

I.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
No: 27 (Ekim 2002)

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YASANAN GELİŞMELER: YENİ İPEK YOLU BİR VERGİ CENNETİ Mİ?

RAMAZAN GÖKBUNAR*
AHMET UTKUSEVEN**

Abstract

One of main topics which is disputed pertinent to e-commerce is taxation. Like the absence of a sample country which has completed legal infrastructure concerning with the taxation of e-commerce, the disputes which is taken place in the topics that the problems have arisen are also lasting at international platform. In our this study, some of abovementioned disputes have been examined generally.

1-GİRİŞ

Geçmiş 1960'li yıllara uzanan ve üçüncü bin yılın devrimi olarak nitelenen internet, ABD'de nükleer savunma sistemlerinde kullanılmak üzere merkezi olmayan bir iletişim ağı kurulması fikrinden geliştirilmiş olup; bilgi transferinin yapılabilmesi için birden fazla iletişim ağı karayolları ağına benzer bir şekilde kurulmuştur. Bağlantı hatlarından birinin zarar görmesi veya kopması halinde, tıpkı bir yolun trafiğe kapandığında bir diğer yoldan gidilebildiği gibi, bilgi bir diğer hattan aktarılmaktadır. Sonraları bu sistem, sivil kaynaklı kullanıma da açılmış, bilgi ve özel haber transferleri yapılmaya başlanmıştır (http://www.jura.uni-münchen.de/Institute/Internet_I.html).

Internet, en yaygın ifadesiyle bir iletişim aracı olarak bilinmektedir. Bu nitelime internetin ticarete üstlendiği rolü tam olarak ifade etmekten uzaktır. Internet, insanların, yazılı metin, ses, görüntü ve diğer biçimlerdeki verileri gönderip almasını mümkün kılan bir araç olmasına rağmen, onu "daha çağdas iletişim

* Yrd.Doç.Dr., Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

** Araştırma Görevlisi, Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

araçlarından biri” olarak tanımlamak yerine yeni bir ticaret yolu olarak kavramlaştırmak daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu çerçevede internet, uluslararası ticarete yeni bir mal sunan yeni bir yol, yani “İpek Yolu” olarak nitelenebilir. Nasıl ki tarihi İpek Yolu doğu ile batı arasında yeni bir ürün olan ipeğin taşınmasında yeni bir bağlantı sağladıysa, internet de her ülke arasında yeni ürün olan bilginin taşınmasında bir bağlantı sağlamaktadır (Muscowitch, 2000:2). Bütün dünyayı bastan basa saran bir teknoloji dalgası olarak İnternet, Sanayi Devrimi’nin derin etkisini bile asacak boyutta değişimlere yol açmıştır. Yeni binyılın yükselen değeri İnternet, Dünyanın hemen her yerinde zaman, mekan ve dil farklılıklarını ortadan kaldırarak müşterilerine essiz kolaylıklar sağlamaktadır (Maibach,1999:1116). İnternet bilgi teknolojisinin ulaştığı en uç noktalardan birisi durumundadır.

İletişim ve bilgisayar teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, sayısal biçime dönüştürülmüş yazılı metnin, ses ve video görüntülerinin çok hızlı bir şekilde işlenmesine, iletilmesine ve depolanmasına, ticari işlemler için gerekli bilgi ve belgelerin elektronik ortama aktarılmasına, işlemlerin bu ortamda yapılabilmesine olanak sağlamış ve "E-ticaret (e-ticaret)", kavramının gündeme girmesine neden olmuştur. E-ticaret, tarih ve önem açısından insanoglunun atesi ve tekerlegi keşfetmesiyle esdeğer tutulmaktadır.

Enformasyon teknolojisindeki bu gelişme, ekonominin işleyiş yollarını radikal bir biçimde değiştirerek, iş dünyasında tüm sınırların kalkmasına, uluslararası girişimciliğin hızla yayılmasına yol açmıştır. Şirketler, internet sayesinde fiziksel konumları ne olursa olsun müşterilerine kolayca ulaşabilmektedirler. İnternetle herkesin ve herseyin birbirine bağlı olduğu bir dünyada en kısa mesafe bir tıklama kadardır. İnternet aynı zamanda sınırlar ötesi bir pazarlama aracı konumuna gelmiştir. "Sanal" mağazalar ve ticaretler, dünya çapında iletişimi sağlayan e-postalar ve yine bazı kamusal hizmetler artık bilgisayar tulari yardımı ile yapılmaktadır. Bu açık iletişim, dünya çapında mal ve hizmet ticaretinin özellikle bilgisayar yazılım programları, müzik ve video kasetlerinin teslim ve ödemelerinin elektronik araçlarla yapılabilmesini sağlamıştır. Artık bugün dünya çapında bir enformasyon toplumunun anahtarının e-ticaret olduğu genel bir beklenti halini almıştır.

E-ticaret ile birlikte hem vergi politikası hem de vergi hukuku alanında yeni gelişmelerin ve sorunların ortaya çıkması kaçınılmaz gözükmektedir. Üstelik e-ticaretin küresel bir olgu olduğu göz önüne alınırsa ulusal düzeyde bulunacak çözümlerin diğer ülkelerce benimsenmediği sürece sorunu çözmekte yetersiz kalmaya mahkum olacağını söylemek mümkündür. Bu itibarla konunun diğer boyutlarında olduğu gibi vergileme sorunu da uluslararası düzeydedir.

