

Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme

Yrd. Doç. Dr. Yunus CERAN

Niğde Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, NİGDE

Yrd. Doç. Dr. Recep ÇİÇEK

Niğde Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, NİGDE

ÖZET

Çağdaş bir iletişim aracı olan ve insanların yazılı metin, ses, görüntü ve diğer biçimlerdeki verileri göndermesine, almasına olanak sağlayan internetin hızla yaygınlaşması elektronik ticareti (e-ticaret) ticari işlemlerin gerçekleştirilmesinde yeni ve çok etkin araç durumuna getirmiştir. İnternet ve e-ticaret alanında ortaya çıkan teknolojik gelişmelerin geleneksel olmayan farklı ürünler ve dağıtım kanallarını ortaya çıkarması e-ticarette ilgili işlemlerin vergilendirilmesinde birçok açıdan önemli sorunlar yaratmıştır. E-ticaretin vergilendirilmesinde Gelir, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi (KDV) yönünden ülkeler arasında web tabanlı gelirlerin nasıl vergilendirileceği, hangi vergi rejimine tabi tutulacağı, KDV açısından hangi vergi dairesi tarafından vergilendirileceği konularında sorunlar bulunmaktadır. Tüm bu sorunlara OECD tarafından çeşitli çözümler bulunmaya çalışılmaktadır. AB'nin ise bu konudaki çalışmalarını özellikle KDV üzerinde yoğunlaştırdığı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: E-Ticaret, E-Ticarette Vergileme, E-Ticarette KDV, Varış Ülkesi İlkesi

An Evaluation of Taxation of Electronic Commerce Under Turkish Tax System According to Value Added Tax (VAT)

ABSTRACT

The development of internet has brought e-commerce to front as a new and contemporary instrument that enables to trade effectively and efficiently. However, because of extensive acceptance of internet in trade-life, the unusual ways of commerce and distribution channels have emerged and this has caused serious problems in taxation of e-commerce processes. Most of these problems are about the differences of taxation systems in different countries like how to evaluate the value added tax (VAT) or how to tax the web-based incomes, etc. The solution of all these internet-related problems is about to be solved by OECD. In addition, EU mostly involves with taxation of VAT.

Key Words: E-Commerce, Taxation in E-Commerce, VAT in E-Commerce, Destination Country.

GİRİŞ

İletişim ve bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler; sayısal biçime dönüştürülmüş yazılı metnin, ses, video görüntülerinin çok hızlı bir biçimde işlenmesine, iletilmesine ve depolanmasına, ticari işlemler için gerekli bilgi ve belgelerin elektronik ortama aktarılmasına, işlemlerin bu ortamda yapılabilmesine olanak sağlamıştır. Çağdaş bir iletişim aracı olarak bilinen, insanların yazılı metnin, ses, görüntü ve diğer biçimlerdeki verileri gönderip, almasını olanaklı

kılan (Gökbunar ve Utkuseven, 2002: 204) internetin hızla yaygınlaşması e-ticareti, ticari işlemlerin yürütülmesinde yeni ve çok etkin bir araç haline getirmiştir. E-ticaret, dünyadaki serbest ticaret eğilimi ile birlikte, son on yılda yaşanan ve bilgi iletişimini kolaylaştıran teknolojik gelişmelerin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır.

İlk defa 1995 yılında başlayan e-ticaretle ilgili ticaret hacminin günümüzde bir trilyon doları aştığı tahmin edilmektedir. E-ticaretin hızla gelişmesi ve ticaret hacminin artması vergilendirme alanında birçok sorunu da beraberinde getirmiştir. İnternet ve e-ticaret alanında yaşanan teknolojik gelişmelerin, bir taraftan geleneksel biçimden farklı ürünler (fiziksel olmayan dijital ürünler) ve geleneksel olandan farklı bir dağıtım kanalını ortaya çıkarması, diğer taraftan da buna bağlı olarak vergi idaresi açısından mükellefin kimliğinin saptanması, vergilemeyi yapacak idarenin belirlenmesi ve mükellefle ilgili kayıtların izlenmesi (yazılı evrak, imza, mühür, fatura, fiş vs. olmaması dikkate alındığında) ve verginin toplanması gibi konularda önemli sorunlar doğurmaktadır (Çevik, 2004: 162).

E-ticaretin vergilendirilmesinde ülkeler açısından sorun, bu yeni ekonomik çevrenin ve bu çevrede ortaya çıkan gelir ve kârların mevcut vergi kanunları çerçevesinde nasıl sistem içine alınacağı veya eğer değiştirilecekse yeni sistemin nasıl oluşturulacağı ve en azından bu aşamada vergi matrahının erimesiyle ortaya çıkacak gelir kayıplarının mali etkisi ve nasıl telafi edileceği konuları üzerinde yoğunlaşmaktadır.

I. E-TİCARETİN TANIMI VE TEMEL ARAÇLARI

E-ticareti (Electronic Commerce - EC); mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılması olarak tanımlayabiliriz. E-ticaret, genelde “ticari işlemlerin telekomünikasyon ağları üzerinden otomatik olarak gerçekleştirilmesi” olarak ifade edilmektedir. 1970’li yıllardan bu yana Elektronik Veri Değişimi-EVD (Electronic Data Interchange - EDI) temeli üzerinde bu işlemler yapılmaktadır. Günümüzde e-ticaret özellikle donanım, yazılım ve telekomünikasyon alanlarındaki standartlaşma, düşük maliyet ve buradan ortaya çıkan internet nedeniyle büyük bir önem kazanmıştır. Çok sayıdaki yeni teknoloji ve uygulamalar, bugün her şeyden önce güven oluşturmaya yönelmekte, şifrelemeye yönelik yöntemler (www, çok kullanılan ödeme yöntemleri... gibi) geliştirmektedir. Buna göre e-ticareti; telekomünikasyon protokolleri, güvenlik alt yapıları, dijital para, elektronik alışveriş ve alışveriş merkezleri, EVD, smart-akıllı kartlar, mobil ve/veya zeki acenteler-temsalciler, müzakere protokolleri ve stratejileri, e-noterler, belgelendirme-sertifika otoriteleri, işletme içi iş akışı yönetimi, e-sözleşmeler ve ticari işlemlerin internette gerçekleştirilmesine yönelik ileri teknolojilerin kullanımı olarak tanımlayabiliriz (Zollondz, 2001: 200-201).

