

T.C.

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜKETİCİYE DOĞRUDAN SUNULAN DİJİTAL
HİZMETLERİN KDV AÇISINDAN
VERGİLENDİRİLMESİ**

Muhammed Süheyl KARAKAYA

2501170514

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Erdem ATEŞAĞAOĞLU

İSTANBUL-2021

ÖZ

TÜKETİCİYE DOĞRUDAN SUNULAN DİJİTAL HİZMETLERİN KDV AÇISINDAN VERGİLENDİRİLMESİ

MUHAMMED SÜHEYL KARAKAYA

İnternet ve dijitalleşme ticaretin seyrini değiştirmiştir. Bir zamanların büyük firmaları dijitalleşmeye ayak uyduramamış ve silinmiştir. Değişime ayak uyduran firmalar ise yeni büyükler olarak yerlerini almıştır. Devletin görevi önceden olduğu gibi bu ticareti zedelemekten gerekli vergiyi tahsil etmektir. Ancak bu sefer devletin işi daha zor gözükmemektedir. Çünkü internetin yaygınlaşması ile yeni bir ticaret mekanizması ortaya çıkmıştır. Artık şirketler dünyanın her yerine, orada bulunmaksızın hizmet verebilmektedir. Bu yenilik, bugünkü anladığımız manada sınırları ve gümrük anlayışını bulanıklaştırmaktadır. Bu bulanıklaşma hukuki anlamda giderilmeye çalışılmalıdır.

Biz de bu çalışmamızda teknolojinin gelişmesiyle birlikte bize yeni problemler sunan bir konuyu inceleyeceğiz. Dijital hizmetlerin katma değer vergisi açısından bir değerlendirmesini yapmaya çalışacağız. İsminden de anlaşılacağı üzere çalışmamız üç açıdan daraltılmıştır. Bütün e-ticaret çeşitlerini değil B2C denilen, doğrudan tüketici ile yapılan e-ticareti inceleyeceğiz. Doğrudan tüketiciye sunulan her türlü hizmeti (fiziksel mal teslimlerini vs.) değil yalnızca dijital hizmetleri inceleyeceğiz. Nihayet bu teslimlerde doğan her türlü vergiyi değil, KDV ekseninde bir inceleme yaparak çalışmamızı üç kademeli daraltmış olacağız.

İlk bölümde elektronik ticaretin tanımlanması ve KDV-Elektronik ticaret ilişkisini anlamlandırmamıza katkı sağlayacak bazı vergi türlerini inceledik. İkinci bölümde problemlerimizi tanıma dair; sunum yerinin belirlenmesine dair ve efektif tahsil mekanizması açısından üçlü bir gruplamaya tabi tuttuk. Üçüncü ve son bölümde de bu problemlere çözüm önerileri sunmaya çalıştık.

Anahtar Kelimeler: Doğrudan E-Ticaretin Vergilendirmesi, KDV, B2C, Elektronik Hizmet Sunucusu, 3 Nolu KDV Beyannamesi

ABSTRACT

VAT TAXATION OF B2C DIGITAL SERVICES

MUHAMMED SÜHEYL KARAKAYA

Internet and digitalization have changed the way commerce works. Big firms of the past could not catch the trend and were erased from the market. The ones who adapted themselves flourished and became the new leaders of market. The role of the state is to tax this income without damaging the commerce itself. However, the task of the state seems harder this time. Because, with the spread of the internet the modus of commerce has changed. Now the firms can serve anywhere in the world without needing any physical presence there. This change has blurred the notion of borders and customs. This blurring should be tried to be eliminated in legal terms.

In this study, we will examine a subject that presents us new problems with the development of technology. We will try to make an assessment of digital services in terms of value added tax. First, we don't analyze all sorts of e-commerce but only B2C (Business to Consumer). Second, we don't analyze all B2C e-commerce (supply of goods etc.) rather only supply of digital services. Finally, we don't analyze supply of digital services in B2C in every aspect of tax, instead we focus on VAT taxation of this activity.

In the first chapter we tried to define electronic commerce and analyzed some tax types in order to enlighten the relation between VAT and e-commerce. In the second chapter we laid our questions which we grouped by three: The problems related to definition of e-commerce; determination of place of supply and effective collecting mechanisms. In the last chapter we have tried to answer these questions.

Keywords: Taxation of E-Commerce, VAT, B2C, Electronic Service Provider, Tax Return Numbered 3

ÖNSÖZ

Dijitalleşme ile birlikte ticaretin algılanışı değişmiştir. Sınırların bu derece anlamsızlaştığı bir düzende devletler temel yetkilerinden olan vergileme yetkisini kullanmakta zorlanmaktadır. Elektronik ticaretin bu kârlı dünyasının nasıl vergilenebileceği uzun süredir tartışılmaktadır. Bu bağlamda hem dolaysız hem de dolaylı vergiler alanında elektronik ticaretin vergilendirilmesi için uzun yıllardır çalışmalar yapılmaktadır. Özellikle dünyanın zor zamanlardan geçtiği pandemi döneminde vergilerin yarattığı finansal kaynaklara her zamankinden daha fazla ihtiyaç vardır.

İşte bizim çalışmamız da, Türkiye’de elektronik ticaretin vergilendirilmesi çalışmaları kapsamında değerlendirilebilir. Bizim bu çalışmada amacımız, elektronik ticaretin katma değer vergisi açısından vergilendirilmesinde tepkisel adımlar yerine iyi tasarlanmış ve uluslararası literatürü ve uygulamayı dikkate alan birtakım iyileştirme önerileri sunmaktır. Her ne kadar bu alandaki çalışmaların geçmişi eskiye gitse de, tezimizin konusu nispeten yeni olduğundan hem kaynak bulunması hem de hukuki tartışmalar açısından çeşitli zorluklar yaşanmıştır. Ancak bu çalışma tez danışmanım Doç. Dr. Erdem Ateşgaoğlu ile birlikte hazırlanarak son haline getirilmiştir. Başta değerli danışman hocama, değerli eleştirileriyle çalışmamızın ayaklarını yere basmasına katkı sağlayan kıymetli jüri üyelerim: Prof. Dr. İrfan Barlass; Doç. Dr. A. Selçuk Özgenç; Dr. Öğretim Üyesi Ertunç Özşirin ve Dr. Öğretim Üyesi Altan Rençber hocalara teşekkür ederim. Ayrıca konuyu çalışmam için teşvik eden Walter Hellerstein’a, bulduğu değerli kararlarla tezi zenginleştiren Orhan Sarıdağ’a, kaynak yardımları için Harun Korkmaz’a, tezin gözden geçirilmesinde katkıları olan Muhammed Bilal Akyüz’e, tez boyunca manevi desteğini hissettiğim sevgili anneme, desteği olmaksızın tezi bitiremeyeceğim Dilek’e teşekkür ederim.

Muhammed Süheyl Karakaya

İstanbul, 2021

İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	iv
KISALTMALAR LİSTESİ	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

E-TİCARET VE VERGİLENDİRİLMESİ

I. ELEKTRONİK TİCARET	5
A. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde OECD Yaklaşımı	8
B. Elektronik Ticareti Vergilemenin Geleneksel Vergilemeden Temel Farklılıkları	11
II. ELEKTRONİK TİCARETİN DOLAYLI VERGİLERLE İLİŞKİSİ	13
A. Katma Değer Vergisi	13
B. Katma Değer Vergisi Tarihçesi	14
C. Türk Katma Değer Vergisi Kanunu Temel Kavramları	17
1. Mükellef	17
2. Vergi Sorumlusu	19
3. Vergi Doğuran Olay	20
4. Matrah	21
5. Oran ve Beyanname	22
6. İndirim Mekanizması	23
III. ELEKTRONİK TİCARETİN DOLAYSIZ VERGİLERLE İLİŞKİSİ	25

A. Gelir ve Kurumlar Vergisinde Elektronik Ticaret Kazancının Nitelendirilmesi	26
1. Gelir Vergisinde Vergileme İlkeleri	26
2. E-Ticaretten Kazanılan Gelirin Vergi Doğuran Olay Olarak Nitelendirilmesi	27
B. İşyeri Kavramı ve Elektronik Ticaretle İlişkisi	31
1. Elektronik Ticaret Açısından İşyeri.....	32
2. İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetleri ve İşyeri İlişkisi	35
C. Dijital Hizmet Vergisi	37
1. Dijital Hizmet Vergisinin Gelişimi	38
2. Dijital Hizmet Vergisinin Mahiyetinin Belirlenmesi	40
3. Dijital Hizmet Vergisi ve Çifte Yükleme Problemi	43
4. Dijital Hizmet Vergisinin Elektronik Ticaret Bağlamında Temel Kavramları	45

İKİNCİ BÖLÜM

DOĞRUDAN E-TİCARETTE PROBLEMLİ HUSUSLAR

I. DOĞRUDAN E-TİCARET KAVRAMI VE TANIMLANMASI PROBLEMİ..... 51

A. Doğrudan E-Ticaretin Çeşitli Ülkelerdeki Tanımları	53
B. Türk Mevzuatında Tanım Problemi	55
C. Yargı Kararları Işığında Dijital-Fiziksel Ürün Ayrımı ve Hizmet/Teslim Ayrımı	56

II. DOĞRUDAN E-TİCARETTE SUNUM YERİNİN BELİRLENMESİ PROBLEMİ..... 60

A. Katma Değer Vergisinde Vergileme İlkeleri ve Varış Ülkesi Prensibi	62
B. Varış Ülkesi Prensibinin Getirdiği Zorluklar	65
1. Müşterinin KDV Mükellefi Olup Olmadığının Tespiti.....	66

2. Sunum Yerinin Tespiti	67
III. TAHSİL MEKANİZMALARI VE PROBLEMLİ HUSUSLAR...	74
A. Kayıt Sistemi ve Mali Eşikler	75
1. AB Kayıt Sistemi.....	77
2. Türkiye’de Kayıt Sistemi	80
B. OECD Alternatif Sistem Önerileri	83
1. Orta Vadede.....	83
2. Uzun Vadede	85
C. Dijital Platformların Sorumluluğu Sistemi (Aracılık).....	86
1. Dijital Platformların Sorumlu Tutulmak İstenmesinin Sebepleri.....	89
2. AB’de Dijital Platformların Sorumluluğu	91
3. Türkiye’de Dijital Platformların Sorumluluğu.....	95

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOĞRUDAN E-TİCARET PROBLEMLERİNE ÖNERİLER

I. DOĞRUDAN E-TİCARETE KONU OLAN DİJİTAL HİZMETLERE BİR TANIM ÖNERİSİ.....	96
A. KDV Ekseninde Bir Dijital Hizmet Tanımı Aramak.....	96
1. Yeni Bir Ayrım İhtiyacı: Dijital Ürünlerin Kendine Özgülüğü	97
2. Varolan Sistemi Adapte Etmek: Hizmet Kategorisi.....	98
B. AB’nde Elektronik Hizmet Tanımı	98
C. Bir Tanım Önerisi	101
D. Tebliğe Eklenmesi Gerekli Hükümler	101
II. SUNUM YERİNİN TESPİTİ PROBLEMİNE ÖNERİLER.....	104
A. Müşterinin Yerinin Tespitinde Kullanılabilecek Karineler.....	106
1. Karine Düzeninin Eksileri	107
2. Karine Düzeninin Artıları ve AB Karine Sistemi.....	108

3. Türkiye İçin Karine Sistemi	109
B. Müşterinin Yerini Tespitte Dijital Sertifika Kullanımı	110
1. AB’nde Dijital Sertifika Çalışmaları	111
2. Uluslararası Bir Vergi İdaresi.....	112
3. Dijital Sertifikaya Alternatif Sistemler.....	113
III. EFEKTİF TAHSİL MEKANİZMASI PROBLEMLERİNE	
ÖNERİLER	114
A. Mali Eşiklerin Getirilmesi.....	114
1. Mali Eşik Türleri	115
2. İdeal Mali Eşik Değeri	116
3. Mali Eşiğin Faydaları	117
4. Mali Eşiğin Zararları	118
5. Türkiye KDV’si İçin Mali Eşik.....	119
B. Dijital Platformların Sorumlulukları	121
1. Dijital Platformların Sorumluluğu Probleminin Özeti	121
2. Türkiye’de Dijital Platformların Sorumluluğu.....	123
3. Türkiye’deki Dijital Platformların Sorumluluğu Düzenlemesine	
Eleştiri/Öneriler	124
SONUÇ	130
KAYNAKÇA	140

KISALTMALAR LİSTESİ

a.e.	: Aynı Eser
a.y.	: Aynı Yer
a.g.e	: Adı Geçen Eser
AB	: Avrupa Birliği
AYM	: Anayasa Mahkemesi
EDP	: Electronic Distribution Platform
GST	: Good and Sales Tax
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IMF	: International Monetary Foundation
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MOSS	: Mini One Stop Shop
OECD	: Organisation for Economic Cooperation and Development
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi yönündeki çalışmalar uzun süredir devam etmektedir. Bu hususta ABD’de elektronik ticaretin efektif vergilendirilmesini engelleyen Quill içtihadı, 2019 yılında verilen Wayfair içtihadıyla değiştirilmiş ve daha elverişli bir rejime geçilmiştir.

Yine “sınırlar olmaksızın ticaret” hedefi kapsamında elektronik ticaretin gelişmesi için çabalayan AB için de süreç zorlu olmuştur. Bu süreçte güçlenen ABD menşeli şirketlerin AB’de sunduğu hizmetlerin vergi dışı kalma oranı AB’yi harekete geçirmiştir. Özellikle elektronik ticaretin katma değer vergisi açısından vergilenmesinde Avrupa Birliği zorlu bir süreçten geçmiş ve yeni rejimler ihdas etmiştir.

Avrupa Birliği, başlangıçta birlik içinde sınırlar olmaksızın ticaret ilkesine göre satıcıya kolaylıklar öngören bir sistem inşa etmiştir. Bu sistem Birlik içinde yapılan e-ticarete doğan KDV’nin satıcının bulunduğu ülkeye göre hesaplanmasını esas almaktadır. Bu KDV satıcının mukim bulunduğu ülkeye ödenecektir. Bu durumda bazı AB ülkeleri yabancı firmaların kendilerinde kayıtlı olması için birtakım avantajlar ihdas etmeye başlamıştır. Bu durumda daha düşük KDV ve vergiden daha rahat kaçınma kuralları öngören İrlanda ve Lüksemburg, AB’nin işleyen bir sistem kurmasını bir süreliğine engellemiştir. AB ise çözüm olarak kuralı değiştirmeyi öngörmüştür. KDV’nin satıcının ülkesine göre değil alıcının ülkesine göre hesaplanıp ilgili ülkeye ödenmesi gerektiğine kadar vermiştir.

Dijital hizmetlerin vergilendirilmesi meselesi uzun süredir ülkelerin gündemindedir. Birçok ülke küresel pandemiden önce dijital hizmet vergilerini yürürlüğe koymuştur. Bununla birlikte, tüm dünyada COVID-19 ile birlikte gerçekleşen mali problemleri gidermek adına bu vergilerin daha çok yaygınlaşacağı öngörülebilir. OECD önderliğinde henüz ortak bir çözüm bulunamadığı için ülkelerin kendi inisiyatifi ile dijital hizmet vergileri uygulanmaya başlamıştır. Bu vergiler ABD tarafından eleştiri ile karşılanmaktadır. OECD tarafında hala dijital hizmet vergilerine alternatif çözümler aranmaktadır.

Dijital hizmet vergisi, kendisiyle birlikte birçok tartışmayı da beraberinde getirmektedir. Türkiye’de de uygulanmaya başlanan dijital hizmet vergisi doktrinde çeşitli yönleriyle eleştirilmektedir. Ancak dijital hizmet sunumları ve elektronik ticaret başka vergi türlerini de ilgilendirmektedir. Bu yönlerden biri de dijital hizmetlerin katma değer vergisi açısından incelenmesidir.

Türkiye’de 2017 yılından sonra yapılan kanun değişiklikleri ve 2018 yılında çıkarılan bir tebliğ ile birlikte elektronik hizmet sunucularına ilişkin 3 Nolu KDV mükellefiyeti getirilmiştir. Türkiye’nin uygulaması temel olarak AB uygulamasını takip etmekte ve tüketicilere elektronik hizmet sunan satıcıların onların adına KDV’yi kesip beyan etmesini istemektedir. Türkiye uygulamasının temel olarak başarılı bir sistem olduğu söylenebilir. Özellikle 2017 yılından önce kullanılan tersine vergilendirme (reverse-charge) sistemiyle kıyaslandığında bu konuda büyük bir gelişme katedildiği söylenilebilir. Ancak bu sistemin daha efektif hale getirilmesine imkan verecek öneriler bu çalışma kapsamında araştırılacaktır.

Çalışmanın kaleme alınmasında üç bölüm kullanmayı tercih ettik. İlk bölüm bizim temel kavramlarımızı ve bu temel kavramlar etrafında konuşlanan kavramları irdelemeye ayrıldı. Öncelikle e-ticaret kavramını kısaca tanımlamaya çalıştık. Sonrasında elektronik ticaret kavramının yanında temel olarak katma değer vergisinin temel kavramlarına değindik. Amacımız sıfırdan katma değer vergisini tanıtmak değildi. Katma değer vergisinin mümkün oldukça dijital vergilendirmede işimize yarayabilecek kavramlarını, bu kavramlardan ne anladığımızı açıklamak için ele aldık. Böylece, birinci bölümün ilk başlığı tanımlara, ikinci başlığı ise KDV’nin elektronik ticaret bağlamında tanıtılmasına ayrıldı.

Birinci bölümün üçüncü başlığı ise elektronik ticaretin dolaysız vergilerle ilişkisine dairdir. Tezimizin konusu itibarıyla elektronik ticaretin dolaysız vergilerle ilişkisine derinlikle girmek gibi bir imkanımız yoktu. Biz daha ziyade katma değer vergisinin elektronik ticaretle olan ilişkisiyle bir şekilde kesişebilecek vergileri ele almaya çalıştık. Bu açıdan her tür dolaysız verginin elektronik ticaretle olan ilişkisini ele alma şansımız olmadı.

Elektronik ticaretin dolaysız vergilerle olan ilişkisinde ilk başta gelir vergisi ver kurumlar vergisi açısından elektronik ticaretten elde edilen gelirin mahiyeti tartışıldı. Sonrasında elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin işletmeye atfedilmesini engelleyen işyeri kavramı ele alındı. Nihayet internet ortamında verilen reklam hizmetlerine getirilen tevkifat yükümlülüğü bu iki mesele açısından değerlendirilip bir sonraki başlığa geçildi.

Bir sonraki başlıkta ülkemizde yeni uygulanmaya başlayan dijital hizmet vergisi ele alındı. Kısa bir girişten sonra dijital hizmet vergisinin dolaylı mı yoksa dolaysız bir vergi mi olduğu tartışıldı. Dijital hizmet vergisi ile KDV arasında bir çifte yükleme olup olmadığı bunun nasıl engellenebileceği soruşturuldu. Sonrasında doktrindeki yazarların dijital hizmet vergisine getirdikleri bazı eleştiriler zikredildi. Bu bağlamda bu verginin çifte vergiyi önleme anlaşmalarını ihlal edip etmediğine kısaca değinildi. Ayrıca 3 Nolu KDV Beyannamesi kapsamında dijital hizmet vergisinden çıkarılabilecek dersler arandı.

İkinci bölümde doğrudan e-ticaret kavramını neden kullandığımız açıklandı. Bununla kastımızın fiziki mal teslimi olmayan dijital hizmet sunumları olduğu söylendi. Dijital hizmetin tanımlanmasının vergi güvenliği ve kesinliği için önemli olduğunu düşündüğümüzden, diğer ülkeler bu kapsamda incelendi. AB ve Türk mevzuatında tanımlara yer verilerek, bu tanımlar incelenirken birkaç yargı kararından yardım alındı.

İkinci bölümün ikinci kısmında dijital hizmetlerin sunulduğu yerin tespit edilmesi problemi incelendi. Tekrar babında KDV’de vergileme ilkeleri anlatıldı. Özellikle sınır ötesi dijital ticarete varış ülkesi prensibinin doğurduğu zorluklar ele alındı. Sunum yerinin tespitinde AB’de kullanılan sistem ayrıntılı bir şekilde incelenip bu sistem Türkiye ve bazı diğer ülkelerin sistemleri ile kıyaslanmaya çalışıldı.

İkinci bölümün son başlığında efektif tahsil mekanizmasının önünde duran bazı problemler açıklandı. Yukarıda elektronik ticaretin vergilendirilmesinde AB tecrübesi anlatılırken zikredilen kayıt sistemi incelenerek bu bölüme başlandı. Kayıt sistemi her ne kadar kısa vadede bir çözüm ise de daha iyi imkanlar bu bölümde araştırıldı.

OECD'nin uluslararası vergi idaresi fikri ve dijital sertifikalar fikrine bu bölümde kısaca yer verildi. Sonrasında dijital sertifikaların zamanla evrildiği dijital platform sorumlulukları diğer planlardan daha ayrıntılı olarak ele alındı. Burada da en ayrıntılı düzenleme olan AB sistemi incelenerek başlandı. Nihayet Türkiye sisteminin problemleri açıklanarak ikinci bölüm bitirildi.

Üçüncü bölüm, ikinci bölümde tespit ettiğimiz problemlere çözüm aradığımız bir bölüm oldu. Üçüncü bölümün ilk başlığında AB mevzuatında kullanılan tanımda eleştirilen hususları çıkararak ve diğer mevzuatları da dikkate alarak bir dijital hizmet tanım önerisi sunulmaya çalışıldı.

Üçüncü bölümün ikinci başlığında sunum yerinin tespit edilmesinde karşılaşılan problemlere çözüm bulunmaya çalışıldı. Bu bağlamda kısa vadeli bir çözüm olarak nitelendirdiğimiz kayıt sisteminin daha iyi çalışması için, bir karineler sistemi oluşturmamızın faydalı olabileceği öngörüldü. AB mevzuatında yer alan bu karineler konusunun, mükellef haklarını koruma hususunda önemli rol oynayabileceğini düşünüyoruz. Bu bağlamda, işlevsel olmayan karineler de barındıran AB sisteminden işlevsel birkaç karinenin alınabileceği belirtildi. Yine bu başlık içinde dijital sertifika sisteminin müşterinin yerini belirlemede nasıl bir rol oynayabileceği açıklanmaya çalışıldı. Dijital sertifika kapsamında bugün için bankalara yoğun sorumluluk yüklenen sistem önerileri olduğu belirtildi.

Üçüncü bölümün son başlığında çok önemli gördüğümüz mali eşikler konusuna değinerek başlandı. Özellikle uluslararası literatürü ve DHV düzenlemesi dikkate aldığımızda mali eşiklerin elzem olduğu ve nasıl bir mali eşik uygulanmasının faydalı olabileceği belirtildi. Nihayet bu bölümde, şu anda uluslararası literatürde tartışmalı bir konu olan dijital platformların sorumluluğunu incelendi. 3 Nolu KDV beyannamesinde dijital platformların sorumlulukları, AB mevzuatı ile kıyaslayarak bazı önerilerde bulunuldu. Çalışmamız sonuç bölümüyle bitirildi.

BİRİNCİ BÖLÜM

E-TİCARET VE VERGİLENDİRİLMESİ

I. ELEKTRONİK TİCARET

İnternetin gelişmesiyle birlikte artık ticaret yapabilmek için fiziki bir mevcudiyet gerekmemektedir. Ayrıca ortaya çıkan yeni “dijital” ürünler kendi üretim ve dağıtım şemalarını oluşturmaktadır.¹ E-ticaret geniş olarak “mal ve hizmetlerin iletişim ağları ile üretimi, pazarlanması, satımı ve dağıtımı” olarak tanımlanabilir.² Daha dar bir tanımlama, elektronik ticareti internet üzerinden gerçekleşen alışverişler olarak kabul etmektedir.³ Ancak bu tanımlama daha da daraltılabilir ve internet üzerinden gerçekleşen işlemler de yine ikiye ayrılarak incelenebilir. Bir tarafta online sipariş edilen ancak fiziksel olarak teslim veya ifa edilen şeyler ve diğer tarafta teslim ve de ağırlıklı edimi online gerçekleşen şeyler olmak üzere ikili bir ayrım yapılabilir. Bunların ilkinde dolaylı elektronik satış, ikincisine ise doğrudan⁴ elektronik satış denmektedir.⁵ Doğrudan elektronik satış, aynı zamanda dijital hizmet sunumu olarak da adlandırılabilir.

İnternette edinilebilecek hizmetlerin bir kısmı yalnızca dijital ortamda edinilebilir; bunlara özellikle barındırma hizmeti gibi veya ağ yöneticiliği gibi bilişim sistemlerin

¹ Billur, Yaltı, **Elektronik Ticarete Vergileendirme**, Der Yayınları, 2003, s. 13. (Bundan sonra “**Elektronik Ticaret**” olarak kısaltılacaktır.)

² Daha esnek bir tanıma ihtiyaç duyulduğu yönünde: Anne Marie Bardopoulos, **eCommerce and the Effects of Technology on Taxation: Could VAT be the eTax Solution?**, Springer, Law, Governance and Technology Series Vol: 22, 2015, s. 64.

³ Bardopoulos, **a.e.**, s. 64.

⁴ “doğrudan” terimi yerine “dolaysız” terimi de tercih edilebilmektedir: Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 10.

⁵ Avrupa Komisyonu da bu yönde bir terminoloji benimsemektedir. Aynı yönde: Bardopoulos, **a.g.e.**, s. 64; Bazı yazarlar her ne kadar bunların ilkinde mesafeli satış (dolaylı), ikincisine elektronik satış (doğrudan) demekteyse de esasen mesafeli satış Türk hukukundaki teknik anlamıyla hem fiziksel hem de fiziksel olmayan ifaları kapsadığı için bu iki farklı tipi böyle adlandırmak uygun olmayacaktır. Marie Lamensch, **European Value Added Tax in the Digital Era**, IBFD, 2015, s. 33. Nitekim, Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliği md.4/e de mesafeli sözleşme kavramını: “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 dahil olmak üzere uzaktan iletişim araçlarının kullanılması suretiyle kurulan sözleşmeleri” olarak tanımlanmıştır.

devamlılık ve işlerliğini temin eden bilgi teknoloji hizmetleri örnekleri verilebilir.⁶ Yine bir kişinin online olarak dünyanın başka bir yerindeki kişiden bilgisayar programı aracılığıyla aldığı dil eğitimi de dijital ortamda gerçekleşen hizmete örnektir.

Bazı hizmetlerde ise fiziksel ve dijital unsurlar birbirinin içine geçmiş olabilir. Mesela matbu nüshası alınmış bir kitabın dijital formatına da erişebilme imkanı yahut çevrimiçi dil öğrenilen bir programın basılı kitaplar da yollaması bu ifalara örnektir. Bu bağlamda geleneksel ticareti vergileyip elektronik ticareti vergiden muaf tutmak tarafsızlık ilkesi bakımından sakıncalı olabilir. Nitekim elektronik kitaplar ile matbu kitaplar arasında yapılan vergisel ayırım Avrupa Birliği'nde tartışmalara yol açmıştır.⁷

Dolaylı elektronik satışların geleneksel satış metotlarına göre daha fazla rağbet görmesinin çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Elektronik yolla satış yapan firmalar depo ve sunum masraflarına katlanmadığı için daha geniş bir yelpazede ürün sunabilmektedir. Ayrıca bu masrafları yüklenmemek, aynı ürünü geleneksel satıcıya göre daha hızlı bir şekilde tüketiciyle buluşturma imkanı da sağlamıştır.⁸ Bununla beraber elektronik satışın yaygınlaşmasının önündeki en büyük engel güvenlik konusundaki çekincelerdir. Özellikle kredi kartı bilgilerini internete vermek istemeyen tüketiciler doğrudan satıcı ile ticarete pek sıcak bakmamaktadır. Bu nedenle bir çok tüketici interneti fiyat karşılaştırması için kullanmakta ve geleneksel satıcıları tercih edebilmektedir. Güvenlik kaygıları ve elektronik ödeme yöntemlerinin işletmeden tüketiciye ticaretin gelişimindeki doğrudan etkisi sebebiyle biraz daha ayrıntılı incelenmeye ihtiyacı vardır.

Elektronik ödeme yöntemleri hesap eksenli ve elektronik değer eksenli olarak iki grupta incelenebilir. Hesap eksenli sistemlere: kredi kartları, banka kartları, aracı servisler, mobil ödeme yolları ve online bankacılık örnek verilebilir. Elektronik değer sistemleri ise akıllı kart ve online nakit sistemi olarak ikiye ayrılmaktadır.⁹

Elektronik ticaret, aktörlerine göre de üç kategoriye ayrılmaktadır. Yukarıda değinildiği gibi ilki işletmeden tüketiciye yapılan (B2C) (Business to Consumer)

⁶ Lamensch, **a.g.e.**, s. 34.

⁷ Paul Morton, "The EU VAT System in a Digital Age", **International Tax Review**, Vol: 23 (65), 2013, s. 2.

⁸ Subhajit Basu, **Global Perspectives on E- Commerce Taxation Law**, Ashgate, 2007, s. 19.

⁹ OECD, **Online Payment Systems for Ecommerce**, OECD Digital Economy Papers, No. 117, 2006, s. 16.

satışlar, diğeri işletmeler arası yapılan satışlar (B2B) (Business to Business) ve nihayet tüketiciler arası yapılan satışlardır (Consumer to Consumer) (C2C).¹⁰ Metin içinde işletmeden tüketiciye olan satışları ifade etmek için uluslararası literatürde kullanıldığı gibi B2C terimi tercih edilecektir. B2C ticaretin, internetin bu kadar yaygın olmadığı yıllarda çok büyük bir pazar payı oluşturacağı düşünülmemekteydi. Ancak zamanla gelişmeler B2C ticaretin esasında gelecekte B2B ticaretten daha büyük bir pazar payına sahip olabileceğini göstermiştir.¹¹ Özellikle internetin geniş kitlelere ulaşması ve internete erişimin çeşitli platformlara yayılması bu ticareti yaygınlaştırmıştır. Yine güvenli transfer teknolojilerinin geliştirilmesi müşterilerin kart kullanımını arttırmıştır.¹² Yapay zekanın, müşterilere aradıklarını başka birinin yardımına ihtiyaç duymaksızın bulma şansı vermesi müşterileri doğrudan işletmelerle ilişki kurmaya itmiştir.¹³ Böylece işletmeler satışlarını internet üzerinden yaparak mağaza veya nakliyat gibi ara masraflardan kurtulmuştur. Müşterilerin de aracılara muhtaç olmaktan kurtulması bu ticareti teşvik etmiştir.¹⁴ B2C ticaretin genel olarak daha az sermayeyle piyasaya girişi sağladığı ve böylece ekonomik rekabet arttırılarak müşteriye daha kaliteli hizmet sunulduğu da söylenmektedir.¹⁵ Geçmişte göz ardı edilmiş bir alan olsa da, bugün ikinci el ürün satışının çoğu C2C (Tüketiciden Tüketicie) ticaret şeklinde gerçekleşmektedir. Bundan dolayı bu alanda çıkacak hukuki problemlerin de bugünden ele alınmasına ihtiyaç vardır. Ancak bu, tezimizin kapsamını aşmaktadır.

Elektronik ticaret zaman, mekan veya coğrafi sınırları olmayan internet ortamında gerçekleşir.¹⁶ İnternet ise vergileme hususunda devletlere temelde iki problem çıkarmaktadır: İlk problem, internetin devletlerin egemen yetkilerini icra ettiği alanın dışında kalmasıdır. İkinci problem ise, internetteki kullanıcıların anonimlik perdesinin

¹⁰ Mustafa Çolak, **Elektronik Vergileme Hukuku**, Seçkin, 2020, s. 60-63.

¹¹ Özellikle hizmet olarak tasnif edilen tatil ve tur paketlerinin internette doğrudan tüketiciye satılması hususunda yoğun bir artış gözlemlenmektedir: Basu, **a.g.e.**, s. 23; OECD, **Online Payment Systems for Ecommerce**, s. 10.

¹² Alışverişlerin gittikçe internet üzerinden gerçekleşmesi kart kullanımını arttırmaktadır. Kart kullanımının artması ise elektronik takip yollarıyla beraber vergi tahsil oranını arttırmaktadır.

¹³ OECD, **Unlocking the Potential of E-commerce**, Mart 2019, s. 3.; Stefanie Becker, “Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf E-Books”, **Deutsches Steuerrecht**, 2014, s.463; Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 241.

¹⁴ OECD, **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, s. 55 (Bundan sonra “**BEPS 2015**” olarak kısaltılacaktır.)

¹⁵ Lamensch, **a.g.e.**, s. 38.

¹⁶ Walter Hellerstein, “Electronic Commerce and the Challenge For Tax Administration”, **World Trade Organization Committee on Trade and Development, Seminar on Revenue Implications of E-Commerce for Development**, 2002, s. 8. (Bundan sonra “**E-Commerce**” olarak kısaltılacaktır.)

ardında kalmasıdır.¹⁷ Özellikle gelişen teknolojiyle beraber finansal araçlara duyulan ihtiyaç azalmıştır. Bu da, devletlerin para akışını kontrol etmesini güçleştirmektedir. Örneğin, bankalar üstünden değil de anonim para birimleri üzerinden blok zincirleri ile yapılan aktarımlar üzerinde devletin etkin bir denetim mekanizması henüz yoktur.¹⁸

A. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde OECD Yaklaşımı

Elektronik ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte gayri maddi malların ticareti yaygınlaşmış ve var olan kuralların bu ticaretin işleyişine tam olarak adapte edilememiş olması vergilendirme yetkisinin aşınmasına sebep olmuştur.¹⁹ Dijital ekonominin kendine özgü yeni kurallarla değil de, eski kuralların yeni şartlara adapte edilmesiyle vergilendirilmeye çalışması esasen OECD kaynaklı bir yaklaşımdır.²⁰ Bu bağlamda öncelikle OECD'nin elektronik ticaretin gelir vergileri açısından vergilendirilmesiyle alakalı çalışmaları sonrasında da KDV kapsamında elektronik ticaretin dolaylı vergilere ilişkin çalışmalarına değinilecektir.

Gelir vergileri açısından OECD'nin 1998 yılında başlayan haksız vergi rekabeti ile mücadelesi zikredilebilir.²¹ Bu çalışmayla birlikte avantajlı vergi rejimleri ve vergi cennetleri mercek altına alınmış ve sonrasında vergi cenneti konumunda olan ülkelerin listeleri çıkarılmıştır.²² Bu çalışmalardan sonra vergi cenneti listesinde yer alan bazı ülkelerle anlaşma yapılmış olması projenin başarılarından biridir. Ancak sonrasında odak noktası bilgi değişimi ve şeffaflığına ve nihayet bugünlerde matrah aşındırma ve kâr kaydırmaya doğru yönelmiş bulunmaktadır.²³

Yine 1998 yılında OECD tarafından elektronik ticaretin konu olan Ottawa raporu yayınlanmıştır. Raporda gelişen elektronik ticaretin vergileme yolları düşünülmüş ve

¹⁷ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 58.; Lamensch, **a.g.e.**, s. 40.

¹⁸ Basu, **a.g.e.**, s. 4.

¹⁹ Tamer Budak, **Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi**, On İki Levha Yayıncılık, Mart 2018, s. 61

²⁰ Akçaoğlu, **Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi**, Mali Akademi Yayınları, 2012, s. 71.

²¹ OECD, **Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue**, 1998.

²² Billur Yaltı Soydan, “2000’li Yılların Vergisel Mozaigi: Günümüz Verilerinden Gelecek Olasılıklarına-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 93, 2000, s. 52.

²³ A. Selçuk Özgenç, **Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları -Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde**, On İki Levha, 2. Baskı, 2021, s. 19-21. (Bundan sonra “Çok Taraflı Vergi Anlaşması” olarak kısaltılacaktır.)

temelde var olan kuralların adapte edilmesi yaklaşımı benimsenmiştir.²⁴ Bu çalışma sonucunda Ottawa Vergileme Çerçeve Koşulları yayınlanmıştır. Ardından OECD bünyesinde çalışma grupları kurulmuştur. Bu gruplar elektronik ticaretin temel problemlerine çözüm önerileri sunmaya çalışmıştır.²⁵ Bu grupların çalışmaları sonucunda hem OECD Model Anlaşma'sında hem de özellikle ülkelerin elektronik ticareti düzenlemelerinde değişiklikler olmuştur.²⁶

Bu eski kuralların adapte edilmeye çalışılması çeşitli vergiler açısından farklı farklı zorluklar doğurmuştur. Mesela gelir vergileri açısından uluslararası kazanç faaliyetinin vergilendirilmesinin işyerine bağlı olması bu zorluklardan biridir. OECD'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına örneklik teşkil etmesi amacıyla yayınladığı Model Anlaşması şerhinde çeşitli değişiklikler olsa da, vergileme hala fiziksel işyeri kavramı üzerinden yürümektedir.²⁷ Diğer yandan, dijital ekonomide fiziksel işyeri kavramı eski önemini yitirdiğinden, işletmeler bu eski kuralların açıklarını kullanabilmektedir. Özellikle vergi anlaşmalarını kötüye kullanarak kazançlarını kanal ülkelerde vergiden muaf edilmiş şirketlere atfederek vergiden kaçabilmektedirler.²⁸ Yine gelişen kişisel verilerin korunması hukuku ve ticari sırlar idareler arası sağlıklı bilgi değişimini de kısıtlamaktadır.²⁹ Çokuluslu şirketlerin bu iç hukuklardaki boşlukları ve uluslararası kuralların eksikliğini kullanarak gelir elde ettiği ülkelerde vergi vermemesi dünyada temel bir problem haline gelmiştir.³⁰

Bu sakıncaları işaret etmek üzere önce 2013'te BEPS kavramı hakkında vergi raporlar yayınlanmıştır. Sonra da Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması (Base Erosion and Profit Shifting) eylem planları yine OECD tarafından 2015 yılında duyurulmuştur.³¹ Özellikle Dijital Ekonomi Eylem Planı 1 ve Daimi İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Engellenmesi Eylem Planı 7 elektronik

²⁴ OECD, **Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions**, 2003, s. 13. (Bundan sonra "**Ottawa Framework 2003**" olarak kısaltılacaktır.)

²⁵ Esra Ekmekci, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Kitap, 2003, s. 53. (Bundan sonra "**Yeni Eğilimler**" olarak kısaltılacaktır.)

²⁶ OECD, **BEPS 2015**, Annex A, s. 155.

²⁷ Budak, **a.g.e.**, s. 67.

²⁸ Ayhan Selçuk Özgenç, **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması -Anlaşma Alışverişi-**, On iki Levha, 2016, s. 112.

²⁹ Budak, **a.g.e.**, 68.

³⁰ Özgenç, **Çok Taraflı Vergi Anlaşması**, s. 23.

³¹ Yariv Brauner, "Uluslararası Bakış Açısıyla BEPS: BEPS Nedir?", **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma**, Ed. Billur Yaltı, Beta, 2018, s. 1-3.

ticaretle yakından alakalıdır. Dijital Eylem Planı 1 temelde tüketim vergisine yönelik olmasına rağmen, ülkelerin belirleyebileceği üç gelir vergisi önlemine de değinmiştir. Bunlar: Yeni Bir Bağ-İrtibat (Nexus) temelli vergilendirme, dijital işlemler için kaynakta kesilecek bir vergi ve bir telafi edici vergidir.³² 7 Numaralı Eylem Planı ise özellikle dünya çapında çifte vergileme anlaşmalarının kilit kavramı olan işyeri ile alakalıdır. Ancak OECD bu noktada fark yaratabilecek yaratıcılıkta bir çözüm olan dijital işyeri kavramını desteklememiştir.³³ Bu yaklaşım, sonradan birçok ülkenin kendi inisiyatifiyle dijital hizmet vergileri ihdas etmelerinin sebeplerinden biri olmuştur.³⁴ OECD ülkelerin tek taraflı tedbirlerine alternatif çözüm aramaya devam etmektedir.³⁵

Nihai olarak BEPS 2015 projesinin var olan paradigmayı değiştirmemesi ve net yaklaşımlar sergilememesi projenin eleştirilen yönlerindendir.³⁶ Bununla birlikte dijital ekonomiyi dolaylı olarak etkileyebilecek olan BEPS Eylem 15'e de değinmek gerekir. Bunları amacı genelde iki taraflı olarak düzenlenen çifte vergiyi önleme anlaşmalarının, çok taraflı anlaşmalara dönüştürülerek işlevselliğinin artırılması hedeflenmektedir.³⁷ Bu dijital ekonomi ile ilgili çözümlerin de ilerleme katetmesi için, önemli bir adım olarak görülmektedir.³⁸ Ancak Çok Taraflı Anlaşma'nın esnek

³² OECD, **BEPS 2015**, s. 107; Brauner, **a.g.e.**, s. 5.

³³ Brauner, **a.g.e.**, s. 19; Ertuğrul Akçaoğlu, "BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi", **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma**, Ed. Billur Yaltı, Beta, 2018, s. 344. (Bundan sonra "**BEPS Eylem 7**") olarak kısaltılacaktır.)

³⁴ Dijital hizmet vergilerini ileride ayrıntılı olarak inceleyeceğimiz için burada bir başka tür vergiye değinmek istiyoruz. Bu konuda İngiltere'nin getirmiş olduğu "Kaydırılmış Kazanç Vergisi (Diverted Profit Tax) ilginç bir örnektir. İngiltere'deki varlıklarını muvaazalı işlemlerle başka ülkelere kaydırıp vergi dışı kalmaya çalışan çok uluslu şirketleri hedefleyen bu vergi, çifte vergiyi önleme anlaşmalarına takılmamak için özellikle gelir vergisi mahiyetinde olmaması için tasarlanmıştır. Tahir Erdem, Kaydırılmış Kazanç Vergisi (Diverted Profit Tax), **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 330, Mart 2016, s. 117-118. Aynı vergi hakkında: Akçaoğlu, **BEPS Eylem 7**, s. 345.

³⁵ OECD'nin 2015 BEPS projesi sonrası eleştirilere karşı geliştirmiş olduğu alternatif önerilerin içerildiği 2020 yılında yayınlanan "Inclusive Framework on BEPS Pillar One and Pillar Two" belgesi hakkında inceleme için: Mahmut Aydemir, **The Permanent Establishment Issue Of Digital Economy And Profit Attribution To The Permanent Establishment**, On İki Levha, Ocak 2021, s. 37.

³⁶ Erdem, **a.g.e.**, s. 116; Brauner, **a.g.e.**, s. 34; Akçaoğlu, **BEPS Eylem 7**, s. 346.

³⁷ A. Selçuk Özgenç, "BEPS Eylem 6: Vergi Anlaşmalarının Suistimalinin Önlenmesi", **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma**, Ed. Billur Yaltı, Beta, 2018, s. 294; Özgenç, **Çok Taraflı Vergi Anlaşması**, s. 52.

³⁸ Mesela bu çok taraflı anlaşmaların dijital ticaretten elde edilen gelirlerin işletmelere atfetmede engel olarak duran işyeri kavramının değiştirilmesinde kullanılabileceği söylenmektedir: Billur Yaltı, "BEPS'in Hukuki Araçları: Yumuşak Hukuk İçinde mi, Ötesinde mi?", **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma**, Ed. Billur Yaltı, Beta, 2018, s. 344.

hükümleri ve çekince koyma imkanları, anlaşmanın hedeflediği başarıya ulaşmasını engelleyebilecektir.³⁹

Dolaylı vergiler açısından önce 1997’de gerçekleştirilen Turku Konferansı zikredilmelidir.⁴⁰ Ardından Ottawa’da yapılan bir başka büyük toplantı 1998 Ottawa Vergileme Çerçeve Koşulları’nı çıkarmıştır. Sonrasında 2003 yılında OECD bünyesinde çalışan CFA’nın “E-ticaret” ve “Tüketim Vergisi” vergisi alanında çalışma raporları çıkmıştır. Bu raporlar temelde işletmeden işletmeye ticarete işletmesel nüfuzun belirlenmesi, basitleştirilmiş kayıt sistemleri ve müşterinin yerinin belirlenmesi ve efektif tahsil mekanizmaları bulmaya yönelik olmuştur.⁴¹ Bu çalışmalar özellikle AB 6. KDV Yönergesini etkilemiştir.⁴² 2015 BEPS Eylem Planı 1’de 2003’te belirtilen hedeflere gitmek için yeni adımlar atılmaya çalışılmıştır. 2017 yılında yayınlanan KDV/MHV⁴³ için Yönerge⁴⁴ BEPS’in sonuçlarını dolaylı vergiler açısından daha ayrıntılı ele almıştır. Sonrasında dolaylı vergiler açısından verginin efektif tahsilatına eğilen OECD, 2017 yılında müşterinin satıcıyla aynı ülkede olmadığı KDV kullanılabilecek efektif tahsil metotlarına dair bir rapor yayınlamıştır.⁴⁵ En son 2019 yılında yayınlanan bir başka raporda büyük online platformların aracı olarak sorumlu tutulmasına dair raporlarını yayınlayarak efektif tahsil metotları aramaya devam etmiştir.⁴⁶ Bu raporlara çalışmanın ilerleyen kısımlarında ayrıntılı değinileceği için burada daha fazla ayrıntıya girmiyoruz.

B. Elektronik Ticareti Vergilemenin Geleneksel Vergilemeden Temel Farklılıkları

Katma değer vergisi kural olarak ülke içinde alınan bir vergidir. Bununla birlikte bir ülkeden bir diğer ülkeye mal ticareti olabilmektedir. Bu durumda; üreten ülke

³⁹ Özgenç, **Çok Taraflı Vergi Anlaşması**, s. 259.

⁴⁰ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 24.; Ekmekci, **Yeni Eğilimler**, s. 49.

⁴¹ Akçaoğlu, **Elektronik Ticaret**, s. 73-74.

⁴² Lamensch, **a.g.e.**, s. 67.

⁴³ Good and Sales Tax (GST) Mal ve Hizmet Vergisi (kısaltması **MHV**) olarak tercüme edilmiştir.

⁴⁴ OECD, **International VAT/GST Guidelines**, 2017. (Bundan sonra “**VAT/GST Guidelines**” olarak kısaltılacaktır.)

⁴⁵ OECD, **Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation**, 2017. (Bundan sonra “**Mechanisms for the Effective Collection**” olarak kısaltılacaktır.)

⁴⁶ OECD, **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales**, 2019. (Bundan sonra “**The Role of Digital Platforms**” olarak kısaltılacaktır.)

ürettiği için, tüketimin olduğu ülke de tüketime ortam sağladığı için oluşan katma değeri vergilemek ister. Bu yaklaşımlardan ilkinde kaynak ülkesi prensibi, ikincisine de varış ülkesi prensibi denir.⁴⁷ Ülke içi işlemlerde alınan KDV’de kaynak ülkesi prensibi geçerlidir.⁴⁸ Bununla birlikte, bugün için sınır ötesi ticarette katma değer vergisinde hakim olan prensip varış ülkesi prensibidir. Bu yaklaşım bir önceki bölümde ele aldığımız OECD’nin BEPS Eylem 1 planında da vurgulanmıştır.⁴⁹ Varış ülkesi prensibini uygulamak için, yapılan teslim veya hizmetin nerede gerçekleştiğinin tespit edilmesi lazımdır.⁵⁰ Bu işlemlerin nerede yapıldığını net bir şekilde tespit edebilmek her zaman için mümkün olmamaktadır. Bu nedenle bir takım karinelere ihtiyaç vardır.

KDV Kanunu’nda bilindiği gibi mal teslimi ve hizmet ayrımı yapılmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu Madde 1’de öncelikle kural olarak vergilendirme için işlemin Türkiye’de yapılması aranmıştır. İşlemlerin Türkiye’de yapılmasının ne demek olduğu KDVK m. 6’da açıklanmıştır. Fiziksel olarak Türkiye’de verilmeyen hizmetlerde KDVK m.6’ya göre faydalanma karinesine başvurulur.⁵¹ Mal teslimi içinse, malların konumu karineleri kullanılmıştır. Yapılan hizmet ifalarında ise işlemin Türkiye’de gerçekleşmiş sayılması için hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması⁵² gerekmektedir. Bu karinelerin aynı zamanda sınır ötesi ticaretin vergilendirilmesini kolaylaştıracakları öngörülmektedir. Ancak bunun için bu ülkelerin uyguladıkları karinelerin aynı olması dahi yeterli olmamaktadır. Devletlerin karinelerde kullanılan kavramlara verdikleri anlamların dahi birbiriyle örtüşmesi gerekmektedir.⁵³ Dolayısıyla çifte vergilendirmeden yahut vergi dışı kalmaktan kaçınmanın yolu, bu ilkelerin yorumunda uluslararası işbirliğinden geçmektedir.⁵⁴

⁴⁷ Billur Yaltı Soydan, **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, Beta Yayınevi, 1998, s. 7. (Bundan sonra “**Katma Değer Vergisi**” olarak kısaltılacaktır.) Varış ülkesi prensibi hakkında ayrıntılı bilgi ikinci bölümün “Katma Değer Vergisinde Vergileme İlkeleri” başlığı altında verilecektir.

⁴⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Bası, Yetkin Yayınları, 2014, s. 135.

⁴⁹ OECD, **BEPS 2015**, s. 148.

⁵⁰ Esra Ekmekci, **Yeni Eğilimler**, s. 39.

⁵¹ Yaltı Soydan, **Katma Değer Vergisi**, s. 171-172. Aynı karine uluslararası literatürde “effective use” adıyla da yer almaktadır: Alan Schenk, Oliver Oldman, **Value Added Tax: A Comparative Approach**, 2007, s. 93.

⁵² Faydalanmanın Türkiye’de gerçekleşip gerçekleşmediği Türkiye’deki faaliyetlerle ilgililik ölçütüne göre değerlendirilebilir. Buna göre alınan hizmet, hizmeti alanın Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgiliyse faydalanma Türkiye’de gerçekleşmiş sayılabilir. Bu ölçüt yoruma müsait ve belirsiz olmakla eleştirilmiştir. Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 235.

⁵³ OECD, **The application of Consumption Taxes to Trade in International Services and Intangibles**, 2004, s. 6; Lamensch, **a.g.e.**, s. 48.

⁵⁴ Yaltı Soydan, **Katma Değer Vergisi**, s. 128.

Temel problemlerden biri, devletlerin B2C ticarete sınır ötesinden ürün/hizmet temin eden kişiler/şirketler üzerinde tam bir yetkisinin olmamasıdır.⁵⁵ Yine diğer temel problemlerden biri online satışların çok hızlı ve anonim şekilde gerçekleşmesidir. Bunun sonucunda satıcılar müşterilerinin kimliklerini tespit edememektedir. Dolayısıyla, varış ülkesi prensibine göre vergilendirme için ihtiyaç duyulan bilgi de elde edilememektedir.⁵⁶ Bu problemler ikinci bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

II. ELEKTRONİK TİCARETİN DOLAYLI VERGİLERLE İLİŞKİSİ

Dolaylı vergiler ürün/hizmet henüz mükellefe ulaşmadan, vergilerin satış fiyatı içine yedirilmesi şeklinde ortaya çıkarken⁵⁷, dolaysız vergiler etkilerini doğrudan bir malvarlığı yahut gelir üzerinde gösterirler.⁵⁸ Dolaylı vergilerle dolaysız vergiler arasındaki bir diğer ayırım verginin yansıtılabilirliği kriterine göre yapılabilir.⁵⁹ Verginin yansıtılabilir olması demek, vergiyi ödeyen kişinin sattığı ürün veya sunduğu hizmetin bedeli içine ödediği vergiyi de eklemesidir. Nihayet, vergi yükünü taşıyan kişi, aradaki zincirlerin vergilerini de üstlenmiş olacak ve bunları bir başkasına yansıtamayacaktır.⁶⁰ Bu ayırma göre, vergi yükümlüsü ile taşıyıcısının aynı kişi olduğu durumda dolaysız vergiden; farklı kişi olduğu zaman dolaylı vergiden bahsedilir.⁶¹

C. Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi Türk vergi sistemi içerisinde çok aşamalı yani üretimden tüketime kadar tüm iktisadi harcamalar üzerinden alınan bir dolaylı vergi türüdür.⁶²

⁵⁵ Hellerstein, **E-Commerce**, s. 21; Lamensch, **a.g.e.**, s. 48.

⁵⁶ Lamensch, **a.g.e.**, s. 50.

⁵⁷ Schenk/Oldman, **a.g.e.**, s. 5.

⁵⁸ Lamensch, **a.g.e.**, s. 6.

⁵⁹ Bu ayırımın iki kavramı ayırmak için yeterli netliği sağlamadığı, çünkü bazen dolaylı vergilerde yansıtmaya mümkün olamıyorken, dolaysız vergilerde yansıtmamanın mümkün olabileceği hususunda: Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 8. Baskı, İmaj Yayıncılık, 2003, s. 269.

⁶⁰ Yaltı Soydan, **Katma Değer Vergisi**, s. 4.

⁶¹ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülşen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, 2019, s. 144-145.

⁶² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 17. Baskı, Ekin Kitabevi, 2020 s. 253; Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, 2013, s. 303; S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, 2018, s. 185.

Katma değer vergisinde tıpkı özel tüketim vergisi veya gümrük vergisinde olduğu gibi bir yansıtma vardır. Verginin yükümlüsü, vergiyi verginin taşıyıcısına yansıtır.

Katma değer vergisi aynı zamanda harcamalar üzerinden alınan vergi kategorisindedir.⁶³ Gelir ve harcama kavramları geniş manada birbirleriyle ortaklaşmaktadırlar. Gelir kişinin harcama potansiyelini gösterirken, harcama kişinin bu potansiyeli fiiliyata dökmesidir.⁶⁴ Harcamalar üzerinden alınan vergilerin gelir üzerinden alınan vergilere kıyasla bazı avantajları vardır. Buna en temel örnek, kişilerin kazançlarından yaptıkları tasarruflara dokunulmaması dolayısıyla yatırımın ve kalkınmanın teşvik edilmesidir.⁶⁵ Diğer yandan gelir üzerinden alınan vergiye kıyasla harcama vergilerinin dezavantajı, mükellefin mali gücünün tam olarak kavranamamasıdır.⁶⁶ Dolayısıyla AY m. 73.'te vurgulanan mali güce göre vergilendirme ilkesine tam uyum sağlamamasıdır.⁶⁷

Ç. Katma Değer Vergisi Tarihçesi

İlk olarak C.H von Siemens tarafından 1919'da temelleri dizayn edilen katma değer vergisi⁶⁸ dünyada 1950'li yıllardan sonra popülerleşmiş ve Türk vergi sistemine de 1985 yılında dahil olmuştur. 1990'lardan sonra ise ülkelerin KDV sistemlerinin birbirleriyle olan ticaretlerine olan etkisi hissedilmiş ve kuralların yekneksaklaşması çalışmaları başlamıştır. Özellikle gelişen ülkelerin dünya ticaretine adapte olmasını kolaylaştırmak için IMF ve Dünya Bankası, ülkelerin kendi sistemlerine katma değer vergisini eklemeleri gerektiğini belirtmiştir.⁶⁹ Yine Dünya Ticaret Örgütü tarafından, Türkiye'nin de üye olduğu Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nda (1954)

⁶³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 29. Bası, Ankara, Turhan, 2020, s. 404.

⁶⁴ Hobbes'un Leviathan'ın 30. Bölümünde bu bağlamda gelir yerine harcamanın vergilendirilmesinin daha uygun olacağını söylediğini yazarlar aktarıyor: Schenk/Oldman, **a.g.e.**, s. 8.

⁶⁵ OECD, **Consumption Taxes, The Way of the Future?**, **OECD Policy Brief of October**, 2007, s. 5 (Bundan sonra "**The Way of Future**" olarak kısaltılacaktır.) ; Lamensch, **a.g.e.**, s. 24-25.

⁶⁶ Schenk/Oldman, **a.g.e.**, s. 9.

⁶⁷ Her ne kadar genel ihtiyaç kategorisindeki ürünlerin düşük bir oranla vergilendirilmesi yoluyla bu sakıncanın aşılabacağı ileri sürülüyorsa da, yüksek gelir grubundaki kişiler de bu genel ihtiyaç mallarını aynı düşük oranlarla almaktadır. Dolayısıyla bu yöntemin toplumdaki gelir eşitsizliğini azaltmayacağı ileri sürülmektedir. OECD, **The Way of Future**, 2007, s. 6.

