

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

E-TİCARETTE VERGİLENDİRME, ULUSLARARASI KURULUŞLARIN
ÇALIŞMALARI VE TÜRKİYE PERSPEKTİFİ

Yüksek Lisans Tezi

Sercan TAŞTEKİN

ANKARA-2018

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

E-TİCARETTE VERGİLENDİRME, ULUSLARARASI KURULUŞLARIN
ÇALIŞMALARI VE TÜRKİYE PERSPEKTİFİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Sercan TAŞTEKİN

Tez Danışmanı

Prof. Dr. N. Semih ÖZ

ANKARA-2018

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

E-TİCARETTE VERGİLENDİRME, ULUSLARARASI KURULUŞLARIN
ÇALIŞMALARI VE TÜRKİYE PERSPEKTİFİ

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Prof Dr. N. Semih ÖZ

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

Prof. Dr. N.Semih ÖZ

.....

.....

.....

.....

.....

Tez Sınavı Tarihi / / 2018

TÜRKİYE CUMHURİYETİ

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (...../...../2018)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Sercan TAŞTEKİN

İmzası

.....

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın hazırlanması sürecinde bilgilerini, tecrübesini ve vaktini ayırarak tezin bu aşamaya gelmesine katkıda bulunan tez danışmanım Prof. Dr. N. Semih ÖZ'e ve benden desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen sevgili aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	ix
TABLOLAR DİZİNİ	xii
GRAFİK ve ŞEKİLLER DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	4
1. ELEKTRONİK TİCARET KAVRAMI ve GELİŞİM SÜRECİ	4
1.1. Elektronik Ticaretin Ortaya Çıkışı	4
1.2. Rakamlarla Elektronik Ticaret	8
1.3 Elektronik Ticaretin Tanımı	17
1.4 Elektronik Ticaretin Kapsamı	19
1.5. Elektronik Ticaretin Araçları	20
1.5.1. Telefon ve Faks	21
1.5.2. Televizyon.....	21
1.5.3. Elektronik Ödeme ve Para Sistemleri	22
1.5.4. Elektronik Veri Değişimi (Electronic Data Interchange-EDI).....	23
1.5.5. İnternet	24
1.6. Elektronik Ticaret Modelleri.....	27
1.6.1. Çalışma Şekline Göre E-Ticaret Modelleri.....	28
1.6.1.1. İşletmeden İşletmeye E-Ticaret (B2B).....	28
1.6.1.2. İşletmeden Tüketiciciye E-Ticaret (B2C)	29
1.6.1.3. İşletmeden Devlete E-Ticaret (B2G)	30
1.6.1.4. Bireyden Devlete E-Ticaret (C2G)	30
1.6.1.5. Tüketiciden Tüketiciciye E-Ticaret (C2C)	31
1.6.2. İş Modeline Göre E-Ticaret Modelleri.....	33
1.6.2.1. Yatay E-Ticaret	33
1.6.2.2. Dikey (Niş) E-Ticaret.....	33
1.6.2.3. Pazar Yeri.....	33
1.6.2.4. Özel Alışveriş.....	34
1.6.2.5. Fırsat Siteleri	34

1.6.3. Platforma Göre E-Ticaret Modelleri	34
1.6.3.1. Mobil E-Ticaret	34
1.6.3.2. Sosyal E-Ticaret	35
1.7. Ürünün Niteliğine Göre E-Ticaret	35
1.7.1. Dolaylı E-Ticaret	35
1.7.2. Dolaysız E-Ticaret	36
1.8. Elektronik Ticaretin Gelişim Süreci	36
1.8.1. Dünyada Elektronik Ticaretin Gelişimi	36
1.8.1.1. Viyana Satım Sözleşmesi	38
1.8.2. Türkiye’de Elektronik Ticaretin Gelişimi	40
1.9. Elektronik Ticaretin Avantajları ve Dezavantajları	42
1.9.1. Elektronik Ticaretin Avantajları	42
1.9.1.1. Geniş Pazar-Sınırsız Alışveriş	43
1.9.1.2. Rekabette Üstünlük-Hizmet Kalitesinde Artış	43
1.9.1.3. Ürünleri Daha Ucuza Tedarik Edebilme	44
1.9.1.4. Yeni İş Olanakları ve Yeni Ürün	44
1.9.1.5. İşlem Maliyetlerinde Tasarruf-Daha Ucuz Ürün ve Hizmetler	45
1.9.1.6. Aracıların Azalması ve İhtiyaçlara Hızlı Erişim	45
1.9.2. Elektronik Ticaretin Dezavantajları	46
İKİNCİ BÖLÜM	48
2. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ	48
2.1 Elektronik Ticarete Vergilendirme Yetkisi	48
2.1.1. Kaynak Esaslı Vergilendirme	49
2.1.2. İkamet Esaslı Vergilendirme	50
2.1.3. Uyruluk İlkesine Göre Vergilendirme	50
2.1.4. Varış Yeri ve Çıkış Yeri İlkeleri	51
2.2. Vergilendirme Yetkisi İhtilaflarının Sonuçları	51
2.2.1. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma	52
2.2.2. Çifte Vergilendirme	52
2.3. Vergilendirme Yetkisi İhtilaflarının Giderilmesi	54
2.3.1. Tek Yanlı (Ulusal) Çözümler	54
2.3.1.1. İstisna Yöntemi	55

2.3.1.2. Mahsup Yöntemi	56
2.3.1.3. Matrahtan İndirim Yöntemi	56
2.3.2. Çok Taraflı (Uluslararası) Çözümler-Vergi Anlaşmaları	57
2.3.3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD Uygulamaları	58
2.3.3.1. OECD Model Anlaşma Hükümleri	59
2.3.3.2. Birleşmiş Milletler Model Anlaşma Hükümleri	60
2.4. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından E-Ticaret	61
2.4.1. Mükellefiyet	62
2.4.2. İşyeri ve Bağımlı Temsilci Kavramları	63
2.4.2.1. OECD Model Anlaşmada İşyeri Kavramı	64
2.4.2.2. İşyeri Kurallarının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi	67
2.4.3. Gelirin Niteliğinin Belirlenmesi	69
2.4.3.1. Ticari Kazanç-Gayri maddi Hak Bedeli (Royalty) Sınıflandırması	71
2.4.3.2. Sınai, Ticari veya Bilimsel Teçhizat Gelirleri	73
2.4.3.3. Teknik Hizmetler	75
2.4.3.4. Yönetim Hizmetleri	76
2.4.3.5. Danışmanlık Hizmetleri	76
2.4.3.6. Karışık Ödemeler	76
2.5. Harcama Vergileri Açısından E-Ticaret	76
2.5.1. Elektronik Ticarete KDV Sorunu	77
2.5.2. Elektronik Ticarete KDV Uygulamasına Yönelik Yapılan Çalışmalar	79
2.5.3. Elektronik Ticarete Hizmetin İfa Edildiği Yer ve Tüketim Yeri Kuralı	81
2.5.4. Sınırötesi İşlemlerde KDV-Variş Yeri İlkesi	82
2.6. Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunu	84
2.6.1. Elektronik Ticaretin Küresel Düzeyde Olması	85
2.6.2. Web Sunucusunun Uzaktan İşletilebilmesi	85
2.6.3. Kimliklerin ve İşlemlerin Gizliliği	86
2.6.4. Dijital Ürünler	87
2.6.5. Fiziksel Varlığı Bulunmayan Şirketler	87

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	88
3. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ KONUSUNDA	
DÜNYADA GELİNER NOKTA	88
3.1. OECD'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar	88
3.1.1. BEPS Öncesi Yapılan Çalışmalar	88
3.1.1.1. Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri	90
3.2. OECD Yaklaşımı-BEPS Eylem Planı	94
3.2.1 Apple Inc. Özelinde Vergi Planlaması	98
3.3. BEPS 1. Eylem Maddesi-Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi	103
3.3.1. Dijital Ekonominin Temel Özellikleri	105
3.3.2. Dijital Ekonomideki Yeni İş Modelleri	106
3.3.2.1. Uygulama Mağazaları	106
3.3.2.2. Çevrimiçi Reklamcılık	107
3.3.2.3. Bulut Bilişim	108
3.3.2.4. Kripto Para	109
3.3.2.5. Blockchain (Blok Zinciri)	115
3.3.3. Dijital Ekonomideki BEPS Sorunları	117
3.3.4. Dijital Ekonomi Kaynaklı Daha Geniş Vergi Politikası Zorlukları	118
3.3.5. OECD'nin Sunduğu Alternatif Çözüm Önerileri	120
3.3.5.1. Daimi İşyeri Kavramı İle İlgili Sorunlara Yönelik Alternatifler	120
3.3.5.2. Önemli Dijital Mevcudiyete Dayalı Rabıta Kriteri	124
3.3.5.3. Dijital İşlemler İçin Stopaj	127
3.3.5.4. Denkleştirme Vergisi	128
3.3.5.5. KDV Sorunlarına İlişkin Çözüm Önerileri	130
3.4. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Ülkelerin Pozisyonları	137
3.4.1. Avrupa Birliği Uygulaması	137
3.4.2. İngiltere Uygulaması	143
3.4.3. İsrail Uygulaması	145
3.4.4. Hindistan Uygulaması	146
3.4.5. Japonya Uygulaması	147
3.4.6. Çin Uygulaması	148
3.4.7. Uruguay Uygulaması	148

3.4.8. Rusya Uygulaması	149
3.4.9. Yeni Zelenda Uygulaması.....	150
3.4.10. Malezya Uygulaması.....	151
3.4.11. İtalya Uygulaması	152
3.4.12. Tayvan Uygulaması	152
3.4.13. Avustralya Uygulaması.....	153
3.4.14. İspanya Uygulaması	154
3.5. Türk Hukukunda Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi.....	155
3.5.1. E-Ticaret İşlemlerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından İncelenmesi	156
3.5.1.1. Yükümlülüğün Tespiti	156
3.5.1.2. Gelir Kaynağının Tespiti.....	160
3.5.1.3. Gelirin Elde Edildiği Yerin Tespiti	163
3.5.2. E-Ticarete KDV Uygulaması.....	169
3.5.3. Düzenli Bilgi Verme Zorunluluğu	172
3.5.4. E-Ticarete Damga Vergisi	175
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	178
KAYNAKÇA.....	187
ÖZET.....	204
ABSTRACT	205

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ALES	: Akademik Personel ve Lisansüstü Eğitimi Giriş Sınavı
AOE	: Apple Operations Europe
AOI	: Apple Operations International
ASI	: Apple Sales International
ATAF	: Afrika Vergi İdaresi Forumu
ATM	: Automated Teller Machine
BEPS	: Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarma
B2B	: İşletmeden İşletmeye (Business to Business)
B2C	: İşletmeden Tüketiciciye (Business to Consumer)
B2G	: İşletmeden Devlete (Business to Government)
BKM	: Bankalararası Kart Merkezi
BM	: Birleşmiş Milletler
bt.	: bilinmeyen tarih
BTRANS	: Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Sistemi
BTYK	: Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu
CCCTB	: Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Tablosu
C2B	: Tüketiciden İşletmeye (Consumer to Business)
C2C	: Tüketiciden Tüketiciciye (Consumer to Consumer)
C2G	: Tüketiciden Devlete (Consumer to Government)
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
ÇVÖ	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
ECOM	: Japonya Elektronik Ticaret Geliştirme Merkezi
EDI	: Elektronik Veri Değişimi (Electronic Data Interchange)
EFT	: Elektronik Fon Transferi
EMCS	: Excise Movement and Control System
ETBİS	: Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi

ETTK	: Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu
G2B	: Devletten İşletmeye (Government to Business)
G2C	: Devletten Tüketicie (Government to Consumer)
G2G	: Devletten Devlete (Government to Government)
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	: Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
JIT	: Tam Zamanında (Just in Time)
IP	: Fikri Mülkiyet (Intellectual Property)
IRS	: Amerika Gelir İdaresi
ICT	: Bilgi ve İletişim Teknolojileri (Information and Communication Technology)
IMF	: International Monetary Fund
IT	: Bilgi ve İletişim (Information Technology)
ITA	: İtalya Vergi İdaresi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
KPSS	: Kamu Personel Seçme Sınavı
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
NAO	: İngiltere Ulusal Denetim Ofisi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖSYM	: Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi
PDI	: Ürün Veri Değişimi (Product Data Interchange)
P2P	: Denkler arası (Peer to peer)
QR	: Hızlı Yanıt (Quick Responce)
SNS	: Singapur Ağ Sistemi
TCKN	: T.C. Kimlik No
TFDE	: Dijital Ekonomi Görev Gücü (Task Force on the Digital Economy)
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği

UÇV	: Uluslararası Çifte Vergilendirme
UN-CEFACT	: Birleşmiş Milletler Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma İşlemleri Kolaylaştırma Merkezi
UNCITRAL	: Uluslararası Ticaret Hukuku Birleşmiş Milletler Komisyonu
UNECE	: Birleşmiş Milletler Avrupa Ekonomik Komisyonu
VAT/GST	: KDV/Satış Vergileri
vd.	: ve diğerleri
VIES	: KDV Bilgi Değişim Sistemi
VKN	: Vergi Kimlik Numarası
VOES	: VAT on e-Services
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WTO	: Dünya Ticaret Örgütü
YDS	: Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavı

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1: Dijital ekonomideki yeni iş modellerine ilişkin veriler	7
Tablo 2: E-Ticaret Karşılaştırma.....	15
Tablo 3: Perakende Şirketlerinin Çevrimiçi Satışları ve Hedefleri.....	16
Tablo 4: Yerli ve Yabancı Kredi Kartlarının Alışveriş Amaçlı Yurtiçi Kullanımı....	23
Tablo 5: Bölgelere Göre Nüfus ve İnternet Kullanıcı Sayısı	24
Tablo 6: Top 15 İnternet Bazlı Şirketin Piyasa Değeri (1995)	26
Tablo 7: Top 15 İnternet Bazlı Şirketin Piyasa Değeri (2017)	27
Tablo 8: E-Ticaretin Taraf ve Türleri.....	28
Tablo 9: 2016'da OECD Ülkelerinde E-Devlet Hizmet Kullanım Oranı	31
Tablo 10: Faaliyet Alanlarına Göre E-Ticaret Siteleri	32
Tablo 11: Uluslararası Faktör Gelirlerinin Vergilendirilmesini Gösteren Şema	53
Tablo 12: Telif Haklarının Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi	163

GRAFİK ve ŞEKİLLER DİZİNİ

Grafik 1: Dünya Üzerindeki İnternet Kullanıcısı Sayısı	8
Grafik 2: 2016 Yılı Yetişkin Nüfusun Çevrimiçi Satın Alma Oranları	9
Grafik 3: Dünyada B2C E-Ticaret Satış Rakamları	9
Grafik 4: Küresel Çevrimiçi Perakende Satışları	10
Grafik 5: Çin'de Perakende E-Ticaret Satışları	11
Grafik 6: 2016 Yılında En Yüksek E-Ticaret Satışı Gerçekleştiren 10 Ülke	12
Grafik 7: ABD'de Perakende E-Ticaret Satışları	12
Grafik 8: Türkiye'de E-Ticaret Pazar Büyüklüğü	13
Grafik 9: BKM Verilerine Göre E-Ticaret Rakamları	14
Grafik 10: E-Ticaretin Toplam Perakende İçindeki Payı.....	15
Grafik 11: App Store Üzerinden İndirilen Uygulama Sayısı	107
Grafik 12: Seçilmiş Bazı Şirketlerin Dijital Reklamcılık Hasılatları.....	108
Grafik 13: Günlük Onaylanan Bitcoin İşlemi Sayısı	112
Şekil 1: BEPS Eylem Planları	97

GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerle beraber uluslararası ekonomik yapının değişmesinin yanı sıra uluslar ve bireyler birbirlerine yakınlaşmaya başlamıştır. “Küreselleşme” adı verilen bu süreç küçülen, bütünleşen ve dijitalleşen dünyayı ifade etmektedir. Küreselleşmeyle beraber ekonomide yer alan aktörler, dünyanın her bir köşesine erişebilme şansına sahip olmuşlar ve teknolojideki gelişmelerden de faydalanarak yeni iş modellerini ortaya çıkarmışlardır. Bu yeni iş modellerinin en önemlilerinden biri hiç kuşkusuz elektronik ticaret veya kısaca e-ticarettir. Ülkemizde de çok hızlı bir şekilde gelişmekte olan e-ticaret sayesinde bireyler dünyanın herhangi bir köşesinden alışveriş yapabilme imkânına erişirken şirketler de tüm dünyaya açılabilme şansına sahip olmuşlardır. Tarafların doğrudan temas olmaksızın elektronik ortamda bir araya gelmek suretiyle gerçekleştirdiği bu yeni iş modeli, gerek şirketler gerekse bireyler açısından pek çok avantaj sunmasına rağmen vergilendirme alanında birçok sorunun yaşanmasına yol açmıştır.

Bilgi teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karşısında mevcut vergisel düzenlemelerin yetersiz kaldığı açıktır. E-ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırmasıyla beraber özellikle uluslararası şirketler için vergiden kaçınma ve vergi kaçırma fırsatları doğmuştur. Buna paralel olarak devletler ciddi vergi kayıplarına maruz kalmış ve e-ticaretin nasıl vergilendirileceği konusu gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde yoğun bir tartışma konusu haline gelmiştir. Ülkelerin vergileme sınırlarını belirleyen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını (ÇVÖA) suistimal etmek ve ulusal mevzuatlardaki vergisel boşluklardan yararlanmak suretiyle uluslararası şirketler hiç vergi ödememe veya daha az vergi ödeme arayışı içine girmişlerdir. Benzer şekilde çok uluslu şirketler kârlarını farklı ülkelerde (vergi cennetleri) kurdukları şirketlere kaydırarak bu ülkelerdeki düşük vergi oranlarından faydalanmaktadırlar.

Vergilendirme yetkisi açısından bakıldığında, farklı ülkelerin vergi mevzuatlarındaki uyumsuzluklar uluslararası şirketlerin vergiden kaçınmalarını kolaylaştırarak bu şirketlerin gelirlerinin büyük bir kısmının vergilendirilememesine

yol açmaktadır. E-ticarete vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun belirlenmesi ve küreselleşen ve dijitalleşen dünyada ortaya çıkan yeni iş modelleri ile dijital varlıkların vergilendirilmesini sağlamak amacıyla yapılan en güncel çalışma OECD'nin sorumluluğunda yürütülen “Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS)” eylem planıdır. OECD, BEPS Eylem Planı kapsamında 15 eylem maddesi geliştirmiştir. Bu eylem maddelerinden ilki e-ticareti de içine alan dijital ekonomiden kaynaklanan vergisel sorunlara çözüm üretmeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda çeşitli raporlar hazırlanmış olup nihai “Final Raporu” Ekim 2015'te tamamlanmıştır. Ülkelerden bu rapordaki öneriler doğrultusunda iç mevzuatlarında değişiklikler yapmaları ve ortaklaşa yapılacak çalışmalarla BEPS sorunlarının çözüme kavuşturulması beklenmektedir. Bu çerçevede ülkeler yavaş yavaş mevzuatlarında değişikliklere giderek vergi kayıplarını azaltma arayışına girmişlerdir. Bunun yanında Avrupa Birliği e-ticarete yaşanan KDV kayıplarını önleyebilmek adına son dönemlerde bazı çalışmalar yapmıştır. Bu kapsamda ülkemizin de uluslararası kuruluşların çalışmaları ışığında düzenlemeler yapması gerekmektedir beraber hâlihazırda bazı taslak çalışmalar hazırlanmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde elektronik ticaret kavramı ile ilgili genel bilgilere yer verilecektir. Bu kapsamda e-ticaretin tanımı, kapsamı, boyutu, araçları, modelleri, çeşitleri, Türkiye ve Dünya'daki gelişim süreci, avantajları ve dezavantajları anlatılacaktır. Böylece değişen dünyanın önemli bir parçası olan e-ticaretin neden bu denli yaygın ve giderek daha da yayılan bir iş modeli olduğu anlaşılabilecek ve e-ticaretin tam olarak neyi ifade ettiği konusundaki tereddüt ve yanlış anlaşılmalara giderilmesi sağlanacaktır.

İkinci bölümde, e-ticaretin vergisel boyutuna değinilecektir. E-ticaretteki vergileme yetkisinin kullanımı, vergileme yetkisi ihtilafları, ihtilafların sonuçları ve bu ihtilafların giderilmesine yönelik çözümlerden bahsedilecektir. Bunun yanında gelir üzerinden alınan vergiler ve harcama vergileri açısından e-ticaret incelenecek ve e-ticarete yaşanan vergilendirme sorunlarının nedenleri ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde ise e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda Dünya üzerinde gelinen nokta, uluslararası kuruluşların çalışmaları, ülkelerin son dönemlerde yapmış

oldukları düzenlemeler ve Türkiye’de e-ticaretin vergilendirilmesi konuları anlatılacaktır. Bu kapsamda özellikle BEPS Eylem Planının dijital ekonominin vergilendirilmesi başlıklı 1. eylemi incelenecek, bazı ülkelerin konu ile ilgili aldıkları pozisyonların ve yürürlüğe koydukları uygulamaların üzerinde durulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ELEKTRONİK TİCARET KAVRAMI ve GELİŞİM SÜRECİ

1.1. Elektronik Ticaretin Ortaya Çıkışı

“Ticaret, kâr amacı ile mal ve hizmetlerin, para ifade edilebilen bütün değerlerin alım ve satım işlemlerinin tamamı olarak tanımlanabilir.” (paraborsa.net, 2013). İlkel toplumlardan bu yana varlığını geliştirerek sürdüren ticaret geçmişten bugüne kadar farklı yollarla yapılmış ancak önemini hiçbir zaman kaybetmemiştir. Ticaret, ilk zamanlarda insanların ihtiyaçları doğrultusunda ürünlerini birbirleriyle takas yapması şeklinde gerçekleştirilmiştir. Paranın icadından önce insanlar fazla ürettikleri ürünleri ya da sahip oldukları varlıkları, ihtiyaç duydukları başka mallarla değiş-tokuş yaparak ticaret yapmaktaydı. Daha sonraki dönemlerde para icat edilmiş ve değişim aracı olarak ticari faaliyetlerde kullanılmaya başlanmıştır.

Ticaret eski çağlardan günümüze kadar en önemli ekonomik aktiviteler arasındaki yerini sürekli korumuştur. Ticaretle uğraşan kişiler ciddi kazançlar elde etmiş, ticaret merkezlerini ve yollarını ellerinde bulunduran devletler güçlü ve zengin devletler olarak tarihteki yerlerini almıştır. Ticaret gerek bölgesel ve yerel çapta gerekse İpek Yolu, Baharat Yolu gibi Doğu ve Batı kültürlerini buluşturan önemli ticaret yolları üzerinden yapılmıştır. Doğu ve Batı toplumları bu ticaret yollarını kullanarak etkileşimde bulunmuş ve ticari faaliyetlerini gerçekleştirmişlerdir. Bu ticaret yollarını ellerinde bulunduran devletler, tüccarlardan vergi toplayarak önemli miktarda gelir elde etmişlerdir. Bu açıdan ticaret yollarını ve ticaret merkezlerini ellerinde bulundurmak devletler açısından tarih boyunca önem taşımıştır.

Farklı toplumları bir araya getiren ticaret yollarındaki vergilerden dolayı Avrupalı toplumlar farklı arayışlar içine girmişlerdir. Teknolojideki gelişmenin bir ürünü olan pusulanın da yardımıyla 15. ve 16. yüzyıllarda coğrafi keşifler başlamıştır. Bunun sonucu olarak yeni kıtalar ve ticaret yolları keşfedilmiştir. Nihayetinde İpek Yolu, Baharat Yolu gibi ticaret yolları önemini yitirmeye başlamıştır.

İlerleyen yüzyıllarda teknolojiye ve sosyal alanda yaşanan gelişmelerle beraber Sanayi Devrimi başlamış ve ticaret yeni bir boyut kazanmıştır. Ticarete konu olan mallar değişmiş, ham madde ihtiyacı ön plana çıkmış ve nihai mal üretimi çok önemli hale gelmiştir. O dönemlerde teknolojiyi yakından takip eden, üreten ve ürünlerini diğer ülkelere satan ülkeler zenginleşmeye ve kalkınmaya başlamıştır. Teknolojinin gerisinde kalan ülkeler ise ithalata bağımlı hale gelerek üreten ülkelerin gerisinde kalmışlardır.

İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemden 1970’li yıllara kadar, yaşanan ekonomik krizlerin de etkisiyle, yoğun bir rekabet ortamı yaşanmıştır. Teknoloji patlamasının henüz yaşanmadığı o dönemlerde üretim üstünlüğü, rekabet ögesi olarak ön plana çıkmıştır. Geniş pazarlara büyük çap ve miktarda üretim gerçekleştirebilen şirketler kitle üretimi ve ölçek ekonomisini kullanarak rekabetçi ortamda üstünlüğü ele geçirmişlerdir. Bu dönemde daha fazla üreten şirketler, en güçlü şirketler arasında yer edinmeye başlamışlardır. *“Özellikle otomotiv, kimya ve dayanıklı tüketim malı üreten kuruluşlar pazardaki üstünlüklerini üretim güçleriyle sağlamışlardır.”* (Doğaner, 2007, s. 3).

80’li yıllardan itibaren ise rekabet avantajı ele geçirmenin yolu kaliteli ürün üretebilmekten geçmeye başlamıştır. Bu dönemde ucuz ürünlerden ziyade kaliteli ürünler tüketiciler tarafından daha çok tercih edilmiştir. İlerleyen dönemlerde ise bu kaliteli ürünleri hızlı bir şekilde üreterek tüketicilerin ürünlere daha çabuk erişimini sağlayabilmek de önem kazanmıştır. Öte yandan teknolojiye yaşanan gelişmeler sonucu yaşanan verimlilik artışı, küreselleşme ve pazara yeni ürünleri sunma süresinin kısalmasıyla beraber tüm bu öğeler şirketler açısından rekabet avantajı sağlamakta yeterli olmamaya başlamıştır. Müşterilerin beklentilerindeki değişime cevap olarak şirketler *“Tam Zamanında Üretim”*, *“Toplam Kalite Yönetimi”*, *“Yeniden Yapılanma”*, *“Elektronik Ticaret”* gibi yeni teknikleri uygulamaya çalışmışlardır (Doğaner, 2007, s. 4).

Küreselleşme ve bilişim teknolojilerindeki ilerlemeler şirketlerin uyguladıkları iş yapma biçimlerinde ve rekabet stratejilerinde köklü değişikliklere gitmelerine sebep olmuştur. Küresel rekabet ortamı, yeniliklere uyum sağlayabilmek

ve müşterilerin beklentilerini karşılayabilmek için esnek ve müşteri odaklı yaklaşımlara ihtiyaç duymuştur. E-ticaret de bu ihtiyaçlara cevap vermede ve küresel rekabet ortamında üstünlüğü ele geçirmede önemli bir araç olarak kullanılmıştır. Bu yüzden son dönemlerde pek çok şirket elektronik ortamları da kullanmak suretiyle ürünlerinin reklam ve pazarlama faaliyetlerini gerçekleştirmektedir (Doğaner, 2007, s. 5).

1990 ve 2000’li yıllarda yaşanan en önemli gelişmelerden biri dijital ekonomini hacminin genişlemesi ve buna bağlı olarak yeni iş modellerinden biri olan e-ticaretin yaygınlaşmasıdır. Bu dönemde dijital ekonominin GSYİH içindeki payı artmaya başlamıştır. Bunun altında yatan en önemli sebeplerden biri e-ticaret faaliyetlerinin tüm dünyada giderek yaygınlaşmasıdır (Öztürk & Başar, 2002, s. 11).

Eskiden önemli ticaret yollarının üzerinde yer alan ülkeler ve insanlar zenginliğe sahipken özellikle son 20 yıldır e-ticaret gibi yeni ticaret şekillerini etkin kullanabilen kişiler rekabet üstünlüğünü ele geçirerek zenginleşmeye başlamıştır. Tarihte İpek Yolu, Baharat Yolu gibi ticaret yollarını etkin bir şekilde kullanabilmek önemliyken artık teknolojiyi, interneti etkin kullanabilenler ticari hayatta öne geçmiştir. Bilgi ve iletişim (IT) teknolojilerindeki gelişmenin sonucu olarak ortaya çıkan ve dünyanın her bir köşesindeki müşterilere erişimi mümkün kılan e-ticaret aslında eski dönemlerde ticaret için çok önemli bir yer tutan ticaret yollarının yerini almıştır. Artık şirketler e-ticareti kullanarak uluslararası platformda müşterileriyle buluşmaktadır.

İnovasyonun temel unsuru olan bilgi ve iletişim teknolojilerine yapılan harcamalar OECD ülkelerinde toplam Ar-Ge harcamalarının %23’ünü oluşturmaktadır. Toplam patent başvurularının yaklaşık %37’si bilgi ve iletişim teknolojilerine ilişkin olup OECD ülkelerinde 2015 yılında bu sektör, ortaya çıkan toplam katma değerin %4,5’ini oluşturmuştur. Bu oran Kore’de %10, Finlandiya ve İsveç’te %7 ile OECD ülkeleri arasındaki en yüksek seviyeler olup Türkiye ve Meksika’da bu oran diğer OECD ülkelerine kıyasla düşük kalmıştır.¹ Ayrıca 2016’da

¹ Toplam katma değer içindeki IT teknolojilerinin payı son dönemlerde Japonya, Finlandiya, İrlanda ve Lüksemburg’ta düşme eğilimi gösterirken, Estonya, İzlanda, Letonya, Norveç ve İsveç’te artı yönlü eğilim söz konusudur.

ABD'deki girişimci şirket yatırımlarının %70'inden fazlası bilgi ve iletişim teknolojileri endüstrisine yapılmıştır (OECD, 2017a, s. 114-117). Yine 2015'te bilgi ve iletişim teknolojilerine yapılan yatırım tutarı toplam sabit yatırımların %11 ini gayrisafi yurtiçi harcamanın ise %2,3'ünü oluşturmuştur. Bu yatırımların ise %60'lık kısmı bilgisayar yazılımları ve veri tabanlarına yapılmıştır (OECD, 2017a, s. 197).

1990'lı yıllarda ortaya çıkan dijital ekonomi kavramının tam bir tanımı yapılamamaktadır. Dijital ekonominin internet ekonomisi ile bilgi ve iletişim teknolojisinin bir sonucu olarak ortaya çıkan ekonomik ve sosyal faaliyetleri kapsadığı düşünülmektedir (Li, 2014, s. 4-5). Dijital ekonomi birçok sektörde faaliyette bulunmuştur. Geleneksel iş yapılarını değiştirerek pek çok yeni iş modelinin doğmasına fırsat vermiştir. Sanal işlemlere dayanarak ticaret yapabilmenin mümkün olduğu iş modelleri ortaya çıkmıştır. Küreselleşme eğilimine paralel olarak dijital ekonomi de küresel değer zincirine entegre olmuştur (Peng, 2016, s. 345). Dijital ekonomideki yeni iş modellerinin en önemlilerinden biri olan e-ticaret de aynı şekilde küresel değer zincirine entegre olarak toplam ticaret hacminde önemli bir yer almaya başlamıştır.

Tablo 1: Dijital ekonomideki yeni iş modellerine ilişkin veriler (2016)

	(Milyon \$)
E-ticaret	1,179.203
Fin Tech	2,600.853
E-hizmet	106,977
Dijital medya	84,299
Dijital reklamcılık	198,439

Kaynak: (Statista, 2016)

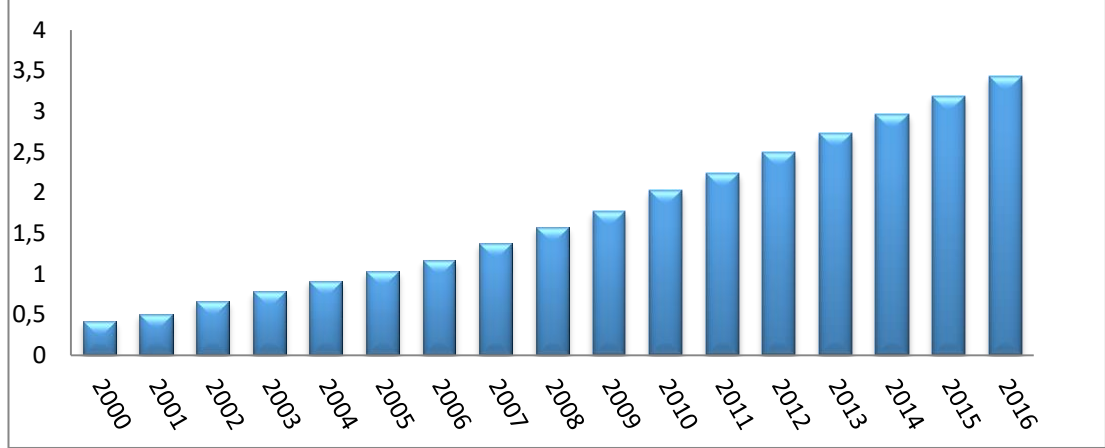
Statista verilerinden de anlaşılabacağı üzere dijital ekonomi çok ciddi bir ekonomik büyüklüğe ulaşmıştır. Önümüzdeki yıllarda yeni iş modellerinin de ortaya çıkabileceği göz önünde bulundurulduğunda dijital ekonomi kaynaklı gelir elde edenlerin dünya pazarını tamamen ele geçirebileceği muhtemel gözükmektedir. Bu yeni ekonominin bir parçası olan e-ticaretin de hacmi muazzam büyüklüğe ulaşmıştır. Dijital ekonomideki gelişmelere paralel olarak e-ticaret de hızla yayılarak toplam ticaret içerisindeki payını günden güne arttırmaktadır.

1.2. Rakamlarla Elektronik Ticaret

E-ticaret son 10 yılda 10 kattan fazla büyüyerek hem şirketler hem de tüketiciler tarafından hızla benimsenmiştir. Bu yeni ticaret modeli getirdiği pek çok avantaj sayesinde büyümeye devam etmekte ve dünya ticaret anlayışını yeniden şekillendirmektedir (TÜSİAD, 2017).

Hiç kuşkusuz internet nüfusunun artmasının e-ticaretin hızla yayılmasında önemli bir rolü vardır. 2016 yılında 7,4 milyara ulaşan dünya nüfusunun %46,1'i interneti aktif bir şekilde kullanmaktadır. 2000 yılından günümüze dek toplam internet kullanıcı sayısı her yıl yaklaşık %13 artmıştır. İnternet kullanımındaki bu artışa paralel olarak e-ticaret hacmi de düzenli olarak artış göstermiştir (Internet Live Stats, 2016).

Grafik 1: Dünya Üzerindeki İnternet Kullanıcısı Sayısı (Milyar Kişi)

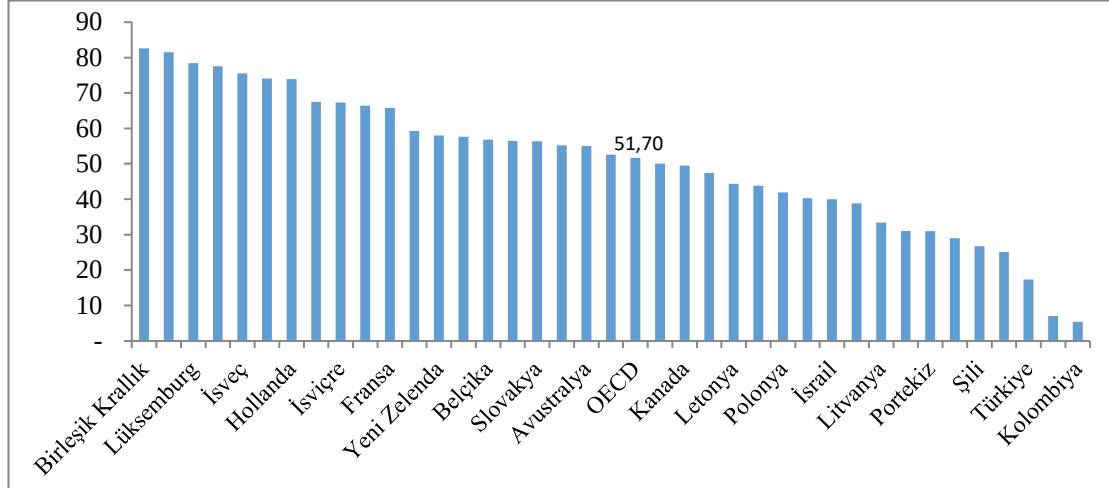


Kaynak: (Internet Live Stats, 2016)

2015 yılında dünya genelinde işletmeden tüketiciye (B2C) e-ticaret yüzde 30 büyüyerek 2,3 trilyon dolar, 2016 yılında ise 2,7 trilyon dolar seviyesine ulaşmıştır.² Bu rakamlar tek başına İngiltere, Fransa, Güney Kore gibi ekonomilerden daha büyük bir hacme tekabül etmektedir. E-ticaret artık kontrol edilemez bir noktaya gelerek değişen rekabet koşulları içinde en önemli sektörlerden biri haline gelmiştir (Ekonomi Bakanlığı, 2017).

² “E-Ticaret Sitelerine Üyelik Desteği Basın Tanıtımı”nda Ekonomi Bakanı Nihat Zeybekçi tarafından ifade edilmiştir.

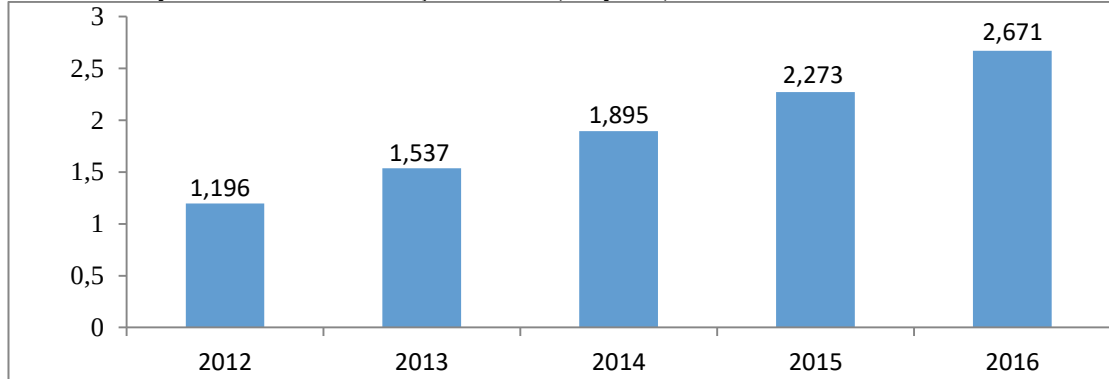
Grafik 2: 2016 Yılı Yetişkin Nüfusun Çevrimiçi Satın Alma Oranları (%)



Kaynak: (OECD, 2017a, s. 172)

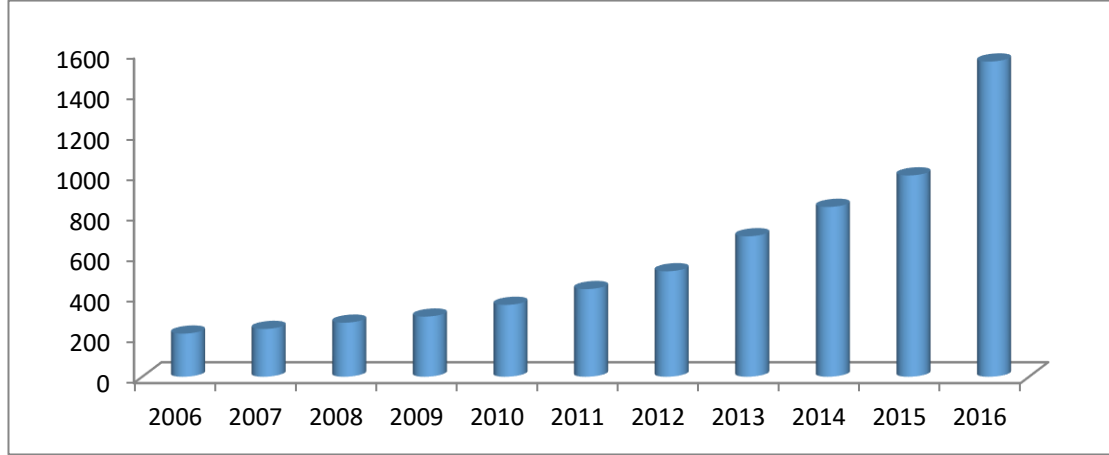
2010 yılında OECD ülkelerindeki bireylerin %36'sı en az bir defa çevrimiçi alışveriş yapmaktayken 2016'da bireylerin yarısından fazlası en az bir defa çevrimiçi alışveriş yapmıştır (OECD, 2017a, s. 160).

Grafik 3: Dünyada B2C E-Ticaret Satış Rakamları (Trilyon \$)



Kaynak: (Ecommerce Foundation, 2016)

Grafik 4: Küresel Çevrimiçi Perakende Satışları(Milyar \$)³



Grafik 3 ve Grafik 4’te görüldüğü gibi son yıllarda e-ticaret satışları düzenli bir şekilde artmaktadır. İnternet ile akıllı telefon kullanıcı sayısındaki artışla ve dijital ekonomiye geçiş sürecinin hız kazanmasıyla beraber e-ticaret satış rakamları çok ciddi rakamlara ulaşmıştır. Yaşanan teknolojik gelişmelerin de etkisiyle bu rakamların önümüzdeki dönemlerde daha da artması beklenmektedir.

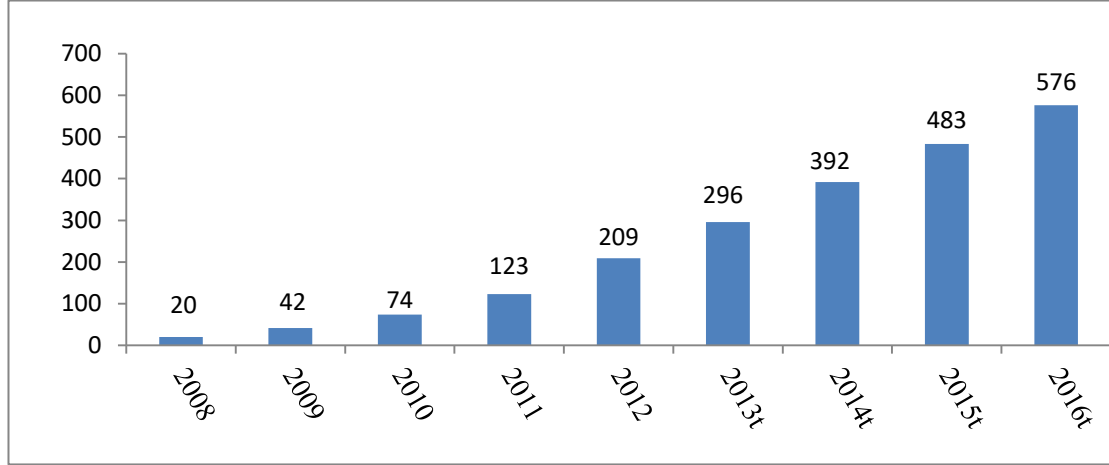
OECD ülkelerinde B2C e-ticaret, toplam perakende satışlarından çok daha hızlı artış göstermektedir. Örneğin ABD’de yıllık e-ticaret satışları %15,8 artarken toplam perakende satışlar %2,3 artmıştır. ABD’de e-ticaret satışları toplam perakende satışların %8,1’ini oluşturmaktadır. Her 10 kişiden 8’i en az bir kere çevrimiçi alışveriş yaparken nüfusun %15’i haftada bir defa çevrimiçi ortamda ürün satın almıştır. AB’de 2007’de çevrimiçi ortamda satın alanların oranı toplam nüfusun %30’u iken 2015’te bu oran %53’e çıkmıştır (OECD, 2017a, s. 249).

Dünya e-ticaret piyasasında en büyük pay 2016 yılı içinde yaklaşık 1 trilyon dolarlık piyasa hacmine sahip olan Çin’dedir. 2019 yılında bu rakamın 2 trilyon dolar seviyesine ulaşacağı tahmin edilmektedir (Remarkety, 2017). Çin’de e-ticaretin toplam ticaret içerisindeki payı 2012’de %4 iken bu oran son 4 yılda 13 puan yükselerek %17 seviyesine ulaşmıştır. Bunda akıllı telefon kullanımının yaygınlaşmasının, klasik perakende sektörünün derinleşmemiş yapısının, ülkelerin

³ Grafiğe ilişkin veriler “Euromonitor International” tarafından düzenlenmiş olup <http://www.business2community.com/world-news/e-commerce-holds-key-growth-retailers-expand-globally-report-0693253#KLlKhYxlZSAXOZjL.97> ve <https://cdn-txweb.pressidium.com/wp-content/uploads/2015/09/Globalization-of-eCommerce.png> adreslerinden derlenmiştir.

refah seviyesindeki artışa paralel olarak artan ithal ürün talebinin ve hiç kuşkusuz Alibaba ve Aliexpres'in dünya pazarında edindiği yerin çok büyük etkisi vardır. Dünyanın en büyük çevrimiçi tedarikçisi olan Alibaba 2016'da 443 milyon kişiye perakende ürün satışı gerçekleştirmiştir. Çin'de her yıl 11 Kasım'da kutlanmaya başlanan "Bekârlar Günü Festivali"nde Alibaba, 11 Kasım 2015 tarihinde 14,3 milyar dolarlık satış yapmıştır. Ertesi yıl aynı tarihte ise bu satış rakamı %32 artarak 18 milyar seviyesine ulaşmıştır. Sadece bir günde bir şirketin bu satış rakamlarına ulaşabilmesi e-ticaretin ne kadar geliştiğini göstermeye yetmektedir (TÜSİAD, 2017, s. 18).

Grafik 5: Çin'de Perakende E-Ticaret Satışları (Milyar \$)⁴



Kaynak: (Tech in Asia, 2013)

E-ticaret satışları bakımından Çin'i sırasıyla Amerika, İngiltere, Japonya, Almanya ve Fransa takip etmektedir. Hindistan, Polonya ve Ortadoğu ülkeleri ise yükselen piyasalar olarak göze çarpmaktadır. Bu ülkelerde son yıllarda e-ticaret oldukça yaygınlaşmaya başlamıştır. Hindistan ekonomisinde e-ticaretin de katkılarıyla 2017-2020 arasında %45 büyüme beklenmektedir. Ortadoğu ülkelerinde internet kullanım oranının nispeten düşük olmasına rağmen altyapıda meydana gelen gelişmelerle beraber e-ticaret de hızla gelişmeye başlamıştır. Özellikle Bahreyn, Katar ve Birleşik Arap Emirlikleri gibi ülkeler son yıllarda bilgi teknolojileri ve e-ticaret sektörüne ciddi yatırımlar yapmaktadır (Remarkety, 2017).

⁴ Bu rakamlar sadece işletmeden tüketiciye satışları yansıtmaktadır. Ayrıca rakamlara dijital hizmet satışları dâhil edilmemiştir.

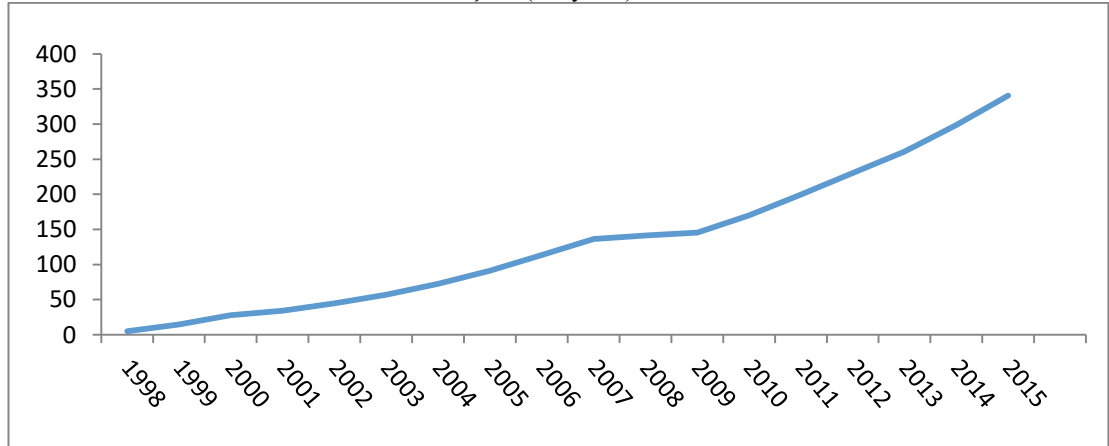
Grafik 6: 2016 Yılında En Yüksek E-Ticaret Satışı Gerçekleştiren 10 Ülke (Milyar \$)



Kaynak: (Remarkety, 2017)

Çin'den sonra e-ticarete en yüksek satış rakamlarına ulaşan ABD'de de benzer bir tablo görülmektedir. Pek çok büyük e-ticaret şirketine sahip olan ABD de çoğu ülke gibi e-ticaret satış rakamlarını günden güne arttırmaktadır. 236 milyon aktif telefon kullanıcısı bulunan ülkede 136 milyon kişi bu telefonlar aracılığı ile internet üzerinden alışveriş yapmıştır. Telefon aracılığı ile yapılan işlemler toplam e-ticaret harcamalarının %29'unu oluşturmaktadır. ABD'de nakit dışı işlemlerin teşvik edilmesi de e-ticaretin gelişmesine katkı sağlamıştır. İstatistikler çevrimiçi yoldan yapılan işlemlerin %73'ünün kredi kartı ve debit kart aracılığıyla yapıldığını göstermektedir. Yükselen bir popüleriteye sahip alternatif dijital ödeme yöntemlerinin ise kullanım oranı %16'ya ulaşmıştır (Remarkety, 2017)

Grafik 7: ABD'de Perakende E-Ticaret Satışları (Milyar \$)

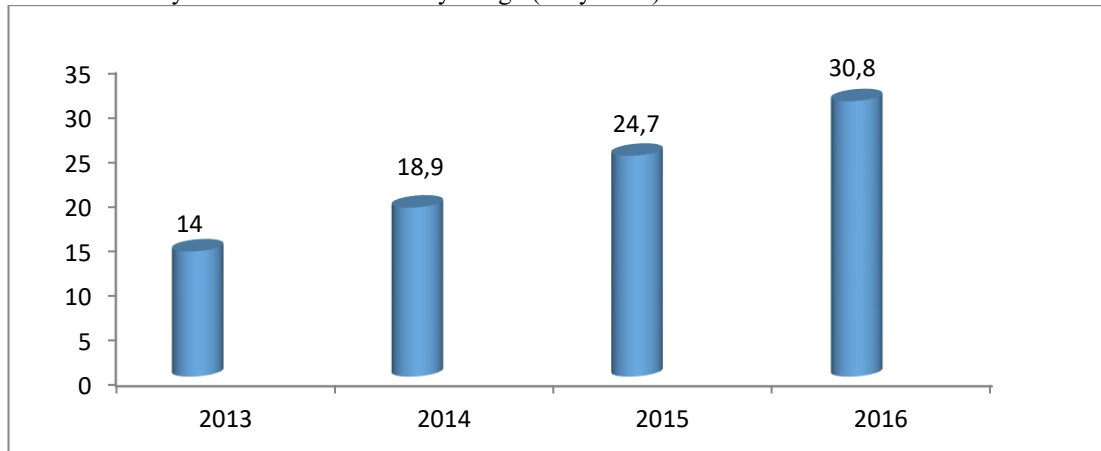


Kaynak: (U.S. Census Bureau, 2017)

Günümüzde OECD ülkelerinde yer alan girişimlerin %77'sinden fazlasının web sitesi bulunmaktadır. 2010'da %70 olan bu oran yıllar itibariyle artış göstermiştir. OECD ülkeleri içerisinde web sitesi bulunan girişimlerin en yoğun bulunduğu ülkeler %90'dan fazla orana sahip Danimarka, Finlandiya ve İsviçre iken en düşük olan ülke ise %41,5 ile Meksika'dır. OECD genelinde özellikle büyük çaplı şirketlerin %90'ından fazlasının kendilerine ait web sitesi bulunmaktadır. Küçük ve orta ölçekli şirketlerde ise bu oran görece düşüş göstermektedir (OECD, 2017a, s. 161).

