

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Serkan ÖZDEMİR

Danışman

Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

İZMİR-2013

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Serkan ÖZDEMİR

Danışman

Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

İZMİR-2013

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi
Serkan ÖZDEMİR

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi noktasında hem ulusal hem de uluslararası alanda tartışmalar vardır. Bu tartışmaların başında, e-ticarete taraf olan ülkelerin vergilendirme yetkilerinin sınırları gelmektedir. Uluslararası vergilendirme prensibi iki temel noktada, kaynak ve ikametgâh esasına dayanmaktadır. E-ticaretteki gelişim süreci ile devletlerin ekonomik sınırlarının, coğrafi sınırlarını aşması buna karşın mevcut yasal düzenlemelerinin küresel ticaret alanlarını kapsayamaması, e-ticarete taraf ülkeler arasında vergilendirme yetkisinin sınırlarının ne olacağı, bugün için en önemli sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelirin elde edildiği yer ve işyeri kavramları ile kaynak ve varış ilkesi bakımından e-ticaret faaliyetlerinin vergilendirilmesi konusu sorun çıkarmaktadır. Çalışmanın amacını e-ticarete taraf olan devletlerarasında vergilendirme yetkisinin hangi devlete ait olduğu, kaynak devlet ve ikametgah devlet arasında bu konuda yaşanan sorunlar; buna karşın OECD tarafından spesifik kararların alınamamasının getirdiği yorum farklarından bahsedilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: E-ticaret, İşyeri, Sunucu, Kaynak Devlet, İkametgâh Devlet

ABSTRACT
Master's Thesis
Taxation of Electronic Commerce
Serkan ÖZDEMİR

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Finance
Fiscal Law Program

There are ongoing debates regarding the taxation of electronic trade both at the national and international level. On top of these debates are the limits to the taxation powers of the countries that are parties to the e-commerce. International taxation principle rests upon two basic principles: origin and residence. Today we are faced with the most important problem of how the limits to the taxation powers among countries that are parties to the e-commerce will be because of the fact that although the economic boundaries of governments surpassed their geographical boundaries, the current legal regulations cannot cover the global trade areas. The issue of taxation according to the principle of origin and destination as well as the concepts of the place and the workplace where the income is acquired constitutes a problem. The purpose of the paper is to deal with the question of which governments have the authority of taxation among governments that are parties to the e-commerce, the problems encountered regarding this issue among the country of origin and the country of destination and the differences in interpretation brought about by OECD's not taking specific decisions.

Keywords: E-commerce, Workplace, Server, Country of Origin, Country of Residence

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	ix
TABLO LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ELEKTRONİK TİCARET KAVRAMI ve GELİŞİM SÜRECİ

I. ELEKTRONİK TİCARETİN TANIMLANMASI VE MAHİYETİ	3
A. Elektronik Ticaret İlişkin Tanımlar	4
B. Elektronik Ticaretin Araçları	6
C. Elektronik Ticarete Kullanılan Ödeme ve Transfer Sistemleri	9
D. Elektronik Ticaretin Tarafları	13
E. Elektronik Ticaretin Etkileşim Türleri	14
1. Elektronik Ticaretin Taraflarına Göre	14
a. İşletmeden İşletmeye Elektronik Ticaret-B2B	15
b. İşletmeden Tüketicieye Elektronik Ticaret-B2C	17
c. İşletmeden Devlete Elektronik Ticaret-B2G	18
d. Devletten İşletmeye Elektronik Ticaret-G2B	18
e. Devletten Tüketicieye (Bireye) Elektronik Ticaret-G2C	18
f. Tüketiciden Devlete Elektronik Ticaret-C2G	19
g. Tüketiciden Tüketicieye Elektronik Ticaret-C2C	20
2. Ürünün Niteliğine Göre	20
a. Dolaylı E-ticaret	20
b. Dolaysız E-ticaret	21
F. Elektronik Ticarete Yeni İş Modelleri	21

1. Elektronik Pazar Yerleri	22
2. Elektronik Perakendeciler	24
3. Dikey İş Alanı Siteleri	24
4. Ürün Karşılaştırma Siteleri	25
5. Özel Alışveriş Kulüpleri	25
6. Grup Satınalma (Fırsat) Siteleri	26
II. ELEKTRONİK TİCARETİN GELİŞİMİ	27
A. Dünyada ve Türkiye’de E-Ticaret İle İlgili Gelişmeler	27
1. G-7 Ülkeleri ve ABD’de E-Ticaretin Gelişimi	28
2. Avustralya	30
3. Japonya	30
4. Singapur	31
5. Diğer Ülkeler	31
B. Türkiye’de E-Ticaretin Gelişimi	33
1. Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun Tasarısı	34
C. Elektronik Ticaretin Mevcut Durumu ve Geleceği	36

İKİNCİ BÖLÜM

E-TİCARETTE MUHASEBE VE DENETİM

I. E-DEFTER, E-BELGE VE E-KAYIT İLE E-FATURA UYGULAMASI	40
A. E-Defter Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar	42
1. E-Defter Uygulamasında Kullanılacak Yazılımların Uyumluluk Onayı	44
2. E-Defter Oluşturma	45
3. Elektronik Defterlerin Muhafazası ve İbrazi	47
4. Elektronik Defter İzninin İptali	48
5. E-Defter Uygulamasında Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler	48
B. Elektronik Belge	51
C. Elektronik Kayıt	53
D. E-Fatura	62
II. ELEKTRONİK TİCARET FAALİYETLERİNDE DENETİMİN İŞLEVSELLİĞİ	61

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİSEL BOYUTU

I.	ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ	67
A.	Elektronik Ticarete İşyeri Kavramı	68
1.	Türk Vergi Mevzuatında Mali İkametgâh ve İşyeri Tanımları	69
2.	Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme Prensibi Açısından İşyeri Kavramı	71
3.	E-Ticaret Açısından "İşyeri" Kavramının İçeriği Ve "E-İşyeri" Kavramı	73
B.	E-Ticarete Vergilendirme Yetkisi Sorunu	74
1.	Kanunlar İhtilafı	75
2.	Vergilendirme Yetkisi	76
a.	Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağlama Kuralları	78
II.	E-TİCARETİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	81
A.	Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Temel Politikalar	82
B.	Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından E-Ticaret	85
1.	E-Ticaretten Elde Edilen Kazancın Niteliği	86
a.	İşletme Karları ve Gayri Maddi Hak Bedeli Sınıflandırması	90
a.1.	Telif Hakkı Gelirleri	91
a.2.	Know-How Gelirleri	93
a.3.	Sınai, Ticari veya Bilimsel Teçhizat Gelirleri	94
b.	Serbest Meslek Kazancı	96
b.1.	Teknik Hizmetler	96
b.2.	Yönetim Hizmetleri	98
b.3.	Danışmanlık Hizmetleri	98
b.4.	Karma Hizmetler	99
2.	Türk Hukukunda Gelir Unsurlarını E-Ticarete Uyarlama	99
a.	Tam Mükellefiyet	99
b.	Dar Mükellefiyet	100
b.1.	Ticari Kazanç-Gayrimenkul Sermaye İradı-Değer	104

Artış Kazancı	
i. Yazılım ve Dijital Ürünler	104
ii. Uygulama Hizmetleri	108
iii. Enformasyon Hizmetleri	110
iv. Teknik Bilgi (Know-How)	111
b.2. Ticari Kazanç-Serbest Meslek Kazancı	112
i. Kaynak Kuralı Çerçevesinde Sınırın Anlamı	112
ii. Gelir Unsuru Tanımları Çerçevesinde Sınırın Anlamı	114
III ELEKTRONİK TİCARETTE KDV UYGULAMASI	117
A. E-ticarete, Katma Değer Vergisi Uygulamasına Yönelik Yapılan Çalışmalar	118
B. E-ticarete Konu Mal Teslimi veya Hizmet İfasının, KDV Kanunu'nun Genel Yapısı Çerçevesinde Değerlendirilmesi	120
1. E-Ticarete Hizmetin İfa Edildiği Yer ve Tüketim Yeri Kuralı	124
IV ELEKTRONİK TİCARETTE DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI	126
A. Elektronik Sözleşme ve Mesafeli Satış Sözleşmeleri	126
1. E-Sözleşmelerin Hukuksal Platformdaki Yeri	128
B. Elektronik İmza (e-imza)	131
C. İnternet Üzerinden Yapılan Sözleşmelerin Damga Vergisine Açısından Değerlendirilmesi	134
SONUÇ	137
KAYNAKÇA	140

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BİT	Bilgi Teknolojileri
B2B	Business to Business
B2C	Business to Customer
B2G	Business to Government
G2C	Government to Customer
G2B	Government to Business
C2G	Customer to Government
C2C	Customer to Government
ÇUŞ	Çok Uluslu Şirket
DTÖ	Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization-WTO)
ECOM	Japonya Elektronik Ticareti Geliştirme Merkezi (Electronic Commerce Promotion Council of Japan)
EDI	Elektronik Veri Değişimi (Electronic Data Interchange)
ETKK	Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu
FSEK	Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İGEME	İhracatçı Geliştirme Etüd Merkezi
KOBİ	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organization of Economic Coopertation and Development)
SNS	Singapur Network Hizmetleri Şirketi (Singapore Network Services Pte.Ltd)

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Elektronik Ticaretin Tarafları ve Türleri

15

GİRİŞ

E-ticaret üzerinden yapılan ticaret günümüzde normal ticaretteki gibi aynı vergi kanunlarıyla değerlendirilmesine rağmen elektronik ticaret ile yapılan işlemlerin nasıl vergilendirileceği, vergilendirilip vergilendirilemeyeceği hakkında kesin hükümler yoktur. Dolayısıyla hem ulusal hem de uluslararası platformlarda bu husus tartışma konusu yapılmaktadır. Bu tartışmaların başında, e-ticarete taraf olan ülkelerin vergilendirme yetkilerinin sınırları gelmektedir. Uluslararası vergilendirme prensibi iki temel noktada, kaynak ve ikametgâh esasına dayanmaktadır. E-ticaretteki gelişim süreci ile devletlerin ekonomik sınırlarının, coğrafi sınırlarını aşması buna karşın mevcut yasal düzenlemelerinin küresel ticaret alanlarını kapsayamaması, e-ticarete taraf ülkeler arasında vergilendirme yetkisinin sınırlarının ne olacağı, bugün için en önemli sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelirin elde edildiği yer ve işyeri kavramları ile kaynak ve varış ilkesi bakımından e-ticaret faaliyetlerinin vergilendirilmesi konusu sorun çıkarmaktadır.

Tezimizin konusu, e-ticareti geleneksel ticaretten ayıran temel özelliklerinin belirtilmesi ve bu özelliklerin mevcut vergi sistemlerini nasıl etkilediğinin incelenmesidir. Tezimizin amacı ise, elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda geliştirilecek uygulamalara temel olacak ana yaklaşım noktalarını belirlemek, bu noktada mevcut vergi sistemlerinin e-ticarete uygulanabilirliği noktasındaki alternatif çözüm önerilerini ortaya koymak olacaktır.

Tezimizde öncelikle, e-ticareti geleneksel ticaretten ayıran özelliklerine ve önemine değinilecektir. Bu bağlamda ilk kısımda e-ticaretin tanımı, içeriği ve kapsamı belirtilecek ayrıca tanımlamalardan, kullanılan araçlardan ve ödeme şekillerinden çeşitli e-ticaret modellerinden ve yeni iş metotlarından bahsedilecektir. İkinci kısımda ise, elektronik ticaret dünyasının geçtiği aşamalar ve geldiği ekonomik büyüklük aktarılmaya çalışılarak, elektronik ticaret sektörünün büyüklüğü ve önemi kavratılmaya çalışılmaktadır.

Tezin ikinci bölümünde, uygulamasına yeni başlanılan elektronik ticarete e-fatura ve e-defter kullanma zorunluluğu işlenecektir. Birinci kısımda elektronik fatura ve elektronik defter kullanma uygulamasının kapsamından bahsedilecek olup e-fatura, e-belge ve e-defterde kayıt düzeni muhasebe uygulaması açısından örneklerle açıklanacaktır. İkinci kısımda ise elektronik ticaret faaliyetinde denetim fonksiyonel açıdan incelenecektir.

Tezimizin üçüncü bölümünde ise elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusu gelir üzerinden alınan vergiler (Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi) açısından başta sözleşmeye taraf olana devletler açısından tavsiye niteliğinde kararlar ihtiva eden OECD Model Vergi Anlaşması (OECD Model Tax Convention) olmak üzere Türk Vergi Mevzuatı açısından değerlendirilecek olup faaliyetin KDV açısından değerlendirilmesinde ise ayrıca Avrupa Birliği direktiflerinden yararlanılacaktır. İlk kısımda işyeri kavramı, gerek Türk vergi mevzuatı gerekse de uluslararası vergi mevzuatı açısından karşılaştırılarak, e-ticarete uyarlanmaya çalışılacaktır. Bu noktada vergilendirme yetkisinde yaşanan sorunlar, e-ticaret faaliyetleri ve işletmeleri bağlamında mükellefiyet, gelirin elde edildiği yer, kaynak ve varış ilkelerinin uygulanması, vergiyi doğuran olayın varlığı, elde edilen gelirin niteliği ile vergi matrahının belirlenmesi değerlendirilecektir. İkinci kısımda ise, elektronik ticaretin gelir ve kurumlar vergisi açısından değerlendirilecektir. Bu kısımda ayrıca elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan özellikli durum olarak dijital telif hakları ayrıca mercek altına alınmıştır. Üçüncü kısımda elektronik ticaretin katma değer vergisi uygulaması çerçevesinde değerlendirilmesi yapılacaktır. Dördüncü kısımda ise e-imza ve internet ortamında düzenlenen sözleşmelerin Damga Vergisi açısından değerlendirilmesi yapılacaktır.

Sonuç ve öneriler bölümünde ise elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan vergisel problemlere ilişkin olarak önerilerimizden bahsedilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ELEKTRONİK TİCARET KAVRAMI ve GELİŞİM SÜRECİ

1980'lerin ortasından itibaren uluslararası alanda yaşanan gelişmeler “Yeni Ekonomi” (New Economy)”, “İnternet Ekonomisi”, “Network Ekonomisi”, “Sanal Ekonomi”, “Dijital Ekonomi”, “Bilişim Ekonomisi”, “Enformasyon Ekonomisi”, “Bilgi Ekonomisi”, Bilgiye Dayalı Ekonomi”, “Dot.com Ekonomisi” ve benzeri kavramların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu kavram sanal bir olgu olmaktan çok uzakta olup, teknolojik gelişmeyle vücut bulan, büyük ölçüde dijitalleşme, internet ve e-ticareti kapsamaktadır.

Teknolojik gelişme paralel olarak elektronik ticaretin kapsamı genişlemektedir. Başlangıçta telefon, fax ve sonrasında televizyon üzerinden faaliyet alanı bulan elektronik ticaret günümüzde akıllı telefonlar sayesinde cebimize kadar girmiştir. Gelişim süreci tarihsel açıdan oldukça kısa olmasına rağmen gelişim hızı oldukça yüksektir. Bu durum, e-ticaretin kavramsal açıdan tüm boyutlarının ve gelişim sürecinin belirlenmesini önemli kılmaktadır.

I. ELEKTRONİK TİCARETİN TANIMLANMASI Ve MAHİYETİ

Elektronik ticaretin tanımlanması üzerinde uluslararası örgütler söz birliği oluşturmaya çalışsalar bile, kavram farklı ihtiyaçlar için farklı tanımlanmaktadır. İletişim yönüyle, e-ticaret bilginin, mal ve hizmetlerin veya para akışlarının telefon veya bilgisayar ağları gibi araçlar ile el değiştirmesini ifade etmektedir. İşletme süreci bakımından, iş süreç ve akışlarının otomasyonunda teknolojinin uygulanması anlamına gelmektedir. Veya hizmetler bakımından ise e-ticaret, hizmet hızını ve kalitesini artırırken maliyetleri düşürmek için, işletmelerin, tüketicilerin ve yönetimlerin ihtiyaçlarının anlamak için kullanılan bir araç olarak görülmektedir¹.

¹ R Kalakota ve A. Whinson, **Electronic Commerce: a Managers Guide**, Addison-Wesley, USA 1997, s.3.

A. Elektronik Ticarete İlişkin Tanımlar

Elektronik ticaret konusunda pek çok kaynakta farklı ülkelerin kuruluşları ile uluslararası veya uluslararası organizasyonlar tarafından yapılan birbirinden farklı tanımlara rastlanmaktadır. Bu tanımlardan bazıları aşağıda verilmiştir.

Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ)'ne göre; elektronik ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır².

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütüne (OECD) göre ise geniş anlamda, bilgisayara dayalı çeşitli ağ sistemleri üzerinden kişiler veya kurumlar arasında gerçekleşen, mal ve hizmetlerin alım satımını ifade eden elektronik işlemlerdir.

Bununla birlikte, aynı işlemlerin yalnızca internet üzerinden yapılması halinde, elektronik ticaret dar anlamda bir internet işlemi olarak kabul edilmektedir (OECD) tarafından yapılan bir tanıma göre, "elektronik ticaret, genel olarak birey ve organizasyonların metin, ses ve görsel imajları kapsayan dijital verilerin aktarımına dayalı olarak ticari faaliyetleri yerine getirmeleridir³.

Birleşmiş Milletler Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma İşlemleri Kolaylaştırma Merkezince (UN-CEFACT) yapılan bir diğer tanımlama ise, "iş, yönetim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılmış ve yapılmamış iş bilgilerinin, üreticiler, tüketiciler ve kamu kurumları ile diğer organizasyonlar arasında elektronik araçlar (elektronik posta ve mesajlar, elektronik bülten panoları, www teknolojisi, akıllı kartlar, elektronik fon transferi, elektronik veri değişimi vb.) üzerinden paylaşılması"dır⁴. Bu tanımlamaya göre elektronik ticaret kısaca, elektronik ortamda ticari iş, işlem ve fiillerde bulunmaktır.

² World Trade Organization, *Special Studies 2: Electronic Commerce and the Role of the WTO*, Geneva, 1998a., s.34

³Kamer Koçer, *E-Ticaret*, TÜRMOB Yayınları Sirküler Rapor - 134, Ankara, 2000, s.6

⁴Önder Canpolat, *E-Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler*, T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hukuk Müşavirliği, Ankara, Mart-2001, Yayın No. 89, ISBN 975-6918-59-4, s. 13

Öte yandan Avrupa Komisyonu'nun 1997 yılında yapmış olduğu bir tanımlamaya göre, "elektronik ticaret, işletme faaliyetlerinin elektronik olarak yapılmasıdır. Bu faaliyetler metin, ses ve video verilerinin elektronik olarak işlenmesi ve aktarımına dayanmaktadır.

Elektronik ticaret bu boyutuyla mal ve hizmet alımı ve ödemelerinin sayısal olarak yapılmasını kapsamaktadır. Bu faaliyetler hem mamulleri (tüketici malları, spesifik ekipmanları) ve hizmetleri (bilgi hizmeti, finansal ve yasal hizmetler) ve hem de geleneksel faaliyetleri (sağlık, bakım ve eğitim) kapsamaktadır.

Japonya Elektronik Ticaret Merkezi'nin (ECOM) 1996 yılında yapmış olduğu bir başka tanım ise, "Elektronik ticaret, her türlü bilgisayar ağları üzerinden, ürünün tasarımı, üretilmesi ve tanıtımın yapılması ile ticari muameleler ve hesapların ödenmesi gibi tüm faaliyetlerin yerine getirilmesidir"⁵.

Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK) Hukuk Çalışma Grubu'nun 8 Mayıs 1998 tarihli raporunda elektronik ticaret; "bireyler ve kurumların, açık ağ ortamında (internet) ya da sınırlı sayıda kullanıcı tarafından ulaşılabilen kapalı ağ ortamlarında (intranet) yazı, ses ve görüntü şeklindeki sayısal bilgilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanan ve bir değer yaratmayı amaçlayan ticari işlemlerin tümünü ifade etmektedir." şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımlar sadece hizmet sağlayıcı ile alıcı arasındaki ilişkileri kapsamamakta, oldukça geniş ve çok yönlü ilişkileri, aynı zamanda muhtemel tüm ticari işlemleri kapsamaktadır. Dolayısıyla ticari sonuçlar doğuran ya da ticari faaliyetleri etkileyen ve destekleyen eğitim, tanıtım, reklam, kamuoyunu bilgilendirme gibi araçlar için elektronik ortamda yapılan işlemlerde elektronik ticaret kapsamında değerlendirilmektedir.

Yukarıdaki yer alan tanımların kapsamlarında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebeple ortak unsurlar esas alınarak bir tanım yapmak gerekirse elektronik ticaret; tüketicilerin, işletmelerin ve kamu kurumlarının elektronik ortamda (internet ya da intranet) yazı, ses ve görüntü şeklindeki

⁵Canpolat, s. 13

sayısal bilgilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması yoluyla, bilgilenmesi ve araştırma yapması, taahhüde girmesi, mal ve hizmetlerin müşteriye teslim edilmesi, bedelinin ödenmesi, satış sonrası bakım ve destek hizmetlerinin yerine getirilmesi eylemleri süreci olarak tanımlanabilir⁶.

E-ticaret, alıcı ve satıcının doğrudan doğruya teması olmaksızın elektronik ortamda bir araya gelmek suretiyle gerçekleştirdikleri bir ticaret şeklidir. Bu ticaret şeklinde, ticari faaliyetin cereyan ediş biçimine göre doğrudan ve dolaylı e-ticaret olarak ikiye ayrılmaktadır. Dolaylı e-ticaret yönteminde, malların siparişi elektronik ortamda verilmekle birlikte, teslimat işlemleri geleneksel yollarla yapılmaktadır. Doğrudan e-ticaret yönteminde ise, sanal olarak da adlandırılan gayri fiziki mal ve hizmetlerin siparişi, teslimi ve bedelinin ödenmesi yine elektronik ortamda, on-line olarak gerçekleştirilmektedir.

B. Elektronik Ticaretin Araçları

E-ticaretle; hem kuruluşları hem de bireyleri ilgilendiren, ticari etkinliklere ait her türlü işlem iletişim ağları üzerinden yapılabilmektedir. Geleneksel ticaretten farklı olarak e-ticarete, alıcının ve satıcının fiziki bir yere bağlı kalınmaksızın buluşmasını sağlayan bir takım iletişim ürünlerine gereksinim duyulmaktadır. Bu noktada e-ticarete kullanılan temel araçlar aşağıda gösterilmiştir:

- | | |
|--|---|
| - Telefon, | - GSM |
| - Faks, | - Sayısal Televizyon, |
| - Televizyon, | - İnternet, |
| - Bilgisayar, | - Telekomünikasyon, |
| - Elektronik ödeme ve para transferi sistemleri, | - Elektronik veri değişimi (Electronic Data Interchange-EDI), |

⁶ Canpolat, s. 14

Telefon: Elektronik ticaretin en eski ve yaygın aracı olan ve ağı sistemiyle çalışan telefon, internetin de temelini oluşturmaktadır. 2003 yılı itibariyle telefon, dünya çapında yaklaşık 1,2 milyar hatlık alanda işlemektedir. Cep telefonu kullananların sayısının ise 1991 yılında 16 milyon iken, 2003 yılında bu rakamın 1,3 milyar kullanıcıya ulaştığı görülmektedir⁷. E-ticarette telefon aracılığıyla sağlanan hizmetler çoğu zaman kredi kartı veya telefon faturasıyla birlikte ile ödenebilmektedir. Ancak e-ticarette güvenlik açısından telefon uygulamasının internet üzerinden gerçekleştirilen ticarete kıyasla ciddi zafiyetleri bulunmaktadır.

Faks: Ticari hayatta mektup ile iletişimin yerini alan faks aracılığı ile çok hızlı bir iletişim sağlanmakta ve doküman transferi gerçekleştirilmektedir. Faks interaktif olmasına rağmen, internet gibi yeni teknolojilerle kıyaslandığında gönderi kalitesinin daha düşük olması, uzun belgelerin gönderilmesinin zaman alması ve maliyetin daha fazla olması ayrıca nihai tüketiciler tarafından kullanılmaması faksın eksik yanlarını göstermektedir. Buna rağmen faks iş hayatında ticari iletişim açısından önemli bir araç haline gelmiştir.

Televizyon: Görsel ve işitsel özellikleriyle tüketiciler üzerinde daha etkili olan televizyon, özellikle reklâm bakımından işletmeler için önemli bir araçtır. Eğlence ve bilgilenme ihtiyacı ile hemen her evde bulunan televizyon, telefonun yardımı ile evde alışverişi mümkün kılmaktadır. Televizyon, çok yönlü iletişime imkân sağlamaması ile eleştirilirken, yeni dijital televizyon teknolojileri bu sorunu büyük ölçüde ortadan kaldırmaktadır. 1990'lı yıllarda ortaya çıkan, videotex olarak adlandırılan, uzaktaki bir bilgisayardan bilginin televizyon ekranına aktarıldığı iletim sistemiyle evden alışverişin hızla artacağı tahmin edilmekteydi⁸. Ulaşımındaki gecikmeler, mal ve hizmetlerin kalitesi, garanti ve geri ödemedeki sorunlar ile fiziksel olarak ürüne dokunamamak televizyon aracılığıyla alışverişin önündeki engeller olarak

⁷ International Telecommunication Union, **Key Global Telecom Indicators for the World Telecommunication Service Sector**, 1999, www.itu.int/ITU-D/ict/statistics/at_glance/KeyTelecom99.html, 24.03.2008

⁸ E. Linke, **New Home-Shopping Technologies**. OECD Publications, The OECD Observer, Iss: 178, Paris, 1992, Aktaran: Yasemen Karaduman, **Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005, s.9

kabul edilmektedir. Bununla beraber, tüketicinin geleneksel alışverişe doymuş olması, ürün hakkında televizyondan kapsamlı bilgi alabilme imkânı ile evde alışverişin rahatlığı ve güvenliği bu yöntemin yaygınlaşacağına dair inancı desteklemekteydi⁹.

Plastik para olarak tanımlanan kredi kartı ile artık nakit paranın piyasadaki fiziki kullanımı azalmıştır. Gün geçtikçe kredi kartı gibi nakit parayı piyasadan kovan çeşitli elektronik bankacılık araçları (EFT, mobil ödeme, elektronik ödeme kartları vb.) tedavüle sokulmaktadır. Paranın fiziksel olarak el değiştirmesine gerek bırakmayan kartlı ödeme sistemleri ile alternatif ödeme araçlarının yaygınlaşması sayesinde, televizyon veya internet üzerinden alışveriş daha da kolaylaşmakta, elektronik ticaret hacmi daha da geliştirmektedir.

Elektronik Veri Değişimi (Elektronik Data Interchange-EDI):

Elektronik Veri Değişimi, ticaret yapan iki kuruluş arasında, insan faktörü olmaksızın bilgisayar ağları aracılığı ile yapılanmış bilgi ve belge değişimini sağlayan bir sistem olarak elektronik ticaretin en önemli uygulama araçlarından biridir. EDI, kamu ve özel sektör kuruluşlarının etkin biçimde iletişim ihtiyacından doğmuştur. EDI ile iki işletme veya işletme ile kamu kuruluşu önceden belirlenmiş bir mesaj formatı, bu formata yerleştirilecek veri ve bu veriyi anlamlı bir dile çeviren bir sözdizimi ile bilgisayarlar arasında bilgi değişimi yapılmaktadır. Mesajlar veya işlem setleri, bir dizi standart iş dokümanı ile ilgilidir¹⁰. EDI kullanımı, özel bir telekomünikasyon alt yapısı ve standart formlar gerektirmektedir. Sadece kullanıcılara açık olduğu için çok güvenli bir sistemdir. Ancak maliyetinin yüksek olması nedeniyle yaygınlaşamamıştır. Elektronik posta (e-mail) yapılanmamış dokümanların iletilmesinde kullanılırken, EDI yapılanmış mesaj değişimini sağlamaktadır. Böylece standart bilgilerin diğer bilgisayar sistemlerine kolayca aktarılması olanaklı kılınmaktadır¹¹.

İnternet: İnternet, birden fazla haberleşme ağının (network), birlikte meydana getirdikleri bir iletişim ortamıdır. Uluslararası iletişim

⁹ B. Solomon, "TV Shopping Comes of Age", *Management Review*, Cilt:83, No:9, 1994. s.57

¹⁰ İGEME, E-Ticaret ve Ticaret Noktaları, s.48'den aktaran, Canpolat, s. 13

¹¹ Ekonomik Forum, Haziran 2000, s.52 'den aktaran, Canpolat, s. 13

ağları(network) üzerinden bilgisayarlar vasıtasıyla çok yönlü iletişimin sağlandığı haberleşme ağıdır. E-ticarette kullanılan diğer beş araç içerisinde ses ve görüntü gibi veri aktarımını saniyeler içinde gerçekleştirmesi, kullanım ve erişiminin kolaylığı ve yaygınlığı, nihai tüketiciler tarafından kullanılması gibi özellikleri sayesinde elektronik ticaretin yaygınlaşmasında en büyük paya sahiptir.

Taşınabilir cep telefonu teknolojilerinin kısa sürede yaygınlaşması ve kablosuz bağlantı hizmetleri ile bilgisayarların teknolojilerin bir araçta toplanabilir hale gelmesi elektronik ticarete yeni bir boyut açmaktadır. Mobil ticaret olarak da adlandırılan bu yeni yöntem, ticaretin elektronik ortamda olmanın yanı sıra mekândan bağımsız olarak kablosuz ağ bağlantısı kurulabilen her yerde her zaman yapılabilmesini mümkün kılmaktadır¹².

C. Elektronik Ticarete Kullanılan Ödeme ve Transfer Sistemleri

Elektronik ticaret hacminin artmasının en önemli sebeplerinden biri kuşkusuz alternatif ödeme şekillerinin gün geçtikçe çoğalmasıdır. Artık para nakit olarak cebimizde bulunmasa da gerek kredi kartları gerekse de banka hesabı üzerinden elektronik fon transfer yöntemi ile alış verişi internet üzerinden kolayca gerçekleştirilebilmektedir. Bununla birlikte mobil ödeme ve sanal ödeme kartları da ayrıca elektronik ticarete kullanılan bir diğer ödeme şekilleri olarak hayatımızdaki yerini almıştır. Özellikle sanal ödeme kartlarının uluslararası geçerliliğinin mevcut olması, bu kartlara olan ilgiyi daha da arttırmaktadır.

Elektronik ticarete kullanılan ödeme ve transfer sistemleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

- Elektronik Veri Değişimi(EDI)
- XML (Extensible Markup Language)
- UDDI (Universal Discovery Description and Intergration)
- Elektronik Fon Transferi (EFT)
- Elektronik Menkul Kıymet Transfer Sistemi (EMKT)

¹² Karaduman, s.12

- Bankalar Arası Takas Odaları Merkezi-Elektronik Takas Sistemi
- Kredi Kartları

E-ticarete en çok kullanılan ödeme şekli kredi kartlarıdır. Özellikle Visa veya MasterCard gibi bir kredi kartlarının sahibine, 30 günlük vade imkânı sunması ayrıca mevcut bakiye değeri sıfır olsa dahi kullandırmış olduğu artı para yani kredi imkânı ile ekstra harcama yapabilmesine olanak sağlaması bu kartlara olan ilgiyi ciddi bir şekilde etkilemektedir. Kredi kartları, debit kartlar ve veresiye kartları banka kartlarının başlıca örnekleri olarak sayılmaktadır.

Debit kart ise kredi kartına benzemekle birlikte, ondan farklı olarak yapılan ödeme miktarını kart sahibinin banka hesabından alarak, satıcının banka hesabına hemen transfer etmektedir. Amerikan Express veya Diner's Club gibi veresiye kartların ise harcama sınırı bulunmamaktadır. Bunun yerine, karta yüklenen her türlü harcama fatura döneminin sonunda ödenmektedir¹³. Bu kartlar, kartların fiziksel varlığına gerek duyulmaksızın banka kartı işlemci ağları üzerinden tanımlanarak onaylanabildiği için internet üzerinden ödeme yapmayı mümkün kılmaktadır. Ayrıca, dünya çapında geçerlilikleri olduğu için internet gibi sınırları olmayan bir ortamda avantaj kazanmaktadırlar. Ayrıca, tüketici kartı kullanmak için ek bir yazılım veya donanım gereksinim duymamaktadır¹⁴. Ancak, kart bilgilerinin açık ağlar üzerinden alıcıdan satıcıya aktarılması güvenlik sorunları yarattığından şifreleme ve üçüncü şahıslar tarafından doğrulama teknolojileri geliştirilmiştir. Bu amaçla 1996 yılında MasterCard ve Visa, SET (Secure Electronic Transaction) güvenlik protokolünün internet veya diğer açık ağlar üzerinden banka kartları ile satın alımları korumak için tek bir teknik standart oluşturduğunu kabul ettiklerini açıklamışlardır. Microsoft, Netscape, IBM ve diğer önde gelen elektronik ve bilişim şirketleri de bu konsorsiyumda yer almışlardır. Açık ve gizli anahtar şifrelemesine dayalı SET güvenlik sistemi, bilginin gizliliğini ve bütünlüğünü koruduğu, tüketicinin hesabının ve alıcının kimliğinin doğruladığı ve birçok donanım ve yazılıma uyum sağladığı için

¹³ Karaduman, s.12

¹⁴ G.P. Schneider, *Electronic Commerce*, Course Technology, London, 2003, s.494-496'dan çev. Karaduman, s.8

ortak kabul görmektedir¹⁵. Bununla beraber, güvenlik sorununu çözmek için başka bir yöntem olarak American Express ve Discover, tek kullanımlık kredi kartı numaralarını hizmete sunmaktadır. Bu numaralar bir seferlik kullanılmakta ve 30–67 gün arasında geçerliliğini yitirmektedir. Tekrarlanan veya 30 gün sonrasında yapılacak ödemelerde kullanılamaması başlıca sorunlardır.¹⁶ Güvenlik sorunu teknik anlamda büyük ölçüde çözülmüş görünse de, her işlem için aracı kurumun tüketiciden kesinti yapmakta olması küçük çaplı alışverişleri maliyetli hale getirmektedir¹⁷. Ek olarak, finansal veya yaş gibi etmenlerle herkesin banka kartı sahibi olamaması alternatif elektronik ödeme araçları arayışını yaratmaktadır.

Mikro-ödemeler olarak da bilinen, kredi kartı limitinin altındaki ödemelerde kullanmak veya kredi kartı kesintilerinin yarattığı maliyetten kaçınmak üzere para karşılığı bir değer bulunması arayışı ortaya çıkmıştır¹⁸. Elektronik para (e-para veya sayısal para) genel anlamda, kâğıt belge veya madeni para kullanmadan bir özel kurum tarafından düzenlenen ve hükümet tarafından tedavüle çıkarılan fiziksel paranın yerini tutabilen her türlü değer yükleme ve değişim sistemini olarak tanımlanmaktadır¹⁹. Elektronik paranın kullanılabilirliğinin, fiziksel parada olan özellikleri taşıması oranında artması beklenmektedir. Öncelikle fiziksel para, kullananlarının kimliğinden bağımsız olarak el değiştirebilmektedir. Bundan başka, alıcı parayı yasal olarak kabul etmek zorundadır. Parayı elinde tutmak ise ona sahip olmanın yeterli ve tek kanıtıdır ve para herkes tarafından tutulabilir ve kullanılabilir²⁰.

Elektronik paranın taşınabilir, bağımsız ve paraya çevrilebilir olması olumlu yönleridir. Bununla beraber, elektronik para transferleri banka kartı transferlerinden daha az maliyetlidir ve internet gibi mevcut altyapıya uygun olduğu için yeni yatırımlar gerektirmemektedir. Ancak, denetim yapılamaması, gerçek sahibinin adını saklaması, aynı paranın birden fazla kullanılmaması gibi konularda güvenlik sorunları ortaya çıkmaktadır. Ayrıca,

¹⁵ Kalakota ve Whinson, s.169-173

¹⁶ Greenstein, M., Vaserhelyi, M. "Electronic Commerce: Security, Risk Management and Control", NY: McGraw-HillM., 2002, s.402

¹⁷ Schneider, s.496

¹⁸ Kalakota ve Whinson s.169-158

¹⁹ Schneider, s.502

²⁰ Kalakota and Whinson, s.160

hem yabancı hem de yerel hizmetlerde kullanılabilmesi için uluslararası platformda yasal geçerlilik kazanması ve kurumlar arasında eşgüdümün sağlanması gerekmektedir²¹. Avrupa Komisyonu bu yönde, elektronik paranın güvenliğini ve geçerliliğini sağlamak amacıyla elektronik para kurumları ve bankalara yönelik direktifler çıkarmaktadır²².

Elektronik çek ise, elektronik ticaret gerçekleştiren sitelerin ödemeleri çek olarak kabul etmelerini ve işleyebilmelerini sağlayan bir manyetik ödeme sistemidir. Elektronik çek, ABD’de Financial Services Technology Concorium tarafından SDML(Signed Document Markup Language) adı verilen bir işaretleme dili kullanılarak geliştirilmiştir. Elektronik çek sisteminde ödemeler kredi kartı olmadan gerekli bir kısım banka hesap bilgilerinin elektronik ticaret sitesine girilmek suretiyle gerçekleştirilmektedir. Gerçek çekten tek farklı yanı sayısal bir imzanın kullanılmasıdır.

Elektronik cüzdan ise fiziksel cüzdana benzer şekilde banka kartı numaraları, elektronik para ile sahibinin kimliğini ve iletişim bilgilerini taşımaktadır. Bu bilgiler elektronik ticaretin ödeme aşamasında satıcıya ulaştırılmaktadır. Uygulama alışveriş esnasında tüketiciye zaman kazandırmaktadır. Fakat bilgiler cüzdan sahibinin bilgisayarına yüklediğinden kişi baksa bir bilgisayardan elektronik cüzdanına ulaşamamaktadır. Satıcı ise ayrı bir yazılım veya donanıma ihtiyaç duymaksızın ticari firmanın veya cüzdanı sağlayan kurumun uzaktaki sunucu bilgisayarına bağlanarak söz konusu bilgilere ulaşmaktadır. Bunların yanında, tüketiciler tarafından kabul edilmeden önce, her cüzdan sağlayıcının yeterli hizmeti sağlamak için çok sayıda ve büyüklükte ticari firma ile anlamsalı olması gerekmektedir²³.

Diğer değer yüklenebilen ve elektronik ortamda kullanılabilen araçlar arasında ise manyetik şeritli karlar ile mikroçipli akıllı kartları saymak mümkündür. Kredi kartları, debit kartlar, telefon kartları, kimlik veya giriş kartları, fotokopi kartları gibi birçok kart manyetik şeritli kartlardır. Bilginin

²¹ Schneider, s.502

²² Arthur Andersen Yönetim ve İnsan Kaynakları Danışmanlığı, “**Degisim.tr: İnternetle Gelişimde Türkiye**”, Türkiye İş Bankası Yayınları, İstanbul, 2001, s.227-228

²³ Schneider, ss.512-513

manyetik olarak kartın üzerindeki seride yüklendiği ve şifrelendiği hallerde kopyalanmaya veya değiştirilmeye karşı savunmasız hale gelmektedirler. Veriler şifrelendiğinde her ne kadar güvenlik artsa da manyetik alanının her zaman zarar görme ihtimali ve dolayısıyla kartın geçersiz hale gelmesi durumu da söz konusudur²⁴. Akıllı kartlar ise üzerindeki mikroçip sayesinde daha fazla bilgiyi depolayabilmekte, manyetik şeritli kartlara kıyasla fiziksel olarak daha zor zarar görmekte ve şifreleme sayesinde geleneksel kredi kartlarından daha güvenli hale gelmektedirler²⁵.

Elektronik ödeme sistemlerinden beklenen en önemli işlev, bu sistemlerden yararlanmak isteyenlere güvenilirlik sağlamasıdır. Bu nedenle, çoğu zaman güvenlik kaygıları haklı olarak hız kavramından daha stratejik bir unsur haline gelmektedir.

D. Elektronik Ticaretin Tarafları

Elektronik ticaretin tarafları aşağıdaki gibi sıralanabilir. Bu sıralama sözleşme hukuku çerçevesinde, e-ticaretin sujeleri ile birlikte, e-ticaretle ilgili konularda kamusal görev üstlenen/üstlenecek olan kurumları da kapsamaktadır.

- | | |
|------------------------------------|------------------------------------|
| - Alıcılar, | - Üniversiteler, |
| - Satıcılar, | - Onay kurumları, |
| - Üretici/imalatçılar, | - Elektronik noter, |
| - Komisyoncular, | - Dış Ticaret Müsteşarlığı, |
| - Sigorta şirketleri, | - Gümrük Müsteşarlığı, |
| - Nakliye şirketleri, | - Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, |
| - Özel sektör bilgi teknolojileri, | - Diğer kamu kurum ve kuruluşları. |
| - Sivil toplum örgütleri, | - |

Ülkelerin elektronik ticaretin tarafları olan kamu ve özel sektör kuruluşlarının elektronik ticarete geçiş sürelerini kısalttıkları, başka bir deyimle gerekli idari ve teknik alt yapıyı kurdukları, ihtiyaç duyulan

²⁴ Greenstein and Vaserhelyi, s.389

²⁵ Schneider, s.520

kurumsal yapıları oluşturdıkları ve hukuki düzenlemeleri gerçekleştirdikleri ölçüde uluslararası piyasalarda rekabet edebilecekleri ve ticarette üstünlük sağlayacakları tartışmasızdır. Bu anlamda internet kullanımına uygun telekomünikasyon alt yapısı ile kamu ve özel kuruluşların bilgisayar donanım ve yazılım projelerini gerçekleştirmeleri de dâhil, ulusal kurumlarca yerine getirilmesi gereken birçok görev bulunmaktadır²⁶.

E. Elektronik Ticaretin Etkileşim Türleri

Elektronik ticarette iş modelleri farklı şekillerde gerçekleşmektedir. Söz konusu iş modellerini; içerik satışları ve elektronik ortam dışında da destek isteyen işlerin satışı için iş modelleri olarak iki ana grupta toplayabiliriz.

İçerik satışları başlığı altında abone temelli satışlar en büyük hacmi oluşturmaktadır. İçerik satışları açısından dikkat çeken iş modellerinden birisi de reklamlardır. İnternetteki reklamların kazancı somut bir ölçüye dayanmaktadır. Bu ölçü reklamın kaç kez görüldüğüdür. Kullanılan ölçüt ise CPM "*The Cost Per Thousand Times*" olarak tanımlanmaktadır²⁷.