⁶⁸ Lamensch, **a.g.e.**, s. 9

⁶⁹ Kathryn James, **Rise of Value-Added Tax**, Cambridge University Press, 2015, s. 118. Nitekim ülkemizde de 1984 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunu Gerektirici de dünyadaki gelişmelere ayak uydurmak için katma değer vergisinin çok önemli olduğu vurgulanmıştır. R.G. Sayı: 18563, Tarih: 02.02.1984. Millet Meclisi Sıra Sayısı: 130/Cilt 2.

ihracatların sübvansiyeye edilmesini ve ithal edilen ürünlerin ülkedeki yerel muadillerinden daha fazla vergilenmesini yasaklayan kurallar getirilmiştir. Ancak ihracatların katma değer vergisinden arındırılarak yurt dışına çıkarılmasının sübvansiyon olmadığı yönünde de bir istisna kurallar arasına eklenmiştir.⁷⁰

Bu kapsamda Ottawa Konferansı ve OECD'nin çıkarmış olduğu diğer KDV Yönergeleri dünyadaki KDV trendini analiz etmek için önemli adımlar olarak karşımıza çıkmaktadır.⁷¹ 1998 Yılında OECD inisiyatifiyle Ottawa'da buluşan hükümet ve şirket temsilcileri konferans sonucunda "Ottawa Vergileme Çerçeve Koşulları" adlı bir doküman yayınlamışlardır.⁷² Ardından OECD Mali İşler Komitesi bu dokümanın işlenerek daha geniş bir yönergeye dönüşmesi için çalışmalar başlatmıştır.⁷³ Bu çalışmalar içinde şimdilik en güncel olanı 2017 yılında çıkartılmış KDV/MHV⁷⁴ için Yönerge olmuştur.⁷⁵ Henüz e-ticaretin vergilendirilmesi için ayrı bir genel yönerge çıkmış değildir.⁷⁶ Bununla birlikte OECD Mali İşler Komitesi online işlemler üzerinden alınacak harcama vergilerinde bazı temel ilkelere uyulması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu hususlardan ilki vergilemenin varış ülkesi prensibine göre yapılması, ikincisi online satımların hizmet olarak nitelendirilmesi gerektiği ve sonuncusu B2B ticaret için tersine vergilendirme mekanizmasının yerleşmesi gerektiğidir. Bu ilkeler ve kullanılan teknik kavramlar ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Dünya genelinde son yıllarda harcama vergilerinin vergi gelirleri içindeki yerinin düştüğü gözlemlenmektedir. Bununla beraber harcama vergilerindeki hasılatını arttıran ülkelerin, katma değer vergisi gibi genel harcama vergilerinde de payını arttırdığı gözlemlenmektedir. Bu hususta tek istisna genel harcama vergilerinden elde ettiği hasılat artmasına rağmen katma değer vergisindeki tahsil oranları düşen Türkiye'dir.⁷⁷ Yine de bu istisna KDV'den elde edilen gelirin dünya genelinde arttığı

⁷⁰ Schenk/Oldman, **a.g.e.**, s. 6 ve 18.

⁷¹ Ekmekci, **Yeni Eğilimler**, s. 50-51.

⁷² Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 28.

⁷³ Lamensch, **a.g.e.**, s. 57.

⁷⁴ Good and Sales Tax (GST) Mal ve Hizmet Vergisi (kısaltması **MHV**) olarak tercüme edilmiştir.

⁷⁵ OECD, **International VAT/GST Guidelines**, 2017.

⁷⁶ Bununla birlikte OECD tarafından 2016 Yılında, ilk versiyonu 1999 yılında yayınlanan, "E-Ticarette Tüketici Haklarının Korunmasına Yönelik Tavsiye" yayınlanmıştır. Burada dolaylı olarak e-ticaretin vergilendirilmesini etkileyen hükümler bulunmaktadır.

⁷⁷ OECD, **The Way of the Future?**, s. 5 ve 7.

gerçeğini değiştirmemektedir. Katma değer vergisinin dünyada popülerleşmesi genelde üç sebebe bağlanmaktadır. Bunlardan ilki harcamalar üzerinden alınan bir vergi olmasıdır. İkincisi, indirim mekanizması sayesinde üretim ve dağıtımın her aşamasında ticari hayata çok müdahale etmeden toplanan bir vergi olmasıdır. Sonuncu sebep ise varış ülkesi bazlı vergilendirme imkanı sunmasıdır.⁷⁸

Avrupa Birliği de ilk çıktığı andan itibaren KDV'yi önemsemiştir. KDV'nin birlik içinde uyumlulaştırılması ile ilgili çalışmalar yapmıştır.⁷⁹ Bu uyumlulaştırma çabaları temelde iki hedefe yöneliktir: Özellikle üye ülkeler arasındaki ticaret engellerini kaldırmak ve bütün üye ülkelerin Avrupa Birliği genel bütçesine katılımını arttırmak. Bu uyumlulaştırma çabaları üç adımda özetlenebilir.⁸⁰ Bu bağlamda ilk adım, 1967 yılında üye ülkelerin gider vergilerini geniş tabanlı, her aşamada alınan ve birikmeyen KDV'ye çevirmeleridir. Bu, birinci ve ikinci KDV Yönergelerinin yayınlanması ile olmuştur.⁸¹ İkinci adım olarak, Altıncı KDV Yönergesi yayınlanmıştır. Bu yönerge, bugün de bu konuda ana belge olarak geçerliliğini korumaktadır. 1977 Yılında yayınlanan Altıncı Yönerge, üye ülkelerin verginin unsurlarına yönelik takdir yetkilerini kısıtlayan bir belge olmuştur. Üçüncü büyük adım 1992'de sınırların kaldırılması ve “tek pazar” uygulamasının getirilmesi olmuştur. Bu yenilik, malların serbest ticareti için ülkelerin uyumlu vergi yasalarına sahip olmasını gerektirmiştir. Bu yeknesaklaştırma çalışmaları sonucunda 1993 yılında Birlik içinde “kaynak ülke” prensibine geçilmek istenmiştir. Buna göre, her ülkenin kural olarak kendi ihraç ettiği mal ve hizmetleri vergilendirmesi hedeflenmiştir. Ancak, zaman içinde bu ilkenin sakıncalarının daha ağır olabileceği öngörüldüğü için Avrupa Komisyonu 2012 yılında AB'nin bu hedeften vazgeçtiğini açıklamıştır.⁸²

⁷⁸ Yaltı Soydan, **Katma Değer Vergisi**, s. 5; James, **a.g.e.**, s. 21.

⁷⁹ Ekmekci, **Yeni Eğilimler**, s. 58-59; Yaltı Soydan, **Katma Değer Vergisi**, s. 16-25. Harald Schaumburg, Joachim Englisch, **Europäisches Steuerrecht**, Ottoschmidt, 2015, s. 483.

⁸⁰ Üç adım hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz: European Commission; Commission Staff Working Document Impact Assessment, **Accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce**, 2016, s. 65-66; Ayrıca Lamensch, **a.g.e.**, s. 28-31.

⁸¹ Schaumburg/ Englisch, **a.g.e.**, s. 509.

⁸² European Commission, **Future VAT system: pro-business, pro-growth**, IP/11/1508; Lamensch, **a.g.e.**, s. 31. Bununla beraber Avrupa Birliği'nin benimsemeyi hedeflediği kaynak ilkesinin klasik manadaki kaynak ilkesinden farklı olduğunu, burada kaynak ülkenin vergiyi kesip varış üye ülkesine toplanılan geliri aktarmayı hedeflediği yönünde: OECD, **International VAT/GST-Guidelines Guidelines on Neutrality**, 2011, s. 4, dipnot: 9. (Bundan sonra “**Guidelines on Neutrality**” diye kısaltılacaktır.)

D. Türk Katma Değer Vergisi Kanunu Temel Kavramları

Katma değer vergisi öncesinde istihsal vergisi, istihlak vergisi nakliyat vergisi gibi bir çok muamele vergisi mevcuttu. Bu vergilerin ahenksiz ve verimsiz bir yapı arz etmesi Türkiye’de katma değer vergisi sistemine geçilmesini hızlandırmıştır.⁸³ Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay ve verginin mükellefi temel haliyle 3065 Sayılı Kanun’un 1-7. maddelerini kapsayan birinci bölümde tanımlanmıştır.

Buna göre vergi doğuran olay kanuni temelde ve teorik temelde olmak üzere iki farklı şekilde tasnif edilebilir. Teorik temelde vergi doğuran olay mal teslimi, hizmet ifası, ithalat işlemleri ve kanunda sayılan diğer işlemler olarak dörtlü bir tasnife tabi tutulabilir. Kanuni olarak ise, 1. Maddede sayılan haliyle üç farklı grup işlemin katma değer vergisinin vergi doğuran olay unsurunu oluşturduğu söylenebilir. Bu üç unsurun ortak noktası, işlemlerin Türkiye’de yapılıyor olması gerekliliğidir.⁸⁴

Bu işlem türlerinden ilki, Türkiye’de “Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler”dir. İkinci grup işlemler, Türkiye’ye yurtdışından yapılan her türlü mal ve hizmet ithalatıdır. Son grup işlem ise, yine Türkiye’de yapılan ve katma değer vergisine muhatap olacak bir takım işlemleri kapsamaktadır. Bu işlemlere “Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler” denmektedir.

Teorik tasnife göre mal teslimi, hizmet ifası, her türlü ithalatı ve diğer faaliyetleri kapsayan bu dört işlem türünden herhangi birinin Türkiye’de vuku bulması vergi doğuran olayın gerçekleşmesi için yeterli olacaktır.⁸⁵ Dijital ürün satışının bir hizmet ifası mı yoksa mal satışı mı olduğu tartışılmıştır. Bu problem ayrıntılı olarak ileride ele alınacaktır.

1. Mükellef

KDV Kanunu’nun birinci maddesinin üç ve dördüncü fıkralarında katma değer vergisinin mükellefi ile ilgili verilere yer verilmiştir. Bunlar kısaca vergi doğuran olay

⁸³ KDV Kanunu gerekçesi: s. 315; Ateş, **a.g.e.**, s. 187.

⁸⁴ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 258.

⁸⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.y.**

şahsında gerçekleşen kişilerdir. Ayrıca katma değer vergisinde vergi doğuran olayın tespitinde diğer vergi türlerinden farklı yanları ortaya konulmuştur. Üçüncü fıkraya göre vergi doğuran olay şahsında gerçekleşen kişilerin “Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.” denmektedir. Bu hüküm kurumlar vergisinin dar mükellefiyet hükümlerine benzeşmekte, Türkiye içinde elde edilen kazancın mükellefin tâbiyeti, ikametgahı yahut işyeri Türkiye’de olmasa bile vergilendirmeye tabi olacağı belirtilmektedir. Yine “İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez” denilerek kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükelleflerini ayıran kriterin katma değer vergisi için geçerli olmadığı belirtilmiştir.

Konumuz bakımından özellikle katma değer vergisinin yabancı mükellefleri önem arz etmektedir. Bu kişiler kurumlar vergisinin dar mükelleflerine benzer şekilde Türkiye içinde gerçekleştirdikleri bütün satışlardan elde ettikleri meblağ üzerinden katma değer vergisini ödemek zorundadırlar. Bu noktada dünyadaki genel uygulamaların aksine, mükellefiyet için herhangi bir mali sınırı aşma/bir meblağ kriteri getirilmediği anlaşılmaktadır.

Katma değer vergisinin mükellefi belirlenirken Mükellef kenar başlıklı 8. Madde de göz önünde bulundurulmalıdır. Mükellef vergi doğuran olay şahsında gerçekleşen kişidir. Mükellef, yukarıdaki konu bakımından yaptığımız tasnife göre malı satan, hizmeti yerine getiren veya ithalatı yapan kişi olarak KDVK 8. Maddede sayılmıştır. Maddede ayrıca bazı özel hallerde mükellefin nasıl belirleneceğine dair kurallar konulmuştur.

Bununla birlikte, katma değer vergisi yansıtmanın temel olduğu bir vergi türü olduğundan mükellef kavramı da bu bağlamda ikiye ayrılarak incelenmektedir. Buna göre, gerçekleştirdiği mal ve hizmet satımından doğan KDV’yi devlete ödemekle yükümlü olan kişiye kanuni mükellef denir. Verginin nihai taşıyıcısı konumunda olup

içinde KDV olan fiyatı ödeyen kişiye de iktisadi mükellef denmektedir.⁸⁶ Kanuni mükelleflerin aslında vergi sorumlusu olduğunu ifade eden görüşler de mevcuttur.⁸⁷ Ancak bizim de katıldığımız görüşe göre nihai tüketici katma değer vergisinin mükellefi değil, taşıyıcısıdır.⁸⁸

2017 yılından sonra yapılan değişikliklerle fiziksel ürün olmayan elektronik ortamda sunulan ürünler için “Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” hükmü VUK’a eklenmiştir. Bu düzenlemeyle elektronik ticaretin işletmeden doğrudan tüketiciye olan dalı dikkate alınmış gözükmektedir. Uygulamada 3. Nolu KDV Beyannamesi olarak adlandırılan bu verginin mükellefleri, Türkiye’de bulunan tüketiciye hizmet sunan elektronik hizmet sunucularıdır.⁸⁹ Bu hükümler ayrıntılı olarak ilerleyen bölümlerde incelenecektir.

2. Vergi Sorumlusu

Mükellefle beraber ele alınması gereken kavramlardan biri de vergi sorumlusudur. Vergi sorumlusu verginin ödenmesi hususunda vergi dairesiyle muhatap olan kişidir. (VUK m. 8/2) Vergi sorumlusu kanunî bir temelde belirlenebileceği gibi, taraflar arasındaki iç ilişkide geçerli olmak üzere sözleşmesel bir temelde de tayin edilebilir.⁹⁰

KDV Kanunu 9. Madde’de de vergi sorumlusuna ilişkin bir hüküm getirilmiştir. Söz konusu madde: “Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.” demektedir.

⁸⁶ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 260.

⁸⁷ Kızılot/Taş, **a.g.e.**, s. 298.

⁸⁸ Ateş, **a.g.e.**, s. 190.

⁸⁹ İsmail Karakoç, “Katma Değer Vergisinde Yeni Dönem: 3 No’lu KDV Beyannamesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 354, Mart 2018, s. 52. (Bundan sonra 3 Nolu KDV olarak kısaltılacaktır.)

⁹⁰ Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 147.

Kanunun bu düzenlemesinin daha çok fiziksel ürünlerin ticari satışlarını hedeflediği söylenilebilir.⁹¹ Zaten genel olarak KDV kuralları fiziksel malların dolaşımına göre dizayn edilmiş olup, internetin doğasına uyum sağlamakta güçlük çekmektedir.⁹² Bu fiziksel kavramlara bağlılık hizmetlerin vergilendirilmesini de uzun süre güçleştirmiştir.⁹³

Yukarıda zikrettiğimiz elektronik hizmet sunucularının mükellefiyeti düzenlenirken, ilgili Tebliğ’de⁹⁴ “Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenir.” demektedir. Burada bir vergi sorumlusu statüsü yaratılıp yaratılmadığı 2. Bölümde incelenecektir.

3. Vergi Doğuran Olay

Katma değer vergisinde vergi doğuran olayın incelenmesi çalışmamız açısından önem arz etmektedir. Vergi doğuran olayın gerçekleştiği an KDVK m. 10’da çeşitli ihtimallere göre sınırlı sayıda olarak⁹⁵ ifade edilmiştir. Vergi doğuran olaya konu olan faaliyetin arızı bir faaliyet olmaması da önemlidir.⁹⁶ Elektronik ticaretle olan bağlantısı sebebiyle teslim ve ifa haline bakılırsa, malın teslimi veya ifanın yapılması anında vergi doğuran olayın gerçekleşeceği ifade edilmektedir. Aynı zamanda bu işlemlerin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerin

⁹¹ Zübeyir Bakmaz, “Katma Değer Vergisi Açısından Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 91, Temmuz 2011, s. 93-94; Kızılot/Taş, **a.g.e.**, s. 296. Bununla beraber, internet üzerinden gerçekleşen dijital hizmet sunumlarında, hizmeti sunanın tam olarak belirlenememesi şartıyla hizmetin sunumuna aracılık edenlerin sorumlu olacağına ilişkin düzenlemeler mevzuatımızda mevcuttur. Burada aracı platformlar için bir vergi sorumluluğu mu yoksa bir vergi mükellefiyeti mi düzenlendiği Üçüncü Bölüm’de ayrıntılı olarak tartışılmıştır.

⁹² D.J.B. Svantesson, “E-Commerce Tax: How the Taxman Brought Geography to the Borderless Internet”, **Revenue Law Journal Volume:17**, 2007, s. 8; Lamensch, **a.g.e.**, s. 54.

⁹³ Lamensch, **a.g.e.**, s. 49; Bu hususta OECD’nin 2008 yılında yayınlamak zorunda kaldığı “Hizmet ve Gayrimaddi Malların KDV/Mal ve Hizmet Vergisi Açısından Vergilendirilmesi Yönergesi” örnek gösterilebilir. OECD, Committee on Fiscal Affairs Working Party N°9 on Consumption Taxes, **Applying VAT/GST to Cross-border Trade in Services and Intangibles Emerging Concepts for Defining Place of Taxation – Outcome of the First Consultation Document**, 2008.

⁹⁴ 17 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Resmi Gazete Tarihi: 31/01/2018, Resmi Gazete No: 30318

⁹⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 261.

⁹⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, **a.g.e.**, s. 408.

düzenlenmesi ile birlikte vergi doğuran olay gerçekleşmiş sayılacaktır. Ancak vergi bu fatura veya benzeri belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere salınacaktır.

Vergi doğuran olay mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde gerçekleşebilir. Kanun teslimi “...bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.” şeklinde tarif etmiştir. Hizmetin ise kanunda teslimden daha geniş tanımlandığı görülmektedir. KDVK m. 4 ise hizmeti “...teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler...” olarak tanımlamaktadır. Dolayısıyla bir işlemin teslim veya ithalat olmadığını tespit etmek hizmet olduğunu tespit etmek için yeterli olacaktır. Bir işlemin hizmet sayılabilmesi için “doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmış olması” gerekir.⁹⁷ Doğrudan e-ticarete gerçekleşen işlemlerin hizmet olarak kabul edilmesi gerekir. Bununla beraber bu işlemleri kapsayacak bir tanım hükmünün getirilmesi de şarttır.⁹⁸

Yine de örnek kabilinden olmak üzere 4. maddenin ikinci fıkrasında “Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.” denilerek hizmet olan hallere örnekler verilmiştir.

Burada vergi hukukunun kendine özgü terminolojisine dikkat çekmek gerekir. Bu hususta Borçlar Kanunu’nun hizmet sözleşmelerini düzenleyen hükümlerinden bir ayrılma görülmüş, borçlar hukukuna göre tamamen ayrı bir kategoride olan kira akdi de, katma değer vergisi bakımından hizmet sayılmıştır. Ayrıca beşinci maddede “Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.” denilmiştir.

4. Matrah

Matrah verginin üzerinden hesaplandığı meblağa denir. Katma değer vergisinin matrahının KDVK m. 20’de nasıl belirleneceğini açıklamaktadır. Buna göre “Teslim

⁹⁷ Yaltı Soydan, **Katma Değer Vergisi**, s. 122.

⁹⁸ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 233.

ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.” Bedel teriminden ne anlaşılması gerektiği ise maddenin devamında “malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı” olarak ifade edilmiştir. Madde metni analiz edildiğinde para ile temsil edilebilen herhangi bir değer bedel olarak kabul edilebileceği anlaşılmaktadır. Nitekim KDVK m. 27 “Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.” diyerek bedelin belirlenmesi yöntemini ortaya koymuştur. Bedel kısaca mal veya hizmet için KDV hariç ödenen tutar olarak da tanımlanabilir.⁹⁹ Matrah satış fiyatı üzerinden belirlense de, indirim mekanizması sayesinde ödenen KDV’nin çıkarıldığı meblağ fiilen yalnızca o arta kalan kısım olacaktır.¹⁰⁰ KDVK m. 24/b’de KDV’nin matrahına ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar dahildir denilmektedir. Bu kapsamda ödenen ÖTV ürünün KDV’si hesaplanırken KDV’nin matrahına dahil edilmektedir. Bu haliyle verginin vergisini almaya benzeyen bu durum, dijital hizmet vergisi başlığı altında ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

5. Oran ve Beyanname

KDV oranı KDVK m. 28’de her bir işlem için %10 olarak belirlenmiştir. Katma değer vergisinde gelir vergisi gibi artan oranlı değil, kurumlar vergisi gibi tek oranlı tarife tercih edilmiştir.¹⁰¹ Ancak Cumhurbaşkanı bu oranı %1’e indirmek ve dört katına kadar çıkarmak yetkisini haizdir. Sözleşmeler için uygulanan oran şimdilik %18 olarak devam etmektedir. Elektronik işlemler için verginin %18 mi yoksa %8 mi alınması gerektiği problemi esasında bir vergi politikası problemi olup çalışmamızın doğrudan kapsamına girmemektedir.

⁹⁹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 265.

¹⁰⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, **a.g.e.**, s. 411.

¹⁰¹ Ateş, **a.g.e.**, s. 213.

Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleri olarak belirlenmiştir (KDVK m. 39). Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir. İleride ayrıntılı olarak ele alacağımız tebliğde¹⁰² elektronik hizmet sunucuları için Bakanlık bu süreyi tespit etmiştir: “2018 yılının Ocak, Şubat, Mart dönemlerinde yaptıkları işlemleri 2018 yılının Nisan ayının başından itibaren yirmi dördüncü günü akşamına kadar verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmeleri” ve “ beyannamenin verilmesi gereken ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenmesi...” gerektiği belirtilmiştir. Nitekim bu düzenleme KDVK m. 41 ve m. 46’daki ilgililerin beyanname verme ve ödeme süreleri ile ilgili getirilmiş kurallara uygundur. Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler. (KDVK m. 40)

6. İndirim Mekanizması

Katma değer vergisinin tahsilini kolaylaştıran mekanizma temelde indirim mekanizmasıdır. Buna ön vergi indirimi yöntemi de denmektedir.¹⁰³ İndirim mekanizması katma değer vergisinin her bir ticari aşamada tekrar alınan çok aşamalı bir vergi olması dolayısıyla mümkün olmaktadır.¹⁰⁴ Buna göre doğan KDV her bir işlemin hemen sonunda tahsil edilmemektedir. Ticari hayatın akışına göre, tacirlerin bir takım tasarruflarından sonra adeta “işletmelerin içinden akarak” devletin kasasına girmektedir.¹⁰⁵ Tacir beyanname süresi içinde yaptığı mal alımlarında ödemiş olduğu KDV’yi, kendi sattığı malların içinde yer alan KDV’den çıkarmaktadır. Böylece aradaki fark pozitifse bunu vergi olarak beyan etmekte, aradaki fark negatif ise indirim hakkı kazanmaktadır.¹⁰⁶ Bu şekilde vergi yükü ara mükellefler olan tacirlerde kalmamakta, tacirler bunu nihai tüketiciye yansıtma imkanı bulmaktadırlar.¹⁰⁷

¹⁰² 17 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Resmi Gazete Tarihi: 31/01/2018, Resmi Gazete No: 30318

¹⁰³ Ateş, **a.g.e.**, s. 185.

¹⁰⁴ Lamensch, **a.g.e.**, s. 14.

¹⁰⁵ OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 15.

¹⁰⁶ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 275.

¹⁰⁷ OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 13.

İndirim mekanizmasındaki kural olarak mükellefe devletten para alma imkanı tanıyan iade hakkı yoktur. Mükellef negatif bir farkın olduğu durumda, bu farkı bir sonraki döneme aktarabilmekte ve o dönemdeki artı değeri bu negatif farkla azaltarak indirim hakkını kullanabilmektedir.¹⁰⁸ Kanunda indirime konu olmayacağı belirtilen bazı giderler ise gelir veya kurumlar vergisi matrahında gider veya maliyet unsuru olarak gösterilebilir. Ödenen KDV'nin indirime konu olması için faaliyetle (iş konusu) ilgili bir hususta ödenmiş olması gerekmektedir.¹⁰⁹

Bununla birlikte bazı özel durumlarda iade hakkı devletten para almak şeklinde de ortaya çıkabilir. Özellikle indirilemeyen kalemlerden olan tam ve kısmi istisnalarda ve matrah değişikliklerinde nakden iade söz konusu olabilmektedir. Ancak burada da nakden iadede önce mükellefin devlete ve KDVK m. 29'da sayılan diğer idarelere olan diğer borçlarının mahsup edilip edilemeyeceği araştırılmalıdır.¹¹⁰ Mahsuben iade de mümkün olmazsa Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade yapılabilir.¹¹¹

İndirim mekanizmasının işleyişi mükelleflerin inisiyatifine bağlı olduğundan, verginin tahsil sürecinin denetim altına alınması ihtiyacı doğmuştur. Dolayısıyla fatura ve benzeri belgelerle tevsik edilmiş¹¹² ve kanuni defterlere kaydedilmiş olmadıkça, mükellefin ilgili KDV'yi indirmesi mümkün olmayacaktır.¹¹³ Yine indirim hakkı KDVK m. 29/3'e göre ancak vergi doğuran olayın vuku bulduğu yılda ve ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği dönemde kullanılabilecektir.

¹⁰⁸ Yaltı Soydan, **Katma Değer Vergisi**, s. 293

¹⁰⁹ Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s. 287.

¹¹⁰ Bu uygulama sonucunda mükellef, örneğin ihracat yaparken KDV istisnasından yararlanarak KDV tahsil etmeyecek malı yurtdışına KDV'siz satacaktır. Satarken bir KDV tahsil etmediği için daha önce yurt içinde bu mal için ödediği KDV'lerden indirebileceği bir meblağ bulunmamaktadır. Bunu engellemek için iade ve mahsup mekanizması ortaya konulmuştur. Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 277. Ancak bu sistem özellikle dikey entegrasyonu sağlamış, yani satılan ürünün üretim ve pazarlama ayaklarına da yatırım yapmış büyük firmalar ile orta ve küçük düzeydeki firmaların rekabetini olumsuz etkilemektedir. (KDV Kanunu Gerekçesi s. 316.) Büyük firmalar bu istisnalardan pek etkilenmezken, küçük ihracatçılar kalan vergi yükünü omuzlamaktadırlar. Lamensch, **a.g.e.**, s. 17.

¹¹¹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 277.

¹¹² Fatura ve benzeri belgeler Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen belgeleri ifade eder. Ateş, **a.g.e.**, s. 224.

¹¹³ Bu bağlamda KDV'nin sağladığı indirim hakkıyla kayıt dışı ticarete olan rağbeti de azaltmaya yönelik olduğu belirtilebilir: KDV Kanunu Gerekçesi, s. 317; Kızılot/Taş, **a.g.e.**, s. 303.

İndirim hakkı temelde verginin tahsilini kolaylaştırmak üzere ihdas edilmiştir. Bununla beraber gerçek yüklenicisi olmadığı bir vergi için tedarikçilere böyle uyum yükleri yüklemek onları bir nevi ücretsiz çalışan vergi toplayıcıları haline getirmiştir.¹¹⁴ Hakikaten de, ticari hayatta ekonomik likidite sıkıntısı küçük işletmelerin aylık KDV bildirimlerini yapmasını güçleştirmektedir. Özellikle fiyat esnekliği olmayan durumlarda, KDV'nin yansıtılamaması işletmeler için sakıncalar yaratmaktadır.¹¹⁵

Yurtdışından Türkiye'ye elektronik hizmet sunanlar için bir tür indirim mekanizmasından yararlanma hakkı tanındığı belirtilmelidir.¹¹⁶ Bunun için ilk şart, yukarıda belirttiğimiz gibi, ödenen KDV'nin mükellefiyet kapsamında beyan edilen hizmetlere ilişkin olması şartıdır. İkinci şart, temin edilen mal ve hizmetin Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunanlardan alınmasıdır. Son şart ise, bu alımlarda ödenen KDV'nin düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilmiş olmasıdır. Bu şartlar yerine gelirse, 3065 sayılı Kanunun (29/1) inci maddesi kapsamında indirim hakkının kullanılması mümkündür. Bu indirim hakkının özellikle Türkiye'de hizmetin verilmesi için alınan sunucu hizmetleri kapsamında faydalı olacağı söylenebilir. Ancak hizmetin işleyişiyle ilgili alınan mali ve hukuki hizmetler için ödenen KDV'nin bu kapsamda indirilip indirilemeyeceği tartışılmalıdır. Alınan bu hizmetler hizmetin sunulması için, "*conditio sine qua non*" niteliğinde ise indirilmesi söz konusu olabilir.

III. ELEKTRONİK TİCARETİN DOLAYSIZ VERGİLERLE İLİŞKİSİ

Dolaysız vergiler etkilerini doğrudan mükellefin kendi malvarlığında hissettirirken, dolaylı vergilerde bir aracı fiyata eklemeler yaparak devlet adına vergiyi toplar.¹¹⁷ Bu vergi türünde de vergi yükünü yüklenen ile vergi yükünün şahsında doğduğu kişi kural olarak aynı kişidir. Dünya genelinde gelişmiş ülkelerin vergi gelirlerini elde ettikleri

¹¹⁴ Lamensch, **a.g.e.**, s. 13.

¹¹⁵ James, **a.g.e.**, s. 44

¹¹⁶ Tespit edebildiğimiz kadarıyla OECD ülkeleri içinde elektronik hizmet sunucuları için getirilen KDV mükellefiyetinde iade hakkı tanıyan tek ülke Türkiye'dir. OECD, **Consumption Tax Trends 2020**, VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, 2020, s. 102.

¹¹⁷ Robert F. van Brederode, **Systems of General Sales Taxation**, Series on International Taxation VOL:33, Wolters Kluwer, 2009, s. 25.

vergi türlerine dikkat edildiğinde dolaysız vergilerden aldıkları payın oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Bu oran örnek olarak 2017 yılında ABD’de %45, OECD genelinde %33.6, Türkiye’de ise %21.4 olarak tespit edilmiştir.¹¹⁸ Dolaysız vergiler denildiğinde akla gelen ilk vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Bunun haricinde veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi gibi vergiler de vardır. Bu çalışmada esasen e-ticareti KDV bağlamında incelediğimizden dolayı, bu konular doğrudan çalışma alanımıza girmemektedir. Bununla birlikte, buradaki tartışmalardan bazıları bizlere KDV açısından da yol gösterebileceğinden dolayı, alakalı olabilecek birkaç probleme kısaca değinmeye çalışacağız.

A. Gelir ve Kurumlar Vergisinde Elektronik Ticaret Kazancının Nitelendirilmesi

Gelir ve Kurumlar Vergisinde e-ticaretten elde edilen gelirlerin nitelendirilmesi tartışmalı bir konudur. Aşağıda zikredeceğimiz gibi, sistemimizdeki gelir vergilerinde gelirin vergilendirilebilmesi için kanunda sayılan kalemlerle ilişkilendirilmesi gereklidir. Ancak e-ticaretin geleneksel ticaretten farklılığı ilk problemi yaratmaktadır. Ülkelerin bu nitelendirmeyi kendi çıkarlarına göre yapmak istemesi de ikinci problem olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelirin nitelendirilmesi problemini analiz edebilmek için öncelikle gelir vergisindeki vergileme ilkelerine kısaca değinilecektir.

1. Gelir Vergisinde Vergileme İlkeleri

Genel olarak diğer vergi alanlarında olduğu gibi gelir vergisi alanında da kendisini gösteren iki prensip vardır: Kaynak İlkesi (Yersellik) ve İkamet (Şahsılık İlkesi).¹¹⁹ Kaynak ilkesine göre devletin toprakları içinde gerçekleşen vergi doğuran olayları olayın gerçekleştiği devlet vergilemelidir.¹²⁰ İkamet ilkesine göreyse vergi doğuran olay şahsında gerçekleşen kişinin tabiiyeti yahut ikameti hangi devlete aitse vergileme yetkisi de o devlete aittir.¹²¹

¹¹⁸ <https://www.compareyourcountry.org/tax-revenues-global>

¹¹⁹ Bu ayırım uluslararası hukuk literatüründen alınmıştır. Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 63.

¹²⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, **a.g.e.**, s. 256; Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 83

¹²¹ Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 60.

Görüldüğü gibi ilk ilke devletin bir toprak parçası üzerindeki yetkilerini öne çıkarırken, ikinci ilke devletin vatandaşı üzerindeki yetkisini öne çıkarmaktadır. Bu bağlamda kaynak ilkesi tarihsel anlamda ikamet ilkesine takaddüm etmektedir denilebilir. Çünkü modern devletin dayandığı en temel argümanlarından biri devletin ülkesi sınırları içinde yetkilerini kullanabilmesidir. Oysa küresel ticaretin bugün çok gelişmiştir. Ticaret bariyerlerinin ortadan kalkmasıyla beraber artık ticaret toprak parçalarını aşan bir yapı haline bürünmüştür. Bu bağlamda ekonomilerini dünyaya ihracat yapmak üzerine kurmuş olan devletlerin artık yersellik ilkesinden daha işlevsel bir ilkeye ihtiyaç duymaları kaçınılmaz olmuştur. İşte bu noktada İkamet (şahsılık) ilkesi ortaya çıkmıştır.

Kaynak ilkesi ise devlete kendi sınırları içinde gerçekleşen işlemleri vergileme yetkisi vermektedir. Bu noktada Gelir Vergisi Kanunu'nun kullandığı kriter, kazancın Türkiye'de elde edilmesidir. Kazancın Türkiye'de elde edilmesinin ise çeşitli kıstasları vardır. Nihayet, ikamet (şahsılık) ilkesi devletin vatandaşı üzerinde sahip olduğu vergileme yetkisi diye tanımlanarak sınırlandırılmamalıdır. Kanuni kriterlere göre bir Türk vatandaşı, ikameti Türkiye'de bulunmadığı için dar mükellef sayılabilirken, bir yabancı belli bir sürenin üstünde Türkiye'de kalırsa tam mükellef olarak kabul edilebilir.

2. E-Ticaretten Kazanılan Gelirin Vergi Doğuran Olay Olarak Nitelendirilmesi

Gelir vergisinde vergi doğuran olay gelirin elde edilmesidir.¹²² Vergi doğuran olayın tespit edilebilmesi gelir unsurlarının tespitine bağlıdır. Buna göre yukarıda zikredilen yedi unsurdan birine giren bir gelir kalemi varsa gelir vergisi doğmuş olacaktır. Bu gelir unsurlarından herhangi birini girmeyen bir kazanç, gelir vergisi doğurmaz.¹²³ Bu gelir unsurlarının elde edilmesinde bir kısmı için tahakkuk esası benimsenmişken, bir kısmı içinse tahsil esası benimsenmiştir. Ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esası geçerlidir. Diğer gelir unsurları ise tahsil esasına göre elde edilmiş sayılırlar.¹²⁴ Buradaki tahsil ve tahakkuk ayrımı ticari hayatın akışına göre

¹²² Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, **a.g.e.**, s. 246

¹²³ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 8.

¹²⁴ Oktar, **a.g.e.**, s. 13.

yapılmıştır. Buna göre bir tacirin ileride tahsil edeceği bir alacağı dahi onun malvarlığı için artı bir değer oluşturmakta ve ticari hayatında bu değeri kullanabilmektedir. Oysa diğer gelir unsurlarında elde edilmeyen gelirin kişilere kattığı bir artı değer yoktur.

Dijital ürünlerin satışından elde edilen gelirin hangi kalem çerçevesinde vergileneceği problemi iki yönlü bir konudur. Elde edilen gelirin tavsifi, iç hukuka ve uluslararası anlaşmalara göre yapılabilir. Bu açıdan öncelikle iç hukuka göre kullandığımız temel kavramlar açıklanacaktır. Ardından Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamında elde edilen gelirleri yorumlamamız için öngörülen kaidelere değinilecektir.

Dijital hizmet sunmak yahut ürün satmak para karşılığında yapıldığında bir ticari faaliyet olacaktır. Gelir Vergisi Kanunu m. 37 “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.” demektedir. Ancak her ticari faaliyet gelir vergisi bakımından ticari kazanç olarak değerlendirilip vergilendirilmez.¹²⁵ Bir ticari faaliyetin ticari kazanç kapsamında vergilendirilebilmesi için bazı özelliklere sahip olması gerekir. Her şeyden önce işin, bir risk alan kişinin kendi nam ve hesabına¹²⁶ sürekli ve düzenli yaptığı bir iş olması gerekmektedir.¹²⁷ Dolayısıyla ürünün mahiyeti veya sözleşme türü önem arz etmeksizin, gerçek kişi düzenli ve sürekli bir gelir elde ediliyorsa gelir vergisi için kazanç unsuru doğmuş demektir.

Burada dar ve tam mükellefiyet kavramlarına göre de düşünmek gerekir. Dar mükellefiyetin söz konusu olduğu durumda kazancın Türkiye’de elde edilmesi gerekecektir. Buna göre kazanç sahibinin Türkiye’de ya işyeri, ya daimi temsilcisi olacak ve kazancını bunlar aracılığıyla sağlayacaktır. Türkiye’de ne iş merkezi ne de ticari temsilcisi bulunmayan bir kişi bu şartlar altında gelir vergisi vermeyecektir.¹²⁸ Bu problemlerin temel çözüm noktası uluslararası iş birliğinde yatmaktadır. Dolayısıyla aşağıda değineceğimiz uluslararası çifte vergiyi önleme anlaşmalarında

¹²⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 14.

¹²⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, **a.g.e.**, s. 260.

¹²⁷ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 13.

¹²⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, **a.g.e.**, s. 257.

düzenlemeler yapılmalı ve işyeri kavramının dijital ortam şartlarında tekrardan düşünülmesi gereklidir.¹²⁹

Elektronik ticaretten elde edilen gelirin nasıl kategorize edileceği esasında çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile doğrudan alakalı bir konudur. Dolayısıyla geliri tavsif ederken OECD Model Antlaşması'nın ticari kazançları düzenleyen 7. Maddesine, gayrimaddi hak bedellerini düzenleyen 12. Maddesine ve 13. Maddede düzenlenen değer artış kazançlarına bakılması gerekir.¹³⁰ OECD model anlaşmasından kaldırılmış olsa da, Türkiye serbest meslek kazançlarının düzenlendiği 14. Madde'ye çekince koyduğundan, gelirin nitelendirilmesinde serbest meslek kazancı da nazara alınmalıdır.¹³¹

E-ticaret ile ilgili temelde ayırım yapılması gereken iki kazanç türü ticari kazançlar ve gayrimaddi hak bedeli (royalty) kazancına ilişkindir.¹³² Ticari kazançlar için “Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması” kriter olarak belirtilmiştir. Diğer kazanç ve iratlarda ise bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi olarak belirlenmiştir. Türkiye’de değerlendirmekten maksat ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.¹³³

¹²⁹ Ekmekci, **Yeni Eğilimler**, s. 41; Emrah Ferhatoğlu, “BEPS Eylem 1: Dijital Ekonomi”, **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma**, Ed. Billur Yaltı, Beta, 2018, s. 226 (Bundan sonra “BEPS Eylem 1” olarak kısaltılacaktır.); Çünkü dar mükellefler Türkiye’de fiziksel olarak şirket açsalar dahi, Türkiye’deki kullanıcılara hizmetleri bu şirket aracılığıyla sunmak yerine dışarıdaki aracılarla sundukları durumda, yine bir şekilde vergilemeden kaçınabileceklerdir. Ertuğrul Akçaoğlu, “Dijital Hizmet Vergisi Hakkında ABD Ticaret Temsilciliğinin Soruşturma Raporuyla İlgili Sorulara Yanıtlar”, 13 Ocak 2021, (Çevrimiçi: <https://www.akcaoglu.com/2021/01/13/dijital-hizmet-vergisi-hakkinda-abd-ticaret-temsilciliginin-sorusturma-raporuyla-ilgili-sorulara-yanitlar/>) (Son Erişim Tarihi: 01.02. 2021).

¹³⁰ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 182.

¹³¹ Abdulkadir Kahraman “Türkiye Bakımından Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Makul Strateji.” **VEHUP 2. Yıllık Kongresi - Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Türkiye ve Avrupa Birliği arasında İşbirliği Stratejileri**, 2018, s. 234-235.

¹³² Gayrimaddi hak bedeli kavramını hukukumuzda karşılayan tek bir gelir türü yoktur. Çoğunlukla gayrimenkul sermaye iradına bazen de değer artış kazancı kavramı altına girebilmektedir. Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 178 ve 182; Ertuğrul Akçaoğlu, “Türk Vergi Hukukunda ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedelinin Tespiti”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2011, Sayı 223, s. 285. (Bundan sonra “Gayrimaddi Hak Bedeli” olarak kısaltılacaktır.)

¹³³ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 175-176.

Bu kazançların nasıl vergileneceği problemi ilgili iki ülke arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına bakarak çözülebilecektir.

Ticari kazanç açısından işyeri yorumu, gayrimaddi hak bedelleri açısından Türkiye’de değerlendirme kriteri anlaşmalar ışığında yorumlanacaktır.¹³⁴ Örneğin bir yazılımın çevrimiçi olarak satılması durumunda satımın konusu ve alıcının amacına göre gelirin nitelendirilmesi değişebilir. Örneğin yazılımın telif/lisans hakları alıcı tarafından tamamen alınıp başka müşterilere satılacaksa, burada bir gayrimaddi hak bedeli vardır.¹³⁵ Bu gelire gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi kapsamında tevkifat uygulanacaktır.¹³⁶ Bununla birlikte alıcının kullanım amacı ticari değilse, satıcının elde ettiği gelir ticari gelir olarak nitelendirilecektir.

Kurumlar Vergisi açısından istisnai bir hükümden de bahsetmek gereklidir. KVK m. 30/2 kazancın ticari olup olmadığına bakılmaksızın, gayri maddi hak bedellerinin tevkifata tabi tutulacağını söylemiştir. Bu maddenin Türkiye’nin taraf olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile çelişki içerisinde olduğu zikredilmektedir.¹³⁷ Ancak tavsif konusunda mahkemelerin bir fikir birliğinde olduğunu söylemek güçtür.¹³⁸

Aşağıda daha ayrıntılı değineceğimiz internet ortamında verilen reklamlara yönelik tevkifat sorumluluğuna da burada kısaca bahsetmek gerekmektedir. Yurtdışındaki reklam sağlayıcılardan reklam hizmeti alan mükelleflerin, bu ödedikleri bedeller

¹³⁴ Yaltı, **a.g.e**, s. 184.

¹³⁵ Yaltı, **a.e**, s. 167.

¹³⁶ Akçaoğlu, **Elektronik Ticaret**, s. 125.

¹³⁷ Ertuğrul Akçaoğlu, “Elektronik Ticaretten Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi.” **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı**, Ed. Billur Yaltı, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 19. (Bundan sonra “Gelirin Vergilendirilmesi olarak kısaltılacaktır.)

¹³⁸ Reklam hizmetleri konusunda yurtdışında danışmanlık veren firmanın elde ettiği gelirler serbest meslek kazancı olarak kabul edilip vergi tarhiyatı yapılmıştır. İlk derece mahkemesi bu tarhiyatı onaylamıştır. Ancak Danıştay bu faaliyetlerin “*teknik bilgi ve ihtisas gerektirmekle birlikte esas olarak sermayeye dayalı olan ve teknik ekibin de belli bir organizasyon dahilinde çalıştırılmasından doğan üretimle ortaya çıkan film sektörü faaliyetinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi*” gerektiğinden bahisle bu kararı bozmuştur. Danıştay, 4. Daire, 2010/6107 E., 2013/7010 K., 24.10.2013 T. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>) Yakın zamanda verilen bir kararda hâkim şirket konumunda olan şirketten alınan reklam ve pazarlama hizmetleri, şirketin iddia ettiği gibi serbest meslek kazancı olarak değil, gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilmiştir. Sonrasında mahkeme bu hususta anlaşmada %10 tevkifata izin verilmesine rağmen KVK m. 30/2’ye göre %15 tevkifat yapılmasını hukuka aykırı bulmamıştır. İzmir BİM, 1. VDD, E. 2020/407 K. 2020/261 T. 16.4.2020; İzmir BİM, 1. VDD, E. 2020/406 K. 2020/262 T. 16.4.2020. (Lexpera)

üzerinden 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'na göre %15 tevkifat yapmaları gerekmektedir. Bu bağlamda yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda mahkemeler yurtdışında reklam hizmeti veren şirketlerin gelirlerinin ticari kazanç olduğunu belirtmişlerdir. Bununla birlikte bazı ilk derece mahkemeleri yine de bu gelirlerin Türkiye tarafından vergilendirilebileceğini söylemiştir.¹³⁹ Bu kararlar tespit edebildiğimiz kadarıyla bir üst mahkemece bozulmuştur. Bu şirketlerin elde ettiği gelir ticari kazanç olarak nitelendirilmesinin doğru olduğu, dolayısıyla bu kazancın çifte vergiyi engelleme anlaşmaları bağlamında vergileme şartları oluşmadığından vergilenemeyeceği zikredilmiştir.¹⁴⁰

Bu çalışmada konumuz temel olarak, işletmeden tüketiciye (B2C) ticaret olduğu için, bu tür satışlardan elde edilen gelirin de niteliğine değinmek gerekir. Tüketicinin bu hizmetleri kural olarak kişisel kullanım için aldığı varsayılmasında bir beis yoktur. Dolayısıyla elde edilen gelirin de kural olarak OECD Model Anlaşma 7. Maddede zikredilen ticari gelir kapsamında değerlendirileceği söylenebilir.¹⁴¹ Yukarıda bahsettiğimiz gibi kazancın ticari gelir olarak nitelendirildiği durumda, kazancı elde eden kişinin kaynak ülkede bir işyeri yahut bağlı temsilcisi olup olmadığına bakılacaktır. Bunun için genel işyeri kavramına ve dijital işyerine kısaca değinmek uygun olacaktır.

B. İşyeri Kavramı ve Elektronik Ticaretle İlişkisi

İşyeri kavramı özellikle gelir vergileri açısından çok temel bir rol oynamaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları için de kilit rol oynayan bu kavram elektronik ticaretin vergilendirilmesinde çeşitli engeller çıkarmıştır. Biz de öncelikle OECD Model Anlaşma'da işyeri nasıl tanımlanıyor kısaca değindikten sonra, elektronik ticaret açısından internet sitesinin yahut sunucuların işyeri olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğini tartışacağız. Sonrasında internet ortamında verilen reklam hizmetlerine yönelik tevkifat sorumluluğunun işyeri kavramı ile nasıl çeliştiğine değineceğiz.

¹³⁹ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi, Esas No: 2020/1224 Karar No: 2020/1775. (uyap.gov.tr)

¹⁴⁰ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Üçüncü Vergi Dava Dairesi, Esas No: 2020/1391 Karar No: 2020/2210. (uyap.gov.tr)

¹⁴¹ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 166; Akçaoğlu, **Elektronik Ticaret**, 81.

1. Elektronik Ticaret Açısından İşyeri

Gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de tam ve dar mükellef kavramı kullanılmaktadır. Ancak gelir vergisinden farklı olarak kurumlar vergisinde kullanılan kriter mükellefin kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunup bulunmamasıdır. Bu merkezlerden ikisinden en az birisi Türkiye’de ise tam mükellef, ikisi de Türkiye’de yoksa dar mükellef olunur.¹⁴² Tıpkı gelir vergisindeki gibi tam mükellef hem yurtiçi hem yurtdışı kazançlarından vergilenirken, dar mükellef yalnızca yurtiçi kazançları üzerinden vergilenir.

O halde tam ve dar mükellef kavramlarının belirlenebilmesi için öncelikle kanuni merkez ve iş merkezi kavramlarının da tanımlanması gereklidir. KVK m. 3 fıkra 5 ve 6’da bu kavramların tanımları bulunmaktadır. Buna göre: Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Dar mükellef nitelendirmesini yaptıktan sonra dar mükellefin Türkiye’de elde ettiği kazançları vergilemek için ayrı bir kavrama ihtiyaç duyulacaktır: İş yeri kavramı.¹⁴³ Çünkü KVK m. 3/4 gelirin vergilendirme şartlarında Gelir Vergisi Kanunu’na atıf yapmıştır. GVK m.7/1 ise dar mükellefin vergilendirilebilmesi için iki şart öngörmüştür. Bunlardan ilki dar mükellefin Türkiye’de bir işyerinin veya daimi temsilcisinin olması ve gelirin bu mekandan yahut bu temsilciler aracılığıyla elde edilmesidir.¹⁴⁴

Bu durumda işyeri bir dar mükellefi vergilemek için kilit bir kavramdır.¹⁴⁵ Ancak dar mükelleflerin vergilendirilmesi yalnızca yerel vergi kanunlarımıza göre değil, kanun hükmünde olan uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da nazara

¹⁴² Esra Ekmekci, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı, 1994, s. 12-13 (Bundan sonra “Dar Yükümlülük” olarak kısaltılacaktır.)

¹⁴³ İş yeri kavramı en temel anlamda ticari kazançların elde edildikleri ülkede vergilendirmesi için gerekli bağlantıyı kuran bir kavramdır. Cihat Öner, **Vergi Hukukunda İşyeri**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 40.

¹⁴⁴ Ekmekci, **Dar Yükümlülük**, Kazancı, 1994, s. 29

¹⁴⁵ Elektronik ticaretin yaygınlaştığı, orta ölçekteki teşebbüslerin bile dünyanın dört bir yanına hizmet sunabildiği bir dönemde, ticaretin fiziksel versiyonuna göre yazılmış kurallar üzerinden düşününmekteki ısrarlı yaklaşım eleştirilmektedir: Ertuğrul Akçaoğlu, **BEPS Eylem 7**, s. 344.

olarak gerçekleşmelidir. Bu bağlamda yerel mevzuatımızda işyerini tanımlayan VUK m. 156 hükmü ile, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına kaynaklık eden OECD Model Anlaşma m. 5 beraber düşünülmelidir.¹⁴⁶ Bu açıdan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına kaynaklık eden OECD tanımı üzerinden kısa bir tanımlama yapılması yerinde olacaktır.

Bir işyerinin tanımlanmasında nesnel, öznel ve işlevsel koşullar rol oynar. Nesnel koşullar işin yapıldığı bir “yer”in olması ve bu yerin sabit olmasıdır.¹⁴⁷ Öznel koşullar bu “yer” üzerinde herhangi bir türde tasarruf hakkına sahip olunması ve bu hakkın bir süreklilik arz etmesidir.¹⁴⁸ İşlevsel koşullar ise, işletmenin bir teşebbüs faaliyetinde bulunması ve bu faaliyetin iş yeri aracılığı (bağlantısı) ile gerçekleşmesidir.¹⁴⁹

Kaynak ülkede sabit bir işyeri olmadığı halde bir teşebbüsün yine de dar mükellef olarak ticari kazançlarının vergiye tabi tutulması mümkündür. Bu, işletmenin kaynak ülkede bir bağlı acentesinin olduğu durumda gerçekleşir. Sorumluluk kurulabilmesi için bu acentenin gerçek veya tüzel kişi olmasının bir önemi yoktur.¹⁵⁰ Ancak bağımlılık şartı sağlanmadan sorumluluk mümkün değildir.¹⁵¹

Elektronik ticaretle uğraşan bir teşebbüsü hizmet sunduğu ülkede kural olarak işyerine yahut bir bağımlı temsilciye ihtiyacı yoktur. Bu anlaşmalar kapsamında adil vergileme payının hizmet sunulan ülkeler tarafından alınmasını engelleyen bir etki

¹⁴⁶ Zaten bu iki tanım arasındaki çok büyük bir farkın olmadığı zikredilmektedir. Temel farkın, Model Anlaşma’da bağlantı koşulunun kazancın “işyeri vasıtasıyla” olduğu açıkça zikredilirken, VUK’ta bunun yazmamasıdır. Ancak yukarıda zikrettiğimiz KVK’nun GVK’na yaptığı atıfla bu fark da kapancaktır. Akçaoğlu, **Elektronik Ticaret**, s. 135; Diğer yandan Model Anlaşma’nın VUK’dan farklı olarak, yürütülen faaliyetin mahiyet ve sürekliliğini ön plana çıkardığı zikredilmektedir. Öner, **a.g.e.**, s. 41.; Yine bir farklılık olarak, Model Anlaşma’da yalnızca bağımlı acenteler sorumluluğa dahilken, Türk hukukunda bağımlı veya bağımlı ayrımı yapılmaksızın şartları taşıyan acenteler GVK m. 8/3/1’e göre daimi temsilci olabilecektir. Emrah Ferhatoğlu, “Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi”, **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı**, Ed. Billur Yaltı, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 148.

¹⁴⁷ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 118; Akçaoğlu, **Elektronik Ticaret**, s. 91; Öner, **a.g.e.**, s. 67.

¹⁴⁸ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 124; Akçaoğlu, **Elektronik Ticaret**, s. 93; Öner, **a.g.e.**, s. 78-80.

¹⁴⁹ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 132; Akçaoğlu, **Elektronik Ticaret**, s. 95.

¹⁵⁰ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 137; OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 2017, C(5)-37. (Bundan sonra Model Convention 2017 olarak kısaltılacaktır.)

¹⁵¹ Teşebbüsün acentesinin iş yeri sayılabilmesi için bağımlılık şartını taşıması gerekir. Bu da Teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olmak, bu yetkiyi mutad olarak kullanmakla gerçekleşir. Öner, **a.g.e.**, s. 119; Özellikle bağımlılık şartı sağlanmadığından dolayı, internet servis sağlayıcılarının anlaşmalı oldukları dar mükelleflerin bağımlı acentesi sayılamayacağı belirtilmektedir. Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 139.

yaratmaktadır.¹⁵² Dolayısıyla bir işletmenin bir başka ülkedeki otomatik makinalarını işyeri sayan yaklaşıma kıyasla¹⁵³, hizmet sunulan ülkelerde ilgili işletmece çalıştırılan “sunucuları” varsa işyeri bağlantısının kabul edileceği söylenmiştir.¹⁵⁴

Bir internet sitesinin bir işyeri oluşturması mümkün müdür? OECD Model Anlaşma serhine göre site fiziksel bir varlığı haiz olmadığı için işyeri olarak kabul edilemez¹⁵⁵. Türk hukukunda işyeri kavramını tanımlayan VUK m. 156 işyerlerini “gibi” yerler diyerek esasen sınırlı olarak saymamıştır. Maddenin bu yorumuna dayanarak internet sitelerini işyeri kabul eden bazı özelgeler mevcuttur.¹⁵⁶ Danıştay da bir kararında¹⁵⁷, bu özelgelerin çıkarımlarına paralel bir sonuca ulaşmıştır¹⁵⁸. Bu kararda internet sitesi üzerinden satış yapan kişilerin kazançlarının gelir vergisi kapsamında vergilendirilip vergilendirilemeyeceği tartışılmıştır. İlk derece mahkemesi ve Danıştay elde edilen gelirin ticari kazanç olması hususunda ihtilaf içindeyse de, internet sitesinin işyeri oluşturduğu konusunda mutabık gibi gözükmektedir.¹⁵⁹

¹⁵² Teşebbüsler de vergi planlamalarıyla; kaynak devlette daimi işyeri teşkilinden, vergi tevkifatından ve vergiden kaçınmak için çeşitli yollara başvurmaktadır. OECD Model Anlaşması m. 5/4 hükmüne göre hazırlayıcı ve destekleyici faaliyetler işyeri sayılmayı engellediğinden, özellikle dolaylı e-ticaret yapan teşebbüsler kendileri için asli önemde olsa bile bunları hazırlık faaliyeti şekline büründürmeye çalışmaktadır. Bu husus BEPS 2015 Eylem Planı 1’de eleştirilmiştir: Emrah Ferhatoglu, **BEPS Eylem 1**, s. 221.

¹⁵³ Akçaoğlu, **Elektronik Ticaret**, s. 101.; Aynı yaklaşımın Türk hukukunda da mümkün olduğu yönünde: Ersin Nazalı, Is There a Permanent Establishment, **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı**, Ed. Billur Yaltı, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 231.

¹⁵⁴ Ancak bu sunucunun işyeri kabul edilebilmesi için sunucu üzerinde tasarruf hakkına sahip olunması ve bunun süreklilik arzemesi gerekmektedir. OECD, **Model Convention 2017**, C(5)-50. Ayrıca sunucuların dolaylı e-ticarete hazırlayıcı ve yardımcı bir faaliyet gösterdiğini bu nedenle temel olarak yalnızca doğrudan e-ticarete işyeri oluşturabileceği söylenebilir. Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 135 ve 140.

¹⁵⁵ OECD, **Model Convention 2017**, C(5)-50.