İletişim devrimi vergi idaresine işlemlerinin etkinliğini arttırmak açısından yeni olanaklar sağlamaktadır. Ancak bu yeni teknoloji, vergiden kaçınmada mükelleflere yeni fırsatlar da sunmaktadır. 21. Yüzyılda vergi idarelerinin uğraşı alanlarını, bir yandan internetin potansiyel etkinlik kazançlarını nasıl arttıracaklarını bulmaya çalışmaları diğer taraftan bu yeni teknolojilerin gelişimini engellemeksizin gelir tabanlarını korumaya gayret etmeleri oluşturunca gibi görünmektedir. E-ticaretin vergi sistemleri açısından oluşturduğu sakıncalara hükümetlerin kolektif bir işbirliği anlayışıyla nasıl yaklaşacakları konusuna odaklanmasına yol açmaktadır. Vergileme yetkisinin tahsis edilmesinde karşılıklı anlaşılmalı ilkelere dayanmak ve

bu ilkelerin nasıl uygulanacağı konusunda ortak anlayış geliştirilmesi zorunluluğu vardır. Hatta böyle bir noktada uzlaşmaya varılmış olsa bile, hükümetler vergileme yeteneklerinin azaldığını görebilirler. Sayet böyle bir uzlaşmanın olmadığı bir durum söz konusu olursa, internet ve diğer yeni iletişim teknolojileri, hükümetleri, gelir tabanlarını koruma hususunda zor durumda bırakabilecektir.

Hükümetler arasındaki uzlaşma gereksinimine ilave olarak hükümetler ile iş dünyası arasında da işbirliğine ihtiyaç vardır. İnternetin, vergi sistemlerinin - yasama ve idari düzenlemeler, yürütme ve denetim uygulamaları, uluslararası vergi düzenlemeleri gibi - çeşitli cepheleri üzerindeki etkisinin nasıl olacağına ilişkin olarak entegre bir gözden geçirmeye de ihtiyaç duyulacaktır/duyulmaktadır (OECD, 1998a:4).

Bu çalışmada e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin olarak yaşanan gelişmeler ve vergilendirmede karşılaşılan bazı sorunlar üzerinde durulacaktır.

II-YENİ EKONOMİ VE ELEKTRONİK TİCARET

1980'lerin ortasından itibaren uluslararası alanda yaşanan gelişmeler "Yeni Ekonomi" (New Economy), "İnternet Ekonomisi", "Network Ekonomisi", "Sanal Ekonomi", "Dijital Ekonomi", "Bilgisayar Ekonomisi", "Enformasyon Ekonomisi", "Bilgi Ekonomisi", Bilgiye Dayalı Ekonomi", "Dot.com Ekonomisi" ve benzeri kavramların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu kavram sanal bir olgu olmaktan çok uzakta olup, teknolojik gelişmeyle vücut bulan, büyük ölçüde dijitalleşme, internet ve e-ticareti kapsamaktadır (<http://www.neweconomyindex.org>). E-ticaret, ticari aktiviteler kapsamında her türlü veri mesajının, EDI (Electronic Data Interchange), internet, e-mail gibi gelişmiş yöntemlerin yanında, telekopi ve fax gibi daha az karmaşık veri iletimi yöntemleri kullanılarak elektronik ortamda değişimdir (<http://www.un.org.at/uncitral>). E-ticaretle; hem kuruluşları hem de bireyleri ilgilendiren, ticari etkinliklere ait her türlü işlem iletişim ağları üzerinden yapılabilmektedir (<http://www.wto.org>). E-ticari işlemler, internet veya hiç kimsenin özel mali olmayan Web tabanlı sistemlere kaydıran ticari faaliyetlerdir.

E-ticaret; bireyler ve kurumların; açık ağ ortamında (İnternet) ya da sınırlı sayıda kullanıcı tarafından ulaşılabilen kapalı ağ ortamlarında (İntranet) yazı, ses ve görüntü şeklindeki sayısal bilgilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanan ve bir değer yaratmayı amaçlayan ticari işlemlerinin tümünü kapsamaktadır. Bu çerçevede, ticari sonuçlar doğuran ya da ticari faaliyetleri destekleyecek eğitim, kamuoyunu bilgilendirme, tanıtım-reklam vb. amaçlar için elektronik ortamlarda yapılan işlemler de e-ticaret kapsamında değerlendirilmektedir. E-ticaret temel olarak iki tip faaliyeti kapsamaktadır. Bunlardan ilki dolaylı e-ticarettir ki, fiziki varlığa sahip malların elektronik siparisi ve geleneksel kanallar aracılığıyla teslimidir. Doğrudan e-ticarette ise, bilgisayar yazılım programları, bilgi ve oyun programları, internet üzerinden sipariş edilmekte ve teslimi yapılmaktadır (<http://www.etkk.gov.tr>). Dolaylı E-ticaretin etkinliği, posta sistemi, gümrük sistemi ve ulaşım sistemi gibi harici faktörlerin de etkinliğine bağlıdır. Doğrudan e-ticaret, coğrafi sınırların varlığı hiçbir şekilde hissedilmeksizin, tüm dünyayı kapsayan elektronik pazarın tüm potansiyelinin tam bir şekilde kullanılabilmesi imkanını sağlamaktadır.

E-ticaret, kullanılan teknolojiler ve uygulamalar benzer olmasına rağmen, taraflarına göre 4 alt bölüme ayrılmaktadır;(i) Firma-Firma Arasında (B2B) (Örn; elektronik veri değişimi, ürün veri değişimi, danışmanlık veri tabanları vb.), (ii)

Firma-Tüketici Arasında (B2C) (Örn; e-alisveris, e-ödeme, bankacılık ve sigortacılık v.b.), (iii) Firma-Devlet Arasında (B2G) (Örn; vergiler, sosyal güvenlik, kamu ihalelerinin duyurulması v.b.), (iv) Vatandaş-Devlet Arasında (C2G) (sosyal güvenlik ödemeleri v.b.). Ticari aktivitelerin ve bilgi değişimlerinin daha geniş bir yelpazesini içine alan internet bireylere, firmalara ve hükümetlere, mal ve hizmetler için fiili müzayede piyasaları oluşturmalarına olanak sağlayan bir elektronik altyapı sunmaktadır. Birçok ülkede hükümetler, kamu satın-alma sistemleri yönetimini internet üzerinden yürütülebilecek şekilde yeniden yapılandırmaya başlamışlar ve işletmelerden-hükümete (B2G) e-ticaret fırsatlarını artırmışlardır. İnternet teknolojisi hükümetler tarafından bilgi iletim ve alımında da (G2B, G2C) kullanılmaya başlanmış olup, ödeme sistemleri ve vergi kanunlarına uyum maliyetlerini azaltmıştır (C2G). İnternet uygulamaları arasında firmadan-firmaya (B2B) e-ticaret ve firmadan-tüketiciye (B2C) e-ticaret ağırlıktadır (Coppel, 2000:4). Firmalar arasındaki toplam e-ticaret işlem hacmi, 1995'te sıfır iken 1997 yılında 26 milyar dolar civarındayken; 2000'de 200 milyar dolar, 2002 yılında 300 milyar dolar ve 2003-05'te üç trilyon dolara ulaşacağı tahmin edilmektedir (OECD, 1998:4).