1. Elektronik Ticaretin Taraflarına Göre

Elektronik ticaretin bazı tanımlarından da görüleceği üzere, ekonomik bir sonucu olmayan bazı işlemler de elektronik ticaret kapsamında değerlendirilmektedir. Elektronik ticaretin tarafları yukarıdaki gibi sayılmakla birlikte, temel olarak tarafları üçe ayırmak mümkündür. Bunlar Devlet, Firmalar (Ticari işletmeler) ve Tüketicilerdir. Bu üç taraf arasında elektronik ortamda gerçekleşen işlemler şu şekilde özetlenebilir:²⁸

²⁶ Canpolat, s. 20

²⁷ Ercan Alptürk, *Elektronik Ticaretin Hukuku Ve Vergilendirilmesi*, Kazancı Matbaacılık, İstanbul 2005, s. 97

²⁸ İbrahim Aydemir, *Elektronik Ticaret Alanındaki Rekabet Sorunları*, Rekabet Kurumu 2004, s.14

Elektronik ticaret, tarafların yüz yüze gelmeksizin manyetik ortamda (elektronik olarak) iletişim kurdukları her türlü ticari iş etkinliği olarak tanımlanabilir. Elektronik ticaret, kullanılan teknolojiler ve uygulamalar benzer olmasına rağmen, işleme taraf olanlara göre aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

Tablo 1: Elektronik Ticaretin Tarafları ve Türleri

E-Ticaretin Türleri		Talep Eden		
		Devlet	Firmalar	Tüketici (Vatandaş)
Arz Eden	Devlet	G2G (Koordinasyon)	G2B (Enformasyon)	G2C (Enformasyon)
	Firmalar	B2G (Satın alma)	B2B (E-ticaret)	B2C (E-ticaret)
	Tüketici (Vatandaş)	C2G (Vergi ödeme)	C2B (Fiyat karşılaştırma)	C2C (Müzayede)

Tabloda belirtilen taraflar arasındaki işlemlerin tümü henüz yaygınlaşmamış ve işleyişi açıklığa kavuşmamıştır. Ancak bunlar arasındaki firmalar arası elektronik ticaret (B2B) ve firmalarla tüketiciler arasındaki elektronik ticaret (B2C) gittikçe daha da yaygınlaşmaktadır ve elektronik ticaret tanımı asıl olarak bu işleri tanımlamaktadır²⁹.

a. İşletmeden İşletmeye Elektronik Ticaret(B2B)

İşletmeden işletmeye elektronik ticaret (business to business), bir firmanın, kapalı ya da açık bir ağ kullanarak tedarikçisinden mal sipariş etmesi, fatura alması ve ödeme yapması esasına dayanmaktadır. Bu sınıftaki e-ticaret türü, firmalar arasında uzun yıllardır elektronik veri değişimi yoluyla

²⁹ Tayfun Şahin, **E-Ticaret, E-Çarşı, Vergileme ve Denetimi**, Ankara: TÜRMOB Yayınları-408 No'lu Sirküler Rapor, Ankara, S. 2011-7, s.12

gerçekleşen toptan ürün ticareti olarak bilinmektedir. B2B faaliyeti, elektronik ticaret işlem hacmi içerisinde en büyük paya sahip olan türdür.

B2B E-ticaret firmalar arası ticarete maliyetlerin azaltılması ve verimliliğin artırılmasında önemli rol oynamaktadır. Bütün aşamalarında (kasa, stok kontrol, vb.) barkod okuyucu kullanan ve işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştiren bir işletmede, envanterdeki ürünlerin (raflar, depo) takibi, ürünlerin satış eğilimleri anlık olarak izlenebilmekte ve gerektiğinde sipariş verilebilmektedir. Ayrıca tüketicinin ilgisini çekebilecek yeni ürünlerin seçimi ve siparişi gibi konularda doğru karar verilmesi sağlanmaktadır³⁰.

İşletmeler arası e-ticaret üç yönde biçimlenmektedir. İlki şirketlerin dâhili işlevlerine hareketlilik kazandıran intranet gibi içsel ağların kullanılmasıdır. İkincisi, gerek satışların artırılması gerekse stok tedariklerinin kolaylaştırılması amacıyla içsel ağların extranet gibi ağlar ile birlikte is yapılan diğer firmalara bağlanması, bir başka deyişle bir şirketin intranet'inin is ortakları yaratacak şekilde genişlemesidir. Sonuncusu ise internet gibi açık ağların kullanılmasıdır³¹.

İş dünyasında internet kullanımının hızla yaygınlaşması, büyümesi, dinamizm, maliyetlerde görülen olağanüstü değişimler, işlem hızının artması ve büyük işletmelerin ilgisi B2B ekonomisini geliştiren etken arasında sayılmaktadır. B2B ekonomisinin kurumların stok ve envanter sistemlerine etkisi kaçınılmaz olmuştur. Firmaların, B2B pazarında stok yöntemlerini daha rasyonel temeller üzerine kurmakta, atıl stoklar nedeniyle oluşan maliyetlerden kurtulmaktadırlar.

Üreticiler, müşteriler ve tedarikçiler yeni teknolojilerden farklı şekillerde fayda sağlamaktadırlar. Üreticiler için faydaları stoklarda azalma, daha düşük yönetim ve işlem maliyetleri ve tam zamanında teslimatı bağlı üretimde esneklik olarak sayılmaktadır. Müşteriler için, internet arama maliyetlerini düşürmekte, fiyatları daha şeffaf ve rekabetçi hale getirmekte ve

³⁰ Murat Doğaner, **Elektronik Ticaret Türkiye’de Elektronik Ticaretin Gelişimi Ve İşletmeden Tüketicilere Elektronik Ticaret Üzerine Bir Araştırma**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2007, s.24

³¹ Yakup Kepenek, **Ekonomik Yönleriyle Elektronik Ticaret**, (Ed. Vedat. Bozkurt), **Elektronik ticaret**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000, s.28.

tedarikçilerle işbirliğini artırmaktadır. Tedarikçiler için ise internet, pazarı büyötmektedir. Ancak, işletmelerin zamana bağılı ulaştırma performansları elektronik ticaret ile artmakla beraber faaliyet gösterilen çevrenin belirsizliği e-ticaret uygulamalarına geçişı zorlaştırmaktadır.

B2B piyasalarında; ihaleler önemli bir yer tutmaktadır. Birden çok alıcının ayrı ayrı tedarikçilerin ürünlerine yönelik teklif vererek rekabet ettiğı düşünöldüğünde; ihaleler, kullanılmış donanım ve üretim fazlası ya da stok fazlası gibi taşınması güç ürünler için gayet uygun olmaktadır. Fiyat hep yükselirken satıcı fiyat kırıcı alıcının teklif ettiğinden daha fazlasına satar ve alıcı da liste fiyatının altında satın alır.

b. İşletmeden Tüketicie Elektronik Ticaret(B2C)

Elektronik ticarete işleme taraf olanlara göre yapılan diğör ayırım işletmeden tüketiciye (business to consumer (B2C)) satışıları içerir. B2C e-ticaretin en yaygın olarak bilinen şekli olup, elektronik ortamda ürünlerin teslim koşulları, garanti koşulları, fiyatı ve diğör özelliklerinin bulunmasının yanı sıra sipariş ve ödeme internet üzerinden gerçekleştirilir. Bu pazarın büyüme payı B2B'ye nazaran daha düşöktür. Elbette bunda başlıca sebep, B2B olarak bilinen satışın daha çok toptan satışa yönelik olması oysa B2C işlemleri perakende satış içerip, montan (miktar ve tutar) olarak da düşük bir hacme sahiptir.

Dünya nüfusunun neredeyse dörtte birinin (1.5 milyar kişi) 2009 yılında düzenli olarak internet kullanıcısı olacağı, kullanıcıların yarısının internette alışveriş yapacağı, 2012 ye kadar kullanıcı sayısına 400 milyon daha ekleneceğı, internette alışveriş yapan kişi sayısının 1 milyarı bulacağı ve global B2C e-ticaret sektörüne 1.2 trilyon \$ katkıda bulunacağı ifade edilmektedir. B2B e-ticaret hacminin ise bu değerin 10 kat fazlasına ulaşması beklenmektedir³².

Business to Consumer(B2C) olarak adlandırılan son kullanıcılara yönelik yani bireysel tüketicileri hedef alan bu yöntemde showroom, sanal

³² Meral Gündüz (İMİ Bilgi Sistemleri Başkanı), **B2B e-Ticaret ve e- Pazaryerleri**, TC. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, Ankara, Aralık-2008, s. 5

mağaza uygulamaları ile internette firmalar elektronik ortamda; bilgisayardan otomobile, kitaptan pizzaya birçok ürünün doğrudan tüketiciye satışını yapmaktadır. Gün geçtikçe yaygınlaşan bu satış tipinde satışa konu emtia fiyatlarının klasik ticarete kıyasla daha ucuz olması tüketiciyi cezp etmekte buna mukabil ürünün alımında kalite kontrol imkânının olmaması ise dezavantaj olarak düşünülmektedir.

c. İşletmeden Devlete Elektronik Ticaret(B2G)

Devlet üstlenmiş olduğu kamu hizmetlerinin ifası için piyasa ekonomisi içerisinde yer alan en büyük alıcı konumundadır. Günümüzde devletler, kamu satın-alma sistemleri yönetimini internet üzerinden yürütülebilecek şekilde yeniden yapılandırmaya başlamışlar ve işletmelerden-devlete (B2G) e-ticaret fırsatlarını artırmışlardır. İnternet teknolojisi hükümetler tarafından bilgi iletim ve alımında da (G2B, G2C) kullanılmaya başlanmıştır. Firma ile devlet arasında ki ticari işlemleri kapsayan bu bölümde, kamu ihalelerinin internette yayımlanması ve firmaların elektronik ortamda teklif vermeleri ilk örneklerinin oluşturmaktadır. Elektronik ticaretin yaygınlaşmasını desteklemek amacıyla kamunun vergi ödemeleri, gümrük işlemleri de sanal dünyaya taşınmaktadır.

d. Devletten İşletmeye Elektronik Ticaret(G2B)

G2B olarak bilinen devletten firmaya yönetim ve işletmeler arasında yapılan elektronik etkileşim faaliyetleri; elektronik imza, şifreleme, e-noter, e-ticaret standartları, e-gümrükleme, kamu ihaleleri sigortacılık alanlarında uygulamacılara gelecek vaat etmektedir.

e. Devletten Tüketiciye(Vatandaşa) E-ticaret(G2C): E-devlet

Öncelikle açıklanması gereken konu tüketiciden devlete doğru ve firmalardan devlete doğru gerçekleşen E-ticaret türleri ile E-Devlet arasındaki

ilişkinin boyutudur. Çünkü her iki E-ticaret modeli de E-devlet olarak nitelendirilmektedir. Başka bir deyişle, E-devlet, (*E-Government*) hem tüketiciden devlete hem de işletmelerden devlete E-Ticaret modellerini içine almaktadır. Farklı olan E-Devlet kavramının söz konusu iki modele göre daha kapsamlı bir yapı olmasıdır³³.

Devletten tüketiciye e-ticaret modelinin günümüzdeki karşılığı olan elektronik devlet ya da kısaca e-Devlet olarak adlandırılan kavram, başta internet ve Web olmak üzere, bilgi ve iletişim teknolojilerinin kamu yönetiminde kullanımı olarak tanımlanabilir. Bilgisayar ve internet teknolojilerinin her geçen gün yaşamımızda daha fazla yer almaya başladığı günümüzde, kamu hizmetlerinin tüm vatandaşlara hızlı ve kolay bir şekilde ulaştırılması ve devletin vatandaşına yaklaştırılması amacıyla birçok devlette kamu kurumları ellerindeki bilgi ve belgeleri bilgisayar ortamına taşımış ve birtakım kamu hizmetlerini manyetik ortamda vatandaşlarıyla buluşturmuştur. Daha şeffaf, vatandaşa daha yakın, daha ucuz ve daha iyi çalışan bir idari yapı olarak tanımlanan bu projeye; E-Maliye(VEDOP/I, II ve III, e-beyanname, e-haciz, e-tebliğ, e-bildirim vb.) E-Sağlık, E-Trafik, E-belediye, E-Okul, E-Sosyal Güvenlik vb. uygulamalar örnek olarak verilebilir.

f. Tüketiciden Devlete Elektronik Ticaret(C2G)

Aslında “tüketici ile devlet” yerine “birey ile devlet” ifadeleri kullanılabilir. Çünkü tüketiciden devlete e-ticarete (costumer to government) (C2G) ticari amaç güdülmemekte, kamu yararı esas alınarak bireylerin yaşamı kolaylaştırılmak üzere bürokrasi en düşük seviyelere çekilerek kamusal hizmetin internet yoluyla sağlanması amaçlanmaktadır³⁴.

³³ Orçun Aktaş, *E-Ticaret Firmalarında Muhasebenin Örgütlenmesi ve Kurumsal Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008, s.45

³⁴ Ayşen Altun, *Elektronik Ticaretin Ekonomik Etkilerinin Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2005, s.24

Vergi ve sosyal güvenlik prim ödemeleri gibi vatandaşları ilgilendiren birçok hizmetin internet kanalıyla yürütülmesi düşünülmektedir. Uygulama alanı gün geçtikçe artan bu kategoride, ehliyet, pasaport başvuruları, sosyal güvenlik primleri ile vergi ödemeleri, evlilik doğum, ölüm gibi kayıtların yapılması vb. uygulamalar ile e-devlete geçişin sağlanması planlanmaktadır.

g. Tüketiciden Tüketicie Elektronik Ticaret(C2C)

Tüketiciden tüketiciye (costumer to costumer) elektronik ticarete hem satıcı hem de alıcı bir son kullanıcıdır. Genellikle müzayedeler etrafında bu tür ticaretin örgütlendiğini görmekteyiz. Sahibinden.com, hepsiburada.com, gittigidiyor.com gibi elektronik müzayede sitelerinde çoğunlukla son kullanıcılar arasında kullanılmış eşya ticareti gerçekleşmektedir. Klasik anlamda bitpazarını andıran bu sitelerde satış işlemleri gün geçtikçe yaygınlaşmaktadır. Yakın bir gelecekte sosyal dayanışma ve yardımlaşma faaliyetleri, takas işlemleri, karşılıklı bilgi alışverişine yönelik girişimlerin bu alanda popüler olacağını söyleyebiliriz.

2. Ürünün Niteliğine Göre

Dijital ağlarda yapılan ticarete internet, hem maddi ürünlerin (physical products) ve gayri maddi ürünlerin (intangible products) ticaretini mümkün kılmaktadır³⁵. Bu durumda ürünün niteliğine göre e-ticaret dolaylı veya dolaysız e-ticaret olarak ikiye ayrılır³⁶.

a. Dolaylı E-ticaret

Maddi ürün ticaretinde, internet siparişin ve (her zaman ve şart olmamakla birlikte) ödemenin çevirim içi gerçekleştirilmesine olanak

³⁵ WIPO, Primer On Electronic Commerce, para .17'den çeviren Billur Yaltı, **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, Der Yayınları:357, İstanbul-2003, s.10

³⁶ Bkz., A European Initiative, COM (97) 157, Para.7'den çeviren Yaltı, s.95

sağlayan küresel bir sistem fonksiyonu üstlenir³⁷ ve bu durumda ürünler posta ya da diğer teslimat biçimi ile ayrıca teslim edilir³⁸. Bu ticaret biçimi dolaylı ticaret olarak adlandırılır ve internet sadece bir sipariş alanı olarak değerlendirilir. Ürün geleneksel biçimler altında teslim edildiğinden sınır ötesi işlemlerde ulusal sınır kontrollerinin etkinliği devam eder.

b. Dolaysız E-ticaret

Gayri maddi ürünleri içeren ticarete ise internet sadece satışları destekleyici bir sistem olmanın ötesine geçerek aynı zamanda gayri maddi ürünün, örneğin müzik yazılım, film ve yayın gibi bazıları kendisinin teslimini de sağlayan bir araç haline dönüşür. Bu şekilde teslimat hemen hemen anında gerçekleşir ve gayri maddi ürün ulusal sınır engeline uğramaksızın sanal olarak dolaşıma girer³⁹.

F. Elektronik Ticarete Yeni İş Modelleri

Zaman içinde, tanımlamış olduğumuz e-ticaret iş alanında, ticari hedefi pazarda kar etmek olan, elektronik ortamın zaman ve mekan avantajını kullanabilen başarılı e-ticaret iş modelleri ortaya çıkmıştır. Söz konusu başarılı iş modelleri, müşterilere katma değeri net, kilit iş süreçleri çok iyi tasarlanmış ve yeni ekonominin kurallarıyla işletilmekte olan firmalarca başarıyla hayata geçirilmiş ve yaşatılmaktadır. İş süreçleri benzerliği bakımından bu iş modelleri aşağıdaki şekilde bir gruplamaya tabi tutulabilir.

³⁷ İnternette ödeme sistemleri, ön ödemeli, anında ödemeli ve sonra ödemeli olarak üçe ayrılır. Ön ödeme sistemi, önceden dijital paranın sabit diske veya bir akıllı karta (smart card) kaydına dayanır. Dijital parayı barındıran dosya sanal bir cüzdan(virtual wallet) vazifesi görür. Dijital para ile ödeme, nakit ödemenin benzeri olarak nitelenebilir, çünkü dijital para ile ödeme anonimdir. Anında ödeme ve sonra ödeme seçeneklerinde ise devreye banka veri tabanları girer, kredi kartı ve debit kart ile ödeme bu kategorilerde yer alır. AMOR, DANIEL, The E-business (R)evolution, Prentice Hall PTR, Upper Saddle River, 2000, S.487-488

³⁸ WIPO, Primer On Electronic Commerce, para .17'den çeviren Yaltı., s.10

³⁹ WIPO, Primer On Electronic Commerce, para .17'den çeviren Yaltı., s.11

1. Elektronik Pazaryerleri

E-pazaryeri, bir web sitesinde bir çok alıcı ve satıcının bulunduğu ve alışveriş yaptığı bir ortamdır. E-pazaryerlerinin odak noktası konumundaki işletmeler, alıcı ve satıcıların gerekli işlemleri yerine getirebilmelerini sağlamak üzere ihtiyaç duyulan her türlü altyapı ve ofis hizmetlerini sunmaktadırlar. E-pazaryerleri gelecekte KOBİ'lerin de önemli bir tarafı olacağı, işletmelerarası elektronik ticarete (B-B) oldukça önemli bir yer tutmaktadır.

Elektronik pazaryerlerinin gelir elde etme yöntemi sıklıkla, gerçekleşen işlemler üzerinden komisyon elde etme modelidir. Komisyon tutarı yaygın olarak satıcıdan alınır. Elektronik pazaryerleri satıcıların ilan vermelerinden de gelir yaratmayı seçebilmektedir. Bunlarla birlikte, alım yapmaya niyetli belirli bir kitleyi kendisine çeken söz konusu siteler reklamverenler açısından da cazip birer alan olabilmektedir⁴⁰.

Elektronik pazaryerleri temsil ettikleri pazar niteliği itibariyle birbirlerinden farklılaşırlar. En yaygın örnekleri son kullanıcıdan son kullanıcıya (C2C), işletmelerden son kullanıcıya (B-C) ve işletmelerden işletmelere (B-B) pazaryerleri olmakla birlikte, son kullanıcıdan işletmelere (C-B) gibi daha deneysel modeller de mevcuttur.

2000 yılında toplam 1.500 E-pazaryeri kurulmuş, E-ticaretin işlem sayısı olarak %80'i B-C, %20'si B-B; parasal olarak %80'i B-B, %20'si B-C olarak gerçekleşmiştir. 2000 yılında kurulan E-pazaryerlerinin %83'ü ABD kökenlidir.

2005 yılında E-pazaryerlerinin sayısının 500.000'e ulaşması tahmin edilmektedir. 2005 yılında işlem sayısı olarak B-B ilişkilerin %25, parasal değer olarak %88 seviyesinde olması, B-C ilişkilerin işlem sayısı olarak %75, parasal değer olarak %12'lik bir paya sahip olması öngörülmektedir.

Elektronik pazaryerlerinin başarılı örneklerinde, binlerce kategoride milyonlarca ilan yer alır. Söz konusu ilanlar, belirli bir mantığa göre oluşturulmuş ürün ağacı üzerinde kategorize edilmiştir. Son kullanıcının

⁴⁰Ebru Kundakçı, "E-Ticarette İş Modelleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 293, Şubat, 2013, s.71

aradığını en kısa sürede bulmasını sağlamak, elektronik pazaryerlerinin en önemli misyonlarından birini oluşturmaktadır; aksi halde kullanıcının sanal ortamda daha iyi organize olmuş bir diğer elektronik pazaryerine kayması an meselesidir. Bu nedenle, iyi kategorize edilmiş bir ürün ağacı yanında, güçlü bir arama fonksiyonu da elektronik pazaryerlerinin olmazsa olmazlarından birini oluşturmaktadır.

Elektronik pazaryerlerinin diğer olmazsa olmazları ödeme ve kargo fonksiyonları ile güvenli alışveriş ortamının sağlanmasıdır. Ödeme ve kargo fonksiyonlarının mükemmel işlemesi ve seçeneklerde çeşitlilik, kullanıcının aradığı ürünü bulmasının ardından ürünün alımını gerçekleştirmesi için kritiktir. Bunlarla birlikte elektronik pazaryerleri, ürün alıcının eline geçene ve alıcı ürüne onay verene dek ödemenin güvenli bir hesapta tutulmasında da rol oynayarak güvenli alışveriş ortamını sağlarlar.

Elektronik ticarete firmalar, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu⁴¹ kapsamında tanımlanan havale ilişkisi doğrultusunda kurguladıkları güvenli ödeme sistemleri aracılığıyla söz konusu fonksiyonlarını yerine getirmektedirler.

Elektronik pazaryerlerinin temel başarı kriteri, kullanıcının aradığı ürünü bulmasını sağlamak, ödeme ve kargo fonksiyonlarını çeşitliliği de sağlayarak mükemmel işletmek ile güvenli alışveriş ortamını yaratmaktan, ve tüm bunlarla müşteriye en iyi deneyimi yaşatarak işlemini site üzerinde tamamlamasını ve bir diğer işlem için geri gelmesini sağlamaktan geçmektedir. Elektronik pazaryerleri bunları müşterilerine en iyi şekilde sunmakla yükümlüdür. Aksi durumda, günümüzde müşteri ‘yetkinlikleri’ oldukça gelişmiş olan kullanıcıların, daha hızlı, daha kolay, daha güvenli ve daha iyi teklif veren bir diğer pazaryerine ulaşmaları hiç de zor olmayacaktır⁴².

⁴¹ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmak suretiyle, 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁴² Kundakçı, s.72

2. Elektronik Perakendeciler

Elektronik perakendecilik, perakendeciler ile müşterileri elektronik ortamda biraraya getiren iş modelidir. Bu açıdan elektronik pazaryerlerine benzese de, elektronik pazaryerlerinin üründe maksimum çeşitlilik ve tüm satıcı bazına ulaşma vizyonundan farklılaşırlar. E-perakendecilikte daha az ve öz sayıda satıcının, son derece özelleşmiş ve dedike otomasyon sistemleri ve entegrasyonlar sayesinde, gerçek zamanlı güncelleme ve takiplerle platformla adeta iş ortağı gibi çalışması esastır. Bu sayede kıt kaynaklar verimli biçimde değerlendirilerek, müşteri memnuniyeti ve kar maksimizasyonuna odaklanılabilmektedir.

3. Dikey İş Alanı Siteleri

Dikey iş alanı siteleri, elektronik pazaryerleri ve elektronik perakendecilere kıyasla odaklanma avantajına sahiptirler. Söz konusu odaklanma avantajı başlangıç sermayesi ve yıllık rutin işletim giderlerinde kendini göstermektedir. Personel sayısı ve maliyetlerinden pazarlama harcamalarına kadar birçok alanda odaklanmanın avantajları görülebilmektedir.

Dikey iş alanı siteleri, elektronik pazaryerleri ve elektronik perakendecilere kıyasla odaklanma avantajına sahiptirler. Söz konusu odaklanma avantajı başlangıç sermayesi ve yıllık rutin işletim giderlerinde kendini göstermektedir. Personel sayısı ve maliyetlerinden pazarlama harcamalarına kadar birçok alanda odaklanmanın avantajları görülebilmektedir. Örneğin pazarlama faaliyetleri açısından, arama motoru optimizasyonunda belirli kelimelere yoğunlaşmak başarı oranını arttıracaktır. Yine arama motoru pazarlamasında da belirli kelimelere ve tek ürüne odaklılığın, daha az reklam harcamasıyla daha büyük başarı oranı getirmesi beklenen bir durumdur.

Yatay olarak işleyen elektronik pazaryerleri veya elektronik perakendecilere oranla daha az başlangıç sermayesi ve daha sınırlı bir pazarda analiz ve risk almayı gerektiren dikey iş alanı siteleri, başarıya ulaşması görece daha kolay bir iş modeli olarak görülebilmektedir. Ancak bu iş modelinde de dikkat edilmesi gereken kritik noktalar vardır⁴³.

4. Ürün Karşılaştırma Siteleri

Ürün karşılaştırma siteleri kullanıcılarına, aradıkları ürüne ait alternatiflerin teknik özelliklerini ve fiyat bilgilerini karşılaştırabilecekleri bir platform sunmaktadır. Dolayısıyla, ürün karşılaştırma sitelerinin kritik iş süreçlerinin en önemlisi, farklı platformlara sahip sitelerden gelen bilgileri tek potada kıyaslanabilir hale getirmek ve son kullanıcılarına karşılaştırmalı olarak anlamlı bir kıyaslama bilgisi halinde sunabilmektir. Bu sitelerde stok, fiyat ve ürün güncelliği bilgileri, son kullanıcıya sağlanan kıyaslama bilgisinin sağlığı ve dolayısıyla son kullanıcı memnuniyeti açısından yüksek önem taşımaktadır.

Burada idealde ulaşılmak istenen doğal olarak gerçek zamanlı bir kıyaslamadır. Ürün karşılaştırma siteleri, bu maksatla müşterileri olan satıcı sitelerden mümkün olduğunca birbiriyle kıyaslanabilir formatta veri almaya çalışmaktadırlar. Bununla beraber, realitede bu sorunu büyük oranda manuel operasyon yükü taşıyarak ve satıcı sitelerden gelen bilgileri gün içinde bir veya iki kez işleyip veri tabanlarında güncelleme yaparak çözebilmektedirler. Bu da ürün karşılaştırma siteleri için personel maliyetlerini yükseltmektedir.

5. Özel Alışveriş Kulüpleri

Özellikle moda ve tasarım alanında, stok fazlası veya seri sonu ürünlerin elektronik ortamda kampanya bazlı satışının yapılması üzerine kurulmuş bir iş modelidir. Markalara kısa sürede nakit girişi yaratmak, stok

⁴³ Kundakcı, s.72-73

maliyetlerini azaltmak, seri sonu ürünleri marka imajını da zedelemekten gelir kalemi haline getirmek gibi avantajları bulunmaktadır.

Site üzerindeki ortam bunu destekleyecek şekilde tasarlanmıştır. İçeri kabul edilen üyelerin bir diğer üye tarafından tavsiye edilme ve davetiye gönderme yöntemiyle alınması, marka kampanyaları yaratma ve sürdürme düzeninin ani satınalma davranışına yönelik olması gibi önlemler hep bu amaca yönelik olarak tasarlanmıştır.

Üye kabul etme yöntemi günümüzde artık kullanılmıyor olsa da, site üzerinde satışa sunulan ürünlerin sezon sonu ve stok fazlası ürünler olması durumu çoklukla korunarak, markaların sezon ürünlerini daha yüksek fiyatlarla geleneksel kanallardan satın alan müşteri kitlesini küstürme riski bertaraf edilmeye devam edilmektedir. Zaman zaman yaratılan sezon ürünleri indirim kampanyalarında ise indirim oranları çok yüksek seviyelerde tanımlanmamakta, kampanya süreleri de kısıtlı tutularak söz konusu çekinceler adreslenmeye devam edilmektedir⁴⁴.

6. Grup Satınalma (Fırsat) Siteleri

Ülkemizde son yıllarda e-ticaret pazarının büyümesini destekleyen iş modellerinden biri de grup satınalma siteleridir. Grup satınalma modelinde, potansiyel müşterilere fırsat sunarak müşteriler nezdinde reklamını yapmak isteyen işletme, grup satınalma sitesi ve müşterinin aynı anda kazanç sağlayacağı bir noktada oluşan fiyat teklifiyle alıcıları çekmek esastır.

Söz konusu hesaplamada yer alan iş hedeflerine ulaşmayı sağlayacak asgari sayıdaki alıcının teklife evet demesiyle fırsat gerçekleşmekte, satınalma yapmış tüm kullanıcılar bu noktada ilgili fırsattan yararlanabilmektedir. Fırsatın gerçekleşmemesi durumunda ise tüm taraflar açısından beklenen faydanın sağlanmadığı varsayılarak, grup satınalma sitesi tarafından müşteri kredi kartına konulan provizyon kaldırılmakta ve müşteriden ücret tahsili yapılmamaktadır⁴⁵.

⁴⁴ Kundakcı, s.73

⁴⁵ Kundakcı, s.74

II. ELEKTRONİK TİCARETİN GELİŞİMİ

E-ticaretin gelişim sürecinden bahsetmeden önce, e-ticaret ile ilgili bir değerlendirmenin yeniden hatırlatılmasında yarar görülmektedir. Bu değerlendirme, e-ticaretin her anlamda yeni bir ticari yöntemi ifade ediyor olmasına ilişkindir. E-ticaret kuşkusuz yenidir, ancak geçerli olan esaslar ve ilkeler bakımından geleneksel ticari yöntemlerle benzerlikler içermekte, zaman zaman aynı yöntemleri kullanmaktadır. Dolayısıyla e-ticaret, her anlamda yeni ve geleneksel ticarete alternatif bir ticari usuller seti değil, iletişim ve bilgi işleme teknolojilerinin gelişimine paralel olarak ortaya çıkan ve ticareti kolaylaştıran bir yeniliktir.

A. Dünyada Yaşana E-Ticaret İle İlgili Gelişmeler

Elektronik ticaret (“e-ticaret”) tarihsel açıdan kısa fakat oldukça etkileyici ve hızlı bir gelişime sahiptir. Ticaret anlayışının boyut değiştirmesini sağlayan e-ticaret, bugün dünyanın neredeyse tamamının aşına olduğu ve günlük hayatlarının bir parçası haline gelmiş bir kavramdır. 1995 yılında çevrimiçi ödeme seçenekleri ile bugün e-ticaretin dünya devleri arasında sayılan Amazon, Ebay ve Yahoo e-ticaret piyasasına giriş yapmıştır. Amazon.com e-ticaret faaliyetlerini başlangıçta sadece çevrimiçi kitap mağazası olarak sunmuş olmakla beraber; kısa bir süre içinde ürün çeşitliliğini arttırmıştır. 2010 yılında Amazon’u bir günde ziyaret eden ziyaretçi sayısı 4.414.413 olarak belirlenmiştir⁴⁶.

Genel anlamda e-ticaretin, spesifik olarak da internet üzerinden yapılan işlemlerin vergilendirilmesine ilişkin giderek büyüyen tartışma mevcut vergi sistemlerinin gözden geçirilmesi ve köklü reforma tabi

⁴⁶ The New York Times, A Retail Revolution Turns 10, Temmuz 2012, http://www.nytimes.com/2005/07/10/business/yourmoney/10amazon.html?ei=5090&en=c805d53acf76f2b3&ex=1278648000&partner=rssuserland&emc=rss&pagewanted=all&_r=1& erişim tarihi 28.12.2012.

tutulması gereğinin altını çizmektedir. Aslında tartışma bu yeni ticaret biçiminin getirdiği vergi avantajlarının sürdürülmek istenmesinden kaynaklanmakta ve tartışmanın temelinde iki ana öneri yatmaktadır. Bunlardan ilki e-ticaretin vergilendirilmemesi, diğeri ise geleneksel ticaret gibi vergilendirilmesidir.

1. G-7 Ülkeleri ve ABD’de E-Ticaretin Gelişimi

ABD’de ki e-ticaret ile ilgili yapılan çalışmalar, G-7 ülkelerindeki e-ticaret ile ilgili yapılan çalışmalara büyük katkı sağlamıştır. Bilhassa hükümet olarak ABD, bu konuda özel sektörü ciddi teşvik ettiği ve önünü açtığı gözlenmiştir.

İlk defa ABD başkanı Clinton döneminde Beyaz Saray tarafından küresel elektronik ticaret kurallarının incelendiği bir rapor hazırlanmış ve Elektronik ticaret için bir Çerçeve (A Framework for Global Electronic Commerce) adıyla Yayınlanmıştır⁴⁷. Gartner Group tarafından 1999 yılı sonunda yayınlanan raporlar ABD’nin dünyadaki e-ticaret işlem hacminin %80’ine sahip olduğunu göstermektedir⁴⁸.

Avrupa Birliği (AB) e-ticareti de içine alan bilgi toplumuna ilişkin direktiflerinin çoğunluğunu 2000-2005 yılları arasında gerçekleştirmiş, sonrasında ise bu direktiflerin yeni doğan ihtiyaçlar doğrultusunda yenilenmesine geçilmiştir. Bu alanda AB’nin temel direktifi, 2000/31/EU Sayı ve 8 Haziran 2000 Tarihli E-Ticaret Direktifidir⁴⁹. Genel anlamda bilgi toplumu ve özel anlamda da e-ticaret alanında temel çerçeveyi belirleyen E-Ticaret Direktifi, bilgi toplumu hizmetleri bakımından bilgilendirme yükümlülüğü, çevrimiçi ticari iletişim, çevrimiçi sözleşmeler ve aracı hizmet sağlayıcıların sorumluluklarının sınırına ilişkin düzenlemeler getirmektedir. AB nezdinde ve dünyada genel kabul, E-Ticaret Direktifi’nin

⁴⁷ A Framework for Global Electronic Commerce”, www.whitehouse.gov/WH/commerce/sum

⁴⁸ KOBİNET, E-ticaret Kütüphanesi, <http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/e-ticaret>

⁴⁹ Bilgi Toplumu Hizmetlerinin Bazı Hukuki Yönleri ve Özellikle İç Pazarda Elektronik Ticaret Konusunda 8 Haziran 2000 tarihli 2000/31/AT sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Direktifi, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2000:178:0001:0001:EN:PDF> erişim tarihi 28.12.2012.

bilgi toplumu ve e-ticaret alanında hizmet sağlayan tarafların belirlenmesi ve çevrimiçi servisleri sunmaları bakımından özgür bir ortam yaratması sayesinde bu alanda gelişimin sağlanmasına katkı verdiği yönündedir⁵⁰.

Bununla birlikte, Direktif'in 2000 yılında yapılmış olması sebebiyle yenilenmesi ihtiyacı da doğmuştur. Bilindiği üzere AB, işletme ve vatandaşların dijital teknolojilerden en yüksek şekilde faydalanmalarını sağlamak temel amacı doğrultusunda, 2020 yılına kadar gerçekleştirilecek 7 çerçeve amaç doğrultusunda şekillendirilen Dijital Ajandası'nın Mayıs 2010'da yayınlamıştır.

Dijital Ajanda kapsamında ortaya konulan hedeflerden bir tanesi de 2015 yılında AB nüfusunun % 50'sinin çevrimiçi alışveriş yapıyor olması, % 20'sinin sınır ötesi alışveriş yapıyor olması ve KOBİ'lerin % 33'ünün çevrimiçi alım yapıyor olması olarak belirlenmiştir. Bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için 2015 yılında AB e-ticaret hacminin iki katına çıkması gerekecektir. Bu hedefin gerçekleştirilmesi için belirlenmiş aksiyonlardan bir tanesi de E-Ticaret Direktifi'nin güncellenmesi olarak belirlenmiştir.

G7 ülkeleri, genel olarak kendi alt yapılarında sürmekte olan elektronik ticareti yaygınlaştırmayı, vergi kayıplarını engellemek için kontrol mekanizmaları oluşturmayı, gereken güvenlik altyapısını, yasal düzenlemeleri ve yerel uygulamaları geliştirmeyi öngörmektedirler. Bu sebeple bünyelerindeki KOBİ'leri uluslararası ticarete entegre edip, ticari işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yürütülmesi istemektedirler.

G 7 organizasyonu güvenlik ve yasal düzenlemeler konusunda hem bilgilerin hem de ticari işlemlerin güven altına alınması gerektiğini belirtmiş; ayrıca bu konudaki yerel ve uluslar arası yasal düzenlemeler için bir model önermiştir. Güvenlik konusuna ek olarak, ticari ilişkide bulunacak tarafların güvenliklerinin tarafsız kurulaş tarafından onaylanmasının gerekliliği de belirtilmiştir.

⁵⁰ Bilgi Toplumu Açısından Tek Pazarın Hukuksal Analizi ("Legal Analysis of a Single Market for Information Society"), Kasım 2009, DLA Piper, http://ec.europa.eu/information_society/newsroom/cf/document.cfm?action=display&doc_id=830 erişim tarihi 28.12.2012.

2. Avustralya

Dünyada bilgisayar dağılımında ikinci, kurulu bilgisayar gücü olarak sekizinci sırada yer alan Avustralya da e-ticaret önemli bir yer tutmaktadır. Avustralya'da hemen hemen tüm ev ve işyerlerinde bilgisayarın oluşu, yeni teknolojilerin erkenden benimsenmesi ve eğitim sisteminde bilişim teknolojileriyle ilgili derslere geniş yer verilmesi bu ülkede e-ticaretin gelişimini sağlayan önemli faktörlerdir.

Avustralya'da elektronik ticaret düzenlemeleri, sekiz kamu kuruluşu arasında dağıtılmıştır. Şuanda yürütülmekte olan ve "Yönetimsel Hizmetler Birimi" tarafından eşgüdümü sağlanan en önemli proje, bütün kamu tedarik hizmetlerinin elektronik ticaret ortamına geçirilişidir. Bu geçiş Başsavcılık, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen politik ve yasal yapıların geliştirilmesi çalışmalarısıyla desteklenmektedir.

Avustralya hükümeti, endüstri ile işbirliği halinde ticaret ve taşıma zincirinde elektronik raporlama süreçlerinden sorumlu "Tradegate" kuruluşunun finansmanını sağlamaktadır. Bu kuruluş sözleşmeli olarak ihracatçı ve ithalatçı şirketler ve Avustralya gümrüğü arasında elektronik bağlantıları kurmaktadır⁵¹.

3. Japonya

Japonya'da ise e-ticaret çalışmaları 1996 yılının başında "Electronic Commerce Promotion Council of Japan-ECOM" adı bir kurumun kurulmasıyla başlamıştır. Japonya e-ticarete karşı uzun vadeli bir yaklaşım izlemektedir. Japonya'da e-ticaretle ilgili yasal düzenlemeler ECOM bünyesindeki "Certification Authority Working Group" tarafından yapılmaktadır. Aynı zamanda Japonya'da teknolojik açıdan güvenli e-ticareti

⁵¹ Özgür Bayram; "İnternet, Bilgi Teknolojilerinin Gelişimi, Elektronik Ticaretin Dünya Ticaretine Etkileri", www.igeme.org.tr, 10 Ekim 2000

sağlayabilmek amacıyla "Information Security Protocol" adlı bir protokolün geliştirilmesi için çalışmalar sürdürülmektedir⁵².

4. Singapur

Singapur da e-ticaret konusunda Singapur Limanı ile önemli bir konumdadır. Singapur Network Servisi (SNS) 1986 yılının Aralık ayında Singapur Ulusal Bilgisayar Kurulu'ndan beş kişi ile Singapur'un rekabet gücünü uluslararası piyasalarda yükseltmek amacıyla kurulmuştur. SNS projesi, Tradenet servisi ile birlikte 1988 yılının Ocak ayında 50 şirketten oluşan bir pilot grupta uygulamaya konmuştur.

Singapur'da yapılan e-ticarete işlemleri yapılan mallar gümrük işlemleri tamamlanmadan alıcıya ulaştırılmaktadır. Mal alıcıya ulaştıktan sonra söz konusu işlemler tamamlanmaktadır. Bu sayede malların sevkiyatı oldukça kısa bir sürede tamamlanmaktadır. Coğrafi bakımdan küçük bir ülke olan Singapur için önemli bir avantajdır. EDI kullanımı ile Singapur'un en işlek limanı olan Port of Singapore dünyada en hızlı mal sevkiyatının gerçekleştiği liman olma özelliğine sahip olmuştur⁵³.

5. Diğer Ülkeler

Gelişmekte olan ülkeler içerisinde Hong Kong ve Çin elektronik ticarete en fazla büyüme oranına sahip ülkelerdir. Singapur halkının %5'i internete giriş imkânına sahiptir. Hindistan'da da dikkate değer bir gelişme gözlemlenmektedir. Macaristan'da ticaret ve sanayi dünyasında, EDI ticareti kolaylaştırılan bir sistem olarak pek kabul görmemektedir. Sektörler arası ilişkiler ve ticari bağlantılarda geleneksel metotlar kullanılmaktadır. Bilgisayar destekli bazı tasarım ve üretim bazı sektörlerde bir şekilde kullanılmaktadır. Ancak söz konusu sektörlerde bilgisayar destekli üretim

⁵² Murat Çak, *Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi*, ITO Yayınları İstanbul, Şubat 2002-6, s.5

⁵³ Çak, s.5-6

faaliyetleri içinde cereyan ettikleri alanla sınırlı kalmakta ve diğer sektörlerle ilişkilendirilmemektedir. Şunda ülkede mevcut olana bilgisayarla üretim (computer-integrated manufacturing, CIM) sistemi Macaristan'da önemli bir oranda araştırma ve geliştirme potansiyelinin olduğunu göstermektedir. CIM sisteminde kullanılan bilgisayar donanımı ve yazılımı ülke içinde üretilmiştir.