E-ticaret, ürün ve hizmetin bilgisayar, internet, cep telefonu ve diğer elektronik iletişim kanalları kullanılarak satılması veya alınmasını içeren ticarettir. E-ticarette, ürün ve hizmetlerin üretim, reklâm, satış ve dağıtımı

telekomünikasyon ağları üzerinden internette yapılmaktadır (Çavuşoğlu, 2004: 325).

E-ticaretin yapılmasını sağlayan altı temel araç, Telefon, Faks, Televizyon, Elektronik Ödeme ve Para Transfer Sistemleri, EVD sistemleri ve İnternettir. Bu araçlardan EVD ve internet, e-ticarette daha önemlidir. EVD, ticaret yapan iki kuruluş arasında, insan faktörü olmaksızın bilgisayar ağları yardımıyla belge ve bilgi değişimini gerçekleştiren bir sistem olarak e-ticaretin önemli araçlarından biridir. İnternet ise, e-ticaret açısından en etkin araç olarak kabul edilmektedir. Bunun en önemli nedeni internetin ses, görüntü ve yazılı metni aynı anda ve çok daha hızlı bir biçimde iletebilmesidir. Ayrıca, internet üzerinden yapılan işlemlerin maliyeti diğer araçlara göre daha düşüktür (Mucuk, 2004: 242). E-ticaretin sağlamış olduğu birçok yarar vardır, ancak bu yararları yanında en başta vergileme olmak üzere birçok sorunları bulunmaktadır. İnternet, tüm dünyada işletmelerin iş yapma biçimlerini değiştirmektedir. Günümüzde çoğunlukla satıştan çok pazarlamada ve reklâmcılıkta kullanılmasına rağmen bu oranın önümüzdeki dönemde artması beklenilmektedir (Observer, 2002: 39). Fakat e-ticaretin gelişmesinin önünde çeşitli kısıtlamalar bulunmaktadır. Bunlar, şu an sanal ortamlardaki ticaretten vergi almayan (Örnek: ABD) ülkelerin zamanla bundan vergi almak istemesi, fiziksel ürünlerin kargo ücretlerinin yüksek olması, güvenlik sorunu ve kişisel bilgilerin kötü amaçlı kullanılması olarak sayılabilir (Sharma ve Sheth, 2004: 700).

Elektronik işletmeler başlangıçlarından itibaren çok uluslu işletmelerdir ve fiziksel sınırlandırmaların dışında fiziksel varlık göstermeden faaliyet gösterirler. Bu tür işletmelerin vergilendirilmesi, mevcut geleneksel işletmelerden farklılık gösterirse bir tezat oluşacaktır. Bu yüzden tüm konuları da kapsayan yeni bir vergilendirme sistemi oluşturulması gerekmektedir (Hughes ve Glaister, 2001: 651-658).

II. E-TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

E-ticaretin vergilendirilmesinde Gelir Vergisi (GV), Kurumlar Vergisi (KV) ve Tüketim Vergileri (KDV) yönünden konuya yaklaşıldığında GV açısından sorun, ülkeler arasında web tabanlı gelirlerin nasıl değerlendirileceği, hangi vergi rejimine tabi tutulacağı konusunun hala belirsizlikler taşımasıdır (Çevik, 2004: 162-163):

(i) Vergileme tekniğinin temel unsurları olan, ticari faaliyetin belirlenmesinden, elde edilen gelirin niteliğinin (ticari kazanç mı yoksa gayrimenkul sermaye iradı "royalti" olarak mı değerlendirileceği), mükellefiyetin ve matrahın saptanmasına kadar birçok alanda boşluklar bulunmaktadır. Gelirin dolaysız vergilemesiyle ilgili olarak OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinde yer alan "Sabit işyeri"nin belirlenmesi e-ticaretin vergilendirilmesinde temel sorunlardan biri olmaktadır. Siber boşlukta sürekli olarak nitelenecek bir işyerinin belirlenmesi önemli güçlükler taşımaktadır. OECD ülkelerinde genelde, eğer daimi bir işyeri

belirlenmişse kaynak esaslı yani ekonomik faaliyetin bulunduğu yer vergi idaresinde, aksi takdirde ikamet esaslı yani kişinin ya da kurumun uyruğunun bağlı olduğu yer vergi idaresi tarafından vergileme yapılmaktadır. Çifte vergilemeyi önlemek için de karşılıklı anlaşmalar yapılmaktadır. Sabit işyeri ilkesine dayanan uygulamanın taslağı 1963'e kadar dayanmaktadır ve fiziksel bir varlığı esas almaktadır. Dolayısıyla yeni gelişmelere tamamıyla uygun olduğu söylenemez. Bir web sunucu sabit bir işyeri olarak değerlendirilirse, sunucu ve bilgisayar donanımlarının düşük vergili ülkelere kayması söz konusu olabilir ve bu noktada en çok sunucunun bulunduğu ABD'yi bu durum endişelendirmekte ve e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda farklı bir tutum izlemeye zorlamaktadır.

(ii) Tüketim vergileri (KDV) açısından temel sorun verginin hangi idare tarafından uygulanacağıdır. Geleneksel tüketim vergileri tüketiciden perakendeci tarafından tahsil edilmekteyken, internet ara toptancıları ve yerel perakendecileri ortadan kaldırmakta (gerçi internet servis sağlayıcıları, bankacılık ve ödeme sistemi sağlayıcıları, kredi kartı şirketleri, telekomünikasyon şirketleri potansiyel yeni araçlar olarak ortaya çıkmaktadır) ve kullanıcının bölgesini belirlemeyi güçleştirmekte, satıcı bir idari bölgedeyken, tüketicisi başka bir bölgede olmaktadır.