III-ABD'DE YASANAN GELİŞMELER

Genel anlamda e-ticaretin, spesifik olarak da internet üzerinden yapılan işlemlerin vergilendirilmesine ilişkin giderek büyüyen tartışma mevcut vergi sistemlerinin gözden geçirilmesi ve köklü reforma tabi tutulması gereğinin altını çizmektedir. Aslında tartışma bu yeni ticaret biçiminin getirdiği vergi avantajlarının sürdürülmesi istenmesinden kaynaklanmakta ve tartışmanın temelinde iki ana öneri yatmaktadır. Bunlardan ilki e-ticaretin vergilendirilmemesi, diğeri ise geleneksel ticaret gibi vergilendirilmesidir. Birinci önerinin kaynağı internetin anavatanı olan ve e-ticarette halen en büyük pay sahibi olan ABD iken, ikinci öneri Avrupa Birliği eksenlidir. Ancak e-ticaretin vergilendirilmesi gerektiğini ileri süren vergisiz internet yanlı görüşlerin ciddiye alınmayı gerektirecek boyutta olmadığını ileri sürmek yanlış olur.

Burada örnek olması açısından ABD'de e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik bir öneriden bahsetmek yerinde olacaktır. Bu öneride, konuya vergide adalet ve eşitlik ilkeleri açısından yaklaşmakta ve vergisiz internetin gelir dağılımını bozduğunu ileri sürülmektedir. Araştırma şirketlerine yaptırılan anketler sonucu oluşturulan verileri esas alan görüşe göre, eyaletlerin 1999 yılı itibarıyla e-ticaretten ugradıkları satış vergisi kaybı 1 milyar dolar düzeyinde olmasına rağmen bu rakamın 2003 yılı itibarıyla 14 milyar doları bulacak olması eyalet yönetimlerini yılda 175 milyar dolar hasılat sağladıkları ve gelirlerinin %40'ini oluşturan bu vergi kaleminde artış yapmaya zorlayacaktır. Bu durumda e-ticaret yoluyla alışveriş yapanlar kazançlı çıkacaklardır. Zira satış vergisinin ilave yükünden kurtulmuş olacaklardır. Araştırmalara göre alışverişini e-ticaret yoluyla yapanların ortalama geliri 56.500 dolar iken toplumun bütünü için bu rakam 34.000 dolar, evinde kişisel bilgisayar olmayanlar içinse 23.000 dolar civarındadır. Sayet satış vergileri yükseltilirse halihazırda toplumun en fakir %20'lik dilimini oluşturan kesimin bu vergiden doğan ve 25.700 dolarlık gelirinin %3.5'lük kısmını ifade eden vergi yükü artacak, geliri en yüksek %20'lik toplum kesiminin 75.000 dolarlık gelirinin %1.3'lük kısmını ifade eden vergi yükü ise azalacaktır. Ayrıca araştırmalara göre e-ticaret vergilendirilirse online alışveriş edenlerin sayısının %24 azalacağı sonucuna varılmış, e-ticareti kullananların %71'i ise satış vergisi olmasa geleneksel alışveriş

yöntemini tercih edeceğini belirtmiştir (Reinhardt, 2000:3-4). Bu gelişmelere rağmen ABD’de halen e-ticaret vergisiz olarak yapılmakta ve bu durum simdilik 2006 yılına kadar sürecek gibi gözükmektedir.

Amerika’da internet üzerinden yapılan ticarete yönelik gelişmeler 1990’li yıllarla yoğunlaşmaya başlamıştır. Esasen katalog üzerinden satışların yaygın olduğu bu ülkede, ticaretin bu yeni biçimi vergileme açısından beraberinde yeni sorunlar getirmiştir. Burada ortaya çıkan en önemli sorun bu ülkedeki vergi sisteminden kaynaklanmaktadır. Tüketim vergilerinin tümüyle eyalet ve yerel yönetimlere bırakılmış olması, bu vergilerden elde edilen gelirlerle kamu hizmetlerine yönelik harcamaların önemli bir bölümünün yine bu birimler tarafından yapılıyor olması, üstelik yaklaşık yetmiş bin vergi otoritesinin (federal hükümet, eyaletler, yerel yönetimler) bulunması e-ticaretin vergilendirilmesini güçleştirmektedir.

Genel bir ifadeyle ABD’de e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda kamuoyunun ikiye bölündüğünü söylemek mümkündür. Halihazırda 10 eyalette perakende satışlarla ilgili olarak e-ticaret üzerinde vergi uygulanmaktadır. Geri kalan 40 eyalette yalnızca satış vergisi ve kullanım vergisi uygulanmakta, e-ticaret üzerinde (“clicks and mortar” şirketler hariç) herhangi bir vergi uygulanmamaktadır. Söz konusu şirketler sanal ortamda iş yapıyor olmalarına rağmen fiziksel mağazaları bulunan ve bu bağlantı dolayısıyla vergiye muhatap olan şirketlerdir. Ekim 2001’den itibaren ise, ülkenin tümünde e-ticaret beş yıl süreyle vergisiz hale gelecektir (Charles,1997:731-734). Aşağıda bu süreçte yaşanan gelişmeler kısaca verilmektedir.