Ülkemizde de dünya genelinde olduğu gibi e-ticaret hızlı bir şekilde gelişmektedir. Bilim ve Sanayiciler Derneği (TÜBİSAD) e-ticarete ilişkin 2013 yılından bu yana her yıl rapor hazırlamaktadır. 11 Mayıs 2017 tarihinde açıklanan rapora göre e-ticaretin 2016 yılı itibariyle ulaştığı hacim KDV hariç 30,8 milyar TL seviyesindedir. Bu rakamın 2015 yılında 24,7 milyar TL, 2014 yılında 18,9 milyar TL ve 2013 yılında 14 milyar TL olduğu dikkate alındığında ülkemizdeki e-ticaret hacminin yıllar itibariyle hızlı bir şekilde büyüdüğü söylenebilir. 2016 yılının alt kırılımları içinde en yüksek rakamları 11,3 milyar TL ile sadece çevrimiçi perakende, 10,1 milyar TL ile tatil-seyahat ve 6,2 milyar TL ile çok kanallı perakende oluşturmaktadır. Yani Türkiye 2016 yılı itibariyle 17,5 milyar TL'lik çevrimiçi perakende hacmine sahiptir (TÜBİSAD, 2017). Türkiye'de perakende e-ticaret hacminin 2020 yılında gelindiğinde 40-45 milyar TL'lik büyüklüğe ulaşması beklenmektedir (GittiGidiyor, 2017).

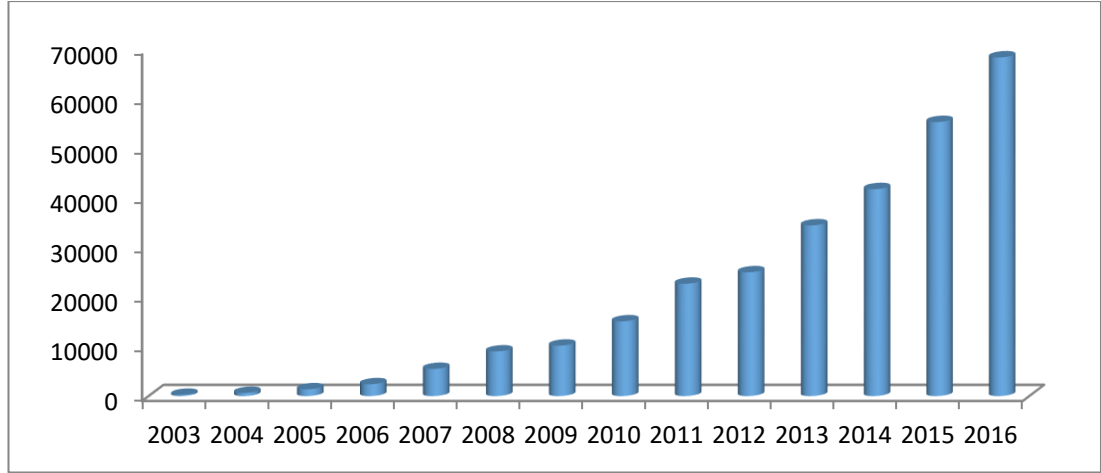
Grafik 8: Türkiye'de E-Ticaret Pazar Büyüklüğü (Milyar TL)



Kaynak: (TÜBİSAD, 2017)

TÜBİSAD raporlarının başladığı yıl olan 2013 öncesi e-ticaret verileri ise Bankalararası Kart Merkezinin (BKM) yerli ve yabancı kartların kullanımını temel olarak ölçüm yaptığı istatistiklere dayanmaktadır. Bu veriler e-ticaretin gerçek hacmini ortaya koymamasına rağmen yıllar itibariyle gelişimini açıklayabilmek açısından önem taşımaktadır. Çünkü bu rakamlar, kartlarla yapılan tüm işlemlerin hacmini göstermekte olup bu işlemlerin içinde e-ticaret kapsamına girmeyen işlemler de yer almaktadır.

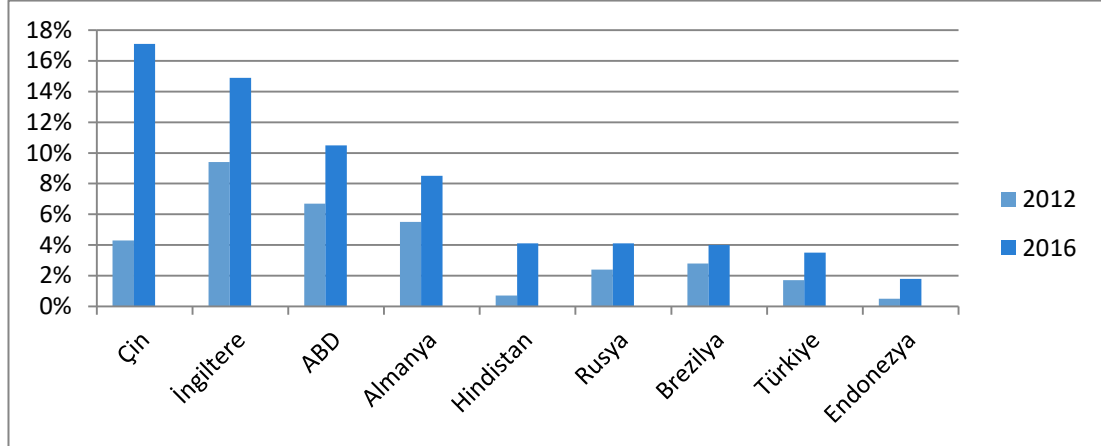
Grafik 9: BKM Verilerine Göre E-Ticaret Rakamları (Milyar TL)



Kaynak: (BKM, 2017a)

Son dönemlerde Türkiye’de e-ticaret hızla gelişmesine rağmen bu gelişim e-ticaretin toplam perakende içindeki payının dünya ortalamasının altında kalmasına engel olamamıştır. Euromonitor’un toplam perakende hacmi dikkate alınarak yaptığı hesaplamalarına göre bu pay 2012 yılında %1,7 iken 2016 yılında %3,5 seviyesine gelmiştir. 2012 yılında dünya ortalaması ise %4,2 ve 2016 yılında %8,5’tir.

Grafik 10: E-Ticaretin Toplam Perakende İçindeki Payı



Kaynak: (TÜSİAD, 2017)

Görüldüğü üzere son 5 yılda e-ticaretin toplam perakende ticareti içerisindeki payı dünya genelinde yaklaşık iki kat artmıştır. Yapılan tahminlere göre ilerleyen dönemlerde bu payın çok daha büyük bir oranda artması beklenmektedir. Çin, İngiltere ve ABD'deki oranlara bakıldığında Türkiye'deki bu oranlar henüz düşüktür.

Tablo 2: E-Ticaret Karşılaştırma (2016)

Gelişmiş Ülkeler	Çevrimiçi Perakende/Toplam Perakende (%)	Gelişmekte Olan Ülkeler	Çevrimiçi Perakende/Toplam Perakende (%)
İngiltere	14,9	Çin	17,1
ABD	10,5	Polonya	6,8
Almanya	8,5	Hindistan	4,1
Fransa	7,5	Brezilya	4
Japonya	7,1	Rusya	3,8
İspanya	3,4	Türkiye	3,5

Kaynak: (TÜBİSAD, 2017)

Yine de modern perakende sektörünün öncüsü konumundaki şirketlerin çevrimiçi kanalda daha aktif olmasıyla beraber e-ticaretin toplam ciro içindeki payının artacağı beklenmektedir. Şirketler de dijital perakendecilik trendlerine ayak uydurarak ciroları içindeki çevrimiçi satışın payını arttırmayı hedeflemektedirler.

Tablo 3: Perakende Şirketlerinin Çevrimiçi Satışları ve Hedefleri

Şirket	Çevrimiçi platformunu açma zamanı	Ciro İçinde Çevrimiçi Satışın Payı (2016, %)	Beş Yıl Sonraki Pay Hedefi
Tchibo	2009	30	40
Bimeks	2009	12	30
Emsan	2010	11	25
Beymen	2010	10	25
MediaMarkt	2013	9	15
Joker	2007	7	20
Fenerium	2005	7	10
Dagi	2010	6,3	*5
Panço	2009	6	40
Tekzen	2006	6	15
Fiba Perakende Grubu	2012	6	20
Ikea	2011	6	10
Altınbaş	2010	5,8	20
Teknosa	2003	5	*
Adil Işık	2012	5	15
Saat & Saat	2008	5	10
Silk & Cashmer	1995	5	25
Sportive	2013	4,3	15
Flo	2010	4	10
Koton	2015	4	10
Kiğılı	2005	4	*
Defacto	2014	3,5	15
Karaca	2012	3	5
Bernardo	2011	3	5
Migros	1997	3	*
Faik Sönmez	2012	2,7	10
LC Waikiki	2011	2,5	15
Penti	2007	2,5	3
Mavi	2013	2	10
İnci Deri	2008	2	5,5
Colins	2014	2	4

Kaynak: (Bozkuş, 2017)

⁵ (*) Bilgi vermedi

1.3. Elektronik Ticaretin Tanımı

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin yanında internet kullanımının hızla artmasıyla beraber dünyada yeni bir ekonomik düzen oluşmaya başlamıştır. Bu gelişmelere paralel olarak coğrafi sınırlar ortadan kalkmış, alıcılar ve satıcılar yüz yüze gelmeye gereksinim duymadan web tabanlı sistemler aracılığıyla ticaret yapabilme şansına sahip olmuşlardır. Satıcılar, tüm dünyayı müşteri kabul ederek dünyanın herhangi bir yerine ürünlerini satabilirken müşteriler de aynı şekilde hiçbir coğrafi sınırla karşılaşmadan diledikleri yerden ürünlerini tedarik edebilmektedirler.

“Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan bu gelişmeler, sayısal biçime dönüştürülmüş yazılı metnin, ses ve video görüntülerinin çok hızlı bir şekilde işlenmesi, iletilmesi ve depolanmasını olanaklı kılmıştır.” Yine bilgisayarın önemi anlaşılmış ve hayatın her alanında bilgisayar kullanma ihtiyacı yoğun bir şekilde hissedilmeye başlanmıştır. Bu gelişmeler sonucu e-ticaret ekonomik alanında önemli bir rol üstlenerek dünya genelinde yaygınlaşan bir model haline gelmiştir (Elibol & Kesici, 2004, s. 305).

Günümüzde ticari faaliyet gerçekleştirebilmek için gereken bilgi ve belgelere internet ortamında kolaylıkla erişilebilmektedir. Bilgiye erişimin herkes tarafından oldukça kolay hale gelmesiyle şirketlerin teknolojilerde yaşanan gelişmeleri sürekli olarak takip etmesi bir gereklilik haline gelmiştir. Bunu gerçekleştiremeyen şirketler ise piyasalardaki yoğun rekabet ortamında yok olmaya mahkûm olacaklardır.

Geçmiş çok eskilere dayanmayan bir kavram olan e-ticaretin tam olarak nasıl tanımlandığı hakkında dünya üzerinde bir uzlaşa sağlanamamıştır. Farklı ülkelerin kuruluşları ile uluslararası organizasyonların e-ticaretin ne anlama geldiği hakkında yaptıkları çeşitli tanımlamalar mevcuttur (Colecchia, 1999, s. 2). Ancak genel olarak bakıldığında yapılan tanımların birbirinden farklı anlama gelmedikleri, aynı şeyi ifade ettikleri görülmektedir.

6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda⁶ elektronik ticaret için şu tanımlama yapılmıştır. “Elektronik ticaret, fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrim içi iktisadi ve ticari her türlü faaliyeti ifade eder”⁷

Dünya Ticaret Örgütü e-ticareti, “mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır” şeklinde tanımlamıştır (WTO 1998, Akt. Organ & Çavdar, 2012, s. 65).

İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından yapılan tanımlamaya göre elektronik ticaret; “sayısallaştırılmış yazılı metin, ses ve görüntünün işlenmesi ve iletilmesine dayanan kişileri ve kurumları ilgilendiren tüm ticari işlemlerdir” (OECD 1997, Akt. Elibol & Kesici, 2004, s. 306).

Avrupa Komisyonu tarafından 1997’de yapılan tanımlamaya göre; “elektronik ticaret, işletme faaliyetlerinin elektronik olarak yapılmasıdır. Bu faaliyetler metin, ses ve video verilerinin elektronik olarak işlenmesi ve aktarımına dayanmaktadır. Elektronik ticaret bu boyutuyla mal ve hizmet alımı ve ödemelerinin sayısal olarak yapılmasını kapsamaktadır. Bu faaliyetler hem mamulleri (tüketici malları, spesifik ekipmanları) ve hizmetleri (bilgi hizmeti, finansal ve yasal hizmetler) ve hem de geleneksel faaliyetleri (sağlık, bakım ve eğitim) kapsamaktadır.” (European Commission 1997, Akt. Canpolat, 2001, s.13).

“Birleşmiş Milletler Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma İşlemleri Kolaylaştırma Merkezinin (UN-CEFACT) tanımına göre elektronik ticaret; iş, yönetim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılanmış ve yapılanmamış iş bilgilerinin, üreticiler, tüketiciler ve kamu kurumları ile diğer organizasyonlar arasında elektronik araçlar (elektronik posta ve mesajlar, elektronik bülten panoları, www teknolojisi, akıllı kartlar, elektronik fon transferi, elektronik veri değişimi vb.) üzerinden paylaşılmasıdır.” (Yıldız & Canbaz, 2008, s. 60).

“Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK) Hukuk Çalışma Grubu’nun 8 Mayıs 1998 tarihli raporunda elektronik ticaret; “bireyler ve

⁶ 5/11/2014 tarihli ve 29166 sayılı Resmi Gazete

⁷ Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun Madde 2

kurumların, açık ağ ortamında (internet) ya da sınırlı sayıda kullanıcı tarafından ulaşılabilen kapalı ağ ortamlarında (intranet) yazı, ses ve görüntü şeklindeki sayısal bilgilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanan ve bir değer yaratmayı amaçlayan ticari işlemlerin tümünü ifade etmektedir.” (ETTK 1998, Akt. Canpolat, 2001, s.13).

Japonya Elektronik Ticaret Merkezi (ECOM), e-ticareti “*her türlü bilgisayar ağları üzerinden ürünün tasarımı, üretimi ve tanıtımı, ticari işlemler ve hesapların ödenmesi gibi faaliyetlerin yerine getirilmesidir*” şeklinde tanımlamıştır (ECOM 1996, Akt. Canpolat, 2001, s.13).

“*UNCITRAL (Uluslararası Ticaret Hukuku Birleşmiş Milletler Komisyonu) ’a göre e-ticaret; Ticari aktiviteler kapsamında her türlü veri mesajının, elektronik veri değişimi, internet, e-mail gibi yöntemlerin yanında, faks gibi daha az karmaşık veri iletim yöntemleri kullanılarak elektronik ortamda değişimidir.*” (Şamil, 2014, s. 5).

E-ticaretin tam olarak ne anlama geldiği ve neleri işaret ettiği hakkında uluslararası bir uzlaşa sağlanamamasına, dolayısıyla herkesçe kabul edilen bir tanımla bulunmamasına rağmen mevcut tanımların birbirine çok yakın oldukları görülmektedir.

1.4. Elektronik Ticaretin Kapsamı

E-ticaret sayesinde şirketler web siteleri üzerinden ürün ve hizmetlerini çevrimiçi olarak herhangi bir kısıtlamaya tabi olmaksızın satabilme şansına erişmişlerdir. Elektronik yollardan mal ve hizmetlerin ticaretinin yapılması ile ilgili faaliyetler e-ticaretin kapsamına girmektedir ancak e-ticaretin sınırlarının belirlenmesi oldukça zordur. E-ticaret kapsamına giren belli başlı aktiviteler şu şekilde sıralanabilir.

“*Mal ve hizmetlerin elektronik alışverişi, üretim planlaması yapma ve üretim zinciri oluşturma, tanıtım, reklam ve bilgilendirme, sipariş verme, anlaşma yapma, elektronik banka işlemleri ve elektronik fon transferi, gümrükleme, elektronik ortamda üretim izleme, elektronik ortamda sevkiyat izleme, ortak tasarım geliştirme*

ve mühendislik, elektronik ortamda kamu alımları, elektronik ortamda kamu alımları, elektronik para ile ilgili işlemler, elektronik hisse alışverişi ve borsa, ticari kayıtların tutulması ve izlenmesi, doğrudan tüketiciye pazarlama, sayısal imza, elektronik noter vb. güvenilir üçüncü taraf işlemleri, sayısal içeriğin anında dağıtımı, anında bilgi oluşturma ve aktarma, elektronik ortamda vergilendirme, fikri mülkiyet haklarının transferi” işlemleri e-ticaretin kapsamındadır (Dal & Özbek, 2006, s. 110).

Elektronik ticaretin kapsamına giren işlemlerin belirlenmesinin ve bu işlemlerin gerek mükellefler gerekse vergi otoriteleri tarafından anlaşılmasının e-ticaretin vergilendirilmesini kolaylaştıracağı beklenmektedir. İlerleyen dönemlerde gelişen teknolojinin etkisiyle ortaya çıkabilecek yeni işlemlerin de e-ticaretin kapsamında olup olmadığının vergi idareleri tarafından takip edilmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu konuda vergi idarelerinin düzenli bir şekilde bildiriler yapmak suretiyle kamuoyunu aydınlatmasının faydalı olacağı düşünülmektedir (Tezcan & Çukurçayır, 2011, s. 246).

1.5. Elektronik Ticaretin Araçları

Elektronik ticaretin telefon, faks, televizyon, elektronik ödeme ve para transferleri, elektronik veri değişimi ve internet olmak üzere altı tane aracı bulunmaktadır. Bu araçların tamamı e-ticaretin geniş anlamda tanımını oluşturmaktadır. E-ticaret; tanıtım (reklam) ve piyasa araştırmaları, sipariş, ödeme ve teslim aşamaları olarak üç aşamadan oluşmaktadır (Mızrak, 2009, s. 51).

E-ticaret denildiği zaman genelde internet üzerinde yapılan ticaret anlaşılmaktadır. Ancak, telefon, faks ve televizyon, özellikle sanayileşmiş ülkelerde ticari işlemlerde daha önceden de kullanılmaktaydı. Mesela televizyon aracılığıyla sipariş verme ve ücretini kredi kartıyla ödeme bilinen bir yöntemdi. Yani internetin yaygınlaşmasından önce de e-ticaret yapılmaktaydı. Ancak internet, e-ticaret alanında pek çok yeni fırsatın oluşmasını sağlamıştır. Örneğin; internet sayesinde ticari bir alışveriş, zaman ve mekân sınırlaması olmadan ve çok daha düşük maliyetlerle gerçekleştirilebilmektedir. Bu yönüyle internet, diğer e-ticaret araçlarına

nazaran daha çok yönlü ve işlevseldir. Haberleşmenin önündeki ticaret engellerini azaltması ve ticaret hacmini genişletmesi bakımından internet, diğer e-ticaret araçlarının önüne geçmiştir (WTO, 1998, s. 5).

1.5.1. Telefon ve Faks

Telefon çok geniş bir kullanım alanına yayılmış olmasından dolayı e-ticarete kullanılan en önemli araçlardan biridir. *“Elektronik ticaretin en eski ve yaygın aracı olan ve ağ sistemiyle çalışan telefon, internetin de temelini oluşturmaktadır.”* (Karaduman, 2005, s. 5). Önceki dönemlerde de elektronik ticaretin yaygınlaşmasında en önemli araçlardan biri olarak telefon dikkat çekmektedir. Günümüzde özellikle akıllı telefonların yaygınlaşmasıyla beraber bankacılık, alışveriş, fatura ödeme işlemleri gibi pek çok faaliyette telefon halen yaygın bir şekilde kullanılmaktadır.

Faks ise geleneksel mektup hizmetinin yerini almıştır ve dokümanların transferini hızlı bir şekilde gerçekleştirmede kullanılmaktadır. Hızlı iletişimi gerçekleştirdiği için ticari işlemlerde ciddi bir kolaylık sağlamıştır. Ancak nispeten pahalı olması, tüketiciler tarafından yaygın olarak kullanılmaması, sesli iletişime ve karma işlemlere imkân vermemesi faksın eksik yönleri olarak gözükmekteydi (Ekin, 1998, s. 85). Günümüzde ise faksın kullanımına bakıldığında bu eksikliklerinin giderildiği ve ticari hayatta etkin bir şekilde kullanıldığı görülmektedir.

1.5.2. Televizyon

Televizyon, işletmelerin ürünlerini tanıtmaya ve satmakta kullandığı önemli bir araçtır. Hemen herkesin evinde bulunan televizyon sayesinde şirketler ürün ve hizmetlerinin reklamını yapabilmektedirler. Önceleri televizyon üzerinden doğrudan ürün satmak yaygın bir şekilde kullanılmaktaydı. Günümüzde ise bu faaliyetler sık olarak kullanılmamaktadır. Şirketler artık televizyon yerine internet ortamında ürünlerini satmaya çalışmaktadırlar. Bu bağlamda televizyonun genelde reklam yapma aracı olarak etkin bir şekilde kullanıldığı görülmektedir.

1.5.3. Elektronik Ödeme ve Para Sistemleri

“Elektronik ödeme, ödemenin telefon hattı, ağ veya başka bir veri transfer yöntemi ile dijital olarak gerçekleştirilmesidir.” Teknolojideki gelişmelerle beraber banka ATM’leri fon transferlerinde de kullanılmaya başlanmıştır. Yine kredi kartları, banka kartları, sanal kartlar, kripto paralar gibi ödeme araçlarının ortaya çıkmasıyla beraber, e-ticarete farklı ödeme alternatifleri sunulmaya başlanmıştır (Mankan, 2011, s. 25-26).

Alternatif ödeme seçeneklerinin ortaya çıkması, e-ticaretin hacminin gün geçtikçe artmasında büyük rol oynamıştır. Nakit parası bulunmayan kişiler gerek kredi kartları gerekse banka kartları üzerinden ödeme yaparak veya satıcılara elektronik fon transferi yaparak internet aracılığıyla istedikleri ürünü rahatça tedarik edebilme şansına erişmişlerdir. Özellikle sanal kredi kartları gibi farklı alternatifler de müşterilere daha güvenli bir alışveriş hizmeti sunarak e-ticaretin yaygınlaşmasını hızlandırmıştır (Özdemir, 2013, s. 9).

BKM verilerine göre Türkiye’de kredi kartı kullanımı son yıllarda sürekli olarak artan bir eğilim göstermiş ve bu kartlar aracılığıyla yapılan işlemlerin tutarı ciddi rakamlara ulaşmıştır. 2016 yılında toplam kredi kartı sayısı 58.795.476 adet olup banka kartı sayısı 117.011.685 olarak gerçekleşmiştir (BKM, 2017b). Ülkemizin nüfusunun 80 milyon civarında olduğu düşünüldüğünde kredi ve banka kartı kullanımının oldukça yaygın olduğu görülmektedir. E-ticaretin araçlarından biri olan kredi kartı kullanımının devamlı artan bir seyir izlediği de hesaba katılırsa önümüzdeki dönemlerde e-ticaretin de aynı şekilde artan bir eğilim izleyeceğinin beklenmesi yanlış olmayacaktır.

Tablo 4: Yerli ve Yabancı Kredi Kartlarının Alışveriş Amaçlı Yurtiçi Kullanımı

İşlem Adedine Göre					
	2016	2015	2014	2013	2012
Yurt İçi	3.091.458	2.916.053	2.710.660	2.610.874	2.408.539
Yurt Dışı	3.138.354	2.947.964	2.739.408	2.640.094	2.427.249
Toplam	6.229.812	5.864.017	5.450.068	5.250.968	4.835.778
İşlem Tutarına Göre (Milyon TL)					
	2016	2015	2014	2013	2012
Yurt İçi	534.140,15	490.839,07	433.150,15	388.516,13	331.815,91
Yurt Dışı	536.501,35	488.374,53	429.840,3	386.565,53	329.750,98
Toplam	1.070.642,0	979.213,6	862.990,5	775.081,7	661.566,9

Kaynak: (BKM, 2017b)

1.5.4. Elektronik Veri Değişimi (Electronic Data Interchange-EDI)

“EDI, bir işletmenin diğer işletmelerle olan her türlü iş evrakı alışverişini elektronik olarak ve belirli bir veri standardı yardımıyla gerçekleştirilmesi işlemidir.” (Altaş Y. , b.t.). İşletmeler hızlı ve kaliteli veriye EDI sayesinde çok daha kolay bir şekilde erişebilmiş ve insan faktöründen kaynaklanan bireysel hataların önüne geçilmesi ile beraber daha üretken hale gelerek kârlılıklarını arttırabilmişlerdir (Alptürk, 2005, s. 44-46).

Tüm ticaret işlemlerini EDI sistemini kullanarak yürüten ilk ülke Singapur’dur. Singapur, 1989 yılında Singapur Network Sistemini (SNS) kurmuş ve ihracatçılar, ithalatçılar ve nakliye şirketleri arasında veri paylaşımını mümkün kılmıştır. Her bir resmi kuruluşa ayrı ayrı müracaat etmek yerine EDI uygulamasıyla veri transferi bilgisayar ortamında sağlanarak işlemler çok daha kısa bir sürede gerçekleşebilmiştir. SNS’den önce 2-3 gün süren ticari işlemler artık 15-30 dakika içerisinde tamamlanabilmektedir. Bu durum maliyetlerin de yaklaşık %50 azalmasına neden olmuştur (WTO, 1998, s. 32).

“Ticarette daha etkin olunması amacıyla tam zamanında (Just in Time-JIT) ve hızlı yanıt (Quick Response-QR) gibi anlayışlar geliştirilmiş ve bunların gerçekleşmesi için, iş akışında herhangi katma değer yaratmayacak işlemlerin elimine edilmesi gerektiği belirlenmiştir.” EDI, üretimden satışa kadar işlemlerin çok daha kısa sürede ve etkin bir şekilde yürütülmesinde pek çok uluslararası şirket tarafından kullanılmaktadır (Mankan, 2011, s. 30).

1.5.5. İnternet

Elektronik ticaretin araçları arasında en etkili olanı internettir. İnternet aracılığıyla mal ve hizmetlerin reklamı, satın alımı, ücretinin ödenmesi ve teslimatı gibi işlemler yapılabilmektedir. Düşük maliyetli oluşu ve günün her saatinde erişime açık olması nedeniyle internet en fazla ön plana çıkan e-ticaret aracı olarak kullanılmaktadır (Bal, 2003, s. 22).

Ocak 2016 tarihinde “We Are Social”ın “Digital In 2016” adlı raporuna göre 7.395 milyarlık dünya nüfusunun 3.419 milyarı internet kullanmaktadır. Son 20 yılda internet kullanım oranı %4’ten %40 seviyelerine ulaşmıştır (OECD, 2017a, s. 22). Dünya genelindeki aktif internet kullanıcı sayısı bir önceki yıla göre %10 artış göstermiştir. Yaklaşık 80 milyon nüfusa sahip ülkemizde ise 46,3 milyon kişi internet kullanmaktadır. Kıtalar açısından nüfus ve internet kullanımı incelendiğinde ortaya şöyle bir tablo çıkıyor (We Are Social, 2016).

Tablo 5: Bölgelere Göre Nüfus ve İnternet Kullanıcı Sayısı

Bölge	Toplam Nüfus	İnternet Kullanıcı Sayısı
Afrika	1.201 milyon	349 milyon
Amerika Kıtası	997 milyon	665 milyon
Asya-Pasifik	4.116 milyon	1.662 milyon
Avrupa	838 milyon	616 milyon
Orta Doğu	242 milyon	128 milyon

Kaynak: Digital In 2016

İnternet kullanım oranının en yüksek olduğu ülke olarak %96’lık oranla Birleşik Arap Emirlikleri göze çarpmaktadır. Bu ülkeyi sırasıyla İngiltere, Kanada, Japonya, Güney Kore, Avustralya, Almanya, Amerika ve Fransa izlemektedir.

%58’lik internet kullanımına sahip olan ülkemiz ise internet kullanım oranı açısından 19. sırada yer almaktadır (We Are Social, 2016). Dünya ortalamasının %46 olduğu düşünüldüğünde Türkiye’nin dünya ortalamasının üzerinde bir internet kullanım oranına sahip olduğu görülmektedir. Bir önceki yıl kendine 21. sırada yer bulmuş olan ülkemizin son 12 ayda 2 basamak yükselerek internet kullanım oranını arttırdığı gözlemlenmektedir.

Günümüzde OECD ülkelerinde yaşayan yetişkin nüfusun %83’ü; Danimarka, İzlanda, Japonya, Lüksemburg ve Norveç’te ise %97’den fazlası günlük yaşamlarında aktif bir şekilde interneti kullanmaktadır. Bu oran 2005’te %30, 2010’da ise %56 seviyesinde gerçekleşmiştir. Türkiye ve Meksika’da ise bu oran %60’ın altında kalmaktadır (OECD, 2017a, s. 169).

İnternette sınırsız bilginin yer alması ve bu bilgilere istenildiği zaman kolayca ulaşılabilmesi internetin kullanım alanının tüm dünyaya yayılmasında büyük rol oynamıştır. Günümüzde milyonlarca insan bilgiye olan ihtiyaçlarını internet üzerinden temin edebilmektedir. Sunduğu bu fırsatlardan dolayı internet, e-ticaretin en önemli aracı haline gelmiştir (Elibol & Kesici, 2004, s. 314).

Akıllı cep telefonu teknolojisinin gelişmesi ve yaygınlaşması e-ticarette bilgisayarlara olan bağılılığı azaltmıştır. Tüketiciler akıllı cep telefonlarını kullanarak da internete erişim sağlayıp satın almak istedikleri ürünleri çevrimiçi ortamda temin edebilmektedirler. “Mobil ticaret” adı verilen bu yöntemle kablosuz ağ bağlantısı bulunan her yerden internet erişimi mümkün hale gelmiştir. Böylece e-ticaret yapabilmek için bilgisayarlara olan bağımlılık azalmıştır (Karaduman, 2005, s. 7).

TÜİK verilerine göre ülkemizde “*internet kullanan bireylerin internet üzerinden kişisel kullanım amacıyla mal ve hizmet siparişi verme ya da satın alma oranı 2015 yılına göre 1 puanlık bir artışla %34,1*” olarak gerçekleşmiştir. “*İnternet üzerinden alışveriş yapan bireylerin 2015 yılı Nisan ile 2016 yılı Mart aylarını kapsayan on iki aylık dönemde %60’ı giyim ve spor malzemesi, %29,7’si seyahat bileti, araç kiralama vb, %25,8’i ev eşyası (Mobilya, oyuncak, beyaz eşya vb), %21’i elektronik araçlar (Cep telefonu, kamera, radyo, TV, DVD oynatıcı vb.), %19,8’i*

gıda maddeleri ile günlük gereksinimler (çiçek, kozmetik, tütün ve içeceklerin de dâhil’’) satın almıştır (TÜİK, 2016).

Özellikle internet bazlı şirketler gelişen teknolojiler sayesinde kazançlarını bir hayli arttırarak dünya ekonomisinin önemli parçaları haline gelmişlerdir. Son 20 yıllık dönemde pek çok şirket piyasa değerlerini katlayarak dünyanın en değerli şirketleri arasındaki yerlerini almıştır. 1995 yılında en değerli 15 internet bazlı şirketin piyasa değerleri toplamı 17 milyar dolar seviyesindeyken 2017’de bu rakam 3.639 milyar dolara ulaşmıştır. Ayrıca 1995’te ABD şirketleri piyasayı neredeyse ele geçirmişken 2017’de Çinli şirketlerin de piyasa değerlerini arttırarak rekabetin içine girdiği görülmektedir.

Tablo 6: Top 15 İnternet Bazlı Şirketin Piyasa Değeri (1995)

1995 (Aralık)	Ana Ürün ya da Hizmet	Ülke	Milyar Dolar
Netscape	Yazılım	ABD	5,42
Apple	Donanım	ABD	3,92
Axel Springer	Medya, yayıncılık	Almanya	2,32
RentPath	Medya, kiralama	ABD	1,56
Web.com	Web hizmetleri	ABD	0,98
PSINet	İnternet hizmet sağlayıcısı	ABD	0,74
Netcom On-Line	İnternet hizmet sağlayıcısı	ABD	0,40
IAC/Interactive	Medya	ABD	0,33
Copart	Müzayede	ABD	0,33
Wavo Corporation	Medya	ABD	0,20
iStar Internet	İnternet hizmet sağlayıcısı	Kanada	0,17
Firefox Communications	İnternet hizmet sağlayıcısı	ABD	0,16
Storage Computer Corp.	Veri saklama yazılımı	ABD	0,10
Live Microsystems	Donanım ve yazılım	ABD	0,09
iLive	Medya	ABD	0,06
Toplam			17

Kaynak: (OECD, 2017a, s. 206)

Tablo 7: Top 15 İnternet Bazlı Şirketin Piyasa Değeri (2017)

2017 (Mayıs)	Ana Ürün ya da Hizmet	Ülke	Milyar Dolar
Apple	Yazılı, donanım, hizmetler	ABD	801
Google/Alphabet	Bilgi, araştırma, diğer	ABD	680
Amazon.com	E-ticaret, hizmetler, medya	ABD	476
Facebook	Bilgi, sosyal	ABD	441
Tencent	Bilgi, sosyal, diğer	Çin	335
Alibaba	E-ticaret, e-ödeme, diğer	Çin	314
Priceline Group	Çevrimiçi rezervasyon hizmetleri	ABD	92
Uber	Gezici hizmetler	ABD	70
Netflix	Medya	ABD	70
Baidu China	Bilgi, araştırma, diğer	Çin	66
Salesforce	Hizmetler	ABD	65
Paypal	E-ödeme	ABD	61
Ant Financial	E-ödeme	Çin	60
JD.com	E-ticaret	Çin	58
Didi Kuaidi	Mobil hizmetler	Çin	50
Toplam			3 689

Kaynak (OECD, 2017a, s. 206)

2006 yılında en yüksek piyasa değerine sahip 20 şirket arasında sadece bir teknoloji şirketi yer almaktayken 2017’de sayı 9’a çıkmış olup bu 9 şirketin toplam piyasa değeri en yüksek piyasa değerine sahip ilk 20 şirketin %54’ünü oluşturmaktadır. 2008 ile 2016 arasında ilk 5 e-ticaret perakende şirketi yılda ortalama %32 büyürken aynı dönem tüm AB perakende sektörü yılda ortalama %1 büyüebilmiştir (OECD, 2017a, s. 4).

1.6. Elektronik Ticaret Modelleri

E-ticaret sürekli gelişmekte olan bir ticaret modelidir. Bu sebeple e-ticaret kapsamına devamlı yeni faaliyetler girmektedir. E-ticarete ilişkin pek çok iş modeli geliştirilmiştir. İlerleyen süreçlerde bunlara yenilerinin eklenmesi kaçınılmaz görülmektedir. E-ticarete atılmak isteyen girişimcilerin kendilerine en uygun modeli

seçmeleri oldukça önem taşımaktadır. Bu modeller; “çalışma şekline göre”, “platforma göre” ve “iş modeline göre” olmak üzere 3 farklı kategoriye ayrılabilir (e-ticaret.com, 2013).

1.6.1. Çalışma Şekline Göre E-Ticaret Modelleri

Elektronik ticaret; “firmalar (ticari işletmeler)”, “tüketiciler” ve “devlet” olmak üzere üç taraftan oluşmaktadır. Bu üç taraf arasındaki elektronik ortamda gerçekleşen işlemler Tablo 8’deki gibi özetlenebilir.

Tablo 8: E-Ticaretin Taraf ve Türleri

E-Ticaretin Türleri		Talep Eden		
		Devlet	Firmalar	Tüketici (Vatandaş)
Arz Eden	Devlet	G2G	G2B	G2C
	Firmalar	B2G	B2B	B2C
	Tüketici	C2G	C2B	C2C

Kaynak: (Şahin, 2011, s. 12)

Tablo 8’de yer alan işlemlerin hepsi henüz yaygınlaşmamıştır. Bu işlemler içinde “firmalar arası e-ticaret (B2B)” ve “firmalarla tüketiciler arası e-ticaret (B2C)” ise oldukça yaygın hale gelmiştir. Günümüzdeki kullanımına bakıldığında elektronik ticaretin asıl olarak bu işlemleri kapsadığı görülmektedir (Şahin, 2011, s. 12).

1.6.1.1. İşletmeden İşletmeye E-Ticaret (B2B)

B2B e-ticaret, firmaların kendi aralarında elektronik ticaret araçları vasıtasıyla gerçekleştirdikleri mal ve hizmet ticareti olarak tanımlanabilir. Yani işletmenin ihtiyaçlarını e-ticaret araçları aracılığıyla farklı bir işletmeden temin etmesidir. Ulaşım, depolama ve dağıtım gibi lojistik faaliyetler, merkezden yönetimi sağlayan uygulama hizmetleri, güvenlik ve içerik yönetimi, destek hizmetleri gibi işlemler işletmeler arası e-ticarete örnek olarak gösterilebilir (Li, 2014, s. 9-10).

B2B e-ticaret daha çok toptan ürün ticareti şeklinde görülmektedir. E-ticaretin önemli bir kısmını B2B oluşturmaktadır. İşlemlerin büyüklüğüne bakıldığında, B2B e-ticaretin B2C'ye göre daha fazla hacme sahip olduğu görülmektedir (UNECE, 2011, s. 250). Örneğin, ABD'de toplam e-ticaret haddinin ciddi bir kısmını B2B şeklinde gerçekleşen e-ticaret oluşturmaktadır (Mankan, 2011, s. 45).

1.6.1.2. İşletmeden Tüketiciye E-Ticaret (B2C)

B2C e-ticaret, internet üzerinden doğrudan bireysel tüketicilere fiziksel ürünlerin veya yazılım gibi fiziki mevcudiyeti bulunmayan ürünlerin satıldığı e-ticaret modelidir (OECD, 1997, s. 12). B2C e-ticaret ile firmalar ve tüketiciler ilişkilerini internet vasıtasıyla kolaylıkla yürütebilmektedir. İşletmeler bu sayede mal ve hizmetlerini çok daha geniş kitlelere ulaştırabilmektedir. B2C e-ticaret, internet kullanımındaki artış, çevrimiçi dükkânların yayılması ve internetin küresel hale gelmesi gibi sebeplerle diğer e-ticaret türlerine göre daha hızlı bir şekilde gelişim göstermektedir (UNECE, 2011, s. 250).

B2C e-ticarete firmalar web sitelerinde ürünlerine ilişkin özellikleri görüntülemekte ve müşterilerine farklı ödeme imkânları sunmaktadır. Şirketlerin müşterilerine sunduğu hizmetler yalnız fiziki mallarla sınırlı olmayıp dijital ürünlerin de satışı söz konusu olabilmektedir. İnternette ürün siparişi verme, film, müzik hizmetleri sunumu, finansal hizmetler, sosyal ağlar, seyahat hizmetleri B2C e-ticaret modelini oluşturmaktadır (Li, 2014, s. 12).

Web teknolojisindeki gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan sanal mağazalarla firmalar elektronik ortamda kitap, yemek, elektronik eşya gibi pek çok ürünü doğrudan tüketiciye satabilmektedirler. Amazon.com, eBay gibi şirketlerin yapmış olduğu hizmet şekli bu modelin kapsamına girmektedir (Marangoz, 2011, s. 185).

B2C e-ticaret, hem müşteriler hem de satıcılar açısından çeşitli avantajlar sunmaktadır. Ürüne günün her saatinde ulaşabilme, geniş ürün yelpazesinin bulunması, fiyatların daha uygun olması, hızlı teslimat, araştırma ve kıyaslama olanağının bulunması, satış görevlisinin baskısının olmaması, evden ve işyerinden

alışveriş yapabilme gibi imkânlar, müşterilerin B2C e-ticaret sayesinde eriştiği avantajlardır. Satıcılar ise satışların artması, web siteleri işletmenin ucuzluğu, ürünlerini günün her saati satabilme imkânının olması, ürünlerinin arama motorlarında görülmesi, müşterilerinin birebir sorularından kurtulmak gibi avantajlara erişmiştir (Khurana, 2016).

B2B ve B2C e-ticaret incelendikten sonra şirketler arasında ikili bir ayrım yapılabilir:

- “Birinci grupta kendi faaliyetlerini internet üzerine de taşıyıp, normal faaliyetlerine ek olarak burayı da kullanan işletmeler. (Vestel, Arçelik, Teknosa gibi)
- İkinci grupta ise faaliyetlerinin tamamını internet üzerinden yürüten işletmeler. (Çiçeksepeti, dijital yazılım yapıp satan firmalar)” (Altuntaş, 2011, s. 27).

1.6.1.3. İşletmeden Devlete E-Ticaret (B2G)

B2G e-ticaret, “tüketici ile kamu idaresi arasında her türlü vergi, sağlık ve hukuksal etkinlik” olarak tanımlanabilir (Küçükyılmazlar, 2006, s. 12). İletişim teknolojilerindeki gelişmelerle beraber firmalar da devletle olan ilişkilerini kamu idarelerine gitmeksizin yürütebilme şansına erişmişlerdir. Firmalar bu sayede, sosyal güvenlik primlerini ödeme, kamu ihalelerine başvurma, vergi beyannamesi verme ve vergi ödeme işlemlerini internet üzerinden gerçekleştirebilmektedir (Başcan, 2012, s. 104).

Ülkemizde, Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı tarafından yürütülen “e-Devlet Kapısı” tüm kamu hizmetlerine tek bir noktadan erişim hizmeti sağlayarak gerek vatandaşlar gerekse şirketler için oldukça faydalı bir hizmet sunmaktadır.

1.6.1.4. Bireyden Devlete E-Ticaret (C2G)

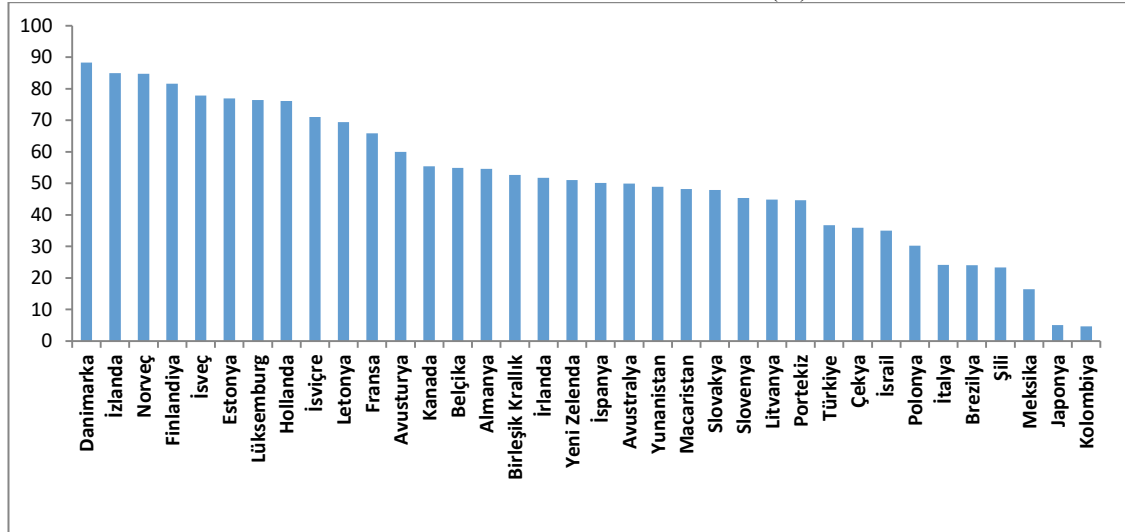
C2G e-ticaret, gelişmeye en açık e-ticaret türlerinden biridir. “E-devlet” hizmetinin yaygınlaşması ile beraber vatandaşların işlemlerini gerçekleştirebilmek için kamu kurumlarına gitmek ve sıra beklemek gibi sorunları ortadan kalkmaya başlamıştır. Ayrıca C2G e-ticaret sayesinde işlemler daha hızlı ve şeffaf bir şekilde

yürütülebilmekte ve kamu kurumlarındaki gereksiz kırtasiye masraflarının önüne geçilebilmektedir. Bireylerin ÖSYM tarafından düzenlenen sınavlara başvuru yapması, vergi beyannamelerini doldurmaları ve vergilerini elektronik ortamda ödemeleri C2G e-ticarete örnek olarak gösterilebilir (Elibol & Kesici, 2004, s. 318).

Ülkemizde, “interneti 2015 yılı Nisan ayı ile 2016 yılı Mart aylarını kapsayan on iki aylık dönemde kullanan bireylerin kişisel amaçla kamu kurum/kuruluşları ile iletişime geçmek veya kamu hizmetlerinden yararlanmak için interneti kullanma oranı %61,8 olmuştur. Bu oran önceki yılın aynı döneminde (2014 Nisan-2015 Mart) %53,2’ydi. Kullanım amaçları arasında kamu kuruluşlarına ait web sitelerinden bilgi edinme %54,8 ile ilk sırayı almıştır” (TÜİK, 2016).

2016 yılında OECD ülke vatandaşlarının %52’si e-devlet hizmetlerinden yararlanmıştır (OECD, 2017a, s. 160).

Tablo 9: 2016'da OECD Ülkelerinde E-Devlet Hizmet Kullanım Oranı (%)



1.6.1.5. Tüketiciden Tüketicie E-Ticaret (C2C)

C2C e-ticaret tüketicilerin, aracı hizmet sağlayıcıların yardımıyla başka tüketicilere ürünlerini satabildiği bir e-ticaret modelidir. Tüketicilerin kendi aralarında gerçekleştirdiği bu model son dönemlerde oldukça yaygın hale gelmiştir. C2C e-ticarette alıcı da satıcı da aslında bireysel tüketicilerdir. Bu tür ticaret genellikle web sitelerinde müzayede ortamlarında örgütlenmektedir. Ülkemizde hepsiburada.com, gittigidiyor.com, sahibinden.com, letgo.com gibi e-ticaret siteleri

tüketicileri bir araya getirerek birbirlerine ürün satma fırsatı vermektedir (Özdemir, 2013, s. 20).

Global ölçekte ise C2C e-ticaret platformunda eBay, Alibaba, Amazon üst sıralarda bulunan şirketler arasında yer almaktadır. Bu aracı kurumlar, tarafları bir araya getirmenin karşılığında işlem başına komisyon alarak kazanç sağlamaktadır (Başcan, 2012, s. 105).

Tablo 10’da Türkiye’de faaliyet gösteren ve toplumca en çok bilinen e-ticaret sitelerinden bazılarının hangi tür e-ticarete bulunduğu ve hangi segmentte faaliyet gösterdiği görülmektedir.

Tablo 10: Faaliyet Alanlarına Göre E-Ticaret Siteleri

Segment		İnternet Sitesi	Tür
Sarı Sayfalar/İlanlar		Sahibinden	C2C
		Arabam	C2C
Açık Pazar		Gittigidiyor	B2C+C2
		n11.com	B2C
		Yenicarsim	B2C
		Arabulvar	B2C
Çoklu Kategoride Alışveriş		Hepsiburada	B2C
		Hızlıal	B2C
		Ereyon	B2C
		Simdial	B2C
Özel Alışveriş Kulübü	Moda&Güzellik	Markafoni	B2C
		Trendyol	B2C
		Morhipo	B2C
		Limango	B2C
	Dijital&Elektronik	Teknosa	B2C
		Gold	B2C
		Vatan	B2C
	Yaşam	6.Cadde	B2C
		Evmanya	B2C
		Ebebek	B2C
	Otomobil	Otostart	B2C
	Hobi&Spor	İdefix	B2C
		Sporcum	B2C
	Süpermarket	Migros(Sanal Market)	B2C
Diğer	Yemek	Yemeksepeti	B2C
	Çiçek&Meyve&Hediyelik Eşya	Ciceksepeti	B2C
	Fırsat Siteleri	Grupanya	B2C
		Şehir Fırsatı	B2C
		Biletix	B2C
	Organizasyon Biletleri	Tatilsepeti	B2C
		Tatil.com	B2C

Kaynak: (Sezgin, 2013, s. 6)

1.6.2. İş Modeline Göre E-Ticaret Modelleri

İş modellerine göre e-ticaret; “yatay e-ticaret”, “dikey e-ticaret”, “pazar yeri”, “özel alışveriş” ve “fırsat siteleri”nden oluşmaktadır (Mocrea Digital Agency, 2015). İlerleyen yıllarda teknoloji geliştikçe daha fazla iş modellerinin ortaya çıkacağı muhtemeldir.

1.6.2.1. Yatay E-Ticaret

Yatay e-ticaret; *“çok sayıda farklı ürün ya da ürün grubu barındıran türdeki e-ticaret sitelerinin iş modelidir.”* Sektörde yer alan B2C e-ticaret siteleri de bu modeli kullanmaktadır. Yatay e-ticaret modelini uygulamak isteyen e-ticaret sitelerinin ciddi bir sermayeye ihtiyacı vardır. Pek çok farklı ürünün pazarlamasını ve depolanmasını sağlamak oldukça maliyetlidir. Amazon, Alibaba, eBay gibi dünya devi şirketler bu modeli benimseyerek müşterilerine pek çok farklı türden ürün sunmaktadır (Çetinkaya, b.t., s. 11).

1.6.2.2. Dikey (Niş) E-Ticaret

“Belli bir ürün ya da ürün grubuna odaklanan ve sadece bunun satış ve pazarlamasını yapan iş modelidir.” Dikey e-ticaret modeli, yatay iş modeline göre daha yenidir (SiyahKare, b.t.). Dikey e-ticaret, *“pazardaki yeni ihtiyaçların değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkmış ve hala gelişmekte olan bir iş modelidir.”* (Çetinkaya, b.t.).

1.6.2.3. Pazar Yeri

“Pazar yeri girişimleri, satıcılarla tüketicileri buluşturup, ürün veya hizmet satmasını sağlayan e-ticaret siteleridir.” Yani pazar yeri iş modeli C2C tür hizmet vermektedir. Bu modelde satıcılar aracı hizmet sağlayıcılar vasıtasıyla ürünlerini tüketicilere pazarlamakta, bu hizmet sağlayıcılar ise verdikleri hizmet karşılığında belli bir miktar komisyon alarak kendilerine kazanç sağlamaktadır (Mocrea Digital Agency, 2015).

1.6.2.4. Özel Alışveriş

“Private Shopping” olarak da adlandırılan bu iş modelinde markalar ellerinde kalan ürünleri sezon sonunda indirimli satmaktadırlar (Mocrea Digital Agency, 2015). *“Ülkemizde özellikle moda perakendeciliğinin son yıllarda hareketlenmesine yol açan özel alışveriş sitelerine Markafoni, Trendyol, Limango ve Morhipo örnek gösterilebilir.”* (Çetinkaya, b.t.)

1.6.2.5. Fırsat Siteleri

Bu model yapısı ve kullanılış yöntemi itibariyle “Özel Alışveriş” iş modeline benzemektedir. Yine aracı hizmet sağlayıcılar, firmalar ve tüketicilerin buluşmasını sağlayarak kendileri de komisyon almak suretiyle alışverişe aracılık ederler. *“Fırsat sitelerine yurtdışından Groupon, ülkemizden Şehir Fırsatı, Grupanya, Bonubon ve Grupfoni örnek gösterilebilir.”* (Çetinkaya, b.t.).

1.6.3. Platforma Göre E-Ticaret Modelleri

Platforma göre e-ticaret modelleri; mobil e-ticaret ve sosyal e-ticaret olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu modellerin her ikisi de gün geçtikçe ve teknoloji ilerledikçe ciddi oranda yaygınlaşmaktadır.

1.6.3.1. Mobil E-Ticaret

“Akıllı cep telefonları ve tablet gibi mobil cihazlar üzerinden gerçekleştirilen ve GSM operatörleri aracılığı ile yapılan e-ticaret iş modelidir.” Akıllı telefon sayısının gitgide arttığı dünyada mobil e-ticaret modelinin ilerleyen yıllarda daha da yaygınlaşacağı söylenebilir (SiyahKare, b.t.).