Faaliyetleri içinde cereyan ettikleri alanla sınırlı kalmakta ve diğer sektörlerle ilişkilendirilmemektedir. Şu anda ülkede mevcut olan bilgisayarla üretim (computer-integrated manufacturing, CIM) sistemi Macaristan'da önemli bir oranda araştırma ve geliştirme potansiyelinin olduğunu göstermektedir. CIM sisteminde kullanılan bilgisayar donanımı ve yazılımı ülke içinde üretilmiştir. Hükümet yabancı firmaların yardımı ile EDI sistemine dayalı enformasyon yönetim sistemlerinin belirli sektörlerde, ticaret, sanayi ve tarım sektörlerinde kullanımının yaygınlaştırılması amacı ile çeşitli girişimlerde bulunmaktadır. Söz konusu yardımlar Dünya Bankası ve AB Komisyonu tarafından Macaristan'a sağlanmaktadır. Her iki kuruluş da, piyasalar hakkında araştırmalar yapmışlardır. Macaristan'ın ne tür bir enformasyon sistemine sahip olması gerektiği konusunda çalışmalarda bulunmuşlardır.

Hong Kong deneyimi tamamı ile özel sektör inisiyatifinde gerçekleştirilen bir deneyim olması açısından diğer ülke deneyimlerinden ayrılmaktadır. Siyasi belirsizlik ortamına karşın Hong Kong Tradelink projesini gerçekleştirebilmiştir. Hong Kong, Singapur ile birlikte EDI uygulamasına 1980'lerde başlamıştır. 1996 yılında ulaştırma ve dağıtım sektörleri Tradelink'e karşılık olarak Cargonaut adında bir sistem geliştirmişlerdir. Söz konusu iki sektörün Tradelink'ten ayrılması söz konusu sistemin zayıflamasına neden olmuştur. Tradelink'e ilişkin gelişmeler Singapur ve Hong Kong hükümetlerinin yaklaşım farklılıklarını vurgulaması açısından ilginçtir. Singapur hükümeti müdahaleci bir yaklaşım içinde olduğundan belirli bir istikametteki gelişimi desteklemiştir. Singapur'un TradeNet EDI hizmetinin başarılı olmasının gerisinde Singapur hükümetinin teşvik ve desteği vardır. Hong Kong'da ise elektronik ticaretin özel sektörün

işine yarayacağı varsayımı ile gerekli girişim ve yatırımların özel sektör tarafından gerçekleştirilmesi gerektiği düşünülmüştür.

B. Türkiye’de E-Ticaretin Gelişimi

Türkiye’de e-ticaretin en önemli unsurlarında olan internetin temelleri 1986’da atılmıştır⁵⁴. Bu tarihten sonra gerek internet altyapısı ile ilgili gerekse e-ticaret ile ilgili çalışmalar yapılmıştır.

Bu noktada Türk tüketicisi için e-ticaretin 2001 yılında faaliyete geçen GittiGidiyor.com ile başladığını söylemek mümkündür. GittiGidiyor.com’ dan önce Dünya’ da yer alan bazı yabancı açık arttırma sitelerine katılan Türk tüketiciler olmasına rağmen internetin yeni yaygınlaşmaya başlaması, nakliye giderlerinin yüksek olması ve sitelerin yabancı dilde olması talebi olumsuz etkilemiştir.

Türkiye’de ulusal internet altyapısının güçlendirilmesine paralel olarak e-ticaret ile ilgili çeşitli projeler oluşturulmuştur. Bunlar Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu, E-Ticaret Çalışma Grubu, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, Ulusal Enformasyon Ana Planı gibi çalışmalardır. E-ticaretin gelişmesi ile ilgili olarak hukuksal alanda e-imza ve e- vergilendirme ile ilgili çalışmalar yapılmıştır.

Hukuk sistemimizde konuyla ilgili düzenlemelere özellikle 2000’li yılların başıyla birlikte yer verilmeye başlanmıştır. Bu amaçla çeşitli yasal ve idari düzenlemeler yapılmış, bunlarda genel olarak bilgi toplumuna, özel olarak e-ticarete ilişkin doğrudan yahut dolaylı düzenlemelere yer verilmiştir.

Örneğin konuya ilişkin doğrudan hükümler barındıran yasal düzenlemeler olarak 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun ve Elektronik Haberleşme Kanunu ifade edilebilir. Bunun ötesinde doğrudan e-ticareti ilgilendiren ilk kanun olarak nitelenebilecek düzenleme Tüketicinin Korunması Hakkında

⁵⁴ Çak, s. 7

Kanun'a 06.03.2003 tarihinde eklenen mesafeli sözleşmeler başlıklı 9/a maddesi ile hayata geçirilmiştir.

Bu düzenleme, e-ticarete yönelik hukuki alt yapının oluşturulması anlamında önemli bir adım olmuştur. Söz konusu düzenlemeyle; taraflardan birisinin tüketici olduğu internet ortamında yapılan mesafeli sözleşmelerde, satıcıların, işletmeye ilişkin bilgilerin yanı sıra alınacak ürünün temel nitelikleri, fiyatı, teslim süresi ve cayma hakkı gibi konularda tüketiciyi bilgilendirme zorunluluğu düzenlenmiştir.

1. Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun Tasarısı

E-ticarete ilişkin iç hukukumuzdaki hukuksal düzenlemelerinin en önemli adımlarından biri şüphesiz ki, Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun Tasarısıdır. AB'nin 2000/31 sayılı direktifine ve ilgili diğer direktiflere uyum sağlama amacı da gözetilerek hazırlanan Taslağa ilişkin çalışmalar oluşturulan bilim komisyonu vasıtasıyla yürütülmüştür. Komisyonca Taslak hazırlanırken konuya ilişkin ana ilkelerin belirlenmesi, başka mevzuatta düzenleme bulunan hususlara değinilmemesi tercih edilmiştir. Bilim komisyonu Taslağı 2009 Kasım ayında kamuoyuyla paylaşmıştır. Bilim Komisyonunun çalışmalarını tamamlamasından sonra Tasarı, 24. yasama döneminde TBMM'ye sunulmuştur.

Elektronik ticaretin düzenlenmesi hakkında kanun tasarısı, Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji komisyonu tarafından 02.05.2012 tarihinde kabul edildi. Önceki metinden bazı farklılıklar içeren yeni düzenlemeye baktığımızda, başında en çok yer tutan maddenin "opt-in" sistemi ile ilgili düzenleme olduğunu görmekteyiz. "İstenmeyen SMS'lere ceza geliyor" "İstenmeyen SMS'lere ceza yağacak" gibi başlıklarla tasarının bu konu ile ilgili düzenlemesi ön plana çıkartılmıştır.

Tasarının kabul edilen hali ile 01.01.2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun Tasarısında bu amaçla gönderilen mesaj ve e-postalar "Ticari Elektronik İleti" olarak adlandırılmıştır.

Ticari iletişimi, elektronik iletişim araçlarıyla yapılan sözleşmeleri ve elektronik ticarete ilişkin bilgi verme yükümlülükleri ile uygulanacak yaptırımları düzenlemeyi amaçlayan Tasarıyla; elektronik ticaretin yaygınlaştırılması, tüketiciler ile elektronik ortamda işlem yapanların korunması, özellikle internet üzerinden yapılan ticari faaliyetlerin daha güvenli ve şeffaf bir şekilde yapılması, her geçen gün gelişen ve değişim gösteren elektronik ticaretin ülkemizin ekonomik gelişmesine daha da ivme kazandırması hedeflenmektedir.

Tasarıda esas olarak iki alanda düzenleme yapılmıştır. şöyle ki;

- E-ticarete ilişkin bilgilendirme yükümlülükleri ile
- Ticari iletişim, elektronik ticari iletiler ve spamlara yönelik kurallar, belirlenmiştir.

Söz konusu Tasarının yasalaşmasıyla, e-ticaret alanında faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilere yönelik getirilen düzenlemeler;

- Elektronik ortamda mal ve hizmet sunanlar, alıcı tarafından ödeme bilgilerinin girilmesinden önce, ödenecek toplam bedel de dâhil olmak üzere, sözleşmenin şartlarının alıcı tarafından açıkça görülmesini sağlayacak,
- Ticari iletişimin adına yapıldığı gerçek ya da tüzel kişinin açıkça belirlenebilir olmasını sağlayan bilgilerin sunulması zorunlu hale gelecek,
- İndirim, hediye gibi promosyonlar ile promosyon amaçlı yarışma veya oyunların bu niteliğı açıkça belirlenecek, bunlara katılımın ve faydalanmanın şartlarına kolayca ulaşılabilecek, bu şartlar açık ve şüpheye yer bırakmayacak şekilde anlaşılır olacak,
- Kısa mesaj ve elektronik posta gibi araçlarla kişilerin adreslerine gönderilen ticari elektronik iletiler, alıcıların onayını önceden almaksızın gönderilemeyecek, ayrıca alıcılar diledikleri zaman hiçbir gerekçe belirtmeksizin ticari elektronik iletileri almayı reddedebilecek,
- Hizmet sağlayıcılar, yapmış olduğu işlemler nedeniyle elde ettiğı kişisel verilerin saklanması ve güvenliğinden sorumlu olacak,

kişisel verileri ilgili kişinin onayı olmaksızın üçüncü kişilere iletemeyecek ve başka amaçlarla kullanamayacaktır.

E-ticaret uygulamalarında ve iş modellerinde yer alan önemli aktörlerden birisi olan aracı hizmet sağlayıcılar bir yasal düzenlemede ilk defa tanımlanmıştır. Yine Tasarıda yer alan yükümlüklerin aracı hizmet sağlayıcılara ne şekilde uygulanacağı konusu çıkarılacak yönetmeliklere bırakılmıştır. Ayrıca, Tasarı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığına e-ticaretin gelişimi ile ilgili her türlü tedbiri alma ve kanun kapsamında denetim yapma yetkisi tanınmış, yukarıda bahsedilen konulara ilişkin detayların ilgili kurumların görüşleri de alınarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği ifade edilmiştir. Yine Tasarıda yer alan uygulamalara ilgililerin uyumunu sağlamak amacıyla, bir geçiş süreci öngörülmüştür.

C. Elektronik Ticaretin Mevcut Durumu ve Geleceği

Ülkemiz de, 1998'den sonra bazı büyük alışveriş merkezleri internet üzerinde satış mağazaları açmışlar, ayrıca kurumlara ve bireysel girişimcilere elektronik dükkan (e-dükkan) kiralayan servis sağlayıcılar ortaya çıkmaya başlamıştır. Basın ve bankacılık alanlarında, konularında öncü niteliği olan bazı kuruluşlar, e-ticaret alanında da yatırımlarını (2000'lerin başlarında) hızlandırmışlardır.

Ülkemizin mevcut durumuna bakıldığında çok hızlı gelişen bir internet altyapısı (alt yapının yakın tarihlere kadar hiç olmayışı sayesinde ve gerek Türk Telekom'un gerekse özel sektörün son 3-4 yıllık yatırımları itibarıyla OECD ülkeleriyle kıyaslandığında Avrupa'da en hızlı gelişim gösteren ülke Türkiye'dir.) ve internet dışı e-ticaret alt yapısının olmayışı yüzünden tek şansımız internet üzerinden e-ticaret olarak ortaya çıkmaktadır. Türkiye son iki yıl da inanılmaz gelişmeler kaydetmiş, alt yapısı "base band" kategorisinden "broadband" kategorisine terfi etmiştir. Yurt içi omurgası 2 Mbit den 155 Mbite çıkarılmış (yakın gelecekte 2 G bite çıkarılması için

hazırlıklar yapılmaktadır ki bu 4 sene içinde 1000 kez büyüme anlamına gelmektedir)⁵⁵.

Türkiye elektronik ticaret alanında dünyada parlayan bir yıldız ve bu alanda yatırım yapmak için önemli bir ülke⁵⁶ olarak değerlendirilmektedir. Türkiye’de özellikle Bankalararası Kart Merkezi (BKM) tarafından internet üzerinde sanal pos kullanılarak gerçekleştirilen kartlı ödemeler özelinde yayınlanan istatistikler bu alandaki çarpıcı büyümeyi ve gelişmeyi kantitatif şekilde ortaya koymaktadır.

2012 yılında internetten yapılan kartlı ödeme tutarının 30 milyar lira olması öngörülürken, bu büyüme performansı ile 2015 yılında 64 milyar lira, 2023 yılında ise 350 milyar liralık hacme ulaşılacağı tahmin edilmektedir. 2008 yılında 143 TL olan işlem başına ortalama tutarın ise 2012’de 193 TL olarak gerçekleşmesi beklenmektedir. 2008-2011 yılları arasında internetten yapılan kartlı ödemeler hacim bazında yıllık yüzde 43 büyürken, adet bazında ortalama yıllık büyüme yüzde 34’e ulaşmıştır. 2012’de internetten 157 milyon defa kartlı ödeme sistemleri kullanılarak alış verişi yapılırken, 2015 yılında bu rakamın 210 milyona, 2023 yılında ise 600 milyona ulaşması hedeflenmektedir⁵⁷.

İnternetten yapılan kartlı ödemelerde Avrupa ülkeleriyle bir karşılaştırma yapıldığında, Türkiye bu alanda en hızlı büyüyen ülke olduğu göze çarpmaktadır. İngiltere’nin yüzde 14, Almanya’nın yüzde 13 büyüdüğü internetten ödeme liginde Türkiye’nin büyüme hızı yüzde 50. Bu sıralamada Türkiye’nin en yakın ülke Polonya’nın büyüme grafiği yüzde 24’ü gösteriyor. 2012 yılı süresince, Türkiye genelinde İnternet üzerinden yapılan kartlı ödemelerin işlem tutarı 31 Milyar TL olarak gerçekleşti. Buna göre, internet üzerinden yapılan kartlı işlemlerin toplam kartlı ödemeler içindeki payı ise yüzde seviyesine geldi. İşlem başına tutarlar da 2012’de artış gösterdi.

⁵⁵ Yalçın Öcüten, “Elektronik Ticaret ve Doğaltaş Sektörünün Gelişiminde Önemi” **Türkiye III. Mermer Sempozyumu(MERSEM '2001) Bildiriler Kitabı**, Afyon 3-5 Mayıs 2001, s.438, http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/94a589bdd47870b_ek.pdf Erişim tarihi: 4.09.2013

⁵⁶ <http://venturebeat.com/2011/11/26/turkey-ecommerce-investment-tech/>, 23.05.2001

⁵⁷ Bankalar Arası Kart Merkezi (BKM), **Kart Monitör- Kredi Kartları Kullanım Araştırması**, Bankalar Arası Kart Merkezi (BKM) Yayını, İstanbul, 2012, s.14.

2011'de internetten yapılan bir işlem ortalama 182 TL iken, 2012'de 189 TL'ye yükseldi⁵⁸.

Türkiye'deki elektronik ticaret sektöründeki büyümeyi, kartlı ödeme sistemleri üzerinden gerçekleşen hacimle ilintili olarak ortaya koyan yukarıdaki BKM verileri belli yönleriyle elektronik ticaret sektöründeki büyüklüğü gerçeğe uygun olarak yansıtmadığı noktasında eleştiriye tabi tutulmaktadır. Sanal poslar üzerinden gerçekleşen ödemelerde sigorta poliçesi, seyahat acentesi ödemelerinin çok büyük bir hacim oluşturduğu düşünüldüğünde bunun dışında kalan rakamın Türkiye'deki elektronik ticaret hacminin ölçümünde esas alınması ve buna göre verilerin ortaya konulması gerektiği savunulmaktadır. Çok da haksız sayılmayan bu eleştiriler karşısında en doğru yöntem sektör odaklı bir ölçme ve değerlendirme kuruluşunun kurulması ve kuruluş kanalıyla daha sağlıklı verilere ulaşılması olacaktır.

Kartlı ödeme sistemleri dışında alternatif ödeme araçlarının yaygınlaşması ile (elektronik para, mobil ödeme, ödeme kartları v.b.) elektronik ticaret hacmi daha da gelişecektir. Bu noktada Merkez Bankası tarafından hazırlanan Kanun Tasarısı Taslağı ile ülkemizde faaliyet gösterecek elektronik para kuruluşları ile ödeme hizmet sağlayıcılar alternatif ödeme araçlarını geliştirerek kartlı ödeme sistemlerinin yanında tüketiciyi elektronik ticaret yapmaya yöneltecek bir alternatifini daha piyasaya sunuyor olacaktırlar.

Türkiye yukarıdaki çarpıcı rakamlara rağmen halen elektronik ticarete gelişmiş olan ülkeler arasında çok geri sıralardadır. Türkiye'nin iç pazarının büyüklüğü ve genç nüfusunun fazlalığı, giderek artan kişi başına tüketim harcamaları Türkiye'yi elektronik ticaret konusunda yatırım yapılmaya cazip ülkeler arasına sokmaktadır.

Rakamlara bakıldığında 75 milyonluk nüfusunun yarısının 30 yaşından genç olması ve nüfusun %44'ünün interneti kullanması⁵⁹ kuşkusuz

⁵⁸ www.bilisimdergisi.org/pdfindir/s156/pdf/116-125.pdf, s.2, Erişim tarihi: 24.09.2013

⁵⁹ 2012 de nüfusun % 44'ünün interneti kullandığı sonuçlarına varılırken bu rakam 2006 yılında %14, 2000 yılında % 3 civarlarında seyretmektedir. The Economist, Boom on the Bosphorus, http://www.economist.com/news/business/21568762-lots-young-people-eager-shop-and-play-online-no-wonder-turkeys-internet-industry?fsrc=scn/tw_ec/boom_on_the_bosphorus erişim tarihi 28.12.2012.

ki Türkiye'nin e-ticaret açısından 'zengin' bir pazar olduğuna işaret etmektedir. Türkiye pazarının bu potansiyeli yerli girişimciyi bu alanda yatırım yapmaya teşvik ederken elektronik ticaret ekosisteminin küresel dev oyuncuları açısından Türkiye'yi yatırım yapılır bir pazar haline dönüştürmüştür.

Bu küresel dev oyunculara örnek olarak www.yemeksepeti.com internet sitesine 44 milyon Amerikan Doları yatırım yaparak ortak olan Amerikalı risk sermayesi fonu 'General Atlantic, www.markafoni.com adlı internet sitesine 68 milyon Amerikan Doları yatırım yapan elektronik ticaret ve yatırım devi Güney Afrikalı Naspers, 200 Milyon Doların üzerindeki şirket değerlemesi ile www.gittigidiyor.com' da payını %93'e yükselten dünyanın en büyük elektronik ticaret şirketi eBay, www.ciceksepeti.com 'a azınlık hissedarı olarak yatırım yapan dünyanın kendi alanında lider elektronik ticaret şirketi Amazon www.trendyol.com isimli çevrimiçi alışveriş sitesine 26 milyon Amerikan Doları ile yatırım yapan dünyanın en saygın risk sermayesi şirketlerinden olan Kleiner Perkins Caufield & Byers and Tiger Global Management, Orta doğu ve Kuzey Afrika piyasasındaki en hızlı büyüyen ve 40 Milyondan fazla aktif kullanıcısı olan çevrimiçi oyun şirketi Peak Games'e yatırım yapan risk sermayesi şirketleri Hummingbird Ventures and Earlybird Venture Capital sayılabilir⁶⁰.

Tüm bu yatırımlar Türkiye'deki elektronik ticaret sektörüne küresel yatırımcıların güveni olarak görülebilir. Bu yatırımların sürdürülebilir kılınmasının ve artan oranda devam etmesinin en önemli unsurunun öngörülebilir ve açık bir regülasyon ortamı oluşturmaktan geçtiği hiç bir zaman unutulmamalıdır. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda politika belirleyiciler tarafından uluslararası standartlara uygun atılacak adımların, öngörülebilir ve açık bir regülasyon ortamının oluşumuna en büyük katkıyı yapacağı da yadsınamaz bir gerçektir⁶¹.

⁶⁰ Çağatay Pekyörür, Nilay Erdem, Selen Uğur, Tuğrul Sevim ve Yasin Beceni (Beceni-Türkekul-Sevim Avukatlık Ortaklığı), "E-Ticaret İş Modelleri Ve Vergilendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat-2013, S. 293, s.64

⁶¹ Pekyörür ve diğerleri, s. 64

İKİNCİ BÖLÜM

E-TİCARETTE MUHASEBE VE DENETİM

Ticari işletmeler faaliyetlerini izlemek için kayıt tutarlar. Elektronik ticaret ortamında yapılan işlemlerin de, geleneksel ticaret işlemlerinde olduğu gibi muhasebe kaydı yapılır. Elektronik ticaret muhasebesi ,(e-commerce accounting) tüm firmalarla aynı muhasebe kurallarına göre gerçekleştirilir. Bu firmalarda geleneksel yöntemlerle ticaret yapan firmalarla aynı muhasebe ilke ve kurallarını kullanırlar. Bu muhasebe kayıtları da tek düzen hesap planına uygun olarak yapılır. Muhasebe kaydı yapılırken düzenlenmesi gereken belgeler, kullanılacak hesaplar ve yapılacak kayıtlar arasında bir fark yoktur. Bununla birlikte, her farklı sektörde faaliyet gösteren işletmelerde olduğu gibi elektronik ticaret yapan işletmelerin de bazı muhasebe kayıtları farklı ve yenidir⁶².

I. E-DEFTER, E-BELGE VE E-KAYIT İLE E-FATURA UYGULAMASI

Bilindiği üzere, 6215 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun⁶³ 14'üncü maddesi ile değiştirilen, 6762 sayılı TTK(TTK)'nın⁶⁴ "*Defter Tutma Mükellefiyeti*" başlıklı 66'ncı maddesinin ikinci fıkrasında, söz konusu maddede geçen defterlerin (yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar ve işletme defteri) elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulabileceği ve bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağına Sanayi ve Ticaret Bakanlığı (640 sayılı Kanun Hükmünde Kararname⁶⁵ hükümleri icabı Gümrük ve Ticaret Bakanlığı) ile Maliye Bakanlığınca çıkarılacak müşterek bir tebliğle belirleneceği hükmüne bağlanmıştır.

⁶² Şahin, s. 103

⁶³ 12/4/2011 tarihli ve 27903 sayılı Resmî Gazete'de Yayınlanmıştır.

⁶⁴ 9/7/1956 tarihli ve 9353 sayılı Resmî Gazete'de Yayınlanmıştır.

⁶⁵ 8/6/2011 tarihli ve 27958 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de Yayınlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu(VUK)'nun 5766 sayılı Kanunun 17'nci maddesi ile değişen mükerrer 242'nci maddesinin 2 numaralı fıkrası ile Maliye Bakanlığı; elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tâbi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkili kılınmıştır.

Ayrıca söz konusu fıkra, VUK ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu; Maliye Bakanlığının, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

VUK'un mükerrer 257'nci maddesinin birinci bendinde ise Maliye Bakanlığının mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Söz konusu maddenin üçüncü bendinde, Maliye Bakanlığının, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan VUK'un 175 inci maddesinin son fıkrasında Maliye Bakanlığının, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgarî hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan yetkilere istinaden, VUK ile TTK uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar Tezimizin bu kısmının konusunu teşkil etmektedir,

A. Elektronik Defter Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar

İsteğe bağlı olan elektronik defter ve elektronik fatura uygulaması, 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 421 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile elektronik defter tutma ve elektronik fatura kullanma mecburiyeti getirilen mükellefler aşağıdaki gibidir:

- ✓ 5015 sayılı Petrol Piyasası Karunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar,
- ✓ 5015 sayılı Petrol Piyasası Karunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgarî 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar,

- ✓ 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler,
- ✓ 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenlerden 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

Defterlerini elektronik ortamda oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyen gerçek ve tüzel kişilerin aşağıda yer alan şartları taşımaları gerekmektedir. Bunlar,

a) Gerçek kişi mükelleflerin 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu hükümleri çerçevesinde üretilen nitelikli elektronik sertifikaya sahip olmaları,

b) Tüzel kişi mükelleflerin 397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde yer alan belirlemeler çerçevesinde elektronik fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip olması ve bu çerçevede Mali Mühür temin etmiş olması,

c) Elektronik defter tutulması, kaydedilmesi, onaylanması, saklanması ve ibrazında kullanılacak yazılımın uyumluluk onayı almış bir yazılım olması.

Yukarıda yer alan şartları taşıyanlardan, elektronik defter oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyenlerin, aşağıda yer alan bilgi ve belgeler ile www.edeften.gov.tr internet sitesinde belirtilen Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) veya Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü (Genel Müdürlük) adresine yazılı olarak başvuruda bulunmaları ayrıca gerek görülmesi halinde aşağıdakilere ilaveten teknik bilgi ve belge talebinde bulunulabileceklerdir.

a) www.edeften.gov.tr internet adresinde yer alan “Elektronik Defter Uygulaması Başvuru Formu ve Taahhütnamesi”nin imzalı aslı,

b) Tüzel kişiler için başvuru formunu imzalayan kişi veya kişilerin yetkili olduğunu gösteren şirket imza sirkülerinin noter tasdikli örneği (397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğine göre e-fatura uygulamasından yararlanmaya başlayan ve imza sirkülerinde herhangi bir değişiklik bulunmayan mükellefler için bu şart aranmayacaktır.),

c) Elektronik defterlerin oluşturulması sırasında, bu konuda uyumluluk onayı alınmış bir yazılımın kullanılması durumunda söz konusu yazılım hakkında yazılımın adı, sürüm numarası gibi mükellef kullanımına özgü bilgiler,

ç) Uyumluluk onayı alınmamış bir yazılım kullanılmak istenmesi durumunda, Tebliğin “3.2 Yazılımların Uyumluluk Onayı” başlıklı bölümünde belirtilen belge ve bilgiler.

1. E-Defter Uygulamasında Kullanılacak Yazılımların Uyumluluk Onayı

Müşterilerinin ihtiyaçları doğrultusunda özel veya paket yazılım üreten yazılım üreticileri ile yazılımlarını kendi geliştiren mükellefler, bu Elektronik Defter Genel Tebliği⁶⁶’nde belirtilen esaslara uygun elektronik defter oluşturan, kaydeden, onaylayan, muhafaza eden yazılımların GİB tarafından onaylanması amacıyla aşağıda yer alan bilgi ve belgeler ile www.edefter.gov.tr internet sitesinde yer alan adrese yazılı olarak başvuruda bulunacaktır.

- a) Onay talebine ilişkin yazılı dilekçe,
- b) Yazılımın adı, sürüm numarası gibi ayırt edici özellikleri,
- c) Onayı istenen yazılım ile ilgili olarak aşağıda yer alan bilgileri içeren teknik doküman veya dokümanlar,
 - 1) Yazılımın geliştirilmesinde kullanılan programlama dili, dosya sistemi, çalıştığı işletim sistemi gibi genel özellikleri,
 - 2) Bu Tebliğde yer alan oluşturma, kaydetme, onaylama, muhafaza ve ibraz gibi temel süreçlere ait iş akış şemaları,
- ç) Tebliğ çerçevesinde belirlenen format ve standartlara uygun olarak ve onaya sunulan yazılım tarafından oluşturulan elektronik imzalı veya mali mühürlü elektronik defter örnekleri,
- d) Gerek duyulması halinde onaylanması istenen yazılımın kuruluma hazır bir örneği.

⁶⁶ 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanmıştır.

Aşağıda sayılan hususlarda yapılacak testleri başarılı bir şekilde tamamlayan yazılımlara uyumluluk onayı verilecektir.

a) www.edefer.gov.tr internet adresinden duyurulan kılavuzlarda öngörülen veri standartları ve formata uygun olarak oluşturma,

b) Elektronik defterlerin üretilmesi, kaydedilmesi ve bunların ibrazına ilişkin şartları sağlama,

c) Mali mühür, elektronik imza, mobil imza ve zaman damgası kullanımının doğru bir şekilde gerçekleştirilmesi,

ç) www.edefer.gov.tr adresinde açıklanan Elektronik Defter Uygulaması onay süreçlerine ilişkin işlemleri yerine getirme,

d) Duyurulan diğer şartların yerine getirilmesi.

Yazılımların testleri üreticileri tarafından yaptırılacak ve testi başarılı biçimde tamamlayanlar www.edefer.gov.tr internet adresinden ilan edilecektir. İlan edilen yazılımlar aracılığı ile elektronik defter tutacakların ayrıca test yapmalarına gerek bulunmamaktadır. Kendi yazılımını kendisi geliştiren mükelleflerin test sürecini başarılı bir şekilde tamamlayanlar internet sitesinden ilan edilmeyecektir.

Uyumluluk onayları ile ilgili test planı, test süreci ve ilgili diğer teknik dokümanlar www.edefer.gov.tr adresinden duyurulacaktır.

2. E-Defter Oluşturma

Mezkûr tebliğ kapsamında kendilerine izin verilenler, www.edefer.gov.tr internet adresinde duyurulan format ve standartlara uygun olarak ve aylık dönemler itibarıyla elektronik defterlerini oluşturmaya ve saklamaya başlayacaklardır. Defterlerini elektronik defter biçiminde tutmaya başlayanlar, söz konusu defterlerini kâğıt ortamında tutamazlar.

Elektronik defter tutma sürecinde hesap döneminin ilk ayının beratının alınması açılış onayı, son ayının beratının alınması ise kapanış onayı yerine geçer.

Uygulamadan yararlananlar, aylık dönemler itibarıyla oluşturdukları elektronik defterler için, aşağıda yer alan adımları izleyerek berat almak ve bunları istenildiğinde ibraz etmek üzere muhafaza etmek zorundadırlar.

a) Gerçek kişiler elektronik defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden ayın son gününe kadar (Aralık ayına ilişkin defterler gelir vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar) kendilerine ait güvenli elektronik imza ile imzalar.

b) Tüzel kişiler elektronik defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden ayın son gününe kadar (Hesap döneminin son aya ait defterler kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi sonuna kadar) kendilerine ait mali mühür ile onaylar.

c) İmzalı veya mühürlü defterler için berat dosyaları oluşturulur ve bu dosyalar Elektronik Defter Uygulaması aracılığı ile Başkanlığın onayına sunulur.

ç) Başkanlık mali mührünü de içeren beratlar elektronik defter tutanlar tarafından indirilerek istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu elektronik defterler ile birlikte muhafaza edilir.

Aylık dönem, sadece onaya sunulan ayın defter kayıtlarını ifade etmekte olup, önceki aylara ait kayıtları içermez. Ancak, hesap dönemi veya takvim yılı içinde, defterlerini elektronik ortamda oluşturmaya başlayanlar, izleyen ilk ayda oluşturacakları elektronik defterlerde, ilgili hesap döneminin başından içinde bulundukları döneme kadar gerçekleştirilen tüm kayıtlara yer vereceklerdir. Ayrıca elektronik defter tutmaya başladıkları tarih itibarıyla eski defterlerine kapanış tasdiki yaptıracaklardır.

Yukarıda sayılan adımların neticesinde oluşturulan elektronik defterler, Başkanlık tarafından onaylanan beratları ile birlikte VUK ve TTK kapsamında geçerli yasal defter olarak kabul edilecektir.

Başkanlık tarafından gerçekleştirilen berat verme işlemi, ilgili defterlerde yer alan kayıtların içerik ve gerçeğe uygunluk denetimi anlamına gelmemekte ve herhangi bir vergi incelemesini veya diğer incelemeleri ifade etmemektedir.

Herhangi bir kesinti veya sistem arızası nedeni ile beratların Başkanlık tarafından onaylanması işleminin gerçekleştirilememesi durumunda söz konusu beratlar, güvenli elektronik imza (gerçek kişiler için) veya mali mühür (tüzel kişiler için) ile zaman damgalı olarak imzalanacak veya onaylanacaktır. Bu kapsamda kullanılacak olan zaman damgaları TÜBİTAK-UEKAE'den temin edilecektir. Beratların, Başkanlığa sunumunu engelleyen kesinti veya arıza durumunun ortadan kalkmasını takiben ilgili beratların tekrar Başkanlık onayına sunulması işlemi gerçekleştirilecektir.

3. Elektronik Defterlerin Muhafazası ve İbrazı

Mezkûr tebliğ kapsamında, elektronik defter oluşturma konusunda izin alanlar, muhafaza ve ibraz ödevlerini yerine getirirken aşağıdaki hususlara uygun hareket etmek zorundadırlar.

a) Elektronik defterler, istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu beratları ile birlikte muhafaza edilmek zorundadır.

b) Elektronik defterler ile beratlarının veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, güvenli elektronik imza veya mali mühür ile garanti altına alındığı için elektronik defterlerin kâğıt ortamında saklanmayacaktır.

c) Defterlerini elektronik ortamında tutanlar, elektronik defterlerini ve ilgili beratlarını vergi kanunları, TTK ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlüdür.

ç) Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, elektronik defterlerin ve beratların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan her türlü elektronik kayıt ve veri, (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) veri tabanı dosyası, saklama ortamı ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, elektronik defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kâğıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir.

d) Elektronik defterler ve beratların elektronik defter izni verilenlerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburi olup, üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi Başkanlık ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmesi zorunludur.

4. Elektronik Defter İzninin İptali

Elektronik defter oluşturma izni bulunmakla birlikte, tebliğde belirtilen veya mezkûr tebliğ kapsamında GİB ve Genel Müdürlük tarafından belirlenen usul ve esaslara uymayan ve yapılacak uyarıya rağmen gerekli tedbirleri almayanların, elektronik defter oluşturma izinleri yapılacak değerlendirme üzerine iptal edilebilir. İzinleri iptal edilenler, bir yıl süre ile Elektronik Defter Uygulamasından yararlanamazlar.

5. E-defter Uygulamasından Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler

E-defter oluşturulurken mezkûr tebliğde belirtilmeyen hususlarla ilgili, süreler başta olmak üzere VUK ve TTK da yer alan hükümlere uyulması zorunluluğu, Elektronik Defter Genel Tebliği'nde belirtilmiştir.

Tebliğde yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde elektronik defter oluşturan veya oluşturdıkları elektronik defterleri yetkili makamların isteği üzerine ibraz etmeyenler hakkında, işledikleri fiile göre VUK'un ve TTK'nın ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Elektronik defter tutanlar bu Tebliğ çerçevesinde oluşturdıkları elektronik defterlerde yer verdikleri bilgilerin gerçek duruma uygunluğunu sağlamaktan sorumlu olup, bu kapsamda Başkanlığın herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Elektronik defter beratı, elektronik defterlerin değişmezliğini ispat etmeye yönelik olup, elektronik defterlerin içeriğine yönelik bir onayı ifade etmemektedir.

Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı gerek görmesi halinde, Tebliğde belirlenen esaslar ile sınırlı olmak üzere, uygulamadan yararlananların bilgi işlem sistemlerini denetleme yetkisine sahiptir. Elektronik defter tutanlar bu denetimler sırasında, gerekli her türlü imkânı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım izinleri ve uzman personel gibi) sağlamak zorundadır. Bu kapsamdaki denetim yetkisi mahallinde kullanılabileceği gibi, bu süreçte uzaktan erişim yöntemlerinin kullanılması da istenilebilir.

Uyumluluk testini geçen yazılımların gerekli şartları sürekli olarak taşımaları için bu yazılımların üreticilerinin ve kullanıcılarının gerekli önlemleri almaları zorunludur.

Mezkûr tebliğ kapsamında elektronik defter oluşturanlar, bilgi işlem sistemini oluşturan yazılım, donanım, dosya, dokümantasyon ve benzeri unsurları, hiçbir şekilde kısmen veya tamamen denetim elemanlarının veya Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca görevlendirilecek personelin erişimini ve denetlemesini engelleyecek bir sözleşme veya lisansa konu edemezler.

Mezkûr tebliğde elektronik defter tutanlara getirilen diğer yükümlülükler ise şöyle belirtilmektedir;

- Elektronik defter tutanlar, elektronik defterlere ait kayıtların bozulması, silinmesi, zarar görmesi, işlem görememesi halleri ile olağanüstü durumların meydana gelmesi halinde, durumu on beş gün içinde Başkanlığa bildirmek ve kayıtları nasıl tamamlayacağına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak ayrıca elektronik defterlerin oluşturulması sırasında kullandıkları bilgi işlem sisteminin sağlıklı biçimde çalışabilmesi ile ilgili yeterli güvenlik önlemlerini almakla yükümlüdürler
- Elektronik defter tutanlar, elektronik defterlerini oluşturdukları ve muhafaza ettikleri bilgi işlem sistemlerinin haczedilmesi veya bu sistemlere yetkili mercilerce el konulması halinde, durumu en geç üç iş günü içerisinde Başkanlığa bildirmek zorundadırlar.

- Elektronik defter tutanlar, kanunlarla yetkili kılman kurum ve kişilerin talebi üzerine elektronik defterlere ait bilgilerin oluşturulması veya muhafazası sırasında kullanılan donanımların bulunduğu adres veya adreslerde inceleme ve tespit yapılabilmesi için gerekli olacak her türlü teknik ve fiziki imkânı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım izinleri ve uzman personel gibi) sunmak zorundadırlar.
- Önceden haber verilmek ve hazırlıklar için yeterli zaman tanınmak kaydıyla, elektronik defterlere ilişkin format ve standartlarda değişiklik yapılabileceği gibi elektronik defter oluşturma süreçleri ile veri güvenliğine ilişkin standartlara uyma zorunluluğu getirilebilir. Bu zorunluluk mükellef grupları itibarıyla farklılaştırılabilir.
- Elektronik defter tutanların faaliyet hacmi, teknolojik kısıtlar ve benzeri nedenlerle, başta veri bütünlüğü, kaynağın ve içeriğin garanti altına alınması olmak üzere elektronik defter oluşturulması, kaydedilmesi, onaylanması, muhafazası ve ibrazı ile ilgili olarak mali mühür veya elektronik imza yerine başka yöntemlerin kullanılmasına karar verilebileceği gibi uygulamadan yararlanmaya ilişkin özel esaslar belirlenebilir.
- Bu Tebliğ kapsamında, www.edeften.gov.tr adresinde duyurulan defterler elektronik ortamda tutulabilir.
- Elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazına izin verilen defterler ile bu defterlerin elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin standartlar, teknik kılavuzlar ve kurallar www.edeften.gov.tr adresinde duyurulur.
- İstenilmesi halinde, elektronik defter kayıtlarına kaynak teşkil eden kayıt ve verilerin de VUK ve TTK kapsamında ibraz edilmesi zorunludur.
- Gerekli görülen durumlarda, elektronik defterler ile elektronik defterlerde yer alan bilgilere ilişkin olarak belirlenecek standartlara uygun üretilcek diğer raporların ibrazı, elektronik

defter tutanlara ait bilgi işlem sistem veya sistemlerine sürekli erişimin sağlanması sureti ile istenebilir. Bu kapsamda, ifade edilen erişimin sağlanması için kullanılacak yöntem ve teknolojiler ile ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile ilgili süreçler www.edefter.gov.tr adresinde açıklanır. Elektronik defter tutanların bilgi işlem sistemine erişim ile ilgili yetki, sektörler, mükellef grupları veya faaliyet hacimleri itibarıyla kullanılabilirler.

- Elektronik defter uygulamasının altyapısı ve işleyişi göz önünde bulundurularak, ilgisine bilgi verilmek suretiyle, uygulamadan yararlanmak isteyenlerin başvurularının cevaplanması belli bir süre ertelenebilir veya başvuruları sıraya konulabilir. Önceden haber verilmek ve hazırlıklar için yeterli zaman tanınmak kaydıyla, uygulama ile ilgili her türlü standart ile diğer teknik konularda genel veya özel değişiklikler yapılabileceği gibi uluslararası standartlara uyma zorunluluğu getirilebilir.

Bu Tebliğde belirtilen şartları yerine getiren mükelleflerden kendisine izin verilenler 01/01/2012 tarihinden itibaren elektronik defter tutmaya başlayabilecekleri tebliğde belirtilmiştir.

B. Elektronik Belge

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu⁶⁷(HMK)'nın 199'ncü maddesinde “Belge” şu şekilde tanımlanmıştır: “*Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları bu Kanuna göre belgedir.*” Elektronik belge veya elektronik kayıt gibi terimler, elektronik ortamda yaratılan bir bilgiyi

⁶⁷ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmak suretiyle, 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

ifade etmek üzere kullanılmaktadır⁶⁸. Belge teriminin Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe sözlüğünde yer alan anlamı "*Bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb., vesika, doküman*" olarak yer almıştır.

Belge medeni usul hukukundaki senet kavramından geniş bir anlama sahiptir. Her senet bir belgedir fakat her belge medeni usul hukuku anlamında senet özelliklerini taşımaz⁶⁹.

Belgeler, günümüze kadar çoğunlukla kâğıt olmak üzere değişik ortamlarda üretilmiştir. Bilgisayar ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler, bilgi ve belgelerin elektronik ortamlarda üretilerek iletilmesine ve saklanmasına imkân vermektedir. Elektronik ortamlarda üretilen belgeler, Elektronik İmza Kanunu⁷⁰ ile hukuken de kabul görür hale gelmiştir. Zira Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 219'uncu maddesinde "(1) *Taraflar, kendilerinin veya karşı tarafın delil olarak dayandıkları ve ellerinde bulunan tüm belgeleri mahkemeye ibraz etmek zorundadırlar. Elektronik belgeler ise belgenin çıktısı alınarak ve talep edildiğinde incelemeye elverişli şekilde elektronik ortama kaydedilerek mahkemeye ibraz edilir.*" hükmüne yer verilmek suretiyle elektronik ortamda düzenlenen belgelerin delil olabileceği belirtilebilmektedir.

Medeni usul hukukumuzda deliller kesin ve takdiri deliller olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kesin deliller, kesin hüküm, ikrar, senet ve yemindir. Takdiri deliller ise, tanık, keşif, bilirkişi ve özel hüküm sebepleridir. Bu çerçevede, elektronik kayıtların takdiri delil niteliğinin bulunup bulunmadığının ortaya konulması gerekmektedir. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 192'nci maddesinde "(1) *Kanunun belirli bir delille ispat zorunluluğunu öngörmediği hâllerde, Kanunda düzenlenmemiş olan diğer delillere de başvurulabilir.*" hükmü yer almaktadır.

Buna göre, elektronik kayıtların takdiri delil şeklinde nitelendirilmesi mümkün görülmektedir. Elektronik kayıtların kesin delil olarak kabul

⁶⁸ Billur Yaltı, "E-İmza ve E-Belge: Kâğıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan-2001, S.151, s.131.

⁶⁹ Mine Erturgut, "Elektronik İmza Kanunu Bakımından E-belge ve E-imza" **Bankacılar Dergisi**, Mart-2003, S. 48, s.66

⁷⁰ 23.01.2004 tarih ve 25355 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmak suretiyle, 23.07.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

edilmesi durumunda bu delil hâkimi bağlayacak ve takdir yetkisi bulunmayacaktır.

