

AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİNDE ELEKTRONİK TİCARET

Emrah FERHATOĞLU

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakóltesi

Avrupa Birliği'nde 1990'lı yılların sonlarında online satışların artması Avrupa Komisyonu'nun konuyla ilgili yasal düzenlemeler üzerinde çalışmasına neden olmuştur. Bu çalışmaların amacı, firmadan tüketicie (B2C) yapılan satışlardaki vergilendirilmeyen kazançları vergi kapsamına almak ve Avrupalı satıcıların Avrupalı olmayan satıcılar karşısındaki rekabet dezavantajını ortadan kaldırmak olmuştur. Avrupa Komisyonu'nun düzenleme çalışmaları 2002/38/EC Konyey direktifi ile sonuçlanmıştır. Direktif, elektronik olarak sunulan hizmetlerin vergilendirme yeri kurallarını değiştirmiş, özellikle Avrupalı olmayan iř çevreleri tarafından yüksek uyum maliyetleri ve serbest rekabet şartlarını zarar verdiği gerekçeleriyle eleştirilmiştir.

ANAHTAR KELİMELEK

Avrupa Katma Değer Vergisi, vergilendirme yeri, elektronik ticaretin vergilendirilmesi.

ELECTRONIC COMMERCE IN THE EUROPEAN UNION VALUE ADDED TAX SYSTEM

Emrah FERHATOĞLU
Eskişehir Osmangazi University,
Faculty of Economic and Administrative Sciences

The increase in online sales in the European Union during the late 1990's induced European Commission to study regulations concerning Value Added Tax on electronic commerce. The aim of these regulation studies is to capture untaxed revenue resulting from business to consumer (B2C) sales and to eliminate competitive disadvantage of European vendors relative to non European vendors. The regulation studies of European Commission resulted in the adaptation of Directive 2002/38/EC by European Council. The directive has changed the rules governing the place of supply of European Value Added Tax on electronically supplied services. Because of high compliance costs and abolition of level playing field, the directive was criticized by non European vendors.

KEYWORDS

European Value Added Tax, Place of Taxation, Taxation of Electronic Commerce

1. GİRİŞ

Mal teslimlerini, hizmet ifalarını ve ithalatını verginin konusu kabul eden Avrupa Birliği (AB) ortak katma değer vergisi sistemi, 1998 yılında Ottawa'da üzerinde durulan, ulusal sınırları aşan elektronik ticarete katma değer vergisi (KDV) uygulamalarıyla ilgili esaslar çerçevesinde 2002 yılında yeniden düzenlenmiştir. 7 Mayıs 2002'de kabul edilip, 1 Temmuz 2003 tarihinde yürürlüğe giren konsey direktifine (2002/38/EC) dayanan düzenlemenin amacı, sınır ötesi elektronik ticarete çifte vergileme ve istem dışı vergi dışı bırakmanın önüne geçmek ve Avrupalı üreticilerin AB ülkelerine mal ihracatı yapan üçüncü ülkelerin üreticileri karşısındaki rekabet dezavantajını ortadan kaldırmaktır.

Bu çalışmada ulusal sınırları aşan elektronik ticaretin AB ortak KDV sisteminde neden olduğu sorunlara değinilecektir. AB ortak KDV sisteminin elektronik ticaret karşısındaki durumunu incelemeden önce, ilk aşamada elektronik ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili temel açıklamalar yapılacaktır. Tüketim vergileri alanında elektronik ticaretin neden olduğu sorunlar ve sorunlara yaklaşımlar özetlendikten sonra uluslararası alanda KDV'de vergilendirme yerinin belirlenmesinde geçerli olan yaklaşımlar üzerinde durulup, elektronik ortamda gerçekleştirilen ticari faaliyetler bu ilkeler açısından değerlendirilecektir. Son aşamada ise AB ortak KDV sisteminde konuyla ilgili sorunlara ve çözüm arayışlarıyla ilgili düzenlemeler incelenecektir.

2. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Ulusal vergi sistemleri yoğunluğu artan uluslararası ekonomik ilişkilerin ve teknolojik gelişmenin neden olduğu sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır. Uluslararası sermaye hareketlerinin ve kambiyo düzenlemelerinin serbestleşmesi, vergi yükünü minimize etme amacındaki uluslararası yatırımcıların fonlarını kendilerine en az vergi yükü getiren ülkelere kaydırmasına imkân tanırken; pazarlama ve elektronik ödeme sistemlerinde yaşanan teknolojik gelişmeler vergi idarelerinin vergiyi doğuran olayı tespit etmesini zorlaştırmaktadır. Ülkelerin karşı karşıya kaldığı bu durum, ulusal vergi sistemlerini gözden geçirmelerini zorunlu kılmıştır. Özellikle teknolojik alanda yaşanan gelişmelerle birlikte önem kazanan elektronik ticaretin yaygınlaşması, ülkeleri vergi kayıplarına karşı işbirliğine yöneltmiştir.

Üretim, dağıtım, satış ve teslim işlemlerinin bilgisayar ağıyla gerçekleştirilmesi olarak tanımlanan elektronik ticaret, vergi yükümlülerinin vergiyi doğuran olayı gizleme imkânlarını arttırmıştır. Uluslararası alanda elektronik ticaretin neden olduğu sorunlar çifte vergilendirme ya da istem dışı olarak vergi dışı bırakmayla, kısaca vergilendirme yetkisi ile ilgilidir.

Elektronik ticaretin sınır ötesi ticari ilişkilerde coğrafi sınırları ortadan kaldırarak mal teslimleriyle hizmet ifalarını ve bunlar karşılığında yapılan ödemeleri dijital ortamda yapılmasına imkân tanınması, vergiye tabi işlemin tespit edilmesini, tespit edilse bile verginin hangi ülke tarafından tahsil edileceğinin belirlenmesini güçleştirmektedir.

1998 yılında OECD ve OECD üyesi olmayan ülkelerin 48 bakamı ve iş çevrelerinin temsilcileri elektronik ticaretin uluslararası vergilemede neden olduğu sorunlara çözüm bulabilmek için Ottawa’da bir araya gelmişlerdir. Geleneksel ticarete geçerli olan vergilendirme ilkelerinin elektronik ticarete benimsenecek vergilendirme ilkelerinin temeli olması gerektiği vurgulanarak, ülkeler arasında yakın işbirliğine gidilmesi gerektiğinin altı çizilmiştir. Tüketim vergileri alanında ise, vergilendirme yerinin tüketimin gerçekleştiği yer olması gerektiği belirtilmiş, elektronik ticarete konu olan dijital ürünlerin geleneksel ticarete konu olan ürünlerden farklı esaslarla vergilendirilmesi gerektiği ortaya konmuştur (OECD, 2001).

2.1. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesiyle İlgili Yaklaşımlar

Elektronik ticaretin KDV alanında yarattığı sorunlara ve AB içindeki çözüm arayışlarına geçmeden önce elektronik ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili temel yaklaşımları gözden geçirmek yararlı olabilecektir.

