birlikte KDV'nin kapsamı AB üye ülkelere ortak şekilde uygulamaya başlanmıştır.¹³⁴

AB ortak KDV sisteminde 1999 ve 2002 yıllarında yapılan değişiklikler¹³⁵ sonucu 6. KDV Direktifi'nde hizmet olarak kabul edilen ve e-ticarete konu olan dijital ürünlerin KDV'ye tabi tutulması özel şartlara bağlanmıştır. Uluslararası ticarete KDV gibi dolaylı

¹³⁴ E. Ferhatoğlu (2006). Avrupa Birliğı ortak katma değer vergisi sisteminde elektronik ticaret, *Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (2), 1-24, s.13.

¹³⁵ 1999 yılında Birliğin dışındaki telekomünikasyon şirketlerinin Birliğin içinde faaliyette bulunan şirketlerin karşısında vergi uygulamaları açısından rekabet üstünlüğünün bulunmalarından ötürü 6. KDV direktifinde kısmi değişikliğe gidilmiştir. Bu değişiklik sonucu Birliğin içinde faaliyet göstererek Birliğin dışındaki tüketicilere telekomünikasyon hizmeti sunan işletmeler KDV'den muaf tutulmuştur. Bu düzenleme aynı zamanda Birliğin dışında var olan Birlik içindeki tüketicilere telekomünikasyon hizmeti sunduklarında hizmet alanların bulunduğı her bir üye ülkeye kayıt yaptırarak o ülkeye KDV ödemesi ile yükümlü kılınmıştır. Bu uygulama ile rekabet avantajı sağlanmaya çalışılmıştır. 2002 yılının Mayıs ayında ise telekomünikasyon hizmetlerine dair KDV uygulamasına dijital mal teslimleri de eklenerek ilgili uygulama genişletilmiştir. Hem 1999'da hem 2002 yılında 6.direktifte yapılan değişiklik KDV'ye ilişkin vergilendirme yerinde bir değişiklik yapmayıp hizmet ürünlerinin ve e-ticaretteki dijital ürünlerinde KDV'ye dahil edilmesine imkan sağlamıştır.

vergilerin hizmetin yararlanıldığı ülkede alınması gerektiği kabul edilmiştir. 1 Ocak 2007 tarihinde uygulanmaya başlanan 2006/112/EC sayılı Direktif ile 6. Direktif yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tarihe kadar birçok değişikliğe uğrayan KDV sistemi 2006/112/EC sayılı Direktif ile sadeleştirilmiştir. Buna göre AB'nin KDV uygulamasına esas teşkil eden Direktif, yürürlükten kaldırılan 6. Direktif'in yerine getirilen 2006/112/EC Direktifi'dir.¹³⁶

Direktifin giriş kısmı uyarınca, Birliğe üye ülkelerde KDV yükümlülüğü mükelleflerin tüm mal ve hizmetlerini kapsamakta olup bu mal ve hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanmaktadır. Bütün üye devletlerdeki mükellefler yükledikleri KDV'yi indirme hakkına sahiptir. ¹³⁷ Bu hak ve yükümlülük kapsamında, indirim hakkının kullanılmasında indirilecek KDV oranı tüm üye ülkelerce aynı şekilde hesaplanarak uygulanması gerekmektedir:

Bu hesaplamada kullanılan 1. Kurala göre; KDV indirim hakkının KDV miktarının hesaplanabilir olduğu an itibariyle doğması esastır. Bununla birlikte Direktif, üye devletlere indiremedikleri KDV'yi sonraki vergi dönemine devretme ya da iade etme gibi farklı alternatif düzenleme yapabilme serbesti de vermiştir. Bu düzenleme hakkının kullanılabilmesi için, uygulanacağı üye ülke tarafından, uygulamanın hayata geçirilebilmesi yönünde ulusal düzeyde yapılan hukuki düzenlemeleri KDV ile ilgili komiteye bildirmesi gerekmektedir.

2.Kurala göre; AB üyesi ülkelerin mükellefleri yine Birliğe üye diğer ülkelerden indirilecek KDV'yi, yüklenilen KDV'den indirebilecektir. Yüklenilen KDV, mükellefin vergiye tabi hizmet ve teslimlerinin neticesinde oluşmuş olması şartıyla indirilebilir. Yani AB KDV uygulamasında, girdiler ancak 'indirilebilir' işlemlerde kullanılmaları durumunda indirime konu edilebilir.

3. Kurala göre; 2006/112/EC Direktifi ile KDV mükellefleri yerleşik oldukları üye ülke dışındaki bir üye ülkede KDV'ye konu bir mal ya da hizmet almış olmaları halinde, bu işlemin KDV'si ilgili mükellefe iade edilmelidir. ¹³⁸

¹³⁶ Çetin ve Gerger, 2016, a.g.k., s.67

¹³⁷ E.B.Güçlü (2012). Avrupa Birliği'nde KDV uygulaması - genel usul ve esaslar, *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat (281), 28-41.

¹³⁸ Güçlü, 2012, a.g.k., s.24.

Özetleyecek olursak, AB’de KDV’nin konusu genel olarak mükelleflerin mal teslimi ve hizmet ifaları, mal ithalatları, Birlik içi alım hallerinden oluşmaktadır. Birlik içi alım, farklı üye devletlerde mukim KDV mükellefleri arasında meydana gelen işlemlerde ihracatçının KDV hesaplamaması, ithalatçının ise bu KDV’yi ödemesi anlamına gelmektedir. Birlik içi alım müessesine göre KDV gümrüklerde hesaplanmaz. Zira 1993 yılından bu yana AB’de üye devletler arasındaki mal hareketlerinde gümrük kontrolleri yapılmamaktadır. Bunun dışında AB’de bazı işlemler KDV’den istisna tutulmuştur. İstisnalar açısından ikili bir durum söz konusudur. Bazı istisnalar nedeniyle KDV mükellefleri tarafından yüklenilen KDV’nin indirimi mümkünken bazı istisnalar nedeniyle yüklenilen KDV’nin indirimi mümkün değildir.¹³⁹

2.3.2.3. Avrupa Birliği’nde Mini One Stop Shop (MOSS) Uygulaması

2.3.2.3.1. Genel Olarak MOSS Uygulaması

AB KDV uygulamasında 1 Ocak 2015 tarihinde telekomünikasyon, dijital ve yayıncılık hizmetleri alanında önemli değişiklikler yapılmıştır. Topluluk Konseyi’nin uygulamaya geçirdiği 1042/2013 sayılı kararı ile yukarıda sayılan hizmet ifalarında, hizmette bulunanların KDV uygulamasından, vergilendirmede hizmet alan tüketicilerin bulunduğu ülkeyi esas alan bir sisteme geçilmiştir. Bu düzenleme telefon, GSM, TV ve radyo yayınları, internet hizmeti, bulut teknolojisi, yazılım, online oyun, e-öğrenme, e-kurs, e-kitap, müzik ve video yükleme, hosting, online ödeme sistemleri gibi alanlarda faaliyet gösteren işletmeler için geçerlidir.¹⁴⁰

Bu değişikliğe göre AB kökenli tüketicilere B2C satışı gerçekleştiren tüm satıcılar, tüketim yeri ilkesine göre KDV tahsil edecektir. Avrupa Komisyonun, Topluluk içi e-hizmet ticaretine yönelik bu uygulama değişikliği sonucu AB tüketicilerine B2C kapsamında elektronik hizmet satışı yapan tüm uzaktan satıcılar, artık tüketicinin daimi ikametgahının bulunduğu ya da kayıtlı olduğu üye ülkede geçerli vergi oranları üzerinden KDV tahsil edecektir.¹⁴¹ Örneğin; İngiltere’de yaşayan bir tüketici Finlandiya’da faaliyet

¹⁴⁰ Gerger ve Gerçek, 2016, a.g.k., s.67

¹⁴¹ European Council, (2010), Council Regulation (EU) No 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, Official Journal of the European Union, 12.10.2010, L 268/1. Article 14.

gösteren işletmeden cep telefonuna bir uygulama indirdiğinde, Finli şirketin tüketiciye İngiltere’de geçerli KDV oranından vergi hesaplaması gerekir. Ya da İspanya’da yaşayan bir tüketici Amerikan kanallarına erişim için ödeme yaptığında, Amerikalı şirketin İspanya’da uygulanan oranlar üzerinden hesapladığı KDV’yi tahsil etmesi gerekir.

