

ELEKTRONİK TİCARETTE VERGİLENDİRME SORUNLARI VE ULUSLAR ARASI DÜZEYDE ÇÖZÜM ARAYIŞLARININ TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Araş.Gör.Dr. Neslihan COŞKUN
Çukurova Üniversitesi
İkt. ve İdari Bil. Fakültesi
Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı
ncoskun@cu.edu.tr

ÖZET

Elektronik ticaretin ortaya çıkardığı vergisel problemlere çözüm için başta Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı, Dünya Ticaret Örgütü ve Avrupa Birliği olmak üzere bir çok uluslar arası kuruluş ve birlik çalışmalarına başlamış ve ilk genel kararlar 1998 Ottawa Konferansı'nda alınmıştır. Alınan kararlar tüm dünyada benimsenmiştir.

Türkiye'de elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik proje çalışması henüz yapılmamıştır. Bu çalışmada Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı, Dünya Ticaret Örgütü ve Avrupa Birliği'nin yaptığı çalışmalar sonucunda elde edilen genel kararlar ve kabul edilen yasa hükümleri Türk vergi mevzuatı açısından değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler:E- Ticaret, Vergilendirme, Sorunlar, Uluslar arası Çözüm Önerileri

ABSTRACT

Several international organizations are in the process of cooperation to deal with the issues arising, related to taxing electronically traded products and services. The first time Organization of Economic Cooperation and Development, World Trade Organizations and European Union were begun study related to taxation of electronic commerce that negotiated among nations and organizations was 1998 Ottawa Conference. This decision related with electronic commerce was appropriated all world nations.

There has not been any project yet produced to tax the electronic commerce in Turkey. In this study, decisions based on the work completed by Organization of Economic Cooperation and Development, World Trade Organizations and European Union related to electronic commerce are evaluated with Turkish tax system.

Keywords: E-Commerce, Taxation, Matters, Suggestion of International Solution

1.Giriş

Günümüzde sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş sürecinde yaşanan gelişmeler, sanayi faaliyetlerine ve ürünlerine göre büyük farklılıklar taşıyan yeni iş yapma biçimlerini ve yepyeni ürünleri ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla fiziki varlıklara ve işlemlere dayanan mevcut vergi sistemlerinin vergilendiremediği yeni bir taban oluşmuştur. Yeni ekonomide fiziksel varlığa sahip olmayan iktisadi değerlerin (sanal iktisadi değerler) varlığı, vergi yapısının ekonomik yapıya uyumunda sorunlar yarattığından bu süreç uzun ve zahmetli çabaları getirmiştir.

Bilgi toplumunun en önemli ekonomik uzantısı elektronik ticarettir (e-ticaret). E-ticaretin ne şekilde vergilendirileceği sorusuna henüz sağlıklı bir cevap verilememiştir.

Değişik görüşler ileri sürülmekle birlikte en uygun yöntemin, geleneksel ticareti vergilendiren vergi mevzuatı ile e-ticaretin vergilendirilmesi ve gerekirse vergi hukukunda düzenlemeler yapılması olduğu düşünülmektedir.

E-ticaretin doğası, bu konuda yapılacak çalışmalarda uluslar arası işbirliğini de beraberinde getirmektedir. Başta OECD, WTO, AB, ABD, Avustralya, İngiltere, Singapur, Kanada olmak üzere uluslar arası kuruluş ve devletler e-ticaretin vergilenmesi yönünde çalışmalarını başlatmış, genel ilke kararları belirlenmiş ve pilot projeler uygulanmaya başlanmıştır. Bu çalışmalardan alınacak olumlu sonuçlar diğer ülkelere de rehber olacaktır.

2.Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Sorun Yaratan Genel Faktörler

E-ticaretin vergilendirilmesi aşamasında karşımıza çıkabilecek sorunlar aşağıdaki örnek yardımıyla somutlaştırılabilir:

(A) şahsı Türkiye’de ikamet etmekte olup, internette dolaşırken bir yazılım programının (shareware) 30 gün süreli bedava kullanımı olduğunu görür ve programı bilgisayarına indirir. Kullanım esnasında programı satın almaya karar verir. Bay (A) kredi kartı bilgilerini girer ve yazılımı kullanımına açacak yetki kodunu alır. Yazılımın Amerika’da bulunan bir şirket tarafından üretildiğini ve 15 ayrı ülkede bulunan sunuculardan indirilebildiğini varsayalım. Bay (A)’nın yazılımı Almanya’da bulunan sunucudan indirdiğini kabul edelim. Tüketici internete bağlantı için Microsoft tarafından üretilen Internet Explorer yazılım programını kullanmakta ve Türkiye’de hizmet veren ISP sayesinde internete erişim sağlamaktadır.

Yukarıda verilen örnek şu soruları akla getirecektir. İşletmenin faaliyetleri vergilendirilebilir işlemler midir? Eğer vergilendirilirse, satılan ürünün niteliği nedir ve nerede satılmıştır? İşlemin vergilendirme süreci ne zaman başlamıştır, başka bir ifade ile vergiyi doğuran olay ne zaman gerçekleşmiştir? Vergilendirme yetkisi hangi ülkeye aittir? Vergi ne şekilde ve kimden tahsil edilecektir?

Tüm bu sorulara mevcut vergi mevzuatı hükümlerini dikkate alarak cevap vermek oldukça zordur. Mevcut vergi mevzuatının düzenlenmesi gerekleri, e-ticaretin aşağıda sayacağımız kendine has yapısı nedeniyle ortaya çıkmakta ve vergilendirme sorunların oluşmasına temel oluşturmaktadır.

Elektronik Ticaretin Global Düzeyde Olması:E-Ticaretin en önemli özelliği gümrük sınırlarını bertaraf ederek ticareti global düzeye çok kolay bir şekilde taşımıştır. Kurulma maliyeti geleneksel ticari şirketlere göre daha ucuza mal olan sanal şirketler sayesinde küçük ve ortay boy şirketler dünya piyasalarına kolaylıkla açılabilmiş ve bu şirketler daha önce karşılaşmadıkları karmaşık vergi kanunları ve uygulamaları ile karşılaşmışlardır (Hardesty, 2002, s.1-7). E-Ticaretin bu özelliği vergilendirmede en büyük problem olarak karşımıza çıkan vergilendirme yetkisi sorununu da beraberinde getirmiştir.

Web Sunucusunun Uzaktan İşletilebilmesi:Web sunucusu, web sitesinin işlemesi için gerekli veri ve yazılımı içeren bir bilgisayarı ifade etmektedir. Web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi aslında vergileme konusunda oluşan bir çok sorunun çözüme kavuşturulmasını zorlaştırmaktadır.

Kimliklerin ve İşlemlerin Gizliliği:İnternet ortamında gerçekleştirilen e-ticarette alıcı ile satıcının birbirlerinin kimliğini bilmemeleri ya da yanlış bilgilendirilmeleri

mümkündür. Sanal ortamda yapılan alış verişi taraflar kendi rızaları ile beyan etmedikleri takdirde vergi idareleri dahil üçüncü bir şahsın haberdar olması söz konusu olmayabilir. Bu belirsizlik alıcı ve satıcının kimliklerinin ve ikametgahlarının bilindiği ilkesine göre oluşturulmuş mevcut vergi sistemlerini etkilemiş ve tüm vergilendirme sürecinde belirsizliğe neden olmuştur. Ayrıca bu durum vergi kaçırma eylemlerine uygun ortamı hazırlamıştır.

