

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİ DENETİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Fatih Çavdar

Trakya Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Araştırma Görevlisi Doktor

fatihcavdar@trakya.edu.tr

Özet

E-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi vergi denetiminin etkin şekilde gerçekleştirilememesidir. E-ticarete konu olan mal ve hizmetler; fiziksel mal ve hizmetler ile dijital mal ve hizmetler şeklinde ikiye ayrılır. Fiziksel mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde ve denetiminde fazla sorun yaşanmamaktadır. Bu mal ve hizmetler, elektronik ortamda sipariş edilse dahi, teslimatı geleneksel yollardan gerçekleşmektedir. Bu ise, fiziksel mal ve hizmetlerin takibini kolaylaştırmaktadır. Ancak, dijital mal ve hizmetler elektronik ortamda sipariş edilip, teslimatı da elektronik ortamda gerçekleştiğinden takibi oldukça güçtür. Bu ise, söz konusu ürünlerin genellikle vergi dışı kalmasına sebep olmaktadır. Çalışmanın amacı; e-ticaretin vergi denetimi üzerindeki etkilerini ortaya koyarak, olumlu ve olumsuz yönlerini değerlendirmektir.

Anahtar Kelimeler: Elektronik Ticaret, Vergi Denetimi

Alan Tanımı: Bilgi Sistemleri, Maliye (Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi)

EFFECTS OF TAX AUDIT ON ELECTRONIC COMMERCE

Abstract

One of the major problems encountered in the taxation of e-commerce is that tax audit can not be done effectively. Goods and services subject to e-commerce are divided in two: physical goods and services, and digital goods and services. There is not much problems in taxation and audit of physical goods and services. These goods and services, though ordered electronically, are delivered through traditional means. This in turn, facilitates the tracking of physical goods and services. However, digital goods and services are ordered and delivered

electronically and consequently tracking is very difficult. Thus, mentioned products are generally nontax. The purpose of this study is to reveal the impact of e-commerce on tax audit and to assess the positive and negative aspects.

Keywords: *Electronic Commerce, Tax Audit*

JEL Code: *L81, M42*

1. GİRİŞ

20. yüzyılın sonlarında, üretim ve tüketimin daha hareketli, dinamik, gayri maddi ve çok uluslu bir duruma dönüştüğü yeni küresel ekonominin oluşumunda hızlandırıcı etkisi kabul edilen internet ile birlikte dünya ulusları sınırsız, zamansız ve elle tutulmaz bir pazaryeri özelliği kazanmıştır (Yaltı, 2003: 1). Teknolojinin etkilediği ticaretin yeni ismi olan elektronik ticaret (e-ticaret), en dar anlamda fiziksel veya dijital ürün alışverişinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi şeklinde tanımlanabilir (Dayana, 2009). Diğer bir ifadeyle, e-ticaret kavramı ile, sadece mal ve hizmetlerin internet, e-mail, televizyon, telefon ve faks gibi araçlar aracılığıyla alım satımına yönelik olmadığı, bazı mal ve hizmetlerin bu araçların kullanımı vasıtasıyla üretiminin, dağıtımının, depolanmasının ve reklamının da yapıldığı anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle e-ticaret, yazı, ses, görüntü biçimindeki dijital ürün ve eğitim, muhasebe, finans gibi dijital hizmetlerin internet, telefon ve televizyon gibi iletişim araçları vasıtasıyla alışverişinin yapılmasıdır (Organ ve Çavdar, 2012: 65).

Bilgi ve iletişim teknolojileri (BİT)'te yaşanan gelişmelerle birlikte, e-ticaret hızla yaygınlaşmış ve toplam ticaret hacminin büyük bir kısmını oluşturmaya başlamıştır. Ancak yaşanan bu hızlı gelişmeler beraberinde bir takım sorunları da ortaya çıkarmıştır. Her şeyden önce, e-ticaret alanında karşılaşılan en büyük sorun gerçekleşen işlemlerin takibinin güç olmasıdır. Bu ise, e-ticaret faaliyetlerinde vergi denetimini olumsuz yönde etkilemektedir.

E-ticaret yapısı ve niteliği gereği geleneksel ticarettten farklı olduğundan, gerçekleşen e-ticaret faaliyetlerinin belirlenmesinde ve denetiminde ülkeler büyük sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu açıdan bakıldığında e-ticaret, hayatımıza sağladığı kolaylıkların yanında birçok sorunu da beraberinde getirmektedir

E-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi vergi denetiminin etkin şekilde gerçekleştirilememesidir. Elektronik ortamda gerçekleşen faaliyetlerde ürünlerin takibi çok zordur. E-ticarete konu olan mal ve hizmetler fiziksel mal ve hizmetler ile dijital mal ve hizmetler şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulabilir. Fiziksel mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde ve denetiminde fazla sorun yaşanmamaktadır. Bu mal ve hizmetler elektronik ortamda sipariş edilse dahi, teslimatı geleneksel yollardan gerçekleşmektedir. Bu

ise, fiziksel mal ve hizmetlerin takibini kolaylaştırmaktadır. Ancak, dijital mal ve hizmetlerde durum biraz daha farklıdır. Söz konusu mal ve hizmetler elektronik ortamda sipariş edilip, teslimatı da elektronik ortamda gerçekleştirildiğinden takibi oldukça güçtür.