Dijital ürünlerin sunum teslim işlemlerinin takip edilmesinde, fiziki malların vergilendirilmesinde olduğu gibi pek çok zorluk yaşanmaktadır. Bu olumsuzlukları gidermede MOSS sistemi vergilendirmede varış yerinin tespit edilmesine ilişkin önemli somut veriler oluşturabilmektedir. Bu somut veriler; tüketicinin fatura adresi, IP (Protokol) adresi, gerekli ödemelerin yapıldığı banka hesap numaralarının yeri, SİM Kart’ın depolandığı ülke kodları, sabit numaralı hatların telefon yerleri gibi bilgilerden oluşmaktadır. KDV uygulamasındaki bu değişiklik, B2C kapsamında e-ticaret yapan işletmeler açısından önemli bir idari yük getirmiştir. Bu yükün farkında olan komisyon, şirketlerin değişen uygulamada zorluk yaşamamaları adına, ticari faaliyette bulundukları her üye ülkede KDV mükellefi olmalarını gerekli görmeyerek, yalnız bir üye ülkede KDV mükellefiyet kaydı yaptırmalarını yeterli bulmuştur. İşletmelere KDV mükellefiyetinde seçimlik hak tanıyan bu sistem, Birlik içi ve dışı olarak farklılık göstermektedir.¹⁴²

2.3.2.3.2. MOSS Uygulamasının İşleyiş Biçimi

Bir önceki başlıkta genel hatlarıyla bahsedilen MOSS rejiminin üye devler arasında ve Birlik dışında ülkeler (burada Türkiye örnek olarak verilmiştir) arasındaki işleyiş biçimi

Tablo 2.2’de gösterilmiştir.

	Belçika (Satıcı) (Elektronik Hizmet)	Danimarka (Alıcı) (B2C)	İtalya (Alıcı) (B2C)	Portekiz (Alıcı) (B2C)
Mükellefiyet	Satıcı kendi ülkesinde mükellef olduğu için diğer ülkelerde mükellefiyete ilişkin bir işlem yapması gerekmemektedir.			
KDV Oranı	Alıcıların bulundukları ülkelerde o hizmeti için geçerli KDV oranı uygulanacaktır. Toplam KDV satıcının ülkesinden ilgili ülkelere dağıtılacaktır.			

¹⁴² European Commission Directorate-General Taxation And Customs Union, (2013), Guide to VAT mini one stop shop p.6.

	Türkiye (Satıcı) (Elektronik Hizmet)	Belçika (Alıcı) (B2C)	Danimarka (Alıcı) (B2C)	İtalya (Alıcı) (B2C)
Mükellefiyet	Mükellefiyet bu ülkelerden herhangi birinde tesis edilecektir, her ülkede ayrı ayrı mükellefiyet tesisi gerekmemektedir.			
KDV Oranı	Alıcıların bulundukları ülkelerde o hizmeti için geçerli KDV oranı uygulanacaktır. Toplam KDV satıcının ülkesinden ilgili ülkelere dağıtılacaktır.			

1. AB Direktifi md.45'e göre, mükellef olmayan tüketiciye verilen hizmetlerde arz yeri satıcının iş yerinin bulunduğu yerdir. Dolayısıyla, örneğin Belçika'dan İtalya'daki bir tüketiciye verilecek bir hizmet için Belçika KDV oranına göre KDV'li fatura düzenlenecektir. Bu genel kuraldır.

2. Ancak, bu genel kuralı değiştiren özel bir hüküm düzenlenmiştir. AB Direktifi md.58'e göre, elektronik hizmetlerde (1.Web sitesi kurulumu, web hosting, program ve ekipmanların uzaktan bakımı, 2.Yazılım temini ve bunların güncellenmesi, 3.Görüntüler, metin ve bilginin temini ve veri tabanlarının kullanılabilir hale getirilmesi, 4.müzik, film ve oyunlar, şans ve kumar oyunları, politik, kültürel, sanatsal, spor, bilim ve eğlence yayınları ve etkinlikleri, 5.Uzaktan eğitim) mükellef olmayan tüketiciye arz yeri tüketicinin sürekli ikamet ettiği yer veya genellikle kaldığı yerdir.

3.Elektronik hizmetlerde birçok ülkede mükellefiyet tesis ettirilmesini gerektiren bu durumun önlenmesi için MOSS uygulaması getirilmiştir. Buna göre, tüketiciye elektronik hizmet sağlayan satıcı kendi ülkesinde zaten mükellef olduğundan, diğer ülkelerde mükellefiyete ilişkin bir işlem yapması gerekmemektedir. Bu hizmetlerin satışlarını KDV beyanının ilgili bölümünde beyan edecektir.

4.Elektronik hizmetlerin AB üyesi ülkeler arasında verilmesi ile AB üyesi olmayan bir ülke mükellefi tarafından verilmesi arasında temelde bir fark yoktur. Sadece, mükellefiyet hizmet verilen ülkelerden herhangi birinde tesis ettirilebilmektedir. Örneğin, Türkiye'den elektronik hizmet sağlayan bir satıcı AB üyesi ülke tüketicilerine bu hizmeti verdiğiğinde, aynı şekilde MOSS uygulaması çerçevesinde hizmet verdiği ülkelerden herhangi birinde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek, ilgili ülke tüketicilerine yaptığı satışlara ilişkin o ülke KDV oranlarını uygulayacak ve tüketicilerden alacağı KDV'yi mükellefiyet tesis ettirdiği AB ülkesinde beyan ederek ödeyecektir. Türkiye'den düzenlenecek faturada hizmet ihracı nedeniyle KDV uygulanmayacak olması, AB ülkelerindeki tüketicilerden ilgili ülke KDV'sinin de tahsil edildiği yaklaşımıyla iç yüzde ile KDV'nin bulunmasını gerektirecektir.

Tablo 2.2. Avrupa'da MOSS Sistemi'nin İşleyişi

2.3.3. ABD’de E-Ticaret Kapsamında KDV Uygulaması

KDV Dünya üzerinde birçok ülke tarafından genel kabul gören ve uygulanan dolaylı bir vergidir. ABD’de istisnai ülkelerden biri olarak KDV uygulanmaz. Tüketim vergisi olarak federal bir vergi uygulanmamaktadır. Eyaletler bazında farklı isimler ve oranlarda vergi toplanmaktadır.

Söz konusu vergilerden en yaygın olanı satış vergileridir.¹⁴³ Satış vergilerinden en çok uygulama alanı bulanlar ise genel ve özel satış vergileridir. Genel satış vergileri, tüketim mallarından tek bir oran üzerinden alınmaktadır. ABD’de satış vergileri eyaletler ve mahalli idarelerin tahsil ettiği bir vergi türüdür (Alkol tüketim vergisi, yararlanma vergileri ve tütün mamulleri vergisi her üç yönetim birimince de tahsil edilebilir). ABD’de uygulanan satış vergilerinin bir diğer örneğini teşkil eden özel satış vergileri ise belirlenmiş mal ve hizmetlere uygulanmaktadır. Bu vergiler üreticiler, satıcılar ve tüketicilerin birinden veya hepsinden alınmaktadır. Vergi oranları %2 ile %100 arasında değişmekte ve oranlar çoğunlukla %10 ile %12 arasında yoğunlaşmaktadır.¹⁴⁴ Uygulanan oranlar, uygulama şekilleri ve isimleri farklı olmakla birlikte mevcut hali ile eyaletlerde perakende satışlardan farklı şekillerde satış vergileri alınmaktadır. Bazı eyaletler ise yerel yönetimleri perakende satış vergisi toplama konusunda yetkilendirmiştir.

ABD vergi yasaları internetten yapılan tüm satın alma işlemlerinin vergilendirmesini öngörmektedir. Buna karşın satıcıların bağlantı ilkesi¹⁴⁵ uyarınca vergi tahsili gerekmediği sürece alıcılar, alış işlemlerine ilişkin vergiyi beyan ederek ödemekle yükümlüdür. Ancak tüketiciler bu vergiyi ödemekten kaçınmakta, eyaletler düzeyinde bunun denetimi de oldukça maliyetli olduğundan denetim dışı kalmaktadır.