Artan bir hızla genişleyen e-ticaretin, ülkelerin vergi yapılarına, gelişmişlik düzeylerine bağlı olarak farklı düzeylerde olmak üzere vergi matrahının erimesine ve vergi gelirlerinin kaybına neden olacağı endişesi bir çok yazar tarafından paylaşılmaktadır. Özellikle tüketim vergileri açısından e-ticaretin tüketicilerin satın alma davranışlarını ve tüketimin yerli ve yabancı satıcılar arasında dağılımını değiştireceği dikkate alındığında toplam vergi gelirleri içinde tüketim vergilerinin ağırlık taşıdığı ülkelerde sorun doğuracağı söylenebilir. Bu açıdan vergi sistemi ağırlıklı olarak KDV gibi satış vergilerine dayanan AB ve çoğu gelişmekte olan ülke için durum daha ciddidir. E-ticarette net ihracatçı olan ABD vergi sistemi ise ağırlıklı olarak gelir vergilerine dayanmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler açısından ayrıca ithalat ve gümrüklerden alınan vergi ve diğer yüklerden (ki bunlar bu ülkeler için hem önemli politik bir araç ve hem de önemli bir gelir kaynağıdır) kayıplar da önemli bir sorundur. Tüketim ve gümrük vergilerinde yaşanan kayıplar gelişmekte olan ülkelerde bütçe dengesini olumsuz yönde etkilerken, diğer taraftan da gelir azalışlarının etkisini gidermek için girişilecek çabalar (dolaylı vergilerin artırılması gibi) vergi adaletini daha da bozacaktır. İnternet üzerinden alış-veriş yapanların genelde yüksek gelirli kişiler olduğu ve internetin vergilendirilmesinde yaşanan güçlükler ve vergi kaçırma imkânlarının bolluğu dikkate alındığında vergi adaleti sorunu daha belirgin olacaktır. Bu ülkelerin e-ticarette payının çok düşük olduğu ve büyük bir hızla da arttığı dikkate alındığında ileride ortaya çıkacak gelir kayıpları ve ticari denge sorunları gelişmekte olan ülkeler için daha da ciddi olacaktır. Sonuçta e-ticaret (dijital ürün ve hizmetler bağlamında) özellikle internet üzerinden yürütülen finansal işlemler ve off-shore bankacılıkla birlikte ele alındığında vergileme

alanında küreselleşmeyle ortaya çıkan en önemli sorunlardan biridir ve bu sorunların çözümü küresel bir koordinasyonu gerektirmektedir (Çevik, 2004: 163).

Bu koordinasyon çerçevesinde e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik olarak ülkelerin, uluslararası ekonomik birliklerin ve bağımsız kuruluşların büyük bir çaba içerisinde olduğu görülmektedir. Bu çabaların temelinde e-ticaret hacminde bilişim teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan yüksek artış bulunmaktadır. Gerçekte hem bir kısım araştırma kuruluşlarının ve hem de uluslararası resmi organların açıkladıkları rakamların çok büyük olması, vergi idarelerini elektronik ortamda yapılan ticari işlemleri vergisel açıdan anlamaya zorlamaktadır. Ancak, özellikle satıcı gerçek veya tüzel bir kişiye ait bilgisayardan, alıcı gerçek veya tüzel bir kişiye ait bilgisayara hiçbir aracıya gereksinim olmadan doğrudan doğruya elektronik ortam yoluyla aktarılabilen dijital ürünlerin varlığı, vergi idarelerinin vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren işleme muhatap olan vergi mükelleflerinin belirlenebilmelerine ilişkin çabalarını boşa çıkarmakta ve bu konuda vergilemeye ilişkin temel sorunlara yol açmaktadır (Çak, 2002: 83).

E-ticaretin vergilendirilmesinde uyulması gereken temel ilkelerle ilgili 1998 yılında Ottawa'da OECD tarafından düzenlenen konferansta vergilendirmeye ilişkin temel çerçeve kuralları oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu konferansta e-ticaret için belirlenen ilkeler (Çak, 2002: 83-87; Anbar, 2001: 22)):

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

(i) Tarafsızlık ilkesi, e-ticarete konu olan ürünlerle, genel ticarete konu olan ürünler arasında farklı bir durum yaratılmayacağı, mükelleflerin vergisel avantajlar ya da dezavantajlar nedeniyle, söz konusu ticaret biçimlerinden herhangi birine yönelmelerine sebebiyet verilmeyeceğini ifade etmektedir.

(ii) Sadelik ve basitlik ilkesi, vergi kurallarının, mükelleflerin vergiyi doğuran her işlemin vergisel sonucunu önceden tahmin edebilecekleri kadar açık ve basit olmasını, e-ticarete konu olan ürünlerin etkin bir biçimde vergilendirilebilmesi için karmaşık, çok başlı vergilendirme yetkisinden kaçınılmasını ve vergi kurallarında istikrarın sağlanmasını ifade etmektedir.

(iii) Etkinlik ilkesi, vergilemenin doğru zamanda, miktarda vergiyi ortaya çıkarması ve adaletli olması anlamına gelmektedir. Vergileme rejiminin, e-ticaretin tüm faaliyetlerini kapsamaması, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma olasılıklarını en aza düşürmesi gereklidir.

(iv) Esneklik ilkesi, e-ticaret sonucu ortaya çıkabilecek yeni gelir unsurlarını vergilendirecek olumlu esnekliğe sahip olmayı ifade ederken, e-ticaretin vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olmaması için, vergi sisteminin esnekliği yüksek vergilerden oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır. Böylece, mevcut vergi konularının e-ticaretten elde edilecek gelirleri de kapsayacak biçimde genişletilmesi sağlanacaktır.

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

(vi) Çifte vergilemeden kaçınma, çifte vergilendirme ya da hiç vergilendirmemeyi ve vergi mükellefiyetinin tam olarak kavranamamasını ifade etmektedir. Çünkü, e-ticaret sermayenin ve ticarete konu olan ürünlerin uluslararası alanda serbestçe dolaşımını artırdığı için mükellefiyetin belirlenmesinde daha büyük sorunlarla karşılaşmaktadır. Her ülkenin ya da federal yapıdaki federe devletlerin vergi yasaları dikkate alındığında, sermayenin, mal ve hizmetlerin mobilizasyonundaki artış vergi mükellefiyetinin nerede, hangi vergileme yetkisine göre gerçekleşeceği sorunlarını beraberinde getirecektir. Bunun içinde mevcut uluslararası vergileme ilkelerinin, ulusal vergileme kurallarına uydurulması ve mükellefiyete ilişkin açık kuralların belirlenmesi, yani e-ticaretin vergilendirilmesinde ülkeler arasında bir standardizasyon gereklidir.