2. ELEKTRONİK TİCARETTE VERGİ DENETİMİ

E-ticaret faaliyetlerinde tarafların vergi idareleri tarafından kesin olarak belirlenebilmesi oldukça güçtür. Bununla birlikte, e-ticaret faaliyetleri coğrafi sınırlamaya dahil olmadığı için faaliyetlerin hangi ülkede gerçekleştiğinin tespit edilmesi konusunda problemler meydana gelmektedir. Uluslararası alanda vergi kaçırılmaya elverişli olan e-ticaret birçok açıdan e-ticaret faaliyetlerinin denetimini güçleştirmektedir. Diğer taraftan internet ortamından gönderilen bilgilerin güvenliğine ilişkin olarak yaşanan teknolojik gelişmeler sayesinde vergi idaresinin, vergi denetimi ile ilgili uygulamalarını kolaylaştırmaktadır. Yine, günümüzde birçok vergi idaresi, yapılan işlemleri daha etkin kılan internet temelli programlar kullanmaktadır. Bu hizmetler sayesinde mükelleflerin vergi kurallarına uyumu kolaylaşmakta ve vergi dairelerince zaman tasarrufu sağlanarak vergi denetiminde etkinlik sağlanmaktadır (Yıldız, 2002: 151). VUK'un mükerrer 242. maddesinde elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazlarla belge konularına değinilmiştir.

Elektronik Defter (E-Defter): Şekil hükümlerinden bağımsız olarak, VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alan bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik Kayıt (E-Kayıt): Elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesidir.

Elektronik Belge (E-Belge): Şekil hükümlerinden bağımsız olarak, VUK'a göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

Ayrıca vergi denetiminde etkinlik sağlanması amacıyla elektronik ortamda uygulama alanı bulan bilgi işlem uygulamaları da bulunmaktadır. Bu bağlamda;

Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS): EFKS, mükellefler tarafından bilgi işlem sistemi aracılığıyla e-belge olarak düzenlenen faturalarda bulunan bilgilerin belirlenmiş standartlarda ve elektronik ortamda GİB'e aktarılması suretiyle faturalara ait ikinci nüshaların kağıt ortamında saklanması zorunluluğunu ortadan kaldıran; belli şartlar dahilinde faturalara ait birinci nüshaların e-imzalı dijital belge şeklinde oluşturulması ve alıcılara iletilmesine olanak sağlayan bir sistemdir (İnce, 2009: 246). Diğer bir ifadeyle

EFKS, e-belge olarak düzenlenen faturalarda bulunan bilgilerin belirli standartlar dahilinde ve elektronik ortamda GİB'e aktarılmasıdır.

Elektronik Fatura (E-Fatura): Faturanın düzenlenmesi, düzenleyenin kimliğinin elektronik sertifikalarla doğrulanması, faturanın elektronik ortamda zarflanması, zarfın ve faturanın içeriğinin değişmezliği ile gizliliğinin sağlanması, zarfın alıcıya iletilmesi, iletilme esnasında yolda kaybolmazlığının izlenmesi, ulaştı ve açıldı bilgisinin alınması ve teyidinin yapılması, red işlemleri, iadesi gibi tüm fatura süreçlerinin elektronik ortamda elektronik sertifikalar ile kimlik doğrulanması, veri bütünlüğü, inkar edilemezlik, güvenlik ve gizlilik alt yapısı ile yapılmasıdır (Gerçek, 2013). Kısacası e-fatura, yeni bir belge türü olmayıp, el ile doldurulan faturaların elektronik ortamda düzenlenmesidir. VUK'un Mükerrer 242. maddesinin 2. fıkrasına göre; faturanın, elektronik belge olarak düzenlenmesi, müşteriye elektronik ortamda iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin düzenlemeler yapmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Elektronik Beyanname (E-Beyanname): Mükelleflerin vergisel işlemlerini yerine getirmede, gelişen BİT'ten yararlanmak, beyannameler ile bildirim ve eklerin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir olarak hazırlanıp idareye gönderilmesini sağlamak, beyannamelerin doldurulması sırasında yapılan hataları en az indirerek mükelleflerin mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş yükünü hafifletme ve diğer alanlarda mükelleflere daha iyi hizmet vermek amacıyla e-beyanname uygulaması oluşturulmuştur (GİB, 2013: 64).

Ülkemizde uygulama esas itibarıyla, vergi beyannamesinin vergi idaresine elektronik olarak teslim edilmesi (e-beyanname) ve tahakkuk eden vergi borcunun vergi idaresine gitmeden elektronik araçlarla yatırılması (e-vergi ödeme) olmak üzere iki aşamadan oluşur (Turan ve Özgen, 2009: 135-136). E-beyanname uygulaması kapsamında, 39 adet beyanname ve bildirim elektronik ortamda alınmaktadır (GİB İVD, 2016).

Elektronik İmza (E-İmza): 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu'na göre E-imza; "başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi" ifade etmektedir. Sahibinin elektronik ortamdaki nüfus cüzdanı ya da pasaportu olarak algılanan elektronik imza, güvenilir kabul edilen ve sertifika otoritesi olarak adlandırılan kurumlar tarafından dağıtılmakta ve kontrol edilmektedir (Küçükyılmazlar, 2006: 8).

Elektronik Sözleşme (E-Sözleşme): E-sözleşme geleneksel iletişim araçları ve yolları kullanılmadan, tamamen elektronik ortamda internet üzerinden düzenlenen sözleşmelerdir (Alptürk, 2005: 255). Fiziksel mal satımına yönelik işlemlerde sözleşme, her ne kadar internet ortamında kurulmakta ise de satıcının borcunu ifası posta ve kurye gibi alışlagelen

yöntemlerle yapılmaktadır. Alıcı ise, borcunu kredi kartı veya havale/EFT gibi elektronik araçlar kullanarak ifa etmektedir (Şahin, 2011: 338-339). Dijital ürün satımına yönelik sözleşmelerde ise, sözleşmenin hem kuruluş hem de ifası internet üzerinde gerçekleşmektedir. İnternet veri bankası sözleşmesi olarak da nitelendirilen bu sözleşmelerin konusu yazılım, müzik, film, makale, kitap gibi elektronik ortamdaki ürünlerin veri bankasından alınıp, alıcının bilgisayarına yüklenmesine ilişkindir (Turan, 2008: 93).

3. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİ DENETİMİNE ETKİLERİ

E-ticaret, BİT'in gelişmesiyle birlikte ortaya çıkan teknolojik bir yenilik olup; hukuki yapıdaki yeni sorunları da beraberinde gündeme getirmektedir. E-ticaretin gerçekleştiği internet ortamında vergi denetiminin oldukça güçleştiğini savunan görüşlerin yanında vergi denetimi açısından büyük bir kolaylık olduğunu savunan görüşler de mevcuttur.

3.1. Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Olumsuz Etkileri

E-ticaret; gelirin elde edildiği yerin ve niteliğinin belirlenmesinde yaşanan güçlükler, kimlik, ve ödeme bilgilerindeki belirsizlikler, dijital ürünlerin tespitinde yaşanan güçlükler, e-ticaret işlemlerinde güvenlik, uluslararası vergi rekabeti ve vergi cennetleri gibi sebeplerle vergi denetimi üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır. Bahsedilen bu sorunlar aşağıda ele alınacaktır.

3.1.1. Gelirin Elde Edildiği Yerin Belirlenmesinde Yaşanan Güçlükler

Devletlerin kendi sınırları içerisinde elde edilen gelirleri vergilendirme hakkı bulunmaktadır. Ancak e-ticaret, gelir getiren faaliyet ile ülkelerin coğrafi sınırları arasındaki bağı koparmaktadır. Dolayısıyla e-ticarete fiziki olarak herhangi bir yere bağımlılığın söz konusu olmaması, gerek mükellefler gerekse ülkeler açısından verginin kim tarafından tahsil edileceğine yönelik sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Saraçoğlu, 2006: 155). Gelirin bir ülkede elde edilmiş olabilmesi için sabit bir işyerinin mevcudiyeti şarttır. Bu yüzden e- ticarete sabit bir işyerinin olup olmadığı, bu işyerinin hangi ülkede olduğu sorularının cevaplandırılmasının vergisel sonuçları önemlidir (Akkaya, 2002: 74). Buna karşılık işyerinin gerçek yerinin tespiti oldukça güçtür.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, uluslararası alanda çifte vergilendirmeyi azaltmaya çalışarak, uluslararası vergi adaletini ve eşitliğini sağlama yolunda önemli bir amaca hizmet etmektedir. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının baz alındığı iki temel anlaşma modelinden biri OECD'nin Vergi Anlaşma Modeli, diğeri ise BM Anlaşma Modelidir. OECD Vergi Anlaşma Model'inin 5. maddesinde "sabit işyeri" kavramı

tanımlanmış bulunmaktadır. Söz konusu sabit işyeri kavramı işlerin kısmen veya tamamen idare edildiği sabit bir yer anlamında kullanılmaktadır. Bu işyeri tanımı özellikle yönetim yeri, şube, büro, fabrika ve atölye gibi yerleri kapsamaktadır. Bu nedenle model anlaşmaya göre bir işyerinin kazançları diğer devlette sabit işyerine atfedilen miktarla vergilendirilebilmektedir (Gencer, 2013: 17).

E-ticarette işyerinin tanımı büyük önem taşımaktadır. E-ticarette faaliyetler, bir Web Server'a (sunucu) bağlı web siteleri üzerinden gerçekleştirilir. Sunucular arzu edildikleri ülkeye yerleştirilebildikleri gibi, değişik ülkelerin "mirror web site"lerine yerleştirilmek suretiyle yapılan işlem istenilen adrese yönlendirilebilir. Bu durumda, web sitelerinin bir işyeri sayılıp sayılmayacağı konusunun açıklığa kavuşturulması gündeme gelmektedir. OECD, e-ticarette, satışı gerçekleştiren tarafın bulunduğu ülke ile sunucunun yerleştirildiği ülke arasında ikili bir vergi anlaşmasının bulunması halinde, sunucunun varlığını satış dolayısıyla elde edilen gelirin vergilendirilmesi için yeterli görmüştür. Buna karşılık, satış yapan tarafın web sitesine satışı gerçekleştirdiği ülkede kendisine ait olmayan bir server tarafından hosting işlemi yapılırsa, bu durumda "sabit işyeri" kuralı gerçekleşmediğinden, bu yoldan yapılan satışlar vergilendirilemeyecektir (Pehlivan ve Öz, 2011: 153-154). Bu açıdan bakıldığında, sabit işyeri kavramının elektronik ortama göre yeniden düzenlenmesi bu sorunu çözebilir.

3.1.2. Kimlik ve Ödeme Bilgilerindeki Belirsizlikler

E-ticaret her alanda geleneksel yapıyı değiştirmektedir. Bu değişimle birlikte internet üzerinden gerçekleştirilen e-ticaret işlemlerinin niteliği ve bu işlemlerin kim veya kimler tarafından gerçekleştirildiğinin belirlenmesi güçleşmektedir (Alptürk, 2005: 389). BİT'in sağladığı faydalar ile birlikte, vergi tahakkuk, tahsilat ve denetimi daha da kolaylaşmaktadır. Bu sayede, her türlü ekonomik faaliyetin kayıt ve dosyalama işlemleri basitleşmekte ve verginin tahakkuku geleneksel yöntemlere göre çok daha hızlı, kolay ve etkin bir şekilde yapılabilmektedir.