A- Küresel E-Ticaret İçin Çerçeve Belge (Temmuz 1997)

Beyaz Saray tarafından yayınlanan “Küresel E-Ticaret İçin Çerçeve Belge”de, 50 yılı aşkın bir zamandan beri, ülkelerin, serbest ticaretin tüm ülkelerin vatandaşlarına ve ekonomilerine daha yararlı olacağı düşüncesiyle tarife indirimlerini tartıştikları vurgulanmakta ve internetin gerçekten küresel bir iletişim aracı olması nedeniyle, internet üzerinden yapılan mal ve hizmet satışlarına vergi koymanın mantıklı olmayacağı belirtilmektedir. İnternet üzerinden gerçekleştirilen satışların vergilendirilmesi durumunda uyulması istenen ilkeler (The White House, 1997):

-İnternet, ne ticareti saptırmalı ne de engellemelidir. Vergi sistemi, ticaretin türleri arasında ayırimcilik yaratmaması gerektiği gibi, yapılan ticari işlemlerin niteliğini veya mekanini değiştirecek şekilde tesvikler oluşturmamalıdır.

-Vergi sistemi basit ve şeffaf olmalıdır. Uygun gelirlerin baskın gelen çoğunluğunu ele geçirebilmeli, kolay icra edilebilir olmalı, tüm taraflar için kayıt sisteminin yüklerini ve maliyetleri en az düzeye indirebilmelidir.

-Sistem, Birleşik Devletlerin ve onun uluslararası ticari ortaklarının kullandığı vergi sistemleriyle uyum göstermeye yatkın olmalıdır.

B- Vergisiz İnternet Yasası (Ekim 1998)

ABD’de Cumhuriyetçi Parti’den Kaliforniya Eyaleti temsilcisi Christopher Cox ile Demokrat Parti’den Oregon Eyaleti senatörü Ron Wyden birlikte hazırladıkları internet kullanımına ilişkin kanun tasarılarıyla ün yapmışlardır. Söz konusu kişiler bugüne kadar internet ile ilgili olarak dört yasa teklifi hazırlamışlar, bunlardan üçünü kanunlaştırmayı başarmışlardır. Bu yasalardan

ikincisi e-ticaretin vergiden arindirilmesini esas almakta olup Vergisiz Internet Yasası olarak bilinmektedir. Bu yasanın bellibasli hükümleri (Cox, 1998):

-Kullanıcıların internet erişimi için America Online (AOL) ve CompuServe gibi internet servis sağlayıcılara (ISP) ödedikleri aylık erişim ücretlerinin (yaklaşık 20 dolar) alınmaması anlamına gelen internet erişim vergisi üç yıl süreyle ertelenmiştir. Kurucu on eyalet sayet bu anlamdaki vergilerinin genel olarak konduğunu ve gerçekten uygulandığını ispat edebilirlerse vergiyi almaya devam edeceklerdir.

-E-ticaretin çoklu ve ayırmacı bir biçimde vergilendirilmesi de engellenmiştir. Bu madde ile eyaletler ve yerel yönetimler e-ticaret alıcı ve satıcılarını bir çok eyalette vergilemeye maruz bırakmaktan alıkonulmuşlardır. Madde ayrıca, "bağlantı" kavramının zorlama yorumlarının kullanılarak eyalet dışı alisverislerde getirilen ve ayırmacılık yaratan vergi iadesi uygulaması da dahil olmak üzere, e-ticarete taraf olan satıcı ve tüketicileri yeni vergi yükümlülüklerine karşı da korumaktadır.

-E-ticaret üzerinde herhangi bir yeni federal verginin konması gereksizdir.

-BM, DTÖ ve OECD gibi uluslararası kuruluşlara internetin tarife ve gümrükten arındırılmış bir alan olarak kalması gerektiği çağrısının yapılmasına ve başkanın bu yönde yoğun çaba göstermesinin istenmesine karar verilmiştir.

C-K Üresel Vergisiz Internet Yasası (1999)

Ekim 1999'da ABD yasama organları internet ikilisi diye anılan Cox-Wyden tarafından verilen yasa tasarısını görüşerek kanunlaştırmıştır. Buna göre Ekim 1998'de kabul edilen Vergisiz Internet Yasası uluslararası boyuta taşınmıştır. Söz konusu yasanın üç önemli hükmü (Cox, 1999) :

- Internet erişimi üzerinde herhangi bir gümrük veya tarifinin konmamasını temin etmek amacıyla daimi bir yasal düzenleme yapması için Dünya Ticaret Örgütü'ne çağrıda bulunmak .
- E-ticaret üzerine çoklu, ayırmacı veya özel vergilerin konmamasını temin etmek amacıyla OECD'ye çağrıda bulunmak. ABD burada üye ülke statüsünü ileri sürmüş ve 1998 yılında kendi ülkesinde çıkardığı vergisiz internet yasının aynı hükmünü gerekçe göstermiştir.
- BIT vergisine karşı çıkararak Birleşmiş Milletler Örgütü'nü BIT vergisi önerisi nedeniyle kinamak ve bu tür vergiler üzerine sürekli bir yasak koyması için çağrıda bulunmak¹.

D-Vergisiz Internet Yasasının Uzatılması (2000)

¹ BM 1999 yılı Human Development Report'ta üye ülkelere BIT vergisi (Binary digit) uygulama çağrısı yapmıştır. Bu öneriyle, internet üzerinden ister ticari isterse başka amaçlarla yapılan bilgi alisverisinin her bir sayısal ikilisi (binary digit) üzerinden maktu bir miktar vergi alınması öngörülmekte olup; böylece verginin miktarının transfer edilen dosya büyüklüğü veya sayısı ile doğru orantılı artacağı düşünülmektedir.

ABD Temsilciler Meclisi, Mayıs 2000'de, e-ticaret vergileri üzerine Ekim 1998'de getirilen üç yıllık yasagin bitim tarihinden itibaren bes yıl süreyle uzatılması hükmünü içeren bir yasayı kabul etmiştir. Buna göre ABD'de yurtiçi e-ticaret Ekim 2006 tarihine kadar vergisiz olarak yapılacaktır. Üstelik sözkonusu yasa, 1998 yilindaki yasaya ragmen e-ticaret üzerine halen vergi uygulayan on eyaletin yasanin bitim tarihi olan Ekim 2001'den itibaren e-ticaret vergisi almalarını da engellemektedir.