Tüketicilerden alınan vergi ise kullanım vergisi (tüketim vergisi) dir. Bu vergi, vergilendirme yetkisinin olmadığı bölgelerden satın alınan malların kullanımına

¹⁴³ Satış Vergisi, üretim zincirinin her halkasından değil sadece son satış aşamasında nihai tüketiciden alınan bir vergi olduğundan uygulaması KDV’den farklıdır.

¹⁴⁴ M.Arslan ve M.Biniş (2014). Amerika Birleşik Devletleri’nde mahalli idarelerin mali yapısı ve merkezi idare işleri, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 9(1), 149-173

¹⁴⁵ Satıcıların, bir eyalette satış vergisini tahsil etmeleri için gerekli olan bağlantı ilkesinin tespitinde şu kriterlere dikkat edilmektedir: Eyalette ev ofisi dâhil bir ofisi var mı? Eyalette bir yüklenicisi veya satış temsilcisi var mı? Eyalette mal stoku, deposu veya depodan ürünleri dağıtacak bir distribütörü var mı? Eyalette işlerini el sanatları fuarında veya ticaret gösterisinde mi yapıyor? Eyalette bir iştiraki var mı? Eyalette doğrudan perakendeciye mal sevkeden bir imalatçı ile çalışıyor mu?

uygulanmaktadır. Satış vergisi ile eşdeğer olan bu vergide, vergiye konu satışın vergilendirmesinden tüketiciler sorumludur. Satış vergisinde de kullanım vergisinde de tüketiciye yüklenen vergi oranı aynıdır. İnternet üzerinden yapılan satışların vergilendirmesinde eyaletler genel olarak kullanım vergisini uygulamaktadır. Bu durum eyaletlerin önemli bir kısmının, perakendeci konumunda bulunanların eyalet dışında yaptıkları satışlara ilişkin vergi tahsiline gitmelerini yasaklamış olmalarından kaynaklanmaktadır. Eyaletlerdeki tüketicilerin genel olarak kullanım vergisi konusunda yeterli bilgilerinin olmaması veya vergiye esas satın almalarının düşük miktarlarda kalması gibi sebeplerle etkin bir uygulama olamamaktadır.

E-ticarette perakende satışlara uygulanacak vergi ile alakalı ABD’de temel sorun hem federal devletler hem de eyaletler bazında yerel tüketicilere gerçekleştirilen e-ticaret kapsamındaki satışların tüketim vergilerinin toplanmasında sistemin yetersizliğidir. Yukarıda da belirtildiği üzere bu sorunun temel nedeni tüm eyaletlerde perakende satış vergisinin olmamasıdır.

2.3.4. Çin’de E-Ticaret Kapsamında KDV Uygulaması

Dünyanın ikinci büyük ekonomisi olan Çin’in e-ticaretteki payı da çok önemlidir. Bu sebeple e-ticaret işlemlerine yönelik Çin KDV uygulamalarına ana hatlarıyla kısaca yer verilecektir.

Geleneksel ticarete benzer şekilde gümrükler aracılığıyla gerçekleştirilen fiziki malların ticaretinin vergilendirilmesi de gümrükler aracılığıyla yapılır. Çin KDV uygulamalarında, şube bazında KDV mükellefiyeti oluşturulur. Mükellef olmak için şubelerin yeri önemlidir çünkü bu şubelerin bulundukları bölgedeki mahalli vergi idareleri, vergi gelirinin %25’ini alırken kalan %75 merkezi yönetimin payını oluşturmaktadır. Dünya üzerindeki uygulamaların tersine şubeler özelinde mükellefiyet tesisi birden çok şubeye sahip olan şirketler için birden çok mükellefiyet kaydı yaptırma ve beyanname verme sorumluluğunu getirir. KDV’nin ödenmesi gereken vergi dairesi mükellefin sabit işyerine göre vergi kaydının bulunduğu yerdir.¹⁴⁶

Çin KDV sisteminde varış yerinde vergileme ilkesi geçerli olup OECD görüşleri doğrultusunda sistem oluşturulmuştur. Uluslararası ticaret bakımından Çin KDV

¹⁴⁶ Ubay, 2018, a.g.k. s.111-114.

sisteminde mevcut uygulamalar değerlendirildiğinde, iki temel kuralın olduğu görülür. Bunlardan ilki, hizmet sağlayıcısı veya hizmet alıcısının Çin’de bulunması halinde KDV uygulanacaktır. Yani hem hizmet ithalatı hem de hizmet ihracatı KDV’ye tabi olacaktır. Uygulamada ise hizmet ihracatının büyük çoğunluğu ya KDV’den istisna tutulmuş ya da sıfır vergi oranına tabi tutulmuştur. İkinci durumda ise hizmet sağlayıcısının ülke dışında olması halinde, KDV stopaj yolu ile Çin’de bulunan ticari temsilci veya hizmet alıcısı tarafından tahsil edilecektir.¹⁴⁷

2.3.5. Türkiye’de E-Ticaret Kapsamında KDV Uygulaması

2.3.5.1. Türkiye’de KDVK Açısından E-Ticarete Konu İşlemler

Türkiye’de KDV uygulamasına ilişkin çalışmalar 1970’lerde başlamış olup bu vergi ancak 1984 yılında yasalaşmış¹⁴⁸ ve 01.01.1985 tarihinde de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV)¹⁴⁹ yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten itibaren Türkiye’nin vergi gelirleri arasında önemli bir paya sahip olan KDV, mevcut vergi gelirlerinin yaklaşık üçte birini oluşturmaktadır.¹⁵⁰¹⁵¹

Türkiye’deki KDV sisteminde vergiyi doğuran olay KDVK’ın 10. maddesinde¹⁵² düzenlenmiştir. Buna göre KDV uygulamasında vergi alacağı vergiye tabi olayın vukuu

¹⁴⁷ Ubay, 2018, a.g.k. s.111-114

¹⁴⁸ Türkiye’de 1984 yılında yasalaşarak yürürlüğe giren KDV, Avrupa Birliği’nde ilgili tarihte yürürlükte olan 6. Konsey Direktifini esas model olarak benimseyerek hazırlanmıştır. Buna göre, Türkiye’deki mevcut KDV sistemi, kısmi farklılıklarla beraber prensipte AB’nin KDV mevzuatı ile uyumludur.

¹⁴⁹ 3065 s. Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984 t. 18563 s. R.G.

¹⁵⁰ C. İnaltong (2013), Katma Değer Vergisi’nde tevkifatın nedenleri, gelişimi ve uygulama esasları, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. s. 23

¹⁵¹ 2018 verileri ile Katma Değer Vergisi’nin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı (dahilde ve ithalde alınan toplam) 250.511.421 ile %33.9’dur (gib.gov.tr).

¹⁵² “Vergiye Doğuran Olay:

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi,
- f) (4369 sayılı Kanunun 82’nci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 1.1.1999)
- g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi) (3316 sayılı Kanunun 2’inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.)

bulması yani söz konusu malın teslimi ve hizmetin ifasının gerçekleşmesi ile doğmaktadır. 1. maddeye göre verginin konusu; ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve kanunda sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler olarak belirtilmiştir. Mal teslimi ve hizmet ifası durumunda düzenlenen faturadaki tutar üzerinden KDV hesaplanır. Türkiye'deki KDV uygulamasında bir mal ve hizmet satışının KDV'ye tabi olabilmesi için bu ticari işlemin Türkiye'de gerçekleşmesi, serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de değerlendirilmesi veya faydalanılması gerekmektedir. Buna istinaden KDVK'nın 6/b. maddesinde¹⁵³ işlemlerin Türkiye'de yapılması; malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade etmektedir. Bu madde hükmünce, Türkiye'de işyeri, ikametgahı, kanuni merkezi ya da iş merkezi bulunmayanların ülke sınırları içinde yaptığı hizmetler ve bu kişi ve kurumların ülke sınırı dışında yapmış olmakla birlikte Türkiye içinde faydalandıkları hizmetler KDV'ye tabi olacaktır. Açıklanan hizmetlerin kullanımı halinde mükellef, temelde hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bahsi geçen hizmetin vergiden muaf tutulması ve bu hizmetin Türkiye dışında yapılmış olması ve aynı zamanda faydanın da yine ülke sınırı dışında sağlanması durumunda

ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise (4369 sayılı Kanunun 81'inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 1.8.1998) gümrük beyannamesinin tescili,

j) İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta (4503 sayılı Kanunun 3. maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 5.2.2000) gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması, (5904 sayılı Kanunun 10. maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 03.07.2009)

k) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi, anında meydana gelir.”