Dijital Ürünler:Dijital ürünler, fiziki mallar gibi geleneksel teslim yöntemleri kullanılmadan ve gümrük sınırlarına girmeden, bilgisayardan bilgisayara internet vasıtasıyla indirilebilen ürünlerdir. Bu ürünlere örnek olarak; yazılım, müzik ve sinema eserleri verilebilir.

Dijital ürünlerin niteliğinin belirlenememesi vergileme konusunda sorun ortaya çıkarmaktadır. Ürünlerin karakteri; yani hizmet olarak mı, yoksa mal olarak mı değerlendirileceği, gayri maddi hak kapsamına girip girmeyeceğinin tespit edilmesi, bu ürünlerin satışından elde edilecek gelirin hangi kazanç kapsamına gireceğini dolayısıyla ne şekilde vergilendirileceğini belirleyen etmenlerdir.

Fiziksel Varlığı Bulunmayan Şirketler:Teknolojik gelişmeler internet üzerinde, Amazon.com, Yahoo.com gibi fiziksel mevcudiyeti olmayan işletmelerin (e-işletme) kurulmasına neden olmuştur. Bu tür işletmelerde fiziksel olmayan varlıklar işletme değerlerinin önemli bir kısmını oluşturmakta, fiziksel varlıklar ise nispeten daha önemsiz kalmaktadır (Hardesty, 2002, s.8-5). Mevcut vergi sistemleri, bir işletmenin vergilenecek gelirin ulaşabilmesi için bir takım işlemler yapılmasını gerektirmektedir. Örneğin; işletmeler faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları bir takım giderleri vergi matrahından indirebilmekte ve demirbaşlarını belirli zaman sürecinde amorti edebilmektedir. E-işletmelerde indirilecek gider kalemleri nelerdir? Web sitesi maliyetleri gider kalemi olarak düşülebilir mi? Ya da fiziksel olmayan varlıklar (demirbaş gibi düşünülebilir) amorti edilebilir mi? E-işletmelere ulaşım aracı olan alan isimleri demirbaş olarak kabul edilebilir mi? Tüm bu sorulara mevcut vergi mevzuatı çerçevesinde cevap vermek mümkün değildir.

3.Türk Vergi Sisteminde Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu

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

Türk hukukunda e-ticaretin mevcut vergi yasalarıyla vergilendirilmesinde, ortaya çıkan sorunların büyük bir kısmı, dijital ürün satışı, sanal şirketler gibi pür e-ticaret kapsamında değerlendirilen ticaret şekliyle kaynaklanmaktadır. Dayanağını Anayasa'nın 73.maddesinden alan "vergilerin kanuniliği ilkesi" ile ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da geçerli olan "kıyas yasağı" birbirini tamamlayan iki ilke olarak, yukarıda bahsedilen pür e-ticaretin mevcut vergi kanunları ile vergilendirilmesini zora koşturmaktadır.

E-ticaretini vergilendirilmesi konusunda, Türk vergi mevzuatında ortaya çıkan sorunların detaylı irdelemesi bir yana bırakılırsa, tüm vergi mevzuatını etkileyen bir

probleme değinmekte fayda vardır. E-ticaret “sanal” ve “elektronik” gibi kavramlarla yeni bir terminoloji meydana getirmiştir. Oluşan kavramların bu terminoloji kapsamında değerlendirilmesi, geleneksel ticaret terminolojisini esas alan vergi yasalarını temelden etkileyecektir. Diğer ülkelerin vergi yasalarında olduğu gibi Türk vergi yasaları da e-ticaretin ortaya çıkardığı bu yeni terminolojiyi ve kavramları herhangi bir şekilde öngörmüş değildir. Bu sebeple, vergi yasalarında e-ticaret terminolojisinin yer almayışı en büyük eksiklik olarak değerlendirilebilir (TOBB, 2002, s.341-342).

Mevcut Türk vergi mevzuatı ile e-ticaretin vergilendirmesi sorunları daha detaylı irdelenebileceği gibi, aşağıda başlıklar itibariyle genel hatları ile verilebilir¹.

A-Vergi usul hukuku açısından sorunlar;

- 1-Vergi ilişkisinde tarafların belirlenmesi sorunu
- 2-Elektronik ortamda işlemin yapıldığı zamanın tespiti ve süreler sorunu
- 3-Dijital ürün satışında vergiyi doğuran olayın tespiti sorunu
- 4-Verginin tebliğ edilmesi sorunu
- 5-Mükelleflerin ödevleri ve elektronik belge-kayıt düzeni
- 6-Vergi denetimi

B-Gelir üzerinden alınan vergiler açısından sorunlar;

- 1-Mükellefiyet türünün saptanması sorunu
- 2-Gelirin elde edildiği yerin belirlenmesi sorunu
- 3-Elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesi sorunu
- 4-Vergi matrahının tespiti sorunu

C-Harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından sorunlar,

D-Gümrük vergisinin uygulanması sorunu,

E-Damga vergisinin uygulanması sorunu,

F-Banka ve sigorta muameleleri vergisinin uygulanması sorunu.

Özellikle vurgulamak gerekirse; AB'nin çalışmalarında verilen bir yaklaşımla² e-ticaret dolaylı ve dolaysız e-ticaret şeklinde ele alınırsa, tüm sorunların dolaysız e-ticarette yoğunlaştığı, dolaylı e-ticarette ise mevcut Türk vergi kanunlarının uygulanabilir olduğu dikkati çekecektir.

4.Sorunlara Çözüm Arayışları

E-ticaretin uluslar arası çapta vergileme sorunları ortaya çıkarması, uluslar arası işbirliği ile çözüm üretilmesini gerekli kılmıştır. Bu konuda başta OECD olmak üzere bir çok uluslar arası kuruluş, işbirliğini sağlamaya aday olmuş ve çözümsel yaklaşımlar geliştirilmiştir. E-ticaretin vergilendirilmesi konusuna OECD, WTO ve AB'nin yaklaşımları ve çözüm önerileri aşağıda açıklanmıştır.

4.1.Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı

¹ Bu konuda daha önce yapılmış bir çok çalışma mevcuttur. Bu nedenle burada detaylara yer verilmeyecek sadece başlıklar itibariyle ele alınacaktır. Bu konuda detaylı bilgiye ulaşmak için bkz. Neslihan Coşkun (2003), “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Alanındaki Uluslar Arası Gelişmelerin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, H.Ü. Sosyal Bil. Ens. Doktora Tezi.

² <http://www.ispo.cec.be/Ecommerce> (07.05.2001)

OECD e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda yaşanan uluslar arası sorunlara çözüm geliştirmek üzere çalışmalar yapan ve fikir alış verişinin yapılması için ülkeleri bir araya getiren uluslar arası bir örgüttür. E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda OECD'nin organize ettiği iki konferans ön plana çıkmaktadır. Bunlardan birincisi; 19-21 Kasım 1997 tarihinde Finlandiya'da düzenlenen "Küresel E-ticarette Engellerin Kaldırılması" konulu "Turku Konferansı", ikincisi ise; 7-9 Ekim 1998 tarihinde Kanada'da gerçekleştirilen "Küresel E-ticaret Potansiyelinin Farkına Varan Sınırsız Bir Dünya" konulu "Ottawa Konferansı"dır. Her iki konferans birbirini tamamlar niteliktedir. E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda ilk gündem Turku Konferansı'nda oluşmuş ve genel eğilim vergilendirme sorunlarının ortaya konulması olmuştur. Ottawa Konferansı'nda ise, Turku'de belirlenen sorunlara somut çözümler geliştirilmeye çalışılmış ve genel ilkeler belirlenmiştir. Ayrıca Ottawa sonrası yapılacak çalışmalar genel hatları ile çizilmiştir.