Bilindiği üzere, belge düzeni beyan usulünün zorunlu bir tamamlayıcısıdır. Buna göre, mükellefler matrahın saptanmasında ve beyanında gelir ve giderlerini belgeye bağlayacaklardır. Bu belgelendirme, mükellefler açısından ispat yükü yönünden belirleyici olmaktadır. VUK'a göre, kural olarak mükellefler üçüncü kişilerle olan tüm ilişki ve işlemlerini belgelendirmek durumundadırlar. Ancak, VUK 228. maddesine göre bu kuralın bazı istisnaları bulunmaktadır.

- Örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması gerekli olmayan giderler,
- Belgenin teminine imkân olmayan giderler,
- Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler. Söz konusu istisnalar dışında vergi mükelleflerinin matrahın tespiti ile ilgili kayıtlarının tamamının belgeye dayanması gerekmektedir. Yukarıda ifade edilen hükümlerin tamamı kâğıda dayalı bir sistem için geçerlidir. Bu itibarla, bugün elektronik ortamda transfer edilen belgelerin ve tutulan kayıtların vergi hukuku yönünden geçerliliği bulunmamaktadır.

C. Elektronik Kayıt

4731 sayılı Kanun'un 4/e fıkrası⁷¹ ile VUK'un mükerrer 242. maddesinin "Elektronik Cihazla veya Tayin Olunacak Usulle Belge Düzenleme" şeklindeki başlığı "Elektronik Ortamda Kayıtlar ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme" şeklinde değiştirilmiştir. İlgili maddeye ilave edilen fıkra hükmüne göre "2. *Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.*

Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan

⁷¹ 30.12.2001 tarih ve 24626 sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

en küçük bilgi ögesini ifade eder. Bu Kanun'da ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir."

VUK Mükerrer 242/1. Maddesi gereğince, Maliye Bakanlığı mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullanarak belge düzenlettirmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere eklemeye yetkili kılınmıştır. Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir⁷². Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yapılan son yasal düzenlemelerdeki değişiklik daha çok elektronik kayıtlar ve elektronik defterin tanımlanması üzerine kurulu olup, bunlardan beklenen işlevlerin vergi kanunları yönünden açıklanması ile sınırlıdır. Hâlbuki elektronik defter veya elektronik kayıtlar sadece işlevsel görevlerini yerine getirecek olan birer araçtır. Oysa elektronik ortamda gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlere ilişkin kayıtlar ve bu kayıtların farklı usul ve esaslara göre yasal defterler üzerinde izlenmesi ayrı bir durumu içermekte olup tamamen bağımsız ve özel sorunları bünyesinde barındırmaktadır. Elektronik ticaretle ilgili kayıtların diğer ticari işlemlere ait kayıtlardan ayrılması bir zorunluluk haline gelmiş olup, bu noktada da yasal düzenlemelere gereksinim duyulmaktadır.

Tüm çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi vergi sistemimiz de beyan esasına dayanmaktadır. Beyanın dayanağı ise kural olarak yasal defter ve belgelerdir. Belge düzeni beyan usulünün zorunlu bir tamamlayıcısıdır. Buna göre mükellefler matrahın saptanmasında ve beyanında gelir ve giderlerini belgeye bağlayacaklardır. Bu belgeleme vergi denetimi açısından büyük önem taşıdığı gibi, mükellefler yönünden de ispat yükü açısından önemli olmaktadır.

⁷² Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Neşa Ofset, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, İzmir, 2011, s 225

VUK'un 172'nci maddesi hükmüne göre; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmak zorundadırlar. TTK'nın 66'ncı maddesinde ise tacirlerin defter tutmakla yükümlü oldukları belirtilmiştir. Başlıca tutulması zorunlu defterler ise yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri ve çiftçi işletme defteridir. Mükellefler tutmakla yükümlü oldukları bu defterleri noterlere tasdik ettirmek zorundadırlar. (VUK, md. 220) Tasdik edilmesi gereken defterlerin süresi içinde tasdik ettirilmemesi halinde usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Gecikmenin bir ayı aşması halinde ise yapılan işlem geçersiz kabul edilmekte ve hiç tasdik yapılmamış olarak değerlendirilmektedir. (VUK, md. 352) Tasdik işleminin yapılmamış sayılması defterlerin hiç tutulmamış olması ile eşdeğer olduğundan defter kayıtları ve bunun sonucu olarak da bu kayıtlara dayanan mükellef beyanı geçerliğini kaybetmekte ve vergi idaresinin matrahı re'sen takdir etme yetkisi doğmaktadır. (VUK, md. 30)

Bu sayılan defter ve belgelerden usulüne uygun tutulmuş olanlar (ihticaca salih) sahipleri lehine delil olarak kabul edilmektedir. Bu kuralın bir sonucu olarak da anılan niteliğe sahip defter kayıtları ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere dayalı beyan (aksi ispatlanıncaya kadar) doğru kabul edilmektedir. Mükellef beyanının geçersiz kabul edilerek harici karinelere göre re'sen matrah takdiri yoluna başvuru la bilmesi için defter ve belgelerin ihticaca salih bulunmadığının ispatlanması ya da defter ve belgelere ulaşma imkânının ortadan kalkmış olması gerekmektedir.

Yasal defterlere yapılması gereken kayıtların kural olarak 10 gün içerisinde tamamlanması gerekmektedir. (VUK, md. 219) Yanlış kayıtların düzeltilmesinde muhasebe ilkelerine uyulması, defter kayıtlarında boşluk bırakılmaması ve defter sayfalarının yok edilmemesi gerekmektedir. (VUK, md. 217-218)

VUK'un 227'nci maddesi uyarınca mükellefler, kural olarak faaliyetlerine ve işlemlerine ilişkin kayıtları anılan kanun çerçevesinde düzenlenen vesikalar ile belgelendirmekle yükümlüdürler. Kayıtların

belgelendirilmesi ve bu amaçla kullanılacak belgelere ilişkin esaslar VUK'un 227'nci ve izleyen maddelerinde yer almıştır. Mal ya da hizmet alım-satımlarında belge düzenlenmesi zorunludur. Bu zorunluluk işleme taraf olanların her ikisinin de mükellef olması halinde her iki taraf için de geçerlidir. Daha anlaşılır bir ifadeyle, bu gibi durumlarda satıcının belge düzenleme, alıcının ise belge isteme ve alma yükümlüğü bulunmaktadır. Elektronik ticaret ile sadece ticaretin şekli değişmemiştir. Teknoloji, ticaretteki değişime paralel olarak toplumların, kurumların kayıt sistemini de değiştirmiştir. Elektronik arşivleme, elektronik faturalama ve elektronik muhasebe gibi kavramlar ortaya çıkmıştır. Bu kavramların hepsini "dijital muhasebe" adı altında toplayabiliriz⁷³. Elektronik ticaret, isminden de anlaşıldığı üzere, kâğıdın kullanılmadığı sanal bir ortamda gerçekleşmektedir. Bu ticarete ilişkin defter ve belge kayıtlarının da doğal olarak sanal ortamda gerçekleşeceğinin kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak, mevcut düzenlemeler sanal ortamdaki kayıtları, kâğıda aktarılmadığı sürece geçerli kabul etmemektedir. Yürürlükteki sistem bir bütün olarak değerlendirildiğinde elektronik ortamdaki kayıtların hukuki geçerliliğe sahip kabul edilmemesinin haklı gerekçelere dayandığı görülmektedir. Zira henüz gerekli altyapı oluşmadığından sanal ortamdaki kayıtların değiştirilebilmesi, böylece de kayıt ve belge düzeninin fonksiyonel olmaktan çıkarılması olasıdır."⁷⁴.

Bilişim teknolojisindeki gelişmelerin Türk Vergi Hukukuna ilk yansımaları olan madde hükümleri büyük oranda yansımadan öteye gidememiş, uygulama alanında fazla bir sonuç doğurmamıştır. Bunun nedeni ise, anılan kanun hükümleri ile verilen yetkinin kullanılmaması ya da yüklenen düzenleme yapma görevinin yerine getirilmemiş olmasıdır.

"Elektronik Defter", "Elektronik Belge" ve "Elektronik Kayıt" kavramları Türk Vergi Hukukunda ilk kez yer almıştır. "Yeni ekonomi" adı

⁷³ M. Akif Hamzaçebi, "Dijital Muhasebe (Elektronik İmza)", Finansal Forum, (<http://www.turmob.org.tr>, 21.02.2004)

⁷⁴ Niyazi Cangir, **Elektronik Ticarete Vergilendirme, Türkiye İçin Elektronik Ticarete Geçiş İçin Durum Değerlendirmesi** (TÜBİTAK Bilten Raporu), Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1999, s.101

verilen ve bilgi temeline dayanan yeni ekonomik sistem kendisini gerek üretim gerekse hizmet sektöründe hızlı bir şekilde hissettirmeye başlamıştır. Ekonomide bu gelişmelerin yaşandığı bir ortamda devletin de, "Elektronik Devlet" (e-devlet) şeklinde yeniden yapılanması gündeme gelmektedir.

VUK'da yapılan en son düzenleme ile elektronik defter, belge ve kayıt kavramlarının vergi hukukuna girmesi ve bu konularda düzenleme yapmak üzere Maliye Bakanlığına çok geniş yetkiler verilmesi dünyadaki son eğilimlere uygun bir gelişme ve önemli bir aşamadır. Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler uyarınca verilen yasal yetkilerini henüz kullanmamıştır. Yapılan düzenlemeler yetersizdir. Çünkü diğer ülke uygulamalarına baktığımız zaman genel olarak bu konudaki düzenlemeler geniş ve açıklayıcı bir şekilde başlı başına yasal düzenlemeler yapılarak gerçekleştirilmiştir. Konu, vergi kanunlarında çeşitli değişiklikler getiren kanunun bir maddesinde, yapılan dar ve açıklayıcı olmayan bir düzenleme ile geçiştirilecek kadar önemsiz değildir. Ayrıca yapılan yasal düzenlemeler kayıt ve belge düzeni ile beyan esasının elektronik ortama uyarlanması için gerekli altyapıyı oluşturmaktadır.

Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkilendirme aynı zamanda, bu alanda yapılacak düzenlemeler için görev tevdi anlamındadır. Bilişim teknolojilerindeki hızlı değişimler ve bu değişimlerin getirdiği hızlı hareket ihtiyacı düşünüldüğünde, elektronik ortamdaki kayıtlarla ilgili düzenlemelerin çerçevesinin çizilerek bu konuda idarenin yetkili kılınması çağdaş bir yaklaşımı simgelemektedir. Ancak, elektronik ortamdaki kayıtlarla ilgili yasal düzenlemelerin uygulamada hüküm ifade edebilmesi için, idarenin kapsamlı çalışma yapması ve hızlı hareket etmesi gerekmektedir. Hatta bu düzenlemeye ilişkin kanun değişiklik tasarısının gündeme geldiği andan itibaren, kanun metninde idarece yapılması öngörülen alanlarda çalışmalara başlamış ve bu çalışmaların şu anda olgunlaştırılmış olması lazımdır. Gelir idaresine tanınan yetkiler kullanılmadığı, tevdi edilen görevler yerine getirilmediği takdirde, çok çağdaş bir gelişme olarak görülebilecek olan yeni düzenlemenin önemi kalmayacaktır.

Evrak bazlı kayıt, muhafaza, ibrazdan, elektronik bazlı kayıt, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz sistemine geçiş, gerek vergi idaresi gerekse mükellef açısından çok ciddi faydalar sağlayacaktır. Elektronik defter, belge ve kayıtların klasik anlamdaki defter, belge ve kayıtlara eş değer tutulması ile birlikte ilk olarak kırtasiye, baskı, muhafaza, nakil gibi ölçülebilir masraf kalemlerinde ciddi düşüşler yaşanacaktır. Bunun yanı sıra, kayıtların tutulma ve verilerin işlenmesindeki kolaylık, bir defa oluşturulmuş elektronik kaydın pek çok amaç için kullanılabilmesi ve en önemlisi bu kayıtlardan hareketle oluşturulacak temel belgelerin kayıtlar girildiği anda kendiliğinden oluşabilmesi, hata yapma riskinin en alt düzeye inmesi gibi pek çok nedenle elde edilecek maliyet düşüşleri de dikkate alınmalıdır.

Her ay binlerce, yüzbinlerce hatta milyonlarca fatura düzenlemek durumunda olan mükellefler açısından, kayıtların elektronik ortamda tutulması, saklanması ve ibrazının maliyeti; klasik yöntemle tutulacak defter ve belgelere göre kıyaslanamayacak derecede düşük olacaktır.

Vergi idaresi açısından ise, elektronik ortamdaki kayıtların denetimi ve bunların ilgili olduğu hesapların incelenmesi mevcut uygulamaya göre çok daha hızlı, kolay ve kesin olacaktır. Maliye Bakanlığı'na, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığı'na veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirme konusunda tanınan yetki uyarınca; örneğin Rize'deki bir mükellefin vergilendirmeye esas teşkil eden verilerinin, Maliye Bakanlığı'nın İstanbul'daki binasında bulunan bir merkezi denetim elemanının bilgisayarına aktarılması ve incelemenin bu kayıtlar üzerinden yapılması mümkün hale gelecektir. Bu durum, ulaşım, yevmiye gibi kalemlerde tasarruf sağlayacağı gibi yolda geçecek zamanın incelemede kullanılmasına da imkân tanıyacaktır. Aynı şekilde incelemenin amacına uygun olarak, verilerin istenilen formatta alınması incelemenin hızını artıracaktır. Bütün bunlardan daha önemlisi, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlattırılacak yazılımlar kullanılarak internet aracılığı ile mükelleflerin büyük bir kısmının verilerinin belirli kıstaslara göre ön incelemeye tabi

tutulması mümkün olabilecektir. Bu ön inceleme veya taramalar neticesinde vergisel açıdan sorunlu olma ihtimali bulunan mükelleflerin öncelikle ve ivedilikle vergi incelemesine tabi tutulması sağlanabilecektir.

Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür. Kanun maddesi lâfzî olarak değerlendirildiğinde; Kanun'dan kasıt VUK, düzenlenmesi zorunlu olan belgelerden kasıt ise Kanun'un 227 ile 242 maddelerinde hüküm altına alınan belgeler anlaşılmaktadır. Yani elektronik ortamda düzenlenen Damga Vergisi Kanunu'na Ekli (1) Sayılı Tabloda yazılı kâğıtlardan, VUK uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler damga vergisine tabi olacaktır. VUK'un "*Diğer Vesikalar*" başlıklı 242'nci maddesinde sayılan ve mükelleflere muhafaza mecburiyeti getirilen mukavelename, taahhütname, kefaletname ve mahkeme ilamları gibi hukuki belgeler, şartlar sağlandığı takdirde damga vergisine tabi olmakla beraber, bu belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi sonucu elektronik belge olarak kabulü düzenleme zorunluluğu getirilmediği için damga vergisine tabi olmayacaktır.

Ancak, internet ortamında verilen beyanname ve bildirgeler ise Damga Vergisi Kanununa Ekli (1) Sayılı Tablo'nun IV/2. "*Beyannameler*" başlıklı bölümünün sonuna 5035 sayılı Kanunla eklenen ve 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olan hüküm ile tabloda belirtilen miktarları her bir beyanname ve bildirge itibarıyla ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bu şartları taşıyan bir elektronik belge, Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tabloda yer alan belgelerden birisi ise damga vergisine tabi olacaktır. Bu durumu bir örnekle somutlaştıralım. İki şirketin elektronik ortamda bir sözleşme hazırladıklarını ve bu sözleşmelerin iki tarafın da sayısal imzasını taşıdığını düşünelim. Bu durumda söz konusu sözleşme yazılıp imzalandığı ve herhangi bir husus ispat veya belli etmek üzere ibraz kabiliyetine sahip olduğu için damga vergisinin konusuna girecektir. Sözleşmenin noterde yapılması gibi bir şekil şartını gerektirmesi durumunda ise devreye sayısal noter girecektir. Tüm açıklamalar göstermektedir ki,

elektronik defter, belge ve kayıtlara ilişkin olarak yapılacak düzenlemelerde tüm vergi kanunlarının titiz bir biçimde dikkate alınması gerekmektedir⁷⁵.

Bilgisayar ortamında tutulan kayıtlar ve düzenlenen belgelere yasal geçerlilik kazandırılmadan önce kullanılan bilgisayar programları ve üretici firmalar konusunda standartlar geliştirilmesi ve bunun izlenmesinin sağlanması gerekmektedir. Mevcut sistemde piyasada kullanılan bilgisayarlı muhasebe programları mükelleflere önemli kolaylıklar sağlamaktadır. Bununla birlikte, gerekli yasal zemin tamamlanmadığı için bu programlarda geriye doğru işlem yapmak mümkün bulunmaktadır. Bu husus, vergileme açısından kabul edilemez niteliktedir.

Elektronik kayıt, prensip itibariyle kâğıda dayalı işlemdir ve kâğıt ortamından bağımsız değildir. Her iki ortam birbiriyle içli dışlıdır. Elektronik ortamdan bilgiler kâğıt ortamına aktarılabilirken, kâğıt ortamından bilgiler elektronik ortama transfer edilebilmektedir. Fakat bir gerçek vardır ki elektronik ticaretin sorunsuz işleyebilmesi için mutlak surette kâğıt ortamına bağımlılık durumunun aşılması gerekmektedir.

Elektronik kayıtların tutulacağı elektronik defterler açısından en önemli sorun uygulamada, söz konusu defterlerin hukuki platformda delil olarak kabul edilebilmesini sağlayacak şekilde belirli bir onay makamının kontrolü ve gözetimine olan gereksinimdir. Etkin bir vergi denetimi istendiği takdirde söz konusu onay makamının gözetimi içerisinde cari kayıtların izlenebilmesi bile mümkün olabilir.

Elektronik ticaret yoluyla yapılan alışverişlerde alıcı ve satıcılar birbirlerinin yüzlerini dahi görmezler. Dolayısıyla, vergi idaresi için kritik nokta burada düğümlenmektedir. Alıcı ve satıcının gerçek kimliklerinin saptanabilmesi ve bu bilgilerin doğruluğunun garanti edilebilmesi, kayıtdışı işlemlerin önüne geçilmesi için ilk yapılması gereken işler arasındadır. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin önlenmesi de bu noktada tarafların açık kimliklerinin teyit edilmesi ve saptanmasıyla mümkün hale gelmektedir. Elektronik ticaret yapan kişi ya da kurumların düzenlemiş

⁷⁵ Tolga Büyükdeğirmenci, **Elektronik Ticaret, İnternet Ortamında Vergilendirme ve Belge Düzeninin Hukuksal Açıdan Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yeterlilik Etüd Raporu), Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003, s.32

oldukları belgelerin sıhhati ve güvenilirliği açısından Maliye Bakanlığı tarafından tanınmış ve resmi düzeyde yetkilen dirilmiş özel web siteleri aracılığıyla belge temini yoluna gidilebilir. Geleneksel ticaret düzeninde anlaşmalı matbaaların yüklenmiş olduğu söz konusu işlev, resmi olarak görevlendirilmiş ve yetki verilmiş web siteleri tarafından yerine getirebilir. Bu durumda, ilgili web sitelerinin de belirli bir şekil ve şart dâhilinde kamu otoritesi tarafından denetime tabi olacağı da açıktır.

D. Elektronik Fatura

397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğin yayımı ile birlikte Elektronik Fatura Uygulaması (e-Fatura Uygulaması) hizmete alınmış bulunmaktadır. E-Fatura Uygulaması, tanımlanan standartlara uygun e-Faturaların, tarafları arasında güvenli ve sağlıklı bir biçimde dolaşımını sağlamak amacı ile oluşturulan uygulamaların genel adıdır.

- ✓ e-Fatura Uygulamasından yararlanan kullanıcılar;
- ✓ Sistemde kayıtlı kullanıcılara e-Fatura gönderebilir,
- ✓ Sistemde kayıtlı kullanıcılardan e-Fatura alabilir,

Gönderilen veya alınan e-Faturalarını bilgisayarlarına indirerek elektronik ortamda muhafaza ve istendiğinde ibraz edebilirler.

416 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca 213 Sayılı VUKnun 232'nci maddesi uyarınca fatura düzenlemek zorunda olan mükellefler e-Fatura Uygulamasından yararlanabilmektedir. e-Fatura düzenlemek ve göndermek isteyen mükelleflerin öncelikle e-Fatura Uygulaması üzerinde, kendilerine ait bir **Kullanıcı Hesabı** oluşturmaları gerekmektedir.

II. ELEKTRONİK TİCARET FAALİYETLERİNDE DENETİMİN İŞLEVSELLİĞİ

Dünya ekonomisinde internet üzerinden faaliyette bulunan birçok iktisadi teşebbüs gün geçtikçe çok hızlı bir şekilde artmaktadır. Bu noktada OECD üye devletler ile gelişmiş ülke mali idareleri, bu teşebbüsleri ve

bunların oldukça fazla olan elektronik işlemlerini nasıl denetim altına alınabileceği ayrıca söz konusu teşebbüslerin mevcut yasal düzenlemelere uygun hareket etmelerini nasıl sağlanabileceği üzerine çalışmalar yapmaktadır.

E-ticaretin hızlı büyümesi ile birlikte teknolojideki devamlı ve kesintisiz değişiklikler karşısında başlangıçta vergi ve gümrük idaresi, internet girişimcilerinin kim olduğunu tespit etmekte zorlanmışsa da internet müteşebbislerini bilgilendirmek ve mevcut vergi kurallarına uyma oranlarını arttırmak için uygulama ile ilgili iletişimde yenilikçi uygulamalar kullanmaya başlamıştır. Örneğin, ülkemizde 10 numara yağ, lüks otomobil, sigara ve jet yakıtından sonra, toplam büyüklüğü 2012 yılı sonunda yaklaşık 31 milyar liraya ulaşan ve 2015'te 62 milyar liraya çıkması beklenen sanal pazar alanında yaşanan vergi kaybı mali idareyi bu konuda çalışmalar yapmaya cidd .

Bu noktada e-ticaret faaliyetlerinin denetiminin temel unsurlarını aşağıdaki şekilde özetlemek doğru olacaktır.

- Üst yönetimin belirlediği tarz da dâhil iç kontrol yapısını değerlendirmek,
- Hedef ve amaçlara ulaşılabilceği konusunda makul güvence sağlamak,
- Risklerin kabul edilebilir olup olmadığını tespit etmek,
- Bilgi akışını anlamak,
- Ara yüz sorunlarını (donanımdan donanım, yazılımdan yazılıma ve donanımdan yazılıma gibi) incelemek,
- İş devamlılığı ve felâket sonrası toparlanma planlarını değerlendirmek.

Bu noktada vergi idarelerinin başlıca amacı, tüm internet girişimcilerinin yükümlölüklerinin bilincinde olması ve bunlara uyması ya da uymaya başlamasını sağlamak için en az aşağıdaki hususların varlığını tesis etmek olmuştur. Bunlar;

- Vergiye tabi internet müteşebbislerinin mükellefiyet tescilinin zamanında yapılması;

- Tam ve doğru olarak vergi beyanlarının yapılması (idari yükümlülükler);
- İşletmenin internet sayfasındaki ayırt edici detayların tayini ile ilgili kurallara uyulması ve böylelikle bu girişimcilerin kolayca belirlenebilmesi.

Bilginin güvenliği ve gizliliği, e-ticaretin gelişiminin temelini oluşturmaktadır. Hem işletmeler hem de bireyler açısından e-ticaretin gelişmesi için en fazla önem verilen iki konu e-ticaret işlemlerinde iletilen bilginin gizliliği ve güvenliğidir. Özellikle e-ticaretin gelişmesini arzulayanlar, işlem güvenliğinin e-ticaretin kilit unsuru olduğu, gizlilik ve güvenlik sağlanıncaya kadar e-ticaretin gelişemeyeceği görüşündedirler. Gizlilik ve güvenlik kapsamında kalan özel bilgiler arasında; işletmelerin kendileri kadar satın aldıkları kalemlerin niteliği, miktarı, tüketicinin kimliği, kredi kartı bilgileri gibi veriler yer almaktadır. *Bilgi güvenliği ve gizliliği vergilemeye engel olur* (information security and privacy will prevent the taxation) yaygın bir beklentidir⁷⁶.

İnternet üzerinden yürütülen e-ticaretin, üretim-tüketim zincirindeki kademeleri (toptancı-perakendeci) ortadan kaldırdığı ya da azalttığı, e-ticaretin firmaların tedarik, üretim, yönetim ve pazarlama fonksiyonlarında meydana getirdiği değişikliklerin vergi idarelerinin vergiyi doğuran olayı kavramasına ciddi bir şekilde engel olacağı düşüncesi oldukça yaygındır. E-ticaretin büyük ölçüde sınır ötesi işlemlere yöneldiği düşünüldüğünde, vergi idaresinin ancak ülke içindeki faaliyetlerden bilgi isteme yetkisine sahip olması nedeniyle burada da bir vergiden kaçınma ortaya çıkabilir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarının olduğu ülkelerden bilgi istenebilse de vergi oranlarının çok düşük olduğu, vergi cenneti olarak isimlendirilen ülkelerden ya da çifte vergilendirme anlaşmasının olmadığı ülkelerden ise bilgi istemek son derece güçtür⁷⁷.

⁷⁶ Tayfun Şahin, *E-Ticaret, E-çarşı, Vergileme ve Denetim*, TÜRMÖB Yayınları, Sirküler Rapor, Sayı: 2011-7, s. 153-154

⁷⁷ Ali Çımat, Derya Yaman, "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi", *E- Yaklaşım Dergisi*, Mart-2005, Sayı:20, ss.48-49

Diğer taraftan e-ticarete kullanılan ödeme yöntemlerinin, banker ve broker gibi geleneksel aracılarn rolünü azalttığı ileri sürölmekte ve özellikle dijital ürün ve hizmetler karşılığında elektronik para ile yapılan ödemelerde bu daha belirginleşmektedir. Vergi denetiminin yapılmasında para hareketi önemli bir takip aracıdır. Ancak elektronik para gibi ödeme araçlarında, ödeyene ilişkin kimlik bilgilerinin bulunmaması nedeniyle ödemeler takip edilememekte e-ticarete denetimin işlevselliğini ciddi biçimde azaltmaktadır.

Dijital ürünlerin e-ticaret yoluyla satılması ve ödemenin kredi kartı yoluyla yapılması nedeniyle arkada denetimde kullanılabilecek fiziksel kanıt kalmaz. Bu nedenle e-ticarete satış yapanın kimliğine ilişkin kesin bilgilere sahip olunamayabilir. Hem satıcı hem de alıcıya ait kimlik bilgileri doğru olmayabileceği gibi, işlemin fiilen gerçekleştiği yer de belirlenemeyebilir. Bu ise, elektronik ticaretin denetimini güçleştiren bir unsurdur⁷⁸.

E-ticaret, izlenemeyen parasal işlemler ve hizmetlerin uluslararası teslimi gibi özellikleri nedeniyle vergi kaçırma ve vergiden kaçınmak için elverişli bir ortam yaratmaktadır. Bilgisayar ortamında gerçekleştirilen işlemler teorik olarak izlense bile, bu uygulamada birçok zorluklar içermektedir. Özellikle, alıcı ve satıcıların aracısız olarak karşı karşıya geldiği ortamlarda, vergi idareleri için yapılan işlemleri rapor eden banker ve aracılarn gibi geleneksel aracılarn rolü azaldığından, vergi idarelerinin vergiyi doğuran olayları tespiti güçleşmektedir. Alıcıların, ödemelerini yurt dışından ve dijital para ile yapmaları durumunda vergi idareleri açısından elektronik ticaretin taraflarını tespit etmek daha da güçleşmektedir⁷⁹.

Vergi rekabeti günümüzde uluslararası vergileme alanında en çok tartışılan sorunlardan biridir. Günümüzde neredeyse sınır koyulamayan bir hareketliliğe kavuşmuş olan ancak bir o kadar da kısıt olan sermayeyi çekebilmek ve sahip oldukları işgücüne istihdam olanağı sağlayabilmek amacıyla ölkeler çeşitli vergisel kolaylıklar sağlamakta ve gerekirse bu yolla birbirleriyle rekabet etmektedirler. Bu şekilde vergisel politikaları kullanarak

⁷⁸ Murat Çak, *Dünya'da ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi*, İTO Yayınları, Yayın No:2002/6, s.107

⁷⁹ N. Semih Öz, *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:21, s. 180

yapılan teşvik çabaları her ne kadar normal bir uygulama olarak algılsa da bunun getireceği rekabet ortamının ülkelerin vergi sistemlerini uzun vadede erozyona uğratması kaçınılmaz görülmektedir. Özellikle vergi cennetleri olarak nitelenen ülkelerin “zararlı vergi rekabeti” (harmful tax competition) uyguladıkları savunulmakta ve bu tür ülkelere karşı tedbirler alınmasına çalışılmaktadır⁸⁰.

Küreselleşme, ülkelerin egemenlik alanlarını çeşitli yollarla daraltmakta ve küresel işletmeleri göz önüne almayan politikaların uygulanma alanını gittikçe daha fazla daraltmaktadır. Bu etkiyi ülkelerin vergi uygulamalarında da görmekteyiz. Artık çokuluslu şirketlerin yatırım yaptığı ya da yapmayı düşündüğü ülkeler, bu şirketlerin etkin olarak faaliyet gösterdiği diğer ülkelerin vergi politikalarını yakından izlemekte ve kendi kararlarını buna göre almaktadır. Büyük ölçüde serbest sermayeye sahip olan çokuluslu şirketler faaliyet ya da yatırım olanaklarını değerlendirirken teknolojinin sağladığı imkânları kullanarak, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere doğru kaydırmakta, hatta vergi yüklerini azaltabilmek için örgütlenme yoluna bile başvurmaktadırlar. Bu nedenlerle, ülkeler vergi politikalarını oluştururken başka ülkelerin vergi politikalarını dikkate almak durumunda kalmaktadır.

E-ticaretin ülke sınırlarına bağlı kalmaksızın kolaylıkla gerçekleştirilebilir olması da dikkate alınırsa, e-ticaretin sıkı vergi politikalarının uygulandığı ülkelere kaçarak daha uygun vergi politikalarının uygulandığı ülkelere yerleşmesi mümkündür. Böylece e-ticaret tümüyle vergi dışında kalma olanağına kavuşacağı eleştirileri yapılmaktadır. Bu eleştirilerde haklılık payı yüksek olmakla birlikte e-çarşıların çalışma ve kayıt sistemi nedeniyle yukarıda belirtilen sakıncaları en aza indireceği beklenebilir⁸¹.

E-ticaret, neden olduğu vergileme sorunlarının yanı sıra vergi yönetimi (the tax administration) ve vergi denetimi (tax audit) alanında yeni olanaklar da yaratmaktadır. İnternet, gelişen yazılım teknolojileri aracılığıyla

⁸⁰ M.Yavuz Öner, "Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti", E-Yaklaşım Dergisi, Haziran 2004, Sayı: 11, s.13

⁸¹ Şahin, s. 159

yapılan her işlem, yazılan her yazı ve mesajın iz bıraktığı bir ortamdır. Bu bilgileri izleme, elde edilen bilgileri depolama ve ayrıştırarak değerlendirme maliyeti yüksek olsa da teorik olarak internet üzerinden gönderilen bilgiler kaydedilebilir. İnternetin sahip olduğu bu özellik e-ticaretin vergilendirmesine yönelik yapılacak denetimlerde idare tarafından kullanılabilir bir kolaylık olarak değerlendirilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİSEL BOYUTU

Dünya üzerindeki vergi otoritelerinin internete ilişkin en büyük kaygılarından birini kuşkusuz potansiyel vergi kayıpları oluşturmaktadır. Bu problem yeni olmayıp ilk defa 90'lı yıllarda Amerika Birleşik Devletlerinde yüksek mahkeme kararlarında karşımıza çıkmıştır.

İnternetin vergilendirilmesi sorununun temelinde “*işletmenin fiziksel varlığının bulunduğu yer*” çıkmaktadır. Günümüzde var olan vergilendirme sistemleri vergi mükellefinin fiziksel olarak bulunduğu yeri baz alarak vergi mükellefinin yükümlülüklerini belirlemeye çalışmaktadır. Ancak e-ticaretin fiziksel sınırları ortadan kaldırarak ticareti uluslararası boyuta taşıması ve işletmelere olabilecek en uygun sayıda fiziksel yerde düşük operasyonel giderlerle işlerini yürütme olanağı sağlaması sebebiyle *işletmenin fiziksel varlığının bulunduğu yer* kavramının e-ticaretin vergilendirilmesi bakımından yorumlanması ve açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Ürünlerin ve işlemlerin niteliği ise gene elektronik ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. İnternet, kitap, müzik, film ve tasarım gibi ürünlerin dijital olarak aktarılması olanağı sağlamaktadır. Aynı şekilde işlemlerin, artık kâğıt kullanılmadan ve değişen çeşitlilikte ödeme araçları vasıtasıyla yurtdışında bulunan sunuculardan da gerçekleştirilmesi sorunun bir başka halkasını oluşturmaktadır. Bu da söz konusu ürünlerin nerede vergilendirilmesi gerektiği sorununu beraberinde getirmektedir.

I. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Türk vergi sistemi, işlemin yapıldığı yerin tespit edilebildiği fiziki varlıklar üzerine kurulmuştur. Dolayısıyla, e-ticaretin doğasından gelen bir takım özellikler nedeniyle, yeni bir vergi tabanı oluşturan e-ticaretin mevcut vergi kanunları ile vergilendirilmesinde bir takım sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Örneğin elektronik ticaret faaliyeti üzerinden temin edilen küresel ticaret gelirinin vergilendirilmesinde kaynak ilke mi? yoksa varış ilkesinin mi? hâkim unsur olarak esas alınacaktır. Mesela çok uluslu şirketler, ürünlerini genelde kendi ülkelerinde tasarlamakta, işgücü maliyetinin düşük olduğu diğer bir ülkede üretmekte ve bir başka ülkede satmaktadır. Bu şirketler yaptıkları kar transferleriyle (Türk vergi hukukunda söz konusu durum, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı mevzuatının konusunu oluşturmaktadır.)yükümlü oldukları vergiden kaçmabilmektedirler. Bu husus yeni olmamakla birlikte e-ticaretin yaygınlaşması problemin ölçeğini daha da büyütecektir. Benzer şekilde harcamalar üzerinden alınan vergilerle ilgili sorunlar da vardır. Bunun dışında sanal ortamda yapılan işlemlerle ilgili kayıt düzeni ve vergi denetimi (tax audit) konularında da sıkıntılar mevcuttur.

Özetle bu durum mevcut vergi ilke ve kavramlarının elektronik ticarete uyarlanması noktasında yeniden gözden geçirilmesinin gerekli olacağını göstermektedir.

A. Elektronik Ticarete İşyeri Kavramı

İşyeri kavramının içeriğinin uluslararası arenada, uluslararası kuruluşlar ile uluslararası hukuk düzenlemeleri tarafından nasıl anlamlandırıldığını incelemek e-ticaret boyutunda işyeri kavramını anlamada yardımcı olacak en önemli bakış açısını bize verebilecektir. İşyeri kavramının içeriğini özellikle uluslararası mali mevzuat boyutunda aramak önemlidir. Bunun en büyük nedeni öncelikle işyeri tanımlarından yola çıkılarak bir nevi ülkenin vergilendirme yetkisinin sınırlarının çizilmesi sonucuna ulaşılmassındandır. İki ülkenin vergilendirme yetkisinin çakıştığı noktalarda da karşımıza uluslararası alanda çifte vergilendirme problemi ortaya çıkmaktadır. "İşyeri" kavramının bu şekilde uç noktalarda ele alınması, bir taraftan bu kavramın nasıl şekillendirilebileceği konusunda, diğer taraftan da öneminin altının çizilmesi noktasında bize ışık tutacaktır. Çünkü e-ticaretin dünya ticaretinde oynadığı en önemli rol ve en temel özelliği, ülkeler

arasındaki ticaret işlemlerinde mevcut birçok sınırları neredeyse tamamen ortadan kaldırmasıdır. Bu nedenle e-ticaret konusunda "işyeri" kavramını bir ülke sınırları içerisinde tanımlamaya çalışmanın ve ele almanın önemi çok fazla olmayacaktır⁸².

1. Türk Vergi Mevzuatında Mali İkametgâh ve İşyeri Tanımları

Mali ikametgâh kavramının vergi kanunlarımızda tanımı yapılmamıştır. OECD'nin 1963 yılında yayınladığı model taslakta mali ikametgâh başlığı altında "mali ikametgâh" kavramı değil "mukim", diğer bir deyişle "yerleşik kişi" kavramı tanımlanmıştır. Taslağın 4. Maddesinde verilen tanıma göre mukim; o devletin mevzuatı gereğince, ikametgâhı, meskeni, yönetim merkezi veya diğer benzer yapıda herhangi bir kritere dayanılarak vergi mükellefiyetine tabi tutulan kişidir. Kişi kavramına ise gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Görüldüğü gibi mali ikametgâh teknik olarak bir akit devletin mukimi sıfatından hareketle tanımlanmıştır. UN ve Türk Modellerinin 4. Maddesi de mali ikametgâha ilişkindir⁸³.

Mali ikametgâh "devletin vergi alma hususunda hukuki ve fiili gücü kullanmasına esas teşkil eden bir bağlantı noktası olarak oturan, bulunulan ya da işlerin yürütüldüğü yer'dir. Kişinin bir ülkede mali ikametgâhı varsa o ülkenin mukimi olur, diğer bir deyişle mukim sıfatı ile vasıflandırılır ve tam mükellefiyet esası altında ülke içi ve dışı tüm kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilir⁸⁴.

Mali ikametgâh kişilerin, vergi yükümlülüğünün kurulmasında temel bağlantı noktası olma özelliğine sahiptir. Kişilerin mali ikametgâhı belirlendikten sonra vergilendirme yetkisinin, hangi yetki karmaşası önlenmiş olur. Diğer bir deyişle mali ikametgâh devletler açısından kişilerin hangi devletin yetkisi kapsamında vergilendirileceğini, mükellefiyetin kapsamını, tarh işlemlerinde yetkili vergi dairesini, idari işlemlere karşı gidilecek yetkili

⁸² Ahmet Ç. Gencer, "Elektronik Ticarete Bağlanma Noktası Olan İşyeri Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat-2013, S. 293, s.16

⁸³ Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgâh**, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, Mayıs, 2007, s.6

⁸⁴ Arıkan, s.7

yargı birimlerini belirlemek açısından önemlidir. Bu nedenle vergi alma yetkisi, vergisel işlemleri yürütme yetkisi ve işlemleri yargılama yetkisinde etkileri olabilecek genişlikte bir kapsama sahiptir⁸⁵.

Bu noktada işyeri kavramı mali ikametgâhın belirlenmesinde önemli bir unsurdur. Zira işyeri, mali ikametgâhın yerleşik olunan ülkede olduğuna karine teşkil etmektedir. Türk vergi mevzuatımızda işyerinin tanımı, 213 sayılı VUK'un 156'ncı maddesinde yapılmıştır. Söz konusu kanunda işyeri; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerler olarak tanımlanmıştır.

VUK, bir taraftan işyeri kapsamına giren alanları tahdidi olarak belirtirken diğer taraftan da "gibi" kelimesini kullanarak işyeri tanımını oldukça geniş olarak yapmış durumdadır. Buradan hareketle, söz konusu Kanun uyarınca tüccarların, serbest meslek erbabının işyerine sahip olma noktası, işe başlamanın diğer bir deyişle potansiyel bir mükellef olmanın başlangıcı olarak ele alınmaktadır.

Bu noktada 2002/3 sayılı VUK İç Genelge'sinde yapılan açıklama vergi mükellefiyetinde işyeri varlığının önemini vurgulamaktadır. Şöyle ki,

"İstigal konusu itibariyle bir işyeri olmaksızın faaliyetini yürütebilmesi mümkün olabilen mükelleflerin ikametgâh adreslerinin işyeri olarak kabulü suretiyle mükellefiyet kayıtlarının yapılması mümkündür. Ancak, mükelleflerin yaptıkları faaliyet türleri için mutlaka faaliyetin icra edileceği yerin şart olduğunun vergi dairelerince tespiti halinde, bunların mükellefiyet kayıtlarının işyeri adresi olmaksızın yapılmasına imkân bulunmamaktadır."

⁸⁵ Arıkan, s. 12

2. Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme Prensibi Açısından İşyeri Kavramı

Uluslararası vergi hukukunda mükellefiyet iki farklı yaklaşıma göre belirlenmektedir. Bunlar ikametgah ve kaynak ilkesidir. İkametgah ilkesinin içeriğinde kişilerin (gerçek kişi veya tüzel kişi) yerleşik oldukları yer bazı objektif belirtilerden hareket yardımı ile tespit edilmeye çalışılmaktadır. Kaynak ilkesi içeriğinde ise, ülkenin vergilendirme yetkisinin gelirin kaynağını oluşturan söz konusu ülkelerin kendi ulusal sınırları içerisinde elde edilen gelirler çerçevesinde olduğu kabul edilir. Ancak geleneksel iki yöntem çerçevesinde de uluslararası alanda bir aktivitenin vergilendirilebilmesi için o aktivitenin mevcut bir işyeri vasıtası ile yapılması gerekmektedir.

Uluslararası vergi hukukunda işyeri kavramı, bir işletmenin mukimi olduğu ülke dışındaki bir ülkede sahip olduğu, hukuken kendisinden bağımsız olmayan kuruluşları ifade etmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta iş yerinin işletmeden ayrı bir hukuki varlığının bulunmamasıdır. Dolayısıyla uluslararası vergi hukukunda, bir ülke mukimi şirketin diğer bir ülkede kurduğu veya iştirak ettiği bağlı şirketler, iş yeri olarak kabul edilmemektedir⁸⁶.

Bu bağlamda, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yasalaşmış bulunan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yeni bir kurum olarak karşımıza çıkan şirketler topluluğu kavramı da söz konusu şirketler topluluğunun doğrudan veya dolaylı olarak oy haklarının çoğunluğuna sahip olan veya bir sözleşme gereğince ya da başka bir yolla hâkimiyeti altında bulunduran başka bir ülke mukimi şirket(hâkim şirket) açısından işyeri olarak değerlendirilmeyecektir.