E-ticaret, izlenemeyen parasal işlemler ve hizmetlerin uluslararası teslimi gibi özellikleri nedeniyle vergi kaçırma ve vergiden kaçınmak için elverişli bir ortam yaratmaktadır. Özellikle, alıcı ve satıcıların aracısız olarak karşı karşıya geldiği ortamlarda, vergi idareleri için yapılan işlemleri rapor eden banker ve aracılar gibi geleneksel araçların rolü azaldığından, vergi idarelerinin vergiyi doğuran olayları tespiti güçleşmektedir. Alıcıların, ödemelerini yurt dışından ve e-para ile yapmaları durumunda vergi idareleri açısından e-ticaretin taraflarını tespit etmek daha da güçleşmektedir. (Öz, 2005: 180). Bu durumun en fazla gerçekleştiği faaliyetler ise, dijital ürün ve hizmetler karşılığında e-para ile yapılan ödemelerdir. Para hareketi vergi denetiminde en önemli yardımcıdır. Ancak e-para gibi

ödeme araçları ile yapılan ödemelerde ödeyene ilişkin kimlik bilgilerinin bulunmasının güçleşmesi sebebiyle ödemeler takip edilemez (Giray, 2002: 116).

Elektronik ortamda ticari faaliyetleri gerçek olmayan kimlikler altında yapabilmeye olanağı olduğundan, alıcı ve satıcıların birbirlerinin gerçek kimliklerini bilmemeleri ya da yanlış bilgilendirmeleri veya e-para kullanmaları gibi nedenlerle işlemlerin içeriği ve elde edilen gelirin kavranması oldukça güçtür. Vergi idaresinin etkin bir vergi denetimi yerine getirebilmesinde önemli unsurlardan birisi de mükelleflerin kimlik ve adres bilgilerinin ulaşılabilir olmasıdır. Bu açıdan bakıldığında, kimlik bilgilerinin var olmayışı veya yanlış bilgilerin var olması bu tür faaliyetlerin vergi dışı kalmasına sebep olmaktadır. Bu ise, e-ticaretin vergi denetimini üzerinde olumsuz etkileri olduğunu göstermektedir.

3.1.3. Dijital Ürünlerin Tespitinde Yaşanan Güçlükler

E-ticarete elde edilen gelirin niteliği belirlenirken bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Dijital ürünlerde kazanç türünün belirlenmesi, gerçekleştirilen işleminin mahiyetine göre değişmektedir. Aşağıdaki tabloda ticari kazanç, gayri maddi hak bedeli ve serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gereken işlemler gösterilmiştir.

Tablo 1. Dijital Ürünlerde Kazanç Türünün Değerlendirilmesi

Piyasadaki bilgisayar programlarının satın alınarak, değişiklik yapmadan toptan veya perakende olarak satışının yapılması.	Ticari Kazanç
Bilgisayar programlarını çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi hakların satılması.	Gayri Maddi Hak Bedeli
İşletmede kullanmak ya da satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması.	Serbest Meslek Kazancı

Kaynak: PWC, 2015: 31.

Günümüzde internet aracılığıyla her türlü müzik, kitap, yazılım, video ve danışmanlık gibi hizmetler satın alınarak yararlanılmaktadır. Bu tür hizmetleri sağlayan firmaların hizmeti sağladığı müşteri ile aynı ülkede olması gerekmemektedir. Firmanın farklı bir ülkede bulunan sunucusu sayesinde bu işlem gerçekleşmektedir. Genellikle bu şekilde gerçekleşen alışveriş faaliyetlerinde hem alıcı hem de satıcı gerçekleşen bu ticari faaliyeti vergi idaresine bildirmeyerek vergiden kaçınma yoluna gidebilmektedir. Teslimat işlemleri geleneksel yöntemler kullanılarak yapılan fiziksel mal ve hizmetlerin ticaretinde vergilendirme açısından bir sorun bulunmamaktadır. Çünkü söz konusu ürünlerde genellikle belge düzenlenmektedir. Bu ise, denetimi kolaylaştırmaktadır. Ancak dijital ürünlerin satış, teslim ve ödeme işlemlerinin tümü elektronik ortamda gerçekleştiği için bu ürün ve hizmetlerin

vergilendirilmesinde sorunlar meydana gelmektedir. Dijital ürünlerin sahip olduğu üç temel nitelik, vergi denetimini zorlaştırmaktadır. Bunlardan ilki, dijital ürünlerin marjinal maliyetlerinin sıfıra yakın olmasıdır. Örneğin, bir uydudan yayın yapan televizyon için ekstra izleyici sağlamak için ilave girdi gerekmemektedir. İkincisi, dijital ürünün kaç kez satıldığının kesin olarak saptanamamasıdır. Dijital ürünlerin satışını belirlemek çok zordur. Örneğin, bir müzik CD'sinin bir kopyası, çok fazla sayıda elektronik ortamda dağıtılabilmektedir. Satıcı, satılan kopyaların sayısının kaydını tutmadıkça, satılan ürünün kopya sayısını denetlemek mümkün olmayacaktır. Üçüncüsü ise, internet vergi daireleri için işlemleri rapor eden araçların rolünü azaltmaktadır. Bu araçlar, bankalar tarafından ödenen ile bireyler tarafından açıklanan faiz gelirlerini karşılaştırmada vergi müfettişlerine yardımcı olmaktadır. İnternetle bu araçların kalkması, karşılıklı kontrol kaynağını kaldırmıştır. E-ticaret, banker ve broker gibi geleneksel araçların rolünü azatlığı için mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun belirlenmesinde kullanılacak olan bilgi kaynakları ortadan kalkmaktadır (Alptürk, 2005: 391).

3.1.4. Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri, vergi oranlarının düşük tutularak ve ticari faaliyetler ile ilgili diğer kısıtlamaların kaldırılarak uluslararası alandaki ticari faaliyetleri çekmek için hazırlanmış ülkelerdir (Eden ve Kudrle, 2005: 101). Genel olarak vergilemenin hiç olmadığı ya da diğer ülkelere göre çok düşük oranlarda olduğu ülkeler vergi cenneti olarak adlandırılmaktadır.