¹⁵³ 4503 Sayılı Kanunla KDVK'nın 6.b maddesi değiştirilmiş, “değerlendirme” ifadesi ile buna bağlı olarak parantez içi hükmün (Yani 7.md.) metinden çıkarılmasından sonra Kanunu'nun 6.b maddesi “Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını,” şeklini almıştır. Bu değişiklik, AB ülkelerinin hem KDV hem de dolaylı vergiler konusunda uyum sağlamak için oluşturdukları 6 No.lu direktif doğrultusunda yapılmıştır. Bu direktifte hizmetin ifa yeri 9. maddede ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre hizmet ifası; “hizmetin ifa edildiği yer hizmeti ifa edenin işyerinin veya hizmeti yürütmek için kullandığı iş merkezinin veya böyle yerlerin olmaması durumunda daimi adresinin olduğu veya daimi ikametgahının bulunduğu yerdir” hükmü yer almaktadır.

mükellefin KDV beyan etme durumu söz konusu olmayacaktır.¹⁵⁴ Diğer taraftan ihracat işlemleri de vergiden istisna tutulmuştur.¹⁵⁵

Çalışmanın önceki bölümlerinde de yer verildiği üzere dünya ticaret hacminde önemli yer bulmaya başlayan e-ticaret ve ona ilişkin KDV uygulamasında, ürün ve hizmet konuları ayrı biçimlerde değerlendirilmektedir. Türkiye’de e-ticaret ile yapılan mal ve hizmet alım işlemlerine ilişkin KDV mevzuatında doğrudan bir düzenleme bulunmayıp, Türk KDV sisteminde OECD görüşleri ile paralel şekilde varış yerinde vergileme ilkesi benimsenmiştir. Bu “varış yeri ilkesi” gereğince KDVK’ ya göre bir ticari işlemin vergilendirme yeri coğrafi olarak bir yere bağımlılık esasına bağlanmıştır. Hizmetin ifa edildiği veya işlemi gerçekleştiren kişinin bulunduğu yer, vergilemenin yapılacağı yer olacak ve mal ve hizmetler tüketildikleri ve faydalandıkları yerde KDV’ye tabi tutulacaktır.

E-ticaret ile yurt dışından ülke içine giren mallara (ithal mallar) KDVK’ nın 1. maddesi 2. fıkrası¹⁵⁶ uyarınca KDV uygulanmakta olup bu fiziki mallara dair KDV ithalat işlemleri sırasında alınmaktadır. Söz konusu işlemlerden gümrük kapılarında gümrük idaresince gümrük vergisi ve KDV alınmaktadır.

2.3.5.2. Türkiye’de E-Ticaret Kapsamında Hizmetler Bakımından KDV Uygulaması

KDV Kanunu hizmetin ülke sınırı içinde ifa edilmiş veya faydalanılmış olmasını esas alarak, vergiye konu hizmetin Türkiye’de ya da Türkiye sınırları dışından alınıyor olması ile ilgili bir ayırımda bulunmamaktadır. Ancak KDV Kanunu hizmete konu olan verginin mükellefi ile verginin sorumlusu açısından hizmetin yurtiçinden ya da

¹⁵⁴ N.İ.İnce ve M.İnce (2017). Yabancı kişi ve kurumlar tarafından internet üzerinden verilen hizmetlerin vergilendirilebilmesi için katma değer vergisi kanununda yapılması gereken düzenlemeler”, *Vergi Raporu Dergisi*, 219, 106-117.

¹⁵⁵ KDVK’ nın 11/1-a maddesiyle ihracat teslimlerinin KDV’den istisna olacağı ve bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için; Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antrepo işletmesine yapılması veya malların yetkili gümrük antrepo işleticisine tevdi edilmesi, Teslim konusu olan malın T.C. gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yurt dışındaki bir müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepoya konulması, gerektiği belirtilmiştir.

¹⁵⁶ KDVK 1/(2). madde: “her türlü mal ve hizmet ithalatı” KDV’ye tabidir.

yurtdışından sağlanması konusunda bir ayrıma gitmiştir. KDVK'nın 9/(1). maddesinde¹⁵⁷ de vergi sorumlusu düzenlenmiştir.

İlgili maddeye göre, *“mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.”*

7061 sayılı Kanun'un 41. maddesi ile eklenen bent;¹⁵⁸ *“Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir”* şeklindedir.

Yukarıda belirtilen bu madde KDV Genel Uygulama Tebliği’nde C. Mükellef ve Vergi Sorumlusu bölümünde ve 2.1. KDV’de Tevkifat Uygulaması alt başlığında da açıklandığı üzere; yalnızca vergi alacağını güvence altına almak amacıyla ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü başka hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilmektedir. Kanun maddesinde belirtilen işlemlere taraf olanlar, kendilerine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bu kişi ve kurumlar, KDV’nin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır. KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama değildir. Hazine ve Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması bir zorunluluktur. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış olan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması gibi bir durum söz konusu değildir.

KDV Genel Uygulama Tebliği’nde C. Mükellef ve Vergi Sorumlusu kısmında 2.1.1. KDV Tevkifatının Niteliği alt başlığında KDV tevkifatı uygulaması açıklanmıştır. Buna göre KDV tevkifatı, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından

¹⁵⁷ KDVK 9(1) Md. *“Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağını emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir”.*

kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir. “Tam tevkifat” işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; “kısmi tevkifat” ise hesaplanan verginin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.¹⁵⁹

Herhangi bir hizmetin KDV’ye tabi olabilmesi için hizmetin Türkiye’de ifa edilmesi şartı aranmakta, yani ülke sınırları içinde gerçekleşmiş ya da faydalanılmış olması gerekmektedir. Bu şart ile ülke sınırları dışından temin edilen hizmetlerin ülke içinde sunulması veya faydalanılması durumunda KDV uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm gereği, hizmeti sağlayanın Türkiye’de işyerinin ya da ikametgahının bulunması şartı aranmaksızın vergiden sorumlu tutulmuştur. Buna göre esas mükellef hizmeti ifa eden olmakla birlikte hizmeti sunanın Türkiye sınırları içerisinde bir işyeri ya da ikametgahı olmadığından, vergiye tabi hizmete ilişkin oluşan KDV’nin tamamı Türkiye’de hizmeti alan ya da hizmetten faydalanan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Bahse konu hizmetin KDV’den istisna olması ya da hizmetin hem Türkiye dışında yapılıyor hem de hizmetten Türkiye dışında faydalanılıyor olması hallerinde mükellef ya da sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmesi gerekmeyecektir. Ayrıca kişinin KDV’den sorumlu olabilmesi için ilgili hizmetten Türkiye içinde faydalanan tarafın KDV mükellefi olma şartı da aranmamaktadır. KDV mükellefi olmayan kişilerde bahsi geçen hizmetlere ilişkin KDV tevkifatında bulunarak 2 No.lu KDV beyannamesini¹⁶⁰ hazırlamak ve çıkan vergiyi ödemekle yükümlüdür.