E-ticaret işlemlerinde vergi miktarlarının saptanması ve vergilerin tahsil edilmesi hem hükümetler ve hem de iş dünyası açısından oldukça önemlidir. İnternet ortamında yaygınlaşan e-ticaret, vergilendirme konusunda birçok soruyu gündeme getirmektedir. Örneğin; elektronik ortamda teslim alınabilen sanal ürünlerin (kitap, yazılım, müzik vb.) vergilendirilmesi ciddi sorunlar yaratacaktır. Ancak, vergi kayıplarının önlenmesinde bilgi ve iletişim teknolojilerinin sunduğu olanaklardan da yararlanarak yeni denetim teknikleri geliştirmek gerekir. Ayrıca, olası vergi kayıplarının e-ticaretin neden olacağı sektörel büyüme ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir (Aytekin, 1999: 174-175). E-ticaretin geleneksel ticaretin yerini almasının sektörlerde istihdamı azaltıcı etki yapacağı, ancak e-ticaretin artmasıyla tüm sektörlerde özellikle de e-ticaretin alt yapısıyla ilgili sektörlerde büyüme ve istihdam artışı olacağı düşünülmektedir.

III. E-TİCARETTE KATMA DEĞER VERGİSİ

E-ticaretin nasıl vergilendirileceği konusu, e-ticaretle bağlantılı olarak tartışılan önemli konulardan biridir. Devletler, iş dünyası ve tüketiciler, konu ile yakından ilgilenmekte ve çözüm önerileri üzerinde tartışmaktadır. E-ticaretin nasıl vergilendirileceği konusundaki görüşleri başlıca dört ana başlıkta toplamak olanaklıdır. Birincisi, elektronik ortamın bir serbest ticaret bölgesi gibi değerlendirilmesi ve vergilendirilmemesi; ikincisi, elektronik işlemlerin ticari mahiyet ve önemlerinin dikkate alınmadan bir “bit vergisi” ile vergilendirilmesi;

üçüncüsü, e-ticaretin mevcut mevzuata göre vergilendirilmesi; dördüncüsü ise, vergi kanunları ve uluslararası vergi anlaşmalarına e-ticaret için yeni hükümler konularak vergilendirilmesi ve gerekirse yeni vergilerin konulmasıdır. Elektronik ortamın bir serbest bölge kabul edilerek vergi dışı bırakılması, aynı ticari işlemleri geleneksel yollarla yapan taraflar aleyhine rekabet eşitsizliği doğuracaktır. Bu durum verginin en temel ilkelerinden biri olan adalet-genellik ilkesine aykırı bir sonucun çıkmasına neden olacaktır. E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda, bir dolaylı vergi olarak önerilen “bit vergisi” ile mal veya hizmetlerin vergilendirilmesinden çok, satış anında kullanılan bilgilerin vergilendirilmesi öngörülmektedir. Bit vergisinde matrahı, gönderilen veriler oluşturacaktır. Böyle bir uygulama sadece ticari işlemlerin değil, haberleşme amaçlı elektronik işlemlerin de vergilendirilmesine yol açacaktır. Ancak, bit vergisi sadece elektronik noterler kanalıyla yapılan işlemlerde ve damga vergisi yerine kullanılan özel bir e-ticaret vergisi olarak düşünülebilir. Genel olarak Bit Vergisi düşüncesi, internetten gönderilen her bir “bit”e vergi uygulanmasıdır. Bu vergiyle, e-ticaretin geleneksel ticaret yoluyla elde edilen vergi gelirlerinin azalmasıyla ortaya çıkan vergi kaybını önleyebileceği öngörülmektedir (Gökbunar, 2003: 41, Cangir, 1999:, Anbar, 2001: 22).

E-ticaretin gerçekleştiği internet ortamı, birçok açıdan vergi denetimini güçleştirecek özellikler taşımakta ve bunun sonucu olarak da vergi kaçırma/vergiden kaçınmaya elverişli bir ortam oluşturmaktadır (Gökbunar, 2003:40). Bu nedenle e-ticaretin mevcut mevzuata göre vergilendirilmesi durumunda, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma amacıyla olan vergi mükelleflerine yasal boşlukların bırakılmasına neden olunacaktır. Ayrıca öngörüldüğü şekilde oluşturulan bir e-ticaret ortamının mevcut kanunlarla denetimi mümkün değildir. Diğer bir öneri de vergi kanunlarında ve vergi anlaşmalarında e-ticarete uygun revizyona gidilmesidir. Henüz gelişme aşamasında olan e-ticaretin hangi alanlarda ilerleme kaydedeceğini ve elektronik teknolojisinin nasıl bir gelişme göstereceğini bugünden tahmin edebilmek zordur. Bu nedenle gelir idaresinin, e-ticaretin teknik altyapısında meydana gelen gelişmeleri yakından takip etmesi ve hukuki altyapının oluşturulması aşamasında, vergi kanunlarında değişiklik (ve gerekirse yeni vergi ihdası) yapılmasında zaman kaybetmemesi gerekmektedir. Ancak zaten yeterince karmaşık olan vergi mevzuatının daha da karmaşık hale getirilmemesi için yeni vergi ihdası en son çare olarak dikkate alınmalıdır (Cangir, 1999:).

Yukarıda öne sürülen bu dört görüşten e-ticaretin öncelikle mevcut vergileme ilke ve düzenlemelerinin uygulanması suretiyle çözümlenmesi yaklaşımı özellikle gelişmiş ülkeler tarafından kabul görmektedir. Ancak, mevcut ilke ve düzenlemelerin e-ticarete uygulanması halinde gerek gelir üzerinden alınan vergiler açısından gerekse harcamalar üzerinden alınan vergileri açısından bazı güçlüklerin ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır (Cangir, 1999:).

E-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin başlıca sorunlar; hem tüketiciler hem de işletmelere fiziksel ürün sağlayan tedarikçilerin durumu, işletmeler arası

hizmet sağlayan tedarikçilerin durumu ve bireysel tüketicilere hizmet ve sayısallaştırılmış ürün sağlayan işletmelerin durumu üzerinde toplanmaktadır. Günümüzdeki mevcut vergi düzenlemeleri genelde internet üzerinden ticareti yapılan, bireysel tüketicilere yönelik, fiziksel ürünlere uygulanabilmektedir (Mecklenburg, 1999: 226-232).

E-ticarette mal ve hizmet alım-satımı internet yoluyla dünya çapında elektronik veri ağı üzerinden gerçekleştirilmekte, bir ürün sunucusu tarafından dijital biçimde elektronik bir ağ üzerinden sağlanmaktadır. Örneğin; web sitesi hazırlama, yazılım, arama motorları, resimler, müzik, oyunlar, text bilgileri, sohbet odaları, chat hizmetleri gibi. Burada online ve offline alım-satımlar arasındaki ayırım önemlidir. Online alım-satımlarda, sözleşme elektronik olarak yapılırken, ürünler fiziksel olarak teslim edilmektedir ve ürünler de dijital olmaktadır. Bu nedenle sadece online alım-satım e-ticaret sayılmaktadır. Çünkü, ürünler veri taşıyıcılar üzerinden sağlanmaktadır. Telekomünikasyon hizmetleri de e-ticaretten ayrılmaktadır. Telekomünikasyon ürünleri yayımın içeriği ile ilgili değildir. İnternet sağlayıcıların ürünleri, haberler, oyunlar, chat odaları vb. gibi diğer unsurları da kapsamadığında telekomünikasyon ürünleridir. Tüm dijital ürünler, hizmet olarak kabul edilmekte, ancak teslimlerin konusu saptanamamaktadır. Elektronik gazete, posta ile aboneye tesliminde bir hizmettir. Dijital ürünlerin hazırlanma biçimi, teslimin özelliğinde hiçbir şeyi değiştirmemektedir. Günlük baskısına paralel resim olarak internette yayımlanan bir gazete, bununla birlikte hala dijital ürün değildir. Keza bir danışma işlemi e-mail ile yapılmakta ya da bir hesaplama CD-ROM üzerinden sağlanmaktadır. Bu en azından insani bir katılımı gerektirmekte ve bilgi teknolojisi olmaksızın olanaklı değildir. İşte ancak bu çerçevede elektronik hizmetten söz edilebilir (Beland ve Bethge, 2003: 48).

Dijital ürünlerin teslimi, reklâm ve kamu işi, danışma hizmetleri, denetim hizmetleri, çeviri hizmetleri, veri hazırlama hizmetleri, personel tedariki, arabuluculuk ve kiralama hizmetleri ile tüketim hakkının temliki gibi hizmetler tüketim yerinden uzakta yapılmaktadır. Ürün yeri, alıcı ticari bir işletme değilse gönderilen yer (alıcının ikamet yeri) olurken, alıcının nihai tüketici olması durumunda ise menşei yeri (satıcının ikamet yeri)'dir. Örneğin; bir öğretmen İspanyolca dersini internetle Mallorca'dan sunmaktadır. Burada hizmet yeri ve tüketim yeri ayrılmaktadır. Böyle bir ilişki ancak vergi hukukunca belirlenmektedir. Vergi hukukuna göre ürün yeri yanında vergilendirme yerinin de her iki durumda da birbiriyle ilişkili olarak tüketim yeri yanında vergilendirme yerini de değiştirmek zorunludur. Çünkü birincisi KDV genellikle hatalı yerde tahsil edilmekte ve ikincisi şüpheli durumda asla tahsilât yapılamamaktadır. Dijital ürünlerle ilgili olarak getirilen yeni hükümler çerçevesinde AB'nin öteden beri üye devletlerinin işletmeleri, 1 Temmuz 2003 den itibaren üçüncü ülke işletmelerini vergi konusunda bilgilendirmek ve KDV'yi tüketim yeri ile ilgili olarak beyan etmek ve vergiyi ödemek zorundadır. Örneğin İngiltere'deki bir sunucu, üç aylık olarak Almanya'da yaptığı satışları için % 16, İsveç'te yaptığı satışlar için % 25 ve diğer yerlerde yaptığı satışlar için orada geçerli olan orandaki

KDV'yi kaydetmek ve bildirmek zorundadır. Bunların hepsini İngiliz Sterlini cinsinden, Euro ve İsveç Kronu'nun Avrupa Merkez Bankası kurlarına göre hesaplamak ve İngiltere'nin toplam payını elektronik beyanname ile beyan ederek tahakkuk eden KDV'yi de ödemek zorundadır. Almanya'da ise beyanname ile beyan ederek Euro olarak ödemek zorundadır. Yabancı işletmelerin reklâmla ilgili ödemeleri, ilgili ülkece iade edilmektedir. Çünkü, KDV'nin takası olanaklı değildir. AB'de özel yararlanan internet hizmetlerinde vergi mükellefiyeti açısından sunucuların mükellefiyet yeri işletmenin ikamet yeridir (Beland ve Bethge, 2003: 48).