Yapılan çalışmalar sonunda e-ticaretin vergilendirilmesinde uyulması gereken vergileme ilkeleri belirlenmiştir³. OECD'nin vergileme ilkeleri;

Tarafsızlık: Vergileme tarafsız olmalıdır. E-ticaret ile geleneksel ticaret arasında vergiler birinin lehine diğerinin aleyhine olacak şekilde uygulanmamalıdır. İşletmeler kararlarını vergisel koşullara göre değil, ekonomik şartlara göre belirlemelidir.

Verimlilik: Vergileri uygulama ve toplama maliyeti idare ve mükellef açısından mümkün olduğunca minimize edilmelidir.

Kesinlik ve Basitlik: Vergi kanunları açık ve basit olmalıdır. Mükellefler vergiyi ne zaman, nerede ve ne kadar ödeyeceklerini bilmelidir.

Etkinlik ve Doğruluk: Vergiler doğru zamanda ve doğru miktarda alınmalıdır. Vergiden kaçınma ve kaçırma faaliyetleri minimize edilmelidir.

Esneklik: Vergi sistemi, teknolojik ve ekonomik gelişme hızı karşısında esnek ve dinamik olmalıdır.

Yukarıda bahsedilen vergileme ilkelerinin hayata geçirilmesi için;

-Gelir idareleri bilişim teknolojilerini mümkün olduğu ölçüde kullanmalı ve vergi sistemi için ticari gelişmeleri takip etmelidir,

-Gelir İdareleri, mükellefin kimliğini tespit etmek zorundadır ve gelir idaresi bilgilere erişim ve elde edilen bilgilerin doğruluğunu sağlayacak mekanizmayı geliştirmelidir,

-Vergi toplama ve denetim için uygun sistem geliştirilmelidir ve geliştirilen sistemin uluslar arası arenada uygulanabilir olması gerekmektedir,

-Tüketim vergilerinde;

a)Mal ve hizmetler tüketiminin yapıldığı yerde vergilendirilmeli (varış ülkesinde vergileme prensibi),

b)Dijital ürünler mal olarak değerlendirilmemeli,

c)Vergi toplama mekanizmaları geliştirilmeli,

d)Ülkeler e-ticarete konu olan fiziksel malların teslimi hususunda Dünya Gümrük Teşkilatı ile işbirliğine girmelidir.

³<http://www.bmck.com/ecommerce/Tax/1998%20Ottawa%20Meeting-ramework%20Conditions.pdf> (23.04.2001)

Ottawa Konferansı'nda ele alınan konuların açıklığa kavuşturulması aslında konferans sonrası süreçte gerçekleştirilmiştir. Bu süreçte;

-Özellikle KOBİ'ler için vergi uygulama maliyetlerinin düşürülmesi için vergileme sistemlerinin basitleştirilmesi konusunda uluslar arası fikir birliği sağlanması,

-E-ticarette işletme ve bireylerin kimliğinin tespit edilmesi için çalışmalar yapılması,

-Kimliklerin tespiti için dijital imzaların kullanılmasına imkan veren sistemin geliştirilmesi,

-Denetim için önemli olan ve vergi mükelleflerine uygulama kolaylığı sağlayan; elektronik kayıt, kayıtların şekli ve üçüncü kişilerin bilgi teminini sağlayacak sistemin geliştirilmesi,

-Tüketim yerinin tanımlanması, vergileme yeri kuralları ve hizmet ve fiziksel olmayan varlıkların belirlenmesi,

-OECD Model Anlaşması hükümlerinin uygulanacağı konular,

a) Vergilendirme yetkisinin belirlenmesi, "daimi işyeri"nin tanımlanması:

OECD daimi işyeri (permanent establishments) konusunda yeni bir tanımlama getirmemiştir. OECD Model Anlaşması'nın⁴ 5.Maddesinde tanımlandığı şekli ile daimi işyeri kavramının e-ticarette de uygulanabileceğini belirtmiştir. OECD anlaşma hukukunda daimi işyeri fiziki bir ortama bağlanmıştır. Ancak e-ticareti kapsayacak hükümler Model Vergi Anlaşması'nın 5.maddesinde 2003 yılında yapılan değişiklikle kabul edilmiştir⁵. Yapılan değişiklikler ile web sitesi veya sunucunun daimi işyeri sayılıp sayılmayacağı neticeye bağlanmıştır. Buna göre;

-Web sitesi daimi işyeri olarak kabul edilemez,

-Web sitesinin bir ISS tarafından host edilmesi halinde, web sitesi veya sunucu daimi işyeri olarak kabul edilemez,

-İSS farklı bir kuruluş olarak işletmenin daimi işyeri olarak kabul edilemez,

-Bir işletmenin sahip olduğu veya kiraladığı sunucu, sunucunun yerleşik olduğu yerde işyerine sahip olduğu anlamını taşımayabilir.

Değiştirilen bu hükümler daha sonra yorumlanarak ve Teknoloji Uzman Çalışma Grubu tarafından sunulan bilgilere dayanarak; bir işletmenin kiraladığı veya sahibi olduğu sunucunun daimi işyeri sayılabileceği sonucuna ulaşılmıştır (OECD, 2001, s.83).

b)Özellikle dijital bilgiler dikkate alınarak; royalti, gayri maddi hak ve hizmet içeriğinin tespit edilmesi:

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 12.maddesinde royalti sayılan gelirler açıklanmıştır. Bu maddeye göre, kullanım hakkı, çoğaltma hakkı, patentler, ticari markalar, dizayn ve modeller, plan ve gizli formüller, endüstriyel, ticari veya bilimsel deneyimlerle ilgili bilgiler dolayısıyla elde edilen gelirler royaltidir. Ticari kazançlar ise anlaşmanın 7.maddesinde açıklanmıştır. Bu durumda royalti olarak değerlendirilemeyen gelirler ticari kazanç olarak dikkate alınacaktır.

⁴ <http://www.inttaxlaw.com/TREATIES/OECD%20Model.pdf> (12.11.2002)

⁵ <http://www.taxpolicy.ird.govt.nz/publications/files/htmt/oecdmodelupdate20030203.html> (03.01.2003)

Bu madde çerçevesinde Anlaşma Nitelikleri Uzman Çalışma Grubu e-ticaretten elde edilen gelirlerin niteliğini aşağıdaki şekilde gruplandırmıştır (OECD, 2001, s.64-175).

Ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gereken işlemler:

- Fiziki malların satışı,
- Dijital ürünlerin indirilmesi,
- Dijital Ürünlerin güncellenmesi ve eklemeler yapılması,
- Kullanım süresi kısıtlı yazılımların indirilmesi ve lisans ücretleri,
- Tek kullanımlık yazılımların satışı,
- Web sitesi hosting gelirleri,
- İnternet servis sağlayıcılarının aldıkları ödemeler,
- Veri depolama,
- Online müşteri desteği,
- Arama sonuçları,
- Kişiye özel (tek parça) verilerin teslimi ve diğer yüksek değerli veriler,
- Reklam verme,
- Online danışmanlık hizmetleri,
- Bilgi teslimi,
- Online alışveriş portalları,
- Online ihaleler,
- İçeriklerin kullanımı,
- Gerçek zamanlı yayın,
- Web sitesi üyeliği.

Royalty olarak değerlendirilmesi gereken işlemler:

- İndirilen dijital ürünlerin ticari amaçla kullanılması niyetiyle çoğaltılması,
- Teknik bilgi desteği,
- İnteraktif web sitesine erişim.