Uluslararası vergilendirme alanında, bir akit devlet teşebbüsüne ait kazancın, söz konusu teşebbüs diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, sadece ilk bahsedilen devlette vergilendirilmesi öngörülmüştür. Eğer yabancı bir teşebbüs tanıma uygun bir işyeri vasıtasıyla bir başka ülkede ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün

⁸⁶ Billur Soydan Yaltı, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, (Vergi Anlaşmalar) Beta Yayınları, İstanbul-1995, s.135

kazançları yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olarak vergilendirilecektir. Buradan da anlaşılacağı üzere uluslararası hukuk açısından yabancı bir işletme bir ülkede bir işyeri tesis etmediği sürece o ülkenin ekonomik yaşantısına tam olarak katılmıyor kabul edilecektir⁸⁷.

Uluslararası arenada ortaya çıkan mali sorunların giderilmesinde kullanılan en iyi yöntemlerden biri, ülkeler arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) Anlaşmaları'dır. Çifte vergilendirmenin genel kabul gören tanıma göre; uluslararası (hukuki) çifte vergilendirme, iki veya (daha fazla devletin), aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi için aynı veya benzer vergilerle mükellef kılınmasıdır. Görüldüğü gibi çifte vergilendirmenin olabilmesi için mükellefin, konunun, vergilendirme döneminin aynı olması, verginin aynılığı yanında benzer olması gerekmektedir. Örneğin Almanya'da oturan ve Türkiye'de de işyeri olan bir kişinin Türkiye'deki işyerinden elde ettiği gelirin hem Almanya'da ve hem de Türkiye'de vergiye tabi tutulması bir çifte vergilendirme olayıdır⁸⁸.

ÇVÖ Anlaşmaları, uluslararası alanda çifte vergilendirmeyi azaltmaya çalışarak, uluslararası vergi adaletini ve eşitliğini sağlama yolunda önemli bir amaca hizmet etmektedir. ÇVÖ Anlaşmalarının baz alındığı iki temel anlaşma modelinden biri OECD'nin Vergi Anlaşma Modeli, diğeri ise BM Anlaşma Modelidir. OECD Vergi Anlaşma Modeli'nin 5. maddesinde "sabit işyeri" (permanent establishment) kavramı tanımlanmış bulunmaktadır. Söz konusu "sabit işyeri" kavramı işlerin kısmen veya tamamen idare edildiği sabit bir yer anlamında kullanılmaktadır. Bu işyeri tanımı özellikle yönetim yeri, şube, büro, fabrika ve atölye gibi yerleri kapsamaktadır. Bu nedenle model anlaşmaya göre bir işletmenin kazançları diğer devlette sabit işyerine atfedilen miktarla vergilendirilebilmektedir⁸⁹.

⁸⁷ Recai Dönmez, "Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret", *Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1998, Cilt: XIV, Sayı: 1-2, ss. 415-452.

⁸⁸ Arıkan, s.129

⁸⁹ Gencer, s.17

3. E-Ticaret Açısından "İşyeri" Kavramının İçeriği Ve "E-İşyeri" Kavramı

E-ticaret, işyeri kavramına yeni bir içerik kazandırmaktadır. Teknolojiyi yoğun olarak kullanan şirketlerin özellikle çağrı merkezlerini küçük şehirlerde oluşturmaya yöneldiği günümüzde, çokuluslu şirketler ise, dünya çapında yürüttükleri faaliyetlerini birçok ülkeden personeli internet ortamında bir araya getirerek gerçekleştirebilmektedir. Bu şekilde sunulan hizmetlerin ne ölçüde ve hangi ülkede meydana getirildiği konusunda belirsizlikler mevcuttur. Ayrıca teknolojik değişimlere ve bilgiye erişimin kolaylaşmasına bağlı olarak e-ticaret de geleneksel iş modellerinden farklılaşan ihtiyaçlar ortaya çıkmış ve bu ihtiyaçlar, yeni bir ekonominin iş kurallarını ortaya çıkarmıştır.

Yeni iş kuralları arasında, müşteri taleplerinin anında karşılanması, mobilitenin yükselişi ve lokasyonun bir anlamda eski önemini yitirirken yeni fırsatlara yol açacak şekilde yeni öneminin tanımlanması, teknolojik gelişmelerin olanak sağladığı veri biriktirme sayesinde müşteri beğeni ve seçimlerinden yola çıkılan yeni öneri yaratma süreçlerinin oluşması ve müşterilere teklif verme biçimlerinin değişmesi, müşteriye değen her alanda yaratıcı yeni yöntemler ve çözümlerle rakiplere fark atma ilkesi yer almaktadır⁹⁰.

Bilişim ve iletişim teknolojilerinde yaşanan söz konusu gelişmeler, klasik işletme modelleri yanında elektronik ortamın zaman ve mekan avantajını kullanabilen başarılı e-ticaret iş modellerinin yani sanal işletmelerin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Bu yeni durum karşısında artık ikametgâh ve/veya kaynak ilkesine dayalı olarak yapılan vergisel düzenlemeler, uluslararası arenada ortaya çıkan e-ticareti tam anlamıyla açıklayamamakta ve dolayısıyla kapsayamamaktadır. Bu sebeptendir ki artık gerek ulusal gerekse de uluslararası vergi mevzuatında fiziksel lokasyon merkezli işyeri kavramlarının yeniden tanımlanması ve bütün uygulama ve mevzuat çalışmalarının buna paralel olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

⁹⁰ Kundakcı, s.71

Gerek model anlaşmaların ve ÇVÖ Anlaşmalarının, gerekse de Kurumlar Vergisi Kanunu ve VUK'un "işyeri" kavramı içeriği için birleştikleri nokta coğrafi olarak sabit bir yer kavramıdır. Söz konusu bu durum gerek ülke içerisinde gerekse de uluslararası hukuk çerçevesinde hukuksal bir boşluğa neden olmaktadır. Mevcut düzenlemeler e-ticarete dayalı bir sorun ortaya çıktığı zaman bu sorunu çözüme ulaştıramamaktadır. İşte bu nedenle bir taraftan uluslararası vergilendirmede ülkeler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını net olarak çizememekte, diğer taraftan da işletmeler çifte vergilendirme problemleri ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

E-ticaret günden güne dünya ekonomisinden geometrik büyüyen bir hızla daha fazla pay almaktadır. E-ticarete bir nevi başlangıç noktası olarak sayılabilecek olan "işyeri" kavramının uluslararası boyutta bir çözüme kavuşabilmesi, vergilendirme yetkisinin devletler arasında uluslararası düzeyde paylaşımına dayanmaktadır. Ancak vergilendirme yetkisinin devletler arasında uluslararası düzeyde paylaşımına ilişkin kuralların kısa vadede bir açıklığa kavuşması beklenmemektedir. Bunun nedeni devletlerin ekonomik çıkarlarındaki farklılıklardır. Örneğin, işyeri kavramını sermaye ihraç eden ülkelerin dar yorumlama eğilimine karşın, sermaye ithal eden ülkeler geniş yorumlama eğilimindedir⁹¹.

B. E-Ticarete Vergilendirme Yetkisi Sorunu

E-ticaretin vergilendirilmesinde, e-ticaret ile birlikte ortaya çıkması muhtemel hukuki problemlerin çözümlenmesinde mevcut yasaların değiştirilmesi değil yeniden yorumlanarak uygulanması hususunun benimsenmesi; her ülkenin e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda ulusal düzenlemelerinin adaptasyonunda mali egemenlik sınırlarını korumacı davranabilmelerinin önünü açabileceği ayrıca e-ticaretten kaynaklanan vergi gelirlerinin ülkeler arasında adil bir biçimde paylaşılmasına, netice de çifte vergilendirmeye ve istenmeyen vergi dışı kalma olgusunun yaşanmasına sebebiyet verecektir.

⁹¹ Dönmez, s. 415-452

Bu kısımda devletlerin, e-ticaretin vergilendirilmesinde karşı karşıya kaldıkları internetteki hukuk problemi, **kanunlar ihtilafı** kurallarından bahsedilmek suretiyle değerlendirilmeye çalışılacaktır. İkinci aşamada ise ve OECD Model Vergi Anlaşmaları temel esasları üzerinde durulmak suretiyle çözüm önerileri üretilmeye çalışılacaktır.

1. Kanunlar İhtilafı

Yabancılık unsuru içeren hukuki ilişki ve olaylara hangi devletin hukukunun uygulanacağını gösteren hukuk kuralları kanunlar ihtilafı kurallarıdır. Yan yana ve aynı zaman içerisinde yürürlükte bulunan çeşitli devletlerin, iç hukuk kurallarının uluslar arası uygulanma alanını belirleyen bu kurallar, uyumsuzlukları doğrudan çözümlemeyip uygulanacak hukuku gösterir. Bu kurallar birden fazla devletin özel hukuk düzeni ile temas halinde bulunan bir hukuki olayla belirli bir hukuk arasında bağlantı kurdukları için bağlama kuralları olarak da adlandırılır.⁹² Belirli bir hukuksal ilişki ve olayı belirli bir devletin iç özel hukuk düzenine bağlayan kurallarda bağlama, bağlama konuları ve bağlama noktaları ile yapılır. Bağlama konuları evlenme, ehliyet, miras gibi hukuksal kavram ve kategorileri ifade ederken bağlama noktaları, ikametgâh, mutad mesken, işlemin ya da fiilin yapıldığı yer, şeyin bulunduğu yer gibi hukuksal nedenleri içerir⁹³.

Geleneksel kanunlar ihtilafı kuralları, uygulanacak hukukun belirlenmesi açısından bağlama noktalarını kaçınılmaz olarak coğrafya temelinde tanımlamaktadır. Fakat internette coğrafi konum giderek daha az önem taşımaktadır. Örneğin Amerikan Hukukundaki kanunlar ihtilafı kuralları⁹⁴ soruyu şöyle sorar: ihlal veya zarar nerede meydana gelmiştir? veya tarafların arasındaki ilişkinin merkezi neresidir? gibi⁹⁵. Amerikan mahkemelerinin internette kanunlar ihtilafı açık değil ama zımni olarak iki

⁹² Gülgören Tekinalp,, **Milletlerarası Özel Hukuk Bağlanma Kuralları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, 8. Baskı s.52.

⁹³ Aysel Çelikel, “**Milletlerarası Özel Hukuk-Genel Kurallar**”, 3 B, Fakülteler Matbaası İstanbul , 1984 s.,57, Nomer, s.97-98, Tekinalp, s.15.

⁹⁴ Restatement (First) Conflict of Laws (1934) Restatement (Second) Conflict of Laws (1971)

⁹⁵ Bkz ABA, Jurisdiction Report, s.76 'dan çeviren Yaltı,, s.95

yaklaşım getirdiği görülür. Birinci yaklaşımda internette uyumsuzluklarını yönetecek hukuk davacının ikametgâh veya iş merkezinin hukuku olarak değerlendirilmekte, internet iletisinin varış yerinin hukuku uygulanmaktadır. Bu aynı zamanda da mahkemenin bulunduğu yerin hukukunu uygulama sonucunu vermiştir. İkinci yaklaşımda ise davalının ikametgâhının bulunduğu yer hukuku uygulanmış buda internet iletisinin çıkış yerinin hukukunu ifade etmiştir⁹⁶.

Dolayısıyla internette kanunlar ihtilafı kurallarının uygulanmasına ilişkin zorluğa dikkat çekilmektedir. Çünkü bir internet işleminde faaliyetin yerle ilgili bağlantısını kuran *yarışan bağlam noktaları* bulunabilir ya da mevcut bağlama noktaları aşağıda belirtilen yerleri kapsayacak şekilde yorumlanabilir;

- Web sayfasının bulunduğu yer nasıl tanımlanır?
 - ✓ Müşterinin bilgisayarında web sayfasının görüldüğü yer olarak mı? yoksa
 - ✓ Yazılımı gönderen sunucunun yerleştirilmiş bulunduğu yer olarak mı?
- Veya bir işlemin tamamlandığı yer nasıl değerlendirilir?
 - ✓ Web sayfasının sunucu tarafından iletildiği anda mı? yoksa
 - ✓ Müşterinin URL adresini gönderdiği ve dolayısıyla uzaktaki bir sunucudan sayfanın otomatik olarak gönderilmesini sağladığı an mı?⁹⁷

Günümüzde dahi tartışılmakta olan, kanunlar ihtilafı kurallarında geçen geleneksel bağlama konu ve noktalarının internet hukukuna nasıl uyarlanacağı sorusu devletler özel hukukunda da karşımıza çıkmaktadır.

2. Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisi, kaynağını egemenlik gücünden alan, ancak egemenlik sınırlarına kadar uzanabilen, egemenliğin var olduğu zaman ve

⁹⁶ Burnstein , A Global, s.24-25'dan çeviren Yaltı, s.95

⁹⁷ Bkz ABA, Jurisdiction Report, s.81'dan çeviren Yaltı, s.95

mekânla sınırlı olan erkdir. Ülkeler vergilendirme yetkilerini ülkesel egemenlik ve kişisel egemenlik olmak üzere temel olarak iki hukuki kurala dayandırmaktadırlar. Bunlardan ülkesel egemenlik, bir devletin ülkesi üzerindeki egemenliğini ifade ederken, kişisel egemenlik ülkenin vatandaşları üzerindeki egemenliğini ifade etmektedir. Bu kural aynı zamanda vergilendirme yetkisine de kaynak teşkil etmektedir⁹⁸. Bu sebeptendir ki uluslararası hukukta devletin kişi ve yer bakımından yetkisine ilişkin düzen vergi hukukuna da şamildir. Devlet vergilendirme yetkisini ancak egemenliği altında bulunan vergi konuları ve vergi yükümlüleri üzerinde kullanabilir⁹⁹.

Gerek uluslararası vergi hukukunda gerekse de çağdaş vergi sistemlerinde gelirin vergilendirilmesinde iki temel yaklaşım kabul görmüştür. Bu noktada devletlerin vergilendirme yetkileri, ülkesel egemenlik hukukundan kaynaklanan **kaynak ilkesi** ve kişisel egemenlik hukukundan kaynaklanan **ikametgâh ilkesine** dayanmaktadır. Vergi hukukunda devletin ülkesel egemenliği altında bulunan vergi konularını ve vergi doğurucu olayları vergilendirmesi **kaynak ilkesi** olarak adlandırılır. Söz konusu ilkeye göre kaynak ülkelerin (üzerinde gelirin elde edildiği ülke) kendi ulusal sınırları içerisinde elde edilen gelirleri vergilendirme hakkına sahip oldukları kabul edilmektedir. Kaynak ilkesine göre vergilendirmeye esas olan husus; gelirin doğduğu, malların bulunduğu ya da işlemin yapıldığı yerdir. Kaynağını ülkesel egemenlikten alan kaynak ilkesi, bir devletin vergi yasalarını ülkede bulunan vatandaşlar ve yabancı herkese ve de bütün hukuksal işlemlere uygulaması anlamına gelir¹⁰⁰.

Bir devletin ülkesel egemenliği altında ikamet eden kişileri (gerçek veya tüzel kişiler) vergilendirmesi ise **ikametgâh ilkesinin** sonucudur. İkametgâh ilkesinde kişilerin yerleşik oldukları yer, bir takım objektif dış belirtilerden hareket edilerek tespit edilmeye çalışılır. Bu kriterler genellikle ekonomik veya sosyal ilişkilerin yoğunlaştığı ülke şeklinde belirlenmiştir. Bu noktada vergilendirme yetkisinin üçüncü bir dayanağı diyebileceğimiz

⁹⁸ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, Rapor No:54, (15 Ağustos 2000), s. 29.

⁹⁹ Serkan Özdemir, “E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorun Vergilendirme Yetkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat-2013, S. 293, s.37

¹⁰⁰ Özdemir, s.37-38

“uyrukluk ilkesi” ne de değinmek gerekecektir. Kişisel egemenlik yetkisine dayanan bir diğer ilke uyrukluk ilkesinde esas unsur; devletin vergi yasalarını yalnızca kişisel egemenliği altındaki vatandaşlarına uygulamasını ifade etmektedir¹⁰¹.

a. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağlama Kuralları

Gelir vergisinde kaynak ilkesi vergi yükümlüsünün sadece ülke içinde kaynaklardan ve hukuki işlemlerden elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi anlamına gelirken, ikametgâh ve uyrukluk ilkesi yükümlünün geliri nerede elde ettiğine bakmaksızın yurtiçi ve yurtdışı gelirlerinin tamamı üzerinden vergilendirilmesi anlamına gelmektedir.

Türk vergi sistemi esas itibarıyla kişisel egemenlik yetkisinden kaynaklanan ikametgâh ilkesini kabul etmiştir. Dolayısıyla Türk vergi sistemi, kendi vergi kanunlarının uygulama alanını gösteren kuralları yani bağlama kuralını *mukimlik kriterine* bağlamıştır. Söz konusu ilkeler doğrultusunda mükellefiyet tam ve dar olmak üzere ikiye ayrılmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 3’ncü maddesinde, Türkiye’de yerleşmiş olan yani ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar veya bir takvim yılı içinde Türkiye’de altı aydan fazla oturanlar ile mezkûr maddenin birinci fıkrasının ikinci bendinde yazılı olan Türk vatandaşları tam mükellef olarak yurt içinde ve dışında elde ettiği kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği; Türkiye’de yerleşmiş olmayan dar mükellefler ise yalnızca Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir. Paralel bir düzenleme de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yapılmıştır. Kanunun 3’üncü maddesinde yasal veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumların, tam mükellef kurum olarak değerlendirileceği ve gerek Türkiye içinde gerekse de Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir. Dar mükellef kurum ise yasal ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan dar mükellef kurumların

¹⁰¹ Özdemir, s.37

ise sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir¹⁰².

Fiziksel bağlantılara dayalı kavramlar olan “ikamet” ve “kaynak” ilkeleri elektronik ticaret ortamında tartışmaya yol açmıştır. Çünkü doğası ve yapısı gereği elektronik ticaret, kişilerin yerleşim durumu ve tam mükellefiyetiyle ilgili değişik sorunlar ortaya çıkarmıştır. Elektronik ticarete bazı hallerde kişilerin ikametgâh olarak kullandıkları veya iş merkezi olarak çalıştırdıkları yerin belirlenmesi güçlükler taşımaktadır¹⁰³.

Bu noktada; işyeri, ikametgâh, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ya da gelirin kaynağı gibi bağlanma noktaları aslında vergilendirme yetkisine ait sorunları büyük ölçüde çözümlemektedir. Ancak elektronik ticaretin vergilendirilmesinde söz konusu bağlama noktaları, mevcut kavramsal anlamlarıyla bilakis sorunların artmasına sebebiyet vermektedir. Konuyu örneklem üzerinden açıklamak daha faydalı olacaktır. Şöyle ki,

Örneğin, aralarında uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının mevcut olmadığı üç ülke düşünelim. Norveç mukimi bir pazarlama şirketinin, Hindistan’a yerleştirdiği web sunucusuna yüklü web sitesine ABD’den girilmesi halinde, bağlama noktaları açısından yaşanan çatışma mükerrer vergilendirmenin önünü açacaktır. Birçok ülke hukuku, sunucunun fiziki olarak bulunduğu yer, web sitesinin görüldüğü yer, işletmenin kurulu olduğu yer açısından harekete geçmektedir.

OECD Model Vergi Anlaşmaları’na göre e-ticarete temel yaklaşım yerleşiklik (permanent establishment) olup, mevcut vergi anlaşmalarının işyeri hükmünün e-ticarete uyarlanması fikrine dayanmaktadır. Bu noktada OECD, Ottawa Konferansı sonrasında hazırlamış olduğu model vergi anlaşmasının beşinci maddesi ile ilk defa elektronik ortamda mevcut olabilecek bir iş yerinde bulunması gereken özellikler belirtilmeye çalışılmıştır¹⁰⁴.

¹⁰² Özdemir, s.38

¹⁰³ Alptürk, s. 319

¹⁰⁴ Özdemir, s.39

E-ticarette gelir üzerinden alınan vergiler açısından, sabit iş yerinin tanımını yapmak zorluklar içermektedir. Başlangıçta, sabit iş yeri fiziksel yer olarak görülüp, yayının yapılp internet sunucularının (server) olduğu yerler, sabit iş yeri olarak görülmüşlerdir. Ancak internet sunucularının aynalama (mirroring) yöntemi ile farklı yerlerde bulunabilmesi, bu ilkeye olan bağlılığı azaltmıştır.¹⁰⁵ OECD'nin konuyla ilgili çalışmalarında, sunucuların sabit iş yeri sayılmayacakları yaklaşımı giderek ağırlık kazanmaktadır.¹⁰⁶ Çünkü internet teknolojisinin gelişmesiyle sunucu ya da eşdeğerlerinin, dünya üzerinde fiziksel bir yerleşimi yerine uydular üzerinden de hizmet vermesi mümkün bulunmaktadır¹⁰⁷.

OECD söz konusu tartışmalar neticesinde Model Vergi Anlaşması'nın beşinci maddesine bazı açıklamalar eklemek suretiyle konuya açıklık getirmeye çalışmıştır. Bu değişikliklere göre; web serverının belirli koşullar altında işyeri sayılmasının yanı sıra serverın belirli bir süre satış yapılan ülkede bulunması da icap etmektedir. Söz konusu süre, çeşitli ülkelerin vergi kanunlarına göre değişkenlik arz etmektedir. Yine firmanın web sitesi üzerinden gerçekleştirdiği işlemlerin firmanın ana faaliyeti sayılması da vergilendirme için aranan şartlar içerisinde. Eğer firmanın internet üzerinden gerçekleştirdiği işlemler, firmanın yardımcı ya da geçici işi niteliğinde ise, yerleşiklik (permanent establishment) şartı yerine getirilmemiş sayılmaktadır¹⁰⁸.

Her ne kadar elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik spesifik kararlar alınamasa da bugüne değin bütün gelişmeler yerleşiklik ve işyeri kavramlarının yeniden anlamlandırılması üzerine olmuştur. Genel olarak

¹⁰⁵ Örneğin ABD'de, bir mükellef, vergi cenneti ülkede bir şirkete sahip olsa ve ABD dışında bir sunucu kullansa dahi Amerikan hükümeti vergi açısından işin gerçekte nerede yapıldığına bakmaktadır. Girişimcinin "fiziki varlığının ABD'de mi yoksa bir vergi cennetinde mi?" olduğu derinliğine araştırılmaktadır. Vergi cennetindeki bir sunucuda yer alan internet sayfası aracılığıyla gelir elde eden ve bu nedenle ABD'de vergi ödememesi gerektiğini iddia eden kişilerle ilgili olarak IRS tarafından yargıya intikal ettirilmiş bir çok örnek bulunmaktadır. Bu konu ve ABD'de elektronik ticaretin vergilendirilmesi ilkeleri ile ilgili olarak Bkz. YÖRÜK, Mehmet, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi", E- Yaklaşım, Sayı: 6, Ocak 2004; Dr. ÖZ Semih, "Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi" **Maliye Dergisi**-2005, Sayı: 147, s. 90-102

¹⁰⁶ Esra Ekmekçi, "Küreselleşme Ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler", İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları No: 167, 2003, s.97

¹⁰⁷ Ekmekçi, s.55

¹⁰⁸ David Hardesty, "Web Site a Country-Finle Rules", www.ecommercetax.com/doc/012101.htm. 28 Mart 2001. Erişim tarihi: 28 Mart 2001

değerlendirecek olursak yabancı devlette işyeri bulunuyorsa orada, kaynak devlet tarafından vergilendirme söz konusu olacaktır; işyerinin mevcut olmadığı hallerde ise işyerinin mukimi olduğu devlet (ikametgâh devleti) tarafından vergilendirme söz konusu olacaktır. Bu sebeple, işyerini oluşturan unsurlar ne kadar dar tutulursa, gelirin vergilendirilmesinde ikametgâh devletinin önceliği o kadar fazla olacaktır. Buna karşın işyeri kavramı geniş tutuldukça kaynak devletin vergilendirme önceliği artacaktır. Dolayısıyla işyeri kavramının yorumu, aslında vergilendirme yetkisinin kime ait olduğunun bir nevi tespiti nihayetinde kanunlar ihtilafı probleminin çözümü anlamına gelmektedir¹⁰⁹.

II. E-TİCARETİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere gelir üzerinden alınan vergileri gelir ve kurumlar vergisi olarak ikili bir sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür. Söz konusu vergiler ülkelerin hâsılatlarında önemli bir yere sahip olmakla birlikte¹¹⁰, internet yoluyla yapılan işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde gelir ve kurumlar vergisine ait mevcut kuralların uygulanması, bir takım vergisel problemlerin çıkmasına neden olacak, bu da elektronik ticarete konu olan işlemlerin vergisel açıdan kavranamamalarına, dolayısıyla da vergilerin hâsılatlarında önemli gerilemelere sebebiyet verecektir. Elektronik ortamda yapılan işlemler üzerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesinde uluslar arası platformda en çok tartışılan ve problem yaratması muhtemel gözüyle bakılan konular; mükellefiyet, gelirin elde edildiği yer, gelirin niteliği ve vergi matrahının belirlenmesi şeklinde sıralanabilir. Bu problemlerin çözümünde başta OECD olmak üzere bir çok

¹⁰⁹ Özdemir, s. 39

¹¹⁰ 2011 yılında Türkiye’ de toplam vergi gelirleri içinde gelir vergisi tahsilâtının payı %21,0 iken kurumlar vergisi tahsilâtının payı ise 10,3 oranında gerçekleşmiştir. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_57.xls.htm

ülke gayret sarf etmekte ve genel bir uzlaşının kaçınılmaz olduğu vurgulanmaktadır¹¹¹.

A. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Temel Politikalar

Globalleşme ve bölgesel entegrasyon hareketleri, çağdaş devletlerin vergi toplama ve optimal bir vergi tabanı oluşturmada zorluklarla karşılaşmalarına neden olmakta ve bağımsız mali politikalar uygulama yeteneklerini azaltmaktadır. Bu gelişme, daha mobil üretim faktörlerinin (sermaye ve vasıflı işgücü) ulusal vergi sistemlerindeki farklılıklardan ya da diğer bir ifadeyle vergi sistemleri arasındaki arbitraj olanaklarından yararlanmak amacıyla vergi yükü düşük olan ülkelere yönelmelerine ve sonuçta daha az mobil üretim faktörlerinin yüksek vergi yükü ile karşı karşıya kalmalarına yol açmaktadır. Globalleşme, ulus devletlerin vergi politikalarının diğer ülkeler üzerindeki dışsal etkilerini artırmaktadır. Üretimin uluslararasılaşması ve bazı üretim faktörlerinin uluslararası mobilitesinin artması, bazı ülkelerin global vergi tabanından daha fazla pay almak için vergi yüklerinin bir kısmını diğer ülkelere ihraç etmelerine olanak sağlamaktadır. Globalleşmenin ortaya çıkardığı bu gelişme “vergi rekabeti” olarak adlandırılmaktadır¹¹².

Dolayısıyla gelişerek büyüyen elektronik ticaretin ulusal vergi politikaları açısından önemli sonuçlarının olması kaçınılmaz olacaktır. Özellikle teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak internet ortamında faaliyette bulunan ve çok uluslu şirket özelliği gösteren (ÇUŞ) sanal işletmeler artık ürünlerini tasarladığı, ürettiği ve de sattığı yerleri ülkeler itibarıyla farklılaştırma imkânına sahip bulunmaktadırlar. Bu sebeptendir ki mevcut durum, bu sanal ÇUŞ'lara, ülkelerin vergi sistemleri ve oranlarını göz önünde bulundurarak her ülkede vergi idarelerine beyan edecekleri gelirlerini “transfer fiyatlandırması” yoluyla manipüle etme olanağı sunmaktadır. Yani

¹¹¹ Murat Çak, “Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi”, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2002-6, s.87-88

¹¹² Coşkun C. Aktan ve. İstiklal Y. Vural, “Vergi Rekabeti” Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 22, Ocak-Haziran 2004, s.1

sanal işletmeler artık e-ticaretin vermiş olduğu mobilite avantajını vergisel avantaja dönüştürerek, sunucularını kolaylıkla vergi oranının düşük olduğu bir dış ülkeye yerleştirmek suretiyle daha az vergi ödeme imkânına sahip olabileceklerdir.

E-Ticaret'in nasıl vergilendirileceği konusu E-Ticaret ile bağlantılı olarak tartışılan önemli konulardan bir tanesidir. OECD'nin Elektronik Ticaret'le ilgili çalışmalarının başlangıç noktasını oluşturan Turku Konferansında, Elektronik Ticaret'te vergilendirme, devletin önlem alması gereken bir alan olarak belirlenmiş ve hukuki belirsizliklerin en aza indirilmesi gerekenler kategorisinde ele alınmıştır.

Turku konferansında OECD'ye üye devletler e-ticaretin vergilendirilmesi hususunda iki önemli potansiyel sorun üzerinde görüş birliğine varmışlardır. Bunlar;

1. Kabul edilecek çözüm ne olursa olsun, E-Ticaret'in vergilendirilmesi nispeten basit olmalı, vergi yükümlülerinin gönüllü olarak uygulayacağı bir sistem içermeli, karşılaştırılabilir geleneksel ticarete karşı E-Ticaret'i yapay olarak avantajlı veya dezavantajlı duruma getirmemeli ve E-Ticaret'in gelişmesini gereksiz yere engellememelidir.
2. Hiçbir devletin tek başına hareket ederek bu sorunların çözümünü üretemeyeceği konusunda görüş birliğine varılmış ve bu sebeple OECD'nin e-ticaretin vergilendirilmesi noktasında çıkacak sorunların çözümünde yetkili organizasyon olarak kabul edilmesi yaklaşımı benimsenmiştir.

1997 yılında Turku Konferansında alınan karar gereğince OECD'nin Mali İşler Komitesi tarafından hazırlanan Elektronik Ticaret'te vergilendirmeye hâkim olması gereken çerçeve ilkeler Ottawa Konferansı'nda Bakanlar tarafından onaylanmıştır.(Yaltı, 2003, s.28) Bu ilkeler, uluslararası fikir birliğini de temsil eder nitelikte olmakla birlikte, aynı zamanda, “vergisel önerilerin gelişmesini ve yerindeliğini ölçmede bir referans noktası” olarak kabul edilmiştir¹¹³.

¹¹³ Yaltı, s.29

Onaylanan bu ilkeleri şöyle sıralayabiliriz:

- a. Tarafsızlık
- b. Verimlilik
- c. Sadelik ve Basitlik
- d. Etkinlik
- e. Esneklik
- f. Yeni Vergilerin İhdas Edilmemesi
- g. Çifte Vergilemeden Kaçınılması

Elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin olarak dört değişik görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre, elektronik ortamın serbest bölgelerden bir farkı yoktur. İkinci görüşe sahip olanlar tüm elektronik ticaret işlemlerin sembolik bir vergi ile vergilendirilmesini savunmaktadırlar. Üçüncü görüşü destekleyenlere göre; elektronik ticaret için ayrı bir düzenleme ya da değişikliğe gerek bulunmamaktadır. Dördüncü görüş ise diğerlerinden daha sert bir tavır içerisinde vergi kanunlarına ve uluslararası vergi anlaşmalarına elektronik ticaret için yeni hükümler konularak vergilendirilmesi veya yeni vergiler ihdas edilmesinden yanadır¹¹⁴.

Birinci ve ikinci görüşlerin elektronik ticaretin dünya ticaretinden almış olduğu payların sembolik olduğu dönemde geçerliliği olabileceği ancak günümüzde küresel anlamda elektronik ticaret işlem hacminin 1 trilyon dolara doğru yol aldığı düşünüldüğünde, bu görüşleri artık geçerli olamayacağı açıktır. O halde e-ticaret faaliyetinden elde edilen gelirin vergilendirilmesinde ya mevcut kanunların günümüz koşullarına uyumlaştırılması ya da e-ticarete özgü düzenlemelerin gerçekleştirilmesi gerekecektir.

Elektronik ticaret, global bir olay niteliğinde olduğu için bu ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili olarak bulunacak çözümlerin de diğer ülkeler tarafından kabul edilmesi gerekmektedir. Mevcut ilke ve uygulamalar ile ortaya çıkan ve çıkacak sorunları tamamen çözmek çok güç olabilir. Çünkü ülkelerin yaptıkları vergisel düzenlemeler coğrafi bir yere bağımlılık temeline oturtulmuştur. Fakat elektronik ticarette fiziki bir yere bağımlılık söz konusu değildir. Bu nedenle vergileme hakkının bölüşümü ile ilgili sorunlar ortaya

¹¹⁴ Alptürk, s. 313

çıkılmaktadır. Gelirin niteliğinin, gelirin elde edildiği yerin, tam mükellefiyet ve matrah durumunun tespit edilmesinde ve çifte vergileme ve sayısal ürünlerin vergilendirilmesi gibi konularda da sorunlar ortaya çıkmaktadır¹¹⁵.

B. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından E-Ticaret

Elektronik ticaretten elde edilen gelirin niteliği, doğuracak vergisel sonuçlar açısından büyük önem arz etmektedir. Elektronik ortamlarda herhangi bir fiziki varlığa sahip olmayıp hiçbir aracıya gereksinim duyulmaksızın on-line olarak üreticilerden doğrudan doğruya elde edilen ürünlerin satışlarından elde edilen kazançların niteliği konusundaki ilk gelişme, bu tür mal ve hizmetlere Ottawa Konferansı'nda "*dijital ürün*" adının verilmesiyle yaşanmıştır. Daha sonra OECD bünyesinde oluşturulan teknik danışma kurulu (Technical Advisory Group-TAG) iki farklı öneride bulunmuş ve bunu bir diğer alt çalışma grubu olan mali ilişkiler komitesinin (Committee of Fiscal Affairs- CFA) görüşlerine sunulmuştur. Bu önerilerden birincisi, elektronik ticaret yoluyla satışı gerçekleştirilen "*dijital ürünler*" den elde edilen gelirlerin firma karı olarak nitelendirilmesi, ikincisi ise söz konusu gelirlerin gayri maddi hak bedeli (*royalty*) olarak değerlendirilmesi şeklinde olmuştur¹¹⁶.

Bu iki görüş ABD ve AB ülkeleri arasında uzun bir süre tartışmalara yol açmıştır. Elektronik ticaret yapan satıcının royalty olarak kabul edilen gelirleri birçok ülkede kaynakta kesinti yoluyla vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Ancak bu tür vergileme yöntemi birçok aksamalara yol açmaktadır. Örneğin ABD mukimi web sunucusunu işleten ve web sitelerini konuk eden firmanın, royalty gelirlerini vergilendirmeye tabi tutan bir ülkedeki müşterilerinden küçük tutarlı ancak işlem sayısı yüksek olacak biçimde gelir elde etmesi durumunda stopaj usulü ile vergilendirme yoluna gidilmesi hem pratik olmayacak hem de elektronik ticareti güçleştirecektir¹¹⁷.

¹¹⁵ Alptürk, s.314

¹¹⁶ Alptürk, s.346

¹¹⁷ Alptürk, s.346

1. E-Ticaretten Elde Edilen Kazancın Niteliği

OECD Model Vergi Anlaşması'nın işletme karları (business profits) konu alan 7. Maddesi çerçevesinde, *bir Akit devlet diğer bir Akit devlet işletmesinin karlarını, bu karlar o ülkede yer alan bir "işyeri" (permanent establishment) aracılığıyla elde edilmediği sürece, vergilendiremeyecektir*¹¹⁸. Yani yabancı bir şirketin faaliyette bulunduğu ülkede vergilendirilmesi için o ülkede bir işyeri bulundurmalı ve faaliyetin o işyeri vasıtasıyla yürütülmesi gerekmektedir.

Mezkûr maddenin kapsamına hem ticari ve sınaî faaliyetler hem de bağımsız karakter taşıyan serbest meslek faaliyetleri girmektedir. Nitekim Model Anlaşma'nın 3/1 maddesine (h) bendi eklenerek iş kavramı tanımlanmıştır. Buna göre, *"iş" kavramı serbest meslek faaliyetlerini ve bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri kapsar*¹¹⁹. Dolayısıyla işyeri bütün iş kazançlarının kaynak devletine bağlanmasını sağlayan bağlama noktası olmuştur¹²⁰.

Bu sebeple, OECD Modelinin *"business profits"* başlıklı 7'nci maddesini *"ticari kazanç"* olarak Türkçeye çevirip sınırlandırmak doğru olmayacaktır. Aksine 7'nci madde ve bu maddenin uygulanmasında bağlama noktasını açıklayan 5'inci madde bir bütün olarak, hem ticari ve sınaî faaliyetlerden elde edilen ticari kazançları hem de serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen ticari kazançlarını kapsamaktadır.

OECD Modelinin 12/1'inci maddesine göre *"bir akit devlette doğan ve diğer akit devletin mukimi bir kişiye ödenen gayri maddi hak bedelleri, bu kişinin gayri maddi hak bedellerinden yararlanan kişi olması koşuluyla, sadece bu diğer devlette vergilendirilecektir"*¹²¹. Modelde gayri maddi hak bedellerinde vergilendirme yetkisini kullanma hakkı münhasıran ikametgâh

¹¹⁸ The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein.

¹¹⁹ the term "business" includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.

¹²⁰ Yaltı, s.149

¹²¹ Article12/1-Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by resident of Other Contracting State shall be taxable only in the other state

devletine bırakılmıştır. Buna karşılık UN modeli, OECD modeline nazaran paylaşmalı bağlanmayı öngörmüş, gayri maddi hak bedelinin ikametgâh devletinin vergilendirme yetkisine bağlanması ve kaynak devletinin de vergi oranlarını indirilmiş biçimde uygulamaya devam etmesi kabul olunmuştur¹²². Türkiye'nin de taraf olduğu anlaşmada vergileme hakkı kaynak ve ikamet ülkeleri arasında paylaştırılmaktadır. Buna göre, Türkiye ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması yürürlükte bulunan bir ülke yerleşiminin ülkemizde elde ettiği gayri maddi hak bedelleri Türkiye tarafından belli bir oranı (%10) aşmamak üzere vergilendirilebilmektedir. Anlaşma hukukuna göre, gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilen kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'ndaki durumuna göre, gayrimenkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve iratlar, bazı sınırlı hallerde ise serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmiştir¹²³.

OECD model anlaşmasının 12/2'nci bendinde, *“bu madde de kullanılan “royalties” terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon yayınlarında kullanılan bantlar dâhil 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*¹²⁴.

denilmektedir.

İngilizce terim olarak Royalty sözlük anlamı itibariyle *“telif hakkı”* demektir. Gayri maddi hakların tanımı ise 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde *“Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sinai,*

¹²² Yaltı, s.195

¹²³ Alptürk, s.346

¹²⁴ Article 12/2-The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.” denilmek suretiyle yapılmıştır. Görüleceği üzere telif hakkı gayri maddi hakların sadece bir türüdür. Model anlaşmasının 12/2’nci bend de ise gayri maddi hak tanımı yapılmakla birlikte, belirtilen haklar karşılığında gerçekleştirilen ödemelerin hepsinin Royalty olarak adlandırılacağı belirtilmiştir. Kavram kargaşasına yol açmamak için ayrıca belirtmek istediğimiz durum, Royalty olarak adlandırılan ödemeler telif ücreti ödemesi olmayıp gayri maddi hak bedeli ödemeleri olarak kabul edilmesidir.

Dolayısıyla OECD üye ülkelerin vergi uygulamalarında royalty (gayri maddi hak bedeli) geliri; bir yazara, bir mucide ya da bir yayımcıya haklarını devretmeleri karşılığında düzenli aralıklarla ödenen para veya menfaatler toplamını ifade etmektedir.

Elektronik ticaretten elde edilen kazançların niteliği noktasında en az üç konuda belirsizlik mevcuttur.

1. Yazılımlar
2. Yazılım dışında kalan dijital ürünler
3. Hizmetler

Burada, söz konusu ürün grupları gayri maddi hak bedelleri tanımında yer alan telif hakları veya know-how(sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi) kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorunu karşımıza çıkmaktadır.

Söz konusu tartışma konusu hakkında, OECD Gelir Unsurları Nitelendirme Teknik Danışma Grubu tarafından 24 Mart 2000’de yayımlanan hazırlanan raporda yer alan ifade;

“...Grup, belirlediği tipik e-ticaret işlemleri ile bağlantılı olarak elde edilen gelirlerin, ödemeyi yapanlar bir işle iştigal etsin etmesin, bir işin yapılması karşılığında elde edildiklerini göz önüne almıştır. Bundan çıkan

sonuç, elde edilen bütün gelirlerin OECD Vergi Anlaşması Modeli'nin iş kazançlarını düzenleyen 7'nci maddesi çerçevesinde değerlendirilebilecek nitelikte olduğudur. Bununla beraber, bazı gelirler, özel bir gelir unsursunu açıkça düzenleyen diğer bir anlaşma hükmüne öncelik veren 7/7'nci madde çerçevesinde 7'nci maddenin kapsamında değerlendirilmeyebilir. Bu mahiyetteki bir madde, gayri maddi hak bedellerinin düzenleyen 12'nci maddedir. Yaptığı değerlendirmelere dayalı olarak, Grup, inceleme konusu ödemelerin hiç birinin, diğer gelirleri düzenleyen 21'inci madde kapsamına girmedığı sonucuna varmıştır.”¹²⁵

Bu durumda, e-ticaret uygulamasında kazancın niteliğinin belirlenmesinde sorunlar yaşadığımız *tefif hakları* ile *know-how* gelirlerinin hangi hallerde Model anlaşmanın 7'nci maddesi kapsamında iş kazancı olarak nitelendirileceği hangi hallerde ise gayri maddi hak bedelleri (Royalty) kapsamında nitelendirileceği hususu önem arz etmektedir. Burada önemli olan husus şudur ki;

İşletme karlarının vergilendirilmesinde tüketimin gerçekleştiği ülkede vergilendirmenin yapılabilmesi için, ürünün satışını yapan firmanın tüketimin gerçekleştiği ülkede kendisine ait bir işyerine sahip olması şartı aranırken, ülkeler arasındaki bir kısım ikili vergi anlaşmasında (ABD-Fransa, ABD-Kanada vb.) gayri maddi hak bedelleri vergilendirilirken işyeri şartının aranmamaktadır. Bu durum vergisel açıdan tamamen farklı sonuçlar doğurmaktadır.