Akıllı telefonlar sayesinde internet erişimi bulunan herhangi bir yerden kolay ve güvenli bir şekilde alışveriş yapabilmek mümkündür. Tüketiciler akıllı cep telefonları ellerindeyken istedikleri ürünleri sipariş edebilmekte ayrıca bilgisayara ihtiyaç duymamaktadır. Mobil alışveriş yapanlar en çok giyim, konaklama ve seyahat sektörlerini tercih etmektedirler. Yayılan akıllı cep telefonu kullanımı tüketicilerin bilgisayarlara olan ihtiyaç ve bağlılığını azaltmıştır. Tüketiciler sürekli

yanlarında taşıdıkları akıllı cep telefonları üzerinden internete bağlanarak alışveriş dâhil pek çok işlemi bilgisayar olmaksızın gerçekleştirebilmektedirler (Nallar, 2016).

Accenture tarafından yapılan “Dijital Tüketici Eğilimleri Araştırması”na göre perakende alışverişlerde mobil cihazların önemi hızla artmaktadır. *“Araştırmanın global ortalaması, perakende alışverişlerinde mobil cihazların öneminin arttığını gösteriyor. Tüketicilerin yüzde 45’i, aradıkları ürünü bulmak için mobil kanalları kullandıklarını belirtirken yüzde 52’lik bir kesim mobil cihazlar üzerinden alışveriş yapmanın yeterince kolay olduğu görüşünde.”* Ülkemizde de akıllı cep telefonu kullanımındaki artışın etkisiyle akıllı cep telefonları üzerinden alışveriş yapma oranı %52 ile dünya ortalamasının üstünde yer almaktadır (TechInside, 2016).

1.6.3.2. Sosyal E-Ticaret

“F-commerce” olarak da adlandırılan sosyal e-ticaret, *“popüler sosyal ağ siteleri üzerinden satış yapmak”* anlamına gelmektedir. Sosyal medyanın yaygınlaşmasıyla beraber bu model de hızlı bir şekilde gelişimini sürdürmektedir. Özellikle “Instagram” ve “Facebook” üzerinden yapılan satışlar gittikçe yaygın hale gelmektedir. Bu platformları orta ve ileri yaştaki kişilerin de kullanmaya başladığı göz önünde bulundurulduğunda bu platformlar üzerinden ulaşılabilecek potansiyel tüketici sayısında da artış olacağı beklenmektedir (e-ticaret.com, 2013).

1.7. Ürünün Niteliğine Göre E-Ticaret

Dijital ortamlarda yapılan ticarete internet, hem maddi ürünlerin hem de gayri maddi ürünlerin ticaretini mümkün hale getirmiştir. Bu durumda ürünün niteliğine göre dolaylı e-ticaret ve dolaysız e-ticaret şeklinde ikili bir ayrım yapılabilir.

1.7.1. Dolaylı E-Ticaret

Dolaylı e-ticaret, fiziksel ürünlerin elektronik ortamda sipariş edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu modelde teslim, kargo veya posta gibi işlemler geleneksel yollarla yapılırken sipariş ve ödeme işlemleri elektronik ortamda yapılmaktadır.

Ödeme işlemleri aynı zamanda ürünün teslimi sırasında da yapılabilmektedir (European Commission, 1997, s. 3). Örneğin bir e-ticaret sitesinden kahve makinesi satın alınması dolaylı e-ticarettir. İnternet üzerinden sipariş edilen ürün birkaç gün içinde geleneksel yollarla tüketicilere ulaşmaktadır.

1.7.2. Dolaysız E-Ticaret

Fiziki bir varlığı olmayan bilgisayar yazılımları, eğlence amaçlı içerik ya da bilgi hizmetleri gibi gayri maddi mal ve hizmetlerin çevrimiçi yoldan sipariş, ödeme ve teslimlerinin yapılması dolaysız e-ticaret olarak adlandırılmaktadır (European Commission, 1997, s. 3). Dolaysız e-ticarete fiziki bir ürün söz konusu değildir. Yazılım, müzik, e-dergi, e-kitap, oyun gibi dijital mal ve hizmetler tüketiciler tarafından elektronik ortamda indirilerek bunlara ilişkin ödeme işlemleri de yine elektronik ortamda yapılmaktadır. Örneğin bir iPhone kullanıcısının AppStore üzerinden uygulama indirmesi dolaysız e-ticarete girmektedir.

1.8. Elektronik Ticaretin Gelişim Süreci

Daha önce belirtildiği gibi e-ticaret, internet aracılığıyla yapılan ticaret ile özdeşleşmiştir ve yaygın kullanımı, 20-25 yıllık bir zaman zarfına dayanmaktadır. Ancak televizyon, faks, telefon ve EDI gibi araçların kullanımı göz önünde bulundurulduğunda e-ticaretin geçmişinin oldukça geriye gittiği görülmektedir (Miva, 2011).

İnternet kullanımının yaygın olmadığı zamanlarda telefon ve televizyon aracılığıyla yapılan satışlar da e-ticaret sayılmaktadır ancak bunlar, internet aracılığıyla yapılan e-ticaret kadar yaygın ve etkili olamamıştır. E-ticaretin yaygınlaşmasındaki temel unsurlar, teknolojinin gelişmesiyle ortaya çıkan yeni ödeme yöntemleri ve internet kullanımdaki artıştır (Özdipçiner, 2010, s. 6).

1.8.1. Dünyada Elektronik Ticaretin Gelişimi

E-ticaret, internetin yoğun bir şekilde kullanılmaya başlamasıyla beraber hız kazanmıştır ancak daha önce de vurgulandığı gibi geçmişi daha eskilere

dayanmaktadır. Michael Aldrich 1979 yılında evindeki televizyon ile telefon hattını bilgisayarına bağlayarak e-ticareti icat etmiş ve buna “tele-alışveriş” adını vermiştir. Aldrich 1980’li yıllarda Ford, Peugeot, Nissan, General Motors gibi pek çok firmaya çeşitli sistemler satmıştır (Escoriza, 2014, s. 18-19).

İşletmeden işletmeye e-ticaret ilk defa Thomson Holiday adındaki bir seyahat acentesi tarafından 1981 yılında, işletmeden tüketiciye e-ticaret ise 1984 yılında İngiltere’de TESCO adlı süpermarket zinciri tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu bölgede yaşayan 72 yaşındaki Jane Snowball, TESCO’dan yaptığı sipariş işlemi ile ilk çevrimiçi alışverişçi olarak adını tarihe yazdırmıştır (Korie, 2015).

EDI aracılığıyla yapılan e-ticaret ise 1990’lı yılların ortalarından itibaren Amerika ve Avrupalı şirketlerce yoğun bir şekilde kullanılmıştır. Bundan sonraki dönemlerde internet kullanan kişi sayısındaki artışa paralel olarak tüm dünya üzerinde gerçekleşen elektronik ticaret faaliyetleri artmaya başlamıştır (İnce, 1999, s. 2). 1980’lerde sosyal platformların (sohbet odaları, haber grupları vb.), 1990’larda ise www’nin bulunması ve yayılmasıyla beraber e-ticaret çok hızlı bir şekilde gelişimini sürdürmüştür (Tian & Stewart, 2008, s. 2).

E-ticaret kapsamında yaşanan gelişmeler kronolojik olarak aşağıdaki şekilde incelenebilir.

- Michael Aldrich 1979’da tele-alışveriş adını verdiği sistemi icat etmiştir.
- İlk B2B çevrimiçi alışveriş 1981 yılında İngiliz seyahat acentesi Thomson Holidays tarafından yapılmıştır.
- Minitel France, Telecom tarafından 1982 yılında Fransa genelinde çevrimiçi siparişler için kullanılmaya başlanmıştır.
- Gateshead SIS/TESCO ilk defa 1984 yılında B2C çevrimiçi alışverişini başlatmıştır.
- Swreg’in 1987 yılında yazılım satmaya başlamasıyla beraber yazılımcılar elektronik hesapları üzerinden yazılımlarını çevrimiçi olarak satmaya başlamışlardır.
- Tim Berners-Lee ilk web tarayıcısı olan “World Wide Web”i 1990 yılında yazmıştır.

- 1994 Pizza Hut kendi sitesinden çevrimiçi sipariş almaya başlamış, ilk çevrimiçi banka açılmış, otomobil, çiçek ve bisiklet gibi ürünler çevrimiçi ortamda satılmaya başlanmıştır.
- 1995 yılında günümüzün en büyük e-ticaret siteleri arasında yer alan Amazon Jeff Bezos tarafından, eBay ise Pierre Omidyar tarafından kurulmuştur.
- 1996'da IndiaMART Hindistan'da, ECPlaza Kore'de B2B hizmet vermek üzere kurulmuştur.
- 1999'da Alibaba.com Çin'de kurulmuştur. Business.com 7,5 milyon dolara eCompanies'e satılmıştır.
- 2002'de PayPal, eBay şirketine 1,5 milyar dolar karşılığında satılmıştır.
- 2003 yılında Amazon.com ilk kez kârlılık oranlarını açıklamıştır.
- 2007'de RH Donnelley 345 milyon dolara Business.com'u satın almıştır.
- 2008 yılında ABD'deki e-ticaret ve perakende satışları bir önceki yıl miktarını %17 aşarak 204 milyar dolara ulaşmıştır.
- 2009'da Amazon.com, Zappos.com'u 928 milyon dolar karşılığında satın almıştır.
- 2010'da Groupon, Google'dan gelen 6 milyar dolarlık teklifi reddetmiştir (Khoshnampour & Nosrati, 2011, s. 95).

Son yıllarda ise şu gelişmeler yaşanmıştır. 2014'te Overstock.com, 1 milyon doların üzerinde Bitcoin satışı gerçekleştirmiştir. 2015'te Amazon.com yaklaşık 500 milyon satış gerçekleştirerek tüm e-ticarete yaşanan büyümenin yarısından fazlasını oluşturmuştur.

E-ticaretin uluslararası alanda yapılabilmesi nedeniyle uluslararası ticarete ilişkin düzenlemelere yer veren ve tarafların hak ve yükümlülüklerini hüküm altına alan Viyana Satış Sözleşmesi'nin yürürlüğe girmesi de e-ticarete yaşanan gelişmelerden biri olarak kabul edilebilir.

1.8.1.1. Viyana Satım Sözleşmesi

Uluslararası ticaretin yaygınlaşması sonucu uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan en önemli çalışmalardan biri hiç kuşkusuz Birleşmiş Milletler Genel

Kurulu'nun yeni milletlerarası ekonomik düzenin kurulmasına ilişkin altıncı özel oturumunda kabul edilmiş olan 11 Nisan 1980 tarihli “Viyana Satım Sözleşmesidir”.⁸ Sözleşmenin yürürlüğe girme zamanı 99 uncu maddede belirtilmiş olup 10 adet taraf ülkenin sözleşmeyi kabul etmesiyle beraber sözleşmenin yürürlüğe girebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu şartın 1 Ocak 1988 itibariyle gerçekleşmesi nedeniyle sözleşme de bu tarihte yürürlüğe girmiştir. Viyana Satım Sözleşmesi, uluslararası mal ticaretini düzenleyen yeknesak kuralların oluşturulması ve hukuki belirsizliklerin ortadan kaldırılması amacıyla düzenlenmiştir. Türkiye de 2/4/2009 tarihli ve 5870 sayılı Kanunun 7/5/2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmasıyla beraber mezkûr sözleşmeye taraf olmuştur. Sözleşmede yer alan on iki ay şartından dolayı sözleşme 1 Ağustos 2011 tarihinden itibaren Türkiye’de uygulamaya geçmiştir (Yıldırım Z. , 2013, s. 1061-1063). Şu anda 86 ülke sözleşmeyi onaylayarak sözleşmeye taraf olmuşlardır.⁹

Sözleşme dört kısım ve yüz bir maddeden oluşmaktadır. İlk kısımda “Uygulama Alanı ve Genel Hükümler”, ikinci kısımda “Sözleşmenin Kurulması”, üçüncü kısımda “Malların Satımı” ve dördüncü kısımda “Son Hükümler” başlıkları yer almaktadır. Bu başlıklar altında Anlaşmanın hangi durumlarda uygulanacağı, sözleşmenin kurulması ve ortadan kaldırılması, malın teslim şekilleri, alıcı ve satıcının yükümlülükleri, malların sözleşmeye uygunluğu ve üçüncü kişilerin hak ve talepleri, sözleşmenin ihlali halinde tarafların sahip olduğu hukuki imkânlar, tazminat, faiz gibi yaptırımlar, sorumluluktan kurtulma halleri gibi pek çok mevzu açıklığa kavuşturulmuştur.

Sözleşme, tarafların iş yerlerinin farklı ülkelerde olması, bu ülkelerin sözleşmeye taraf olmaları ve alım-satım sözleşmesinin uluslararası nitelikte olması durumunda uygulanabilmektedir. Sözleşmenin imzalandığı yerin veya sözleşmeye konu olan malın nerede bulunduğunun bir önemi bulunmamaktadır (Toker, 2005, s. 34).

⁸7/5/2010 tarihli ve 27545 sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/04/20100407-1.htm>,

⁹10/06/2017 itibariyle Viyana Sözleşmesine taraf olan ülkelerin listesi için bkz: http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/sale_goods/1980CISG_status.html

“Viyana Satım Sözleşmesinin konusunu mal satımı sözleşmeleri oluşturur.” (Yıldırım Z. , 2013, s. 1076). Mal kavramı her türlü taşınır ve taşınmazları kapsamına rağmen sözleşmede kastedilen mal kavramı yalnızca taşınır malları kapsamaktadır (Erdem H. , 2017, s. 135-136). Sözleşme¹⁰’nin 2. maddesinde sayılan satımların sözleşme kapsamına girmediği belirtilmiştir. Bu satımlar şu şekildedir.

- “(a) Kişisel veya ailevî ihtiyaç veya ev ihtiyacı için mal alınması; meğerki satıcı, sözleşmenin akdi sırasında veya öncesinde, malların böyle bir kullanım için alındıklarını bilmesin ve bilmesi gerekmesin;
- (b) Açık artırma yoluyla yapılan satımlar;
- (c) Cebri icra veya diğer kanun gereği yapılan satımlar;
- (d) Menkul kıymet, kambiyo senedi ve para;
- (e) Gemi, tekne, hava yastıklı taşıt veya hava taşıtı satımı;
- (f) Elektrik satımı.”

Madde hükmünden, tüketim amaçlı olarak yapılan alımların sözleşmenin kapsamına girmediği anlaşılmaktadır. Tüketici satımlarının sözleşmenin uygulama alanına girmediği göz önünde bulundurulduğunda internet üzerinden yapılan alışverişlerin sözleşmenin kapsamına girip girmediğinin tespiti zorlaşmaktadır. Çünkü internet ortamında yapılan satımların kullanım amacını tespit etmek oldukça zordur. Bu satışlar eğer kişisel kullanım amacıyla yapılıyor ise tüketici satımı sayılacak ve sözleşmenin uygulama alanına girmeyecektir. “Ancak bu satımların açıkça tüketici satımı olduğu biliniyorsa, örneğin Gazi Üniversitesi’nin topluca internet üzerinden bir yazılım alması söz konusuysa, o halde bu satımın tüketici satımı olmadığı açıkça belli olduğundan, Viyana Satım Sözleşmesi’nin uygulama alanına girecektir.” (Yıldırım Z. , 2013, s. 1084).

1.8.2. Türkiye’de Elektronik Ticaretin Gelişimi

“Türkiye’de elektronik ticaret çalışmaları ilk defa 1997 yılında Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu’nun (BTYK) yaptığı bir toplantı ile başlatılmıştır.” Bu çalışmada e-ticaretin yaygınlaştırılması amacıyla bir çalışma grubunun oluşturulmasına karar verilmiştir. Çalışma grubunun yapacağı çalışmalar için

¹⁰ (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/04/20100407-1.htm>)

koordinatörlük görevi o zamanki adıyla Dış Ticaret Müsteşarlığına, sekreteryaya görevi ise TÜBİTAK'a verilmiştir. TÜBİTAK, Dış Ticaret Müsteşarlığı ve ilgili diğer kuruluşların katılımıyla Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETTK) oluşturulmuş ve Kurul ilk toplantısını 1998'de gerçekleştirmiştir (Ekonomi Bakanlığı, 2016).

ETTK'nin yaptığı çalışmalar sonucunda 26 Mayıs 1998'de bir rapor yayımlanmıştır. Bu raporda, Türkiye'de e-ticaretin gelişebilmesi için devletin dört ana görevi üstlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu dört ana görev; *“teknik ve idari alt yapının geliştirilmesi, hukuki alt yapının kurulması, elektronik ticareti özendirecek önlemlerin alınması ve ulusal politika ve uygulamalarla yurtdışındaki politika ve uygulamaların uyumlaştırılması”* olarak belirlenmiştir (Ekonomi Bakanlığı, 2016).

E-ticaret ile ilgili hukuki düzenlemelere ise 2000'li yıllardan itibaren rastlanmaktadır. Bu dönemde gerek doğrudan gerekse dolaylı düzenlemelerle e-ticaret konusu hukuk sistemimizde yer almaya başlamıştır. “5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu”, “5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun” ve “5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu” e-ticarete ilişkin doğrudan hükümler bulunduran yasal düzenlemelere örnek olarak gösterilebilir. Mezkûr Kanunlarla e-ticarete ilişkin düzenlemeler yapılmasından, Türkiye'de de o dönemde e-ticaret faaliyetlerinin yaygınlaştığı ve bu konuda bazı mevzuat düzenlemelerine ihtiyaç duyulduğu anlaşılmaktadır. Yine bu dönemde “4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun”a satıcı ve tüketiciler arasında yapılan mesafeli sözleşmelere ilişkin bazı hükümler eklenmiştir. Bu çerçevede satıcılara yönelik bazı yükümlülükler getirilmiştir. Tüketicilerin internet üzerinden yapacakları alışverişlerde ihtiyaç duyduğu bazı bilgilerin satıcılar tarafından sağlanması hususu Kanun'a eklenerek tüketicilerin sözleşmeye ilişkin bilgisizlikleri nedeniyle yaşayabilecekleri muhtemel mağduriyetlerin önüne geçilmek istenmiştir (Özdemir, 2013, s. 33-34).

Son dönemlerde ise e-ticarete ilişkin en önemli gelişmelerden biri “6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun”¹¹un kabul edilmesidir.

¹¹ Kanunda vergilendirme ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmadığı görülmektedir.

2014 yılında kabul edilen ve 2015 itibariyle yürürlüğe giren bu Kanunla “*e-ticaret hakkındaki tüm alt mevzuat çalışmaları ve kamu düzenlemeleri koordinasyonu için Gümrük ve Ticaret Bakanlığı görevlendirilmiştir*” (Ekonomi Bakanlığı, 2016).

Son olarak, 2015-2018 Bilgi Toplumu Stratejisi (BTS) ve Eylem Planı’nda yer alan 53 no’lu “*e-İhracat Stratejisinin Oluşturulması*” başlıklı eylem kapsamında Ekonomi Bakanlığı, 2015 yılında Denizli’de ilgili kuruluşların katılımıyla “*E-İhracat Stratejisi Çalıştayı*”nı düzenlemiştir (Ekonomi Bakanlığı, 2016). Bu minvalde, ülkemizde de e-ticaretin sunduğu fırsatlara ilişkin bir farkındalık oluştuğu ve ihracatın gelişmesi için e-ticaretin bir araç olarak kullanılacağı anlaşılmaktadır.

1.9. Elektronik Ticaretin Avantajları ve Dezavantajları

E-ticaret sayesinde mal ve hizmet ticareti artık çok daha kolay bir hale gelmiştir. E-ticaret, hayatın pek çok alanında faydalanılabilecek çeşitli avantajlar getirmiştir. Ancak getirdiği avantajlara rağmen e-ticaretin bazı dezavantajları barındırdığı da göz ardı edilemez.

1.9.1. Elektronik Ticaretin Avantajları

Elektronik ticaretin yaygınlık kazanmasıyla beraber bir değişim ve dönüşüm süreci gerçekleşmiştir. Ticarete iş yapma şekilleri değişmiş ve geleneksel araçlar yavaş yavaş yerlerini yeni araçlara bırakmıştır. İşletmeler kendi web sitelerini kurarak ürünlerinin tanıtım ve satışlarını bu web siteleri aracılığıyla gerçekleştirerek tüm dünyada hızlı ve etkin bir şekilde ticaret yapabilme şansına erişmişlerdir. İnternet kullanımının artması şirketlere ürünlerini web siteleri aracılığıyla tanıtılabilmek ve pazarlama imkânı getirmiştir. Aynı şekilde müşteriler ve toplum da e-ticaretten fayda sağlamaktadır. E-ticaret sayesinde müşteriler günün her anında istedikleri ürünü satın alabilme şansına erişmişlerdir. Çok daha geniş seçenekler arasından istenilen ürüne daha ucuza sahip olabilmek mümkün hale gelmiştir. Yine bazı kamu hizmetlerinin elektronik ortamda sunulması ile kamu idarelerinde yaşanan uzun kuyrukların ve yavaş gerçekleşen işlemlerin önüne geçilmesi, toplumun geneli açısından fayda sağlamaktadır (Shahriari, Shahriari, & Gheiji, 2015, s. 52-53).

1.9.1.1. Geniş Pazar-Sınırsız Alışveriş

Satıcılar dünyaya açılan pazar sayesinde ürünlerini her yerden müşterilere tanıtmaya ve satmaya olanağı elde etmişlerdir. Alıcılar da aynı şekilde daha fazla ürün ve hizmet seçeneği elde etmiş, böylece daha rahat seçim yapabilme imkânına kavuşmuşlardır. İşletmeler, artık adını dahi duymadıkları ülkelerde ürünlerini satabilmektedirler. Çünkü işletmelerin herhangi bir fiziksel ofis veya mağaza olmaksızın yeni pazarlara açılabilmesi ve dünyanın her tarafından müşteri bulabilmesi mümkündür. Aynı şekilde alıcılar da dünyanın her yerinden ihtiyaç duydukları ürün ve hizmetleri temin edebilme imkânına erişmişlerdir (Franco & Regi, 2016, s. 8-9).

Fiziksel ofis ve mağazalarda belirli çalışma süreleri vardır ancak internet üzerinden yapılan ürün ve hizmet ticaretinde herhangi bir zaman veya mekân sınırlaması olmadan dünyanın her köşesine 7 gün 24 saat erişilebilmektedir. Bu imkân alışverişteki süre problemini ortadan kaldırmaktadır (Nanehkaran, 2013, s. 191).

1.9.1.2. Rekabette Üstünlük-Hizmet Kalitesinde Artış

21. yüzyılda elektronik alandaki gelişmelere paralel olarak rekabet koşullarında da bir değişim meydana gelmiştir. Önceki dönemlerde rekabet koşulları yerel piyasalarda üstünlük kurabilmeye dayanmaktayken günümüzde değişimlere en hızlı şekilde cevap veren işletmeler rekabet üstünlüğünü ele geçirmektedir. Artık işletmelerin ne kadar büyük olduklarının, kaç kişiyi istihdam ettiklerinin veya hangi ülkenin mukimi olduklarının bir önemi kalmamış, bunun yerine bilgi teknolojilerine hâkim olmak, daha az personel çalıştırıp maliyetleri düşürebilmek, ucuz fiyat sunarak ve kısa sürede piyasaya cevap verebilmek daha değerli hale gelmiştir (Mankan, 2011, s. 87).

“Tüm dünyaya açılan bir pazarda sonsuz ve durmaksızın bir doğal rekabet ve ekonomik canlılık mevcuttur. Bu rekabet tüketici açısından her zaman için daha iyi, kaliteli, ucuz ve sürekli mal bulma imkânı gibi sonuçlar doğurmaktadır.” (Küçükyılmazlar, 2006, s. 15).

1.9.1.3. Ürünleri Daha Ucuza Tedarik Edebilme

Satıcılar e-ticaret sayesinde müşterileri ile doğrudan temas kurabildikleri için onların istek ve ihtiyaçlarını daha hızlı ve detaylı bir şekilde öğrenebilme imkânına sahiptirler. Bu bilgiler sayesinde üretecekleri ürünler için gerek duydukları hammaddeleri daha uygun fiyatlarla temin edip nihai ürünlerini müşterilerine daha ucuza sunabilmektedirler (Kırçova, 2005, s. 63).

E-ticaret, maliyet ve ulaşılabilirlik açısından pek çok avantajlar getirmiştir. Bu avantajlar şu şekilde sıralanabilir:

- Pazar tüm dünyaya yayıldığından dolayı satıcılar için rekabet ortamı oluşur. Artan rekabet koşulları sonucu fiyatlar düşer. Bu durum müşterilerin satın alma maliyetlerini azaltır.
- Şirketler fayda maliyet analizi yaparak gereksiz masraflarını azaltabilir.
- E-ticaret, işlemlerin otomatik olarak yapılmasını kolaylaştırdığı için daha az personellerle tüm işlemler yürütülebilir. Bu da personel maliyetlerinin azalmasına neden olur.
- Şirketler için üretim planlaması ve ihtiyaçların tespiti daha kolay hale gelir. Böylece üretimde verim artışı sağlanır.
- Müşteriler dünyanın her bir yanındaki fiyatları görebildiklerinden dolayı fiyat karşılaştırması yapabilir.
- İşlemler çok kısa bir sürede tamamlandığından bilgi tekrarı önlenir ve ticaret yapmak çok daha kolay bir hal alır.
- Rekabetin artması fiyatları aşağı çeker. Tüketici açısından daha ucuz, kaliteli ve sürekli mal tedariki şansı doğar.
- Bilgi ve iletişim teknolojileri kullanıldığından dolayı bilgi değişimi daha hızlı ve güvenli bir şekilde yapılır. Pazar taleplerindeki değişimlere daha hızlı uyum sağlanır (Niranjanamurthy vd., 2013, s. 2363-2364).

1.9.1.4. Yeni İş Olanakları ve Yeni Ürün

Artan internet kullanımıyla beraber müşteriler ve üreticiler, daha kaliteli bilgi talep etmeye başlamışlardır. Bu kaliteli bilgi talebi, bilgi işlem sektörünü olumlu

yönde etkileyebilmektedir. İşletmeler, bilgi işlem departmanları bulundurarak yeni iş imkânları sunabilirler. E-ticaret aynı zamanda mal ve hizmet piyasalarının yapısını değiştirmektedir. Hızlı bir şekilde ürün geliştirilmesi, tüketicilerin ihtiyaçlarının daha hızlı karşılanması ve pazar talebindeki değişmelere uyum sağlayabilmek için kalifiye bilgi iletişim personeline ihtiyaç duyulmaktadır (Mankan, 2011, s. 88).

1.9.1.5. İşlem Maliyetlerinde Tasarruf-Daha Ucuz Ürün ve Hizmetler

Elektronik ortamda yapılan işlemler, gerek personele olan gereksinimin azalmasına gerekse zaman tasarrufuna yol açtığından dolayı daha ucuz bir şekilde gerçekleşmektedir. Böylece piyasalarda hem satıcılar hem de alıcılar gereksiz masraflardan ve zaman kaybından kurtulabilmektedirler. Doğrudan insan faktörü kullanılarak yapılan bir işlem, elektronik ortamda daha az bir maliyetle ve hatasız bir şekilde yürütülebilir. Şirketler, reklam ve pazarlama faaliyetlerini de interneti kullanarak çok daha ucuz bir şekilde gerçekleştirebilirler (Mankan, 2011, s. 88).

1.9.1.6. Aracıların Azalması ve İhtiyaçlara Hızlı Erişim

E-ticaret sayesinde üreticiler ile tüketiciler araya aracı girmeksizin iletişim kurabilmektedirler. Bu sayede ihtiyaçlara erişim daha hızlı bir şekilde sağlanmaktadır. Hizmet sektörünün de e-ticaretin içindeki doğrudan mevcudiyeti, tüketiciye daha hızlı, etkili ve verimli müşteri hizmeti sağlamaktadır (Morley & Parker, 2013, s. 432).

Ürün ve hizmet ticaretinde aracı sayısının azalması veya hiç aracı olmaması, hem satıcıya hem de alıcıya maliyet avantajı getirmektedir. Aracıya bir bedel ödenmediğinden dolayı para, alıcı ve satıcının cebinde kalmaktadır. Bu aracısız ticaret, alıcı ve satıcıyı direkt olarak karşılaştırdığı için ihtiyaçlara hızlı erişimi sağlamakta ve zaman tasarrufuna yol açmaktadır (Morley & Parker, 2013, s. 432).

Amerikan yatırım bankası Morgan Stanley'in araştırmasına göre ABD'de çevrimiçi alışveriş yapanların %41'i, dünya genelinin ise %49'u, kararlarındaki en etkili faktör olarak ucuz fiyat imkânını görmektedir. Fiyat karşılaştırmadaki kolaylıklar ise ABD'de %25, dünya genelinde %32'lik öneme sahiptir. AB'de ise

ucuz fiyat olanağı, fiyat karşılaştırması yapmadaki kolaylık, bilgiye erişimin rahatlığı, güvenilir mağazaların fazlalığı bireylerin çevrimiçi alışverişi seçmelerindeki en önemli etkenler olarak görülmektedir (OECD, 2017a, s. 249).

1.9.2. Elektronik Ticaretin Dezavantajları

E-ticaretin sağladığı pek çok avantaja rağmen gerek üreticiler gerekse tüketiciler için bazı dezavantajları da vardır. E-ticaretin başlıca dezavantajları şu şekilde sıralanabilir;

- Müşteri ile satıcının yüz yüze görüşüp, birebir iletişim kurma imkânının olmaması,
- Müşterinin alacağı ürünü canlı olarak görme, inceleme ve deneme şansının olmaması,
- İnternette yapılan alışverişlerde müşterilerin kargo süresini beklemek zorunda kalması,
- İnternette yapılan alışveriş sonucu müşteriye sürekli bilgilendirme mesajları gelmesi,
- Satın alınan ürün ile teslim edilen ürün arasında farklar bulunabilmesi,
- Satın alma işleminden sonra yaşanan sorunlarda müşteri temsilcisine ulaşmada çekilen güçlükler,
- Güvenlik kaygıları, elektronik ödeme araçlarının yeteri kadar bilinmemesi ya da güvenli olduklarına inanılmaması,
- Kargo maliyetlerinin düşük bedelli ürünlerde genelde tüketiciye yansıtılması (Niranjanamurthy vd, 2013, s. 2363-2364).

Güvenlik kaygıları e-ticaretin en önemli dezavantajı olarak göze çarpmaktadır. AB'deki internet kullanıcılarının %34'ü web sitelerine kişisel bilgilerini verme konusunda çekincelere sahiptir (OECD, 2017a, s. 251). Dijital güvenlikle ilgili "The Office of the Privacy of Canada"ya 2015 yılında 309 adet şikâyet başvurusu gelmiştir. 5 yıl öncesi ile kıyaslandığında, gelen şikâyet başvurusu sayısında %49'luk artış yaşandığı görülmektedir (OECD, 2017a, s. 258). Son 1 yılda tüm girişimlerin %24'ü, mikro girişimlerin %17'si, küçük girişimlerin %33'ü, orta ölçekli girişimlerin %51'i büyük ölçekli girişimlerin ise %33'ü dijital güvenlik

açısından beklenmedik vakalara maruz kalmışlardır. Günümüzde bilinçli kullanıcıların %32'si düzenli olarak şifrelerini değiştirme ihtiyaı hissetmektedir (OECD, 2017a, s. 260).

Görüldüğü üzere e-ticaret gerek müşteriler gerekse işletmeler açısından pek çok avantaj sunmasına rağmen uygulamada bazı dezavantajları da beraberinde getirmektedir. Halen pek çok kişinin e-ticareti benimsemeyerek mağazalardan alışveriş yapmayı tercih etmesinde bu dezavantajların ağır basması yatmaktadır. Ancak e-ticaret sistemi oturmaya başladıkça bu dezavantajların ortadan kalkacağı söylenebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1 Elektronik Ticarete Vergilendirme Yetkisi

Çalışmanın ilk bölümünde de belirtildiği gibi e-ticaret, ülkeler arasındaki coğrafi sınırları önemsiz hale getirerek şirketlere dünyanın herhangi bir yerinde ürünlerini satabilme imkânı sunmaktadır. Bu durum uluslararası ticaretin gelişmesine katkı sağlamaktadır. Uluslararası ticaretin gelişmesi ise ülkeler arasında bu ticaretten elde edilen gelirin nasıl vergilendirileceği tartışmalarına yol açmaktadır. Bu açıdan e-ticaret, ülkeler arasında yaşanan vergilendirme yetkisi çatışmalarını arttırmaktadır.

Vergilendirme yetkisi, bir ülkenin egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlarından veya ülkesi sınırlarında gerçekleşen işlemlerden vergi alması olarak tanımlanabilir. Devletler harcamaları için gerekli olan mali kaynakları vergilendirme yetkilerini kullanarak toplarlar. Bu açıdan vergilendirme yetkisinin kullanımı devletler açısından bir zorunluluktur.

Uluslararası ticaretin yaygınlaşmasıyla beraber vergilendirme yetkisinin ülkeler arasındaki sınırlarının çizilmesi günümüzde ciddi bir sorun olarak gözükmektedir. Ülkelerin tekdüze vergi mevzuatlarının olmaması ve vergi mevzuatlarındaki tezatlıklar vergilendirme yetkisi çatışmalarına yol açmaktadır. Günümüzde uluslararası ticaretin yaygınlaşmasıyla beraber ülkelerin sık sık vergilendirme yetkisi çatışmaları yaşadığı görülmektedir.

Vergilendirme yetkisi; ülkelerin kendi ülke sınırları içerisinde gerçekleşen işlemlerden elde edilen gelirleri vergilendirmek istemelerinden doğabileceği gibi, kendi ülkelerinde ikamet eden veya kendilerine uyrukluk bağı ile bağlı olan kişilerin tüm dünyada elde ettiği gelirleri vergilendirmek istemelerinden de doğabilir.

“Uluslararası ortamda gerçekleştirilen bir ekonomik faaliyetin hangi devlet tarafından vergilendirileceğine yönelik olarak üç temel ilke vardır. Bunlar ikamet ilkesi, kaynak ilkesi ve uyrukluk ilkesidir.” (Öz N. S., 2005, s. 21). Gelirin doğduğu

veya değerin yaratıldığı ülkeye kaynak ülke, kişinin ikamet ettiği ülkeye ise ikamet ülkesi adı verilmektedir.

2.1.1. Kaynak Esaslı Vergilendirme

Kaynak ilkesine göre vergilendirme, esasen gelirin doğduğu ya da değerin yaratıldığı ülkenin vergilendirme hakkına sahip olduğu durumdur. Burada mükellefin ikametgâhının ya da uyruğunun herhangi bir önemi olmayıp devletler kendi sınırlarında doğan geliri vergilendirirler. Bu ilke pek çok ülke tarafından benimsenmekle beraber vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkeler sadece kaynak ilkesine göre vergilendirme yapmaktadır. Kaynak ilkesi sermaye ithalatçısı durumundaki ülkeler tarafından daha çok desteklenmektedir. Çünkü bu ülkeler uluslararası şirketlerin kendi sınırları içinde elde ettiği gelirleri vergilendirmek isterler (Yaltı, 1995, s. 17-18).

Kaynak ilkesine dayanan vergilendirme sisteminde mükellefin hangi ülkenin mukimi olduğuna bakılmaksızın bir ülkede elde ettiği tüm gelirler, o ülkede ödeyeceği verginin matrahına dâhil edilmektedir. Yani bu ilke gelirin kaynağı olan mal ya da faaliyetlerin coğrafi kökenini ön planda tutmaktadır (Hellerstein, 2003, s. 7).

Kaynak ilkesi, yerleşik olmayan kişilerin de gelir elde ettiği ülkedeki kamu hizmetlerinden faydalandığı düşüncesine dayanmaktadır. Faydalanma prensibi gereği yerleşik olmayan kişilerin de vergi ödemesi gerektiği düşünülmektedir (Hoffart, 2007, s. 110).

Kaynak ilkesinin vergilendirme yetkisi paylaşımını diğer ilkelere göre daha adil ve etkin olarak düzenlediği söylenebilir. Bazı ülkeler vergi kanunlarındaki eksikliklerden dolayı ülkelerinde elde edilen gelirleri vergilendirmede yetersiz kalmaktadır. Kaynak ilkesi özellikle vergi idarelerinin zayıf olduğu bu ülkelere, ülkelerinde doğan geliri vergilendirebilme fırsatı vermektedir. Kaynak ilkesiyle gelirlerin gerçekte doğduğu yerde vergilendirilmesi sağlanmaktadır (Tuncer, 2003, s. 100).

2.1.2. İkamet Esaslı Vergilendirme

İkamet ilkesi, devletlerin kendi ülkelerinde ikamet eden kişilerin gelirlerini, bu gelirlerin nerede elde edildiğine bakılmaksızın vergilendirmesi esasına dayanmaktadır (Hellerstein, 2003, s. 5). *“İkamet ilkesi, kaynak ilkesine göre daha yeni olup, Yirminci Yüzyılda iktisat ve maliye teorisinde beliren yeni fikir ve görüşlerin bir sonucu olarak doğmuş ve gelişmiştir.”* (Tuncer, 2003, s. 102). Kişinin dünyanın herhangi bir yerinde elde ettiği tüm gelirler bu ilkeye göre vergi yükümlülüğünün kapsamındadır. Yani kişinin yurtiçi ve yurtdışı gelirleri arasında bir ayırım yapılmaksızın ikamet edilen ülke tarafından vergilendirme yapılır. Bu ilkeye göre bir ülkede ikamet edenler o ülkedeki kamu hizmetlerinden faydalananlar dolayısıyla kamu harcamalarının vergilendirme yoluyla bu kişiler tarafından finanse edilmesi gereklidir (Wu, 1999, s. 9).

İkamet ilkesinde gerçek kişilerin ikametgâhlarının, tüzel kişilerin ise kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin belirlenmesi önem taşımaktadır. Bu ilkeye göre bir kişi, tüm dünyada elde ettiği gelirleri üzerinden ikamet ettiği ülkede vergilendirileceğinden dolayı gelirin hangi ülkede doğduğunun bir önemi yoktur. Kişilerin ikamet ettiği yerin belirlenmesinde ise genelde 6 ay o ülkede bulunma ölçütü kullanılmaktadır. Ancak e-ticaret sayesinde kişiler bir ülkede ikamet etmeksizin de gelir elde edebilmektedirler. Dolayısıyla gelişen şartlar dâhilinde kişilerin ikamet ettiği yere bakılarak vergilendirme yapmanın etkin bir yöntem olmadığı görülmektedir. Yine kişilerin yurt dışında elde ettiği gelirlerin sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi de kolay gözükmemektedir.

2.1.3. Uyruluk İlkesine Göre Vergilendirme

Uyruluk ilkesini benimseyen devletler, kendilerine uyruluk bağı ile bağlı olan herkesin tüm dünya üzerinde elde ettiği gelirleri vergilendirirler. Gelirin nerede elde edildiğinin ya da mükelleflerin ikametgâhlarının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Ülkeler arasındaki coğrafi sınırların kalkmaya başlamasıyla beraber bu ilkenin uygulanabilirliğinin tartışmaya açık hale geldiği söylenebilir.

2.1.4. Varış Yeri ve Çıkış Yeri İlkeleri

Kaynak ve ikamet ilkeleri uluslararası vergilendirme açısından gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin vergilendirme yetkisinin sınırlarını çizmektedir. Harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından ise bu ilkelerin yerine varış yeri ve çıkış yeri ilkeleri kullanılmaktadır. Varış yeri ilkesi vergilendirme hakkını nihai tüketicinin yapıldığı ülkeye vermektedir. Çıkış yeri ilkesi ise tam tersine satıcının bulunduğu ülkeye vergilendirme hakkı vermektedir. Varış yeri ilkesini uygulayan ülkeler ihracata KDV istisnası uygulayarak olası çifte vergilendirme sorununu önlemeye çalışırlar. Varış yeri ilkesinin, katma değer yaratıldığı ülkede vergilendirmeyi sağladığı ve uluslararası ticarete tarafsızlığa hizmet ettiği düşünüldüğünden dolayı pek çok ülke ve uluslararası kuruluş bu ilkenin uygulanmasını desteklemektedir (Hellerstein, 2016, s. 597-598).

2.2. Vergilendirme Yetkisi İhtilaflarının Sonuçları

Yurt dışında faaliyet gösteren şirketlerin hem gelirin doğduğu kaynak ülkede hem de ikamet ettikleri ülkede aynı gelir üzerinden vergilendirilmeleri söz konusu olabilmektedir. Buradaki sıkıntı ülkelerin tümünde yeknesak vergilendirme kurallarının olmamasından ve uluslararası vergilendirme yetkilerini farklı ilkelere dayandırmalarından kaynaklanmaktadır. Bu yüzden, e-ticarette beraber daha kolay hale gelen uluslararası ticarete vergilendirme çatışmaları doğabilmektedir. Vergilendirme yetkisi çatışmaları yalnızca çifte vergilendirmeye yol açmayıp, farklı ülkelerin vergi mevzuatlarındaki boşluklardan faydalanmak suretiyle şirketler tarafından vergiden kaçınma veya vergi kaçırma aracı olarak da kullanılabilir (Akçaoğlu, 2011, s. 61).

Ülkelerin vergilendirme yetkisi çatışmalarının yarattığı başlıca sorunlar vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve çifte vergilendirmedir. Bu sorunlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

2.2.1. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma

Vergi kaçakçılığı, mükelleflerin vergi ödevlerini vergi kanunlara aykırı bir şekilde kısmen veya tamamen yerine getirmemesidir. Vergiden kaçınma ise mükelleflerin vergisel boşluklardan yararlanmak suretiyle mevzuata aykırı davranmayarak vergi mükellefiyetinden kurtulması veya ödeyecekleri vergi miktarını azaltmasıdır. Uluslararası ticareti kolaylaştıran e-ticaret günümüzde özellikle çok uluslu şirketler tarafından vergiden kaçınma ve vergi kaçırma bir araç olarak kullanılmaktadır.

2.2.2. Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirme, *“aynı mükellefin aynı vergi mevzuu üzerinden aynı dönem için birden ziyade vergilemeye maruz kalması şeklinde tarif edilebilir.”* (Karakullukçu, 1972, s. 331). Çifte vergilendirme ulusal ve uluslararası çifte vergilendirme (UÇV) olmak üzere iki farklı kavramı kapsamaktadır. *“Ulusal çifte vergilendirme, “aynı mükelleften aynı vergi konusu üzerinden aynı devletin birden fazla vergi almasını ifade ederken uluslararası çifte vergilendirme aynı mükellefin aynı vergi konusu üzerinden birden fazla devletin vergi alarak mükellefin en az iki kez vergilendirilmesidir.”* (Erdem , Şenyüz, & Tatlıoğlu, 2013, s. 223). Elektronik ticaretin sebep olduğu çifte vergilendirme UÇV’dir. Bu sebeple çalışmada çifte vergilendirme ifadesi ile kast edilen UÇV’dir.

Çifte vergilendirme için hukuki anlamda ve ekonomik anlamda olmak üzere ikili bir ayrım daha bulunmaktadır. *“Eğer aynı kişinin gelir ve servetinden birden fazla devlet vergi alıyorsa buna hukuki veya kanundan doğan çifte vergileme”* meydana gelmiş olur. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme ise *“iki ayrı kişinin elinde bulunan aynı gelir veya servetinin ikisinin de vergiye tutulması halidir.”* (Tuncer, 2003, s. 94). Örneğin bir kişi, kaynak ülkede elde ettiği gelir sebebiyle bu ülkede vergi ödüyorsa ve ikamet ettiği ülke de aynı gelir için ikamet ilkesi gereği vergi alıyorsa, bu kişinin maruz kaldığı çifte vergilendirme hukuki anlamda çifte vergilendirme değildir. Bir kişinin başka bir ülkedeki kişiye ödediği tazminatın gider olarak düşürülmesine izin verilmeyip bu tazminatın diğer ülkede gelir olarak

vergilendirilmesi durumunda ise ekonomik anlamda çifte vergilendirme yapılmış olur (Öncel, Çağan, & Kumrulu, 1985, s. 66-67).

UÇV üç farklı durumda meydana gelmektedir; (OECD, 2010, s. C(23))

- İki taraf devletin de aynı kişinin dünya üzerindeki tüm gelir ya da servetini vergilendirmesi,
- Taraf devletlerin birisinde ikamet eden bir kişinin diğer taraf devlette elde ettiği gelirlerini her iki devletin de vergilendirmesi,
- Bir kişinin her iki taraf devlette de ikamet etmediği halde sabit işyeri aracılığıyla başka bir devlette gelir elde etmesi durumunda her iki devletin de bu geliri vergilendirmesi (kesişen sınırsız vergi yükümlülüğü).

Aşağıda yer alan tabloda görüldüğü üzere bir kişinin yurt dışında elde ettiği gelirin hem kaynak ülke hem de ikamet ettiği ülke tarafından vergilendirilmesi durumunda çifte vergilendirme söz konusu olmaktadır. Kaynak ve ikamet ülkelerinin vergilendirme hakkını birbirlerine bırakması halinde ise kişinin elde ettiği gelir vergi dışı kalmaktadır (Pehlivan & Öz, 2011, s. 60).

Tablo 11: Uluslararası Faktör Gelirlerinin Vergilendirilmesini Gösteren Şema

Kaynak Ülke Yerleşme Ülkesi	Faktör gelirlerini vergilendiriyor	Faktör gelirlerini vergilendirmiyor
Faktör gelirlerini vergilendiriyor	Çifte vergilendirme	Yerleşme yeri ilkesi
Faktör gelirlerini vergilendirmiyor	Kaynak ilkesi	Vergi istisnası

Kaynak: (Pehlivan & Öz, 2011, s. 60)

“Uluslararası çifte vergilendirme kural olarak her türlü vergide ortaya çıkmakla birlikte, daha çok gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde meydana gelir.” Uluslararası yatırımcıların hem ikamet ettikleri ülkede hem de kaynak ülkede vergilendirilme riski ile karşı karşıya kalmaları uluslararası ticareti olumsuz

etkilemektedir. Bu durum ise e-ticaretin getirdiği avantajların etkisini azaltmaktadır (Pehlivan & Öz, 2011, s. 65).

Devletlerin, benimsedikleri tekdüze bir uluslararası vergilendirme ilkesinin bulunmaması sebebiyle kaynak veya ikamet ilkelerinden kendilerince en avantajlı olanı benimseyerek uluslararası ticaret sonucu elde edilen gelirin vergilendirilecek miktarından daha çok pay almak istemeleri, uluslararası ticareti olumsuz etkilediği için vergilendirilebilir kaynakların da azalmasına yol açar (Pehlivan & Öz, 2011, s. 65).

2.3. Vergilendirme Yetkisi İhtilaflarının Giderilmesi

“Devlet egemenliği gibi onun içerdiği yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisi de kural olarak devlet ülkesinin sınırları içinde geçerlidir. Devletler vergilendirme yetkisinin sınırlarını uluslararası ilişkilerindeki çıkarları doğrultusunda bağımsız ve özgür bir biçimde belirlerler.” Devletler zaman zaman mali egemenliklerini kullanarak kendi mevzuatlarında düzenlemeler yapmak veya uluslararası anlaşmalar imzalamak suretiyle vergilendirme yetkilerinden feragat edebilirler. Ancak bir devlete baskı yapılarak bu devletten vergilendirme yetkisinden feragat etmesinin istenmesi, o devletin mali egemenlik haklarının ihlali sonucunu doğurmaktadır (Öncel, Çağan, & Kumrulu, 1985, s. 65).

Daha önce belirtildiği üzere devletlerin uluslararası vergilendirmede yeknesak ilkeler belirlememeleri, ülkeler arasında vergilendirme yetkisi çatışmaları yaşanmasına neden olmaktadır. Bu çatışmalar sonucu oluşan çifte vergilendirme problemini ortadan kaldırmak için devletler ya kendi iç mevzuatlarında düzenlemeler yaparak ya da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalayarak çözüm üretmeye çalışmaktadırlar.

2.3.1. Tek Yanlı (Ulusal) Çözümler

Çifte vergilendirmeyi önleyebilmek için devletler kendi vergi mevzuatlarında düzeltme ve düzenlemeler yapabilir veya mevzuatlarına bazı hükümler koyabilirler. Devletler iç hukuklarında, yükümlülerin dış ülkelerde elde ettiği gelirler için o

lkelerde ödedikleri vergilerden dolayı ikamet ettikleri ülkede tekrar vergilendirilmelerini önleyebilmek amacıyla Şu üç yöntemi kullanmaktadırlar. Bunlar; istisna yöntemi, mahsup yöntemi ve matrahtan indirim yöntemidir. *“Mahsup ve istisna yöntemi OECD’nin örnek modelinde yer alan yöntemlerdir.”* (Erdem vd., 2013, s. 227).

2.3.1.1. İstisna Yöntemi

“İstisna yöntemi, ifte vergilendirmeyi önlemek isteyen bir ülkenin, başka ülkelerde vergilendirilmiŐ olan konuları vergi dışı tutmasıdır.” (Pehlivan & z, 2011, s. 68). Bu yöntemi uygulayan devlet, kendi mevzuatında uluslararası ortamda elde edilen gelirlere ilişkin istisna hükümlerine yer vermek suretiyle kaynak ülkede vergilendirilen gelirin kendi ülkesinde de vergilendirilmesinin önüne geçmiş olur. Bu sayede mükellef de kaynak ülkede ödediği vergi dolayısıyla ikamet ettiği ülkede ayrıca vergi ödemek zorunda kalmamaktadır. Bu bakımdan istisna yöntemi kaynak ülkelerin lehine, ikamet ülkelerinin ise aleyhine sonuçlar doğurmaktadır.

Bu yöntem ifte vergilendirmenin etkilerini azaltmasına rağmen iki devletin vergi oranları arasında fark olduğu durumlarda belirli bir gelir tutarının vergi dışı kalmasına sebep olmaktadır. Örneğin kaynak ülkede uygulanan vergi oranı ikamet ülkesinde uygulanan orandan düŐükse ve ikamet ülkesi, kaynak ülkede vergilendirilen geliri kendi ülkesinde vergi dışı bırakmaktaysa, aradaki oran farkı tutarında bir gelir her iki ülke tarafından da vergilendirilmemiŐ olacaktır. Bu yönüyle bu yöntem ifte vergilendirme problemini ortadan kaldıracılabilesine rağmen belirli tutarda bir gelirin vergi dışı kalmasını engelleyememektedir.

“İstisna sistemi ile her ne kadar çoğu ifte vergilendirme sorunu ortadan kaldırılabilirse de bu sistemin en saf haliyle uygulanması gelirin vergi oranları düşük olan ülkelere (rn. vergi cennetlerine) kaydırılması suretiyle vergiden kaçınmaya yol açabilir.” Bu yöntemin uygulamasına bakıldığında devletlerin genelde sadece aktif bir faaliyet sonucu elde edilen ticari kazançlar için istisna uyguladıkları, kâr payı, faiz, menkul kıymet alım satım kazançları gibi pasif nitelikli gelir unsurlarını ise kendi ülkelerinde vergilendirmek istedikleri görülmektedir. Bu yöntemle bir kişinin yabancı bir ülkede gerçekleştirdiği ticari faaliyetlerden elde

edilen kazanç için bu ülkede ödediği verginin ikamet ülkesinde mahsup edilmesine izin verilerek olası bir çifte vergilendirmenin önüne geçilmeye çalışılır. *“Hibrid yaklaşım da diyebileceğimiz bu yöntem çifte vergilendirme anlaşmaları ile oluşturulmuş sisteme çok benzer ve muhtemelen onun sonucudur.”* (Akçaoğlu, 2011, s. 64).

2.3.1.2. Mahsup Yöntemi

Mahsup yöntemi, ikamet ülkesinin kaynak ülkede ödenen vergiye kendi ülkesinde ödenmiş muamelesi yaparak mükellefin ödemesi gereken vergiden bu ülkede ödenmiş olan vergiyi mahsup etmesi esasına dayanmaktadır. İkamet ülkesi, yükümlünün tüm gelirleri üzerinden vergi almasına rağmen yurt dışında ödemiş olduğu vergiler için tekrar vergi almamaktadır.