¹⁵⁶ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 05.09.2012 tarih ve 67854564-1741-815 Sayılı Özelgesi (Aktaran: Çolak, **a.g.e.**, s. 124); İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04.03.2013 tarih ve 11395140-019.01-304 Sayılı Özelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı 20.03.2006 tarihli ve B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 Sayılı Özelgesi. (Aktaran: Akçaoğlu, **Gelirin Vergilendirilmesi**, s. 33)

¹⁵⁷ Danıştay 4. Daire E.2014/2193, K. 2017/6396 (uyap.gov.tr)

¹⁵⁸ “Bu çerçevede, mükelleflerin faaliyetlerini sürdürdükleri yerlerin iş yeri özelliğini taşıyabilmesi için bu yerlerin "faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya "faaliyetin icra edildiği yer" olma özelliğini taşıması gerekmektedir. Zira iş yeri maddede sayılan yerlerle sınırlı değildir. Bilakis ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılmasına ve yürütülmesine elverişli bir yer olması yeterli olabilecektir. Bu anlamda elektronik ortamda yapılan ticari faaliyet içinde iş yerinin varlığından söz edilebilecektir ki bu ihtimalde iş yeri faaliyet yapılan yer yani iletişimi sağlayan bilgisayar ve internet ortamı olacaktır.” Danıştay 4. Daire E.2014/2193, K. 2017/6396 (uyap.gov.tr)

¹⁵⁹ Ayhan Selçuk Özgenç, “Recent Turkish Decision Finds that a Website Can Constitute a Permanent Establishment”, **European Taxation**, cilt. 59, 2019, s. 136.

Diğer yandan bir başka ilk derece mahkeme kararında henüz VUK Taslak m.130'da “elektronik ortamda işyeri” diye bir kavram tasarlanıyorken, var olan VUK m. 156'nın geniş yorumlanıp zaten elektronik ortamda işyeri kavramını içerdiğini söylemek yanlış bir yorum olacaktır denmiştir¹⁶⁰. Her ne kadar aksi yönde istisnai bir Danıştay kararı olsa da, Türk hukukunda da internet sitesinin kural olarak bir işyeri oluşturmadığı kabul edilmektedir.¹⁶¹

2. İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetleri ve İşyeri İlişkisi

Gelir vergisinde kural yükümlünün kendi vergisini kendisinin ödemesidir. Bununla birlikte GVK m. 94'te getirilmiş olan tevkifat müessesesi buna getirilmiş istisnalardan biridir.¹⁶² Tevkifat yahut diğer adıyla stopaj, kanunda sayılmış kişilerin vergi sorumlusu sıfatıyla ekonomik açıdan ilişkiye girdiği kişiler üzerine terettüp eden vergiyi idareye yatırmasıdır.¹⁶³ Nihayetinde yapılan işlem bir tarh işlemi değil bir tahsil mekanizmasını temsil etmektedir. Kanun koyucu durumun niteliğine göre çeşitli durumlar için tevkifat zorunluluğu öngörebilmektedir.

Güncel olarak internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere bir tevkifat yükümlülüğü getirilmiştir. Cumhurbaşkanı'nın VUK m. 11/7'deki tevkifat ihdas etme yetkisine dayanarak çıkardığı 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararıyla Bakanlar Kurulu'nun tevkifat oranlarını belirlemiş olduğu 12/1/2019 tarihli ve 2009/15593 sayılı kararına “a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15” tevkifat yapılır hükmünü eklemiştir. Aynı anda özel kanunlardaki tevkifat hükümleri olan GVK m. 94/18 ve KVK m. 15/ğ ve m. 30/d'de yapılan değişiklikle internette reklam hizmeti için para

¹⁶⁰ Kararın metnine ulaşmak için: Mazars, Sirküler 2020/226. (Çevrimiçi: <https://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Hizmetlerimiz/Sirkuler/SIRKUeLER-Sayi-2020-226>) (Son Erişim Tarihi: 01.02.2021)

¹⁶¹ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 116.; Akçaoğlu, **Elektronik Ticaret**, s. 135; Öner, **a.g.e.**, s. 225; Çolak, **a.g.e.**, s. 121. Buğra Vehbi Döner, “Doğrudan E-ticarette Katma Değer Vergisinin Sınır Ötesi Uygulaması”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), 2019, s. 33-35.

¹⁶² Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, **a.g.e.**, s. 318.

¹⁶³ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 51.

ödeyen belirli kişilere bu paranın %15'ini kaynakta kesip muhtasar beyanname ile bildirme yükü getirilmiştir.

Tevkifat yapmakla mükellef bu kişiler GVK m. 94'te şöyle sayılmıştır: “Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.” Görüldüğü gibi buradaki kişiler gelir ve kurumlar vergisi mükellefi kişilerdir. Buna göre 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda yapılan değişiklikle de internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetin verilmesine aracılık eden dar mükellef kurumlara, genel kuraldan ayrılınmaksızın, bu hizmetlerine ilişkin olarak yapılan ödemeler üzerinden yapılacak stopaj oranı %15 olarak belirlenmiştir. Ancak istisnai olarak tam mükellef kurumlara yapılan ödemelerden yapılacak kurumlar vergisi stopajı oranı da belirlenmiş olup Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesine ilişkin 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda yapılan değişiklikle oran %0 olarak belirlenmiştir. Yani tam mükellef olup Türkiye’de işyeri veya temsilcisi olan reklam veya reklama aracılık hizmeti veren kurumlardan alınacak reklam hizmetlerinde stopaj yapılma yükümlülüğü yoktur.¹⁶⁴

Burada doğrudan tüketiciyle yapılan bir sözleşme olmadığından doğrudan inceleme alanımız içine girmemektedir. Bununla birlikte kısaca bu düzenlemedeki sakıncalara işaret etmek gerekir. Reklam ücretleri için yapılan tevkifatların temel olarak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile çelişki içinde olduğu zikredilmektedir.¹⁶⁵ Bölge idare mahkemelerine yansıyan bazı kararlarda AY m. 90/5 hükmü sebebiyle Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları'nın KVK m. 30/d yerine uygulanacağı belirtilmiştir.¹⁶⁶ Bu anlaşma hükümlerine göre bu ticari kazancın vergilendirilmesi için fiziki bir yere ihtiyaç duyulduğuna, ancak Türkiye’de yalnızca mükellefiyet tesis

¹⁶⁴ Neslihan Coşkun Karadağ, “İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, 2019, s. 86.

¹⁶⁵ Reklam gelirleri tevkifatının uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına çelişki içinde olduğu yönünde: Çolak, **a.g.e.**, s. 128-129; Aydemir, **a.g.e.**, s. 61

¹⁶⁶ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi, Esas No: 2020/1224 Karar No: 2020/1775. (uyap.gov.tr)

etmenin bu işyeri bağlantısını doğurmadığı ifade edilmiştir.¹⁶⁷ Genel olarak gerekçelere dayanılarak KVK m. 30/d'ye dayanılarak yapılan tarhiyat işlemleri iptal edilmiştir.¹⁶⁸

Özellikle Youtube, Instagram gibi sitelerde “influencer” (e-hanutçu¹⁶⁹) olarak marka reklamı yaparak gelir elde eden kişilere yapılan bu ödemeler de stopaj bağlamında kaynakta kesilmeli ve muhtasar beyanname ile beyan edilmelidir.¹⁷⁰ Ancak ticarete hakim durumda bulunan reklam hizmeti sunan büyük şirketlerin iç mevzuatı dikkate almayıp sanki stopaj yapılmamışçasına ücretlerini tam olarak istemeleri¹⁷¹ ve çifte vergi anlaşmalarıyla çelişmesi bu tahsil metodunu hukuka aykırı ve işlevsiz hale getirmektedir.

C. Dijital Hizmet Vergisi

Ülkelerinde gerçekleşen dijital hizmetlerden doğan hasılatı vergilemek devletler için, özellikle büyük şirketlerin kazançlarını arttırması ile birlikte, kaçınılmaz bir ihtiyaç haline gelmiştir. Bugün ekonominin geldiği noktada, büyük şirketler kazançlarını başka ülkelerin sınırları içinde oraya fiziksel bir yatırım yapmak zorunda olmaksızın kazanabilmektedir.¹⁷² Bu da devletin coğrafi sınırları içerisindeki egemenlik yetkilerinin en başat unsuru olan vergileme yetkisini sorgulanabilir hale getirmiştir. Çünkü temsilcisi ve işyeri olmayan büyük teknolojik şirketler gelir ve kurumlar vergisinden kaçınabilmektedir.¹⁷³ Doğal olarak bu konuda atılmaya çalışılan adımlar olmuştur. OECD'nin bu yönde bir eylem planı olarak serdettiği BEPS 2015 tarihli belge, problemi çözüme kavuşturmak hususunda yetersiz kalmıştır.

¹⁶⁷ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Üçüncü Vergi Dava Dairesi, Esas No : 2020/1391 Karar No: 2020/2210. (uyap.gov.tr)

¹⁶⁸ İzmir Bölge İdare Mahkemesi, 1.Vergi Dava Dairesi, Esas No: 2020/1040 Karar No: 2020/1220. (uyap.gov.tr)

¹⁶⁹ Hanut: Özellikle turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara götürme işinden alınan yüzde. (tdk.gov.tr)

¹⁷⁰ Neslihan Çoşkun Karadağ, “İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 236, Mayıs 2019, s. 84.

¹⁷¹ Ömer Emen, “İnternet Ortamında Verilen Reklamın Vergilendirmesine İlişkin Düzenlemeye Farklı Bir Bakış”, 02.07.2019. (Çevrimiçi: <https://www.mondaq.com>) (Son Erişim Tarihi: 01.02. 2021)

¹⁷² OECD, **BEPS 2015**, s. 79.

¹⁷³ Funda Başaran Yavaşlar, Dijital Hizmet Vergisi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 370, s. 10.

1. Dijital Hizmet Vergisinin Gelişimi

OECD çalışmalarını müteakip Avrupa Birliği de konu üzerine çalışmaya başlamış ve çalışmalarını bir yönerge taslağı ile duyurmuştur.¹⁷⁴ Bununla beraber komisyon bu hususta uzlaşmamıştır. Dolayısıyla inisiyatif alma yetkisi Avrupa devletlerinin kendi ellerine kalmıştır. Müteakiben Fransa, ülkesindeki dijital hizmetleri vergilemek için bir yasa çıkarmış ve özellikle ABD ile bu hususta çıkar çatışması yaşamıştır. Fransa'nın çıkardığı vergi temel olarak uluslararası büyük şirketleri etkileyecek bir mükellefiyet öngördüğü için bu husus uluslararası Amerikan şirketlerin menfaatini zedeler görülmüştür. Bu sırada OECD 2019'da iki rapor yayınlamış ve konulması öngörülen bu tarz bir verginin gelir vergisi mahiyetinde olmaması yönünde uyarılarda bulunmuştur.¹⁷⁵ Bu sırada ABD konulan vergilerin Amerikan şirketlerine karşı ayrımcılık içerdiği ve uluslararası vergilendirme prensiplerine aykırı olduğunu savunmuştur.¹⁷⁶

Fransa'yı takiben Japonya, Macaristan gibi ülkeler de dijital hizmet vergisi mahiyetindeki kanunlarını ülkelerinde yürürlüğe sokmuştur. Ülkemizde de 07.12.2019 tarihinde, 01.03.2020'de uygulanmaya başlamak üzere 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun çıkarılmıştır. Bu Kanun'un 1 ila 7 nci maddelerinde dijital hizmet vergisinin uygulanmasına geçilmiştir.

Avrupa Birliği'nde üye ülkelerin dijital hizmet vergisine benzer nitelikte ihdas ettikleri bazı vergiler Avrupa Adalet Divanı'nda incelenmiştir. Bunlardan ilki olan Google İrlanda ve Macaristan davasında¹⁷⁷ Başsavcı Kokott mütaalasıyla bu tarz vergiler hususunda mahkemenin gelecekteki yaklaşımına dair ipuçları vermiştir. Kokott mütaalasında getirilen vergilerin AB'nin tasarladığı DHV şartlarına uygun

¹⁷⁴ EU Commission, **Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services**, 2018. (Bundan sonra "**Proposal for Digital Services**" olarak kısaltılacaktır.)

¹⁷⁵ OECD, **Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One**, 2019.

¹⁷⁶ Office of United States Trade Representative, **Section 301 Investigation Report on France's Digital Services Tax**, 2019, s. 30-31. (Çevrimiçi: <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-frances-digital-services-tax>) (Son erişim: 01.02.2021)

¹⁷⁷ Avrupa Adalet Divanı, Google Ireland Kararı, C-482/18, EU:C:2020:141, 03.03.2020. (çevrimiçi: <http://curia.europa.eu/>)

olup olmadığını değerlendirme dışı bırakmıştır.¹⁷⁸ Bununla birlikte Google'ın reklam gelirlerinin Macaristan tarafından vergilendirilmesinin bir dolaylı vergi olmadığını, dolayısıyla KDV Yönergesi'ni ihlal etmeyeceğini söylemiştir.¹⁷⁹ Dolayısıyla bu verginin muhataplarına kaydolma zorunluluğu getirilmesi ve bunun cezayla müeyyidelendirilmesi AB hukukuna aykırı olmayacaktır.¹⁸⁰ Ancak bu davada, bu cezalar hem çok büyük meblağlarda, hem de çok hızlı miktarda katlanarak kesildiği için Birlik hukukuna aykırılık teşkil ettiğini ifade etmiştir.¹⁸¹ Nitekim Avrupa Adalet Divanı'nda bu görüşü sürdürmüş ve cezaların niteliği yüzünden Birlik içinde hizmet sunma özgürlüğünün zedelendiğine ve yapılan uygulamanın hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir.¹⁸²

Avrupa Adalet Divanı, Google Ireland kararı ile birlikte yine Macaristan'da uygulanan iki vergiyle alakalı daha da karar vermiştir. Bu vergiler doğrudan dijital hizmet vergisi mahiyetinde olmasa dahi gelecekteki dijital hizmet vergisine karşı açılacak davalar için örnek teşkil edebilecektir. Macaristan'ın telekomünikasyon hizmetlerine artan oranlı bir tarife içeren bir vergi getirmesi ve bunun çok büyük ölçüde Vodafone gibi yabancı ülke kaynaklı şirketlerini etkilemesinin ayrımcılık olup olmadığı tartışılmıştır.¹⁸³ Mahkeme özetle bu yükün bütün mükelleflere yüklendiğini bazı büyük yabancı firmaların buna özellikle maruz bırakılmadığını ve artan oranlı tarifenin ayrımcılığı engelleyeceği yönünde karar vermiştir.¹⁸⁴ Yine bir diğer davada da, artan oranlı tarifenin (oranlar çok hızlı artsa dahi) hizmet sunma özgürlüğü ve ayrımcılık yasaklarını ihlal etmediğini belirtmiştir.¹⁸⁵

İlgili kanunla öngörülen dijital hizmet vergisinin diğer vergilerle ilişkisi dikkatle incelenmelidir. Özellikle gelir ve kurumlar vergisinde tevkifat sorumluluğu olarak öngörülen internet ortamında verilen reklam hizmetleriyle bu verginin ilişkisi

¹⁷⁸ Başsavcı Kokott Mütaalası, Google Ireland Kararı, C-482/18, EU:C:2019:728, 12.09.2019. (çevrimiçi: <http://curia.europa.eu/>) paragraf: 30.

¹⁷⁹ Başsavcı Kokott Mütaalası, Google Ireland Kararı, paragraf: 32.

¹⁸⁰ Başsavcı Kokott Mütaalası, Google Ireland Kararı, paragraf: 62.

¹⁸¹ Başsavcı Kokott Mütaalası, Google Ireland Kararı, paragraf: 93-94, 98.

¹⁸² Avrupa Adalet Divanı Google Ireland Kararı, paragraf: 21, 49 ve 54.

¹⁸³ Avrupa Adalet Divanı, Vodafone Magyarország Kararı, C-75/18, EU:C:2020:139, 03.03.2020. (çevrimiçi: <http://curia.europa.eu/>) paragraf: 17.

¹⁸⁴ Avrupa Adalet Divanı, Vodafone Magyarország Kararı, paragraf: 29-32 ve 55-56.

¹⁸⁵ Avrupa Adalet Divanı, Tesco-Global Áruházak Kararı, C-323/18, EU:C:2020:140, 03.03.2020. (çevrimiçi: <http://curia.europa.eu/>) paragraf: 74.

düşünülmelidir. Yine bu verginin uluslararası çifte vergilendirmeyi engelleme anlaşmalarıyla olan ilişkisi dikkatle incelenmelidir. Ayrıca çalışma konumuzu teşkil eden elektronik hizmet sunucularına getirilen özel KDV mükellefiyeti ile de bu vergi karşılaştırılmalıdır. Ancak bütün bu açılardan inceleme yapmak çalışmamızın kapsamını aşacağından yalnızca elektronik hizmet sunucularına getirilen KDV açısından bir inceleme yapılacaktır.

2. Dijital Hizmet Vergisinin Mahiyetinin Belirlenmesi

Bu verginin mahiyetinin tespiti, verginin kendisinin değerlendirilmesi hususunda da yol gösterici olacaktır. Vergilerin ayırt edilmesinde çalışmamızın başlarında zikrettiğimiz gibi dolaysız ve dolaylı vergi ayırımına gidilmektedir. Kural olarak harcamalardan alınan gelirleri dolaylı, gelir ve servet üzerinden alınan vergileri ise dolaysız vergiler olarak kategorileştirmektedir.¹⁸⁶ Bununla beraber, bu iki vergi türünü ayırt etmek için kullanılan en temel ölçülerden biri yansıtılabilirlik kriteri olduğu söylenmişti. Buna göre KDV’de olduğu gibi verginin mükellefi vergi yükünü taşıyıcıya iletebiliyorsa orada yansımanın olduğu söylenmişti. Fakat, Dijital Hizmet Vergisi incelendiği zaman, verginin mükellefi ile taşıyıcısı arasında doğrudan bir farklılaşma tespit edilememektedir. Yani, Katma Değer Vergisi Kanunu’nda öngörüldüğü gibi bir kanuni yansıma mekanizması yoktur. Bu açıdan DHV’nin doğrudan gelirden/hasılatan alınması ve kanuni bir yansıma mekanizmasının olmaması onu dolaysız vergiye yaklaştırmaktadır.¹⁸⁷ Yine dijital hizmet vergisinin yıllık olarak alınması da onu gelir vergilerine benzetmektedir.¹⁸⁸

Bununla birlikte DHV’yi dolaylı vergiye yaklaştıran unsurlar da vardır. Ödenen dijital hizmet vergisinin kurumlar vergisi matrahında gider olarak gösterilebileceği belirtilmesi buna bir örnektir (DHVK m. 6/7). Bir dolaylı vergi olan KDV’nin kurumlar vergisi matrahında gider olarak gösterilmesi kabul edilmemiştir (KDVK m. 58). Çünkü zaten kanunun tanıdığı yansıtma imkanlarıyla KDV yükü işletmenin üstünde kalmamakta, giderleştirilmektedir. Bununla beraber bazı özel durumlarda

¹⁸⁶ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 332.

¹⁸⁷ Başaran Yavaşlar, **a.e.**, s. 17; Altan Rençber, “Dijital Hizmet Vergisi, İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 376, Ocak 2020, s. 34. (Bundan sonra “Dijital Hizmet Vergisi” olarak kısaltılacaktır.

¹⁸⁸ Gelir vergilerinin genelde yıllık olarak alındığına dair: Budak, **a.g.e.**, s. 66

indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin gelir veya kurumlar vergisinin matrahında gider olarak gösterilmesine izin verilmiştir (KDVK m. 17/4/r/3, 17/4/u/2). Yine Cumhurbaşkanının giderleştirme yapılabilecek halleri belirlemek için genel bir yetkisi bulunmaktadır (KDVK, m. 36). KDV’de olduğu gibi bir indirim mekanizmasını DHV için öngörmeyen Kanun koyucu bu sakıncayı engellemek için DHV’nin kurumlar vergisinde gider olarak gösterilebileceği hükmünü getirmiştir. Bu, DHV’yi dolaylı vergi olmaya yaklaştırmaktadır.

DHV’yi dolaylı vergiymiş gibi gösteren bir diğer husus yansıtılabilirlik kriteridir.¹⁸⁹ Nadaroğlu’unun da belirttiği gibi, kanunun yansıtma mekanizması öngörmemesi fiili yansıtmanın olmayacağı anlamına gelmez.¹⁹⁰ Burada piyasa yapısı ve arz talep esnekliği iktisadi yansıtmayı sağlamaktadır.¹⁹¹ Bu açıdan incelendiğinde DHV sanki dolaylı vergiye yaklaşıyormuş gibi görünebilir. Ancak kanuni yansıtma olmadığı sürece bir verginin dolaylı vergi olduğunu söylemek mümkün olmayacaktır.

DHV’nin dolaylı ve dolaysız vergi (gelir vergisi mahiyetinde¹⁹²) olmasının tespiti bizler için ne önem arz etmektedir? Şöyle ki dolaylı ve dolaysız vergiler için öngörülen rejimler bazı temel farklılıklar taşımaktadırlar. Eğer bu vergi dolaylı bir vergi olarak kabul edilirse diğer dolaylı vergilerle çifte yükleme tehlikesi gerçekleşmekte midir, incelenmesi gerekir. Eğer gelir vergisi mahiyetinde bir vergi ise, bu durumda OECD Model Anlaşması’nın gelirin vergilenmesi için getirmiş olduğu kriterlere aykırı özellikler taşıyan bir vergi söz konusu olmaması gerekir. Özellikle çifte vergiyi önleme

¹⁸⁹ Fatih Saraçoğlu, Birkan Kahraman, “Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 376, Ocak 2020, s. 13.

¹⁹⁰ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 268 ve 272.

¹⁹¹ Piyasa yapısı açısından bakıldığında, DHV’nin yüksek hasılat rakamlarının üstündeki şirketleri vergilemeyi amaçladığı görülmektedir. Bu hedef olarak 100’ü aşmayan ulusal/uluslararası şirketin oluşturduğu oligopol piyasanın vergilendirilmesi demektir. Bu şirketlere olan (mesela Google gibi) ihtiyaç, onların talep esnekliğini de düşük kılmaktadır. Yani birim fiyattaki artış, onlara olan talebi çok fazla azaltmayacaktır. Bu bağlamda vergilerin fiyatların artırılması yoluyla tüketiciye yansıtılması bir şekilde gerçekleşmiş olacaktır. van Brederode, **a.g.e.**, s. 30 ve 32. Talep esnekliği düşük olan ürünlerde (ekmek gibi) yansıtılabilirlik yüksek olmaktadır. Çünkü fiyattaki değişim o ürüne olan ihtiyacı çok fazla etkilememekte, dolayısıyla artış tüketiciye rahatlıkla aktarılabilen, yansıtılabilmektedir. Walter, Wittman, **Öffentliche Finanzen Einführung in die Finanzwissenschaft**, 2. Bası, Springer, 1983, s. 144.

¹⁹² OECD Model Vergi Anlaşması m. 2/1, çifte vergiyi önleme sözleşmelerinin kapsamı hakkında “Bu Anlaşma, ne şekilde alındığına bakılmaksızın, bir Akit Devlet veya politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına gelir veya servet üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.” demektir. Dolayısıyla DHV hakkında yapılacak tespit de, temel olarak gelir vergisi mahiyetinde bir vergi olup olmadığına yöneliktir.

anlaşmaları da uyumluluk hususunda dikkate alınmalıdır.¹⁹³ Çünkü Model Anlaşma'nın dört ve beşinci maddelerinde getirilen rejime göre geliri vergileyeabilmek için dar mükellefin kazanç sağladığı ülkede işyeri veya bağlı acentesi bulunmak zorundadır.¹⁹⁴

Durum buyken, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çelişen tarhiyatlar yapılırsa ne olacağı sorusu sorulmalıdır. Bu durumda “anlaşma aşımı söz konusu olabilecektir. Akit devlet kanun koyucusunun bilmeden yahut bilerek anlaşma hükümleri ile çelişen kanunlar çıkarması mümkündür.¹⁹⁵ AY m. 90/5 hükmü açıkken mahkemelerin iç hukuk düzenlemelerini üstün olan milletlerarası anlaşma hükümlerine¹⁹⁶ yeğlemeleri ahde vefa ilkesinin ve duruma göre bazı temel hakların ihlali olabilecektir.¹⁹⁷ Bu durumda Viyana Anlaşmalar Hakkında Sözleşme m. 60/1'e göre anlaşma aşımından zarar gören devlet anlaşmayı feshedebilir yahut kısmen veya tamamen askıya alabilir.¹⁹⁸

Oysa bahsettiğimiz gibi, dijital hizmet veren şirketler işyeri veya acenteye ihtiyaç duymamaktadır. Henüz internet sitelerini işyeri sayan öneriler hayata geçirilmediği için¹⁹⁹, ülkelerin elleri bağlı durumdadır. Bu durumda ülkeler kurumlar vergisi

¹⁹³ Özellikle çifte vergiyi önleme anlaşmalarına yakalanmamak için bu verginin dolaylı bir vergi olarak tasarlanması gerektiği yönünde: Çolak, **a.g.e.**, s. 342. Bu tarzda tasarlanmış bir vergi örneği için: Erdem, **a.g.e.**, s.116-118.

¹⁹⁴ 5. Madde kaynak devlette bir teşebbüs adına sözleşme imzalama yetkisine sahip bir kişinin bulunması ve bu yetkisini mutad olarak kullanması durumunda işyerinin var olacağından bahsetmiştir. Bu kişilerin genelde bağımlı acente olduğu zikredilmektedir. Cihat Öner, **a.g.e.**, s. 8 ve 15.

¹⁹⁵ A. Selçuk Özgenç, “Vergi Anlaşmalarının Aşımı: Karşılaştırmalı İçtihat Örnekleri Üzerinden Türk Hukukuna İlişkin Çıkarımlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 331, Nisan 2016, s. 136. (Bundan sonra “**Anlaşmaların Aşımı**” olarak kısaltılacaktır.)

¹⁹⁶ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, 1. Baskı, Beta, 1995, s. 81. (Bundan sonra “**Vergi Anlaşmaları**” olarak kısaltılacaktır.)

¹⁹⁷ Yaltı Soydan, **Vergi Anlaşmaları**, s. 84; Özgenç, **Anlaşmaların Aşımı**, s. 135 ve 147.

¹⁹⁸ Oytun Canyaş, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu**, Adalet, 2016, s. 307.

¹⁹⁹ Bkz: Elektronik ticaret ve işyeri başlığındaki tartışmalar ve istisnai Danıştay 4. Daire E.2014/2193, K. 2017/6396 kararı. Ayrıca VUK Taslağı m. 130 da burada işaret edilmelidir. “Bkz: Birinci bölümdeki tartışmalar ve istisnai Danıştay 4. Daire E.2014/2193, K. 2017/6396 kararı. Ayrıca VUK Taslağı m. 130 da burada işaret edilmelidir. “Elektronik İşyeri” hükmü getirilmesi planlanmaktadır: “(1) İnternet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda iş yeri oluşur. (2) Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda oluşan iş yerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirlemeye, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

açısından bir tedbir alamadığı bu şirketler için dijital hizmet vergisini getirmişlerdir.²⁰⁰ Bu açıdan OECD'nin uyarılarına rağmen, dijital hizmet vergisinin bir doğrudan vergi olarak uygulamaya konduğunu söylemek bizce mümkündür.²⁰¹

3. Dijital Hizmet Vergisi ve Çifte Yükleme Problemi

Dijital hizmet vergisinde vergi doğuran olay bir sonraki başlıkta ayrıntılı incelenecektir. Ancak yine de bir problemi düşünmek adına burada bir örneğe yer verilecektir. Yurtdışında mukim bir satıcı Türkiye'deki bir kullanıcıya dijital bir oyun sattığı durumda elde ettiği gelir yıl sonunda belirlenmiş mali eşiği geçerse, bunun için bir dijital hizmet vergisi ödeyecektir. Tahmin edileceği gibi, tüketiciye sunulan bu hizmette ayrıca bir katma değer vergisi de doğacaktır. Bu katma değer vergisinin de, 3 Nolu Beyanname aracılığıyla yabancı elektronik hizmet sunucusu tarafından idareye ödenmesi gerekecektir. Burada problemlili duran bu husus vergi hukukunda çifte yükleme başlığı altında incelenmektedir.

Çifte yükleme kavramı esasında çifte vergilendirmeye beraber mükerrer vergilendirme kavramı altına girmektedir. Mükerrer vergilendirme²⁰² en geniş tanımıyla bir vergi konusunun aynı şartlar altında mükerrer şekilde vergilendirilmesidir.²⁰³ Mükerrer vergilendirmenin altına çifte vergilendirme ve çifte yükleme kavramları girer. Ortada bir vergileme yetkisi çatışması olup olmadığına göre orada çifte yükleme mi yoksa çifte vergileme mi var karar verilir. Bir yetki çatışması olduğu durumda çifte vergileme söz konusudur. Bu durum iki farklı şekilde gerçekleşebilir: Ulusal ve uluslararası düzeyde. Uluslararası düzeyde gerçekleştiğinde buna uluslararası çifte vergilendirme denir. Bu durum, iki ülkenin vergilendirme yetkileri çakıştığı zaman ortaya çıkar. Ulusal düzeydeki çifte vergilendirmede ise iki

²⁰⁰ Bu gerekçeyle getirilen getirilen Dijital Hizmet Vergisi'nin gelir vergisi mahiyetinde olduğu yönünde: Billur Yaltı, "Ankara Barosu Vergi Yasalarında Güncel Değişikliklerin Değerlendirilmesi Paneli Tebliği", 16.01.2020 (Çevrimiçi: <https://youtu.be/hmzKeKptKeA>) (Son Erişim Tarihi: 01.02.2021); Çolak, **a.g.e.**, s. 338.

²⁰¹ Verginin hasılat üzerinden alınmasının gelir üzerinden alınan bir vergi olduğu gerekçesine dayanarak aynı yönde: Başaran Yavaşlar, **a.g.e.**, s. 11.

²⁰² Genel olarak üst başlık olarak "çift vergileme" başlığı kullanılmaktadır. (Öznur Yılmaz, **Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme**, Legal, 2019, s. 32.) Ancak çifte vergileme kavramından sadece iki kere vergileme olacağı izlenimi uyanabilir. Bununla birlikte ikiden fazla devletin vergileme yetkisi çatışabilir. Yine aynı konu üzerinde aynı şartlarda ikiden fazla vergileme yapılabilir. Bu yüzden mükerrer vergilemenin daha isabetli bir üst başlık olduğunu düşünüyoruz.

²⁰³ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 9. Bası, Gazi Kitabevi, 2003, s. 167.

farklı durumdan bahsedilebilir: Federe yetkilerin çakışması ve mahalli yetkilerin çakışması durumu.²⁰⁴

Çifte yükleme ise mevzuat uyumsuzluğu yüzünden aynı vergi konusu üzerinden, aynı makam tarafından mükerrer vergileme yapılmasına denmektedir.²⁰⁵ Buna örnek olarak, kendisine bir miras kalan kişinin elde ettiği miras geliri için miras ve intikal vergisi ödemesi verilebilir. Sonrasında bu kişinin mirastan elde ettiği gelir, tekrardan gelir vergisi matrahına eklenerek, artan vergi dilimiyle elde ettiği gelirin tekrar vergilendirilmesi söz konusu olacaktır. Bu adil işleyen bir vergi sistemi için istenen bir durum değildir ve bunların yaşanmaması için vergilerin uyumlulaştırılması başlığı altında çalışmalar yapılmaktadır.²⁰⁶ AYM, gerekçelerine katılamadığımız bir kararında²⁰⁷, ÖTV'nin ayrıca KDV'nin matrahına dahil edilmesini mükerrer vergilendirme saymamıştır.²⁰⁸

Bu noktada artık, bir dijital oyun satma işleminden hem dijital hizmet vergisi hem de katma değer vergisi alınmasının çifte yükleme kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorulabilir. Bizce bu soruya olumsuz cevap vermek gerektir. Çünkü dijital hizmet vergisi yıl sonu hasılatı alan ve kurumlar vergisine benzeyen bir doğrudan vergidir ve mükellefi dijital hizmeti sunandır. Katma değer vergisi ise işlem bazında alınmakta olan bir dolaylı vergidir ve mükellefi tüketicidir. Bu nedenle ortada bir mükelleften iki kere aynı konuda vergi alınması söz konusu olmamaktadır.²⁰⁹ Bununla beraber DHV ile birlikte kurumlar yahut gelir vergisi ödeyen mükelleflerin, çifte yüklemeye maruz kaldığı doktrinde savunulmaktadır.²¹⁰

²⁰⁴ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 284; Yılmaz, **a.g.e.**, s. 33.

²⁰⁵ Klaus Tipke, Joachim Lang, **Steuerrecht**, 22. Auflage, Ottoschmidt, 2015, §6, paragraf: 54.

²⁰⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 168.

²⁰⁷ AYM., 25.12.2014 gün ve E. 2013/48, K. 2014/198.

²⁰⁸ AYM mükerrer vergilendirmeyi aynı kaynaktan aynı yapıda birden fazla vergi alınması olarak tarif etmiştir. Sonrasında da KDV ve ÖTV'nin ikisi de harcama vergisi olmasına rağmen yapılarının birbirinden farklı olduğunu iddia etmektedir. Dolayısıyla AYM'ye göre burada mükerrer vergileme yoktur. Bunun için üç gerekçe sunulmaktadır. İlk gerekçe vergi konularının farklı olmasıdır. İkincisi maliyet bedeli hesaplanırken vergilerin dahil edilmesi kuralıdır. Son olarak da AB yönergesinde KDV'nin matrahına vergilerin dahil edilmesidir.

²⁰⁹ Bu husus aynı gelir kaynağına yönelen ama aslında iki farklı mükellefi bulunan gelir vergisi ve kurumlar vergisi arasındaki ilişkiye benzemektedir. M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013, s. 247.

²¹⁰ Başaran Yavaşlar, **a.g.e.**, s. 16; Rençber, **Dijital Hizmet Vergisi.**, s. 34; Çolak'ın önerisi dijital hizmet vergisinin gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazanç üzerinden gider olarak indirilmesi yerine hesaplanacak vergiden mahsup edilmesidir. Çolak, **a.g.e.**, s. 327.

Dijital hizmet vergisinde çifte yükleme olmadığını söyleyebileceğimiz başka örnekler de vardır. Kanun'un 4. maddesinde bazı gelirler DHV kapsamındaki hasılatlardan istisna edilmiştir. Bu kazançların hazine payına, özel iletişim vergisine ve banka ve sigorta muameleleri vergisine tâbi oldukları görülmektedir.²¹¹ Bu açıdan bunlar tekrar DHV kapsamına alınmamakla çifte yüklemekten kaçınılmıştır.

4. Dijital Hizmet Vergisinin Elektronik Ticaret Bağlamında Temel Kavramları

a. Vergi Doğuran Olay

Vergi doğuran olay kanunda belirtilen dijital hizmetlerden hasılat elde edilmesidir²¹² (DHVK m.1). Kanunda vergi doğuran işlemi sonuçlayan işlemler verginin konusu olarak sayılma yoluna gidilmiştir. Temelde üç tip vergi doğuran olay tanımlanmıştır. Bunlar özetle: Reklam hizmetleri, dijital içerik sunumu ve kullanıcı etkileşimli dijital ortam sağlanmasıdır. Bu hizmetlerin ilki dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetlerini kapsamaktadır. Bu hizmetlerin içine reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler²¹³ ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetlerin de dâhil olduğu belirtilmektedir. Bu bağlamda tebliğde de açıklandığı gibi²¹⁴ reklamın arama sonuçlarıyla birlikte gösterilmesi vergi doğurabilecektir. Yahut reklam hizmeti alan kişinin arama sonuçlarında daha üst sıralarda yer almasını sağlayan SEO (Search Engine Optimisation/Arama Motoru Optimizasyonu) hizmetleri bu bağlamda değerlendirilecektir.

²¹¹ Başaran Yavaşlar, **a.g.e.**, s. 12.

²¹² Elde etmenin ne olduğu kanunda net açıklanmadığı için bunun gelir vergilerindeki genel kural gereğince işletmeler bakımından tahakkuk esasına göre elde edilmesi olduğu varsayılmalıdır. Ayrıca yazar, matrahın hesaplanmasında anayasaya aykırılık olduğunu düşünmektedir. Buna göre objektif safilik ilkesine aykırı olarak, hasılatın elde edilmesinde harcanılan şeylerin hasılatlardan indirilmesinin yasaklanmasının hukuka aykırı olduğu görüşü savunulmaktadır. Başaran Yavaşlar, **a.e.**, s. 13 ve 16; Aynı yönde: Rençber, **Dijital Hizmet Vergisi.**, s. 32.

²¹³ “Gibi hizmetler” ibaresinin konulması verginin belirginliği ilkesine aykırılıktan dolayı eleştirilmektedir. Rençber, **Dijital Hizmet Vergisi.**, s. 31.

²¹⁴ Tebliğ, s. 1 ve 2.

Burada sorunlu bir nokta, yukarıda gelir ve kurumlar vergisi içinde ele aldığımız internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin tevkifat sorumluluğudur. Buna göre internette reklam hizmeti vererek para kazanan şirketler buradan elde ettikleri gelirlerinden dolayı doğan vergi yükümlülüklerini tevkifat aracılığıyla ifa etmektedirler. Bunun üstüne aynı gelirin aynı şartlar altında bir kez daha dijital hizmet vergisi ile vergilendirilmesi mükerrer vergilemeye yol açacak ve hukuka aykırı olacaktır.²¹⁵ Bu sakıncayı önlemek için kanun koyucu DHVK m.6/7’de “Dijital hizmet vergisi mükelleflerince ödenen dijital hizmet vergisi, bu mükellefler tarafından gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.” hükmünü getirmiştir. Ancak ödenen verginin kurumlar vergisi matrahından düşülebiliyor olması tevkifat sorumluluğunu kaldırabilir mi sorusuna bizce olumsuz yanıt vermek gerekir. Dolayısıyla reklam tevkifatına ilişkin hükmün bu kanunla uyumlu hale getirilmesi gerekir.

Bir diğer vergi doğuran olay sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden hasılat elde edilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu hükmün de elektronik hizmet sunucularına getirilmiş özel KDV mükellefiyeti ile olan ilişkisi özellikle incelenmelidir. Bu husus her iki mükellefiyet türünde de doğrudan tüketiciyle yapılan bir e-ticaret faaliyeti olduğu için ayrıca önem arz etmektedir. İfade edildiği gibi, elektronik hizmet sunucularına getirilen KDV mükellefiyetinin vergi doğuran olayı ile DHV’nin vergi doğuran olayı aynıdır. Burada da problem elde edilen gelirin aynı şartlar altında iki kere vergilendirilmesini engellemektir. Yukarıda belirttiğimiz gibi, DHV’nin mahiyeti doğrudan vergi olarak belirlenirse buradaki problem aşılabilir.

Üçüncü tip vergi doğuran olay, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleridir. Bu hizmetlere kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil olarak kabul edilmiştir. Bu

²¹⁵ Saraçoğlu/Kahraman, **a.g.e.**, s. 15.

bağlamda bu faaliyete örnek olarak Tebliğ’de kullanıcıların üçüncü kişilere araç satışlarını kolaylaştırmak amacıyla dijital ortam sağlayan (A) işletmesi tarafından bu hizmetin sunumundan elde edilen hasılatın vergiye tabi olduğu örnek olarak verilmiştir. Bu hüküm özellikle C2C (Tüketiciden-Tüketicie) ticaretin vergilendirilmesi yönünde önemli bir adımdır.

Kanun bu vergi doğuran olayların yanına bir de ekstra bir hüküm ekleyerek bu faaliyetlere aracılık edenlerin de aynen dijital hizmet vergisi yükümlüsü olacağını belirtmiştir. Burada aracı kavramıyla ne kastedildiği açık değildir. Tebliğ’de verilen örneklerle göre bir başkasının ürünlerini satması için dijital ortam sağlayan kişi aracılık hizmeti görmektedir. Ya da elektronik ortamda sunulan ürünleri fiyat, kalite gibi özelliklerine göre dijital ortamda sıralayan ve sunan bir işletme de aracılık hizmetleri kapsamında kural olarak dijital hizmet vergisi mükellefi olacaktır.

b. Mükellef

Dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcıları olarak belirlenmiştir. Dijital hizmet sağlayıcılarının tam veya dar mükellef olup olmaması DHV açısından önemli değildir (DHVK m. 3/1). Bununla beraber ikinci fıkrada mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde özel bir durum tanımlanmıştır. Bu hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla sorumluluk hükmü oluşturabilir. Buna göre, vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenler verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir. Bu hükümle kimlerin sorumlu tutulabileceği hususunda ne kanunda ne de tebliğde herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Burada da internette verilen reklam hizmetlerinde olduğu gibi bir tevkifat sorumluluğu getirilebileceği düşünülse de pratik olarak bu mümkün değildir. Çünkü burada vergilemeye konu işlemlerin mali hacmi çok büyüktür. Ayrıca doğrudan tüketiciyle girilen dijital e-ticaret faaliyetlerinde tüketiciye tevkifat sorumluluğu yüklenmesi makul değildir.

Yukarıda birkaç kez değinildiği gibi, bu vergi sınırlı sayıda mükellefi hedeflemektedir. DHVK m. 4’e göre, ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, 1 inci maddede sayılan hizmetlere ilişkin, Türkiye’de elde edilen hasılatı

20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muaf sayılacaktır. Bu limitlerin aşılması durumunda muafiyet sona erer ve haddin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlar. Söz konusu hadlerin aşılp aşılmadığının tespitinde, hesap döneminin üçer aylık dönemlerinin sonu itibarıyla ilgili hesap dönemi içinde elde edilen kümülatif hasılat dikkate alınır.

Görüldüğü gibi muafiyet iki farklı kritere bağlanmıştır. Türkiye içinde 20 milyon liradan az hasılat etmek veya dünya genelinde 750 milyon avrodan az hasılat elde etmek muafiyet için yeterlidir. Diğer bir deyişle muafiyetin kalkıp mükellefiyetin başlaması için (m. 4/3'te olduğu için) her iki parasal haddin de aşılmış olması gerekmektedir.²¹⁶

Ancak firmalar açısından garip bir durum söz konusudur. Kanun koyucu dijital hizmet sunucularının kendi muafiyetlerini ispatlamasını istemektedir.²¹⁷ Gerekli bilgileri temin etmek suretiyle bildirimde bulunmayanların muafiyetten yararlanamayacağı belirtilmiştir²¹⁸. Buna göre Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin talebi üzerine, muhtemel mükelleflere muafiyet durumlarını Tebliğ'de²¹⁹ getirilen esaslara göre ispatlamaları istenmiştir. Bu ispat nitelikli bir ispat olmalıdır. Türkiye ile birlikte dünya genelinde en az beş ülkede faaliyette bulunan bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından bir bağımsız denetim raporu düzenlenmelidir. Bu rapor Tebliğde yer alan açıklamalara ve uluslararası denetim standartlarına uygun olmalı ve ilgili hesap dönemini takip eden 31 Mayıs tarihine kadar tevsik edilmelidir.

²¹⁶ Deniz Senvar, Pekin, Gülçin, Gümüş, "7194 sayılı Kanun ile getirilen Dijital Hizmet Vergisi", **Mondaq**, 2019 (Son Erişim Tarihi: 20.02.2019) (Çevrimiçi: <https://www.mondaq.com/turkey/Tax/889014/7194-say3051305-Kanun-ile-getirilen-Dijital-Hizmet-Vergisi>)

²¹⁷ Bunun sebebinin idarenin ispat yüküyle uğraşmak istemediği olduğu belirtilmektedir. Avrupa'da sorumluluk şartları olduğu için kişinin mükellef olup olmadığını ispat orada idareye düşmektedir. Oysa Türkiye düzenlemesinde önce herkes mükellef ilan edilmiş sonra da bir muafiyet eşiği belirlenmiştir. Kişi bu eşiğin üstünde olup olmadığını kendi kontrol etmek zorundadır. Ayrıca yanlış bir tespit yaparsa VUK kapsamındaki sorumluluklarını ihlal ettiği için idare tarafından da cezalandırılabilir: Altan Rençber, "Dijital Hizmet Vergisinde Güvenlik Önlemi: İfade Özgürlüğünün Sınırlandırılması Meselesi," **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:16, 2020, s. 575. (Bundan sonra "Güvenlik Önlemi" olarak kısaltılacaktır.

²¹⁸ Tebliğ, s. 10.

²¹⁹ Tebliğ, s. 9.

Mükelleflerin bu hadleri aştıktan sonra Tebliğ'in C bölümünde öngörülen esaslara göre kendilerine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinden mükellefiyet kaydı oluşturmaları gerekmektedir. Mükelleflerin bu hadleri aşıp aşmadığını kontrol edecek bir mekanizma ise kanun veya tebliğde öngörülmüş değildir.

c. Verginin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat olarak belirlenmiştir. Vergi için öngörülen oran dünya genel ortalamasının çok üstünde olarak % 7,5 olarak tespit edilmiştir.²²⁰ Bu rakamın aşağı çekilmesi beklenmektedir nitekim bu oranı %1'e kadar indirme yahut iki katına çıkarma yetkisi m.5/5 ile Cumhurbaşkanına verilmiştir. Verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılmaz. Dijital hizmet vergisi, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmez. Dolayısıyla mükelleflerin Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında ödediği vergiler de giderleştirilemeyecektir.

Dijital hizmet vergisinde vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı, hizmet türlerine ve mükelleflerin faaliyet hacimlerine göre birer aylık vergilendirme dönemi yerine üçer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir. Dijital hizmet vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh olunur. Mükellefler bu beyanı katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan hizmet sağlayıcıları için bu vergi bakımından bağlı bulundukları vergi dairesince, bulunmayanlar bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek vergi dairesine yaparlar. Mükellefler vergileme döneminde hasılat elde edemeseler de beyanname vermek zorundadırlar.²²¹

²²⁰ Bu rakam diğer ülkelere kıyasla çok yüksek olduğu için haklı olarak eleştirilmektedir: Rençber, **Dijital Hizmet Vergisi**, s. 34. ABD'nin ülkelerin yeni çıkardıkları dijital hizmet vergilerini incelediği bir raporda, Cumhurbaşkanı'nın vergi oranını iki katına çıkarma yetkisiyle birlikte %15'e varabilen dijital hizmet vergisi oranını eleştirdiğini belirtelim. Office of the United States Trade Representative, Section 301 Investigation Report on Turkey's Digital Services Tax, 6 Ocak 2021, s. 24-25. (Çevrimiçi: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/january/ustr-releases-findings-dst-investigations>) (Son erişim tarihi: 01.02.2021)

²²¹ Tebliğ, s. 14.

Mükelleflerin beyannamelerini zamanında vermemeleri üstüne Madde 7’de belirtilen esaslara göre erişimin engellenmesi tedbiri uygulanabilecektir.²²² Uyarı kaldır yönteminin benimsendiği bu tedbirde, usulüne uygun yapılan uyarı sonrası otuz gün içinde bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi hâlinde, dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişimin, bu yükümlülükler yerine getirilinceye kadar engellenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığınca karar verilir ve bu karar erişim sağlayıcılarına bildirilmek üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilir. Erişim engellenmesi kararına karşı herhangi bir itiraz yolu öngörülmemiş olması ilk bakışta eleştirilebilecek hususlardandır.²²³ Ayrıca ölçülülük açısından da kanunun bu hükmü sakıncalar içermektedir.²²⁴



²²² İlgili maddenin yan başlığı her ne kadar vergi güvenliği olsa da, doktrinde bu maddenin bir idari tedbir olarak düzenlendiği ifade edilmektedir. Bu tedbirin anayasal ölçütlere göre zorunluluk ve ölçülülük kriterleri sağlamadığı ve Anayasa’da güvence altına alınan çalışma özgürlüğünü zedeleyebileceği söylenmiştir. Ayhan Selçuk Özgenç, “Ankara Barosu Vergi Yasalarında Güncel Değişikliklerin Değerlendirilmesi Paneli Tebliği, 16.01.2020 (Çevrimiçi: <https://youtu.be/hmzKeKptKeA>) (Son Erişim Tarihi: 01.02.2021).

²²³ Erişim engellenmesi tedbirleri 5651 sayılı kanun kapsamında görülen bir tür son tedbirdir. Erişim engellemesi tedbirleri durumuna göre ihtiyati tedbir, koruma tedbiri şeklinde verilmektedir. Bir yaptırım olarak erişim engellenmesi kural olarak kanunun amacına aykırıdır. Her ne kadar kanun, tedbir mahiyetindeki erişim engellerine çok işlevsiz bir sulh ceza hakimliği itirazı getirmiş ve tedbirleri mahiyet itibarıyla yaptırım haline getirmiş olsa da, bu uygulamanın doğru olduğunu söylemek mümkün değildir. Evet, erişim engelleri caydırıcı birer araç olarak kullanılabilirler. Ancak hukuk devletinde hiçbir eylem işlevsel bir yargısal denetimden masun değildir, olmamalıdır. Aksi takdirde erişim engelleri birer sansür aleti haline gelirler. Bu ise bir hukuk devletinde kabul edilemez. Bu konu hakkındaki eleştirilerimiz için: Muhammed Süheyl Karakaya, 5651 Sayılı Kanun’un 9. Maddesi ve Erişimin Engellenmesi: Kurt Postunda Koyun Hükmü, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 137. Sayı, 2018, s. 128-129.

²²⁴ Rençber her ne kadar internet sitesinin bir işyeri sayılmayacağını düşünse de, bu erişim engellenmesi kararının yine Anayasa’da öngörülen çalışma özgürlüğünü zedeleyeceğini ve ölçsüz olacağını söylemiştir: Rençber, **Güvenlik Önlemi**, s. 582. Danıştay’ın yakın dönemde vermiş olduğu internet sitesini kalıcı ikamet sayan kararıyla bu görüş daha da kuvvetlenebilecektir. Bu kararın bir incelemesi için: Ayhan Selçuk Özgenç, “Recent Turkish Decision Finds that a Website Can Constitute a Permanent Establishment”, **European Taxation**, cilt. 59, 2019. Benzer yönde bir kararı İspanya’da verildiğine dair: Erdem, **a.g.e**, s. 116.

İKİNCİ BÖLÜM

DOĞRUDAN E-TİCARETTE PROBLEMLİ HUSUSLAR

I. DOĞRUDAN E-TİCARET KAVRAMI VE TANIMLANMASI PROBLEMİ

Bir önceki bölümde elektronik ticareti ürünün/hizmetin fiziki dünyada ifasının mümkün olup olmadığına göre tasnif ettiğimizi belirtmiştik. Bu bağlamda, ağırlıklı edimi elektronik(sanal) ortamda gerçekleşen sözleşmelerin oluşturduğu ticarete doğrudan e-ticaret, internet aracılığıyla sipariş edilip fiziki dünyada ifası gerçekleşen e-ticaret türüne de dolaylı e-ticaret dediğimizi belirtmiştik.¹

Yukarıda yapılan bu ayırım gerçekten de hem OECD'nin hem de AB mevzuatının içinde farklı adlandırmalarla yer almaktadır. İlgili sistemler açıklanırken bu hususi adlandırmalara dikkat edilecektir. Ancak biz çalışmamızda dijital hizmet sunumu ve doğrudan e-ticaret kavramlarını birbiri yerine de kullandık. Ayrıca çalışmanın kapsamını sınırlamak amacıyla henüz hukuki altyapısı çok yeni olan dijital hizmet vergisi yerine katma değer vergisi üzerinden bir inceleme yapılacaktır. Birinci bölümde yaptığımız açıklamalara atıfla tercihimizi tekrardan şöyle özetleyebiliriz.

Katma değer vergisi düzenlemelerinde genel eğilim fiziksel bir mal üstünde mülkiyetin geçirilmesine imkan veren işlemleri teslim olarak nitelendirmektir. Geriye kalan her türlü işlem ise bir “torba kavram” olan “hizmet” kavramının içine sığdırılmaktadır. Bu durumda, herhangi bir kira sözleşmesi hizmet olarak kabul edilebilir. Aynı zamanda bir internet sitesinin “sürdürülebilirlik” işlemini yapmak da hizmet olarak kabul edilmektedir. Birbirinden bu kadar farklı formlarda olan işlemleri

¹ Bu terminoloji ilk defa Avrupa Komisyonu tarafından yayınlanan raporda kullanılmıştır: European Commission, **E-Commerce and Indirect Taxation (Communication by the Commission to the Council of Ministers, the European Parliament and to the Economic and Social Committee, COM 374 final, 1998, s. 3.**; Emilie Fridenskold, “VAT and the Internet: The Application of Consumption Taxes to e-Commerce”, **Information & Communications Technology Law**, Vol. 13, No. 2, 2004, s. 186.

tek bir rejim altına toplamak çeşitli sakıncalar doğurabilecektir.² Nitekim bazı durumlarda da bir faaliyetin niteliğinin belirlenmesi bu ikili ayrım yüzünden güçleşmektedir. Mesela internet üzerinden üç boyutlu yazıcılar için hazırlanmış olan formların indirilmesini ele alalım. Kişinin bunu kendi üç boyutlu yazıcısından fiziki olarak basması hizmet mi yoksa teslim mi sayılacaktır tartışmalıdır.³ Bu örneği aşan problemler ilerde karşımıza çıkabilecektir.

Bu sakıncalar kendilerini çeşitli alanlarda belli etmektedir. Her şeyden önce dijital ürünlerin ve hizmetlerin kendine özgü bir yapısı olduğu kabul edilmeli, geleneksel fiziksel ürünler için tasarlanmış kurallara göre vergilendirme yapılmamalıdır. E-ticaret yapan bir satıcı; çoğu zaman karşıdaki müşterinin kim olduğunu bilmemekte, onunla fiziki ortamda iletişime geçmemektedir.⁴ Ayrıca çok defa yapılan satış kayıtları da ödemeye aracılık eden üçüncü bir kişi nezdinde bulunmaktadır. Bu şekilde anonimlik ve hız rejiminin geçerli olduğu bir ortamda yapılacak vergilemenin de ortamın kurallarına göre dizayn edilmiş olması gerekir.⁵ Aksi takdirde mükelleflere vergiye uyum konusunda kaldırabileceklerinden fazla bir yük yüklenmiş olacaktır.

Bir diğer önemli husus dijital ürünlerle fiziksel ürünlerin vergilendirilmesi hususunda vergide tarafsızlık ilkesinin sağlanmasıdır. Vergide tarafsızlık ilkesi, aynı vergiye konu olan işlemlerin kural olarak aynı koşullarda vergilendirilmesini öngörmektedir.⁶ Bu bağlamda bir örnek, AB'nin, 6. KDV Yönergesi'nin 98. maddesinde öngörülen vergi oranlarının düşürülmesi ve vergi istisnaları düzenleme yetkilerinde görülmüştür. Bu yetkilerin elektronik hizmetler için kullanılamayacağını belirtilmesi tarafsızlık ilkesini zedelediği için eleştirilmektedir.⁷ Bu ayrımın sakıncası matbu ve e-kitapların vergilendirilmesinde de karşımıza çıkmaktadır. Matbu kitapların

² Fridenskold, **a.g.e.**, s. 184.

³ Lamensch, **a.g.e.**, s. 78, dn. 355.

⁴ Fridenskold, **a.g.e.**, s. 185.

⁵ Lamensch, **a.g.e.**, s. 76.

⁶ OECD, **Guidelines on Neutrality**, s. 4.

⁷ Lamensch, **a.g.e.**, s. 76-77.

satımı “teslim” sayıldığından indirimli oranlar uygulanmakta, e-kitapların satımı ise “hizmet” sayılıp aynı indirimden yararlanılmamaktadır.⁸

Doğrudan e-ticaret kavramının kapsamı açısından nasıl problemler yaşıyorsa, dijital hizmetler denilince esasen burada bir tanım problemiyle de karşılaşmaktadır.⁹ Elektronik ortamda sunulan hizmetler, yahut dijital hizmetler denildiğinde de dört başı mamur bir tanım vermek güçtür. Bununla birlikte vergi söz konusu olduğu zaman, tipiklik ve kanuni güvencenin sağlanabilmesi için bir tanım oluşturmanın gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu tanım çabası yönünde çeşitli mevzuatlar karşılaştırılarak çözüm aranacaktır.

A. Doğrudan E-Ticaretin Çeşitli Ülkelerdeki Tanımları

AB mevzuatında dijital hizmetler şöyle tanımlanmaktadır¹⁰: “İnternet yahut bir başka elektronik ağ üzerinden doğası gereği arzı otomasyon yoluyla yapılan, insan müdahalesine asgari seviyede ihtiyaç duyan ve bilgi teknolojileri olmaksızın gerçekleşmesi imkansız olan hizmetlerdir.”. Bu tanımdan sonra ilgili yönetmelikte dijital hizmetlerin neler olduğu yönünde sınırlı olmayan bir liste verilmiştir.¹¹ Yine

⁸ 22 Şubat 2019 tarih ve 30694 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7166 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 7 inci maddesi ile basılı kitap ve süreli yayınların teslimi KDV’den istisna edilmiştir. Ancak elektronik kitap ve dergilerde %18 KDV devam etmektedir.