KDVK’da bulut bilişim faaliyetlerine yönelik vergilendirme uygulamaları da bulunmaktadır. Söz konusu Kanun’un 1/1 (2). bendi, Türkiye’de yapılan her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV’ye tabi olduğu belirtilmektedir. Aynı zamanda 6/1 (b). bendinde, hizmetin Türkiye’de verilmesinin ya da hizmetten Türkiye’de faydalanılması işlemlerinin Türkiye’de yapılması anlamına geldiği belirtilmiştir. Bu hükümlere göre yurtdışında

¹⁵⁹ <http://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-9.pdf/> (Erişim tarihi: 15.05.2019)

¹⁶⁰ 2 No.lu KDV Beyannamesi sadece tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilir. Gerçek usulde KDV mükellefleri (KDV1 vergi türünden mükellef sicilde kayıtlı olanlar), tevkifata tabi tutulan KDV’nin beyanında 1015B Beyanname kodlu KDV2 Beyannamesini, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar (Genel bütçeli idareler dışındaki kamu kurum ve kuruluşları dahil) ise söz konusu verginin

beyanında 9015 Beyanname kodlu KDV2 Beyannamesini kullanırlar. Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetim ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılanması halinde tevkif edilen KDV, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir. (<http://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-9.pdf>/Erişim.16.05.2019).



yerleşik firmalardan sunucu kiralama ve internet hizmeti ithalatı (gayri maddi hak) gibi bulut bilişim hizmet alımları KDV'ye tabi olmakta ve KDV'nin bu hizmetten faydalanan Türkiye'deki yerleşik (mukim) kişi tarafından ödenmesi gerekmektedir.

E-ticaretin taraflarının belirlenmesi açısından diğer önemli bir düzenleme de VUK tasarısında yer almaktadır. “Dijital İşyeri” tanımı ve dijital ticari faaliyetlerin vergileme rejimi BEPS Eylem Planı Eylem 1’de düzenlenmiştir. Bu doğrultuda VUK Tasarısı’nda md. 129 “İşyeri¹⁶¹” ve md. 130 “Elektronik Ortamda İşyeri¹⁶²” tanımları düzenlenmiştir.

2.3.5.3. KDV Uygulamasına İlişkin İdarenin Güncel Görüşü

E-ticaretin vergilendirilmesinde KDV açısından yasal mevzuatımızda yenilikler yapılmaya devam etmektedir. Bu kapsamda “Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un”¹⁶³ 19. maddesi ile VUK’ un 257. maddesi (4) numaralı bendinde değişiklik yapılmış¹⁶⁴, aynı fıkra 7. bent eklenmiştir. Eklenen 7. bent;

¹⁶¹ İş yeri madde 129- (1) 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.

¹⁶² Elektronik ortamda iş yeri madde 130- (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) 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.

¹⁶³ 5 Aralık 2017 tarihli, 30261 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹⁶⁴ “4. Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye, standart belirlemeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler ile bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler veya bilgi ve işlem çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ya da belirlemeye, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler ile süresinden sonra verilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere istinaden düzenlenen ihbarnameleri, mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeleri gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak,

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

“Kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler ile elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin süresinden sonra verilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen ihbarnameler mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeleri gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir” şeklindedir.

Bununla birlikte aynı kanunun 41. maddesi ve KDVK’ nın 9/(1). maddesine yeni bir hüküm eklenmiştir. Eklenen hüküm;

“Şu kadar ki Türkiye’de ikametgahı, 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. Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” şeklindedir.

rapor ve diğer belgelere ilişkin yapılan işlemlerin sonuçlarını internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve bunların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye..”

VUK' un 257. maddesinde yapılan değişikliklerin akabinde 17 Seri no.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği'nde değişiklik getiren metinde e-ticaret vasıtasıyla yapılan/sunulan hizmetler sınıflandırılmıştır:

1- *Web sitesi/sayfası temini, alan adı temini, web barındırma, web sitesine/sayfasına ilişkin verilen diğer hizmetler,*

2- *Bilgisayar yazılım ve donanımlarının uzaktan bakımı, uzaktan sistem yönetimi ve çevrimiçi veri depolama hizmetleri,*

3- *Erişimi, indirilmesi ve güncellenmesi dahil, yazılımlar ve tüm dijitalleştirilmiş ürünlerin (antivirüs programları, reklam engelleyici programlar, aygıt sürücüler, web sitelerine ilişkin filtreler ve güvenlik duvarı gibi ürünler dahil) satışı,*

4- *Görüntü, metin ve bilgi sağlanması ile veri tabanlarının hazırlanması ve benzeri hizmetler.*¹⁶⁵

5- *Bilgisayar, mobil telefon ve benzeri araçlar vasıtasıyla sunulan müzik, film, oyun (şans oyunları, bahis ve kumar oyunları dahil), siyasi, kültürel, sanatsal, spor, bilim ve eğlence yayınları ve etkinlikleri ile diğer tüm uygulamalar ve uygulama içi satın almalar.*

*Aşağıda sayılan hizmetler de bu kapsamdadır.*¹⁶⁶

¹⁶⁵ Alıcı tarafından girilen belirli verilere yanıt olarak internetten veya bir elektronik ağ aracılığıyla bilgisayardan otomatik olarak üretilen hizmetler (finansal veriler, yasal veriler vb),

- Alıcı ve satıcının internet veya elektronik bir ağ aracılığıyla bir araya getirilmesini veya işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlayan platformlar tarafından mal ve hizmetlerin satışına ilişkin verilen her türlü hizmetler (internet sitesinde mal veya hizmetlerin satışı amacıyla yerleştirme hakkının satışı dâhil),
- Telekomünikasyon bileşenlerinin yardımcı ve alt bir bölüm oluşturduğu, internet servis paketleri (Haber, hava durumu veya yol durumu raporlarına erişim sağlayan içerik sayfaları, oyun alanları, web sitesi barındırma, çevrimiçi tartışmalara erişim gibi internet erişiminin ötesine geçen unsurları içeren paketler dâhil),

- Web sitesi/sayfası gibi, elektronik ağlar üzerinde, ticari veya kişisel bir varlığın oluşturulması ve bunun devam ettirilebilmesine ilişkin hizmetler,

- Fotoğraflara, resimlere, ekran koruyuculara, masaüstü temalarına erişmek veya bunları indirmek,

- Elektronik kitaplar ve diğer elektronik yayınlara erişmek veya bunları indirmek,

- Çevrimiçi gazete ve dergilere abone olmak,

- Web günlüğü ve web istatistik hizmetleri,

- Çevrimiçi haber, yol ve hava durumu raporları,

- Bir web sitesinde/sayfasında, afiş reklamları da dâhil olmak üzere, reklam alanı sağlanması,

- Arama motorlarının ve internet dizinlerinin kullanılması hizmeti,

¹⁶⁶ - Müziğe, müzik dışındaki seslere, filmlere erişmek veya bunları indirmek, - Oyunlara erişmek veya oyunları indirmek, oyunların uzaktan oynanmasının sağlanmasına ilişkin hizmetler ile oyun içi satın almalar,

- Programların kullanıcının seçtiği bir zamanda ve münferit isteği üzerine, medya hizmet sağlayıcısı tarafından düzenlenmiş bir program kataloğuna bağlı olarak izlendiği veya dinlendiği yayın hizmetleri,

- Geleneksel radyo ve televizyon ağları üzerinden eş zamanlı olarak yayınlanmayan radyo ve televizyon programlarının internet veya elektronik bir ağ aracılığıyla temini,

6- *Uzaktan eğitim hizmetleri.*¹⁶⁷

7- *Radyo ve televizyon yayın hizmetleri.*¹⁶⁸

8- *Niteliği itibarıyla yukarıda sayılan hizmetlerle benzerlik arz eden ve internet veya elektronik bir ağ aracılığıyla sunulan diğer hizmetler.*

31.01.2018 tarihinde Resmi Gazete’ de Genel Tebliğ yayımlanmıştır. Yürürlüğe giren söz konusu tebliğde yukarıda yer verilen e-hizmet sınıflandırmasına yer verilmemiştir. Ayrıca Genel Tebliğ; Türkiye’de vergisel bakımdan mukim olmayan ve yukarıda sınıflandırılan e-hizmetleri ülke içinde vergi mükellefi olmayan gerçek kişilere sunan yabancı e-ticaret işletmeleri bakımından Özel KDV mükellefiyeti uygulaması getirmektedir. Buna göre bu yabancı e-ticaret işletmeleri, sundukları e-hizmetlere ilişkin KDV’yi, “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirip beyan edeceklerdir. Hizmet sunucularının, yukarıda sınıflandırılan e-hizmetlere ilişkin nihai tüketiciden tahsil ettikleri KDV’yi, “3 No.lu KDV beyannamesi” ile elektronik ortamda beyan etmeleri gerekmektedir. Yabancı e-ticaret işletmeleri daha önce bu kapsamda beyanname vermemişlerse, yani ilk kez 3 No.lu KDV beyannamesi verilecekse, söz konusu beyanname verilmeden önce Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurmaları ve bu formun onaylanmasından sonra adlarına Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamdaki mükelleflerden işe başlama bildirimi aranmayacak olup mükellefiyet tesisi ile birlikte internet vergi dairesinde işlem yapılabilmelerini sağlamak amacıyla mükellefe/mükellef kurumlara kullanıcı kodu, parola ve şifre verilecektir.