AB ülkeleri, e-ticaret üzerinden KDV ile ilgili olarak eşgüdümlü hareket etmek suretiyle gerek OECD ülkeleri gerekse diğer ülkelerle birlikte çalışmalara başlamıştır. Ekim 1998'de OECD ülkeleri Bakanları düzeyinde yapılan Ottawa Konferansı'nda bir takım tedbir ve ilkeler belirlenmiştir. Ottawa Konferansı'nda yapılan görüşmelerde (Gökbunar ve Utkuseven, 2002: 211-212; Sevinç, 2002; Çak, 2002: 120):

- KDV'nin tüketimin yapıldığı yerde tahakkuk ettirileceği,
- Gümrük Vergileri ve KDV açısından dijital ürünlerin fiziki mal olarak kabul edilmeyeceği (dijital ürünlerin hizmet olarak kabulü, gümrük vergisinin uygulanamayacağı anlamına gelmektedir) önerisinde bulunulmuştur. Devletler açısından önemli konular ise, tüketim yerinin bir tanımının bulunmaması ve e-ticaret üzerindeki KDV'nin tarh ve tahakkuk usul ve esaslarının tam olarak ortaya konulamamasıdır

Ottawa Konferansında yapılan görüşmeler sonucunda, KDV'nin tüketimin yapılacağı yerde tahakkuk ettirileceği, gümrük vergileri ve KDV açısından dijital ürünlerin fiziki mal olarak değil, hizmet olarak kabul edileceği dolayısıyla gümrük vergisi uygulanmayacağı önerildiğine göre KDV yönünden e-ticaret işlemleri; internet üzerinden sipariş edilen fiziki mallar ve dijital ürünlerin internet üzerinden teslimi biçiminde sunulan hizmetler olmak üzere iki gruba ayrılabilir. E-ticaret üzerinde yapılan işlemlerin birçoğu fiziki malların teslimi ile sonuçlanır ve yürürlükteki mevzuata göre KDV malların teslim edildiği yerde tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu açıdan fiziki malların tesliminde KDV yönünden sorun yoktur. Çünkü fiziki malların ithalinde gümrükten geçiş sırasında hem gümrük vergisi hem de KDV tahsil edilmektedir.

IV. E-TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda alınan bir takım kararların ve Türkiye'nin de içinde bulunduğu bazı ekonomik birliklerin yürüttükleri çalışmaların, Türk Vergi Sistemi (TVS) açısından değerlendirilmeye alınması, e-ticaretin küresel anlamda etkin bir biçimde vergilendirilmesine yardımcı olabileceği gibi böyle bir vergilendirmenin ortaya çıkarabileceği fırsatların Türkiye açısından kazanılmasına da olanak sağlayacaktır. E-ticaretin yapısına

uygun bir biçimde mevcut vergi kurallarının düzenlenmesine yönelik olarak uluslararası alanda sürdürülen çalışmaların TVS'yi de etkilemesi kaçınılmaz bir sonuçtur. Bu nedenle, söz konusu kararların ve çalışmaların TVS'de mevcut vergileme kurallarıyla uyumlaştırılması gerekmektedir (Çak, 2002: 116).

OECD'nin KDV ile ilgili temel ilke kararları:

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

OECD ilkeleri açısından TVS'de vergilemede tüketim yeri ilkesi uygulaması nedeniyle sorun oluşturmayacaktır. KDV açısından ülkemizde de tüm dünyada olduğu gibi varış ülkesinde vergileme ilkesi uygulanmaktadır. Bu ilkeye göre, ihracatta KDV istisnası hakkı tanınırken, ithalatta hem iç pazarda mal ve hizmetler arasında vergileme tarafsızlığının sağlanması ve hem de tüketimin yapıldığı yerde vergileme ilkesi altında KDV alınmaktadır. İnternet ortamında siparişi verilen ve geleneksel ticarete olduğu gibi normal teslim mekanizmasının kullanıldığı fiziki mallarda mevcut KDV hükümlerinin uygulanması bir sorun oluşturmayacaktır. Asıl sorun hem dijital ve hem de fiziki olarak teslimlerde ortaya çıkmaktadır (Coşkun, 2005: 164-166):

(i) Dijital ürünler, KDV açısından hizmet teslimi olarak kabul edildiğinden hem dijital ve hem de fiziki olarak teslim edilebilen ürünlerde teslim şekline göre vergileme rejimi farklılık gösterecektir. Çünkü KDV Kanuna göre mal ve hizmet teslimleri arasında vergileme rejimi farklılıkları bulunmaktadır.

(ii) KDV'de hizmet teslimlerinin uluslararası ticarete konu olması durumunda Türkiye'de vergilendirme için hizmetin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de yararlanılması yeterli olmaktadır. Hizmet teslimlerinde ihracattan söz edebilmek için hizmetin yurt dışında ikamet eden veya işyeri bulunan müşteriye yapılması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerekmektedir. Daha doğrusu, dijital ürün satışı yabancı bir ülkede ikamet eden bir kişiye yapıldığında üründen başka bir ülkede yararlanılıyorsa vergileme o ülkede yapılacaktır. Aynı ürünün fiziki mal olarak teslimi durumunda ise sadece teslimin yapıldığı yerde vergileme yapılması gerekmektedir.

(iii) Bir ürünün (örneğin bilgisayar programı) dijital olarak satılması durumunda yazılımın kendisi vergilemeye konu olurken, fiziki mal olarak teslim edilmesi durumunda taşıyıcı ortam KDV'ye konu olmaktadır.

(iv) KDV açısından bir başka sorunda değişik mal ve hizmet gruplarına uygulanan çeşitli vergi oranları olmasıdır. Bunun içinde KDV açısından uluslararası uyum sağlanması gereken konulardan biri de mal ve hizmetlerin gruplandırılması olmaktadır.

E-ticaret ve dijital ürünlerin üretim zincirini kısaltması ve sanal ortamın e-ticarete taraf olanların kimliğinin gizlenmesine olanak sağlamasını ve saptanmasını zorlaştırması nedeniyle KDV toplama mekanizmasının iyi işleyebilmesi için alıcı ile satıcının kimliğinin saptanmasına yönelik çalışmalara

öncelik verilmesi gerekmektedir. OECD, ilke kararlarında bu konuda açık kapı bırakmıştır. Buna göre Türkiye’de vergi toplama mekanizmasına ilişkin olarak e-ticaret yapan işletmelerin potansiyeli doğrultusunda kendi yapısına en uygun önerileri geliştirmesi gereklidir. Elbette, geliştirilen her hangi bir sistemin uluslararası uyumu da çok önemlidir (Coşkun, 2005: 164-166).