⁹ Bu hususta 2015 yılında OECD tarafından yayınlanan Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımını Engellemeye (Base Erosion and Profit Shifting) yönelik raporda dijital ekonomide gelir elde etme türlerine yönelik tasniften yararlanılabilir. Buna göre; reklam bazlı gelirler, dijital ürün satış/kira gelirleri, dijital abonelik tarzı gelirler, dijital hizmet gelirleri, içerik ve teknoloji lisanslama gelirleri, kullanıcı verileri ve özelleştirilmiş pazar verisi sunma gelirleri genel dijital gelir kalemlerini oluşturmaktadır. OECD/G20, **BEPS 2015**, s. 66.

¹⁰ European Council, Council Implementing Regulation 282/2011 Md.. 7.

¹¹ Yönetmelik madde 7/2’de örnek kabilinden sayılan faaliyetler şunlardır: a) Genel olarak dijital ürünlerin temini, özellikle yazılım ve yazılımlar üzerindeki değişiklik ve güncellemeler. b) Bir elektronik ağ üzerinde bir şirketin veya şahsın mevcudiyetini temin eden internet sayfası veya sitesi kurma ve yardım hizmetleri. c) Müşteri tarafından özel bir veri girişi üzerine yapılan talep üzerine bilgisayar tarafından otomasyon yoluyla ve internet aracılığıyla verilen hizmetler. d) Kişilerin mallarını veya hizmetlerini koyduğu bir internet sitesinin pazar yeri olarak görev ifa ettiği ve kişilerin otomasyon aracılığıyla tekliflerini yaptığı ve tarafların bilgisayar tarafından oluşturulmuş maillerle haberdar edildiği işlemler. e) Telekomünikasyon işlevinin ikincil planda olduğu internet servis paketleri.

sonrasında hangi hizmetlerin dijital hizmetlerden sayılmayacağı yönünde de ayrıntılı bir liste sunulmuştur.¹²

OECD ise Ottawa Vergileme Çerçeve Koşulları'nın uygulanması için çıkardığı belgede¹³ dijital hizmetleri de kapsayan şu tanımı vermiştir: “Uzaktan ifa edilmesi mümkün olan her türlü sınır-ötesi gayri maddi mal veya hizmet satışı.” OECD’nin tanımının AB mevzuatındaki tanımdan daha geniş olduğu açıktır. Bizim mevzuatımızda da böyle bir tanıma ihtiyaç var mıdır, yoksa başka bir yol mu benimsenmelidir? Bu soruyu cevaplamaya çalışmadan önce konuyu farklı bir yaklaşımla ele alan sistemlere de değinilmelidir.

Kanada’da dijital işlemlerin tasnifinde teslim ve hizmet kavramlarından başka kavramlar kullanıldığını dolayısıyla doğrudan e-ticaretteki işlemlerin farklı nitelendirildiğini görüyoruz. Kanada Gelir İdaresi’nin yayınladığı raporda¹⁴ belirttiği kriterlere göre işlemin doğası bir “iş”in görülmesi üzerine ise bir hizmet arzı, bir “mal”ın kullanılmasına ilişkin ise gayri maddi mal arzı vardır. Dolayısıyla bir dijital ürünün indirilmesi gayri maddi mal arzı sayılacaktır. Oysa reklamlar, internet sitelerindeki satış mekanizmaları gibi şeyler bir işin görülmesine yönelik olduğu için hizmet olarak kabul edilecektir.¹⁵ Bu sebeple işlemde yararlanılma şekli onun hizmet mi yoksa gayri maddi mal arzı mı olduğunu belirlemeye yardımcı olmaktadır.¹⁶ Örneğin bir profesyonelden dijital ortamda alınan yardım hizmet sayılacakken, o

¹² Bunlardan bazıları: Yayıncılık hizmetleri, telekomunikasyon hizmetleri, fiziksel teslimi yapılan ancak elektronik sipariş edilebilen ürünler, CD-ROM ve disket gibi fiziki forma bürünmüş ürünler, kitap, gazete gibi basılı yayınları, DVD ve CD’ler ve bunlara yüklü oyunlar, avukat ve muhasebeci gibi uzmanların e-mail üzerinden verdikleri danışma hizmetleri, bir öğretmen tarafından internette yahut bir başka elektronik ağda verilen eğitim hizmetleri, kültürel, sanatsal, sportif, bilimsel, eğitimsel ve eğlence gibi benzer alanlarda gerçekleşen etkinliklere alınan online biletler, ikamet, araba kiralama, restoran ve yolcu taşıma gibi benzer hizmetler için online alınan biletler.

¹³ OECD, **Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions**, 2001, s. 23. (Bundan sonra “**Ottawa Framework 2001**” olarak kısaltılacaktır.)

¹⁴ Canada Revenue Agency, **GST/HST and Electronic Commerce (B-090)**, 07/12/2002.

¹⁵ Jinyan Li, “Consumption Taxation of Electronic Commerce: Problems, Policy Implications, and Proposals for Reform”, **Canadian Business Law Journal** 38.3, 2003, s. 450.

¹⁶ Michael Walpole, Madeleine Stiglingh, “Untangling the worldwide VAT web on digital supplies”, **32 Australian Tax Forum**, 2017, s. 436.

profesyonelin paylaştığı yardımlara abonelik yoluyla düzenli olarak online ulaşma hakkı gayri maddi mal arzı sayılacaktır.¹⁷

Yeni Zelanda’da daha geniş bir tanımlama yapma yoluna gidilmiştir. Burada kanun koyucu “mesafeli hizmet” adını verdiği bir kriterle hem dijital hem de fiziksel bazı hizmetleri kapsama yoluna gitmiştir.¹⁸ Buna göre yapılan “mesafeli hizmet” tanımlaması “hizmetin ifa edileceği durumda hizmeti alanın bulunduğu yerle ifanın gerçekleştiği yer arasında zorunlu bir bağlantının olmaması” şeklinde ifade edilmiştir. Bu tanımın ayrıca e-kitap, müzik, video ve yazılım indirmeleri gibi dijital hizmetleri de kapsadığı belirtilmiştir.

Güney Afrika’da ise farklı bir yol izlenmiş ve katma değer vergisi alınacak dijital hizmetler mahdut bir şekilde tespit edilmeye çalışılmıştır.¹⁹ Bu açıdan Kanun koyucu dijital ve dijital olmayan bütün işlemleri “hizmet” kavramının altında toplamamayı tercih etmiştir.²⁰ Bu uygulama bizim Dijital Hizmet Vergisi Kanunu’nda yaptığımız kategorizasyona benzese de saymak yoluyla hizmetler sınırlandırıldığından dar bir çerçeveye çizdiği söylenebilir. Kanun koyucu, elektronik hizmetler diye tanımladığı işlemleri; şans oyunları ve diğer oyunlar, eğitim hizmetleri, online açık arttırım hizmetleri, dijital bakım hizmetleri, üyelik hizmetleri ve çeşitli hizmetler(e-kitap, film, müzik ve görüntü aktarımı sunan hizmetler) olarak beş kategoride saymış ve bunların katma değer vergisinin alanına girdiğini söylemiştir.

B. Türk Mevzuatında Tanım Problemi

Türk mevzuatına baktığımızda doğrudan bir elektronik ortamda sunulan hizmet yahut dijital hizmet tanımı göremiyoruz. Bunun yerine yukarıda değindiğimiz gibi Dijital Hizmet Vergisi’nde vergilendirilecek dijital hizmetler üç temel grup olarak reklam hizmetleri, dijital içerik sunumu ve kullanıcı etkileşimli dijital ortam

¹⁷ Li, **a.g.e.**, s. 451.

¹⁸ Walpole/Stiglingh, **a.g.e.**, s. 444.

¹⁹ Walpole/Stiglingh, **a.e.**, s. 438.

²⁰ Theo Steyn, “VAT and E-Commerce: Still Looking for Answers”, **South African Mercantile Law Journal**, 22/230, 2010, s. 236.

sağlanması hizmeti olarak sayıldığını tespit edebiliyoruz. KDV Kanunu m.9'da ise daha geniş bir tanımlama benimsenmiş ve “katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir.” denmiştir. Yukarıda belirttiğimiz klasik ayırım teslim olmayan her şeyi hizmet kabul ettiği için bu tanımlama ilk başta tatmin edici gelebilir. Bununla birlikte bir mükellefin kanunun bu ibaresine bakıp mükellef olup olmadığını anlaması pek kolay değildir. KDVK m. 9'un uygulanması için çıkarılan KDV Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik yapılmasına dair 17 Seri No.lu Tebliğ taslak halinde elektronik hizmet sayılan hallere örnekler verilmişti.²¹ Oysa taslağın nihai halinde bunların kaldırıldığı görülmektedir.

Mevzuatımız incelendiğinde bir elektronik ortamda sunulan hizmet/dijital hizmet tanımının yapılması gerektiği ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.²² Bir yandan, tanım yapmak teknolojiyle birlikte sürekli kapsamı genişleyen bu alanı dondurmaya çalışmak demektir. Diğer yandan, mükelleflerin vergi güvenliği için bir tanım yapılması ihtiyacı açıkça görülmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'muzda kullanılan ibarelerin kapsamı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu'ndakinden daha geniştir. Her şeyden önce bu iki verginin kapsadığı alanların beraber düşünülmesi gerekir. Özellikle bazı sosyal medya sitelerinin üyelerinden bir ücret almadığı düşünülürse bunların KDV dışında kalmaları normaldir. Ancak dijital hizmet vergisi ile bu sitelerde sunulan reklamların ve hedefli reklam için satılan kullanıcı verilerinden elde edilen hasılatın vergilendirilmesi dijital hizmet vergisi alanına girecektir.

C. Yargı Kararları Işığında Dijital-Fiziksel Ürün Ayrımı ve Hizmet/Teslim Ayrımı

Bu konu hakkında yapılacak tespitler aynı zamanda fikri mülkiyet hukuku ve tüketici hukukunun kavramlarından da yararlanmayı gerektirmektedir. Bu bağlamda

²¹ Karakoç, **3 Nolu KDV**, s. 53.

²² Avrupa Birliği de 2005 öncesine kadar sınırlandırıcı olabileceği kaygısıyla bir tanım yapmaktan çekinmiştir. Ancak sonrasında tanım yapmak ihtiyacı hasıl olmuştur: BA, Van der Merwe, “VAT in the European Union and Electronically Supplied Services to Final Consumers”, **South African Mercantile Law Journal**, 577, 2004, s. 580.

Avrupa Adalet Divanı'nın dijital malların statüsü hakkında vermiş olduğu bazı kararlar bu konuda yol gösterici olacaktır. Mahkeme, 2012 yılında verdiği UsedSoft kararında²³ fiziksel eşyaların mülkiyeti için getirmiş olduğu bazı kriterleri dijital mallar için de uygulamış ve aynı ürünün dijital ve fiziksel versiyonu arasında fonksiyonel eşitlik olduğunu vurgulamıştır.²⁴

Karara konu olayda İsviçre menşeli UsedSoft markası, daha önce lisanslı olarak satın alınmış olan yazılım ve programları ikinci el olarak kullanıcılardan satın alıp piyasadan daha ucuz fiyata şirketlere toplu olarak satmaktadır. Yazılımlarının bu şekilde satılmasının hukuk aykırı olduğunu iddia eden ABD menşeli Oracle firması bir hukuk davası açarak UsedSoft firmasından tazminat istemiştir. Bununla birlikte mahkeme burada fikri mülkiyet hukukunda uygulanan tüketim ilkesinin uygulanacağını belirterek UsedSoft'u haklı bulmuştur.²⁵ Tüketim ilkesine göre, satıcı (kullanıcı) lisans haklarını bir kere devrettikten sonra ürünün diğer kişilere satışından tekrar tekrar hak talep edemez.²⁶

Mahkeme, yazılımın eski kullanıcıların hesaplarını kullanmaya devam etmedikleri sürece bir başkasına devretmelerinin bir hukuki sakınca doğurmayacağını belirtmiştir.²⁷ Mahkeme normalde fiziksel formdaki fikri mülkiyet ürünlerine uyguladığı bu ilkeyi (tüketim ilkesini) dijital ürünleri de kapsayacak şekilde genişletmiştir. Böylece, dijital ürünlerle fiziksel ürünlerin arasında fonksiyonel eşitlik bulunduğu yönünde güçlü bir argüman oluşturmuştur.

Tüketici hukukunda ise dijital ürünlerin hizmet veya mal kategorisine sokulmaksızın AB Tüketici Hakları Yönergesi m. 19'da "Fiziki bir ortamda

²³ Avrupa Adalet Divanı, UsedSoft. Kararı, C-128/11, EU:C:2012:407, 03.08.2012. (çevrimiçi: <http://curia.europa.eu/>)

²⁴ Avrupa Adalet Divanı, UsedSoft. Kararı, paragraf: 47; Janja, Hojnik, "Digital Content as a Market Commodity Sui Generis: EU Lawyers (Finally) Moving from Newton Physics to Quantum Physics", **22nd Economic and Social Development, International Scientific Conference on Economic and Social Development: The Legal Challenges of Modern World**, 2018, s. 75.

²⁵ Avrupa Adalet Divanı, UsedSoft. Kararı, paragraf: 59.

²⁶ Catherine, Colston, **Principles of Intellectual Property Law**, Cavendish Publishing Limited, 1999, s. 434.

²⁷ Avrupa Adalet Divanı, UsedSoft. Kararı, paragraf: 59.

sunulmayan dijital içerik”ler olarak tanımladığınızı görüyoruz. Maddenin devamında bu tarz sözleşmelerin satış veya mesafeli satış hükümlerinden ayrıldığı söylenmektedir. Özellikle sözleşme tarif edilirken “ödeme” unsuruna yer verilmemiş olması dikkat çekmektedir.²⁸ Ücretsiz hizmet veren büyük sosyal medya şirketlerinin kullanıcılarının verileri üzerinden para kazandığı düşünüldüğünde, bu doğru bir mevzuat tepkisi olmuştur. Nitekim bu yaklaşım “İnternette bir ürüne para ödemiyorsanız, ürün sizsinizdir” özdeyişini kavramış gözükmektedir.

İnternet ortamında hizmet sunan firmaların “ücretsiz” kullanım sunmaları meseleyi vergi teorisi açısından da zorlu hale getirmektedir. Dijital ürünlerin tespit ve tasnifinde, müteakiben de vergilendirilmelerinde problem çıkarmaktadır. Bu tarz faaliyetlerde, sunulan hizmetler tükenmediği için bunların tüketiminde rekabet olmama özelliğinden bahsedilebilir. Özellikle bu hizmetleri sunanlar sundukları ürünün/hizmetin fiyatını sifıra indirdikleri zaman aslında özellikle harcama vergileri için ortada bir harcama gözükmediğinden bu açıdan vergi dışı kalan faaliyetler olmaktadır. Oysa bu şirketler “ücretsiz” sundukları hizmetlerin yanında dolaylı olarak aldıkları reklam ve veri satışıyla çok büyük karlar elde etmektedir. Bu yaklaşım vergi matrahının erimesine yol açmaktadır.²⁹ Gerçekten de bugün internette Facebook gibi, Instagram gibi büyük firmaların faaliyetleri göz önünde bulundurulduğunda bu firmaların aslında somut bir şey satmadıklarını, onların insanları bir araya getiren platformlar olduğu düşünüldüğünde harcama vergilerinin gelişen teknolojik pazarlara ayak uydurmasının önünde engeller olduğu görülmektedir. Bu dijital hizmetlerin/ürünlerin doğasının henüz kavranamamış olmasındandır.

Nitekim Avrupa Adalet Divanı 2015 yılında Komisyon ve Fransa/Lüksemburg arasında görülen davada dijital/fiziksel ürün ayrımında dijital ürünlerin doğasının ortaya çıkardığı zorluklara değinmiştir.³⁰ E-kitaplar ve matbu kitaplar için uygulanan

²⁸ Hojnik, **a.g.e.**, s. 79.

²⁹ Basu, **a.g.e.**, s. 178-179.

³⁰ Avrupa Adalet Divanı, Commission v France Kararı, C-479/13, EU:C:2015:141, 05.03.2015. (çevrimiçi: <http://curia.europa.eu/>)

farklı KDV rejiminin kaldırılmasını bu kararla reddetmiştir.³¹ Mahkemenin, UsedSoft kararında fikri mülkiyet hukuku bağlamında gösterdiği dijital/fiziksel ürün ikamesi fikrini bu kararda devam ettirmediğini görüyoruz. Mahkeme basılı kitapların satışının teslim kabul edilip düşük KDV oranlarından yararlanmasını, e-kitapların ise bundan yararlanamamasını haklı bulmuştur. Mahkeme, e-kitap satışının elektronik olarak sunulan bir hizmet olduğunu ve 6. KDV Yönergesi m. 98'e göre indirimli oranlardan yararlanamayacağına hükmetmiştir.³² E-kitaplar her ne kadar okunmak için fiziksel bir aparata ihtiyaç duysalar da, satışın bu aparatı kapsamadığı gerekçesiyle bunun bir teslim olarak nitelendirilemeyeceğini söylemiştir.³³ Diğer yandan, mahkemenin amacının aslında üye devletlere çok fazla yetki vermek istemediği olduğu da söylenmektedir. Üye devletlerin oranları bu şekilde düşürme yetkisi çok geniş kapsamlara ulaşırsa tek pazarın ahengi bozulabilecektir.³⁴

Bununla beraber mahkeme 2019 yılında Tom Kabinet adlı bir şirkete dair önemli bir karar vermiştir.³⁵ Bu karar ile dijital fiziksel ürün ayrımı hususundaki yaklaşım, Usedsoft kararından hayli uzaklaşmış ve Fransa/Lüksemburg davasının sonucuna yakınlaşmıştır.³⁶ İkinci el e-kitapların satımına aracılık eden Hollanda merkezli Tom Kabinet şirketinin bunu yapıp yapamayacağı mahkemenin önüne gelmiştir. Şirket Usedsoft kararına uygun bir şekilde ikinci el kitapların da yazılım gibi satılabileceği bir düzenek kurmuştur. Buna göre bir kullanıcı aldığı e-kitabı, kendinin bir daha erişemeyeceğini garanti ederek bir başkasına satmaktadır. Mahkeme kitapların bilgisayar programı gibi değerlendirilemeyeceği, dijital ve fiziksel kopyalarının aynı kurallara tabi tutulamayacağını söylemiştir.³⁷ Böylece “tüketim hakkının” e-kitaplar

³¹ Avrupa Adalet Divanı, France v Commission Kararı, paragraf: 46.

³² Avrupa Adalet Divanı, France v Commission Kararı, paragraf: 40; E-ticaret kapsamında yapılan faaliyetin mal teslimi yahut hizmet olarak değerlendirilmesine göre uygulanacak oranlar ve indirimler değişiklik gösterebilmektedir. Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 214.

³³ Avrupa Adalet Divanı, France v Commission Kararı, paragraf: 28.

³⁴ Hojnik, **a.g.e.**, s. 75.

³⁵ Avrupa Adalet Divanı, Tom Kabinet Kararı, C-263/18, EU:C:2019:1111, 19.11.2019 (çevrimiçi: <http://curia.europa.eu/>)

³⁶ Lillia Oprysk, Karin Sein, “Limitations in End-User Licensing Agreements: Is There a Lack of Conformity Under the New Digital Content Directive?”, **2020 Max Planck Institute for Innovation and Competition**, Münih 2020, s. 618. (Çevrimiçi: <https://link.springer.com/article/10.1007/s40319-020-00941-y>) (Son erişim tarihi: 27.01.2021)

³⁷ Avrupa Adalet Divanı, Tom Kabinet Kararı, paragraf 58.

için uygulanamaz olduğu sonucuna varmıştır. Oysa, tüketim hakkı matbu kitapların ikinci kez bir başkasına satılmasına imkan vermeye devam etmektedir. Bu kararlar birlikte dijital ürünlerin fiziksel ürünlerin yararlandığı bazı rejimlerden yararlanamayacağı sonucu ortaya çıkmıştır.

Bu kararlar muvacehesinde düşünüldüğünde dijital ürünler için “sui generis”³⁸ kuralların getirilmesi her ne kadar gerekli ise de, teknolojik altyapı henüz buna hazır değildir. Dolayısıyla şu aşamada dijital ürünler ile fiziksel ürünler arasında tam tekmil bir tarafsızlığa ulaşılması güç gözükmektedir. Dijital ürünlerin kavranışı ve işlevselliği arttıkça kendilerine özgü kurallar getireceklerine şüphe yoktur. Ancak şu durumda tam tarafsızlığı sağlamaya çalışmak ülkelerin ekonomik çıkarlarına ters de düşebilir. Yukarıda incelediğimiz kararlardan da çıkarsanabileceği üzere verginin ekonomik fonksiyonu ülkelere göz önünde bulundurulmuş olabilir. Dolayısıyla şimdilik fiziksel ürünlerin sahip olduğu vergisel avantajlar Avrupa Adalet Divanı’na göre ekonomik açıdan temellendirilebilir durumdadır denilebilir.

II. DOĞRUDAN E-TİCARETTE SUNUM YERİNİN BELİRLENMESİ PROBLEMİ

Katma değer, üreticinin bir hammaddeye yahut hizmete onu geliştirip ürün haline getirerek, teslim yahut hizmet olarak satarken eklediği değeri ifade eder.³⁹ Katma değer vergisinde beklenen, katma değerın ortaya çıktığı ülkede vergilenmesidir.⁴⁰ Ancak bu amaca ulaşmak her zaman kolay olmamaktadır. Dolayısıyla sınır ötesi dijital ticarete yapılacak hizmet ve teslimin hangi ülkede gerçekleştiğinin tespiti vergilendirme için önem arz etmektedir. Birtakım ülkeler doğrudan e-ticaret hizmet sunumlarında katma değerın, hizmeti sunanın ülkesinde gerçekleştiğini kabul etmektedir. Bu durumda vergilendirme yetkisinin kendilerine ait olduğunu

³⁸ Hojnik, **a.g.e.**, s. 81.

³⁹ van Brederode, **a.g.e.**, s. 20.

⁴⁰ Bununla birlikte katma değer vergisinin aslında hususen doğan katma değeri vergilemek için değil, devletlerin satış zincirinin her aşamasında salabilecekleri ve vergi teorisi açısından tutarlı bir harcama vergisi olarak düşünüldüğü savunulmaktadır. bkz: Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers, **The Modern Vat**, International Monetary Fund, 2001, s. 1.

söylemektedir (kaynak ülkesi prensibi).⁴¹ Bir takım diğer ülkeler ise vergiyi tüketimin yapıldığı yer olarak varsayılan, hizmet alanın ülkesinin alması gerektiğini söylemektedir (varış ülkesi prensibi).

Bu iki yaklaşımdan hangisinin benimsendiğini bilmek satıcıların vergisel yükümlülüklerini öngörebilmesi için elzemdir. Sunulacak hizmetin kim tarafından vergilendirilebileceğini öngören kurallar sunum yeri (place of supply) kuralları olarak adlandırmaktadır.⁴² Bu kurallar fiili olarak sunumun nerede gerçekleştiğinden çok ülkelerin vergi hukuku alanında bu husustaki kabullerini düzenlemekte ve ülkelerin vergilendirme yetkisini belirlemektedir. Bir başka ülkeye dijital hizmet sunan kişi, vergisini doğru ödemek için, hizmeti sunduğu ülkenin sunum yeri kurallarını bilmelidir.

Sunum yeri olarak adlandırdığımız kuralların doktrinde ifa yeri olarak da adlandırıldığı görülmektedir.⁴³ Bu terminolojiyi kullanmaktan bizce kaçınmak gerekir. İfa yeri bir borçlar hukuku terimi olarak üstlenilen edimlerin yerine getirilmesi gereken yer olarak tanımlanmaktadır.⁴⁴ Buna göre taraflar kendi aralarında anlaşıp ifa yerini belirleyebilecekleri gibi, belirlemedikleri durumda dahi TBK 89'un yedek hükümleri ile ifa yeri belirlenebilecektir.

İfa yeri terimi kullanmak bu noktada zihni bulandırabilir. Bu hususta KDVK'da da hizmet ifası teriminin kullanılması bizce uygun olmamıştır. Nitekim doğrudan e-ticarette yapılan sözleşmelerin ifa yeri borçlar hukukuna göre tartışmalıdır. Ancak baskın görüşe göre özellikle dijital yazılım satışlarında ifa yeri satıcının mukim olduğu yahut ilgili serverin bulunduğu yerdir.⁴⁵ Diğer yandan, TBK m. 89/3 cins borçları için

⁴¹ Schenk/Oldman, **a.g.e.**, s. 25.

⁴² van Brederode, **a.g.e.**, 204.

⁴³ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, 2003, s. 217, 225, 233.; Serkan Özdemir, "Elektronik Ticarette KDV Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 310, Temmuz 2014, s. 58.

⁴⁴ Necip Kocayusufpaşaoğlu, Hüseyin Hatemi, Rona Serozan, Abdülkadir Arpacı, **Borçlar Hukuku Genel Bölüm**, Cilt 3, 6. Bası, Filiz Kitabevi, 2014, s. 40.

⁴⁵ Markus Messinger, **Rechtsunsicherheiten bei internationalen elektronischen Handelsgeschäften : ihre Reduktion unter Berücksichtigung des deutschen, US-amerikanischen und internationalen Vertragsrecht**, Mohr Siebeck, 2014, s. 270.; Johanna Schrammen, **Grenzüberschreitende Verträge**

“doğumları sırasında borçlunun yerleşim yerinde, ifa edilir” demektir. Nitekim bu borçlar cins borcu kabul edildiğinden aranacak borçlar⁴⁶ kategorisine konulabilecektir.

Bu doğrudan e- ticaret işlemi varış ülkesi prensibine göre vergilenirse ifa yeri alıcının ülkesi olacaktır demek uygun değildir. İfa yeri, borçlar hukukuna göre yine satıcının ülkesinde olacaktır. Çünkü vergi hukuku her ne kadar özel hukuk işlemlerini esas alıyorsa da onları aşan ve kavramları nev’i şahsına münhasır olan bir alandır. Dolayısıyla sözleşmesel ilişkiyi ifade eden “ifa yeri” tabirinin kullanılması uygun olmayacaktır. Bu durumda ya vergi hukuku içinde bulunan bir terimin kullanılması ya da vergi hukukuna özgü yeni bir terimin ihdası gereklidir.⁴⁷ Biz bu durumda ikinci seçeneğe uyup terimi “sunum yeri” olarak adlandırmayı tercih ettik.

A. Katma Değer Vergisinde Vergileme İlkeleri ve Varış Ülkesi Prensibi

Sunum yerinin tespit edilmesinde çeşitli kriterler kullanılmaktadır. Katma değer vergisinin salınmasında varış ülkesi ve kaynak ülkesi olmak üzere iki vergilendirme tarzı bulunmaktadır. Varış ülkesi prensibi dünya genelinde OECD Ottawa konferansı ve KDV/MHS Yönergesi ile tavsiye edilmiştir. Ayrıca bu kurala uyulmaması durumunda Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) tarafından bazı yaptırımlara maruz kalılabilmektedir.⁴⁸ Varış ülkesi prensibi, tüketimin yapıldığı nihai yere göre vergileme yetkisinin belirlenmesi gerektiğini ifade eder.⁴⁹ Oysa kaynak ülkesi prensibi tüketimin yapıldığı yere göre değil, hizmeti/malı sunan kişinin bulunduğu yere göre

im Internet: internationale Gerichtsbarkeit und anwendbares Recht, Cuvillier Verlag, 2005, s. 57.

⁴⁶ Borçlunun yerleşim yerinde ifa edilecek borçlar için aranacak borçlar denilmektedir: M. Kemal Oğuzman, Turgut Öz, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, C.1, 12. Bası, 2014, s. 333.

⁴⁷ van Brederode, **a.g.e.**, s. 204.

⁴⁸ Hellerstein Walter, “A Hitchhiker's Guide to the OECD's International VAT/GST Guidelines”, **Florida Tax Review**, Vol: 18, 2016, s. 598. (Bundan sonra “**A Hitchhiker's Guide**” olarak kısaltılacaktır.); OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 16.

⁴⁹ Varış ülkesi prensibine göre sözleşmenin karşı tarafının nerede olduğu sorusu kilit sorudur. Ayrıca bu kişinin bir firma mı yoksa bir tüketici mi olduğu sorusu da doğru vergileme için önemlidir. OECD, **Verification of Customer Status and Jurisdiction**, Centre for Tax Policy and Administration, Consumption Tax Guidance Series: Paper No 3., 2001, s. 2. (Bundan sonra “**Verification of Customer**” olarak kısaltılacaktır..)

vergilemeyi esas alır.⁵⁰ Kaynak ilkesi bu anlamda yurtiçinde üretilen katma değerler için geçerli olan genel kuraldır.⁵¹ Bu iki ilke mükellef açısından kıyaslandığında kaynak ülkesi prensibinin mükellefler için daha rahat olduğu görülür. Çünkü varış ülkesi prensibinde ilgili kişi ihracat yaptığı her ülkenin kurallarına göre ayrı ayrı vergilenecektir.⁵² Tabii ki bu zorlukları aşmak için çeşitli mekanizmalar üretilmiştir. İlerleyen kısımlarda bu mekanizmalara değinilecektir.

Bu iki vergilendirme tarzı ayrıca vergide tarafsızlık ilkesi bakımından karşılaştırılabilir. Vergide tarafsızlık ilkesi OECD tarafından benimsenen önemli bir ilkedir.⁵³ Tarafsızlık ilkesi Ottawa Konferansı'nda şöyle ifade edilmiştir: "Ticaretin farklı şekilleri vergilenirken tarafsız ve hakkaniyetli olunmalıdır. Şirketlerin kararları vergisel kaygılarla değil iktisadi unsurlarla şekillenmelidir. Benzer koşullarda benzer işlemleri yapan işletmeler benzer derecede vergiye tabi tutulmalıdır."⁵⁴ Vergide tarafsızlık ilkesinin katma değer vergisi için sağlanmasını temin eden iki temel müessese bulunmaktadır. Bunlar indirim mekanizması ve varış ülkesi prensibidir.⁵⁵ Varış ülkesi prensibi ülkelere daha adil bir vergileme fırsatı sunmakta, piyasa düzenini bozmamakta ve verginin bir rekabet aracı olarak kullanılmasını engellemektedir.⁵⁶ İndirim mekanizması geçmiş bölümde incelenmiş olduğundan öncelikle varış ülkesine göre vergilendirme ve onun zıddı olan kaynak ülkeye göre vergilendirme prensiplerine biraz daha ayrıntılı bakmak gerekir.

Varış ülkesi prensibinde vergileme yetkisi kural olarak maldan/hizmetten yararlanan kişinin bulunduğu ülkeye aittir. Bu kaideye göre ihraç edilen mallar, ihraç edilen ülkede vergilendirileceği için ayrıca kaynak ülkede vergilendirilmezler⁵⁷. Varış ülkesi prensibine göre gerçekleşen ithalatlarda, ithal edilen ürün, ürünü dışarıdan

⁵⁰ Schenk/Oldman, **a.g.e.**, s. 20 ve 22.

⁵¹ Yaltı Soydan, **Katma Değer Vergisi**, s. 126.

⁵² Lamensch, **a.g.e.**, s. 23.

⁵³ OECD Vergide Tarafsızlık konusu üzerine 2011 Yılında yönerge yayınlamıştır. OECD, Committee on Fiscal Affairs, International VAT/GST Guidelines, **Guidelines on Neutrality**, 28 June 2011.

⁵⁴ OECD, **Ottawa Framework 2003**, 2003, s. 12.

⁵⁵ OECD, **Guidelines on Neutrality**, s. 3 ve 4.

⁵⁶ Fridenskold, **a.g.e.**, s. 191.

⁵⁷ Varış ülkesi denirken mutlaka müşterinin ikamet ettiği yer kastedilmemektedir. Müşterinin ürünü satın alırken bulunduğu yer de KDV açısından varış ülkesi kabul edilebilir. Svantesson, **a.g.e.**, s. 7.

getiren ülkedeki muadil bir ürün nasıl vergilendiriliyorsa öyle vergilendirilir.⁵⁸ Böylece dışarıdan gelen ürünle içindeki ürün arasında vergileme açısından temel olarak eşit bir yaklaşım benimsenmiş olur.⁵⁹ Böylece vergide tarafsızlık ilkesi de sağlanmış olur.⁶⁰

Ancak kaynak ülke prensibinde durum farklıdır. Bu prensibe göre, yapılan ihracatlar KDV açısından ihracatı yapan ülke tarafından vergilendirilirler. Aynı zamanda ithalatlar da ithal edilen ülkede ödenilen vergiler mahsup edilmek üzere yine KDV açısından vergilendirilir.⁶¹ Aynı ürünün farklı KDV oranlarında vergilendirilmesi ihtimali bu prensipte verginin tarafsızlığı ilkesini zedelemektedir.⁶² İki tane kaynak ülke prensibini benimsemiş ülke arasında gerçekleşen ithalatta, ithalatçı A ülkesinin belli bir üründen %15 KDV alması; ithal eden B ülkesinin de %20 alması durumunda aradaki fark tekrar tahsil edilmek durumunda kalacak bu da mükelleflerin işini zorlaştıracaktır. Bu karmaşanın sonunda agresif vergi planlamaları yahut rekabetin bozulması riski ortaya çıkacaktır.⁶³

Üçüncü olarak bu iki ilke çifte vergilendirme ve vergi dışı kalma tehlikesi açısından kıyaslanabilir. Kaynak ülkesi prensibini benimseyen bir ülke, dünyanın çoğunluğu⁶⁴ varış ülkesi prensibini benimsediği için vergi konusu hem kaynak ülkede hem de varış ülkesinde çifte vergilendirmeye tabi tutulma ihtimali taşımaktadır. Bu ihtimal her iki tarafın da varış ülkesi prensibini benimsediği durumda daha düşüktür. Bununla birlikte, “tüketimin gerçekleştiği yer” kavramına verilen değişik anlamlar da varış ülkesi prensibinde çifte vergilendirme tehlikesi doğurabilir.⁶⁵

⁵⁸ OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 16.; KDV Kanunu Gerekçesi, s. 323.

⁵⁹ Schenk/Oldman, **a.g.e.**, s. 183; Lamensch, **a.g.e.**, s. 21.

⁶⁰ OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 16.

⁶¹ Schenk/Oldman, **a.g.e.**, s. 183; OECD, **Guidelines on Neutrality**, s. 4-5.; Lamensch, **a.g.e.**, s. 18.

⁶² OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 16.

⁶³ OECD, **Guidelines on Neutrality**, s. 4-5; Lamensch, **a.g.e.**, s. 19 ve 20.

⁶⁴ Schenk/Oldman, **a.g.e.**, s. 35 ve 183.

⁶⁵ Yaltı Soydan, **Katma Değer Vergisi**, s. 128; Lamensch, **a.g.e.**, s. 22.

B. Varış Ülkesi Prensibinin Getirdiği Zorluklar

Dijital e-ticaret için tavsiye edilen ve uygulanan ilke temelde varış ülkesi prensibidir.⁶⁶ Varış ülkesi hem OECD'nin hem de AB'nin öngördüğü kurallara göre dijital ticaretin manipüle edilmesine, kaynak ülkesi prensibine kıyasla, daha az elverişlidir. Çünkü kaynak ülkesi prensibinden çok uluslu şirketlerin kâr aktarımı yapmak için kendilerine düşük oranlar sunan ülkelere yerleştiği ve ticaretlerini buradan gerçekleştirdiği bilinmektedir. Hatta Avrupa Birliği özelinde Kuzey İrlanda ve Lüksemburg gibi ülkelerin büyük şirketlere bu imkanı sundukları tespit edilmiştir.⁶⁷ Bu ülkeler büyük dijital şirketlerin kendi ülkelerinde işyeri açmalarına imkan sunmaktaydı. Böylece tüm Avrupa'ya yapılacak dijital ticaretin kendi ülkelerinde öngörülen düşük KDV oranı üzerinden hesaplanmasına imkan vermekteydiler. Bu ülkelerin bu ekonomik kaynaklarından vazgeçmek hususundaki dirençleri sebebiyle Birlik içinde yapılacak doğrudan tüketiciyle (B2C) olan e-ticarete varış ülkesi prensibine geçilmesi gecikmiştir.

Varış ülkesi prensibi ülkelere kendi sınırlarında yaratılan hasılatı adil paylarını alma imkanı vermekteydi. Ancak aynı zamanda, bu satışlarla hasılat yaratan satıcılar için zorlayıcı uyum mükellefiyetleri getirmektedir. Satıcılar ödenecek vergiyi doğru tespit edebilmek için birden fazla unsuru tespit etmek zorundadır. Bunların ilki, işlem yapılan kişinin vergi mükellefi olmayan bir birey mi yoksa vergi mükellefi olan bir kişi mi olduğunu tespit etmektir.⁶⁸ Sonrasında işlem yapılan kişinin işlemi nereden (hangi ülkeden) yaptığının tespit edilmesi gereklidir. Bu iki tespit yapıldıktan sonra varış ülkesi prensibine göre verginin hesaplanıp ilgili ülkede ödenmesi gerekmektedir. Satıcı bu sorumlulukları yerine getirirken ortaya çeşitli problemler çıkmaktadır.

⁶⁶ Fridenskold, **a.g.e.**, s. 191.

⁶⁷ Richard Asquith, "Digital goods enter the 21st century of taxation", **International Tax Review**, December/January, 2015, s. 5. (Bundan sonra "**Digital Goods**" olarak kısaltılacaktır.)

⁶⁸ İşlem yapılan kişi bir tüketici ise kural olarak tersine vergilendirme mekanizması çalıştırılmayacağı için, ilgili satıcının müşterinin bulunduğu ülkeye kayıt olmasını öngören "kayıt sistemi" çalıştırılacaktır. Mükelleflere hukuklarına yabancı oldukları bir ülkeye kayıt olma zorunluluğu öngörmek zorlayıcı bir uyum külfeti olmakla birlikte şu an için en rasyonel çözüm yolu bu görülmektedir. OECD, **Verification of Customer**, s. 2.; OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 71.

1. Müşterinin KDV Mükellefi Olup Olmadığının Tespiti

Satıcının öncelikle müşterisinin vergi mükellefi olup olmadığını tespit etmesi gerekmektedir. Bu tespit önemlidir⁶⁹, çünkü bir işletmeye dijital ürün satıldığında B2B ticaretin kuralları genelde tersine vergilendirme mekanizmasını çalıştıracak ve verginin ödenmesi yükü müşterinin üzerine bırakılacaktır.⁷⁰ Ancak işleme girilen kişi bir tüketici ise bu durumda farklı kurallar uygulanacaktır. Burada akla gelen ilk çözüm, müşterinin işlem sırasında vergi numarasını/vatandaşlık numarasını yahut ticaret sicil numarası vermesi ve satıcının buna göre işlem yapmasıdır. Ancak müşterinin bu bilgileri girmemesi, yahut yanıltıcı bilgi vermesi durumunda satıcının ne yapması gerektiği tartışmalıdır. Özellikle tüketiciler, kendilerini bir şirketmiş gibi gösterip aynı ürünü/hizmeti daha uygun fiyata alma imkanına sahiptir. Böyle bir durumda, satıcı KDV hariç fiyattan malı/hizmeti satacak, alıcı da ödediği fiyat üzerinden KDV hesaplayıp yatırmakla mükellef olacaktır. Bununla beraber kişi kendini şirketmiş gibi gösterdiğinde, esasında vergiyi yatırmayacak olduğundan bu vergi kaçırılmış olacaktır.⁷¹ Bu bilgileri edinemeyen, yahut doğruluğunu tespit edemeyen satıcının, satışı gerçekleştirmemesini beklemek rasyonel değildir. Burada olması gereken satıcının müşteriye tüketici olarak varsaymasıdır.⁷² Aksi takdirde verginin ödenmemesi tehlikesi ortaya çıkacaktır. Nihayetinde tüketiciye yapılan işlemlerden doğan KDV yükü var olmayan hayali bir işletme üzerine kalacağına, satışı gerçekleştiren işletmenin üzerinde kalacaktır. Aksi durumda yanlış bilgiler ile işlem yapmak tersine vergilendirme mekanizmasını işlemez hale getirecek ve matrah aşınmasına yol açacaktır. Çünkü kural olarak tüketicilerin alışveriş yaptıkları şirket adına doğan ufak meblağları vergi dairesine yatırmasını beklemek rasyonel değildir.⁷³

⁶⁹ OECD, **Verification of Customer**, s. 2.

⁷⁰ OECD, **Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce a Report From Working Party NO. 9 on Consumption Taxes to the Committee on Fiscal Affairs**, 2001, s. 15 (Bundan sonra “WP9 2001” olarak kısaltılacaktır; OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 50.

⁷¹ OECD, **Verification of Customer**, s. 3.

⁷² European Council, Regulation 282/2011; Ana Paula Silva, “VAT Registration in Europe: A Review”, **Publishing Research Quarterly**, 2014, s. 156.

⁷³ OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 71.

2. Sunum Yerinin Tespiti

Kişinin tüketici mi yoksa bir işletme mi olduğu tespit edildikten sonra, bu kişinin nerede bulunduğu da tespit edilmesi gerektir. Yurt içinde yapılan doğrudan e-ticarette satıcılar tarafından müşterilerin yerinin tespit edilmesi nispeten kolaydır. Ancak bir yabancı ülkeden bir başka yabancı ülkedeki tüketici ile yapılan sözleşmede tüketicinin nerede olduğunu tespit etmek zor bir görevdir.⁷⁴ Varış ü göre hizmetin/teslimin gerçekleştiği ülke vergilendirmeye yetkili olacaktır. Ülkeler bu yetkilerini daha verimli kullanabilmek için, bu satışları gerçekleştiren şirketlerin ülkelerine elektronik ortamda kayıt olmalarını talep etmektedir.⁷⁵ Müşterinin yeri doğru tespit edilemezse vergi de gerektiği gibi tahsil edilmemiş olur. Bu durumda hem satıcı ilgili devlet tarafından denetlenme külfetini yüklenir, devlet de denetim ve yaptırım masraflarıyla uğraşmak zorunda kalır. Bu çift taraflı zarardan kaçınmak için uluslararası prensiplere uygun adil ve dengeli bir sistemin kurulması şarttır.

İnternet insanlara anonimlik ve işlemlerde hız sağlamaktadır. Dolayısıyla müşterinin nerede olduğunu tespit etmek işletme için internet üzerinden gerçekleşen doğrudan e-ticaretin en zorlayıcı yanı burada ortaya çıkmaktadır.⁷⁶ Müşterilerden her seferinde daha fazla kişisel veri talep etmek yahut onların harcama tercihlerini değiştirecek kadar prosedürlerle işlemi yavaşlatmak e-ticarete zarar verecektir.⁷⁷ Kaldı ki, üçüncü kişi konumunda olan ödeme araçları ile de (paypal gibi) ödeme yapılması mümkündür. Bu durumda satıcıların alıcıya dair hiç bir bilgi edinememesi de olasıdır.⁷⁸ Yine blok zinciri teknolojisi ile yapılan ödemelerde de ödeme yapanın kimliğini tespit etmek güçtür.

Dolayısıyla bir işletmenin ülkelerin vergilendirme kurallarına uyabilmesi için öncelikle o ülkede uygulanan sunum yeri (*place of supply*) kurallarını bilmesi

⁷⁴ OECD, **WP9 2001**, s.11; OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 70.

⁷⁵ OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 70.

⁷⁶ Bardopoulos, **a.g.e.**, s. 162.

⁷⁷ Fridenskold, **a.g.e.**, s. 187.; Volker Endert, Matthias Trinks, “Elektronische Dienstleistungen in der Umsatzsteuer – Praxisprobleme und aktuelle Entwicklungen”, **Steuerrecht kurzgefaßt**, 2013, s. 397.

⁷⁸ Lamensch, **a.g.e.**, s. 106.

gerekmektedir. Yukarıda varış ülkesi prensibi kural olarak hizmetin/malın sunulduğu yer/ülke kurallarına göre vergilendirileceğini belirtmiştik. Bu ilkeye göre sunum yeri tüketim/harcama vergilerinde tabiî olarak tüketimin yapıldığı yer olarak kabul edilecektir. Bu husus dijital ticaret bağlamı dışında düşünüldüğünde daha açık gözükmemektedir. Bir kişinin bir danışma hizmeti alması, bir tamir işlemi yaptırması sırasında tüketimin yapıldığı yer ile kişinin bulunduğu yer arasında kural olarak bir farklılık beklenmemektedir. Ancak ifa edilmesi için belirli bir mekana veya zamana ihtiyaç duymayan dijital ürün bazlı sözleşmelerde tüketim yeri ile kişinin bulunduğu yer arasında her zaman bir önceki durum kadar net bir bağlantı kurulamamaktadır. Hatta dijital ürün/hizmetlerin kullanımında tüketimin/faydalanmanın nerede gerçekleştiğini tam olarak tespit etmek kural olarak mümkün değildir denilebilir.⁷⁹ Bu açıdan sunum yeri kuralları belirlenirken saf bir tüketim yeri kriteri kullanılması pratik açıdan olanaklı görülmemektedir.⁸⁰

a. Sunum Yerinin Tespitinde AB Yaklaşımı

Saf tüketim yerini tespit etmenin zorluğu bizi vergilendirme için yeni bir sunum yeri kuralı bulmaya itmektedir. İşletmeden-işletmeye (B2B) yapılan dijital hizmet sunumlarında OECD işletmenin “işletmesel nüfuzu” neredeyse sunumun orada yapılmış olduğunu kabul etmektedir.⁸¹ İşletmesel nüfuzun belirlenmesinde kanuni merkez, şubeler, kayıtlı bürolar veya iktisadi kazanç sağlayan kaynaklar dikkate alınacaktır.⁸² Doğrudan tüketiciye yapılan ifalarda ise müşterinin genel yerleşim yerinin sunum yeri olarak kabul edilmesi tavsiye edilmiştir.⁸³ Avrupa Birliği 6. KDV Yönergesi m. 57’de OECD’nin tavsiyelerine uygun bir şekilde bir düzenleme yapmıştır. Buna göre, mükellef olmayan tüketicilere yapılacak ifalarda sunum yerinin tüketicinin yerleşim yeri veya genel olarak oturduğu yer olarak belirleneceğini belirtmiştir.

⁷⁹ OECD, **WP9 2001**, s. 11; OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 65.

⁸⁰ Li, **a.g.e.**, s. 448; BA Van Der Merwe, “VAT and e-Commerce”, **South African Mercantile Law Journal** 15., 2003, s. 374; SP Van Zyl, “The collection of value added tax on cross-border digital trade – part 1: registration of foreign vendors”, **The Comparative and International Law Journal of Southern Africa**, Vol. 47, No. 2, July 2014, s. 186.

⁸¹ OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 42.

⁸² OECD, **Ottawa Framework 2003**, s. 24.; Bardopoulos, **a.g.e.**, s. 164.

⁸³ OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 69 (İlke 3.6.); OECD, **WP9 2001**, s. 12.

Bu noktada OECD'nin KDV/MSH için Yönerge m. 3.7'de ülkelerin OECD'nin önerdiği sunum yeri kurallarından başka kurallar benimsenmesine karşı olmadığı belirtilmelidir. Ancak bu yeni sunum yeri kuralının vergide tarafsızlık, efektiflik, basitlik, kesinlik ve adillik kurallarına uygun olması⁸⁴ ve müşterinin ikametgahına göre vergilendirme yapıldığından daha iyi sonuçlar sunması gerekmektedir.⁸⁵ Bu bağlamda Avrupa Birliği'nin 6. KDV Yönergesi m. 58'de yer alan “efektif kullanma ve faydalanma” (effective use and enjoyment) kuralından bahsetmek gerekir. Bu hükme göre AB üyesi bir devlet müşterinin hizmetten fiili/efektif olarak başka bir yerde kullanıp faydalandığını tespit ederse farklı bir kural uygulayabilir. Bu tespit sonucunda, çifte vergilendirme ve hiç vergilendirmeme tehlikesinden kaçmak amacıyla müşterinin yerleşim yeri ilkesi uygulanmayabilecektir.⁸⁶ Bu hükümle ayrıca kişinin hizmetten efektif olarak AB içinde yararlanmasına rağmen, yerleşim yerinin AB dışında gösterildiği durumların engellenecek olduğu belirtilmektedir.⁸⁷ Ancak bu kuralın elektronik hizmet ifalarında uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Avrupa Birliği'nde teknolojik açıdan daha elverişli bir metod geliştirilene kadar şimdilik öncelikle vergi numarası doğrulama sistemi ve müşterilerin bulundukları ülkeleri tespit etmek için karinelere başvurulmaktadır.⁸⁸ Avrupa Birliği bu bağlamda 2013 yılında yayınlamış olduğu tüzükte⁸⁹ satıcının müşterinin yerini tespit etmek için gerekli çabayı göstermesi gerektiğini belirtmiştir. Ancak bu çabalar sonuçsuz kalırsa (kesinlik sağlanamaz yahut imkansız olursa) müşterilerin yerini tespit için karinelere başvurulması gerektiğini belirtmiştir. Bunlar sırasıyla; Wifi-Kablosuz Erişim Alanı ve İnternet Kafe Karinesi, Sabit Yerel Ağ Karinesi, Mobil Erişim Karinesi, Dekoder karinesi, Otel Karinesi, Suistimal Karinesi ve ve torba bir karine olan Diğer Haller

⁸⁴ Bu kurallar e-ticaret için ilk olarak 1997 Turku Konferansında belirlenmiştir: Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 28-29.

⁸⁵ OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 79-80.

⁸⁶ Sebastian Pfeiffer, **Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation**, Editör: Marlies Ursprung-Steindl, Schriftenreihe IStR Band 93, Linde Verlag Wien, 2015, s. 202.

⁸⁷ Marusa Pozvek, “VAT in Digital Electronic Commerce”, **Intereulaweast Journal**, Vol. IV, 2017, s. 48.

⁸⁸ Silva, **a.g.e.**, s. 156.

⁸⁹ European Council, Council Regulation 1042/2013.

Karinesidir. Burada bütün karinelerin üzerinde durmak yerine önemli olan iki karineyi açıklamakla yetinilecektir.

Karinelerden ilki olan Wifi-Kablosuz Erişim Alanı ve İnternet Kafe Karinesi kişinin internet bağlantısı hizmetiyle alakalı iletişim hizmetleri aldığı durumda, internet bağlantısı yeriyle aldığı hizmetin aynı yer sayılması karinesidir.⁹⁰ Ancak bu karine o internet bağlantısı üzerinden yapılan dijital ticaret işlemlerini kapsamamaktadır.⁹¹ Yani bu karine yalnızca wi-fi ağının zatıyla ilişkili işlemlerde uygulanabilmektedir. Bu karinelerden fayda sağlanamazsa Diğer Haller Karinesi denilen torba hüküm karinesi uygulanır. Bu karine için satıcının müşterinin konumuna dair birbiriyle çelişmeyen iki delil elde etmesi gereklidir. Bununla beraber özellikle orta ve küçük ölçekteki işletmelerin bu delilleri temin edecek teknolojik altyapıyı temin etmekte güçlük çektiği gözlemlenmiştir. Dolayısıyla 2017 yılında yapılan değişiklikle beraber⁹² 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren bu kişiler için uygulanacak bir kolaylaştırılmış rejim öngörülmüştür. Bu tarihten sonra, elektronik hizmet sunumundan yıllık 100.000 Euro ve altında kazanan işletmelerin müşterinin kimliğine ait bir (1) delil toplamış olması da yeterli görülecektir. Bu delillere örnek olarak Yönerge’de kullanılabilecek çeşitli deliller sayılmıştır. Denetim açısından idare, bu delillerden üç tanesini elde ederek, satıcının beyanının aksini ispatlayabilecektir.⁹³ Dolayısıyla bu delil türleri daha yakından incelenmeyi hak etmektedir.

Her şeyden önce satıcının karine olarak toplaması gereken delil türleri sınırlı değildir. Yönetmelik müşterinin yerini tespit etmeye yarayacak her türlü bilgiyi de delil olarak kabul etmektedir.⁹⁴ Bu deliller arasında; fatura adresi, IP adresi, simkart kodu, banka hesabı gibi kriterler kullanılmaktadır. Bu kriterlerden birbiriyle çelişmeyen iki delili elde eden satıcı, satışı kendi tespit ettiği ülkeye yaptığını varsayabilir. Yukarıda belirttiğimiz gibi idare yaptığı denetimlerde müşteriye dair üç delili bir araya getirirse satıcının beyanının yanlış olduğunu ispatlayabilir. OECD ise

⁹⁰ Lamensch, **a.g.e.**, s. 95.

⁹¹ Asquith, **Digital Goods**, s. 50

⁹² European Council, Council Implementing Regulation (EU) 2459/2017, Madde 1.

⁹³ European Council, Council Regulation 2013/1042, madde 24d.

⁹⁴ European Council, Council Regulation 2013/1042, madde 24e, (d).

müşterinin kimliğini tespit konusunda farklı karinelere başvurmaktadır. Örneğin, sunumun doğası kriteri adı altında ödeme yapılan para birimi, hizmetin/malın sunulduğu dil ve içeriğin, karine olarak kullanılabileceğini belirtmektedir.⁹⁵

Teknolojik imkansızlıklardan dolayı getirilen bu delil türlerinin tatmin edici bir yer tespiti yapabileceğine de şüpheyile yaklaşılmaktadır. Nihayetinde fatura adresi rahatlıkla başka bir yer olarak belirtilebilecektir.⁹⁶ IP adresinden müşterinin konumunu tespit ise tartışmalıdır. Kimi yazarlar IP adresinin şu anda büyük satıcılar tarafından müşterileri tespiti için başarıyla kullanıldığını zikrederek bu yoldaki teknolojilere yatırımı tavsiye etmektedir.⁹⁷ Diğer bir takım yazarlar⁹⁸ ise, IP adresinin çok rahat bir şekilde manipüle edilebildiğini bu nedenle güvenilirliğinin pek yüksek olmadığını belirtmektedirler. Ayrıca şirketlerin IP'leri tespit edebilmesi için IP takip etme sistemlerine yatırım yapmaları ve güvenilir bir sistem olması için bu sistemlerinin sertifikalandırılmasına ve standardizasyonuna ihtiyaç olacaktır.⁹⁹ Bunlar ise satıcılar aleyhine OECD'nin öngörmüş olduğu külfet dengesini hayli bozan uygulamalar olacaktır. Yine kredi kartı bilgilerinin hem kişisel veriler bağlamında hem ticari güven bağlamında satıcıya çok fazla veri sağlamadığı dolayısıyla delil olarak çok itibar edilemeyeceği belirtilmiştir. Bu bağlamda OECD'nin yaklaşımı dijital sertifika sistemine yatırım yapılmasıdır.¹⁰⁰ Bir sonraki bölümde bu hususta hangi kriterin kullanılması en elverişli sonuçları verebilir sorusu cevaplandırılmaya çalışılacaktır.

b. Sunum Yerinin Tespitinde Çeşitli Ülkelerin ve Türkiye'nin Yaklaşımları

Yine OECD'ye üye olan ülkelerin, tavsiyelerin aksine farklı sunum yeri kuralları benimsediğini görebiliyoruz. Mesela Kanada'da yapılan bir gayri maddi mal arzı sonunda, ilgili gayri maddi mal Kanada'da kullanılabilecekse arz Kanada'da

⁹⁵ OECD, **Verification of Customer**, s. 7.

⁹⁶ OECD, **WP9 2001**, s. 13.

⁹⁷ Bardopoulos, **a.g.e.**, s. 185.

⁹⁸ OECD, **WP9 2001**, s. 13; Lamensch, **a.g.e.**, s. 116-117.

⁹⁹ Lamensch, **a.g.e.**, s. 117.