Ayrıca söz konusu tebliğde aşağıda yer alan şu hükümlerde düzenlenmiştir:

¹⁶⁷ - Sanal sınıflar da dâhil olmak üzere, insan müdahalesi sınırlı olan ve internet veya elektronik bir ağ aracılığıyla verilen otomatik uzaktan eğitim hizmetleri (öğretmen ile öğrenci arasındaki iletişimi sağlamaya yönelik basit bir araç olarak kullanılma durumu hariç),

- İnsan müdahalesi olmaksızın, öğrenciler tarafından çevrimiçi tamamlanan veya otomatik bir şekilde işaretlenen çalışma kitaplarının sunulması hizmetleri,
- İçeriğin bir öğretmen tarafından internette veya elektronik bir ağda aktarıldığı eğitim veya meslek kursları bu kapsamda değerlendirilmez,

¹⁶⁸ - Bir medya hizmet sağlayıcısının editoryal sorumluluğu altında ve kamuoyuna yönelik, elektronik iletişim şebekeleri yoluyla programların belli bir akışına dayanarak eş zamanlı dinleme veya izleme amacıyla işitsel veya işitsel-görsel radyo ve televizyon yayın hizmetleri,

- Radyo ve televizyon yayın hizmetinin kablo alt yapısı üzerinden verilmesi ile aynı anda internet üzerinden canlı yayınlanması da bu kapsamdadır.

- Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında olanlar, Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere elektronik ortamda ifa ettikleri hizmetler için, bu hizmetlerin tabi olduğu oranda KDV hesaplayacaktır,

- Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti olanların VUK uyarınca defter tutma zorunluluğu yoktur,

- Bu kapsamda KDV mükellefiyeti bulunanların, KDVK’nın 29/(1). maddesi uyarınca KDV indirim mekanizmasından yararlanma hakkı bulunmaktadır,

- Yabancı e-ticaret işletmeleri, Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sağladıkları hizmetler nedeniyle hesaplamış oldukları KDV’yi, takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri esas alınmak suretiyle, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar, internet vergi dairesi aracılığıyla yani <https://intvrg.gib.gov.tr/> üzerinden elektronik ortamda ve 3 No.lu KDV Beyannamesi ile Türk Lirası cinsinden beyan edeceklerdir,

- Bu kapsamda olan mükelleflerin, bulundukları dönem içerisinde herhangi bir işlem gerçekleştirmemiş olmaları durumunda, ilgili döneme ait beyanname vermelerine gerek yoktur.

Yukarıdaki açıklamaları özetleyecek olursak, e-ticareten doğan işlemlerin vergilendirilmesinde KDV uygulamalarımız, AB KDV uygulamalarına benzemektedir. Çalışmamızın AB uygulamaları bölümünde ayrıntılarına yer verilen MOSS uygulamasına benzer şekilde bu e-hizmetleri sunan yabancı e-ticaret işletmelerine basit mükellefiyet kayıt mekanizması düzenlenmiştir. Yapılan bu düzenlemelerle önceki bölümde değinilen mevcut KDV uygulamasının sebep olduğu sorunlara çözüm aranmaktadır.

SONUÇ

İnternetin gelişimi ile birlikte dünya da yeni bir sanayi devrimi (Sanayi 4) yaşanmaktadır. Tüketim alışkanlıklarının, müşteri beklentilerinin her geçen gün değiştiği bu yeni dönemde, pazar da anlık olarak kendini yenilemekte, ihtiyaçlara cevap verecek, yeni, yenilikçi ve yüksek teknolojiye üretim biçimleri geliştirmektedir. Bu yeni dönemde küresel ticari yapıda geleneksel ticarete önemli olan verimlilik, karlılık ve istihdam olanakları konularının etkisi azalırken; nesnelerin interneti, otonom robotlar, bulut sistemleri gibi gelişmelerden faydalanan e-ticaretin önemi artmaktadır. Bununla beraber e-ticaret, üretim planlamasından, tanıtım, bilgilendirme, reklam, sipariş alıp verme, sözleşme ve ödemelere kadar pek çok süreci de içine almaktadır.

İnternet, bulut sistemleri, nesnelerin interneti gibi konular önümüzdeki yıllarda ticaretin ana bileşenlerinden biri olacaktır. Bunun sonucu olarak mobil iletişim araçları daha fazla yaşamın içinde yer alırken, e-ticarete olan talepte daha fazla artacaktır. E-ticaretin geleneksel ticarete kıyasla daha az maliyetli olması bu artışın ana nedenlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ticarete olan talepteki artış geleneksel ticaretin sürdürülmesinde oluşturulan hukuki düzenlemelerin, denetim araçlarının bu yeni ticaret türüne uygun olarak geliştirilmesini ve hukuki eksikliklerin giderilmesini zorunlu kılmaktadır.

Öncelikle e-ticaret uygulamasında önemli sorunlardan biri olan güvenlik bariyerinin düzenlenmesi gerekmektedir. Bu güvenlik sorununu gidermek amacıyla elektronik imza, elektronik sertifika, SSL ve SET gibi uygulamalar geliştirilmiştir.

Çalışmamızın ana eksenini oluşturan vergilendirme sorunu ise güvenlik sorunlarının giderilmesinden bağımsız olarak devletlerin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirlerini kaybetme ya da azalma riski ile ilgilidir. Bu riskler başlıca, kayıt altına alınamayan ekonomi, uluslararası ticari rekabette üstünlük kaybı, off-shore merkezler, transfer fiyatlandırması ve türev ürünlerin oluşturduğu vergi kayıplarıdır. Vergilemede ortaya çıkan bu zaaflar vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmakta, e-ticaretteki hızlı büyümeyle olumsuz etkilerini katlamaktadır. Bu olumsuzlukları gidermek adına çalışmamızda e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik farklı görüşler ortaya konulmuştur. Ancak bu görüşler genel olarak geleneksel ticaret tabanlı çözümler sunması ile net sonuçlara ulaşamamıştır. Nitekim 1998 Ottawa Konferansına kadar iki ticaret türünün

vergi esaslarına ilişkin belirgin bir uluslararası kıstas ortaya konulmamıştır. Oysaki e-ticaret kendine has yapısı ile geleneksel ticaretin vergileme ve denetim araçlarından ayrı yeni düzenlemelere gereksinim duymaktadır. Devletler geleneksel ticarettten elde edilen gelirlerine uyguladıkları vergi ilkelerini e-ticaret kazançlarına da uygulamaya çalışılırken sunulan görüşlerin standart olmaması çifte vergilendirme sorunlarını ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle, e-ticaretin vergilendirilmesinde sorunların giderilmesinin başlangıcı, gelir unsurlarının belirlenmesidir. Ardından geleneksel ticarettten ayrılan alanlar net olarak tespit edilip uluslararası alanda uzlaşa sağlanmalıdır. Bu ticarete ilişkin kavramlar ile ilgili ortak uzlaşa sağlanmış olması sorunların giderilmesinin önemli ayağını oluşturmaktadır. E-ticarete ortaya çıkan diğer bir vergilendirme sorunu ise e-ticaretin merkezsiz yapısından kaynaklı gelirin eksik vergilendirme ya da hiç vergilendirilmeme riskidir. Bu durum Türkiye özelinde gelir ve kurumlar vergisine esas olan “yerleşme” ya da “iş merkezi” kıstaslarında net olarak görülmektedir. Nitekim e-ticaretin vergilendirilmesi konulu tüm çalışmalar bu ticaret türünün coğrafi mekanla ilişkilendirilmemesi ve geleneksel kurallarla çözümlenemeyeceği yönündedir.