Bir görüşe göre internet üzerinden gerçekleştirilen ticaret, e-ekonominin gelişmesinin desteklenmesi amacıyla tamamen ya da geçici olarak vergi dışı bırakılmalıdır. Bu görüşü savunanlar devletin yeni vergi kaynaklarına kavuşmasına, temelde de vergi toplama yetkisinin genişliğine karşı olan kesimdir. Yaklaşımı savunanlar, elektronik ticaret üzerindeki vergileri inovasyon üzerindeki vergiler olarak algıladılar ve ülkelerin gelişen yeni ekonomik düzende rekabet güçlerini azaltan bir unsur olarak görürler (Bird, 2005). Bu yaklaşıma göre, elektronik ticaretin vergi dışı bırakılması teknolojik gelişmeleri destekleyeceğinden ürün kalitesini artırıp, üretim maliyetlerini azaltarak verimliliği arttıracaktır. Verimlilik artışının ekonominin geneli üzerindeki canlandırıcı etkisi ise vergi gelirlerinin artmasına neden olacaktır.¹

Bir diğer yaklaşım da elektronik ticaretin gelişimini yeni vergi matrahlarının oluşumu ve vergi gelirlerinin artırılması bakımından fırsat olarak nitelendirmektedir. Yaklaşıma göre elektronik ortamda gerçekleştirilen veri aktarımları düşük düzeyde vergiye tabi tutulmalıdır. Şifrelenmiş veri aktarımları ve böyle bir kaynağı vergilendirme kapasitesi, “bit vergisi” olarak da nitelendirilen bu verginin sınırlılığı olarak nitelendirilmektedir. Veri yolunun genişliği ya da bağlantı düzeyi gözetilerek salınacak vergi,

¹ Bir görüşe göre ağ dışsallıklarının ve teknolojik gelişmelerin ekonomi üzerindeki olumlu etkilerinden söz edebilmek için bunlarla ilgili ekonomik faaliyetlerin mali olarak desteklenmesi gereklidir (Bruce ve Fox 2000).

politik olarak çekici olabilecektir. Vergi sadece yüksek miktarda veri aktarımında bulunan büyük firmalara değil, vergi aktarımında bulunan her bir ekonomik birime de yansıtılabilecektir. Bu açıdan bakıldığında ise hangi ekonomik birimin ne kadar vergilendirildiği konusunda açıklık sorunu ortaya çıkabilecektir (Bird, 2005).

Bir başka yaklaşıma göre de, OECD tarafından hazırlanan çalışmalarda da vurgulandığı gibi vergi, elektronik ticaretin ya da geleneksel ticaret arasında tarafsız ve eşit olmalıdır. İlk iki yaklaşımın dışında elektronik ticaretin vergilendirilmesinde adeta bir “orta yol” olarak kabul edilmekte ve genel kabul görmektedir.

2.2. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesiyle İlgili İlkeler

Elektronik ortamda gerçekleştirilen ticari işlemlerde esas alınacak vergilendirme ilkeleri ABD’de vergi yükümlülükleri ve düzenleme yetkisine sahip çevrelerce tartışılmış ve belirli ilkelere görüş birliği sağlanmıştır. Buna göre, idare tarafından geleneksel ticaret ile elektronik ticaret arasında rekabet eşitliği bozulacak ölçüde farklı esaslarla vergilendirme söz konusu olmamalı (rekabet eşitliği ilkesi), özellikle federal devletler düşünüldüğünde söz konusu verginin konusu ve vergi uygulamalarının tamamı vergilendirme yetkisine sahip idareler genelinde aynı olmalı (uygulama tekliği ilkesi) ve elektronik ticaret üzerindeki vergilerin anlaşılması kolay, mükelleflerin vergiye uyumunun (uygunluk ilkesi) kolay olması gerekir (Hellerstein, 1997).

1998 yılında OECD’nin Ottawa toplantısında da ülkelerce elektronik ticarete esas alınacak ilkelere geleneksel ticarete geçerli ilkelere farklı olmaması gerektiği belirtilmiştir. Bu çerçevede tarafsızlık, etkinlik, açıklık ve basitlik, uygunluk ile esneklik ilkeleri elektronik ticarete uygulanan vergiler için de geçerli olacaktır (OECD, 2001).

3. TÜKETİM VERGİLERİ ALANINDA ELEKTRONİK TİCARET

Bir tüketim vergisi türü olan ve dünya genelinde 130’un üzerinde ülke tarafından uygulanan KDV, bir ülkede ithalatla birlikte mal ve hizmet teslimlerini kendisine konu edinmiştir. KDV’nin yapısı, geniş kapsamı ile birlikte elektronik ticareti de kapsar niteliktedir (TOBB, 2001). Bu bakımdan elektronik ticaret kapsamında vergi tabanıyla ilgili olarak hangi mal teslimleriyle hizmet ifalarının vergiye tabi olacağı konusu önemli değildir. Elektronik ticaretin KDV alanında yarattığı sorun, özellikle elektronik olarak sunulan hizmetlerin ifası alanında ortaya çıkmakta, ulusal sınırı aşan hizmet ifaları, özellikle tüketiciye yapılanlarda vergilendirme yerinin tespit edilmesi sorun olmaktadır.

3.1. Elektronik Olarak Sunulan Hizmetler

Daha önce de değinildiği gibi sınırları aşan elektronik ticarete KDV'de vergilendirme yeri tüketicinin gerçekleştiği yer olarak belirlenmelidir. Vergilendirme yerinin kaynak ilkesi ya da varış yeri ilkesiyle tüketicinin gerçekleştirildiği yer olarak belirlenmesi, uluslararası çifte vergilendirme ya da istem dışı vergi dışı kalma sorunlarını ortadan kaldıracaktır (OECD, 2001).

Fiziki ürünlerin sınır ötesi teslimlerinde tüketim yeri, müşterinin bulunduğu yerdir. Ancak, ürünlerin internet yoluyla dağıtılması ya da alıcılar tarafından bilgisayara indirilmesi durumunda teslimatta alıcının ikametgâhının ve vergilendirme yerinin tespit edilmesi güç olacaktır. Tüketiciler tarafından bilgisayar ağları yardımıyla edinilen ve ödemesi yapılan dijital mallarda olduğu gibi aynı yolla ifa edilen hizmetlerde de vergilendirme yerinin tespit edilmesinde güçlüklerle karşılaşılacaktır.

Günümüzde hukuk ve mali müşavirlik hizmetleri, bankacılık ve finansal hizmetler, reklâmcılık, yayıncılık, telekomünikasyon hizmetleri hizmet sunucusuyla tüketicinin bir araya gelmesine gerek kalmadan bilgisayar ya da diğer telekomünikasyon araçlarıyla tüketiciye sunulmaktadır.

3.2. Uluslararası Vergileme, Kaynak ve Varış Yeri İlkesi

Yayıllı muamele vergilerine göre üstünlüğü nedeniyle KDV birçok ülkede uygulanırken, sınır ötesi teslimlerin söz konusu olduğu uluslararası ticarete uygulama karmaşık bir hal almaktadır. Birden fazla ülkenin vergi egemenliğinin çatışması nedeniyle çifte vergilendirme ya da istemeden vergi dışı bırakma gibi sorunların ortaya çıkarmaması için *vergilendirme yeri kurallarının* oluşturulması gerekli olmuştur.