Çok uluslu şirketler, dünya çapındaki girişimlerinden kaynaklanan toplam gelir vergisi yükünü azaltmak için yerleşik olarak sayıldıkları yeri değiştirebilirler. Fiziksel sınırlamalar olmaksızın hareket imkanı sağlayan e-ticaret, şirketlerin ticari faaliyetlerini ve yerleşik olarak sayıldığı yeri vergi cennetlerine kaydırmaları için teknolojik imkan ve finansal teşvik sağlamaktadır (Forgione, 2005: 8). E-ticaretin en önemli özelliklerinden birisi sınır ötesi işlemlerin gerçekleştirilebilmesidir. Bu açıdan bakıldığında vergi idarelerinin bilgi isteme yetkisi sadece kendi ülke sınırları içerisinde geçerlidir. Eğer bir ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapılmışsa bu ülkelerden bilgi istenebilmektedir. Ancak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının yapılmadığı bir ülkeden bilgi istemek oldukça güçtür. Bununla birlikte vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerde gizlilik son derece önemli olduğundan bu ülkelerden bilgi almak imkansızdır. Bu durum ise, vergi idarelerinin etkinliğini azaltmakta ve e-ticaret faaliyetlerini gerçekleştirenlerin vergi cennetlerine doğru kaymalarına neden olmaktadır.

3.1.5. Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatlandırması, bir ticari işletmenin kendi bölümleri, bağlantılı diğer işletmeleri ve iş ortakları, diğer bir ifadeyle ilişkili kişiler arasındaki mal, hizmet, finansman, gayri maddi

varlık konulu işlemlerinde uyguladıkları fiyat olarak tanımlanmaktadır (İSMMM, 2010: 29). Transfer fiyatlandırması, farklı vergilendirme yetkileri altında faaliyet gösteren bağlı şirketlerin gelir ve giderlerini ve dolayısıyla vergi matrahlarını önemli ölçüde etkilediği için mükellefler ve vergi idareleri açısından büyük önem taşımaktadır (Yaltı, 1996: 108). E-ticaretin sınır tanımaksızın gerçekleştirilebilmesi söz konusu faaliyetleri gerçekleştiren kişi veya kuruluşların vergi matrahlarını düşük tutmak amacıyla vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelere yönelmelerine sebep olmaktadır. Çünkü bu ülkelerde vergi oranları ya çok düşük olmakta ya da hiç vergi olmamaktadır. Söz konusu vergisel avantajlardan faydalanmak isteyen çok uluslu şirketler yönetim faaliyetlerini yürüttükleri ana şirketlerini vergi cennetlerinde kurarak bundan çıkar sağlamaya çalışmaktadır. Vergi mevzuatı açısından baktığımızda karşılaşılan sorunlardan birisi, gerçek fiyatların tespit edilmesinde yaşanan güçlüklerdir. Diğer bir sorun ise, bilgi edinmenin yarattığı güçlüklerdir. Çünkü vergi cennetlerinin en önemli özelliklerinden birisi gerçekleşen işlemlerde gizliliğin ön planda tutulmasıdır. Vergi idarelerinin kendi ülke sınırları dışında gerçekleşen işlemlerin kontrolü amacıyla diğer ülkelere bilgi alması son derece güçtür. Neticede gerçekleşen transfer fiyatlandırması, vergi idarelerini zor durumda bırakmakta ve elde edilen gelirin vergilendirilmesini ve vergi denetimini olumsuz yönde etkilemektedir.

3.2. Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Olumlu Etkileri

E-ticaretin vergi denetimi açısından birçok olumlu tarafı da bulunmaktadır. İlk olarak bakıldığında elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerin çokluğu göze batmasına karşılık, gerçekleştirilen bu işlemlerin hepsinin elektronik ortamda kaydının tutulması vergi denetimi açısından büyük kolaylık sağlayabilmektedir. Fakat bahsedilen bu kolaylık daha çok fiziksel ürünler ve vergiye uyum sağlamış mükellefler için geçerlidir.

E-ticarete gerçekleştirilen işlemlerin elektronik ortamda kaydedilmesi ve her işlemin araçlar vasıtasıyla gerçekleşmesi vergi denetiminin etkinliğini artırmaktadır. Örneğin, bilgisayar aracılığıyla bir arkadaşınıza e-posta gönderdiğinizde bilgisayarda yer alan “temp” adlı klasörde gerçekleştirilen işleme dair kalıntılar saklanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında gerçekleştirilen e-ticaret işlemleri ile ilgili olarak da mutlaka bir iz bilgisayarda saklanacaktır. Bu ise, e-ticaretin başlangıcında var olan elektronik ortamda gerçekleşen işlemlerin kayıt altına alınmadığına dair olan görüşü zayıflatmaktadır.

3.2.1. Sözleşmelerin Elektronik Ortamda Kayıtlı Olması

E-ticarete taraflar birbirini görmeden işlemlerini gerçekleştirdiği için güvenlik unsuru son derece önemlidir. Karşılıklı güvenin oluşması için ise, tarafların gerçekleştirdikleri işlemlerin belli bir düzene uygun olarak yapılması gerekmektedir. Bunun için ise en önemli

araç sözleşmelerdir. Sözleşmeler tarafların karşılıklı hak ve yükümlülüklerini belirlemektedir (Popilek, 2005). E-sözleşmeler elektronik ortamda kayıt altına alınır ve gerek duyulan hallerde taraflar, ispat etmek amacıyla kullanabilirler. Aynı zamanda e-sözleşmeler, elektronik ortamda kayıt altına alındıkları için vergi idaresi tarafından da bir ispat aracı olarak kullanılabilir. Bu açıdan bakıldığında, e-ticaret vergi denetiminin etkinliğini artırmaktadır.