-İşletme kazancının tespitinde OECD Transfer Fiyatlaması İlkeleri'nin uygulanması,

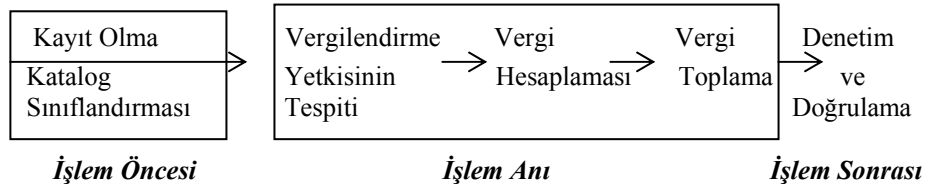
-Vergisel rekabette zararlı vergilerin önlenmesi OECD'nin Zararlı Vergi Rekabeti Raporu'nun uygulanması öngörülmüştür.

OECD bu hedefler doğrultusunda çalışmalarını yürütmek üzere Finanssal İşler Komitesi (Committee on Financial Affairs-CFA) altında beş çalışma grubu (TAG) oluşturmuş daha sonra bu sayı üçe indirilmiştir (OECD, 2001, 224-235)

OECD'nin üzerinde önemle durduğu konulardan bir diğeri tüketim vergilerinde verginin toplanması sorunudur. Bunun için Ottawa'da karara bağlanan sisteme paralel olarak ilgili çalışma grubu vergi toplamada; işletmeler arası e-ticarette "reserve charge"¹

¹ Reserve charge sisteminin Türkçe karşılığı tek bir kelime ile ifade edilememektedir. Ancak sistem örnek yardımı ile şu şekilde özetlenebilir: Türkiye'de ikamet eden bir tüketici ABD'den bir bilgisayar program satın almış ve bilgisayarına indirmiştir. Tüketim yerinde vergileme ilkesine göre, ABD satış vergisi mükellefi satıcı bilgisayar programından vergi tahsil etmeyecektir. Ancak yine aynı ilke çerçevesinde, tüketici bilgisayar programı üzerinden KDV'yi hesaplayacak ve bağlı bulunduğu vergi dairesine

veya aynı anlama gelen “beyan usulü-self assesment”nün kullanılması, tüketiciye yapılan satışlarda ise kayıt tabanlı vergi toplama mekanizmasının geliştirilmesi yönünde çalışmalarını sürdürmektedir (OECD, 2001, s.20-21). Ancak çalışma grubu araştırmalarında verginin kaynaktan alınıp daha sonra ilgili ülkeye transferi (çıkış ülkesinde vergileme), verginin üçüncü taraflar tarafından toplanması, teknoloji temelli vergi toplama mekanizmalarının geliştirilmesi konusunda incelemeler yapmaktadır (OECD, 2001, s.31-33). Teknoloji temelli vergi toplama mekanizması konusunda Teknoloji Uzman Çalışma Grubu teknik olarak uygulanması mümkün olan vergi toplama mekanizması modelinin genel çerçevesini Tüketim Vergisi Uzman Çalışma Grubuna sunmuştur. Bu model aşağıda verilmiştir.



Şekil 1: Teknolojik Temelli Vergi Toplama Modeli

Vergilerin doğru olarak ödenip ödenmediğini tespit etmek için doğrulama ve denetim mekanizmasının geliştirilmesi ayrı bir öneme sahiptir. Bunun için her şeyden önce verilere erişim gereklidir. Teknolojinin sunduğu olanaklar sayesinde verilere erişim mümkündür. Bunun için işletmelerin şifreleme anahtarlarını kullanması konusunda teşvik edilmesi gerekmektedir. Vergi idarelerinin bilgilere, kayıt ve belgelere dayalı denetimi yanında “dahili denetim”in geliştirilmesi başka bir yöntem olarak değerlendirilebilir. Bunun için özel yazılımlar kullanılması ve dolayısıyla vergi idarelerinin program üreticileri ile işbirliğine girmeleri gerekmektedir. Elektronik noterler tarafından verilecek zaman damgası gibi teknolojilerin kullanılması ise denetimin güvenilirliğini sağlayacaktır. Bunlara ilave olarak vergi idarelerinin açık anahtar altyapısı gibi bilgi doğrulama teknolojilerinin kullanımı teşvik etmelidir (OECD, 2001, s.76).

4.2.Dünya Ticaret Örgütü

WTO e-ticaret konusuna serbest ticaret ilkesi çerçevesinden yaklaşmaktadır. WTO e-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili görüşlerini açık ve net bir şekilde uzun bir süre beyan etmemiş, önceliği konuyla yakından ilgilenen diğer kuruluşlara (OECD gibi) bırakmıştır (Westin, 2000, s.536).

WTO konu ile ilgili görüşlerini, üye ülkelerin fikir birliğine vararak aldıkları genel kararı doğrultusunda ilk defa Cenevre Global E-ticaret Bakanlar Deklarasyonu⁶ ile 20 Mayıs 1998 tarihinde açıklamıştır. Şu an ki uygulamalarda elektronik

beyan edecek ve vergiyi ödeyecektir. Bu sistemde fiili mükellef ile kanuni mükellef aynı kişi olmaktadır. Reserve charge sistemi, tüketicinin KDV mükellefi olduğu yani daha çok B2B ticarete kullanılabilir. (ACEC Report, 2000, s.41). AB bu sistemi baz alarak, KDV sistemini elektronik ticarete uyarlamaya çalışan Birliklerden biridir.

⁶ http://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/mindecl_e.htm (13.12.2002)

aktarımlardan gümrük vergisi alınmamaktadır. Yapılan açıklamalarda; global e-ticaretin ticaret için yeni ve gelişen fırsatlar yarattığı dikkate alınarak, elektronik aktarımlarda gümrük vergilerinin uygulanmayacağı beyan edilmiştir. Bu açıklama 2001 yılında yapılan Doha Bakanlar Deklarasyonu'nda ⁷yinelenmiştir.

Bazı ülkeler, vergi geliri kaybı yaratacağı düşüncesiyle bu kararın karşısında yer almışlardır. Diğerleri ise serbest ticaretin desteklenmesi için uygun bir karar olduğunu kabul etmişlerdir. Ancak her iki fikrin tam anlamı ile desteklenmesi zordur. Dijital ürünlerden gümrük vergisi alınmaması bir çok ülke açısından çok az gelir kaybı yaratacak, elektronik işlemlerin vergi dışı bırakılması serbest ticareti tam anlamı ile teşvik etmeyecek çünkü sınırsız ticaret "Genel Hizmet Ticareti Anlaşması" hükümleri altında gerçekleşecektir (Mattoo; Schuknecht, 1998). Ancak dijital ürünlerin gümrük vergilerinden muaf tutulmasının ülkeler arasında eşit düzeyde gelir kaybı yaratmayacağını belirtmekte fayda vardır. Teltscher tarafından sunulan bir bildiriye⁸ gelişmekte olan ülkelerde ithalat oranının gelişmiş ülkelere nazaran daha yüksek olması nedeniyle, ortaya çıkacak gümrük vergisi gelir kaybının gelişmekte olan ülkelerde daha yüksek olacağı, ancak gelişmiş ülkelerde ise ithalattan alınan KDV vergisi gelirlerinde kayıplar yaratacağı belirtilmiştir.