Uluslararası ticarete KDV'nin uygulanmasında *kaynak ve varış yeri ilkesi* (origin and destination principle) uygulanmaktadır. Varış yeri ilkesinde vergiye tabi olan mallar hangi ülkede üretildiği dikkate alınmaksızın tüketildiği ülkede vergilendirilir. Verginin konusunu sadece ülke içinde teslim edilen mal ve hizmetler oluşturur (Laffer, 1980). Bu bakımdan ihracat vergi dışı bırakılırken ithal edilen mallar yerli üreticiler tarafından üretilen ürünlere rekabet üstünlüğü sağlamaması gerekçesiyle vergilendirilir. İhracatta mallar özel bir istisna olarak da nitelendirilen %0 KDV oranıyla vergilendirilir. İhracatçıların ihraç etmek için aldıkları mallar üzerinden ödedikleri KDV ise iade edilir. İhraç edilen malların vergiden arındırılması ve gümrük işlemleri sınır kontrolleriyle gerçekleştirilir (European Commission ve OECD, 1998). Sınır kontrolleri, ülkelerin vergi idareleri arasında yakın işbirliğini gerektirirken, malların çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi ya da hatayla vergi dışı bırakılmaması bakımından gerekli olmakta, ancak ülkeler arasında ortak pazar biçiminde bir ekonomik

bütünleşme söz konusuysa bu bütünleşmenin ruhuna aykırı olmaktadır. Bilindiği gibi, ortak pazar biçimindeki bir ekonomik bütünleşmede malların, hizmetlerin ve üretim faktörlerinin üye ülkeler arasında dolaşımında hiçbir sınırlamanın olmaması gerekir.

Kaynak ilkesinde ise, dış ticarete konu olan mal ve hizmetler tüketim yerine bakılmaksızın üretildikleri ülkede vergilendirilirler. Verginin konusunu ise ülke içindeki tüketim ve yapılan ihracat oluşturmaktadır (Laffer, 1980). İhracatta vergiden arındırma olmadığından ülkeler arasında sıkı sınır kontrollerine gerek duyulmamaktadır (European Commission ve OECD, 1998). Kaynak ilkesine göre yapılandırılmış KDV sistemleri, uygulamalarının basit olması ve yükümlülerin vergiye uyumlarının kolay olması nedeniyle vergi idareleri tarafından tercih edilebilir sistemlerdir. Buna karşılık sermayenin uluslararası hareketliliğinin yüksek olduğu açık bir ekonomide, işletmenin kuruluş yerini vergi temelli değiştirme eğilimi kaynak ilkesinin eleştirilen yönüdür. Bununla birlikte ortak pazar şeklindeki ekonomik bütünleşmelerde dış ticaret açığı olan ülkeler dış ticaret fazlası olan ülkelere daha az KDV hasılatı elde edeceklerinden kaynak ilkesinin uygulanmasını arzulamayacaklardır.

3.3. Elektronik Ticaret, Kaynak ve Varış Yeri İlkesi

Kaynak ve varış yeri ilkelerinin elektronik ticarete uygulanabilirliği incelenirken her iki ilkenin etkinlik, tarafsızlık, idari uygulanabilirlik ve mükellef uyumu yönlerinden değerlendirilmesi gerekir.

Elektronik ticarete kaynak ilkesi, KDV'nin etkin bir şekilde uygulanması, gelir idaresinin işleyişinin rahat olması ve mükellefin vergiye uyum maliyetlerinin düşük olması gibi nedenlerle özellikle gelir idaresi tarafından tercih edilecektir. Bununla birlikte tarafsızlık açısından bakıldığında varış yeri ilkesinin üstünlüğü kabul edilmektedir (Fox ve Murray, 1997).

Elektronik ticaret için gerekli olan sermayenin geleneksel ticaret için gerekli olan ve kullanılan sermayeden uluslararası alanda daha fazla hareketli olduğu bilinen bir durumdur. Bunun dışında, elektronik ticaretin tüketiciyle satıcı arasındaki mekân bakımından bağımlılığı ortadan kaldırması, elektronik ticaret girişimcisinin kendisine avantajlı olan yerde kuruluş yeri seçmesini teşvik edecektir. Bu nedenlerden dolayı kaynak ilkesiyle biçimlendirilmiş bir tüketim vergisi sistemi, satıcıların kendilerine minimum vergi yükü sunan yerde kuruluş yeri belirlemesini teşvik edecektir (Fox ve Murray, 1997). Böylece elektronik ticarete kaynak yeri ilkesi, geleneksel ticarete olduğundan daha fazla sermaye saptırıcı etkiye sahiptir diyebiliriz.

Bu bakımdan, elektronik ticaret açısından kaynak ilkesi düşünüldüğünde sınır ötesi mal teslimleriyle hizmet ifaları açısından geleneksel ticarete

karşılaşılan durumdan farklı bir durumla karşılaşılacaktır.² Ülke içindeki mal ve hizmet üretimiyle ihracat, KDV ile kavranacaktır.

Elektronik ticarete varış yeri ilkesi, kaynak ilkesine göre etkinlik, uygulanabilirlik ve mükelleflerin vergiye uyumu bakımından daha üstündür. Buna karşılık tarafsızlık açısından özellikle federal devletlerde ve ekonomik bütünleşmelerde kaynak ilkesi varış yeri ilkesine tercih edilir (Fox ve Murray, 1997). 1998 yılında OECD'nin Ottawa'da gerçekleştirilen ve elektronik ticaretin vergilendirilmesinde uluslararası ilkelerin tartışıldığı toplantısında, tüketim vergilerinde vergilendirme yerinin tüketimin gerçekleştiği yer olması gerektiği belirtilmiştir. Bu bağlamda, yatırım sapmalarına neden olan kaynak ilkesi yerine varış yeri ilkesinin uygulanması önerilmiştir.

Varış yeri ilkesinde firmadan firmaya (B2B) satışlarda, mal veya hizmet teslim alanın hâlihazırda kayıtlı KDV yükümlüsü olması sistemin sağlıklı işlemesini sağlamaktadır. Firmadan tüketiciye (B2C) yapılan satışlarda ise kaynak ilkesinin sorunsuz işleyebilmesi bazı koşullara bağlıdır (Goolsbee, 2001).

3.3.1. Satıcının Satış Yaptığı Yerde Fiziki Varlığı

Varış ilkesinin uygulandığı bir sistemde, firmadan tüketiciye yapılan satışlarda KDV borcunun satış yapılan yerin gelir idaresi tarafından tahsil edilmesinin en etkin yolu satışın satıcının tüketicinin bulunduğu yerdeki fiziki uzantısı (nexus³) aracılığı ile gerçekleştirilmesidir (Fox ve Murray, 1997).

2 Bu noktada doğrudan elektronik ticaret ve dolaylı elektronik ticaret kavramlarını açıklamak yerinde olacaktır. Doğrudan elektronik ticaret, müşterinin elektronik ticaret araçlarını kullanarak sipariş ettiği malların ya da hizmetlerin müşteriye internet aracılığıyla dijital olarak teslim edilmesini ifade ettiği halde dolaylı elektronik ticaret, online olarak sipariş edilen malların ya da hizmetlerin geleneksel yollarla teslim edilmesi anlamına gelmektedir. Bu durumda müşterinin online olarak sipariş verip, bilgisayarına doğrudan doğruya bir internet sunucusundan indirdiği (ya da elektronik posta ile edindiği) program, müzik ya da görüntü dosyaları ile her türlü bilgi ya da yararlandığı danışmanlık hizmetleri ve benzerleri doğrudan elektronik ticaret olarak nitelendirilir. Buna karşılık, bahsedilen ürünlerin online olarak sipariş edilip, CD ya da benzeri ortamlarda fiziki olarak teslim alınması dolaylı elektronik ticaret olarak nitelendirilmektedir. KDV'de kaynak ve varış yeri ilkeleri açısından düşünüldüğünde dolaylı elektronik ticarete konu olan mal ve hizmetlerde, geleneksel ticarete karşılaşılan durumdan farklı bir durum ortaya çıkmayacaktır.