Sözkonusu yasa, internetten satılmalar üzerindeki eyalet ve yerel vergilere uygulanmayacaktır. Internette perakendecilik yapanlar katalog üzerinden satis yapanlarla aynı statüye tabi olacaklar, yalnızca fiziksel magaza bulunan bölgelerdeki müşterilerden bu vergiyi tahsil edeceklerdir (Cox, 2000).

E-Ticaretten Eyalet ve Yerel Yönetimlerin Ugradığı Satis Vergisi Kayıplari: Güncelleştirilmiş Tahminler adli raporda, ABD'de internet üzerinden yapılan satışların neden olduğu eyalet ve yerel yönetim satış vergisi kaybının 2001 yılı itibarıyla 13.3 milyar dolara, 2011'de de 54.8 milyar dolara ulaşacağı ifade edilmektedir. Rapora göre, 2001 yılı vergi kaybı tüm eyalet vergi tahsilatlarının % 9.92'sini oluşturmakta ve eyaletler, internet üzerinden yapılan satışlardan vergi alınmamasının devam etmesi durumunda ugradıkları vergi kayıplarını telafi etmek için satış vergi oranlarında % 1.7'lik bir artışa gitmeyi planlamaktadırlar (Mamudi, 2001).

ABD Senatosu, 2001 Ekiminde süresi dolan vergisiz internet yasasının süresini iki yıl daha uzattı. Söz konusu yasanın, Senatoda 57-43 gibi kritik bir oyla uzatılması, internetin vergilendirilmesi yönünde lobi faaliyeti yürüten valiler ve diğer yerel yöneticileri 2003 yılı sonunda veya 2004'ün başlarında yapılacak yeni yasa konusunda olumlu bir beklentiye sokmuştur (Legal Media Group, 2001).

IV- OECD ÇALIŞMALARI

E-ticaret ve onun beraberinde getirdiği sorunlarla ilgili olarak OECD çerçevesinde Mali İşler Komitesi, 1990'li yıllarda bir dizi etkinlik gerçekleştirilmiştir. 1985 yılında tüm üye ülkelerce onaylanan ve ülkelerin ekonomik bağımlilikleri nedeniyle uluslararası bir boyut kazanan veri akisi konusunda temel bir yaklaşım haline gelen "Sınır Ötesi Veri Akisi Deklarasyonu", 1992 yılında "Bilgi Sistemlerinin Güvenliği İlkeleri", 1997 yılında tüm üye ülkelerce kabul edilen "Sifreleme Politikası" hazırlanmıştır. 1985 deklarasyonunda üye ülkeler, bilgisayar verilerinin uluslararası ölçekte serbest dolaşımının gerekli olduğunu kabul etmişler, kendi ulusal çıkarlarını göz önünde bulundurarak, veri, bilgi ve ilgili hizmetlere erişimin desteklenmesi ve buna yönelik haksiz engellerin kaldırılmasını sağlayacak yönde birlikte çalışmaya niyetli olduklarını ifade etmişlerdir. Sifreleme ilkeleri ise, uluslararası uzlaşmaya yönelik önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir. OECD'nin e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda yürüttüğü çalışmalar genellikle üye ülkelerin bakanlar düzeyinde katıldığı konferanslar yoluyla olmaktadır. Vergilendirme konusu ile bu alanda ortaya çıkan sorunlara bütünsel bir bakış açısıyla çözüm aranması da bu konferansların ana konularından birisidir. 1997 den bu yana düzenlenen toplantılar hakkında aşağıda bilgi verilmektedir (OECD,1998):

A- Turku, Finlandiya Konferansı (1997)

OECD, Subat 1995'te Belçika- Brüksel'de yaptığı G7 Bilgi Toplumu Bakanlar Konferansı ile Temmuz 1997'de Almanya- Bonn'da yaptığı Küresel Bilgi Ağları Bakanlar Konferansı'na ilaveten Kasım 1997'de Finlandiya- Turku'da Küresel Elektronik Ticarete Engellerin Kaldırılması Konferansı'ni düzenlemiştir. Turku konferansı, OECD üyesi ülkeler, Finlandiya, Japonya, Avrupa Birliği ve OECD'ye bağlı olarak çalışan BIAC (Business and Industry Advisory Committee) işbirliği ile gerçekleştirilmiştir. Yapılan toplantılarda e-ticaretin vergilendirme, kişisel verilerin korunması, güvenlik, fikri ve sinai haklar, pornografi, çocukların korunması, tüketicilerin korunması, kriptografi açılarından irdelenmesi gereğine değinilmiştir.

E-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin olarak bu konferans çerçevesinde yapılan toplantı "E-Ticaret: Vergi Otoritelerine ve Mükelleflere Yönelik Tehditler" altbaşlığını taşımaktadır. Sözkonusu toplantı, kamu görevlileri ile iş aleminin temsilcileri arasında resmi olmayan bir yuvarlak masa tartışması şeklinde cereyan etmiştir. Toplantıda, vergi sistemlerinin, internet ve küresel e-ticaret tarafından maruz bırakıldığı tehditler ve hükümetlerin bu tehditlere nasıl cevap vereceklerini ortak bir yaklaşımla geliştirme gereksinimi duyacakları üzerinde durulmuştur. Toplantının amacı, internetin vergi politikası ve vergi idaresi ile ilgili özelliklerinin tanımlanması, bu özelliklerin tüketim vergileri, gelir vergileri ve – özellikle vergi anlaşmaları ile transfer fiyatlaması alanları basta olmak üzere – uluslararası vergilemeye ilişkin düzenlemeler üzerindeki etkilerinin araştırılması ile nihayet bu sorunlarla başa çıkmak amacıyla hükümetlerin görüş ve önerilerine açık olmak üzere seçeneklerin oluşturulması şeklinde ifade edilmektedir.