GATS, Uruguay Raundu'nda kabul edilen bir anlaşmadır. GATT (Genel Ticaret ve Tarife Anlaşması) fiziksel ürünleri kapsamına alırken, GATS sadece hizmetleri kapsamaktadır. İnternet üzerinden yapılan elektronik işlemlerin hizmet olup olmadığı ve hangi kategoriye girdiğinin tespit edilmesi GATT ve GATS'ın uygulanması açısından önemlidir. Bu konudaki anlaşmazlık özellikle yazılım, video filmleri, müzik, kitap, dergi ve gazete gibi ürünlerde ortaya çıkmaktadır. Çünkü bu ürünler geleneksel yollarla teslim edildiğinde mal sınıfında yer alacak ve GATT hükümlerine tabi olacaktır. Ürünlerin elektronik olarak aktarılması durumunda ürünler mal niteliği taşımayacağından ve gümrüklere girme gibi bir durum oluşmayacağından GATS hükümlerine tabi olacaktır⁹.

GATS hizmetleri sektörler bazında 11 kategoriye ayırmakta ve bu kategoriden hiçbirine girmeyen hizmetleri ise "diğer kategori" kapsamında değerlendirmektedir. Sektörler itibariyle hizmetler şu şekilde kategorize edilmiştir. İletişim, proje, dağıtım, eğitim, çevre, finans, sağlık ve sosyal, turizm ve seyahat, kültür ve spor ve işletme hizmetleridir ¹⁰(araştırma ve geliştirme, kiralama gibi). WTO internet üzerinden yapılan işlemlerin büyük bir kısmının hizmet olduğu görüşündedir. Bu nedenle hizmetler GATS kapsamında değerlendirilecektir. Ancak GATS internet üzerinden yapılan hizmetlerin, yukarıda sayılan hizmet kategorisinden hangisine gireceğini açıklamamaktadır. WTO'nun çözüm bulması gereken sorun bu noktada ortaya çıkmaktadır. Ancak bu soruna henüz bir çözüm bulunamamıştır.

⁷ http://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min01_e/mindecl_ehtm#electronic (13.12.2002)

⁸ http://www.wto.org/english/tratop_e/devel_e/sem05_e/presentation-teltscher.ppt (12.12.2002)

⁹ http://wto.org/english/tratop_e/ecom_e/mindecl1_e.htm (13.12.2002)

¹⁰ http://wto.org/english/res_e/booksp_e/special_study_2_e.pdf (13.12.2002)

Sonuç olarak, WTO e-ticaretin serbest ticareti teşvik ettiği görüşünden hareketle, elektronik aktarımlardan gümrük vergilerinin alınmayacağını kabul etmektedir.

4.3.Avrupa Birliği

AB e-ticaretin vergilendirilmesine önemle eğilen bölgesel birliklerden biridir. AB, OECD ve WTO'nun çalışmalarına bilfiil iştirak etmekte, uluslar arası işbirliğine önem verdiğini özellikle vurgulayarak kendi çalışmalarını şekillendirmektedir. Bu nedenle AB, e-ticaretin gerek dolaylı vergileri, gerekse dolaysız vergileri ilgilendiren konularda Ottawa'da alınan kararları benimsemekte ve kendi düzenlemelerini ve önerilerini bu doğrultuda gerçekleştirmektedir. AB Komisyonu, dolaylı vergilerle ilgili çalışmaları birlik seviyesinde incelemek üzere Vergilendirme Politikası Grubu'nu görevlendirmiştir. Uluslar arası seviyede çalışmaları ise OECD ile birlikte yürütmektedir.

AB'nin e-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili ilk görüşleri 1997 yılında AB Komisyonu tarafından çıkarılan "E-ticarette Avrupa Girişimi" adlı belgede dile getirilmiştir (DPT, 1999). AB e-ticaretin dolaysız vergiler üzerinde önemli bir etki ve sorun yaratmayacağı görüşündedir (Schulze; Baumgartner, 2001, s.58). Bu konuda en önemli sorun daimi işyerinin tespit edilmesidir. AB'de bir işletmenin, AB içinde yerleşik olması AB içinde daimi işyerinin olması anlamına gelmektedir. AB bu soruna çözüm konusunda OECD'nin Model Anlaşmasını esas almaktadır (COM(98)374final). Bu doğrultuda web sitesi ve sunucu daimi işyeri anlamında vergilendirilebilir bir ortam değildir. Ancak, web sitesi sahip olunan sunucuda host ediliyorsa işyeri sayılacaktır (Schulze; Baumgartner, 2001, s.58).

Avrupa Birliği (AB) e-ticaretin vergi kapsamına alınması için, özellikle katma değer vergisi sisteminde yapılması gereken düzenlemelere önemle eğilen bölgesel birliklerden biridir. Gerek AB içi işlemlerde, gerekse başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere AB sınırları dışında, elektronik ortamda mal ve hizmetlerin ticarete konu olması e-ticaretin hacminin artmasına vesile olmuş ve AB'nin e-ticareti vergilendirme çalışmalarının yoğunluğunu etkilemiştir. AB bu doğrultuda "topluluk vergisi" olarak bilinen (Bilici, 2004, s.142) katma değer vergisi sisteminde (77/388/EEC sayılı 6.Direktifte), özellikle sınır ötesi satışlara uygulanan vergilendirme kurallarında kısmi fakat önemli değişiklikler meydana getiren, 15 Mayıs 2003 tarihli Topluluk Resmi Gazetesi'nde yayımlanan ve 1 Temmuz 2003 tarihinde yürürlüğe giren 2002/38/EC sayılı direktifi kabul etmiştir¹¹. Özellikle AB dışı satıcıları etkileyen ve toplam yedi maddeden oluşan bu direktifin daha iyi anlaşılması için ise, İngiltere Gümrük ve Özel Tüketim Vergisi İdaresi kılavuz niteliğinde bir belge hazırlamıştır¹².

77/388/EEC sayılı 6. katma değer vergisi direktifinde önemli düzenlemeler yapan 2002/38/EC sayılı direktif, özellikle AB üyesi olmayan ülkelerde elektronik ortamda

¹¹ OJEC L 128/41 15.5.2002. "COUNCIL DIRECTIVE 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services".

¹² Guidance on EU VAT Directive on Digital Goods and Services,
<http://www.us.kpmg.com/microsite/e-taxnewsflash/2003/eTNF03_07.html> (8.07.2003)

ticari faaliyetlerde bulunan birey ve kurumları etkilemektedir. Yeni düzenlemelere göre; AB üyesi olmayan ülkelerden AB'ye üye ülkelerde ikamet etmekte olan bireysel tüketicilere veya KDV mükellefiyeti olmayan kurumlara yapılan dijital ürün satışında, satıcı satışı yaptığı üye ülkede KDV mükellefiyeti tesis ettirecektir. Eğer satıcı satışı KDV mükellefiyeti bulunan bir ticari işletmeye yapıyorsa, bu durumda KDV mükellefiyeti tesis ettirmesine gerek kalmayacak alıcı ödenmesi gereken vergiyi kendisi hesaplayıp ödeyecektir. Birkaç cümle ile kısaca açıklanan “kayıt tabanlı” sistem, 2002/38/EC sayılı direktifin uygulanacağı elektronik olarak arz edilen hizmetler¹³ ile radyo ve televizyon yayıncılığı¹⁴ hizmetlerinde geçerli olacaktır. Bu iki hizmet grubu dışında kalan mal ve hizmet satışında mevcut KDV sisteminin uygulanmasına devam edilecektir.

5.Türkiye’de Vergisel Sorunlara Çözüm Arayışları

E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda Türkiye’de bugüne kadar henüz detaylı ve bütünlük arz eden bir çalışma henüz yapılmamıştır. Bu konuda bireysel çalışma ve makaleler yazılmış olmakla birlikte, Dış Ticaret Müsteşarlığı bünyesinde oluşturulan e-Ticaret Genel Koordinatörlüğü’ nün yürüttüğü çalışmalardan ileri gidilememiştir. ETİK bünyesinde oluşturulan ve Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünün yürüttüğü Vergi-Muhasebe Uygulama Grubu henüz beklenilene gerçekleştirememiştir.

6.Dış Dünyadaki Çözüm Önerilerinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi

6.1.OECD’nin Yaptığı Çalışmaların ve Çözüm Önerilerinin Değerlendirilmesi

OECD’nin bünyesinde alınan kararların Türk vergi mevzuatı açısından irdelenmesi halinde; e-ticaretin Türkiye’de vergi kapsamına alınması için mevcut mevzuatta temel değişikliklerin yapılmasına gerek duyulmadığı dikkati çekmektedir. Bu yargıya, OECD’nin; daimi işyeri, gelir türlerinin belirlenmesi, tüketim yeri konularında aldığı kararlar ile mevcut Türk vergi mevzuatı karşılaştırması yapılarak varılabilmektedir.

OECD, gelir ve kurumlar vergisinde vergileme yetkisinin tespiti için daimi işyeri konusunda herhangi yeni bir hüküm getirmemiştir. OECD Model Anlaşması’nın

¹³ İnternet (veya dünya genelinde kullanılan herhangi bir ağ) üzerinden arz edilen hizmetler ise elektronik hizmet arzı olarak kabul edilmektedir. Bu hizmetler grubuna örnek olarak;

-Web hosting hizmetleri,

-Yazılım programlarının, görüntü ve bilgi içeren belgelerin, müzik veya video filmlerinin download edilmesi,

-Dijital kitap ve yayınlar,

-Elektronik müzayedeler,

-İnternet servis paketleri

verilebilir. Ancak direktifte, elektronik ortamda kurulan her iletişimin ve yapılan her işlemin elektronik hizmet anlamına gelmeyeceği belirtilmiştir.(E-mail ile yapılan iletişimin, 9(e) maddesinde yapılan değişiklik kapsamında elektronik hizmet olarak değerlendirilmemektedir.¹³) Örneğin; bir vekil resmi dokümanların aktarımı için interneti veya e-maili kullanıyorsa burada sadece yasal hizmet arzı söz konusudur. Ancak, bir firma hazırladığı yasal formları internet aracılığıyla satışa sunuyorsa elektronik hizmet arzından söz edilebilir. Yani yapılan işlemin ticari sonuçlar doğurması baz alınmaktadır.

¹⁴ Radyo ve televizyon yayın hizmetleri, ses dalgası ve video sinyallerine dayanarak yapılan yayın hizmetlerini kapsamaktadır. Bu hizmetlere kablolu ve kablosuz yayın hizmetleri dahildir.

5.maddesinde tanımlandığı şekli ile aynen e-ticarete de uygulanacağı kararlaştırılmıştır. Model Anlaşmanın 5.maddesinde yer alan hüküm ile Türk vergi mevzuatında daimi işyeri ve etkin yönetim yeri tanımları çelişmemekte dolayısıyla aynen uygulanabilmektedir. OECD'nin bu konuda getirdiği yenilik web sitelerinin ve sunucuların daimi işyeri kabul edilip edilmeyeceği konusu ile ilgilidir. Buna göre; Türk vergi mevzuatında yapılacak değişikliklerde; web sitelerinin ve sunucularının daimi işyeri olarak kabul edilmeyeceği, ancak web sitesinin sahibinin kiraladığı ya da sahibi olduğu sunucuda host edilmesi halinde daimi işyeri olarak kabul edileceğine dair ibarenin eklenmesi yerinde olacaktır. Açıktır ki bunun için, çifte vergi anlaşmalarında konuya ilişkin hükümlerin eklenmesi yerinde olacaktır.

E-ticaret gelir vergisi açısından geleneksel ticarete karşılaşılmayan yeni gelir türlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Dolayısıyla yeni oluşan gelir türlerinin vergilendirme rejimi açısından ne tür gelir olduğunun belirlenmesinde fayda vardır. OECD, e-ticaretten elde edilen gelirlerin ticari kazanç veya royalti (gayri maddi hak bedeli) olarak kabul edileceğini belirterek hangi tür gelirlerin ticari kazanç, hangilerinin royalti olduğunu sıralamıştır. Türk vergi mevzuatında elde edilen gelirler, geliri elde edenin kişiliğine göre gelir vergisi ya da kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Gelir vergisinde vergileme rejimleri birbirinden farklı olan yedi gelir unsuru sıralanmıştır. Dolayısıyla e-ticaretten elde edilen gelirlerin hangi gelir unsuruna girdiğinin tespit edilmesi vergileme rejimi açısından önemlidir.

OECD'nin ticari kazanç ve royalti olarak kabul ettiği gelir türlerinin, Türk gelir vergisi mevzuatında hükme bağlanan yedi gelir türünden hangisine dahil olacağı belirlenmelidir. OECD'nin ticari kazanç olarak nitelendirdiği gelirler Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve vergilendirilebilecektir. Ancak Türk gelir vergisi mevzuatına göre, OECD'nin ticari kazanç olarak nitelendirdiği gelir türlerinden bir kısmının serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekecektir. Bu durumu açıklığa kavuşturmak için OECD Model Kanunu'nun "İşletme Kazançları"nı düzenleyen 7.maddesine yeniden dönülecek olursa, Türkiye'de bazı gelir türlerinin Serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesinde bir sakınca oluşmayacağı görülecektir. Nitekim "bilgisayar programları"nın FSEK'te "eser" olarak kabul edilmesi ve bilgisayar programı üretiminin "sermayeden çok, şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ve uzmanlığa" dayanıyor olması, bu faaliyetlerden elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesini gerektirecektir. Her iki mevzuat karşısında oluşan uyumsuzluk özünde; OECD'nin iki farklı, Türk gelir vergisi mevzuatının ise yedi farklı gelir türünü tanımış olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak açıklandığı gibi, OECD'nin ticari kazanç olarak kabul ettiği gelir türlerinden büyük bir kısmı serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilebilecektir. Buna ilave olarak, OECD'nin royalti olarak kabul ettiği gelir unsuru sınıflandırması Gelir Vergisi Kanunu'nda bulunmamaktadır. Bu tür işlemler gayrimenkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve iratlar kapsamında vergilendirilebilecektir.

OECD ilke kararları doğrultusunda Türk vergi mevzuatında önemli değişikliklerin yapılması gerekli olan alan katma değer vergisi sistemi ile ilgilidir. OECD'nin katma değer vergisi ile ilgili olarak temel ilke kararları;

- Vergilemenin tüketimin yapıldığı yerde yapılması,
- Dijital ürünlerin hizmet olarak değerlendirilmesi,
- Vergi toplama mekanizmalarının geliştirilmesidir.