Mahsup yöntemi de tıpkı istisna yöntemi gibi ikamet ülkesinin kaynak ülkede ödenen vergiler için yükümlülerin tekrar vergi ödememesi amacıyla uygulanmaktadır. İstisna yönteminden farklı olarak mahsup yönteminde, ikamet ülkesinde uygulanan vergi oranı kaynak ülkede uygulanan vergi oranından yüksek olduğu takdirde, ikamet ülkesi, kaynak ülkede uygulanan orana kadarlık kısmı ödenecek vergiden mahsup ederken iki ülke arasındaki fark kadarlık kısım ikamet ülkesi tarafından vergilendirilir. Böylece yurt dışında elde edilen gelirlere ilişkin vergilendirilmeyecek bir tutar kalmamaktadır. Yani mahsup yöntemi istisna yöntemine göre ikamet ülkesine daha fazla esneklik tanıyarak düşük vergi uygulayan ülkelerde elde edilen kazançların da ikamet ülkesi tarafından vergilendirilebilmesini sağlamaktadır (Akçaoğlu, 2011, s. 65).

2.3.1.3. Matrahtan İndirim Yöntemi

Çifte vergilendirmenin önlenbilmesi için kullanılan bir diğer yöntem matrahtan indirim yöntemidir. Bu yöntem, istisna ve mahsup yöntemi kadar yaygın uygulama alanı bulan bir yöntem değildir (Öz & Çavdar, 2012, s. 57).

Matrahtan indirim yönteminde, kaynak ülkede ödenen verginin gider olarak gösterilerek vergi matrahından düşürülmesine izin verilmektedir. Yani yurt dışında

ödenen vergi, ikamet ÷lkede ödenecek vergiden değil verginin matrahtan indirilir. Bu durum, çifte vergilendirmeyi tamamen ortadan kaldırmamakta ancak etkisini azaltmaktadır. Çünkü yükümlü, kaynak ÷lkede elde ettiği gelir için bu ÷lkede vergi ödemekle beraber ikamet ettiği ÷lkede de belli bir tutarda vergi ödemek zorunda kalmaktadır.

2.3.2. Çok Taraflı (Uluslararası) Çözümler-Vergi Anlaşmaları

Her devlet, uluslararası ticari faaliyetlerden elde edilen kazanç sonucu vergilendirilmesi gereken gelirden daha fazla pay alabilmek amacıyla kendilerine uygun olan vergilendirme ilkesini tercih etmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak sermaye ihraç eden devletlerin ikamet ilkesini, sermaye ithal eden devletlerin ise kaynak ilkesini benimsedikleri gör÷lmektedir. Devletlerin benimsedikleri ilkelerdeki farklılıklar çifte vergilendirmeye sebep olmaktadır. Devletlerin vergilendirme yetkilerinden feragat ederek bu sorunu çözme çabaları zaman zaman yetersiz kalmakla beraber sorunun çözümüne yönelik daha sağlıklı bir araç olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kullanılmaktadır. Bu anlaşmalarda kaynak ve ikamet ÷lkelerinin hangi gelir kaynaklarına ilişkin vergilendirme yetkilerine sahip oldukları açıkça belirtilerek ÷lkelerin yetki çatışmaları giderilmeye çalışılmaktadır (Akçaoğlu, 2011, s. 67).

Anlaşmalara taraf olan devletler öncelikle üzerinde anlaşılan konularda iç mevzuatlarında düzenlemeler yapmak zorundadırlar. Yapılacak düzenlemelerin ardından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları devletlerin parlamentolarında onaylanarak yürürlüğe girer. Bu anlaşmalarda taraf ÷lkelerin hangi gelir unsurları için vergilendirme hakkına sahip oldukları belirtilerek vergilendirmeye ilişkin çerçeve çizilmiş olur (Bahar, 2008, s. 27).

“Çok taraflı vergi anlaşmalarının ancak, ekonomik ve hukuksal yakınlığı olan az sayıda ÷lke arasında imzalanabileceği kabul edilmektedir. Böyle bir vergi anlaşmasına örnek olarak, İsveç, Norveç, Finlandiya, Danimarka ve İzlanda'nın 1983 yılında imzaladıkları NORDIC Konvansiyonu gösterilmektedir. Bu anlaşma bütün akit devletleri bağlayan ana metin ile devletler arasındaki ayrıntıları düzenleyen ikili protokollerden oluşmaktadır. Çok uluslu anlaşmalara verilebilecek

bir diğer örnek de Karayip ülkeleri arasında 1994 yılında imzalanmış olan CARICOM Gelir Vergisi Anlaşmasıdır.” (Akçaoğlu, 2011, s. 68).

Vergi anlaşmalarının temeli uluslararası örgütlerin çalışmalarından öncesine dayanmaktadır. Bu konudaki ilk çalışmalar Almanlar tarafından gerçekleştirilmiştir. İlk vergi anlaşması, 1899 yılında Prusya ile Avusturya-Macaristan İmparatorluğu arasında imzalanmıştır. Ancak bu anlaşmanın öncesinde de Alman Federasyonu içerisinde yapılan benzer anlaşmalar mevcuttur (Kosters, 2004, s. 4). Günümüzde ise *“OECD Model Anlaşması, Birleşmiş Milletler Model Anlaşması ve ABD Model Anlaşması yürürlükteki anlaşmaların üzerine inşa edildiği en etkili modellerdir.”* (Akçaoğlu, 2011, s. 68).

Yürürlükte olan Model Anlaşmalara bakıldığında vergilendirme yetkisini belirlerken gelirin niteliğine bakılarak karar verildiği görülmektedir. Eğer kaynak ülkede gerçekleştirilen bir ticari faaliyetten elde edilen gelir, yerleşik olmayan şirketin kaynak ülkede bulundurduğu bir işyeri aracılığıyla elde edilirse vergilendirme hakkı kaynak ülkeye verilmektedir. Öte yandan portföy yatırımları, kira, royalti gibi pasif nitelikteki kazanç ve iratlarda ise vergilendirme yetkisi ikamet ülkesine bırakılmıştır (Cockfield, 1999, s. 137).

2.3.3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD Uygulamaları

OECD’nin çifte vergilendirmenin önlenmesi için ilk tavsiye kararını aldığı 25 Şubat 1955 tarihinde ikili anlaşmalar ve tek taraflı önlemler yoluyla çifte vergilendirmeyi önleme çalışmaları hali hazırda mevcuttu. Şu an OECD üyesi olan ülkelerin kendi aralarında yaptıkları ikili anlaşma sayısı 70 idi. Bu ikili anlaşmalar, Birleşmiş Milletler Cemiyeti tarafından 1921 yılında başlatılan çalışma ışığında hazırlanmıştır. İlk ikili anlaşma 1928’de taslak halinde kaleme alınmıştır ve nihayetinde 1943’te “Meksika Model Anlaşma”, 1946’da ise “Londra Model Anlaşma” yapılmıştır. Takip eden 10 yıl boyunca bu iki model anlaşmada bazı değişiklikler yapılmış ancak yine de bu anlaşmalar bütünüyle ve oybirliğiyle kabul görmemiştir. Her iki anlaşma da vergilendirme yetkisinin adil ve etkin bir biçimde paylaşılmasında yetersiz kalmıştır (OECD, 2014a, s. 7).

1956 yılında OECD Mali İşler Komitesi, OECD ülkeleri arasında var olan çifte vergilendirme problemlerine yönelik çözümler öneren ve tüm üye ülkelere kabul görmesi beklenen bir sözleşme taslağı hazırlamıştır. Komite 1958-1961 yılları arasında dört tane geçici rapor yayınlamış, 1963 yılında “Draft Double Taxation Convention on Income and Capital” başlıklı raporunu hazırlamıştır. Komite aynı yıl üye ülke hükümetlerinin görüşlerini ve önerilerini alarak sorun hakkında incelemelerde bulunmuş ve 1971 yılında bu raporunu revize etmiştir. 1977 yılında ise bir model anlaşma yayımlanmıştır. Bu anlaşma, 1992, 1994, 1995, 1997 ve daha sonraki yıllarda revize edilmiştir. 1977 tarihli model anlaşmanın çifte vergilendirme konusunda çok güçlü bir metin olduğu kabul edilmektedir (OECD, 2014a, s. 8-9). OECD en son 2014 yılında model anlaşma yayımlamıştır, ilerleyen dönemlerde bu model anlaşmada da değişikliklere gideceği muhtemel gözükmektedir.

2.3.3.1. OECD Model Anlaşma Hükümleri

OECD Model Anlaşmada yedi bölüm ve otuz bir madde yer almaktadır. İlk iki bölüm model anlaşmanın kapsamını ve bazı terimleri açıklamaktadır. Üçüncü ve beşinci bölümler arasında taraf devletlerin gelir ve serveti hangi ölçüde vergilendirmesi ve vergilendirme yetkisinin iki taraf arasında nasıl paylaşılması gerektiği anlatılmaktadır. Altıncı bölüm çifte vergilendirme ile ilgili özel durumları, son bölüm ise anlaşmanın yürürlüğe girişi ve yürürlükten kalmasına yönelik hükümleri barındırmaktadır (OECD, 2014a, s. 11).

OECD Model Anlaşma, kaynak ülkenin aktif bir ticari faaliyetten elde edilen gelirin vergilendirilmesini yerleşik olmayan kişinin bu ülkede işyeri bulundurmasına ve gelirin bu işyeri aracılığıyla elde edilmesine bağlamıştır. İkamet ülkesinin ise bu faaliyetlerden elde edilen geliri kendi ülkesinde ödenecek olan kurumlar vergisinden mahsup etmesi beklenmektedir. İşyeri koşulu gerçekleşmediği takdirde ise vergilendirme yetkisi ikamet ülkeye bırakılmaktadır. Temettü, faiz, gayri maddi hak bedelleri, portföy gelirleri gibi pasif nitelikli kazançlardan elde edilen geliri vergilendirme yetkisi ise ikamet ülkesindedir (Cockfield, 1999, s. 137).

“OECD Modeli’nin temeli ikamet ilkesine dayanmaktadır”. İkamet ilkesinin kabul edildiği durumda vergileme önceliği sermaye sahibinin yerleşik olduğu ülkeye

tanınacak, sermayenin yaratıldığı veya kazancın doğduğu devlet ise bundan sınırlı bir şekilde faydalanabilecektir. Yani ikamet ilkesinin uygulanması kaynak ülkenin vergilendirme gücünü olumsuz etkilemektedir. Bu açıdan bakıldığında OECD Model Anlaşmaların daha çok gelişmiş ülkelerin lehine hükümlere yer verdiği söylenebilir (Karabulut, 2014, s. 91).

OECD Model Anlaşma daha çok, üye ülkelerin kendi aralarında yapacakları anlaşmalar açısından adaleti sağlamaktadır. Gerçekten de Türkiye gibi bazı istisnalar hariç tüm üye ülkelerin gelişmiş ve uluslararası ticarette söz sahibi ülkeler oldukları görülmektedir. Anlaşmaya taraf olan iki ülkenin de gelişmiş ülke olması durumunda adil bir vergilendirme yapılabilmesine rağmen taraflardan birinin az gelişmiş ülke olması halinde Anlaşmanın uygulamasında bazı sorunlar yaşanabilmektedir (Yıldırım H. , 2011, s. 165).

OECD Model Anlaşma, ikamet ilkesine ağırlık vermesinden de anlaşılacağı gibi gelişmiş ülkelerin lehine hükümlere ağırlık vermektedir. Ancak modelin, aktif gelirler açısından düşünüldüğü zaman belli koşullar yerine getirildiği takdirde (işyeri bulundurma ve kazancın bu işyeri aracılığıyla elde edilmesi vb.) kaynak ülkeye vergilendirme yetkisi bırakması nedeniyle tamamen gelişmiş ülkeleri destekleyen bir model olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. Bu koşullar günümüzde ciddi bir tartışma konusudur. Bunları kötüye kullanarak kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi kısıtlanabilmektedir. Söz konusu koşullar çalışmanın ilerleyen başlıklarında daha detaylı bir şekilde anlatılacaktır.

2.3.3.2. Birleşmiş Milletler Model Anlaşma Hükümleri

Birleşmiş Milletler Modeli de, OECD Modeli gibi 1920'lerdeki Milletler Cemiyetinin çalışmalarından sonra ortaya çıkmıştır. Birleşmiş Milletler Modeli, OECD Modeline göre kaynak ülkeye daha fazla vergilendirme yetkisi bırakmaktadır. Bu yönüyle gelişmekte olan ülkeler için OECD Modeline nazaran daha fazla kabul görmüş ve tıpkı OECD Modeli gibi ön plana çıkmıştır (Kosters, 2004, s. 4-11). Ancak yine de BM Modeli esasen OECD Modelinden çok farklı hükümler barındırmamaktadır. Bu Model görece kaynak ülkeye daha fazla vergilendirme

yetkisi tanınmasına rağmen OECD Modelinden çok farklı bir anlayışa sahip değildir (Yaltı, 2003, s. 47).

“Esas olarak OECD modellerini temel alan BM modelinin, OECD modellerinden farklı olarak düzenlediği konular; sabit işyeri (m.5), ticari kazançlar (m.7), bağımlı teşebbüsler (m.9), temettüleri (m.10), faizler (m.11), gayri maddi hak bedelleri (m.12), sermaye değer artışları (m.13) ve diğer gelirlerdir” (Altaş S. , 2010, s. 63).

BM Modeli de OECD Modeli gibi bağlayıcı nitelikte olmayıp ülkeler için çifte vergilendirilmenin önlenmesi konusunda bir yol gösterici durumundadır. Bu model OECD Modeline nazaran kaynak ülkeye daha fazla vergilendirme yetkisi verdiğinden dolayı gelişmekte olan ülkeler tarafından daha fazla tercih edilmektedir. Ancak yine de pek çok konuda her iki model de birbirine benzemekte olduğu için BM Modeli ve OECD Modelinin birbirinin ikamesi olduğunu söylemek zordur.

2.4. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından E-Ticaret

Gelir ve kurumlar vergisi açısından uluslararası e-ticaret faaliyetlerinden elde edilen kazancın vergilendirilmesinde mevcut mevzuat hükümleri yetersiz kalmaktadır. Ülkelerin yerel mevzuatlarının ve uluslararası anlaşmalardaki hükümlerin e-ticareti tam olarak kavrayamaması nedeniyle ülkelerin gelir ve kurumlar vergisi hasılatlarında önemli aşınmalar yaşanmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler açısından e-ticareten doğan kazançların nasıl vergilendirileceği uluslararası kuruluşların da önemli gündem maddelerinden biridir. Mevcut hükümlerin sürdürülemez olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Özellikle mükellefiyetin belirlenmesi, gelirin elde edildiği yerin tespiti, gelirin nitelendirilmesi ve vergi matrahlarının gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesi konuları OECD’nin de üzerinde çalışmalar yaptığı konulardır (Çak, 2002, s. 87-88).

Gelir üzerinden alınan vergiler açısından e-ticaretin etkin bir şekilde vergilendirilebilmesi için tam ve dar mükelleflerinin tespitinin doğru bir şekilde yapılması, yerel mevzuatlarda ve vergi anlaşmalarında yer alan işyeri tanımının

tekrar gözden geçirilmesi, gelirin gerçekte elde edildiği veya değerin yaratıldığı yerin doğru bir şekilde tespit edilmesi ve her bir gelir türünün nitelendirilmesinin açık bir şekilde yapılması gereklidir. Mevcut vergi anlaşmalarında dar mükellef kurumların kaynak ülkede elde ettiği ticari kazançlarından dolayı vergilendirilmeleri, bu ülkede işyeri veya bağımlı temsilcinin bulunması şartına bağlanmıştır. Bu yüzden bu kavramların incelenmesi, uluslararası e-ticaret faaliyetlerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesinde yaşanan sorunların çözümünde önemli bir adım olacaktır (Şentürk, 2013, s. 27-28).

2.4.1. Mükellefiyet

Gelirin vergilendirilmesinde temel olarak benimsenen ilkeler ikamet ve kaynak ilkeleridir. Bu ilkeler doğrultusunda “tam ve dar mükellefiyet” olmak üzere iki çeşit mükellefiyet kabul edilmektedir. Tam mükellefiyet, mükelleflerin gerek yerleşik oldukları ülkede gerekse yurtdışında elde ettiği kazançların tümünün vergilendirilmesini, dar mükellefiyet ise kişi veya kurumların, yerleşik oldukları ülke dışında elde ettiği gelirlerin, sadece bu gelirler ile sınırlı olarak kaynak ülke tarafından vergilendirilmesini ifade eder.

Bir ülkede tam mükellefiyetin oluşması, o ülkede ikamet sahibi olmak veya belli bir süreliğine o ülkede ikamet etme şartına bağlanmıştır. Bu şartlardan birini sağlayan kişiler tam mükellef kabul edilerek tüm dünya üzerinde elde ettikleri gelirler üzerinden vergiye tabi tutulurlar. Bu şartları taşımayan kişiler ise dar mükellef olarak sadece ilgili ülkede elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Tüzel kişiler ise kanuni merkezleri veya iş merkezlerinin bulundukları ülkede tam mükellef olarak kabul edilirler.

E-ticaretin gelişmesiyle birlikte kişiler bir ülkede ikamet ekmeksizin de o ülkede ticari faaliyetlerde bulunabilmektedirler. Özellikle çok uluslu şirketler, mevcut işyeri kurallarındaki boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınma stratejileri geliştirmişlerdir. Kimi ülkeler kanuni merkezi kimi ülkeler ise iş merkezini kıstas olarak kabul ettiklerinden dolayı bazı durumlarda “devletsiz gelir” oluşabilmektedir. Çok uluslu şirketlerin bilhassa vergi cennetlerini kullanmak suretiyle yönetim planlamalarına gitmeleri, bu şirketlerin düşük oranda vergilendirilmelerine neden

olmaktadır. Yine benzer sebeplerden dolayı bir şirket iki farklı ülkede tam mükellef kabul edilerek çifte vergilendirmeye maruz kalabilmektedir (Corkery vd, 2013, s. 5-6).

Bu durum somut bir örnek ile ifade edilecek olursa; İrlanda vergi kanunlarına göre bir şirketin İrlanda’da mukim sayılabilmesi için yönetim merkezinin İrlanda’da bulunması gereklidir. ABD gibi pek çok ülke ise vergilendirilme yerinin belirlenmesinde kuruluş yerini esas almaktadır. Bu durumda İrlanda’da kurulan ve fiili yönetim merkezi ABD’de bulunan bir şirket her iki ülkenin vergi kanunları uyarınca mükellef sayılmamaktadır. Böylece şirketin gelirleri iki ülke tarafından da vergilendirilmemektedir. Birçok şirket bu durumu vergi planlama aracı olarak kullanmaktadır (Fuest vd, 2013, s. 4).

E-ticaretin vergilendirilmesinde mükellefiyetin belirlenmesi ilk defa OECD tarafından 1998 yılında Kanada’nın Ottawa şehrinde yapılan toplantıda ele alınmış, “yerleşiklik esası”na göre vergilendirme yapılmasının uygun olacağı belirtilmiştir. Ancak bu toplantıda alınan kararların e-ticaretin vergilendirilmesi için uygun olup olmadığı tartışılmaya devam etmiştir. Üyelerden bazıları yerleşiklik esasının, e-ticarette vergi mükellefiyetinin belirlenmesi açısından uygun olmadığını belirtmişlerdir. Bu üyelere göre e-ticaret, fiziki ve sabit nitelikte bir işyeri olmaksızın ticaret yapmaya imkân tanımaktadır. Bu yüzden de “yerleşiklik ilkesi” e-ticaretin vergilendirilmesini tam olarak kavrayamamaktadır (Çak, 2002, s. 89-90).

Mükellefiyetin belirlenmesinden sonra, elde edilen kazançlar bir işyeri ve bağımlı temsilci bulunması şartına bağlandığı için bu kavramların e-ticaret açısından değerlendirilmesi oldukça önemlidir.

2.4.2. İşyeri ve Bağımlı Temsilci Kavramları

“Daimi işyeri (permanent establishment)” kavramı uluslararası e-ticaretten elde edilen kazançların vergilendirilmesinde en önemli unsurlardan biridir. Hangi ülkenin ticari faaliyetleri vergilendirme yetkisine sahip olduğunun belirlenmesinde bakılan en önemli kriterlerden biri, kaynak ülkede daimi işyerinin bulunup bulunmamasıdır. Bu kavramın çerçevesi belirlenmediği sürece kullanıcının

ikametgâhının ve konumunun belirlenmesi zordur. Daimi işyeri, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve vergilendirme yetkisinin belirlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Ülkelerin vergi sistemlerinin birbirinden farklı olması ve işyerlerinin kolayca gizlenmesi gibi sebeplerden dolayı vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun belirlenmesi ciddi bir problemdir (Biscontri, Christina, & Yuen, 2001, s. 56).

Bir şirketin kaynak ülkede bulundurduğu kuruluşun işyeri olarak kabul edilebilmesi için bu kuruluşun şirketten ayrı bir hukuki varlığının olmaması gereklidir. Yani başka bir ülkede yer alan şirket, hukuki anlamda bağımsız ise ana şirkete ait bir işyeri olarak kabul edilmemektedir. Şirketin kaynak ülkedeki şubeleri ise hukuki bağımsızlık göstermemeleri nedeniyle işyeri olarak kabul edilmektedir. Buna göre bir şirketin kaynak ülkedeki şubelerinin kazançları bu ülkede kurumlar vergisine tabi olacaktır (Yaltı, 1995, s. 135).

Fiziksel mevcudiyete dayanan işyeri kavramının günümüz şartlarını yeterince kavramadığı görülmektedir. E-ticaret sayesinde şirketler kaynak ülkede bir işyeri bulundurmaksızın mal ve hizmet satışı gerçekleştirebilmektedirler. Bu durum sınır ötesi e-ticaret faaliyetlerden doğan kazançlardan vergi toplayabilmeyi güçleştirmektedir (Akçaoğlu, 2011, s. 128). Bu kapsamda, mevcut işyeri kavramına ilişkin bazı düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde OECD'nin son yıllarda bu konuda gerçekleştirdiği çalışmalar detaylıca incelenecek ve mevcut model anlaşmadaki hükümlerin günümüz şartlarında uygulanabilir olmadığından hareketle, anlaşma hükümlerine ilişkin yapılması düşünülen düzenlemeler ele alınacaktır.

2.4.2.1. OECD Model Anlaşmada İşyeri Kavramı

OECD Model Anlaşmanın 5. maddesinde işyeri, “*bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit yer*” olarak tanımlanmıştır.

“İşyeri terimi özellikle şunları kapsamına alır:

a) yönetim yeri

b) şube,

c) büro,

d) fabrika,

e) atölye ve

f) maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı herhangi bir yer.” (OECD, 2014b, s. 24-25).

Maddenin 4. fıkrasında ise işyeri teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı belirtilmiştir.

“a) teşebbüse ait tesislerin, malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya amacıyla kullanılması

b) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması

c) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettirilmesi amacıyla elde tutulması

d) işe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması

e) işe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir faaliyetin yürütülmesi amacıyla elde tutulması

f) işe ilişkin sabit yerdeki bütün faaliyetlerin bir arada yürütülmesi sonucunda oluşan faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şartıyla, işe ilişkin sabit bir yerin yalnızca a) ile e) arası bentlerde bahsedilen faaliyetlerden birini veya birkaçını bir arada yürütmek amacıyla elde tutulması.” (OECD, 2014b, s. 25).

Bu sayılan hususlar OECD Model Anlaşmanın 5(4) bölümünde yer alan daimi işyeri istisnalarıdır. Bu istisnaların “yardımcı ve hazırlayıcı” nitelikte olduğu kabul edilerek yukarıda sayılan faaliyetler sonucu elde edilen kazancın kaynak ülkede vergilendirilebilmesi için gerekli olan daimi işyeri koşulu yerine getirilmemektedir. Ancak bu faaliyetlerden bazıları artık şirketlerin hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetleri olmaktan ziyade esaslı faaliyetleri arasına girmeye başlamıştır. Bu sebeple OECD, Model Anlaşmanın 5(4) bölümünün tekrar gözden geçirilmesi için çalışmalar yapmaktadır.

Model Anlaşmanın 1 inci fıkrasında işyerinin sabit bir yer olduğuna açıkça vurgu yapılmıştır. İşyeri, *“bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yerdir.”* şeklinde tanımlanarak sabitlik unsuruna vurgu yapıldığı görülmektedir (OECD, 2014b). Bu tanım aşağıdaki koşulları kapsamaktadır.

- *“işe ilişkin belli bir yerin mevcut olması, yani binalar gibi bir tesis ve ya, belirli durumlarda, makineler ya da teçhizat;*
- *işe ilişkin bu yer sabit olmalıdır, yani belirli ölçüde bir sürekliliğe sahip belli bir yerde bulunmalıdır;*
- *teşebbüsün işi, işe ilişkin sabit bu yer vasıtasıyla yürütülmelidir. Bu, genelde o ya da bu şekilde teşebbüse bağımlı olan kişilerin (personel), teşebbüsün sabit yerinin bulunduğu Devletteki işlerini yürüttüğü anlamına gelir. (OECD, 2014b, s. 85).*

Buna göre işyerinin, faaliyetlerin idame ettirilmesi için gerekli olan tesisat ve makineler de işyeri oluşturmaktadır. Bunların işletmenin mülkiyetinde olması şart değildir. Bina, makine veya teçhizatların işletmede kullanılmak amacıyla kiralanması durumunda da işyeri oluşmaktadır (OECD, 2014b, s. 85-86). Ancak bu yerler, işyerinin yardımcı ve hazırlayıcı faaliyetleri için kullanıldığı takdirde mevcut anlaşmaya göre işyeri olarak kabul edilmemektedir. Günümüzde Model Anlaşmanın 5. maddesindeki hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetleri kapsayan istisnalar kötüye kullanılarak işyeri statüsünden kaçınmak için bir araç olarak kullanılmaktadır.

Bilindiği üzere model anlaşmadaki işyeri kavramı, dar mükelleflerin ülke içinde elde ettiği ticari kazançları vergilendirebilmek için kullanılan bir unsurdur. Bu yüzden bu işyerinde gerçekleştirilen faaliyetlerin ticari faaliyet olmasına dikkat edilmelidir. Bu faaliyetlerin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi ve yardımcı ve hazırlayıcı niteliğinden öte bir işlev görmesi halinde kaynak ülke, bu işyeri aracılığıyla elde edilen kazancı vergilendirebilecektir.

Model anlaşmaya göre, ana şirkete bağımlı temsilciler de işyeri gibi kabul edilerek kaynak ülkeye vergilendirme hakkı sunabilmektedirler. Bir işletme, sabit bir işyerine sahip olmasa bile kaynak ülkede faaliyetlerini yürüten bağımlı temsilcisi nedeniyle de o ülkede vergi ödemek zorunda kalabilir. Ancak bu bağımlı

temsilcilerin faaliyetlerinin de yardımcı ve hazırlayıcı nitelikte olmaması gerekmektedir. Yine model anlaşma bağımlı temsilcide, ana şirket adına “sözleşme akdetme yetkisi” aramaktadır. Bu yetkiyi mütemadiyen kullanabilen temsilciler bağımlı temsilci olarak kabul edilmektedir (OECD, 2014b, s. 95-97).

2.4.2.2. İşyeri Kurallarının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi

İşyeri kavramı ya sabit bir işyeri ya da bağımlı temsilcilik ilişkisi sonucu var olabilmektedir. Her iki durumda da kaynak ülke, ülkesinde yaratılan değeri vergilendirme hakkına sahip olmaktadır. Önceki dönemlerde işletmeler, mal ve hizmetlerini yalnızca fiziksel ortamda teslim edebilmekteyken e-ticaretle beraber fiziki ortama gerek kalmaksızın mal ve hizmet ticareti yapılabilmektedir (Akçaoğlu, 2011, s. 146). “Sanal işletmeler”, “sanal tacirler” ve “sanal işyeri” gibi kavramların ortaya çıkmasıyla beraber mevcut vergi mevzuatları e-ticaret faaliyetlerini kapsayamaz hale gelmiştir. Uluslararası vergilendirmeye dayanak teşkil eden ikamet ve kaynak ilkeleri, e-ticaret faaliyetlerinin etkin ve çifte vergilendirmemeye yol açmayacak şekilde vergilendirilmesinde yeterli olmamaktadır (Gençer, 2013, s. 21).

Özellikle gayri maddi malların satımı ve hizmet ifalarında, mevcut işyeri kurallarına göre vergilendirme yapmanın zorluğu belirgin bir şekilde fark edilmektedir. Pek çok uluslararası şirket kaynak ülkelerde elde ettikleri vergiden kaçınmak amacıyla kendilerine vergisel avantajlar sunan ülkelere faydalananarak işyeri tanımını kötüye kullanmaktadır.

“Bu duruma en yakın örnek olarak dünyanın en büyük arama motoru olan Google ile Maliye Bakanlığı arasında, 2009 yılından beri süren ihtilaflı durumu verebiliriz. Google, kendisine reklam veren Türk şirketlerine İrlanda’da kurduğu şirket üzerinden fatura kesmiş ve tüm uyarılara rağmen Türkiye’de vergi mükellefi olmayı kabul etmemiştir. Maliye Bakanlığı, mahkemeye, Türkiye’de elde edilen gelirin vergisi Türkiye’ye ödenir. Google, Türkiye’den elde ettiği gelirin vergisini ödemek zorundadır, tezini savunarak dava açmış ve bu davada haklı bulunmuştur. Buradaki sorun Türk şirketlerinin, Google’a reklam verdiklerinde İrlanda’da kurulu Google Ireland LTD üzerinden faturalandırma yapılması ve şirketlerin, Google’a verdikleri reklamları gider gösterip vergiden düşebilmesinden kaynaklanmaktadır.

Çünkü Maliye Bakanlığı, Türkiye’den reklam toplayan Google’dan gelirleri karşılığında vergi alamamaktadır. Google ise kendisini küresel bir hizmet verdikleri için her ülkeye ayrı ayrı vergi vermek zorunda olmadıklarını söyleyerek savunmaktadır. (Altuntaş, 2011, s. 106).

Yine gayri maddi hakların transferinde emsal bedelin tespitindeki zorluklar da şirketlerin transfer fiyatlandırması yapmak suretiyle vergiden kaçınmalarına fırsat vermektedir. Bu çerçevede özellikle büyük ve uluslararası şirketler “Çifte İrlanda-Hollanda Sandviçi (Double Irish-Dutch Sandwich)” adı verilen bir yöntem kullanarak vergiden kaçınabilmektedir. Bu yöntem şu şekilde işlemektedir. ABD’de konumlandırılmış ana şirket ve İrlanda’da bu şirketle ilişkisi bulunan iki şirket kurulmuştur. Bu şirketlerden ilki ana şirketin sahibi olduğu holding şirkettir. Holding şirket İrlanda’da kurulmasına rağmen şirketin iş merkezi Bermuda’da bulunmaktadır. İki ülkenin tekdüze vergi kurallarına sahip olmaması nedeniyle bu şirket her iki ülkede de vergiye tabi olmamaktadır. Holding şirketin ise İrlanda’da, ekonomik faaliyetlerini yürüttüğü bir şirket bulunmaktadır. Bu şirket İrlanda kanunlarına göre vergi mükellefidir.¹² Ancak bu şirkete İrlanda’da çeşitli vergisel kolaylıklar sağlandığından dolayı efektif vergi yükü oldukça düşüktür. Ayrıca yine vergisel amaçlarla bu şirkete ait Hollanda’da bir kanal şirket kurulmuştur (Fuest vd, 2013, s. 4-7).

Ana şirket patent haklarını İrlanda’daki holding şirkette tutmakta ve bu şirkete IP (fikri mülkiyet hakkı) transferi yapmaktadır. Yani bu şirkete telif hakkı ödeyerek ana şirketin elde ettiği kâr ABD’deki %35’lik kurumlar vergisi oranı yerine İrlanda’daki %12,5’lik vergiye tabi olmaktadır. Ayrıca dönemsel lisans hakkı ödemelerinden de kaçınabilmek amacıyla IP hakkı tamamen devredilmeyerek bu ödemelerden de kaçınılmaktadır (Fuest vd, 2013, s. 5).

Ana şirket, diğer ülkelere yaptığı satışlar için İrlanda’daki ikinci şirketi kullanmaktadır. Şirket, farklı ülkelerde fiziksel bir varlık göstermeden satışlarını gerçekleştirerek bu ülkelerde daimi işyeri oluşturmamaktadır. İkinci şirketin elde ettiği gelirlerin ise royalti ödemesi olarak holding şirkete ödenmesi gerekmektedir.

¹² İrlanda %12,5’lik kurumlar vergisi oranı ile AB ülkeleri arasında en düşük kurumlar vergisi oranına sahip ülkedir.

Burada devreye Hollanda'daki kanal şirket girmektedir. İkinci şirket vergiden kaçınmak için gelirlerini Hollanda'daki şirkete aktarmaktadır. İrlanda kanunlarına göre diğer AB ülkelerinde bulunan şirketlere yapılan royalti ödemeleri vergiden istisna tutulmaktadır. Holding şirket ise Bermuda mükellefi olması nedeniyle ikinci şirket royalti ödemelerini doğrudan holding şirkete yapsaydı bu ödemeler stopaja tabi olacaktı. Bu yüzden iki İrlanda şirketi arasında gerçekleştirilecek işlem araya bir Hollanda şirketi koyularak vergisiz bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir. İkinci şirketten Hollanda'daki şirkete yapılan ödeme ise AB faiz ve royalti direktifine göre vergi tabi olmamaktadır. Hollanda'daki şirket bu parayı yine royalti ödemesi olarak İrlanda'daki holding şirkete aktarmaktadır.¹³ Ayrıca ikinci şirket royalti ödemelerini yüksek tutarak İrlanda'da vergi matrahını minimuma indirmektedir. Holding şirketin gelirleri ise vergi cenneti olarak kabul edilen Bermuda'da vergiye tabi tutulmaktadır. Ana şirket ise yalnızca İrlanda'daki şirkete aktarmadığı gelirleri için ABD'de kurumlar vergisi ödemektedir (Fuest vd, 2013, s. 4-8).

Mevcut işyeri kurallarını e-ticarete uygulamak oldukça zordur. Sunucu, web sitesi veya web sayfasının işyeri olarak kabul edilip edilmeyeceği, vergilendirme açısından yaşanan belirsizliklerin çözümü açısından önemli bir adım olacaktır (Tokaç, 2012). *“Başlangıçta, sabit iş yeri fiziksel yer olarak görülüp, yayının yapılıp internet sunucularının (server) olduğu yerler, sabit iş yeri olarak görülmüşlerdir. Ancak internet sunucularının aynalama (mirroring) yöntemi ile farklı yerlerde bulunabilmesi, bu ilkeye olan bağlılığı azaltmıştır”* (Öz N. S., 2004, s. 99). Yine bir web sayfasının, farklı bir ülkenin web sayfasına entegre olacak şekilde düzenlenebilmesi ve web sayfası ve sunucuların kiralanabilmesi nedeniyle e-ticaret faaliyetlerinin gerçekleştiği sanal ortamların model anlaşmadaki işyeri koşulunu sağlamadığı görülmektedir (Tokaç, 2012).

2.4.3. Gelirin Niteliğinin Belirlenmesi

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında her bir gelir unsurunun vergilendirilmesi birbirinden farklı olarak düzenlenmiştir. Bu kapsamda e-ticaretten elde edilen gelirin nasıl nitelendirildiği, vergilendirme yetkisinin kimde olduğuna ve

¹³ Hollanda'nın aracı ülke olarak seçilmesinin nedeni ise Hollanda'nın royalti ve benzeri işlemler için stopaj uygulamamasıdır.

vergilendirmenin nasıl yapılacağına esas teşkil etmektedir. Fiziki mevcudiyeti bulunmayan gayri maddi ürünler ilk olarak Ottawa Konferansında ele alınmıştır. Bu konferansta fiziki mevcudiyeti olmayan ve doğrudan tüketiciler tarafından satın alınabilen ürünlere “dijital ürün” adı verilmiştir (Çak, 2002, s. 96).

O dönem yapılan çalışmalarda bu ürünlerin nasıl nitelendirileceği konusunda tartışmalar yaşanmıştır. Sonrasında ise bu ürünlerin satışından veya kiralanmasından elde edilen kazancın ticari kazanç mı yoksa gayri maddi hak bedeli olarak mı nitelendirileceği hususu açıklığa kavuşturulmuştur (Çak, 2002, s. 97). OECD Model Anlaşmanın 12. maddesinde gayri maddi hak bedeli olarak kabul edilen ürünler sıralanmıştır. Buna göre gayri maddi hak bedelleri *“sinema filmleri dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, tasarım veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder.”* (OECD, 2014b, s. 29). OECD Model Anlaşma, gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde yetkiyi ikamet ülkesine bırakmıştır. Birleşmiş Milletler Modelinde ise yetki yine ikamet ülkesine bırakılmakla beraber kaynak ülke de vergilendirmede belli bir pay sahibidir. Türkiye’nin de taraf olduğu anlaşmalara bakıldığında, gayri maddi hak bedellerinin kaynak ülke ile ikamet ülke arasında paylaştırıldığı görülmektedir. Türkiye, kaynak ülke konumunda olduğu durumlarda, gayri maddi hak bedellerini belli bir oranı geçmemek şartıyla vergilendirebilmektedir (Özdemir, 2013, s. 87).

OECD Model Anlaşmanın 7. maddesi, kaynak ülkenin ticari bir kazancı vergilendirilmesini daimi işyeri veya bağımlı temsilci şartına bağlamıştır. Yani bir şirketin yabancı bir ülkede vergilendirilebilmesi için o ülkede bir işyeri bulundurması ve faaliyetlerini bu işyeri aracılığıyla gerçekleştirmesi ya da o ülkede ana şirkete bağımlı bir temsilcinin bulunması gerekir. Gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde ise böyle bir şart bulunmamaktadır (Alptürk, 2005, s. 346).

2.4.3.1. Ticari Kazanç-Gayri maddi Hak Bedeli (Royalti) Sınıflandırması

Bir dijital ürünün nasıl nitelendirildiği, bu üründen elde edilen gelirin vergilendirilmesi açısından büyük farklılıklar yaratmaktadır. E-ticaret aracılığıyla elde edilen gelirler ya ticari kazanç ya da gayri maddi hak bedeli olarak kabul edilmektedir. Burada iki gelir unsuru arasındaki ayrımı iyi yapabilmek gereklidir. Ticari kazançların vergilendirilmesi, daimi işyeri ve bağımlı temsilci ile ilişkilendirilirken gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesi stopaj yoluyla gerçekleştirilmektedir. Daimi işyeri veya bağımlı temsilcinin bulunmadığı durumlarda vergilendirme ikamet ülkesi tarafından yapılırken bunlardan birinin varlığı halinde kaynak ülke vergilendirme hakkına sahip olmaktadır.

24 Mart 2000 tarihinde OECD, dijital ürünlerden elde edilen kazançların nitelendirilmesine ilişkin “Tax Treaty Characterisation Issues Arising From E-Commerce” adlı bir rapor yayımlamıştır. Bu raporda dijital ürünlerin indirilmesi, kiralanması, reklam hizmeti verilmesi, barındırma hizmetleri gibi e-ticaret açısından en çok kullanılan işlemlerden elde edilen kazançların ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. *“Örneğin ABD’de Kurulu Apple Inc. şirketinin sanal mağazası olan iTunes Store üzerinden müzik, film, iPhone için çeşitli uygulamalar indirilmesi sonucu Apple Inc. şirketine ödenen bedeller ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Ayrıca bu film, oyun vb dijital ürünlerin sınırlı bir süre kullanımı veya kiralanması sonucu ödenen bedeller de ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu satışlara ilişkin vergilemenin dijital ürünün tüketiminin yapıldığı ülkede değil söz konusu dijital ürünlerin ihracatçısı sayılan ABD de yapılması söz konusu olacaktır.”* (Şentürk, 2013, s. 33).

2.6.3.1.1. Yazılımlar

Bilgisayar yazılımı satışından elde edilen gelir, programı satın alan kişinin elde ettiği kullanım hakkının niteliğine bağlı olarak nitelendirilir (OECD, 2010, s. C(12)-10). Vergilendirme, yazılıma ilişkin hakların tamamen ya da kısmen devredilmesine ve yazılımın kişisel ya da ticari amaçla kullanım durumuna bağlı olarak yapılacaktır. Yazılımın tamamen elden çıkarılarak devralana geçmesi durumunda yapılan ödeme ticari kazanç olarak nitelendirilecektir. Ancak kısmi devir

söz konusu olduğunda vergilendirme, ticari kazanç hükümlerine göre değil, gayri maddi hak bedeli hükümlerine göre yapılacaktır (Li, 1999, s. 1423).

2.6.3.1.2. Know-How İçin Yapılan Ödemeler

OECD Model Anlaşmanın 12. maddesinde yer alan gayri maddi hak bedeli tanımı, know-how olarak bilinen “*sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için... ödemeler*”i de kapsamaktadır. Ticari kazanç doğuran hizmet sözleşmelerinde, taraflardan birisi elindeki bilgi ve becerileri kullanarak diğer taraf için iş yapmayı üstlenirken know-how sözleşmelerinde, taraflardan biri bilgi ve deneyimlerini, kamuya açıklamamak şartıyla ve karşı tarafa açıklamak suretiyle kazanç elde eder. Bu bağlamda know-how sözleşmelerine konu bilgi ve deneyimlerin karşı tarafa aktarılmasından elde edilecek kazanç gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmektedir (OECD, 2014b, s. 205).

Know-how sözleşmeleri ile hizmet sözleşmelerinin birbirinden ayırt edilmesi vergilendirme açısından önemlidir. Hizmet sözleşmelerinde taraflardan biri diğer tarafa bir işin ifasını taahhüt etmektedir. Hizmet ifasından elde edilecek kazançlar ticari kazanç olarak nitelendirilmektedir. Know-how sözleşmelerinde ise ortaya çıkan kazanç 12. maddenin yani gayri maddi hak bedelinin kapsamına girmektedir (Erbay, 2002, s. 126-128).

Aşağıdaki kriterleri kullanarak bu iki tür sözleşmeden kaynaklanan ödemelerin ayrımı yapılabilir:

- “*Know-how tedariki için yapılan sözleşmeler, 11’inci paragrafta açıklanan türde halihazırda var olan bilgiyi ilgilendirir ya da o tür bilginin geliştirilmesi ya da yaratılmasından sonra sağlanmasını ilgilendirir ve o bilginin gizliliği hakkında belirli hükümleri içerir.*”
- *Hizmet sağlama sözleşmeleri durumunda, sağlayıcı, kendisinin özel bilgi, beceri ve uzmanlığının kullanımını gerektirebilen ama bu özel bilgi, beceri ve uzmanlığın diğer tarafa aktarılmasını gerektirmeyen hizmetleri ifa etmeyi üstlenir.*
- *Know-how sağlanmasını içeren çoğu durumda, var olan bilgiyi sağlama ya da var olan materyali çoğaltma dışında, sözleşmeye göre sağlayıcı tarafından*

yapılması gereken genel olarak çok az şey olacaktır. Diğer taraftan, hizmetlerin ifası için olan bir sözleşme, sözleşmeden doğan yükümlülüklerin ifası için, çoğu durumda, sağlayıcı tarafından çok daha yüksek düzeyde harcamayı gerektirecektir. Verilecek hizmetlerin niteliğine bağlı olarak, sağlayıcı, örneğin; araştırma, tasarım, test, çizim ve diğer ilgili faaliyetlerde yer alan çalışanlar için maaş ve ücret ödemek ya da benzer hizmetlerin ifası için taşıeronlara ödeme yapmak zorunda olabilir.” (OECD, 2014b, s. 205-206).

Aşağıdaki ödemeler ise hizmet sözleşmesi kapsamında değerlendirilmektedir. Bu ödemeler sonucu elde edilen kazanç, model anlaşmanın 7. maddesine yani ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir (OECD, 2014b, s. 206).

- “Satış sonrası hizmetler karşılığında alınan ödemeler,
- bir satıcı tarafından satın alana garanti kapsamında verilen hizmetler için yapılan ödemeler,
- safi teknik yardım için ödemeler,
- genel olarak mevcut bilgidен, ödeyen için özel olarak geliştirilen bir liste olması halinde, potansiyel müşterilerin bir listesi için ödemeler, (Ancak, ödemeyi alanın belli bir ürün ya da hizmeti sağladığı müşterileri içeren gizli bir liste için ödeme, ödemeyi alanın bu müşteriler ile ilişkilerindeki ticari deneyimine ilişkin olacağı için, know-how için yapılan bir ödemeyi oluşturur).
- bir mühendis, avukat ya da muhasebeci tarafından verilen görüş için ödemeler ve
- elektronik olarak sağlanan tavsiye için, teknisyenler ile elektronik iletişim için ya da sık sorulan sorulara ya da sık sık ortaya çıkan ortak sorunlara cevap olarak yazılım kullanıcılarına gizli olmayan bilgi sağlayan bir veri tabanı gibi, bilgisayar ağları yoluyla sorun giderme veri tabanına erişim için yapılan ödemeler.”

2.4.3.2. Sınai, Ticari veya Bilimsel Teçhizat Gelirleri

Model anlaşmanın 12. maddesindeki gayri maddi hak bedeli tanımı içerisinde “sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödeme” ibaresi yer almaktadır. Buna göre bu faaliyetlerden elde

edilen gelir, gayri maddi hak bedeli olarak kabul edilerek vergilendirilmesi buna göre yapılacaktır (OECD, 2014b, s. 29).

2.6.3.2.1. Dijital Ürünler

Dijital ürünler, dijital ağlar üzerinden dağıtımı yapılan ürünler olarak tanımlanabilir. Müzik, video, yazılım, oyun, film, gazete, dergi, gibi ürünler dijital ürünlere örnek olarak gösterilebilir. Dijital ürünler, nitelikleri ve kullanım amaçları açısından gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmemektedir. Dijital ürün olarak kabul edilen mallar, “teçhizat” olarak kabul edilemez çünkü “teçhizat” ifadesi yalnızca maddi ürünler için kullanılmaktadır. Oyun, müzik, video gibi dijital ürün olarak kabul edilen ürünlerin bireysel tüketiciler tarafından kullanımı sınai, ticari veya bilimsel nitelikli değildir ve bunların kullanım ömürleri kısadır. Bu sebeplerden dolayı dijital ürünler için yapılan ödemeler gayri maddi hak bedeli olarak nitelendirilmemektedir (OECD, 2001, s. 12).

2.6.3.2.2. Bilgisayar Ekipmanları

Bilgisayar ekipmanlarının (donanımlarının) kiralanması sonucu elde edilen gelirin ticari kazanç mı yoksa gayri maddi hak bedeli olarak mı nitelendirileceğini bulabilmek için bir hizmet mi verildiğinin yoksa kira sözleşmesi mi imzalandığının tespit edilmesi gereklidir. OECD’ye göre aşağıdaki unsurların varlığı halinde işlem bir hizmetten ziyade kira mahiyeti taşımaktadır (OECD, 2001, s. 12).

- a) Müşterinin malı fiziki olarak elinde bulundurması,
- b) Müşterinin malı kontrol etmesi,
- c) Müşterinin mal üzerinde önemli bir ekonomik çıkarının bulunması,
- d) Kiralayanın, hizmeti alan kişi ile ilgisi bulunmayan firmalara belli hizmetleri aynı anda sağlamak için malı kullanmaması,
- e) Kiralayan kişinin, sözleşme şartlarının yerine getirilmemesi halinde büyük oranda gelir kaybı ya da fazla ödeme yapma riski altına girmemesi,
- f) Toplam ödemenin, bilgisayar ekipmanının sözleşme süresindeki toplam kira değerini belirgin bir biçimde aşmaması (OECD, 2001, s. 12-13).

Bu faktörlerin hepsinin değerlendirilerek sözleşmenin bir hizmet sözleşmesi mi yoksa kira sözleşmesi mi olduğuna karar vermek gerekir. Yukarıdaki unsurlar çerçevesinde bilgisayar ekipmanlarının kiralanması karşılığı yapılan ödemelerin gayri maddi hak bedeli değil hizmet geliri yani ticari kazanç olduğu belirlenmiştir (OECD, 2001, s. 13).

2.4.3.3. Teknik Hizmetler

Teknik hizmetler, teknik bir alanla ilgili özel uzmanlık ya da bilgi kullanılarak yerine getirilen hizmetlerdir. Eğer sağlanan hizmetler uygulamalı bilimler ya da zanaatçılık gibi teknik bir alandaki özel bilgi veya beceriyi gerektiriyorsa “teknik hizmet” olarak kabul edilmektedir. Ancak sanat veya beşeri bilimler gibi hizmetler bu alana girmemektedir. Örneğin; mühendislik hizmetleri teknik mahiyettedir ancak psikologların hizmetleri teknik mahiyette sayılmamaktadır. (OECD, 2001, s. 14).

Hizmet ifa edilirken teknolojiiden yararlanılması onu teknik hizmet sınıfına dâhil etmemektedir. Yine hizmetin teknolojik araçlarla teslim edilmesi de hizmeti teknik hizmet haline getirmemektedir. Bu durum özellikle e-ticaret bakımından önemlidir çünkü internette kullanılan teknoloji muhtelif olarak teknik olmayan hizmetlerin verilmesinde kullanılmaktadır. Örneğin internet üzerinden kumar oynamak yaygın olarak kullanılmaktadır. İnternet ileri bir teknoloji ürünü olmasına rağmen internet üzerinden kumar oynanması teknik hizmet vasıflarına sahip değildir (OECD, 2001, s. 14-15).

Özel uzmanlık ya da bilginin hangi noktada kullanıldığını belirlemek çok önemlidir. Özel uzmanlık ya da bilgi, hizmet sektöründe girdi olarak kabul edilebilir. Bu durumda yapılan ödeme teknik mahiyette olacaktır. Ancak hizmetin müşteriye sunulması sırasında özel bir uzmanlık veya bilgi istenmedikçe, bu hizmet teknik hizmet olarak kabul edilmeyecektir. E-ticaret işlemlerinde de veriler ve yazılımlar kullanılmasına rağmen müşteriye verilen hizmet teknik hizmet mahiyetinde değildir. Satıcı yalnızca veri ve yazılım için müşterisine erişim imkânı sunmaktadır. Bu erişim için yapılan ödeme teknik mahiyette bir hizmet değildir (OECD, 2001, s. 15).

2.4.3.4. Yönetim Hizmetleri

Yönetim hizmetleri, yönetim fonksiyonlarının yerine getirilebilmesi için yapılan hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler, işletmenin üretim, pazarlama gibi faaliyetlerini değil işin idaresine ilişkin fonksiyonları ifade etmektedir. Örneğin ticari acente veya ticari vekillerin kiralanması ve bunlara eğitim verilmesi yönetim hizmeti kabul edilmektedir. Ancak bu acente veya vekillerin icra ettiği faaliyetler idari nitelikte değildir. Yönetim hizmetlerinin, veri ve yazılım hizmetinden ayırt edilmesi gereklidir. Müşterilerin veri ve yazılım satın alıp bunları idari amaçlarla kullanmaları, verilen hizmeti yönetim hizmeti kapsamına sokmaz. Bu nedenle yönetim hizmetlerinden elde edilen gelir ticari kazanç olarak kabul edilmektedir (OECD, 2001, s. 15).

2.4.3.5. Danışmanlık Hizmetleri

Danışmanlık hizmeti, bir uzmanın veya özel niteliklere sahip bir kişinin tavsiye niteliğindeki hizmetleri olarak tanımlanmaktadır. Danışmanlık hizmetleri, profesyonel bir danışman tarafından verildiği takdirde teknik hizmet veya yönetim hizmeti kapsamında düşünülebilir (OECD, 2001, s. 16).

2.4.3.6. Karışık Ödemeler

Ödeme şekilleri bakımından bazı e-ticaret işlemleri karma nitelikli (yazılım bakım işlemleri vb) olabilirler. Bu şekilde karma içerikli işlemlerde işlemin parçalara ayrılması ve her bir parçayı ayrı bir işlemmiş gibi değerlendirilerek her parça için ayrı ayrı vergilendirme yapılması gerekmektedir. Önemsiz nitelikte olan parçalar ise ana kısma göre vergilendirilmelidir (OECD, 2001, s. 16).

2.5. Harcama Vergileri Açısından E-Ticaret

KDV, 34'ü OECD üyesi olmak üzere 166 ülkede uygulanan çok aşamalı genel bir satış vergisidir. Her ne kadar pek çok eyalette perakende satış vergisi formunda bazı vergiler bulunsun da KDV uygulaması bulunmayan tek OECD ülkesi ABD'dir (OECD, 2016, s. 14). Avustralya, Hindistan, Yeni Zelanda ve Singapur gibi

pek çok ülke ise KDV yerine “mal ve hizmet vergisi” adını vermeyi tercih etmektedir (OECD, 2015a, s. 28).

Bir ülkedeki ithalat ile mal ve hizmet teslimleri KDV’nin konusuna girmektedir. Konusu itibariyle KDV, e-ticareti de kapsamaktadır. E-ticaret kapsamında gerçekleştirilen mal ve hizmet teslimleri de KDV’ye tabidir ancak e-ticarete KDV toplama süreci geleneksel ticarete göre daha zordur. E-ticarete KDV açısından yaşanan esas sorun gayri maddi  r nlerin KDV mükellefi olmayan bireysel tüketicilere yapılan teslimlerinde ortaya çıkmaktadır. Bu teslimlerde, işlemin vergi idaresi tarafından takibi ve vergilendirme yerinin tespitinde sıkıntılar yaşanmaktadır (Ferhatoğlu, 2006, s. 51).

Günümüzde KDV’nin e-ticaret işlemlerinde de etkin bir şekilde toplanabilmesi önemli bir konu olarak göze çarpmaktadır. Küreselleşme ve ticaret yapısındaki değişimlere cevap olarak KDV konusunda bazı düzenlemeler yapılması gereği h sıl olmuştur. Çok yaygın bir kullanımının olmasına rağmen KDV konusunda tekdüze bir uluslararası uygulama birliği sağlanamamıştır. OECD açısından ilk olarak 1998 yılında Ottawa Konferansı’nda gündeme gelen bu konu nihayetinde 2013 yılında oluşturulan on beş maddelik “Matrah Aşındırma ve K r Aktarımı (BEPS) Eylem Planı”nın birinci eylemi olan “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi” başlığı altında incelenmiştir.

2.5.1. Elektronik Ticarete KDV Sorunu

Günümüzde e-ticaret, dünya ticaret hacminde önemli bir yere sahiptir. Geleneksel ticaretin yerini almaya başlayan e-ticaretin hızla yaygınlaşmasıyla beraber tüketim vergileri konusunda düzenleme yapma ihtiyaı doğmuştur. Mevcut kuralların etkinsizliği nedeniyle oluşan gelir kayıplarının önlenebilmesi için KDV ve Genel Satış Vergileri konusunda bazı değişiklikler yapılarak konjonktüre uygun, yenilikçi bir vergi sisteminin oluşturulması gereklidir.

Uluslararası e-ticarete malın teslim, hizmetin ise ifa yerinin tespitinde sıkıntılar yaşanmaktadır. Özellikle gayri maddi ürünlerde bu sorun daha da belirgin bir şekilde hissedilmektedir. Tesliminin fiziki ortamda yapıldığı mallar açısından ise

düşük değerli malların KDV'den istisna tutulması dışında bir sorun yaşanmamaktadır. Çünkü bu mallar geleneksel yöntemlerle teslim edildiği için ticarete konu işlem kolayca tespit edilebilmektedir. Bu mallar, teslim edildiği yerde gümrük vergisiyle beraber tarh ve tahakkuk ettirilir. Müzik, video, e-kitap gibi fiziki teslim dayandımayan, sanal ortamlarda tüketiciler tarafından indirilebilen dijital ürünlerden KDV toplanmasında ise sorunlar yaşanmaktadır. Bu ürünlerin bireysel tüketicilere satış işlemlerinin tespit edilmesi güçtür (Gerger & Gerçek , 2016, s. 65-66).

E-ticarete fiziksel ürün ithalatında ise belli bir bedelin altındaki ithalatın KDV'den istisna tutulması bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi idareleri bu işlemler için KDV toplanması sırasında katlanacakları maliyetlerin elde edilecek KDV gelirinden fazla olabileceği gerekçesiyle düşük değerli fiziksel ürün ithalatına istisna uygulamaktadır. Ancak günümüzde bu işlemlerin sayısı muazzam seviyede arttığı için ciddi bir KDV gelir kaybı söz konusu olmaktadır (OECD, 2015a, s. 120).

E-ticaret üzerinden alınan vergilerde esas sorunu dijital ürünlerin vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Bu yüzden AB ülkeleri eş güdümlü hareket ederek hem OECD hem de diğer ülkelerle beraber çalışmalar başlatmışlardır. Daha önce belirtildiği üzere, Ekim 1998 tarihinde OECD ülkeleri bakanları düzeyinde Ottawa Konferansı gerçekleştirilmiş ve bir takım tedbir ve ilkeler belirlenmiştir. Bu konferansta KDV'nin tüketimin yapıldığı ülke tarafından toplanması ve dijital ürünlerin fiziki mal olarak değil hizmet olarak kabul edilmesi önerilerinde bulunulmuştur (Ceran & Çiçek , 2007, s. 300). Buna göre dijital ürünler hizmet olarak kabul edilecek ve vergilendirilmesi de buna göre yapılacaktır. Ancak hem fiziksel ortamda hem de dijital ortamda sunulabilen ürünler açısından KDV sorunları yaşanmaktadır (Coşkun, 2005, s. 165).

Hem ödemenin hem de teslim veya ifanın elektronik ortamda yapıldığı dolaysız e-ticarete, kitap, cd, dergi gibi ürünlerin mal olarak mı yoksa hizmet olarak mı nitelendirileceği hususunda sıkıntılar yaşanmıştır. Bu ürünler mal olarak nitelendirildiklerinde farklı, hizmet olarak nitelendirildiklerinde farklı muameleye

maruz kalmaktadır. Bu sebeple bu ürünlerin nitelendirilmesi hususu tartışma konusu olmuştur (Yaltı, 2003, s. 215).

Bir ülkedeki satıcıdan başka bir ülkede ikamet eden alıcıya yapılan teknoloji transferi de KDV sorununa yol açmaktadır. Transfere konu teknoloji; “fiziki mallar”, “sanal mallar”, “bilgi ve beceriler” olmak üzere üç grupta değerlendirilebilir. Bunların kesin sınırı çizilerek kategorize edilmeleri zordur. Örneğin bir yazılım CD içinde fiziki olarak teslim edilebildiği gibi elektronik ortamda da teslim edilebilir. Yine teknik bilgi, bir ülkede mal kalemi olarak kabul edilirken başka bir ülkede bu şekilde nitelendirilmeyebilir. Bir ülkeden diğerine yapılan teknoloji transferi; hizmetin kiralanması, ya da ürünün lisansına sahip olma gibi farklı şekillerde de yapılabilir. Her iki durum, vergilendirme açısından farklı hükümler doğurmaktadır (UN, 2005, s. 7).

2.5.2. Elektronik Ticarette KDV Uygulamasına Yönelik Yapılan Çalışmalar

KDV, Avrupa Birliği’nde 11 Nisan 1967 tarihinde uygulamaya konulan 1. direktifle topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş ve üye ülkelerin 1 Ocak 1970 tarihine kadar mevcut gider vergilerinin yerine KDV sistemine geçmesine karar verilmiştir (Bilici, 2007, s. 184-185). “1977 yılında çıkarılan 6. Direktifle beraber KDV kapsamı üye devletler açısından ortak hale getirilmiştir.” Bu direktif 1. direktifin yerine geçerek tüm üye ülkelerin KDV’de varış sistemine geçmesini uygulamaya sokmuştur. “6. Direktif, 1 Ocak 2007 tarihinde uygulamaya konulan 2006/112/EC sayılı Direktif ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tarihe kadar bir çok kez değişikliğe uğrayan KDV sistemi 2006/112/EC sayılı Direktif’le daha sade bir yapıya kavuşmuştur.” (Güçlü, 2012, s. 135).

Söz konusu direktife göre; “genel olarak AB’de KDV mükelleflerin her türlü mal ve hizmet teslim bedelleri üzerinden hesaplanır. Mükellefler hesapladıkları bu KDV’den yükledikleri KDV’yi indirme hakkına sahiptirler. AB’ye üye devletlere ülkemizden farklı olarak ilgili dönemde indiremedikleri KDV’yi iade etme veya sonraki döneme devretme yönünde düzenleme yapma konusunda serbesti tanınmıştır.” AB’de işlemler, ya birliğin üye ülkeleri arasında ya da birlik dışı

ülkelerin taraf olduğu durumlardan oluşmaktadır. Üye ülkelerin kendi aralarında gerçekleştirdiği işlemlerde KDV'yi ihracatçı hesaplamakta, ödemeyi ise ithalatçı yapmaktadır. 1993'e kadar bu işlemler gümrüklerde yapılmıştır. Bu tarihten itibaren ise üye ülkeler arasındaki alışveriş işlemlerinde gümrük kontrolü yapılmamaktadır (Güçlü, 2012, s. 133).

Avrupa Birliği 1 Ocak 2015'ten itibaren dijital ürünlerden alınacak KDV konusunda düzenlemeler yaparak uygulamada bazı değişikliklere gitmiştir. "1042/2013" sayılı düzenlemeye göre telekomünikasyon, yayım ve elektronik hizmetlerinde KDV toplama yetkisi tüketicinin bulunduğu ülkeye bırakılmıştır. Bu düzenleme; telefon, internet, televizyon ve radyo yayıncılığı, yazılım, bulut teknolojisi, çevrimiçi oyun, e-öğrenme, e-kurs, e-kitap, müzik ve video yükleme, barındırma, çevrimiçi ödeme sistemleri gibi faaliyetleri de kapsamaktadır. Örneğin; Almanya'da yaşayan bir tüketici Rusya'daki bir şirketten cep telefonuna uygulama indirdiğinde vergilendirme Almanya tarafından yapılacaktır. Aynı şekilde Hollanda'da yaşayan bir tüketici Amerika'daki bir firmadan yazılım satın aldığı zaman vergilendirmeye yetkili ülke Hollanda olacaktır. Bu uygulama ile AB'nin bu hizmetler için varış yeri ilkesini uygulamaya koyduğu görölmektedir (European Commission, 2014a, s. 10-20).

"Üye ülkeler arasında elektronik ortamda bilgi değişimi yapılabilmesi için KDV alanında KDV Bilgi Değişim Sistemi (VIES), Birlik dışından yapılan e-ticaret konusunda VoeS, ÖTV ile ilgili olarak EMCS gibi bilgi işlem sistemleri oluşturulması gerekmektedir. Dolaysız vergiler alanında ise, gerçek kişilerin elde etmiş olduğu faiz gelirlerine ilişkin bilgilerin elektronik ortamda standart bir formatta otomatik olarak değişime tabi tutulabilmesi için bilişim sistemlerinin oluşturulması gerekmektedir." (Avrupa Birliği Bakanlığı, 2016).

"VOES sistemi" birliğe üye olmayan ülkelere ait şirketlerin, üye ülkelerdeki müşterilerine sattığı ürünler dolayısıyla bu ülkede mükellefiyet kaydı açtırarak KDV'nin tahsil edildiği sistemdir. Bu sistem sayesinde, ödeme bilgilerinden yola çıkılarak müşterinin konumu belirlenebilmektedir (NAO, 2006, s. 17-20). Bu tarz bir kayıt sistemi OECD tarafından da benimsenmiştir. OECD ve NAO, müşterinin fatura

bilgilerinden yola çıkılarak ve özel yazılımlar kullanılarak ödemenin yapıldığı kredi kartının bulunduğu ülke ile müşterinin bulunduğu yerin karşılaştırılabileceğini ve işlemlerin doğruluğunun tespitinin yapılabileceğini belirtmişlerdir (Gerger & Gerçek, 2016, s. 68).

2.5.3. Elektronik Ticarete Hizmetin İfa Edildiği Yer ve Tüketim Yeri Kuralı

E-ticarete, bireysel tüketicilere yapılan gayri maddi ürün satımı üzerinden hesaplanan KDV'nin tarh ve tahsili konusunda ciddi sorunlar yaşanmaktadır. E-ticaretin hacminin artması ile beraber vergi kayıpları da belirgin bir şekilde artmıştır. Bu hususa ilişkin özellikle OECD ve AB gibi uluslararası kuruluşlar bazı çalışmalar gerçekleştirmektedirler. Konu ile ilgili varış yeri ilkesi üzerinde uzlaşa sağlanacağı yönünde bir eğilim söz konusudur.

E-ticaret tüm dünyada olduğu gibi Avrupa'da da çok hızlı bir şekilde yaygınlaşmıştır. Bunda en büyük etkenlerden biri özellikle ABD'de bulunan firmaların AB ülkeleri vatandaşlarına çevrimiçi olarak yaptıkları satışlarını önemli miktarda arttırmalarıdır. ABD şirketlerinin Avrupa pazarındaki artan satışları ortak KDV rejiminde aksaklıklar yaşanmasına sebep olmuştur. 2002 yılında, yaşanan sıkıntılara yönelik bazı tedbirler alınmıştır ancak bu döneme kadar ABD şirketleri, ortak vergi rejimindeki aksaklıklar sayesinde Avrupalı şirketler karşısında avantaj sağlamışlardır (Ferhatoğlu, 2006, s. 58).

Avrupa Komisyonu, Birlik dışındaki şirketlerin KDV'siz elektronik hizmet satışı sonucu oluşan zararlı vergi rekabetini önleyebilmek için bazı çalışmalar yapmıştır. Bu çerçevede, Birlik dışındaki şirketlerin tabi olduğu düşük oranlı KDV'nin AB'de kurulu şirketler üzerindeki etkileri araştırılmıştır (NAO, 2006, s. 8).

1998'de OECD tarafından Ottawa'da düzenlenen "Sınırsız Dünya-Küresel Elektronik Ticaretin Artan Potansiyeli" başlıklı konferansta dijital ürünlere uygulanacak KDV'nin bazı özel kurallar dâhilinde olması gerektiği hususu tartışılmıştır. Konferansta geleneksel ticarete uygulanan temel vergilendirme prensiplerinin e-ticarete de uygulanması hususu uygun bulunmuştur. Ayrıca

uluslararası ticarete KDV'nin varış yeri ilkesi gereğince tüketicinin bulunduğu ülke tarafından alınması kararlaştırılmıştır (NAO, 2006, s. 8).

Yine 1998 yılında OECD tarafından gerçekleştirilen Ottawa Konferansında e-ticarete KDV ile ilgili temel olarak bazı kararlar alınmıştır. “*OECD'nin KDV ile ilgili temel ilke kararları; vergilemenin tüketimin yapıldığı yerde yapılması, dijital ürünlerin hizmet olarak değerlendirilmesi, vergi toplama mekanizmalarının geliştirilmesinden oluşmaktadır.*” Bu kararlar tavsiye niteliğinde olmakla birlikte henüz uluslararası bir uzlaşma ve hukuk birliği sağlanamadığından dolayı bu tavsiye kararları, Türkiye'nin taraf oldukları dâhil pek çok çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına esas teşkil etmektedir (Özdemir, 2013, s. 125).

2.5.4. Sınır ötesi İşlemlerde KDV-Varış Yeri İlkesi

Sınır ötesi KDV işlemlerinde yaşanan en temel sorun KDV'yi toplama yetkisinin satıcının ikamet ettiği ülkede mi (çıkış yeri) yoksa tüketicinin bulunduğu ülkede mi (varış ilkesi) olacağıdır. Varış ilkesine göre bir ülkeden başka bir ülkeye fiziki mal teslimlerinde ihraç edilen mal satıcının bulunduğu ülkede KDV'den muaf tutulurken ithalatçının bulunduğu ülkede tıpkı bu mal ülke içinde satılıyormuş gibi vergiye tabi tutulur. İthalatta KDV genelde gümrük vergisiyle aynı anda gümrük kontrol işlemlerinden önce alınırken bazı ülkelerde KDV, ithalatçının KDV beyanında bulunduğu tarihe kadar ertelenir (OECD, 2015a, s. 30).

KDV'de uluslararası ticaretin vergilendirilmesinde varış yeri ilkesi kabul görmektedir. Varış yeri ilkesi uluslararası ticarete tarafsızlığı sağladığından dolayı bu ilkenin uygulanması konusunda yaygın bir hukuk birliği vardır. Varış yeri ilkesinde ihracat vergi dışı bırakılırken ithalat işlemi KDV ye tabi tutulur. E-ticarete tarafsızlık ilkesinin uygulanması oldukça önemlidir. Buna göre aynı durumda olup benzer işlemleri gerçekleştiren mükelleflerin benzer oranda vergilendirilmeleri gereklidir. Yabancı işletmeler yerli işletmelere göre avantajlı ya da dezavantajlı duruma getirilmemeli ve orantısız vergi yüküne maruz kalmamalıdır (OECD, 2015b, s. 12-15). Tarafsızlık açısından daha uygun olduğu düşünülen varış ilkesi Dünya Ticaret Örgütü tarafından da kabul görmektedir (OECD, 2015a, s. 30).

Pek çok ülkede düşük değerli malların ithalatı, vergi idaresinin katlanacağı maliyetlerin daha fazla olması nedeniyle KDV'den istisna tutulmaktadır. OECD ülkelerinin çoğu bu tarz bir vergi indirimi uygularken düşük değer eşiği ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir (OECD, 2015a, s. 30-31).

Fiziki varlığı bulunmayan varlıkların nerede tüketildiklerinin tespitinde sorunlar yaşanmaktadır. Varış ilkesinin dijital ürünlere uygulanmasında iki temel yaklaşım bulunmaktadır. İlki müşterinin yerleşik olduğu yerde vergilendirme yapılmasıdır. Bu yaklaşıma göre satıcının müşterinin bulunduğu ülkede mükellefiyet kaydı açtırması ve bu ülkede vergi ödemesi gereklidir. Uygulamada müşterinin KDV mükellefiyeti bulunan bir işletme olması durumunda KDV genelde “karşı taraf “ödemeli vergi sistemi (reverse charge mechanism)” ile tahsil edilmektedir. Bu mekanizmaya göre vergi ödeme yükümlülüğü satıcıdan müşteriye geçmektedir. İkinci yaklaşım ise hizmet sunumunda ortaya çıkan KDV'nin satıcının bulunduğu ülke tarafından toplanmasıdır. Bu yaklaşıma göre hizmet sunumları, satıcının yurtdışında olup olmadığına veya yabancı müşteriye yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın satıcının ikamet ettiği ülkede yapılmış sayılır. Daha sonra vergi mükellefiyeti bulunan işletmeler, girdileri üzerinden ödenen KDV'nin iadesini ilgili ülkenin vergi makamlarından isteyebilirler (OECD, 2015a, s. 31).

B2B kapsamındaki satışlarda her iki yaklaşım da hemen hemen aynı etkiyi yaratmaktadır. Bu satışlar için OECD'nin “VAT/GST Rehberi”ne göre vergilendirmede müşterinin ikamet ettiği yeri esas alan ilk yaklaşım kural olarak kabul edilir. Aynı şekilde OECD'nin 2003'te yayımladığı “E-Ticaret Rehberi”ne göre, sınır ötesi sunulan hizmet ve dijital ürün satışlarında da bu yaklaşım geçerlidir (OECD, 2015a, s. 31-32).

Her iki yaklaşım da B2B kapsamındaki satışlarda varış yeri ilkesi ile tutarlı iken B2C kapsamındaki satışlarda durum biraz daha karmaşıktır. “Karşı taraf ödemeli vergi sistemi” B2B kapsamındaki satışlarda iyi işlemesine rağmen KDV beyannamesi vermeyen özel müşterilere yapılan sınır ötesi satışlarda bu mekanizma etkin olmamakta ve yapılan işlem genelde vergilendirilmemektedir. Bu metot nihai tüketicinin yurt dışından satın aldığı hizmetler sonucu doğan KDV'yi beyan edip

ödemesine bağlıdır. Bireysel tüketicilerin vergi beyan ve ödeme yükümlülüğü olmadığından bunların vergiye gönüllü uyum seviyesinin düşük olması beklenir. Bu yüzden pek çok KDV sisteminde bireysel tüketicilere yapılan hizmet satışlarında satıcının yerleşik olduğu ülkede vergilendirme yapılır. Bazı ülkeler ise yerleşik olmayan müşterilere yapılan B2B kapsamındaki satışları sadece reklamcılık, danışmanlık gibi faaliyetlerle sınırlamışlardır. Çıkış yeri ilkesine tekabül eden bu yaklaşım satıcılara faaliyetlerini KDV'nin uygulanmadığı faaliyetlere ya da ülkelere kaydırmasını teşvik etmektedir. Bu durum ise sınır ötesi hizmet satışlarında KDV kaybı yaşanmasına yol açmaktadır (OECD, 2015a, s. 32).

Ülkeler gitgide varış yeri ilkesini hem B2B hem de B2C satışlara uygulayabilmenin yolunu aramaktadırlar. OECD'nin "E-Ticaret Rehberi" de satıcının vergiyi keserek beyan etmesi sistemine dayanmaktadır. B2C satışlarda müşterinin yerine satıcının vergiyi toplaması daha realistik bir alternatif olarak gözükmemektedir. Bu rehberde göre yerleşik olmayan satıcıların satış yaptıkları ülkede kayıt eşiği kullanarak basitleştirilmiş mükellefiyet kaydı açtırmaları düşünülebilir. B2C sınır ötesi hizmet sunumlarında yerleşik olmayan satıcıların basitleştirilmiş bir kayıt sistemine dayanan varış ilkesi uygulamasının en kayda değer uygulaması Avrupa Birliği'nin "Mini One Stop Shop-MOSS" sistemidir (OECD, 2015a, s. 32). Bu sistem, Birliğe üye ülkelerde yerleşik olmayan işletmelere, birlik üyesi tüketicilere dijital ürün satışı yaptıklarında, her bir tüketicinin bulunduğu ülkede KDV mükellefiyet kaydı açtırmaksızın yalnızca bir ülke seçerek bu ülkede kayıt açtırma imkânı sağlamaktadır. Daha sonra ise kayıtlı bulunan vergi idaresi toplanan KDV'yi ilgili ülkelere dağıtmaktadır. Yine Birlik üyesi ülkelerde yerleşik şirketler de diğer üye ülkelerdeki tüketicilere yapacakları satışları için bu sistemden yararlanabilmektedir. Telekomünikasyon, radyo ve televizyonculuk hizmetleri de sistemin kapsamındadır.

2.6. Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunu

Ticaretin fiziksel ortamdan elektronik ortama doğru kaymaya başlaması teknolojik gelişmelere uyum sağlayamayan vergi sistemlerini çok zorlamaktadır. Etkin ve esnek olmayan mevcut vergi sistemleri e-ticareti de kapsayan dijital

ekonominin vergilendirilmesi konusunda yeterli olamamaktadır. Ülkeler bu yüzden ciddi vergi kayıplarına uğramakta ve yetki çatışmalarına girebilmektedir. Model anlaşmalar da aynı şekilde yeterli olmayıp şirketlere vergiden kaçınma fırsatları sunmaktadır. Vergisel kayıplara neden olan bu sıkıntılar dünya genelinde farkındalık yaratmış ve en çok üzerinde durulan konular arasında yerini almıştır (Jones & Basu, 2002, s. 35).

E-ticaretin aşağıda belirtilen kendine has doğasından dolayı mevcut vergi mevzuatlarına göre vergilendirilmesi oldukça zordur (Karadağ, 2006, s. 52).

2.6.1. Elektronik Ticaretin Küresel Düzeyde Olması

E-ticaretin gelişimiyle beraber ticaret sınırları ortadan kalkmış, şirketler büyük veya küçük çaplı olmalarına bakılmaksızın dünya pazarına açılma imkânına erişmişlerdir. Bu yeni ticaret modeli gümrük sınırlarını ortadan kaldırarak ticareti küresel bir alana yaymıştır. Özellikle KOBİ'ler, önceleri erişemedikleri pazarlara yönelebileme ve dolayısıyla çok daha geniş müşteri kitlelerine erişebilme şansına sahip olmuşlardır. Ticaretin küresel düzeyde olmasına rağmen dünya üzerinde uygulanan tekdüze bir vergi sisteminin olmayışı ülkeler arasında vergilendirme yetkisi çatışmalarının yaşanmasına neden olmuştur. Yine şirketler ülkelerin vergi mevzuatlarındaki farklılıklardan faydalanmak suretiyle vergiden kaçınma şansı yakalamışlardır. Ülkelerin vergi mevzuatlarındaki farklılıklar şirketler tarafından vergi planlaması aracı olarak kullanılmıştır (Pinto, 1999, s. 227-228).

2.6.2. Web Sunucusunun Uzaktan İşletilebilmesi

“Web sunucusu, web sitesinin işlemesi için gerekli veri ve yazılımı içeren bir bilgisayarı ifade etmektedir.” Web sunucuları, içerisinde milyonlarca web sitesini barındırabilmeleri ve bu web sitelerini herhangi bir performans kaybı yaşamadan işletebilmelerinden dolayı, pek çok şirket kendi web sunucularını kurmayarak başka şirketlerin web sunucularından faydalanmaktadır. Bir şirket ticari amaçla web sitesi kurduğu zaman bu web sitesini yerleşik olduğu ülkede kurmaksızın, başka bir ülkedeki sunucuda da barındırabilir. Yani web sunucusu farklı bir ülkede işletilebilir ki bu da vergilendirme açısından bir sorun teşkil etmektedir. Web sunucusunun

daimi işyeri olarak kabul edilip edilmemesi vergilendirme yetkisi açısından oldukça önemlidir. Bazı ülkeler vergi cenneti özelliği taşıdığından dolayı web sunucularının bu ülkelerde toplanması teşvik edilmektedir. Web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi ise vergiden kaçınma eğilimini arttırmaktadır (Karadağ, 2006, s. 52-53).

2.6.3. Kimliklerin ve İşlemlerin Gizliliği

E-ticarete, bir taraf diğer tarafın kim olduğunu bilmeden alışveriş gerçekleştirebilmektedir. Bu durum e-ticaret işlemlerinin, vergi idareleri dâhil üçüncü kişiler tarafından bilinmemesine sebep olabilmektedir. Alıcı ve satıcıdaki bu belirsizlik durumu aynı şekilde vergilendirme sürecinde de belirsizliğe yol açmaktadır. E-ticaretin gerçekleşmesi için tarafların birbirinin kimliklerini, daimi ikametgâhlarını ve iş merkezlerini bilmeleri şart değildir. Bu veriler elde edilmeden de e-ticaret faaliyeti gerçekleştirilir. Bu durum vergilendirme sürecini zorlaştırmaktadır. Ayrıca kimliği belli olmayan alıcılar ve takip edilemeyen işlemler, e-ticaret yapan kişilere vergi kaçırma imkânı sağlamaktadır. Özellikle dijital ürünlerin satışında vergi kaçırma sorunu daha da belirginleşmektedir (Karadağ, 2006, s. 53-54).

Kredi kartı yerine elektronik para veya kripto paraların kullanılması da e-ticaret faaliyetlerinin üçüncü kişiler tarafından bilinmesini ve takip edilmesini zorlaştırmaktadır. Kredi kartlarının kullanımı, bankalar aracılığıyla gerçekleşen e-ticaret işlemlerinin takibini mümkün hale getirmektedir. Elektronik para veya kripto paralarla gerçekleştirilen ödeme işlemleri ise bankalar aracılığıyla takip edilememektedir (Taxprophet, 1999, s. 3).

Bankaların gizlilik kuralları da zaman zaman vergi incelemesi yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bankalar müşterilerinin yaptıkları işlemleri ve yapılan ödemeleri gizlilik prensibi kapsamında vergi idarelerine bildirmeyerek vergi kayıplarına sebep olabilmektedir. Vergi idareleri ve bankaların işbirliği içinde hareket ederek özellikle riskli mükelleflerin yaptıkları ödemelerin detaylarını vergi idarelerine bildirmeleri önem taşımaktadır. Bu sayede gizlilik kuralları kötüye kullanılarak vergi kaçırma faaliyetleri minimuma indirilebilecektir (Pinto, 1999, s. 229).

2.6.4. Dijital Ürünler

Dijital ürünlerin nasıl karakterize edileceği vergilendirme açısından çok önemlidir. Çünkü ticari kazançlar ve gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesi birbirinden farklıdır. Örneğin bir şirketin kaynak ülkede yaptığı satış işlemi, o şirketin daimi işyeri aracılığıyla gerçekleştiriliyorsa satıştan elde edilen gelir net değer üzerinden vergilendirilirken royalti gibi gayri maddi varlıklar kaynak ülkede stopaj yoluyla vergilendirilmektedir. Teknolojik gelişmelere paralel olarak yeni dijital ürünlerin de ortaya çıkabileceği düşünüldüğünde bu ürünlerin nasıl nitelendirileceğinin vergilendirme açısından problem yaratmaya devam etmesi muhtemel görülmektedir (Li, 2000, s. 318).

2.6.5. Fiziksel Varlığı Bulunmayan Şirketler

Gelişen teknolojiler şirketlere, fiziksel mevcudiyet bulunmaksızın faaliyet gösterme imkânı sunmaktadır. Örneğin Amazon.com, Yahoo.com, Facebook.com, Google.com gibi şirketler sanal ortamlarda hizmet vererek fiziksel olmayan varlıklardan gelir elde etmektedirler. Bu şirketlerin vergilendirilmesi gereken gelirine erişebilmek için mevcut vergi sistemlerinde birtakım düzenlemeler yapılması ve bazı konuların netleştirilmesi gerekmektedir (Karadağ, 2006, s. 55). Fiziki mevcudiyet göstermeksizin yurtdışında faaliyet gösteren bu şirketler, ilgili ülkelerde daimi işyeri oluşturmadıklarından dolayı mevcut vergi anlaşmalarına göre vergilendirilmelerinde sıkıntılar yaşanmaktadır. Gerek uluslararası mevzuatlardaki eksiklikler gerekse vergi cennetlerinin bu şirketler tarafından vergiden kaçınma aracı olarak kullanılması, ülkelerin ciddi vergi kayıpları yaşamalarına neden olmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ KONUSUNDA DÜNYADA GELİNER NOKTA

3.1. OECD'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar

E-ticaretin vergilendirilmesi konusu, bu yeni iş modelinin yaygınlaşmaya başladığı dönemlerden bu yana OECD başta olmak üzere uluslararası kuruluşlar ve pek çok ülke tarafından tartışılmaktadır. Küresel bir ticaret ortamı yaratması nedeniyle e-ticaret, vergilendirme konusunda uluslararası iş birliğine ihtiyaç duymaktadır. Ülkelerin yapacakları tek taraflı düzenlemeler e-ticarette yaşanan vergilendirme sorunlarını gidermekte yeterli olmamakta, dünya genelinde bir fikir birliğinin oluşturulması gerekmektedir. Bu konuda OECD'nin yaptığı çalışmalar, devletlere ışık tutmakla beraber, örgütün 15-20 yıl önceki düzenlemeleriyle son dönemlerde gerçekleştirmeye çalıştığı düzenlemelerin paralel olmadığı görülmektedir.

3.1.1. BEPS Öncesi Yapılan Çalışmalar

OECD'nin konu ile ilgili ilk çalışmaları 1997'de Finlandiya'nın Turku şehrinde düzenlenen “*Küresel E-Ticaretin Önündeki Engelleri Kaldırmak*” konulu konferansla başlamıştır. Bu konferansta vergilendirme sorunlarına odaklanılmıştır. Ertesi sene Kanada'nın Ottawa şehrinde “*Sınırsız Bir Dünya-Küresel Elektronik Ticaretin Potansiyelini Anlamak*” konulu bir konferans daha gerçekleştirilmiş ve bu konferansın çıktıları “*Elektronik Ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları*” adlı raporla ortaya konulmuştur. Raporda e-ticaretin gelişmekte olan bir ticaret modeli olduğu belirtilmiş ve büyük bir potansiyele sahip olan e-ticaretin bu potansiyelinin devletler tarafından değerlendirilmesi gerektiğinden bahsedilmiştir (Öz N. S., 2005, s. 182-183). Ayrıca raporda hem vergi otoriteleri hem de iş dünyasınca kabul edilen genel vergileme ilkeleri oluşturulmuştur.

Raporda tüketim vergileri açısından varış yeri ilkesinin uygulanması gerektiği ve dijital ürünlerin mal olarak değil hizmet olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Yine sınır ötesi ticarete “karşı taraf ödemeli vergi sistemi” uygulanarak KDV toplanması önerilmiştir. Tüketicilerin satın aldıkları ürünleri beyan ederek KDV ödemelerine karar verilmiştir (OECD, 1998, s. 5). Dolaysız vergiler açısından ise vergilendirme yetkisinin belirlenebilmesi için daimi işyeri kavramındaki hükümlerin ve gözden geçirilmesi ve gayri maddi haklar, royaltier ile hizmetlerin kategorize edilmesi için model anlaşmada düzenlemeler yapılması hususları üzerinde durulmuştur (OECD, 1998, s. 7).

OECD, daimi işyeri konusunda e-ticaret için yeni bir tanımlama yapmamıştır. Model anlaşmanın 5. maddesindeki fiziki mevcudiyete dayanan daimi işyeri kavramının e-ticaret için de geçerli olacağı belirtilmiştir. 2003 yılında ise “elektronik ticaret” başlığı altında bazı düzenlemeler yapılarak hangi durumlarda daimi işyeri oluşacağına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Buna göre web sitelerinin ve web sunucularının, fiziki bir mevcudiyet göstermediklerinden ve taşınabilir nitelikte olduklarından dolayı daimi işyeri oluşturmadıkları hükme bağlanmıştır (Coşkun, 2005, s. 158).

Yine bu dönemde farklı gelir unsurlarının gayri maddi hak, royalti ve hizmetler şeklindeki nitelendirilmeleri açıklığa kavuşmuştur. Model anlaşmanın royaltier hüküm altına aldığı 12. maddesi uyarınca *“kullanım hakkı, çoğaltma hakkı, patentler, ticari markalar, dizayn ve modeller, plan ve gizli formüller, endüstriyel, ticari veya bilimsel deneyimlerle ilgili bilgiler dolayısıyla elde edilen gelirler”* royalti olarak kabul edilmiştir. Dijital ürünlerin indirilmesi ve satışı, reklam ve danışmanlık hizmetleri, çevrimiçi alışveriş portalları, bilgi teslimi ve bunun gibi durumlardan elde edilen kazançlar ise anlaşmanın 7. maddesi uyarınca ticari kazanç olarak nitelendirilmiştir (Coşkun, 2005, s. 158-159).

Harcama üzerinden alınan vergiler açısından ise OECD ayrı vergi rehberleri yayımlayarak önerilerini bu rehberler aracılığıyla sunmaktadır. 1998’de Ottawa Konferansı sonrası yayımlanan raporda varış yeri ilkesinin benimsenmesi gerektiği ve bu kapsamda tüketicinin bulunduğu yerin tespit edilmesinin önemli olduğu

belirtilmiştir. Bu kapsamda yapılan çalışmalar sonucu 2003 yılında “Sınır ötesi Hizmetlerde Tüketim Vergileri ve E-Ticaret Bağlamında Gayri Maddi Varlıklar” başlıklı bir rapor yayımlanmıştır. Bu raporda, çifte vergilendirmenin veya çifte vergilendirmemenin engellenebilmesi için tüketicinin bulunduğu yerin tespit edilebilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Vergilendirme yetkisi; B2B işlemlerde tüketici durumundaki işletmenin yerleşik olduğu ülkeye, B2C işlemlerde ise bireysel tüketicilerin yerleşik olduğu ülkeye bırakılmıştır (OECD, 2003a, s. 1-2). Bu dönemde hem B2B hem de B2C işlemler için “karşı taraf ödemeli vergi sistemi” aracılığıyla KDV toplanması önerilmiştir. Ancak daha sonraki çalışmalarda, bu sistemin yalnızca KDV mükellefi olan tüketicilerin taraf oldukları B2B işlemlerde etkin olduğu, bireysel tüketicilerin gönüllü beyanına bırakılan B2C işlemlerde ise bu sistemin uygulanmasının çok gerçekçi olmadığı ifade edilmiştir. Nitekim yine 2003 yılında yayımlanan “Elektronik Ticaret: Basitleştirilmiş Kayıt Rehberi” adlı rehberde, tüketicinin bulunduğu ülkede daimi işyeri bulundurmeyen satıcıların bu ülkede KDV kaydı açtırarak KDV ödeme yükümlülüğü altına girmesi önerilmiştir (OECD, 2003b, s. 2).

3.1.1.1. Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkeleri, e-ticaretin etkin bir şekilde vergilendirilebilmesi için vergi yapılarının ve verginin kapsamının belirlenmesine yönelik uyulması gereken kurallar olarak tanımlanabilir. E-ticareti vergileme ilkelerin belirlenerek uzlaşılan ilkelere tüm devletlerin uyum göstermesi, vergilendirmede hedeflenen amaçlara erişebilmek açısından büyük bir öneme sahiptir. Ancak bu ilkelerin 18. yüzyılda Adam Smith’in “Milletlerin Zenginliği” kitabının vergilendirmeye ilişkin bölümünde yer alan kurallara çok benzediği, yeni bir anlayışın sunulmadığı görülmektedir. Smith’in yüzyıllar önce öngördüğü kuralların, OECD tarafından e-ticarette vergilendirme ilkeleri adı altında uygulanması tavsiye edilmiştir.

3.1.1.1.1. Tarafsızlık

Tarafsızlık, geleneksel yollarla yapılan ticaretle e-ticaretin vergilendirilmesinde aynı kuralların uygulanması anlamına gelmektedir. Yani her iki ticaret türünde de vergilendirme yapılırken aralarında bir fark gözetilmemesi gerekir.

Örneğin bir bayide satılan gazeteye %8 oranında KDV uygulanırken internetten çevrimiçi olarak indirilen gazeteye %1 oranında bir vergi uygulanırsa tarafsızlık ilkesi ihlal edilmiş olur. Ayrıca vergilendirmenin tarafsız olması, girişimcilerin yatırım kararları üzerinde herhangi bir etkinin söz konusu olmaması anlamını da taşımaktadır. Tarafsız bir vergi sisteminde girişimciler yatırım kararları alırken vergisel sonuçlara bakmadan, ekonomi ve piyasanın durumuna göre hareket ederler (OECD, 1998, s. 4).

Yine tarafsız bir vergi sisteminde, vergilerin tüketicilerin kararlarında belirleyici rol oynamaması gereklidir. Örneğin pek çok ülkenin vergi mevzuatında belli bir değerin altında yapılan ürün ithalatından KDV alınmamaktadır. Bu durum tüketicilerin tercihlerini etkileyerek yerel satıcıların ürünlerine olan talebin azalmasına neden olabilir. Tüketiciler KDV ödemeksizin yurtdışından ürün satın almayı tercih edebilirler. Bu istisnanın uygulanmaması durumunda tüketicilerin tercihleri yerel satıcılardan yana olabilecekken istisnadan dolayı tercihlerde değişme meydana gelmesi tarafsız bir vergi sisteminden uzak bir uygulamadır (Kelen, 2015, s. 146).

ABD Hazine Bakanlığı da e-ticaretin vergi politikasına etkilerini inceleyen 1996 tarihli raporunda tarafsızlık ilkesi üzerinde durmuştur. Raporda bilgi ve iletişim teknolojilerinin getirdiği yeni teknolojilerden bahsedilmiş ve bu teknolojilerin tüketiciler, işçiler ve şirketler tarafından pek çok avantaj getirdiği vurgulanmıştır. Bu yeni teknolojilerin engellenmemesi için ise e-ticaretin üzerine yeni bir vergi getirilmemesi gerektiğini ve geleneksel ticaretle e-ticaretin benzer şekilde vergilendirilmesinin doğru olacağı belirtilmiştir (U.S. Department of Treasury, 1996, s. 1).

Ancak ABD daha sonraki yıllarda küresel pazarlara açılabilme ve ticaretin önündeki engelleri kaldırmak için pek çok çalışma yapmıştır. Başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere pek çok ülkeyle serbest ticaret anlaşması yaparak bu ülkelerin pazarlarına girme şansı elde etmiştir. Bu anlaşmaların kapsamına bazı vergisel kolaylıklar da alınmıştır. Örneğin 2004 yılında imzalanan “Orta Amerika Ticaret Anlaşması” ile ABD, bu ülkelere ihraç ettiği sanayi ürünlerinde gümrük vergisi

olmaksızın ihracat yapma kolaylığına kavuşmuştur. Yine aynı yıl Fas ile yaptığı serbest ticaret anlaşmasıyla iki ülke arasında ticareti yapılan endüstri ürünlerine uygulanan gümrük vergileri büyük oranda kaldırılmıştır. Benzer şekilde Singapur, Avustralya gibi ülkelerle serbest ticaret anlaşması yapılarak bu ülkelere ihracat yapmak için vergisel kolaylıklar elde edilmiştir. Bu anlaşmalara konu işlemlerin e-ticaret yoluyla da yapıldığı düşünüldüğünde, tanınan vergisel kolaylıkların tarafsız bir vergi sisteminden uzak olduğu düşünülmektedir. ABD’li şirketler bu sayede ihracat yapılan ülkelerdeki yerel şirketlere nazaran vergisel avantajlar elde etmişlerdir (Aydın, b.t.).

3.1.1.1.2. Verimlilik

E-ticaretin vergilendirilmesinde taraf olan mükellef ve vergi idaresinin vergi kanunları uygulanırken, verginin tahsilatı ve ödemesi esnasında katlandıkları maliyetler mümkün olan en düşük seviyeye çekilmelidir (OECD, 1998, s. 4).

Smith’e göre *“her vergi öylesine düzenlenmelidir ki, halkın cebinden, devlet hazinesine getirdiğinin yanı sıra aldığı miktar hem imkân ölçüsünde az olsun hem halkın cebi dışında olabildiğince az süre kalsın.”* Yani mükellefin cebinden çıkan para ile hazineye intikal eden paranın olabildiğince birbirine yakın olması gereklidir (Smith, 2016, s. 929). Vergi idarelerinin verginin tarh, tahakkuk ve tahsil masraflarının asgari seviyeye çekilmesi e-ticarette yaşanabilecek potansiyel vergi kayıplarını azaltacaktır. Yine vergi idarelerinin, mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmede ihtiyaç duyduğu bilgi ve belgeleri teknolojik imkânlardan yararlanarak sade, kolay ve pratik bir şekilde sunması ise mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştıracak ve giderlerinin azalmasına katkı sağlayacaktır (ekodialog.com, b.t.).

3.1.1.1.3. Kesinlik ve Basitlik

Vergi kanunlarının açık ve basit olması gerekmektedir. Kesinlik, net ve şeffaf bir vergi sistemini ifade ederken basitlik, vergi kanunlarının mükelleflerce kolayca anlaşılabilir olması ve kanunların vergi idaresi tarafından etkili bir şekilde uygulanması anlamına gelmektedir. Vergi normları basit ve kolay anlaşılabilir

olmalıdır. Böylece yükümlüler bir işlemin ne zaman, nerede ve nasıl vergisel sonuçlar doğuracağını önceden kestirebilirler (OECD, 1998, s. 4).

“Her bireyin ödemek zorunda bulunduğu vergi kesin olmalı ve keyfi olmamalıdır.” Böylece bireyler, vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini önceden bileceklerdir. Yükümlülüklerini önceden bilen mükelleflerin vergiye daha kolay uyum sağlaması beklenmektedir. Kesin olmayan bir vergi sisteminde vergi yükümlüleri, sürekli olarak yükümlülüklerinin artmasından tedirgin olacaklardır. Ödenmesi gereken vergi miktarının mükelleflerce bilinmemesi belirsizliklere ve vergiye gönüllü uyum seviyesinin düşmesine neden olacaktır (Smith, 2016, s. 928).

3.1.1.1.4. Etkinlik ve Uygunluk

Vergiler mükelleflere uygun zamanda ve doğru bir şekilde hesaplanarak uygulanmalıdır. Potansiyel vergi kaçırma ve vergiden kaçınma riskleri minimuma indirilmelidir (OECD, 1998, s. 4).

“Her verginin, yükümlüye ödemenin uygun gelmesi en olası zamanda ya da biçimde devşirilmesi gerekir.” Örneğin arazi veya konutlara ilişkin yapılan kira ödemelerinden vergi toplanması, ödemenin yükümlüye intikal ettirildiği dönemlerde yapılmalıdır (Smith, 2016, s. 928-929). Mükellefin en uygun zamanlarda ve en uygun şartlarda vergilendirilmesi, devletlerin genel vergi hasılatına olumlu katkı yapacak ve vergi idarelerinin mükellefler üzerindeki etkinliğine katkıda bulunacaktır (ekodialog.com, b.t.).

3.1.1.1.5. Esneklik

Gerek ticari hayattaki gerek teknolojiye hızlı gelişmeye uyum sağlayabilmek için vergi sistemlerinin esnek ve dinamik bir yapıda olması gerekmektedir (OECD, 1998, s. 4). Vergi konusunun ve vergi oranlarının değişen konjonktüre uygun bir şekilde vergi idareleri tarafından devamlı olarak güncellenmesi gereklidir. Örneğin mevcut vergi mevzuatları, dijital ekonomide yaşanan gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan yeni iş modellerinin vergilendirilmesinde yeterli olmamaktadır. Esnek bir vergi sistemi, daima yeniliklere

ayak uydurabilmeli ve ortaya çıkan yeni iş modellerini vergilendirebilecek düzenlemeler yapmaktan çekinmemelidir.

Bu temel ilkelerin hayata geçirilebilmesi için gerekli olan unsurlar ve yaklaşımlar “vergilendirme çerçevesinin unsurları” başlığı altında şu şekilde belirlenmiştir;

- **Vergi mükellefiyetine yönelik hizmet;** vergi idareleri, mükelleflere yönelik hizmetleri iyileştirebilmek için vergi sistemi yönetiminde uygun teknoloji ve ticari gelişmelerden faydalanmalıdır.
- **Verginin yönetimi, kimlik belirleme ve bilgi toplama ihtiyaçları;** vergi otoriteleri mükelleflerin kimlik bilgilerini belirlemek ve vergi yönetiminde gereken bilgilere ulaşabilmek için güvenilir ve doğrulanabilir bilgi toplamaya güvenli erişim yeteneğini sürekli kılmalıdır.
- **Vergi toplama ve denetim;** devletler, vergi denetimi ve toplama işlemlerinde duruma en elverişli sistemleri güvence altına almalıdırlar. Vergi toplamaya destek olacak uluslararası mekanizmalar geliştirilmelidir (OECD, 1998, s. 5).

3.2. OECD Yaklaşımı-BEPS Eylem Planı

Bilindiği üzere teknolojiye meydana gelen ilerlemeler vergilendirme açısından pek çok sıkıntıya neden olmuştur. İktisadi faaliyetlerin küreselleşmesini ve uluslararası ticaret hacminin artmasını kolaylaştıran bu teknolojik gelişmeler vergiden kaçınmayı oldukça kolay hale getirmiştir. Küreselleşmeyle beraber artan dış ticaret hacmi ülkeler arasında vergilendirme yetkisi çatışmalarını tetiklemiştir. Küreselleşmeye ve teknolojiye yaşanan gelişmelere ulusal ve uluslararası vergi mevzuatlarının ayak uyduramaması sonucu ülkelerin matrahları aşınmaya maruz kalmıştır. Bu teknolojik gelişmelerin ürünü olan dijital ekonomi ve onun bir parçası olan e-ticaret, ülkelerin vergilendirme gücünü zayıflatarak matrah aşındırmasına sebep olan başat unsurlar arasında yer almaktadır. Vergi kayıplarının ciddi boyutlara ulaşması devletleri ve uluslararası kuruluşları bu aşınmayı önlemeye yönelik çözüm yolu arayışına itmiştir.

Bu kapsamda, ülkelerin matrahlarındaki aşınmaya engel olabilmek amacıyla gerçekleştirilen son yıllardaki en önemli proje 2013 yılı Eylül ayında başlanan ve OECD ve G20'nin ortak projesi olarak yürütülen “Matrah Aşındırılması ve Kazanç Aktarımının Önlenmesi (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS)” eylem planıdır. Projede uluslararası firmaların kazançlarını gerçekte elde ettikleri yerden farklı bir yerde göstererek, vergi cennetlerini de kullanarak üzerlerine düşen vergi yükümlülüklerinden kaçındıklarından bahsedilmektedir. Farklı ülkelerde şubeleri bulunan uluslararası şirketler, faaliyet gösterdikleri ülkelerde vergi kayıplarına yol açmaktadır. Mevcut düzenlemeler çok uluslu şirketlerin sebep olduğu vergi kayıplarını engellemede yetersiz kalmaktadır. Bu vergi kayıplarına engel olabilmek için atılacak adımlar BEPS projesinin yol haritasını oluşturmaktadır (OECD, 2013, s. 7-14).

Çalışmada OECD ve G20 ülkeleri projenin çıktılarını koordine bir şekilde uygulamak konusunda anlaşmışlardır. Küreselleşmenin yarattığı sorunların ancak küresel çözümlerle ve küresel diyalogla çözülebileceği vurgulanmıştır. Bu çerçevede ülkelerden iç mevzuatlarında ve taraf oldukları uluslararası anlaşmalarda değişiklik, düzenleme ve güncellemeler yapmaları, uluslararası işbirliğine gitmeleri, vergi planlamalarına ve vergiden kaçınmaya karşı ortak ve standart mücadele araçları geliştirmeleri beklenmektedir (OECD, 2015c, s. 3).

OECD ve G20 ülkelerinin yanında Avrupa Komisyonu da BEPS projesi boyunca fikirlerini beyan ederek projeye katkıda bulunmuştur. Yine IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler gibi uluslararası kuruluşlar ve Afrika Vergi İdaresi Forumu (ATAF) gibi bölgesel kuruluşlar da çalışmalara katkıda bulunmuştur (OECD, 2015a, s. 3).

Projede, ülkelerin matrah aşınmalarına maruz kalmalarına yol açan faktörlerden bazıları şu şekilde belirtilmiştir (Yılmaz, 2015).

- *“Küreselleşme ve giderek artan ilişkili işlemler*
- *Entegre tedarik zincirleri*
- *Giderek gelişen, yaygınlaşan ve karmaşık hale gelen dijital ticari faaliyetler*
- *Gayri maddi hakların değer yaratma açısından giderek artan önemi*

- *Vergi arbitraji yapmaya imkân veren işlem ve enstrümanlar*
- *Zararlı vergi rekabeti yapan ülke ve/veya bölgelerin bulunması*
- *Vergi mükelleflerinin agresif vergi planlama eğilimleri*
- *Ülkelerin vergi mevzuatlarındaki boşluklar*
- *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarındaki bazı hükümler”*

Bir bildiri ile duyurulan BEPS eylem planının tamamlanması için hedeflenen tarih 2015 yılının sonu olarak gösterilmiştir. Bu tarihten itibaren 15 eylem maddesinden oluşan BEPS eylem planına ilişkin 13 adet rapor hazırlanmıştır (8,9 ve 10 numaralı eylemlere ilişkin tek bir rapor hazırlanmıştır). Bu eylem maddeleri Şekil 1’de gösterilmektedir.

Şekil 1: BEPS Eylem Planları ¹⁴



Söz konusu eylem maddeleri içinde 1 numaralı eylem olan “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi” başlıklı eylem diğer eylem maddeleriyle yakından ilişkilidir. Dijital ekonomiye ilişkin BEPS sorunlarının çözümü ile beraber neredeyse tüm BEPS sorunlarının çözümü konusunda ciddi adımlar atılmış olacaktır. Hemen hemen tüm BEPS’in arka planında yer alan dijital ekonomi bu kritikliği sebebiyle eylem planının ilk sırasında yer almaktadır.

Günümüzde çok uluslu şirketlerin uyguladığı vergi planlama stratejileri, ülkeleri vergi kayıplarına maruz bırakmaktadır. Burada özellikle üzerinde durulması gereken husus çok uluslu şirketlerin, ülkelerin vergi mevzuatlarındaki boşluklardan

¹⁴ Söz konusu şekil <http://www.dengeakademi.com/Files/Circular/1715.pdf> internet adresinden alınmıştır.

ve farklılıklardan yararlanarak ve vergi cennetlerini de kullanarak vergi planlamalarına gitmeleridir. Dünyada vergi planlaması yaparak vergiden kaçınan şirketlere en iyi örneklerden biri olarak Apple Inc gösterilebilir. Pek çok büyük şirketin de benzer stratejiler uygulayarak vergiden kaçındığı düşünülürse, Apple Inc'in uyguladığı vergi planlaması hakkında bilgi sahibi olmak, uygulamada yaşanan sorunların anlaşılmasına faydalı olacaktır.

3.2.1 Apple Inc. Özelinde Vergi Planlaması

Apple, ulusal vergi mevzuatları arasındaki farklılıklardan faydalanarak, transfer fiyatlandırması yaparak ve vergi cennetlerini kullanarak vergi planlaması stratejileri geliştiren şirketlerden biridir. Apple İrlanda'da kurulu üç iştirakini, "Apple Operations International (AOI)", "Apple Operations Europe (AOE)" ve "Apple Sales International (ASI)", kullanarak vergilendirilebilir kârının bir kısmını bu şirketlere aktararak ABD'deki yüksek kurumlar vergisinden kurtulmaktadır. *"Apple 1980'de, halka arzından kısa bir süre önce, üç iştirakini, Apple Operations International (AOI), Apple Operations Europe (AOE) ve Apple Sales International (ASI), İrlanda'da kurmuştur. Apple doğrudan ve dolaylı olarak %100 payla AOI'ın; AOI ise yine %100 payla AOE'nin; AOE ise %100 payla ASI'ın ortağıdır. AOI, Apple'ın pek çok yurtdışı iştirakinin nihai sahibi olan bir holding şirkettir. AOI'nın ikisi Kaliforniya'da ikamet eden üç yönetim kurulu üyesi dışında hiçbir çalışanı bulunmamaktadır. AOE'nin iştiraki olan ASI ise Çin'deki tedarikçiler tarafından üretilen ve Avrupa, Asya ve Afrika'da satılacak Apple ürünlerinin yine Apple'ın iştiraki olan distribütörlere satışını gerçekleştirmektedir. İrlanda'da kurulu olan ASI'nın da, 2012'ye kadar, tıpkı AOI gibi, hiçbir çalışanı bulunmamaktaydı. 2012'de Apple'ın İrlanda'daki iştiraklerini yeniden yapılandırılması sonucu daha önce AOE'de çalışan 250 kişi ASI bünyesine alınmıştır"* (Batun, 2017, s. 21-27).

İrlanda ve ABD'deki tam mükellefiyet tanımları birbirini tamamlayan niteliktedir. Tam mükellefiyet için ABD kendi ülkesinde kurulma şartını kabul ederken İrlanda ise yönetim ve kontrol merkezi İrlanda'da bulunan şirketlerin tüm dünya üzerinde elde ettiği kazançlarını vergilendirmektedir. AOI, AOE ve ASI İrlanda'da kurulmuş, yönetim ve kontrol merkezleri ise ABD'de bulunan şirketlerdir.

Bu açıdan üç şirket de ne İrlanda’da ne de ABD’de kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmemektedir (Ting, 2014, s. 48). 2009-2011 yılları arasında Apple’ın toplam kârının %30’u AOI tarafından elde edilmiştir. Ancak İrlanda ve ABD arasındaki tam mükellefiyet esaslarının birbirinden farklı olması nedeniyle bu şirket her iki devlette de kurumlar vergisi ödememiştir (Batun, 2017, s. 27-28).

Amerikan vergi mevzuatındaki bazı boşluklar Apple’ın uluslararası vergi planlamasına yön vermektedir. ABD mevzuatında “Tecil” ve “Subpart F” adı verilen iki uygulama bulunmaktadır. Tecil rejimi, *“ABD’deki çok uluslu şirketlerin yurtdışında bulunan iştirakleri aracılığıyla elde ettikleri kazançları üzerinden, yurtiçine getirmedikleri müddetçe, vergi ödememeleri”* olarak tanımlanmaktadır. Bu uygulama, ABD dışındaki iştiraklerden elde edilen gelirlerin, bu gelirler ülkeye nakledilmedikçe vergilendirilmelerinin ertelenmesine imkân sağlamaktadır. ABD’deki %35’lik kurumlar vergisinden kurtulmak isteyen çok uluslu şirketler kârını vergi oranlarının çok düşük olduğu vergi cennetlerine kaydırmışlardır (Batun, 2017, s. 23).

1960’lı yıllarda Başkan Kennedy, artan bütçe açıkları ve yavaş büyümeye karşı önlem olarak “Tecil” uygulamasına son verilerek yurtiçi yatırımlara vergi teşviki verilmesini önermiştir. Nihayetinde Kennedy’nin önerisi ile “Tecil” uygulamasının gücü biraz azaltılarak yeni bir rejim ortaya konulmuş ve buna “Subpart F” rejimi adı verilmiştir. Bu uygulama ile “Tecil” uygulamasının olumsuz etkilerinin azaltılması amaçlanmıştır. Buna göre kontrol edilen yabancı kurumlar tarafından elde edilen royalti gelirleri, kâr payı ve faiz gibi pasif nitelikli gelirler ile bu kurumlar tarafından herhangi bir katma değer yaratılmaksızın sadece aracılık faaliyetleri sonucu elde edilen satış gelirleri, ülkeye girişi beklenmeksizin “Subpart F” kapsamında vergilendirilecektir. Aktif nitelikli gelirler açısından ise bu uygulama devam edecektir. Bu uygulamanın olumsuz etkileri tamamen giderilmese de en azından pasif nitelikli gelirler dolayısıyla meydana gelen vergi kayıpları giderilmeye çalışılmıştır (Batun, 2017, s. 23).

Amerikan vergi mevzuatında “Subpart-F”nin etkinliğini azaltan “işaretleme rejimi (check-the-box-regulations)” ve “görünmezlik kuralı (look through rule)” adı

verilen bazı uygulamalar yer almaktadır. 1997 yılında yürürlüğe giren “işaretleme rejimi”nden önce bir şirketin sınıflandırılması için bu işletmeye “Kintner testi” adı verilen bir test uygulanarak işletmenin niteliği belirlenmekteydi. Ancak bu test, karmaşık ve uyum için oldukça maliyetli bir testti (Scott, 2014). “İşaretleme rejimi” mükelleflere bu karmaşık teste tabi olmaksızın teşebbüslerini “şirket”, “ortaklık” ya da “ihmal edilebilir nitelikte teşebbüs” olarak belirleyebilme imkânı tanımıştır. Bu teşebbüsler, vergi mevzuatı açısından ihmal edilebilir olarak kabul edilerek diğer işletmeler gibi vergisel yükümlülöklere tabi tutulmamaktadır. Bu uygulama mükellefler açısından fırsata dönüştürölerek vergiden kaçınma stratejisi olarak yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır (Oosterhuis, 2005). Çok uluslu şirketler vergi cennetlerinde bir holding şirket kurarak yalnızca bu holding şirketi “şirket” olarak beyan etmektedirler. Bu şirketin sahip olduğu diğer teşebbüsler ise “ihmal edilebilir nitelikte teşebbüs” olarak beyan edilmektedir. Bu iştirakler, kuruldukları ölkelerde ayrı bir tüzel kişilik oluşturmalarına rağmen Amerikan vergi mevzuatı açısından ihmal edilebilir nitelikte olarak kabul edilmektedir. Böylece bu şirketler kendi aralarında veya holding şirketle gerçekleştirdikleri grup içi işlemler sebebiyle vergi ödeme yükümlölüğünden kurtulmaktadırlar (Noren, 2012).

“İşaretleme rejimi” yürürlüğü girdikten bir yıl sonra Amerikan Gelir İdaresi (IRS) bu uygulamanın vergiden kaçınma fırsatları yarattığını ve çok uluslu şirketler tarafından vergi planlama aracı olarak kullanıldığını fark ederek konu ile ilgili bazı çalışmalar başlatmıştır. Ancak iş dünyasından gelen tepkiler üzerine bu çalışmalara son verilmiştir (Sicular, 2007, s. 361). Bunun yanında uygulamayı destekleyenlerin baskısı sonucu 2006 yılında üç yıllık geçici bir süre için “görünmezlik kuralı” adı verilen bir kanun yürürlüğe girmiştir. Her ne kadar geçici de olsa bu yasa her yıl uzatılarak 2015 yılına kadar gelmiş ve bu yıl söz konusu yasanın uygulanması 5 yıl daha uzatılarak 2019 sonuna kadar uygulamanın geçerli olacağı hükme bağlanmıştır. Bu kanun esasen “işaretleme rejimi”nin daha kullanışlı ve basitleştirilmiş halidir. Yani bu uygulama “Subpart F” uygulamasının gücünü azaltmaya yönelik olarak geliştirilmiş “işaretleme rejimi”nin yasalaşmış halidir (Batun, 2017, s. 26).

Bu uygulama kapsamında “*Apple yalnızca AOI’yi “şirket” olarak beyan etmekte, bunun alt kademelerinde yer alan diğer tüm iştirakleri “ihmal edilebilir*

teşebbüs” olarak beyan etmektedir. Böylece AOE ve ASI, İrlanda mevzuatı uyarınca ayrı birer tüzel kişilik olmakla birlikte, Amerikan vergi mevzuatı açısından AOI’nın bir parçası olarak kabul edilmekte, dolayısıyla, AOE ve ASI’nın kendi aralarında veya AOI ile gerçekleştirdikleri grup içi işlemler görünmez hale gelmektedir.” Yani “işaretleme rejimi” ASI’nın satışlardan elde ettiği kazançların vergilendirilmesine engel olmaktadır. Benzer şekilde Apple’ın iştiraklerinin kendi aralarında gerçekleştirdiği kâr payı dağıtımları da vergi dışı kalmaktadır. Yukarıda da bahsedildiği üzere pasif nitelikli gelirlerden biri olarak kabul edilen kâr payı gelirlerinin ülke içine girişi beklenmeksizin “Subpart F” kapsamında vergilendirilmesi gereklidir. Ancak “işaretleme rejimi” bu durumun da önüne geçerek grup içi kâr payı dağıtımlarını vergi dışı bırakmaktadır (Batun, 2017, s. 29).

ASI, Apple’ın Avrupa, Asya ve Afrika’da yapacağı satışları distribütörlere dağıtan şirkettir. Apple, ASI ile maliyet paylaşım sözleşmesi yaparak Ar-Ge maliyetlerinin bir kısmını ASI’ya aktarmaktadır. Buna göre ASI, Avrupa, Asya ve Afrika’daki Apple ürünlerinin fikri mülkiyeti üzerindeki ekonomik haklara sahip gözükmektedir. Esasen bu faaliyetler ABD’de yapılmasına rağmen maliyet paylaşım sözleşmesiyle fikri mülkiyet üzerindeki ekonomik hakların önemli bir kısmı ASI’ye bırakılmıştır. ASI’nın üretime herhangi bir katkısı olmamasına rağmen maliyet paylaşımı sonucu ürün satışlarından elde edilen kazançların önemli bir kısmı bu iştirake bırakılmaktadır. Ürün satışlarından elde edilen kârlar %35’lik kurumlar vergisinden kaçınmak amacıyla ABD dışına çıkarılmaktadır. Yine Apple’ın İrlanda hükümeti ile yaptığı görüşmeler neticesinde Apple’a bu ülkede özel bir kurumlar vergisi oranı uygulanmasına karar verilmiştir. Böylece efektif kurumlar vergisi oranı iyice düşürülmüştür (Batun, 2017, s. 28-30).

Çok uluslu şirketlerin uyguladığı vergiden kaçınma stratejilerinin önüne geçebilmek siyasi açıdan oldukça zordur. 2016 yılında Obama “Tecil” rejiminin kaldırılmasını ve kontrol edilen yabancı kurum kazançları üzerinden minimum %19 vergi alınmasını önermiştir. Çünkü bu şirketlerin elde ettiği gelirlerin büyük bir kısmı yurt dışından elde edilmektedir (Wagner, 2016). Ancak “Subpart F” düzenlemesinin etkinliğini azaltan “görünmezlik kuralı”nın süresi Obama döneminde uzatılmıştır. Pek çok Amerikalı siyasetçi ABD’de uygulanan %35’lik kurumlar

vergi oranının yüksekliğinden yola çıkarak “görünmezlik” kuralını savunmuştur (Batun, 2017, s. 31).

Bu düzenlemeler Amerikan şirketlerine avantaj sağlamasının yanında bazı sıkıntılar da yaratmaktadır. “Tecil” rejiminin vergiyi tamamen ortadan kaldırmadığının, sadece ertelediğinin unutulmaması gerekir. ABD’de kurumlar vergisi ödemek istemeyen şirketler kârlarını vergi cennetlerinde tutarak bu ülkelerde nakit yığınları oluşmasına neden olmaktadır. Apple’ın nakit rezervlerinin %90’ı yurtdışında bulunmaktadır (Owens, 2016).

İrlanda’nın Apple için vergi cenneti işlevi gördüğünü bilen Avrupa Komisyonu 2003 ile 2014 yılları arasında Apple’ın İrlanda’ya ödemediği kurumlar vergisi için, 13 milyar Euro tutarındaki verginin faiziyle beraber ödenmesi gerektiğine karar vermiştir. Apple ise uygulamalarının yasal olduğunu belirterek karara itiraz edeceğini beyan etmiştir. İrlanda da Komisyon tarafından ciddi şekilde eleştirilerek Apple’a vergi avantajları sunmakla suçlanmıştır. Hatta Nobel ödüllü ekonomist Joseph E. Stiglitz İrlanda’nın tavrını eleştirerek, ülkesinde istihdam sağlamak amacıyla diğer ülkelerin vergi gelirlerinden çaldığını iddia etmiştir (Kurtaran, 2016).

Uluslararası baskılara dayanamayan İrlanda hükümeti 2013 yılında kurumlar vergisi mükellefiyeti kriterlerinde değişikliğe gitmek zorunda kalmıştır. Söz konusu değişiklikte beraber İrlanda’da kurulan şirketler, başka ülkelerde yönetilse dahi İrlanda’da kurumlar vergisi ödemek zorunda kalacaklardır. Böylece, şirketlerin İrlanda’da yapacakları yatırımların azalacağı beklentisi oluşmuştur. Ancak İrlanda 2014 yılında tekrar bir düzenleme yaparak mevcut yapıların devam edilmesini kolaylaştırmıştır. Buna göre 1/1/2015 tarihinden önce İrlanda’da kurulmuş olan şirketler 31/12/2020’ye kadar mevcut düzenlemelerden faydalanmaya devam edecektir. Bu durum süregelen vergisel boşlukların devam etmesine izin vermektedir (OECD, 2017b). Bu 5 yıl boyunca çok uluslu şirketlerin başka boşluklar bularak tekrar vergi planlaması yapmaları kaçınılmaz gözükmektedir (Batun, 2017, s. 32).

3.3. BEPS 1. Eylem Maddesi-Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

OECD'nin dijital ekonomiye yönelik yaptığı en son çalışma BEPS projesinin 1. eylemi altında ele alınmıştır. Eylem ile ilgili çalışmalar yapmak üzere Eylül 2013'te "Dijital Ekonomi Görev Gücü (The Task Force on the Digital Economy – TFDE)" oluşturulmuş ve OECD üyesi olmayan ülkelerin de konu ile ilgili çalışmalara katılımı sağlanmıştır. 2013 yılında başlayan çalışmalar nihayet 2015 yılında sonuçlandırılarak aynı yıl içerisinde "Final Raporu" hazırlanmış ve ülkelere, sorunun çözümüne yönelik uygulayabilecekleri bazı alternatifler sunulmuştur. Rapor ile tüm ülkeler için ortak bir çözüm önerisi getirilmemekle beraber ülkelere uygulayabilecekleri alternatif politika önerileri sunulmuştur. E-ticareti de içine alan dijital ekonomi raporda bir bütün olarak ele alınmıştır. Dijital ekonominin tümünü ele alan rapordaki hususların çoğu esasen e-ticaretle ilişkili olmakla beraber konunun özünü kavrayabilmek açısından çalışmada dijital ekonomiye ilişkin raporda yer alan temel bilgilere değinilecektir.

Dijital ekonomi, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki (Information and communication technology – ICT) ilerlemelerin sonucu olarak ortaya çıkan yeni bir ekonomi modelidir. ICT'de yaşanan gelişmeler, tüm sektörlerdeki teknoloji kullanımını daha ucuz, güçlü ve standart bir hale getirmiştir. Böylece dijital ekonomi pek çok şirket için yeni ve büyük bir gelir kapısı yaratmıştır (OECD, 2015a, s. 11).

2013 yılında büyük çaplı Amerikan şirketleri yurtdışındaki faaliyetlerinden \$206 milyar gelir elde etmişlerdir. Aynı yıl 307 adet uluslararası şirket toplamda \$1,95 trilyon kazanç sağlamıştır. Dijitalleşen dünyadaki gelişmeler uluslararası şirketlere vergi planlamaları yapmada bazı fırsatlar doğurmuştur. 74.000 sayfalık Amerikan vergi kanunları Apple'ın gelirlerini İrlanda'ya kaydırmasına ya da Amazon.com'un Avrupa'ya kaydırmasına engel olamamaktadır (Worek, 2015, s. 539).

Müşterilerin artık sıradan bir uygulama olarak gördükleri küresel dijital iş uygulamaları uluslararası vergi standartlarının önüne geçmiştir. Önceden uluslararası şirketler farklı ülkelerde üretim, pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gerçekleştirebilmek için o ülkelerde fiziksel bir mevcudiyete ihtiyaç duymaktayken

günümüzde yerleşik olmayan uluslararası şirketler bilgi teknolojilerindeki gelişmeler sayesinde fiziksel mevcudiyet bulunmaksızın faaliyetlerini gerçekleştirebilmektedir. Bu sayede gümrük vergisi, yavaş iletişim, yüksek ulaşım maliyetleri gibi kendileri için sıkıntı yaratan faktörlerden kurtulmak mümkün hale gelmiştir. Mevcut vergi kanunları dijital ekonomiyi tam olarak kapsamadığından dolayı ülkeler ciddi anlamda vergi kayıplarına maruz kalmaktadır. Özellikle uluslararası şirketler vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınmaktadır (Worek, 2015, s. 539).

Bilgi teknolojilerindeki ilerlemeler küçük ve orta ölçekli şirketlerin uluslararası alanda faaliyet gösterebilmelerine ve mikro uluslararası şirketler kurabilmelerine imkân tanımıştır. Uluslararası şirketlerin genişlemesindeki döviz riski ve gümrük gibi engeller bilgi teknolojileri sayesinde ortadan kalkmaya başlamıştır. BEPS Eylem Planının 1. maddesine ilişkin rapor, uluslararası şirketlerin ve müşterilerin artık dijital ekonomiye kaydıklarını belirtmektedir (Worek, 2015, s. 540).

Dijital ekonomi; “e-ticaret”, “uygulama dükkânı (app store)”, “çevrimiçi reklam”, “bulut bilişim”, “katılımcı ağ programları (Facebook, Twitter, Wikipedia vb.)”, “çevrimiçi ödeme”, “yüksek hızlı ticaret” gibi yeni iş modellerinin oluşmasına yol açmıştır. Ortaya çıkan bu yeni iş modelleri şirketlere, farklı bir ülkede fiziksel bir mevcudiyet bulunmadan o ülkelerde faaliyet gösterebilme imkânı tanımaktadır. Mevcut vergi kuralları altında bunların vergilendirilebilmesi için fiziksel bir mevcudiyet gerektiğinden uluslararası şirketler kolayca vergiden kaçınabilmekte ve ülkeler ciddi vergi kayıplarına maruz kalmaktadır (OECD, 2015a, s. 11).

Mobil uygulamalar, dijital ekonominin vergilendirilmesindeki zorluklara örnek olarak gösterilebilir. Bu uygulamalar dünyanın herhangi bir yerinde geliştirilebilir ve farklı ülkelerdeki müşteriler tarafından ücretsiz olarak indirilebilir. İndirilen uygulamaların indirildikleri ülkeden farklı bir ülkede kullanılması da mümkündür. Müşterilerin tanımlanması, değer yaratan aşamaların belirlenmesi, uygulamanın nerede indirildiği ve kullanıldığının tespitindeki zorluklar vergisel açıdan sorunlara neden olmaktadır (Worek, 2015, s. 540).

3.3.1. Dijital Ekonominin Temel Özellikleri

OECD'nin yayımladığı Final Raporu'nda dijital ekonominin temel özelliklerinin neler olduğu açıklanmıştır. Bu özellikler belli sektörlerle atfedilmemesine rağmen modern ekonomiyi karakterize ederken kullanılmaktadır. Rapora göre dijital ekonominin temel özellikleri şunlardır:

- **Mobilite;** dijital ekonominin önemli parçalarından olan maddi olmayan mallar, kullanıcılar ve iş fonksiyonları kolaylıkla yer değiştirebilir. Örneğin dijital şirketler genelde katma değeri yüksek olan yazılımlara dayanmaktadır ve önemli düzeyde kaynaklarını yeni yazılımlar geliştirmek ya da mevcut yazılımlarını güncellemek için harcarlar (OECD, 2015a, s. 65-68).

- **Veriye dayalılık;** dijital ekonomide yer alan şirketler için kullanıcıları, müşterileri, işlemleri ve tedarikçileri hakkında bilgi toplamak oldukça önemlidir. Veri depolama maliyetlerindeki düşüş, artan veri toplama imkanları ve bu verilerin kullanımının artması dijital ekonominin işleyişinin esasını oluşturmaktadır (OECD, 2015a, s. 68-70).

- **Ağ etkisi;** dijital ekonomi içinde faaliyet gösteren bir kullanıcının kararı, diğer kullanıcıların faydalarını doğrudan etkileyebilmektedir. Buna örnek olarak faks makineleri gösterilebilir. Tek bir faks makinesi tek başına herhangi bir yarar sağlamazken diğer kullanıcıların da faks makinesi satın alması ile beraber bu makine faydalı hale gelebilir. İletişim kurulmak istenen bir kullanıcının faks makinesi alma kararı iletişim kurmak isteyen tarafın faydasını doğrudan etkilemektedir (OECD, 2015a, s. 70-71).

- **Çok taraflı iş modelleri;** dijital bilginin doğası ve internet altyapısı çok taraflı iş modellerini kolaylaştırmaktadır. Çok sayıda farklı grup belli bir platformda iletişime geçebilir ve her birinin kararı diğerlerinin kararlarını olumlu veya olumsuz şekilde değiştirebilir. Fiyatların çok taraflı olarak belirlendiği piyasalarda bir kişinin pozitif dışsallık yayarak diğer kişilerin fikirlerini olumlu yönde etkilemesi fiyatların artmasına sebep olur. Negatif dışsallık yayıldığı durumlarda ise bunun tam tersi olarak fiyatlarda düşüş görülür (OECD, 2015a, s. 71-72).

- **Monopol veya oligopol yapıya meyil;** bazı piyasalarda ağ etkisi nedeniyle bir şirketin maliyetleri büyük oranda azalabilir ve bu da o şirketin kısa sürede piyasada dominant olmasına yol açabilir (OECD, 2015a, s. 73).

- **Oynaklık;** piyasaya girişlerde zayıf engellerle karşılaşılması, teknolojiadaki hızlı gelişim ve piyasaya yeni sürülen ürünlerin müşteriler tarafından kolayca benimsenmesi oynaklığı arttırmaktadır (OECD, 2015a, s. 73).

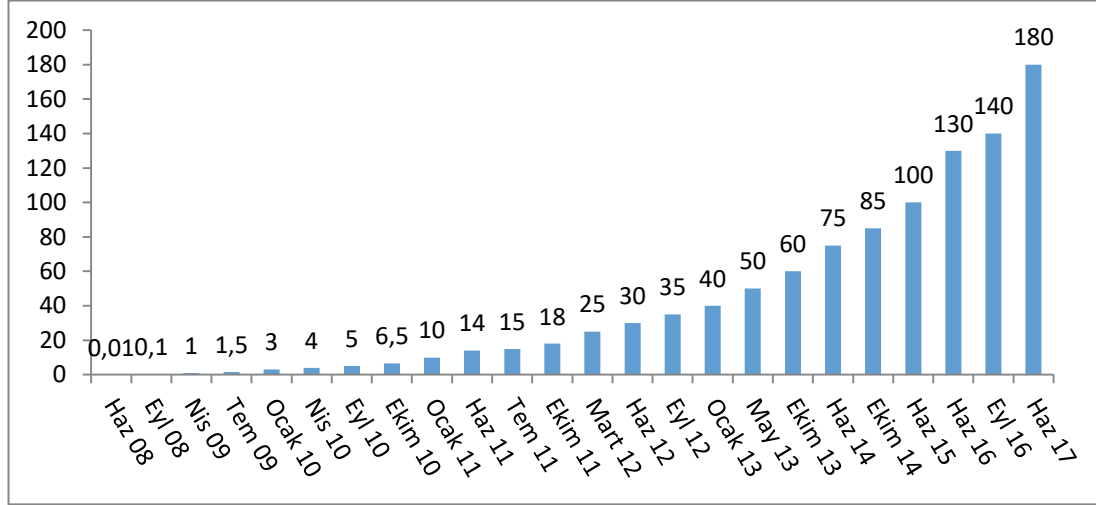
3.3.2. Dijital Ekonomideki Yeni İş Modelleri

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerle beraber ortaya çıkan dijital ekonomi esasen pek çok yeni iş modelini kapsamaktadır. Bu yeni iş modelleri, geleneksel iş modellerinin teknolojiye uyum sağlayacak şekilde değişime uğramasına neden olmuştur. Aslında geleneksel iş modellerine paralel olarak geliştirilen yeni iş modelleri işlemlerin daha geniş ölçekte ve hızlı yapılmasına imkân sağlaması bakımından farklılık yaratmaktadır (OECD, 2015a, s. 54). Bu iş modelleri esasen birbirinden çok bağımsız modeller olmayıp birbirlerinin gelişimine de katkı sağlamaktadır. E-ticaret de dijital ekonomi kapsamındaki bu yeni iş modellerinden biri olup diğer iş modellerinin de katkısıyla gelişimini sürdürmekte ve kapsamını genişletmektedir. Bu başlık altında e-ticaretin gelişmesine katkıda bulunan diğer bazı iş modelleri ele alınacaktır.

3.3.2.1. Uygulama Mağazaları

Akıllı telefon ve tabletler aracılığıyla internet erişiminin sağlanmasıyla beraber “mobil uygulama mağazaları” ortaya çıkmıştır. Kullanıcılar mobil cihazlarını kullanarak uygulama mağazalarından istedikleri uygulamaları ücretsiz bir şekilde veya ücret karşılığında indirebilmektedirler (OECD, 2014c, s. 78). Bu uygulama mağazaları içerisinde en bilinenleri IOS işletim sisteminin kullandığı “App Store” ve Android işletim sistemi tarafından kullanılan “Google Play”dir. Bunların dışında son yıllarda Google Play’e alternatif olarak kullanılabilen “Amazon Appstore”, “Aptoide”, “Appbrain”, “F-Droid”, “Getjar” gibi pek çok uygulama mağazası da yaygınlaşmaya başlamıştır. Son dönemlerdeki trendlere bakıldığında ilerleyen dönemlerde bu uygulama dükkânlarına yenilerinin de eklenmesi ve mevcut dükkânların satış hacminin artması beklenmektedir (Haider, 2015).

Grafik 11: App Store Üzerinden İndirilen Uygulama Sayısı (Milyar)



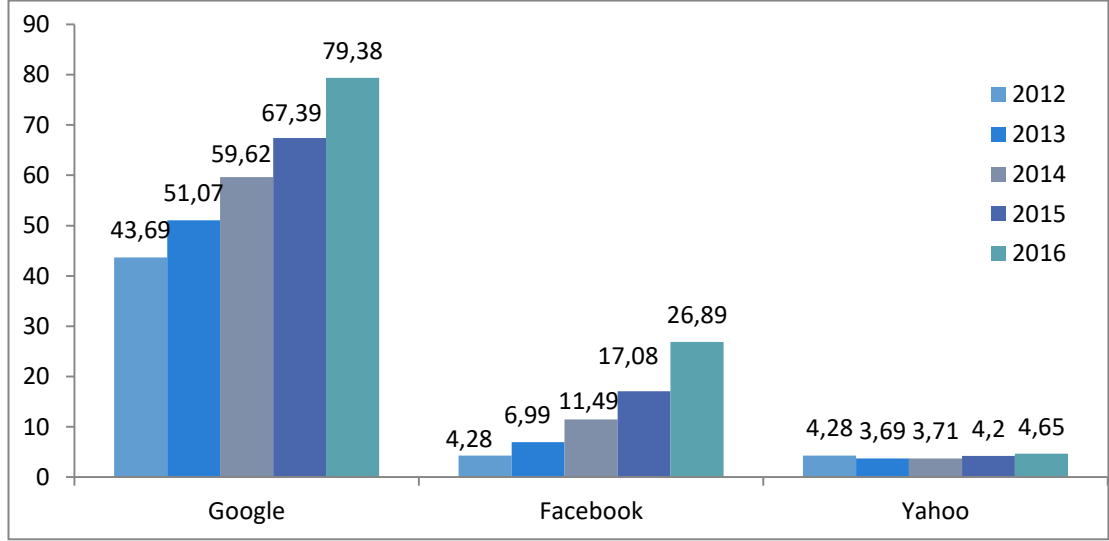
Kaynak: (Statista, 2017a)

3.3.2.2. Çevrimiçi Reklamcılık

Çevrimiçi reklamcılık, internet ortamında yapılan ve tüketiciye verilmek istenen mesajın internet teknolojisinin kullanılarak verildiği iş modelidir. Yani haber siteleri, arama motorları, sosyal paylaşım siteleri, Youtube gibi mecralar kullanılarak yapılan reklamcılık faaliyetleridir. İnternet kullanımının oldukça yaygın hale geldiği düşünüldüğünde hedef kitleye ulaşabilmek açısından çevrimiçi reklamcılık geleneksel modele göre daha fazla avantaj sağlamaktadır. Veri madenciliği adı verilen kişilerin bilgilerinin kolay bir şekilde depolanması sayesinde internet üzerinden hedef kitle olarak seçilmiş müşterilere farklı yöntemler kullanılarak ulaşabilmektedir. Örneğin bir sosyal paylaşım sitesinde gezinirken yan tarafta en son arama yapılan ürünlere ilişkin çeşitli markaların reklamları ile karşılaşmaktadır. Bu sayede şirketler hedef kitlelerin dikkatini geleneksel reklamcılık modellerine göre daha kolay ve etkili bir şekilde çekebilmektedirler (OECD, 2015a, s. 59).

Çevrimiçi reklamcılık pazarı son yıllarda çok ciddi rakamlara ulaşmıştır. Özellikle Google, Facebook, Yahoo üzerinden yapılan reklamcılık faaliyetleri sonucu elde edilen gelir bu şirketlerin gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. 2016'da Google'ın elde ettiği 89.5 milyar dolarlık hasılatın 79.38 milyar doları dijital reklamcılık faaliyetlerinden kaynaklanmaktadır. Aynı şekilde 2015 yılında 74.54 milyar dolarlık hasılatın 67.39 milyar dolarlık kısmı dijital reklamcılıktan elde edilmiştir (Statista, 2017b).

Grafik 12: Seçilmiş Bazı Şirketlerin Dijital Reklamcılık Hasılatları (Milyar \$)



Kaynak: (Statista, 2017b)

3.3.2.3. Bulut Bilişim

“Bulut bilişim (cloud computing), bilgisayarlar ve diğer cihazlar için, istendiği zaman kullanılabilen ve kullanıcılar arasında paylaşılan bilgisayar kaynakları sağlayan, internet tabanlı bilişim hizmetlerinin genel adıdır. Kullanıcıların internet olan her yerden erişim sağlayabildikleri sistemin genel adıdır.” (Kurtuldu, 2016). Kısaca hard disklerde depolanan verilerin internet ortamında sanal sunucularda depolanmasıdır. Bulut bilişim daha fazla depolama alanı, hızlı veri transferi ve maliyet tasarrufu gibi avantajlar sağlamaktadır. Örneğin sosyal ağlarda kullanılan müzik, fotoğraf, video vb. pek çok veri, bu sitelerin bulutlarında depolanabilmektedir. Dropbox, Turkcell Akıllı Bulut, Google Drive, iCloud, Yandex.Disk gibi hizmetler bulut depolama hizmetlerine en iyi örneklerdir. Özellikle büyük şirketler bulut bilişim sayesinde veri depolama işlemlerini kolaylaştırarak daha fazla depolama alanı sağlamak ve işgücünden ve zamandan tasarruf edebilmekteler (Demir, 2016).

2016’da OECD ülkelerinde yer alan şirketlerin %24’ünden fazlası bulut bilişim hizmetlerini kullanmıştır. Bulut bilişim hizmetlerinin en yaygın kullanıldığı ülke %57 ile Finlandiya iken %8 orana sahip Polonya OECD ülkeleri içinde bulut bilişim hizmetlerinden en az yararlanan ülke görünümündedir. Türkiye ise Polonya,

Letonya, Meksika ve Yunanistan'dan sonra bulut bilişim hizmetlerinin en az yaygın olduğu OECD ülkesidir (OECD, 2017a, s. 165).

3.3.2.4. Kripto Para

Kripto para deyince pek çok kişinin aklına Bitcoin gelmektedir ancak bu terim Bitcoin dâhil olmak üzere diğer pek çok alternatif dijital para birimini (altcoin) kapsayan, güvenlik açısından kriptoloji bilimini kullanan, dijital ve sanal para birimidir. 2009'dan bu yana Bitcoin'e alternatif olarak pek çok altcoin tanımlanmıştır. Kripto para “denkler arası (peer to peer-P2P)” para transferini sağlamak için kullanılmaya başlanan ve bilinen bankacılık sistemine 21.yy tarzı bir alternatiftir. Kripto paralar temelde evrensel, bozulamaz bir kayıt sisteminin üzerine inşa edilmiş kamuya açık ve her biri birbirinden bağımsız olarak hareket eden yüksek güçteki bilgisayarlar tarafından sürekli doğrulanmaktadır. Bu durum, işlem yapmak için banka veya diğer arabuluculara ihtiyaç duyulmamasını sağlamaktadır. “Blockchain teknolojisi” sayesinde araçlar ve aldıkları ücretler ortadan kalkarak işlem masrafları azalmaktadır. Kripto para kullanıcıları anonim/gizli kalabilerek, kimliklerini açıklamadan birbirlerine para transferi gerçekleştirebilmektedirler. Parasal işlemler insanların cebindeki geleneksel cüzdanların yerine sanal cüzdan yazılımlarıyla yapılmaktadır ve herhangi bir banka ya da otorite yoktur. Kripto para kullanabilmek için oluşturulması gereken dijital cüzdan bilgisayara indirilen bir programla oluşturulabileceği gibi web tabanlı servisler kullanılarak da yapılabilmektedir. Kişiye bir dijital cüzdan adresi verilmektedir ve kullanıcılar para transferlerini bu adreslerini kullanarak yapmaktadır. Bu cüzdan adresleri geleneksel bankacılık sistemindeki hesap numaralarının yerini tutmaktadır. Kripto paranın değeri piyasadaki güven ve kullanıma bağlı olarak arz ve talebe göre belirlenmektedir (kriptopara.org, 2017).

Kripto paralar sınırlı sayıda üretilebilir. Kripto para üretme faaliyeti “madencilik (mining)” olarak adlandırılmaktadır. Her bir kripto para karmaşık ve güvenli bir algoritma tarafından onaylanmaktadır ve bu onaylama süreci bu iş için özel olarak üretilmiş ve birbiriyle yarış halinde olan bilgisayar ağları tarafından yapılmaktadır. Bu işlemi ilk yapan bilgisayar bunun karşılığında küçük bir miktar

kripto para kazanmış olur. Yeni kripto paraların sisteme kazandırıldığı madencilik işlemini gerçekleştirenlere ise “madenci” adı verilmektedir. Esasen madencilik, karmaşık bir matematik işleminin bilgisayarlarca çözülmesi karşılığında madencilere ödül olarak kripto para verilmesidir. Bu problemlerin zorluk derecesi sürekli olarak artmaktadır. Şimdilerde ise madenciler için özel makineler üretilmiş olup bu makinelerle kripto para üretmek bilgisayarların ekran kartlarını kullanarak üretim yapmaktan daha cazip hale gelmiştir. Madencilik kripto paranın ortaya çıkışının ilk dönemlerinde çok avantajlı gibi gözükmesine rağmen ekran kartı ve elektrik gibi bazı maliyetleri de bulunmaktadır. Madencilik işlemi yapılırken üretilebilecek toplam miktar sınırlı olduğu için bu faaliyet de gitgide zorlaşmaktadır. Günümüzde her gün milyonlarca kripto para elektronik ortamda üretilmekte ya da değişim işlemi görmektedir. Elle tutulur hiçbir şey olmaması nedeniyle kripto paranın değeri çözülmez gözükmektedir ve yeni bir konsept olmasından dolayı iniş çıkışlar göstermektedir. Ancak genel anlamda kripto paraların değerinin yükseldiği ve yaygınlaştığı gözlenmektedir (kriptopara.org, 2017).

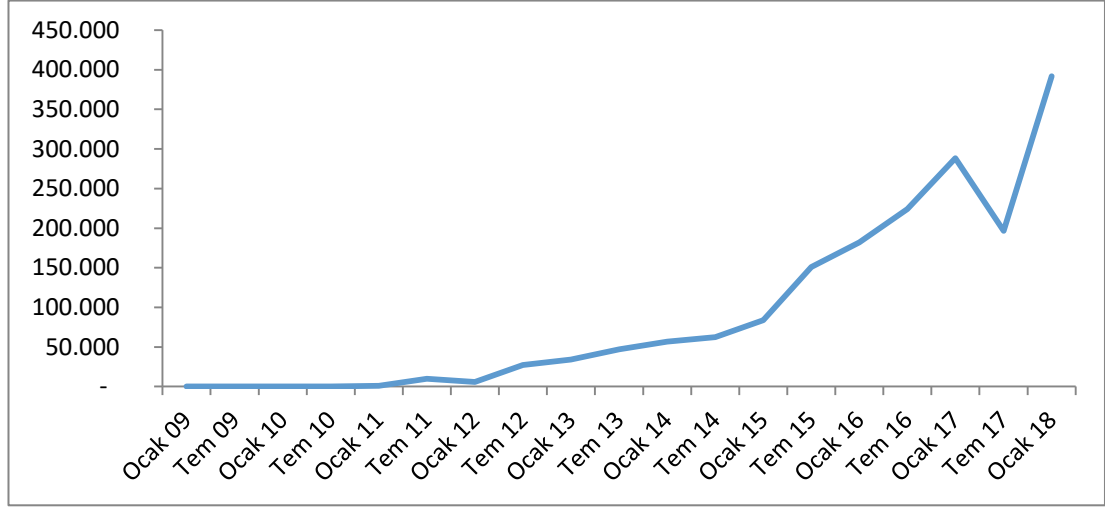
Dünyanın ilk kripto parası olan “Bitcoin” şu anda Kripto para piyasasının %56’sından fazlasına sahip olarak işlem adedi, piyasa kapitalizasyonu, kullanıcı sayısı gibi ölçütler çerçevesinde en bilinen ve en önde gelen para birimidir. Bitcoin, 2009 yılında “Satoshi Nakamoto” adı altında faaliyet gösteren kişi veya kişiler tarafından oluşturulmuştur. Bu kişi veya kişilerin kim olduğu halen bilinmemektedir. Nakamoto 31 Ekim 2008 tarihinde belirli bir e-posta listesinde yer alan kriptografi uzman ve meraklılarına bir e-posta göndermiş ve tasarladığı bu yeni para birimini tanıtmıştır. Raporda tamamen karşılıklı olarak işleyen ve güvenilir bir üçüncü kişi içermeyen yeni bir elektronik nakit sistemi üzerinde çalıştığını belirtmiş ve Bitcoin adını verdiği para birimi sisteminin işleyişini ve diğer detaylarını paylaşmıştır. Buna benzer daha önce yapılmış çalışmalar olması nedeniyle pek çok kişi ilk başlarda ciddiye almasa da kullanmış olduğu blockchain teknolojisi Nakamoto’yu kendinden öncekilerden ayırmıştır (Vigna & Casey, 2017, s. 66-69).

Nakamoto toplam üretilebilecek Bitcoin miktarını 21 milyon ile sınırlamıştır. Bitcoin’in üretimi değer kaybı olmadığından emin olacak şekilde 210.000 blokta bir üretimin yarıya ineceği şekilde ayarlanmıştır. Bitcoin üretiminin sona erme tarihi

2140 yılı olarak tahmin edilmektedir. 2012 öncesinde madencilere verilen ödül 50 Bitcoin iken 2014 yılı ile birlikte blok başına 25 Bitcoin, 2016 sonu itibarıyla ise 12,5 Bitcoin olarak verilmeye başlanmıştır. İleriki yıllarda bu ödül düzenli bir şekilde azalmaya devam edecektir (Vigna & Casey, 2017, s. 192-193).

2009'da oluşturulan Bitcoin'in değeri her ne kadar oynaklık gösterse de bu dijital para gelişim göstererek çok geniş bir kullanım alanı bulmuştur. İlk Bitcoin'in değeri bir centin 0,08 ine karşılık gelmekteydi. Daha sonra tanınmaya ve kullanılmaya başlamasıyla beraber 2011'de bir Bitcoin'in değeri 2 dolar olmuştu. Kasım 2013'te bir Bitcoin'in değeri 1000 dolara kadar çıktı ve nihayetinde Aralık 2017'de bir Bitcoin 19 000 dolar seviyesini görmüştür. 2010 Mayıs ayında iki büyük boy pizza 10000 Bitcoin karşılığında satılmaktayken Bitcoin'in bugünkü değerine bakıldığında bu dijital para biriminin ne kadar değerlendirildiği görülmektedir (kriptopara.org, 2017). *“Ticaret hayatında Bitcoin'in, küresel pazara kolay erişim, dolandırıcılığa ve sahtekarlığa karşı koruma, düşük komisyon oranları, finansal özgürlük ve anonimlik sağladığı için kullanımı artmaktadır. Bitcoin yeni sanal bir ekonomiye doğru sınırları zorlamaktadır.”* Artan kullanımı ve güvenli bir değer koruma aracı olarak algılanmasından dolayı değeri oldukça artmıştır. *“Bitcoin sisteminde ödemelerde gecikme, sıkıntılı banka transferleri, EFT, Havale, SWIFT masrafları, hesap işletim ve kredi kartı ücretleri yoktur. Herhangi biri, 7/24, ücretsiz olarak birkaç dakika içerisinde başka birine, bilgisayar veya cep telefonu kullanarak Bitcoin gönderebilir. Hiç bir hükümet yetkilisi bu fonlara el koyamaz ve hiç bir banka bu transferleri engelleyemez”* (Çarkacıoğlu, 2016, s. 12).

Grafik 13: Günlük Onaylanan Bitcoin İşlemi Sayısı



Kaynak: (blockchain.info, 2017)

İşlem ücretlerinin olmaması veya çok düşük olması ve merkezi olmayan yapısının yanında kripto paranın tespit edilememe, izlenememe ve el konulamama gibi normal bir vatandaşın kolayca anlayamayacağı çok güçlü yönleri daha vardır. Örneğin kötü bir şöhrete sahip ve uyuşturucu satışı, kiralık katil tutma gibi birçok suç olayına karışan “Silk Road” internet sitesi, kullanıcılarının belirlenememesi, kripto paraya el konulamaması ve kripto paranın takip edilememesi nedeniyle para birimi olarak sadece kripto parayı kullanmıştır.¹⁵ Kullanıcılarına anonim hizmet sağlamış ve parasını kripto para olarak kazanmıştır. Kripto para sistemi “deep web” denilen internette gerçek kişilerin bilgilerinin gizlenerek, kullanıcıların kimliklerini ifşa etmeden işlem yaparak uyuşturucu ve kara para aklama gibi illegal faaliyetlere açıktır. Tıpkı “Silk Road”ta olduğu gibi, gelişmiş ülkelerde yapılan illegal işlemlerin ortaya çıkarılması daha kolaydır. Çünkü bu ülkeler gelişmiş teknolojilere sahip olmakla beraber güçlü istihbarat ağlarına sahiptir. Ancak bilgi ağının zayıf olduğu ve paranın kaynağının yeteri kadar sorgulanmadığı ülkelerde kara para aklamak mümkün olabilmektedir (Bozdanoğlu, 2014, s. 9).

Geleneksel bankacılık sistemini sarsabileceğinden ve hükümetlerin denetim ve kurallarının dışında kaldığından kripto paralar bazı ülke ve kuruluşlarca

¹⁵ 2013 yılında FBI, Silk Road web sitesine bir operasyon düzenlemiş ve büyük miktarda Bitcoin’e el koymuştur. Silk Road’ın kurucusu olduğu iddiasıyla “Dread Pirate Roberts lakabıyla bilinen” 29 yaşındaki Ross William Ulbricht tutuklanmıştır. Yine Bitcoin vakfının kurucu üyelerinden olan Charlie Shrem kapatılan Silk Road’da 1 milyon Bitcoin tutarında karapara aklama ve izinsiz para transferi yapma suçu nedeniyle tutuklanmıştır (Bozdanoğlu, 2014, s. 9)

eleştirilmekle beraber pek çok ülke ve kuruluş kripto paranın geleceğini parlak olarak görüp desteklemektedir. Kripto parayı ilk olarak 2013'te Tayland yasaklamıştır ancak daha sonrasında kuralları yumuşatmak zorunda kalmıştır (kriptopara.org, 2017). ABD, Estonya, Danimarka, İsveç, Güney Kore, Hollanda, Finlandiya, Kanada, Birleşik Krallık, Avustralya, Japonya Bitcoin'e sıcak baktıklarını belirtmişlerdir. İzlanda, Bangladeş, Bolivya, Ekvator, Tayland ise Bitcoin kullanımının yasal olmadığını belirtmiş ve kripto paralara karşı soğuk bir tutum sergilemiştir (Çarkacıoğlu, 2016, s. 56-57).

Kripto paralar çeşitli borsalarda çevrimiçi olarak satın alınabilir ve yine bu borsalar aracılığıyla gerçek paraya dönüştürülebilir. Belli bir komisyon bedeli karşılığında kripto paraların kendi aralarında veya reel para ile kripto paranın değiş tokuşu yapılabilmektedir. Ülkemizde bu alanda faaliyet gösteren dört tane borsa bulunmaktadır (BTCTurk, Koineks, Paribu, Koinim). Türkiye'deki ilk kripto para borsası olan BTCTurk ve en yüksek işlem hacmine sahip Paribu sadece Bitcoin'e ilişkin işlemlere aracılık etmektedir. Diğer altcoinlerin alım-satım işlemlerine imkân tanımamaktadır. Koinim ise Bitcoin'in yanında Litecoin transferine de imkân tanımaktadır (Demirel, 2017). En çok kripto parayı içinde barındıran borsa ise Koineks'tir. Bitcoin'e ek olarak Ethereum, Bitshares, DASH, TetherUSD, Litecoin, Dogecoin ve MaidSafeCoin, Ripple altcoinleri de bu borsada işlem görmektedir. Dünya üzerinde en çok bilinen borsalar ise Coinbase, Kraken, Cex.io, ShapeShift ve Poloniex adlı borsalardır. Yine bazı şirketler kredi kartı ile kripto para satımına imkan tanımaktadır. ABD, Kanada, İngiltere, İspanya, Finlandiya, Avusturya, İsviçre gibi pek çok ülkede Bitcoin ATM'leri bulunmaktadır. Ülkemizde Kasım 2013'te Atatürk Havalimanı Dış Hatlar Terminali'nde gidiş yönünde bir Bitcoin ATM'si açılmış ancak kısa bir süre sonra ATM'nin bu özelliği kaldırılmıştır (Öymen, 2017).

Günümüzde ülkelerin de kendi dijital para birimlerini oluşturması gündeme gelmektedir. Örneğin Avrupa'nın Silikon Vadisi olarak gösterilen Estonya'nın "e-Residency" ¹⁶ direktörü Kaspar Korjus "Estcoin" olarak adlandırılacak bir kripto para

¹⁶ "e-Residency" veya Türkçeye çevrilmiş haliyle "e-vatandaşlık" sistemi Estonya devleri tarafından 2014 yılında yürürlüğe sokulan bir uygulamadır. Bu sistem Estonya hükümetinin sunduğu elektronik hizmetlerden Estonya vatandaşı olmadan yararlanmaya imkân veren bir e-vatandaşlık hizmetidir. "e-Residency" AB vatandaşı olmayan ancak AB'deki pazara ve müşterilere ulaşmayı hedefleyen

birimi arzını gerçekleştirmek istediklerini açıklamıştır. Dijital inovasyona hiç de yabancı olmayan Estonya, hükümet destekli kripto para arzı ile “e-Residency” sistemini entegre ederek diğer ülkelere göre avantaj sağlayabileceğini düşünmektedir. Korjus yaptığı açıklamada *“Hiçbir ülke kripto paraların piyasada güvenli bir şekilde el değiştirebileceği teknoloji ve yasal altyapıyı geliştirmede bizim kadar yakın değil.”* ifadesini kullanarak bu konuda ne kadar iddialı ve kararlı olduklarını vurgulamıştır (Cnnturk, 2017).

Ülkenin kendi dijital parasını kendisinin oluşturması fikrini Bitcoin’den sonra en çok kullanım alanına sahip kripto para olan “Ethereum”un kurucusu Vitalik Buterin de desteklemiş ve “Estcoin” adı verilecek dijital paranın arzıyla ilgili danışmanlık yapacağını belirtmiştir (Korjus, 2017). Ancak “Estcoin” fikri Avrupa Merkez Bankası Başkanı Draghi tarafından eleştirilmiştir. Draghi “Avrupa Birliğinin para biriminin Euro olduğunu belirterek hiçbir AB ülkesinin kendi para birimini ön plana çıkaramayacağı” değerlendirmesinde bulunmuştur. Ancak yine Draghi, “Bitcoin” ve diğer dijital paraları düzenleme veya yasaklama iradesinde olmadıklarını” da eklemiştir. Draghi’nin bu açıklamasından sonra bu projenin rafa kalkıp kalkmayacağı belirsiz hale gelmiştir (O’Leary, 2017). Almanya Merkez Bankası Bundesbank başkanı Jens Weidmann da Merkez Bankası tarafından bir dijital para geliştirilmesini önermiştir. Weidmann’a göre merkezi bir banka iflas edemeyeceğinden dolayı merkezi tabanlı para birimlerinin piyasaya sürülmesi daha güvenli olacaktır (Young, 2017).

Son zamanlarda şirketlerin kendi sanal paralarını kullanmaya başlamaları da gündeme gelmektedir. Bu konuda ilk adımı Burger King Rusya atarak “WhooperCoin” ismiyle kendi sanal para birimini ilan etmiş ve kripto para piyasasına giriş yapmıştır. Whopper sandviçlerin satın alımlarında müşteriler dijital cüzdanlarında “WhooperCoin” biriktirebilmektedir. *“WhooperCoin işlemleri Ethereum rakibi Waves’in dağıttığı hesap defteri ağıyla sağlanacak. Blockchain platformu kullanıcıların özel blockchain paralarını aktarmalarına ve bunları entegre*

girişimcileri, verdiği bir dijital kimlik ile “e-Resident” yaparak şirketlerini çevrimiçi olarak kurmalarına imkan tanımaktadır. Özellikle kamu hizmetlerini dijital kimlik vasıtasıyla kullanmak açısından şirketlere avantaj sağlamaktadır. Şu an sisteme kayıtlı yabancı yatırımcı sayısı 22 bini aşmış bulunmaktadır.

bir takas sisteminde kullanmalarına olacak sağlayacak.” Kredi kartlarındaki puanlara benzer olan bu uygulamanın, kullanıcılar arasında transfer edilebildiği ve blockchain teknolojisini kullanacağı için farklı bir uygulama olacağı düşünülmektedir. İleriki dönemlerde başka şirketlerin de kendi sanal para birimlerini ilan ederek kullanıcılarına bu paralarla ürünlerini satın alma fırsatı vermesi ihtimaller dâhilindedir (paraanaliz.com, 2017).

Kripto paraların kontrol mekanizması olmaması ve işlem yapan kişilerin kimlik bilgilerinin gizli olması nedeniyle kayıt dışılığa ve kara para aklama işlemlerine açık olmasından dolayı vergilendirilmesi oldukça zor gözükmektedir. Mevcut sistemde banka gibi finans kuruluşları vergi aracıları olarak hesap sahipleri ve para transferi yapanlar hakkında bilgi toplamakla yükümlü oldukları gibi bu bilgileri ve şüpheli gördükleri işlemleri vergi otoritelerine bildirmek ya da stopaj uygulamak gibi hizmetler sunmaktadırlar. Kripto paralar ise işlem gördükleri yerde yargı yetkisi bulunmadığından stopaj konusu yapılamazlar. Yine vergi kaçırma ve kara para aklama amaçlı kripto para kullanıcıları “kes, ayır ve birleştir” yöntemini kullanmak suretiyle yüksek değerli kripto paraları birden fazla ufak hesaba bölerek ve birden fazla dijital cüzdan kullanarak para transferi gerçekleştirebilmektedirler. Böylece işlemlerin takibi de oldukça güç olmaktadır (Marian, 2013, s. 922-925). Para hareketlerinin ve gelirin kaynağının sorgulandığı ABD gibi ülkelerde kripto paraları vergilendirmek mümkün olmasına rağmen Türkiye gibi paranın kaynağının sıkı bir şekilde kontrol edilmediği ülkelerde kripto para ile yapılan işlemlerin vergilendirilmesi kişilerin gönüllülüğüne bağlanmış gözükmektedir. Bu minvalde kripto paraların niteliğinin belirlenmesi hususunda uluslararası bir mutabakat sağlanması ve nasıl vergilendirileceğine ilişkin ortak kararlar verilmesi vergi kaybının azalmasını sağlayacaktır (Bozdanoğlu, 2014, s. 9).

3.3.2.5. Blockchain (Blok Zinciri)

Blok zinciri, *“herkese açık, şeffaf, dağıtık, sıralı ve zaman damgalı Bitcoin transfer işlemlerini içeren dijital küresel hesap defteridir, düz bir veri dosyası, basit bir veritabanıdır.”* (Çarkacıoğlu, 2016, s. 42). İlk defa 2009 yılında Bitcoin’in teknik alt yapısı olarak hayatımıza giren bu yeni teknoloji sayesinde her bir hesap hareketi

güvenlik açısından dijital olarak imzalanır ve hiç kimse bu kayıtlara müdahale edemez. Bu teknoloji sayesinde 2009'dan itibaren yapılan tüm Bitcoin işlemleri dijital olarak saklanabilmektedir. Blok zinciri ile beraber bir otoriteye ve aracıya ihtiyaç duyulmadığı için hem işlem maliyetleri düşmekte hem de işlemler daha hızlı bir şekilde gerçekleşebilmektedir. Ayrıca işlemlerin pek çok farklı nokta tarafından kontrol edilebiliyor olması nedeniyle sahtekârlık ve dolandırıcılık ihtimalleri azalmaktadır (Kuzuloğlu, 2016).

Bitcoin'in altında yatan teknoloji ve büyük bir muhasebe defteri olan "blok zinciri", Nakamoto'nun önemli bir başarısı olarak kabul edilmektedir. *"Blok zinciri hemen hemen aynı zamanlarda meydana gelen işlem bloklarından oluşan uzun bir zincirdir."* Ortalama olarak 10 dakikada bir, bir grup transfer işlemi küresel işletim defteri olan blok zincirine eklenir ve kalıcı bir şekilde blok zincirine kaydedilir. Sürekli olarak uzayarak blok zincirine kaydedilen her işlem onaylanmadan önce mevcut kayıtlarla karşılaştırılır. Bu sayede işlemlerin güvenilirliği herhangi bir aracıya gerek kalmaksızın sağlanmış olur (Vigna & Casey, 2017, s. 172-176).

Blok zincirinin sağlam ve güvenilir altyapısı sayesinde bankalar ve devletlere bile kapalı yapılar oluşturulabilmektedir. Bu sistemde işlem yapanların kimlikleri açıklanmadığı için sistemin anonim bir yapısı vardır ancak hiçbir sistemde anonimliğin tam olarak garantisi verilemez. İşlem yapan kişilerin cüzdanlarının tanımlı olduğu adresler herkes tarafından görülebilir ve adresler arası gerçekleşen transfer işlemleri onaylandıktan sonra kalıcı olarak bloklara eklenerek blok zincirine kaydedilir. Her bir Bitcoin kullanıcısı bu işlemleri görebilir. Güvenilir altyapısı sayesinde para transferi gerçekleştirecek kişilerin birbirine güvenmelerine gerek yoktur. Sistemin kendi güvenilirliğinden dolayı araçlara ihtiyaç duyulmamaktadır. Bu durum aracılık faaliyeti gösteren bankacılık sektörü için tehditkâr gözükmektedir. Ancak bankaların da bu teknolojiden faydalanmaları halinde ödedikleri önemli miktarlardaki işlem ücretlerinden kurtulabilecekleri söylenebilir (Çarkacıoğlu, 2016, s. 11-13).

Bu teknoloji Bitcoin'le beraber hayatımıza girmiştir ve pek çok alanda şirketleri olumlu yönde etkileyebilecek teknolojiyi içinde barındırmaktadır. Mc

Kinsey gibi dünyanın en büyük danışmanlık firmaları ve “*BNY Mellon, Deutsche Bank, Bank of America, Goldman Sachs, Citigroup, Santander, Credit Suisse ve UBS*” gibi pek çok banka ve kuruluş blok zinciri girişimleri başlatmaktadır. Yine IBM, Google ve Microsoft gibi dev firmalar da blok zinciri teknolojileri geliştirebilmek için Ar-Ge çalışmaları yapmaktadır (Babur, 2017).

3.3.3. Dijital Ekonomideki BEPS Sorunları

Dijital ekonomi tek başına BEPS sorunlarına neden olmamakta ancak bazı özelliklerinden dolayı mevcut BEPS risklerini arttırmaktadır. Bu BEPS riskleri, OECD tarafından yürütülen BEPS projesi kapsamında tartışılmakta ve yok edilmeye çalışılmaktadır. Bu projenin özellikle dijital ekonomide yaşanan vergilendirme sorunlarının çözümünde etkili olacağı beklenmektedir. Ekonomik faaliyetlerin ve yaratılan değerlerin nasıl vergilendirileceğinin belirlenmesi dijital ekonomideki BEPS sorunlarının çözümüne önemli bir etki yapacaktır. Kârların yapay yollarla düşük vergilerin geçerli olduğu ülkelere kaydırılması ya da düşük gösterilmesi konusunda OECD bazı önlemler alarak sorunun giderilmesine çalışmaktadır (Juswanto & Simms, 2017, s. 5-6).

Dijital ekonomiyi ele alan 1. eylem maddesi ile vergilendirme hakkının “pazar ülke (market jurisdiction)” ile ikamet ülkesi arasında yeniden düzenlenmesi düşünülmektedir. Pazar ülkedeki BEPS sorunları; “anlaşma suistimallerinin önlenmesi (6. eylem)” ve “yapay yollarla daimi işyeri statüsünden kaçınmanın önlenmesi (7. eylem)” ile çözülmeye çalışılmaktadır. Hem kaynak hem ikamet ülkelerindeki BEPS sorunlarının çözümleri ise “hibrit uyumsuzluk ayarlamalarının etkisizleştirilmesi (2. eylem)”, “faiz indirimleri ve diğer finansal ödemeler vasıtasıyla matrah aşındırılmasının sınırlandırılması (4. eylem)”, “zararlı vergi uygulamalarıyla etkin mücadele edilmesi (5. eylem)” ve “transfer fiyatlandırması sonuçlarının değer yaratılmasıyla uyumlu hale getirilmesi (8,9 ve 10. eylemler)” ile mümkün olacaktır. Ek olarak, etkin bir vergi yönetimindeki risk değerlendirme süreci, mükellefleri saldırgan vergi planlaması düzenlemelerini beyan etmeye mecbur ederek (12. eylem) ve transfer fiyatlandırması belgelerini yeniden değerlendirip standart bir hale getirerek (13. eylem) daha da geliştirilecektir. KDV açısından BEPS sorunları ise

şirketlerin ve devletlerin vergi planlamalarını BEPS projesine ve “Uluslararası KDV/Genel Satış Vergileri Rehberi”ne uyumlu olarak yapmaları sağlanarak çözülebilecektir (OECD, 2015a, s. 86).

Özellikle daimi işyerinden kaçınarak vergi matrahlarının aşınması ve KDV’de yaşanan problemler e-ticaretin vergilendirilmesi hususunda oldukça önem taşımaktadır. Bu konulara yönelik olarak 7 numaralı eylem maddesinde ele alınan çözüm önerileri e-ticarete yaşanan vergilendirme sorunlarının giderilmesine doğrudan etki yapacaktır.

Dijital ekonomideki BEPS sorunlarının büyük bir kısmı aslında diğer eylem maddelerinin konusuna girmektedir bu yüzden dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan sorunların çözümü için yukarıda bahsedilen eylem maddelerinin de başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesi gereklidir.

3.3.4. Dijital Ekonomi Kaynaklı Daha Geniş Vergi Politikası Zorlukları

Dijital ekonomi politika yapıcılar açısından da geniş vergisel zorluklara yol açmaktadır. Bu zorluklar vergisel bağlantının kurulması, veri ve dolaysız vergilerin tanımlanması ile ilgilidir. Bu zorlukların üstesinden gelerek ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ve değerin yaratıldığı yerde vergilendirilmesinin önü açılacaktır. Bunun için vergileme hakkının farklı devletler arasında yeniden düzenlenmesi gereklidir. Böylece ülkeler arasında yaşanan vergi çatışmalarının önüne geçilebilecektir (Olbert & Spengel, 2017, s. 8-10). Ayrıca bu sorunların çözümü çifte vergilendirmeme durumunu da yok edebilmek açısından bazı fırsatlar sunacaktır. Örneğin pazar ülkede mükellefiyet gerektirecek bir varlık göstermemek ve ikamet ülkede de vergilendirilmemek, “devletsiz gelir (stateless income)” oluşturarak BEPS sorununa yol açmaktadır (OECD, 2015a, s. 146).

Vergisel bağlantının kurulması, veri ve tanımlama ile ilgili zorluklar bir bakıma birbirleriyle örtüşmektedir. Bu zorluklar doğası gereği dolaysız vergilerle ilişkilendirilmelerine rağmen aslında birbirleriyle örtüşmektedir. Örneğin; bir ülkedeki kullanıcılardan veri toplanması; ilgili aktivitenin o ülkede vergisel bağ

oluşumuna sebebiyet verip vermediği ya da verinin vergisel amaçlı olarak nasıl ele alındığı gibi bazı soruları tetikleyebilir (OECD, 2015a, s. 146-147)

İş yapma biçimlerinin değişmesi, mevcut rabıta kurallarının uygunluğunun sorgulanmasına neden olmuştur. Dijital teknolojiadaki sürekli gelişmeler, ekonomik faaliyet göstermek için fiziksel mevcudiyete duyulan ihtiyacın azalması ve ilişkilerdeki ağ etkisinin artmasıyla beraber fiziksel varlığa dayanan kurallar da uygulanabilirlikten uzaklaşmaya başlamıştır. Son on yılda, işlemlerini internet aracılığıyla gerçekleştiren şirket sayısında muazzam bir artış yaşanmıştır. 2014'te B2C e-ticaret satışları \$1,4 trilyonu aşarak 2013 yılına kıyasla %20 oranında artmıştır (OECD, 2015a, s. 147).

Çok taraflı iş modellerinde veri toplama ve analiz yapmaya olan bağlılığın artması, verinin, vergisel bağlantının ve kârın tanımlanmasının yanında değerlemesinin de sorgulanmasına yol açmıştır. Verinin şirketler tarafından elde edilmesi ve değerlendirilmesi rekabet açısından en önemli unsurlardan biri haline gelmiştir. Dijital ekonomi kaynaklı oluşan vergilendirilebilir gelirin ülkeler arasındaki dağılımı özellikle kullanıcıların ve müşterilerin değer zincirinin önemli bir parçası oldukları durumlarda açık değildir. Dijital ekonomi kapsamında bilgi toplamak ve bu bilgiyi kullanmak için bilgi teknolojilerinin şirketler tarafından kullanımı eşi benzeri görülmemiş bir şekilde artmıştır (Li, 2014, s. 5-6). Dijital mal ve hizmetlerin yarattığı değer nasıl atfedileceği, uzaktan veri toplamanın vergisel bağ oluşmasına sebebiyet verip vermeyeceği ve kişi ya da kurumların veri toplama işlemlerinin vergisel amaçla nasıl tanımlanacağı (örneğin takas yoluyla bir malın ücretsiz temini) gibi bazı sorunlar oluşmaktadır (OECD, 2015a, s. 147).

Sınır ötesi mal, hizmet ve gayri maddi varlık satışlarında, özellikle bireysel müşterilerin yurtdışından satın alımlarında KDV açısından da sorunlar bulunmaktadır. Bu durum kaynak ülkelerin KDV toplamada etkin uluslararası bir çerçevenin olmamasından kaynaklanmaktadır. Yeknesak kurallar olmaması nedeniyle uygulamada birlik sağlanamamakta ve ülkeler arasında yetki çatışmaları yaşanabilmektedir. Uluslararası standartların eksikliğinden dolayı pek çok ülke ciddi anlamda vergi kaybına maruz kalmaktadır. Yine düşük değerli işlemlerin

çokluğundan dolayı devletler, gelir kaybı riski ve vergi yönetimi gibi bazı zorluklarla karşılaşmaktadırlar (Ernst&Young, 2015a, s. 2).

3.3.5. OECD'nin Sunduğu Alternatif Çözüm Önerileri

BEPS Eylem Planı kapsamında hazırlanan Final Raporunda, dijital ekonomi kaynaklı vergisel sorunlara yönelik ülkelere uygulayabilecekleri bazı alternatifler sunulmaktadır. Ülkelerden bu alternatifler arasından kendileri için uygulanabilir gördüklerini belirleyerek iç mevzuatlarında bazı değişiklikler yapmaları ve birbirleriyle uyumlu bir şekilde hareket etmeleri beklenmektedir. Dijital ekonomi kaynaklı vergisel problemlerin çözümü için bağlantılı diğer eylem maddelerinin de başarılı bir şekilde sonuçlandırılması gereklidir. Özellikle daimi işyeri statüsünden suni bir şekilde kaçınmanın önlenmesi dijital ekonomi kaynaklı vergisel sorunların çözümü açısından oldukça önem taşımaktadır. Bu bakımdan 1. eylem maddesinin başarıya ulaşabilmesinin, bağlantılı diğer eylem maddelerinin de başarılı bir şekilde sonuçlandırılmasına bağlı olduğu söylenebilir.

Tüketim vergileri açısından ise belirli dijital işlemler için stopaj ve denkleştirme vergisi gibi alternatifler sunulmaktadır. Buna ek olarak ülkelerden, OECD tarafından hazırlanan VAT/GST rehberlerine uyumlu bir şekilde vergi mevzuatlarında düzenlemeler yapmaları tavsiye edilmektedir

3.3.5.1. Daimi İşyeri Kavramı İle İlgili Sorunlara Yönelik Alternatifler

Önceden yardımcı ve hazırlayıcı nitelikte olarak kabul edilen bazı aktivitelerin dijital ekonominin önemli aktiviteleri arasına girmesinden dolayı bu faaliyetleri icra edenler yaptıkları yapay düzenlemelerle model anlaşmadaki daimi işyeri statüsünde yer alan istisnalardan yararlanarak vergi mükellefiyetinden kaçınabilmektedirler. Mevcut model anlaşmaya göre bir devletin teşebbüsü başka bir devlette bir işyeri aracılığıyla ticari faaliyet göstermediği takdirde elde ettiği ticari kazancın o diğer devlet tarafından vergilendirilmesi mümkün değildir. Eğer bir işyeri var ise yalnızca bu işyerine atfedilen kazançlar vergilendirilebilir.

OECD Model Anlaşmadaki işyeri tanımı daha önceki başlıklarda incelenmişti. Tekrar etmek gerekirse, mevcut tanıma göre bir işyerinin varlığından

bahsedilebilmesi için; iş yapılan sabit ve fiziksel bir yer veya makine ve teçhizat olmalı, bu işyeri düzenli bir ekonomik mevcudiyet göstermeli, bu işyerinde elde edilen faaliyetler ticari faaliyet niteliğinde olmalı ve teşebbüsün kullanımında olmalıdır. Bunun yanı sıra bağımlı temsilciler vasıtasıyla da işyeri oluşturulabilir. Yani bir teşebbüs, kaynak ülkede sabit bir işyeri bulundurmasa dahi, o ülkedeki bağılı temsilcilerinin faaliyetleri dolayısıyla bir işyerine sahipmiş gibi işlem görebilir. Eğer yabancı bir ülkede bulunan bir teşebbüs model anlaşmadaki kriterleri karşılamazsa o ülkede elde ettiği kazançlar vergiden istisna tutulur.

“BEPS projesinin 7 numaralı eylemi (yapay yollarla daimi işyeri statüsünden kaçınmanın önlenmesi)” OECD Model Anlaşmanın 5(4) maddesinde yer alan istisnaların yeniden düzenlenmesine yönelik olarak hazırlanmıştır. OECD istisnaların suiistimal edilmesine yönelik olarak 4 farklı alternatif üzerinde durmuştur (Worek, 2015, s. 543).

İlk alternatif 5(4) maddesinin tamamen yürürlükten kaldırılmasıdır. Bu alternatif daimi işyeri statüsünde yer alan istisnaların tümünü kaldırmakta yani herhangi bir istisnaya yer verilmemesini önermektedir. Bu alternatif, şirketler için önemli ve gerekli aktivitelerin neler olduğunu tespit etme ölçütünün eksikliği ve yardımcı faaliyetlerin belirlenmesinin oldukça zor olduğu düşüncesine dayanmaktadır (Worek, 2015, s. 543). Bakıldığı zaman bu alternatifin oldukça radikal olduğunun ve gerçekten hazırlayıcı ve yardımcı karakterde olan işlemlerin istisnadan yararlanmalarına engel olacağının belirtilmesi gerekir.

İkinci alternatif (a) bendinden (d) bendine kadar olan bentlerin yürürlükten kaldırılması şeklindedir. Buna göre;

“a) Tesislerin, yalnızca teşebbüse ait olan malların veya ticari eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması,

b) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla muhafaza edilmesi,

c) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüs tarafından işlenmesi amacıyla muhafaza edilmesi,

d) İşyerinin (ticari faaliyetlerin sürdürüldüğü sabit yerin) yalnızca teşebbüs için mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla muhafaza edilmesi” bentleri istisna kapsamından çıkarılacaktır. Bu alternatifin daimi işyeri istisnalarını tam anlamıyla değiştireceği söylenemez çünkü halen;

“e) İşyerinin (ticari faaliyetlerin sürdürüldüğü sabit yerin) teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı ve yardımcı nitelikteki diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla muhafaza edilmesi” bendi yürürlükte olacaktır (Worek, 2015, s. 543).

Üçüncü alternatif (a) bendinden (d) bendine kadar olan bentlerdeki tereddütleri kaldırmak amacıyla bunların tanımlamalarının yapılmasıdır. Bu faaliyetlerin gerçekten hazırlayıcı ve yardımcı mahiyette olmaları durumunda istisnadan faydalanmaları, aksi halde ise vergilendirilmeleri önerilmektedir (Worek, 2015, s. 543).

Dördüncü alternatif ise (a) ve (b) bentlerinde yer alan “teslimleri” kelimesinin kaldırılmasıdır. Bu alternatifin büyük teslimat işlemleri yapan çevrimiçi perakendecilerden kaynaklanan sorunların çözümüne yönelik olduğu söylenebilir. Buna tepki olarak şirketler, bağımsız bir üçüncü kişi kiralamak ya da teslimat işlemlerini nakliyeciler aracılığıyla yürütmek gibi bazı önlemler alabilirler. “Teslimat” kelimesinin yürürlükten kaldırılması Amazon gibi şirketleri etkileyebilecek olmasına rağmen Apple ya da Orange gibi şirketlerin sebep olduğu sorunları çözemeyecektir. Apple’ın appstore aracılığıyla uygulamalarını arz etmelerinin ve müşterilerin uygulama indirmelerinin önüne geçilemeyeceği söylenebilir (OECD, 2015a, s. 543).

Daimi işyeri tanımında yer alan istisnaların yeniden düzenlenmesiyle beraber gerçekten yardımcı ve hazırlayıcı karakter taşımayan faaliyetlerin vergilendirilmesinin önü açılacaktır. Önemli sayıda çalışanı olan ve müşterilere yerinde ve zamanında teslimi iş edinen sabit bir yer olması durumunda satıcı artık daimi işyeri sayılabilecektir (Ernst&Young, 2015b, s. 25). Bu durum özellikle çok uluslu şirketlerin vergi planlamalarını zorlaştıracaktır.

Yeni yapılacak düzenleme ile yerleşik olmayan işletmeye ait olan bir depo, daimi işyeri oluşturabilecektir. İnternet üzerinden ürün satan işletmeler yabancı ülkelerde bulundurdıkları depoyu müşterilere ürünlerini teslim amaçlı olarak

kullanabilmekteler. Bu geniş ve kapsamlı depoların işlevi çok uluslu perakendeci şirketlerin yardımcı ve hazırlayıcı faaliyetlerinin ötesine geçmeye başlamıştır, bu yüzden de daimi işyeri tanımındaki istisnalardan yararlanmasının doğru olmadığı düşünülmektedir (Olbert & Spengel, 2017, s. 12).

Çok uluslu şirketler, faaliyetlerin parçalanması olarak geçen bir strateji ile faaliyetlerini her biri ayrı ayrı yardımcı veya hazırlayıcı faaliyet teşkil edecek şekilde parçalara ayırarak da model anlaşımadaki istisnalardan faydalanabilmektedirler. Mevcut yapı içerisinde tedarik zincirinin her bir parçası, farklı ülkelerde konumlandırılarak belli bir ülkedeki faaliyetler yardımcı ve hazırlayıcı niteliği geçmemektedir. Bunu önleyebilmek amacıyla OECD “parçalara ayırmanın önlenmesi kuralını (anti-fragmentation rule)” geliştirmiştir. Böylece faaliyetler tek tek parçalara ayrılarak her birinin hazırlayıcı ve yardımcı faaliyet olarak gösterilmesinin önüne geçilecektir. Çok uluslu şirketlerin yaptıkları işlemlerin şekil itibariyle değil öz itibariyle değerlendirilmesinin daha doğru olacağı belirtilmektedir (Olbert & Spengel, 2017, s. 14).

OECD sabit bir yeri baz alan işyeri modelini genişleterek tanıma “sanal işyeri” kavramını dahil etmeyi düşünmektedir. Bu sayede ticari faaliyete daha kolay bir şekilde işyeri statüsü atfetmek mümkün olacaktır. Bir ülkedeki şirketin sunucusunda web sitesine sahip olarak ticari kazanç elde edilmesi ve sanal temsilcilik nedeniyle daimi işyerinin oluşması gibi nedenlerle “sanal işyeri” kavramı işyeri tanımına eklenerek kaynak ülkenin bu işyerine atfedilen kazancın vergilendirilmesine çalışılmaktadır (Hellerstein, 2014, s. 348).

OECD ilk düzenlemelerini yaptığında böyle bir düşünceden çok uzak bir tutum sergilemekteydi. Mevcut işyeri tanımının e-ticarete de uygulanmasında herhangi bir sakınca veya eksiklik görmemekteydi. Hâlbuki o dönemlerde de böyle bir tanıma ihtiyaç duyulacağı öngörülebilirdi. Örneğin Hinnekens 1998 yılında e-ticarete uygulanması için dijital mevcudiyete dayalı bir daimi işyeri tanımı yapmıştır (Baumann, 2017, s. 27).

Projenin 7 numaralı eylem maddesi ise, “komisyoncu tertipleri” adı verilen bir yöntemle uluslararası şirketlerin bağımlı temsilci şartlarından kaçınarak faaliyet

gösterdikleri ülkelerde kurumlar vergisi ödememe çabalarını ele almaktadır. Bu yöntemde bir şirket, yurt dışında bulundurduğu bir temsilci ile komisyon sözleşmesi yaparak ürünlerini kendi adına değil bu kişinin adına sattırarak bağımlı temsilci oluşmasına sebebiyet vermemek suretiyle vergiden kaçınmaktadır. Model anlaşma temsilcilik ilişkisinde bağımlılık unsuruna vurgu yaptığından dolayı temsilciler ana şirkete bağımlı olarak gösterilmeyerek kaynak ülkedeki vergi yükümlülüğünden kaçınılabilmektedir. Mevcut kurallar altında bir bağımlı temsilci ilişkisinin oluşabilmesi için temsilcinin, temsil edilen adına sözleşme yapabilmesi gerekmektedir. Bu yöntemde ise temsil edilen şirket, temsilcisine kendi adına sözleşme yapma yetkisi vermemektedir. Bu yetkinin verilmemesinden dolayı bir bağımlı temsilcilik ilişkisi oluşmamaktadır. Temsilci, satışları kendi adına yaparak böyle bir yetkiyi kullanmaksızın, temsil edilenle komisyon sözleşmesi imzalayarak bu şirketin ürünlerini satmaktadır (OECD, 2015c, s. 9-10).

Benzer şekilde yabancı şirket, kaynak ülkedeki ticari faaliyetlerine ilişkin müşterileriyle yaptıkları sözleşmeleri yurt içinde değil yurt dışında imzaladığında ya da yurt içinde bile olsa bağımlı temsilci yerine bağımsız temsilci üzerinden faaliyetlerini yürüttüğünde kaynak ülkede işyeri doğmamakta ve yabancı şirket ticari faaliyetlerinden dolayı vergi mükellefi olmamaktadır. OECD çözüm olarak, bir ülkedeki aracının icra ettiği faaliyetler sonucu yabancı teşebbüs bir şeyi düzenli yapma yükümlülüğü altına girdiği takdirde bu teşebbüsün, aracının bulunduğu ülkede vergilendirilmesini önermektedir. Ancak aracı, bu faaliyetleri kendi bağımsız faaliyetleri çerçevesinde yapıyorsa, yabancı şirket açısından vergisel bir bağ oluşmaz (OECD, 2015c, s. 10).

3.3.5.2. Önemli Dijital Mevcudiyete Dayalı Rabıta Kriteri

Firmalar, fiziksel bir mevcudiyet olmaksızın farklı ülkelerde faaliyet gösterebilmekte ve bu ülkelerde daimi işyeri bulundurmadıklarından dolayı vergiden kaçınabilmektedirler. Aslında kaynak ülkedeki ekonomik faaliyetlerde yer almalarına ve o ülkelerden ciddi gelir elde etmelerine rağmen çeşitli yöntemlerle vergi mükellefi olmaktan kurtulabilmekteler. Bu konuda OECD, önemli dijital mevcudiyete dayalı bir bağlantı kriteri oluşturmanın bu sorunun çözümünde faydalı olacağını

düşünmektedir. Böylece mükellefin, tamamen dijital ortamda yürütülen faaliyetlerinin pazar ülkede vergilendirilmesinin önü açılacaktır. Çok sayıda sözleşmenin uzaktan imzalanması, yabancı girişimcinin sattığı ürünün pazar ülkede geniş bir kullanımının olması, pazar ülkedeki müşterilerden ciddi bir gelir elde edilmesi ve işlemlerin şirketin ana faaliyeti ile sıkı bir bağlantısı olması gibi durumlarda önemli bir dijital mevcudiyet söz konusu olacak ve vergi mükellefiyeti doğacaktır (Olbert & Spengel, 2017, s. 14-15).

Özellikle gayri maddi varlık satan şirketler, satış yaptıkları ülkelerde fiziki mevcudiyet göstermeden faaliyetlerini gerçekleştirmektedirler. Böylece bu ülkelerde daimi işyeri oluşturmadıklarından dolayı dar mükellef sıfatıyla vergi ödemek zorunda kalmamaktadırlar. Final raporuna göre, yerleşik olmayan bir girişimin pazar ülkede önemli bir ekonomik mevcudiyeti varsa o girişim pazar ülkede vergi mükellefi olmalıdır. Yani fiziki mevcudiyete dayalı bir vergisel bağın yerine ekonomik mevcudiyete dayalı bağın kullanılması önerilmektedir. Bu çerçevede, önemli ekonomik mevcudiyetin belirlenmesinde 3 kritere bakılarak testler yapılması alternatif olarak sunulmaktadır. Bu testler, satışlardan elde edilen gelirleri baz alan ekonomik mevcudiyet testi, dijital faktörleri baz alan ekonomik mevcudiyet testi ve kullanıcı bazlı ekonomik mevcudiyet testidir (Li, 2014, s. 35).

Bir ülkedeki müşterilerden elde edilen gelir, o ülkede önemli bir mevcudiyet oluşup oluşmadığının belirlenmesindeki en temel göstergelerden biridir. Ancak tek başına bu geliri göz önünde bulundurmak, mevcudiyetin tespitinde yeterli değildir. Gelir faktörünü diğer faktörlerle birleştirerek karar vermek gerekir. Gelir belli bir sınırı aştığı zaman önemli ekonomik mevcudiyetten söz edebilir ancak bunun diğer faktörlerle desteklenmesi gerekir. Temel faktör olarak gelirin kullanımı mükelleflerin uyum maliyetlerini azaltabilir ve sınır ötesi faaliyetler için vergilendirmedeki belirsizliği azaltmada yardımcı olabilir. Bir ülkenin, yabancı bir ülkeye ait teşebbüsü vergilendirebilmesi için bu teşebbüsünün pazar ülkedeki ticari varlığının yani gelir getirici faaliyetlerinin belli bir düzeye ulaşması gerekir. OECD'nin bu alternatifinin uygulamaya konulması halinde, bir teşebbüsün yabancı ülkedeki dijital varlığı aracılığıyla elde ettiği gelirin vergilendirilmesi için klasik anlamda bir işyerinin varlığını aramaya ihtiyaç duyulmayacak, yukarıdaki faktörler ışığında varlığı belirli

bir seviyeyi aşan dijital unsurların işyeri oluşturduğu kabul edilerek vergileme hakkı doğacaktır (OECD, 2015a, s. 107-108).

Pazar ülkedeki dijital faktörlerin kullanılma derecesi de o ülkede ekonomik mevcudiyetin oluşup oluşmadığına karar vermek için kullanılacak göstergelerden biridir. Yerel bir alan adının kullanımı, yerel ödeme seçeneklerini kullanımı, yerel internet siteleri ya da diğer dijital platformların kullanımı gibi faktörler, işletmenin pazar ülkedeki ekonomik mevcudiyetinin büyüklüğünü belirlemede ölçüt olarak kullanılabilir (OECD, 2015a, s. 109). Yine elektronik reklam hizmetleri, çevrimiçi pazar yeri, elektronik ortamda yapılan başvurular gibi dijital faktörlerin kullanımı da ekonomik mevcudiyete karine teşkil edecektir (Hongler & Pasquale, 2015, s. 24).

Benzer şekilde kullanıcı bazlı ekonomik mevcudiyet testi de dijital ekonomideki ağ etkisinin öneminden doğmuştur. Yerleşik olmayan işletmenin aylık aktif kullanıcı sayısı, çevrimiçi olarak yaptığı sözleşme sayısı ve ülkedeki müşterilerden dijital platformlarda elde ettiği veri miktarı da ekonomik mevcudiyetin tespit edilmesinde kullanılacak değişkenlerdir. Bu değişkenlere bakılarak da pazar ülkedeki ekonomik mevcudiyetinin büyüklüğü tespit edilebilir. Burada belli eşik değerler belirlenerek, bu değerleri aşan şirketlerin kullanıcı bazlı test uyarınca önemli ekonomik mevcudiyet gösterdiği varsayılabilir. Genelde kullanıcı sayısı ile ekonomik mevcudiyetin paralel bir seyir izlediği düşünülmektedir. Ancak bir şirketin o ülkede çok kullanıcı sayısı olması, o ülkeden elde edilen faydayı yansıtmayabilir. Bu nedenle nicelikten çok niteliğe yani kaynak ülkede elde edilen değere bakılması daha doğru olacaktır (Hongler & Pasquale, 2015, s. 24-25).

Bu alternatifte genel anlamda bakıldığında sınırı aşan gelirin önemli ekonomik mevcudiyetin en önemli göstergesi olduğu söylenebilir. Yine de yukarıda belirtildiği gibi toplam gelir tek başına bir gösterge değildir, bu gelirin yerleşik olmayan işletme tarafından düzenli ve sürdürülebilir bir şekilde elde edilmesi gerekir. Gelire bağlı göstergenin, kullanıcı ve dijital bazlı göstergelerle beraber değerlendirilmesi gereklidir. Başka bir deyişle yerleşik olmayan şirketin pazar ülkede elde ettiği gelir ile bu gelire konu olan ekonomik faaliyetin birbiriyle bağlantılı olması gerekir (OECD, 2015a, s. 111).

3.3.5.3. Dijital İşlemler İçin Stopaj

Dijital işlemlere stopaj uygulamasının, bir ülkedeki yerleşiklerin (ve yerel daimi işyerlerinin) yerleşik olmayan satıcılardan çevrimiçi olarak satın aldıkları mal ve hizmetler için yaptıkları ödemeler üzerinden alınması düşünülmektedir. Kaynak ülkede fiziki bir mevcudiyet olup olmadığına bakılmaksızın bütün e-ticaret işlemlerinden ödeme sırasında stopaj yoluyla vergi alınması planlanmaktadır. Dijital işlemler için stopajın, önemli ekonomik mevcudiyet yaklaşımının uygulanmasını desteklemek için, mukim olmayan çevrimiçi sipariş ve mal sağlayıcılarına yapılan ödemeler üzerinden brüt bazda alınması önerilmiştir. Bu yaklaşım, daimi işyeri konseptini korumakla beraber e-ticareten elde edilen kârların vergilendirilmesini kolaylaştıracaktır (Baumann, 2017, s. 30-31). Böylece ödeme safhasında verginin garanti altına alınması sağlanacaktır.

Rapora göre, uygulanacak bu stopajın neleri kapsayacağını ve hangi işlemler üzerinden alınacağını açıkça belirtilmesi gereklidir. Böylece mükelleflerin ne zaman stopaja maruz kalacaklarını bilmeleri sağlanacak ve vergi idarelerinin de yeni uygulamaya uyum sağlaması kolaylaşacaktır. Stopajın kapsamının belirlenmesi gereksiz karmaşıklıkların ve sınıflandırma tartışmalarının önüne geçecektir. Ancak açıklığı sağlamak için belirli işlemlerin listelenmesinin, teknolojinin devamlı gelişiminden dolayı işlemlerin karakterize edilmesinde zorluklar yaşatacağı muhtemeldir (OECD, 2015a, s. 113).

Yine rapora göre, stopaj yaklaşımı ekonomik anlamda eşit faaliyetlerin, formlarından dolayı farklı işlemlere maruz kalmalarına yol açabilir. Bu yüzden stopajın kapsamındaki işlemlerin genel tanımlarının yapılması daha doğru olacaktır. Örneğin tanımlarda “mal ve hizmetlerin çevrimiçi siparişinde (dijital satış işlemleri)” veya “yerleşik olmayanlardan uzaktan yapılan tüm satış işlemlerinde” gibi ifadelere yer verilebilir. Bu genel tanımlardan ikincisi, esneklik ve verginin tarafsızlığı açısından daha uygundur. Bu tarz bir tanım aynı zamanda karakterize edilme tartışmalarını da azaltacaktır (OECD, 2015a, s. 113-114).

Uygulamada uluslararası ticaret açısından stopaj yükümlülüğü genelde yerleşik tüketicilerin üstünde kalmaktadır. B2B işlemlerde, tüketiciler de KDV

mükellefi oldukları için stopaj mekanizmasında bir sorun yaşanmamaktadır. Ancak B2C işlemlerde, KDV mükellefi olmayan gerçek kişilerin bu yükümlülüklerini yerine getirmeleri oldukça zordur. Dolayısıyla B2C işlemlerden KDV toplayabilmek için, tüketici gerçek kişinin yükümlülüklerine gönüllü uyum göstermesi ve yapacağı ödeme için stopaj uygulaması gerekmektedir (Hellerstein, 2014, s. 349-350).

B2C kapsamındaki ödemelerden stopaj alınması için önerilen çözümlerden birisi aracı kullanmaktır. Bu çözüm uygulamada bazı teknik konuları içermektedir. Örneğin aracının işlemin nasıl karakterize edileceğini bilmesi ve vergi borcu miktarını belirlemesi zordur. Eğer yerleşik olmayan işletmeler için zorunlu bir kayıt sistemi oluşturulursa aracılardan görevleri oldukça kolaylaşacaktır. Bunun için uzaktan satıcıların, yerel müşterilerden alacakları bedelleri, önceden belirlenmiş bir banka hesabı aracılığıyla tahsil etmesi uygulaması getirilmelidir. Bu yaklaşımın uygulaması ise oldukça zor olacaktır (OECD, 2015a, s. 114).

3.3.5.4. Denkleştirme Vergisi

Denkleştirme vergisi, önemli ekonomik mevcudiyet bazlı vergisel bağ yaklaşımı kapsamında kazanç aktarımı kurallarından kaynaklanabilecek zorlukları önlemek için bir alternatif olarak sunulmaktadır. Bu uygulama bazı ülkelerde yabancı ve yerli tedarikçilere eşit muamele sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. Örneğin sigorta alanında bazı ülkeler sınır ötesi tedarikçilere ödenecek brüt prim miktarına göre tüketim vergisi şeklinde denkleştirme vergisi uygulamaktadır. Bu vergi, sigorta faaliyetlerinde tamamen vergiye tabi yerli şirketler ile ne primin toplandığı ülkede ne de mukim olunan ülkede gelir vergisine tabi olmayan yabancı şirketler arasındaki eşitsizliği gidermeye çalışmaktadır (OECD, 2015a, s. 115).

Denkleştirme vergisi amaçlarına ulaşabilmek için farklı şekillerde düzenlenebilir. Genel anlamda denkleştirme vergisi bir ülkede mukim olmayan bir işletmenin o ülkedeki önemli ekonomik varlığının vergilendirilebilmesini amaçlamaktadır. Ancak vergi matrahının nasıl belirleneceği gibi teknik detayları ülkeler kendileri belirleyebilirler. Açıklık, kesinlik ve eşitlik açısından denkleştirme vergisi yalnızca yerleşik olmayan şirketin önemli ekonomik mevcudiyeti bulunması durumunda uygulanabilir. Ancak bu verginin adil ve verimli olabilmesi için dikkatli

analizler yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde yabancı ve yerleşik tedarikçilere adil bir rekabet ortamı sağlanamayacaktır. Bu verginin, yerleşik tedarikçilere uygulanan kurumlar vergisine eş değer bir şekilde uygulanması uygun olacaktır (Lahiri, Ray, & Sengupta, 2017, s. 18).

Bu verginin uygulanma biçimi açısından ilk alternatif pazar ülkedeki müşterilerin tüm uzaktan satın alma işlemlerini vergilemektir. Ancak bu vergi yalnızca önemli ekonomik mevcudiyete sahip olan işletmelerle yapılan satın alımlarda uygulanacaktır. Diğer alternatif, dijital platformda yürürlüğe giren iki ya da daha çok taraf arasında yapılan mal ve hizmet satışı anlaşmalarında kapsamın daraltılmasıdır. Son alternatif ise verginin, ülke içindeki müşteri ve kullanıcılardan elde edilecek veri ya da diğer katkılar uyarınca uygulanmasıdır. Bu doğrultuda pek çok seçenek uygulanabilir. Seçeneklerden biri ülke içindeki ortalama aktif kullanıcı sayısını baz alarak vergileme yapmaktır. Bilinmelidir ki yabancı bir şirketin ortalama aylık kullanıcı sayısı direkt olarak şirketin elde ettiği geliri belirlemek açısından doğru bilgi vermeyebilir. Diğer bir seçenek ise ülke içindeki müşteri ve kullanıcılardan elde edilen verinin hacmini baz alarak vergileme yapmaktır. Bu uygulamanın ortalama aylık kullanıcı sayısına bakarak gelirle bağlantı kurmak ve vergilendirme yapmaktan daha anlamlı olduğu söylenebilir (OECD, 2015a, s. 116).

Bir ülkede mukim olmayan bir şirketin kaynak ülkede önemli bir ekonomik varlığının bulunması durumunda tüm tedarikçiler için adil bir rekabet ortamı yaratmak için yerleşik şirketlerin maruz kaldığı kurumlar vergisine benzer bir denkleştirme vergisinin bu şirketlere uygulanması uygun olacaktır. Ancak aynı gelirin hem denkleştirme vergisi hem de kurumlar vergisine konu edilmesi riski mevcuttur. Yabancı bir şirketin mukim olduğu ülkede kurumlar vergisi ve pazar ülkede denkleştirme vergisi ödemesi çifte vergilendirmeye sebep olacaktır. Örneğin yabancı şirketin kaynak ülkede elde ettiği gelir, ikamet ülkesinde kurumlar vergisine konu olursa bu verginin uygulanması uygun olmayacaktır. Bu verginin pazar ülkede elde edilen gelirin ikamet ülkede vergilendirilmediği ya da çok düşük oranda vergilendirildiği durumlarda uygulanması uygun olacaktır (OECD, 2015a, s. 117).

Daha önce belirtildiği gibi OECD önceki dönemlerde, dijital ekonominin vergilendirilmesindeki sorunlara getirilecek çözümlerin yeni bir vergi getirmemesi, sadece mevcut uygulamalarda düzeltmeler ve iyileştirmeler yapılması yoluyla geliştirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ancak görüldüğü üzere OECD bu konuda geri adım atarak yeni bir vergi önermektedir. Bu açıdan, OECD'nin önceki dönemlerde benimsediği politikaların günümüzde değiştiği görülmektedir.

3.3.5.5. KDV Sorunlarına İlişkin Çözüm Önerileri

Uluslararası ticarete gayri maddi varlıkların kullanımının artmasıyla beraber KDV açısından yaşanan sorunlar belirginleşmeye başlamıştır. E-ticaretin ve daha sonraları e-hizmetlerin hızla yaygınlaşması ve yalnızca fiziki varlıkların değil dijital varlıkların da ticarete konu olmaya başlaması, ticareti izlemeyi ve tüketicileri tespit etmeyi oldukça zorlaştırmıştır. İşlemlerin tespitinin zorlaşması ise ülkelerin KDV toplamasında sıkıntılar yaşanmasına sebep olmuştur. Bu bağlamda uluslararası düzeyde çözüm için vergilendirmede varış yeri ilkesi uygulanmasının daha uygun olacağı kabul görmüştür (Toulouse School of Economics, 2015, s. 34).

Sınır ötesi yapılan alışverişlerde KDV'nin toplanması ciddi bir sorun olarak göze çarpmaktadır. Yerleşik ve yerleşik olmayan satıcılar arasındaki işlemlerde KDV'nin hiç olmaması ya da çok az olması ülkelerin KDV gelirlerini olumsuz etkilemektedir. Bazı ülkelerde çevrimiçi olarak yapılan satışlarda düşük değerli olan ithalatların KDV'den muaf olması ve gayri maddi varlıkların ticaretindeki hızlı büyümeyle beraber bu tür malların gerçek kişilere satışındaki KDV'nin karmaşıklığından dolayı ya hiç vergilendirilmemesi ya da çok az oranda vergilendirilmesi gibi durumlar KDV açısından sorunlara neden olmaktadır. Yani temelde KDV'ye ilişkin iki sorun söz konusudur. Bunlardan ilki düşük değerli ürünlere uygulanan ithalat istisnası, ikincisi ise dijital mal ve hizmetlerin B2C şeklinde sunumunda KDV'nin hesaplanmasıdır. Bu sorunlara yönelik olarak OECD bazı alternatifler sunmakta ve Uluslararası VAT/GST rehberinin uygulanmasını tavsiye etmektedir. Bu alternatiflerden en kolay ve uygulanabilir görüleni, dijital ürün ve hizmet tedarikçilerinin, müşterilerinin bulunduğu ülkede mükellefiyet kaydı

açtırarak hesapladıkları KDV'yi beyan edip ödemelerinin sağlanmasıdır (Skadden, 2014, s. 1-3).

3.3.5.5.1. Düşük Değerli İthalatta KDV İstisnası Sorunu

Düşük değerli ithalattan KDV tahsil edebilmek 4 alternatif model geliştirilmiştir. Bunlar;

- “1) Geleneksel tahsilat modeli,
- 2) Alıcının tahsilatı modeli
- 3) Satıcının tahsilatı modeli,
- 4) Aracının tahsilatı modelidir.”

Bu modeller tahsilatı yapan kişi bakımından birbirinden ayrılmaktadır (Baker & McKenzie, 2016, s. 20).

3.3.5.5.1.1 Geleneksel Tahsilat Modeli

Geleneksel tahsilat modelinde, KDV her bir düşük değerli mal için ayrı ayrı hesaplanır ve genelde düşük değerli malın KDV'sinin tahsili için etkin bir yöntem olarak düşünülmez. Çünkü uygulanmakta olan kâğıt üzerinden yapılan işlemlerin yerine geçecek elektronik veri iletişim sistemleri mevcut değildir. İleriki zamanlarda elektronik sistemler geliştikçe bu modelin etkin bir model haline gelebileceği söylenebilir. Elektronik sistemlerin devamlı kullanımı gerek vergi idareleri gerekse satıcılar açısından geleneksel tahsilat modelinin etkinliğini arttıracaktır. Bu sistemlerin dünya genelinde kullanımı mevcut KDV eşığının ortadan kalkmasına yol açabilir (OECD, 2015a, s. 123-124).

Avustralya, 2011 yılında “fıdye modeli” adını verdiği benzer bir modeli gümrük vergisi ve satış vergilerinin tahsilinde kullanmaya başlamıştır. Bu modelde, gümrük yetkilileri, ithal edilen malların değerini tespit eder ve vergi alıcı tarafından ödenene kadar bu mallar gümrükte bekletilir. Ancak bu model ağırlıklı olarak kâğıt bazlı ve emek yoğun çalıştığından dolayı modelden verim alınamamıştır. Bu çerçevede OECD'nin elektronik sistemlerin kullanılması tavsiyesine uymak mümkün olacaktır. Ancak bu sistemleri kullanmak mevcut şartlar altında biraz zaman alacaktır (Australian Government Productivity Commission, 2017, s. 4).

3.3.5.5.1.2. Alıcının Tahsilatı Modeli

Alıcının düşük değerli malların ithalindeki KDV'yi kendisinin hesapladığı ve ödediği sistem etkin bir vergi tahsilatı için yeterince güçlü bir çözüm olarak gözükmemektedir. Raporda, her ne kadar bu modele uyum yükü sadece satıcıyla sınırlı gibi gözüксе de alıcıların da bu modele uyum seviyelerinin düşük olması beklenmektedir. Bu modelin gümrük ve vergi idareleri açısından uygulanması da oldukça karmaşık ve maliyetli olacaktır (OECD, 2015a, s. 124).

Bu modelin verimsiz olduğu hali hazırda ispatlanmıştır. B2C işlemlerde, gerçek kişilerin böyle bir yükümlülüğe uyum göstermesi gerçekçi değildir. Bu model sadece B2B işlemlerde uygulanabilir gözükmektedir. Ancak günümüzde gerçek kişilerin de dijital mal ve hizmetlere olan talebinin artmasından dolayı yalnızca B2B işlemlerde etkin olabilecek bir modelin tercih edilmesi mevcut sorunların çözümünde etkisiz kalacaktır. Esasen KDV açısından yaşanan en önemli sorun, gerçek kişilerin e-ticaret kapsamında dijital mal veya hizmet satın alma işlemlerinden doğan KDV'nin toplanamamasıdır. OECD'nin de alternatif olarak sunduğu ancak verimsiz olacağına dair kaygılarını da belirttiği bu modelin başarılı olması mümkün gözükmemektedir. Bu bağlamda, bu modelin yalnızca gerçek kişilerin vergi yükümlülüklerine uyumunun çok yüksek olduğu ülkelerde uygulanabileceği söylenebilir.

3.3.5.5.1.3. Satıcının Tahsilatı Modeli

Bu model yerleşik olmayan satıcıları, varış ülkesindeki ithalattan alınan KDV ile ilgili işlemleri yapmakla görevlendirerek düşük değerli malların ithalatındaki KDV tahsilatının etkinliğini arttırmaya çalışmaktadır. Böylece devletler ithalat istisnası eşliğini kaldırabilecek ya da azaltabileceklerdir. Bu model yerleşik olmayan satıcılara ek bir yük getirmesine rağmen bu durumun etkisi, modeli basitleştirilmiş KDV kayıt rejimi ile tamamlayarak azaltılabilir. KDV kayıt rejimi OECD'nin Uluslararası VAT/GST rehberinin B2C bölümünde de yer almakta ve uygulanması önerilmektedir. Satıcı bir ülkeye hem mal hem de hizmet sattığında B2C rehberine göre uygulanan kayıt sistemi her iki satış için de kullanılır. Böylece satıcı kayıt sisteminin yönetsel ve uyum maliyeti azaltılır (OECD, 2015a, s. 124).

Yerleşik olmayan işletmelerin, tüketicilerin bulunduğu ülkede basitleştirilmiş KDV kaydı açtırarak KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutulması, dolaylı vergiler açısından yaşanan problemler için en etkili ve uygulanması en kolay yöntem olarak gözükmektedir (Skadden, 2014, s. 3).

3.3.5.5.1.4. Aracılı Tahsilat Modeli

Bu modelde düşük değerli malların ithalatındaki KDV'yi yerleşik olmayan satıcılar adına aracılar tahsil ederler. Bu aracılar, ülkelerin yerel mevzuatları ve vergileme hakları hakkında gerekli bilgilere sahip oldukları için KDV'nin tahsilatındaki etkinlik artacaktır. KDV'nin aracılar tarafından tahsil edilmesi satıcıların uyum yükünü minimize edecektir. Ancak yine de ek maliyetler alıcılara yansıtılacaktır. Bu model, KDV'nin ülkelerin ithalatlarında varlık gösteren aracılar tarafından tahsil edilmesi durumunda daha etkin olacaktır (ekspres taşıyıcılar, posta operatörleri, yerel faaliyet gösteren e-ticaret platformları). Bu aracıların yerel vergi ve gümrük kurallarını ve prosedürlerini bilmeleri hem satıcılar hem de vergi idareleri açısından faydalı olacaktır (OECD, 2015a, s. 124-125).

Aracılar da kendi içinde taşıyıcı aracılar ve finansal aracılar olmak üzere ikiye ayrılabilir. Taşıyıcıların aracı olması durumunda, kargo şirketleri gibi ürün dağıtıcılarına ciddi bir sorumluluk yüklenerek bunlardan vergi idaresi adına vergi toplaması beklenmektedir. Bankalar, kredi kartı çıkarma yetkisine haiz kuruluşlar gibi finansal aracılar ise aracılık ettikleri ithalat işlemleri için yapılan ödemelerden vergi keserek bu vergiyi, vergi idaresine aktarması yükümlülüğü getirilmesi de diğer bir alternatif olarak gözükmektedir (Australian Government Productivity Commission, 2017, s. 12).

Ülkeler bu modelleri ayrı ayrı uygulayabilecekleri gibi birleştirerek de uygulayabilirler. Örneğin satıcının tahsilatı modeli, aracılı tahsilat modeliyle birleştirilebilir. Bu durum, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin daha kolay uyum sağlayabilmelerine yardımcı olabilir. Böylece hem satıcı hem de aracı B2C rehberine uyumlu olarak uygulanacak KDV kayıt sisteminden faydalanabilecektir. Bu modellerin ayrı ayrı ya da birlikte uygulanması, KDV istisnası eşiğini kaldırmak veya azaltmak için ülkelere imkân vermektedir. Tüm bu modellerin etkin bir şekilde

uygulanabilmesi için uluslararası idari işbirliğine ihtiyaç vardır (OECD, 2015a, s. 125-126).