Bu durumu göz önünde tutan, ABD gibi dijital ürünlerin en büyük ihracatçısı konumunda olan ülkeler, dijital ürünlerden elde edilen gelirlerin işletme karı olarak kabul edilmesi taraftarı olmuşlardır. Çünkü dijital ürünlerin ülkeler arası satışının yapılabilmesi için, satışın gerçekleştiği ülkede satış yapan firmanın şube niteliğindeki bir işyerine ihtiyacı bulunmamaktadır. Bu da vergilemenin, dijital ürünün tüketiminin yapıldığı ülkede gerçekleşmeyeceği anlamını taşıyacak, yani vergisel açıdan tüketimin yapıldığı ülke aleyhine rekabeti bozucu bir ortam yaratılmasına sebebiyet verecektir. Diğer taraftan, dijital ürünleri ithal eden ülkeler ise bu tür

¹²⁵ OECD. Treaty Characterisation Report, para.9'dan çeviren Yaltı, s.10

ürünlerin satışlarından elde edilecek gelirlerin, gayri maddi hak bedeli olarak tanımlanması gerektiğini savunarak vergilendirme yetkisini ellerinde bulundurmak istemişlerdir.

Tüm bu karışıklık ortamı daha sonra model vergi anlaşmasının 12. maddesine ilave edilmesi düşünülen ve 24 Mart 2000 tarihinde yayınlanan bir raporla (*Treaty Characterization Issues Arising From Electronic Commerce-OECD Technical Advisory Group*) ortadan kaldırılmaya çalışılmış ve hangi dijital ürünlerin işletme karı, hangilerinin ise gayri maddi hak bedeli olarak nitelendirileceği söz konusu raporda sayılmıştır¹²⁶.

Bu rapora göre dijital ürünlerin indirilmesi, kiralanması veya sınırlı bir süre kullanım hakkının satın alınması, satın alınan bu ürünlerin güncellenmesi, veri barındırma hizmetleri (hosting veya bulut depolama), reklam hizmetleri, web sitesi üyelikleri, sanal ortamda verilen hizmetlerden elde edilen gelirler iş karları(business profits) olarak kabul edilecektir.

a. İşletme Karları (Business Profits) ve Gayri Maddi Hak Bedeli Sınıflandırması

OECD vergi Model anlaşmasının 12'nci maddesinde, "Royalty" olarak adlandırılan gayri maddi haklara ilişkin ödemelerin hangi hallerde gayri maddi hak bedeli olarak kabul edilip, haktan yararlananın mukimi olduğu akit devletçe vergilendirileceği, hangi hallerde ise işletme karı olarak diğer akit devlette vergilendirileceği belirtilmiştir.

Söz konusu madde de belirleyici unsur olarak, yine mezkûr anlaşmanın 7'nci maddesinde tanımı yapılan "işyeri"(permanent establishment) belirlenmiştir. Eğer gayri maddi haktan yararlanan bir akit devlet mukimi diğer akit devlette bir işyerine bağlı olarak ticari faaliyette bulunuyor ve o akit devlette mal ve haklara ilişkin olarak ödediği royaltyler bu işyeri vasıtasıyla ortaya çıktığı takdirde diğer Akit Devlette (kaynak ilkesi prensibi) işletme karları(business profits) olarak vergilendirilecektir.

¹²⁶ Çak, s.97

a.1. Telif Hakkı Gelirleri

Yazılımlar: Yazılım gelirlerinin nitelendirilmesinde, programın kullanılması ve işlenmesini konu alan belirli bir sözleşme altında devralanın aldığı hakların niteliğine bağlıdır¹²⁷. OECD buradaki ayırımı, yazılıma dair bütün hakların devredilip devredilmediği ve yazıcının kullanıcıya kişisel kullanımı veya kendi işletmesi içinde kullanım amacıyla ya da ticari işleme amacıyla teslim edilip edilmediği üzerine kurmaktadır¹²⁸.

OECD'nin mevcut şerhine göre, mali hakların bütünüyle eser sahibinin malvarlığından çıkarak devralana geçmesini öngören durumlarda, yapılan ödemenin gayri maddi hak bedeli olarak nitelendirilmesi söz konusu değildir. Buna karşılık mali hakların kısmi devrinde, örneğin, kullanımın belirli bir süre veya belirli bir coğrafi bölge ile sınırlanması, kullanıma ilişkin ek bir bedel talep edilmesi, ödemenin maktu bir ücrete dayanması hallerinde, nitelendirme zorluğu ortaya çıkabilir, ama bütün bu hallerde olayın koşullarının incelenmesine bağlı olarak gelir ya iş kazancı (md.7) ya da değer artış kazancı (md.13) olarak nitelendirilir. Burada önemli olan, hakların mal varlığından çıkması olup, ödemenin hakların kullanımı için yapılmamış olmasıdır. İşlemin temel niteliği ödeme yöntemi yada taksite bağlanması gibi koşullarla değişmez¹²⁹.

Dijital Ürünler: Dijital formatta satışa sunulan ürün gruplarını (yazılım, görüntü, ses veya metin gibi) konu alan işlemlerden (download) elde edilen gelirlerin, gayri maddi hak bedeli oluşturup oluşturmadığını belirlemek için yanıtlanması gereken temel soru ödemenin hangi amaçla yapıldığı olacaktır.

Dijital ürün grubuna yönelik yapılan bir işlemde temel sebep, telifin içinde yer alan hakların kullanımını veya kullanma hakkını elde etmekten başka ve telifin kullanımın müşterinin dijital ürünleri kişisel kullanımı veya eğlencesi için elektronik olarak bilgisayarına veya networküne indirmesine izin veren işlemlerde yapılan ödeme gayri maddi hak bedeli değil, yerine göre

¹²⁷ OECD, Model(2003), C (12)-12.2.

¹²⁸ JINYAN Rethinking-2, s.1423'den çeviren Yaltı, s.10

¹²⁹ OECD, Model(2003), C (12)-15-16.

7'nci madde uyarınca iş kazancı veya 13'üncü madde kapsamında değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir.

Ödemenin temel sebebinin elektronik olarak indirilen bir dijital ürün içindeki telif hakkını kullanma hakkının verilmesi olan işlemler gayri maddi hak bedeline yol açacaktır. Örneğin, telifli bir resmi çoğaltma hakkını almak için ödeme yapan ve resmi ürettiği kitabın kapağına koymak amacıyla elektronik olarak indirilen bir kitap yayıncısının durumu böyledir. Bu işlemde ödemenin temel sebebi, dijital ürün içindeki telif haklarını kullanma haklarını, yani sadece dijital içeriği değil, resmi çoğaltma dağıtma hakkını almaktadır¹³⁰.

a.2. Know-How Gelirleri

Know-how teknik bilgi ve tecrübeyi konu alan gayri maddi bir değerdir¹³¹. Sinaî bir hak sayılamamakla beraber¹³², sözleşmeye konu edilebilir. Know-how sözleşmesinde taraflardan biri diğerine kendi özel bilgisi ve deneyimini kamuya açıklamayacak şekilde aktarmayı kabul eder ki bu durumda bu diğer taraf aldığı bilgi ve deneyimi kendi adına kullanabilir.

Buna karşılık know-how sözleşmeleri ile hizmet sözleşmelerini ayırt etmek gerekir; bu ikinci sözleşmede, taraflardan biri diğer tarafa işi ifa etmek üzere mutlak uzmanlığını kullanmayı taahhüt ederek hizmet vermekte ve yapılan ödeme iş kazançlarına ilişkin 7'nci maddenin kapsamına girmektedir¹³³. Oysa know-how sözleşmelerinden elde edilen gelirler 12'nci maddenin kapsamına girer.

Bu iki tür sözleşmeden kaynaklanan ödemeleri ayırt etmek üzere şu kriterler kullanılmalıdır¹³⁴.

- Know-how sözleşmeleri zaten var olan bir bilginin aktarımını veya geliştirilecek veya yaratılacak bilginin aktarımını konu alır ve bu

¹³⁰ OECD, Treaty Characterisation Report, para.16'dan çeviren Yaltı, s.10

¹³¹ İsmail ERBAY, "Know-How Sözleşmesi", Yetkin Yayınları, Ankara-2002, s.89

¹³² Erbay., s.79

¹³³ OECD, Model(2003), C (12)-11; ayrıca bkz., Erbay s.126-128

¹³⁴ OECD, Treaty Characterisation Report, para.23; OECD Model (2003), C(12)-11.3.

bilginin gizliliğine ilişkin hükümler ihtiva eder. Hizmet sözleşmelerinde, hizmet veren, kendisinin özel bir bilgisini, uzmanlığını ve deneyimini de kullanılmasını gerektirebilecek hizmetlerin ifasını üstlenir ancak söz konusu özel bilgiyi, uzmanlığı veya deneyimi diğer tarafa aktarmayı taahhüt etmez.

- Know-how içeren durumların bir çoğunda, know-how verenin var olan bir bilgiyi aktarma veya var olan bir malzemeyi çoğaltma dışında sözleşme çerçevesinde yapması gereken çok bir şey yoktur. Diğer yandan, hizmet verilmesine ilişkin sözleşmeler, bir çok durumda, hizmet verenin sözleşmeden doğan taahhütlerini yerine getirebilmesi daha fazla masraf yapmasını gerektirir. Örneğin, verilen hizmetin niteliğine bağlı olarak, hizmet veren araştırma, dizayn yapma, deneme, çizim ve diğer bağlı faaliyetlerle uğraşan personele ücret ödeme veya benzer hizmetlerin yapılabilmesi için taşeronlara ödeme yapmak zorunda kalabilir.
- Know-how verenin bilgisayar programcılığı ile ilgili bilgiyi vermesini konu alan bir sözleşmede yapılan ödeme sadece, programın temelindeki fikir ve ilkelere (örneğin, mantık, algoritma, ve program dili ve teknikleri) ilişkin bilgiyi almak için yapıldığı ve bu bilgi müşteriye onay almaksızın açıklamama koşuluyla verildiği ve herhangi bir ticari sır korumasına konu olduğu takdirde know-how olarak kabul edilebilir.

Bu nedenle know-how karşılığı olarak değil hizmet karşılığı olarak değerlendirilmesi gereken gelir örnekleri şunları içerir;¹³⁵

- satış sonrası hizmetler sebebiyle elde edilen gelirler,
- bir garanti altında satıcının alıcıya verdiği hizmetlerden elde edilen gelirler,
- sırf teknik destek hizmetlerinden elde edilen gelirler,
- mühendis, avukat veya muhasebecinin verdiği mütalaalardan elde edilen gelirler,

¹³⁵ OECD, Model(2003), C (12)-11.4

- elektronik olarak verilen danışmanlık, teknik elemanlarla elektronik iletişim veya bilgisayar ağı üzerinden bir sorun giderme veri tabanına (trouble-shooting database) ulaşım için yapılan ödemeler.

Dolayısıyla yukarıda belirtilen gelirler Model anlaşmanın 7'nci maddesi kapsamında iş kazancı kaynak devlette vergilendirilmesi gerekecektir.

a.3. Sınai, Ticari veya Bilimsel Teçhizat Gelirleri

OECD Modelinin 1977 versiyonunda gayri maddi hak bedellerine ilişkin tanıma "sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın" kullanımı veya kullanma hakkı karşılığında yapılan ödemeler de dahil iken, 1992 Modeli ile bu kavramlar madde kapsamından çıkarılmıştır. Bu kavramların 12'nci maddenin metninden çıkarılmasının sebebi, söz konusu teçhizatın kiralanmasından elde edilen gelirleri gayri maddi hak bedellerinin kapsamından çıkarmak ve dolayısıyla bu gelirlerin iş kazançlarına ilişkin hükümler altında vergilendirilmesini sağlamak olmuştur¹³⁶. Bunun sonucu olarak, Modelin şu andaki metnine göre, sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanma hakkı karşılığında yapılan ödemeler 7'nci maddedeki iş kazançlarına girmektedir.

Dijital Ürünler: Dijital ürünlerin niteliği veya kullanıcılar tarafından alınma amaçları göz önüne alındığında oyun, müzik veya video gibi ürünlerin "sınai, ticari veya bilimsel" olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu türden işlemlerde yapılan ödemeler genel olarak ürünün kullanımı veya kullanım hakkı için yapılan ödemeler olarak nitelendirilemez, çünkü bu kavramlar kullanım ömrü kısa olmak üzere hazırlanan malları -ki bu ürünlerin bir çoğu için durum budur- satın almak için yapılan ödemelere uygulanmaz. Bir kişinin belirli bir süre sonra kullanılamayacak şekilde programlanan bir video oyun CD'sini satın alması buna örnek olarak gösterilebilir¹³⁷.

¹³⁶ OECD, Model(2003), C (12)-9

¹³⁷ OECD, Treaty Characterisation Report, para.26

Bilgisayar Cihazları: Burada mesele, bilgisayar sabit disklerinin kullanımı karşılığında yapılan ödemelerin teçhizat kirası olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağıdır. Bu türden faaliyetler, uygulama barındırma - tek lisans (application hosting - separate license), uygulama barındırma - paket sözleşme (application hosting - bundled contract), uygulama servis sağlayıcılar (application service provider-ASP), web sitesi yayınlama (web site hosting) ve veri saklama (data warehousing) faaliyetlerini içerir. Bütün bu faaliyetlerin ortak yönü servis sağlayıcının müşteriye sahibi olduğu sunucu üzerinde bir alan sağlamasıdır. Bu anlamda, burada bir hizmetten mi yoksa bir kira ilişkisinden mi söz edilecektir? Birinci halde gelir iş kazancı oluştururken, ikinci halde, bazı anlaşma hükümleri göz önüne alındığında, gayri maddi hak bedeli oluşturabilecektir. O halde kira sözleşmesinin ayırt edici unsurlarını belirlemek gerekir¹³⁸.

OECD grubu, aşağıdaki unsurların varlığı halinde işlemin bir hizmetten ziyade kira mahiyeti taşıyacağına karar vermiştir¹³⁹:

- müşteri malı fiziksel olarak tasarrufunda bulundurmaktadır,
- müşteri malı kontrol etmektedir,
- müşterinin mal üzerinde ekonomik veya elde bulundurmaya ait önemli bir çıkarı bulunmaktadır,
- kiralayan sözleşme çerçevesinde taahhütlerin yerine getirilmediği hallerde büyük oranda gelir kaybı ya da gider zararı riski altında değildir,
- kiralayan, hizmeti alan kişi ile ilgisi olmayan firmalara belirli hizmetleri aynı anda sağlamak üzere malı kullanmamaktadır,
- sözleşme döneminde yapılan toplam ödeme, bilgisayar teçhizatının kira değerini büyük oranda aşmamaktadır.

Bu faktörler tüketici bir biçimde sayılmamıştır ve bazıları da sadece belirli durumlar için söz konusu olabilir. Sözleşmenin bir hizmet sözleşmesi

¹³⁸Yaltı, s.163

¹³⁹ OECD, Treaty Characterisation Report, para.28

mi yoksa bir kira sözleşmesi mi olduğunu belirlemek için bütün olguların değerlendirilmesi gerekir¹⁴⁰.

Yukarıda sayılan unsurlar çerçevesinde uygulama servis sağlayıcılar tarafından yapılan faaliyetlere bakıldığında, faaliyetin hizmet olduğu, kira gelirine yol açmadığına karar verilmiştir. Tipik bir işlemde, servis sağlayıcı, gereken yazılımı tedarik eder, yazılımı müşterilerine hizmet vermek için kullanır, yazılımın yüklendiği teçhizatın mülkiyetine sahiptir, aynı teçhizata bir çok müşterinin erişimine olanak verir ve talep üzerine yazılımı güncelleme veya değiştirme hakkına sahiptir. Yazılım veya teçhizatı uhdesinde bulundurmayan ve bunlar üzerinde kontrol yetkisine sahip olmayan müşteri, diğer müşterilerle aynı zamanda yazılıma erişebilecek ve yazılım tarafından gerçekleştirilen işlem hacmine bağlı olarak belirlenen bir ücret ödeyecektir. Bunun gibi, veri depolama işlemleri de aynı gerekçelerle hizmet olarak sınıflandırılmıştır¹⁴¹.

b. Serbest Meslek Kazançları

OECD modelinde 2000 yılında yapılan değişikliklerle serbest meslek kazançlarını düzenleyen 14'üncü madde kaldırılmıştır. Buna karşılık, halen mevcut anlaşma metinlerinde yer aldığından, e-ticarete karşılaşılabilecek bir dizi faaliyetin bu mahiyette olup olmadığını belirlemek gerekir.

b.1. Teknik Hizmetler

Teknik nitelikteki hizmetler yerine getirilebilmeleri için teknik bir alanla ilgili özel uzmanlık veya bilgi gerektiren hizmetlerdir. Uygulamalı bilim veya zanaatla ilgili teknikler buradaki uzmanlık ve bilgiye karşılık düşerse de, sanat veya tıp bilimleri gibi alanlarda kullanılan bilgi bunlara karşılık düşmez. Örneğin, mühendislik hizmetleri teknik mahiyette iken, psikologların hizmetleri teknik mahiyet taşımamaktadır¹⁴².

¹⁴⁰ OECD, Treaty Characterisation Report, para.29

¹⁴¹ OECD, Treaty Characterisation Report, para.30-31

¹⁴² OECD, Treaty Characterisation Report, para.39

Bir hizmetin verilirken teknoloji kullanılıyor olması bu hizmetin teknik bir hizmet olup olmadığını belirlemez. Aynı şekilde, hizmetin teknolojik araçlarla teslim edilmesi hizmeti teknik hizmet kılmaz. Bu e-ticaret ortamı bakımından çok önemlidir, çünkü internetin temelindeki teknoloji kendi başlarına teknik olmayan hizmetlerin verilmesinde kullanılmaktadır (örneğin internette verilen çevrimiçi kumar hizmeti)¹⁴³.

Bu bakımdan, özel uzmanlık veya bilginin hangi anda kullanıldığını belirlemek çok önemlidir. Özel uzmanlık veya bilgi, hizmet sektörüne girdi yaratmak veya geliştirmek için de kullanılabilir. Söz konusu özel uzmanlık veya bilgi, hizmet müşteriye verildiği anda talep edilmediği sürece, hizmet karşılığı ödenen ücret teknik ücret niteliğinde olmayacaktır. Örneğin, daha sonra internette bir ücret karşılığında müşterilere oyunu oynatma izni verecek bir sitenin kullanacağı bir bilgisayar oyunundaki veri ve yazılımın geliştirilmesi için özel uzmanlık veya bilgi gerekmektedir. Aynı şekilde müşterilerin internet üzerinden ulaşabilmek amacıyla ödeme yapacakları bir sorun giderici veri tabanının yaratılması için özel uzmanlık veya bilgi kullanılır. Bu örneklerde, söz konusu özel uzmanlık veya bilgi, ücretin konusunu oluşturan hizmet verildiği (yani müşterinin bilgisayar oyununu oynamasına veya sorun giderici veri tabanına danışmasına izin verme) sırada kullanılmamaktadır¹⁴⁴.

E-ticaret işlemlerinde birçok kategoride, benzer bir biçimde, veri veya yazılımın kullanılması veya bunlara ulaşılması sağlanmaktadır. Bir ücret karşılığında veri ve yazılıma ya da bu veri veya yazılımın sağladığı fonksiyona ulaşılmasına izin verildiği hallerde hizmet teknik nitelikte değildir. Gerekli veri ve yazılımın yaratılabilmesi kendi başına önemli bir teknik uzmanlık gerektirse de, bu yönün konuyla bir ilgisi bulunmamaktadır, çünkü müşteriye verilen hizmet bu veri ve yazılımın geliştirilmesi hizmeti olmayıp (ki bu açıdan hizmet bir başkası tarafından da mükemmel bir biçimde verilebilir), bu veri ve yazılımı müşterinin ulaşımına açma hizmetidir. Örneğin, sorun giderici veri tabanına ulaşım hizmeti, bu veri tabanının ve ulaşım için gerekli yazılımın emre amade kılınmasından başka

¹⁴³ OECD, Treaty Characterisation Report, para.40

¹⁴⁴ OECD, Treaty Characterisation Report, para.41

bir şey gerektirmeyecektir. Bu nedenle, söz konusu ulaşım için yapılan ödeme teknik mahiyetteki bir hizmetle ilgili değildir¹⁴⁵.

b.2. Yönetim Hizmetleri

Yönetim hizmetleri, yönetim fonksiyonlarının icrası için verilen hizmetlerdir. Bu kavram normal ticari anlamında değerlendirilmelidir. Yani, bu kavram, bir işin yapılmasına ilişkin fonksiyonları değil, işin idaresine ilişkin fonksiyonları içerir. Örneğin, ticari acentelerin işe alınması ve eğitimi idare ile ilgili iken, bu acenteler tarafından icra edilen fonksiyonlar idari değildir¹⁴⁶.

İdari hizmetlerin, bir ücret karşılığında veri ve yazılıma (yönetimle ilgili olsa dahi) ya da bu veri veya yazılımın sağladığı fonksiyona ulaşma hizmetlerinin ayırt edilmesi gerekir. Müşterinin bu veri ve yazılımı idari fonksiyonların icrasında kullanıyor olması veya gerekli veri ve yazılımın geliştirilmesi ve bunun müşterilere sunulması, iş yönetiminin kendi başına önemli bir yönetim deneyimini gerektirmesi konuyla ilgili değildir, çünkü müşteriye verilen hizmet ne onun işini idare etme, ne hizmet verenin işini idare etme ne de veri yazılımı geliştirme hizmetidir. Aksine buradaki hizmet yazılım ve verinin müşterinin emrine amade kılındığı bir ulaşım hizmetidir. Bu ulaşım için yapılan ödeme idari mahiyette bir hizmet bedeli değildir¹⁴⁷.

b.3. Danışmanlık Hizmetleri

Danışmanlık hizmeti, özel nitelikleri olan profesyonel bir kişinin mütalaa vermesidir. Bu türden hizmetler teknik ve idari hizmetlerle, bu son hizmetler bir danışman tarafından verildiği takdirde çakışabilir¹⁴⁸.

¹⁴⁵ OECD, Treaty Characterisation Report, para.42

¹⁴⁶ OECD, Treaty Characterisation Report, para.43

¹⁴⁷ OECD, Treaty Characterisation Report, para.44

¹⁴⁸ OECD, Treaty Characterisation Report, para.45

b.4. Karma Hizmetler

Karma sözleşmelerde, sözleşmenin ana amacını oluşturan temel işleme ilişkin muamele, yardımcı mahiyette ve özellik olarak önemsiz olan diğer kısımlarını da kapsamalıdır¹⁴⁹.

2. Türk Hukukunda Gelir Unsurlarını E-Ticarete Uyarlama

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Mad.3'de, Türkiye'de yerleşik olan gerçek kişilerin tam mükellefiyet esasına göre gerek yurt içi gerekse yurt dışı kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilecekleri; buna karşın mezkûr kanunun 6'ncı maddesinde ise Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu noktada, e-ticaret faaliyetinin gelir ve kurumlar vergisi karşısındaki durumunun değerlendirilmesinde, mükellefiyet ayırımının yapılması önem arz etmektedir.

a. Tam Mükellefiyet

Türkiye'de yerleşik gerçek kişi ve kurumların yürüttükleri ticari faaliyet kapsamında gerek kendi ürünlerini pazarlamak amacıyla kurdukları internet siteleri üzerinden satış yapma faaliyeti gerekse de www.gittigidiyor.com, www.sahibinden.com veya www.hepsiburada.com gibi özel alışveriş sitelerinin başka üreticilerden satın aldığı ürünleri tüketicilere satma faaliyetinden elde ettikleri kazanç GVK Mad.37 kapsamında "*Ticari kazanç*" olarak değerlendirilecektir. Bu noktada sunucu bilgisayarın yabancı ülkede yerleşik olması, işlem yoğunluğunu Türkiye'de olduğu gerçeğini değiştirmeyecektir. Söz konusu kazanç kaynak devlet Türkiye'de vergiye tabi tutulacaktır.

¹⁴⁹ OECD, Treaty Characterisation Report, para.46-49

Ticaretin internet üzerinden yapılıyor olması, vergi yükümlülükleri açısından bir fark yaratmaz. Satışın gerçekleştiği mecra internet de olsa, yapılmakta olan iş ticari bir faaliyet ise, öncelikle bir vergi mükellefiyeti tesis ettirilmelidir. Satışlar, şirket olarak gerçekleştirilecekse, “Kurumlar Vergisi”; şahsi olarak gerçekleştirilecekse de “Gelir Vergisi” mükellefiyeti tesisi gerekmektedir. Dolayısıyla, bu faaliyetlerden elde edilecek gelir ilk etapta Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi’ne tabi olmayı gerektirir. Ayrıca, bu gelirler Katma Değer Vergisi’ne de tabidir. Dolayısıyla, vergi mükellefi olan satıcı, satışın gerçekleştirildiği alıcıya, KDV’yi de hesaplayarak fatura kesmelidir.

b. Dar Mükellefiyet

Elektronik ticarete dar mükellefiyetin tespiti en çok ticari ve serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde önem taşımaktadır. Tezimizin önceki bölümlerinde de ifade olunduğu üzere, OECD Model vergi anlaşmalarının iş kazançları(business profits) başlıklı 7’nci maddesinin ilk bendinde; dar mükellef statüsündeki mükelleflerin ticari kazançlarının, kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilmesi, söz konusu kazancın bir işyeri vasıtasıyla elde edilmiş olması şartına bağlanmıştır. Yine aynı şekilde, Model anlaşmanın 14’ncü maddesinde düzenleme konusu yapılan serbest meslek kazançlarında, serbest meslek kazançlarının kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilmesi, söz konusu serbest meslek faaliyetine düzenli olarak tahsisli bir yerin-işyeri (permanent establishment) bulunması şartına bağlanmıştır.

GVK Mad. 6’da “ Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.” demek suretiyle dar mükellefiyette, mükellefler ve mevzuu tanımlaması yapılmıştır. Mezkûr kanunun 7’nci maddesinde ise dar mükellef gerçek kişilerin belirtilen kazanç unsurlarını hangi hallerde Türkiye’de elde etmiş sayılacakları düzenleme konusu yapılmıştır.

Anılan yasal düzenleme aynen aşağıda yer almaktadır.

Kazanç ve İradın Türkiye’de Elde Edilmesi

MADDE 7-(1137 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen bent) Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

1.(2574 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen bent) Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş 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.

Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış aktinin Türkiye’de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

2. Zirai kazançlarda: Zirai faaliyetlerin Türkiye’de icra edilmesi;

3. Ücretlerde:

a) Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

b) (2361 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişen fıkra) Türkiye’de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi.

4. Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

5. Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

6. Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması;

7. (4369 sayılı Kanunun 81/C-1 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1.1.1999)

Diğer kazanç ve iratlarda: (*) Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

Bu maddenin 3'üncü, 4'üncü, 5'inci ve 7'inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Dar mükellef kurumlar açısından paralel bir düzenleme ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu(KVK) Mad 3'de "*Tam ve dar mükellefiyet*" başlığı altında yapılmıştır. Mezkûr maddenin ilgili kısmı aynen aşağıda yer almaktadır.

Tam ve dar Mükellefiyet

MADDE 3- (1) Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan yasal 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 yasal ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı VUK hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.).

b) Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.

c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.

ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.

d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.

e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

(4) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

(5) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

(6) Yasal merkez: Vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

(7) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Mezkûr kanun maddelerinde de görüldüğü üzere ticari kazançların Türkiye’de elde edilmiş sayılması için dar yükümlü kurumun Türkiye’de bir işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunması gerektiğinin ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla sağlanması gerektiği daha önce ele alınmış, buradaki işyeri ve daimi temsilci kavramları e-ticaret bağlamında değerlendirilmiştir . E-ticaretle bağlantılı olduğu ölçüde, kazancın Türkiye’de elde olunduğu, ücretlerde hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi (GVK, m.7/3 (a)); serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi (GVK, m.7/4); gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrimenkulun Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi (GVK, m.7/5) gerekmektedir. Bu maddede geçen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ö deme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.

5520 sayılı KVK, Mad.26 ve 30 uyarınca, dar yükümlü kurumların ticari ve zirai kazançları ile diğer kazanç ve iratları dışındaki gelir unsurları tevkifata tabidir; oranlar ise, ücretlerde %15, serbest meslek kazançlarında %20, gayrimenkul sermaye iratlarında %20, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınacak bedellerde %20 şeklindedir¹⁵⁰. Vergi anlaşmaları uygulaması çerçevesinde söz konusu tevkifat oranları ya daha düşük düzeye çekilir, örneğin gayrimaddi hak bedellerinde %10, ya da Türkiye’nin vergilendirme yetkisini kullanma hakkı kabul edilmediğinden hiç uygulanmayabilir¹⁵¹. Elbette ki bu cümlemin anlamı, ulusal hukuktaki gelir

¹⁵⁰ 12/1/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı KHK

¹⁵¹ Vergi anlaşmalarının 7. maddesinde, “kazanç, bu anlaşmanın diğer maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir unsurlarını da kapsama aldığından, o maddelerin hükümleri bu madde hükümlerinden etkilenmeyecektir” şeklinde düzenlemeler yer alır. Buna karşılık, anlaşmaların paylaşmalı bağlanmayı öngören düzenlemelerinde, örneğin 12. maddede ise, bir akit devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, söz konusu bedelin elde edildiği diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında önemli bir bağ bulunmaktaysa olaya anlaşmaların 7. maddesinin uygulanacağı belirtilmektedir, bkz., Yaltı, Vergi Anlaşmaları, s.161.

unsuru nitelemesi ile vergi anlaşmalarındaki nitelendirme arasındaki farklara dayalı olarak bir dizi ayrıntılı açıklama ile ortaya konulabilir, ama bu şekilde bir yaklaşım bizi e-ticaret gelirlerinin nitelendirilmesinden uzaklaştırır. O nedenle biz konuya şöyle yaklaşacağız. Muhtemel problem alanı olabilecek gelirlere dayalı örnekleme yapacağız ve bunu yaparken de Türkiye'nin yetmiş bir adet vergi anlaşmasına taraf olduğunu göz önüne alarak her örnekte vergi anlaşmasının olası hukuki etkisini ortaya koyacağız.

Öncelikle belirtelim ki, OECD e-ticaret gelirlerini çoğunlukla, Modelde ticari kazanç-serbest meslek kazancı ayrımı kaldırıldığından, iş kazancı olarak nitelendirmekten yana görüş açıklamıştır. Bu görüş bizce de yerindedir ve e-ticaretteki gelirlerin birçoğu, ticari faaliyet çerçevesinde yapılan mal satışları ve hizmet ifalarıdır ve ticari kazanç bağlamında değerlendirilmesi gerekir. Buna karşılık, gerek ulusal hukukumuzda gerekse mevcut vergi anlaşmalarında serbest meslek kazancı düzenlemeleri mevcuttur. Bu nedenle bu nokta itibarıyla bir değerlendirme yapılmalıdır. Diğer yandan, TÜBİTAK Bilten raporunda gelir unsurlarının nitelendirilmesi konusunda ayrıntılı bir değerlendirme bulunmamaktadır¹⁵².

Aşağıda e-ticaretten elde edilen gelirlerle ilgili değerlendirme yapılmaktadır. Burada B-B e-ticaret modelinin olası gelir unsuru tasniflemesi yer almaktadır. Geliri elde eden taraf dar yükümlü kurumdur.

b.1. Ticari Kazanç-Gayrimenkul Sermaye İradı-Değer Artış Kazancı

i. Yazılım ve Dijital Ürünler

Yukarıda OECD nitelendirme raporu aktarılırken verilen ve dijital ürünler ve yazılımlarla ilgili olarak gayrimaddi haklar ve bunlara bağlı hukuki işlemlere yönelik açıklamalar aynen geçerlidir. Dolayısıyla yapacağımız ayırım iç hukuk açısından ticari kazanç - gayrimenkul sermaye iradı ile değer artış kazancı arasındaki ayrımı ifade eder. Bu ayırım, gelirin Türkiye kaynaklı olup olmadığını belirlemek bakımından farklı bağlama noktalarını gündeme

¹⁵² TÜBİTAK Bilten Raporu, Ek-2, (Hazırlayan: Niyazi CANGİR, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Daire Başkanı) Ankara-1999, s.117-118

getirecektir. Ticari kazanç niteliyesi bizi işyerinin varlığını aramaya yöneltecek, buna karşılık gayrimenkul sermaye iradı niteliyesinde gayrimenkul ve benzeri hakların kullanıldığı yeri veya daha da önemlisi Türkiye’de değerlendirme ölçütüne bağlı olarak ödeme yeri veya kayıt yerini belirlemeye yöneltecektir. Bu son durumda, gelirin doğduğu yer hemen hemen her zaman gelirin Türkiye kaynaklı olması sonucunu verir.

Ulusal vergi mevzuatı açısından, yazılım programının veya dijital bir ürünün *bireysel kullanım amaçlı* internet üzerinden indirilerek tedariki, geleneksel yollarla yapılan ticarete ithalat konusu paket programlar ya da diğer eşyalar gibi işlem görür, yani elde edilen gelir ticari kazançtır (KVK, m. 3/a; GVK, m. 37) çünkü işlemin konusu yazılım veya dijital ürünler içerisindeki gayrimaddi hakkı, yani telif hakkını konu edinmemektedir¹⁵³.

Yazılım programının veya dijital bir ürünün *ticari kullanım* amaçlı olarak internet üzerinden indirilmek suretiyle kullanılmasında iki alternatif söz konusu olabilir,

- Telif hakkının kiralanması ya da
- Telif hakkının satışının yapılmasıdır.

Söz konusu bu durumda kiralayan ya da satın alan çoğaltma ve dağıtım haklarını devralmış sayılmaktadır.

Telif haklarının *müellif* ve ya bunların yasal mirasçıları tarafından kiralanmasından veya satışından doğan kazançlar, GVK Mad. serbest meslek kazancıdır (GVK, m.70/6, mük. m. 80/3) ve GVK, m. 18 uyarınca bu türden kazançlar gelir vergisinden istisnadır.

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (FSEK) ’nun Mad.8/1 bendinde, Fikri hukuk çerçevesinde eser sahibi onu meydana getiren kişi olduğu tanımı yapılmıştır. Söz konusu bu hüküm nedeniyle yayımcıların, yapımcıların ve

¹⁵³ a) TÜBİTAK-Bilten raporunda, bir derginin sanal ortamda okunması, dergiye sanal ortamda abone olunması bir mal veya hizmetin bedeli karşılığında satın alınması işlemi ile eşdeğerde görülmüş, a- boneliğin yanı sıra, dergide yer alan resim ve diğer ürünlerin çoğaltma hakkının alınması halinde ise yapılan ödemenin gayri maddi hak bedeli olacağı belirtilmiştir, s. 118.

b)“Yurt dışından bilgisayar programlarının alınıp yurtiçindeki nihai tüketicilere satılması ticari mahiyet taşıdığı gerekçesiyle KV stopajına konu olmayacağı”, Gelirler Genel Müdürlüğü Muktezası, 3.7.1997, Sayı:27678, (in MAÇ, MEHMET, Kurumlar Vergisi, 3.B., Denet, İstanbul, 1999, s.784).

c)Bilgisayar yazılımları ile ilgili bir değerlendirme için bkz., SEMERCİGİL, KVK, s.182 vd.

tüzel kişilerin eser sahibi olarak kabul edilmelerine engeldir. Ayrıca tüzel kişilerin fikri faaliyetleri olmadığı için fikri ürün vermeleri de mümkün değildir. Nitekim FSEK'in 4630 sayılı yasa ile değişik 1/B(b) hükmünde *eser sahibi, eseri meydana getiren gerçek kişiyi ifade eder denilmiştir*¹⁵⁴. FSEK'in kabul ettiği sisteme göre, herhangi bir iş ilişkisi bağlamında, bir eser oluşturmaları için istihdam edilmiş bulunan memur, hizmetli ve işçiler, yani çalışanlar, işlerini görürken meydana getirdikleri eserlerin sahipleridir. Ancak, eser, çalışanın hizmet sözleşmesi gereğince yapması gereken iş olduğu, yani hizmet sözleşmesinin konusunu işverenin istediği “eser” oluşturduğu için, eser üzerindeki manevi haklar çalışana, mali hakların kullanılması ise, kanun hükmü gereği çalıştırana ait olur¹⁵⁵. FSEK, m.18/1'de, mali hakları kullanma yetkisi münhasıran eser sahibine aittir, dendiikten sonra m.18/2'de, “*aralarındaki özel sözleşmeden veya işin mahiyetinden aksi anlaşılmadıkça; memur, hizmetli ve işçilerin işlerini görürken meydana getirdikleri eserler üzerindeki haklar bunları çalıştıran veya tayin edenlerce kullanılır. Tüzel kişilerin uzuvları hakkında da bu kural uygulanır*” denmiştir. Tüzel kişinin kullanabileceği mali haklar yasada sayılan işleme, çoğaltma yayma, temsil, umuma iletim haklarından oluşur (FSEK, m.21. vd.). Buna karşılık eserin yapımcısı ve yayıncısı, memur, hizmetli ve işçileri çalıştıranlardan ve tayin edenlerden ayırt edilmekte, onlara mali hakları kullanma yetkisi kanunla verilmemekte, onların mali hakları ancak eserin sahibi ile yapacağı sözleşmeye göre kullanabileceği belirtilmektedir(FSEK, m.18/3)¹⁵⁶. Fikri hukukta tartışmalı boyutları da olan bu konunun ayrıntısına girmek gerekmemektedir. Karşılaştırmalı hukukta da iki ayrı yaklaşım mevcuttur. Almanya ve İsviçre'nin Türk hukukunda olduğu gibi eserin sahibi olarak onu meydana getiren kişiyi kabul ettiği, tüzel kişilere yasal mali haklar tanıdığı, buna karşılık ABD ve İngiltere'nin tüzel kişilerin eser sahipliğini kabul ettiği belirtilmelidir¹⁵⁷.

¹⁵⁴ Ünal Tekinalp, “Fikri Mülkiyet Hukuku”, 2.B., Beta, İstanbul-2002, s.125.

¹⁵⁵ Tekinalp, s. 126-127

¹⁵⁶ Tekinalp, s. 127

¹⁵⁷ Tekinalp., s. 126

Yukarıda ele alınan fikri hukuk düzeni altında, vergi sistemine bakacak olursak, GVK, m.70/6 ve 80/3 bağlamında yapılan ve gelir unsurunu serbest meslek kazancı olarak nitelendiren ayırım eser sahipliği (müellif) kavramına dayalıdır ve fikri hukuk sistemi eser sahibi olarak her zaman gerçek kişiyi kabul etmektedir. Bu anlamda, kanunen kendisine mali hakları kullarına yetkisi tanınan çalıştıran statüsündeki tüzel kişiler, “*eser sahibi*” değildir. Bu nedenle serbest meslek kazançlarına ilişkin gönderme ve bunun uzantısı olan GVK, m. 18’deki sistem bütünleyici vergi istisnası düzenlemesi gerçek kişilere özgüdür¹⁵⁸. Bu nedenle dar yükümlü kurumlar bakımından her zaman uygulama bulması gereken durum, kiralamalarda gayrimenkul sermaye iradı, satış ve devirlerde diğer kazanç ve irat grubunda yer alan değer artış kazancı düzenlemeleridir.

Ulusal yasa açısından, telif haklarının müellifleri veya bunların yasal mirasçıları dışında kalan kişi ve kurumlar tarafından ***kiralanmasından*** doğan kazançlar ***gayrimenkul sermaye iradidir***; gerçek kişiler açısından GVK, Mad. 70/6 bendi gereğince %20 gelir vergisi tevkifatına, ayrıca kurumlar açısından KVK, Mad.30/1(c) bendi gereğince %15 kurumlar vergisi tevkifatına tabidir. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olup, gerçek kişiler açısından GVK, Mük. Mad.80/3 bendi gereğince %20 gelir vergisi tevkifatına, ayrıca kurumlar açısından KVK, Mad.30/2 bendi gereğince %15 kurumlar vergisi tevkifatına tabidir.

Türk vergi anlaşmaları bakımından, yazılım ve diğer dijital ürünler üzerindeki telif haklarının ticari kullanım amacıyla kiralanması gayri maddi hak bedeli olarak anlaşmaların 12. maddesi çerçevesinde, UN Modeline uygun olarak, paylaşmalı bağlanmaya konudur. Yani Türkiye kaynak ülke sıfatıyla yapılan ödemeleri vergilendirebilir, ancak bu oran genel olarak %10’la sınırlandırılmıştır. Buna karşılık gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarının, işyeri aracılığıyla Türkiye’de ticari faaliyette bulunması ve

¹⁵⁸ Gülsen Güneş,, “**Türk Hukukunda Entelektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**”, Alfa, İstanbul, 1997, s.112.

gayrimaddi hak bedelinin bu işyerine atfedilebilmesi halinde gelir 7. madde çerçevesinde vergilendirilir.

Gayrimaddi hak bedelinin Türkiye’de elde edildiği, anlaşmaların 12. maddesinde yapılan özel düzenlemeye göre belirlenir. Buna göre, bir akit devletin kendisi, politik alt bölümü, mahalli idaresi veya mukimi veya dar yükümlü olmakla beraber gayrimaddi hak bedelini doğuran mal ve hak arasında bir ilişki bulunan Türkiye'deki işyerleri tarafından ödenen gayrimaddi hak bedelleri Türkiye’de elde edilmiş kabul olunur. Dolayısıyla iç hukukta Türkiye’de elde etmeyi, “değerlendirme” kavramına bağlayan düzenleme sınırlandırılmamış olmaktadır.

Telif haklarının ticari kullanım amacıyla satış işleminde ise iki alternatif bulunmaktadır. Bunlardan biri, bazı vergi anlaşmalarımızda “satış” işleminden elde edilen gelirler de gayrimaddi hak bedeli olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu tür gelirlerin Türkiye’de sınırlı oranlarla tevkifata tabi tutulması durumu söz konusu olabilir. Ancak, bu halde dahi vergi yükümlüsünün devir işleminin gerçekten yapıldığını kanıtlaması halinde gelir değer artış kazançlarına ilişkin 13.maddedeki düzenlemeye tabi olabilmektedir.