Bu ilkeler çerçevesinde sorun yaratmayacak tek konu tüketim yeri ilkesinin uygulanmasıdır. Türk katma değer vergisi sisteminde, tüm dünya genelinde uygulandığı üzere varış ülkesinde vergileme prensibi uygulanmaktadır. Bu ilke doğrultusunda ihracatta katma değer vergisi istisnası tanınırken, ithalatta; gerek iç piyasada mal ve hizmetler arasında vergileme tarafsızlığının sağlanması, gerekse tüketimin yapıldığı yerde vergileme prensibi altında katma değer vergisi alınmaktadır. İnternet ortamında siparişi verilen ve geleneksel ticarete olduğu gibi normal teslim mekanizmasının kullanıldığı fiziki mallarda mevcut katma değer vergisi sisteminin uygulanması herhangi bir sorun teşkil etmeyecektir. Asıl sorun hem dijital olarak hem de fiziki olarak teslim edilen ürünler ile sadece dijital olarak teslim edilebilen ürünlerde ortaya çıkmaktadır. Dijital ürünler katma değer vergisi sisteminde hizmet olarak kabul edilecektir. İlk sorun bu noktada ortaya çıkmaktadır. Hem dijital olarak hem de fiziki olarak teslim edilebilen ürünlerde teslim şekline göre vergileme rejimi farklılık gösterecektir. Çünkü Türk katma değer vergisi sisteminde hizmet teslimleri ile mal teslimleri arasında vergileme rejimi farklılıkları bulunmaktadır. Katma değer vergisi sisteminde hizmet teslimlerinin uluslararası ticarete konu olması halinde Türkiye’de vergilendirme için hizmetin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de yararlanılması yeterli görülmüştür. Hizmet teslimlerinde ihracattan söz edebilmek için ise; hizmetin yurt dışında ikamet eden veya işyeri bulunan müşteriye yapılması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerekmektedir. Dolayısıyla dijital ürün satışı bir yabancı ülkede ikamet eden bir kişiye yapılmakla birlikte üründen başka bir yabancı ülkede faydalanılıyorsa vergileme o ülkede yapılacaktır. Bunun için hizmetin faydalanıldığı yerin tespit edilmesi birinci öncelik olacaktır. Aynı ürünün fiziki mal olarak teslimi ise sadece teslimin yapıldığı yerde vergileme yapılmasını gerektirecektir. Hem dijital olarak hem de fiziki olarak teslim edilen ürünlerde ikinci sorun; verginin konusunda ortaya çıkacaktır. Bir ürünün (örneğin bilgisayar programı) dijital olarak satılması halinde yazılımın kendisi vergilemeye konu olacakken, fiziki mal şeklinde teslimde taşıyıcı ortam katma değer vergisine tabi olacaktır. Dolayısıyla bu konuda ayrımcı vergilemenin yaşanacağı söylenebilir.

Katma değer vergisi sisteminde yaşanacak bir diğer önemli sorun ise, değişik mal ve hizmet gruplarına uygulanan çok sayıda vergi oranıdır. Bu nedenle katma değer vergisi uluslararası uyum sağlanması gereken konulardan biri mal ve hizmetlerin gruplandırılmasıdır. Bu nedenle ilerleyen süreçte Katma Değer Vergisi Kanunu’nda sayılan 4 temel mal ve hizmet grubu listelerinde değişiklik yapılması kaçınılmazdır.

Mevcut katma değer vergisi sisteminde vergi toplama mekanizması verginin hesaplanması ve indirilmesi esasına ve alıcı ile satıcı kimliğinin belirlendiği duruma dayanmaktadır. Üretim ve satış zincirinin her aşamasında yaratılan katma değer vergilendirilmektedir. Üretici toptancıya malı satarken katma değer vergisi hesaplamakta, toptancıdan tahsil etmekte, alışlarında ödediği katma değer vergisini hesaplanan katma değer vergisinden düşerek beyan etmekte ve ödemektedir. Bu işlem nihai tüketiciye kadar her aşamada devam etmektedir. Verginin nihai ödeyicisi ise son tüketici olmaktadır. E-ticaret ve dijital ürünler üretim zincirini kısaltmış (üretici-nihai tüketici) ve sanal ortam e-ticarete taraf olanların kimliğinin gizlenmesine ve tespitinin güçleşmesine olanak sunmuştur. Mevcut katma değer vergisi toplama mekanizmasının işleyebilmesi için alıcı ile satıcının kimliğinin belirlenmesine yönelik çalışmalar öncelikli olmalıdır. Bunun için değişik yöntemler izlenebilir. Kimliğin ve ikametgâhin

tespitinde öncelikle ticarete taraf olanların vergi bilinci etkin olmalıdır. Vergi bilincinin etkin olmadığı varsayımı altında, etkin vergi toplama mekanizmasının geliştirilmesi gerekmektedir. Bunun için;

-Elektronik sözleşmelerde satıcının adı soyadı, ikametgâhı veya daimi iş merkezi, mükellefiyet durumu, vergi numarası vb. bilgiler açıkça web sitesinde beyan edilmelidir. Aynı şekilde alıcı talep formunda aynı bilgileri açıklamalıdır.

-Elektronik sertifikalar gerçek bilgilere bağlı kalınarak düzenlenmeli ve doğruluğu teyit edilebilmelidir. Elektronik imza bu bilgilerle desteklenmelidir.

-IP numaraları ve alan adı sistemi tarafların kimliğini ve ikametgâhını belirlemeye yönelik olarak düzenlenmelidir.

-İnternet trafik bilgileri ulaşılabilir şekilde sunucularda veya internet servis sağlayıcıları tarafından tutulabilmelidir.

-Bu önerilerin gerçekleştirilemediği durumda teknolojik temelli (ABD’de olduğu gibi yazılım ve donanım esasına dayanan) bir sistem geliştirilmeli veya yeni bir katma değer vergisi sorumluluğu tesis edilmelidir.

OECD alınan ilke kararlarında katma değer vergisi vergi toplama mekanizmasının geliştirilmesi konusunda açık kapı bırakmıştır. Bu nedenle Türkiye’de vergi toplama mekanizmasına ilişkin olarak e-ticaret yapan şirketlerin potansiyeli doğrultusunda kendi yapısına en uygun gelen önerilerin geliştirilmesi gerekmektedir. Ancak şunun unutulmaması gerekir ki, geliştirilen her hangi bir sistemin uluslar arası uyumu önemlidir. Nitekim Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa Birliği bu konuda ciddi çalışmalar yapmakta ve geliştirilen sistemin sağlıklı işlemesi halinde diğer ülkelerinde uygulamasını beklemektedir.

6.2.WTO’nun Yaptığı Çalışmaların ve Çözüm Önerilerinin Değerlendirilmesi

Dünya Ticaret Örgütü’nün genel ilkesi serbest ticaretin geliştirilmesidir. Dünya Ticaret Örgütü’nün e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda görüşlerini yansıtan açıklamalardan; elektronik ticari işlemlere konu olan dijital ürünlerden gümrük vergisi alınmaması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Türk Gümrük Vergisi Mevzuatına göre verginin konusunu sadece fiziki mallar oluşturmakta, hizmetler gümrük vergisinin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla dijital ürünlerden gümrük vergisi alınmaması yönünde gelişen Dünya Ticaret Örgütü’nün önerisinin Türkiye açısından yerine getirilmesi için herhangi bir mevzuat değişikliğine gerek duyulmayacaktır.

6.3.AB’nin Yaptığı Çalışmaların ve Çözüm Önerilerinin Değerlendirilmesi

Avrupa Birliği’nin e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda alacağı kararlar ve çıkarılan direktiflere riayet etme konusunda, Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne aday bir ülke olarak özel durumu olduğu söylenebilir. Bu nedenle AB’nin elektronik ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili olarak çıkardığı 2002/38/EC sayılı direktifi iki açıdan değerlendirmek gerekmektedir. Birincisi; AB’ye aday ülke olarak Türkiye’nin sorumlulukları ile ilgilidir. Türkiye Avrupa Birliği’ne aday ülke olarak; Türkiye-Avrupa Birliği ilişkileri çerçevesinde imzalanan Ankara anlaşması, Katma Protokol ve Ortaklık Konseyi Kararı doğrultusunda vergileme ile ilgili olarak bir takım yükümlülükler altına girmiştir. Ankara Anlaşması’nın 16.maddesinde vergileme ile ilgili olarak genel bir hüküm yer almaktadır. Bu hükme göre; “Akit taraflar, topluluğu kuran anlaşmanın üçüncü büyük bölümünün I. kısmında yer alan rekabet vergileme ve mevzuatın

yaklaştırılması ile ilgili hükümlerde anılan ilkelerin, ortaklık ilişkilerinde uygulanması gerektiğini kabul ederler". Katma Protokolde Türkiye'yi bağlayıcı hüküm ise 48.maddede yer almaktadır. Bu maddeye göre; protokol kapsamında yer almayan ancak Ortaklığın işleyişi ile doğrudan ilgisi olan konularda Ortaklık Konseyi'nin karar alması durumunda uyumlaştırma yapılabilecektir. 6 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi Kararı ile Türkiye Avrupa Birliği üyelik sürecinde gümrük birliğine girmiştir.