B-Ottawa, Kanada Konferansı (1998)

OECD'nin vergi politikası konusunda ana organ Mali İşler Komitesi, e-ticaretin vergileme sorunları konusundaki çalışmalarını Turku Konferansı sonrasında hızlandırmış ve belli bir programa bağlamıştır. Sözkonusu program Mali İşler Komitesi Çalışma Programı olarak adlandırılmaktadır. Bu program, Ekim 1998'de yapılan "Sinirsiz Bir Dünya: E-Ticaretin Potansiyelini Gerçekleştirme" adlı OECD Bakanlar Konferansı'nda oluşturulan vergileme çerçeve kollarına siki sikiya bağlıdır. OECD üyesi olan ve olmayan ülkelerin resmi görevlileri, iş hayatından ve sivil toplum kuruluşlarından geniş bir katılım yoluyla gerçekleştirilen konferans sonunda ulaşılan sonuçlar (Owens, 2000:2):

↳ Hükümetler, geleneksel ticaret işlemlerine uyguladıkları vergileme ilkelerini değiştirmeksizin e-ticaret işlemlerine de uygulamalıdır. Bu ilkeler:

-Tarafsızlık: Çifte vergileme ve istemeden vergi dışı bırakma gibi sonuçlara yol açmaması açısından vergileme, hem e-ticaretin biçimleri arasında hem de geleneksel ticaret ile e-ticaret arasında tarafsız ve eşitlikçi bir nitelik sergilemelidir.

-Etkinlik: Vergileme, mükelleflerin vergi ödevine uyma maliyetleri ile hükümetlerin vergi idaresine ilişkin maliyetlerini mümkün olduğunca minimize etmelidir.

-Kesinlik ve Basitlik: Mükelleflerin konularını belirlemeleri açısından vergi kuralları açık ve anlaşılır olmalıdır.

-Etkililik ve Doğruluk: Vergileme, doğru zamanda doğru vergi hasilatını sağlayacak ve vergi matrahinin asınmasını, vergiden kaçınmayı en aza indirecek şekilde düzenlenmelidir.

-Esneklik: Vergileme sistemleri, teknolojik ve ticari gelişmeleri izleyebilecek esnekliğe ve dinamizme sahip olmalıdır.

h OECD Mali İşler Komitesi, halihazırdaki vergileme kuralları aracılığıyla bu ilkelerin hayata geçirilebileceğine ve bu kurallar çerçevesinde alınacak yeni veya gözden geçirilmiş idari önlemlerin, mevcut vergileme ilkelerinin uygulanmasına yöneltmesi ve e-ticaretin farklı bir vergilendirmeye maruz kalmasına yol açmaması gerektiğine inanmaktadır.

h E-ticareti mümkün kılan teknolojiler, mükellef hizmetlerinin geliştirilmesine yönelik olarak hükümetlerin aktif olarak izlemeleri gereken önemli fırsatlar sunmaktadır.

h Bu ilkelerin hayata geçirilmesi süreci, şirketler, vergi mükellefi diğer gruplar ve OECD üyesi olmayan ülkelerle yoğun bir diyalogu gerektirmektedir.

h Ottawa Konferansı, gümrük tarifeleri ile vergilendirme arasında ayırım yapılmasının önemli olduğunu da onaylamıştır. E-ticaret hizmetlerinin gümrük tarifelerine tabi tutulmaması gerektiği, yani Dünya Ticaret Örgütü'nce uygulanan mevcut muafiyetin korunması gerektiği konusunda geniş bir görüş birliği vardır. Ancak bu, Ottawa Vergileme Çerçevesi Kosullarınca oluşturulan tarafsızlık ilkesini ihlal edecek bir biçimde e-ticaret için vergisiz bir ortam yaratılması gerektiği anlamına da gelmemektedir. Ottawa Konferansı'ndan bugüne kadar çerçeve kosullar, uluslararası çapta geniş bir kabul görmüş ve e-ticaretin beraberinde getirdiği vergileme sorunlarının çözülmesi temelinde bir uzlaşmanın geliştirilmesi için sağlam bir zemin olarak algılanmıştır.

Çerçeve kosulların yerine getirilmesi için Mali İşler Komitesi, uluslararası iş alemi ve üye olmayan ekonomilerle kapsamlı bir diyaloga imkan sağlayacak dinamik bir çalışma programı geliştirmiştir. Çalışma Programı üç geniş çalışma alanından oluşmaktadır. Bu alanlar (OECD,1998:4):

(i) Tüketim Vergisi Sorunları: Bu alandaki çalışma, Ottawa vergileme ilkesinin (sınır aşan işlemler açısından) tüketim yerinde pratik uygulaması ile bu ilkenin etkin işleyişini temin etmeye en iyi hizmet edecek olan tahsilat mekanizmaları üzerine odaklanmaktadır. Bu çalışma Avrupa Birliği ile yakın işbirliği içerisinde yürütülmektedir.

(ii) Uluslararası Dolaysız Vergi Sorunları: Bu alandaki çalışma, daimi kuruluş kavramının geleceğine ilişkin uzun süreçli etüdlerin yanısıra, kurum kazançlarının vergilendirilmesine yönelik mevcut kuralların uygulaması ve farklı e-ticaret işlemlerinden vergileme amaçlarına yönelik olarak gelen ödemelerin niteliği üzerinde toplanmaktadır.

(iii) Vergi İdaresine İlişkin Sorunlar: Bu alandaki çalışma, hem e-ticareti mümkün kılan teknolojinin mükellefe yönelik hizmetin geliştirilmesi için sunduğu fırsatların hem de e-ticaretin oluşturduğu tehditlerin incelenmesi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Söz konusu tehditler vergi idaresinin vergi tahsilatı ve denetimine ilişkin alışılagelmiş yöntemleri ile vergi matrahının asınması ve vergiden kaçınmanın üstesinden gelebilme imkanlarına yöneliktir.

Çalışma programının bugüne kadar olan büyük bölümü, yürütmeye ilişkin spesifik seçeneklerin ayrıntılı bir incelemesinden oluşmaktadır. Söz konusu seçenekler, temel ulusal önceliklerin geliştirilmesinden önce uluslararası bir uzlaşmaya ulaşılmasını temin amacıyla, hükümetlere açıktır. Bir çok alanda bu analiz halen devam etmektedir. Bu çerçevede kaydedilen önemli gelişmeler:

- Tüketimin vergilendirilmesi alanında, is alemi ile tahsilat mekanizması seçeneklerine ilişkin olarak ve tüketim yerlerinde vergileme ilkesinin yasama geçirilmesinin pratik araçları hakkında yoğun bir görüş ve fikir alışverişine dayanan bir diyalog kurulmuştur.