¹⁰⁰ OECD, **WP9 2001**, s. 13.

gerçekleşmiş sayılmaktadır.¹⁰¹ Ürünün Kanada’da kullanılıp kullanılamayacağı aradaki sözleşmeye göre belirlenecektir.¹⁰² Kanada’nın bu geniş tanımı bazı yazarlarca eleştirilmektedir.¹⁰³ Aşağıda ayrıntılı inceleyecek olmakla beraber, Yeni Zelanda ülkesine yapılan dijital arzlarda sunum yerinin Yeni Zelanda olduğunun satıcı tarafından delillendirilmesini, Avustralya ise bu durumda makul bir inanca sahip olduğunun ispatlanmasını istemiştir.¹⁰⁴

Vergilendirme için sunum yerinin genel olarak müşterinin kalıcı yerleşim yeri olduğu belirtilmişti. Ancak müşterinin kalıcı yerleşim yeri tam ve güvenilir olarak tespit edilemediği durumlarda ne yapılacaktır sorusunun da sorulması gereklidir. Bu açıdan ülkelerin sunum yerinin belirlenmesi kriterlerine bakmak gerekir. Hukukun teknolojik gerçeklikliği doğrudan kavrayamadığı böyle durumlarda fiktif mekanizmalara başvurulması elzem olmaktadır. Bu problemleri gidermek üzere kısa, orta ve uzun vadeli çözümler aranmaktadır. OECD kısa vadede vergi kayıt numaralarının doğrulanması, orta vadede karinelere başvurulması ve uzun vadede dijital sertifikaların kullanılmasını tavsiye etmiştir.¹⁰⁵

Müşteriye yapılan arzın/sunumun yerini tespiti rejiminde AB’nin koymuş olduğu delil imkanları mükelleflere geniş bir hareket alanı sağlamaktadır. Çeşitli karinelerin varlığı bu karineleri kullanırken elde edilebilecek delillerin sınırlı olmaması mükelleflerin lehinedir. Bununla beraber bu serbestlik vergiden kaçınmayı daha kolay hale de getirebilir. Çünkü mükellefler müşterinin konumunu o kadar da doğrudan işaret etmeyen delilleri de tespitleri için kullanabilirler. Bu bağlamda Güney Afrika gibi ülkeler sınırlı bir delillendirme imkanı getirerek mükellefleri daha sıkı bir rejim altına sokmuştur. Buna göre Güney Afrika’da sınırlı üç delil sayılmıştır. Müşterinin Güney Afrika’da olduğunu belirtmesi, ödemenin Güney Afrika banka hesabı aracılığıyla yapılması ve verilen ikamet adresinin Güney Afrika’da olduğunun tespiti

¹⁰¹ Bardopoulos, **a.g.e.**, s. 228.

¹⁰² Walpole/Stiglingh, **a.g.e.**, s. 436.

¹⁰³ Li, **a.g.e.**, s. 436.

¹⁰⁴ Walpole/Stiglingh, **a.g.e.**, s. 443.

¹⁰⁵ OECD, **Verification of Customer**, s. 3.

olarak sıralanan üç delilden ikisine sahip olan satıcı, dijital ticaretin müşterisinin Güney Afrika'da olduğunu varsayabilir.¹⁰⁶

Durum Türkiye açısından incelendiğinde Türkiye'nin KDVK m.1'de bir sunum yeri kuralı öngördüğü gözlemlenmektedir. Ancak Türk mevzuatında bu sunum yerinin nasıl teyit edileceğine dair bir düzenleme yoktur. Mükelleflerin satış yaptıkları kişilerin Türkiye'de olup olmadıklarına emin olmadıkları durumunda ne yapacağı bu açıdan bir problemdir. Yine idare denetimlerini yaparken hangi kriterlere göre denetim yapacağının belirlenmesi vergide tarafsızlık ve şeffaflık ilkeleri gereği bir aciliyet olarak gözükmektedir.

Bir hizmetin KDV açısından vergilendirilebilmesi için hizmetin Türkiye'de gerçekleşmiş olması gerekmektedir (KDVK m.1). Bu yukarıda bahsettiğimiz varış ülkesi prensibinin doğal bir sonucu olarak Türkiye'nin sunum yeri kuralıdır. Bu durumda hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için: Hizmet ya Türkiye'de görülecek ya da hizmetten Türkiye'de faydalanılacaktır. Bu ikisinin birlikte gerçekleşmesi gerekmez.¹⁰⁷ Bununla birlikte hizmetten faydalanmak veya hizmetin Türkiye'de görülmesi kavramları açıklanmaya muhtaçtır. Satıcı hangi hallerde hizmetin Türkiye'de görüldüğüne emin olacaktır? Yahut satıcı müşterinin hizmetten nerede faydalandığını nasıl tespit edebilir? Bu fayda ticari bir fayda mı olmalıdır?¹⁰⁸ Bu soruların mevzuatımız uluslararası sisteme göre yeniden düzenlenerek cevaplanması gerekir. Bu sorulara verilebilecek muhtemel cevaplar bir sonraki bölümde incelenmeye çalışılacaktır.

Nihayetinde, dijital ticarete müşterinin yerini tespitin uluslararası olarak geçerliliği kabul edilmiş varış ülkesi prensibi için çok önemli olduğu görülmüştür. Bunun için somut bir sunum yeri kuralı ve bazı ülkelerde olanın aksine mükelleflere çok külfet

¹⁰⁶ Yeni Zelanda'da ise sayılan altı delil türünden ikisine sahip olan satıcı arzın Yeni Zelanda'ya gerçekleştiğini varsayabilir. Bu deliller: Fatura adresi, IP adresi, ödemenin yapıldığı banka adresi, telefon ülke kodu, sabit hat numarası, diğer alakalı ticari bilgilerdir. Walpole/Stiglingh, **a.g.e.**, s. 444.

¹⁰⁷ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 258-259.

¹⁰⁸ Ercan Alptürk, **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**, Kazancı Matbaacılık, 2005, s. 330.

bindirmeyen ispat kuralları gereklidir.¹⁰⁹ Bununla beraber hem devletlerin hem de mükelleflerin işi, gelişen kişisel verileri koruma yasaları ile beraber güçleşmektedir.¹¹⁰ AB'nin IP adreslerini kişisel veri sayan mevzuat taslakları¹¹¹, gelişen teknoloji ile beraber online güvenlik önlemleri sayesinde müşterinin kimliğini ve yerini daha rahat gizleyebilmesi¹¹², gelişen yeni ödeme teknolojileri ile paranın takibinin güçleşmesi devletleri alternatif denetim yolları bulmaya itmektedir.

III. TAHSİL MEKANİZMALARI VE PROBLEMLİ HUSUSLAR

İkinci bölümün ilk başlığında dijital e-ticarete konu işlemlerin mahiyeti araştırılmıştı. İkinci başlıkta ise dijital e-ticarete sunum yerinin tespiti ve vergileme yetkisi problemi incelenmişti. Bu üçüncü başlıkta da bu iki konuyla çok sıkı bağlantı içeren tahsil mekanizmaları el alınmaya çalışılacaktır. Önceki bölümlerde zikredildiği gibi dijital e-ticaretin vergilendirilmesinde dünya genelinde geçerli kabul edilen ilke varış ülkesi prensibidir. Varış ülkesi prensibi gerçekleşen işlemin müşterinin ülkesinde vergilendirilmesini gerektirir. Bu sistemde ülkeler her şeyden evvel kendi vatandaşlarına dijital hizmet sunan firmaları tespit etmelidir. Sonrasında gerçekleşen işlemler üzerinden vergi doğuran olayı kavramalıdır. Ve nihayet, bu vergiyi efektif bir biçimde tahsil etmelidir. Bu bağlamda dijital e-ticarete tahsili güçleştiren belli başlı unsurlar vardır. Ülkeler açısından tahsili güçleştiren ilk unsur, vatandaşları ile yapılan dijital ticaretin işlem bazında tek tek tespit edilememesidir. Diğer yandan, şirketler açısından en büyük problem birbirinden çok farklı ülkelerde bulunan müşterilere hizmet sunmalarıdır. Bu ülkelerinin farklı vergi sistemlerine ayak uydurmaya çalışmak da tahsili ve uyumu güçleştirmektedir.

Tahsil mekanizmasındaki problemleri çözmek baştan beri OECD'nin de gündemini oluşturmuştur. Bu uğurda 2001 ve 2003 yılında çalışma grupları kurulmuş ve tahsil

¹⁰⁹ S.P Van Zyl: "OECD International VAT/GST Guidelines on Cross-Border Trade in Digital Goods - New Developments since the Ottawa Conference (1998) on Restoring Tax Neutrality", **South African Yearbook of International Law**, 187/38, 2013, s. 213.

¹¹⁰ OECD, **WP9 2001**, s. 14

¹¹¹ Lamensch, **a.g.e.**, s. 117.

¹¹² Bardopoulos, **a.g.e.**, s. 165.

mekanizmalarına dair efektif yöntemler aranmıştır.¹¹³ 2017 ve 2019 yıllarında da doğrudan bu hususa yönelik önemli raporlar yayınlanmıştır.¹¹⁴ 2001 yılında çıkan raporda beş tip tahsil mekanizması değerlendirilmiştir. Bunlar sırasıyla; tersine vergilendirme, kayıt sistemi, yazılım sistemi, üçüncü kişilerin aracılığı sistemi ve küresel işbirliği sistemleridir.¹¹⁵ OECD özellikle kısa vadede doğrudan tüketiciyle yapılan (B2C) işlemler için kayıt sisteminin en makul, tersine vergilendirme mekanizmasının ise bu iş için en uygun olmayan mekanizma olduğunu belirtmiştir.¹¹⁶

A. Kayıt Sistemi ve Mali Eşikler

Kayıt sistemi ile kastedilen, ilgili ülkedeki tüketicilere doğrudan e-ticaret hizmeti sunan şirketin elektronik ortamda açılan bir sistemle kayıt oluşturmastır. Bu şekilde şirket satış yaptığı her ülkede bir ofis açmak zorunda kalmayacak, yerel şirketlerin denetim ve uyum külfetlerine katlanmamış olacaktır. Şirketlerin kaydolmaya teşvik edilmesi için OECD basitleştirilmiş rejimleri tavsiye etmektedir. Bu basitleşme özellikle kayıt prosedürleri ve ödeme işlemleri için uygulanmalıdır.¹¹⁷ Yine birbirinden farklı vergi sistemlerine sahip olan ülkelerin kendi sistemlerini de basit ve anlaşılabilir şekilde mükelleflere sunması gerekmektedir.¹¹⁸ Özellikle mükelleflere bir ticari temsilci atama şartı getirilmesi yahut bir yerel bankada hesap açma şartı getirilmesinden kaçınılması gerektiği tavsiye edilmektedir.¹¹⁹ Bu hususlara dikkat edilmezse nihayetinde, ülkelerin kayıt sistemlerinin basitleştirmemeleri yine onların zararına olabilecektir. Satıcı külfetler yüzünden sisteme kaydolmayacak, uyum yükümlülüklerini yerine getirmeyecek yahut o ülkeye hizmet sunmamayı tercih

¹¹³ OECD, **WP9 2001**; OECD, **Ottawa Framework 2003**.

¹¹⁴ OECD, **Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation**, 2017. OECD, **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales**, 2019.

¹¹⁵ OECD, **WP9 2001**, s. 14-18.

¹¹⁶ OECD, **WP9 2001**, s. 14; OECD, **BEPS 2015**, s. 32.

¹¹⁷ OECD, **Ottawa Framework 2003**, s. 23

¹¹⁸ OECD ülkelerinin Kanada ve İsrail haricinde tamamı, 2020 yılı itibarıyla kayıt sistemini kullanmaktadır. OECD, **Consumption Tax Trends 2020**, s. 32.

¹¹⁹ OECD, **WP9 2001**, s. 21.: Bununla birlikte tespit edebildiğimiz kadarıyla dijital hizmetlerde KDV almak için: Japonya, İsviçre ve Meksika'da kanuni temsilci atamak gereklidir. Bununla beraber doğrudan tüketicilere sunulan dijital hizmetlerden elde edilen gelirin KDV açısından vergilenmesinde mali eşik kullanan yalnızca altı ülke vardır. AB henüz bunların içinde değildir. OECD, **Consumption Tax Trends 2020**, s. 100-101. Erkan Kılıçer, İmren Peker, **Dijital Ekonomide Vergilendirme (Örnek Ülke Uygulamaları)**, Seçkin, 2020, s. 122-123.

edecektir.¹²⁰ Bununla beraber 2020 Aralık ayında AB tarafından taslağı duyurulan Dijital Hizmet Yasasında (vergisel bir sorumluluk kapsamında olmasa da) bazı büyük dijital şirketlere temsilci atama zorunluluğu getirilmiştir.¹²¹

Tabîî, kayıt sisteminin sakıncaları da aynı raporda OECD tarafından dile getirilmiştir. İlk problem, hangi satıcıların ülke içine satış yaptığının net bir şekilde tespit edilememesidir. Buna imkan sağlayan teknolojik altyapı henüz mevcut değildir. Dolayısıyla, hangi satıcıların kayıt olması gerektiğini tespit hususunda bir muğlaklık söz konusudur. Bu durumda çözüm olarak, mali eşikler konularak yalnızca belli bir meblağın üstünde satış yapan satıcıların kaydolması zorunluluğu öngörülebilir. Bu çözüm pozitif olarak, küçük ve orta ölçekli işletmelerin işine yarayacak ve devletin idari külfetlerini azaltacaktır. Ancak negatif olarak kimi satıcıları vergiden bağışık hale getirdiği için rekabeti ihlal tehlikesi de taşımaktadır.¹²²

Avrupa Birliği bu kayıt sistemini hayata geçirmek üzere MOSS (Mini One Stop Shop) ve müteakiben OSS (One Stop Shop) adlı iki sistem kurmuştur. Avrupa Birliği'nin kendi yayınladığı raporlara ve OECD'nin değerlendirmelerine göre bu sistem doğrudan tüketici ile yapılan e-ticareti vergilemek hususunda çok başarılı olmuştur.¹²³ Türkiye de KDV mükellefiyeti açısından 2019 yılında kayıt sistemine geçmiş ve bu kaydolan şirketlerin 3 Nolu beyanname ile sunacağı elektronik

¹²⁰ Walter Hellerstein, Stéphane Buydens, Dimitra Koulouri, **Simplified registration and collection mechanisms for taxpayers that are not located in the jurisdiction of taxation: A review and assessment**, OECD Taxation Working Papers No. 39, 2018, s. 26

¹²¹ Dijital Hizmet Yasası Taslağı Madde 10-11'de kanuni temsilci atanması tartışılmaktadır. Bu kanuni temsilci gerekli yetkilerle donatılıp hizmet verilen üye ülkelerden birinde bulundurulacaktır. Kanuni temsilci bu kanunun uygulanmasından sorumlu olacaktır. Aracılık hizmeti yapan (dijital platformlar)a ayrıca dava açılacaktır. Temsilci atamak, şirket için AB'de yerleşmiş sayılmak kriterine denk olmayacaktır. İlk bakışta bu kuralların Dijital Hizmet Yasası açısından getirildiği ve vergisel yükümlülükler için kullanılmayacağı izlenimi uyanmaktadır. Ancak zaman içinde dijital hizmet vergisi ve katma değer vergisi açısından bir harmonizasyon yapılması olası gözükmemektedir. Bu durumda bu vergilerin tahsili konusunda da ülkelerin ellerinin daha kuvvetli olacağı iddia edilebilir. <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/digital-services-act-package>

¹²² OECD, **WP9 2001**, s. 15.

¹²³ EU Commission, **VAT Aspects of cross-border ecommerce - Options for modernisation Final report – Lot 3 (Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop)**, 2016, (Bundan sonra "Assessment 2015 Lot 3" olarak adlandırılacaktır) s. 18.; Hellerstein/Buydens/Koulouri, **a.g.e.**, s. 22: 2014-2016 yılları arasında elektronik hizmetlerden elde edilen hasılat arasında %350'lik bir artış bu başarıya örnek gösterilmektedir.

hizmetlerin vergilendirilmesini öngörmüştür. Muhtemel çözüm önerilerini ihtiva eden üçüncü bölümde, Türkiye açısından AB tecrübesinden ve OECD'nin üzerinde çalıştığı yeni tahsil metotlarından nasıl dersler çıkarılabilir ele alınmaya çalışılacaktır.

1. AB Kayıt Sistemi

Küresel bir işbirliği olmasa da başarılı bir bölgesel işbirliği örneği olarak Avrupa Birliği'nin kayıt sistemine ve aynı zamanda problemleri yanlarına değinmek gereklidir. Avrupa Birliği'nde 2015'ten önce doğrudan tüketiciyle yapılan doğrudan e-ticaret Avrupa içi ve dışı olmak üzere iki farklı rejimle yürütölmekteydi. Avrupa içinde, yani Birliğe üye ölkelerden, yine diğeri Birlik üyesi vatandaşlara yapılan elektronik hizmet sunumlarında kaynak ölkesi prensibi geçerliydi. Ancak yurtdışından yapılan elektronik hizmet sunumlarında, kaynak yurtdışında olduğı için, KDV ödenmemekteydi.

2003 yılında vergide eşitlik ve tarafsızlığı sağlamak üzere yurt dışından yapılan elektronik hizmet sunumlarında varış ölkesi prensibine göre vergilemeye geçildi.¹²⁴ Yabancı firmalara Avrupa Birliği ölkelerinden birine kayıt olması ve doğan KDV'yi bu ölkeye ödemesi zorunluluğı getirildi.¹²⁵ Her ne kadar yurtdışından AB'ye sunulan elektronik hizmetlerde varış ölkesi prensibine geçilmişse de, AB içi yapılan satışlarda hala kaynak ölkesi prensibi uygulanmaya devam etti. Bu özellikle bazı AB ölkelerinin diğeri üye ölkelere göre çok daha düşük KDV oranı belirlemesine ve yabancı yatırımcıyı ölkesine çekmeye çalışmasına sebep oldu.¹²⁶ Böylece yabancı büyük şirketler de, bu düşük KDV'li ölkelere kaydolarak AB içine sundukları elektronik hizmetler için düşük KDV ödeyerek mali açıdan avantajlı duruma geldiler. Kaynak ölkesi prensibinin bu şekilde kötüye kullanıldığını gözlemleyen AB organları bir

¹²⁴ European Council, **Directive 2002/38**, On the Value Added Tax Arrangements Applicable to Radio and Television Broadcasting Services and Certain Electronically Supplied Services, 2002 O.J. (L 128) 1 (EC); Council Regulation 792/2002 of May 7, 2002.

¹²⁵ Kayıt sisteminin ayrıntıları bugün Altıncı KDV Yönergesi'nin 358a-369. maddeleri arasında yer almaktadır.

¹²⁶ EU Commission, Commission Staff Working Document Impact Assessment, Accompanying the document Proposals for a Council Directive, **a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce**, 2016, s. 65.

çözüm buldular. OECD'nin tavsiyeleri de üzerine 2015'te artık AB içi elektronik hizmet sunumlarını da varış ülkesi prensibine göre vergileyecek MOSS (Mini One-Stop Shop) adlı bir sistem tasarladılar.¹²⁷

MOSS sistemine göre artık hem AB içi hem de AB dışı elektronik hizmet sunumlarından doğan KDV müşterinin ikamet ettiği ülkeye göre kesip ödenecektir.¹²⁸ İstisnaen, AB üyesi bir ülkede ikametgahı/işyeri bulunan bir satıcı, diğer üye ülkelere 10.000 Euro'yu geçen elektronik hizmet sunumu yapmadığı sürece hizmet sunumu bulunduğu ülkeye göre yani kaynak ülkesi prensibine göre gerçekleşecektir.¹²⁹ AB dışında bulunan bir satıcı ise istediği bir AB üyesinde kayıt oluşturacak ve her bir üye ülke vatandaşına sunduğu hizmetten kaynaklanan vergiyi kayıt oluşturduğu ülkeye verecektir. Kayıt ülkesi de tahsil ettiği vergilerin AB içindeki dağıtımını yapacaktır.¹³⁰ Artık tamamen varış ülkesi prensibine geçildiğinden kaydolunan ülkenin vergi oranlarının düşük olup olmaması önem arzetmemekte, ödenecek KDV satış yapılan her bir ülkenin kendi oranına göre belirlenecektir.¹³¹

MOSS sistemi her ne kadar OECD'nin koyduğu efektiflik, tarafsızlık, basitlik gibi kriterleri karşılayan başarılı bir sistemse de bazı yazarlar sistemin eksikliklerine işaret etmektedir. AB'nin yayınladığı istatistiklere göre MOSS sistemi ile elde edilen vergi gelirlerinin çok büyük bir kısmı yalnızca büyük şirketlerden elde edilmektedir. Televizyon ve Yayıncılık Elektronik Hizmet sunumu kategorisinden elde edilen gelirlerin %99'u kaydolan firmaların %13'lük bir kesiminden gelmektedir.¹³² Geri kalan %87'den %1'lik bir tahsilat elde etmek için çok çeşitli kuralların varlığı ve takip

¹²⁷ Altıncı KDV Yönergesini değiştiren: European Council, **Directive 2008/8/EC**, Amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, 2008, Madde 5. 2015 değişikliklerinin uygulanmasına yönelik ilk belge olarak: European Council, **Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011** ve 2011 belgesini değişiklikler yapan European Council, **Council Implementing Regulation (EU) No: 1042/2013**.

¹²⁸ Endert/Trinks, **a.g.e.**, s. 397.

¹²⁹ EU Commission, **Guide to the mini One Stop Shop (MOSS)**, 2013, s. 2.

¹³⁰ EU Commission, **a.e.**, s. 6.

¹³¹ EU Commission, **Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015**, 2014, s. 10. (Bundan sonra "Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013" olarak zikredilecektir.)

¹³² EU Commission, **Assessment 2015 Lot 3**, s. 134.

masrafları, nimet-külfet dengesini sorgulatmaktadır.¹³³ Bir diğer eleştiri de mali eşiklerle alakalıdır. Satıcıların öngörülen hasılat eşiklerini aşp aşmadığını teyit etmenin objektif bir yolu hala AB mevzuatında tespit edilebilmiş değildir. OECD bu noktada üçüncü kişilerden temin edilecek bilgilerden yahut uluslararası işbirliğinden faydalanılabileceğini söylemektedir.¹³⁴ Ancak bunun da nihai bir çözüm olduğunu söylemek güçtür.

Yine efektiflik açısından mali eşiklerin ne kadar yüksek olması gerektiği bir problemdir. Avrupa Birliği genelinde elektronik hizmet sunumlarından elde edilen gelirin aylık 10.000 Euro olması sınırı vardır. Bu sınır dolaylı e-ticarete, yani internet kullanılarak fiziksel ifa yapılan hallerde 35.000 Euro olarak belirlenmiştir.¹³⁵ İlk bakışta, mali eşik ne kadar yüksek belirlenirse ilgili devletin esasen o oranda gelir kaybı yaşayacağı söylenebilir. Ancak, mali eşğin altında kalan kişilerden vergiyi tahsil etmek için harcanan gelir, elde edilecek geliri aşabilir yahut anlamsız bırakabilir. O halde burda bir nimet külfet değerlendirmesi yapılmalı ve ona göre bir belirleme yapılmalıdır. Avrupa Birliği özelinde yapılan istatistiklere göre mali sorumluluk eşğinin altında kalan 6500 firmanın, MOSS aracılığı ile elde edilen KDV gelirinin yaklaşık %0.5'i kadar vergi geliri ürettikleri tespit edilmiştir.¹³⁶ Dolayısıyla üçüncü bölümde de ayrıntılı ele alacağımız gibi mali eşiklerin iyi belirlenmesi verginin efektif toplanması hususunda önemli bir rol oynamaktadır. Hiç eşik olmaması yahut çok yüksek eşiklerin olması verginin efektif tahsil edilememesine yol açacaktır.

Özellikle MOSS sisteminde aksaklıklar ve başarı oranları göz önünde bulundurularak OSS (One-Stop Shop) sistemine 2021'in başında geçilmesi

¹³³ Hellerstein/Buydens/Koulouri, **a.g.e.**, s. 30.

¹³⁴ Hellerstein/Buydens/Koulouri, **a.e.**, s. 28.

¹³⁵ Üye ülkeler KDV 6. Yönergesi'nin 34. Maddesine göre 35.000 veya 100.000'lik sınırlardan birisini belirlemek zorundadırlar. EU Commission, **Assessment 2015 Lot 3**, s. 16.; Bununla beraber, OSS sisteminin uygulamaya geçmesiyle birlikte özellikle dolaylı e-ticaret için bu mali eşiklerin kaldırılması planlanmaktadır. Elektronik hizmet sunumları için böyle bir plan henüz söz konusu değildir. Richard Asquith, **“INSIGHT: EU 2021 E-Commerce VAT Package—Making Compliance Easier and Fraud Harder”**, 2020. (Çevrimiçi: 15.03.2020)(<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-eu-2021-e-commerce-vat-package-making-compliance-easier-and-fraud-harder>) (Bundan sonra **“EU 2021 E-Commerce VAT Package”** olarak kısaltılacaktır.)

¹³⁶ EU Commission, **Assessment 2015 Lot 3**, s. 18.

planlanmaktadır. OSS sisteminde artık MOSS sisteminde olduğu gibi yalnızca Televizyon Yayın ve Elektronik Hizmetleri için değil doğrudan tüketiciye yapılan dolaylı ve dolaysız bütün e-ticaret aktivitelerinin bu bağlamda vergilendirilmesi planlanmaktadır.¹³⁷

2. Türkiye’de Kayıt Sistemi

Kayıt sisteminin Türkiye’ye nasıl geldiği OECD’nin diğer yöntemler hakkındaki analizlerine geçmeden incelenmelidir. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9. Maddesinin son fıkrasında ifade edildiği gibi Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsam ve uygulama esaslarını belirlemeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini 2018 yılında 17 Seri Nolu KDV Genel Uygulama Tebliğinin hükümlerini değiştirmek üzere yayınladığı bir tebliğle kullanmıştır.¹³⁸ İleride üçüncü bölümde daha ayrıntılı ifade edileceği üzere 2017 yılında 9. Maddede yapılan bu değişiklikten sonra 2018 yılında 17 Nolu KDV genel tebliği değişiklikleri yayınlanmış ve 15 Nolu KDV tebliğindeki yetersiz bulunan hükümler de değişmiştir. 15 Nolu KDV Genel Tebliği döneminde literatürde “reverse charge mechanism”¹³⁹ olarak geçen, tersine vergilendirme mekanizması uygulanmaya çalışılmıştır. Bu sistemden özellikle işletmeden-işletmeye (B2B) yapılan satışlarda verim alınmaktadır. Bu sisteme göre, mükellefiyet tesis ettirmemiş ve ettirmek zorunda olmayan yabancı bir işletmenin vergisel ödevleri Türkiye’deki sözleşmenin diğer tarafı olan işletmeye kalmaktaydı.¹⁴⁰ Buna göre yurtdışındaki bir işletme Türkiye’deki bir başka işletmeye mal sattığında kendisi doğan KDV’nin mükellefi olmaktaydı. Bununla beraber, bu işletmenin idari yükler ve yabancı bir hukuk sistemi ile uğraşması yerine, satım yaptığı Türk işletme doğan KDV’yi satım yapan işletme adına vezneye yatırmaktaydı.¹⁴¹

¹³⁷ Asquith, **EU 2021 E-Commerce VAT Package**.

¹³⁸ 17 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Resmi Gazete Tarihi: 31/01/2018, Resmi Gazete No: 30318

¹³⁹ Schenk/Oldman, **a.g.e.**, s. 93.

¹⁴⁰ OECD, **Verification of Customer**, s. 2.

¹⁴¹ OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 17.

İşte doğrudan nihai tüketicilere yapılan elektronik hizmet sunumları da 15 Nolu KDV Genel Tebliği uyarınca tersine vergilendirme mekanizması ile vergilendirilmeye çalışılmıştı.¹⁴² “Dürüstlük üzerine vergi”¹⁴³ olarak adlandırılan bu tarz denetimi zor tahsil metotlarında olduğu gibi, bu durumda da tüketiciler vermeleri gereken beyannameleri vermemişlerdi. Nitekim tüketicileri vergi sorumlusu yapmanın güç ve işlevsiz bir yöntem olduğu anlaşıldı.¹⁴⁴

17. Nolu Tebliğ değişikliği sonrası gelen sistem ile OECD’nin belirttiği kayıt sistemine geçiş yapılmış oldu. Buna göre Türkiye’de elektronik hizmet sunumu yapan satıcılar ilk başta Gelir İdaresi Başkanlığı’nın sitesine girmelidir. Sonrasında basitleştirilmiş usulle kayıtlarını yapmalı ve doğan KDV yükünü 3 Nolu Beyanname ile beyan etmelidirler. Bu noktada problemli hususları zikretmek gerekir. İlk problem bu sistemde, dijital hizmet vergisinin aksine, kaydolma zorunluluğu için bir mali eşğin belirlenmemiş olmasıdır. Dolayısıyla orta ve küçük ölçekli satıcıların da mükellef olarak hedeflendiği görülmektedir. Ancak bu aşağıda inceleneceği gibi efektif ve rasyonel bir yöntem değildir. Bu uygulama özellikle idareye denetim ve takip masrafı olarak geri yansıyacaktır.

Mali eşğin belirlenmemesinin aynı zamanda verginin tahsilinde teknik ve usuli problemlere de yol açacağı öngörülebilir. Bilindiği gibi katma değer vergisi mükellefin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur (KDVK m. 43). Ancak elektronik ticaret yoluyla ürün satan kişilerin çok defa satış yaptığı ülkede mukim olmasına gerek yoktur. Bu noktada Tebliğ’in bir çözüm getirdiği söylenebilir. Tebliğ’e göre (2.1.2.1.2.1.) mükelleflerin Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, hizmet sunucusu adına “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirmesi gerekmektedir. Bu durumda sisteme kendini kaydeden mükelleflerin tarhiyatını Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin yapacağı söylenebilir. Ancak kazancı kendini büyük mükellefler vergi dairesine kaydettirecek derecede olmayan mükelleflerin ne yapacağı meselesi bir soru işaretidir. Bu durumda KDVK m. 43/6

¹⁴² Bakmaz, **a.g.e.**, s. 95.

¹⁴³ Hellerstein, “**A Hitchhiker’s Guide**”, s. 598.

¹⁴⁴ Esra Ekmekci, “**Yeni Eğilimler**”, s. 108.

hükmünce “Maliye ve Gümrük Bakanlığı, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya resen tarh yerini tayin etmeye yetkilidir” hükmü sorunu çözebilir. Ancak yine de vergilenecek gelir için bir mali eşiğin belirlenmesinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Tarhiyatın muhatabı KDVK m. 44’te belirlenmiştir. Buna göre tarhiyatın muhatabı mükellef gerçek ve tüzel kişilerdir. Ancak Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzel kişilere dair ayrı bir kural getirilmiştir. Buna göre üç kademeli bir sistem ile muhatap belirlenmektedir. Öncelikle varsa vergi sorumlusu muhatap tutulacaktır. Kesinti yapmakla görevli bir vergi sorumlusu yoksa mükellefin Türkiye’deki daimi temsilcisi sorumlu olacaktır. Daimi temsilci de yoksa işlemleri mükellef adına yapanlar tarhiyata muhatap tutulurlar. Burada iki soru akla gelmektedir. Bunlardan ilki 5651 sayılı Kanun uyarınca atanması gereken temsilcilerin vergisel sorumluluğudur. İkinci soru da doğrudan tüketiciyle (B2C) e-ticaret açısından işlemleri mükellef adına yapanların kim olacağıdır.

Öncelikle ilk soru açısından bir değerlendirme yapmak gerekir. 7253 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi Ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 6. Maddesiyle birlikte 5651 sayılı Kanun’a Ek Madde 4 eklenmiştir.¹⁴⁵ Bu ek maddeye göre güvenlik önlemlerinin yerine getirilmesi için bu şirketlerin temsilci ataması gerekmektedir. Atanması gerekli olan temsilcilerin, vergisel yükümlülükler açısından da sorumlu tutulup tutulamayacağı bir tartışma konusudur. Kanun’un metninde temsilcilerin amacının açıkça “bu Kanun kapsamındaki diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesini temin için” atanacağı belirtilmiştir. Durum

¹⁴⁵ “EK MADDE 4- (1) Türkiye’den günlük erişimi bir milyondan fazla olan yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcı; Kurum, Birlik, adli veya idari makamlarca gönderilecek tebligat, bildirim veya taleplerin gereğinin yerine getirilmesi ve kişiler tarafından bu Kanun kapsamında yapılacak başvuruların cevaplandırılması ve **bu Kanun kapsamındaki diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesini temin için** yetkili en az bir kişiyi Türkiye’de temsilci olarak belirler ve bu kişinin iletişim bilgilerine kolayca erişilebilecek ve doğrudan erişilebilecek şekilde internet sitesinde yer verir. Sosyal ağ sağlayıcı bu kişinin kimlik ve iletişim bilgilerini Kuruma bildirmekle yükümlüdür. Temsilcinin gerçek kişi olması hâlinde Türk vatandaşı olması zorunludur.” (Koyu işaretleme bizindir.)

böyleyken bu temsilcilerin atanma amaçlarının dışında vergisel yükümlülüklerle de maruz kalması bizce hukuka aykırı olacaktır. Kanuni yemleme olarak tabir ettiğimiz bu olayda hafif bir külfet olan güvenlik önlemlerinin, ağır bir külfet olan vergisel önlemlere kapı açmaması gerekir. Aksi takdirde, temsilci atayan şirketler, ileride ağır sonuçlar taşıyan vergisel yükümlülüklerle maruz kalabilir. Bu hukuk tekniği açısından uygun olmayan bir durumdur.

İkinci soru doğrudan tüketiciyle (B2C) yapılan e-ticaret açısından işlemleri mükellef adına yapanların kimler sayılacağıdır. Bunların aşağıda inceleyeceğimiz gibi dijital hizmetlerin sunulmasına aracılık eden dijital platformlar olarak sayılması mümkün müdür? Bu soruya bizce ilk adımda olumlu cevap verilebilir. Bununla beraber dijital platformları sorumlu tutabilmek için daha ayrıntılı düzenlemelere ihtiyaç vardır. Bu problem ayrıntılı olarak üçüncü bölümde incelenecektir.

B. OECD Alternatif Sistem Önerileri

OECD efektif tahsil mekanizması olarak kısa vadede şirketlerin ilgili ülkelere kaydolmasını salık vermiştir. Buna göre şirketler hizmet sundukları ülkelerin sistemlerine girerek kayıt dışı kalmayacaktır. Ülkeler de karşılığında basitleştirilmiş bir kayıt sistemi oluşturacak ve şirketleri kayda teşvik edecektir. OECD'nin bu tavsiyeleri Türkiye ve bazı diğer ülkelerde yankı bulmuş, ülkeler kayıt sistemlerini kurmuşlardır. Bununla birlikte problemler sona ermiş değildir. Bu bağlamda OECD'nin orta ve uzun vadeli programları da incelenmeye değerdir.

1. Orta Vadede

İlk öngörülen orta vadeli mekanizma, vergi yazılımı ile tahsili sağlamaktır.¹⁴⁶ Buna göre şirketler dünyanın neresine ürün satarlarsa satsınlar, ne kadar ve ne zaman vergi ödemeleri gerektiğini yazılımdan öğrenebileceklerdir.¹⁴⁷ Bu yazılım OECD

¹⁴⁶ OECD, **WP9 2001**, s. 16.

¹⁴⁷ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 258.

işbirliğinde üretilecek ve sertifikalandırılarak dünya ticaretinde kullanılabilecektir.¹⁴⁸ OECD'nin bu önerisi ABD'de eyaletler arası ticarette farklı oran ve kurallara göre vergi hesaplamak üzere dizayn edilmiş TurboTax gibi firmalardan ilham almışa benzemektedir. Bununla beraber OECD'nin önerdiği sistem bir ülkenin sınırları içinde değil de dünya genelinde uygulanacağı için çeşitli problemleri beraberinde getirecektir. Bir kere tahsil mekanizması için öngörölmüş bir yazılım, yalnızca veriler girildiği zaman hesaplama yapabilecektir. Bir şirket satış yaptığı müşterisinin nerede olduğu verisini elde edememişse, hesaplamanın da bir anlamı olmayacaktır.¹⁴⁹ Yine bu sistem şirketlerin uyum yükümlölükleri açısından bir tedbir getirmemektedir. Kayıt sisteminde en azından şirketin resmi bir sisteme kaydı ona karşı uygulanabilecek tedbirler açısından bazı imkanlar tanırken, yazılım sisteminde yazılımı kullanmayı tercih etmeyen şirkete karşı ne yapılabileceği belirsizdir.

Orta vadeli bir diğer program üçüncü kişilerin sorumluluğu meselesidir. 2001 yılında yayınlanan raporda üçüncü kişi dendiğinde özellikle bankaların ve ödeme araçlarının akla geldiğini görüyoruz. Bu bağlamda bu kişilere vergisel bir sorumluluk getirilecekse bile, bunun üçüncü kişilerin durumunu zorlaştıracak şekilde olmaması gerektiği söylenmiştir. Bu sorumluluğunu iradiliğe dayanması gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca, üçüncü kişilerin bu sektöre piyasa ekonomisi şartlarında yatırım yapmasını teşvik edici şartların belirlenmesi gerektiğinin üstünde durulmuştur.¹⁵⁰

Bugün itibariyle üçüncü kişilerin sorumluluğu bağlamında bir ek aktör olarak dijital marketler değerlendirilmektedir.¹⁵¹ Özellikle dijital hizmetlerin tüketici kitlesine daha efektif bir şekilde ulaşmasını sağlayan dijital uygulama marketleri, satışı yapan kişiler

¹⁴⁸ OECD, **WP9 2001**, s. 16; OECD, **Facilitating Collection of Consumption taxes on Business-to-Consumer Cross-Border E-commerce**, 2003, s. 3 ve 8. (Bundan sonra “**Facilitating Collection**” olarak adlandırılacaktır)

¹⁴⁹ Lamensch, **a.g.e.**, s. 152.

¹⁵⁰ OECD, **WP9 2001**, s. 16.

¹⁵¹ Bu husus hakkında ayrıntılı değerlendirmeler için: OECD, **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales**, 2019. Aynı zamanda OECD'nin artık finansal araçlar yerine dijital platformların sorumluluğu için uğraşılması gerektiğini burada vurgulayalım: OECD, **BEPS 2015**, s. 208.

adına sorumlu olabilecek vergisel yükümlülüklerle muhatap tutulabilecektir.¹⁵² Özellikle dijital hizmet sunumunun gelecekte bu marketlerde yoğunlaşıp yoğunlaşmayacağı bu bağlamda önemli bir sorundur. Bir yandan marketlerin tahakküm doğuran kuralları üreticileri/satıcıları alternatif yollar aramaya iterken¹⁵³, diğer yandan tek bir çatı altında varış yeri ilkesinin ayrıntılı yükümlülüklerinden kurtulmak satıcılar için olumlu bir yön olarak değerlendirilebilecektir.

2. Uzun Vadede

OECD'nin bir diğer sistem önerisi uzun vadede küresel işbirliği ile kurulacak bir organizasyonun dünya genelindeki sınır ötesi dijital ticaretin vergilendirilmesi üzerine yoğunlaşmasıdır.¹⁵⁴ Bu sistemde şirketler ülke bazlı değil de küresel bazlı bir organizasyona kaydolacak ve tahakkuk eden vergiler ülkeler tarafından organizasyon aracılığıyla birbirine aktarılacaktır.¹⁵⁵ Bir yönüyle ütöpik gelen bu plan aslında aşağıda inceleyeceğimiz AB'nin kayıt sistemine "One-Stop-Shop" (Bir Durak Seç) örneklik etmiştir diyebiliriz. Çünkü AB içinde herhangi bir ülkeye kaydolarak, ülkelere göre doğan farklı vergiyi kayıt ülkesi aracılığı ile diğer AB ülkelerine dağıtmak, bu sistemin küresel ölçekli değil de Avrupa ölçekli bir prototipidir diyebiliriz.

Nihai olarak bu küresel işbirliği bugün için ulaşılması zor bir hedef gibi gözükse de, şirketler ile devletlerin artık birbirleriyle yarışabilecek konuma geldikleri günümüzde devletlerin şirketlere karşı birleşme iradesinin ileride daha güçlü olacağını söylemek yersiz olmayacaktır. Dolayısıyla bu sistem bugün için ülkelerin temel haklarından olan vergileme yetkisini kısıtladığı için eleştirilebilecekse de, devletlerin kendi topraklarında yaratılan katma değerin büyük bir kısmını vergileyememe riskine karşılık yetkilerinden kısmen bir kurum lehine feragat etmeyi anlamlı kılabilir.

¹⁵² Ayrıntılar için bkz: Bölüm 3.2.2.

¹⁵³ İnternetteki dijital oyun satışlarının yaklaşık %75'ini elinde tutan Steam'de satılan her oyundan yaklaşık %30 kar alan Valve'ye karşı Epic Games gibi bazı oyun firmaları kendi dijital pazar yerlerini kurmaya ve ana pazar yerlerinden uzaklaşmaya çalışmaktadır. <https://www.nytimes.com/2019/08/27/business/steam-epic-games-store.html> (Çevrimiçi: 15. 03 .2020)

¹⁵⁴ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 260.

¹⁵⁵ OECD, **Automating Consumption Tax Collection Mechanisms**, 2003, s. 9.

C. Dijital Platformların Sorumluluğu Sistemi (Aracılık)

OECD'nin kayıt sistemine alternatif olarak sunduğu sistemlerden biri de, aracılık sistemidir. Kayıt sistemi ne kadar basitleştirilirse basitleştirilsin yabancı dilde yazılmış bir yabancı bir ülkenin hukukuna göre vergileme ödemenin mükellefler açısından problemli olacağının altı çizilmiştir.¹⁵⁶ Buna göre aracı verginin ödenmesi hususunda hukuki yükümlülük ve idari sorumluluklar taşıyacaktır. Yine yalnızca verginin hesaplanması ve ödenmesi ile ilgilenen muhasebecilerin de aracı kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.¹⁵⁷

Aracıların sınır ötesi doğrudan tüketiciye yapılan e-ticaret hususunda görev alması fikri daha önceki OECD belgelerinde de tartışılmıştır. Özellikle bu kişilere ekstra bir yükümlülük yüklenmemesi, piyasa şartlarında bu faaliyetin teşvik edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bununla beraber aracılar söz konusu olduğunda sorumluluk problemi kaçınılmaz olarak ortaya çıkmaktadır.¹⁵⁸ Aracılık edilen satıcı vergi borçlarını ödemediği durumda aracının sorumluluğuna gidilebilecek midir? Gidilecekse nasıl bir sorumluluk rejimi belirlenecektir? Bu sorular OECD tarafından yanıtlanmaya çalışılmış ancak net bir cevaba ulaşılamamıştır. OECD tavsiyelerine göre aracılar doğrudan müşterek veya müteselsil sorumluluk yükümlülüğü getirilmemelidir. Bununla beraber aracıların isterseler ihtiyari olarak bu rejimlerden birini seçebileceği bir sistemin dizayn edilmesi gerektiğinden bahsedilmiştir.¹⁵⁹

OECD'nin 2003'teki raporunun üstünden zaman geçmesiyle aracılık kavramının anlamlandırılması da değişmiştir. Özellikle bu husus, bir sonraki bölümde ayrıntılı ele alınacak olan OECD'nin 2019 raporunda belirtilmiştir.¹⁶⁰ Aracılık bugün için elektronik hizmetin/ürünün sunumunda aracılık eden kişilerin vergisel sorumluluğu

¹⁵⁶ OECD, **Facilitating Collection**, s. 6.

¹⁵⁷ OECD, **a.e.**, s. 7

¹⁵⁸ Aracıların komisyoncu yahut simsar olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği doktrinde tartışılmıştır. Walter Hellerstein, John A. Swain, and Jonathan E. Maddison, "Platforms", **State Tax Notes**, December 18, 2017, s. 1177.

¹⁵⁹ OECD, **a.e.**, s. 14.

¹⁶⁰ OECD, **The Role of Digital Platforms**, 2019.

üzerine yoğunlaşmıştır. Özellikle dijital market olarak çalışan platformlar sunumlarına aracılık ettikleri dijital ticaret işlemlerinden vergisel açıdan sorumlu tutulabilecektir. AB 6. KDV Yönergesi'nin 28. Maddesi ve Avrupa Konseyi tarafından çıkarılmış 1042/2013 sayılı Uygulama Tüzüğü ile eklenen 9a maddesi bu hususu düzenler. Bu maddelere göre, bir elektronik hizmetin sunumunda aracı olarak bir portal yahut uygulamalar için bir pazar yeri işlevi gören platformlar, kendi adlarına ve hizmetleri sağlayanlar hesabına çalışıyor kabul edilecek ve hizmetin esas sağlayıcısı kabul edilip doğan vergi borcuna mükellef tutulacaktır. AB tarafından getirilen bu sistemde elektronik platformların sırf aracılık ettikleri için vergi sorumlusu kılınması hususu ise eleştirilmektedir.¹⁶¹ Ancak vergi güvenliği açısından kısaca bu eleştirilere katılmadığımızı belirtelim.

Aracıların sorumluluğunun bugün daha ziyade dijital platformların sorumluluğu olarak tartışıldığını söylemiştik. Bu, avantajlar getirdiği gibi bir takım problemler de doğurmaktadır. Dijital platformların sorumluluğu meselesini anlamak için bir örnek üzerinden giriş yapabiliriz: X Firması yeni kurulmuş (start-up) bir mobil oyun şirketidir. Üç çalışanı olan bu şirket oyunlarını pazarlaması için büyük bir mobil oyun şirketi olan Z ile anlaşma imzalamıştır. Z ise oyunları dünya genelindeki kullanıcılara ulaştırmak için iki büyük platform olan Y ve Q platformları ile anlaşmıştır. İmzalanan anlaşmada satılan her oyundan elde edilen gelirin %30'unu bu platformların alacağı ve satıcının KDV gibi yerel vergilerden sorumlu olacağı yazılıdır. X ile Z arasındaki anlaşmada da vergilerden sorumluluğun yine X üzerinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

X şirketinin oyunu dünyanın çeşitli ülkelerine satılmaya başlamıştır. Oyunun satılması ile iyi gelir elde etmeye başlayan şirket, ayın sonunda ödenmesi gereken vergileri platform kendine gönderdiğinde meselenin ciddiyeti ortaya çıkar. Önceden belirttiğimiz gibi, dijital hizmetlerin doğrudan tüketiciye sunulmasında varış ülkesi prensibi geçerlidir. Dolayısıyla, oyunun satıldığı her kullanıcının ikamet ettiği ülkenin hukukuna göre KDV doğmuş ve bunların ödenmesi gerekmektedir. Şirketin bu

¹⁶¹ Lamensch, **a.g.e.**, s. 162.

durumda iki seçeneği vardır, ya vergileri ödemekten kaçınmak yahut vergileri ödeyerek (ayrıca vergileri doğru ödemek için para harcayarak) şirkete zarar ettirmek.

İşte yukarıda çizdiğimiz garip senaryo, dijital platformların doğrudan tüketicilere yapılan dijital hizmetlerde ne kadar önemli rol oynadığını/oynayabileceğini göstermektedir. Bir kullanıcı dijital platformdan (mesele “app store” denilen bir uygulama marketinden) bir uygulama indirdiğinde hem platform, hem aracı kurumlar, hem de üretici kâr etmektedir. Dolayısıyla gerçek satıcıyı ve gerçek vergi mükellefini tespit etmek güç olmaktadır.¹⁶²

Satıcının ve dolayısıyla gerçek vergi mükellefinin üretici (developer) olduğu varsayılırsa ortaya bir takım güçlükler çıkacaktır. Öncelikle dijital ortamda anlık olarak gerçekleşen işlemlerin, daha önceki bölümlerde zikrettiğimiz gibi, tespiti oldukça güçtür.¹⁶³ Küçük bir mobil oyun geliştiricisinin bütün müşterilerini ve adreslerini tespit etmesi için büyük miktarda teknolojik yatırım yapması gerekmektedir.¹⁶⁴ Bu yatırımlar, müşterinin yerinin tespit edilmesi problemi bölümünde açıkladığımız gibi IP takip araçlarını, geocaching denilen coğrafi işaretleme araçlarını kapsayacaktır.¹⁶⁵ Ayrıca, vergi borcu doğan ülkelerin yerel mevzuatı, vergi oranlarının hesaplanması, kayıt yükümlülükleri gibi külfetleri aşmak için yerel danışman faaliyetlerinden de yararlanmak gerekmektedir.¹⁶⁶ Küçük ve orta boyuttaki işletmeler için kaldırılması imkansıza yakın olan bu külfetlerin dijital platformlara yüklenmesi bu açıdan mantıklı gözükmektedir.

Vergiden kimin sorumlu olduğunun belirlenmesi hukuki güvenlik ve belirlilik açısından da büyük önem arz ettiğinden ülkeler çeşitli düzenlemeler yapmışlardır.¹⁶⁷

¹⁶² Endert/Trinks, **a.g.e.**, s. 400.

¹⁶³ European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 22; Robert W. Maas, “The mini one stop shop (MOSS)”, **VAT Digest**, 110(Jul/Aug), 2015, s.18.

¹⁶⁴ Lamensch, **a.g.e.**, s. 160.

¹⁶⁵ Andreas Erdbrügger, “Änderung der EU-Umsatzsteuervorschriften für den E-Commerce ab 2019 bzw. 2021”, **Deutsche Steuerrecht**, 2018, s. 593.

¹⁶⁶ Ayrıntılar için bkz: 3. Bölüm, III, A (Mali Eşiklerin Faydaları)

¹⁶⁷ European Commission, **VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation, Final report – Lot 1 Economic analysis of VAT aspects of e-Commerce**, 2015, s. 204 (Bundan sonra “Assessment 2015 Lot 1” olarak adlandırılacaktır); Lamensch, **a.g.e.**, s. 164; İngiltere, Almanya, İsviçre

Bu düzenlemeler bu durumda platformların sorumlu olmasının daha adil olduğunu belirtmektedir. Bu görüşün gerekçesi nihai tüketiciye en yakın zincir halkasının platformlar olduğu, satış hakkında en sağlıklı bilgiye ulaşabilecek altyapıya da onların sahip olduğu kabulüne dayanmaktadır.¹⁶⁸

Avrupa Birliği'nden sonra, bazı diğer ülkelerin de dijital platformların sorumluluk düzenlemeleri yaptıkları görülmektedir. Yakın zamanda Kore dijital platformlar aracılığıyla yapılan dijital hizmet sunumlarında platformun sorumluluğunu düzenleyen yasalar çıkarmıştır.¹⁶⁹ Hindistan'da da yakın dönemde dijital platformların sorumluluklarını düzenleyen yasa düzenlemeleri olmuştur.¹⁷⁰

Avustralya da bu düzenlemeleri yapan ülkelerden biridir. Avustralya düzenlemesi büyük oranda AB düzenlemesini izlemiş, ancak siyasi açıdan bir "birlik" olmadığından dolayı bazı değişiklikler de yapmıştır. Avustralya örneği AB örneğinden üç noktada farklılaşmaktadır. İlk olarak Avustralya'da Dijital platformun ne olduğu tanımlanmıştır. İkinci olarak dijital ürün satışından doğan sorumluluk için bir mali eşik belirlenmiştir. Son fark olarak da, platformun satıcıyla anlaşp sorumluluktan kurtulabilmesi imkanı getirilmiştir.¹⁷¹

1. Dijital Platformların Sorumlu Tutulmak İstenmesinin Sebepleri

Dijital platformların vergi sorumlusu olmalarının yararları esasen dört başlıkta özetlenebilir: 1) Platformların satışlarda kilit rol oynamaları 2) Müşteri hakkında en çok bilgiye onların sahip olmaları 3) Etketif vergileme için alınması gereken tedbirleri mali olarak kaldırabilecek olmaları 4) Normalde mali eşğin altında kalan satıcıların vergilerine platformlar aracılığı ile ulaşılabilmesi.

ve Avustralya gibi ülkeler yaptıkları düzenlemelerde dijital platformları sorumlu tutmaktadırlar. <https://blog.taxamo.com/insights/oecd-digital-platforms-vat-gst-collection-on-online-sales> (çevrimiçi: 28.01.2021)

¹⁶⁸ Erdbrügger, **a.g.e.**, s. 593; OECD, **BEPS 2015**, s. 203.

¹⁶⁹ Meredith McBride, "10% VAT in Korea to Hit Top e-Commerce Companies on July 1", **26 International Tax Review**, 2015, s. 9.

¹⁷⁰ Lohvansuu, **a.g.e.**, s. 39.

¹⁷¹ **A.e.**

Platformların satışlarda kilit rol oynaması çeşitli şekillerde olur. Dijital platformlar temelde satıcı ile müşteriye bir araya getiren ve bundan kâr eden mekanlardır.¹⁷² Bu satıcı bazen dijital platformun kendisi de olabilir. Bu da platformların zamanla sadece pazar sağlayan bir işlevden daha etkin bir işleve sahip olmasını gerektirmiştir. Platformlar müşterileri memnun edebilmek için pazarın, ödemenin ve teslimin şartlarını da belirlemeye başlamışlardır.¹⁷³ Bu yetki aynı zamanda satıcılara vergi hususunda da yol gösterme sorumluluğunu gerektirmektedir.¹⁷⁴ Bu sorumluluk platformlar için bir kâr fırsatı da olabilir. Platformlar satıcıya verdikleri bu vergiye uyum hizmetlerini belli bir ücret karşılığında sunup bu hizmeti paraya da çevirebilirler.¹⁷⁵

Platformların ikinci özelliği satım zincirinde müşteri hakkında en çok bilgiye diğer deyişle en sağlam ilişkiye sahip olan halka olmalarıdır.¹⁷⁶ Bu avantaj platformların yukarıda belirtildiği gibi pazarın şartlarını belirleme özelliğinden kaynaklanmaktadır. Bir dijital platform kendinden alışveriş yapmak isteyen müşteriye hangi bilgilerini vermesi gerektiğini bir genel kullanım şartları sözleşmesi ile dayatabilir. Yahut bazı çerezlerin kullanılmasını zorunlu tutarak müşterinin yerini belirleme hususunda ekstra bilgilere sahip olabilir. Bu bilgilere ne satıcının ne de ödemeye aracılık yapan kurumların kolayca ulaşabileceğini söyleyebiliriz.¹⁷⁷ Bu nedenle platformların nihai müşteriye olan en yakın halka olmaları nedeniyle sorumlu olmaları mantıklı gözükmektedir.¹⁷⁸

¹⁷² OECD, **The Role of Digital Platforms**, 2019, s. 9; OECD, **An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation**, 2019, s. 28. (Bundan sonra “**An Introduction to Online Platforms**” olarak kısaltılacaktır.)

¹⁷³ OECD, **Mechanisms for the Effective Collection**, s. 28.

¹⁷⁴ OECD, **BEPS 2015**, s. 203; Bazı dijital platformların, platformda yer alan satıcılara yabancı ülkelere yapılan satışlarda vergi yükünü yüklemeye çalıştığı, ve satıcıları (mesela uygulama geliştiricilerini) zorladığı bilinmektedir. Efektif ve adil bir vergileme için hukuki düzenlemelerle bunun önüne geçilmesi gerekir. Abi Briggs, Jon Tilson, “The Digital Economy: Indirect Tax and E-Services”, **International Tax Review**, March 2015, s.10

¹⁷⁵ OECD, **BEPS 2015**, s. 204 ve 215.

¹⁷⁶ OECD, **Mechanisms for the Effective Collection**, s. 29; OECD, **BEPS 2015**, s. 207; Lamensch, **a.g.e.**, s. 164.

¹⁷⁷ Erdbrügger, **a.g.e.**, s. 594; OECD, **An Introduction to Online Platforms**, s. 118; OECD, **BEPS 2015**, s. 204 ve 208; OECD, **The Role of Digital Platforms**, s. 14.

¹⁷⁸ Lamensch, **a.g.e.**, s. 161.

Platformların vergiye uyum için alınması gereken tedbirleri alabilmesi daha mümkündür. Çünkü yapılan dijital satışlar genelde monopol yahut oligopol piyasa aktörleri olan platformlar aracılığıyla gerçekleşmektedir.¹⁷⁹ Bu nedenle ilgili platformlar mali ve yönetsel açıdan kompleks tedbirler almaya yatkındırlar. Bu şirketler bilgi teknolojilerine yapacakları yatırımlarla efektif vergilemenin teknolojik altyapısını oluşturabilirler.¹⁸⁰ Ancak platformlara yüklenen bu yüklerin çok iyi hesaplanması ve yerel mevzuatta faturalama, mali eşik, kolay kaydolma sistemleri gibi kuralların net olarak belirlenmesi ve duyurulması gereklidir.¹⁸¹ Aksi takdirde platformların sırtına orantısız bir yük yüklenmiş olacaktır.

Platformların dördüncü ve son faydası mali eşik altında kalması gereken satıcıların satışlarından elde ettikleri KDV'yi sisteme geri kazandırabilmesidir. Mali eşikler bölümünde ifade ettiğimiz gibi, küçük ve orta büyüklükteki satıcıları takip etmenin astarı aslından pahalıya gelebilmektedir. Vergiyi takip için harcanan para, elde edilen geliri aşabilmektedir. Ancak platformlar bünyesinde gerçekleşen dijital satışların sorumluluğunu üstlendiğinde¹⁸² artık mali eşikler daha rahat belirlenecek ve mali eşiklerin negatif etkileri de azalacaktır.

2. AB’de Dijital Platformların Sorumluluğu

Bu faydalar üzerine OECD’nin de tavsiyeleriyle kilit rol oynayan dijital platformların sorumlulukları bazı ülkelerde düzenlenmeye ve verimli sonuçlar

¹⁷⁹ OECD, **Mechanisms for the Effective Collection**, s. 29; OECD, **BEPS 2015**, s. 204 ve 215.

¹⁸⁰ OECD, **BEPS 2015**, s. 203.

¹⁸¹ OECD, **Mechanisms for the Effective Collection**, s. 29; OECD, **BEPS 2015**, s. 202.

¹⁸² Marta Papis-Almansa, “VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?”, **ERA Forum**, 2019, s. 216.; Iina Lohvansuu, “Value added tax legislation in regards digital platforms within the scope of the European Union law”, **Tilburg University** (Master Thesis), 2018, s. 32.

alınmaya başlanmıştır.¹⁸³ Daha önceden hukuki sorumluluk¹⁸⁴ olarak tezahür eden platform sorumluluğu, yeni düzenlemelerde mali sorumluluğu da kapsar hale gelmiştir. Yukarıda zikrettiğimiz gibi, Avrupa birliğinde 2013 yılında getirilen bir uygulama tüzüğüyle 2011 yılındaki uygulama tüzüğünde değişiklik yapılmıştır.¹⁸⁵ Böylece, dijital platformların gerçekleşen elektronik hizmet sunumlarından sorumluluğu düzenlenmiştir.

AB KDV Yönergesi'nin 28. Maddesi “Bir kişi kendi adına ancak bir başkası hesabına¹⁸⁶ bir hizmetin sunumunda rol alıyorsa, o hizmeti almış ve sunmuş sayılır.” demektedir. Müşteriler ile satıcıları dijital hizmet vermek üzere bir araya getiren ve satıcılar hesabına müşterileriyle sözleşme akdeden platformların sorumluluğu da bu kapsamda değerlendirilmiştir.¹⁸⁷ Elektronik olarak sunulan hizmetlerde bu genel hükmün yansıması olarak 2011 Uygulama Tüzüğü'ne 9a maddesi eklenmiştir. Böylece, dijital platformların elektronik olarak sunulan hizmetlerden sorumluluğu ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu sorumluluk karinelere dayanan bir sorumluluktur. AB sistemi karine olarak bu aracılığı yapan platformları sorumlu tutmakta sonradan da hangi şartlarda bu karineyi çürütebileceklerini ve hangi şartlarda çürütemeyeceklerini açıklamaktadır.

Madde 9a karinesinin uygulama alanı bulması için iki şart gereklidir. Öncelikle bir zincir şeklinde doğrudan tüketiciye¹⁸⁸ elektronik hizmet sunma faaliyetine bir katılım olmalıdır.¹⁸⁹ Bu katılımın yalnızca ödeme aracılığı yapmak veya iletişimi sağlamak

¹⁸³ OECD/G20, **Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report**, 2018, s. 105; OECD, **Mechanisms for the Effective Collection**, s. 28.

¹⁸⁴ Örnek olarak Avrupa Komisyonu'nun barındırdığı uygulamanın Kişisel Verileri Koruma kurallarına aykırı olduğunu bilen uygulama marketlerinin verilecek cezadan sorumlu olduğu yönündeki karar zikredilebilir: OECD, **An Introduction to Online Platforms**, s. 51.

¹⁸⁵ Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013 of 7 October 2013 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards the place of supply of services.

¹⁸⁶ Yönerge'ye “bir başkası için kendi adına” demekten de Yönerge'deki hükmü özel olarak mevzuatına geçiren Alman KDV Kanunu m. 11a (§ 3 UStG 11a) hukukumuz için daha rahat anlaşılabilir “Kendi adına ancak başkası hesabına” demektedir.

¹⁸⁷ Maas, **a.g.e.**, s. 18.

¹⁸⁸ Yakalanılan karinenin aksi ispat edilirse, tüketiciye değil (B2C) zincirdeki bir başka aracıya (B2B) hizmet sunulduğu kabul edilir. Maas, **a.e.**, s. 21.

¹⁸⁹ Bu bağlamda fiziksel ürün teslimleri kapsam dışındadır.

gibi yapılan işlemi doğrudan etkilemeyen işlemlerden olmaması gerekir. Bu işlemin, doğrudan hizmetin temini ile alakalı bir katılım olması gereklidir.¹⁹⁰ Bu durumda satım zincirinde yer alan satıcılar bu karine kapsamında sorumlu sayılmaktadır.¹⁹¹

Sonrasında bu sorumluluğu çürütme imkanları kullanılabilir. Ancak burada yanlış anlaşılma olmaması için bir açıklama gereklidir. Bu sistemde bütün satıcılar sorumlu sayılmamaktadır. Esas sorumluyu belirleyen ayrı kriterler vardır.¹⁹² Bununla birlikte o sorumlu sayılan kişi sorumluluğunu çürütürse sorumluluk kendinden bir önceki zincir halkasına geçecektir. Ta ki, en son halka çürütmek istemeyip sorumluluğu kabul etsin yahut karineyi çürütemesin.

Satıcılar karineyi çürütebilme imkanlarına göre ikiye ayrılmaktadır. Bir grup sorumluluk karinesini istese de çürütememektedir. Bunlar kesin karineyle karşı karşıya olan satıcılardır. Bir satıcı; satışı onaylamak, hizmetlerin sunumunu onaylamak veya genel kullanım şartlarını belirlemek açısından yetkili ise doğan sorumluluk karinesini çürütme imkanı yoktur.¹⁹³

Bir diğer grup, sorumluluk karinesini çürütebilme imkanına sahiptir. Bu gruptaki kişiler iki şeyi yazılı ispatlamak zorundadır. Bu iki hususun yazılı olarak ispatlanması halinde, kesin bir karine de yoksa, sorumluluk o kişiden kalkmakta ve zincirdeki kendinden bir önceki halkaya geçmektedir. Bu satıcının sorumluluktan kurtulabilmesi için, hizmet gerçekleşirken zincirdeki bir kişiye yahut tüketiciye verilen fatura/makbuz¹⁹⁴ gibi belgelerin üstünde şunların yazılı olması şartı vardır¹⁹⁵:

¹⁹⁰ OECD, **Mechanisms for the Effective Collection**, s. 28; Lamensch, **a.g.e.**, s. 161.

¹⁹¹ Karinenin başlangıcı müşteriye en yakın olan, onun hakkında en çok bilgiye sahip olan halkadır. Müşteriye yapılan satışta en son muhatap olunan satıcı karine ile ilk karşılaşan satıcıdır. Bu husus ilerleyen bölümlerde eleştiriler kısmında ele alınacaktır. Lamensch, **a.g.e.**, s. 161, 163; European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 35.

¹⁹² Mesela bir sorumlu fiyatları etkileyebiliyor, ödemeleri onaylıyor, hizmetin kendisi ile alakalı müşteri hizmetleri sunuyor, yapılan satışlarda müşteri bilgilerini depoluyor, ücret iadesi gibi şeyler yapıyorsa esas sorumlu sayılan kişi o kişidir. (Çürütme testi ondan başlamalıdır) Maas, **a.g.e.**, s. 19; European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 28-29.

¹⁹³ European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 34.

¹⁹⁴ Nihai tüketici için faturada, zincirdeki kişiler için makbuzda bu bilgilerin yazması yeterli görülmüştür. European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, a.y.

¹⁹⁵ Yani aracılardan yalnızca aracı olduğu hem aracılardan ticarete hem de müşteriye verilen son belgede belirtilmelidir. Maas, **a.g.e.**, s. 19.

- i) Sunulan elektronik hizmetin ne olduğunun yazılması
- ii) Bu hizmeti sunanın kim olduğunun yazılması

Bu karmaşık karine sistemi uygulama marketleri için basit hale gelmektedir. Çünkü uygulama marketleri kahir ekseriyetle yukarıda bahsedilen karineyi çürütemeyen kişiler grubunda yer almaktadır.¹⁹⁶ Yani AB uygulamasında bir platform sözleşmeye başkasını açıkça sorumlu olarak yazsa ve bunu her bir belgede belirtse bile; satışı/sunumu onaylamak, genel şartları belirlemek gibi yetkilere sahipse sorumlu yine de kendisi kalacaktır.¹⁹⁷ Ayrıca uygulama marketlerin bu satışlardan doğan verileri saklamaları ve denetim için hazır bulundurmaları 6 Nolu KDV Yönergesi'ne eklenen 242a maddesi ile kararlaştırılmıştır.¹⁹⁸

Bu noktada önemine binaen öngörülen kesin karineleri biraz daha yakından incelemek gerekebilir. Kesin karineler üç tanedir: satışı onaylamak, hizmetlerin sunumunu onaylamak veya genel kullanım şartlarını belirlemek. Peki, satışı onaylamak ne demektir? Bu yetki sadece ödemeyi almaktan ibaret değildir. Sorumlunun ödemenin ne zaman, hangi şartlar altında yapılacağını düzenleyebilme yetkisini de kapsar. Yani müşterinin hesabından ücretin tahsil edilmesine giden yolu hazırlar.¹⁹⁹ İkinci kesin karine hizmet sunumunun onaylanmasıdır. Bu yetki de sunumun başlangıç zamanının ve şartlarının belirlenebilmesi anlamına gelir.²⁰⁰ Sorumlu ya sunumu kendi yapar yahut gösterdiği çerçeve kapsamında bir üçüncü kişiye yaptırır.²⁰¹ Son kesin karine genel kullanım şartlarını belirlemektir.²⁰² Burada

¹⁹⁶ Maas, **a.e.**, s. 18.

¹⁹⁷ European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 27; Lamensch, **a.g.e.**, s. 160-161.

¹⁹⁸ Papis-Almansa, **a.g.e.**, s. 216.

¹⁹⁹ European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 35.

²⁰⁰ Lohvansuu, **a.g.e.**, s. 23.

²⁰¹ European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 34.

²⁰² Platformun yalnızca kullanım şartlarını belirlemesiyle kesin karineye yakalanması bazı yazarlarca eleştirilmektedir. Yazar bu yaklaşımın tıpkı bir bit pazarında, pazarın genel düzeni ile ilgili tedbirler alan kişinin, satıcıların yaptığı işlemlerden sorumlu varsayılmasına benzediğini söylemiştir. Maas, **a.g.e.**, s. 21. Bu eleştiriye katılmak mümkün değildir. Bugün için kullanıcı sözleşmeleri çok ayrıntılı hükümler içermektedir. Platformların görev ve yetkileri de sadece satış için yer sağlamaktan daha ötedir. Bu kriterin içi, bizce mahkeme kararlarında ölçülülük ilkesine göre doldurulmalıdır.

müşterinin bir hesap açması yahut sitenin kullanım şartlarını kabul etmesi bu bağlamda değerlendirilmektedir.²⁰³ Bu kullanım şartları içinde ödemeye, teslimeye yahut garantiye ilişkin ayrıntılı hükümler yer alabilmektedir.²⁰⁴

3. Türkiye’de Dijital Platformların Sorumluluğu

Türkiye’deki kayıt sisteminde de aracılığa ilişkin hükümlerin Tebliğ’de yer aldığı görülmektedir. Bu hükme göre “*Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenir.*” denilerek satıcı ile doğrudan temas kurulamadığı durumlarda aracının sorumlu tutulabileceğinin altı çizilmiştir. Devamında ise “*Öte yandan, müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar, elektronik hizmet sunucusu olarak kabul edilir*” denilerek kimlerin aracı olarak mükellef kabul edilebileceğinin kriterleri belirlenmiştir. Bu bağlamda Avrupa Birliği’nin getirdiği adi ve kesin karine sisteminin Türkiye tarafında da benimsendiğini söyleyebiliriz. Türkiye’nin bu husustaki düzenlemelerine ilişkin eleştiri ve önerilerimizi bir sonraki bölümde ayrıntılı olarak ele alacağımız için burada fazla ayrıntıya girmiyoruz.

²⁰³ European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 34; Lamensch, **a.g.e.**, s. 160.

²⁰⁴ Lohvansuu, **a.g.e.**, s. 23.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOĞRUDAN E-TİCARET PROBLEMLERİNE ÖNERİLER

I. DOĞRUDAN E-TİCARETE KONU OLAN DİJİTAL HİZMETLERE BİR TANIM ÖNERİSİ

Bir önceki bölümde ilk önce dolaylı ve doğrudan e-ticaret ayrımı yapılmıştı. Buna göre dolaylı e-ticarete, satış yapılırken internetin kullanıldığı ancak ifa için fiziksel ortam gerektiren satışların kastedildiği söylenmişti. Doğrudan e-ticarete ise, sözleşmenin kurulmasının da, ifasının da online olarak gerçekleştiği belirtilmişti. Doğrudan e-ticaretin temel iki türü olduğu, bunlardan ilkinin işletmeler arası (Business to Business-B2B) diğerinin ise işletmeden doğrudan tüketiciye olduğu (Business to Consumer-B2C) açıklanmıştı. Çalışmamızda ikinci tür olan doğrudan tüketiciyle yapılan doğrudan e-ticaretin inceleneceği bunun da özellikle dolaylı vergiler ekseninde gerçekleşeceği vurgulanmıştı. Bu durumda doğrudan tüketiciler ile yapılan doğrudan e-ticarete bir tanım eksikliği olduğu belirtilmişti. Bunun için KDV sistemine uygun ve günümüz ihtiyaçlarını karşılayan bir tanım bulmanın gerektiği problemi tespit etmiştik.¹

A. KDV Ekseninde Bir Dijital Hizmet Tanımı Aramak

İşte bu durumda doğrudan tüketicilerle yapılan doğrudan e-ticaretin KDV açısından vergilenmesinde KDV'nin terminolojisi ilk başta ele alınmak gerekti. Bir önceki bölümde vurgulandığı gibi, katma değer vergisinde vergi doğuran olay temelde hizmet ve teslim olarak iki kategoride incelenmektedir. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik tarafından alıcıya geçirilmesi teslim olarak tanımlanırken, geri kalan her türlü işlem hizmet olarak tanımlanmaktadır.² Bu şekilde fiziksel ürün eksenli bir ikili ayrım yapmak, özellikle dijital ürün ve hizmetlerin kavranmasını güçleştirmektedir.³ Bu husus devletlerin vergi politikalarını oluştururken de zorlanmalarına sebep olabilmektedir. Bir önceki bölümde zikredilen Fransa/Lüksemburg ve AB arasında

¹ Bkz: İkinci Bölüm, I (DOĞRUDAN E-TİCARET KAVRAMI VE TANIMLANMASI PROBLEMİ)

² Bu ayrımın takip edildiği durumda, en azından elektronik hizmetler için KDVK kapsamında, tıpkı m. 2/3'te su/elektrik/gaz gibi maddeler için getirildiği gibi, açık bir hüküm getirilmesi gerektiği söylenmiştir: Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 233.

³ Lamensch, **a.g.e.**, s. 7

ıkan uyuşmazlıkta e-kitapların satışının hizmet kategorisine girdiğinden dolayı indirimli vergi oranlarından yararlanamadığı görölmüşü.⁴ Bu durumda, e-kitapların indirimli oranlardan yararlanma hakkından mahrum bırakılarak bu gelişen sektörün yeterince desteklenmediğı çıkarımı yapılabilir. Tabii ki bu kararlar ölkelerin verginin ekonomik işlevine yükledikleri anlamlara göre değışebilecektir. Bazı durumlarda dijital ürünlerin indirimlerden yararlanması o ürünler için daha zararlı olabilmektedir.⁵ Diğer yandan, her zaman ölkelerin kendi mevzuatlarında desteklemek istedikleri dijital ekonomi faaliyetlerini istisnai düzenlemeler yaparak onları “hizmet” kategorisinin dezavantajlarından kurtarmaları mümkündür. Yine de, kanun yapımı ve hukuk güvenliğı açısından istisnalarla dolu bir sistemden dijital ekonomi için tutarlı ve öngörülebilir bir sistem çok daha avantajlı olacaktır.

1. Yeni Bir Ayrım İhtiyacı: Dijital Ürünlerin Kendine Özgölüğü

Bu durumda ilk seçenek dijital ürünler için hizmet ve teslimden ayrı bir kategori oluşturmak ve dijital rejimin özelliklerini yansıtan bir vergi doğuran olay tipi tanımlamaktır. İkinci seçenek ise geleneksel olarak yapıldığı gibi doğrudan e-ticaret kapsamında yapılan işlemleri hizmet kategorisinin altında ele almak ve fakat özellikli bir dijital hizmet/elektronik hizmet tanımı sağlamaktır.

KDV’nin yerleşmiş sistematığı karşısında doğrudan e-ticaret için sıfırdan yeni bir vergi doğuran olay kategorisi inşa etmek bugün için mantıklı gözükmemektedir. Bununla beraber bu konuda farklı düşünen yazarlar da bulunmaktadır. Lamensch’in önerisine göre fiktif hizmet/mal ayrımı kalkmalı, bunun yerine: Mallar ve Gayri maddiler (intangibles) in sunumu olarak iki farklı kategori konmalıdır. Gayri maddiler denildiğı vakit eskiden hizmet tanımının içine giren her türlü faaliyeti anlamak gerekir.⁶ Bu yenilikle OECD’nin öngördüğü “basitlik” kriteri sağlanmaya çalışılmaktadır. Bugün için hizmet kategorisine hapsolmuş dijital hizmet kavramı da, bir kategori olarak değil bir teslim yöntemi olarak “elektronik ağırlar yoluyla uzaktan

⁴ Avrupa Adalet Divanı, Commission v France Kararı, C-479/13, EU:C:2015:141, 05.03.2015. (çevrimiçi: <http://curia.europa.eu/>)

⁵ Hans Jarle Kind, Marko Koethenbuerger, “Taxation in digital media markets”, **Journal of Public Economic Theory**, Vol. 20, 2018, s. 37.

⁶ Fridenskold, **a.g.e.**, s. 184; Lamensch, **a.g.e.**, s. 76-77. Maddi-Gayrimaddi mal ayrımı Anglosakson hukuku kaynaklıdır. Anglosakson hukukunda menkul-gayrimenkul ayrımı yerine asıl mal-kişisel mal ayrımı kullanılır. Gayrimaddi haklar (Intangibles) bu ayrımında kişisel mallar arasında değerlendirilir. Akçaoğlu, **Gayrimaddi Hak Bedeli**, s. 285-286.

ifa edilme” olarak yer alacaktır. Yani, hem mallar statüsünün içinde hem de gayri maddiler statüsünün içinde dijital ürün/hizmet sunumlarının vergilendirilebilmesi mümkün olacaktır.⁷ Bu yenilik de “tarafsızlık” ilkesinin teminini kolaylaştıracaktır.⁸ Bununla beraber bir sunumun mal teslimine mi gayri maddi ifaya mı girdiğinin tespitinde net kriterler yoktur. Bu mükellefler açısından belirsizlik doğurabilir. İkinci olarak da bu sistemin küresel bir uygulaması olmadığı sürece, ülkelerin farklı sistemleri arası ticarete çifte vergilendirme ve hiç vergilendirmeme tehlikelerini doğuracağını belirtmek gerekir.

2. Varolan Sistemi Adapte Etmek: Hizmet Kategorisi

Bizce olması gereken öncelikle hizmet taksimi içinde bir dijital hizmet tanımı yapılması ve zamanla gelişen ihtiyaçlar içinde ayrı bir kategoriye geçilmesidir. Bu bağlamda Türk mevzuatında da tercih edilmiş terminolojiyle, bir elektronik hizmet tanımı aranacaktır. İkinci bölümde incelediğimiz, elektronik hizmetleri tanımlayan ülkeler incelendiğinde üç farklı kategoriyle karşılaşılmaktadır. Bir takım ülkeler çok geniş elektronik hizmet tanımlarına sahiptir.⁹ Bazı ülkelerse, hizmetleri sayım yoluna giderek tanımda dar bir çerçeve çizmiştir.¹⁰ Nihayet Avrupa Birliği mevzuatında dengeli bir tanım bulmak mümkündür. Bununla beraber, bu tanım da yine daraltıcı ibarelerinden dolayı eleştirilmektedir.¹¹ Bir önceki bölümde de zikrettiğimiz gibi Türkiye’de elektronik hizmetlerin ne olduğu tanımlanmamıştır.¹² Bu bağlamda literatür incelenerek bir tanım önerisi sunulmaya çalışılacaktır.

B. AB’nde Elektronik Hizmet Tanımı

AB mevzuatında elektronik olarak sunulan hizmetler “*İnternet yahut bir başka elektronik ağ üzerinden doğası gereği arzı otomasyon yoluyla yapılan ve insan müdahalesine asgari seviyede ihtiyaç duyan ve bilgi teknolojileri olmaksızın gerçekleşmesi imkansız olan hizmetler*” olarak tanımlanmıştır.¹³ Bu tanım

⁷ Lamensch, **a.g.e.**, s. 271-272.

⁸ Vergide tarafsızlık ilkesi, aynı vergiye konu olan işlemlerin kural olarak aynı koşullarda vergilendirilmesini öngörmektedir. OECD, **Guidelines on Neutrality**, s. 4.

⁹ Kanada’nın Canada Revenue Agency, **GST/HST and Electronic Commerce (B-090)**, 07/12/2002. Ayrıca Avustralya ve Yeni Zelanda’nın yaklaşımları buna örnektir: Walpole/Stiglingh, **a.g.e.**, s. 436.

¹⁰ Steyn, **a.g.e.**, s. 236.

¹¹ Lamensch, **a.g.e.**, s. 83

¹² Bkz: İkinci Bölüm, I, B.

¹³ European Council, Council Implementing Regulation 282/2011 Madde 7.

incelendiğinde ilk unsurun hizmetlerin internet yahut bir başka elektronik ağ üzerinde gerçekleşmesi olduğu anlaşılır. İlk incelenecek husus internette gerçekleşmenin ne demek olduğudur.¹⁴ İnternette gerçekleşmek ibaresini hizmetin ifası için fiziksel ortama ihtiyaç duyulmadığı şeklinde anlamak gereklidir. Yani dolaylı e-ticaret bu tanımın dışında kalacaktır. Bu işlemler bir başka elektronik ağ üzerinden de gerçekleşebilir ki, burada kastedilen mobil ağlar gibi alternatif ağlardır.¹⁵ Bunların da tanıma dahil edilmesi önemlidir. Ancak internet de nihayetinde bir elektronik ağ olduğundan tanımda yalnızca elektronik ağ kavramının zikredilmesi yeterli olacaktır. Dolayısıyla önerilecek tanımda mutlaka işlemlerin “internette yahut başka elektronik ağlarda gerçekleşmesi” demek yerine “elektronik ağlarda gerçekleşen” demek yeterli olmalıdır.

Diğer bir unsur arzın otomasyon yoluyla yapılması ve insan müdahalesine asgari derecede ihtiyaç duyulmasıdır.¹⁶ Esasen dijital hizmetlerin tanımında klasik mantık tabiriyle “faslı” oluşturan unsur budur. Dolayısıyla bu ibare dijital hizmetleri diğer hizmetlerden ayıran hususu oluşturmaktadır. Peki arzın otomasyon yoluyla yapılması ne demektir? Otomasyon kavramının net bir tanımının olmaması, mükellefler açısından doğacak belirsizlik nedeniyle eleştirilmiştir.¹⁷ Aslında burada kastedilen şey emek yoğun değil teknoloji yoğun bir işlem yapılmasıdır. Bilindiği gibi gelir vergisinde esnaf ve tacir ayrımı yapılırken emek yoğun ve sermaye yoğun işler ayrımı kullanılmaktadır.¹⁸ Tıpkı onun gibi burada yapılan hizmetlerde de emek değil bilgi işlem teknolojilerinin yoğunluğu söz konusu olacaktır.

Bir örnek üzerinden düşünmek gerekirse, bir reklam şirketinin ürünlerini internette pazarlamak istediğini varsayalım. Şirketin kullandığı programlar sayesinde müşteri ile tasarımcı online olarak bir araya gelsinler. İstenilen reklamı ajansın kurduğu internet sitesi üzerinden tasarlasınlar. Burada her ne kadar tasarım internet üzerinde gerçekleşse de, sunulan hizmet esasen bilgi teknolojisi yoğun bir hizmet değil, emek

¹⁴ İnternet en geniş olarak elektronik hizmetlere ulaşmaya imkan sağlayan bir telekomünikasyon ağı olarak tanımlanmaktadır: European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 13.

¹⁵ Mobil ağlardan sunulan hizmetlerde müşterinin yerini SIM kartın ait olduğu ülkeye göre belirlemenin özel kriterleri bulunmaktadır: European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 56.

¹⁶ “the nature of which renders their supply essentially automated and involving minimal human intervention” European Council, Council Implementing Regulation 282/2011 Madde 7.

¹⁷ Lamensch, **a.g.e.**, s. 83.

¹⁸ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 43

yoğun bir hizmet olacaktır. Çünkü burada teknolojinin işlevi reklamcının emeğini kolaylaştırmak üzere tali bir unsur olarak yer almaktadır. Oysa bu reklam tasarlandıktan sonra reklam hizmetleri satan bir başka şirketle anlaşılıp bir sitenin “banner”i olarak tüketiciye sunulması teknoloji yoğun bir sunumdur. Burada reklam yeri satan şirketin, bir kez “banner” reklamı sattıktan sonra emeğiyle devam ettirmesi gereken bir şey yoktur. Geri kalan işlemler bilgi teknolojileri aracılığıyla gerçekleştirilecektir. Bu açıdan önerilecek tanımda “ifası insan emeğinden ziyade yoğunlukla bilgi teknolojilerine dayanan hizmetler” şeklinde bir unsurun yer alması düşünülebilir. Bununla beraber böyle bir tanımda AB’nin tanımında eleştirilen belirsizlik unsuru tekrarlanmış olur. Zira yoğunluğun ölçüsünü mükellefin somut olarak kendi kendine belirleyebilmesi mümkün değildir. O yüzden farklı bir tanım denemesi olarak işlemin teknolojiye olan bağımlılığı vurgulanmalıdır. Bu bağlamda AB mevzuatındaki tanımda “fazlalık” olarak eleştirilen, ancak bizce kilit bir rol oynayan bir diğer unsur incelenmelidir.

Fazlalık olarak bahsedilen unsur AB mevzuatında “bilgi işlem teknolojileri olmaksızın gerçekleşmesi imkansız” olan sunumlar olarak kullanılmaktadır.¹⁹ Bu unsur bazı yazarlar tarafından zaten ana tanımda mana olarak yer aldığından, bir daha zikredilmesinin “fazlalık” olduğu yönünde eleştiri almıştır.²⁰ Bu eleştiriye katılmak mümkün değildir. Bu unsur özellikle aynı tür işlemleri birbirinden ayırabilmek için getirilmiş bir negatif doğrulama yöntemidir. Yani aynı işlem bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmadan yapılabiliyorsa, bu işlem bir elektronik olarak sunulan hizmet olmayacaktır. Yukarıda belirttiğimiz gibi otomasyon yahut yoğunluk gibi kriterler yoruma açık olmaları sebebiyle OECD’nin “kesinlik” ölçütüne pek uymamaktadır. Dolayısıyla doğrudan bir *conditio sine qua non* olarak “bilgi teknolojileri olmaksızın ifası mümkün olmayan hizmetler” terkinin tanımda yer alması yerinde olacaktır.²¹ Bu tanım aynı zamanda dijital hizmet vergisinin vergi doğuran olay tanımı ile de kesişmektedir. Ancak bu durumda KDV işlem başı satıştan,

¹⁹ “impossible to ensure in the absence of information technology” European Council, Council Implementing Regulation 282/2011 Madde. 7

²⁰ Lamensch, **a.g.e.**, s. 81.

²¹ Yukarıda verdiğimiz reklam satımı işlemi bu kriter açısından değerlendirildiğinde kriterin işlevselliği anlaşılacaktır. Reklamın tasarlanması işlemi elektronik ağlar üzerinde bilgi teknolojileri kullanılmadan yapılması mümkün müdür? Tereddütsüz mümkündür. O halde bu bir elektronik hizmet sunumu değildir. Ancak reklam bir “banner” olarak sunulursa, burada elektronik ağ ve bilgi teknolojileri olmazsa olmaz şartlar haline gelmektedir. Dolayısıyla burada bir elektronik hizmet sunumu vardır.

DHV ise toplam hasılatıtan alındığı için aralarında doğrudan bir irtibat da mevcut değildir denilebilir.

C. Bir Tanım Önerisi

Yapılmasını önerebileceğimiz tanım o halde, “Elektronik ağlar üzerinde gerçekleşen ve bilgi teknolojileri olmaksızın sunumu imkansız olan hizmetler elektronik hizmetlerdir.” şeklinde formüle edilebilecektir.

Kanuna eklenecek tanımın yanında, yönetmelik veya tebliğ aracılığıyla örnek faaliyetler sayılmalıdır. İkinci bölümde de ayrıntılı ele alındığı gibi AB mevzuatında özellikle nelerin elektronik hizmet sayılacağı ve nelerin sayılmayacağına yönelik listeler yayınlanmıştır. Bunlar mükelleflerin hukuki öngörülebilirlik açısından haklarını korumalarını kolaylaştırmaktadır. Esasen bizde de Tebliğ’in taslak halinde hangi işlemlerin elektronik hizmet sayılacağı örnek olarak sayılmıştı. Ancak bu liste tebliğin son halinde kaldırılmıştır. Bunun sebebini anlamakta güçlük çektiğimizi belirtelim. Bizce, mükelleflerin örnek listede faaliyetlerini bulup mükellefiyetlerini kavramaları vergiye uyumu arttırmada önemli bir etkidir.

D. Tebliğe Eklenmesi Gerekli Hükümler

Dijital hizmetler tanımının mükellefler tarafından daha iyi anlaşılabilmesi için, AB 6. KDV Yönergesi Ek Liste II’ye dayanılarak hazırlanan ve aşağıda listesini verdiğimiz bu faaliyetlerin tekrardan Tebliğ’e eklenmesi gerekir:

“Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetlerin Kapsamı”²²

“Elektronik ortamda sunulan hizmetler; internet veya elektronik bir ağ üzerinden sağlanan hizmetleri kapsamakta olup, başlıca elektronik hizmetlere aşağıda yer verilmiştir:

²² AB mevzuatında elektronik olarak sunulan hizmetleri sayan böyle bir pozitif liste olduğu gibi, aynı zamanda nelerin elektronik olarak sunulan hizmet sayılmayacağına dair bir negatif liste de mevcuttur. Özellikle vergi politikaları bağlamında böyle listelerin oluşturulması işlevsel olacaktır. AB mevzuatında kullanılan listede sayılan hizmetlerden bazıları için bkz: İkinci Bölüm, Doğrudan E-Ticaretin Çeşitli Ülkelerdeki Tanımları başlığı.

(1) İnternet sitesi/sayfası temini, alan adı temini, internette barındırma, internet sitesine/sayfasına ilişkin verilen diğer hizmetler. (2) Bilgisayar yazılım ve donanımlarının uzaktan bakımı, uzaktan sistem yönetimi ve çevrimiçi veri depolama hizmetleri.

(3) Erişimi, indirilmesi ve güncellenmesi dâhil, yazılımlar ve tüm dijitalleştirilmiş ürünlerin (anti virüs programları, reklam engelleyici programlar, aygıt sürücüler, internet sitelerine ilişkin filtreler ve güvenlik duvarı gibi ürünler dahil) satışı.

(4) Görüntü, metin ve bilgi sağlanması ile veri tabanlarının hazırlanması ve benzeri hizmetler. Bu hizmetlerin başlıcalarına aşağıda yer verilmiştir.

Alıcı tarafından girilen belirli verilere yanıt olarak internetten veya bir elektronik ağ aracılığıyla bilgisayardan otomatik olarak üretilen hizmetler (finansal veriler, yasal veriler vb). Alıcı ve satıcının internet veya elektronik bir ağ aracılığıyla bir araya getirilmesini veya işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlayan platformlar tarafından mal ve hizmetlerin satışına ilişkin verilen her türlü hizmetler (internet sitesinde mal veya hizmetlerin satışı amacıyla yerleştirme hakkının satışı dâhil).

Telekomünikasyon bileşenlerinin yardımcı ve alt bir bölüm oluşturduğu, internet servis paketleri (Haber, hava durumu veya yol durumu raporlarına erişim sağlayan içerik sayfaları, oyun alanları, internet sitesi barındırma, çevrimiçi tartışmalara erişim gibi internet erişiminin ötesine geçen unsurları içeren paketler dahil). İnternet sitesi/sayfası gibi, elektronik ağlar üzerinde, ticari veya kişisel bir varlığın oluşturulması ve bunun devam ettirilebilmesine ilişkin hizmetler.

Fotoğraflara, resimlere, ekran koruyuculara, masaüstü temalarına erişmek veya bunları indirmek. Elektronik kitaplar ve diğer elektronik yayınlara erişmek veya bunları indirmek. Çevrimiçi gazete ve dergilere abone olmak. Ağ günlüğü ve internet istatistik hizmetleri. Çevrimiçi haber, yol ve hava durumu raporları. Bir internet sitesinde/sayfasında, afiş reklamları da dahil olmak üzere, reklam alanı sağlanması. Arama motorlarının ve internet dizinlerinin kullanılması hizmeti.

(5) Bilgisayar, mobil telefon ve benzeri araçlar vasıtasıyla sunulan müzik, film, oyun (şans oyunları, bahis ve kumar oyunları dahil), siyasi, kültürel, sanatsal, spor,

bilim ve eğlence yayınları ve etkinlikleri ile diğer tüm uygulamalar ve uygulama içi satın almalar. Aşağıda sayılan hizmetler de bu kapsamdadır.

Müziğe, müzik dışındaki seslere, filmlere erişmek veya bunları indirmek. Oyunlara erişmek veya oyunları indirmek, oyunların uzaktan oynanmasının sağlanmasına ilişkin hizmetler ile oyun içi satın almalar. Programların kullanıcının seçtiği bir zamanda ve münferit isteği üzerine, medya hizmet sağlayıcısı tarafından düzenlenmiş bir program kataloğuna bağlı olarak izlendiği veya dinlendiği yayın hizmetleri. Geleneksel radyo ve televizyon ağları üzerinden eş zamanlı olarak yayınlanmayan radyo ve televizyon programlarının internet veya elektronik bir ağ aracılığıyla temini.

(6) Uzaktan eğitim hizmetleri: Sanal sınıflar da dahil olmak üzere, insan müdahalesi sınırlı olan ve internet veya elektronik bir ağ aracılığıyla verilen otomatik uzaktan eğitim hizmetleri (öğretmen ile öğrenci arasındaki iletişimi sağlamaya yönelik basit bir araç olarak kullanılma durumu hariç). İnsan müdahalesi olmaksızın, öğrenciler tarafından çevrimiçi tamamlanan veya otomatik bir şekilde işaretlenen çalışma kitaplarının sunulması hizmetleri. İçeriğin bir öğretmen tarafından internette veya elektronik bir ağda aktarıldığı eğitim veya meslek kursları bu kapsamda değerlendirilmez.

(7) Radyo ve televizyon yayın hizmetleri: Bir medya hizmet sağlayıcısının editoryal sorumluluğu altında ve kamuoyuna yönelik, elektronik iletişim şebekeleri yoluyla programların belli bir akışına dayanarak eş zamanlı dinleme veya izleme amacıyla işitsel veya işitsel-görsel radyo ve televizyon yayın hizmetleri. Radyo ve televizyon yayın hizmetinin kablo alt yapısı üzerinden verilmesi ile aynı anda internet üzerinden canlı yayınlanması da bu kapsamdadır.

(8) Niteliği itibarıyla yukarıda sayılan hizmetlerle benzerlik arz eden ve internet veya elektronik bir ağ aracılığıyla sunulan diğer hizmetlerin tekrar eklenmesi gerekmektedir.”

II. SUNUM YERİNİN TESPİTİ PROBLEMİNE ÖNERİLER

Bir önceki bölümde mükelleflerin vergisel sorumluluklarını yerine getirebilmek için ticari faaliyette bulundukları ülkelerin sunum yeri (place of supply) kurallarını²³ bilmeleri gerektiğini belirtmiştik. Çünkü sınır ötesi dijital hizmet sunumunda genel olarak hakim olan ilke varış ülkesi prensibiydi. Varış ülkesi prensibine göre bir hizmet/mal nerede sunuluyorsa orada vergilendirilmeliydi.²⁴ İşte hizmet veya malın nerede sunulduğunu (müşteriye arz edildiğini) tespit eden kurallara sunum yeri kuralları diyorduk. Dolayısıyla varış ülkesi prensibine vergilendirme yetkisinin anahtar kavramıyken, sunum yeri de varış ülkesi prensibinin anahtar kavramı olmaktaydı.

Peki bu anahtar kavram nasıl belirlenecekti? Sunum yerinin belirlenmesinde hangi kriter baz alınmalıydı? Daha önceden de bahsettiğimiz gibi, ilk bakışta bir tüketim vergisi olan KDV için tüketime yapıldığı yerin sunum yeri olduğunu söylemek mantıklı gelmekteydi. Ancak dijital bir üründen nerede yararlanıldığını/tüketildiğini tespit etmek imkansızla yakındı. Dolayısıyla saf bir tüketim yeri kriterinin dijital hizmetler için uygulanamaz olduğu anlaşılmıştı.²⁵ Bu durumda alternatiflerin bulunması gerekiyordu. Bu bağlamda doğrudan tüketiciyle yapılan işlemlerde en makul alternatif sunum yeri kuralının müşterinin ikametgah adresi olduğu anlaşıldı.²⁶

Ancak dijital ortamda müşterinin ikametgahını tespit etmek yine de çok zorlu olmaktaydı. Peki müşterinin yeri nasıl tespit edilebilecekti? Burada iki yöntemden bahsedildiğini görmekteyiz. Müşterinin bulunduğu yeri kendi iradesiyle beyan etmesi, yahut satıcının müşterinin yerini kendi araştırması. Müşterinin kendi yerini beyan etmesi, adresini satıcıya söylemesi yoluyla yahut dijital sertifika yoluyla olabilir. Satıcının bu yeri kendisinin bulması ise karineler yoluyla gerçekleşir. Müşterinin kendi yerini beyan etmesinin nasıl sakıncaları olduğunu önceden ifade etmiştik. Müşterinin adres bilgilerini yanlış beyanla yahut dijital programlar aracılığıyla değiştirebilmesi

²³ Sunulacak hizmetin kim tarafından vergilendirilebileceğini öngören kurallar sunum yeri (place of supply) kuralları olarak adlandırmaktadır. van Brederode, **a.g.e.**, 204.

²⁴ OECD, **Verification of Customer**, s. 2.

²⁵ Li, **a.g.e.**, s. 448; BA Van Der Merwe, **a.g.e.**, s. 374; SP Van Zyl, **a.g.e.**, s. 186

²⁶ OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 69 (İlke 3.6.); AB 6. KDV Yönergesi, m. 57.

mümkündür.²⁷ Bu husus aşağıda daha ayrıntılı ele alınacaktır. Yine dijital sertifikalar da ayrı bir başlık altında incelenmeyi hak etmektedir.

Avrupa Birliği yukarıda değindiğimiz problemleri karma bir yöntemle çözmeyi hedeflemektedir. Hem müşterinin kendisinin sağladığı bilgiyle hem de satıcının kullandığı karinelerle müşterinin yeri tespit edilmeye çalışılmaktadır. Avrupa Birliği satıcının müşterinin yerini tespit etmek için önce gerekli çabayı göstermesi gerektiğini ifade etmektedir. Ancak bu çabalar sonuçsuz kalırsa (kesinlik sağlanamaz yahut imkansız olursa) müşterilerin yerini tespit için karinelere başvurulması gerektiğini belirtmiştir. Burada gerekli çaba ile ifade edilen şey Avrupa Birliğinde kurulmuş olan mükellef teşhis portalında vergi numarası ile mükellefi kontrol etmektir. Burada başarılı olunamazsa bir karineler sistemi öngörülmüştür.²⁸ Bu sistem özel karineler ve torba karine olarak niteleyebileceğimiz bir genel karineden müteşekkildir.²⁹ Satıcı bu karineleri uygulamak için müşteriyle alakalı deliller toplamalıdır. Bu deliller toplanırken OECD tavsiyelerine uyularak satıcıya serbestlik tanınmıştır. Kural olarak satıcı topladığı her türlü delilde 2 tane çatışmayan delilin müşterinin yerini işaret ettiğini ispatlarsa satıcı, müşterinin tespit ettiği yerde ikamet ettiğini varsayabilecektir.³⁰

Türkiye sistemi incelendiğinde, bu bölüm kapsamında iki büyük eksiklik göze çarpmaktadır. Bunlardan ilki Türkiye’de bir müşteri yeri teyit sisteminin olmayışıdır. Dolayısıyla mükelleflerin, kurumsal olmayan müşterilerinin adreslerini teyit edebilmeleri hayli güçtür. İlerleyen kısımlarda bu eksikliğin çözümünde kullanılabilecek KYC (Know Your Customer) metodu, dijital sertifika metodu ve özgün diğer metotlar incelenecektir. İkinci eksiklik ise, mükellefler için tanımlanan bir müşteri tespit/delil sisteminin/yönergesinin olmayışıdır. Mükelleflerin denetleneceği söylenmekte ama bu denetime karşı mükelleflerin nasıl hazırlanacağı hususunda bir yol gösterilmemektedir. Bir mükellefin aslında ikametgahı Türkiye’de olan birçok müşteriye mal sattığı ancak bunları tespit edemediği, yahut bilerek tespit etmediği durumda ilgili KDV matrahı aşınacaktır. Ancak mükellefe bir delil sistemi sunulmadığından mükellef haklı olsa bile kendini savunamayacak, idare de cezalı

²⁷ OECD, **WP9 2001**, s. 13; Lamensch, **a.g.e.**, s. 116-117.

²⁸ Silva, **a.g.e.**, s. 156.

²⁹ Bu karinelerin bazı uygulama örnekleri için bkz: Asquith, **Digital Goods**, s. 51.

³⁰ Bu düzenlemeler Avrupa Konseyi’nin 1042/2013 nolu yönetmeliği ile 282/2011 nolu temel yönetmeliğine 24a maddesinin eklenmesi suretiyle düzenlenmiştir.

tarhiyatlarını dayandıracağı öngörülebilir bir sistemden mahrum olacaktır. Bu şekilde OECD'nin kayıt sistemi için gerekli gördüğü şeffaf, öngörülebilir ve kolaylaştırılmış olma özelliklerine ulaşamayacaktır.³¹ Burada yapılması gereken, daha işlevsel bir teyit mekanizması inşa etmek ve mükellefler için karine mekanizmaları geliştirmektir. Özellikle işlevsel bir teyit mekanizmasının inşa edilmesinin karinelerin kaderini de derinden etkileyeceğini belirtmek gerekir. Aşağıdaki iki başlıkta bu konuda neler yapılabileceğini inceleyeceğiz.

A. Müşterinin Yerinin Tespitinde Kullanılabilecek Karineler

Varış ülkesi prensibince ürünün/hizmetin tüketildiği yerde vergilendirilmesi gerekir. Tüketime nerede yapıldığını tespit edebilmek güç olduğundan müşterinin ikamet yerinin belirlenmesi yeterli görülmüştür. Müşterinin ikamet yerinin belirlenmesi onun şirket mi yoksa sıradan tüketici mi olduğuna göre değişmektedir.³² Çalışmamız tüketicinin yerinin belirlenmesi problemine odaklanmaktadır.

Teknolojinin en gelişmiş haliyle bile tüketicinin ikametgahını net olarak belirlemek oldukça güçtür. Tüketicinin yeri nihai olarak belirlenemediğinde ise karinelere başvurmak gerekmektedir. Peki karinelere neden ihtiyaç duyarız? Karinelere teknolojik eksikliklerimizi gidermek için ihtiyacımız vardır. Müşterinin yerini bize net olarak sunacak bir altyapıya ulaşana kadar karineler bir orta vade planı olarak önemini koruyacaktır.³³ Karineler bize hesabı verilebilir/şeffaf bir denetim mekanizması ve vergi güvenliği açısından avantajlar sağlamaktadır. Bir gerçek hayat denetiminde nasıl ki defterler inceleniyor ve bu defterlerin tutulması için defter düzeni kurallarına uygunluk bekleniyorsa; dijital hizmet sunucularının da işlem geçmişleri incelenirken onların uyacağı bir düzen ve ispat rejimi gerekir. Bu nedenle Türkiye'nin de mükellefler için bir karine düzeni sunması gereklidir. Bu bölümde nasıl bir karine düzeni kurulmalı problemine cevap aranacaktır.

³¹ OECD, **Electronic Commerce: Simplified Registration Guidance**, Centre for Tax Policy and Administration Consumption Tax Guidance Series: Paper No 2, 2001, s. 5.

³² Çünkü müşterinin bir işletme olduğu durumda (B2B) tersine vergilendirme mekanizması işleyecek (reverse-charge) ve müşteri adına ödenecek verginin stopaj usulüyle kesilmesi gerekecektir: Tuğçe Akdemir, **Katma Değer Vergisinde Reverse Charge-Tersine Vergilendirme Mekanizması: Avrupa Birliği İle Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Analiz**, On iki Levha, 2019, s. 174.

³³ OECD, **Verification of Customer**, s. 7, Bardopoulos, **a.g.e.**, s. 185.

1. Karine Düzeninin Eksileri

Karine düzeni için muhtemel önerilere geçmeden önce karine düzeninin eleştirisini de yapmak gerekir. En baştan belirtilmelidir ki karine düzeni, sistemin problemlerini çözecek nihai bir çözüm değil ancak palyatif bir çözümdür. OECD'nin uzun vadeli programında belirttiği dijital sertifikalar hedefine ne Avrupa Birliği ne de dünyanın geri kalanı tarafından somut adımlar atılmamıştır.³⁴ Ayrıntılı inceleyeceğimiz üzere uluslararası koordinasyon isteyen dijital sertifika sistemi gibi çözümler yerine daha verimsiz bir yöntem olan karine düzenine bağlı kalmak mantıklı değildir. Karine düzeni üç açıdan verimsizdir: Mükellefler için uğraştırıcıdır, sonuçları pek güvenilir değildir ve idare açısından denetimi masraflıdır.

Karine düzeni mükellefler için uğraştırıcıdır. Çünkü mükelleflerin bazen çok ufak bir meblağa satılan ürün için dünyanın dört bir yanındaki tüketicilerin yerleşim yerlerini tespit amacıyla veri toplaması gerekmektedir.³⁵ Ayrıca bunu her bir işlem için yapması ve bir çok devletle muhatap olmasının gerekmesi uluslararası dijital ticaret için hayli zorlayıcıdır.

Karine düzeninin sonuçları pek güvenilir değildir, çünkü mükelleflerden karine olarak toplamaları istenen veriler çok defa dijital verilerdir. Bu veriler dijital oldukları için manipülasyona da elverişlidir.³⁶ Aşağıda ayrıntılı açıklayacağımız gibi IP adresinin değiştirilmesi, yanlış adres gösterilmesi her tüketicinin başarabileceği zorlukta manipülasyonlardır.³⁷ Yine kredi kartlarından gelen bilgiler müşterinin yerini tespit etmeye elverişli değildir.³⁸ Mükelleflerin kanuni bir düzenleme olmaksızın iradi olarak daha fazla veri istemeleri, toplamaları ve bunları saklamaları ise kişisel verilerin ihlalini oluşturabilecektir.

Karine düzeni masraflıdır, çünkü şirketlerin dünyanın dört bir yanındaki hukuk düzenlerine uymak için ekstra tedbirler alması gereklidir. Örnek olarak şirketlerin müşterilerinin IP'lerinden yer tespiti yapması için IP takip programlarına yatırım

³⁴ OECD, **WP9 2001**, s. 13.; OECD, **Verification of Customer**, s. 6-7.

³⁵ Lamensch, **a.g.e.**, s. 126.

³⁶ Bardopoulos, **a.g.e.**, s. 165.

³⁷ Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 253.

³⁸ **a.e.**

yapması³⁹ ve belki bu programların da uluslararası sertifikasyonu için ayrıca yatırım yapması gerekecektir. Aynı zamanda idarelerin de bu işlemleri denetleyebilmek için elektronik altyapısını güçlendirmesi gerekecektir.

2. Karine Düzeninin Artıları ve AB Karine Sistemi

Karine sisteminin tüm bu eleştirilen noktalara rağmen hala elektronik ticaretin vergilendirilmesinde önemli bir rol ifa ettiği vurgulanmalıdır. Nitekim her ne kadar eleştirilse de orta ve uzun vadeli çözümlere geçilmesinin gecikmesinde karine sisteminin işleyen yanları etkili olmuştur. Bu bağlamda Avrupa Birliği'nde kullanılan karine sistemlerini kısaca özetlemeyi ve bu karinelere Türkiye için verimli olabilecek olanları tespit etmeye çalışacağız.

Avrupa Birliği mevzuatında zikredilen karinelere: Wifi Kablosuz Erişim Ağı, Sabit Bağlantı Ağı, Mobil Sim Kart ve Diğer Haller Karinesidir. Wifi kablosuz erişim ağı karinesi satıcının müşterisinin hangi wifi ağına bağlandığını tespit edebildiği durumda kullanacaktır. Bu durumda satıcı, müşterinin bağlandığı kablosuz erişim ağı ile aynı yerde/ülkede bulunduğunu varsayabilecektir. Ancak bu karine wifi ağını kullanmak için yapılan işlemleri kapsamakta, wifi üzerinden yapılan dijital hizmet sunumlarını kapsamamaktadır.⁴⁰

İkinci karine olarak, internete bağlanılan sabit kablolu ağın satıcı tarafından tespit edilebildiği durumda müşterinin sabit ağının bulunduğu yerde olduğu varsayılabilir. Ancak yine satıcının müşterinin kablolu ağ kullanıp kullanmadığını, kullanıyorsa bunun hangi ülkede olduğunun nasıl tespit edilebileceği hususunda bir açıklama yoktur.⁴¹

Üçüncü olarak SIM (Subscriber Identity Module) kart karinesi yer almaktadır. AB açıklayıcı notlarında bu karinenin telefon aracılığıyla internete bağlanılarak alınan ürünleri kapsamadığı belirtilmektedir. Bu karinenin doğrudan telefon hattına kontör

³⁹ Erdbrügger, **a.g.e.**, s. 583.

⁴⁰ Yani bir Alman vatandaşı İspanya'da gidip bir wifi ağından yararlanmak için para verdiyse bu wifi İspanya'da yer aldığı İspanya KDV'si ödenecektir. Ancak bu Alman'ın İspanya'da internete girerek aldığı online hizmette bu karine geçerli olmayacaktır. European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 55.

⁴¹ European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 58.

yahut para olarak yansıyan işlemler için kullanılabileceği ileri sürülmüştür.⁴² Bu haliyle çok dar bir işlem türünü kapsadığından bu karine de bizler için ilgi çekici gözükmemektedir. Bununla birlikte telefon numaralarının müşterilerin yerini tespitte önemli veriler olduğunu ve kullanılması gerektiğini aşağıda açıklayacağız.

Avrupa Birliğinde kullanılan son karine nihayet “diğer haller karinesi” olarak geçen torba karinedir. Bu karine düzeninde mükellefler için serbest bir rejim söz konusudur. Mükelleflerin müşterileriyle girdikleri ticari ilişki sonunda normal şartlara göre toplaması beklenen verilerden birbiriyle çelişmeyen iki tanesinin müşterinin yerini tespit için yeterli olacağı hükmü düzenlenmiştir. Bunlar arasında fatura adresi, IP adresi, banka hesabı bilgileri, SIM ülke kodu, sabit kablolu ağ bilgileri ve ticari olarak alakalı diğer bilgiler sayılmıştır.⁴³ Önceki bölümde de zikredildiği gibi ülkedeki belli bir meblağın altında hasılat elde eden satıcıların yalnızca tek bir delil elde etmesinin de yeterli olacağı düzenlenmiştir.⁴⁴ Bu tipte bir delil sisteminin Türkiye için de faydalı olabileceği kanaatindeyiz.

3. Türkiye İçin Karine Sistemi

Türkiye’nin uzun vadede dijital sertifikaları beklemeden kısa ve orta vadede uygulaması gereken karine rejiminin ana hatlarını şöyle belirtebiliriz. Her şeyden önce, Türkiye’nin iç piyasadaki büyük aktörleri kaçırarak derecede zorlu bir sistem öngörmemesi gerekir. Bunun için kolaylaştırılmış bir karine rejimi öngörülmelidir.⁴⁵ Yani mükelleflerin, müşterilerinin Türkiye’de bulunduğu dair bir adet delil toplaması yeterli olmalıdır.⁴⁶ Bir sonraki bölümde inceleyeceğimiz eşik değerler de göz önünde bulundurulursa, yalnızca kazancı belli bir meblağı aşan mükelleflerin bu karine rejimine muhatap tutulacağını öngörüyoruz. Bu eşiğin üstünde kalan mükelleflerin bu delil sisteminin yükünü kaldırabilecek mali güçte oldukları kanaatindeyiz.

⁴² European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 58

⁴³ European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 60.

⁴⁴ Avrupa Birliği’nde KDV Uygulama Tüzüğü Madde 24/b’de yapılan değişiklikle, 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren AB’de kayıtlı ve yıllık 10.000 Euro’dan az kazanan satıcıların müşterileri hakkında bir delil toplaması yeterli görülmüştür.

⁴⁵ OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 54.

⁴⁶ AB Uygulama Tüzüğü Madde 24/b’de yapılan değişiklik, sadece AB menşeli satıcıları kapsadığı için, ayrımcılık bağlamında eleştirilmektedir. Papis-Almansa, **a.g.e.**, s. 207. Düzenleme kaleme alınırken ayrımcılık hususuna dikkat etmek gerekir.

Yine Türkiye sisteminde, delillerin de serbestçe toplanmasının uygun olacağı kanaatindeyiz.⁴⁷ Her ne kadar bazı deliller (telefon numarası, IP gibi) bazı delillere oranla (müşteri tarafından girilen adres gibi) daha güvenilir gözükse de, bir delil hiyerarşisi yaratmak mükelleflerin işini zorlaştıracaktır.⁴⁸ Özellikle kişisel verilerin korunması hukukunun gelişmesiyle beraber, şirketler için özel verilere ulaşmak gittikçe zorlaşmaktadır. Ulaştıktan sonra dahi, bunların usulsüz şekilde depolanması yüksek yaptırımlara maruz kalabilmektedir.⁴⁹ Böyle bir durumda devletin hem vergi güvenliğini sağlamak için müşterilerin verilerinin toplanması gerektiğini söyleyip, hem de bu veriler toplandığı için şirketlere yaptırım uygulaması çelişkili olacaktır. O yüzden basitleştirilmiş bir rejim öngörüp⁵⁰ mükellefler bir yönetmelik yahut tebliğde örnekleme şeklinde sayılan delillerde istedikleri bir tanesini müşterinin yerini tespit etmek için kullanmak ve saklamak zorunda olmalıdır.

Mükelleflerin bu bilgileri gönüllü olarak müşterinin ikamet devletine vermesi gerekir. Bununla birlikte şirketler bilgi vermeyi reddede de bilir. Böyle bir durumda devletin vergi güvenliğini sağlaması zorunludur. Bunun için şirket sırları veya başka ülkelerin egemenlik haklarını zedelemeyen elektronik vergi incelemesi yapma imkanına da yatırım yapılması gerekir. İşlem bazlı (transaction base) vergilendirme orta vadede hala geçerli olacağından⁵¹ uzun vadeli çözümleri beklemeden Türkiye'nin zikrettiğimiz şartlarda bir karine düzeni öngörmesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz.

B. Müşterinin Yerini Tespitte Dijital Sertifika Kullanımı

Bir önceki başlıkta karineler sisteminin kısa vadede efektif olduğu ancak orta ve uzun vadede çıkacak problemleri çözmek için yeterli olmadığı belirtilmiştir. Gerçekten

⁴⁷ İki çelişmeyen delil bulmak bir yana, bazen tek bir delil bulmanın bile zorlu olduğu, dolayısıyla serbest rejimli bir karine rejiminin faydalı olduğu zikredilmektedir: Maas, **a.g.e.**, s. 13. İki delil zorunluluğunun getirilmesi deliller arasında çelişki doğduğu zaman satıcıyı zora sokabilecektir. Bu nedenle tek bir delilin yeterli tutulması bu hususta yerinde olacaktır.

⁴⁸ Avrupa Adalet Divanı'nda görülen Google İrlanda v Macaristan davasında, Macaristan'ın Google'ın hizmet sunduğu kişilerin Macaristan'da olup olmadığını sunulan sayfanın diline bakarak tespit etmiştir. Davada sunduğu mütalasında Kokott, IP adresi gibi anında değiştirilebilecek bir kriter yerine, sunumun dili kriterinin belirlenmesinin yerinde olduğunu vurgulamıştır. Başsavcı Kokott Mütalası, Google Ireland Kararı, C-482/18, EU:C:2019:728, 12.09.2019. (çevrimiçi: <http://curia.europa.eu/>) paragraf: 53.

⁴⁹ Budak, **a.g.e.**, 68.

⁵⁰ OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 69.

⁵¹ Kimi yazarlar satış bazlı tekil hesaplama yöntemlerinin global dijital ticaretin vergilendirilmesinde yetersiz kaldığını ifade etmektedir. Bunun yerine teknoloji bazlı çözümlerle hem devletlerin hem de satıcıların rahatlayabileceğini iddia etmektedir. Lamensch, **a.g.e.**, s. 134. Bununla birlikte kötü de olsa işleyen bir sistemi birdenbire değiştirmek mümkün değildir. Bu son süratle giden bir arabanın tekerini değiştirmeye benzer. Bu yüzden dijitalleşme süreci ilerlerken ülkelerin var olan düzene göre de önlem almaları gerekir.

de OECD bu durumu 2002 yılında fark etmiş ve ülkelerin dijital sertifika sistemine doğru çabalamaları gerektiği yönünde uyarıda bulunmuştur.⁵² Aradan geçen bunca seneye rağmen halen ülkelerin bu hususta bir adım atmaması problemlerin çözümünü geciktirmiştir.

Peki dijital sertifikadan ne anlaşılmalıdır? Dijital sertifika, internete bağlı aktörlerin birbirleriyle güvenli iletişim kurmasını sağlar. Çoğunlukla şirketler, kendi internet siteleri için bu sertifikayı güvenilir üçüncü kuruluşlardan alırlar.⁵³ Bu kuruluşlar bu şirketlerin internet sitesi için açık ve özel anahtarlar oluştururlar. Bu anahtarlar sayesinde siteden gelen ve siteye giden bilgilerin güvenle korunduğu garanti altına alınmış olur. Anahtar aynı zamanda gelen bilginin ilgili şirketten geldiğini de garanti altına alır. Bireyler için dijital sertifikaların yaygınlaşması yakın gelecekte mümkün gözükmemektedir.⁵⁴

Bununla birlikte dijital sertifika yerine her bir kullanıcıya özel tahsis edilmiş ve içinde vergisel işlemlerde lazım olan bilgilerin olduğu bir dijital kimlik düşünülebilir. Bu şekilde müşterinin bu elektronik kimliğiyle yaptığı alışverişlerinde satıcı müşterinin kim olduğunu (tüketici mi yoksa bir şirket mi olduğunu) yahut nerede ikamet ettiğini araştırıp bulmak zorunda kalmayacaktır. Aynı zamanda elektronik açıdan etkileşebilir olan bu sistemler satıcının hangi durumda ve ne kadar vergi ödeyeceğini de bu dijital sertifikalardan (elektronik kimliklerden) gelen bilgilerin işlenmesiyle satıcıya bildirebileceklerdir.

1. AB’nde Dijital Sertifika Çalışmaları

Yukarıda anlatılan altyapıyı kurmanın kısa vadede zor olduğunu itiraf etmek gerekir. Bununla birlikte bu altyapıya benzer sistemler kurulmaya çalışılmaktadır. Avrupa Birliği sistemi içerisinde TIN (Tax Identification Numbers) yani Vergi Kimlik numarası uygulaması yeknesaklaştırılmaya çalışılmaktadır. KDV numarası haricinde bu numara satıcılara değil, devlete herhangi bir vergi ödeyen gerçek kişilere atanmaktadır. Hatta Almanya’da 2008’den itibaren doğan her gerçek kişiye bir vergi

⁵² OECD, **Verification of Customer**, s. 6-7.

⁵³ OECD, **Report by the Professional Data Assessment Technical Advisory Group (TAG)**, 30 Nisan 2001, s. 49; Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 248.

⁵⁴ OECD, **a.g.e.**, s. 49; Yaltı, **a.g.e.**, s. 249.

numarası ömür boyu tahsis edilmektedir.⁵⁵ Bu vergi numarasının içinde isim, soy isim ve ikametgah gibi bilgiler kodlanmaktadır.⁵⁶ Bu haliyle henüz satıcılara doğrudan vergisel bir bilgi verilme de teknolojik gelişmelerle bunun da sağlanması hedeflenmektedir. Alman hükümeti bu vergi numaralarının uluslararası manada kimlik olarak kullanılması yönünde çalışmalar yapmaktadır.⁵⁷ Böylece ortaya çıkacak sistemde düşük meblağlı dijital ürünlerden dünyanın her yerine çok fazla miktarda satış yapan satıcıların varış ülkesi prensibine uymaları kolaylaşacaktır. Satıcı hangi ülkeye ne kadar vergi ödemesi gerektiği problemleriyle uğraşmayacak, müşterinin dijital kimliğinden gelen bilgilere dayanan banka koordineli bir şekilde çalışacak, böylece uluslararası e-ticaret de yavaşlamamış yahut zarar görmemiş olacaktır.

2. Uluslarüstü Bir Vergi İdaresi

Dijital sertifika sisteminin uzun vadeli uygulanmasında bütün elektronik satıcıların bağlı olduğu bir online vergi idaresi kurulması gerektiği ileri sürülmüştür.⁵⁸ Buna göre bütün dijital hizmetten doğan vergiler dijital sertifikalar sayesinde hangi ülkeye ait olması gerektiği anlaşılacak ve tek büyük bir platform olan online vergi idaresine aktarılacaktır. Sonrasında bu vergi idaresi elde edilen vergi gelirlerini ilgili ülkelere dağıtacaktır. Böylece ülkeler tek başlarına zorlayamadıkları büyük şirketleri kendi aralarında birleşerek vergi ödemeye icbar etmiş olacaktır. Bu küresel vergi idaresinin vergi ödemekten kaçınan satıcılara karşı pazarlık ve yaptırım gücü tek tek ülkeler ile kıyaslandığında daha fazla olacaktır. Özellikle Avrupa Birliğinin önderliğinde⁵⁹ gelecekte ABD kaynaklı şirketlere karşı böyle bir tavır alınabilir. Her ne kadar küresel ölçekte bu derecede bir koordinasyon sağlanması zor gözüküyorsa da, şirketlerin

⁵⁵ <https://www.heise.de/newsticker/meldung/Datenschuetzer-bemaengelt-schleichende-Ausweitung-der-Steuer-ID-1317621.html>

⁵⁶ Abgabenordnung (AO) § 139b Identifikationsnummer, §6.

⁵⁷ Ancak bu çalışmalara özellikle kişisel verilerin korunması hukuku bakımından eleştirilmektedir. İçinde din yahut aile bilgilerinin de yer aldığı bu vergi numaralarının kullanımının yaygınlaştırılarak hastane, sigorta ve vergi ile alakalı verilerin tek bir hesapta toplanmasının anayasaya aykırı olduğu iddia edilmektedir. Bu hususa eleştiri yapanların dileği Avusturya ve Estonya gibi ülkelerin yaptığı gibi, bu bilgileri birbirinden bağımsız ve görünmez kılmaktır. Yani hastane kayıtlarına bakan bir kurumun yalnızca hastane kayıtlarına erişmesi daha fazla bilginin ondan gizlenmesidir. <https://www.heise.de/newsticker/meldung/Datenschuetzer-Steuer-ID-als-Buergernummer-ist-verfassungswidrig-4881621.html>

⁵⁸ OECD, **Facilitating Collection**, s. 9

⁵⁹ Avrupa birliği kapsamında bütün ülkeler adına bir ortak vergi platformu kurulabileceği, bu platformda elektronik kimliklerle tespit edilebilen Avrupa Birliği vatandaşları olacağına dair: Lamensch, **a.g.e.**, s. 319-320.

devletlere karşı gün geçtikte elde ettiği avantajlara karşı devletlerin de güçlerini birleştirmesi imkansız gözükmemektedir.

3. Dijital Sertifikaya Alternatif Sistemler

Uzun vadede dijital sertifika planı uluslararası iş birliği ve teknolojik gelişmelere dayanmaktadır. Bugün için 2000’li yıllara oranla istenilen teknolojik seviyeye yaklaşıldığı söylenebilir. Bununla birlikte tam tekmil bir uluslararası iş birliği hala mümkün gözükmemektedir. Dolayısıyla ülkelerin orta vadede dijital hizmetlerin vergilendirilmesi alanında ortaya çıkacak problemleri çözmesi lazımdır. Bunun için biz de burada doktrinde yer alan orta vadeli bir plan önerisine değinmek istiyoruz.

Bu öneri temelde bankaların verginin toplanmasında etkin rol alması gerektiği tezine dayanmaktadır. KYC (Know Your Customer)⁶⁰ sistemi verginin sadece tahsil kısmında değil, tarh ve beyan kısmında da bankaların, sahip oldukları müşteri verileriyle, rol alması gerektiğini savunmaktadır.⁶¹ Bu sistemi bir örnek üzerinden kavramaya çalıştığımızda şöyle bir senaryo ortaya çıkmaktadır. Müşteri satıcının sitesine girer ve dijital hizmeti sepete ekler. Sonrasında satıcı müşteriye ödemeyi gerçekleştirmesi için bankanın ödeme sayfasına yönlendirir. Banka kendi müşterisi hakkında vergisel anlamda işe yarayabilecek iki bilgiyi satıcıya iletir. Bunlar ilgili müşterinin bir şahıs mı yoksa bir şirket mi olduğu, ve ikametinin yahut şirket merkezinin nerede olduğu bilgisidir. Bu bilgiler üzerine satıcı, bankaya net satış fiyatının ne olduğunu ve ne kadar KDV alınması gerektiğini bildirecektir. Bu toplam meblağı ödeyen müşterinin hesabından ilgili KDV devlete, net satış fiyatı da satıcının hesabına yatırılacaktır.

⁶⁰ “Know Your Customer” adı verilen düzenleme alanı “Müşterini Tanı” demektir. Temel olarak bankaların para aklanmasını ve finansal suçlara alet olmasını engellemek için müşterilerinin bilgilerini belirli prosedürlere uygun olarak kontrol etmesi gerektiğini belirtmektedir. Bankalar bu bağlamda müşterilerinin kimliklerini tespit etmek zorunda olduğu gibi başka kriterleri de kontrol etmelidir. Bunlar müşteriye ödemeye yönlendiren URL, müşterinin işlem yerinin kabaca tespit edilmesi, mutad işlem aralığı, mutad işlem zamanı, mutad işlem sıklığı gibi kriterlerdir. Bankaların neleri kontrol etmesi gerektiği devletler tarafından çıkarılan kanun ve regülasyonlarla düzenlenmektedir. Prakash, Chandra Mondal, Rupam Deb, Mohammad Nurul Huda, “Know Your Customer (KYC) based authentication method for financial services through the internet”, **19th International Conference on Computer and Information Technology**, December 18-20, 2016, s. 535.

⁶¹ Yazarın önerilerine ayrıntılı olarak ulaşmak için: Lamensch, **a.g.e.**, s. 280-317.

Bu önerinin eleştirilebilecek yanları mevcuttur. Bütün bankaları ikna edip onlara KYC sistemindeki gibi bir aracılık yükü yüklemek zordur. Bankalar ayrıca gördükleri bu işlev için işlem maliyeti adı altında ücret alacaklar ve hizmetin tüketiciye daha pahalı ulaşmasına sebep olacaklardır. İkinci eleştiri ise kişisel verilerin korunması alanındadır. Bankaların kişisel veriler hususunda özel şirketlerle paylaşım yapması, hangi bilgilerin paylaşılacağı hususunda riskler barındırmaktadır. Bunun sıkı regüle edilmeyen bir piyasada büyük kişisel veri ihlallerine yol açabilmesi mümkündür.

III. EFEKTİF TAHSİL MEKANİZMASI PROBLEMLERİNE ÖNERİLER

Bir önceki bölümde efektif tahsil mekanizması hususunda birtakım problemler tartışılmıştı. Bunlar kayıt sisteminin yetersizlikleri, mali eşik problemi ve dijital platformların sorumlulukları olarak sıralanabilir. Bu bölümde bu problemlere çözüm önerileri sunulmaya çalışılacaktır.

A. Mali Eşiklerin Getirilmesi

Birçok ülke bir satıcının ticari faaliyetlerinden elde ettiği geliri vergilemek için, elde edilen gelirin belli bir meblağa ulaşmasını öngörmektedir. Bu eşik aşıncı kişinin mükellefiyeti başlar ve artık kazancının vergisini ödemek zorunda kalır.⁶² İşte gerçekleşen işlemlerden vergi yükünün doğup doğmayacağını tayin eden sınıra mali eşik denmektedir.⁶³

Mali eşikler kazanç vergilerinde (örneğin iktisadi faaliyetin yoğunlaşması ölçütünde) kullanıldığı gibi, katma değer vergisinin uygulanmasında da kullanılmaktadır.⁶⁴ Bu bölümde katma değer bağlamında vereceğimiz ülke

⁶² Schenk/Oldman, **a.g.e.**, s. 74.

⁶³ Bütün eşikler parasal olarak belirlenmemektedir. OECD'nin daimi işyerinin belirlenmesinde dijital hizmet veren firmalar için kullanılmasını tavsiye ettiği aylık kullanıcı sayısı, vergileme eşiği için başka kriterlerin de kullanılabileceğini göstermektedir. Marcel Olbert, Christoph Spengel, "International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?", **World Tax Journal**, February 2017/3, s. 15.

⁶⁴ OECD, **BEPS 2015**, s. 111. Dünya genelinde yürürlüğe girmeye başlayan dijital hizmet vergileri de mükellefler için mali eşiklerle birlikte gelmektedir. Avrupa birliği genelinde dijital hizmet vergisi için 2 farklı mali eşik belirlenmiştir. 1) Dünyadaki satışların 750 Milyon Euro'yu geçmesi 2) Avrupa Birliği

örneklerinden kimisi bu mali eşikleri iç satışlar için, kimisi de doğrudan müşterilere yapılan uzaktan satışlar için uygulamaktadır. Burada bizim önerimiz doğrudan tüketicilere verilen dijital hizmetlerden doğan KDV için de bir mali eşik belirlenmesi olacaktır.⁶⁵ Bunun için mali eşik türleri, mali eşğin fayda ve zararları, yüksek ve alçak mali eşikler, ideal mali eşik ölçütleri anlatılarak öneri somutlaştırılmaya çalışılacaktır.

1. Mali Eşik Türleri

Mali eşğin olduğu bir sistemde, satıcının kazancı belli bir miktarı aştıktan sonra kazancı KDV'ne tabi olur. Katma değer vergisinde kullanılan mali eşik genel olarak satıcının cirosu üzerinden hesaplanır.⁶⁶ Mali eşğin çeşitli türleri vardır. Bunlar; kayıt esasına göre, kademeli olarak azalmalarına göre yahut hesaplanma şekillerine göre çeşitlilik arzederler.⁶⁷ Bu çeşitleri kabaca incelemek yerinde olacaktır.

Kaydolma zorunluluğuna göre mali eşikler iki tiptir: Kayıt eşikleri ve tahsil eşikleri.⁶⁸ Kayıt eşikleri yaygın kullanılan eşikler olup, yukarıda arzettiğimiz şekilde gösterilen mali eşik aşılmadıkça satıcıyı KDV sisteminin içine sokmaz. Bu tip eşikte dolayısıyla satıcılar sisteme kaydolmadıkları için KDV iadesi alamazlar. Bu sakıncayı engellemek için bazı ülkeler bütün satıcıların (kazandıkları meblağa bakılmaksızın) sisteme kaydolmalarını tercih etmiştir. Bu tür eşiklere tahsil eşikleri denmektedir. Bu tip sistemlerde satıcılar KDV iadesi talep edebilmektedir. Bu satıcılar öngörülen mali eşği aşana kadar KDV açısından muaf kabul edilmektedir.⁶⁹

Mali eşiklerin bir diğer türü kademeli eşiklerdir. Japonya, Hollanda gibi ülkelerde tek bir mali eşikten ziyade çeşitli eşikler mevcuttur. Özellikle alt eşiklere inildikçe sorumluluklar azalmaktadır.⁷⁰ Bir diğer mali eşik ayrımı ise yüksek ve alçak mali eşik

içinde elde edilen hasılatın 50 Milyon Euro'yu geçmesi. European Council, **Proposal for Digital Services**, s. 10. Türkiye'de de benzer bir sistemle iki farklı mali eşik getirilmiştir.

⁶⁵ Türkiye'de katma değer vergisinin genel uygulamasında da bir mali eşik koyulmamıştır. 2020 yılıyla itibarıyla Türkiye OECD ülkeleri içinde yerelde katma değer vergisi için mali eşik dizayn etmemiş üç ülkeden biridir. OECD, **Consumption Tax Trends 2020**, s. 46. Bununla beraber doğrudan tüketicilere sunulan dijital hizmetlerden elde edilen gelirin KDV açısından vergilenmesinde mali eşik kullanan yalnızca altı ülke vardır. İzlanda, Japonya ve Avustralya bunların arasındadır. AB henüz bunların içinde değildir. OECD, **Consumption Tax Trends 2020**, s. 48 ve 99.

⁶⁶ James, **a.g.e.**, s. 57.

⁶⁷ OECD, **WP9 2001**, s. 15.

⁶⁸ OECD, **Ottawa Framework 2003**, s. 22.

⁶⁹ James, **a.g.e.**, s. 57; Bu sistem Singapur'da uygulanmaktadır. Lamensch, **a.g.e.**, s. 259.

⁷⁰ Ebrill v.d., **a.g.e.**, s.116.

ayırımıdır. Türkiye gibi kimi ülkelerde eşik sıfırken, İngiltere gibi bazı ülkelerde bu eşik yıllık 85.000 pound olabilmektedir. İngiltere'de bu rakamla kayıtlı satıcılardan %35'i eşik altında kalmaktadır. Eşik altında kalan firmaların %40'ı ise gönüllü olarak KDV sistemine kaydolmaktadır.⁷¹ Mali eşiklerin yüksek veya düşük olması ülkelerin vergi politikasına göre değişmektedir. Nitekim Avrupa Birliği içinde de uzaktan satışlar için öngörülen mali eşik üye devletler arasında 35.000-100.000 Euro arasında değişmektedir.⁷² Bu noktada dikkat çeken husus artık mali eşik değerinin 0 olmasının, yani fiilen bir mali eşik olmamasının git gide azalmasıdır. Nitekim yapılan araştırmalarda ülkelerin mali eşiklerini git gide arttırdıkları gözlemlenmektedir.⁷³

2. İdeal Mali Eşik Değeri

Bu noktada şu soru sorulabilir: İdeal mali eşik değeri ne olmalıdır? Yüksek bir mali eşik değeri mi yoksa düşük bir mali eşik değeri mi vergi gelirleri için daha avantajlıdır? Bu soru doktrinde tartışılmıştır. Düşük mali eşik demek sayı olarak daha fazla kişinin vergi ödemesi demektir. Bu daha fazla gelir elde etmek demekken neden daha yüksek mali eşiklerin tavsiye edildiğinin açıklanmaya ihtiyacı vardır.

Bu soruya cevap aramak üzere 2004 yılında Keen ve Mintz tarafından Kanada verileri üzerinde empirik bir çalışma yapılmıştır.⁷⁴ Bu çalışmanın sonuçlarına göre ne kadar çok firma mali eşik altında kalırsa, devletin elindeki kaynaklarla mali eşik üstündeki firmalardan vergiyi daha efektif tahsil edebileceği sonucuna varılmıştır. Simüle ettikleri çalışmada Kanada'daki firmaların yaklaşık yarısının eşik altında kalması gerektiğini, geride kalan büyük firmaların da vergi gelirlerinde aslan payına sahip olan firmalar olması gerektiğini belirtmişlerdir. Bu nedenle eşik altında bırakarak tahsiline uğraşmaktan vazgeçtikleri rakamın, elde edilecek yüksek gelirler yanında ihmal edilebilir derecede olduğu sonucuna varmışlardır.⁷⁵ Diğer deyişle, eşik altındaki küçük satıcıları takip etmek için harcanacak kaynaklar, elde edilecek

⁷¹ Li Liu, Ben Lockwood, "VAT Notches", (CESifo Working Paper No. 5371), September, 2016, s.3.

⁷² Silva, a.g.e., 162 ve 164.

⁷³ Emily Ann Satterthwaite, "On the Threshold: Smallness and the Value-Added Tax", **Columbia Journal Tax Law** 177, 2018, s. 207.

⁷⁴ Michael Keen, Jack Mintz, "The Optimal Threshold for a Value-added Tax", **Journal of Public Economics**, 2004, cilt 88, sayı 3-4.

⁷⁵ Keen/Mintz, a.g.e., s. 574. Yine Avrupa Birliği 2015 verilerine göre MOSS sistemine kayıtlı kullanıcıların %87'sinden elde edilen vergi gelirinin, toplam vergi gelirinin yalnızca %1'ini temsil ettiği tespit edilmiştir. Hellerstein/Buydens/Koulouri, a.g.e., s. 20.

gelire değmiyor gözükmeştir.⁷⁶ Bu nedenle OECD tarafından da, eldeki kısıtlı imkanlarla maksimum hazine geliri elde edilmesinin yolunun küçük mükelleflerden ziyade büyük mükelleflere odaklanması olduğu vurgulanmıştır.⁷⁷

3. Mali Eşiğin Faydaları

Yüksek mali eşiğin böylece iki temel faydası vardır. Bunlardan ilki yukarıda zikredilen efektif tahsil imkanıdır. Yüksek mali eşiğin ikinci faydası ise küçük işletmeler üzerinde olan olumlu etkisidir. Küçük ve orta boyutlu işletmelerin vergiye uyum için ayrımları gereken bütçe, bu işletmelerin finansal durumlarını, büyük işletmelere göre daha fazla etkilemektedir.⁷⁸ Bu açıdan vergiye uyum masrafları regresiftir.⁷⁹ Yani küçük işletmeler uyum masraflarından daha fazla etkilenmektedir.⁸⁰ Doğrudan tüketicilere e-ticaret yoluyla satış yapan bir AB firmasını ele alalım. Bu firma mali eşik sınırını ufak bir farkla aşsa dahi uyum masrafları ödemesi gerekecektir. Bu uyum masrafları için ödemesi gereken meblağ ortalama bir şirketin satışlarının yaklaşık %12'sine denk gelmektedir.⁸¹

Bunun yanında, varış ülkesi prensibinin benimsendiği dijital hizmet işlemlerinde müşterinin ikamet yerinin tespit edilmesi gerekecektir. Dolayısıyla her bir müşteri için farklı farklı ülkelerde vergi ödemek söz konusu olmaktadır. Bu da, o ülkenin mevzuatına göre hareket etmek için gerekli danışmanlık ücreti ve dil engellerini aşmayı⁸² kapsar. Yahut bir yerel temsilci atamak zorunluluğu demektir ki⁸³, bu dijital sektördeki küçük işletmelerin altından kalkabileceği bir yük değildir.

⁷⁶ OECD, **WP9 2001**, s. 15; Hellerstein/Buydens/Koulouri, **a.e.**, s. 6.

⁷⁷ OECD, **Mechanisms for the Effective Collection**, 2017, s. 32; Ebrill v.d., **a.g.e.**, s. 117.

⁷⁸ Ebrill v.d., **a.g.e.**, s. 120.

⁷⁹ Satterthwaite, **a.g.e.**, s. 197 ve 216.

⁸⁰ European Commission, **VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation, Final report – Lot 1 Economic analysis of VAT aspects of e-Commerce**, October 2015, s. 50.

⁸¹ European Commission, **a.e.**, s. 50. ; Ayrıca vergiye uyum masraflarıyla alakalı Avrupa Birliği'nde yapılan araştırmada KDV için kayıt olmanın ve beyanname vermenin uyum masraflarının %85'ini kapsadığı söylenmiştir. European Commission, **a.e.**, s. 37.

⁸² Satterthwaite, **a.g.e.**, s. 215. Aynı zamanda orta ölçekteki şirketlerin dahi ülkeden ülkeye çok değişen mali eşikleri geçip geçmediğini takip etmesi, bunun için kaynak araması bu işletmeleri zorlamaktadır. Büyük şirketler buna kaynak ayırabiliyorken, küçük şirketler de eşiğin gayet altında olduklarından bu problemlerden etkilenmemektedir. European Commission, **Assessment 2015 Lot 1**, s. 25. Ortalama bir Japon satıcının Türkiye'nin KDV mevzuatından haberdar olmak zorunda olmadığını belirterek aynı yönde: Karakoç, **3 Nolu KDV**, s. 55.

⁸³ Arnavutluk herhangi bir mali eşik uygulamaksızın, doğrudan tüketicilere verilen dijital hizmetlerde temsilci atanması zorunluluğu getirmiştir. Briggs/Tilson, **a.g.e.**, s.10. Her ne kadar Avrupa Birliği'nde uzaktan satış yapan AB dışı satıcılar için temsilci atama zorunluluğu öngörülüyorsa da, AB içinde

4. Mali Eşiğin Zararları

Mali eşiklerin zararları yönleri de mevcut olmalıdır. Aksi takdirde IMF'nin, OECD'nin ve akademik camianın tavsiyelerine rağmen bir çok ülkenin hala düşük mali eşikleri tercih etmesini açıklamak güçleşecektir.⁸⁴ Mali eşiklerin iki temel zararından bahsedilebilir: 1) Eşiğin altında ve üstünde kalanlar arasındaki rekabeti bozması⁸⁵ 2) Eşiğin hemen altında kalmayı tercih eden şirketlerin yığılması yoluyla vergiden kaçınmaya imkan vermesi.⁸⁶

Bu iki negatif özelliği kısaca incelemek yerinde olacaktır. Mali eşik dikkatli bir şekilde belirlenmezse eşiğin altında ve üstündeki firmalar arasındaki rekabeti bozabilir. Bu hususta dikkat edilmesi gereken mali eşiğin yüksekliğidir. Düşük mali eşiklerin altında kalan firmaların piyasayı etkileme ihtimali düşükken, yüksek mali eşiğin altında kalan bazı büyük firmaların piyasa rekabetini etkileme imkanı vardır.⁸⁷ Bu eleştiri özellikle AB hukuku bağlamında son dijital hizmet vergilerine gelmiştir. ABD'den bazı yazarların belirttiğine göre dolaylı olarak (yüksek mali eşik aracılığıyla) yabancı şirketleri hedef alan bir vergi ayırmacı bir vergi olacak ve rekabeti bozacaktır.⁸⁸ Fransa'da önerilen dijital hizmet vergisindeki mali eşikle birlikte vergilenmesi öngörülen 29 firmadan yalnızca birinin Fransız olması buna örnek gösterilmektedir.⁸⁹

Mali eşiklerle ilgili ikinci problem, mali eşiğin altına yığılma ("*bunching*") problemidir. İşletmeler KDV'den sorumlu olmamak için şirketi küçük şirketlere bölmek⁹⁰ veya eşiğin altında kalmayı hedefleyen bazı mali önlemler almak gibi suni yollara başvurabilmektedir.⁹¹ İşletmelerin üretmek yerine küçük kalmaya çalışması

minimum 35.000 Euroluk bir mali eşik olduğundan, Arnavutluk'taki kadar garip bir durum ortaya çıkmamaktadır. Silva, **a.g.e.**, s. 164.

⁸⁴ Ülkelerin çoğunun kendilerine tavsiye edilen mali eşiğin %80 oranında altında mali eşikler belirlediği hususunda: Ebrill v.d., **a.g.e.**, s. 113, Satterthwaite, **a.g.e.**, s. 184; Gana gibi bazı ülkelerin düşük mali eşik yüzünden işleyen bir KDV sistemi kuramadığı söylenmektedir: Ebrill v.d., **a.g.e.**, s. 113.

⁸⁵ OECD, **WP9 2001**, s. 15.; OECD, **VAT/GST Guidelines**, s. 76.

⁸⁶ İngiltere ve Japonya'da bu durum ile ilgili yapılan empirik çalışmalar için: Satterthwaite, **a.g.e.**, s. 202.

⁸⁷ Schenk/Oldman, **a.g.e.**, s. 80.

⁸⁸ Ruth Mason, Leopoldo Parada, "Company Size Matters", **British Tax Review** 5, 2019, s. 649.

⁸⁹ Ruth Mason, Leopoldo Parada, "Digital Battlefield in the Tax Wars", **Tax Notes International**, December 17, 2018, s. 1189-1192. Yazarlar aynı zamanda gayrisafi hasılatın vergiye esas alınmasını ayırmacı bulmakta, safi hasılatın nazara alınması gerektiğini belirtmektedir. s. 1194.

⁹⁰ OECD, **Mechanisms for the Effective Collection**, s. 32; Satterthwaite, **a.g.e.**, s. 182.

⁹¹ Ebrill v.d., **a.g.e.**, s. 121.

ekonomiyi doğal olarak kötü etkilemektedir.⁹² Hangi firmaların daha ziyade eşik altına yığıldığı analiz edildiğinde, KDV’li girdi malzemesi az olan veya doğrudan tüketicilere satış yapan firmalar olduğu görülür.⁹³ Bu firmaların KDV iadesi almak kaygısı genelde yoktur. Yine, kendilerinden alışveriş yapan müşterilerin KDV iadesi için faturaları kullanmak gibi bir derdi olmadığı için sistem dışında kalmayı yeğlerler.⁹⁴

5. Türkiye KDV’si İçin Mali Eşik

Şu durumda efektif tahsil imkanı ve orta/küçük işletmelerin ayakta kalmasını sağlaması mali eşiğin dikkat çeken olumlu yanlarıyken; rekabeti bozabilmesi ve yığılmaya neden olması olumsuz yanlar olarak dikkat çekmektedir. Mali eşikler tavsiye edilirken ülkelerin gelişmişlik düzeyinin de dikkate alınması gerekmektedir. Gelişmekte olan ülkeler için vergiyi takip bütçesi sınırlı olduğundan bu sınırlı kaynakları mantıksız yerlere harcama lüksleri yoktur. Dolayısıyla düşük mali eşikler onlara daha zarar verir.⁹⁵ Oysa gelişmiş ülkelerin vergiyi tahsil için daha büyük bir bütçeleri olduğundan, mali eşiği daha düşük belirlemeleri onlar açısından mümkün olabilmektedir.⁹⁶ Türkiye’nin kendi KDV tecrübesinde bugün elde edilen tahsil oranları da bu gerçeği işaret etmektedir.⁹⁷ Dijital hizmet vergisinde bu konuda ders almış gözükür ve bir mali eşik belirleyen Türkiye’nin aynısını 3 Nolu beyanname ile verilen katma değer vergisinde de uygulaması yerinde olur.

Bu nedenlerle Türkiye’de doğrudan tüketicilere sunulan dijital hizmetlerden doğan hasılat için bir mali eşik getirilmesi zorunludur. Bu eşik Türkiye’nin doğan KDV’ni daha efektif tahsil etmesine ve dijital sektörde önemli rol oynayan orta ve küçük ölçekli işletmelerin rahatlamasına imkan tanıyacaktır. Zararlarla mücadele kabilinden⁹⁸, sınırın altında kalmaya çalışacak şirketlerin suni bölünme stratejilerini ortakları takip etmek yoluyla engelleyecek hukuki çareler bulunmalıdır.⁹⁹ Rekabetin bozulmasını

⁹² Satterthwaite, **a.g.e.**, s. 182.

⁹³ Liu/ Lockwood, **a.g.e.** s. 8; OECD, **Consumption Tax Trends 2020**, s. 46.

⁹⁴ Rita de La Feria, “Tax Fraud and the Rule of Law”, **Oxford University Center for Business Taxation-Working paper series**, 2018, s. 8.

⁹⁵ Mısır’ın yaşadığı tecrübeye mali eşiğin aşağı çekilmesi sonucu, kayıtlı mükellef sayısı üç katına çıkmasına rağmen gelirden gözle görülür bir değişiklik olmaması bunu ispatlar niteliktedir. Satterthwaite, **a.g.e.**, s. 194.

⁹⁶ James, **a.g.e.**, s. 57.

⁹⁷ 2019 yılı itibarıyla tahsil oranı KDV için %64 olarak tespit edilmiştir: gib.gov.tr, Bütçe Gelirleri.

⁹⁸ Özellikle doğrudan tüketiciye (B2C) yapılan e-ticarete müşterilerin KDV iadesi gibi bir dertleri olmayacağından yığılma tehlikesi daha bariz gözükmektedir.

⁹⁹ Schenk/Oldman, **a.g.e.**, s. 75.

engellemek için iç ve dış piyasa analizi yapılmalı ve ona göre bir ideal mali eşik değeri bulunmalıdır. Bu ideal değer Türkiye gibi ülkeler için başlangıçta oldukça yüksek olmalıdır. Bu noktada dijital hizmet vergisinin verilerinden de yararlanılabilir.¹⁰⁰ Ancak bu rakamın nasıl hesaplanacağı, dünya genelindeki satışların dikkate alınıp alınmayacağı, yalnızca doğrudan tüketiciye yapılan satışların mı yoksa mükelleflere de yapılan (B2B) satışların da dikkate alınıp alınmayacağı ayrıntılı olarak belirtilmelidir.¹⁰¹ Bu açıdan mali eşiğin; çok yüksek olmayarak tarafsızlık, uluslararası muhaberat işbirliği ile işlevsellik, mali eşik belirlenim yöntemlerinin açıklanması yoluyla şeffaflık özelliklerini yerine getirmesi beklenir.¹⁰²

Mali eşik belirlenirken ayrıca şirketlerin tepkilerini de dikkate almak gerekir.¹⁰³ Şirketlerin tepkilerinden (özellikle talep esnekliğinin düşük olduğu durumlarda) vergiyi yansıtmaya unsuruna dikkat etmek gerekmektedir.¹⁰⁴ Yine şirketlerin öngörülen mali eşikleri aşp aşmadığını kontrol etmek de bir mesele olarak durmaktadır.¹⁰⁵ Bu noktada belki VUK m. 148 kapsamında firmaların hasılatlarına ilişkin bilgileri “bilgi verme zorunluluğu” kapsamında devletle paylaşmaları istenebilir. Bununla beraber yaptırım olarak az miktardaki maktu cezaların bir caydırıcılığı olmayacaktır.¹⁰⁶ Yine de, yüksek bir mali eşik belirlenirse kimin bu mali eşiğin üstünde kaldığını tespit etmenin de çok güç olmayacağı söylenebilir.

¹⁰⁰ Dijital hizmet vergisinden örnek alınması gereken diğer bir konu finansal muhasebe açısından konsolide grupların nasıl değerlendirileceğidir. 7194 Sayılı Kanun’un 4. maddesi: “Mükellefin, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması hâlinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınır.” demektir. Bu hükme mukabil bir hükmün dijital hizmetlerden alınan KDV için de getirilmesi gereklidir. Aynı hususta: European Council, **Proposal for Digital Services**, s. 20.

¹⁰¹ OECD, **Mechanisms for the Effective Collection**, s. 32.

¹⁰² Hellerstein/Buydens/Koulouri, **a.g.e.**, s. 28.

¹⁰³ Satterthwaite, **a.g.e.**, s. 222.

¹⁰⁴ bkz: Bölüm 1.2.3. Nitekim Google şirketleri Dijital Hizmet Vergisine karşı reklam ücretlerine %5lik bir artış yaparak, maliyetin bir kısmını müşterilerine yansıtmıştır.

¹⁰⁵ Singapur bu problemi çözmek için, ilk satıştan itibaren dijital hizmet sağlayıcıların KDV sistemine kaydolmasını öngörmektedir. Bununla birlikte satışlar kayıtlara geçse de, belli bir mali eşik aşılmadıkça vergi doğmamaktadır. Lamensch, **a.g.e.**, s. 259. OECD bir seçeneğin Singapur’un yaptığı gibi olabileceğini ancak problemin bir de şirketlerce yaşanan kısmı olduğunu belirtmektedir. Çünkü şirketler online olarak yaptıkları satışları hangi ülkenin vatandaşına yaptıklarına tam olarak emin olamamakta, dolayısıyla mali eşiği geçip geçmediklerini tayin etmede güçlük çekmektedirler. OECD, **BEPS 2015**, s. 108.

¹⁰⁶ 3. Nolu KDV mükellefiyeti içindeki yaptırım zaafiyetleri sebebiyle eleştirilmektedir. Oktay Cemali, “Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik Oecd Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları Ve Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler Ve Dijital Hizmet Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 376, Ocak, 2020, s. 109.

B. Dijital Platformların Sorumlulukları

Dijital platformların sorumluluğunun ülkeler için ne kadar önemli hale geldiği bir ikinci bölümde ele alınmıştı. Bu bölüme de ilk başta ikinci bölümde anlatılanlar kısaca özetlenerek başlanılacaktır. Sonrasında Türkiye’de dijital platformların sorumluluğu düzenlemeleri kısaca anlatılacaktır. Nihayet esas kilit önemi haiz olan eleştiri ve öneriler sıralanacaktır. Türkiye’de dijital platformun sorumluluğu düzenlemesine¹⁰⁷ temelde beş tane öneri/eleştiri getirilmiştir.

Sisteme getirilen beş eleştiri sırasıyla şöyle sıralanabilir: 1) Düzenleme metnin kullanılan ibarelerin bulanıklığından dolayı dijital platformların vergi mükellefi mi yoksa sorumlusu mu olduğunun anlaşılamamasıdır. 2) Benimsenmekte olan karine sisteminde “hizmeti ifa etme yükümlülüğü”gibi kafa karıştırıcı bir ibare kullanılmış olması 3) Mali eşiklerin eksikliği 4) Birden fazla dijital aracı olduğu zaman kimin sorumlu tutulacağının belirli olmaması 5) Hizmet sunumuyla doğrudan alakalı olmayan araçların durumunun belirlenmemesi.

1. Dijital Platformların Sorumluluğu Probleminin Özeti

Dijital Platformların Sorumlulukları adlı bir önceki bölümde dijital platformların sorumlu tutulmasının tarihi gelişimi, müessesenin faydaları, bunun yanında ilgili AB ve Avustralya hükümleri incelenmişti. OECD efektif bir tahsil mekanizması için araçları öngörmüş bu da zaman içinde dijital platformların sorumluluğuna evrilmişti.¹⁰⁸ Dijital platformların vergisel sorumluluğunun dört temel faydası olduğu bildirilmişti¹⁰⁹: Platformlar satışlarda kilit rol oynamakta, müşteri hakkında en güvenilir bilgiyi elde bulundurmakta, idarelerin alacağı tedbirleri mali olarak kaldıracabilecek durumda bulunmakta ve mali eşğin altında kalan satıcıları tekrar vergi düzenine sokmaktaydılar.

¹⁰⁷ Araçların sorumluluğu meselesi Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 17 Nolu Tebliğ’de düzenlenmektedir: “Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenir.”

¹⁰⁸ OECD, **BEPS 2015**, s. 203

¹⁰⁹ OECD, **The Role of Digital Platforms**, 2019, s. 9; OECD, **Mechanisms for the Effective Collection**, s. 28; OECD, **BEPS 2015**, s. 203 ve 207; Papis-Almansa, **a.g.e.**, s. 216; Lohvansuu, **a.g.e.**, s.32.

Bu faydalarına binaen, dünya genelinde özellikle Avrupa Birliği'nin öncü düzenlemeler yaptığı zikredilmişti. Avrupa Birliği'nin getirdiği sistemde en son tüketiciye varan satış zinciri ele alınmakta ve müşteriye en yakın olandan başlamak üzere karineye dayanan bir sorumluluk düzeni öngörülmekteydi.¹¹⁰ Bu sistemde en aşağıdan başlanarak ilgili satıcının bu karineyi çürütüp çürütmediğine bakılmaktaydı. Satıcı karineyi çürütüyorsa satım zincirinde ondan bir önceki halkaya bakılıyordu.¹¹¹ Avrupa Birliği'nin getirdiği bu karine sistemi iki tip karine üzerine inşa edilmişti. Bunlardan ilki adi karineler olarak adlandırılmaktaydı ve üç unsurdan oluşuyordu. Bunlar elektronik hizmet sunucusu sayılan ama gerçekte kendisinin o hizmeti sunmadığını ispat etmek isteyen satıcılar içindi. İspatlanmaları diğer gruba göre daha kolaydı. İkinci grup karineler kesin karine mahiyetindeydi. Yani üç unsurdan herhangi birini sağlayan kişi doğrudan elektronik hizmet sunucusu sayılıyor ve verginin mükellefi sayılıyordu.¹¹² Türkiye'nin de buna benzer bir sistem benimsediği belirtilmişti.

Aynı konuda düzenleme yapan Avustralya'nın da AB eksenli bir düzenleme yaptığı ancak bazı ufak değişikliklerle sistemi kendi hukuk sistemine adapte ettiği belirtilmişti. Bu farklar kendilerini dijital platformun tanımında, mali eşiklerin belirlenmesinde ve satıcı ile platform arasında sorumluluk devri anlaşmasının mahiyetinde gösteriyordu.¹¹³

Bir önceki bölümde nihayet Türkiye'de de dijital platformların sorumluluğunu düzenleyen hükümler var olduğu söylenmişti. Şimdi bu hükümler kısaca tekrar edilecek ve sonrasında ikinci bölümde anlatılanlar ışığında eleştiri ve önerilerimizi belirteceğiz.

¹¹⁰ Bu rejim AB 6. KDV Yönergesi'ni değiştiren Council Directive (EU) 2017/2455 belgesinde yer alan Madde 14/a ile getirilmiştir. Aynı zamanda Yönerge m. 28 de bu konuya kaynaklık etmektedir. Madde 14/a/2 şöyle demektedir: "Eğer bir işletme; bir market yerini, platformu, portalı yahut aynı mahiyetteki bir internet ara yüzünü kullanarak, Birlik içinde olan bir tüketiciye Birlik içinde olmayan bir satıcının malını satmasına imkan sağlıyorsa, bu imkanı sağlayan işletme bu malların teslimini kendisi yapmış gibi sayılır."

¹¹¹ Maas, **a.g.e.**, s. 18.

¹¹² Maas, **a.e.**, s. 19-20.

¹¹³ Lohvansuu, **a.g.e.**, s. 39.

2. Türkiye’de Dijital Platformların Sorumluluğu

2017 yılında Katma Değer Vergisi Kanunu 9. maddesinde yapılan değişiklikle yurtdışından Türkiye’deki tüketicilere elektronik hizmet sunanların katma değer vergisi ödeyeceği kararlaştırılmıştır. Ardından 2018 yılında çıkan Tebliğ ile¹¹⁴ “hizmeti sunan” kavramının ve gerçek mükellefi tespit etmenin yolları açıklanmıştır. Bu kavramlar dijital platformun / aracının sorumluluğunu işaret etmektedir. Platformların/aracının sorumluluğunun esaslarının açıkça bir kanun hükmüyle değil de bulanık tebliğ hükümleriyle temellendirilmiş olması verginin kanuniliği açısından eleştirilebilecek noktalardandır.¹¹⁵

Platformlar için mevzuatımızda öngörülen sorumluluk şartları AB hukuku kaynaklıdır. Yukarıda izah ettiğimiz gibi AB sistemi adi ve kesin karinelerle sorumluluğu belirlemektedir. Türkiye düzenlemesinde de bu sistem benimsenmiştir. Aracı/Platform sorumluluktan kurtulmak isterse, yani vergiden kendisinin değil elektronik hizmet sunucusunun sorumlu olduğunu ispat etmek isterse tebliğe göre şu üç hususu ispat etmesi gerekmektedir: 1) Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmesi gerekmektedir 2) Bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılması gerekmektedir. 3) Düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmesi gerekmektedir.¹¹⁶ Aracı/Platform bunları ispatlarsa KDV sorumluluğunu satıcıya bırakabilir. Bunlar ispat edilemezse KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenir.

Bununla birlikte kesin karineler de mevcuttur.¹¹⁷ Aracı/Platform bunlardan birini yapıyorsa yukarıdaki üç şart sağlasa bile, kendisi sorumlu olarak kalmaya devam edecektir. Eğer aracının/platformun müşteriden bedel talep etme yetkisi, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü

¹¹⁴ KDV Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik yapılmasına dair 17 Seri No.lu Tebliğ.

¹¹⁵ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha, 4. Tıpkı Bası, 2016, s. 140 ve 188.

¹¹⁶ AB sistemindeki karşılıkları için: European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 34.

¹¹⁷ Karine bir vakıadan, belli olmayan bir diğer bir vakıa için çıkarım yapmaya yardım eder. Kanuni karineler kesin ve adi karineler olarak ikiye ayrılmaktadır. Kesin karineler kanunun aksinin ispatlanmasına imkan tanımadığı karinelerdir. Baki Kuru, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, Legal, 2015, s. 235.

varsa aracı “elektronik hizmet sunucusu” olarak kabul edilir.¹¹⁸ Dolayısıyla mükellef olacaktır. Burada adi karineyle karşılaştırıldığında farklı bir durum var gibi gözükmektedir. Aracı/platformun adi karine dolayısıyla sorumlu olduğunda yalnızca KDV’yi beyan edip ödeyeceği belirtilmektedir. Aracının elektronik hizmet sunucusu sayılacağı yahut mükellef kabul edileceği yönünde bir belirtme yapılmamaktadır. Bu da akıllara vergi sorumluluğunu getirmektedir. Her iki halde de vergiyi ödeyen aracı olacaktır, ancak farklı sıfatlarla ödeme yapması onun haklarını etkileyebilecektir. Bu hususun tartışılması gerekir.

3. Türkiye’deki Dijital Platformların Sorumluluğu Düzenlemesine Eleştiri/Öneriler

a. Dijital Platformların Sorumluluk Statüsünün Netleştirilmesi

Türkiye düzenlemesi ile ilgili ilk eleştiri de yukarıdaki hususla ilgilidir. Açıkladığımız üzere AB düzenlemesinde satım zincirine dahil olan ve karineyi çürütemeyen herkes 6. KDV Yönergesi m. 28 nedeniyle mükellef sayılmaktaydı. Oysa bizim düzenlememizde, zincirde yer alan kişiler için iki ihtimal var gibi gözükmektedir. Eğer kesin bir karine varsa ilgili kişinin elektronik hizmet sunucusu sayılacağı açıkça belirtilmiştir.¹¹⁹ Bu durumda aracı/platform mükellef olacaktır. Ancak adi karineleri çürütemeyen aracı/platformun mükellef olup olmayacağı net değildir. Burada vergi sorumluluğunun da kastedilmiş olma ihtimali vardır. Bu husus aşağıda değerlendirilecektir.

Değerlendirmeye geçmeden önce “adi karineler” düzenini kısaca tekrar tanıtmak iyi olacaktır. Her şeyden önce düzenlememiz kötü bir ifadeye sahiptir. Düzenlemeyi anlamlandırmak için AB mevzuatına bakmak gerekmektedir. Düzenleme metni “Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet

¹¹⁸ AB’nde kesin karinelere satışı onaylamak, hizmetlerin sunumunu onaylamak veya genel kullanım şartlarını belirlemek olarak belirtilmiştir. European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 33-35.

¹¹⁹ “Öte yandan, müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar, elektronik hizmet sunucusu olarak kabul edilir.” 17 Nolu Tebliğ (2.1.2.1.2.1. Elektronik Hizmet Sunucularının KDV Mükellefiyeti)

sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenir.” demektedir. Burada kastedilen husus tüketiciye ürünün ulaşmasını sağlayan araçlar zinciri içinde hizmeti ilk üreten kişinin kaybolup kaybolmadığı hususudur.¹²⁰ Problemin anlaşılması

Yukarıdaki problemi bir örnek üzerinden anlatırsak problem daha iyi anlaşılacaktır: Küçük bir mobil oyun firması (A firması) daha fazla insana ulaşmak için bir pazarlama firması ile (P firması) anlaşmıştır. Oyun bu pazarlama şirketinin sunduğu hızlı sunuculardan indirilecektir.¹²¹ Müşteriler pazarlamacıdan oyunu aldıklarında kurulan sözleşmede, satıcının (elektronik hizmet sunucusunun/A firmasının) mobil oyun şirketi olduğu açıkça yazmaktadır. Tüketiciler bilgiyi aynı zamanda kendilerine verilen faturada da görmektedirler. Bunun yanında pazarlama şirketi ile mobil oyun şirketi arasında kurulan sözleşmede de, pazarlamacının (P firması) görevinin yalnızca aracılık etmek olduğu, sözleşmenin mobil oyun şirketi ve tüketiciler arasında kurulacağı belirtilmiştir. İşte bu örnekte, aracı/platform olan pazarlama şirketi, bu hususları öne sürerek doğmuş KDV’den sorumlu olmadığını ispatlayabilecektir. Bunun sebebi hizmeti esas olarak veren kişinin (oyun üreticisi) müşterinin bilgisi dışına çıkmamış olmasıdır. Eğer bu mobil oyun şirketi (A firması) bir başka büyük bir şirkete (B firması) oyunun maddi haklarını, satmak üzere devretseydi o şirket de bir mobil uygulama platformu (U firması) ile anlaşsaydı, bu sefer oyunu üreten şirket tüketicinin bilgisinden çıkacaktı. Dolayısıyla adi karine çürütülemeyecek ve ilk üretici (A firması) sorumluluktan kurtulacaktı. Duruma göre büyük şirket yahut platformun KDV sorumluluğu tartışılacaktı.

Yukarıda açıklığa kavuşturacağımızı söylediğimiz ilk eleştirimize gelirsek: Düzenlemenin kötü yanı aracılık edenin mükellef olup olmadığını net belirtmemesidir. Düzenlemeden aracının vergi sorumlusu kılındığı da anlaşılabilir.¹²² Şöyle ki, kesin karineler söz konusu olduğunda aracının elektronik hizmet sunucusu sayılacağını açıkça belirtmiştir. Ancak adi karinelerde “*KDV’nin aracı tarafından beyan edilip ödeneceği*” hükmü getirilmiştir. Kanunun neden bu durumda “*elektronik*

¹²⁰ Maas, **a.g.e.**, s. 19.

¹²¹ Şirketler hizmet sunmak istedikleri ülkelerdeki sunucuları (server) kiralayarak, sunacakları dijital hizmetin kullanıcıya daha hızlı iletilmesini temin edebilirler.

¹²² Ortada bir KDV yükümlülüğü olduğu için platformun ara (mutavassıt) yükümlü olup olduğu düşünülebilir. Mutavassıt yükümlü vergi yükünü bir başkasına yansıtabilen mükellef olarak tanımlanmaktadır. Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.143. Bununla beraber 3. Nolu KDV beyannamesinin düzenlemesinde yansıtma müessesesi öngörülmediği için sorumlu platformların ara (mutavassıt) yükümlü olduğu da söylenemez.

hizmet sunucusu sayılır” demek yerine “aracı tarafından beyan edilip öden(ir)...” dediği kafaları karıştırmaktadır. Burada bu hükmün VUK m. 8 kapsamında aracıyı elektronik hizmet sunucusunun vergisinin ödenmesi için vergi sorumlusu yaptığı düşünülebilir. Çünkü bu terminoloji “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” olarak tanımlanan vergi sorumlusunu anımsatmaktadır. Böyle bir durumda sorumlunun, mükellefin yararlanacağı bazı haklardan yararlanamaması sonucu gerçekleşebilir.¹²³ Diğer yandan bu varsayım bizi tüketim vergilerinde sorumluluğun niteliği problemine de götürebilirdi.¹²⁴ Bilindiği gibi, Katma Değer Kanunu m. 9 ve VUK m. 11’de öngörülen hükümlere dayanılarak normalde işlem yapılan karşı tarafın ödemesi gereken vergiden işlemin öbür tarafındaki kişi sorumlu tutulabilmektedir.¹²⁵ Ancak alıcının haksız bir şekilde sorumluluğa tabi tutulmaması için satıcı ile alıcı arasındaki kanunun aradığı türde bir menfaatin idarece ispatlanması gerekir.¹²⁶ Bu esaslar yargı kararlarında da, iyi niyetli kişilere mal aldıkları kişileri takip etme yükümlülüğü getiren uygulamaların hukuka aykırı olduğu şeklinde yansımıştır.¹²⁷

Ancak biz yine de, kanun koyucunun kastının, burada bir vergi sorumluluğu yaratmak olduğunu düşünmüyoruz. Burada amacın esasen vergi yükünün ekonomik etkilerini kaldırmaya daha elverişli olan platformların mükellefiyetini düzenlemek olduğu söylenebilir. Dolayısıyla ilgili hüküm, adi karineleri çürütemeyerek sorumlu olanların da elektronik hizmet sunucusu sayılacağı şeklinde düzeltilebilir.

b. Kesin Karineler

Düzenlememizde eleştirilecek ikinci husus kesin karinelerle ilgilidir. AB sistemi anlatılırken kesin karinelerin: satımı onaylanma yetkisi, sunumu onaylanma yetkisi ve hizmetle ilgili genel şartların belirlenmesi olduğu söylenmişti. Aynı karineler aynı

¹²³ Sorumlunun verginin aslına bağlı cezalarda düzeltme talebinde bulunma hakkı, kendi borçları için takas talebinde bulunma hakkı tartışmalı konulardır. Karakoç, **a.g.e.**, s. 242-243.

¹²⁴ Burada kastımız, verginin nihai yüklenici olan tüketiciye yansıtıldığı durumda mükellefin esasen sorumlu durumuna gelip gelmediği değildir. Mesele bu yönüyle ele alınınca tüketime dayalı vergilerde sorumluluk yoktur denebilir: Karakoç, **a.g.e.**, s. 232. Bizim burada inceleyeceğimiz husus, platformun satışlarına aracılık ettiği elektronik hizmet sunucusu “ile birlikte” mi yoksa “tek başına” mı vergi yükünü çekeceği problemine ilişkindir.

¹²⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, **a.g.e.**, s. 410.

¹²⁶ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 11. Baskı, 2020, s. 110.

¹²⁷ A. Selçuk Özgenç, “Avrupa Birliği İçtihadı ve Türk İçtihadı Açısından Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk”, **Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, Temmuz 2017, s. 95.

şekilde Avustralya tarafından da benimsenmiştir. Türk mevzuatında bu düzenleme adapte edilirken: Müşteriden bedel talep etme yetkisi, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğünün bulunması şeklinde bir tercihe gidilmiştir. İlk iki madde anlaşılır olmakla beraber “hizmeti ifa etme yükümlülüğü” ibaresi kafa karıştırıcıdır. Normalde AB mevzuatında “sunumu onaylamak” geniş bir anlamda kullanılmaktadır.¹²⁸ Sunumu onaylamak teriminin i) Hizmetin sunulması için başlangıç onayı vermek ii) Kendisi hizmet sunmak ve iii) Bir başka üçüncü kişiye hizmeti sundurmak manalarını kapsadığı belirtilmektedir. Bu hususun bizim düzenlememizde de aynı genişlikte yer alması gerekirdi kanaatindeyiz.

Aksi bir argüman olarak, TBK m. 83 kapsamında şahsen ifa zorunluluğunun olmadığı dile getirilebilir. Dolayısıyla maddenin lafzı problem teşkil etmeyecektir denebilir. Ancak hukuk güvenliği açısından, ilgili terimin “hizmet görmek yahut gördürmek” şeklinde yahut “sunumu onaylamak” şeklinde düzeltilmesi daha faydalı olacaktır.

c. Mali Eşiklerin Getirilmesi

Türkiye düzenlemesine getirilecek üçünü öneri mali eşiklerin getirilmesidir. Dijital ürünlerin doğrudan tüketicilere sunulmasında AB’nin kayıt için henüz bir mali eşik getirmediğini söylemiştik. Bununla beraber Avustralya’nın hem düşük değerli mal ithalatlarında hem de gayri maddi ürün arzlarında 75.000 Avustralya Doları miktarını bir mali eşik olarak belirlediğini söylemiştik.¹²⁹ Daha önceden platformlar için mali eşiklerin faydasının, mali eşğin altında kalması gereken satıcıların satışlarından elde ettikleri KDV’yi sisteme geri kazandırabilmesi olduğunu söylemiştik. Mali eşiklerin neden gerekli olduğunu ve nasıl pozitif sonuçlar katabildiğini bir önceki bölümde açıkladığımız için¹³⁰ burada tekrar ele almayı gerekli görmüyoruz.