Bu çalışmada e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin OECD’nin Model Anlaşması ve bu anlaşmanın Şerhinde yapılan değişik ve düzeltmeler incelenmiştir. Türk Vergi Mevzuatının da bu uluslararası metin ile uyumlu olarak değişiklik ve düzenlemeler içerdiği görülmüştür. Bu incelemeler neticesinde, OECD’nin e-ticaretin vergilendirilmesine getirdiği çözümlerin, hali hazırda uygulanmakta olan vergilendirme esaslarının e-ticarete de uygulanmasını önermek şeklinde olduğu tespit edilmiştir. Halbuki e-ticaret ile birlikte bu vergi esaslarının işlevini kaybetmesi sorununa çözüm aranmaktadır.

E-ticaretin vergilendirilmesinde ortaya çıkan diğer ana sorun ise harcamalar üzerinden alınan vergilerle ilgilidir. Buradaki kilit konu ise dijital mal ve hizmetlerin vergilendirilmesidir. Fiziki malların gümrükten geçiş aşamasında vergilendirilmesinde bir sorun yoktur. Ancak dijital mal ve hizmetlerde ikamet ilkesinin uygulanmasında sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorunlar KDV konusu içinde çalışmamızda değerlendirilmiştir. Dijital ürünlerin elektronik ortamda alıp verilmesinden kaynaklı işlemleri vergi idarelerinin tespiti mümkün olmadığından hangi ülke tarafından vergilendirileceği de diğer bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

Türk Vergi Mevzuatında e-ticaret ile elde edilen gelirin vergilendirilmesi ve denetlenmesi ile alakalı VUK 242. maddesiyle düzenlenen e-defter, e-kayıt, e-beyanname, e-imza, e-sözleşme uygulamaları, e-ticaret ile yapılan işlemlerin kayıt altına alınması açısından önemlidir. Dijital bir hizmet e-sözleşme ile gerçekleştiğinde online ödemelerin kayıt altına alınması, hizmet bedelinin tespiti ve vergiye konu olacak tutarın denetimi mümkündür.

Bu denetimlerin etkinliğini arttırabilmek adına vergi idareleri ile internet sağlayıcı şirketler arasında bir bilgi işlem-denetim mekanizması geliştirilmesi zorunludur. Bu tarz bir model geliştirilerek, her bir internet kullanıcısına bir numara verilmek suretiyle kullanıcının tüm işlemleri kayıt altına alınabilir. Bu uygulamada hassas olan konu kişisel bilgilerin gizliliği ilkesinden uzaklaşılmasıdır. Bu da sanal ortamda yer alan dosyaların çeşitlerine göre bir kayıt yapılması ve indirilen dosyaların içeriğinin gizli kalarak sadece türü bakımından değerlendirilmesi ile mümkün olabilir. Bilgi-denetim merkezlerinde toplanan verilerin vergi idarelerine aktarılması ve denetlenmesi de verginin korunmasına imkan sağlayacaktır. Ancak dijital hizmetler ülkeler, kıtalar arası sunulan hizmetler olması bakımından B2C'deki KDV uygulamasına yönelik uluslararası rekabeti etkileyen küresel sorunlardır. Bu sebeple küresel arenada kabul görecektir ve uygulanması mümkün olacak yöntemlerden oluşmalıdır. Ulusal sınırlar içinde e-hizmete ilişkin geliştirilen KDV mevzuat değişiklikleri ya da hiçbir düzenlemeye gidilmesi konunun yerel olmaması bakımından zaten karmaşık olan durumu daha fazla çıkmaza sevk edecektir.

Türkiye özelinde değerlendirildiğinde e- ticarete KDV uygulamalarına yönelik uluslararası kuruluşların geliştirdiği mevzuatların VUK'a aktarılması zorunludur. Türkiye'nin bu anlamda 2017 yılında başlattığı yasal değişiklikleri, 2018 yılında genel tebliğ ile uygulamaya almış olması önemlidir. Bu değişiklikler ile çalışmanın ikinci bölümünde yer verildiği üzere Türkiye'de nihai tüketicilere dijital olarak e-hizmet satışı gerçekleştiren e-ticaret işletmelerine, basitleştirilmiş kayıt mekanizması yolu ile KDV mükellefi olma ve vergiyi tahsil ederek vergi makamlarına beyan ve ödeme yükümlülüğü getirilmiştir.

E-ticarete KDV esaslarına ilişkin yapılacak düzenlemeler kadar Türkiye'nin bu ticaret türüne ilişkin alacağı pozisyonun saptanabilmesi adına, mevcut durumun analizi de önemlidir. Bunun için Türkiye'de ulusal sınırlar içinde (alıcı ve satıcı olarak her iki konum içinde geçerli olmak üzere) gerçekleşen ticaretin, geleneksel ticaretten e-ticarete

dönüşen kısmının tespiti, Türkiye'nin burada ihracatçı konumunda mı yoksa e-ticaretin pazarı konumunda mı olduğunun saptanması zorunludur. OECD üyesi Türkiye bu anlamda detaylı bir istatistiki rapor ortaya koymamıştır. Ortaya konulması gereken detaylı çalışmanın mutlaka gelecek saptamalarını da içermesi alınacak pozisyonun belirlenmesi açısından önemli olacaktır.



KAYNAKÇA

Akçi, Y. ve Annaç, G.S. (2015). Tüketicilerin e-ticaret algılarının incelenmesi (Gaziantep ve Adıyaman örneği). *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 413-433.

Akdoğan, A. (2003). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akın. C. (2009). Her Yönüyle İnternet, Alfa Basım Yayım :İstanbul. s.36.

Akkaya, Ş. (2002). Elektronik ticaret ve temel vergileme sorunları, *Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog*, 165.

Aksu, S. (2003). *Türkiye'deki KOBİ'lerin Avrupa Birliği pazarlarına açılmasında elektronik ticaretin rolü*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Alavara VATlive, (2019), Distance selling EU VAT thresholds, <https://www.vatlive.com/eu-vatrules/distance-selling/internet-and-ecommerce-vat/> (Erişim: 08.05.2019).

Arslan Ali Osman (2017). Elektronik ticaret kapsamında gerçekleştirilen hizmetlerde katma değer vergisi, *Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi*

Arslan, M. ve Biniş, M. (2014). Amerika Birleşik Devletleri'nde mahalli idarelerin mali yapısı ve merkezi idare işleri, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 9(1), 149-173.

Avcı, Orçun (2007). "E- Ticaretin Vergilendirilme Sorunsalı", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 27: 248-263.

Batun, M. (2014). OECD Model Anlaşması çerçevesinde işyeri: ilişkili şirketler ve elektronik ticaret, *Vergi Dünyası Dergisi*, 393, 65-75.

Bozkurt, V. (2000). Küreselleşme kavramı, gelişim ve yaklaşımlar. *İş, Güç, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 6(1): 6.

Cahit, A. (2009). *Her yönüyle internet*, İstanbul: Alfa Basım Yayım.

Cangir. N. (1999). Elektronik Ticarete Vergilendirme, Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları.

Civelek. M.E. (2017). *İşletmeden tüketiciye (b2c) elektronik ticaret alanında faaliyet gösteren işletmelerin web sitelerini yönetmelerinin net fayda üzerine etkisi: kavramsal*

model önerisi. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çavdar, F. (2017). Elektronik ticaretin vergi denetimi üzerindeki etkileri, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(1), 13-27.



Clinton, W.J. and Gore, A. (1999). *Global elektronik ticaret*, Çev: V. Bozkurt, Bursa: Alfa Yayınları.

Coşkun, N. (2004). Elektronik ticaretin gelişiminde temel dinamikler ve gelişimi önündeki engeller, *ÇÜSBED*, 13(2), 243-258.

Çetin, E. (2002). “Avrupa Birliği ve Türk Hukukunda elektronik ticaret”, Ağustos.

Değirdönmez, M, Gültekin, G. ve Taş, H.Y. (2018). Türkiye’de e-ticaret sektörünün yıllara göre gelişimi. *Uluslar arası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 8(15): 2216-2237.