Satış işleminin 12. madde çerçevesinde düzenlenmediği vergi anlaşmaları bakımından, elde edilen gelir değer artış kazancıdır ve gelir ikametgâh devletin vergilendirme yetkisine bağlanmaktadır. Dolayısıyla Türkiye’nin kaynak ülke sıfatıyla vergilendirme yapması söz konusu değildir.

ii. Uygulama Hizmetleri

Burada yapacağımız ayırım e-ticarete özgü barındırma ve yayın hizmetleridir ve ulusal hukuk anlamında ticari kazanç ile gayrimenkul sermaye iradı arasındaki sınıra dayalı bir ayrımı ifade eder.

Web Hosting ve ASP Hizmetleri

Yukarıda OECD raporu bağlamında aktardığımız bir dizi e-ticarete özgü hizmet, application hosting ve web hosting sözleşmeleri çerçevesinde yurt dışında kurulu bulunan servis sağlayıcılara yapılan ödemeler, ulusal yasa

açısından ticari kazanç gelir unsurunu oluşturur, ve dolayısıyla ancak işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmesi halinde Türkiye’de vergilendirilebilir. Burada özellikle Türk kurumların web sitelerini yabancı sunucularda barındırmaları ve bunlara bağlı hizmetler almaları halinde söz konusu kurumların yurt dışına yaptığı ödemelerin gayrimenkul sermaye iradı (GVK, m.70/6 veya m.70/8) olarak nitelendirilmesinin ve GVK, m.7/5 çerçevesinde Türkiye’de elde edilmiş gelir kabul edilmesinin mümkün olmadığını belirtmek gerekir. Burada tekrardan kaçınmak üzere, vergi anlaşmaları bağlamında yaptığımız işlemin kira niteliği taşımadığı yönündeki açıklamalara göndermede bulunmakla yetineceğiz. Nitekim, Danıştay daha önce, uydu yayını işletmeciliğini ticari kazanç mahiyetinde değerlendirirken şöyle demiştir.

“...Olayda davalı şirket, Türkiye’ye yönelik televizyon yayıncı faaliyetinde bulunabilmek için, Almanya’da bulunan, asıl faaliyeti uydu üzerinde yer alan ve teknik anlamda yer istasyonundan gönderilen düşük frekanslı yayın sinyallerini güçlendirip frekans değişikliği suretiyle yayının izlenmesine elverişli hale dönüştürdükten sonra tekrar yeryüzünde tesis edilen verici ve yansıtıcılara aktarma işlevini üstlenen uydu kanalı (transponder) tahsis ve işletmeciliği olan bir Alman firmasına, bir uydu kanalı tahsisi için aralarında imzalanan sözleşme uyarınca ödeme yapılmaktadır, inceleme elemanınca bu ödemelerin yukarıda anılan kanun hükmü kapsamında (KVK Md.24 kapsamında) bir ödeme olduğu kabul edilerek davacı şirketin bu hüküm uyarınca tevkifat yapıp muhtasar beyanname ile bildirme yükümlülüğünde olduğu belirtilerek re’sen tarh yoluna gidilmişse de, söz konusu geliri elde eden Alman firması yönünden yapısı üzerinde hiç durulmadığı anlaşılmaktadır.

Alman firma, yukarıda açıklanan uydu işletmeciliği işiyle uğraşmakta ve ticari faaliyeti münhasıran buna ilişkin bulunmaktadır. Davacı ile aralarında düzenlenen sözleşmeye göre yaptığı işin niteliği, gönderilen resim ve filmlerin frekans değişikliği için yapılan teknik hizmetler, kanal üzerindeki haklar ve sorumluluklar için Borçlar Kanununda belirlenen anlamda kira olmadığını gösterdiğinden bu faaliyetin sağladığı

gelirin de ticari kazanç olduğundan kuşku duymamak gerekir. Bu haliyle davacı şirketin anılan Alman firmasına ticari nitelikli hizmet karşılığı ödemede bulunduğu kabulü gerekmektedir...”¹⁵⁹.

Bizce bu karar, ticari kazanç nitelendirmesinin, işleme taraf olan dar yükümlü kurumun kurum kimliğine dayalı olarak yapıldığı izlenimi doğurma olasılığı barındırıyorsa da, kullanılan ölçüt, faaliyetin niteliğine yönelik olarak yapılan değerlendirme üzerine inşa edilmiş, ve yerinde olarak organizasyonun mahiyetine değinilmiştir. Bu konuya aşağıda değineceğiz. Burada bu kararın, e-ticaret yapan firmaların faaliyetlerinin niteliğini belirlemede emsal nitelik taşıdığını, bu çerçevede, bu türden faaliyetlerin Türkiye’de elde edilmiş kabul edilebilmesi için işyeri ve daimi temsilciler bağlamında değerlendirme yapılmasının gerektiğini, uluslararası vergi anlaşmaları bakımından bunların 7. madde çerçevesinde değerlendirileceğini belirtmekle yetinelim.

İçerik Hizmetleri

İçerik hizmetleri ile ilgili olarak web sitesine ilişkin telif hakları üzerinde herhangi bir tasarrufta bulunulup bulunulmadığına bakılmalı, buna göre gayrimenkul sermaye iradı veya değer artış kazancına ilişkin koşullar araştırılmalıdır. Buna bağlı olarak vergi anlaşmaları bakımından işlem niteliğine göre ya 7. ya da 12. ya da 13. maddeleri uygulama alanı bulabilir.

iii. Enformasyon Hizmetleri

Burada OECD nitelendirme raporunda geçen ve veri erişim hizmetleri, özel veya yüksek değerli veri teslimleri ve bilgi tedarik gibi hizmetlerden elde edilen gelirler değerlendirilmektedir. Bu gelirler ticari kazançtır, ve data hattı aboneliğine ilişkin olarak verilen Danıştay kararı da bu yöndedir:

“...Olayda, İngiltere’de kurulu olan ve Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan ... Limited Şirketi’nin “Data Hattı” aboneliği ile derlediği haberleri aktarması karşılığında yapılan ödemelerin yukarıda anılan kanun hükmü kapsamında bir ödeme olduğu kabul edilerek davacı şirketin bu

¹⁵⁹ DŞ. 4.D., E.1996/1456. K.1996/3932 (Yılmaz Özbacı, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998, s.592)

hüküm uyarınca tevkifat yapıp muhtasar beyanname ile bildirme yükümlülüğünde olduğu belirtilerek re'sen tarh yoluna gidilmişse de. *söz konusu geliri* elde eden firmasının yapısı üzerinde hiç durulmadığı *anlaşılmaktadır*.firmasının yukarıda açıklanan faaliyeti, derlediği bilgileri dünyanın her yerindeki diğer firmalara a- bonelik yolu ile satmak şeklinde yürüttüğü ticari faaliyete i- lişkin olup, *aynı şekilde şirkete de bilgi sattığı açık olduğundan*, bu faaliyetlerden sağladığı gelirin ticari kazanç olduğundan *kuşku duymamak gerekir*. Bu itibarla adı geçen yabancı kuruma yapılacak *söz konusu ödemelerin satın alınan bilgi karşılığı olduğu, gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilemeyeceği* ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre tevkifata tabi tutulamayacağı açıktır.”¹⁶⁰.

iv. Teknik Bilgi (Know-How)

Teknik bilgi (know-how) GVK, m.70/5'te düzenlenmiş, “...*sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle....üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır)*” denmiştir¹⁶¹. Bunların kiralanmasından sağlanan iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır¹⁶². E-ticarette yapılan ödemelerin bu mahiyette olup olmadığına ilişkin değerlendirme gizli bir teknik bilginin verilip verilmediğine bağlı olarak yapılır. Niteleme bu yönde olduğu takdirde, GVK, m.70/5'te geçen hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi” ölçütü etrafında gelir Türkiye’de elde edilmiş kabul olunur ve %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatına tabi

¹⁶⁰ a) DŞ.4.D., E. 1998/4522, K.1999/3274 (Terlemez/Bahtiyar, s.373-374)

b) 22144 sayılı Bakanlık muktezasında, TÜBİTAK'ın ABD'de bulunan Dialog Information Retrieval Services firmasından uydular aracılığıyla aldığı bilgiler karşılığında bu firmaya yapılan ödemeler, GVK, 37 çerçevesinde ticari kazanç olarak nitelendirilmiştir, (in MAÇ, KVK, s.803.)

¹⁶¹ Yabancı Sermaye mevzuatı çerçevesinde, Türkiye'deki kamu ve özel sektör kuruluşlarının yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlarla yapacakları lisans, know-how, teknik yardım, yönetim ve franchise anlaşmaları Hazine Müsteşarlığınca tescil edilmeleri ile yürürlüğe girer, Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı, no.95/6990, 7.6.1995 (RG 23.7.1995, 22352); Ayrıca bkz., Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkında Tebliğ (RG. 24.8.1995, 22384).

¹⁶² Bu konuda bkz., Güneş, s.118 vd.

tutulur. Vergi anlaşmaları bakımından gelir gayrimaddi hak bedeli olarak muamele görür ve Türkiye’de uygulanabilecek vergi tevkifat oranı azami %10’dur.

b.2. Ticari Kazanç - Serbest Meslek Kazancı

KVK, m.22/2’ye göre, dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanacağı dolayısıyla Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançlarının da kurum kazancının konusuna gireceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kazançların Türkiye’de elde edilmiş sayılması için, serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi (GVK, m.7/4) gerekmektedir. Bu gelir unsuru bakımından, gelir niteliği itibarıyla gerçek kişilerce elde edilen bir gelir türüdür, yabancı kurumların kendi personelleri aracılığıyla bu kazancı elde etmeleri mümkündür.

i. Kaynak Kuralı Çerçevesinde Sınırın Anlamı

E-ticarette esas olan, faaliyetin internetten ve uzaktan sürdürülmesidir. Dolayısıyla e- ticaret firmalarının personelinin Türkiye’ye gelmesi ve faaliyeti burada sürdürmesi söz konusu olmamaktadır. Bu sebeple de Türkiye’de “*faaliyetin icra edilmesi*” ölçütü işlev taşımayacaktır. Buna karşılık “*değerleme*” ölçütü açısından ödeme yeri veya kayıt yeri bağlamında bir değerlendirme yapılması, ancak ortada bir vergi anlaşması yok ise anlamlıdır, ama Türkiye’nin yetmiş bir adet vergi anlaşması olduğu göz önüne alındığında, bir e-ticaret gelirin serbest meslek kazancı olarak nitelendirildiği varsayımı altında, ortaya çıkan sonuç şu olacaktır;

Türk vergi anlaşmalarında serbest meslek faaliyetlerinin kaynak devletine bağlanması kullanılan bağlama noktası sabit yerdir (fixed place) ve bu kavram OECD modelinin değişiklik öncesi versiyonunda da, 5’inci

maddede düzenlenen işyeri kavramı ile paralel olarak değerlendirilmiştir¹⁶³. OECD modelinin değişmesine karşın, mevcut Türk vergi anlaşmalarında yer alan 14'üncü madde etrafında bir değerlendirme yapıldığında, işyeri için belirlediğimiz bütün yorum ve değerlendirmeler sabit yer için de geçerli olacaktır. Buna karşın, yine bir kısım vergi anlaşmamızda OECD modelinin eski versiyonunda mevcut olmayan, UN Modeline dayalı alternatif bağlama noktasına dayalı düzenleme yapılmıştır ki o da 183 gün kuralıdır¹⁶⁴, ama bu kural ulusal hukukta gördüğümüz kapsamıyla olmasa dahi bir ülkede “bulunmayı”, yani “faaliyetin o ülkede icrasını ” dolayısıyla fiziksel lokasyonu gerektirir, oysa e- ticarete karşılaştığımız durum hizmetin çevrim içi veriliyor olmasıdır.

Bu açıdan Türk vergi anlaşmalarının uygulanması halinde, e-ticarete bu tür faaliyetler serbest meslek faaliyeti niteliği taşısa bile, kaynak devleti olarak Türkiye'nin vergilendirme yetkisine bağlanmayı sağlamayacaktır¹⁶⁵.

Bunun tek istisnası, ticari kazançlarda gördüğümüz işyeri ile sabit yer arası paralelliğin sonucu olarak ortaya çıkabilir ki bu halde, sabit yer kavramının geçtiği vergi anlaşmaları ulusal hukuktaki “değerleme” kavramına bağlı düşük eşiği sınırlandırarak sabit yerin mevcudiyeti esası altında Türkiye’de vergilendirmeyi sağlayabilir.

Bu durum e-ticaret söz konusu olduğunda ticari kazanç ile serbest meslek kazancı arasındaki farkı efektif olarak ortadan kaldırır mahiyette bir sonuçtur. Yani bu nokta itibarıyla, gelirin öyle veya böyle nitelendirilmesi herhangi bir hukuksal fark yaratmayacaktır.

¹⁶³ Billur Soydan Yaltı, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, (Vergi Anlaşmalar) Beta Yayınları, İstanbul-1995, s.138

¹⁶⁴ Yaltı, (Vergi Anlaşmaları) s.154-155

¹⁶⁵ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün eski tarihli bir muktezasında “...Fransız firmanın Türkiye'ye gelmeksizin vereceği serbest meslek hizmetleri Türkiye'de vergilendirilemeyecektir. Türkiye'ye gelerek verilen hizmetlerde ise vergilemenin Türkiye'de yapılmaması için; - Fransız teşebbüsün Türkiye'de bir işyerine sahip olmaması, - Türkiye'de kalınan süre veya sürelerin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 183 günü aşmaması, gerekmektedir” denilmiştir; 25/02/1999, Sayı B.07.0.GEL.0.85/8510-5/6685. <http://www.gelirler.gov.tr>

ii. Gelir Unsuru Tanımları Çerçevesinde Sınırın Anlamı

GVK, m. 65, serbest meslek faaliyetini; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması şeklinde tanımlar. GVK, 66 çerçevesinde faaliyetin sürekli olması gerekir. OECD Modelinde kaldırılmış olmakla birlikte, vergi anlaşmalarımızda bulunan 14'üncü madde de bir akit devlet mukiminin "*serbest meslek faaliyetlerinden*" veya "*bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerinden*" elde edilen gelirler düzenleme altına alınmış ve bu iki kavramdan serbest meslek faaliyetleri terimi tanımlanmıştır.

Buna göre, bu kavram, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır.

GVK, m. 37'de ise, "*her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*" denilmektedir. Ticari faaliyet kavramı ile ilgili bir tanım GVK'da bulunmamaktadır. Maddede yer alan ve ticari kazanç sayılan faaliyet gelirleri bir yana bırakılacak olursa, ticari faaliyet terimi için ticaret hukuku bağlamında değerlendirme yapılması gerekir.

TTK, m. 3'de, "... bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler ticari işlerdendir" denilmektedir. TTK, m. 11'e göre, ticari işletme, a. ticarethane b. fabrika ve c. ticari şekilde işletilen müesseseler olmak üzere üç müesseseyi ifade eder. TTK, m. 12 ticarethane ve fabrikayı tanımlar 13. madde'de, ticari şekilde işletilen müesseseler, yani işlerinin mahiyetine göre, 12. madde gereğince ticarethane veya fabrika olarak nitelendirilemeyen, ancak işlerinin hacim ve önemi, ticari muhasebeyi gerektiren ve ona ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetini veren müesseseleri düzenlemektedir. Bu açıdan, TTK anlamında, ilk soru ortada bir ticarethane veya fabrika veya ticari şekilde işletilen diğer bir müessesenin bulunup bulunmadığıdır ki bu son durum belirli bir organizasyon ve hacim gerektirir. Bunlardan her hangi biri

mevcut ise gelir sağlamayı hedef tutup tutmadığı ve *bağımsız ve sürekli* olup olmadığı ve esnaf faaliyeti sınırlarını aşp aşmadığı belirlenir.

Vergi hukukuna geçtiğimizde, TTK anlamındaki unsurların, vergi hukukundaki ticari faaliyet tanımının asgarisini oluşturduğunu ve vergi hukukunun özel düzenlemelerle TTK sisteminden ayrıldığı halleri saklı tutarak, GVK'da geçen ticari faaliyetin temel unsurlarının bağımsızlık, süreklilik, gelir elde etmeyi hedefleme, organizasyon ve genel ekonomik hayata katılma olarak sıralamak mümkündür.

Bağımsızlık ve süreklilik unsurları açısından bakarsak, ticari kazançla serbest meslek kazancı bu unsurlarda çakışır, dolayısıyla bu kriterlere dayalı bir ayırım kurulamaz. Serbest meslek kazançlarının tanımında, bunun uzmanlık gerektiren bir faaliyet olduğu belirlenir ve fakat her uzmanlık işi faaliyeti kendiliğinden ve otomatik olarak serbest meslek kazancı yapmaz, ilave olarak bunun ticari mahiyette olmaması, sermayeden ziyade şahsi mesaiye dayanması da gerekir. Bu da ticari kazançlarda, TTK'da ifadesini bulan, “işlerin hacim ve önemi, *ticari muhasebeyi gerektiren ve ona ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetini veren müessese*” kavramında ifadesini bulan “organizasyon”a tekabül eder.

Demek ki serbest meslek kazançları ile ticari kazanç arası ayırımın ilk hareket noktası, bir faaliyette ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisas gerekmesi ise de, bunlar faaliyeti otomatik olarak serbest meslek faaliyetine dönüştürmeyeceğinden, devamla organizasyonun niteliğine ve faaliyetteki sermayenin ağırlığına bakılması gerekir. Bu da bizi esas meseleye, yani kurumlar vergisi yükümlüleri perspektifinden bakıldığında¹⁶⁶ serbest meslek kazancı kavramının ne oranda güncel ve hukuki tanımlara oturan bir kavram olduğu sorusuna götürür. Bu soru elbette tam yükümlü kurumlar nezdinde bakıldığında çok anlam ifade etmeyecektir, çünkü KVK, m.1 çerçevesinde, bu ayırım elde edilen kazancın vergi konusuna girip girmediğini belirlemek bakımından önemli ise de, KVK, m.6 etrafında, safi kurum kazancı ticari

¹⁶⁶ TTK, m.18'e göre, ticaret şirketleriyle, gayesine varmak için ticari bir işletme işleten dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince hususi hukuk hükümleri dairesinde idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediye gibi amme hükmi şahısları tarafından kurulan teşekkül ve müesseseler dahi tacir sayılırlar. Elbette vergi hukukunun bağımsızlığı gereği vergi yasalarında bu kuraldan ayrılan düzenlemeler yapılabilir, nitekim GVK, 66/3 bu anlamda bir örnektir.

kazanç hükümlerine göre belirlendiğinden, önemini kaybeder. Buna karşılık aynı şeyi dar yükümlü kurumlar açısından söylemek mümkün değildir.

Bizce serbest meslek faaliyeti, mühendis, doktor, avukat gibi faaliyetlerde gerçek kişilere özgü bir kavram olabilir, kaldı ki, GVK, m.37/3 (özel hastane) *serbest meslek faaliyetinin ticari bir örgütlenme çerçevesinde yürütüldüğü hallerde* faaliyetin ticari kazanç sayılmasına iyi bir örnek teşkil eder.

Bu noktada, vergi anlaşmalarında tanımlanan ve serbest meslek faaliyetini düzenleyen 14. maddenin kaldırılma sebeplerine değinmek gerekir¹⁶⁷; diğer bir dizi sebep arasında, bir sebep serbest meslek faaliyetinin niteliğini belirleme güçlüğü olarak ortaya konulmuştur. Eski şerhte 14. maddenin sınai ve ticari faaliyetleri kapsamadığı belirtilmiştir. Buradan hareketle bu maddenin sadece büyük bir sermaye gerektirmeyen faaliyetleri hedeflemesi gerekir, buna karşılık 14. madde sadece serbest meslek faaliyetlerini değil “bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri” de kapsar ve bu kavram tanımlanmış değildir. Burada serbest meslek faaliyetlerine benzer diğer faaliyetlerin içeriğinin belirsizliğine dikkat çekilmiştir¹⁶⁸. Bu anlamda, bu diğer faaliyetlerle bağımsız karakter taşıyan ticari faaliyetler arası sınırın çizilemediği¹⁶⁹ ve en önemlisi 14. maddenin esas olarak sermaye ağırlığı olmayan faaliyetleri konu edindiği ve serbest meslek faaliyeti mahiyetindeki faaliyetlerin ortaklık, şirket gibi örgütlenmeler içinde sürdürüldüğü hallerde uygulanacak maddenin ticari kazançlara ilişkin 7. madde olduğu, bu nedenle de gerçek kişilerin 14. madde, buna karşılık tüzel kişilerin 7. madde çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği¹⁷⁰, ama bir hizmetin gerçek kişi veya tüzel kişi tarafında ifa edilmesine bağlı olarak gelirin farklı kurallar altında düzenlenmesinin herhangi bir haklı nedeni bulunmadığı sonucuna varılmıştır¹⁷¹. OECD’nin söz konusu madde metninde değişiklikler yapmak suretiyle, yani diğer faaliyetler kavramını metinden çıkararak ve maddenin sadece gerçek kişilere

¹⁶⁷ Bu konuda bkz., KORT, J.W.J. de, “Why Article 14 (Independent Personal Services) was Deleted from the OESO Model Tax Convention”, Interfax, Cilt.29, No.3, 2001, s.72 vd.

¹⁶⁸ OECD, Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention, Series no.7, Paris, 2000 (Aktaran KORT, s.72)

¹⁶⁹ Age., s.72

¹⁷⁰ Age., s.72-73

¹⁷¹ Age., s.73

uygulanacağı yönünde açık bir hüküm getirerek¹⁷², 14. maddeyi iptal etmeden de bu sorunları halledebileceği ileri sürülebilirse de, bizi burada ilgilendiren konu, kurumlar söz konusu olduğunda serbest meslek faaliyeti ile ticari faaliyet sınırının ortadan kalktığı ve serbest meslek faaliyetinin gerçek kişilere özgüllüğü yönündeki değerlendirmedir.

Yukarıda yapılan değerlendirmeye rağmen, pozitif hukukta mevcut düzenlemenin olası yorumu bağlamında bir değerlendirme yaptığımızda şöyle bir sonuca varıyoruz. Serbest meslek faaliyetinin bir unsuru, faaliyetin özel uzmanlık gerektiren bir faaliyet olmasıdır, bu anlamda avukat, mimar, mühendis, doktor, müşavir gibi kişiler serbest meslek erbabı olarak kabul edilir. Mesleki bilgi ve uzmanlık kavramının olası yorumu için, daha önce yargı organlarının, makinelerin mühendisler ve teknik elemanlar (montörler) aracılığıyla montajını, idarenin maden cevheri işlenmesini veya röntgen makinesi tamirat ve kontrolünü serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirdiği, Danıştay'ın bir başka kararda petrol kuyusu çimentolama, asitleme ve petrol test işlemlerini ticari kazanç olarak değerlendirdiği¹⁷³ görülmektedir.

III. ELEKTRONİK TİCARETTE KDV UYGULAMASI

Katma Değer Vergisi (KDV) konusu ve kapsamı itibariyle çok aşamalı ve yayılı satış vergisi niteliğinde olup, üretim zincirinin tüm aşamalarında mal ve hizmetlerin satış fiyatları üzerinden hesaplanan, dolaylı tüketim vergilerinin en gelişmiş şeklidir. KDV, uygulamadaki etkinliği açısından, yürürlükte bulunduğu ülkenin ekonomik sınırlarını ortadan kaldırma potansiyeline sahip olup bu yönüyle elektronik ticaret (e-ticaret)

¹⁷² Age., s.73

¹⁷³ Mobil Expla'tion Med.lnc. kurumu, Türkiye'de petrol arama faaliyetlerini yürütürken , merkezi Amerika'da bulunan Halliburton Company firmasına yaptırdığı, kuyu işlemlerinin bazı özel teknik bilgi isteyen kısımlarını (petrol kuyularını çimentolama, asitleme, ve petrol test işlemlerini) uzman, inşaat işi ve serbesi meslek faaliyeti olmak üzere iki bölümde incelemiş, ve malzeme satışını ticari kazanç, hizmet satışını serbest meslek kazancı olarak kabul etmiştir. Aslında yaptırılan iş bir bütün olup, çimentolama faaliyetinde şahsi mesai, mesleki bilgi ve bunun yanısıra sermaye unsuru ile ticari niteliğinin de bulunması nedeniyle yukarıda anılan yasa hükmünde belirtilen tanıma uymamaktadır. Anılan hizmetlerin serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmesinde isabet bulunmadığından Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulması yerinde görülmemiştir." Dnş.4. D., E.1984/4592(in İSPİR, Ekrem, Danıştay Dördüncü Daire Kararları, Beta, İstanbul, 1991, s.65-66

üzerinde hayli etkin bir konumdadır. E-ticarete KDV'nin uygulanabilirliği noktasında karşılaşılan sorunlar, yapılan işlemin niteliği ve işleme taraf olanların kimliklerine bağlıdır. KDV ve benzeri satış vergilerine tabi olan işlemler mal teslimleri ve hizmet ifaları olmak üzere iki ana kategoriye ayrılmaktadır. Bu işlemlerin aynı ülkenin vergileme sınırları içerisinde elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin vergi hukuku açısından önemli bir sorun yaratması beklenmemektedir. Elektronik ticaretle bağlantılı KDV sorunları ülkelerarası mal teslimleri ve özellikle de hizmet ifaları ile ilgili olarak beklenmektedir¹⁷⁴.

A. E-ticarete, Katma Değer Vergisi Uygulamasına Yönelik Yapılan Çalışmalar

KDV, OECD ülkelerinin yirmi yedisinde uygulanmakta olan, OECD üye devletlerin büyük çoğunluğunun Avrupa Birliği'ne üye devletlerden oluşması nedeniyle, Avrupa Birliği'nde de uygulama alanı bulan bir tüketim vergisidir.

Avrupa Birliği'nde KDV, 11 Nisan 1967 tarihinde uygulamaya konulan 1. Direktifle topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş ve üye ülkeler açısından en geç 1 Ocak 1970 tarihine kadar, uygulanan değişik gider vergilerinin terk edilerek KDV sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır¹⁷⁵.

Avrupa Birliği'nin, e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda daha çok dolaylı vergiler ve özellikle KDV konusuna yoğunlaşmakta olduğu görülmektedir. Bunun sebeplerinden bir tanesi gelir/kurumlar vergisi ile ilgili olarak gerek Avrupa Birliği üyesi devletler gerekse üye devletler ile üye olmayan devletle arasındaki ilişkilerin OECD'nin yukarıda belirtilen ilkeleri doğrultusunda ikili anlaşmalar ve/veya ulusal mevzuatlar tarafından düzenlenmesidir.

¹⁷⁴ Niyazi Cangir, **Elektronik Ticarete Vergilendirme** Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü(Mülga), Ankara 1999, s.124

¹⁷⁵ Emre Betül Olgun, "Avrupa Birliği'nde KDV Uygulaması-I: Genel Usul ve Esaslar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat-2012, S. 281, s.135

Avrupa Birliği ülkeleri e-ticaret üzerinden KDV hususunda eşgüdümlü hareket etmek suretiyle gerek OECD ülkeleri gerek diğer ülkeler ile birlikte çalışmalara başlamışlardır. Ekim 1998 tarihinde OECD ülkeleri Bakanları düzeyinde yapılan Ottawa Konferansında bir takım tedbir ve ilkeler belirlenmiştir.

Ottawa Konferansında yapılan görüşmeler neticesinde, e-ticarete harcama vergileri uygulaması hususunda aşağıda yer alan temel öneriler de bulunulmuştur.

- i- Destinasyon prensibi(*destination principle*) kabul edilerek, KDV'nin tüketimin yapıldığı yerde tahakkuk ettirileceği,
- ii- Gümrük Vergileri ve KDV açısından dijital ürünlerin “fiziki mal” olarak değerlendirilmeyeceği; dijital ürün arzının hizmet ifası olarak kabul edileceğini belirtmişlerdir. (Dijital ürünlerin hizmet olarak kabulü gümrük vergisinin uygulanamayacağı anlamına gelmektedir.)

Söz konusu öneriler neticesinde e-ticarete KDV uygulamalarında, fiziki ürün ve sayısal(*dijital veya sanal ürün olarak da adlandırılmaktadır*.) ürün ayrımının yapılması gerekmektedir. Dolaylı e-ticarete, yani siparişlerin internet üzerinden yapıldığı ancak teslimin geleneksel yollarla tamamlandığı hallerde bu problem yaratmayabilir; sınırdan geçen maddi eşya geleneksel ticarete olduğu gibi vergilendirilir¹⁷⁶.

Ancak dolaysız e-ticarete, yani hem siparişin hem de teslimin çevirim-içi bir biçimde tamamlandığı hallerde, artık geleneksel maddi eşyanın dijital biçimleri (örneğin, kitap, müzik CD'si, dergi gibi), yani sanal mallarla (virtual goods)¹⁷⁷ karşı karşıya olduğundan, ön problem bunların mal mı yoksa hizmet mi olduğu yönünde bir nitelendirme sorunu olacaktır¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Kogels, Han, A., “VAT @ e-commerce”, EC Tax Review, 1999-2, s.119; Massbaum, Michael; Eicker, Klaus, “The Proposal for an EC Council Directive Regarding the VAT Arrangements Applicable to Services Supplied by Electronic Means” Intertax, Cilt:29, No.3 (2001), s.91-92'den çeviren Billur Yaltı, **Elektronik Ticarete Vergilendirme** Der Yayınları:357, İstanbul-2003, s.215

¹⁷⁷ European Commission, Interim Report on the implications of electronic commerce for VAT and Customs, Working Party no.1, Harmonisation of Turnover Taxes, Working Paper, XXI/98/0359, 3.4.1998, para.4/2'den çeviren Billur Yaltı, **Elektronik Ticarete Vergilendirme** Der Yayınları:357, İstanbul-2003, s.215

¹⁷⁸ Dorenberg/Hinneken, s.229; KABISCH, s.3.2.1'den çeviren Billur Yaltı, “**Elektronik Ticarete Vergilendirme**” Der Yayınları:357, İstanbul-2003, s.215

İşlemin mal ve hizmet olmamasına göre ifa yeri kuralı farklılaşır, uygulanacak vergi oranları da değişebilir. Ayrıca, Avrupa Topluluğu hukukunda hizmetler kendi içinde farklı ifa yeri kriterlerine tabi olmaktadır¹⁷⁹.

Öncelikle “sayısal ürün” (*dijital ürün*) kavramı KDV uygulamalarında esas alınan mal-hizmet ayırımına tam olarak uymamaktadır. İç mevzuatımızda (KDVK Mad.4) hizmet tanımının “*teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler*” şeklinde çok geniş olarak yapılmış olmasının iç uygulamalarda bir rahatlık sağlayacağı şüphesizdir. Bununla birlikte, birden fazla ülkeyi ilgilendiren işlemler söz konusu olduğunda ortak tanımlara ihtiyaç olacaktır¹⁸⁰. Bu tanımlamalara çoğu zaman ülkeler arasında ihdas edilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları(ÇVÖ)nün ilgili kısımlarında yer verilmektedir.

Buraya kadar gelinen noktada şunu söyleyebiliriz ki, internet üzerinde gerçekleştirilen sayısal(dijital) ürün ticareti, KDV uygulaması karşısında hizmet olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla e-ticaret konu dijital ürünlerin katma değer vergisine konu edilmesi durumunda hizmetin vergilendirilmesindeki şartlar aranılacaktır.

B. E-ticarete Konu Mal Teslimi veya Hizmet İfasının, KDV Kanunu’nun Genel Yapısı Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Türk Vergi Kanunlarından olan Katma Değer Vergisi Kanunu’nda verginin konusu mükellefi ve teslim ve teslim sayılan haller, hizmet ve hizmet sayılan haller, vergiyi doğuran olay KDVK ’nın ilk on maddesinde düzenlenmiştir.

Katma değer vergisi, yükümlünün ülke içindeki mal teslimleri ve/veya hizmet ifalarına ya da ithalata uygulanır. KDVK’nın 1’nci maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemler üç (3) bent halinde sayılmıştır. Türkiye’de yapılmak şartıyla KDV konusunu oluşturan işlemler sırasıyla,

¹⁷⁹ Yaltı, s. 215

¹⁸⁰ Cangir, s.124

“1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

...”

İşlemlerin Türkiye’de yapılmasından kasıt, mezkûr kanunun 6’ncı maddesinde,

“a) Malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını,

b) (Değişik : 27/1/2000 - 4503/3 md.) Hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını,

ifade eder.”

şeklinde tanımlanmıştır.

Malların teslim anında Türkiye’de bulunması işlemin Türkiye’de yapıldığını göstermektedir. Ancak hizmetler açısından durum biraz karışık olmakla birlikte, madde hükmünde belirtilen bu şartlar birlikte aranmaksızın herhangi birisinin mevcut olması halinde işlem Türkiye’de yapılmış sayılacaktır. İşlemin Türkiye’de yapılmış kabul edildiği haller;

- Hizmetin ifa edildiği yer Türkiye, faydalanma Türkiye
- Hizmetin ifa edildiği yer Türkiye, faydalanma yabancı ülke
- Hizmetin ifa edildiği yer başka ülke, faydalanma Türkiye

Yukarıda bahsedilen hallerin gerçekleşmesi durumunda yapılan işlem KDV’nin konusuna girmiş olacaktır. Bu durumda vergileme hakkı Türkiye Cumhuriyeti’nin olacaktır.

Kanun’un 8/1’nci bendinde KDV uygulamasında kimlerin mükellef olduğu tahdidi olarak açıklanmış olup (a) fıkrasında mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanların, (b) fıkrasında ise, ithalatta mal ve hizmet ithal edenlerin verginin mükellefi olduğu belirtilmiştir. Gelir üzerinden alınan vergilerde (Gelir ve Kurumlar Vergisi) mükellefiyetin belirlenmesinde uluslararası vergi otoritelerince esas kabul gören *ikametgah ve kaynak ülke* prensiplerinden farklı olarak, KDV açısından ülkemizde de tüm dünyada olduğu gibi *“varış yeri”* vergileme ilkesi uygulanmaktadır. Bu ilkeye göre, mal veya hizmetler hangi ülkenin vergileme sınırları içerisinde teslim/ifa

edilmiş ise söz konusu işlemi vergilendirme hakkı o ülkeye ait olmalıdır. KDV, malın ihraç edildiği ülkede değil ithal edildiği ülkede alınmakta bu nedenle kanununun uygulamasında mal ve hizmetin ihracı konusu istisna müessesesi ile vergi dışında tutulmaktadır. Türkiye’de bu ilkeye uygun olarak KDVK Mad.11’de mal ve hizmet ihracat istisnası müessesesini düzenleme konusu yapmıştır. Varış ilkesinde(*Destination Principle*) ihracat vergi dışı olduğu için ihracatçı ülkenin sattığı mal veya hizmet daha düşük fiyattan satılmaktadır. Bu sebeple KDV’de ihracat istisnası müessesesi, ihracatçı ülke için ihracatı teşvik edici bir uygulama olarak değerlendirilmektedir.

KDV mükelleflerinin Türkiye’de mukim olmaması halinde uygulamanın nasıl yapılacağı ise mezkûr Kanun’un 9’uncu maddesinde düzenleme konusu yapılmıştır. Bu düzenleme ile Maliye Bakanlığı’na mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilme yetkisi verilmiştir¹⁸¹. Aslında ikametgâh kavramı hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler için söz konusu olmakla birlikte¹⁸² madde de bu kavramın sadece gerçek kişiler için kullanıldığı tüzel kişiler için ise Türkiye’de mukim kabul edilmenin kriterleri olan kanuni merkez ve iş merkezi ibarelerine¹⁸³ yer verildiği anlaşılmaktadır. Buna göre sorumluluk uygulaması Türkiye’de mukim olmayan yani tam mükellef statüsüyle vergilendirilmeyen kişilerin işyeri açmaksızın yaptıkları vergiye tabi işlemler ile sınırlı bulunmaktadır¹⁸⁴.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini iki alanda uygulamaktadır.

1. Ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve
2. Gerekli görülen diğer hallerde

¹⁸¹ Cangir, s.123

¹⁸² Bkz. 4721 Sayılı Türk Medeni Kanun Mad. 19

¹⁸³ Bkz. 5520 Sayılı KVK Mad.3

¹⁸⁴ Cangir, s.123

Bugüne kadar Bakanlık tarafından, ödemeyi yapanlarca tam tevkifat veya kısmi tevkifat uygulamasına konu edilen sorumluluk halleri çeşitli tebliğlerle düzenleme konusu yapılmış olup, nihai olarak 117 seri no'lu KDVK Genel Tebliği¹⁸⁵ ile KDV tevkifat uygulaması yeniden düzenlenmiş bulunmaktadır.

E-ticaret faaliyetinin KDV açısından değerlendirilmesinde yukarıda yer alan 1'nci madde hükmü önem arz etmektedir. Diğer taraftan 15 seri no'lu KDVK Genel Tebliği'nde yurt dışından temin edilen hizmetlerde, yurtdışında hizmeti ifa edenin Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9'uncu maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği belirtilmiştir.

KDV Kanunu'nun 10/a. maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olayın malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geleceği, 29/1. maddesinde ise mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Ancak, yine de uluslararası işlemlerde uygulanabilirliğini artırmak için KDV Kanunu'na bazı ekleme ve düzeltmelerin yapılması kaçınılmazdır. KDV'nin tarh edilmesi ve tahsilinin temini için düzenleyici adımlar atılmalıdır. Bu yazımızda e-ticaret üzerinden alınması gereken KDV'nin tarh, tahakkuk ve tahsili amacıyla Devletler tarafından alınması gereken tedbirlere yer verilecektir.

Bu noktada e-ticarete taraf olan ülkeler arasında yapılan hizmet ve mal satışlarındaki KDV açısından temel sorunlar şöyledir;

- Mal teslim edildiği, hizmetin ifa edildiği yer neresidir?
- Ne zaman vergilendirilecek?

¹⁸⁵ 14.04.2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmak suretiyle 01.05.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

➤ Vergilendirme yetkisi hangi taraf ülkede olacak?

Diğer taraftan e-ticarete özellikle hizmet olarak kabul edilen dijital ürün ticaretinin KDV uygulamasında sebep olduğu bir diğer sorun, denetim yani işlemin tespit edilebilirliği sorunudur.

Dijital ürünlerde yabancı bir ülkeden ekonomik bir değeri olan herhangi bir dijital ürünün Türkiye'ye gönderilmesi durumunda, bir ürünün vergi otoritesince belirlenmesi ve vergilendirilmesi oldukça zordur. Nihai tüketicilere yönelik olan işlemlerde, yani nihai tüketicinin hizmet (dijital ürün) ithalatçısı konumunda olduğunda, vergi idaresinin dijital ürünlere konu olan işlemlerin varlığından haberdar olması neredeyse imkânsızdır. Dijital ürünün alımının bir kurum tarafından gerçekleştirilmesi durumunda, yani bir KDV mükellefinin hizmetin (dijital ürün) ithalatçısı konumunda olduğunda ise vergi sorumlusu durumunda olan bu kurum tarafından KDV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

1. E-Ticarete Hizmetin İfa Edildiği Yer ve Tüketim Yeri Kuralı

Başlıca sorun e-ticaret aracılığıyla firmalar arası hizmet sunumları üzerinden hesaplanan KDV'nin tarh ve tahsilinin sağlanmasıdır. Ayrıca firmalardan nihai tüketicilere yapılacak hizmet sunumları üzerinden de KDV'nin nasıl tarh ve tahakkuk ettirilebileceği konusunda büyük sorunlar bulunmaktadır. Tüketim yeri kuralı uluslararası işlem üzerinden vergiyi tarh ve tahakkuk ettirecek ülkenin belirlenmesini sağlamaktadır. Ottawa Konferansı'nda kabul edildiği üzere, tüketim vergileri, ancak tüketimin yapıldığı yerdeki hizmetler üzerinden alınabilir¹⁸⁶.

Avrupa Komisyonu, zararlı rekabete neden olan yurt dışında yer alan işletmeler tarafından AB içinde KDV'siz elektronik hizmet satışıyla başa çıkmak için çalışıyor. Komisyon ayrıca KDV'nin AB içindeki işletmelerden AB müşterileri için elektronik hizmet sağlayıcıları üzerinde uygulanan, düşük

¹⁸⁶ Güneş Çetin Gerger, "Elektronik Ticarete Tüketim Vergisi Olarak KDV'nin Etkinliği", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Cilt 3, No 1, 2011 ISSN: 1309-8020, s.61

oranlı KDV'nin avantajını yaşayan diğer üye devletlerin işletmeler üzerindeki etkilerini değerlendirmiştir¹⁸⁷.

AB ortak KDV sisteminde 1999 yılında ve 2002 yılında yapılan değişiklikler altıncı KDV direktifinin hizmet olarak kabul edilen ve elektronik ticarete konu olan dijital ürünlerin KDV'ye tabi tutulmasını özel kurallara bağlamıştır.

Bu konular OECD tarafından, Ottawa 'da 1998 yılında düzenlenen "Sınırsız Dünya-Global Elektronik Ticaretin Artan Potansiyeli" başlıklı Bakanlar Konferansında da yansıtılmıştır. Konferans geleneksel ticarete uygulanan temel vergilendirme prensiplerini elektronik ticarete uygulamayı kabul etmiştir. Sınır ötesi ticarete KDV gibi dolaylı vergilemenin hizmetin tüketildiği yerde alınması gerektiğini kabul etmiştir¹⁸⁸.

OECD'nin KDV ile ilgili temel ilke kararları; vergilemenin tüketimin yapıldığı yerde yapılması, dijital ürünlerin hizmet olarak değerlendirilmesi, vergi toplama mekanizmalarının geliştirilmesinden oluşmaktadır.

Söz konusu kararların tavsie niteliğinde olduğunu tezimizin önceki bölümlerinde belirtmiştik. Ancak şimdiye kadar devletlerarasında elektronik ticaret üzerinde KDV toplayabilmek için, tam bir hukuk birliği ve yasal düzenleme olmadığından ötürü, Türkiye'nin de dâhil olduğu OECD teşkilatına üye 27 devlet arasında, e-ticarete KDV uygulamasına yönelik muhtemel sorunlarda OECD kararları, ÇVÖ anlaşmalarına konu edilmek suretiyle anlaşmaya taraf devletlerarasında bağlayıcı olabilmektedir.