- Uluslararası dolaysız vergilendirme sorunları alanında, taslak bir tartışma metni hazırlanarak 2000 yılının mart ayında kamuoyuna açıklanmıştır. Söz konusu metin, vergi anlaşmaları çerçevesinde mevcut daimi işyeri kavramının e-ticaret ortamında uygulamasını konu almaktadır. Daimi işyeri kavramı, vergi anlaşmaları çerçevesinde vergileme yetkisinin belirlenmesinde merkezi bir unsur olup, OECD'nin Model Vergi Sözleşmesi'nde "bir girişimin onunla faaliyetinin bütünü veya bir kısmını gerçekleştirdiği sabit bir işyeri" olarak tanımlanmaktadır. Bu süreçten günümüze kadar elde edilen önemli sonuçlar, bir web sitesinin ve bir Internet Servis Sağlayıcı (ISP) yoluyla bir web sitesinin barındırılmasının tek başına daimi işyeri olarak kabul edilemeyeceği yönündedir. Ayrıca bir "server" in belli koşullar altında işyeri olarak kabul edilmesi konusunda da görüş ayrılığı vardır. Komite, bu sorunu çözmek için yoğun olarak çalışmakta ve bulunacak çözümün Ottawa ilkelerine uygun olması için gayret sarfetmektedir.

- Is alemince yoğun olarak tartışılan bir başka konu, e-ticaret ile ilgili farklı kategorilerdeki işlemlere yönelik ödemelerin vergi anlaşması amaçları bakımından nasıl yapılacağıdır. Taslak bir tartışma raporu Mart 2000'de 26 farklı işlem türünü tanımlamakta ve bu işlemlerin niteliği üzerinde yorumlarda bulunmaktadır. Is alemine bu sonuçlar hakkındaki görüşleri sorulmuş ve açıklık getirilmesini arzuladıkları başka işlem türleri varsa tanımlamaları istenmiştir.

- Vergilemeye uyum ve mükellef hizmetlerine yönelik çalışma, vergiye karşı koymayı tanımlama ve onunla başa çıkma noktası ile elektronik dünyada denetimi sağlamaya yönelik olarak en iyi uygulama ilkelerinin geliştirilmesine doğru ilerlemektedir. Bu çalışma vergiye uyumu geliştirmekte ve ona yardım etmektedir. Bu çerçevede, mükellef hizmetlerine yönelik olarak (örn. elektronik beyanname verme ve form doldurma) bu alanda kendi önceliklerini izlemede esnek davranabilecek üye ülkelerle bilgi ve deneyim değişimine yönelinmiştir.

2001 yılında hem elde edilen bulgular, hem öneriler, hem de hala üzerinde çalışılmaya gereksinim gösteren alanların belirlenmesi konusunda, e-ticarete ilişkin çalışma programının, çalışma grupları ve teknik danışma grupları bazında yoğunlaşmış çabalara sahne olması beklenmektedir. Spesifik bulgular ve önerilerin aşağıdaki gibi olacağı umulmaktadır:

- İşyeri kavramına ilişkin mevcut kurallarının yorumlanmasını ve açıklığa kavuşturulmasını onaylamak,

- Ödemelerin vergi anlaşmalarının amaçları açısından nasıl nitelenmesi gerektiğini onaylamak,

- Uluslararası e-ticaret işlemlerine ilişkin olarak tüketim vergilerinin pratik işleyişini sağlamak için gerekli uluslararası uzlaşmayı tesis etmek,

- Vergi takdiri, denetimi, ödemesi ve tahsilatı açılarından vergi idaresi ile ilgili olarak en iyi temel uygulamaları tanımlamak ve geliştirmek,

- Mükellefe yönelik hizmetler açısından e-ticaret teknolojisini kullanmada mevcut eğilimleri tanımlamak ve geliştirmek.

V-E-TICARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUN ALANLARI

E-ticaretin vergilendirilmesi konusuna uluslararası düzeyde ve mümkün olduğunca da mevcut vergileme ilke ve kavramlarına dayanılarak ortak bir çözüm bulunması fikri genel olarak kabul görmüş durumdadır.

E-ticaret ile birlikte ortaya çıkmış ve çıkmaya devam edecek vergi sorunlarının çözümünde önceliğin mevcut vergi ilke ve kavramlarına verilmesi ilke olarak benimsenmiş olmakla birlikte, sorunların bütünüyle bu şekilde çözüme kavuşturulması son derece güç görünmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde vergileme hakkının belirlenmesi, gelirin niteliğinin belirlenmesi gibi konularda mevcut uluslararası vergileme ilkelerinin yeniden gözden geçirilmesine ihtiyaç vardır. Benzeri şekilde, harcamalar üzerinden alınan vergilerde özellikle sayısal hale getirilebilen ürünlerde bazı vergileme sorunlarıyla karşılaşmaktadır. Ayrıca elektronik ortamda yapılan işlemlerle ilgili kayıt düzeni ve vergi denetimi gibi konular da vergi idarelerinin orta ve uzun vadede gündemini oluşturacak sorunlardır (Cangir,1999).

İletişim ve bilgisayar teknolojisinin sunduğu olanaklarla, mali piyasalarda coğrafi anlamda herhangi bir sınırlama olmaksızın dünyanın her yerindeki piyasalarda ve günün her anında işlem yapılması mümkün olduğundan mali piyasalardaki küresel ticaret beraberinde özellikle faaliyette bulunan firmaların mukim oldukları yerin belirlenmesi ile ilgili vergileme sorunlarını gündeme getirmektedir. Mali piyasalarda işlem yapan firmalar genellikle birden fazla ülkede faaliyet gösterdiğinden ana merkezin bulunduğu ülke dışındaki faaliyetlerin bir iş yeri oluşturup oluşturmadığı konusu zaman zaman tartışmalara yol açmaktadır.