Türkiye'nin yukarıda sayılan hukuki kaynaklar doğrultusunda vergileme konusunda sorumlulukları;

- Gümrük vergileri ve eş etkili vergilerin kaldırılması,
 - Avrupa Birliği ortak gümrük tarifesinin uygulanması,
 - Ayrımcı vergileme ve aşırı vergi iadesi yasağı,
 - Devlet yardımları yasağı (vergi ve vergi dışı teşvikler)
 - Çifte vergilemenin önlenmesi
- şeklinde çözülmüştür (Bilici, 2004, s.110-118).

Türkiye'nin Avrupa Birliği karşısında mevcut durumu uyarınca vergi uyumlaştırması yükümlülüğü henüz bulunmamaktadır. Zorunluluk Ortaklık Konseyi Kararının alınması halinde ortaya çıkacaktır.

İkincisi; AB dışı üçüncü ülke olarak Türkiye'nin, özellikle AB'ye dijital ürün satışı yapan Türk şirketlerinin, AB yasalarına uygun hareket etmesidir. Bunun için, 2002/38/EC sayılı direktifte belirtilen şekilde, AB'de vergi mükellefi olmayan bireylere yapılan dijital ürün satışları için, satış yapılan AB ülkesinde vergi mükellefiyetini tesis ettirmesi gerekmektedir.

7.Sonuç

E-ticarette yapılacak herhangi bağımsız bir ulusal düzenleme sorunların çözümü yerine, içinden çıkılması mümkün olmayan daha büyük sorunlara yol açabilecektir. E-ticaretin vergilendirilmesi sorunu karşısında, önemli çalışmalar uluslar arası kuruluşlar tarafından yapılmış ve genel ilke kararları belirlenmiştir. Belirlenen bu kararlara bağımsız bir ülkenin uyma zorunluluğunun olmadığı bilinmekle birlikte, sağlayacağı kazançların dikkate alınarak, yapılacak düzenlemelerde değerlendirilmeye alınması gerekmektedir. ABD, Singapur, Kanada, Japonya, Avustralya gibi e-ticarette büyük paya sahip ülkelerin, vergilendirme konusunda yürüttükleri çalışmaların ve geliştirdikleri projelerin, özellikle OECD'nin aldığı ilke kararlarının paralelinde olduğunu belirtmekte fayda vardır.

Şunu belirtmek gerekir ki, yapılacak çalışmalarda uluslar arası çalışmaların ve alınan ilke kararlarının dikkatle takip edilmesi Türkiye'nin yararına olacaktır. Her ne kadar AB ve ABD vergilendirme projelerini tamamlamış ve yasalaştırarak uygulamaya geçmiş olsa da, neticelerini değerlendirmek zaman alacaktır. Bu nedenle, henüz e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda dünya çapında oturmuş bir vergi sistemi oluşturulamamıştır. Bu nedenle e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda Türkiye'nin geç kaldığını söylemek doğru bir düşünce olmayacaktır, ancak bir an önce ciddi çalışmaların başlatılması yerinde olacaktır. Hatta bu konuda, geliştirilen önerilerin ve uygulamaların sonuçlarını değerlendirmek adına Türkiye'nin avantajı olduğu söylenebilir. Türkiye'nin bu aşamada öncelikle yapması gereken, vergilendirmeye geçmeden önce gerekli görülen teknik ve hukuki altyapının oluşturulması olacaktır. Şu

an “elektronik imza”nın yasalaşması büyük bir gelişme sayılsa da, atılması gereken önemli adımlar mevcuttur.

KAYNAKLAR

- Advisory Commission on Electronic Commerce, Report to Congress, April 2000
<http://www.ecommercecommission.org/acec_report.pdf> 01.08.2001
- BİLİCİ, N., 2004, Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- COM (98) 374 final. E-Commerce and Indirect Taxation, Communication by the Commission to the Council of Ministers, the European Parliament and to the Economic and Social Committee, 17.6.1998
<http://europa.eu.int/comm/dgs/taxation_customs/index_en.htm> 07.05.2001
- COM(97) 157. A European Initiative in Electronic Commerce, 15.04.1997
<<http://www.ispo.cec.be/Ecommerce>> 07.05.2001
- Electronic Commerce: Declaration, The Geneva Ministerial Declaration on Global Electronic Commerce, 25 May 1998
<http://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/mindec1_e.htm> 13.12.2002
- Electronic Commerce, Doha Ministerial Declaration, November 14, 2001
<http://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min01_e/mindec1_e.htm#electronic> 13.12.2002
- Guidance on EU VAT Directive on Digital Goods and Services,
<http://www.us.kpmg.com/microsite/e-taxnewsflash/2003/eTNF03_07.html>
(8.07.2003)
- HARDESTY, E. D., 2002, Electronic Commerce: Taxation and Planning, Warren Gorham & Lamont, USA
- MATTOO, A. vd., 1998, Electronic Commerce and the Role of the WTO, Special Studies 2, Switzerland
<http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/special_study_2_e.pdf> 13.12.2002
- OECD, Electronic Commerce; Taxation Framework Conditions, Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs Committee on Fiscal Affairs, Ottawa, 8 October 1998
<<http://www.bmck.com/ecommerce/Tax/1998%20Ottawa%20Meeting-ramework%20Conditions.pdf>> 23.04.2001
- OECD, Model Tax Convention on Income and Capital
<<http://www.inttaxlaw.com/TREATIES/OECD%20Model.pdf>> 12.11.2002
- OECD, Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, E-Book, 2001
<<http://www1.oecd.org/publications/e-book/230101E.PDF>> 29.04.2003
- OJEC L 128/41 15.5.2002. “COUNCIL DIRECTIVE 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services”.
- SCHULZE, C. ve J.BAUMGARTNER., 2000-2001, Don't Panic Do E-commerce, A Beginner's Guide to European Law Affecting E-commerce,
<http://europa.eu.int/ISPO/ecommerce/documents/011126dont_panic.doc>
05.07.2001

- TELTSCHER, S., 2002 Revenue Implications of E-Commerce: The Development Dimension, April 22,
<http://www.wto.org/english/tratop_e/devel_e/sem05_e/presentation-teltscher.ppt> 12.12.2002
- TOBB, 2002, Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Doğuşum Matbaacılık Ltd.Şti., Ankara
- UFUK, M. T., 2001, Vergi Hukukunda Yorum ve Kıyas, Yaklaşım, Yıl.10, (Sayı.101:102-106)
- WESTİN, A. R., 2000, International Taxation of Electronic Commerce, Kluwer Law International, Netherlands
- 2003 Update to the OECD Model Tax Convention on Income and Capital, A special Report by the Policy Advice Division of Inland Revenue, 3 February 2003
<<http://www.taxpolicy.ird.govt.nz/publications/files/htmt/occdmodelupdate20030203.html>> 03.01.2003