3 ABD hukukunda nexus, farklı bir eyalette bulunan tüketiciye mal veya hizmet teslimi yapan işletmenin bu teslimden dolayı tüketim vergisi tahsil edebilmesi için satış yaptığı eyalette bulunması gereken fiziki varlığı ya da faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda işletmenin eyalet dışı satışlarında satış yapılan eyalette bulunan ofis, telefon hattı, gayrimenkul, işletme lisansı, çalışanlarla iş akdi, faaliyetle ilgili sözleşmeler ve gayri maddi varlıklar işletmenin fiziki varlığını ya da faaliyetini (nexus) oluşturur. Bkz. "Multistate Taxation: Does the Nevada Corporation or LLC have to Register as a Foreign Corporation in Another State?" <http://www.nvinc.com/nservice10.htm>, Erişim: 16.03.05).

Örneğin ABD Yüksek Mahkemesi verdiği bir kararda, firmalarca eyalet dışına yapılan perakende satışlarda, tüketim vergisinin tüketicinin bulunduğu eyaletin gelir idaresi tarafından tahsil edilebilmesi için burada satıcının fiziki bir uzantısının olmasını hükme bağlamıştır (Bruce ve Fox, 2000). Mahkemenin 1992 yılında verdiği söz konusu karara göre (Quill v. North Dakota, 504 U.S. 298) North Dakota’da fiziki bir varlık göstermeyen Quill, tüketim vergisi tahsilatı yapmaya zorlanamayacaktır (Yatlı, 2003; Fox ve Murray, 1997; Mikesell, 2000).

Sınırötesiperakendesatışlarda varışyeri ilkesinin sağlıklı uygulanabilmesinin ve KDV’nin etkin bir şekilde tahsil edilebilmesinin satıcının satış yaptığı yerdeki fiziki varlığına bağlı olması; sınır ötesi satış yapan firmalara satış yaptıkları yerlerde fiziki uzantı bulundurma zorunluluğu getirilmesine neden olabilecektir. Bu durum, elektronik ticaretin gelişmesine engel olan ve geleneksel ticaretle arasındaki rekabet eşitliği ilkesini zedeleyen bir unsur mudur? Gerçekten de, elektronik ortamda satıcı ve alıcı bilgisayar ağını kullanarak ürünü pazarlar ve teslim alır. Alıcı ve satıcının fiziki olarak aynı ortamda bulunmama zorunluluğu elektronik ticaretin doğasından kaynaklanan ve ürün pazarlamasını ve teslim alınmasını kolaylaştıran bir unsurdur. Vergilendirme gerekçesiyle, alıcı ve satıcının aynı mekânda bulunmama zorunluluğunun nexus bulundurma şartı ile ortadan kaldırılması geleneksel ticaret lehine rekabet eşitliğine zarar veren bir durumdur. Ayrıca bu zorunluluğun satıcıları yüksek uyum maliyetlerine karşı karşıya bırakması kaçınılmazdır. Buna karşılık, sadece bulunduğu vergi egemenliği sınırında satış yapan firmaların böyle bir uyum maliyetiyle karşılaşmaları söz konusu değildir (Bruce ve Fox, 2000).

3.3.2. Nihai Tüketicinin Vergi Sorumluluğu

Varış yeri ilkesinin etkin olarak uygulanabilmesinin bir başka yolu da nihai tüketicinin vergi sorumlusu sıfatıyla satın aldığı ürün üzerinden hesapladığı KDV’yi ikamet ettiği yerin gelir idaresine yatırmasıdır. Ancak bu durumda tüketicinin vergi bilinci önem kazanmaktadır. Varış yeri ilkesinin bu şekilde uygulanması sınır ötesi işlemlerde KDV tahsilatının ihtiyari olmasıyla sonuçlanabilecek, vergi kayıp ve kaçakları artabilecektir (Gordon-Murnane, 2000).⁴ Yöntem, tekne ya da motorlu kara taşıtları gibi kullanımları belli bir izne ya da ruhsata bağlı olan malların teslimlerinde başarılı olabilecektir. Bu tür malları teslim alan tüketici, bunların ruhsatını ya da kullanım izinlerini alabilmek için işlemlere başladığında tüketim vergisi de tahsil edilebilecektir (Bruce ve Fox, 2000).

Yöntemin etkin olabilmesi için tüketicinin hangi ülkede ikamet ettiğinin

⁴ Nitekim, nihai tüketicinin vergi sorumlusu sıfatıyla KDV’yi tam olarak hesaplayıp gelir idaresine yatırması ABD uygulaması düşünüldüğünde etkin olmamaktadır. ABD’de eyaletler arasında gerçekleşen firmadan tüketiciye satışlarda yöntem sağlıklı bir şekilde uygulanamamıştır (McLure, 2003).

tespit edilmesi de önemlidir. Elektronik ticarete verilen sipariş için kullanılan kredi kartının ya da cari hesapta tüketicinin bankaya bildirdiği adres vergilendirme işleminin gerçekleştirileceği adres olarak belirlenebilir. Ancak bu durumda da tüketicilerin tüketim vergileri daha düşük ülkelerde banka hesabı açtırmaları ya da kredi kartı talebinde bulunmaları mümkün olabilecektir (Fox ve Murray, 1997).

4. AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK KDV SİSTEMİNİN GENEL ESASLARI VE GELİŞİMİ

AB ortak KDV sistemi, Birlik içindeki mal teslimleri, hizmet ifaları ve ithalatı konu edinen geniş kapsamlı tüketim vergisi olarak nitelendirilir. Temeli, 1977 yılında uygulanmaya başlanan altıncı KDV direktifine⁵ dayanan AB ortak KDV sisteminde kural olarak ihracat ile yurtdışına yapılan hizmet ifaları vergi dışı tutulmuştur. Bu bakımdan 1993 yılına kadar ortak KDV sisteminde varış yeri ilkesi geçerli olmuştur.

1993 yılında Ortak Pazar'ın hayata geçirilmesi ile birlikte Birlik içinde ticaretteki sınırlar ortadan kalkmıştır. AB Komisyonu, ülkeler arasındaki mali sınırların ortadan kaldırarak ortak pazar uygulanmasını hayata geçirmek amacıyla, ülkeler arasındaki ticarete sınır kontrollerini gerektiren ve KDV'nin etkin bir şekilde tahsilini sağlayan varış yeri ilkesi yerine kaynak ilkesinin benimsenmesini hedeflemiştir.

Komisyon, KDV'de varış yeri ilkesinin yerine kaynak yeri ilkesinin uygulanmasına yönelik ilk çalışmalara 1987 yılında başlamıştır. Varış yeri ilkesine geçilmesini amaçlayan ilk direktif önerisi (COM(87)322) iki nedenle reddedilmiştir. Bunlardan birincisi, Birlik genelinde tam anlamıyla oran uyumlaştırması sağlanmadan kaynak ilkesinin düşük KDV oranı uygulayan ülkelerde üretim yapan firmalara avantaj sağlayacak olmasıdır. Örneğin, %16 KDV oranı uygulayan İspanya'da üretim yapan bir firma, satışlarını %16 KDV oranıyla İspanya'da ve Birlik içinde gerçekleştirebilecektir. Aynı biçimde, %25 KDV oranı uygulayan Danimarka'da üretim yapan bir başka firma ise satışlarını %25 oranıyla Danimarka'da ve Birlik içinde gerçekleştirecektir. Bu durumda İspanya'da üretim yapan firmaya satış fiyatı üzerinden %9 oranında KDV avantajı sağlanmış olacaktır. Bu durum, firmaların kuruluş yerlerini düşük KDV oranı uygulayan ülkelere

5 Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the Harmonisation of the Laws of the Member States Relating to Turnover Taxes – Common System of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment, **Official Journal of European Communities**, L 145, 13/06/1977, p. 0001-0040.

taşımaya ve sınır ötesi alışverişlerin artmasına neden olabilecektir.⁶ İkinci olarak, ihracat fazlası olan ülkeler, dış ticaret açığı olan ülkelere göre daha fazla KDV hasılatı elde edeceklerdir (Hart 1994). Bu kapsamda, KDV hasılatının üyeler arasında adil dağılımının gerçekleştirilmesi için Komisyon tarafından hazırlanan Cockfield Raporunda Clearing Sistem önerilmiştir. Cockfield Raporu temel alınarak hazırlanan direktif önerisi (COM(87)323) ise bürokratik işlemleri arttıracak olması ve fazla maliyetli olması beklentisi gerekçeleriyle kabul edilmemiştir (Hart, 1994).

1989 yılının sonunda Konsey Çalışma Grubu tarafından hazırlanan bir rapor 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren üye ülkeler arasında mali alanda sınır kontrollerinin ortadan kaldırılmasını amaçlayan direktife zemin olmuştur. Söz konusu direktif (91/680/EEC) ile KDV’de kayıtlı yükümlüler için varış yeri ilkesi prensibinin korunduğu ancak kaynak yeri ilkesinin temel alındığı “geçiş rejimi” uygulanmaya başlanmıştır.⁷ Nihai olarak KDV’de kaynak ilkesinin amaç edinildiği geçiş rejiminin 31 Aralık 2005 tarihine kadar uygulanması hedeflenmiştir. Ancak geçiş rejiminin ardından uygulanacak “kati rejimin” uygulamaya konulacağı tarih kesinleştirilmemiştir (Council Directive 91/680/EEC, article 28 I). Günümüzde ise AB ortak KDV sisteminde geçiş rejimi uygulanmaktadır.⁸

1993 yılında ortak pazarın kurulması mali sınırların ortadan kaldırılmasıyla sonuçlanmış, KDV’de varış yeri ilkesinin kaynak yeri ilkesiyle değiştirilme sürecinde geçerli olacak geçiş rejimi uygulamaya başlanmıştır. Geçiş rejimi, Benelux ülkelerinde uygulanan “ertelenmiş ödeme”

6 Ülkeler arasında geniş kapsamlı oran uyumlaştırmasıyla aşılabilir olan bu sorun, direktif önerisinin hazırlandığı 1987 yılında çözüme kavuşmuş değildir. Nitekim, oranların yakılaştırılmasını düzenleyen direktif 19 Ekim 2002’de kabul edilmiştir.

Direktife göre,

- Her yıl gözden geçirilecek olan standart oran en az %15 olarak belirlenmiştir.
- Ülkelere 6. direktifin (H) ekinde belirtilen mal ve hizmetlere %5’ten düşük olmamak üzere iki indirilmiş oran belirleme imkânı tanınmıştır.
- Kati KDV rejiminin uygulanmasına başlanılmasına kadar ülkelerin sıfır oran, süper indirilmiş oran ve parking (yakınlaştırma) oranı uygulamaları mümkün olmuştur.
- Lüks mallara uygulanan yüksek oranlar uygulamadan kaldırılmıştır. (Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 Supplementing the Common System of Value Added Tax and Amending Directive 77/388/EEC (Approximation of VAT Rates), **Official Journal of European Communities**, L 316, 31/10/1992, p. 0001-0004.

7 Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 Supplementing the Common System of Value Added Tax and Amending Directive 77/388/EEC with a View to the Abolition of Fiscal Frontiers, **Official Journal of European Communities**, L 376 , 31/12/1991 p. 0001 - 0019

8 Ülkeler arasında mali sınırları kaldıran ve KDV’de geçiş rejimini getiren 91/680/EEC direktifinin ardından belirli mal ve hizmetlerde uygulanacak KDV esaslarına açıklık getiren direktif önerisi de onaylanmıştır. (Council Directive 92/111/EEC of 14 December 1992 Amending Directive 77/388/EEC and Introducing Simplification Measures with Regard to Value Added Tax, **Official Journal of European Communities**, L 384 , 30/12/1992 p. 0047 – 0057)

(deferred payment) metodunu⁹ temel almaktadır. Bu metoda göre, sınır ötesi ticarete konu olan mallar ortak pazar ilkelerine uygun olarak sınır kontrollerine tabi olmamaktadır (Hart 1994).

Geçiş rejimine göre, malların Birlik içindeki ticaretlerinde uygulanacak KDV esasları satışın firmadan firmaya ya da firmadan tüketiciye yapıp yapılmadığına göre farklılık göstermektedir. Firmadan firmaya yapılan satışlarda ithalat yapan firmanın kayıtlı olması durumunda ithal malın temininde üstlenilen KDV, nihai tüketiciye satışta hesaplanan KDV'den indirilebilecektir. Ancak farklı ülkelerde bulunan gerçek kişilere ya da firmadan firmaya yapılan satışlarda ithalatçı firmanın kayıtlı olmaması durumunda sistem farklı işlemektedir. Eğer yapılan satışın değeri belli bir değerin (eşik değerin) altında ise KDV satıcının bulunduğu ülkede hesaplanacaktır. Yapılan satışın değeri söz konusu eşik değerin üzerindeyse satıcı alıcının bulunduğu ülkede KDV ödeyebilmek için sisteme kayıt yaptırmak zorundadır. Özetle AB ortak KDV sisteminde nihai tüketicilere ve kayıtlı olmayan alıcılara belli bir değerin altındaki satışlar hariç olmak üzere varış yeri ilkesi uygulanmaktadır (McLure, 2003).

5. AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK KDV SİSTEMİ KAPSAMINDA ELEKTRONİK TİCARETİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Elektronik ticaretin tüm dünyada olduğu gibi Avrupa'da da yaygınlaşması, özellikle ABD'de bulunan firmaların gerek firmalara gerekse nihai tüketicilere yapmış olduğu online satışların artmasıyla sonuçlanmıştır. ABD kaynaklı firmaların Avrupa pazarındaki online satış etkinliklerini geliştirmeleri 2002 yılının sonuna kadar uygulamada olan ortak KDV rejimindeki aksaklarında önemli bir paya sahiptir. 2002 yılının sonuna kadar uygulanan ve KDV'de vergilendirme yeri ilkeleri nedeniyle Avrupalı üreticiler yabancı üreticiler, özellikle de ABD'li üreticiler karşısında vergi dezavantajı yaşamışlardır (Fawkes, 2001).

5.1. Elektronik Ticarete KDV Açısından Eski Sistem ve Sonuçları

AB ortak katma değer vergisi mal ve hizmet teslimleri için vergi oranı, teslim yeri ve ödeme şekilleri açısından farklı esaslar belirlemiştir.

9 Ertelenmiş ödeme metodunda KDV, ithalatçı firma tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla ithalatçı ülkesine ödenir. Ancak KDV, malın ithal edildiği esnada değil, nihai tüketiciye satıldıktan sonra ödenir. İthalatçı firma malın satış fiyatına KDV'yi ekler ve nihai tüketiciden tahsil eder. Firmadan firmaya yapılan sınır ötesi mal satışlarında geçerli olan ertelenmiş ödeme metodu birçok Avrupa ülkesinin KDV sistemlerinde yer verdiği, yabancı firmalardan alınan hizmetler için uygulanan "geri yükleme metoduna" (reverse charge) benzerlik gösterir. Bu metotta yabancı firmalardan başka bir aracı firma olmaksızın temin edilen hizmetlerin KDV'si alıcı firma tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla alıcının bulunduğu ülkeye ödenir (European Commission and OECD, 1998).

Verginin konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin tanımına bakıldığında bazı istisnalar dışında (örneğin elektrik teslimleri) fiziki ürünler verginin konusunu oluşturan mallar olarak nitelendirilmiştir. Bunun dışında, internet üzerinden teslimi yapılan yazılım gibi dijital ürünler mal yerine hizmet olarak nitelendirilmektedir (Merril, 2001; Fawkes, 2001).

AB ortak katma değer vergisi sisteminde daha önce de bahsedildiği gibi, kural olarak varış yeri ilkesi geçerlidir. Hizmetlerde ise kaynak ilkesi benimsenmiştir. Tüketim, hizmetin ifa edildiği yerde¹⁰ vergilendirilir. Bu durumda, dijital ürünlerin hizmet olarak nitelendirilmesi nedeniyle bunların AB'ye ithal edilerek nihai tüketiciye sunulması katma değer vergisinin konusuna girmemekte, buna karşılık AB'de üretilen dijital hizmetler KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Böylece, ithal edilen dijital ürünlere Birlik kaynaklı dijital ürünlere göre bir vergi avantajı sağlanmış olmaktadır (Merril, 2001; Yaltı, 2003).

5.2. KDV'de Elektronik Ticaret Açısından 1 Temmuz 2003 Sonrası Dönem ve Sonuçları

1999 yılında AB dışında kurulmuş bulunan telekomünikasyon firmalarının AB içinde kurulmuş ve faaliyet gösteren firmalara karşı vergi temelli rekabet üstünlükleri nedeniyle altıncı KDV direktifinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklere göre AB'de kurulmuş ve AB dışında bulunan müşterilere telekomünikasyon hizmeti veren firmalara KDV muafiyeti getirilmiştir. Bununla birlikte, AB dışında kurulmuş olup, AB içindeki müşterilerine telekomünikasyon hizmeti veren firmalara müşterilerinin bulunduğu üye ülkelerinin her birine kayıt olup, hizmet ifasının gerçekleştirdiği ülkeye KDV ödemesi zorunluluğu getirilmiştir. Böylece AB telekomünikasyon firmalarının gerek AB içindeki gerekse AB dışındaki pazardaki vergi temelli rekabet dezavantajı giderilmiştir (McLure, 2003).

Mayıs 2002'de ise telekomünikasyon hizmetleri konusundaki KDV düzenlemelerinin kapsamı genişletilmiş ve dijital ürün teslimlerinin vergilendirilmesinde de benzer uygulamaya geçilmiştir. 1999 yılında ve 2002 yılında yapılan değişiklikler altıncı KDV direktifinin vergilendirme yeri ile ilgili kurallarını değiştirmemiş, sadece hizmet olarak kabul edilen ve elektronik ticarete konu olan dijital ürünlerin KDV'ye tabi tutulmasını

¹⁰ Hizmetin ifa edildiği yer, hizmeti ifa edenin işyerinin veya hizmeti yürütmek için kullandığı sabit bir yer veya böyle yerlerin olmaması durumunda daimi adresinin olduğu veya genellikle ikamet ettiği yerdir. Bkz Sixth Council Directive of 17 May 1977 on The Harmonization of The Laws of The Member States Relating to Turnover Taxes - Common system of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment. **Official Journal of European Communities**, L 262, 15/10/1977, p. 0044.

özel kurallara¹¹ bağlamıştır (McLure, 2003, Yaltı, 2003).

2002 tarihli direktife göre, AB dışında kurulmuş olan firmaların AB içindeki kayıtlı olmayan müşterilere (nihai tüketicilere ya da kayıtlı olmayan firmalara) yapmış oldukları hizmet ifalarında herhangi bir Birlik üyesi ülkeye kayıt yaptırıp ürünle ilgili hesaplanan KDV'yi ödeme yükümlüğü getirilmiştir. Ancak, KDV hesaplamasında dikkate alınacak vergi oranı hizmet satın alan müşterinin ikamet ettiği ülkedeki standart KDV oranı olacaktır (McLure, 2003). Bununla birlikte, satıcının ve alıcının kayıtlı kullanıcı olmaları durumunda geçerli olan kurallar uygulamaya devam edecektir.

5.2.1. Elektronik Ticareti Düzenleyen Direktifin Genel Esasları

1 Temmuz 2003'de yürürlüğe giren ve 1 Temmuz 2006'ya kadar yürürlükte kalması planlanan¹² direktifin değerlendirilmesine geçmeden önce düzenlemenin ana hatlarını gözden geçirilmesi yararlı olabilecektir. Direktifin temel düzenlemesi yukarıda bahsedilen hizmetlerin Birlik dışında kurulmuş olan firmalar tarafından Birlik içindeki nihai tüketicilere (B2C satışlar) ve kayıtlı olmayan firmalara yapılan satışlarda Birlik ortak KDV sistemine kayıt yaptırma ve sunulan hizmet üzerinden KDV hesaplayıp bunu KDV sistemine kayıt yaptırdığı ülkenin gelir idaresine ödemektir. Bu kapsamda,¹³

- Firmadan kayıtlı firmaya yapılan satışlarda geçerli olan düzenlemelerde olduğu gibi karşı yükleme (reverse charge) devam edecektir
- Birlik içinde kurulmuş olan firmalar, birlik dışına yaptıkları ihracatları için KDV hesaplamayacaklar.

11 Direktif, radyo ve televizyon yayın hizmetleriyle elektronik hizmetleri altıncı direktifin 9/2(c)'de belirtilen özel kurala dahil etmiştir. Elektronik hizmetler ise altıncı direktifin L ekinde listelenmiştir: (Yaltı, 2003; Directive 2002/38/EC, article 1/1(a))

- Web sitesi tedariki, web hosting, program ve teçhizatın uzaktan bakımı
- Yazılım tedariki ve bunların güncellenmeleri
- İmaj, metin ve bilgi tedariki ve veri tabanı hizmetleri
- Müzik, film ve oyun tedariki, şans ve kumar oyunları ve politik, kültürel, sanatsal ve spor, bilimsel ve eğlence yayın ve faaliyetleri dahil
- Uzaktan eğitim tedariki

12 Directive 2002/38/EC, article 4. Bununla birlikte 30 Haziran 2006 tarihine kadar Komisyonun konuyla ilgili vereceği rapor doğrultusunda düzenlemenin süresi uzatılabilecek ya da yeni öneri alınabilecektir. Directive 2002/38/EC, article 5.

13 Bu direktife alternatif olarak İngiltere, dolaysız vergi hasılatında meydana gelebilecek artışları temel alarak tamamen farklı bir düzenleme önermiştir. İngiltere'nin önerisine göre Birlik içinde elektronik ticarete konu olan dijital ürün teslimleri tamamen vergi dışı bırakılmalıdır. Bu vergi moratoryumu birlik içindeki ticaret hacmini artırırken dolaysız vergi hasılatında artışlara yol açabilecektir. Ancak Birlik özkaynaklarının yarısından fazlasını oluşturan KDV hasılatında azalmaya yol açabilecek bu öneri Komisyon'da tartışılmamıştır. İngiltere ise 1 Temmuz 2003'de yürürlüğe giren direktifi veto etmemiştir (Iverson 2003).

- Birlik içinde kurulmuş firmalar farklı üye ülkedeki nihai tüketiciye ya da kayıtlı olmayan firmaya yaptıkları satışlarda buldukları ülkedeki (satıcının bulunduğu) KDV oranını dikkate alacaklar.

Birlik dışından birlik içindeki nihai tüketicilere ve kayıtlı olmayan vergi yükümlülerine satış yapan firmalar satışlarıyla ilgili hesapladıkları KDV'yi üçer aylık dönemler halinde kayıt yaptırdıkları ülkenin gelir idaresine bildireceklerdir. Bildirim, üçer aylık dönemleri izleyen ayın 20. gününe kadar yapılacaktır.¹⁴ KDV hesaplamasında yabancı firmanın kayıt yaptırdığı ülkede geçerli standart KDV oranı yerine, alıcının yerleştiği olduğu ülkedeki KDV oranı geçerli olacaktır. Bu aşamada, KDV oranının doğru bir şekilde tespit edilmesi için satıcı firmanın, alıcının nihai tüketici mi, yoksa firma mı olduğunu; eğer nihai tüketiciyse tüketicinin ikamet ettiği yeri belirlemesi önem kazanmaktadır (Sinyor, 2002).

Birlik dışından, firmadan tüketiciye yapılan satışlarda satıcının ortak KDV sistemine tercih ettiği herhangi bir ülkeden online olarak kayıt yaptırması yeterli olacaktır. Aynı şekilde, hesaplanan KDV'nin üçer aylık dönemler itibarıyla beyan edilip ödenmesinde de satıcının kayıt yaptırdığı ülkenin gelir idaresi yetkilidir. Yetkili gelir idaresi, satıcının hesapladığı KDV'nin tüketicinin gerçekleştiği ülkelere tahsisinden sorumlu tutulmuştur. Böylece, satıcıların satış yaptıkları her ülkede KDV hesaplama ve bunu ilgili gelir idaresine yatırma gibi bir maliyetle karşı karşıya kalmalarının önüne geçilmiştir. Aksi durumda 25 üye ülkeden 20 üye ülkede satış yapan bir firmanın 20 ayrı kayıt ve ödeme prosedürü izlemesi gerekli olacaktır (Ivinson, 2003). Satıcıların online kayıtlarının yaptıracağı ülkenin seçiminde de ülkelerin dili, gelir idaresinin etkin ve verimli çalışması gibi unsurlar etkili olacaktır (Sinyor, 2002).

5.2.2. Direktifin Değerlendirilmesi

Elektronik olarak sunulan hizmetlerin vergilendirilmesiyle ilgili direktif eşitlik, ekonomik tarafsızlık ve uluslararası vergilendirme ilkeleriyle bağdaşmadığı gerekçeleriyle eleştirilmiştir. Eleştirilere göre, (McLure, 2003)

- Dijital ürünlerin AB içinde vergilendirilmesinde varış yeri ilkesinden vazgeçilmesi, nispeten düşük vergi uygulayan üye ülkelerde kurulmuş olan AB'li firmaların yüksek vergi uygulayan üye ülkelerde kurulmuş olan AB'li firmalarla AB dışında kurulmuş olan firmalara rekabet üstünlüğü sağlayacağı

¹⁴ Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 Amending and Amending Temporary Directive 77/388/EEC as Regards the Value Added Tax Arrangements Applicable to Radio and Television Broadcasting Services and Certain Electronically Supplied Services, **Official Journal of European Communities**, L 128, 15/5/2002, p. 41, article 1/3 (altıncı direktife 26c maddesini ekleyen).

ve AB'li firmaların kuruluş yerlerini düşük vergi uygulayan ülkelere kaydıracağı olabilecektir.

- Yüksek vergi uygulayan birlik ülkesinde satış yapan AB'li olmayan firma, düşük vergi uygulayan birlik ülkesinde kurulmuş bir AB'li firma karşısında dezavantajlı olacaktır. Örneğin AB dışında kurulmuş olan bir firmanın Danimarka'da ikamet eden bir müşteriye yaptığı satışta geçerli oran KDV oranı Danimarka'da geçerli olan %25 standart oran olacağı gibi, aynı müşteriye Lüksemburg'da kurulmuş bir firma tarafından yapılan satışta KDV oranı Lüksemburg'un uygulayacağı %15 standart oran olacaktır.
- Dijital (müşteri tarafından bilgisayara indirilen ya da e-posta yoluyla edinilen) ya da maddi olarak (CD ya da benzer ortamlarda müşteriye fiziki olarak teslim edilen programlar) teslimi yapılabilecek mallarda teslim biçiminden kaynaklanan rekabet dezavantajları ortaya çıkabilecektir. Örneğin fiziki olarak teslim edilen kitaplarda uygulanan düşük ya da sıfır oran, aynı kitabın e-book formatında teslim edilmesi durumunda standart orana yükselebilecektir.¹⁵
- AB dışında kurulmuş olan firmalar AB içinde kurulmuş olan firmalara göre kayıt olma yükümlükleri nedeniyle daha yüksek uyum maliyetleriyle katlanmak zorunda kalacaklardır.
- AB dışında kurulmuş olan firmalar uyum maliyetlerini ortadan kaldıracılabilmek ve birlik içinde düşük vergi uygulayan ülkelerdeki vergi avantajından yararlanabilmek için kuruluş yerlerini birlik içindeki düşük vergi uygulayan ülkelere taşıyacaklardır. Nitekim, İngiltere, Almanya ve Fransa'da faaliyet gösteren American Online (AOL), Avrupa'daki kanuni merkezini AOL Europe Services SARL adında bir şirket kurarak KDV oranının %15 olduğu Lüksemburg'a taşımıştır (Richardson, erişim: 18.02.06).
- AB dışında kurulmuş olan firmalar alışlarında ödedikleri KDV'yi AB içindeki müşterilere yaptıkları satışlarda hesapladıkları KDV'den indirememektedirler. Bu durumda kuruluş yeri Birlik dışında bulunan firmaların kuruluş yerini birlik içine taşımaları için bir neden ortaya çıkmış olacaktır (Iverson, 2003).
- AB dışında kurulmuş olan firmaların birlik içinde KDV'nin tahsili için bir nexus bulundurma zorunluluğu bulunmaması KDV'nin sağlıklı tahsilini engelleyebilecektir.

¹⁵ Fiziki ürünlerin dijital ürünlerle dönüşerek KDV açısından hizmet olarak nitelendirilmesinin neden olabileceği sorunlarla ilgili olarak bkz. Dönmez 1998; Fitzgerald 2002).

Görüldüğü gibi direktife yönelen eleştiriler Birlik içinde perakende satış yapan AB'li olmayan firmaların uyum maliyetleri ve direktifin kaynak saptırıcı etkisi üzerine yoğunlaşmaktadır.

Türk KDV sistemi açısından doğrudan elektronik ticarete konu olan ürünlerin hizmet olarak kabul edilmesi gerekir (Yaltı, 2003). KDVK m.9 ve 15 nolu Genel Tebliğ'de yabancı firmalara yararlanılması durumunda, yurt içinde kurulmuş olan firmalarca yararlanılması durumunda, yurt içinde faaliyet gösteren firmanın yararlandığı hizmetten dolayı vergi sorumlusu sıfatıyla KDV hesaplayıp vergi dairesine ödemesi gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte yabancı firmalar tarafından yurtiçinde nihai tüketicilere yapılan satışlarda KDVK m.1 kapsamında nihai tüketicinin vergi sorumlusu sıfatıyla KDV hesaplayıp bunu vergi dairesine yatırmaması hükme bağlanmıştır (Yaltı, 2003). Ancak çok sayıda nihai tüketicinin bu mükellefiyetinin izlenemeyeceği ortada olduğundan perakende satış yapan yabancı firmalara Türkiye ortak KDV sistemine kayıt yaptırma zorunluluğu getirilmesi gündemde olmalıdır (Yaltı, 2003).

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Konseyin 2002 yılında kabul ettiği direktifle yabancı firmaların AB'li firmalar karşısındaki rekabet üstünlüğünün ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Özellikle ABD'de kurulmuş olan firmaların Birlik içinde firmadan firmaya yapmış olduğu satışların hacmi düşüldüğünde direktiften en fazla ABD'li firmalar etkilenmiştir. AOL firması gibi, firmaların Avrupa'da yeniden yapılanmaları gerekli olmuştur.

Taraflarından birinin AB'li firma ya da gerçek kişi olduğu elektronik ticarete, ticaret hacminin %10 kadarının firmadan tüketiciye yapılan satışlar olduğu düşünüldüğünde direktifin elektronik ticaret aktörlerini derinden etkilemesi düşünülmektedir. Gerçekten de direktife yönelen eleştirilerin önemli bir bölümü AB'li olmayan firmaların AB'li firmalar karşısında rekabet dezavantajına uğrayacağı ve yüksek uyum maliyetleriyle karşılaşacağı biçimindedir. Ancak, direktifin kabul edildiği döneme kadar özellikle yabancı firmaların AB'li firmalara karşısında vergi temelli rekabet üstünlüğü bulunmaktaydı.

Eleştirilerin diğer boyutu ise direktifin Birlik içinde zarar verici vergi rekabetine neden olacağı ile ilgilidir. Yabancı firmaların AB içinde düşük standart KDV oranına sahip üye ülkelerde yasal kuruluş yerini belirleme eğilimleri ve üye ülkelerde elektronik ürün teslimlerinde geçerli olacak standart oranın %15-%25 arasında seyretmesi bu eleştiriye desteklemektedir. Eleştirinin konusu, firmaların düşük KDV oranı uygulayan ülkelere doğru kuruluş yerlerini kaydırması olsa bile, esas sorunun birlik içinde standart oran uyumlaştırmasının tam olarak sağlanamaması olmalıdır. Bu bakımdan direktifin tek başına birlik içinde zarar verici vergi rekabetine neden olacağı yanında bir yaklaşıma olmayabilecektir.

KAYNAKÇA

- Bird, R. M.** (2005). *Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning?* International Tax Program Institute for International Business University of Toronto, University of Toronto International Tax Program Paper, 0502.
- Bruce, D. ve Fox, W.F.** (2000). *E-Commerce in the Context of Declining State Sales Tax Bases*. National Tax Journal 53 (4): 1373-1388.
- Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002** Amending and Amending Temporary Directive 77/388/EEC as Regards the Value Added Tax Arrangements Applicable to Radio and Television Broadcasting Services and Certain Electronically Supplied Services, Official Journal of European Communities, L 128, 15/5/2002.
- Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991** Supplementing the Common System of Value Added Tax and Amending Directive 77/388/EEC with a View to the Abolition of Fiscal Frontiers, Official Journal, L 376 , 31/12/1991.
- Council Directive 92/111/EEC of 14 December 1992** Amending Directive 77/388/EEC and Introducing Simplification Measures with Regard to Value Added Tax, Official Journal, L 384 , 30/12/1992.
- Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992** Supplementing the Common System of Value Added Tax and Amending Directive 77/388/EEC (Approximation of VAT Rates), Official Journal L 316, 31/10/1992.
- Dönmez, R.** (1998). *Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret*. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C XIV, s. 1-2 : 415-452.
- European Commission and OECD** (1998). *Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries*, Paris.
- Fawkes, T.** (2001). *The Proposed E.U. VAT on Electronically Transmitted Services: Enforcement and Compliance Issues*. *Northwestern Journal of International Law & Business* 22: 47-62.
- Fitzgerald, S.** (2002). *US Companies' Sales to EU Consumers Subject to VAT on Digital Downloads*. *The Tax Adviser*, June, Vol. 33, No. 6.
- Fox, W. F. ve Murray, M. N.** (1997). *The Sales Tax and Electronic Commerce: So What's New?*. National Tax Journal 50 (3): 573-592.
- Goolsbee, A** (2001). *Implications of Electronic Commerce for Fiscal Policy (and Vice Versa)*. *Journal of Economic Perspectives* 15 (1): 13-23.
- Gordon-Murnane, L.** (2000). *E-Commerce and Internet Taxation: Issues, Organizations, and Findings*. *Searcher* 8 (6): 48-54.
- Hart, C. A.** (1994). *The European Community's Value Added Tax System:*

Analysis of the New Transitional Regime and Prospects for Further Harmonization. International Tax and Business Lawyer 12 (1): 1-62

- Hellerstein, W.** (1997). *Transaction Taxes and Electronic Commerce: Designing State Taxes That Work in an Interstate Environment.* National Tax Journal 50 (3): 593-606.
- Ivinson, J.** (2003). *Why the EU VAT and E-Commerce Directive Does Not Work?* International Tax Review 14 (9): 27-29.
- Laffer, A. B.** (1980). *The International Impact of a Value-Added Tax.* Journal of Corporation Law 120: 119-125.
- McLure, C. E.** (2003). *The Value Added Tax on Electronic Commerce in the European Union.* International Tax and Public Finance 10 (6): 753-762.
- Merril, P. R.** (2001). *International Taxation of E-Commerce.* The CPA Journal 71 (11): 30-38.
- Mikesell, J. L.** (2000). *Remote Vendors and American Sales and Use Taxation: The Balance Between Fixing the Problem and Fixing the Tax.* National Tax Journal 53 (4): 1273-1285.
- OECD** (2001). *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions,* Paris:
- Sinyor, A.** (2002). *EU VAT on E-Commerce: The Practical Implications.* International Tax Review 13 (6): 32-33
- Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977** on the Harmonisation of the Laws of the Member States Relating to Turnover Taxes – Common System of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment, Official Journal L 145, 13/06/1977.
- TOBB** (2001). *Vergilemede Global Eğilimler: AB ve Türk Vergi Sistemi. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Özel İhtisas Komisyonu Raporu,* Ankara.
- Yaltı, B.** (2003). *Elektronik Ticarete Vergilendirme.* DER Yayınları, İstanbul.
- Multistate Taxation:** *Does the Nevada Corporation or LLC have to Register as a Foreign Corporation in Another State?* <http://www.nvinc.com/nservice10.htm>, (erişim tarihi 16 Mart 2006).
- Richardson, T.** *July 1 is "VAT Day".* The Register, http://www.theregister.co.uk/2003/06/13/july_1_is_vat_day, (erişim tarihi 18 Şubat 2006).