3.2.2. Ödemelerin Elektronik Ortamda Kayıtlı Olması

E-ticarete ödeme yapmak için alıcı ve satıcıya ait bilgiler kayıt altına alınmaktadır. Örnek olarak, Akınsoft Elektronik Ticaret Sistemini (<http://www.akinsoftticaret.com>) gösterebiliriz. Bu sisteme göre öncelikle hem alıcılar hem de satıcılar sisteme kayıt yaptırmakta ve gerekli tüm bilgiler kayıt altına alındıktan sonra işlemlerini gerçekleştirmeye başlamaktadırlar. Bu sisteme göre ödemeler; anlaşmalı bankaların kredi kartları, kapıda ödeme ve paypal gibi çeşitli ödeme yöntemleri ile yapılabilmektedir. Kredi kartı ödeme sistemleri banka tarafından mecbur kılınan, müşterilerin güvenliği açısından önem taşıyan güvenlik sertifikalarını (SSL) zorunlu kılmaktadır. Ödemeler gerek kredi kartı ile gerekse EFT yolu ile yapılsın, tümü bankacılık sistemi üzerinden gerçekleştiği için hem sitenin faaliyetlerini sağlayan internet servis sağlayıcı şirketler tarafından hem de bankalar tarafından kayıt altına alınmaktadır. Aracı kuruluşlar olarak kabul edebileceğimiz bankalar ve internet servis sağlayıcı şirketler tarafından elektronik ortamda tutulan bu kayıtlar vergi idaresi açısından kazancın belirlenmesini sağlayacak özelliktedir. E-ticarete ödeme ile ilgili olarak elektronik ortamda tutulan kayıtlar birer delil niteliğinde olduğundan satıcı tarafından bankaya bildirilen tutar ile kayıtlar karşılaştırılarak kesinlik sağlanabilir. Bu açıdan e-ticaret vergi denetiminin etkinliğini artırıcı niteliktedir.

3.2.3. Satışların Elektronik Ortamda Kayıtlı Olması

Geleneksel ticarete göre alışveriş işlemi sırasında mevzuat gereği satıcının yapmış olduğu satış işlemi karşılığında fatura veya benzeri bir belge vermek zorunluluğu bulunmaktadır. Geleneksel ticarete kağıt olarak düzenlenen fatura veya benzeri belgeler e-ticarete elektronik ortamda düzenlenmektedir. Örneğin, internet bankacılığı aracılığıyla kontör yüklediğimizi düşünelim. Kontör miktarı ve ücret girildikten sonra onay verilir ve kontör alışveriş işlemi gerçekleşmiş olur. Gerçekleştirilen işlem karşılığında banka tarafından alıcı adına elektronik dekont (e-dekont) düzenlenir ve alıcıya gönderilir. Gerçekleştirilen kontör alışveriş işlemi karşılığında düzenlenen e-dekont, fatura veya benzeri belge olarak nitelendirilebilir. Kısacası, elektronik ortamda gerçekleşen satış işlemleri kayıt altına alınır ve gerekli durumlarda ispat niteliğinde kullanılabilir. Elektronik ortamda gerçekleştirilen satışları karşılığında düzenlenen e-faturalar sayesinde vergi idaresi vergi denetimini daha

etkin bir şekilde gerçekleştirebilmektedir. Ayrıca, alıcı ve satıcı bilgilerinin kayıtlı olması vergi denetimine yardımcı olmaktadır.

3.2.4. Ürün Teslimlerinin Elektronik Ortamda Kayıtlı Olması

E-ticarette geleneksel ticaretin aksine alıcı ve satıcılar yüz yüze gelmedikleri için ürün teslimi kurye veya nakliye kuruluşları gibi aracı kuruluşlar tarafından gerçekleştirilir. Bu konuyla ilgili olarak yaygın şekilde kullanılan siteler bulunmaktadır. Bu sitelerde firmalar önceden belirlenmiş süre içerisinde ürünlerini sergileyerek satış yapmaya çalışırlar. Alıcılar ise, belirlenmiş süre içerisinde almak istedikleri ürünlerin siparişini verir, ödemesini yapar ve birkaç gün nakliye süresini bekledikten sonra ürünlerini teslim alırlar. Buna göre elektronik ortamda siparişi verilen ürünün teslimi elektronik ortamda verilen teslim talimatı ile sitesin anlaşmalı olduğu kargo firması tarafından yerine getirilir. Bu açıdan, e-ticarete konu olan alışveriş işlemleri hem kurye veya nakliye şirketleri gibi aracı kuruluşlarda hem de sipariş işleminin gerçekleştiği elektronik ortamda kayıt altına alınır. Ancak, dijital ürünlerin satışında durum biraz daha farklıdır. Çünkü dijital ürünlerin teslimi geleneksel ürünlerden farklı olduğundan aracı kuruluşlara gerek duyulmaz. Dijital ürünler doğrudan bilgisayara indirilmekte ve ödeme genellikle kredi kartı ile gerçekleşmektedir. Bu durumda ise, gerçekleşen alışveriş işleminin kayıtları hem bankalarca hem de internet servis sağlayıcı şirketlerce kayıt altına alınmış olur. E-ticarete konu olan fiziksel ürünlerin ticareti vergi denetimi açısından bazı avantajlara sahiptir. Bu ürünlerin teslimi sırasında aracı kuruluşların kullanılması ve fatura gibi belgelerin düzenlenmesi vergi denetimi açısından kanıt niteliği taşımaktadır. Buna karşılık dijital ürünlerin söz konusu olduğu e-ticaret faaliyetlerinin denetiminde bazı sorunlarla karşılaşmaktadır. Dijital ürünler doğrudan bilgisayara indirilmekte ve aracı kuruluşlara gerek kalmamaktadır. Aracı kuruluşlar vergi denetimi açısından önemli bilgi kaynakları olduğundan bu kuruluşların eksikliği denetim faaliyetlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Sonuç olarak e-ticaret faaliyetleri kapsamında gerçekleşen ürün teslimleri hem elektronik ortamda hem de kurye veya nakliye kuruluşları gibi aracı kuruluşlar tarafından kayıt altına alınır. Bu kayıtlar vergi idaresi açısından ürünlerin teslim aşamasının yerine getirildiğine dair kanıt olarak kullanılabilir niteliktedir. Bu sebeple e-ticaret vergi denetiminin etkinliğini artırmaktadır.