Özetle, e-ticarete KDV uygulamasında yaşanması muhtemel temel sorun, özellikle bir *hizmet* olarak nitelenen dijital ürün ticaretinin vergi otoritelerince denetimi, tespiti sorunudur. Bu sorunun aşılması, idarenin e-ödeme mekanizması ve alternatif ödeme sistemlerini mercek altına alabilme teknolojisinin artmasına bağlı olduğu düşüncesindeyiz.

¹⁸⁷ Age., s.8

¹⁸⁸ Age., s.8

IV. ELEKTRONİK TİCARETTE DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

Elektronik ortamda veya internet üzerinden yapılan sözleşmelerin hukuksal geçerliliği ülkelerin yaptığı kendi yasal düzenlemeleriyle yasal zemine oturmaya başlamıştır. Söz konusu sözleşmelerin hukuksal ve vergisel boyutu da her geçen gün önem kazanmaktadır. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle elektronik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler damga vergisinin kapsamına alınmıştır.

A. Elektronik Sözleşme ve Mesafeli Satış Sözleşmeleri

İnternet üzerinden tüketicilere mal ve hizmet satışlarında elektronik sözleşmeler düzenlenmekte olup bu sözleşmeler hukuk sistemimizde "Mesafeli Sözleşmeler" başlığı altında yer almaktadır. Mesafeli satış sözleşmesi de denilen söz konusu sözleşmeler, 6052 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun¹⁸⁹'ün 48/(1) numaralı bendinde; "(1) Mesafeli sözleşme, satıcı veya sağlayıcı ile tüketicinin eş zamanlı fiziksel varlığı olmaksızın, mal veya hizmetlerin uzaktan pazarlanmasına yönelik olarak oluşturulmuş bir sistem çerçevesinde, taraflar arasında sözleşmenin kurulduğu ana kadar ve kurulduğu an da dâhil olmak üzere uzaktan iletişim araçlarının kullanılması suretiyle kurulan sözleşmelerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kanun maddesinin devamında ayrıca; "(2) *Tüketici, mesafeli sözleşmeyi ya da buna karşılık gelen herhangi bir teklifi kabul etmeden önce ayrıntıları yönetmelikte belirlenen hususlarda ve siparişi onaylandığı takdirde ödeme yükümlülüğü altına gireceği konusunda açık ve anlaşılır şekilde satıcı veya sağlayıcı tarafından bilgilendirilir. Tüketicinin bilgilendirildiğine ilişkin ispat yükü satıcı veya sağlayıcıya aittir.*", "(3) *Satıcı veya sağlayıcı, tüketicinin siparişinin kendisine ulaştığı andan itibaren taahhüt edilen süre içinde edimini yerine getirir. Mal satışlarında bu süre her*

¹⁸⁹ 28.11.2013 tarih ve 28835 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

hâlıkârda otuz günü geçemez. Satıcı veya sağlayıcının bu süre içinde edimini yerine getirmemesi durumunda tüketici sözleşmeyi feshedebilir.” hükmüne bağlanmıştır. Şartları satıcı firmalarca önceden belirlenen bahse konu sözleşmelerin kurulması için; tüketicinin web sitesinde ön bilgileri (*bilgilendirme formu*) içeren sözleşme metnini okuyup buradaki şartları kabul etmesi (*onay*) gerekmektedir. Aksi halde sözleşme kurulmuş olmaz. Uygulamada genellikle bu onay satış sözleşmesinin sonundaki onay kutucuğunun işaretlenmesi suretiyle yapılmaktadır. Sözleşmeye konu satış işleminin ise, alıcının kredi kartı ödeme bilgilerini sisteme girmesi anında gerçekleştiği sayılmaktadır¹⁹⁰.

Elektronik sözleşmeler her ne kadar klasik haberleşme araçları kullanılmadan yapılsa da sözleşmenin kurulması Borçlar Kanunu’nun ilgili maddelerine göre olmaktadır. Elektronik sözleşmeler, Borçlar Kanunu’nun genel hükümleri ışığında değerlendirilecek olursa, bir web sitesinde, satılmak üzere sunulan mal veya hizmetle ilgili olarak, öneride yer alması gereken esaslı noktaları içeren, yeterli bilgilere yer verilmişse ve fiyatları da belirtilmişse, BK 8/III gereğince, bu web sitesinde öneride bulunduğu kabul edilebilir. Buna göre alıcının, web sitesindeki adım ve usullere uyarak sipariş vermesi kabul beyanı sayılır. Satıcının bu beyana karşılık gönderdiği beyan, alıcının kabul beyanının satıcı tarafından alınmış olduğunu ve sözleşmenin kurulmuş olduğunu ifade eden bir teyit mesajıdır.

E-sözleşmenin kurulduğu an ile hüküm ve sonuçlarını doğurduğu anın tespiti de önemlidir ve bunun tespit edilebilmesi için Borçlar Kanunumuzun kabul ettiği teorinin dikkate alınması gereklidir. Bu konuda hem ülkemizde hem de yurt dışında tartışmalar olmaktadır. Bu tartışmalara girmeden kısaca şu anki kabul edilen düzenlemelerden bahsetmek gerekmektedir. UNCITRAL tarafından hazırlanan Elektronik Ticaret Model Kanunu’nda (Model Law on Electronic Commerce), haberin gönderildiği an, verinin, göndericinin denetim ve kontrolünden çıktığı an olarak kabul edilmektedir. Mesajın gönderilene ulaşması anı ise, mesajın gönderilenin egemenlik alanı içine girdiği an olarak

¹⁹⁰ Erdal Koyuncu, “İnternette Yapılan Sözleşmelerde Damga Vergisi” <http://www.dunya.com.tr/193612h.htm> Erişim: 30.05.2013

görülmektedir. Bu an, muhatap belli bir bilgi sistemine sahip ise verinin bu bilgi sistemine vardığı an; veri başka bir sisteme gönderilmiş ise bunun muhatap tarafından ele geçirildiği andır.

1. Elektronik Sözleşmelerin Hukuksal Platformda Yeri

Ticaretin hukuk altyapısı ve icra aracı sözleşme kurumudur. Bu bağlamda, e-ticaret de, e-sözleşmeler vasıtasıyla yapılır. Elektronik sözleşme (e-sözleşme) kavramı, Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 8.6.2000 tarih ve 2000/31/EC sayılı Elektronik Ticaret Direktifi 'nin "amaç ve kapsam"a ilişkin 1. maddesinin 2. bendinde Direktif kapsamındaki işlemler arasında düzenlenmiştir. Direktifte, e-sözleşmelerin, kağıda dayanan, geleneksel usul ve araçlarla yapılan sözleşmelerle eşit hukuki statüde olması amaçlanmaktadır.

Elektronik sözleşme, doktrinde genellikle EDI (electronic data interchange-elektronik veri değişimi), e-mail (electronic mail - elektronik posta), web sayfası ve usenet kullanılarak yapılan sözleşmeler olarak tanımlanmaktadır.

E-sözleşmeler yaygın olarak World Wide Web üzerinden websiteleri yoluyla gerçekleştirilmektedir. Web siteleri vasıtasıyla yapılan sözleşmelerde, bir mal veya hizmet arzında bulunmak isteyen (satıcı) taraf, bir server (dijital bilgilerin saklandığı bir manyetik ortam) vasıtasıyla, satmak istediği malı veya sunmak istediği hizmeti sergiler, tanıtır. Burada satıcı taraf, işlemin her yönü bakımından "computerised" durumdadır. Satıcının satım iradesi, satıcı yerine server tarafından açıklanır. Burada satıcının iradesi açısından elektronik veri değişimi ile normal web üzerinden ticaret arasında herhangi bir fark olmadığı düşünülse de, normal e-sözleşmeler açık ağ üzerinden yapılır. Yani, e-ticaret, daha önce karşılıklı ticari ilişkiye girmemiş taraflar arasındaki, bir kereye mahsus ticari ilişki olarak düşünülmüş olup, giderek bu yönde gelişmektedir.

Türk Borçlar Kanunu'nun 1'inci maddesine göre sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur. İrade açıklaması, açık veya örtülü olabilir.

Bu noktada elektronik sözleşmeleri, tümünün veya bir bölümünün bilgisayar ağları (internet ortamı) aracılığı ile iletişim sağlanarak oluşturulup akdedilen sözleşmeler şeklinde tanımlamak mümkündür¹⁹¹.

Gerek Borçlar Kanunu'nun ilgili maddesinden, gerekse sözleşme tanımından bir sözleşmenin kurulabilmesi için bazı koşulların bir arada olması gerektiği sonucuna ulaşılabilir. Bu koşullar, sözleşmenin tarafları, irade beyanlarının birbirine uygunluğu ve irade beyanlarının karşılıklı olmasıdır.

Geleneksel yöntemlerle akdedilen bir sözleşmenin hükümlerini doğurmaya başladığı zaman ile kurulduğu zamanın saptanması bakımından Türk hukukunda, bir arada bulunan kişiler arasında yapılan sözleşmeler (hazır olanlar arasındaki sözleşmeler) ile bir arada bulunmayan kişiler arasındaki sözleşmeler (hazır olmayanlar arasındaki sözleşmeler) birbirinden farklı hükümlere tabi tutulmuştur. Hazır bulunanlar arasında yapılan sözleşmelerde, icabın hemen kabul edilmesi gerekir ve kabul beyanı ile birlikte sözleşme kurulmuş olur ve aynı anda hükümlerini doğurmaya başlar. Telefon, bilgisayar gibi iletişim sağlayabilen araçlarla doğrudan iletişim sırasında yapılan öneri, hazır olanlar arasında yapılmış sayılır. Hazır olmayanlar arasında yapılan sözleşmelerde ise, öneri yapan taraf, makul bir süre boyunca yaptığı öneri ile bağlı kalacak ve karşı tarafın kabul haberini bekleyecektir. Bu durumda sözleşme, kabul haberinin önerene ulaşması ile birlikte kurulmuş ve hükümlerini doğurmaya başlamıştır.

Bir ticari sözleşmenin kurulması için yukarıda anılan şartlar e-ticaret için de geçerlidir. Kişinin elektronik bir imza ile göndermiş olduğu sözleşme yapma teklifi bir öneri, muhatabın bu teklife elektronik ortamda gönderdiği olumlu cevap içeren ileti ise kabuldür. Muhatabın elektronik ortamda gönderdiği kabul açıklamasının önerene ulaşması ile ticari bir sözleşme kurulmuş olur. Kabul beyanının muhatap tarafından gönderildiği anda, ticari

¹⁹¹ Şaban Kayıhan ve Habib Yıldız, **Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s.23.

sözleşme hükümlerini doğurmaya başlar. Ancak, kabul beyanının öneriyi sunan kişiye ulaşması ile gönderilme anı arasında pek uzun bir zaman geçmediğinden, kural olarak elektronik ortamda yapılan bir sözleşmenin kurulması anı ile hüküm ve sonuçlarını *doğurmaya* başladığı an aynıdır.

Yeni Borçlar Kanunu'nun 14'üncü maddesinde, yazılı şekilde yapılması öngörülen sözleşmelerde borç altına girenlerin imzalarının bulunması zorunlu olacağı, kanunda aksi öngörülmedikçe, imzalı bir mektup, asılları borç altına girenlerce imzalanmış telgraf, teyit edilmiş olmaları kaydıyla faks veya buna benzer iletişim araçları ya da güvenli elektronik imza ile gönderilip saklanabilen metinler de yazılı şekil yerine geçeceği belirtilmiştir. Ayrıca Elektronik İmza Kanunu'nun 5'nci maddesinde güvenli elektronik imzanın, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğuracağı belirtilmiştir.

İnternet ortamında sözleşme yapılırken karşımıza beş değişik ilişki çıkmaktadır. Bunlar, iki bilgisayar aracılığıyla kurulan basit ilişki, ortak bir servis sunucu aracılığıyla kurulan ilişki, birçok servis sunucu vasıtasıyla kurulan ilişki, çeşitli aracı servis sunucular ve şebekeler (network) vasıtasıyla oluşturulan ilişki ve satıcının kendisine ait web sitesi vasıtasıyla faaliyette bulunması olarak sayılabilir. İnternet ortamında sözleşmenin kurulması aşamasında en önemli husus, önerinin ve kabulün hangi taraftan geldiğinin belirlenmesidir. Öneri-kabul konusu bu aşamada çoğunlukla Borçlar Hukuku'nun genel kurallarına göre çözülebilecektir¹⁹².

Genellikle kabul edilen görüşe göre, satıcı durumunda olanın öneride bulunduğu ve alıcı durumuna girecek olan tarafın önerinin karşı tarafça kabulü üzerine sözleşmenin kurulduğu belirlenmektedir. Ayrıca, sözleşmenin hazırlar veya hazır olmayanlar arasında yapıp yapılmadığının tayini de önem taşımaktadır. Borçlar Kanunu'nun 4/2,5 ve 10'ncü madde hükümlerini dikkate almak gerekmektedir.

Söz konusu hükümlerden çıkan sonuca göre, gaipler arasındaki akitten söz edilmesi için arada zaman ve mesafe unsurlarının bulunması gerekmektedir. Karşılıklı görüşme imkânı olan haller de ise hazırlar

¹⁹² Alptürk, s.255

arasındaki akitten söz edilebilmektedir. Bu itibarla, web sayfalarından yapılan sözleşmeleri, gaipler arasında yapılmış sözleşme; e-mail ile yapılan sözleşmeleri, hazırlar arasında yapılmış sözleşme olarak kabul etmek imkânı bulunmaktadır.

Taşınır mal satışlarında satıcı borcunu teslimi gerçekleştirerek ifa etmektedir. Alıcı ise, borcunu kredi kartı hesabından ödeme veya banka havalesi ile gerçekleştirebilmektedir. Sağlayıcı ve alıcı açısından borçların ifasının tespiti noktasında çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Sağlayıcı yönünden; teslim edilen malın ayıplı olması ya da talep edilen malın niteliğinde olmaması ile teslimin yeri ve zamanının tespit edilebilmesine ilişkin çözüm bekleyen sorunlar bulunmaktadır. Alıcı yönünden, alıcının borcuna ne zaman ifa amacıyla edimde bulunacağı da bir başka tartışmalı konudur.

Elektronik veri alışverişi bilgisayarlar arasında belirli formatlara uygun olarak yürütülmektedir. Bir tarafın bilgisayar vasıtasıyla gönderdiği mesaj diğer taraftan bilgisayar vasıtasıyla kabul edilmekte ve gelen mesaj gereğince ilgili yerlere yine bilgisayar yardımıyla iletilmektedir. Bu yöntemin daha çok satış noktalarına bağlı stok kontrol ve ikmal sistemlerinde kullanıldığını görmekteyiz. Bu itibarla, internette gerçekleştirilen işlemlerin veya sözleşmelerin farklı karakterde olduğu gerçeğini kabul etmek gerekmektedir.

B. Elektronik imza (e-imza)

Günümüzde birçok ülkede kullanılmakta olan elektronik imza, yayımından altı ay sonra 23.07.2004 tarihinde yürürlüğe girmek suretiyle 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 23.01.2004 tarihili Resmi Gazetede yayımlanması ile ülkemizde yasal bir alt yapıya kavuşmuş ve hukuk dünyamızda yerini almıştır. Kanun, genel kavramları düzenlemiş, ikincil konularda düzenleme yapma yetkisini Telekomünikasyon Kurumu'na

vermiştir. Kanun ile Telekomünikasyon Kurumu hem denetleyici hem de düzenleyici kurum olarak belirlenmiştir¹⁹³.

5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 3'ncü maddesinde elektronik imzanın tanımı *"başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi ifade eder"* şeklinde yapılmıştır.

5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'na göre, elektronik imza aynı zamanda sayısal imzadır. Kanuna göre elektronik imzanın oluşturulmasında kullanılacak veriler, imza sahibine ait olan, imza sahibi tarafından elektronik imza oluşturma amacıyla kullanılan ve bir eşi daha olmayan şifreler, kriptografik gizli anahtarlar gibi verilerden oluşur. Kanuna göre imza sahibinin imza doğrulama verisini ve kimlik bilgilerini birbirine bağlayan elektronik kayda "Elektronik Sertifika" denir¹⁹⁴.

5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, el yazısıyla imza atma zorunluluğunu ortadan kaldırmak üzere 5'inci maddesinde *"Güvenli elektronik imza elle atılan imza ile aynı hukuki sonucu doğurur."* Hükmüne yer verirken, buna koşut olarak Borçlar Kanunu'nun 14'üncü maddesinin birinci fıkrasına *"Güvenli elektronik imza elle atılan imza ile aynı ispat gücüne haizdir"* cümlesi, HUMK'na da *"Usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik veriler senet hükmündedir. Bu veriler aksi ispat edilinceye kadar kesin delil sayılırlar. Dava sırasında bir taraf kendisine karşı ileri sürülen ve güvenli elektronik imza ile oluşturulmuş veriyi inkar ederse, bu Kanunun (HUMK) 308'inci maddesi kıyas yoluyla uygulanır."* Hükmünü içeren 295/A maddesi eklenmiştir. Borçlar Kanunu ve HUMK uyarınca elektronik imzanın el yazılı imza ile aynı sonuçları doğurabilmesi için *"güvenli elektronik imza"* olması gerekmektedir¹⁹⁵. Güvenli elektronik imza kavramı Elektronik İmza Kanunun 4'üncü maddesinde

"a)Münhasıran imza sahibine bağlı olan,

¹⁹³ Şahin, s.27

¹⁹⁴ Şahin, s.28

¹⁹⁵ Selman Koç, Neslihan Koç, "5070 sayılı Kanunla Yürürlüğe Giren Elektronik İmza Uygulaması", *Vergi Dünyası*, Ekim-2004, Sayı:278, s.94

b) Sadece imza sahibinin tasarrufunda bulunan güvenli elektronik imza oluşturma aracı ile oluşturulan,

c) Nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliğinin tespitini sağlayan

d) İmzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının tespitini sağlayan imza” olarak tanımlanmıştır.

Bu düzenlemelere karşın güvenli elektronik imza yine de bazı durumlarda kullanılmamaktadır. Özel kanunlarında resmi şekle (noter vb.) tabi tutulmuş olan hukuki işlemler ile teminat sözleşmeleri elektronik imza ile gerçekleştirilememektedir. Bu sözleşmelerin elektronik imza ile gerçekleştirilmesi mümkün değildir¹⁹⁶.

5070 Elektronik İmza Kanunu’na göre ülkemizde, elektronik imza ve elektronik sertifika konusunda düzenlemeler yapma ve uygulamayı denetleme görev ve yetkisi, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından kullanılmaktadır. Kanun’un 8’inci maddesine göre elektronik sertifika, zaman damgası ve elektronik imzalarla ilgili hizmetleri sağlayan kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek veya özel hukuk tüzel kişileri Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcısı olarak adlandırılmıştır. Bu kuruluşlar, yukarıda değinilen onay kurumunun karşılığı kuruluşlardır.

Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcısı

Faaliyete Başlama Tarihi

1- Türk Trust Bilgi, İletişim Bilişim Güvenliği A.Ş.	13.05.2005
2- Elektronik Bilgi Güvenliği A.Ş. (E-Güven)	24.06.2005
3- TÜBİTAK-UEKAE (Kamu Sertifikasyon Merkezi)	30.06.2005
4- EBG Bilişim Teknolojileri ve Hizmetleri A.Ş.	01.09.2006

Yürüttükleri görevler açısından özel niteliği haiz Türk Silahlı Kuvvetleri, Emniyet Genel Müdürlüğü, MİT Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Dışişleri Bakanlığına kendi Kamu Sertifika Hizmet Sağlayıcısı sistemlerini bünyelerinde oluşturabilme yetkisi tanınmıştır. Ayrıca diğer kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal

¹⁹⁶ Koç, s. 94

sertifika işlemlerini yürütmek üzere Kamu Sertifikasyon Yapısının kurulması ve işletilmesi görev ve sorumluluğu ise Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu'na bağlı Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü Müdürlüğü'ne (UEKAE) verilmiştir¹⁹⁷.

C. İnternet Üzerinden Yapılan Sözleşmelerin Damga Vergisine Açısından Değerlendirilmesi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda¹⁹⁸ 5228 sayılı Kanunla¹⁹⁹ bazı değişiklikler ve düzenlemeler yapıldı. Söz konusu düzenlemeye göre, elektronik ortamda elektronik imzayla düzenlenen belgeler damga vergisinin kapsamına alınmıştır.

Damga vergisiyle ilgili olarak yapılan en önemli değişiklik, elektronik imza ile manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerin damga vergisine tabi belgelerin arasına dâhil edilmesidir. Elektronik imzanın hukuki ve teknik yönleriyle kullanımına ilişkin esasları birinci bölümde ayrıntılı bir şekilde açıkladık. Kanuna göre elektronik imzanın belli bir formatta oluşturulması ve elektronik sertifika hizmet sağlayıcıları tarafından, elektronik sertifikayla doğrulanması gerekir. Elektronik İmza Kanunu'na göre, güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı hukuki sonucu doğurur. Ancak kanunların resmi şekle ve özel bir merasime tabi tuttuğu hukuki işlemler ile teminat sözleşmeleri güvenli elektronik imza ile gerçekleştirilemez; yani bu tür dokümanların elle imzalanması gerekir.

Damga vergisi, kâğıt üzerinden alınan bir vergidir. Damga Vergisi Kanunu'na göre, damga vergisine tabi bir kâğıttan bahsedilebilmek için, bu kâğıdın kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alması ve bu kâğıdın imzalanması ya da imza yerine geçen bir işaret konması gerekir. 5228 sayılı Kanundaki düzenlemeden önce, Damga Vergisi Kanunu'nda elektronik ortamda düzenlenen dokümanların damga vergisiyle ilgili herhangi bir belirleme

¹⁹⁷ Kamu Sertifikasyon Merkezi Oluşturulması Hk. 2004/21 Başbakanlık Genelgesi 06/09/2004 http://www.turktrust.com.tr/pdf/200421_genelge.pdf Erişim: 14.01.2009

¹⁹⁸ 11.7.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

¹⁹⁹ 31.7.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

yoktu. Bu konuda farklı yorumlar olmakla birlikte, hâkim görüş, elektronik ortamdaki dokümanların bir kağıda basılmadığı ve imzalanmadığı sürece, ortada bir kağıt olmadığı için damga vergisinden de bahsedilemeyeceği yönündeydi. Uygulamada da bu görüş çerçevesinde, manyetik ortamda düzenlenen belgeler için damga vergisi hesaplanmamaktadır²⁰⁰.

5228 sayılı Kanunla, Elektronik İmza Kanunu'ndaki düzenlemelere paralel olarak elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda düzenlenen belgeler de damga vergisi kapsamına alınmıştır. Elektronik ortamda düzenlenen ve elektronik imza taşıyan belgeler, kanuna ekli (1) sayılı tabloda vergiye tabi kağıtlar arasında yer alıyorsa bir kağıda basılmamış olsa da damga vergisine tabi olacaktır. Ancak 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra elektronik ortamda düzenlenen her belgenin damga vergisine tabi olduğu şeklindeki anlayış doğru olmayacaktır. Elektronik ortamda düzenlenen belgelerden sadece Elektronik İmza Kanunu'nun öngördüğü şekilde elektronik imza taşıyan belgelerin damga vergisine tabi olacağını düşünüyoruz²⁰¹.

Bu değişiklikle damga vergisine tabi belgelerin kapsamı genişletildi ve manyetik ortamın kullanılarak damga vergisinden kurtulmanın önü kapatılmış oldu. Bundan sonra, elektronik imza kullanarak, manyetik ortamda örneğin bir sözleşme, bir teklif mektubu veya taahhütname düzenlenirse bu dokümanlar için Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda belirlenen tutar veya nispette damga vergisi ödenmesi gerekecektir.

Öte yandan 5228 sayılı Kanunun 59/4-c maddesi ile elektronik ortamda verilen belgelerin damga vergisi oranını, her bir kağıt için ibraz yerleri itibarıyla sifra kadar indirme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Fakat Bakanlar Kurulu bu konuda yetkisini henüz kullanmamıştır.

Bilgisayar teknolojisinin internet ile buluşmasından sonra dünya hızla küçülürken, dijital ekonomi hızla büyümektedir. Elektronik ticaret insanlara her bakımından büyük kolaylıklar sağlamaktadır. Ticaretin en önemli unsurlarından biri olan güven sorunu ise elektronik ortamda daha keskin

²⁰⁰ Mehmet Yıldırım, "E-İmza Ve İnternet Üzerinden Yapılan Sözleşmelerin Damga Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat-2013, S. 293, s.44

²⁰¹ Yıldırım, s. 44

izgilerle kendini göstermiştir. Bu güven ortamını oluşturmak için başvurulan en önemli gelişme olan elektronik imza ile yapılan sözleşmelerin hukuki niteliği ülkelerin kendi kanunlarında yer almaya başlamıştır. Elektronik sözleşmelerin hukuki niteliğinin yanında vergisel boyutu yapılan bazı yasal değişikliklerle önemli hale gelmeye başlamıştır.

SONUÇ

Elektronik ticaret, dünyanın her yerinde şubesi olan ve kesintisiz hizmet veren yeni bir işletme türünü ortaya çıkarmıştır. Elektronik ticaretin boyutlarının, dünya ticaret pazarındaki payının gün geçtikçe artması ülkeleri, e-ticaretten kaynaklanan bu karın vergilendirme yollarını aramaya itmiştir. E-ticaret birçok vergilendirme sorununu beraberinde taşımaktadır. E-ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar vergilendirme tekniği açısından sırasıyla aşağıda verilmiştir. ;

Vergiye doğuran Olay ve Mükellef: Öncelikle e-ticaret faaliyetinin tanımı net bir şekilde yapılmalıdır. E-ticaret iş modellerinin oldukça dinamik olması nedeniyle gelişen iş modelleri incelenerek mükellefiyetin hususi olarak tespit edilmesi adil ve etkili vergilendirmenin sağlanması açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda hangi tür kazançlar elektronik ticaret faaliyetinden elde edilmiş kazanç olarak kabul edilecektir hususu, açık ve net bir şekilde uygulayıcı vergi idaresi başta olmak üzere yapılacak bilimsel çalışmalarla ortaya konulmalıdır. Söz konusu bu çalışmalar OECD Raporunda belirtilen kesinlik ve basitlik ilkesinin sağlanmasında da rol oynayacaktır.

Vergilendirme Yetkisi: "E-işyeri" kavramının mevcut düzeltmeler ışığında kavranamaması nedeniyle ortaya çıkan gelirin hangi ülkede vergilendirileceği problemi, vergilendirme yetkisinin tayininde kaynak ve varış ilkesi çatışmasının yaşanmasına ve ayrıca mükerrer vergilendirmenin söz konusu olmasına sebebiyet vermektedir. Geleneksel "işyeri" tanımlamaları sonucunda e-ticarete çıpa vazifesi görebileceği düşünülen "web siteleri" ve/veya "web sunucuları" sonuçsuz kalmakta veya sorunları çözüme kavuşturamamaktadır. Bu boşluk ülkeler açısından e-ticaret gelirlerinin çifte vergilendirilmesi ya da vergilendirilmemesi sorununa yol açmaktadır. OECD Model Vergi Anlaşmaları'nda, söz konusu sorunun çözümü için fiziksel lokasyonun-yerleşiklilik kriterini dikkate almış (bu noktada zaman içerisinde *işyeri* olarak web sitesi ve/veya sunucu esas alınmıştır.) ancak yerleşiklilik ilkesi e-ticarete istenilen sonucu verememiştir.

Elektronik ticaretin sınır tanımaması dolayısıyla e-ticarete ortaya çıkacak ihtilaf konularında yetkili ve görevli mahkeme tanımlamalarına ihtiyaç vardır. Bazı görüşlere göre, satıcı ülkenin ticaret hukuku uygulanmalıdır. Bazı görüşler ise, alıcı ülkelerdeki hukuk kurallarının geçerliliğini savunmaktadır. Özellikle tüketicinin korunması açısından, OECD Model vergi anlaşmaları, söz konusu hususla ilgili olarak belirleyici düzenlemelerin yapılacağı en ideal yer olacaktır.

Vergi Denetimi: Elektronik ticarete, vergi idaresi ve denetimi konusunda iki potansiyel soruna dikkat çekilmektedir. Bunlardan birincisi, internetin bilgiye erişimi kolaylaştıran ve böylelikle vergi denetimini zorlaştıran bir yapısının olduğudur. İkinci sorun ise, ticari işlemleri gerçekleştirenin gerçek kimliğinin ve yerinin saptanmasındaki güçlüklerdir. Söz konusu sorunlar vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkânlarına da zemin hazırlamaktadır. İşlemi yapan kişinin kimliğinin ve yerinin saptanmasındaki güçlük vergilemede denetimi güçleştirmektedir. Ayrıca tüketicilerin elektronik ortamda satıcı ile aracı olmaksızın iletişim kurması, vergi idarelerinin önemli bir bilgi kaynağından yoksun kalmasına sebep olmaktadır. Fiziksel ürünlerde bu sorun, alıcının veya satıcının ilgili gümrük idaresi ile muhatap olmasıyla ortadan kalka bilmekte, idare söz konusu vergiyi almadan gümrük işlemlerini tamamlamamaktadır. Ancak dijital ürünler, fiziksel bir varlığa sahip olmadıklarından herhangi bir gümrük idaresinin ıttılana girmeksizin e-ticarete işlem konusu yapılabilmektedir. Dijital ürünlerin mevcut elektronik ticaret içerisinde en büyük paya sahip olduğu düşünüldüğünde vergi kaçığının boyutları önem kazanmaktadır.

Söz konusu sorunların temelinde Türkiye dâhil dünya ülkelerinin sahip oldukları vergi mevzuatının elektronik ticareti tüm yönleriyle kavrayamaması sorunu vardır. Çünkü mevcut düzenlemeler geleneksel ticaret uygun olarak dizayn olunmuştur. Bugüne değin e-ticaretin vergilendirilmesi hususunda yapılan çalışmalar; e-ticarete özgün düzenlemelerin yapılmasından ziyade, geleneksel ticaret orijinli mevcut düzenlemelerin elektronik ticarete uyarlanması ve yorumlanması şeklinde, melez bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

E-ticaret daha çok bir teknoloji alanı olarak görülmemekle birlikte uzmanlar iktisadi bir araştırma konusu olarak e-ticaretin hukuki ve ekonomik boyutlarını belirlemelilerdir. Bu bağlamda e-ticaret küresel bir olay niteliğinde olduğu için bu ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili olarak bulunacak çözümlerin de diğer ülkeler tarafından kabul edilmesi gerekmektedir. Sadece ülke içerisinde yapılacak düzenlemeler ve diğer çalışmalar söz konusu kavramın kullanılması dolayısı ile uygulamada ortaya çıkan ve çıkacak olan sorunları tam olarak çözüme kavuşturamayacaktır. Asıl nihai çözüme sadece uluslararası çalışmalarla varılabilecektir.

Elektronik ticaretin evrensel bir olgu olması, elektronik ticaret ile bağlantılı diğer konularda olduğu gibi vergileme konusunda da uluslararası işbirliğini zorunlu kılmaktadır. Yapılacak işbirliği çalışmaları, e-ticarete uluslararası vergi uyumlaştırmasını ve taraf ülkelerin söz konusu düzenlemelere bağlı kalması üzerine olacaktır. Bu noktada taraf ülkeler arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları önemli bir zemin olarak kabul görmektedir.

Bugün gelineen noktada e-ticaretin vergilendirilmesi hususunda, 1998 yılında Ottawa'da elektronik ticaretle ilgili olarak OECD tarafından düzenlenen konferansta belirlenen çerçeve ilkeler hala geçerliliğini korumaktadır. OECD modeline dayanan vergi anlaşmalarında temel yaklaşım ikametgâh devletinin vergilendirilmesinin asıl, kaynak devleti vergilendirilmesinin ise tali olmasıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Alptürk, Ercan. **Elektronik Ticaretin Hukuku Ve Vergilendirilmesi**, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 2005.

Andersen Arthur. Yönetim ve İnsan Kaynakları Danışmanlığı, **Degisim.tr: İnternetle Gelişimde Türkiye**, Türkiye İş Bankası Yayınları, İstanbul, 2001.

Arıkan, Zeynep. **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgâh**, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, Mayıs, 2007.

Aydemir, İbrahim. **Elektronik Ticaret Alanındaki Rekabet Sorunları**, Rekabet Kurumu, 2004.

B. Solomon. **TV Shopping Comes of Age**, Management Review, Cilt:83, s.9, 1994.
Schneider, G.P. (2003) **Electronic Commerce**, London: Course Technology, çev. Billur Yaltı, Der Yayınları:357, İstanbul, 2003.

Canpolat, Önder. **E-Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler**, T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hukuk Müşavirliği, Yayın No. 89, ISBN 975-6918-59-4, Ankara, Mart, 2001.

Çak, Murat. **Dünyada ve Türkiye' de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2002-6.

Erbay, İsmail. **Know-How Sözleşmesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

Güneş, Gülsen. **Türk Hukukunda Entelektüel Sınâî Haklar ve Vergilendirilmesi**, Alfa, İstanbul, 1997.

Greenstein, M., Vaserhelyi, M. (2002) **Electronic Commerce: Security, Risk Management and Control**, NY: McGraw-Hill. çev. Billur Yaltı, Der Yayınları:357, İstanbul, 2003.

Hinneken, L., **The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules International Electronic Commerce**, Intertax, Cilt.:26, Şubat, 1998. çev. Billur Yaltı, Der Yayınları:357, İstanbul, 2003.

Kandur, Hamza. **Elektronik Belge Yönetimi Sistem Kriterleri Referans Modeli** Göz. geç.. 2. bs/ Ankara: Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü, Cumhuriyet Arşivi Daire Başkanlığı, 2006.

Kayıhan, Şaban ve Yıldız, Habib. **Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.

Kart Monitör- Kredi Kartları Kullanım Araştırması, Bankalar Arası Kart Merkezi (BKM) Yayını, İstanbul, 2012.

Öz, N. Semih. **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:21.

R. Kalakota., A. Whinson. **Electronic Commerce: a Managers Guide**, USA: Addison-Wesley, 1997. çev. Billur Yaltı, Der Yayınları:357, İstanbul, 2003.

Tekinalp, Ünal. **Fikri Mülkiyet Hukuku**, 2.B., Beta, İstanbul, 2002.

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. **Vergi Usul Hukuku**, Neşa Ofset, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, İzmir, 2011.

Yakup Kepenek, Ekonomik Yönleriyle Elektronik Ticaret, Derl. V. Bozkurt, Elektronik ticaret, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000

Yaltı, Billur. **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, Der Yayınları:357, İstanbul, 2003.

Yaltı, Billur. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları, İstanbul,1995.

Raporlar ve Tez Çalışmaları

Aktaş, Orçun. **E-Ticaret Firmalarında Muhasebenin Örgütlenmesi ve Kurumsal Bir Uygulama**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008.

Altun, Ayşen. **Elektronik Ticaretin Ekonomik Etkilerinin Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2005.

Büyükdeğirmenci, Tolga. **Elektronik Ticaret, İnternet Ortamında Vergilendirme ve Belge Düzeninin Hukuksal Açidan Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yeterlilik Etüd Raporu), Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003.

Cangir, Niyazi. **Elektronik Ticarete Vergilendirme, Türkiye İçin Elektronik Ticarete Geçiş İçin Durum Değerlendirmesi** (TÜBİTAK Bilten Raporu), Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1999.

Doğaner, Murat. **Elektronik Ticaret Türkiye’de Elektronik Ticaretin Gelişimi Ve İşletmeden Tüketicie Elektronik Ticaret Üzerine Bir Araştırma**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2007.

Gündüz, Meral. **B2B e-Ticaret ve e- Pazaryerleri**, TC. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, Ankara, 2008.

Karaduman, Yasemen. **Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi SBE, Ankara, 2005.

Koçer, Kamer. **E-Ticaret**, (Sirküler Rapor), TÜRMOB Yayınları - 134, Ankara, 2000.

Şahin, Tayfun. **E-Ticaret, E-Çarşı, Vergileme ve Denetimi**, (Sirküler Rapor) TÜRMOB Yayınları - 408, Ankara, 2011-7.

Makaleler

Aktan C. Coşkun ve Vural, Y. İstiklal. "Vergi Rekabeti" **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 22, Ocak-Haziran, 2004, ss.1-11

Çımat, Ali ve Yaman, Derya. "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi", **E-Yaklaşım Dergisi**, Mart, 2005, Sayı:20, ss.48-62

Dönmez, Recai. "Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret"; **Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 1998, Cilt: XIV, Sayı: 1-2, ss. 415-452.

Ekmekçi, Esra. "Küreselleşme Ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler", İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 2003, Sayı: 167, ss.95-102.

Erturgut, Mine. "Elektronik İmza Kanunu Bakımından E-belge ve E-imza" **Bankacılar Dergisi**, Mart-2003, Sayı: 48, ss.62-69

Gencer, Ç. Ahmet. "Elektronik Ticarete Bağlanma Noktası Olan İşyeri Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat, 2013, Sayı: 293, ss.10-18

Gerger, Ç. Güneş. "Elektronik Ticarete Tüketim Vergisi Olarak KDV'nin Etkinliği", **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, 2011 ISSN: 1309-8020, Cilt 3, Sayı:1, ss.62-70

Koç, Selman ve Koç, Neslihan. "5070 sayılı Kanunla Yürürlüğe Giren Elektronik İmza Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Ekim-2004, Sayı:278, ss.92-97

Kundakcı, Ebru. "E-Ticarette İş Modelleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat-2013, Sayı 293, ss. 71-77

Olgun, Emre Betül. "Avrupa Birliği'nde KDV Uygulaması-I: Genel Usul ve Esaslar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat-2012, Sayı: 281, ss.133-38

Öner, M. Yavuz. "Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti", **E-Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2004, Sayı: 11, ss.10-14

Öz, N. Semih. "Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi"; **Maliye Dergisi**, 2005, Sayı:147, ss.90-102

Özdemir, Serkan. "E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorun Vergilendirme Yetkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat-2013, Sayı: 293, ss.37-40

Pekyörür, Çağatay, Erdem, Nilay, Uğur, Selen, Sevim, Tuğrul ve Beceni Yasin. "E-Ticaret İş Modelleri Ve Vergilendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, 2013, Sayı: 293, ss. 62-66

Yaltı, Billur. "E-İmza ve E-Belge: Kâğıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan-2001, Sayı: 151, ss.130-134

Yıldırım, Mehmet. "E-İmza Ve İnternet Üzerinden Yapılan Sözleşmelerin Damga Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat-2013, Sayı: 293, ss.42-46

İnternet

International Telecommunication Union, “Key Global Telecom Indicators for the World Telecommunication Service Sector”, 1999, http://www.itu.int/ITU-D/ict/statistics/at_glance/KeyTelecom99.html, (24.03.2008)

The New York Times, A Retail Revolution Turns 10, Temmuz 2012, http://www.nytimes.com/2005/07/10/business/yourmoney/10amazon.html?ei=5090&en=c805d53acf76f2b3&ex=1278648000&partner=rssuserland&emc=rss&pagewanted=all&_r=1&, (28.12.2012)

Cangir, Niyazi. “Elektronik Ticarete Vergilendirme, Türkiye İçin Elektronik Ticarete Geçiş İçin Durum Değerlendirmesi” (Pilot Uygulama Projesi), Ankara, Mart 1999, <http://www.igeme.org.tr>, Erişim tarihi:19.02.2004

The Economist, Boom on the Bosphorus, http://www.economist.com/news/business/21568762-lots-young-people-eager-shop-and-play-online-no-wonder-turkeys-internet-industry?fsrc=scn/tw_ec/boom_on_the_bosporus (28.12.2012)

Amerika Birleşik Devletleri, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu, Amazon.com, Inc., 2010 Yıllık Raporu, <http://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1018724/000119312511016253/d10k.htm>, (28.12.2012)

Bayram, Özgür. “İnternet, Bilgi Teknolojilerinin Gelişimi, Elektronik Ticaretin Dünya Ticaretine Etkileri”, [http:// www.igeme.org.tr](http://www.igeme.org.tr), (10.10. 2000)

Harvard Business Review, The Institutional Yes, 2007, <http://hbr.org/2007/10/the-institutional-yes/ar/pr>, (28.12.2012)

“A Framework for Global Electronic Commerce”, <http://www.whitehouse.gov/WH/commerce/sum>, (05.03.2007)

KOBİNET, E-ticaret Kütüphanesi,

<http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/e-ticaret.htm>, (16.11.2009)

Hamzaçebi, M. Akif. “Dijital Muhasebe (Elektronik İmza)”, Finansal Forum,

<http://www.turmob.org.tr>, (21.02.2004)

Bilgi Toplumu Hizmetlerinin Bazı Hukuki Yönleri ve Özellikle İç Pazarda Elektronik Ticaret Konusunda 8 Haziran 2000 tarihli 2000/31/AT sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Direktifi,

<http://www.eur->

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2000:178:0001:0001:EN.pdf](http://www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2000:178:0001:0001:EN.pdf),

(28.12.2012)

Öcüten, Yalçın. “Elektronik Ticaret ve Doğaltaş Sektörünün Gelişiminde Önemi”

Türkiye III. Mermer Sempozyumu(MERSEM '2001) Bildiriler Kitabı, Afyon 3-5

Mayıs 2001,

http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/94a589bdd47870b_ek.pdf, (04.09.2013)

<http://venturebeat.com/2011/11/26/turkey-ecommerce-investment-tech/>,

(23.05.2001)

Bilgi Toplumu Açısından Tek Pazarın Hukuksal Analizi (“Legal Analysis of a Single Market for Information Society”), Kasım 2009, DLA Piper,

http://ec.europa.eu/information_society/newsroom/cf/document.cfm?action=display

&doc_id=830, (28.12.2012)

Hardesty, David. “Web Site a Country-Finell Rules”,

<http://www.ecommercetax.com/doc/012101.htm>, (28 Mart 2001)

National Audit Office, HM Revenue & Customs Vat on E-Commerce, London,

www.nao.org.uk, (29.06.2000)

Kamu Sertifikasyon Merkezi Oluşturulması Hk. 2004/21 Başbakanlık Genelgesi
06/09/2004

http://www.turktrust.com.tr/pdf/200421_genelge.pdf, (14.01.2009)

Mevzuat

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu

1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

6052 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu

Markaların Korunması Hk.556 sayılı Kanun Hükmünde Kararname

Patent Haklarının Korunması Hk. 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararname

