

"YERELLİK" YERİNE "SANALLIK" MI ?: ELEKTRONİK TİCARETTE VERGİLENDİRMENİN GENEL ÇERÇEVESİ

Doç.Dr. Esra Ekmekci*

Giriş

20. yüzyılın son yirmi yılına, yeni enformasyon ve iletişim teknolojilerinin giderek hızlanan gelişimi damgasını vurmuştur. Küreselleşme sürecinin yaygınlaşmasıyla örtüşen bu gelişim, içinde bulunduğumuz çağın "iletişim" ve "bilgi" kavramlarıyla nitelendirilmesine neden olmuştur. Özellikle internetin küresel ölçekte yaygınlık kazanmasıyla birlikte, "yeni ekonomi" olarak adlandırılan ağ ekonomisinin (*network economy*) bir sonucu olarak, yeni türde bir ticaretin, yani "elektronik ticaret" in (*e-ticaret*) gelişimine tanık olunmuştur. Bir yanda, fiber optik kablolar, uydular ve geliştirilmiş telefon hatlarıyla dünyayı bir ağ gibi saran enformasyon altyapısı, öte yanda bu alt yapıyı kullanarak gelişen, para, mal ve hizmet dolaşımını fiziksel sınırlarından kurtaran küresel bir ağ ekonomisi, elektronik ticaretin temelini oluşturmaktadır.

Elektronik ticaretin, şimdiye dek görülmüş en yüksek ekonomik büyüme dinamiğine sahip olduğu ileri sürülmektedir. B2C¹ olarak adlandırılan, nihai tüketiciye yapılan satışların dünya çapındaki hacmi, eMarketer pazar araştırma kuruluşunun verilerine göre, 2000 yılına oranla %92 artarak 2001 yılında 550 milyar dolara ulaşmıştır². B2C, e-ticaretin nispeten kü-

* İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

1 B2C: Business To Consumer / İş Dünyasından Tüketiciye (perakende ticaret)

2 "Statistics: International Online Shopper," http://shop.org/learn/stats_intshop_general.html

çük bir bölümünü oluşturmaktadır. B2B³ olarak adlandırılan kurumlararası elektronik ticaretten elde edilen kazancın, 2000 yılında 280 milyar dolar iken, bu yıl sonu itibariyle yaklaşık 1.2 trilyon dolara ulaşması, 2004 yılında ise 2.6 trilyon dolara yükselmesi beklenmektedir⁴. Kasım 2000 itibariyle 407.1 milyona ulaşan internet kullanıcılarının yaklaşık %28'inin, önümüzdeki yıl interneti alışveriş amaçlı olarak kullanacağı öngörülmektedir⁵.

Elektronik ticaret sayesinde, pazar dinamikleşmekte, rekabet ölçeği ulusal olandan küresel olana kaymakta ve küçük oyuncuların küresel dolaşım kabiliyetleri artmaktadır. Daha önce sermaye ve işgücü ile beslenen büyüme, artık kaynağını yenilik ve bilgi üretiminde bulmaktadır. Küçük oyuncuların, enformasyon teknolojilerini kullanarak kalite yönetimi ve doğru pazarlama yöntemleri geliştirerek maliyetlerini düşürmeleri, ölçek ekonomileri karşısındaki rekabet şanslarını arttırmaktadır.

Bütün bu gelişmeler e-ticaretin genel olarak hukuksal alt yapısının oluşturulması ve özellikle de vergi hukuku alanında incelenmesini zorunlu kılmaktadır.

1. E-ticaret ve yasal düzenleme sorunları

İletişim teknolojisi alanındaki bu gelişmeler, pazar dina-

³ B2B: Business To Business / İş Dünyasından İş Dünyasına (kurumlararası ticaret)

⁴ "Statistics: E-Business Trends," http://shop.org/learn/stats_ebizz_b2b.html

⁵ Nua, "How Many Online?," http://www.nua.ie/surveys/how_many_online/index.html ; "Statistics: International Online Shopper," http://shop.org/learn/stats_intshop_general.html; Ayrıca İnternet kullanımındaki büyüme, radyo ve televizyon gibi diğer iletişim teknolojileriyle karşılaştırıldığında ortaya çıkan tablo daha da çarpıcıdır. 50 milyon kullanıcıya, radyo 38 yılda, televizyon 13 yılda, İnternet ise sadece 4 yılda ulaşmıştır. Bunun arkasındaki temel dinamik, internetin kullanıcı etkileşimine dayanan temeli ve ağ mantığından kaynaklanan uluslararasılık niteliğidir.

miklerini, ekonomik ilişkilerin doğasını ve dolayısıyla ekonomiye yönelik yasal düzenlemelerin mantığını da değiştirmeye zorlamaktadır. Yeni ekonomi, ağ mantığıyla coğrafi sınırları önemsizleştirmekte, ürünleri ve hizmetleri dijitalleştirerek yeni dağıtım kanalları açmaktadır.

Elektronik ticaret ile birlikte, gerek ticaret hukuku genelinde, gerekse vergi hukuku özelinde yeni bir sayfa açılmış bulunmaktadır. "İnternet, herhangi bir ulusun coğrafi sınırlarının ötesine uzanır. Bilgisayarların, yazılımların ve depolanmış verilerin küresel enformasyon altyapısı içinde iç içe geçtiği gerçek bir 'network'ler network'u'dur. İnternetin hiçbir belirli fiziksel yerleşimi yoktur. Hiçbir güç ya da devlet ona gerçek anlamda sahip değildir. İçeriği merkezi bir yerde depolanmamaktadır. İnternet, coğrafi yerleşime kayıtsız olduğu gibi, bir kullanıcının ya da kaynağın fiziksel yerleşimini belirlemek genellikle imkansızdır. İnternet trafiğinin ülkeler tarafından gözlemlenmesi ya da engellenmesi hemen hemen imkansızdır. Hiçbir sınıra sahip olmayan bir ortamda yasal düzenlemeyi belirlemek ve çözümlenmek teknik olarak güç görünmektedir."⁶

Ülkelerin ve yasakoyucuların internetle olan ilişkilerinde; kurucu teknolojilere erişim, algılanan enformasyon değeri, maliyet, kaynakların uygunluğu ve akışkanlığı, yasal çerçevenin uyum sağlama yeteneği ve uygulanabilirliği, coğrafya, kapasite talebi, internet servis sağlayıcıların sayısı, girişimcilik kültürü, değişime zorlayıcı sivil odaklar, kullanıcı talepleri gibi bir dizi belirleyici unsur vardır⁷. Bu belirleyicilerin durumuna bağlı olarak, internetle ilgili ülke politikaları, sosyo-ekonomik düzenleme bakımından en liberalden en kısıtlayıcıya doğru değişkenlik gösterebilir. Aynı belirleyiciler, hiçbir şekilde liberalizm olarak algılanamayacak bir kayıtsızlığı, dolayısıyla düzenleme

⁶ Global Internet Project, "Jurisdiction in Cyberspace," Eylül 1999, <http://www.gip.org/publications/papers/gipjuris.asp>

⁷ Peter Wolcott, "The Diffusion of the Internet in The Republic of Turkey," University of Nebraska, Kasım 1999, sf. 33, şekil 11 (An analytic framework for the diffusion of the Internet), http://www.istis.unoma-ha.edu/isqa/wolcott/gdi/TURK_PUB.pdf

yokluğunu da getirebilir. Bazı ülkeler, e-ticaretin gelişmesi için uygun ortam yaratacak düzenlemelere ağırlık verir ve kullanıcı haklarını korumaya yönelirken, bazıları e-ticarete yönelik hiç bir düzenleme getirmeyip, yalnızca ifade özgürlüğünü kısıtlama amacı taşıyan sansür politikaları geliştirmektedirler. Ancak tüm bu müdahaleler, internetin uluslararası boyutu ve sınırötesi doğası gereği oldukça kısıtlı bir zeminde gerçekleşmektedir. Böyle etkileşimli bir ortama müdahale etmenin sosyo-ekonomik akılcılığı, ancak bu uluslararası boyutu tanımakla ve küresel işbirliği çabalarında meşruiyet bulabilecektir⁸.

2. E-ticaret ve vergilendirme için bir ilkörnekle: "bit vergisi"

E-ticaretin vergi hukuku açısından ortaya çıkardığı sorunlar, yasa koyucular, vergi idareleri, bilişim ve iletişim endüstri-leri ve konuyla ilgili sivil toplum kuruluşları düzeyinde 1996 yılından itibaren tartışılmaya başlanmıştır. Aslında ilk küresel tartışmanın, 1994'de, bugün pek de yaygın olarak kabul gör-meyen bir yaklaşım olan "bit vergisi"⁹ önerisiyle başladığı söy-lenebilir.

1994'te Roma Klubü'ne sunulan "Ulusların Yeni Zenginli-ği" adlı bir raporda, Arthur Cordell ve Ran Ide, dijital iletişim akışının her "bit" başına belli bir oranda vergilendirilmesi öne-risini ortaya atmışlardır¹⁰. Önerilen, bir tür "bit işlem vergi-si"dir ve bir malı atomlarının sayısına göre vergilendirmeye

⁸ Hamid Mowlana, *Global Information and World Communication - New Frontiers in International Relations*, Sage, 1998, Bölüm 6: "Political Economy of Information: Transnational Data Flows," sf. 107-130

⁹ Bit: B(inary) (Dig)it, yani ikili sayı sözcüklerinin kısaltılmasından türe-tilen "bit" sözcüğü, bilgisayar dilinde en küçük enformasyon birimini belirtmek için kullanılır. 0 ve 1 lerden, yani açık / kapalı mantığından oluşan dijital enformasyonun en küçük birimi, 0 ve 1 değerine sahip olan bit'tir. Normal boyutlarda bir kitabın elektronik versiyonu, yakla-şık 10 milyon bit'ten oluşur.

¹⁰ Arthur J. Cordell, "New Taxes for a New Economy," *Government Infor-mation in Canada*, Cilt 2, Sayı 4, Bahar 1996, <http://www.usask.ca/library/gic/v2n4/cordell/cordell.html> ;

benzetilerek yoğun bir tepkiyle karşılanmıştır. Bunun yanı sıra internet üzerinde sayısız bit'ler halinde dolaşan enformasyonun tümünün ticari olmadığı, böyle bir verginin internetin ekonomik olduğu kadar sosyal boyutuna da ağır bir darbe indireceği ileri sürülmüştür¹¹. Öneri bir süre AB'nin ilgisini çektiyse de 1998'de tümüyle geri çevrilmiştir¹².

Özellikle endüstri ve sivil toplum kuruluşlarının konuyla ilgili tüm politika belgelerinde karşı çıkılan ve OECD gibi uluslararası kuruluşların çizdiği çerçevelerde kendine yer bulamayan bu önerinin farklı bir versiyonu, son olarak Birleşmiş Milletler Gelişme Programı'nın (UNDP)¹³ 1999 İnsani Gelişme Raporu'nda, toplumlar arasında açılan "teknolojik uçurum"un kapatılmasına yönelik yeni fonlama mekanizmaları geliştirmek için bir öneri olarak sunulmuştur¹⁴. Rapora eşlik eden bir basın duyurusunda, her 100 e-posta için bir sent alınmasıyla, yılda yaklaşık 70 milyar dolar elde edilebileceği ileri sürülmektedir¹⁵. Öneriye en büyük tepki, internet kullanımının yoğunluğu nedeniyle yurttaşlarının böyle küresel bir vergiden ölçsüz bir biçimde etkileneceği iddiasıyla ABD'den gelmiştir¹⁶.

11 "Bit Vergisi"nin eleştirileri için bkz. Nicholas Negroponte, "Taxing Taxes," *Wired News*, 6 Mayıs 1998, http://www.wired.com/wired/6.05/negroponte_pr.html; "Multi-Jurisdictional Taxation Of Electronic Commerce," The International Tax Program and The Society for Law and Tax Policy, Harvard Law School, 5 Nisan 1997, <http://meritbbs.unimaas.nl/cybertax/ibm.html>

12 AB'nin öneriyi geri çevirmesiyle ilgili olarak bkz.: "An Eroding Tax Base," <http://meritbbs.unimaas.nl/cybertax/taxbase.html>; ayrıca öneriyi destekleyen Maastricht Economic Research Institute on Innovation and Technology'nin direktörü, ünlü iktisatçı Luc Soete'nin AB kararına yönelik tepkisi için bkz. Luc Soete, "Reaction to European Commission, DG XIII - Bit Tax Proposal Analysis," <http://meritbbs.unimaas.nl/cybertax/response.html>

13 UNDP: United Nations Development Program

14 UNDP, Human Development Report, 1999, sf. 108, <http://www.undp.org/hdro/Chapter5.pdf>

15 Bkz. UNDP, "Reducing the Gap Between The Knows and the Know-nots," <http://www.undp.org/hdro/E3.html>

16 106. Kongre'de (S.Con.Res. 52) dile getirilen bu tepkiye ilişkin Temsilci Christopher Cox'un görüşleri için bkz. "Global Tax Free Zone / Stop-

Ancak tüm bu yoğun tepkiler, önerinin bütünüyle bir kenara bırakılacağına, konunun kapandığına düşünülmesine yol açmamalıdır. Özellikle "dijital uçurum" olarak adlandırılan, bilişim ve iletişim teknolojilerine erişim bakımından gelişmiş ülkelerle az gelişmiş ülkeler arasında giderek büyüyen ve küresel ölçekte ciddi sorunlar yaratacağı kuşku götürmeyen uçurumun kapatılması için giderek yoğunlaşan çalışmalar, gelecekte de bu tür sosyal fonlama yöntemlerinin gündeme geleceği yönünde bir işaret olarak kabul edilebilir¹⁷.

3. E-ticaret hukuku ve e-ticaretin vergilendirilmesi hakkında ilk belirleyici çalışmalar

Gerek uluslararası kuruluşlar, gerek e-ticaretin yoğun olarak gerçekleştiği ülkeler, gerekse endüstri ve sivil toplum kuruluşları düzeyinde, internetin ortaya çıkardığı hukuksal sorunlar ve yeni yasal düzenleme alanları kapsamlı bir biçimde tartışılmaktadır. Elektronik ticaret ile ilgili yasal düzenleme alanları, ticaret hukukundan hukuk usulüne, elektronik imza ve elektronik noterlik kurumundan, elektronik ödeme araçlarının düzenlenmesine, alan adları ve elektronik alanda ticari kimlik ile ilgili düzenlemelerden, tüketicinin ve mahremiyetin korunmasına, fikri ve sınai hakların korunmasından, elektronik alanda çalışma hukukuyla ilgili düzenlemelere, veri güvenliğine yönelik ceza hukuku düzenlemelerinden, gümrük hukuku

ping the 'Bit Tax' and Other Foreign Taxes," <http://cox.house.gov/net-tax/Web-global.html>

¹⁷ Dijital Uçurum konusunda yapılmış çok sayıda çalışma vardır. Örnek olarak bkz. Markle Foundation, "The Growing Digital Divide: Implications for an Open Research Agenda," Haziran 1999, http://www.markle.org/news/digital_divide.pdf ; OECD, "Understanding the Digital Divide," 2001, http://www.oecd.org/dsti/sti/prod/Digital_divide.pdf ; OECD, "Developing Countries Join OECD, DOT Force for Talks on Digital Divide," <http://www.oecd.org/media/release/dotforce1801.htm> ; konunun Türkiye açısından konumlanması için bkz. Rukiye Özcivelek - Prof.Dr.Murat Aşkar - Doç.Dr.Haluk Geray - Dr.Tolga Tüfekçi - Haluk Zontul - Altan Küçükçınar, "Sayısal Uçurum: Dünya Ve Türkiye'de Durum," VI. Türkiye'de İnternet Konferansı'na sunulan bildiri, 9-11 Kasım 2000, İstanbul, <http://inet-tr.org.tr/inetconf6/tammetin/ucurum.zip>

ile ilgili konulara ve elbette e-ticaretin vergilendirilmesine kadar çok geniş bir alana yayılmaktadır.

İnternetin sınırötesi doğasının da bir yansıması olarak, yeni ekonomiyle ilgili yasal düzenlemeler, şu ya da bu düzeyde uluslararası boyutunu gözetmek durumundadırlar. Dolayısıyla bu konuda yapılan çalışmaların, gelişmiş ülkelerin desteğiyle ve uluslararası kuruluşların çalışmalarıyla gündeme gelmiş olması doğaldır. Nitekim, Birleşmiş Milletler, OECD, AB, G7, Dünya Ticaret Örgütü bu konuda kapsamlı çalışmalar yürütmektedir. E-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili ilk kapsamlı çalışmalarda bulunan kuruluşlar ise, özellikle OECD, Avrupa Birliği, ABD ve Dünya Ticaret Örgütü'dür.

a) Birleşmiş Milletler

1994'de Ohio'da yapılan Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticari Verimlilik Sempozyumu¹⁸, Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı'nın¹⁹ gündemini enformasyon çağına doğru yöneltmiştir. Bu sempozyumda ortaya atılan ve bankacılık, sigortacılık, gümrükleme vb. konularda enformasyon teknolojilerinin kullanımıyla kazanç sağlanması için geliştirilen "Küresel Satış Noktaları Network'u"²⁰ projesi, yaklaşık 30 ülkede 50'nin üzerinde bu tür ticaret networkleri kurulmasını kapsamaktadır²¹.

Endüstrinin yanı sıra devletleri de giderek daha çok işin içine sokan bu ve bunun gibi geniş ölçekli altyapı projeleri, uluslararası boyutta yasal düzenleme gerekliliğini daha da can alıcı hale getirmiştir. 1996 yılında, Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu²², telekomünikasyon, inter-

18 UN International Symposium on Trade Efficiency - UNISTE

19 UN Conference on Trade and Development -UNCTAD

20 Global Trade Point Network

21 James Johnson, "Electronic Commerce and the Global Market Place: Report on International Organizations Activities," Mart 1998, <http://nii.nist.gov/pubs/ecgm-jj.htm>

22 UN Commission on International Trade Law - UNCITRAL, <http://www.uncitral.org/>

net üzerinde elektronik veri değişimi, e-posta ve faks trafiğine yasal bir boyut getirmek amacıyla Elektronik Ticaret Model Yasası'nı hazırlamıştır²³. E-ticaretin vergilendirilmesi ile doğrudan olmasa da vergiye ilişkin konu ve yasal düzenlemelerle de yakından ilgisi bulunan elektronik imza, elektronik ortamda sürdürülen yazışmaların yasal statüsü, elektronik sözleşmeler vb. konular bu model yasa temelinde geliştirilen ve halen yürürlüğe girmiş bazı yasaların da temelini oluşturmuştur²⁴. Model Yasa, elektronik ortamda malların taşınması gibi ardıllarına ışık tutacak başka konularda da prensipler içermektedir.

b) OECD

OECD, e-ticaret ile ilgili çalışmalarına internetin görece kısa tarihine göre oldukça erken bir tarihte başlamıştır. OECD bünyesinde yer alan iki örgütlenme, yani Enformasyon, Bilgisayar ve İletişim Politikası Komitesi ve Mali İşler Komitesi²⁵, e-ticaret ile ilgili politika ve yasal düzenleme konularını kapsamlı bir biçimde ele almışlardır. Bu konuyla ilgili ilk önemli gelişme, 1997'de Finlandiya'da düzenlenen Turku Konferansı ve 1998'de Kanada'da gerçekleştirilen Bakanlar düzeyinde Otta-
wa Konferansı'dır²⁶. Bu iki konferansın sonucunda oluşturul-

²³ UNCITRAL Model Law on Electronic Commerce with Guide to Enactment 1996 (with additional article 5 bis as adopted in 1998), <http://www.uncitral.org/english/texts/electcom/ml-ecomm.htm>; Ayrıca bakınız Catherine Kessedjian, "Electronic Data Interchange, Internet and Electronic Commerce," Hague Conference on Private International Law - General Affairs, Prel. Doc No.7, Nisan 2000, sf. 5-7

²⁴ ABD ve AB elektronik imza ile ilgili düzenlemelerini yapmışlardır. Bu konuda bkz. "Digital Signature: Inventory of international regulatory, standardisation and commercial activities," <http://www.is-po.cec.be/ecommerce/digisign.htm>

²⁵ Information, Computer and Communication Policy Committee - ICCP daha çok teknik ve altyapı ile ilgili politikalar üretmekte, Committee on Fiscal Affairs- CFA ise yasal düzenleme çerçevelerini ortaya koymaktadır. Bunların yanı sıra, özellikle enformasyon ve bilişim sektörünün katkılarını temsil etmesi bakımından İş ve Endüstri Danışma Konseyi'ni (Business Industry Advisory Council - BIAC) de saymak gerekir.

²⁶ OECD, "Historical Commentary on Electronic Commerce,"

lan birçok çalışma ve danışma grubu halen çalışmalarını sürdürmekte ve konuyla ilgili çok kapsamlı bir çerçeve ortaya koymaktadırlar ki, bu çalışmaların en önemlilerinden biri vergilendirme ile ilgilidir.

İlk olarak ele alınan sorunlar, doğrudan vergilendirme için "fiziksel mevcudiyet," KDV için ise uluslararası vergilendirme prensiplerini belirleyen kavramlar ve mevcut bankacılık sistemlerinin dışında kalan elektronik bankacılık ve elektronik ödeme sistemleri gibi büyüme potansiyeli taşıyan ve vergi idarelerini düşündürmeye başlayan konulardır. Bu ilk çalışmalar, doğrudan ve dolaylı vergilendirme ilkeleri çerçevesinde mevcut vergi sistemlerinin elektronik ticarete nasıl uyumlu kılınacağı ve internetin gelişimiyle artan vergiden kaçınma imkanlarının vergi idareleri tarafından nasıl çözümleneceği sorunları üzerine odaklanmıştır.

OECD Mali İşler Komitesi tarafından Ottawa Konferansı'na sunulan ve Bakanlar Oturumu'nda kabul edilen, "Elektronik Ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları" adlı rapor, bu konuda en genel prensipleri oluşturması bakımından özel bir önem taşımaktadır²⁷. Rapor gerek vergi otoriteleri gerekse iş dünyasında yaygın kabul gören genel vergilendirme ilkelerini şöyle konumlamaktadır²⁸:

- **Tarafsızlık:** Vergilendirme e-ticaret tipleri arasında, geleneksel ve elektronik ticaret biçimleri arasında tarafsız ve eşit olmak zorundadır. İş kararları vergiden çok iktisadi düşüncelerle teşvik edilmelidir. Vergi mükellefleri, benzer işlemlerden doğan benzer durumlarda, benzer vergilendirme düzeylerine tabi tutulmalıdır.

<http://www.oecd.org/daf/fa//e-com/histecom.htm> ; James Johnson, "Electronic Commerce and the Global Market Place: Report on International Organizations Activities," agy; ayrıca Turku Konferansı için bkz. <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/turkufin.htm> ; Ottawa Konferansı için bkz. http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/Ottawa.htm ve <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/news/ottawa.htm>

²⁷ Bkz. OECD, "Electronic Commerce: The Taxation Framework Conditions," http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/framework.pdf

²⁸ "Electronic Commerce: The Taxation Framework Conditions," agy, sf.4

- **Verimlilik:** Vergi mükellefleri için mükellefiyet maliyetleri ve vergi idareleri için yönetim maliyetleri mümkün olduğu kadar azaltılmalıdır.
- **Belirlilik ve basitlik:** Vergi kuralları, vergi mükelleflerinin bir işlemi yaparken, verginin ne zaman, nerede ve nasıl işleme konulacağı dahil olmak üzere vergi sonuçlarını öngörebileceği açıklıkta ve basitlikte olmalıdır.
- **Verimlilik ve adillik:** Vergilendirme, doğru zamanda doğru miktarda vergi doğurmalıdır. Vergiden kaçınma potansiyeli, riskle karşılaştırıldığında doğru orantılı önlemlerle azaltılmalıdır.
- **Esneklik:** Vergilendirme yöntemleri, teknolojik ve ticari gelişimlerle aynı düzeyde olmayı güvence altına almak için esnek ve dinamik olmalıdır.

Bu temel ilkelerin hayata geçirilmesi için gerekli unsurlar ve yaklaşımlar ise, "vergilendirme çerçevesinin unsurları" adı altında şöyle belirlenmiştir²⁹:

- **Vergi mükellefine yönelik hizmet**
 - Vergi idareleri, vergi mükellefine yönelik hizmetleri sürekli olarak iyileştirmek için vergi sistemi yönetiminde uygun teknoloji ve güncel ticari gelişmelerden yararlanmalıdır.
- **Vergi yönetimi, kimlik belirleme ve bilgi toplama ihtiyaçları**
 - Vergi otoriteleri, vergi mükelleflerinin kimliğini belirlemek ve vergi yönetiminde gerekli bilgi toplama imkanına ulaşmak için, güvenilir ve doğrulanabilir bilgi toplamaya güvenli erişim yeteneğini sürekli kılmalıdır.
- **Vergi toplama ve denetim**
 - Ülkeler, vergi denetimi ve toplama işlevinde duruma en elverişli sistemleri güvence altına almalıdır.

²⁹ "Electronic Commerce: The Taxation Framework Conditions," agy, sf.5

- Vergi toplamaya destek olacak uluslararası mekanizmalar, OECD Model Vergi Anlaşması'ndaki dil birliği önerisi de dahil olmak üzere geliştirilmelidir.

- **Tüketim vergileri**

- Sınır ötesi ticaretin tüketimin vergilendirilmesine yönelik kuralları tüketimin gerçekleştiği yerdeki mevzuata göre düzenlenmeli ve mevzuatlarda tüketim yerinin oluşmasıyla ilgili koşullar üzerinde uluslararası bir işbirliği sağlanmalıdır.

- Tüketim vergileri bağlamında, dijital ürünler mal teslimi olarak ele alınmamalıdır.

- Bir ülkedeki iş dünyası ve diğer kuruluşların ülke dışından hizmet ve gayri maddi (fiziksel varlığı olmayan) varlık satın almaları durumunda, ülkeler, kendi vergi matrahlarını ve yerli hizmet sağlayıcıların rekabet koşullarını koruyacak bir biçimde, karşı yükleme (*reverse charge*), kendiliğinden-vergilendirme (*self-assessment*) ya da diğer eşdeğer mekanizmaları kullanmayı düşünmelidirler.

- Ülkeler, maddi (fiziksel varlığı olan) malların ithali üzerinden vergi toplamak için taşımacılar ve diğer ilgili taraflara danışarak ve Dünya Tüketiciler Birliği³⁰ ile işbirliği içinde geliştirilen uygun sistemleri sürekli kılarak, bu sistemlerin vergi tahsilatını ve ürünlerin tüketiciye etkin ve verimli bir biçimde dağıtımını engellemesini sağlamalıdır.

- **Uluslararası vergi düzenlemeleri ve vergi idarelerinin işbirliği**

- Her ne kadar, vergi anlaşmaları ve transfer fiyatlandırması alanında geliştirilmiş uluslararası normların temelini oluşturan ilkelerin elektronik ticarete uygulanabilecek kapasitede oldukları düşünülmeğe de,

30 WCO-World Consumers Organization

“Vergilendirme Çerçeve Koşulları”, Model Vergi Anlaşması'nın, e-ticaretin bazı yönlerine nasıl uyarlanacağı konusuna açıklık getirici çalışmaların yapılmasını önermektedir.

Bu unsurların arasında, özellikle tüketim vergileriyle ilgili olan iki yaklaşım, konuya açıklık getiren birer dayanak noktası oluşturmuşlardır. Bu yaklaşımlar tüketimin, gerçekleştiği ülkede vergilendirilmesi ve dijital ürünlerin mal teslimi değil hizmet ifası olarak kabul edilmesidir.

OECD, e-ticaretten elde edilen kazancın vergilendirilmesi için temel sorunları çözmek amacıyla, gelir vergileri, tüketim vergileri, e-ticaretin vergi idareleri için yarattığı teknik sorunlar vb. konularda çalışma grupları oluşturmuştur ve özellikle “sabit işyeri” kavramı, gelir nitelendirmesi, e-ticarette mal - hizmet, maddi ve gayri-maddi ticari faaliyetlerin ayrımı gibi konularda önemli çalışmalarda bulunmaktadır.³¹

c) Avrupa Birliği

Avrupa Birliği, gerek e-ticaret ile gerekse internetin sosyal boyutları ile ilgili yasal düzenlemeler konusunda en etkin çalışan örgütlenmelerden biridir³². Avrupa Birliği, Avrupa'da enformasyon teknolojisi ve e-ticaretin gelişimi üzerinde doğrudan etkileri olan birçok komisyon genelgesi yayınlamıştır³³. Bu ge-

³¹ OECD'nin e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda yürüttüğü çalışmaların ayrıntıları konusunda bkz. Jeffrey Owens, "Taxation in the Wired World," http://www.oecd.org//subject/e_commerce/wiredworld.pdf ; Jeffrey Owens, "Progress Report," <http://www.oecd.org/daf/FSM/taxationandecommpgressrpt.html>

³² Bkz. EU, "A European Initiative in Electronic Commerce," <http://www.cordis.lu/esprit/src/ecomcom.htm> ve <ftp://ftp.cordis.lu/pub/esprit/docs/ecomcom.pdf> ; "Green Paper On The Convergence Of The Telecommunications, Media And Information Technology Sectors, And The Implications For Regulation," <http://www.ecommerce.gov/green.htm>

³³ Konuyla ilgili belli başlı genelgeler (Directorates General -DG): DG I: Kuzey Amerika ile ilişkiler ve e-ticaret politikaları; DG III: genel e-ticaret politikaları; DG X: özellikle içerik, kültür ve görsel-işitsel konularla

nelgeler, özellikle iki konuda, yani elektronik para gibi e-ticare-
tin gelişimini geliştirmeye yönelik politikalar ve kişisel-kurum-
sal veri güvenliğini korumaya yönelik politikalar üzerinde yo-
ğunlaşmış durumdadır. AB'nin 1998'de ortaya attığı, küresel
enformasyon altyapısını yönetmek üzere kurallar ve politikalar
ortaya koymaya yönelik bir süreç önerisi ise, uluslararası dü-
zeyde gerek ülke yöneticilerinden gerekse endüstri ve sivil top-
lum kuruluşlarından gelen birçok eleştiriye neden olmuştur³⁴.
Avrupa Birliği, son olarak "eAvrupa" girişimini başlatarak, po-
litikaları Avrupa ölçeğinde uygulamaya koyma aşamasına geç-
miş bulunmaktadır³⁵.