3.2.5. Denetim Maliyetlerinin Azalması

BİT'te yaşanan gelişmelerle birlikte bilgisayar ve telefon gibi araçların ticari faaliyetlerde kullanımı artmaya başlamıştır. Bunun sonucunda mal ve hizmetlerin üretim, satış, pazarlama ve tanıtım faaliyetlerinin maliyetleri azaltmaktadır. Bununla birlikte, hızla gelişen e-ticaret sadece mal ve hizmetlerin alışverişinde değil, vergi idareleri açısından vergi denetimi maliyetlerinin de azalmasına katkıda bulunmaktadır. Başlangıçta tüm kayıtların elektronik ortama aktarılması için kullanılacak yazılımın maliyeti oldukça yüksek

görülmektedir. Ancak, bu süreç zamanla kendisini amorti edecektir. Bu bağlamda, ilk olarak kırtasiye maliyetleri azalacaktır. Denetim elemanlarının geleneksel yöntemlerle gerçekleştirdiği denetimlerin maliyetleri bürokratik sebeplerden dolayı aşırıya kaçmaktadır. Örneğin, denetim elemanları, denetim işlemini tamamladıktan sonra bir sürü rapor hazırlamak zorunda kalmaktadır. Bu ise, gereksiz yere kırtasiye maliyetlerinin artmasına sebep olmaktadır. İkinci olarak, e-ticaret vergi denetimi açısından zaman tasarrufu sağlamaktadır. Ticari faaliyetlerin elektronik ortamda gerçekleşmesi işlemlerin takibini kolaylaştırmakta ve zamandan tasarruf etme imkanı sağlamaktadır. Çünkü kayıtlar bir kez elektronik ortama aktarıldıktan sonra bu işleme bir daha gerek kalmayacak, sadece gerekli hallerde kayıtlar üzerinde düzenlemeler yapılacaktır. Bu açıdan denetim elemanları daha verimli çalışacak ve aynı süre zarfında daha fazla denetim faaliyeti gerçekleştirilebilecektir.

4. SONUÇ

E-ticarette birlikte vergi kayıp ve kaçaklarında artış yaşanmaya başlamıştır. Bunun sebebi ise, vergi idarelerinin, mükelleflerin gelir, servet ve harcamalarına ilişkin olarak yeterli bilgiye sahip olamaması gösterilebilir. Ayrıca, elektronik ortamda gerçekleşen faaliyetlerin ve bu faaliyetleri gerçekleştiren kişilerin kimlik bilgilerinin tespiti oldukça güç, hatta imkânsızdır. Elektronik ortamda müzik, kitap ve danışmanlık gibi her türlü dijital mal ve hizmetlerin alım satışı gerçekleşmektedir. Burada üzerinde durulması gereken nokta, bu tür mal ve hizmet satışı gerçekleştiren firma ya da kişilerin, müşteri ile aynı ülkede olmasının gerekmediğidir. Çünkü dijital mal ve hizmetlerin satış, teslim ve ödeme işlemlerinin tümü elektronik ortamda gerçekleşmektedir. Bu şekilde gerçekleşen ticari faaliyetlerde genellikle alıcı ve satıcılar durumu vergi idaresine bildirmeyerek vergiden kaçınma yoluna gitmektedirler. Bununla birlikte, dijital ürünlerin kaç kez satıldığının belirlenmesi olanaksızdır. Satış miktarının belirlenebilmesi için satıcının, satılan kopyaların sayısının kaydını tutması gerekmektedir. Ayrıca, e-ticaret sınır ötesi rekabet avantajı sağlamaktadır. E-ticaret faaliyetleri gerçekleştiren firmalar, sıkı vergi politikası uygulayan ülkelere kaçınarak daha uygun vergi politikalarının olduğu ülkelere yönelmektedir. Bu ise, e-ticaret faaliyetlerinin vergi dışı kalmasına ve vergi denetiminin etkinliğinin azalmasına sebep olmaktadır.

Bütün bu açıklamalar doğrultusunda, e-ticaretin günümüz şartlarında birçok açıdan vergi denetimi üzerinde olumsuz etkiler yarattığı görülmektedir. E-ticaretin vergi denetimi üzerinde yarattığı olumsuz etkilerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- Gelirin elde edildiği yerin belirlenmesinde yaşanan güçlükler,

- Mükellef ve mükellefiyetin belirlenmesinde yaşanan güçlükler,
- Kimlik ve ödeme bilgilerindeki belirsizlikler,
- Dijital ürünlerin belirlenmesinde yaşanan güçlükler,
- Uluslararası vergi rekabetine sebep olması,
- Gerçekleşen işlemlerin vergi cennetleri olarak adlandırılan ülkelere kaymasıdır.

Sayılan bu kadar olumsuz etkilerine rağmen e-ticaretin vergi denetimi üzerinde olumlu etkileri de bulunmaktadır. Buna göre;

- E-ticaret faaliyetlerinde sözleşmeler elektronik ortamda kayıt altına alınmaktadır,
- Ödemeler elektronik ortamda kayıt altına alınmaktadır,
- Dijital ürünlerin satışı, teslimi ve ödemeleri elektronik ortamda kayıt altına alınmaktadır,
- Aynı şekilde satışlarda elektronik ortamda kayıt altına alınmaktadır,
- Elektronik denetim ile birlikte hem mükellefler açısından hem de vergi idareleri açısından vergi denetiminde daha etkili sonuçlar alınmaktadır.

Bahsedilen olumsuzluklarla günümüz küresel ekonomisinde, mevcut hukuki ve teknolojik altyapı ile yakın zamanda süreceği tahmin edilmektedir. Bu sorunların aşılması konusunda önerilerimizi şu şekilde sıralayabiliriz;

- Ülkeler, e-ticaret konusunda ortak kararlar almalı ve bu kararları uygulamalıdır,
- E-ticareti vergilendirecek kurallar belirli bir esnekliğe sahip olmalıdır,
- Mevcut vergi kanunları yeniden düzenlenmeli ve bu yapılırken tarafsız ve adil olunmalıdır,
- Mükellefler vergi mevzuatı konusunda bilgilendirilmelidir,
- E-ticarete yönelik uygun hukuki yapı oluşturulmalıdır,
- E-ticarete uygun teknolojik altyapı oluşturulmalıdır,
- Elektronik ortamda denetimi gerçekleştirecek olan personel en iyi şekilde eğitilmelidir,
- Etkin vergi denetimi için doğru bir denetim planlaması yapılmalıdır,
- Vergi idareleri arasında işbirliği sağlanmalıdır.

KAYNAKLAR

Akkaya, Şahin. “Elektronik Ticaret ve Temel Vergileme Sorunları”, Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog, 2002, 165, 74.

Alptürk, Ercan. Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2005.

Akınsoft Elektronik Ticaret Sistemi, <http://www.bticaret.com>, [İndirme Tarihi: 07.09.2016].

Dayana, M.K. (2009). *E-Commerce and Taxation*, <http://www.manupatrafast.com/articles/PopOpenArticle.aspx?ID=f3c75cea-57c1-4b7e-a881-3c5a339eddc7&txtsearch=Subject:%20Taxation>, [İndirme Tarihi: 07.09.2016].

Eden, Lorraine & Kudrle, Robert T. “*Tax Havens: Renegade States in the International Tax Regime?*”, Law & Policy, Vol: 27, No: 1, 2005.

Forgione, Aldo (2005). *The Good, The Bad, And The Ugly: The Frontiers Of Internet Law*, Journal of Internet Law, Vol: 9, Iss:1, NewYork, <http://www.ocf.berkeley.edu/~lilylin/Articles/JournalOfInternetLaw.pdf>, [İndirme Tarihi: 15.08.2016].

Gencer, Çağlan, Ahmet. “*Elektronik Ticarete Bağlanma Noktası Olan İşyeri Kavramı*”, Vergi Sorunları Dergisi, , 2013, 293, 10-18.

Gerçek, Adnan. (2013). *Elektronik Fatura, E-Fatura Uygulaması*, Bursa Bilanço Dergisi, 146, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/bsmmmo2/?blm=makale&ksm=146AGE.pdf>, [İndirme Tarihi: 20.09.2016].

Giray, Filiz. “*Harcama Vergileri Açısından Elektronik Ticaret*”, Vergi Dünyası Dergisi, 2002, 254,116-128.

GİB. “2012 Faaliyet Raporu”, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 167, Ankara, 2013.

GİB İVD, (2016). *Hangi çeşit beyannameleri gönderebilirim?*, <https://ebeyanname.gib.gov.tr/ss.html#a1>, [İndirme Tarihi: 21.09.2016].

İnce, İçten, Neslihan. “*Elektronik Vergi Denetimine Doğru*” Mali Çözüm Dergisi, 2009, 94, ss. 243-256.

İSMMMO, (2010). *Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlaması Uygulaması*, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminer/2010Subat TransferFiyatlandirmasi.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminer/2010Subat%20TransferFiyatlandirmasi.pdf), [İndirme Tarihi: 01.09.2016].

Küçükyılmazlar, Ayşe. Elektronik Ticaret Rehberi, No:2006-3, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2006.

Organ, İbrahim & Çavdar, Fatih. “*Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar*”, Journal of Internet Applications and Management 2012, 3:1, 63-84.

Öz, Nuri, Semih. Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.

Pehlivan, Osman & Öz, Ersan. Uluslararası Vergilendirme. Trabzon: Derya Kitabevi, 2011.

Popilek, Jaroslav (2005). *Elektronik Sözleşmeler ve Elektronik Ticaret*, Ankara, www.e-ticaret.gov.tr/Toplantı/.../e-sozlesme%20Popilek-duzeltme.ppt, [İndirme Tarihi: 01.08.2016].

PWC. (2015). *E-Ticaret Vergi Uygulamaları*, <https://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/635863141533679504.pdf>, [İndirme Tarihi: 01.09.2016].

Saraçoğlu, Fatih. “*Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Konusunda Karşılaşılan Sorunlar, OECD ve AB Yaklaşımı*”, Vergi Sorunları Dergisi, 2006, 213, 153-161.

Şahin, Turan. “*Elektronik Sözleşmelerin Kuruluşuna İlişkin İrade Beyanları ve Bu Beyanların Geri Alınması*”, TBB Dergisi, 2011, 95, 331-376.

Turan, Aykut, H. & Özgen, Ferhat, B. “*Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli İle Ampirik Bir Çalışma*”, Doğu Üniversitesi Dergisi 2009, 1, 134-147.

Turan, Gamze. “*Elektronik Sözleşmeler ve Elektronik Sözleşmelere Uygulanacak Hukukun Tespiti*”, TBB Dergisi, 2008, 77, 87-119.

Yaltı, Billur. “*Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi*”, Vergi Sorunları Dergisi, 1996, 91, 106-136.

Yaltı, Billur. Elektronik Ticarete Vergilendirme. İstanbul: Der Yayınları, 2003.

Yıldız, Habib. “*Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*”, Vergi Dünyası Dergisi, 2002, 255, 146-152.