ç. Birden Fazla Aracı Olması Durumunda Sorumluluk

Türkiye düzenlemesine getirilecek dördüncü eleştiri/öneri, birden fazla aracı olduğu zaman hangisinin sorumlu tutulacağı hususunda bir düzenlemenin olmamasıdır. Bir örnek ile problem daha iyi anlaşılacaktır. Küçük bir mobil oyun

¹²⁸ Hizmeti ifa etme yükümlülüğü ibaresi düşük değerli malların ithalatında platform sorumluluğu için kullanılmıştır. Ancak elektronik hizmetler için bu ibare kullanılmamıştır.

¹²⁹ Lohvansuu, **a.g.e.**, s. 37.

¹³⁰ Bkz: Üçüncü Bölüm, III, A (Mali Eşiklerin Getirilmesi)

şirketi olan (A firması) bir başka büyük bir şirkete (B firması) oyunu satması için belli bir süreliğine lisans haklarını vermiştir. B firması da oyunu duyurmak için U mobil uygulama marketi ile anlaşmıştır. Oyun U mobil marketi üzerinden satılmakta ve müşteriler U'ya ödeme yapmaktadırlar. Ancak B satışın yalnızca genel şartlarını belirlemekte; iade ve garanti gibi hususları U'ya bırakmaktadır.

Bu örnekte hizmetin sunulmasında hem B hem de U firması kesin karinelere yakalanmıştır. B firması hizmetin genel şartlarını belirlediği için, U firması da bedel talep etme yetkisine sahip olduğu için elektronik hizmet sunucusu sayılacaktır. Bu durumda hangisinin verginin ödenmesinden mesul olduğunu tespit etmek bir problem teşkil eder.¹³¹

Aynı problem AB hukukunda da gerçekleşebilir. Oradaki sistemde de satım zincirinde yalnızca bir kişinin bu kesin karineye yakalanması diğerlerini sorumluluktan kurtarmak için yeterlidir.¹³² Ancak birden fazla kişinin bu karineye yakalanması muhtemeldir. İşte bu durumda hem ekonomik realiteye hem de taraflar arasındaki hukuki ilişkiye bakılacaktır.¹³³ Burada AB hukukunun çözüm olarak önerdiği şey, vergiyi ödeyecek kişiyi bulmak için satım zincirinde tüketiciye en yakın olan halkadan incelenmeye başlanmasıdır. Tüketiciye dair en fazla bilgi sahibi olanın zincirin en son halkalarında olması ve tüketicinin genelde en son halkayı muhatap alması bu yöntemin gerekçelerini oluşturmaktadır. Dolayısıyla bizim olayımızda satım zincirinde U tüketiciye B'den daha yakın olacağı için sorumluluk U'nun olmalıdır. Bu açıdan mevzuatımıza bu hususu düzenleyecek bir hüküm eklenmesi yerinde olur.

d. Hizmet Sunumuyla Doğrudan Alakalı Olmayan Aracıların Durumu

Türk mevzuatıyla ilgili beşinci ve son eleştiri/öneri hizmetin sunumuyla asli bir ilişki kurmayan aracılara durumlarıyla ilgilidir. Tüketiciye hizmetin ulaştırılmasında

¹³¹ Burada "Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenir." hükmü akla gelebilir. Bununla birlikte kesin karineler olan üç karine bu hükmün haricinde bir kesin karine sunmaktadır. Aksinin ispat edilmesi mümkün değildir.

¹³² Lohvansuu, **a.g.e.**, s. 21; European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 34.

¹³³ European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 28.

bazı araçlar asli bir rol değil tali bir rol oynarlar. Mesela müşterinin parasının dijital platforma ulaşmasını temin eden bir dijital ödeme şirketinin satımdan doğan vergi yüküyle bir alakası olmasa gerektir.

Bununla birlikte, Avrupa Birliği'nin kurmuş olduğu karışık karine sistemi zincirdeki herkesi potansiyel bir mükellef yaptığından özel bir düzenleme ile bu alakasız araçları zincirden çıkarmıştır. 2011 Uygulama Tebliği 9a maddesinin üçüncü fıkrası bu meyanda “Bu hüküm elektronik hizmetlerin ödemelerine yalnızca aracılık edenlere veya yalnızca internet bağlantısı sağlayan mobil operatörlere (VoIP dahil) veya elektronik hizmet ve telefon hizmetinin sunumunda rol almayanlara uygulanmaz” demiştir. Bu üçlü muafiyet grubunda zikredilenlerin sonuncusuna yalnızca internet erişimi sağlayarak sorumlu ile tüketici arasında veri alışverişini mümkün kılan internet sağlayıcılarının da sorumlu olmayacağı belirtilmiştir.¹³⁴

Bu hükümler her ne kadar hükmün ruhundan çıkarılabilir gibi gözüküyorsa da, hukuki güvenliği arttıran hükümlerdir.¹³⁵ Özellikle ara elemanların idare tarafından esas sorumlu gibi değerlendirilme riskinden emin olması, küresel ticareti zedelemeyecektir. Özellikle bazı ülkelerin ödeme araçlarına tevkifat sorumluluğu getirmek yoluyla vergi yükümlülüğü içine soktuğu bilinmektedir.¹³⁶ Böyle bir düzenleme olmadığı sürece onların sorumlu olmadığı belirtilmesi faydalı olacaktır. Türkiye düzenlemesine bu yönde de bir hüküm eklenmesi yerinde olacaktır.

¹³⁴ European Council, **Explanatory notes for Council Regulation 1042/2013**, s. 29.

¹³⁵ Örneğin Avustralya düzenlemesinde de bu kişilerin açıkça sorumluluk dışı oldukları yazılmıştır: A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999, Chapter 4, S 84-70 (2).

¹³⁶ Brezilya bu ülkelerden biridir: <https://www.pagbrasil.com/news/brazilian-withholding-tax/> (Son Erişim 01.02.2021)

SONUÇ

Tezimizin birinci bölümünde tezimizin konusunun çerçevesini çizmeye çalıştık. Bu bağlamda elektronik ticaretin bütün türlerini değil, yalnızca doğrudan tüketiciye sunulan dijital hizmetleri inceleyeceğimizi söyledik. Bu durumu ifade etmek için de Avrupa Birliği'nde de kullanılan doğrudan e-ticaret kavramını kullandık. Bu kavramın online sipariş edilip, fiziksel teslimle ifa edilen dolaylı e-ticaretten farklı olduğunu belirttik.

Birinci bölümün devamında tezimiz için yine kilit bir kavram olan B2C kavramını açıkladık. B2C kavramı İngilizce (Business to Consumer) (İşletmeden tüketiciye) kavramının kısaltmasıdır. B2C doğrudan e-ticaretin KDV açısından vergilendirilmesi bu tezin konusudur. Dolayısıyla B2C içindeki "C" (consumer) bizim açımızdan ise KDV mükellefi olmayan kişileri ifade eden bir terim olarak kullanılmıştır.

Elektronik ticarete KDV almanın zorluklarını anlattıktan sonra kısaca KDV üzerinde durduk. İlgili bölümde KDV'nin çıkış hikayesini anlattık. Yukarıda bahsettiğimiz problemlerin engellenebilmesi için dünyada bir harmonizasyon çalışması olmaktadır. Bu kapsamda Ottawa Konferansı ve 2017 yılında OECD tarafından yayınlanan Uluslararası KDV Yönergesi'nden bahsettik.

KDV'nin temel kavramları üzerinde durduktan sonra tezin konusu olan düzenlemeyi kısaca takdim ettik. 2017 yılından önce tüketicilere sunulan elektronik hizmetlerden doğan KDV'nin yine tüketiciler tarafından idareye beyanname ile verilmesi öngörülmekteydi. Bu işlevsiz sistemden sonra KDV kanununda ve sonrasında çıkan tebliğler ile Türkiye'deki KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere sunulan elektronik hizmet sunucuları için bir düzenleme getirildi. 3 Nolu KDV Beyannamesi olarak verilecek bu beyanname karşılığında ücret alınan her türlü dijital hizmeti kapsar şekilde inşa edildi. Çalışmamız boyunca bu düzenleme nasıl daha iyileştirilebilir, bunun cevaplarını aradık.

Katma değer vergisinin temel kavramlarını incelemeye devam ettiğimiz bölümde 3 Nolu KDV Beyannamesi mükellefleri ile ilişki kurduk. Mesela elektronik hizmet sunucularının katma değer vergisinin temel kavramlarından biri olan indirim hakkına Türkiye'de sahip olduğunu ve bu hakkın nasıl kullanılabileceğine değindik. Bu

şirketlerin aldıkları mali ve hukuki hizmetlerden doğan KDV'nin diğer şartlar da sağlanırsa indirimine konu edilebileceğini söyledik.

Sonrasında elektronik ticaret ve dolaysız vergiler ilişkisi üzerinde kısaca durduk. Öncelikle elektronik ticaretten elde edilen gelirin nitelendirmesi üzerinde durduk. Burada temel olarak ticari kazanç, gayrimaddi mal bedeli ve serbest meslek kazancı arasında çizgi çekilmeye çalışıldığını belirttik. Sonrasında elektronik ticaret yoluyla dijital hizmetler sunan kişilerin neden gelir yahut kurumlar vergisi vermediğini açıkladık. Bu bağlamda vergilemenin önünde engel bir kavram olarak duran işyeri kavramına kısaca değindik. İnternet sitesinin işyeri olarak kabul edildiği istisnai bir kararı ve doktrinin bu karara zıt olan görüşlerini özetledik.

Dolaysız vergilerin elektronik ticaretle ilişkisi kapsamında incelediğimiz vergilerden biri de dijital hizmet vergisidir. Dijital hizmet vergisinin gelişimi kısaca özetlendikten sonra bir gelir vergisi mahiyetinde olup olmadığı tartışılmıştır. Bu verginin dolaylı mı yoksa dolaysız mı olduğu, yani mahiyetini belirlemek onu değerlendirmemizde kilit bir rol oynamaktadır. Her ne kadar bu verginin fiili bir yansıtmaya tabi olduğunu söylesek de, hasılat üzerinden alınması ve kanuni bir yansıtma mekanizmasına sahip olmaması bu verginin dolaysız vergi olarak alındığını ispatlamaktadır. Kısaca gelir vergisi mahiyetinde olması durumunda uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına olan aykırılığın sonuçlarına değindik.

Sonrasında dijital hizmet vergisi ile katma değer vergisi arasında bir çifte yükleme olup olmadığını inceledik. DHV'nin teknik olarak gelir vergisi mahiyetinde olduğu tespiti yapılmıştır. Bu da bize aslında KDV ile çifte yükleme olmadığını göstermektedir. Ancak DHV'nin GVK ve KVK ile yaşadığı bazı uyumsuzluklar (internetteki reklam gelirlerinde tevkifat sorumluluğu konusunda) yüzünden çifte vergileme doğurduğunu söyleyebiliriz.

Çalışmamızın ikinci bölümünde doğrudan e-ticarete problemli hususlara değinip, bu hususlara üçüncü bölümde çözüm aramaya çalıştık. Sonuç bölümünde bu problemleri ve onlara sunduğumuz eleştiri/önerileri bir arada inceleyeceğiz. İkinci bölümde ilk değindiğimiz mesele vergide tarafsızlık ilkesidir. Bu ilkeye göre aynı vergiye konu olan işlemlerin kural olarak aynı koşullarda vergilenmesi aranır. Bu açıdan bakıldığında AB'de gerçekleşen dijital kitapların matbu kitaplara oranla daha

fazla vergilenmesinin vergide tarafsızlık ilkesini zedeleyebileceğini belirttik. Diğer yandan verginin ekonomik işlevi bağlamında ülkelerin ekonomiyi iyileştirmek adına bunu yapmış olabileceği yorumunda bulunduk.

İkinci bölümde cevabını aradığımız bir diğer soru doğrudan e-ticaretin tanımlanması meselesiydi. Burada Avrupa Birliği'nin, Kanada'nın, Yeni Zelanda'nın ve Güney Afrika'nın tanımlarını inceledik. Bununla beraber AB mevzuatındaki tanımın diğerlerine göre daha dengeli olduğunu gördük.

Bizim mevzuatımız incelendiğinde ne KDVK'da ne ilgili tebliğde elektronik hizmet sunumunun tanımlanmamıştır. Vergi güvenliği açısından bir tanımın olması yerinde olacaktır. Biz de ilgili bölümde “Elektronik ağlar üzerinde gerçekleşen ve bilgi teknolojileri olmaksızın sunumu imkansız olan hizmetler elektronik hizmetlerdir.” şeklinde sade bir tanım önerisi sunduk. Bir yabancı mükellefin yaptığı işin vergi kapsamına girip girmediğini rahatlıkla anlayabileceği böyle bir tanımın önemini vurguladık. Yine mükellefler için örnek kabilinden olmak üzere hangi faaliyetlerin elektronik hizmet sunucularına getirilen KDV yükümlülüğü kapsamına girdiğini belirten bir örnek liste yayınlanmasını tavsiye ettik.

İkinci bölümdeki bir diğer başlıkta yargı kararları ışığında dijital fiziksel ürün ayrımını ele aldık. Bu başlıkta katma değer vergisi açısından dijital ürünler ile fiziksel ürünler arasındaki değerlendirme farkının sebeplerini araştırdık. Avrupa Adalet Divanı'nın UsedSoft kararında fiziksel mallar için kullanılan tüketme ilkesini dijital mallar için de kabul ettiğini gördük. Bu karar bize aynı malların dijital ve fiziksel versiyonları arasında fonksiyonel bir eşitlik yaklaşımını göstermiştir. Ancak aksi yönde de kararlar mevcut olduğu görülmüştür. Fransa ve Lüksemburg'a karşı açılan davada, matbu kitaplara uygulanan indirimden e-kitapların yararlanamaması hukuka aykırı görülmemiştir. Nihayet en son 2019 yılında verilen Tom Kabinet kararı ile birlikte UsedSoft kararından hayli uzaklaşmıştır. E-kitapların ikinci el yazılım gibi satılamayacağını söyleyen mahkeme, bir kitabın dijital ve fiziksel formları arasında hukuki açıdan eşdeğerlik olamayacağını belirtmiştir.

İkinci bölümün temel başlıklarından biri de sunulan elektronik hizmetlerde sunum yerinin tespiti problemiydi. Bu başlıkta tartışılan problemin arka planı şuydu: Genel mutabakat ile yaygınlık bulan ilke, varış ülkesi prensibiydi. Varış ülkesi prensibi

kaynak ülkesi prensibine göre manipülasyona daha az elverişlidir. Avrupa Birliği'nde kaynak ülkesi prensibi belli bir dönem benimsenmiştir. Ancak yabancı şirketler KDV oranının en düşük olduğu ülkeye ofis açmış ve sistemin işleyişini bozmuştur. Bu vergi erozyonunu engellemek için dünyada varış ülkesi prensibi daha da yaygınlaşmıştır.

Varış ülkesi prensibine göre bir hizmet/mal nerede sunuluyorsa orada vergilendirilmeliydi. İşte hizmet veya malın nerede sunulduğunu (müşteriye arz edildiğini) tespit eden kurallara sunum yeri kuralları denilmektedir. Dolayısıyla varış ülkesi prensibi vergilendirme yetkisinin anahtar kavramıyken, sunum yeri de varış ülkesi prensibinin anahtar kavramı olmaktadır.

Peki bu anahtar kavram nasıl belirlenecektir? Sunum yerinin belirlenmesinde hangi kriter baz alınmalıdır? Dünya genelinde doğrudan tüketiciyle yapılan işlemlerde en makul sunum yeri kuralının müşterinin ikametgah adresi olduğu anlaşılmıştır. Vergilendirme için sunum yerinin genel olarak müşterinin kalıcı yerleşim yeri olduğu belirtilmiştir. Ancak müşterinin kalıcı yerleşim yeri tam ve güvenilir olarak tespit edilemediği durumlarda ne yapılacaktır sorusunun da sorulması gereklidir. Dijital ortamda müşterinin ikametgahını tespit etmek yine de çok zorlu olmaktadır. Varış ülkesi prensibinde önce müşterinin vergi mükellefi olmayan bir birey mi yoksa bir işletme mi olduğu belirlenmelidir. Sonrasında bu bir bireyse bu bireyin ülkesi tespit edilip, KDV o ülkeye ödenmelidir.

Peki müşterinin yeri nasıl tespit edilebilecektir? Burada iki yöntemden bahsedildiğini görmekteyiz. Müşterinin bulunduğu yeri kendi iradesiyle beyan etmesi, yahut satıcının müşterinin yerini kendisinin araştırması. Müşterinin kendi yerini beyan etmesinin nasıl sakıncaları olduğunu önceden ifade etmiştik. Müşterinin adres bilgilerini yanlış beyanla yahut dijital programlar aracılığıyla değiştirebilmesi mümkündür. Dolayısıyla dijital sertifikaların buradaki önemi büyüktür.

Avrupa Birliği ise, yukarıda bahsedilen yöntemlerden oluşan karma bir yöntem kullanmaktadır. Müşteriden güvenilir bilgi elde edilmeye çalışılmış ve edinilememişse, elde edilebilen bilgilerle beraber karinelere başvurulmalıdır. Biz Avrupa Birliği'nde kullanılan bu karineleri inceledik ve bazı karinelerin Türkiye sistemine adapte edilmesi gerektiğini savunduk. Bunun mükellef haklarını korumak ve vergi güvenliğini sağlamak için gerekli olduğunu belirttik.

AB karine sistemini incelemeden önce karine sisteminin olumlu ve olumsuz yanlarına değindik. Buna göre karine sisteminin olumsuz üç özelliğini tespit ettik. Mükellefler için uğraştırıcı olması, sonuçlarının pek güvenilir olmaması ve idare açısından denetiminin masraflı olması. Uğraştırıcı olması şöyle açıklanabilir: Mükellefler delil toplamaya uğraşırken vakit kaybedecektir, bu iş için bütçe ayıracaktır. Güvenilir olmaması ise deliller dijital olduğu için manipüle edilebilmesindendir. Yine deliller dijital ortamda olduğundan idare açısından denetimi zor olacaktır. Olumlu yandan bakıldığında ise, mükelleflere nasıl tedbirler alırsa ceza almayacaklarını gösterdiği ve vergi erozyonunu engellediği için karine sistemi kısa vadede faydalıdır.

Bölüm AB karine sisteminin çalışmasının incelenmesiyle devam etmiştir. AB uygulamasında wifi kablosuz erişim ağı, mobil sim kart ve diğer haller karinesi gibi çeşitli karineler vardır. Bizce üzerinde durulması gereken karine bir torba karine olan diğer haller karinesidir. Bu karine düzeninde mükellefler için serbest bir rejim söz konusudur. Bu karinede mükelleflerin müşterileriyle girdikleri ticari ilişki sonunda normal şartlara göre toplaması beklenen veriler kullanılmaktadır. Bu verilerden birbiriyle çelişmeyen iki tanesinin müşterinin yerini tespit için yeterli olacağı hükmü düzenlenmiştir. Bunlar arasında fatura adresi, IP adresi, banka hesabı bilgileri, SIM ülke kodu, sabit kablolu ağ bilgileri ve ticari olarak alakalı diğer bilgiler sayılmıştır. Önceden de zikredildiği gibi ülkedeki belli bir meblağın altında hasılat elde eden satıcıların yalnızca tek bir delil elde etmesinin de yeterli olacağı düzenlenmiştir. Bu tipte bir delil sisteminin Türkiye için de faydalı olabileceği kanaatindeyiz.

AB karine sistemini inceledikten sonra Türkiye için nasıl bir karine sistemi öngörülmelidir sorusuna cevap aradık. Türkiye'nin uzun vadede dijital sertifikalara hazırlanması gerektir. Ancak kısa ve orta vadede uygulaması gereken karine rejiminin ana hatlarını şöyle belirtebiliriz. Her şeyden önce Türkiye'nin iç piyasadaki büyük aktörleri kaçırarak derecede zorlu bir sistem öngörmemesi gerekir. Bunun için kolaylaştırılmış bir karine rejimi öngörülmelidir. Yani mükelleflerin, müşterilerinin Türkiye'de bulunduğu dair bir adet delil toplaması yeterli olmalıdır. Yine Türkiye sisteminde delillerin serbestçe toplanmasının uygun olacağı kanaatindeyiz. Dijital sertifika sistemine geçene kadar bir alternatif olarak sunulun KYC (Know Your Customer) önerisini kısaca açıklayarak ikinci bölümün son başlığına geçtik.

İkinci bölümün son başlığında araştırdığımız konu efektif tahsil mekanizmasının önündeki problemlerdir. Bu hususta iki temel problem tespit ettik. Mali eşiklerin eksikliği ve dijital platformların sorumluluğunda bazı eksiklikler. İlk başta mali eşiklerle alakalı tespitlerimizi paylaşacak sonra da dijital platformlara değineceğiz.

OECD'nin efektif tahsil mekanizması adına kısa vadede tavsiye ettiği sistemin “kayıt sistemi” olduğunu vurgulamıştık. Bu sistem, yabancı bir firmanın bir ülkeye dijital hizmet sunduğunu belirten bir mükellefiyet kaydı oluşturmasını öngörmektedir. Ancak bu sistemin eksiklikleri mevcuttu. Bu eksikliklerin ilki sistemin efektifliğini sağlayan mali eşiklerin belirlenmesi problemiydi. Buna göre hangi satıcıların ülke içine satış yaptığının net bir şekilde tespitini sağlayan teknolojik altyapı henüz mevcut olmadığı için hangi satıcıların kayıt olması gerektiğini tespit hususunda bir muğlaklık söz konusuydu. Bu durumda mali eşikler konularak yalnızca belli bir meblağın üstünde satış yapan satıcıların kaydolması zorunluluğu öngörülebilecekti.

Kayıt sistemine Türkiye’de dahil olmuştur. 17 Nolu Tebliğ değişikliği sonrası gelen sistem ile Türkiye’de de OECD’nin belirttiği kayıt sistemine geçiş yapılmış oldu. Buna göre Türkiye’de elektronik hizmet sunumu yapan satıcılar Gelir İdaresi Başkanlığı’nın sitesinden basitleştirilmiş usulle kayıtlarını yapacak ve doğan KDV yükünü 3 Nolu Beyanname ile beyan edeceklerdir. Bu noktada problemleri hususları zikretmek gerekir. İlk problem bu sistemde, dijital hizmet vergisinin aksine, kaydolma zorunluluğu için bir mali eşik belirlenmemiş olmasıdır. Dolayısıyla orta ve küçük ölçekli satıcıların da mükellef olarak hedeflendiği görülmektedir. Ancak bu aşağıda inceleneceği gibi efektif ve rasyonel bir yöntem değildir. Bu uygulama özellikle idareye denetim ve takip masrafı olarak geri yansımaktadır. Yapılması gereken doğrudan tüketicilere verilen dijital hizmetlerden doğan KDV için yüksek bir mali eşik ihdas etmektir.

İdeal mali eşik değeri ne olmalıdır sorusuna cevap aramak üzere 2004 yılında Keen ve Mintz tarafından Kanada verileri üzerinde empirik bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışmanın sonuçlarına göre ne kadar çok firma mali eşik altında kalırsa, devletin elindeki kaynaklarla mali eşik üstündeki firmalardan vergiyi daha efektif tahsil edebileceği sonucuna varılmıştır.

Çalışmada ayrıca mali eşiklerin fayda ve zararları incelenmiştir. Yüksek mali eşik böylece iki temel faydası vardır. Bunlardan ilki yukarıda zikredilen efektif tahsil imkanıdır. Yüksek mali eşik ikinci faydası ise küçük işletmeler üzerinde olan olumlu

etkisidir. Bu işletmelerin vergiye uyum için ayırmaları gereken bütçe, bu işletmelerin finansal durumlarını, büyük işletmelere göre daha fazla etkilemektedir. Bu açıdan vergiye uyum masrafları regresiftir. Yani küçük işletmeler uyum masraflarından daha fazla etkilenmektedir.

Diğer yandan, mali eşğin iki temel zararından bahsedilebilir: 1) Eşğin altında ve üstünde kalanlar arasındaki rekabeti bozması 2) Eşğin hemen altında kalmayı tercih eden şirketlerin yığılması yoluyla vergiden kaçınmaya imkan vermesi. Bu zararlardan özellikle ikincisi önemlidir. İşletmeler KDV’den sorumlu olmamak için şirketi küçük şirketlere bölmek veya eşğin altında kalmayı hedefleyen bazı mali önlemler almak gibi suni yollara başvurabilmektedir. İşletmelerin üretmek yerine küçük kalmaya çalışması ekonomiyi doğal olarak kötü etkilemektedir.

Şu durumda efektif tahsil imkanı ve orta/küçük işletmelerin ayakta kalmasını sağlaması mali eşğin dikkat çeken olumlu yanlarıyken; rekabeti bozabilmesi ve yığılmaya neden olması olumsuz yanlar olarak dikkat çekmektedir. Türkiye’de doğrudan tüketicilere sunulan dijital hizmetlerden doğan hasılat için bir mali eşik getirilmesi yerinde olur. Bu eşik Türkiye’nin doğan KDV’ni daha efektif tahsil etmesine ve dijital sektörde önemli rol oynayan orta ve küçük ölçekli işletmelerin rahatlamasına imkan tanıyacaktır. Zararlarla mücadele kabilinden, sınırın altında kalmaya çalışacak şirketlerin suni bölünme stratejilerini ortakları takip etmek yoluyla engelleyecek hukuki çareler bulunmalıdır. Rekabetin bozulmasını engellemek için iç ve dış piyasa analizi yapılmalı ve ona göre bir ideal mali eşik değeri bulunmalıdır. Bu ideal değer Türkiye gibi ülkeler için başlangıçta oldukça yüksek olması faydalı olabilecektir.

Dijital platformların sorumluluğuna geçmeden önce kayıt sistemiyle alakalı olan bir alt probleme de yer verdik. Getirilen yeni düzenlemeye göre güvenlik önlemlerinin yerine getirilmesi için bazı şirketlerin temsilci ataması gerekmektedir. Atanması gerekli olan temsilcilerin, vergisel yükümlülükler açısından da sorumlu tutulup tutulamayacağı bir tartışma konusudur. Kanun’un metninde temsilcilerin amacının açıkça “bu Kanun kapsamındaki diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesini temin için” atanacağı belirtilmiştir. Durum böyleyken bu temsilcilerin atanma amaçlarının dışında vergisel yükümlülüklere de maruz kalması bizce hukuka aykırı olacaktır. Kanuni yemleme olarak tabir ettiğimiz bu olayda hafif bir külfet olan güvenlik önlemlerinin, ağır bir külfet olan vergisel önlemlere kapı açmaması gerekir.

Çalışmamızın son problemi dijital platformların sorumluluğu üzerine odaklanmaktadır. Dijital platformlar temelde satıcı ile müşteriye bir araya getiren ve bundan kâr eden mekanlardır. Bu satıcı bazen dijital platformun kendisi de olabilir. Bu da platformların zamanla sadece pazar sağlayan bir işlevden daha etkin bir işleve sahip olmasını gerektirmiştir.

Hatırlanacağı üzere OECD efektif bir tahsil mekanizması için aracılığı öngörmüş bu da zaman içinde dijital platformların sorumluluğuna evrilmişti. Dünyada yeni bir akım olarak dijital platformların sorumluluğunun nedenlerini kısaca açıklamıştık. Buna göre, belli bir ekonomik altyapıya sahip olmayan elektronik hizmet sunucularının günümüz KDV sorumlulukları ile baş etmesi ve büyük yatırımlar yapması mümkün değildir. En basitinden bu yatırımlar müşterinin yerinin tespit edilmesi probleminde bölümünde açıkladığımız gibi IP takip araçlarını, geocaching denilen coğrafi işaretleme araçlarını kapsayacaktır. Ayrıca vergi borcu doğan ülkelerin yerel mevzuatı, vergi oranlarının hesaplanması, kayıt yükümlülükleri gibi külfetleri aşmak için yerel danışman faaliyetlerinden de yararlanmak gerekmektedir. Bunların altından ancak bu elektronik hizmet sunumlarına aracılık yapan dijital platformlar kalkabilmektedir.

Dijital platformların vergisel sorumluluğunun dört temel faydası olduğu bildirilmişti: Platformlar satışlarda kilit rol oynamakta, müşteri hakkında en güvenilir bilgiyi elde bulundurmakta, idarelerin alacağı tedbirleri mali olarak kaldırabilecek durumda bulunmakta ve mali eşğin altında kalan satıcıları tekrar vergi düzenine sokmaktaydılar.

Avrupa Birliği dijital platformlar sorumlu tutan düzenlemesini 2013 yılında tamamlamıştı. Bu sisteme göre elektronik hizmetin sunumuna aracılık edenler bir takım karinelerle sorumluluk zincirine katılmakta, sonra da bunu çürüterek sorumluluk zincirinden kurtulmaktadır. Bu durumda satım zincirinde yer alan satıcılar bu karine kapsamında sorumlu sayılmaktadır. Sonrasında ise bu sorumluluğu çürütme imkanları kullanılabilmektedir.

Avrupa Birliği'nin getirdiği bu karine sistemi iki tip karine üzerine inşa edilmiştir. Adi ve kesin karineler olarak ikiye ayrılan bu karineler külfet-nimet dengesine göre inşa edilmiştir. Temel amacı yetkisi çok olanın sorumluluğunu da çok kılmaktır. Karineler bu felsefe üzerine kuruludur. Yetkinin üst düzey olduğunu ispatlayan deliller

varsa, artık sorumluluktan kaçış yoktur. Oysa adi karineler böyle değildir. Adi karineler ilk bakışta sorumlu gözüken kişileri sorumlu tutmaya yarar. Ancak bu kişiler gerçek sorumlunun, gerçek yetki sahibinin kim olduğunu nitelikli şekil şartları altında ispatlayabilirse sorumluluktan kurtulur.

İlk kategori adi karineler olarak adlandırılmaktadır. Bunlar elektronik hizmet sunucusu sayılan ama gerçekte kendisinin o hizmeti sunmadığını ispat etmek isteyen satıcılar içindir. İspatlanmaları diğer gruba göre daha kolaydır. Yazılılık şartının sağlanması ile birlikte özel iki husus fatura/makbuz üzerinde ispatlanabilirse, sorumluluktan kurtulunabilir.

İkinci grup karineler kesin karinelerdir. Bunlar kesin karine mahiyetindedir. Yani üç unsurdan herhangi birini sağlayan kişi doğrudan elektronik hizmet sunucusu sayılmakta ve verginin mükellefi olmaktadır. Türkiye de buna benzer bir sistem benimsemiştir.

Türkiye’de de dijital platformların sorumluluğunu düzenleyen hükümler var olduğu söylenmişti. Türkiye sistemine biraz daha yakından bakalım. 2017 yılında Katma Değer Vergisi Kanunu 9. maddesinde yapılan değişiklikle yurtdışından Türkiye’deki tüketicilere elektronik hizmet sunanların katma değer vergisi ödeyeceği kararlaştırılmıştır. Ardından 2018 yılında çıkan Tebliğ ile “hizmeti sunan” kavramının ve gerçek mükellefi tespit etmenin yolları açıklanmıştır. Bu kavramlar dijital platformun / aracının sorumluluğunu işaret etmektedir.

Platformlar için mevzuatımızda öngörülen sorumluluk şartları AB hukuku kaynaklıdır. Yukarıda izah ettiğimiz gibi AB sistemi adi ve kesin karinelerle sorumluluğu belirlemektedir. Türkiye düzenlemesinde de bu sistem benimsenmiştir.

Türkiye düzenlemesine çalışmamızda beş eleştiri getirilmiştir. İlk eleştiri düzenleme metninde kullanılan ibarelerin bulanıklığından dolayı dijital platformların vergi mükellefi mi yoksa sorumlusu mu olduğunun anlaşılamamasıdır. Kanun koyucunun kastının, burada bir vergi sorumluluğu yaratmak olmadığını düşünüyoruz. Dolayısıyla ilgili hüküm, adi karineleri çürütemeyerek sorumlu olanların da elektronik hizmet sunucusu sayılacağı şeklinde düzeltilebilir.

İkinci eleştiri, benimsenmekte olan karine sisteminde “hizmeti ifa etme yükümlülüğü” gibi kafa karıştırıcı bir ibare kullanılmış olmasıdır. Hukuk güvenliği

açısından, ilgili terimin “hizmet görmek yahut gördürmek” şeklinde yahut “sunumu onaylamak” şeklinde düzeltilmesi daha faydalı olacaktır.

Üçüncü eleştiri mali eşiklerin eksikliğidir. Avustralya’nın hem düşük değerli mal ithalatlarında hem de gayri maddi ürün arzlarında 75.000 Avustralya Doları miktarını bir mali eşik olarak belirlediğini söylemiştik. Türkiye’de de ilgili bölümde ayrıntılarıyla açıkladığımız gibi bir mali eşik kuralının getirilmesi gerekmektedir.

Dördüncü eleştiri birden fazla dijital aracı olduğu zaman kimin sorumlu tutulacağının belirli olmamasıdır. Burada çözüm olarak önerdiğimiz şey, vergiyi ödeyecek kişiyi bulmak için satım zincirinde tüketiciye en yakın olan halkadan incelenmeye başlanmasıdır. Tüketiciye dair en fazla bilgi sahibi olanın zincirin en son halkalarında olması ve tüketicinin genelde en son halkayı muhatap alması bu yöntemin gerekçelerini oluşturmaktadır.

Beşinci eleştiri hizmet sunumu ile doğrudan alakalı olmayan araçların durumunun belirsiz olmasıdır. Özellikle ara elemanların idare tarafından esas sorumlu gibi değerlendirilme riskinden emin olması, küresel ticareti zedelemeyecektir. Özellikle bazı ülkelerin ödeme araçlarına tevkifat sorumluluğu getirmek yoluyla vergi yükümlülüğü içine soktuğu bilinmektedir. Böyle bir düzenleme olmadığı sürece onların sorumlu olmadığı belirtilmesi faydalı olacaktır. Türkiye düzenlemesine bu yönde de bir hüküm eklenebilir.

KAYNAKÇA

Abdurrahman Akdoğan:

Kamu Maliyesi, 9. Bası, Gazi Kitabevi, 2003.

Akçaoğlu, Ertuğrul:

“Türk Vergi Hukukunda ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedelinin Tespiti”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2011, Sayı 223, s. 284-291.

Akçaoğlu, Ertuğrul:

Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Mali Akademi Yayınları, 2012.

Akçaoğlu, Ertuğrul:

“Elektronik Ticaretten Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi.” **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı**, Ed. Billur Yaltı, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 1-36.

Akçaoğlu, Ertuğrul:

“BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi”, **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma**, Ed. Billur Yaltı, Beta, 2018, s. 327-349.

Akçaoğlu, Ertuğrul:

“Dijital Hizmet Vergisi Hakkında ABD Ticaret Temsilciliğinin Soruşturma Raporuyla İlgili Sorulara Yanıtlar”, 13 Ocak 2021, (Çevrimiçi: <https://www.akcaoglu.com/2021/01/13/dijital-hizmet-vergisi-hakkinda-abd-ticaret-temsilciliginin-sorusturma-raporuyla-ilgili-sorulara-yanitlar/>)

Akdemir, Tuğçe:

Katma Değer Vergisinde Reverse Charge-Tersine Vergilendirme Mekanizması: Avrupa Birliği İle Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Analiz, On iki Levha, 2019

Alptürk, Ercan:

Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi, Kazancı Matbaacılık, 2005.

Asquith, Richard:

“Digital goods enter the 21st century of taxation”, **International Tax Review**, December/January, 2015, s. 50-51.

Asquith, Richard:

“INSIGHT: EU 2021 E-Commerce VAT Package—Making Compliance Easier and Fraud Harder”, 2020. (Çevrimiçi:15.03.2020)(<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-eu-2021->

[e-commerce-vat-package-making-compliance-easier-and-fraud-harder\)](#)

Aydemir, Mahmut:

The Permanent Establishment Issue Of Digital Economy And Profit Attribution To The Permanent Establishment, On İki Levha, Ocak 2021.

Bakmaz, Zübeyir:

“Katma Değer Vergisi Açısından Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 91, Temmuz 2011, 61-74.

Bardopoulos, Anne Marie:

eCommerce and the Effects of Technology on Taxation: Could VAT be the eTax Solution?, Springer, Law, Governance and Technology Series Vol: 22, 2015.

Basu, Subhajit:

Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law, Ashgate, 2007.

Başaran Yavaşlar, Funda:

Dijital Hizmet Vergisi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 370, Şubat 2020, s. 10-20.

Becker, Stefanie:

“Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf E-Books”, **Deutsches Steuerrecht**, 2014, s. 462-466.

Briggs, Abi, Tilson, Jon:

“The Digital Economy: Indirect Tax and E-Services”, **International Tax Review**, March 2015, s. 10-11.

Brauner, Yariv:

“Uluslararası Bakış Açısıyla BEPS: BEPS Nedir?”, **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma**, Ed. Billur Yaltı, Beta, 2018, 37-71.

Budak, Tamer:

Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi, On İki Levha Yayıncılık, Mart 2018.

Canada Revenue Agency,

GST/HST and Electronic Commerce (B-090), 2002.

Canyaş, Oytun:

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu, Adalet, 2016.

Chandra Mondal, Prakash, Deb, Rupam,
Nurul Huda, Mohammad:

“Know Your Customer (KYC) based authentication method for financial services through the internet”, **19th International Conference on Computer and Information**

Technology, December 18-20, 2016, s. 535-540.

Colston, Catherine:

Principles of Intellectual Property Law, Cavendish Publishing Limited, 1999.

Coşkun Karadağ, Neslihan:

“İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, 2019, 74-89.

Çolak, Mustafa:

Elektronik Vergileme Hukuku, Seçkin, 2020.

de La Feria, Rita:

“Tax Fraud and the Rule of Law”, **Oxford University Center for Business Taxation-Working paper series**, 2018, s. 1-38.

Döner, Buğra Vehbi:

Doğrudan E-ticarete Katma Değer Vergisinin Sınır Ötesi Uygulaması, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi)**, 2019.

Ebrill, Liam, Keen, Michael, Bodin, Jean-Paul, Summers, Victoria:

The Modern VAT, International Monetary Fund, 2001.

Ekmekci, Esra:

Kurumlar Vergisinde Dar Yüklülük, Kazancı, 1994.

Ekmekci, Esra:

**Küreselleşme ve Vergilendirmede
Yeni Eğilimler**, Kazancı Kitap, 2003.

Erdem, Tahir:

Kayıdırılmış Kazanç Vergisi (Diverted Profit Tax), **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 330, Mart 2016, s. 111-120.

Emen, Ömer:

“İnternet Ortamında Verilen Reklamın Vergilendirmesine İlişkin Düzenlemeye Farklı Bir Bakış”, 02.07.2019. (Çevrimiçi: <https://www.mondaq.com>) (Son Erişim Tarihi: 01.02. 2021)

Endert, Volker, Trinks, Matthias:

“Elektronische Dienstleistungen in der Umsatzsteuer – Praxisprobleme und aktuelle Entwicklungen”, **Steuerrecht kurzgefaßt**, 2013, s. 397-400.

Erdbrügger, Andreas:

“Änderung der EU-Umsatzsteuervorschriften für den E-Commerce ab 2019 bzw. 2021”, **Deutsche Steuerrecht**, 2018, s. 593-597.

European Commission:

Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting

from the provision of certain digital services, 2018.

European Commission:

Commission Staff Working Document
Impact Assessment, **Accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce, 2016.**

European Commission:

Commission Staff Working Document
Impact Assessment, Accompanying the document Proposals for a Council Directive, **a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce, 2016.**

European Commission:

VAT Aspects of cross-border ecommerce - Options for modernisation Final report – Lot 3 (Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop) , 2016.

European Commission:

VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation, Final report – Lot 1

Economic analysis of VAT aspects of e-Commerce, 2015.

European Commission:

Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, 2014.

European Commission:

Guide to the mini One Stop Shop (MOSS), 2013.

European Commission:

Future VAT system: pro-business, pro-growth, 2011.

European Commission:

E-Commerce and Indirect Taxation (Communication by the Commission to the Council of Ministers, the European Parliament and to the Economic and Social Committee, COM 374 final, 1998.

Ferhatoğlu, Emrah:

“BEPS Eylem 1: Dijital Ekonomi”, Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma, Ed. Billur Yaltı, Beta, 2018, s. 229-247.

Ferhatoğlu, Emrah:

“Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi”, Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı, Ed. Billur Yaltı, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 211-229.

Fridenskold, Emilie:

“VAT and the Internet: The Application of Consumption Taxes to e-Commerce”, **Information & Communications Technology Law**, Vol. 13, No. 2, 2004, s. 175-203.

Güneş, Gülsen:

Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha, 4. Tıpkı Bası, 2016.

Hellerstein, Walter,

Buydens Stéphane, Koulouri Dimitra:

Simplified registration and collection mechanisms for taxpayers that are not located in the jurisdiction of taxation: A review and assessment, OECD Taxation Working Papers No. 39, 2018.

Hellerstein, Walter,

A. Swain, John, Maddison, Jonathan E:

“Platforms”, **State Tax Notes**, December 18, 2017, s. 1165-1177.

Hellerstein, Walter:

“A Hitchhiker's Guide to the OECD's International VAT/GST Guidelines”, **Florida Tax Review**, Vol: 18, 2016, s. 590-637.

Hellerstein, Walter:

“Electronic Commerce and the Challenge For Tax Administration”, **World Trade Organization Committee on Trade and**

Development, Seminar on Revenue Implications of E-Commerce for Development, 2002, s. 1-34.

Hojnik, Janja:

“Digital Content as a Market Commodity Sui Generis: EU Lawyers (Finally) Moving from Newton Physics to Quantum Physics”, **22nd Economic and Social Development, International Scientific Conference on Economic and Social Development: The Legal Challenges of Modern World, 2018, s.73-84.**

Lohvansuu, Iina:

“Value added tax legislation in regards digital platforms within the scope of the European Union law”, **Tilburg University (Master Thesis), 2018**

James, Kathryn:

Rise of Value-Added Tax, Cambridge University Press, 2015.

Kahraman, Abdulkadir:

“Türkiye Bakımından Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Makul Strateji.” **VEHUP 2. Yıllık Kongresi- Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Türkiye ve Avrupa Birliği arasında İşbirliği Stratejileri, 2018, s. 223-226.**

Kaneti, Selim, Ekmekci, Esra,

Güneş, Gülsen, Kaşıkçı, Mahmut:

Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2019.

Karakaya, Muhammed Süheyl:

5651 Sayılı Kanun'un 9. Maddesi ve Erişimin Engellenmesi: Kurt Postunda Koyun Hükmü, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 137. Sayı, 2018, s. 97-132.

Karakoç, İsmail:

“Katma Değer Vergisinde Yeni Dönem: 3 No’lu KDV Beyannamesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 354, Mart 2018, s. 51-55.

Karakoç, Yusuf:

Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, Yetkin Yayınları, 2014.

Keen, Michael, Mintz, Jack:

“The Optimal Threshold for a Value-added Tax”, **Journal of Public Economics**, 2004, cilt 88, sayı 3-4, s. 559-576.

Kılıçer, Erkan, Peker, İmran:

Dijital Ekonomide Vergilendirme (Örnek Ülke Uygulamaları), Seçkin, 2020.

Kızılot, Şükrü, Taş, Metin:

Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, 2013.

Kind, Hans Jarle, Koethenbuerger, Marko:

“Taxation in digital media markets”, **Journal of Public Economic Theory**, Vol. 20, 2018, s. 22-39.

- Kocayusufpaşaoğlu, Necip, Hatemi, Hüseyin,
Serozan, Rona, Arpacı, Abdülkadir: **Borçlar Hukuku Genel Bölüm**, Cilt 3, 6. Bası, Filiz Kitabevi, 2014.
- Kuru, Baki: **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, Legal, 2015.
- Lamensch, Marie: **European Value Added Tax in the Digital Era**, IBFD, 2015.
- Li, Jinyan: “Consumption Taxation of Electronic Commerce: Problems, Policy Implications, and Proposals for Reform”, **Canadian Business Law Journal** 38.3, 2003, s. 425-465.
- Liu, Li, Lockwood, Ben: “VAT Notches”, (**CESifo Working Paper No. 5371**), September, 2016, s. 1-51.
- M. Kemal Oğuzman, Turgut Öz: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, C.1, 12. Bası, 2014.
- Maas, Robert W.: “The mini one stop shop (MOSS)”, **VAT Digest**, 110(Jul/Aug), 2015, s. 4-22.
- Mason, Ruth, Parada, Leopoldo: “Company Size Matters”, **British Tax Review** 5, 2019, s. 610-650.

Mason, Ruth, Parada, Leopoldo:

“Digital Battlefield in the Tax Wars”,
Tax Notes International, December
17, 2018, s. 1183-1197.

McBride, Meredith:

“10% VAT in Korea to Hit Top e-
Commerce Companies on July 1”, **26**
International Tax Review, 2015, s. 9-
10.

Messinger, Markus:

**Rechtsunsicherheiten bei
internationalen elektronischen
Handelsgeschäften : ihre Reduktion
unter Berücksichtigung des
deutschen, US-amerikanischen und
internationalen Vertragsrecht,**
Mohr Siebeck, 2014.

Morton, Paul:

“The EU VAT System in a Digital
Age”, **International Tax Review**,
Vol: 23 (65), 2013, s. 65-66.

Mutluer, M. Kamil,
Öner, Erdoğan, Kesik, Ahmet:

**Teoride ve Uygulamada Kamu
Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul Bilgi
Üniversitesi Yayınları, 2013.

Nadaroğlu, Halil:

Kamu Maliyesi Teorisi, Beta, 11.
Baskı, 2000.

Nazalı, Ersin:

“Is There a Permanent
Establishment”, **Uluslararası Vergi
Hukuku Konularına Türkiye**

Yaklaşımı, Ed. Billur Yaltı, On İki
Levha Yayıncılık, 2017, s. 227-261.

OECD: OECD, **Consumption Tax Trends
2020**, VAT/GST and Excise Rates,
Trends and Policy Issues, 2020.

OECD: **Secretariat Proposal for a “Unified
Approach” under Pillar One**, 2019.

OECD: **The Role of Digital Platforms in the
Collection of VAT/GST on Online
Sales**, June 2019.

OECD: **Unlocking the Potential of E-
commerce**, March 2019.

OECD/G20: **Base Erosion and Profit Shifting
Project Tax Challenges Arising
from Digitalisation –Interim
Report**, 2018

OECD, **Model Tax Convention on Income
and on Capital**, 2017.

OECD: **Mechanisms for the Effective
Collection of VAT/GST When the
Supplier Is Not Located In the
Jurisdiction of Taxation**, 2017.

OECD: **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015.

OECD: **International VAT/GST-Guidelines Guidelines on Neutrality**, 2011.

OECD: Committee on Fiscal Affairs Working Party N°9 on Consumption Taxes, **Applying VAT/GST to Cross-border Trade in Services and Intangibles Emerging Concepts for Defining Place of Taxation – Outcome of the First Consultation Document**, 2008.

OECD: **Consumption Taxes, The Way of the Future?**, OECD Policy Brief of October, 2007.

OECD: **Online Payment Systems for Ecommerce**, OECD Digital Economy Papers, No. 117, 2006.

OECD: **The application of Consumption Taxes to Trade in International Services and Intangibles**, 2004.

OECD: **Automating Consumption Tax Collection Mechanisms**, 2003.

OECD: **Facilitating Collection of Consumption taxes on Business-to-Consumer Cross-Border E-commerce, 2003.**

OECD: **Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions, 2003.**

OECD: **Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce a Report From Working Party NO. 9 on Consumption Taxes to the Committee on Fiscal Affairs, 2001.**

OECD: **Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions, 2001.**

OECD: **Report by the Professional Data Assessment Technical Advisory Group (TAG), 30 April 2001.**

OECD: **Verification of Customer Status and Jurisdiction, Centre for Tax Policy and Administration, Consumption Tax Guidance Series: Paper No 3., 2001.**

OECD,

Centre for Tax Policy and Administration Consumption Tax Guidance Series: Paper No 2:, Electronic Commerce: Simplified Registration Guidance, 2001

OECD:

Treaty Characterization Technical Advisory Group, **Characterization of Electronic Commerce Payments Under Existing Treaty Provisions**, Mart 24, 2000.

OECD,

Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue, 1998.

Office of the

United States Trade Representative:

Section 301 Investigation Report on Turkey's Digital Services Tax, 6 Ocak 2021 (Çevrimiçi: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/january/ustr-releases-findings-dst-investigations>) (Son erişim tarihi: 01.02.2021)

Office of the

United States Trade Representative:

Section 301 Investigation Report on France's Digital Services Tax, 2019. (Çevrimiçi: <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-frances->

digital-services-tax) (Son erişim: 01.02.2021)

Oktar, S. Ateş:

Türk Vergi Sistemi, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, 2018.

Oktay, Cemali:

Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik Oecd Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları Ve Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler Ve Dijital Hizmet Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 376, Ocak, 2020, s. 99-110.

Olbert, Marcel, Spengel, Christoph:

“International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?”, **World Tax Journal**, February 2017/3, s. 3-45.

Oprysk, Liliia, Sein, Karin:

“Limitations in End-User Licensing Agreements: Is There a Lack of Conformity Under the New Digital Content Directive?”, **Max Planck Institute for Innovation and Competition**, Münih 2020, s. 595-623. (Çevrimiçi: <https://link.springer.com/article/10.1007/s40319-020-00941-y>) (Son erişim tarihi: 27.01.2021)

Öncel, Mualla,
Kumrulu, Ahmet,
Çağan, Nami, Göker Cenker:

Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş
29. Bası, Turhan, 2020.

Öner, Cihat:

Vergi Hukukunda İşyeri, İmaj
Yayıncılık, Ankara, 2016.

Özdemir, Serkan:

“Elektronik Ticarete KDV
Uygulaması”, **Vergi Sorunları**
Dergisi, Sayı: 310, Temmuz 2014, s.
54-59.

Özgenç, A. Selçuk:

Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının
Temel Esasları -Matrahın
Aşındırılması ve Karın Taşınması
Eylem Planı 15 Çerçevesinde, On iki
Levha, 2. Baskı, 2021

Özgenç, Ayhan Selçuk:

“Ankara Barosu Vergi Yasalarında
Güncel Değişikliklerin
Değerlendirilmesi Paneli Tebliği”,
16.01.2020 (Çevrimiçi:
<https://youtu.be/hmzKeKptKeA>) (Son
Erişim Tarihi: 01.02.2021).

Özgenç, Ayhan Selçuk:

“Recent Turkish Decision Finds that a
Website Can Constitute a Permanent
Establishment”, **European Taxation**,
cilt. 59, 2019, s. 135-137.

Özgenç, A. Selçuk:

“BEPS Eylem 6: Vergi Anlaşmalarının Suistimalinin Önlenmesi”, **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma**, Ed. Billur Yaltı, Beta, 2018, s. 279-303.

Özgenç, A. Selçuk:

“Avrupa Birliği İçtihadı ve Türk İçtihadı Açısından Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk”, **Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, Temmuz 2017, s. 83-97.

Özgenç, Ayhan Selçuk:

Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması -Anlaşma Alışverişi-, On iki Levha, 2016

Özgenç, A. Selçuk:

“Vergi Anlaşmalarının Aşımı: Karşılaştırmalı İçtihat Örnekleri Üzerinden Türk Hukukuna İlişkin Çıkarımlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 331, Nisan 2016, s. 134-149.

Papis-Almansa, Marta:

“VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?”, **ERA Forum**, 2019, s. 201-223.

- Pekin, Deniz Senvar, Gümüş, Gülçin: “7194 sayılı Kanun ile getirilen Dijital Hizmet Vergisi”, **Mondaq**, 2019.
- Pfeiffer, Sebastian: **Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation**, Editör: Marlies Ursprung-Steindl, Schriftenreihe IStR Band 93, Linde Verlag Wien, 2015.
- Pozvek, Marusa: “VAT in Digital Electronic Commerce”, **Intereulaweast Journal, Vol. IV**, 2017, s. 37-53.
- Rençber, Altan: “Dijital Hizmet Vergisi, İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 376, Ocak 2020, s. 27-35.
- Rençber, Altan: "Dijital Hizmet Vergisinde Güvenlik Önlemi: İfade Özgürlüğünün Sınırlandırılması Meselesi", **Legal Mali Hukuk Dergisi** , Cilt: 16, 2020, s .573-598.
- Saraçoğlu, Fatih, Kahraman, Birkan: “Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 376, Ocak 2020, s. 9-17.
- Satterthwaite, Emily Ann: “On the Threshold: Smallness and the Value-Added Tax”, **Columbia Journal Tax Law** 177, 2018, s. 179-226.

Schaumburg, Harald, Englisch, Joachim: **Europäisches Steuerrecht**, Ottoschmidt, 2015.

Schenk, Alan, Oldman, Oliver: **Value Added Tax: A Comparative Approach**, 2007.

Schrammen, Johanna: **Grenzüberschreitende Verträge im Internet: internationale Gerichtszuständigkeit und anwendbares Recht**, Cuvillier Verlag, 2005.

Silva, Ana Paula: "VAT Registration in Europe: A Review", **Publishing Research Quarterly**, 2014, s. 152-165.

Steyn, Theo: "VAT and E-Commerce: Still Looking for Answers", **South African Mercantile Law Journal**, 22/230, 2010, s. 230-258.

Svantesson, D.J.B.: "E-Commerce Tax: How the Taxman Brought Geography to the Borderless Internet", **Revenue Law Journal Volume: 17**, 2007, s. 1-9.

Şenyüz, Doğan,
Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan: **Türk Vergi Sistemi**, 17. Baskı, Ekin Kitabevi, 2020.

Şenyüz, Doğan,

Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan:

Vergi Hukuku (Genel Hükümler),
11. Baskı, Ekin Kitabevi, 2020.

Tipke, Klaus, Lang, Joachim:

Steuerrecht, 22. Auflage, Otto
schmidt, 2015.

Uluatam, Özhan:

Kamu Maliyesi, 8. Baskı, İmaj
Yayıcılık, 2003.

Van Brederode, Robert F.:

Systems of General Sales Taxation,
Series on International Taxation,
Vol:33, Wolters Kluwer, 2009.

Van Der Merwe, BA:

“VAT and e-Commerce”, **South
African Mercantile Law Journal**
15., 2003, s. 371-387.

Van der Merwe, BA:

“VAT in the European Union and
Electronically Supplied Services to
Final Consumers”, **South African
Mercantile Law Journal**, 577, 2004,
s. 577-588.

Van Zyl, SP:

“OECD International VAT/GST
Guidelines on Cross-Border Trade in
Digital Goods - New Developments
since the Ottawa Conference (1998)

on Restoring Tax Neutrality”, **South African Yearbook of International Law**, 187/38, 2013, s. 187-215.

Van Zyl, SP:

“The collection of value added tax on cross-border digital trade – part 1: registration of foreign vendors”, **The Comparative and International Law Journal of Southern Africa**, Vol. 47, No. 2, July 2014, s. 154-186.

Walpole, Michael, Stiglingh, Madeleine:

“Untangling the worldwide VAT web on digital supplies”, **32 Australian Tax Forum**, 2017, s. 429-464.

Wittman, Walter:

Öffentliche Finanzen Einführung in die Finanzwissenschaft, 2. Bası, Springer, 1983.

Yaltı, Billur:

“Ankara Barosu Vergi Yasalarında Güncel Değişikliklerin Değerlendirilmesi Paneli Tebliği”, 16.01.2020 (Çevrimiçi: <https://youtu.be/hmzKeKptKeA>) (Son Erişim Tarihi: 01.02.2021).

Yaltı, Billur:

“BEPS’in Hukuki Araçları: Yumuşak Hukuk İçinde mi, Ötesinde mi?”, **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma**, Ed. Billur Yaltı, Beta, 2018, s. 193-211.

Yaltı, Billur:

Elektronik Ticarete Vergilendirme,
Der Yayınları, 2003.

Yaltı Soydan, Billur:

“2000’li Yılların Vergisel Mozaği:
Günümüz Verilerinden Gelecek
Olasılıklarına-I”, **Yaklaşım Dergisi**,
Sayı: 93., 2000.

Yaltı Soydan, Billur:

**Hizmet İşlemlerinde Katma Değer
Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk
Denemesi)**, Beta Yayınevi, 1998.

Yaltı Soydan, Billur:

Uluslararası Vergi Anlaşmaları, 1.
Baskı, Beta, 1995.

Yılmaz, Öznur:

**Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte
Vergilendirme**, Legal, 2019.