Ayrı ülkelerde birden fazla mali piyasada işlem yapan firmaların bu faaliyetlerinin diğer ülke ya da ülkelerde işyeri oluşturduğu belirlendiği durumda, gelirin bu işyerleri arasında nasıl bölüştürüleceği, özellikle mali piyasalardaki küresel ticaretin önemli bir kısmını oluşturan türev işlemlerde gelirin hangi ülkedeki piyasadan elde edildiğinin belirlenmesinde sorunlar vardır.

Kağidin kullanılmadığı e-ticaret, sanal bir ortamda gerçekleştiğinden kayıtlar gerekli teknik düzenlemeler yapılmadığı takdirde değiştirilebilmektedir. Dolayısıyla sanal ortamdaki işlemlerin güvenilir kabul edilmesi için bazı önlemler alınması, yeni düzenlemelere gidilmesi gerekmektedir.

Elektronik ortamdaki bilgilerin doğruluğunun kanıtlanması için belgeleme yetkililerine gereksinim vardır. E-ticarette onay kurumlarının yani sıra gerçekleştirilen ticari işlemi geleneksel noterlik sistemine benzer şekilde onaylayan, işlemin zaman boyutuna geçerlilik kazandıran elektronik noterlik gibi bir mekanizmanın oluşturulması gerekmektedir.

VI-SONUÇ

E-ticaret, iletişim ve bilgi teknolojilerinin gelişimine paralel olarak ortaya çıkan teknolojik bir yenilik olup; her yenilik gibi hukuki yapıda yeni sorunları da esanli olarak gündeme getirmektedir. Teknolojik gelişiminin öngörülmesinin zorluğu nedeniyle e-ticaretin ekonomik ve hukuki altyapı sorunlarının tam çözümlenmediği bir gerçektir. E-ticaretin gerçekleştirdiği internet ortamı vergi denetimini güçleştirecek özellikler tasılamakta, vergi cennetleri yaratabilmektedir. E-ticaretin vergilendirilmesinde uluslararası temel sorun işlemin yapıldığı yerin belirlenmesi güçlüğüdür. Özellikle sınır ötesi işlemlerde vergileme hakkının hangi

ülkeye ait olacağı sorunu ortaya çıkmakta olup, bu durum ülkeler arasında vergileme yetkisinin paylaşımı konusunda uluslararası düzeyde uzlaşmayı gerektirmektedir.

Bazı maliyeciler elektronik ortamda transfer edilen bilginin esas alınarak vergilendirilmesini önermektedirler. "Bit Vergisi" olarak da anılan bu öneri, bilgiler arasında ayırım yapmadan, ticari olsun olmasın her türlü bilgiyi aynı oranda vergilendirdiği için eleştirilmekte ve pek kabul görmemektedir. Ayrıca internet ortamının bir serbest ticaret alanı olarak kabul edilip, her türlü gümrük ve benzeri vergiler ile diğer dolaylı vergilerden arındırılması şeklinde de öneriler söz konusudur.

Kısaca, elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusuna global bir çözümün bulunması zorunludur. Tek tek ülkelerin geliştirecekleri çözümlerin diğer ülkeler tarafından benimsenmediği sürece sorunu çözüme kavuşturamayacağı açıktır.

KAYNAKLAR

- CANGIR, Niyazi (1999), "Elektronik Ticarete Vergilendirme", www.etkk.gov.tr
- CHARLES, E. (1997), "Electronic Commerce, State Sales Taxation, ABD Intergovernmental Fiscal Relations", National Tax Journal, V.L, N.4, September.
- COPPEL, Jonathan (2000), E-Commerce: Impacts And Policy Challenges Economics Department Working Papers No.252, ECO/WKP (2000)25, OECD, 30-Jun-2000.
- COX, Christopher (1998, 1999, 2000), Keep the Internet Tax-Free, 105th CONGRESS LEGISLATIVE ACCOMPLISHMENTS; No Predatory Internet Taxes, A Global Tax-Free Internet, 106th CONGRESS LEGISLATIVE ACCOMPLISHMENTS, <http://www.house.gov/cox/press/bio/accomp.htm>
- LEGALMEDIAGROUP INC. (2001), "US Extends Online Sales Tax Ban", 18 November 2001, <http://www.legalmediagroup.com/>
- MAIBACH, Michael C. (1999), "The Internet: The Great Equalizer", Economic Reform Today, Number 2, 1999.
- MAMUDI, Sam (2001), "E-Commerce Sales Cost \$13 Billion, Study Says", 07 October 2001, <http://www.legalmediagroup.com/>; Center for Business and Economic Research at the University of Tennessee'nin "State and Local Sales Tax Revenue Losses from E-Commerce: Updated Estimates" adlı raporundan aktaran.
- MORPHY, Erika (1999). "The Geography of E-Commerce", Export Today's Global Business, Vol.15, Issue 11, November 1999.
- MUSCOWITCH, Zak (1997), Taxation of Internet Commerce, Firstmonday: Peer-Reviewed Journal of The Internet (online), 1997, Vol.2, No:10, 1997, <http://www.firstmonday.dk/issues/issues/issue2-10/muscovitch>
- OECD (1998), The Economic and Social Impacts of Electronic Commerce, Preliminary Findings and Research Agenda, Paris, 1998.

- OECD (1998a), A Borderless World-Realising the Potential of Global Electronic Commerce, Ottawa Ministerial Conference, October 1998, <http://www.oecd.org/daf/fa/E COM/ ottawa.htm>.
- OWENS, Jeffrey (2000). "Taxation in The Wired World", OECD Fiscal Affairs, <http://www.oecd.org/def/fa>, May 2000.
- REINHARDT, Andy (2000). "No Net Taxes:A Break For The Well-Off", BusinessWeek, Issue 3664, 17.01.2000.
- THE WHITE HOUSE (1997). A Framework for Global Electronic Commerce, <http://www.whitehouse.gov>
- UNCITRAL (Birlesmis Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu), Model Law on Electronic Commerce, General Assembly Resolution 51/162 of 16 December 1996, <http://www.un.org.at/uncitral>.
- WEIDENBAUM, Murray (2000). "Taxing E-Sales Without Hindering The Net", Christian Science Monitor, Vol.92, Issue 40
- WTO, Electronic Commerce, <http://www.wto.org/wto/ecom/ecom.htm>