Avrupa Birliği'nde e-ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili ilk
çalışmalar 1997 yılında başlamıştır. Bu çalışmaların sonuçla-
rını genel hatlarıyla sunan "Elektronik Ticarete Bir Avrupa
İnisiyatifi" adlı raporun³⁶ "Net ve Tarafsız Bir Vergi Ortamını
Güvence Altına Almak" adlı bölümünde şöyle denilmektedir:
"Elektronik ticaretin gelişmesine izin vermek için vergi sistem-
lerinin, vergide belirlilik (vergi yükümlülüklerinin açık, net, ke-
sin ve öngörülebilir olmasını) ve tarafsız vergilendirme (gele-
neksel ticaret ile karşılaştırıldığında bu yeni faaliyetlere ek yük
getirilmemesini) sağlaması hayati önem taşımaktadır. Elektro-
nik işlemlerin potansiyel hızı, izi sürülemezliği ve anonimliği,

ilgili iletişim ve enformasyon endüstrileri hakkında politikalar; DG XII:
bilim ve teknoloji araştırma ve geliştirmesi; DG XIII: telekomünikas-
yon, enformasyon pazarı politikaları ve araştırmaya ilişkin konular DG
XV: Avrupa bilişim pazarı ve finansal hizmet politikaları; DG XXI: güm-
rük ve dolaylı vergilendirme politikaları (internet üzerinde veri akışının
gümrükten muaf tutulması bu politikaların arasındadır); DG XXIII: iş-
letme politikaları; DG XXIV: tüketici ile ilgili politikalar. Bkz. James
Johnson, "Electronic Commerce and the Global Market Place: Report
on International Organizations Activities," agy

34 Bkz. James Johnson, "Electronic Commerce and the Global Market
Place: Report on International Organizations Activities," agy

35 Bkz. "eEurope: An Information Society for All / Action Plan,"
http://europe.eu.int/information_society/eeurope/Actionplan/actionplantext/index_en.htm

36 Bkz. EU, "A European Initiative in Electronic Commerce," Nisan 1997,
<http://www.cordis.lu/esprit/src/ecomcom.htm> ve <ftp://ftp.cordis.lu/pub/esprit/docs/ecomcom.pdf>

vergiden kaçınmak için de yeni imkanlar yaratabilir. Ülkelerin gelirleriyle ilgili çıkarlarını korumak ve pazar sapmalarını önlemek için bu konular ele alınmalıdır.”

Dolaylı vergilendirme ve özellikle KDV, AB içerisinde en uyumlaştırılmış kurallara sahip alandır. Malların ve hizmetlerin elektronik ticareti, tıpkı geleneksel ticaret biçimlerinde olduğu gibi, açıkça KDV kapsamına girmektedir. Bununla birlikte, elektronik ticaretin mevcut KDV mevzuatı üzerindeki (tanım, denetim ve uygulanabilirlik konularındaki) mümkün etkilerini değerlendirmek ve bir yandan vergi tarafsızlığını sağlarken, öte yandan mevcut mevzuatın uyarlanması gerekip gerekmediğine, hangi kapsamda uyarlama yapılacağına karar vermek için, ayrıntılı bir analiz gerekmektedir. Bu uyarlamaların küçük işletmelere aşırı yük getirmesinden korkulmaktadır.

Dolaysız vergilerde gelirin elde edildiği yerin belirlenmesinde kavramların ticari ve teknolojik gelişmelerin ışığında yeniden ele alınması görüşü baskın çıkmaktadır. Dolaysız vergilerde olduğu gibi, dolaylı vergilerde de üç vergilendirme ilkesi hedeflenmektedir: bu ilkeler, “yasal kesinlik, vergi tarafsızlığını sağlamak ve gelir kayıplarını önlemektir.”³⁷

Avrupa Komisyonu'nun gümrük ve dolaylı vergileri düzenleyen XXI. Sayılı genelgesinin³⁸ e-ticarete uyarlanması ile ilgili olarak oluşturulan çalışma gurubunun Nisan 1998 tarihli ilk raporu, geleneksel olarak ticareti yapılan benzer ürün ve hizmetlerle rekabet eşitsizliği yaratmamak için, iletişim ağları (*network*) üzerinde yapılan ticarete KDV uygulanmasının gerekliliği üzerinde durmakta ve bu konuyu öncelikli çalışma alanı olarak saptamaktadır³⁹.

37 EU, “A European Initiative in Electronic Commerce,” agy, sf. 19

38 Bkz. James Johnson, “Electronic Commerce and the Global Market Place: Report on International Organizations Activities,” agy

39 Working Party no. 1 “ Harmonisation of Turnover Taxes - Interim report on the implications of electronic commerce for VAT and customs,” sf. 3-4 http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/working_doc/taxation/interim_report_on_electric_commerce_en.pdf

Raporun Haziran 1999 tarihli nihai halinde⁴⁰ ise, e-ticarete KDV uygulamasıyla ilgili genel yaklaşım şu yol gösterici ilkeler çerçevesinde konumlanmıştır:

- Bu aşamada, dolaylı vergiler alanında hiçbir yeni ya da ek vergi salınmasına ihtiyaç duyulmamaktadır. Tüm çabalar mevcut vergilerin -özellikle KDV- e-ticaretin gelişimine uygun bir biçimde uyarlanması üzerinde yoğunlaşacaktır.
- Elektronik network'ler üzerinden dijital biçimde alıcının kullanımına sunulan bir ürünün sağlanması, KDV kapsamında, bir hizmet sağlayıcılığı olarak ele alınacaktır.
- AB içinde tüketime sunulmuş hizmetler AB içinde vergilendirilecek ve AB dışındaki tüketimler AB KDV'sine tabi olmayacaktır - ancak belirli bir indirimine izin verilmelidir.
- Kullanılan ticaret biçimi ve dağıtımın çevrim-içi ya da çevrim-dışı (*on-line veya off-line*) olması göz önüne alınmaksızın, mal ve hizmetlerle ilgili işlemler için vergilendirme sonuçları aynı olmalıdır.
- İster AB içinde ister AB dışında satın alınmış olsun, hizmet ifası ve mal teslimi için vergilendirme sonuçları eş olmalıdır⁴¹.

Raporun konumlanan hedef ile ilgili bir cümlesi özellikle dikkat çekicidir: "Bugünkü vergi ortamının -hem AB dışı e-ticaret için avantaj sağlayan hem de AB vergi gelirlerini tehdit eden bu ortamın- sürekli olacağı düşünülemez. Potansiyel vergi kaybı ve Avrupa ekonomilerinin büyümesini sağlayacak ka-

⁴⁰ Working Party no. 1 "Harmonisation of Turnover Taxes – Indirect Taxes and e-commerce," http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/working_doc/taxation/ecommerceEN.pdf

⁴¹ Working Party no. 1 "Harmonisation of Turnover Taxes – Indirect Taxes and e-commerce," agy, sf. 2-3

zançları önleyecek sapma etkisi çok büyüktür.”⁴²

Bu yaklaşım, bir bakıma OECD'nin “Elektronik Ticaret Vergilendirme Çerçeve Koşulları”nda tüketim vergileriyle ilgili olarak, “bir ülkedeki iş dünyası ve diğer kuruluşların ülke dışından hizmet ve gayri maddi (fiziksel varlığı olmayan) varlık satın almaları durumunda, ülkeler, kendi gelir temellerini (matrahlarını) ve yerli hizmet sağlayıcıların rekabet koşullarını koruyacak bir biçimde, karşı yükleme (*reverse charge*), kendi-liğinden-vergilendirme (*self-assessment*) ya da diğer eşdeğer mekanizmaları kullanmayı düşünmelidirler”⁴³ tarzında konumladığı koşula uygundur. Nitekim AB Komisyonu raporunda bu uygunluk, önerilen uygulamaların meşruiyeti açısından açıkça vurgulanmaktadır.

AB dışı -bunu ABD olarak yorumlamak mümkündür- e-ticaretin avantajlarına son vererek AB kaynaklı kuruluşlara belirgin bir avantaj sağlamaya yönelik yaklaşımın bir sonucu olarak, XXI. Genelgenin 6. KDV yönergesinin 9. maddesinde gerekli değişikliklerin yapılması ve belli bir cironun üstünde dijital veri satışında satıcı kuruluşların alıcının ülkesinde (varış ülkesi) KDV mükellefi olarak kayıt yaptırması önerisi getirilmiştir⁴⁴. İlk kez bu raporda dile getirilen bu öneri, Komisyonun Haziran 2000 tarihli nihai genelge önerisi açısından kılavuz işlevi üstlenmiştir ve uluslararası düzlemde önemli değişimlere neden olabilecek bir boyut içermektedir. Nitekim çalışma grubunun bu önerisi, 2000 yılında AB Komisyonu genelge önerisi olarak gündeme geldiğinde⁴⁵, ilk tepkiler ABD Hazine Depart-

42 Working Party no. 1, agy, sf. 4

43 Bkz. Bkz. OECD, “Electronic Commerce: The Taxation Framework Conditions,” agy, sf. 5

44 Working Party no. 1, agy, sf.14

45 Bkz. COM(2000) 349 final, “Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council Amending Regulation (EEC) No 218/92 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) - Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to certain services supplied by electronic means,” http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/proposals/taxation/com349_2000/com2000_349en.pdf

manı ve ABD kaynaklı sektörel kuruluşlardan gelmiştir⁴⁶.

Önerinin gerekçesi, mevcut haliyle KDV dijital mal ve hizmetlere uygulandığında ortaya çıkan ayrımcı sonuçların önüne geçilmesi için uygun mekanizmaların yaratılmasıdır. Ancak asıl düzenleme hedefi şu satırlarda algılanabilir: "Topluluk içindeki tüketicilere yönelik satışta bulunan AB dışı sağlayıcılar, artık Topluluk içinde iş faaliyetinde bulunan AB kaynaklı bir sağlayıcıyla aynı temelde vergiye tabi olacaktır."⁴⁷ ABD'nin tepkisini çeken de, AB Topluluğu'ndaki özel tüketicilere yönelik yıllık 100 000 Euro üzerinde satış yapan AB dışı e-ticaret sağlayıcılarının, en azından bir AB ülkesindeki vergi idaresinde mükellefiyet kaydı yaptırma zorunluluğunun getirilmesidir. Halen uygulanmakta olan sistemde, AB içinde dijital olarak sağlanan hizmetler üzerinde KDV uygulanmakta, AB içine yönelik satış yapılsa bile, AB dışından sağlanan dijital hizmetler ise KDV'den muaf tutulmaktadır. Önerinin temelinde de bu durumun AB kökenli e-ticaret için rekabet zaafı olarak nitelenmesi yatmaktadır.

Önerinin temel noktaları şöyle konumlanabilir:⁴⁸

- Öneri, elektronik olarak sağlanan aşağıdaki hizmetlere uyarlanacaktır;
 - Bu tarz faaliyetleri düzenleyenlerin faaliyetleri ve uygun yan faaliyetler de dahil olmak üzere, elektronik ortamda sağlanan tüm ses, imge vb. yayın biçimlerini kapsayacak bir biçimde, kültürel, sanatsal, sportif, bilimsel, eğitimsel, eğlence ve benzer faaliyetler

⁴⁶ Bkz. U.S. Treasury – Office of Public Affairs, "Treasury Deputy Secretary Stuart E. Eizenstat Remarks to the Coalition of Service Industries and Tax Council Washington DC," 26 Temmuz 2000, <http://www.us-treas.gov/press/releases/ps808.htm>

⁴⁷ COM(2000) 349 final, agy, sf. 7

⁴⁸ COM(2000) 349 final, agy, sf. 12-16; ayrıca öngörülen KDV mükellefiyetleri ve kaynakları konusunda açık seçik bir tablo için bkz. Annette Nellen, "Overview to E-Commerce Taxation - Guide to Understanding the Current Discussion and Debates," Aralık 2000, http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_a/ECOMM.pdf, sf. 72

- Örneğin bilgisayar oyunlarını da kapsayacak bir biçimde yazılım hizmetleri
- Veri işleme ve web alanı kiralama, web tasarımı ya da benzer hizmetler
- Enformasyon sağlayıcılığı hizmetleri
- Yıllık 100 000 Euro ya da altında satış yapan AB dışı satıcılar mükellef kaydı yaptırmak zorunda değildirler.
- “AB tüketicilerine yönelik hizmet sağlamada AB ve AB dışı operatörlerin eşit temelde vergilendirilmesi bağlamında, AB dışı satıcılar tek bir AB ülkesinde mükellef kaydı yaptırabilirler
- Kayıt, form doldurma ve gönderme işlemlerinin elektronik ortamda yapılabilmesi için gerekli sistemler geliştirilecektir.
- Satıcıların, bir tüketicinin bireysel mi yoksa kurumsal mı olduğunu ayırt edecekleri biçimde enformasyon erişimi bulunmalıdır.
- Vergi borcu ve cezalarından kaçınmak ve fikri haklar gibi AB’de uygulanan yasal korumalardan yararlanmak için vergi mükellefi olma arzusu oluşacaktır.

Radyo ve TV hizmetleri ve kurumsal Pazar (B2B) dışında çok geniş bir e-ticaret faaliyet alanında uygulanacak olan bu düzenlemenin oylanması sırasında, yalnızca İngiltere aleyhte oy kullanmıştır. İngiltere’nin karşı çıkış gerekçesi, AB dışı sağlayıcılara ek vergi yükü getirilerek, AB sağlayıcıları karşısında dezavantajlı bir konuma getirilmeleri ve düzenlemenin bu bağlamda eşitlik ilkesine aykırı olduğu yolundadır⁴⁹. Ayrıca, İngiltere mevcut haliyle düzenlemenin uygulanma güçlükleri getireceği, Topluluğun AB dışı sağlayıcılara KDV yükümlülüğünü

⁴⁹ Bkz. Basın duyurusu (Swedish Presidency News): “Background: Ecofin Council, 5 June,” http://www.eu2001.se/eu2001/news/news_read.asp?iInformationID=15516

dayatmakta zorlanacağı, bu kuruluşların vergi amaçlı izlenmesinin pahalı ve güç bir işlem olacağı eleştirisini de getirmiştir.

İngiltere delegasyonu, vetosuna ek olarak, Komisyon'a kısa vadeli bir çözüm sunmuş ve tüm e-ticaret işlemlerinin geçici olarak KDV'den muaf tutulmasını ve uzun vadede, OECD ile daha yakın bir işbirliği çerçevesinde, uluslararası ölçekte işlevsel olabilecek teknik özellikleri de içeren geniş bir portal yapısının kurulması, dolaylı vergilendirmenin uygulanabilirliğinin bu yolla sağlanmasını önermiştir⁵⁰.

Ancak, diğer tüm üye ülke delegasyonları bu öneriye karşı çıkmışlar ve e-ticaret üzerinde geçici bir vergi moratoryumunun daha sonra kaldırılmasının çok güç olacağını ve geleneksel ticaret karşısında önemli pazar sapmalarına yol açabilecek bir haksız vergi rekabeti yaratacağını ifade etmişlerdir. Bunun yanı sıra, uzun vadeli çözümlerin değil, kısa süre içinde iş görebilecek bir sistemin inşasının Komisyon'un görevi olduğu vurgulanmıştır⁵¹. Tartışmalar şimdilik herhangi bir sonuç getirmemiş ve daha sonraki oturumlarda ayrıntılı olarak tartışılmak üzere şimdilik bir kenara bırakılmıştır⁵².

d) ABD

E-ticaretin başlangıcı olarak, genellikle Temmuz 1995'de ABD'de Amazon.com'un⁵³ faaliyete başlaması gösterilir. Bunun nedeni, herhangi bir fiziksel satış mekanı olmaksızın tüm ticari faaliyetlerini internet üzerinden yürüten ilk kuruluşun

50 Bkz. : "Background: Ecofin Council, 5 June," agy

51 "Background: Ecofin Council ", agy

52 Alman ve Fransız maliye bakanlarının, İngiltere'nin AB vergi yasalarının değişimini veto ile engelleme hakkının geri alınmasını istedikleri, basın organlarında geniş yankı bulmuştur. Bkz. BBC News Online, "Business: The Economy EU Tax Row Escalates," 2 Aralık 1998, http://www.bbc.co.uk/hi/english/the_economy/newsid_226000/226350.stm

53 <http://www.amazon.com>; Amazon.com ve e-ticaretin başlangıcı konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Robert Spector, "Amazon.com ve Yaratıcısı Jeff Bezos", çeviren Zeynep Yelçe, Scala Yayıncılık, 2001

“Amazon” olmasıdır. Gerek internetin gerekse e-ticaretin doğup geliştiği yer olmasından dolayı, ABD’nin, internet alanında yasal düzenlemeyle ilgili konuların federal hükümet, eyalet yönetimleri ve endüstri kuruluşları tarafından tartışılmaya başlandığı ilk ülke olması doğaldır. Ayrıca, ABD’de yasama; katalog satışları gibi “uzak satıcılar” (*remote sellers*) tarafından yapılan ve eyaletlerarası vergi uyumu güçlükleriyle karmaşık bir yapı kazanan vergilendirme başta olmak üzere, bir tür “network” üzerinde gelişen ticaret ile ilgili yasal düzenleme sorunlarına yabancı değildir.

Konuyla ilgili ilk çalışmalar, ağ temelli bilgisayar endüstrisinin vergilendirilmesiyle ilgili olarak ABD’de Eyaletler Arası ticari faaliyetlerde “yerleşim”le bağlantıyı sağlamak için kullanılan “nexus” kavramının belirlenmesi konusunda yapılmıştır. Eyaletler Arası Vergi Komisyonu’nun çalışmaları, öncelikle yüksek teknoloji ile ilgili ticari konularda eyaletlerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması gerekleri üzerine olmuştur.

E-ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili olarak bir hükümetin yayınladığı ilk rapor, ABD Hazine Departmanı tarafından Kasım 1996 tarihinde yayınlanan “Küresel Elektronik Ticaret Hakkında Bazı Vergi Politikası Sorunları” adlı belgedir⁵⁴. “İletişim teknolojileri ve elektronik ticaretteki gelişmelerin ortaya çıkardığı gelir vergisi politikaları ve vergi idareleriyle ilgili sorunlara bir giriş” olarak sunulan çalışma, sonuçlar ya da çözümler ortaya koymaktan çok, sorunları belirlemek ve tarafları bu sorunlar üzerinde tartışmaya çağırarak amacını taşımaktadır⁵⁵. Rapor, öncelikle e-ticarette olan işlemlerin türleri ve doğası üzerinde durmakta ve gelecekte yaygınlaşacağı düşünülen (ve bugün sürecin bir parçası olmuş) elektronik para transferi, elektronik borsa işlemleri, offshore bankacılığı, anonim transferler, şifreleme teknikleri gibi işlemlerin vergilendirme açısın-

54 Bkz. Department of the Treasury – Office of Tax Policy, “Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce,” <http://www.treas.gov/taxpolicy/library/internet.pdf>

55 “Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce,” a.g.y., sf. 2

dan yaratacağı yer ve kimlik saptama, vergi kaçırma, para ak-lama vb. sorunları ele almaktadır.

Ancak, raporda belirginleşen bir görüş, ABD ile dünyanın geri kalanı arasında gelişecek olan yaklaşım farkı hakkında ipuçları sunmaktadır: "Siberuzaydaki işlemlerin, geleneksel kaynak-temelli vergilendirme (*source - based taxation*) kavram-larının gözden düşmesiyle ilgili mevcut eğilimi güçlendireceği ve yerleşim-temelli vergilendirmenin (*residence - based taxati-on*) önemini artıracacağı görülmektedir."⁵⁶ E-ticaret faaliyetleri-nin büyük bir kısmının ABD yerleşimli olmasından dolayı, bu yaklaşım birçok ülkede tedirginlik yaratmış ve halen önemli bir anlaşmazlık kaynağı olmaya devam etmektedir ⁵⁷.

ABD Federal Hükümeti, yeni ekonominin kaynağı ve halen merkezi konumunda olan bir ülkenin yönetimi olarak, e-tica-retin temsil ettiği uluslararası potansiyeller ile ülke çıkarları arasında doğrudan bir ilişki kurmuş ve gerek vergilendirme ge-rekse diğer yasal düzenleme konularında, başka ülkelere ve uluslararası kuruluşlara göre çok daha liberal bir yaklaşım ge-liştirmiştir. Bu yaklaşımın en etkili sonucu, ilk kez Mart 1997'de Temsilciler Meclisi üyesi Christopher Cox ve Senatör Ron Wyden tarafından Kongre'ye sunulan ve Ekim 1998'de yü-rürlüğe giren "İnternet Vergi Serbestliği Kanunu"dur (ITFA).⁵⁸ Kanun, Ekim 1998'den itibaren üç yıl geçerli olmak üzere, tüm eyaletleri bağlayacak bir biçimde, internet erişimi ve e-ticaret faaliyetlerinin mükerrer ve ayrımcı (multiple & discriminatory) tarzda vergilendirilmesini yasaklayan bir federal moratoryum niteliğindedir.

56 "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce," agy, sf. 1

57 Bkz. Annette Nellen, " Timeline Review of Activities Related to Discus-sions on Internet Taxation," http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_a/TIMELINE.PDF, sf. 6

58 Bkz. ITFA- Internet Tax Freedom Act (Public Law 105-277 signed by the President on October 21, 1998), <http://cox.house.gov/net-tax/law.html> ; Ayrıca kanun metninin "basit ingilizce"ye çevrilmiş bir özeti için bkz. "Plain English' Summary of The Internet Tax Freedom Act (P.L. 105-277)," <http://cox.house.gov/nettax/lawsums.html>

Federal ITFA'nın Kongre'ye ilk sunulduğu biçimi çok daha geniş bir vergi serbestliği öngörürken, nihai versiyonu internet erişimi, mükerrer vergilendirme ve ayrımcı vergilerle sınırlandırılmış bir moratoryumu içermektedir. Kanununun internet erişimiyle ilgili olan bölümü, ekonomik büyüme için erişim maliyetlerinin düşürülmesi politikası gereği özellikle güçlendirilmiştir. Erişim ile ilgili vergi muafiyeti, yalnızca uluslararası ticari amaçlarla erişkin olmayanlar için zararlı malzemeyi internet üzerinden dağıtan kişi ya da kuruluşlar ve bu tarz malzemenin server'ları üzerinden yayınlanması ile ilgili olarak erişimi kısıtlamak için gerekli filtreleme yazılımları sunmayan internet servis sağlayıcıları için geçerli olmayacaktır.

ITFA bağlamında mükerrer vergi (çifte vergi, çoklu vergi)⁵⁹ bir devletin veya alt siyasi birimin (yetkili organının), bir başka devletin veya yetkili organının vergilendirdiği - aynı oranda veya aynı matrah üzerinden olup olmamasının önemi bulunmaksızın ve buradaki yetkili hukuksal düzende ödenen vergiler istisna edilmeksizin - aynı veya özde aynı e-ticaret üzerine koyduğu vergi olarak ifade edilmektedir.⁶⁰ Mükerrer vergi, başka satış ya da tüketim vergilerine tabi olan ve e-ticaret yapan bir kişiye bir eyalet ya da alt yönetimi tarafından yüklenen satış ve kullanım vergilerini kapsamamaktadır. "Ayrımcı vergi" ise, kanun kapsamında iki odak üzerinde temellenen bir tanıma sahiptir: İlk nokta, verginin "adaletli" ya da "tarafsız" olup olmadığı, diğeri ise, genel olarak kabul edilmiş "yer" (*nexus*) kavramı üzerinde temellenip temellenmediğine göre belirlenmektedir. Buna göre, birden fazla eyalet tarafından aynı nitelikte faaliyetlerin, yerleşim kavramının yorumlanmasından dolayı ortaya çıkacak keyfi uygulamalarla vergilendirilmesi yasaklanmaktadır.

Kanun, ayrıca geleneksel ticarete eşdeğeri olmayan ve yalnızca internet üzerinde satışı ve dağıtımı yapılan ürün ve hiz-

⁵⁹ Multiple tax: çifte vergi; multiple taxation: çifte vergileme / çoklu vergileme, Orhan Şener, Açıklamalı Ekonomi Sözlüğü, İngilizce - Türkçe), 2. Baskı, İstanbul, 1999

⁶⁰ Internet Tax Freedom Act, agy, Sec. 1104

metler üzerine eyaletlerin vergi koymasını moratoryum süresince yasaklamaktadır. Bununla birlikte, kanun, moratoryum altında olmayan vergilerin kapsamlarının genişletilmesi konusunda eyaletleri özgür bırakmaktadır.

Kanunun önemli bir başka boyutu, internet erişimi ve e-ticaret üzerine ITFA'nın yürürlüğe girmesini takiben hiç bir federal vergi getirilmeyeceğini ifade etmesidir. ITFA ayrıca, Federal Hükümeti, internetin, gümrük vergilerinden muaf bir "serbest bölge" olarak ilan edilmesi için uluslararası platformlarda gerekli tüm çabalarda bulunmaya davet etmektedir. Nitekim ABD, DTÖ nezdinde bu girişimlerde bulunmuş ve bir ölçüde başarı da kazanmıştır.

Mevcut moratoryumun iki yıl uzatılmasını öngören "İnternette Vergi Ayrımcılığını Önleme Kanunu" (Internet Tax Non-discrimination Act)⁶¹, Temsilciler Meclisi'ne sunulmuş ve 15 Ekim 2001 tarihinde kabul edilmiş, 28 Kasım 2001 tarihinde imzalanarak yürürlüğe girmiştir. Kanuna göre, moratoryum 1 Kasım 2003 tarihine kadar uzatılmış bulunmaktadır.

e) G7

G7⁶² örgütlenmesi de küresel enformasyon ekonomisi ve enformasyon toplumu konularında bir dizi çalışmaya öncülük ederek, düzenlediği zirvelerde bunların sonuçlarını açıklamıştır. G7 e-ticarete yönelik bir çalışma grubu oluşturarak, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerin küresel e-ticarete uyum sağlamalarını kolaylaştıracak bir dizi düzenleme önerisi ortaya

⁶¹ Internet Tax Nondiscrimination Act (Enrolled Bill) – H.R. 1552, nihai kanun metni için bakınız: <http://thomas.loc.gov/> Ayrıca eyaletler düzeyinde internetin halen nasıl vergilendirildiği konusunda günce bir tablo ve ayrıntılı bilgi için bkz. *Vertex Tax Cybrary*, "Internet Taxation Table – State Level," http://www.vertexinc.com/taxcybrary20/CyberTax_Channel/taxtable_72.asp ve "Internet Taxation: State Summaries," http://www.vertexinc.com/taxcybrary20/CyberTax_Channel/taxsum_73.asp

⁶² Bugün artık Rusya'nın da katılımıyla "G8" olarak anılan bu grubun adının bu çalışmada G7 olarak anılmasının nedeni, sözkonusu çalışmaların yapıldığı dönemde adının bu olmasıdır.

koymuştur⁶³. G7, bunun yanı sıra, OECD ve Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ)⁶⁴ ile işbirliği içinde, elektronik ödeme sistemleri için küresel ticaret ve para politikalarının küresel ölçekte yasal uyumlaştırılması konularına ağırlık vermektedir. Ayrıca ileride de değinileceği gibi, DTÖ ve ABD Federal Hükümeti ile birlikte, internet üzerinde iş yapmak için gümrükten ve satış vergilerinden muaf bir küresel ortam yaratılmasına yönelik öneriler geliştirmektedir⁶⁵. G7 önerileri, yalnızca üye devletler için değil, diğer birçok ulus için de etkin bir düzlem oluşturmaktadır. E-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili konularda ise, üye ülkeler bu konuda etkin diğer uluslararası oluşumlarda da yer aldıkları için, önemli bir meşruiyet ve onay mekanizması haline gelmektedir.

f) Dünya Ticaret Örgütü

Dünya Ticaret Örgütü, dünya telekom pazarının tekelcilikten arınarak liberalleşmesi için gösterdiği çabalarla, bilişim ve iletişim sektörleri için oldukça verimli bir gelişme ortamı oluşturarak saygınlık kazanmış ve konuyla ilgili uluslararası yasal düzenlemelerde endüstrinin liderlik rolünü benimseyerek önemli gelişmelere yol açmış bir kuruluştur. Ancak, küresel yapısından ve güç dengelerinden ötürü, bir o kadar da tartışmalı, eleştiri altında olan bir platformdur.

DTÖ, Aralık 1996'da Singapur'da, enformasyon teknolojisi ürünlerini ve internet trafiğini gümrük vergilerinden muaf kılmaya yönelik "Enformasyon Teknolojisi Ürünleri Ticareti Hakkında Bakanlar Bildirgesi"nin bir sonucu olarak Enformasyon Teknolojisi Sözleşmesi'ni (ITA)⁶⁶ yayınlayarak, e-ticarette ulus-

⁶³ Bu grup, "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Küresel Pazarı" adını taşımaktadır (Global Marketplace for Small and Medium Enterprises).

⁶⁴ WTO - World Trade Organization

⁶⁵ DTÖ çalışmaları hakkında bkz. James Johnson, "Electronic Commerce and the Global Market Place: Report on International Organizations Activities," agy

⁶⁶ "Ministerial Declaration on Trade in Information technology Products" (ITA- Information Technology Agreement sözleşmesi, 2000 yılında sona ermiş, ancak yeniden uzatılmıştır)

lararası gümrük rejimleri ve vergi hukuku konusunda önemli bir çalışma geliştirmiştir. AB ve birçok ülke de ITA sözleşmesini kabul etmişlerdir.

Bunun yanı sıra, Hizmetler Alanında Genel Ticaret Sözleşmesi (GATS)⁶⁷ yetmiş Dünya Ticaret Örgütü üyesi ülke tarafından 1997 yılında imzalanarak, enformasyon teknolojilerinin kullanımıyla sınırötesi ağlar oluşturan finansal pazarların liberalleşmesi konusunda önemli gelişmeler sağlanmıştır. Bu sözleşme hizmet kavramlarına yeni yasal karşılıklar getirerek e-ticaret hukukunun gelişiminde önemli bir rol oynamıştır. DTÖ'nün sağladığı bir başka gelişme ise, e-ticareti de içerecek bir biçimde fikri hakların denetlenmesi için oluşturulmuş bulunan Fikri Mülkiyet Haklarının Ticarete Bağlı Yönleri (TRIPS)⁶⁸ sözleşmesidir. Bu sözleşme patentler, telif hakları, ticaret sırları, yazılım telifleri, veri bankası telifleri vb. konularda standartlar koymakta ve denetim ilkeleri geliştirmektedir⁶⁹.

ITA sözleşmesi, e-ticaretin vergilendirilmesinin uluslararası konumu, özellikle de gümrük vergileri ile ilgili, önemli bir çerçeve sunmaktadır. ITA, enformasyon teknolojisi ve endüstrisinin dünya çapında yayılmasının önündeki engellerin kaldırılması amacıyla, yüksek teknoloji ürünlerinin ithalatı üzerindeki gümrük vergi ve tarife yükünün aşamalı olarak (Ocak 2000 / bazı gelişmekte olan ülkeler için Ocak 2005) kaldırılmasını öngörmektedir ve Ekim 1997'de yeniden imzalanarak (ITA II) kapsam ve etki alanı genişletilmiştir.⁷⁰ Avrupa Birliği'ni de içi-

67 GATS: General Agreement on Trade in Services

68 TRIPS: Trade Related Aspects of Intellectual Property Rights

69 Bu ilkeler için bkz. James Johnson, "Electronic Commerce and the Global Market Place: Report on International Organizations Activities," agy

70 Gümrük vergi ve tarifelerinin yanı sıra, hükümetlerin enformasyon teknolojisi ürünleri alımı, uluslararası standartlar gibi birçok konuyu kapsayan ITA için bkz. WTO, "Information Technology: Compilation of Issues" (96-1831), Sekreteryaya Notu, 10 Mayıs 1996, <http://docsonline.wto.org/> ; ITA ve ITA II hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Brink Lindsey, Daniel T. Griswold, Mark A. Groombridge, ve Aaron Lukas, "Seattle and Beyond: A WTO Agenda for the New Millennium," *Centre For Tra-*

ne alan kırk sekiz ülkenin imzaladığı ITA, halen Çin gibi yeni katılımcı ülkelerle birlikte etki alanı genişleyeceği, dolayısıyla düzenleyeceği ticari ilişkilerin nitelikleri de farklılaşacağı için, çalışma grupları tarafından geliştirilmektedir.

Tüm bu sözleşmeler, Japonya, Kanada, bazı Avrupa ülkeleri gibi bilişim ve iletişim endüstrisinin gelişmiş olduğu ülkelerin farklı çekincelerle desteklediği ve endüstrinin kendisinin güçlü lobi faaliyetleriyle katkıda bulunduğu⁷¹ ABD'nin önerileri ve baskısıyla gündeme gelmiştir. Ancak, hiçbiri, oybirliğiyle, herhangi bir itirazla karşılaşmadan onaylanmış da değildir. İnternette veri akışına ve dijital ürünlere gümrük vergisi getirilmesini yasaklayan DTÖ kararı da, yoğun tartışmalar ve itirazlarla karşılaşmıştır ve halen statüsü tam olarak belirlenmiş değildir.

Bu moratoryum önerisi ilk kez 1997 ITA sözleşmesiyle birlikte DTÖ gündemine gelmiş ve 20 Mayıs 1998'de Cenevre'de, DTÖ 2. Bakanlar Konferansı'nda imzalanan "Elektronik İletim Gümrük Moratoryumu" ile bir yıl süre için uygulamaya konmuştur. Moratoryum, geçici olmak kaydıyla, tüm elektronik iletimlere (*transmission*), yani elektronik ortamda dağıtımı yapılan dijital ürünlere ülkelerin gümrük vergi ve tarifelerinin uygulanmasını ortadan kaldırmayı hedeflemektedir; daha doğru bir ifadeyle, mevcut gümrük dışı bırakma uygulamasının devam etmesini sözleşme altına almaktadır. İnternet üzerinden sipariş edilen, kitap, müzik CD'leri, bilgisayar donanımı vb. fiziksel (maddi) ürünlerin, yine fiziksel yollarla sınırı geçmeleri durumunda, halen mevcut sözleşmelere göre uygulanan gümrük vergi ve tarifeleri moratoryum kapsamında değildir.

de Trade Policy Studies, Kasım 1999, <http://www.free-trade.org/pubs/pas/tpa-008.pdf>

71 Endüstri ve sektörel yaklaşımlara örnek olarak bkz. "Microsoft calls for permanent duty-free status for cyberspace / Software maker asks WTO ministers to ban E-customs forever at next week's Seattle meeting but faces resistance, may get temporary freeze," <http://www.globetechnology.com/archive/19991127/RMICR.html> ; WITSA (World Information Technology and Services Alliance), "Statement on World Trade Organization and Electronic Commerce," <http://www.witsa.org/papers/wtoecom.pdf>

Ashında, hiçbir ÷lke henüz dijital ÷r÷nlere g÷mr÷k vergisi uygulamamaktadır, dolayısıyla bir tarife de mevcut değildir. Tüketim vergileri gibi dolaylı vergilendirme alanında da yoğun olarak tartışılan bir konu olan, dijital ÷rünlerin internet yoluyla iletimi ve indirilmesine g÷mr÷k vergi ve tarifeleri uygulanması önerisi, sorunun karmaşık yapısından dolayı henüz pek az gündeme gelmiştir.

Böyle uluslararası bir moratoryum fikri, ilk kez bir Beyaz Saray raporunda, "Küresel Elektronik Ticaret İçin Bir Çerçeve" adlı belgede⁷² dile getirilmiştir. Raporda, internetin g÷mr÷kten muaf bir uluslararası serbest bölge olarak ilan edilmesinin, ABD Federal Hükümeti'nin görevi olduğu belirtilmektedir. Elektronik Ticaret Danışma Komisyonu ve Hazine ve Ticaret departmanlarının uzman bürokratları, "serbest ticaret" fikrinin bir tür fütüristik laboratuvarı olarak gördükleri e-ticaretin mümkün olduğunca az "düzenlenmesi" ve endüstrinin özdenetimi ile büyüme potansiyellerinin artırılması yaklaşımıyla, aynı doğrultuda bildirimde bulunmuşlardır.⁷³ Bilişim ve iletişim endüstrisinden birçok kuruluşu bünyesinde barındıran sektörel ve özel kuruluşların güçlü katkıları da bu yaklaşımda etkili olmuştur. Gerekli ulusal desteğe sahip Federal Hükümet ise, konuyu düzenlemenin gerçekleşebileceği bir platforma, yani DTÖ'ne taşımıştır.

DTÖ bünyesinde e-ticarete ilişkin uluslararası düzenleme konuları, çok daha genel ve karmaşık bir görüşbirliğini gerektirmektedir. DTÖ, OECD'den farklı olarak, hem yaptırım gücüne sahiptir - dolayısıyla ÷lkeler açısından kayıp ve kazançlar çok daha büyük olabilir - , hem de uluslararası ilişkilerin tüm karmaşası ve güç dengelerini yansıtan bir yapı arz etmektedir. İnternette elektronik veri akışını sağlayan network protokolleri sayesinde sınırötesi dağıtımı yapılan dijital ÷rün ve hizmetler ile g÷mr÷k vergi ve tarifeleri arasında kurulacak ilişkinin DTÖ

72 Bkz. The White House, "A Framework for Global Electronic Commerce," 1 Temmuz 1997, <http://www.ecommerce.gov/framework.htm>

73 ACEC - Advisory Commission on Electronic Commerce, "Report to Congress," http://www.ecommercecommission.org/acec_report.pdf

gündemine ABD delegasyonu tarafından getirilmesi, bu bağlamda doğal karşılanmalıdır. ABD, yeni ekonominin mevcut lideri olarak, en büyük dijital ürün ihracatçısı ülkedir. DTÖ'nün 1998'de yaptığı bir araştırmaya göre, "internet gelirlerinin %85'i, kullanıcıların %62'sinin yerleşik olduğu ABD'de gerçekleşmektedir."⁷⁴

ABD Moratoryum önerisinin tartışılması sırasında, özellikle Nijerya, Mısır, Hindistan, Pakistan gibi gelişmekte olan, bilişim ve iletişim endüstrisiyle farklı düzeylerde ilişki kurmuş ve özgün yapılarından dolayı farklı sorunlar yaşayan ülke delegasyonlarından çeşitli itirazlar gelmiştir. Pakistan delegasyon başkanı, konuyla ilgili ülkesinin bir takım ilkesel ve yasal sorunları olduğunu belirterek, konunun apansız, tüm yönleri tartışmaya açılmaksızın gündeme getirilmesine duyduğu tepkiyi dile getirmiştir.⁷⁵ Mısır temsilcisi ise, "bugün elektronik ticaret ve bilgisayar endüstrisi eşit fırsatlar ortamı değildir" diyerek, ABD ve diğer bir avuç ülkenin teknolojik hakimiyetinin doğuracağı ayrımcılıktan duyduğu kaygıyı belirtmiştir.⁷⁶

Birçok ülke, henüz tüm yönleriyle ortaya konulmamış ve hızla geliştiği için ulaşacağı boyutların öngörülemediği bir konuda, kesin karara varmakta ve neden olacağı gelir kayıplarını tahmin edemeyecekleri bir düzenlemeyi sürekli kılmakta isteksiz davranmışlardır. Sonuç olarak moratoryum 1999 yılının sonuna dek geçerli kılınmış ve karara, konunun tüm boyutlarıyla araştırılması için gerekli çalışmalara girişilmesi konusunda bir bildirim eşlik etmiştir.

Konunun tekrar gündeme geldiği, Kasım 1999'da düzenle-

⁷⁴ Aktaran: Brink Lindsey, Daniel T. Griswold, Mark A. Groombridge, ve Aaron Lukas, "Seattle and Beyond: A WTO Agenda for the New Millennium," *agy*, sf. 27

⁷⁵ Bkz. Reuters, "Haves Seek a Duty-Free Net," 19 Mayıs 1998, <http://www.wired.com/news/politics/0,1283,12397,00.html>

⁷⁶ Bkz. Bruno Giussani, "Internet Transmissions Should Remain Duty Free, U.S. Tells World Body", *The New York Times Online*, 20 Şubat 1998 <http://www.nytimes.com/library/cyber/week/022098trade.html>

nen DTÖ Seattle Bakanlar Konferansı'nda sorun çok daha karmaşık bir hal almıştır. Avrupa Birliği, Asya Pasifik Ekonomik İşbirliği Örgütü ve diğer bazı Dünya Ticaret Örgütü üyesi ülkelerin de desteğini alan ABD, Konferans'a mevcut moratoryumu iki yıl daha uzatma önerisi götürmüştü, ayrıca Endonezya ve Singapur'un moratoryumun sürekli kılınması yolunda getirdiği öneriyi desteklediğini bildirmiştir.⁷⁷ Gösteriler ve tepkilerle kuşatılmış, tarımla ilgili küresel ticaret sorunlarının yoğun olarak gündemi belirlediği Konferans'ta; bu öneri sert tartışmalara neden olarak en popüler ikinci konu haline gelmiştir. Bir önceki toplantıda olduğu gibi kesin bir karar çıkmamış, dolayısıyla moratoryumun statüsü tartışmalı bir hal almıştır.⁷⁸

ABD Ticaret Departmanı sekreteri William Daley, aksi bir karar bulunmadığına göre, bir sonraki toplantıya dek, yani onsekiz ay boyunca moratoryumun yasal olarak yürürlükte olduğunu bildirmiştir. Daley, uzatma boyunca, daha çok ülkenin internetin ekonomilerine yaptığı katkıyı hissedecekleri ve moratoryumun sürekli hale geleceğinden kuşkusu bulunmadığını söylerken, öneriye karşı görüş bildirmiş olan ülke delegasyonları, öneri ile ilgili herhangi bir karara varılamadığını, dolayısıyla moratoryumun sona erdiğini iddia etmektedirler. Hatta Şili delegasyonu elektronik iletimlerin gümrük vergisine tabi tutulması ve gelirin satıcı ve alıcı ülke arasında pay edilmesi önerisini gündeme getirmiştir.⁷⁹

İtirazların çoğu gelişmekte olan ülkelere gelmekte ve ülkelerinin yeni ekonomiden elde edilecek vergi gelirlerine ihtiyaç duyduğu ve gümrük yasağının sürekli kılınması durumunda

77 ABD Delegasyon Başkanı David L. Aaron'un konuşma metni, "Aaron Says U.S. Wants Cyberspace Duty Free," <http://www.useu.be/ISSUES/ecom1112.html>

78 Bkz. "Confusion Reigns on Internet Tax as WTO Talks Collapse," 6 Aralık 1999, <http://www.sa.internet.com/InternetNews/NewsArc/99/1299/news0612b.htm>

79 Bkz. "WTO tackles the internet," *BBC News*, 2 Aralık 1999, http://news.bbc.co.uk/hi/english/business/newsid_544000/544725.stm

dijital uçurumun (dijital bölünmenin) ⁸⁰ daha da açılacağı noktalarında temellenmektedir.

E-ticaretin gerek genel hukuksal statüsü, gerekse vergi hukuku açısından konumu hakkında, yukarıda andığımız kuruluşların yanı sıra, konuyla ilgili çalışmalar yürüten diğer uluslararası resmi statüde kuruluşlar arasında, Asya-Pasifik Ekonomik İşbirliği Örgütü (APEC), Uluslararası Telekomünikasyon Birliği (ITU), Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü (WIPO), BM Eğitim, Bilim ve Kültür Örgütü (UNESCO), Dünya Bankası, Uluslararası Standartlar Örgütü (ISO), Uluslararası Yerleşimler Bankası (BIS) da sayılabilir⁸¹. Her biri kendi uzmanlık alanlarında e-ticaret ile ilgili yasal düzenleme konularında çalışan bu resmi statülü kuruluşlara ek olarak, birçok uluslararası endüstri ve sivil toplum kuruluşu da kapsamlı ve oldukça etkili çalışmalar yürütmektedir.

4. E-ticaretin vergisel boyutu: genel kavramsal çerçeve

E-ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili tartışmalar, genellikle üç vergi tipi üzerinde odaklanmaktadır: bunlar, gelir üzerinden alınan vergiler, KDV gibi harcamalardan alınan tüketim vergileri ve gümrük vergi ve tarifeleridir. E-ticaretin ve vergi sistem-

⁸⁰ Dijital uçurum konusunda güncel veriler ve strateji önerileri için bkz. OECD, "Understanding the Digital Divide," 2001, http://www.oecd.org/dsti/sti/prod/Digital_divide.pdf; ülke örnekleri, ulusal ve uluslararası yaklaşımlar için bkz. Digital Divide Network, <http://digitaldividenetwork.org>; bu konuda kalkınma eksenli görece olumlu bir yaklaşım için bkz. Markle Foundation, "Creating A Development Dynamic: Final Report of the Digital Opportunity Initiative," Temmuz 2001, <http://www.markle.org/news/DigitalOpportunityInitiative-FinalReport.pdf>; konuyla ilgili bir sivil toplum yaklaşımı örneği için bkz. The Public Voice, "The Public Voice and the Digital Divide: A Report to the DOT Force," Mart 2001, http://www.thepublicvoice.org/dotforce/report_0301.html

⁸¹ APEC: Asia-Pacific Economic Cooperation; ITU: International Telecommunication Union; WIPO: World Intellectual Property Organization; UNESCO: United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization; World Bank; ISO: International Organization for Standardization; BIS: Bank for International Settlements

lerinin geleceğine ilişkin gelişmeler, özellikle bu üç vergi konusunda yoğunlaşmaktadır.

İnternet ve vergi birlikte anıldığında sık sık aktarılan bir anekdot vardır: 1831'de elektromanyetik endüksiyonun temel prensiplerinin keşfinin ardından, kuşkucu bir politikacının elektriğin yararları konusunda kendisine sorduğu bir soruya Faraday'ın şu cevabı verdiği söylenir: "Tam olarak ne işe yarayacağını bilmiyorum, ama bir tek şey konusunda eminim: bir gün onu mutlaka vergilendireceksiniz."⁸²

"Elektriğin babası"nın bu konuda haklı olduğu görüldüğü gibi, muhtemelen "internetin babası" sayılan Vint Cerf'in⁸³ söylediklerinde de haklılık payı vardır: "Tüm ülkeler internetin yurttaşları için taşıdığı önemin farkına yeterince hızlı bir biçimde varamıyorlar, telekomünikasyon yeteneğinin, ekonomik bakış açısından ve belki de yurttaşların refahı açısından önemini yeni yeni kavramaya başlıyorlar. Enformasyon erişimi can alıcı bir önem taşıyor. Dünya çapında iletişim yeteneği, özellikle uluslararası iş dünyasıyla başa çıkmaya çalışılıyorsa, çok önemli. Bu sistemin küresel ölçekte işlemesi, ulusal yasaların başka ulusların yasalarıyla uyumsuz olmamasını sağlamak için belirli ölçülerde ülkelerin ilgisi gerekmektedir. Örneğin, dijital imzayla ilgili sözleşmelerimiz yok. Sertifikalar verilmeden, kimlik kazanmak için nelerin gerektiğini bilmiyoruz. İnternet üzerindeki işlemlerin vergilendirilmesi için uygun yasamanın nasıl olacağını bilmiyoruz. İnternet vergilerine karşı mücadele etsek de, bunun kaçınılmaz olduğunu hissediyorum. İnternet üzerinde kayda değer bir ekonomik faaliyet gerçekleştiğinde, ülkeler, gelir elde etmek amacıyla bu işlemlere erişmek için is-

82 Aktaran. Nicholas Negroponte, "Taxing Taxes," agy

83 Vint Cerf, 1974'de Bob Kahn ile birlikte, bugünkü internetin temelini oluşturan "TCP/IP"nin (Transmission Control Protocol / Internet Protocol) mucididir. TCP/IP, bilgisayarlar arasında veri gönderilirken bunların "paketler" halinde bölümleyerek iletilmesini ve alındıkları bilgisayarda "açılmalarını" sağlayan kurallar demetidir ve halen internet bu kurallar esasında çalışmaktadır. Vint Cerf aynı zamanda internet ile ilgili önemli kuruluşlardan biri olan Internet Society'nin kurucusu ve başkanıdır.

rarlı olacaklardır.⁸⁴”

İnternetin sınırötesi doğasından kaynaklanan uluslararasılık boyutu, biraz da yaygın kabul gören “bilgi otoyolu” mecazi etkisiyle, e-ticaretin modern zamanların “ipekyolu” olduğu yolunda bir benzetmeye yol açmıştır. İ.Ö. 2. yüzyılda kurulan ve uluslararası ticaretin geleneksel simgesi haline gelen İpek yolu’nda olduğu gibi, internet’in de tümüyle yeni bir ürünün (enformasyon) dolaşıma sokulduğu yepyeni bir ticaret yolu olduğu ileri sürülmektedir. Bu metafor, Zak Muscovitch’in, vergilendirme ile ilgili olarak, İpekyolu’nun uluslararası ticaret hukuku açısından ortaya çıkardığı çetin sorunların benzerlerinin bugün de internet ve e-ticaret için olduğu vurgusuyla, farklı bir anlam kazanmaktadır⁸⁵.

“İpekyolu’nun kuruluşu, internet ile aynı tarzda yasal sorunlar ortaya çıkarmıştır. Her iki ticaret yolu da ulusal sınırları aşmış ve mevcut yasaların uluslararası mal taşımacılığına uyarlanması ihtiyacını doğurmuştur. Yeni ticaret yollarının neden olduğu bu yasal uyarlama ihtiyacı, 7. Yüzyıl’da uluslararası gemi taşımacılığı yollarının, daha güvenli ve daha etkili mal taşıma yolları olarak İpekyolu’nun yerine geçmesiyle, daha da açık bir biçimde hissedilmeye başlanmıştır. Amirallik Yasaları, siber mekânın ulusötesi doğasına kavramsal olarak benzerlik taşır. Bir geminin kat ettiği bölgenin herhangi bir devletin yasama alanına girmemesi gibi, siber mekândaki kullanıcı da, herhangi bir devletin ayrıcalıklı yasamasına konu olmayan hükümransız bir bölgeyi kat etmektedir. Amirallik Yasaları’nın internet ticareti açısından önem taşıyan bir özelliği de ‘bayrak alışverişi’dir (*flag-shopping*). Gemilerin çok az bağlarının olduğu bir ‘uygun bayrağı’ seçmeleri, sık rastlanan uygulamalardandır. Bu seçimin ardında, vergiden kaçınma ve devletin tercihli yasalarından yararlanma gibi nedenler yatar. İnternet

⁸⁴ Vint Cerf, “The Future of Internet,” (Alan McCluskey tarafından gerçekleştirilen bir söyleşiden), Ekim 99, <http://www.connected.org/is/vint.html>

⁸⁵ Bkz. Zak Muscovitch, “Taxation Of Internet Commerce,” Nisan 1996, <http://strategis.ic.gc.ca/SSG/mi06325e.html>

üzerinde işlem yapan firmalar da, banka gizliliği ve düşük ya da varolmayan vergiler gibi yasal avantajlar sunan bir ülkenin 'bayrağını' seçme imkanına sahiptirler. Bu, firmaların bilgisayarlarını (yani 'elektronik işyeri'ni) avantajlı ülkeye yerleştirmeleriyle yapılır. Firma böylelikle gayri maddi enformasyon-temelli ürün ve hizmetlerini enformasyon otoyolu aracılığıyla tüm dünyaya sunabilir.⁸⁶

Yukarıdaki alıntı, e-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili olarak başlatılan ilk tartışmalar bağlamında da aydınlatıcı olmaktadır. "Coğrafi yer" ve "fiziksel mevcudiyet" gibi, mevcut vergi sistemlerinde önemli yeri olan kavramları geçersiz hale getiren internetin, öncelikle vergiden kaçınma, anonim elektronik para transferi ve şifreleme yoluyla para aklama, vergi cennetlerinden yararlanma gibi amaçlar için kullanılacağı ve ulusal vergi matrahlarının çöküntüye uğrayacağı kuşkusu, bu tartışmalara egemen olmuştur⁸⁷.

Ancak, bu sorunlar varlıklarını sürdürmelerine rağmen, zaman içinde tartışmalar, e-ticaretin temsil ettiği ekonomik potansiyellerin, hem ulusal vergi matrahlarını koruyarak hem de yeni ekonominin gelişmesini destekleyerek nasıl adil bir biçimde vergilendirilebileceği ve bu zorlu görev için gereken uluslararası işbirliği ve uyumlaştırma çalışmaları üzerinde yoğunlaşarak, daha akılcı bir hedefe yönelmiştir. Çünkü yukarıda söz edilen sorunlar geleneksel ticaret ile ortaya çıkmıştır ve e-ticarete özgü değildir. Enformasyon ve iletişim teknolojilerinin bu amaçlar için kullanımıyla doğabilecek sorunlar, kuşkusuz ülkelerin ve vergi idarelerinin ilgi alanına girmektedir; ama e-ti-

⁸⁶ Zak Muscovitch, "Taxation Of Internet Commerce," agy

⁸⁷ Muscovitch'in makalesinin yanı sıra, ABD Hazine Departmanı'nın Kasım 1996'da yayınladığı ve konuyla ilgili ilk hükümet yayını olan, "Küresel Elektronik Ticaret Hakkında Bazı Vergi Politikası Sorunları" adlı belge, tartışmalara örnek olarak verilebilir. Belgede e-ticaretin vergilendirme açısından yaratacağı sorunların yanısıra hem toplum hem de vergi sistemleri için temsil ettiği potansiyeller de vurgulanmaktadır ve sorunlar özellikle elektronik para transferi ile ilişkilendirilmiştir. Bkz. "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce," Department of Treasury – Office of Tax Policy, <http://www.treas.gov/tax-policy/library/internet.pdf>

careti bu sorunlarla sınırlandırmak doğru bir yaklaşım olarak görünmemektedir.

Bununla birlikte, sanal ortamda yürütülen ticari faaliyetlerin ve bunlardan elde edilen gelirlerin izlenmesi ve denetimi vergi idareleri için önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır: Bu sorunun çözümlenmesi için, geleneksel kimlik belirleme yöntemlerinin e-ticaret faaliyetlerinde bulunan kuruluşlara uyarlanması; elektronik imzaların geçerliliğini vergi idareleri açısından mümkün kılacak düzenlemelerin geliştirilmesi; elektronik kayıtların kabulü; üçüncü taraf bilgilerine erişim; diğer erişim düzenlemeleri; ve elektronik ortamda vergi tahsilatı düzenlemeleri gibi yasal yaklaşımların uluslararası ölçekte yaygınlaşması gerekmektedir.

E-ticaretin vergi hukuku açısından ortaya koyduğu temel sorunları ve vergi ilke ve kavramlarıyla karşı karşıya bulunduğu alanları ana hatlarıyla konumlamak, bu konuda yapılan çalışmalara hakim olan yaklaşımları anlamlandırmak açısından yararlı olacaktır⁸⁸.

a) E-ticarette gelirin elde edildiği yer - sanal işyeri tartışması

Bilindiği üzere, vergi yasalarının yerelliği ilkesi vergilendirmede "kaynak ilkesi"nin uygulanmasına yol açar. Yani uluslararası hukuktaki yerellik ilkesinin vergi hukukundaki görünümü kaynak ilkesidir. Bu ilkeye göre, bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergi doğurucu olaylar o devletin vergilendirme yetkisine tabidir. Bir başka deyişle, bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergiyi doğuran olaylara o ülkenin vergi yasaları uygulanır. Genel olarak vergi yasalarının uygulanabilir nitelikte olması için vergi yükümlüsü veya vergi konusu vergilendiren devletin etki alanı içinde olmalıdır. Vergi-

⁸⁸ Bu konuda, iş modelleri ve vergi idaresiyle ilgili sorunların karşılaştırılmalı bir tablosu için bkz. Annette Nellen, "Traits of the E-Commerce Business Model and the Tax and Fiscal Issues They Rise," http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_a/ETraits.pdf

lendirme yetkisini kullanan devlet ile vergi konusu veya yükümlüsü arasında asgari ve yeterli bir ilişki veya bağlılığın bulunması gerekir⁸⁹. Bu asgari ve yeterli ilişki veya bağlılık, yerellik ilkesinde olduğu gibi vergiyi doğuran olayın devlet ülkesi sınırları içerisinde gerçekleşmesi olabileceği gibi, vergi yükümlüsü ile vergilendiren devlet arasında uyrukluk veya ikametgah gibi kişisel ilişkinin varlığı şeklinde de oluşabilir.⁹⁰

Vergilendirme yetkisinin paylaşımı, uygulama alanının saptanması ve bunu belirleyen ölçütlerin konumlanması, geleneksel ticarete de çifte vergilendirme ve vergiden kaçınma gibi uluslararası vergilendirme sorunlarına yol açtığı gibi, özellikle internet üzerinden gerçekleşen ekonomik faaliyetler açısından doğal olarak daha da büyük sorunlara neden olmaktadır.

İnternetin, daha doğrusu iletişim teknolojileri aracılığıyla gerçekleşen ekonomik faaliyetin vergi hukuku açısından doğurduğu sorunlar, öncelikle mevcut vergi sistemlerinde temel ölçütlerden biri olan "coğrafi yer" kavramında düğümlenmektedir.⁹¹ Çünkü mevcut vergilendirme ilkeleri bu kavrama ihtiyaç duymaktadır. Oysa, "elektronik ticaret gelir getirici faaliyet ile coğrafi sınırlar arasındaki bağlantıyı koparmıştır"⁹². İnternet ortamında, vergilendirilmek istenen ekonomik faaliyetin

89 Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982. s.213

90 Esra Ekmekci, Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük, İstanbul 1994, s.1-2

91 ...İnternette yapılan bir işlem, girişimcinin servis sağlayıcısının ve tüketicinin fiziksel olarak nerede olduklarına bağlı olmaksızın gerçekleştirilir. Dolayısıyla, yere ilişkin fiziksel veriler (physical location) belirsizleşir, ekonomik faaliyetler ulusötesi kimlik kazanır ve coğrafi sınırlar anlamını kaybeder. Diğer yandan, yapılan işlemler çoğunlukla bir mal teslimini değil, hizmet ifasını içerir ya da geleneksel olarak mal kabul edilen fakat internet üzerinden dijital olarak aktarılabilen bir sanal mal teslimi (virtual goods) gerçekleşir. Bu elektronik ortamda taraflar gibi işlemin konusu da belirsizleşir..., Billur Yaltı Soydan, "2000'li Yılların Vergisel Mozaigi: Günümüz Verilerinden geleceğin Olasılıklarına -II", *Yaklaşım Dergisi*, Eylül 2000, sayı.93, s.51

92 Robert J. Posch, "Transactional and attributable nexus in cyberspace (taxability of online business transactions)," *Direct Marketing*, Şubat 1997, v:59, s:10

nerede gerçekleştiği ve hangi ülke tarafından vergilendirileceği soruları, gerek gelir üzerinden alınan vergilerde, gerekse KDV gibi tüketim vergilerinde, mutlaka cevaplandırılması gereken sorulardır. Dolayısıyla vergi hukuku açısından ayırt edici bir ölçüt olan gelirin elde edildiği yerin tespiti, e - ticaretin vergilendirilmesi açısından da önem taşımaktadır.

Bu noktada, "yer" tartışmalarının temelini, e-ticarette gelir üzerinden alınan vergiler açısından, "sabit işyeri" ("*permanent establishment*") kavramı oluşturmaktadır. Sabit işyerini, yine "fiziksel yer" olarak tanımlayıp, coğrafi sınır kavramından yalıtılmak, başlangıçta bir çözüm olarak görülmüştür. Ancak, e-ticaret faaliyetlerinin, fiziksel yer kavramından tümüyle vazgeçmeyi ve yeni vergilendirme ilkeleri konumlamayı da zorunlu kılmadığı düşünülerek, bu konudaki ilk yaklaşımlar, internet ortamında sabit işyerini, *yayının yapıldığı bilgisayar* ya da "server" (sunucu) olarak konumlama eğilimi içerisine girmiştir. Ama, internet server'larının da hareketli olabilmesi ya da "aynalama" (*mirroring*) tekniği denilen bir teknikte, güvenlik ya da başka amaçlarla birçok farklı yerde birden çok server'ın aynı yayını yapması, sorunun çözümünü güçleştirmektedir.

Web sayfası, internet sitesi ve server, yani hizmet sunucunun mevcut düzenlemelere göre işyeri olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinde yer alan ve ikili anlaşmaların büyük bir bölümünde yer alan işyeri kavramının "sanal işyeri" kavramını kavrayıp kavramadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Model anlaşmanın işyeri tanımında vurgu yapılan "yer", "sabitlik" kavramları kapsamında, web sayfası ve web sitesinin işyeri olarak kabul edilmesi mümkün görülmemektedir.⁹³

OECD "Tüketim Vergileri Teknik Danışma Grubu'nun, Eylül 1999'da tamamladığı ve Mart 2000'de gözden geçirerek yayınladığı, "Sabit İşyeri Tanımının Elektronik Ticaret Bağlamına Uygulanması: OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5. Maddesinin

⁹³ Bkz. Niyazi Cangir, "Sanal İşyeri - I," *Vergi Dünyası*, Sayı: 227, Temmuz 2000, sf 57-59

Yorumlanması Hakkında Netleştirme Önerisi"⁹⁴ adlı belge, 5. maddedeki sabit işyeri tanımının e-ticarete uygulanmak için yeterli olduğu gerekçesiyle herhangi bir tanım değişikliği önermemektedir. Ancak grubun asıl sorun olarak gördüğü nokta, e-ticaret işlemlerinden elde edilen kazancın, "sabit işyeri" tanımıyla nasıl ilişkilendirileceği konusudur. Çünkü, ticari faaliyetlerin sanal ortamda yürütülmesi sonucu oluşan kazanç, özellikle birden çok hizmet sunucunun söz konusu olduğu durumlarda gelirin kaynağının tespitinde güçlük çıkartmaktadır.

Hizmet sunucunun bazı hallerde işyeri olarak nitelendirilebileceği kabul edilse dahi, sunucuyu işyeri olarak kabul etmenin elektronik ticarete vergileme sorununa çözüm getirmekten uzak bir çaba olmaktan öteye geçememekte ve vergilendirme sorununa gerçekçi bir çözüm getirememektedir. Bu açıdan bakıldığında, "elektronik ticaretin vergilendirilmesinde mevcut vergileme ilke ve kuralları ile yetinilmesi" yaklaşımının, uluslararası çalışmalarda ön plana çıktığı görülmektedir.⁹⁵

Bir başka yaklaşım da, *e-ticaret yapan firmanın internet sitesini sabit işyeri olarak tanımlama eğilimi içindedir*, ancak bu durumda da yukarıda sözü edilen güçlükler varlığını korumaktadır. Bir web sitesi aynı anda çok farklı fiziksel mekandan yayınlanabilir. Bugün ulaşılan noktada, server ya da web sitelerinin tek başlarına sabit işyeri olarak tanımlanamayacağı konusunda bir fikir birliği oluşmuştur. OECD'nin yeni çalışmalarında, server'lar ve internet sitelerinin gelir getirici faaliyetin gerçekleştirilmesindeki payları hesaba katılmakla birlikte, sabit işyeri için kayda değer *fiziksel faaliyetin mevcudiyeti, çalışanların fiziksel olarak iş merkezinde faaliyette bulunmaları gibi*, normal vergilendirme ölçütleri aranmaya devam etmektedir⁹⁶.

94 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bakınız: OECD Consumption Taxes Technical Advisory Group, "The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce: Proposed Clarification on Article 5 of the OECD Model Tax Convention," Mart 2000, <http://www.oecd.org/daf/fa/treaties/art5rev.pdf> .

95 Niyazi Cangir, "Sanal İşyeri - I.", agy

96 "Sabit İşyeri" kavramıyla ilgili olarak, OECD Model Vergi Anlaşması'nın

İnternet sitelerinin ya da bu sitelerin tutulduğu server'ların sabit işyeri sayılıp sayılamayacakları konusu halen tartışmalı da olsa, OECD'nin konuyla ilgili çalışmalarında, bunların sabit işyeri sayılamayacakları yaklaşımı giderek daha fazla ağırlık kazanmaktadır. Bu bağlamda, "sanal ortam" ve "işyeri" kavramları birbirleriyle nasıl bağdaştırılacaktır", "sanal İşyeri" kavramı bu uyarılama işlemi için yeterli midir gibi sorular sorulmaya devam edecektir.⁹⁷

Sabit işyeri kavramı kadar, e-ticaret yapan firmaların, daha önce olduğundan çok daha kolay bir biçimde, coğrafi sınırlardan bağımsız olarak uluslararası pazarlara çıkabilme ve tüketicilere dünya çapında ulaşabilme yetenekleri de, "yer" kavramıyla ilgili bir başka sorunu ortaya çıkarmaktadır. KDV gibi tüketim vergilerinde, e-ticaret ile dolaşıma sokulan mal veya hizmetin nerede üretildiği kadar, nerede tüketildiği ve hangi vergi idaresi tarafından vergilendirileceği sorusu sorulmak zorunda ve hangi ülke vergi yasalarının uygulanacağını belirlemesi gerekmektedir.

E-ticaretin ulusötesi yapısı gereği, vergilendirme ile ilgili il-

5. Maddesinde yapılan değişiklik için bkz. OECD, "Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in Electronic Commerce - Changes to the Commentary on Article 5," Aralık 2000, http://www.oecd.org/daf/fa/treaties/Clarif_e.pdf

⁹⁷ "Sanal İşyeri" kavramıyla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Niyazi Cangir, "Sanal İşyeri - I," *Vergi Dünyası*, Sayı: 227, Temmuz 2000, sf. 52-59; Niyazi Cangir, "Sanal İşyeri - II," *Vergi Dünyası*, Sayı: 229, Eylül 2000, sf. 48-54p; "Elektronik ticaret ortamında işyeri konusunda başlıca iki yaklaşım üzerinde durulabilir. Bu yaklaşımlardan birincisi, işyeri kavramının sanal ortama uyarlanması yerine sanal ortamdaki ticari ve mesleki faaliyetlerin vergilendirilmesi için başka ölçütler geliştirilmesi esasına dayanmaktadır. Bu konudaki bir başka yaklaşım ise soruna uygulanana gelmekte olan vergileme ilke ve kuralları çerçevesinde çözüm getirilmesi anlayışına dayanmaktadır." Niyazi Cangir, "Elektronik Ticarete Vergilendirme," BİLTEN (Bilgi Teknolojileri ve Elektronik Araştırma Enstitüsü), İGEME (İhracatı Geliştirme Merkezi) ve TTGV (Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı'nın "Türkiye İçin Elektronik Ticarete Geçiş Durum Değerlendirmesi ve Pilot Uygulama Projesi" Raporu - 2. No'lu Ek, Mart 1999, <http://www.igeme.org.tr/TUR/etrade/etsop/etsop.pdf> (Bu çalışma, daha önce, *Yaklaşım* dergisinin, Eylül-Ekim-Kasım 1998 tarihli, 69-70-71. sayılarında yayınlanmıştır), sf. 114

ke ve kuralların uluslararası bir düzlemde ele alınması ve ulusal mevzuatların uyumlaştırılmasının gerekliliği tartışmasıdır. Bu bakımdan, e-ticarete sabit işyeri kavramının belirlenmesinde, mümkün olduğunca mevcut ilke ve kurallar çerçevesinde bir yaklaşım geliştirmek konusunda uluslararası kabul görmüş yaklaşımdan hareket etmek gerekmektedir.

Konuya dar mükellefiyet açısından baktığımızda ise, vergileme ülkesinin tespiti açısından gelirin nitelendirilmesi önem taşımaktadır. E-Ticaret yolu ile elde edilen gelir, ticari kazanç ise "işyeri" tespiti önem arz ederken, gelirin serbest meslek kazancı gayrimenkul sermaye iradı veya sair kazanç ve irat olarak kabul edilmesi durumunda ise vergilendirme yetkisine sahip ülke farklılaşmaktadır.⁹⁸ Örneğin elde edilen gelir, ticari kazanç ise kaynak ülkesi, vergilendirme yetkisine sahip olacaktır, dolayısıyla dar mükellefiyet bağlamında e-ticaret yoluyla elde edilen gelirin nitelendirilmesi, vergilendirme yetkisine sahip olacak ülke devletinin belirlenmesi yönünden özel önem taşımaktadır.

b) Ürünün niteliği

E-ticaret ile dolaşıma giren mal, ürün ve hizmetler giderek genişleyen bir yelpazeye yayılmaktadır. Bunlardan elde edilen gelirin niteliği, hangi gelir unsurunu oluşturduğu vergilendirme açısından önem taşımaktadır. E-Ticaret yoluyla sunulan ürünlerin niteliği yani ürünün fiziksel varlığının olup olmaması, nasıl vergilendirileceği konusunda etkin olacaktır. Gelirin konusunu oluşturacak e-ticaret ürünleri "maddi," (*tangible, fiziksel varlığı olan*) ya da "gayri maddi," (*intangible, fiziksel varlığı olmayan*) olarak ikiye ayrılmaktadır. Kitap, CD-ROM, bilgisayar donanımı, otomobil vb. ürünler ilk kategoriye, internet üzerinden yüklenebilecek (*upload*) ve indirilebilecek (*download*), yazılım, müzik parçaları, video klipler vb görsel-işitsel ürünler, danışmanlık hizmetleri, raporlama, finansal hizmetler

⁹⁸ Bkz. Aynı yönde, Niyazi Cangir, "Elektronik Ticarete Vergilendirme," agy, sf. 117

gibi dijital ürünler ise ikinci kategoriye girmektedir. İlk kategoride yer alan ürünler için sorun nispeten kolay aşılabilir görünmektedir. Mevcut vergi mevzuatları, gümrük vergi ve tarifeleri bu ürünlere uygulanabilmektedir, yalnızca ürünün satış biçimi farklılaşmış ve uluslararası pazar imkanları genişlemiştir. Dijital ürünler için ise, çifte vergilendirme başta olmak üzere birçok uluslararası vergisel sorun varlığını korumaktadır.

ABD'de dijital ürünlerin eyalet ve federal düzeylerde nasıl vergilendirileceği, satış ve tüketim vergilerinin (*sales and use taxes*) nasıl uyumlaştırılacağı, halen önemli bir sorundur. Örneğin, hizmetlerin artık üretildikleri yerden farklı yerlerde tüketilebilmeleri, tek başına birçok vergilendirme sorunu ortaya çıkarmaktadır⁹⁹. E-ticaret ile birlikte, dijital ürünlerde düzenli bir artış yaşanması da, vergi idareleri için azalan gelir tehdidi olarak algılanmakta ve e-ticaret yoluyla elde edilen gelirin vergilendirilmesi ile ilgili çalışmalar daha da önem kazanmaktadır.

Ürünün tipi ile ilgili bir başka sorun da, elde edilen gelirin nitelendirilmesinde, dijital bir ürünün mal mı yoksa hizmet mi sayılacağı, konusunun belirlenmesi gerekmektedir ve bu belirsizlik özellikle iş dünyası ile vergi idareleri arasında çifte vergilendirme ve aşırı vergi yükü başta olmak üzere birçok tartışmaya yol açmaktadır.

E-ticaret yoluyla elde edilen gelirin nitelendirilmesine ilişkin konular, özellikle OECD Teknik Danışma Grupları ayrıntılarıyla incelemektedir. E-ticaret kazancının niteliğinin tespitinde temel sorun, elde edilen gelirin "ticari kazanç" (*business profit*) mı yoksa gayri maddi hak bedeli "telif" (*royalty*) mi olarak kabul edileceğiyle ilgilidir¹⁰⁰. Bu konunun çözümlenmesi, maddi malların satışından elde edilen gelirin ticari kazanç,

⁹⁹ Bkz. Robert J. Posch, "Transactional and attributable nexus in cyberspace (taxability of online business transactions)," *Direct Marketing*, Şubat 1997, v:59, s:10y

¹⁰⁰ Gayri maddi hak bedeli, devreden kişi ve hakkın devrediliş biçimine göre serbest meslek kazancı, gayri menkul sermaye iradı veya sair kazanç ve irat olarak nitelendirilecektir.

gayri maddi, yazılım, danışmanlık vb. mal ve hizmetlerin elde edilen gelirin ise gayri maddi hak bedeli olarak nitelendirilmesine ilişkin yaygın eğilim ile belirlenmektedir.

Anlaşma hukuku çerçevesinde kazancın ticari kazanç ya da gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmesinin farklı sonuçları bulunmaktadır. Ticari kazançlar işyeri aracılığıyla elde edildiği takdirde kaynak ülkesi tarafından vergilenmekte; gayri maddi hak bedellerinde ise Model Anlaşmada vergileme hakkı genel olarak ikamet ülkesine bırakılmaktadır.

E-ticarete elde edilen kazancın nitelendirilmesiyle ilgili, önemli bir başka sorun da, gelirin, maddi veya gayri maddi mal ya da hizmetlerin alım satımından elde edilmesiyle ilgili olarak uygulama güçlüklerinin ortaya çıkmasıdır. Bu güçlükler, özellikle yurtdışına yönelik alım satımlarda sorun yaratmaktadır. Örneğin, yurtdışından bir firma e-ticaret yoluyla belli miktarda kitap ithal ettiğinde, bu malların gümrük vergisinin ödenmesinde ve herhangi bir sorun ortaya çıkmamaktadır. Ancak bir firmanın, yurtiçindeki ya da yurtdışındaki bir firmanın internet sitesi üzerinden indirmek yoluyla (*download*) yazılım alım-satımında, ya da yine yurtiçinde veya yurtdışında bulunan bir firmadan yine internet ortamında danışmanlık hizmeti alışverişinde, bu işlemin saptanması ve dolayısıyla vergilendirilmesiyle ilgili bazı güçlükler yaşanacağı açık ve vergi dairelerinin izleme denetleme işlevini yerine getirmesini güçleştireceği ortadadır.

Fiziki varlığı olan malların elektronik ticarete konu edildiği hallerde pratik olmasa da mevcut sistemlerle vergilendirme gerçekleştirilebilir, ancak hiçbir fiziki varlığı olmayan gayri maddi ürünler için aynı şey söylenemez. Buna örnek olarak; bir bilgisayar şirketinin geliştirdiği programları veya oyunları bilgisayar ağları vasıtasıyla yurt içindeki veya yurt dışındaki müşterilerine satması verilebilir. Böyle bir satış durumunda, konunun bir başka boyutu da gümrük vergi ve tarifelerine ilişkindir. Dijital ürünler fiziksel olarak sınırları kat etmediklerinden dolayı, bunların nasıl gümrüklendirileceği ve/veya gümrüklendirilmelerinin gerekli olup olmadığı tartışma konusudur. ABD Federal Hükümeti'nin liderliğiyle, DTÖ bünyesinde onay-

lanan, elektronik veri akışının belli bir süre için gümrükten muaf tutulması kararının hem kendisi tartışılmakta, hem de dijital ürünlerin hangilerinin yalnızca veri akışı olarak kabul edilip bu kapsamda değerlendirileceği sorgulanmaktadır. ABD'nin eğilimi bu kararı sürekli kılmak iken, gerek AB gerekse diğer bazı ülkeler daha kapsamlı bir değerlendirme talebinde bulunmaktadır¹⁰¹.

c) Yeni pazarlama teknikleri

İnternet mal ve hizmetlerin satışına yönelik yeni pazarlama tekniklerinin gelişimine yol açmıştır. E-ticarete özel araştırma teknikleriyle, satıcıların ve tüketicilerin ihtiyaçlarına daha uygun bir alışveriş ortamı oluşmakta, internet reklamcılığıyla daha geniş bir tüketici kitleye ulaşma imkanı artmakta, barter aracılığıyla kurumlararası hizmet, link vb. değiş tokuşu yoğunlaşmakta¹⁰² ve fiyatlandırmanın çok daha dinamik bir platforma yerleşmesiyle rekabet imkanları çoğalmaktadır. Örneğin E-Bay¹⁰³ gibi açık artırma sitelerinin artışıyla, bireyler dünya çapında potansiyel alıcılara ulaşabilmekte, e-ticaret kuruluşları barter yaparak birbirlerinin reklamlarını yayınlayabilmekte, birbirlerine link verebilmekte, tüketiciler fiyat karşılaştırma robotları sayesinde en avantajlı fiyatlara erişebilmektedirler. İş dünyası için bu, hem maliyet düşüşü hem de işlemlerin değişen doğasını finansal ve vergiye yönelik avantajlar yaratmak için kullanmak; yani daha az fiziksel mevcudiyet ihtiyacıyla, daha az uluslararası (ya da ABD özelinde eyaletlerarası) vergi yüküyle, daha geniş bir pazara açılmak anlamına gelmektedir. Örneğin barter kullanımını, e-ticaret ortamında izlenmesi ve denetimi son derece güç bir işlemdir. Vergi idareleri için, bu yeni

¹⁰¹ Bu tartışma hakkında genel fikir edinmek için bkz. Bruno Giussani, "Internet Transmissions Should Remain Duty Free, U.S. Tells World Body," *The New York Times Online*, 20 Şubat 1998, <http://www.nytimes.com/library/cyber/week/022098trade.html>

¹⁰² "barter", internette özellikle reklam değiş tokuşu tarzında uygulanmaktadır.

¹⁰³ Açık artırma siteleri için bkz. <http://www.ebay.com> ; <http://www.usbid.com> ; <http://www.tradeout.com>

pazarlama teknikleri ve ticaret işlemlerinin değişen doğası, daha zayıf değerlendirme ve denetleme mekanizmaları ve vergi toplama birimleri olarak daha az sayıda aracı kuruluş demektir. Özellikle gelir vergisini ilgilendiren konularda bu, oluşan gelirin niteliğinin belirlenmesi ve denetimi açısından önemli güçlükler yaratabilecek niteliktedir.

d) Yeni varlıklar

İnternetin ve e-ticaretin yaygınlaşmasıyla yeni varlık (*asset*) türleri de ortaya çıkmıştır. Alım satımı yapılan bu yeni değerler, *internet alan adları ve web siteleridir*. Örneğin, 2000 yılında "loans.com" 3 milyon dolara, 1999'da ise "business.com" 7,5 milyon dolara satılmıştır¹⁰⁴. Vergilendirme açısından bu yeni varlık türlerinin konumu belirsizdir. İş dünyası alan adı alımında bu harcamanın vergi açısından boyutunu bilmek istemekte, alan adı satanlar ise elde ettikleri gelir açısından nasıl bir vergiyle karşılaşacaklarını bilmek istemektedirler. Örneğin ABD'de bu tür vergilerin satış ve kullanım vergileri açısından konumları merak edilmekte ve bu tür değerlerin mevcut vergi mevzuatları içerisinde işlem görüp göremeyeceği tartışılmaktadır.

e) İşlemlerin niteliği

İnternet ve e-ticaret ile birlikte yoğunluk kazanan bir başka dönüşüm de, özellikle finansal işlemlerin değişen niteliğidir. E-ticarete ürünlerin büyük çoğunluğunun elektronik olarak dağıtıldığını biliyoruz. Ödemelerin büyük bir kısmı da elektronik para transferiyle, özellikle de "e-para" denilen ve gelecekte yaygınlık kazanacağına kesin gözüyle bakılan yeni bir ödeme sistemiyle yapılabilecektir. Tüm bu işlemler, dünyanın herhangi bir yerinde bulunan bir bilgisayar aracılığıyla yapılabilir. Bu işlemlerin anonim olarak yapılabilmesi ise, ülkelerin vergilendirme amaçlı bilgi toplama ve denetleme görevlerini önemli öl-

¹⁰⁴ Bkz. The Associated Press, "Loans.com Domain Name Sells for \$3 Million," *New York Times*, 31 Ocak 2000

çüde güçleştirmektedir. Bir işlemin, ne zaman, nerede, kimler arasında gerçekleştiği gibi vergi açısından çok temel bir soruya cevap bulmak artık pek kolay görünmemektedir. Bu güçlük, düzenli denetimlerinin de önünde önemli bir engel olarak ortaya çıkacaktır. Daha çok sayıda mükellef için vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın kolaylaşması gibi sonuçları da olabilecek bu sorunlar, vergi idarelerinin bilişim ve enformasyon teknolojisi kullanımlarında ciddi bir takım iyileştirmeler içerisine girmeleri ve aralarındaki bilgi alışverişini güçlendirmeleri zorunluluğunu doğurmaktadır, ki son dönemde bu konuda kapsamlı çalışmalar, uluslararası sempozyumlar, konferanslar¹⁰⁵ vb. gündeme gelmektedir.

f) İstihdam alanındaki değişimler: uzaktan istihdam

İnternetin iş dünyasında giderek yaygınlaşan kullanımı, "uzaktan istihdam" gibi bir kavram yaratmıştır. Giderek daha çok kişi, interneti kullanarak evlerinde istihdam edilmektedir. İnternet üzerinde telekonferans gibi uygulamalar, "yönetim merkezi" kavramını da dönüştürmekte ve yöneticilerin de sürekli olarak belirli bir yerde istihdam edilmeleri zorunluluğu ortadan kalkmaktadır. Bu durum, çalışanların nerede istihdam edildiğinin önemli olduğu sosyal sigorta giderleri gibi belirlemelerin yanı sıra, gelir üzerinden alınan vergiler ve tüketim vergilerinin belirlenmesinde de uzun vadede etkili olabilir¹⁰⁶. Çalışanların evlerinde istihdam edilmeleri vergi idarelerinin altyapı masraflarını azaltacağı gibi, iş kurmaya ilişkin harç ve

¹⁰⁵ Örneğin bkz. OECD'nin bazı vergi idare birlikleriyle birlikte düzenlediği, 4-6 Haziran 2001 tarihleri arasında Montreal'de toplanan "Elektronik Bir Dünyada Vergi İdareleri" konferansı: OECD, "Tax Administrations in an Electronic World," http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/MontrealConference.htm, <http://www.oecd.org/media/release/taxmontrealfinala.htm> ; "Minister Cauchon opens global tax administration conference," http://www.ae-tax.ca/pressrelases/eng/news_release_e.html

¹⁰⁶ Bkz. Annette Nellen, "Why Internet Companies Generate Tax Issues," http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_a/Why_Internet_Companies_Generate_Tax_Issues.pdf

mali yükümlülükler ev çalışanlarına da uygulanması gibi sonuçlar doğurabileceği düşünülebilir.

Sonuç

Küresel ölçekte ağ ekonomisinin gelişimiyle ortaya çıkan e-ticaretin vergilendirme konusunda sebep olduğu birçok sorunun bulunduğu, bunların çözümü için OECD, DTÖ, AB ve ABD Federal Hükümeti bünyesinde birtakım çalışmalar yapıldığı ve belirleyici nitelikli bu gayretlerin yakın geleceğin vergi sistemlerini etkileyeceği hususları altı çizilmesi gereken gerçekler olarak karşımıza çıktığı gibi teknolojinin gelişim hızıyla doğru orantılı bir yasal düzenleme çerçevesi üzerinde tam anlamıyla bir uzlaşmanın henüz ortada olmaması da işin bir başka yönü olarak karşımızda durmaktadır.

Hakim görüşe göre, web sayfası, internet sitesi ve hizmet sunucunun (server) "sanal işyeri" olarak tanımlanması suretiyle uluslararası vergi hukukunda ülkelerarası vergilendirme yetkisinin paylaşımında önemli bir ölçüt olan "sabit işyeri"ne bağlanması çeşitli güçlükler arzettiği gibi mevcut uluslararası vergilendirme sorunlarına çözüm üretmekten de uzak bulunmaktadır.

Nitekim vergi hukuku açısından e-ticaretin yarattığı karmaşa, "sanallığa" geleneksel hukuk kavramları çerçevesinde yer bulmaktan çok, e-ticaretin içerdiği teknolojik, ticari ve finansal süreçlere vergi idarelerinin egemen olması ve izleme, denetim, tahsilat gibi işlevlerini yerine getirmek için gerekli araçları geliştirmesi noktalarında bulunmaktadır. Gerçekten de "coğrafi yer" ve "sabit işyeri" gibi mevcut vergi sistemlerinde önem taşıyan kavramları sorgulanabilir hale getiren şey, internetin sunduğu ortamda hızla gelişen e-ticaretin, vergiden kaçınma, anonim elektronik para transferi ve şifreleme yoluyla para aklama, vergi cennetlerinden yararlanma gibi amaçlar için kullanılacağı ve ulusal vergi matrahlarını erozyona ve çöküntüye uğratacağı endişesidir. Aslında, geleneksel ticaretle ortaya çıkan bu sorunlar, yalnızca e-ticarete özgü olmamakla birlikte, iletişim teknolojilerindeki gelişme bu işlemlerin ger-

çekleştirilmesini kolaylaştırmakla beraber, izlenmesini ve denetimini güçleştirmektedir.

E-ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili temel yaklaşım, mümkün olduğu ölçüde vergi mevzuatı içinde kalmak ve yeni vergiler koymamak biçiminde belirmektedir. Nitekim bu noktada vergi hukukumuzun Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan temel ilkelerinden birisi olan "iktisadi yaklaşım ilkesi"nin gerek vergiyi doğuran olayın kavranmasında gerekse nitelendirilmesi sürecinde sanal ortam bağlamında çalıştırılması gündeme gelebilecektir. Gerçekten de e-ticaretin maddesel ortamdaki çok "sanal" ortamda gerçekleşmesi, elde edilen gelirin ekonomik gerçekliğini ve gerçekleşme olgusunun maddi boyutunu ortadan kaldırmamaktadır. Söz konusu ilke sayesinde vergi mevzuatında köklü değişikliklere gidilmeden, e-ticaret faaliyetlerinin farklı özelliklerinin mevcut çerçeve içinde kavranması, ele alınması ve yorumlanması kolaylaşacaktır.

Bununla birlikte, vergilendirmeye ilişkin birçok sorunun çözümü, vergi dışı bazı yan düzenlemelerin yapılmasına da bağlıdır. Şöyle ki, e-imza, elektronik noterlik kurumu, elektronik belge ve kayıt düzeninin oluşturulması gibi düzenlemelerin uluslararası ölçek ile tutarlı bir biçimde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, e-ticaret ve daha birçok başka konuda ülkelerin vergi mevzuatının yakınlaştırılmasıyla ilgili çalışmaların, birtakım yan düzenlemelerin uluslararası geçerlikte olmasıyla daha da hız kazanacağını söylemek mümkündür.

E-ticaretin vergilendirilmesi kadar önemli bir başka nokta da yer ve coğrafya kavramlarının dışına taşan ve ulusötesi boyutta bir işlev gösteren iletişim teknolojisinin vergi iadelerinin hizmetinde doğru bir biçimde kullanılabildiği takdirde hizmet kalitesini ve etkinliğini yükseltmesi hususudur.

Ayrıca belirtmek gerekir ki ağ ekonomisinin yeni küresel düzeninde, çok uluslu oyuncular giderek daha büyük bir güce kavuşmakta, bu ekonomik ve teknolojik oyuna yeterince dahil olmayan, "gelişmekte olan" ülkeler ise, dijital bölünme ve bunun sonrasında diğer sosyo-ekonomik uçurumlara eklenen "dijital uçurum" sonucunda giderek daha fazla dışlanmakta-

dırlar. Tüm küresel ekonomik süreçte olduğu gibi, e-ticarette ve iletişim teknolojilerinin sunduğu diğer ekonomik faaliyetlerde de paylaşım dengesizliği hızla büyümektedir. Burada konumlanan sorunun, çok daha büyük bir oluşum içerisinde yer alındığının bilinciyle geliştirilecek bir ulusal strateji kapsamında çözümlenmesi, ülkemizin gelişimi açısından önemli katkılar sağlayabilecektir. E-ticaretin vergilendirilmesinden Türkiye'nin sağlayacağı artı değer, ülkenin küresel ekonomik sürece ne kadar etkin katıldığıyla doğru orantılı olarak artacağı unutulmamalıdır.

Dünyanın olduğu kadar, bizlerin de yakın geleceğini etkileyecek, e-ticaret gibi önemli bir oluşumdan pay alınması, ülkemizin çıkarları göz önünde tutularak doğru bir biçimde katılımı ve hatta etkide bulunduğumuz uluslararası bir vergi işbirliği ve kendi ulusal yapımıza özgü bir yasal çerçeveden geçmektedir. E-ticaretin adil ve etkili bir biçimde vergilendirilmesi, yalnızca uluslararası vergi idarelerinin, uzmanlarının ve hukukçularının değil, tüm örgütlenmeleriyle kamunun, e-ticaret yapan endüstri oyuncularının, e-ticareti mümkün kılan teknoloji üreticilerinin ve kuşkusuz e-tüketicilerinin de işbirliğine bağlıdır. Bu verimli işbirliği, önce ülke sınırları içinde ve tüm kesimlerin ortak faydası doğrultusunda geliştirilmelidir. Böyle sağlam bir temel, Türkiye'nin uluslararası toplumda hak ettiği saygın yeri almasına da katkıda bulunacaktır.