E-ticaret ile ilgili en önemli sorunlardan biri de sınır ötesi satış işlemlerinde KDV uygulamasıdır. Ülke olarak KDV malın tüketildiği ülke makamlarınca tüketici yerine satıcıdan tahsil edilmektedir. Böylece birçok idari giderden tasarruf edilmektedir. KDV’de tahsilatın etkinleştirilmesi açısından vergiye konu mal ve hizmetlerin arz edildiği yerde yapılması öngörülmektedir. Bu durumda örneğin; internet ortamında AB’de satış yapacak olan bir ABD firmasının AB ülkelerinde vergi kaydı yaptırması veya mali acenteler kurması, alıcıların ise KDV açısından kendi değerlendirmelerini yapması gerekmektedir (Bozkurt, 2000: 314). Bu nedenle Türkiye, AB’de malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesi dolayısıyla vergilendirme alanında uyumlaştırma çalışmalarını dolaylı vergilendirme alanında ve harcamalar üzerinden alınan KDV üzerinde yoğunlaştırmıştır (AB Rehberi, 2005: 235).

TVS’de tüketim üzerinden alınan vergiler içerisinde yer alan KDV’nin konusunu oluşturan işlemler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu-KDVK’nın 1. maddesinde, ticari, sinai, zirai ve serbest meslek faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve kanunda sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler olarak belirtilmiştir. Bir işlemin KDV’ye tabi tutulabilmesi için işlemlerin Türkiye’de yapılması, değerlendirilmesi ya da yararlanılması gerekir. Bu açıdan KDVK’nın 6. maddesinde işlemlerin Türkiye’de yapılması; malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade etmektedir.

4503 Sayılı Kanunla KDVK’nın 6.b maddesi değiştirilmiş, “değerlendirme” ifadesi ile buna bağlı olarak parantez içi hükmün (Yani 7.md.) metinden çıkarılmasından sonra Kanunu’nun 6.b maddesi “Hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını,” şeklini almıştır. Bu değişiklik, AB ülkelerinin hem KDV hem de dolaylı vergiler konusunda uyum sağlamak için oluşturdukları 6 No’lu direktif doğrultusunda yapılmıştır. Bu direktifte hizmetin ifa yeri 9. maddede ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre hizmet ifası; “hizmetin ifa edildiği yer hizmeti ifa edenin işyerinin veya hizmeti yürütmek için kullandığı iş merkezinin veya böyle yerlerin olmaması durumunda daimi adresinin olduğu veya daimi ikametgâhının bulunduğu yerdir” hükmü yer almaktadır (Cangir, 1999).

KDVK’ya göre bir işlemin nerede vergilendirileceği coğrafi olarak bir yere bağımlılık esasına bağlanmıştır. Hizmetin yapıldığı veya işlemi yapan kişinin bulunduğu yer, vergilemenin yapılacağı yer olacaktır. Çünkü, TVS’de KDV açısından “varış ülkesi” ilkesi uygulandığından mal ve hizmetler tüketildikleri yerde KDV’ye tabi tutulmaktadır. Buna göre, ülkeler ihraç ettikleri mal ve

hizmetlere KDV istisnası uygularken, ithal ettikleri ürünlerden KDV tahsil etmektedir. Ancak, dijital ürünlerde yabancı ülkeden ekonomik bir değeri olan herhangi bir dijital ürünün Türkiye'ye gönderilmesi durumunda, bu ürünün vergi idaresi tarafından belirlenmesi ve vergilendirilmesi oldukça zor, hatta olanaksızdır. Örneğin, yurtdışından CD halindeki bir bilgisayar programı Türkiye'de satılmak amacıyla alındığında KDV'nin ithalatçı sıfatıyla ödenmesi gerekirken, aynı program aynı amaçla dijital ürün olarak ithal edildiğinde vergi idaresinin bu alışı mevcut teknoloji ile saptaması olanaklı olamayacaktır. Bu durum ancak mevzuata göre dijital ürünü online olarak ithal edenin, sorumlu sıfatıyla beyanname vermesi halinde vergi idareleri tarafından saptanabilecektir (Çak, 2002: 119-120). Böylece KDV, idari giderleri azaltabilmek için malın tüketildiği ülkedeki tüketicilerden değil, satıcılardan tahsil edilmektedir. Ancak e-ticarette tüketicilerin uzun soruşturmalara tabi olmaları ve konuyla ilgili yeterli bilgi ve deneyimden yoksun olmaları bu alandaki sorunları daha da artırmaktadır (Özdemirci, 2002: 29).

TVS'de mükelleflerinin Türkiye'de yerleşik olmaması durumunda KDV uygulamasının nasıl yapılacağı konusu KDVK'nın 9. maddesinde hüküm altına alınmıştır. KDVK'nın 9/1.maddesi ile Maliye Bakanlığı'na, mükellefin Türkiye'de ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin olmaması durumunda ve gerekli görülen diğer durumlarda vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla, KDV'nin konusuna giren işlemlere taraf olanları vergi sorumlusu olarak vergilendirme yetkisi verilmiştir. Buna göre sorumluluk uygulaması, Türkiye'de yerleşik olmayan, tam mükellef olarak vergilendirilmeyen kişilerin işyeri açmaksızın yaptıkları KDV'ye tabi işlemlerle sınırlı kalmaktadır.

Günümüzde KDV, e-ticaret açısından çözüme kavuşturulması gereken öncelikli bir konu durumuna gelmiştir. Yürürlükteki haliyle KDV e-ticaret üzerinde etkin bir konumdadır. Ancak, yine de uluslararası işlemlerde uygulanabilirliği artırmak için KDVK'da bazı ekleme ve düzeltmelerin yapılması, KDV'nin tarh edilmesi ve tahsilinin temini için düzenleyici adımların atılması gerekmektedir. Bunun nedeni mevcut KDV sistemleri, mal teslimleri ve özellikle de hizmet ifalarının büyük ölçüde ülke sınırları içerisinde gerçekleştiği dönemlerde geliştirilmiştir. Bu yapı içerisinde, örneğin bir hizmetin nerede vergilendirileceği konusu, işlemi yapan kişinin bulunduğu yer veya hizmetin yapıldığı yer esas alınarak belirlenmiştir. E-ticaret bu ticaret yapısını değiştirmektedir. Bu nedenle, sınır ötesi mal ve hizmet ticareti çok fazla göz önüne alınmadan konulan KDV ilkelerinin bu çerçevede gözden geçirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