Demir, H. (2015). “Elektronik ticarete vergilendirme”
www.ceterisparibus.com/ekonomi/makaleler/ (Erişim tarihi: 11.01.2019).

Duman, Mehmet Zeki (2011). “Neoliberal Küreselleşmenin Zaferi”, *Uluslar arası İnsan Bilimleri Dergisi*, 8(1): 666-700.

European Council, (2010), Council Regulation (EU) No 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, Official Journal of the European Union.

European Commission Directorate-General Taxation And Customs Union, (2013), Guide to VAT mini one stop shop.

European Commission, (2019), Where to tax?
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/where-tax_en.
(Erişim tarihi: 06.05.2019).

Ferhatoğlu, E. (2006). Avrupa Birliği ortak katma değer vergisi sisteminde elektronik ticaret, *Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(2), 1-24, s.13.

Gazioğulları, A. (2014). *Elektronik ticaret ve elektronik ticaretin gümrük mevzuatı bakımından değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Mersin: Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gencer, Ç.A. (2013). Elektronik ticarete bağlanma noktası olan işyeri kavramı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 293, 10-18.

Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma Kısaltılmış Basım (15 Temmuz 2014 tarihindeki şekliyle)

Gökbunar, Ramazan ve Utkuseven, Ahmet (2002). “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti mi?” *I.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Ekim, No.2.

Güçlü, E.B. (2012). Avrupa Birliği'nde KDV uygulaması –genel usul ve esaslar, *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat (281), 28-41.

Güçdemir, Y. (2010). *Sanal ortamda iletişim: bir halkla ilişkiler perspektifi*. İstanbul: Derin Yayınları.



Gündüz, M. ve P. Aslan (2009), *Yurtdışına e-ticaret:(B2C e-ihracat)*, İGEME.

İnaltong, C. (2013). *Katma Değer Vergisi'nde tevkifatın nedenleri, gelişimi ve uygulama esasları*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

İnaltong, C. (2017). *Katma değer vergisi uygulamaları sorunları ve çözüm önerileri*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi.

İnce, N.İ. ve İnce, M. (2017). Yabancı kişi ve kurumlar tarafından internet üzerinden verilen hizmetlerin vergilendirilebilmesi için katma değer vergisi kanununda yapılması gereken düzenlemeler”, *Vergi Raporu Dergisi*, 219, 106-117.

Kalakota, R. ve Whinson, A. (1997). *Electronic Commerce: a Managers Guide*, USA: Addison-Wesley.

Karaduman, Y. (2005). Elektronik ticaret ve vergilendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Keklikçi, H. (2014). Yurtdışından sağlanan serbest meslek hizmetleri ve yeni nesil çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, *Vergi Sorunları Dergisi*, 304 (Ocak), 136-143.

Kırçova, İ. (2001), *İşletmelerarası elektronik ticaret*, İstanbul: İTO Yayınları.

Koçer, K. (2000). *Sirküler rapor: E-ticaret*. Ankara: TÜRMOB Yayınları .

KUTO (Kuşadası Ticaret Odası) (2019). *E -Ticaret ve turizm sektörü*.

Küçükyılmazlar, A. (2006). *Elektronik ticaret rehberi*, İstanbul: İTO Yayınlar. Yayın No: 2006-3.

Mehmet. B. (2014). ‘OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri: İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret, *Vergi Dünyası Dergisi*, 393: 65-75.

OECD (2001). Tax treaty characterization issues arising from e-commerce-technical advisory group on treaty characterisation of electronic commerce payments”, <http://www.oecd.org/dataoecd/46/34/1923396.pdf> (Erişim tarihi: 04.04.2019).

Oecd Tax Policy Studies (2005). E-commerce: Transfer pricing and business profits taxation, No:10.

OECD, Consumption tax trends (2008) VAT/GST and excise rates, trends and administration issues

OECD. (2013). *Adressing Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing.

OECD, (2014a), *Public Discussion Draft BEPS Action 1: Address The Tax Challenges Of The Digital Economy*, 24 March 2014-14 April 2014, Paris, OECD Publications Service.



OECD, (2015b), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACTION 1: 2015 Final Report, Paris, OECD Publications Service

Ubay, B. (2018). *E- hizmet ticaretinde katma değer vergisi sorunları ve çözüm önerileri*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Organ, İ. ve Çavdar, F. (2012). Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde uluslararası alanda yaşanan sorunlar. *IUYD*, 3(1), 64-84.

Orçun, A. (2007). E- Ticaretin vergilendirilme sorunsalı, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 27, 248-263.

Öksüz, M. ve Türgay, T. (2018). Türkiye’de elektronik ticaretin vergilendirilmesi ve tevkifat müessesesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 16 (32), 135-156.

Özbay, S. ve Akyazı, S. (2004). *Elektronik ticaret*. İstanbul: Detay Yayıncılık.

Parlakkaya, R. (2005). Elektronik ticaret ve muhasebe uygulamalarına etkileri, *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(5), 168-175.

Sayımer. İ. (2008). *Sanal ortamda halkla ilişkiler*, İstanbul: Beta Basım Yayım.

Seyidoğlu, H. (2002). *Ekonomik terimler ansiklopedik sözlük*, İstanbul: Güzem Can Yayınları.

Şahin, İ.Ş. (2007). Küresel rekabet ortamında Türkiye’de elektronik ticaret ve vergilendirilmesi, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 181-193.

Şentürk, M. (2013). “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından E-Ticaret”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 293 (2): 24-34.

Tunç A. ve Akgül E.C. (2017). BEPS projesi ve dünyadaki yansımaları, *Vergidegündem Dergisi*

Tüsiad ve Deloitte Dijital Ortak Çalışması: E-Ticaretin Gelişimi, Sınırların Aşılması ve Yeni Normlar 2019

UNCTAD/SDTE/ECB/20, United Nations Newyork and Geneva. http://www.unctad.org/en/docs/ecdr2004_en.pdf (27.12.2010).

Uluatam, Ö. (2014). *Kamu maliyesi*. (13. Baskı) Ankara: İmaj Yayınevi.

Uluçay, U. (2012). Dünya’da ve Türkiye’de e-ticaret: tüketicilerin internet üzerinden alışveriş alışkanlıkları üzerine bir uygulama, *Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi*.

Ünsal, H. ve Ubay, B. (2017), Katma değer vergisinde vergilendirme yetkisinin uluslararası e-ticaret işlemleri açısından değerlendirilmesi, *Vergi Raporu Dergisi*, 211, 11-26.



William J. Clinton – Albert Gore, Global Elektronik Ticaret, Çev: Veysel Bozkurt, Alfa yay, 1999, Bursa, s.10-55).

Yıldız, H. (2002). Elektronik ticaretin vergilendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, (1) 255.

Yunus C. ve Recep. Ç. (2007). “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(1): 291-304.

Yüce, M. ve Akbulut, N. (2018). BEPS eylemi kapsamında dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin alınan önlemler, *Akademik Bakış Dergisi*, 68 (Temmuz-Ağustos), 105-123.

Zengin, B. ve Güngördü, A. (2013). Elektronik ödeme sistemlerinin olası etkileri üzerine bir inceleme, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(3), 129- 150.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf (Erişim tarihi: 10.05.2019).

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0112-20150101&rid=1>, (Erişim tarihi: 11.05.2019).

<http://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-9.pdf> (Erişim tarihi: 15.05.2019)

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Saadet TURAN BOZKURT
Yabancı Dil : 68,75
KPDS Doğum Yeri ve Yılı : Elazığ /
28.11.1987
E-Posta : saadet.turan.bozkurt@outlook.com

Eğitim ve Mesleki Geçmişi:

- 2004, Bursa Nuri Erbak Lisesi
- 2009, Uludağ Üniversitesi, İİBF, İktisat Bölümü
- 2010-2014, Defterdarlık Uzman Yardımcılığı, Ankara Defterdarlığı
- 2014-2019, Vergi Müfettiş Yardımcılığı, Vergi Denetim Kurulu İstanbul Grup Başkanlığı
- 2019, Vergi Müfettişi, Vergi Denetim Kurulu İstanbul Grup Başkanlığı

Ödülleri:

- 2009, Uludağ Üniversitesi Bölüm Birinciliği, BURSA