E-ticaret ile birlikte KDV uygulamalarında ortaya çıkabilecek sorunlar büyük ölçüde yapılan işlemin niteliği ve işleme taraf olanların kimliğine bağlı bulunmaktadır. KDV'ye tabi işlemlerin aynı ülkenin vergileme sınırları içinde elektronik ortamda gerçekleşmesinin vergi hukuku açısından bir sorun oluşturmayacağı anlaşılmaktadır. Sorunlar daha çok ülkelerarası mal teslimleri ve hizmet ifalarında ortaya çıkmaktadır (Yıldız, 2002: 148). KDV ve benzeri satış

vergilerine tabi olan işlemler, mal teslimleri ve hizmet ifaları olmak üzere iki ana kategoriye ayrılmaktadır. Bu işlemlerin aynı ülkenin vergileme sınırları içerisinde elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin vergi hukuku açısından önemli bir sorun yaratması beklenmemektedir. E-ticarette bağlantılı KDV sorunları, ülkelerarası mal teslimleri ve hizmet ifaları ile ilgili olarak beklenmektedir (Cangir,1999).

SONUÇ

TVS açısından e-ticaretin vergilendirilmesinde KDV ile ilgili bir değerlendirme yapıldığında; dijital ürünlerin Türkiye'ye gönderilmesi durumunda vergi idaresi tarafından belirlenmesinin olanaksız olması ve varış ülkesi ilkesinin geçerli olması dolayısıyla, KDV malın tüketildiği ülkedeki tüketicilerden değil de, satıcılardan tahsil edilmektedir. Bu durum ise, bu alandaki sorunları daha da karmaşıklığa sokmaktadır. Bu nedenle günümüzde KDV, e-ticaret açısından çözüme ulaştırılması gereken öncelikli konu haline gelmiştir. Bu açıdan AB'de malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesi dolayısıyla vergilendirme alanında uyumlaştırma çalışmaları dolaylı vergilendirme alanında ve tüketim üzerinden alınan KDV üzerinde yoğunlaşmıştır. Kısacası, bu konuda AB mevzuatına uygun düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır. AB'nin e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin alacağı kararlara ve çıkardığı direktiflere uyma konusunda AB'ye aday ülke konumundaki Türkiye için özel bir durum da söz konusudur. AB'nin e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin çıkardığı 2002/38/EC sayılı direktifi açısından Türkiye'nin henüz vergi uyumlaştırması yükümlülüğü olmamasına rağmen AB dışı üçüncü ülke olarak Türkiye'nin özellikle AB'ye dijital ürün satışı yapan Türk şirketlerinin, AB yasalarına uygun hareket etmesi gerekmektedir. Bu nedenle, AB'de vergi mükellefi olmayan kişilere yapılan dijital ürün satışları için, satış yapılan AB ülkesinde vergi mükellefiyeti tesis ettirilmesi yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- ANBAR, Adem (2001), "E-Ticarette Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Akdeniz Üni. İ.İ.B.F. Dergisi*, (2), 18-32.
- AYTEKİN, G. (1999), "Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerden Dolayı Ticari Faaliyetler İçin Türkiye'de Yapılan Çalışmalar", Fatih Yılmaz, Yakup Selvi (der.) *21.Yüzyıla Girenken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler-IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu* içinde, 5-9 Mayıs 1999, İstanbul: İstanbul SMMM Yayınları-30, 171-181.
- BELAND, U. ve BETHGE, B. (2003), "Umsatzsteuer bei Internetdienstleistungen" *Berliner Wirtschaft*, 53 (7-8), 48.
- BOZKURT, V. (2000), *Elektronik Ticaret*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.
- CANGİR, N. (1999), "Elektronik Ticarette Vergilendirme", <<http://www.etkk.gov.tr>>, (25.09.2005)
- COŞKUN, N. (2005), "Elektronik Ticarette Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14 (1), 153-170.
- ÇAK, M. (2002), *Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2002-6.
- ÇAVUŞOĞLU, M. (2004), "Sanal Organizasyonlar ve Elektronik Ticaret", *Marmara Ün. İİBF Dergisi*, XIX, (1), 317-334.

- ÇEVİK, S. (2004), “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, *Vergi Dünyası*, 23 (270), 154-165.
- GÖKBUNAR R. (2003), “Siber Uzayda BİT Vergisi Üzerine”, *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, XXII, (2), 35-49.
- GÖKBUNAR R. ve UTKUSEVEN A. (2002), “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti mi?”, *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (27), 203-217.
- HUGHES, J. F. ve GLEISTER, Keith (2001) “Electronic Commerce and International Taxation: A Square Peg in a Round Hole?” *European Management Journal*, 19 (6), 651-658.
- İKV-İKTİSADİ KALKINMA VAKFI (2005), *Avrupa Birliği İle Katılım Müzakereleri Rehberi*, İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları No.184.
- MECKLENBURG, Von K. S., (1999), “Internet Taxations, The Legal Issues of Internet Taxations”, *Computer Law & Security Report*, 15 (4), 226-232.
- MUCUK, İsmet (2004), *Pazarlama İlkeleri*, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- OBSERVER (2002) “E – Commerce or Just E – Marketing”, *Observer*, 12, 39- 40.
- ÖZDEMİRCİ, A. (2002), “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi-2”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 16 (365), 29-31.
- SEVİNÇ E. (2002), Elektronik Ticarete Katma Değer Vergisi-1, <www.eticaret.garanti.com.tr/icerik/goster/asp?>, (25.09.2005).
- SHARMA, A. ve JAGDISH N. S. (2004), “Web Based Marketing: The Coming Revolution in Marketing Thought and Strategy” *Journal of Business Research*, 57, 696-702.
- YILDIZ, H. (2002), “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi” *Vergi Dünyası*, 21 (255), 140-153.
- ZOLLONDZ Hans-Dieter (2001), “Electronic Commerce”, Hans-Dieter Zollondz (der.), *Lexion Qualitätsmanagement* içinde, München-Wien, R. Oldenbourg Verlag: 200-201.