3.3.5.5.2. Sınır ötesi Hizmet ve Gayri maddi Varlıkların Satışından KDV Tahsili Problemi

Sınır ötesi B2C hizmet ve gayri maddi varlıkların satış hacmindeki genişlemeyle beraber KDV kayıplarındaki artış ciddi boyutlara ulaşmıştır. Dijital ekonomideki gelişmeler KDV toplama sürecini oldukça zorlaştırmaktadır. Örneğin tüketiciler bilgisayarlarından, akıllı telefonlarından ya da internete bağlanabilen televizyonlarından istedikleri uygulamaları kolaylıkla indirebilmektedirler. Hizmeti sunan satıcı ile hizmetten yararlanan tüketicinin aynı ülkede ikamet etmediği durumlarda KDV açısından sıkıntılar meydana gelmektedir. Önceki bölümlerde bahsedildiği gibi bu tarz işlemlerde ülkelerin uyguladıkları iki yaklaşım vardır. Ülkeler vergilendirme yetkisini ya satıcının ya da tüketicinin ikamet ettiği ülkeye bırakmaktadır. Bu konuda OECD tarafından desteklenen ve genel kabul gören yaklaşım ise tüketicinin ikamet ettiği ülkenin vergilendirme yetkisine sahip olduğudur (RKG Consulting, 2018).

Vergilendirme hakkını müşterinin yerleşik olduğu ülkeye bırakan yaklaşım prensipte tüketim yeri ilkesine tekabül etmektedir. Ancak bu yaklaşımda bireysel tüketicilerin bulunduğu ülkenin hizmet ve gayri maddi varlık satın alma işlemlerinden etkin bir şekilde KDV toplanması zordur. Bu zorluğun üstesinden gelmenin yollarından biri bireysel tüketicilerin gönüllü olarak kişisel beyanda bulunmasını sağlamaktır. Buna karşın kişisel beyan sisteminin etkin olmadığı OECD tarafından ispatlanmıştır. Bu yüzden eğer tüketicinin bulunduğu yerde vergilendirme yapılacaksa ülkede yerleşik olmayan satıcıların, müşterilerinin bulunduğu ülkede mükellefiyet kaydı açtırması, vergiyi toplaması ve ödemesi gereklidir. Bu şekilde bir sistem oluşturulamadığı takdirde KDV toplama sorununun devam edeceği aşikârdır (OECD, 2015a, s. 121).

Rekabet eşitliği açısından da mevcut durum sorun yaratmaktadır. Yerel satıcılar yerleşik olmayan satıcılar karşısında rekabet eşitsizliği ile karşı karşıyadır. Yerel satıcılar vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken mükellefiyet kaydı

bulunmayan satıcıların böyle bir yükümlülüğü olmadığı için rekabet anlamında eşitsizlik meydana gelmektedir. Bu yönüyle söz konusu kayıt sisteminin oluşturulması sadece KDV hasılatının artmasına yol açmayacak aynı zamanda yerel satıcılar için bir teşvik niteliğinde olacaktır. Böylece yerel satıcılar, yerleşik olmayan şirketlerin de vergi ödemek zorunda kalması nedeniyle bu şirketlerle eşit şartlarda rekabet edebilme şansına erişeceklerdir (RKG Consulting, 2018).

Vergilendirme hakkını satıcının bulunduğu ülkeye bırakan bazı KDV rejimleri de aynı işlemler için KDV toplayabilecek bir mekanizma geliştirememişlerdir. Bunun altında vergi idarelerinin vergi toplama mekanizması oluşturmanın oldukça külfetli olacağını düşünmeleri yatmaktadır. Nihayetinde satıcının bulunduğu ülkelere hizmet ve gayri maddi varlık satışları sonucu KDV ödemesi yapılmamıştır. Dijital ekonominin ve buna paralel olarak B2C satışların hızlı bir şekilde gelişmesiyle beraber bu yaklaşımın sürdürülemez olacağı OECD tarafından gözler önüne serilmiştir (OECD, 2015a, s. 122).

Bireysel müşterilerin, yerleşik olmayan satıcılardan tedarik ettikleri dijital ürünler üzerinden alınan KDV mevzusu OECD tarafından hazırlanan Uluslararası VAT/GST rehberinde ele alınmıştır. Bu rehber, gelecekte ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme veya hiç vergilendirmeme gibi uluslararası ticaretteki KDV uygulamalarındaki tutarsızlıklar sebebiyle ortaya çıkabilecek sorunları önlemek amacıyla hazırlanmıştır. Rehber, hizmetler ve gayri maddi varlıkları da genel olarak kapsamakla beraber rehberde B2B ve B2C ticarete ilişkin ayrı ayrı alternatifler geliştirilmiştir. Rehberde her iki ticaret türünde de varış yeri ilkesinin uygulanması önerilmektedir (Baker & McKenzie, 2016, s. 19).

B2C rehberi, sınır ötesi B2C hizmet ve gayri maddi varlık satışlarında varış yeri ilkesine göre vergilendirme yapılmasını öngören standartlara yer vermektedir. Buna göre söz konusu varlık ve hizmetlerin B2C kapsamında gerçekleştirilen satışlarında KDV toplama yetkisi müşterinin mutlak ikametgâhının bulunduğu ülkeye verilmelidir (PWC, 2015, s. 46). Bu yaklaşım, standart tedarikçilerin ve vergi idarelerinin bu hizmet ve varlıkların nerede tüketileceğine dair makul ölçüde doğru tespitler yapmalarını sağlayacaktır. Bu uygulamayla yurt içi tedarikçiler ile yurt dışı

tedarikçilere aynı oranda KDV uygulanmasının sağlanması amaçlanmaktadır. Böylece tedarikçiler arasındaki vergisel avantajlar da ortadan kalkacaktır (OECD, 2015a, s. 126).

Rehberde hizmet ve gayri maddi varlıkların uzaktan tedarikini içeren B2C işlemler için kayda dayalı bir tahsilat mekanizmasının en etkin ve etkili yöntem olacağı belirtilmektedir (Baker & McKenzie, 2016, s. 19). Buna göre yerleşik olmayan satıcılar, satış yaptıkları ülkelerde basitleştirilmiş mükellefiyet kaydı açtıracak ve yurt içindeki tedarikçiler gibi işlem görmeleri sağlanmış olacaktır. Önerilen basitleştirilmiş mükellefiyet kayıt sistemine ilişkin; kayıt süreci, iade, ödeme, kayıt tutma, faturalandırma, bilgilerin erişebilirliği, üçüncü taraf hizmet sağlayıcıları gibi unsurlara ilişkin detaylara final raporunun 8.1 numaralı tablosunda yer verilmiştir (OECD, 2015a, s. 126-128).

Kısaca B2C rehberinde şunlar tavsiye edilmektedir:

“1) Dijital ürünlerin satışından doğan KDV’yi toplama yetkisi müşterinin mutad ikametgâhının bulunduğu ülkeye verilmelidir.

2) Hizmet ve gayri maddi varlık satan yerleşik olmayan tedarikçiler için kayda dayalı bir tahsilat sistemi gereklidir.

3) Yerleşik olmayan satıcı, ülke içindeki satışlarda uygulanan KDV oranına göre vergilendirilmelidir” (OECD, 2015a, s. 126-129).

B2B işlemlerde de ana kural müşteri işletmenin bulunduğu yerde vergilendirme yapılmasıdır. Bir işletmenin uzaktan hizmet ya da gayri maddi varlık satın alması bu hizmet ya da varlığı işletmenin operasyonlarında kullanacağına işaret etmektedir. Dolayısıyla müşteri işletmenin yerleşik olduğu ülkenin vergilendirme yapması tarafsızlık açısından uygundur. Böylece tarafsızlık açısından daha uygun olan varış yeri ilkesi B2B işlemlerde de uygulanabilecektir (Hellerstein, 2016, s. 611-612). Bu açıdan AB’de uygulanan “MOSS” sistemine benzer bir öneri sunulmaktadır. Buna göre; *“dijital altyapılar ile uzaktan gerçekleştirilen B2B işlemlerde hizmetin gerçekleştiği yer, müşterinin yerleşik olduğu yer olarak kabul edilmeli ve (veya müşterinin birden fazla yerleşik olduğu yer bulunması durumunda, hizmetten faydalanan kuruluşun yerleşik olduğu yerde) tevkifat işlemi bu yer*

gözetilerek uygulanmalıdır. 1 Ocak 2015'ten itibaren gerçek kişiler ve işletme olmayan müşterilere verilen telekomünikasyon, yayın ve elektronik hizmetler müşterinin bulunduğu Üye Devlet'te vergilendirilmektedir” (PWC, 2015, s. 46-47).

3.4. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Ülkelerin Pozisyonları

1980 sonrası küreselleşme süreciyle beraber ulus devletlerin ticaret ve sermayenin önündeki engelleri kaldırmasıyla çok uluslu şirketlerin sayısında hızlı bir artış yaşanmıştır. Teknolojide yaşanan gelişmeler sonucu ortaya çıkan yeni iş modelleri özellikle çok uluslu şirketler için vergiden kaçınmayı kolaylaştırmıştır. Ülkelerin vergi idarelerinin işlerini oldukça zorlaştıran bu durum vergi matrahlarının aşınmasına sebep olmuştur. Pek çok ülkenin yaşadığı bu sıkıntıya çözüm için yapılan en önemli çalışmalardan biri olan BEPS eylem planı doğrultusunda ülkeler, kendilerince en uygun olan alternatif düzenlemeleri uygulamaya başlamışlardır. Bunun yanında KDV açısından üyelerinin yaşadığı problemlerin azaltılmasına yönelik Avrupa Birliği tarafından da bir takım çalışmalar yapılmıştır. Uluslararası kuruluşların yaptığı çalışmaların yanında bazı ülkeler kendi yaptıkları düzenlemelerle vergi matrahlarının aşınmasını önlemeye çalışmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde Avrupa Birliği'nin KDV konusunda yaptığı çalışmalar ve son dönemlerde e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik bazı ülkelerde yaşanan gelişmeler anlatılacaktır.

3.4.1. Avrupa Birliği Uygulaması

Günümüzde en yüksek piyasa değerine sahip 20 şirketin 7 tanesini teknoloji şirketleri oluşturmaktadır. Bu 7 şirketten 5 tanesi Amerikan 2 tanesi ise Çinli şirketler olup Avrupalı hiçbir teknoloji şirketinin listede yer almadığı görülmektedir. Yarım yüzyıl öncesine kadar bu 7 şirketten hiç biri kurulmamış olup 5 tanesi ise son 27 yılda kurulmuştur. Teknolojinin getirdiği bu yeni rekabet koşullarında AB ülkelerinin Amerika ve Uzak Doğu ülkelerinin gerisinde kaldığı görülmektedir. Otomotiv sektöründen tutun ilaç sektöründe ve makine üretiminde dünyada lider durumda olan Avrupa bu başarısını dijital teknolojiler ve yeni iş modellerinde gösterememiştir (EU2017.EE, 2017a). Dijitalleşme potansiyelini tam olarak

kullanamadığını düşünen Avrupa Komisyonu özellikle Avrupa'nın silikon vadisi olarak kabul edilen Estonya'nın 1 Temmuz 2017 itibariyle dönem başkanlığını almasıyla beraber bilgi tabanlı büyümeyi ve rekabeti teşvik edici yenilikçi bir ekonominin oluşturulmasını hedefini ön plana çıkarmaya başlamıştır (AB Bakanlığı, 2017).

AB'nin dijital ekonomideki payını artırma ve hızlı bir şekilde dijitalleşme çabaları son olarak AB devlet ve hükümet başkanlarının katılımıyla 29 Eylül 2017'de Talin'de gerçekleşen "Dijital Zirve"de gündeme gelmiştir. Zirvede dönem başkanı Estonya'nın Başbakanı Jüri Ratas, kamu hizmetlerinin dijitalleşmesi (e-devlet hizmetlerinin yaygınlaşması) açısından Avrupa'nın 2025 yılına kadar dünya lideri pozisyonuna getirilmesi, AB'nin girişimcilerin ve inovatörlerin evi haline getirilmesi, teknoloji sektöründe faaliyet gösteren personelin kalitesinin artırılması ve dijital ekonomi alanında alt-yapı yatırımlarının yapılması gerektiği konusunun tartışıldığını belirtmiştir (EU2017.EE, 2017b)

Bilgi ve yeniliğe dayalı bir ekonomik dönüşümü gerçekleştirebilmek, üye devletler arasında malların, hizmetlerin, sermayenin ve kişilerin serbest dolaşımı açısından Avrupa Birliği'nin son dönemdeki en önemli çalışması "Dijital Tek Pazar" stratejisidir. E-ticaretin gelişimine de katkı sağlaması beklenen bu strateji Avrupa Komisyonunun 10 temel politika önceliklerinden biridir. 6 Mayıs 2015'te uygulanmasına karar verilen dijital tek pazar oluşturma ve Avrupa'yı dijital ekonomi piyasasının lideri durumuna getirme stratejisinin, Avrupa'nın Amerika ve Uzak Doğu'yu yakalamak ve hatta geçmek adına bazı fırsatlar sunduğu belirtilmektedir. Bugün Avrupa dijital piyasasının %54'ünü ABD merkezli çevrimiçi hizmetler, %42'sini ulusal çevrimiçi hizmetler ve sadece %4'ünü AB içerisindeki sınır ötesi çevrimiçi hizmetler oluşturmaktadır. Dijital tek pazarın özellikle yeni kurulan şirketlere 500 milyondan fazla nüfusa sahip Avrupa piyasasında hızlı bir şekilde büyüme fırsatı yaratması beklenmektedir. Dijital tek pazarın oluşturulmasıyla beraber Avrupa ekonomisine yıllık 415 milyar Euro gelirin kazandırılması ve yeni iş olanaklarının yaratılması beklenmektedir. Bu stratejinin altında yatan en önemli amaç e-devlet hizmetlerini güçlendirmek olup e-ticareti geliştirmek de öncelikli amaçlar arasında yer almaktadır (OECD, 2017a, s. 35-36). Bu minvalde Avrupa

Komisyonu, yerel ve küresel e-ticaret pazar yerleri arasındaki farklılıkları gidermek suretiyle sınır ötesi e-ticaretin önündeki bariyerleri kaldırmanın yollarını aramaktadır (OECD, 2017a, s. 101).

AB’de e-ticaret yoluyla Birlik dışı ülkelere sipariş edilip üye ülkelere yapılan düşük değerli gönderilerde Birlik dışı ülkelere KDV muafiyeti uygulaması bulunmaktadır. Bu durum Birlik dışı ülkelerin tedarikçilerine üye ülke tedarikçileri karşısında rekabet avantajı sağlamaktadır. Bu suretle Birlik içindeki e-ticaretin kolaylaştırılması ve üçüncü ülke tedarikçilerine uygulanan düşük değerli gönderilerdeki KDV muafiyetinin kaldırılması hedeflenmektedir. Yine AB içerisindeki posta hizmetlerinin kalitesinin artırılarak bu hizmetlerin ücretlendirilmesindeki şeffaflığın sağlanmasının da Birlik içindeki e-ticaret faaliyetlerini olumlu etkileyeceği beklenmektedir (Ekonomi Bakanlığı, 2015).

Dijital tek pazar, dijital ekonomide inovasyonu teşvik etmek, piyasadaki muhtemel bölünmeleri önleyebilmek ve piyasadaki tüm oyunculara eşit ve adil şartlarda rekabet ortamı yaratabilmek için modern ve istikrarlı bir vergi yapısına ihtiyaç duymaktadır. Tek pazarda yatırım yapmak ve yasal boşlukların önüne geçebilmek için vergide belirliliği sağlamak oldukça önemlidir. Günümüzde fiziki işletmelere dayanan uluslararası vergi kurallarının bazı zayıflıkları vardır. Mevcut kurallar modern teknolojinin getirdiği ticaret biçimini tam olarak kavrayamamaktadır. Uluslararası konsensusun eksikliği ve yaşanan sıkıntıların çok boyutlu doğasından dolayı dijital ekonominin nasıl vergilendirileceği tam olarak çözüme kavuşturulamamaktadır. Artarak küreselleşen ve faaliyetlerin dijital alanlara kaydığı dünyada bu durum sürdürülemez gözükmektedir. Çözüm yollarını bulmadaki başarısızlıklar vergiden kaçınma fırsatlarının oluşmasına, kamu bütçelerinde açıkların artmasına, sosyal adaletsizliğe ve yatırımların istikrarsızlaşmasına neden olmaktadır (European Commission, 2017, s. 2).

Avrupa Komisyonu, AB’de faaliyet gösteren tüm şirketlerin kazancı elde ettikleri veya katma değeri yarattıkları ülkede vergilendirilmeleri gerektiği ilkesini benimseyerek politikalar üretmektedir. Dijital tek pazarda adil ve etkili bir vergilemenin yolunun ancak ortak ve koordine tedbirler alınmak suretiyle

açılacağı düşünülmektedir. Birlik içindeki birbirinden bağımsız yaklaşımların tek pazarı bölebileceği, vergi belirsizliğini arttırabileceği, piyasayı istikrarsızlaştırabileceği ve vergisel boşlukların oluşmasına sebebiyet verebileceği beklenmektedir. Komisyonun “*European Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy Report*” başlıklı 2014 Mayıs tarihli raporuna göre uluslararası vergi reformuna ihtiyaç duyulmakla beraber küresel seviyede uzlaşılacak çözüm yollarının geliştirilmesinin oldukça zor olduğu belirtilmiştir. OECD’nin Ekim 2015 tarihli BEPS eylem planının 1 numaralı eylem planına ilişkin nihai raporunda da bu husus gözlenmektedir (European Commission, 2017, s. 3).

Avrupa Komisyonuna göre dijital ekonominin yarattığı zorlukların küresel düzeyde olmasından dolayı bu zorlukları çözebilmek için politik düzeyde uluslararası momentumun yaratılması ve uzun vadede sürdürülebilmesi hayati önem taşımaktadır. Komisyonca alınacak kararlar üye ülkelerin vergi matrahlarını dengelemeli ve tek pazarda faaliyet gösteren şirketlerin adil rekabet koşulları altında hareket etmesini sağlamalıdır. Komisyon, Birliğin kendi içinde etkili ve adil bir vergi sistemini sağladığı takdirde uluslararası tartışmalarda etkin bir konumda olabileceğini düşünmektedir (European Commission, 2017, s. 7).

21/9/2017’de Avrupa Komisyonu tarafından Brüksel’de gerçekleştirilen “Avrupa Birliği Dijital Tek Pazar için Adil ve Etkili Vergi Sistemi” başlıklı konferansta daha adil ve etkin vergilendirme hedeflerini gerçekleştirmek ve dijital tek pazar aracılığıyla AB’nin büyümesini ve rekabet gücünü desteklemek için dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin kapsamlı ve modern bir yaklaşımın gerekli olduğu vurgulanmıştır. Hacmine, dijitalleşme seviyesine ve AB merkezli olup olmadığına bakılmaksızın adil, yeni şirketlerin piyasaya girişini engelleyici kuralları kaldıracak şekilde rekabetçi, tek taraflı düzenlemelerden kaçınan, tek pazara entegre ve uzun dönemde sürdürülebilir bir vergi yapısının oluşturulması amaçlanmaktadır (European Commission, 2017, s. 8).

Komisyon’a göre dijital ekonomide yaratılan değeri tespit etmek ve vergilendirme yetkisini ülkeler arasında dağıtmak biraz zaman alacak gibi gözükmektedir. Yaşanan sıkıntıların çok boyutlu yapısı, dijital ekonominin sürekli

değişen doğası ve oluşan yeni iş modellerinin çeşitliğinden dolayı konu daha da karmaşık hale gelmiştir. Bununla beraber konuya ilişkin çözüm bulma süreci uzadıkça vergi gelirlerinde meydana gelen kayıplar da o kadar büyük olacaktır. Bu sebeple gerek AB'nin bu alandaki girişimleri gerekse uluslararası alandaki tek yanlı girişimler geliştirilmeye devam edecektir (European Commission, 2017, s. 9).

Avrupa Komisyonu'nun çözüm önerilerinden biri çok uluslu şirketlere ortak bir kurumlar vergisi uygulanmasını öngören “Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Tablosu¹⁷ (CCCTB)” aracılığıyla daimi işyeri kurallarının revize edilmesi ve oluşturulacak kuralların dijital faaliyetleri de kapsayacak şekilde iyileştirilmesidir. Dijital ekonominin yarattığı zorluklara ilişkin kurallara özellikle işletmelerin değeri nerede yarattıklarının ve bu değeri nasıl atfettiklerinin belirlenmesinde ihtiyaç duyulmaktadır. Bu çerçevede daimi işyeri, transfer fiyatlandırması ve kâr atfına yönelik vergi kurallarının revize edilmesi tavsiye edilmektedir. OECD'nin de üzerinde durduğu gibi AB Komisyonu da daimi işyerinin oluşumuna karine teşkil etmek üzere önemli ekonomik mevcudiyete dayanan bir rabıta yaklaşımının uygulanabileceğini düşünmektedir (European Commission, 2017, s. 9-10).

Bu uzun vadeli stratejilerin yanı sıra üye devletlerin vergi matrahlarını korumak amacıyla acil, tamamlayıcı ve kısa vadeli önlemler de bulunmaktadır. Dijital faaliyetleri uluslararası kurumlar vergisi çerçevesinden ayrı bir yerde tutmak, tüm işletmeler için eşit muamele ve rahat bir oyun alanı sağlayabilmek için gerek AB'de gerekse dünya genelinde farklı alternatif fikirler sunulmuştur. Bu çerçevede 15/16 Eylül 2017'de Talin'de gerçekleştirilen “Avrupa Birliği Ekonomi ve Mali Komite (ECOFIN)” toplantısında Almanya, Fransa, İtalya ve İspanya Maliye Bakanları yerleşik olmayan şirketlere denkleştirme vergisi uygulanmasını önermiştir. Bu öneri Avusturya, Bulgaristan, Yunanistan, Portekiz, Romanya ve Slovenya delegeleri tarafından destek görmüştür. Ancak Kıbrıs Rum Kesimi, Danimarka, Malta, İrlanda ve Birleşik Krallık bu öneriye soğuk yaklaşmıştır (Freshfields

¹⁷ İlk olarak 2011 yılında gündeme gelen ve Kasım 2016' itibariyle ciddi bir şekilde AB Komisyonu tarafından önerilen CCCTB, Avrupa'da faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin vergi matrahlarının tek ve uyumlaştırılmış bir şekilde hesaplanmasını öngören kurallar dizinidir. Bu öneri çok uluslu şirketlerin karlarını Avrupa Birliği genelinde bildirerek toplam vergi matrahının bulunmasını ve bu matrahın daha sonra faaliyetin gerçekleştiği yere bağlı olarak ülkeler arasında paylaşılmasını öngörmektedir.

Bruckhaus Deringer, 2017). OECD'nin de önerileri arasında yer alan denkleştirme vergisi AB tarafından da alternatif çözüm yollarından birisi olarak görülmektedir. Bu öneri özellikle büyük teknoloji devlerinin brüt satış kazançlarından ziyade ciroları üzerinden vergi almayı içermektedir. Yine OECD'nin önerileri arasında yer alan dijital işlemler üzerinden stopaj yoluyla vergi alınması AB'nin de kısa vadeli alternatif çözüm önerileri arasında yer almaktadır. Ek olarak önemli ekonomik mevcudiyeti bulunan ancak yerleşik olmayan şirketlerin üye ülke vatandaşlarına sundukları dijital hizmetler ve reklamcılık faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlar için ayrı bir vergi uygulanması da AB'nin alternatif çözüm önerileri arasında yer almaktadır (OECD, 2017a, s. 10).

AB tarafından uygulamaya konulan başka bir düzenleme telekomünikasyon, yayıncılık ve elektronik hizmetlere ilişkindir. “1042/2013 sayılı AB direktifi” 1 Ocak 2015 itibariyle yürürlüğe girerek B2C telekomünikasyon, yayıncılık ve elektronik hizmet sunumlarında vergilendirme yetkisi satıcının hangi ülkede yerleşik olduğuna bakılmaksızın tüketicinin ikamet ettiği ülkeye bırakılmıştır (European Commission, 2014b, s. 12). Bu direktif yürürlüğe girmeden önce, bu hizmetlerin B2C kapsamındaki satışlarında vergilendirme yetkisi satıcının sabit işletmesinin bulunduğu ülkedeydi. Bu sistemde farklı ülkelerden tedarik edilen aynı ürünlere farklı KDV oranları uygulanmaktaydı. Örneğin Lüksemburg’tan tedarik edilen B2C e-ticarete %15 oranında KDV uygulanmaktayken aynı ürün Danimarka’dan tedarik edildiğinde %25 KDV oranı söz konusu olmaktadır. Dahası aynı ürün ABD’den tedarik edildiğinde bu hizmet için KDV alınmamaktaydı. Bu durum nihai tüketici için büyük bir fark teşkil etmekteydi. Yeni düzenleme ile AB’li şirketlerin korunması ve Birlik dışı ülkelerde yerleşik şirketlerle rekabet açısından eşitliğin sağlanması hedeflenmektedir (De Winter, 2014, s. 22).

Yine 1 Ocak 2015’ten itibaren geçerli olmak üzere B2C işlemlere “MOSS” olarak adlandırılan KDV uygulaması getirilmiştir. Bu uygulama elektronik ortamda sunulan hizmetler, telekomünikasyon hizmetleri ve radyo-televizyon yayıncılık hizmetlerini kapsamakta olup B2C işlemlerde geçerli olmaktadır. Önceki bölümlerde bahsedildiği gibi B2B işlemlerde “karşı taraf ödemeli vergi sistemi” etkin bir şekilde işlemektedir. Bu sistemde KDV’yi tüketici işletme ödemekte ve ödediği KDV’yi

indirim konusu yapmaktadır. B2C işlemlerde ise “karşı taraf ödemeli vergi sistemi” etkin değildir çünkü nihai bireysel tüketicinin bu işlemleri yürütebilmesi ve yükümlülüklerini yerine getirmesi oldukça zordur. Bu yüzden bu sistem yalnızca B2B işlemlere ilişkin tedariklerde uygulanmaktadır (De Winter, 2014, s. 22-23).

B2C işlemlerde KDV toplanabilmesi için AB ülkelerinde bulunan bireysel tüketicilere yapacakları bu hizmet satışları için her bir ülkede ayrı ayrı kayıt altına girme zorunluluğu vardır. Örneğin Almanya, Fransa, Romanya gibi farklı AB ülkelerinde bulunan müşterilere hizmet tedarik eden Birlik dışı bir şirket, bu ülkelerin her birinde ayrı ayrı KDV mükellefi olmak zorundadır. MOSS uygulaması, çok da kullanışlı olmayan bu sisteme alternatif olarak geliştirilmiştir. Bu uygulama B2C hizmet satışı gerçekleştiren işletmelere müşterisinin bulunduğu her ülkede KDV mükellefiyeti kaydı oluşturmaksızın sadece bir ülke seçerek o ülkede MOSS’a kaydolma imkânı sağlamaktadır. Bu uygulama şirketlerin işlerini kolaylaştırabilmek için alternatif bir uygulamadır. Sistem sayesinde şirketlerin her ülkede ayrı ayrı işlem gerçekleştirmelerine ve yerel mevzuatlara hâkim olmalarına gerek bulunmamaktadır. Örneğin Sony gibi hâlihazırda AB ülkelerinin tümünde kayıtlı olan şirketlerin MOSS’u kullanmayı tercih etmesine gerek olmadığı düşünülmektedir (De Winter, 2014, s. 22-23).

Bir AB ülkesinde kurulu olmayan tüm şirketler MOSS’a kayıt olabilmektedirler. Yine hâlihazırda bir üye ülkede kurulu şirketler de diğer üye ülkedeki müşterilere yaptıkları tedarikler bakımından MOSS’a üye olabilmektedirler (De Winter, 2014, s. 24). Bu şirketler her üç aylık dönemler itibarıyla elektronik ortamda KDV beyanında bulunmakta, topladıkları KDV’yi MOSS aracılığıyla kayıtlı olduğu ülkeye aktarmaktadırlar. Kayıtlı olunan ülkenin vergi idaresi ise bunları ilgili ülkelere elektronik ortamda transfer etmektedir. MOSS’a üye olmayan şirketler ise her üç ayda bir doğrudan ilgili ülkelere KDV beyanında bulunup ödeme yapmaktadır (Deloitte, 2014, s. 6).

3.4.2. İngiltere Uygulaması

E-ticaretteki dolaysız vergilerle ilgili yaşanan sorunlara ilişkin çözüm yollarından biri ülkelerin iç hukuklarındaki “sanal işyeri” yaklaşımına uygun yeniden

bir tanımlama yapmaları ve taraf oldukları ÇVÖA'larda da buna uygun bir şekilde düzenlemelere gitmeleridir. Hem iç hukuklarında düzenlemeler yapmak, hem de taraf oldukları ÇVÖA'larda güncellemeler yapmak, zorlu bir süreç olarak görülmektedir. Ayrıca bu yöntemin başarılı olabilmesi için anlaşmalara taraf tüm ülkelerin değişikliğe gitme konusunda uzlaşmaya varmaları gerekmektedir. Bu sebeple özellikle pek çok anlaşmaya taraf olan ülkeler ÇVÖA'larda düzenlemeler yapmaktan ziyade e-ticaretin vergilendirilmesi için özel bir vergi tahsis ederek çözüm arayışı içine girmişlerdir (Erdem T. , 2016, s. 116-117).

Bu çerçevede, *“İngiltere, 1 Nisan 2015 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yönlendirilmiş karlar vergisini (diverted-profit-tax) yürürlüğe koymuştur.”* Bu vergi, İngiltere’de fiziki bir varlık göstermeyip işyeri oluşumundan kaçınan ve vergi avantajlarını kullanmak amacıyla ilişkili bulunduğu şirketlerle muvazaalı işlemler yapan ÇUŞ’ları hedef almaktadır (Taşdöken, 2015). Bu yeni vergi ile birlikte İngiltere’de daimi işyerinden kaçınmak amacıyla yapılan yapay düzenlemelerin önüne geçilerek ülkeden dışarıya kâr aktarımı engellenmeye çalışılmaktadır. Ayrıca vergisel boşluklardan yararlanarak işlemlerin gerçek mahiyetinden uzaklaştırılması engellenmek istenmektedir. Düzenlemeyle beraber “yönlendirilmiş kârlar” olarak addedilen kârlar ülkedeki %20 olan kurumlar vergisinin üzerinde, %25 oranından vergilendirilmektedir (Wagh, 2016, s. 539-540).

Verginin tahakkukunda iki ana işlemten biri esas alınacaktır. İlk kural, yapay yollarla İngiltere’de daimi işyeri oluşumundan kaçınma durumunda devreye girerken diğer kural ise İngiltere’de kurumlar vergisi mükellefi olan bir şirketin, ilişkide bulunduğu şirketlerle emsaline uygun olmayan işlemler gerçekleştirerek vergi matrahını aşındırması durumunda uygulanmaktadır. Yerleşik olmayan yabancı şirket, İngiltere’de 12 aylık bir dönem için 10 milyon poundluk satış hasılatı elde ederse, “yönlendirilmiş kârlar vergisi” ödemek zorunda kalacaktır (Erdem T. , 2017, s. 28).

Yeni düzenlemeyle, yetkilendirilmiş bir vergi görevlisinin, yönlendirilmiş kârlar vergisi uygulanması gerektiğini tespit etmesi durumunda gerekçeli bir ön bildirim düzenleyerek mükellef yabancı şirkete tebliğ etmektedir. Vergiyi ödemesi öngörülen bu şirketin ise 30 gün içinde yetkili vergi görevlisine varsa konuya ilişkin

açıklama yapma hakkı bulunmaktadır. Bu açıklama ışığında yetkili vergi görevlisi tahakkuk edilen vergi miktarını azaltabileceği gibi verginin alınmaması gerektiğine de hükmedebilir. Yine vergi görevlisinin yapılan açıklamayı yetersiz bulması halinde ilk değerlendirmeleri geçerli olacaktır (Erdem T. , 2016, s. 118).

3.4.3. İsrail Uygulaması

Nisan 2016’da İsrail vergi makamları, yabancı şirketlerin İsrail’de gerçekleştirdikleri internet faaliyetlerinin vergilendirilmesine ilişkin bir sirküler yayımlamıştır. Bu sirkülere göre İsrail’de kurulan yabancı şirketlerin daimi işyeri oluşturup oluşturmaması, bu şirketlerin önemli ekonomik mevcudiyet bulundurup bulundurmamasına göre değerlendirilecektir. Yerleşik olmayan mükellefin mukimi olduğu devlet ile İsrail arasında bir vergi anlaşması bulunuyorsa ve bu şirket İsrail’de önemli bir ekonomik mevcudiyet gösteriyorsa şirketin faaliyetleri daimi işyeri istisnalarının tanımladığı şekilde hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte sayılsa dahi belli durumlarda şirket İsrail tarafından vergilendirilecektir (Wagh, 2016, s. 541).

Aşağıda belirtilen durumlar önemli ekonomik mevcudiyet oluşabilmesi için karine teşkil edecektir.

- “Yerleşik olmayan şirket İsrail mukimleriyle internet üzerinden ciddi sayıda anlaşma imzalamışsa,
- Yerleşik olmayan şirket tarafından internet üzerinden sunulan hizmetler çok sayıda İsrail mukimi tüketici tarafından kullanılmışsa,
- Çevrimiçi hizmetler İsrail mukimi müşterilere yönelik olarak sunulmaktaysa (İbranice dilinin kullanımı, satışın ve ödemenin İsrail para birimi üzerinden yapılması, İsrail’deki yerel kredi kartlarının kullanılması gibi)” (Wagh, 2016, s. 541).

Bu şartların gerçekleşmesi halinde yerleşik olmayan şirketin, İsrail’de önemli ekonomik mevcudiyet gösterdiği kabul edilecek ve İsrail vergilendirme hakkına sahip olacaktır.

3.4.4. Hindistan Uygulaması

29 Şubat 2016'da Hindistan Başbakanı tarafından “Denkleştirme Vergisi” tanıtılmış ve bu vergi 27 Mayıs 2016 tarihli Resmi Gazete’de¹⁸ yayımlanarak 1 Haziran 2016 itibariyle yürürlüğe girmiştir. Verginin amacı dijital işlemler ve e-ticarette yaşanan vergisel sorunların ortadan kaldırılması ve vergide adaletin sağlanması olarak belirlenmiştir. Böylece kaynak ilkesine uygun olarak adil bir şekilde gelirin doğduğu yerde vergilendirme yapılmasının mümkün olacağı düşünülmektedir (Jariwala, 2016).

Düzenleme ile beraber Hindistan’da mukim olmayan şirketlerin Hindistan’da yerleşik kişilere yaptıkları mal ve hizmet satışları üzerinden stopaj benzeri bir denkleştirme vergisi alınmaya başlanmıştır. Bu sayede yabancı işletmeler ile hem kurumlar vergisi hem de stopaj yoluyla KDV ödeyen yerel işletmeler arasındaki rekabet eşitsizliğinin giderilebileceği düşünülmektedir. Stopaj uygulamak suretiyle kesilen denkleştirme vergisi yabancı şirket açısından kurumlar vergisi gibi değerlendirilmektedir (Wagh, 2016, s. 348-349).

Vergi, yapılan brüt ödemelerin %6’sı oranında olup Hindistan’da mukim olmayan ya da daimi işyeri bulundurmamayanlar tarafından sunulan çevrimiçi reklamcılık hizmetlerine ilişkin işlemler karşılığında yapılan ödemelerden alınması gereken bir yükümlülüktür. Vergi sadece B2B işlemlerden alınmakta olup verginin mükellefi söz konusu işlemlerden bir yıl içinde toplam \$1500 üzeri gelir elde eden yabancı işletmelerdir. Hindistan’da yerleşik olan veya daimi işyeri bulunduran işletmelerin yurt dışından satın aldıkları çevrimiçi reklamcılık hizmetleri denkleştirme vergisinin konusunu oluşturmaktadır (Govindan, 2017).

Denkleştirme vergisinin bu hizmetleri satın alacak yerli işletmeler açısından maliyet yükünü arttıracığı söylenebilir. Yabancı hizmet sağlayıcılarının stopajı hesaba katarak vergiyi müşterilere yansıtmak suretiyle vergi yükünü azaltmaya çalışması muhtemel gözükmemektedir (Wagh, 2016, s. 552).

¹⁸ <http://www.incometaxindia.gov.in/communications/notification/notification372016.pdf>

3.4.5. Japonya Uygulaması

Japonya’da Tokyo Bölge İdare Mahkemesi, Japonya’da yerleşik müşterilere çevrimiçi olarak araba parçası ve aksesuarları satan ABD mukimi bir şirketin Japonya’da bulundurduğu deponun bir işyeri teşkil edip etmediğine dair bir karar vermiştir. Karara konu olayda şirket Japonya’da bir apartman dairesini depo olarak kullanarak teslimat ve ürün iadelerini bu depo aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Depoda çalışan Japon işçiler ürünleri paketlemekte, ürünlerin içine kullanım kılavuzlarını yerleştirmekte, teslimat ve iade işlemlerine ilişkin süreçleri organize etmektedir (Ernst&Young, 2015c, s. 1).

Tokyo Bölge İdare Mahkemesi işyerinin oluşup olmadığını belirlerken Japonya ve ABD arasında 2003 yılında imzalanan ÇVÖA’nın 5(4) maddesinde¹⁹ yer alan faaliyetleri dikkate alarak şirketin Japonya’da gerçekleştirdiği faaliyetlerin yardımcı ve hazırlayıcı nitelikte gözükmediğini belirtmiştir. Mahkeme kararında, müşterilere sunulan hızlı teslimat hizmeti ve ürün iadelerinin gerçekleştirilmesi işlemlerinin çevrimiçi perakende sektörü açısından önemli aktivite olarak kabul edilmesi gerektiği değerlendirilmiştir (Wagh, 2016, s. 542-543).

Söz konusu maddeye göre bir faaliyet eğer yardımcı veya hazırlayıcı nitelikteyse bu faaliyetin gerçekleştirildiği yer işyeri olarak kabul edilmemektedir. Ancak şirketin hızlı teslimat ve iade işlemleri için Japonya’da bir depo bulundurması e-ticaret işlemin gerçekleştirilmesi için önemli unsurdur. Bu çerçevede mahkeme, şirketin Japonya’da bulundurduğu deponun bir işyeri oluşturduğu kanaatine varmıştır. Ayrıca mahkeme şirketin Japonya’da gerçekleştirdiği faaliyetlerin fonksiyonel önemini, şirketin vergi incelemeleri sırasında vergi idaresine yardımcı olmamasını ve muhasebe kayıtlarını ibraz etmemesini gerekçe göstererek satış hasılatının neredeyse tamamının herhangi bir indirim yapılmaksızın bu işyerine atfedilmesi gerektiğine kanaat getirmiştir (Ernst&Young, 2015c, s. 1-2).

¹⁹ Bu madde OECD Model Vergi Anlaşmasının 5(4) maddesiyle eşdeğerdir.

3.4.6. Çin Uygulaması

Çin’de Maliye Bakanlığı, Gümrük Bakanlığı ve Gelir İdaresi 8 Nisan 2016 itibariyle internet üzerinden e-ticaret yoluyla ithal edilen mallara uygulanan vergiyi arttırmıştır. Yeni düzenleme Çinli perakendeciler ile yabancı ihracatçılar arasında rekabet açısından adalet sağlayabilmeye yönelik olarak yapılmıştır. Uygulamadan önce nihai tüketiciler tarafından internet üzerinden ithal edilen perakende ürünler “parcels” olarak sınıflandırılmakta ve ürünün fiyatı 1000 yuandan (155 dolar) az ise ithal edilen mallardan yalnızca %10 oranında kişisel posta vergisi alınmaktaydı. Değeri 50 yuanın altında olan ürünler ise tamamen vergiden muaf tutulmaktaydı. Yabancı perakendeciler ise durumdan istifade ederek ürünlerini sınır ötesine satarken düşük değerli olacak şekilde bölerek satmak suretiyle vergiden kaçınma imkânına sahipti (Swire, 2016a).

Düzenlemeyle beraber sınır ötesi e-ticaret işlemleri için vergilendirilmeyecek tutar, işlem başına 2000 yuan ve kişi başı yıllık 20.000 yuan ile sınırlandırılmıştır. Bu tutarı aşan bedeller normal ithalat olarak değerlendirilmeye ve genel vergi oranı olan %17 oranında KDV’ye tabi tutulmaya başlanmıştır. Ayrıca alkol, petrol, mücevher ve araç gibi lüks ürünler için de tüketim vergisi alınmaya başlanmıştır (Swire, 2016a).

3.4.7. Uruguay Uygulaması

Uruguay, “mülklik” kriterine göre vergilendirme yapan bir ülkedir. Kendi ülkesi içerisinde ortaya çıkan gelirler için vergilendirme yaparak küresel gelir rejimini uygulamamaktadır. Küreselleşme ve liberalleşme ile beraber Uruguay da vergisel açıdan bazı sıkıntılarla yüzleşmiştir. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler dijital ticareti, ticaretin en önemli araçlardan biri haline getirmiştir. Küçük bir ekonomiye sahip olan Uruguay da bu küreselleşme sürecinden oldukça etkilenmiş ve bu durum vergi otoritelerini oldukça rahatsız etmiştir. Ülke çok çeşitli vergilere sahip olmasına rağmen oldukça düşük vergi geliri elde etmektedir. Bunun yanında vergi toplama ve kontrol ile ilgili de bazı problemler yaşamaktadır. Bu konu ile ilgili 2007’den bu yana bazı önlemler alınmıştır. Alınan önlemlerdeki amaç hem zararlı vergi uygulamaları açısından dünya standartlarını karşılayabilmek hem de dijital

ekonomi gibi yeni iş yöntemlerinden kaynaklı vergi kaçırma ve vergiden kaçınmalarla mücadele edebilmektir. Uruguay vergi otoriteleri tarafından alınan önlemlerden bazıları şu şekildedir:

- Çifte vergilemeden kaçınmak için bazı anlaşmalar yapılmış ve OECD direktifleri izlenerek bilgi değişimi konusunda uzlaşma sağlanmıştır.
- Bölgedeki diğer ülkeler örnek alınarak transfer fiyatlandırma sistemi güçlendirilmiştir.
- OECD modelinden yola çıkarak işyeri kavramının tanımı değiştirilmiştir.
- 2013 yılında elektronik faturalama uygulamasına geçilmiş ve şirketlerin %70'i bu uygulamayı benimsemiştir. Bu sayede şirketlerin işlem maliyetlerinde önemli bir azalma sağlanmıştır. Vergi idaresi de daha kaliteli veriler elde etmeye başlamış ve kontrol gücünü arttırmıştır. Aynı zamanda tüm mükellefler arasında şeffaf bir rekabet ortamı sağlanmıştır.
- Offshore şirketlerin sahip olduğu özel vergileme sistemi ortadan kaldırılmıştır. Bu şirketlerin de genel vergi sistemine uyumu kolaylaştırılmıştır.
- İnternet üzerinden yabancı ülkelere yapılan satışlara sınırlama getirilmiştir. Örneğin yıl içinde her müşteri, en fazla 5 kere \$200 dolar tutarında gümrük vergisi ödemesi gereken kadar ürün satın alabilmekte ve alkollü içecekler, parfüm, sigara gibi ürünlerin internet üzerinden satışına izin verilmemektedir (Nexia International, 2014, s. 13).

Uruguay'ın küreselleşme ile beraber artış göstermeye başlayan dijital ekonomideki vergileme sorunu ile mücadelesinde attığı adımlar bu şekildedir. Ülke, uluslararası işbirliğinin de gerekli olduğunu ve bu türden vergileme sorunlarını azaltmada önemli bir rol oynayacağını düşünmektedir (Nexia International, 2014, s. 13).

3.4.8. Rusya Uygulaması

3/7/2016 tarihinde tanıtılan “Rusya Federasyonu Vergi Kanunlarının 1. ve 2. Bölümünde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” 1/1/2017 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Yeni vergi düzenlemesine göre Rusya’da yerleşik olan kişilere internet aracılığıyla hizmet sağlayan yabancı bilgi teknolojileri şirketleri (Google,

Microsoft, Apple, Netflix vb.) mükellefiyet kaydı açtırmak ve KDV ödemek zorunda kalmıştır. Düzenleme ile Rusya’da ticari faaliyet göstermek isteyen yabancı şirketlere 30 gün içinde Rusya Vergi İdaresine kayıt yaptırma zorunluluğu getirilmiştir. Hâlihazırda Rusya’da faaliyet gösteren yabancı şirketlere ise 31 Ocak 2017 tarihine kadar kayıt olmaları için süre tanınmıştır. Vergi dairesine söz konusu yükümlülükle ilgili denetimler yapma ve yabancı kuruluşlardan bilgi alma yetkisi verilmiştir (Castrén & Snellman, 2017). Nisan 2017 itibariyle 100’den fazla yabancı IT şirketi Rusya’da mükellefiyet kaydı açtırmıştır (Smolenskaya, 2017).

Bu düzenlemeden önce yabancı IT şirketleri için vergi avantajı söz konusuydu. Rusya’da bulunmayan yabancı IT şirketlerinin elektronik hizmet satışlarına KDV uygulanmıyordu. Bu açıdan Rus şirketleri ile yabancı şirketler arasındaki vergi adaletsizliğini giderebilmek için Rusya Parlamentosu “Google Vergi Kanunu” adı da verilen bu kanunu kabul etti. Düzenlemeyle programlar, uygulama ve oyunlar, veri tabanları ve reklamlar da dâhil olmak üzere on dört farklı elektronik hizmet KDV’ye tabi tutulmuştur. Çevrimiçi ortamda satılıp fiziki olarak teslim edilen mallar ve e-posta aracılığıyla sağlanan danışmanlık hizmetleri dâhil bazı işlemler ise düzenlemenin dışında bırakılmıştır (Gerasimov, 2016).

Düzenleme ile yabancı IT şirketleri üzerindeki idari ve mali yükler artırılmıştır. Bu şirketler artık Rusya’da mükellefiyet kaydı açtırmak, %15,25 oranında KDV ödemek²⁰ ve vergisel denetime tabi olmak zorunda bırakılmıştır. Yabancı şirket eğer bu idari yükü yok etmek isterse aracı vasıtasıyla elektronik hizmet sunmak suretiyle Rusya’da faaliyet gösterebilecektir. Bu durumda aracı, girdi KDV tutarlarını indirim hakkı olmaksızın yabancı şirketin vergisel anlamda temsilcisi olacak ve KDV’nin hesaplanmasından ve ödemesinden sorumlu olacaktır (Gerasimov, 2016).

3.4.9. Yeni Zelenda Uygulaması

Yeni Zelenda’da yerleşik kişilerin yurtdışından satın aldıkları elektronik mal ve hizmetler 1/10/2016 tarihi itibariyle “Mal ve Hizmet Vergisinin (Good and

²⁰ Rusya’da yabancı şirketler tarafından bireysel tüketicilere sunulan hizmet satışları için 1/1/2017 tarihinden itibaren uygulanacak KDV oranı %15.25 olarak belirlenmiştir.

Service Tax-GST)" kapsamına dâhil edilmiştir. Bu düzenlemeyle ülkede mukim olmayan ticari işletmeler, Yeni Zelenda'da yerleşik kişilere elektronik ortamda oyun, kumar, müzik, video gibi dijital hizmetler sunuyorsa Yeni Zelenda'da mükellefiyet kaydı açtırmak ve satmış oldukları hizmetler üzerinden GST hesaplamak zorunda bırakılmıştır. Mükellefiyet kaydı açtırmak için sınır eşiği NZ\$60.000 (yaklaşık 41.000 ABD doları) olarak belirlenmiştir. Buna göre son 12 ay itibarıyla bu tutarın üzerinde satış gerçekleştiren ya da önümüzdeki ay için bu tutarın üzerinde satış gerçekleştireceğini düşünen yabancı şirketler Yeni Zelenda'da mükellefiyet kaydı açtırmak zorundadırlar (Meyer, 2016).

Yeni Zelenda Gelir Bakanı Michael Woodhouse düzenlemenin yürürlüğe girmesinden itibaren bir buçuk ay içinde 80'den fazla offshore hizmet sağlayıcının ülkede GST ödemek için mükellefiyet kaydı açtırdığını belirtmiştir. "Netflix Vergisi" adı da verilen bu düzenlemenin kapsamına iTunes üzerinden indirilen uygulamalar ve Steam video oyunları için gibi pek çok uygulama üzerinden yapılan ödemeler girmektedir (Underhill, 2016).

3.4.10. Malezya Uygulaması

Malezya hükümeti geleneksel ve çevrimiçi yollarla ticaret yapan işletmeler arasındaki eşitsizliği giderebilmek amacıyla dijital işlemlerden gelir elde eden kurumlara vergi getirmeyi tasarlamaktadır. Malezya Maliye Bakanı 2016'da Koala Lumpur'da gerçekleşen "Ulusal Vergi Konferansı"nda dijital ekonomi modeli ve ortaya çıkardığı iş modellerinden çok ciddi gelir elde edildiğini ancak bu alanı vergilendirebilecek bir vergi yapısı olmadığı için bu gelirin vergi dışı kaldığını belirtmiştir (Dezan Shira & Associates , 2016).

Yapılacak vergisel düzenlemeyle Uber, Airbnb, Netflix ve Alibaba gibi şirketlerin vergiye tabi tutulması amaçlanmaktadır (Dezan Shira & Associates , 2016). Tam olarak nasıl bir vergisel düzenleme getirileceği açıklanmasa da Malezya hükümeti, yabancı şirketlerin ülkedeki yerleşik kişilere gerçekleştirdiği mal ve hizmet satımından elde edilen gelirin ülke içerisinde vergilendirilmesi gerektiğini vurgulamış ve dijital ekonominin vergilendirilebilmesi için yasal bir zemin oluşturabilmek adına çalışmalara başlamıştır (Swire, 2017b).

3.4.11. İtalya Uygulaması

Dijital ekonomi ve e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda düzenleme yapan ülkelerden biri de İtalya'dır. İtalya Parlamentosunun hazırladığı çalışmada diğer ülkelerden farklı bir yaklaşım benimsendiği görülmektedir. Söz konusu çalışma İtalya'da dijital ekonomi ve e-ticaret faaliyeti gösteren çok uluslu şirketlerin İtalya'da bir işyerinin oluştuğu konusunda gönüllü ve uzlaşıcı bir yaklaşım göstermesi esasına dayanmaktadır (Ernst&Young, 2017).

“İnternet vergisi (Web tax)” olarak da adlandırılan düzenleme, dijital ekonomi ve e-ticaret üzerine yeni bir vergi getirmekten ziyade İtalya'da faaliyet gösteren ÇUŞ'ların ülkede işyeri oluşturması hususunda İtalyan Vergi İdaresi (İTA) ile uzlaşarak ülke içinde elde ettiği gelirler üzerinden vergi ödemesini amaçlamaktadır. Düzenlemenin 1 Ocak 2019 itibariyle uygulanmaya başlayacağı belirtilmektedir. Buna göre mükellef ya gönüllü olarak İtalya'da işyeri oluşturduğunu kabul edecek ya da işyeri oluşup oluşmadığını belirlemesi açısından İTA'ya başvuruda bulunacaktır. İkinci seçeneğin uygulanması halinde İTA tarafından şirketin faaliyetleri incelenerek işyeri oluşup oluşmadığı değerlendirilecektir. İşyeri oluştuğuna dair hüküm verildiği takdirde vergi ceza hukuku hükümleri uygulanmaksızın faiz ve cezalar indirimli olarak hesaplanarak ödenecek vergi miktarı belirlenecektir (Ernst&Young, 2017).

Gönüllülük esasına dayanan bu uygulamaya mükellefin uyum sağlamaması ya da İTA ile uzlaşmaya varamaması halinde ise mükellefe normal ceza hükümleri uygulanacaktır. Bu düzenlemenin, işyerinin varlığını gönüllü bir şekilde bildiren ya da İtalya ile uzlaşma talep eden ÇUŞ'lar için bir ödül mekanizması yoluyla vergiye uyumunun arttırılması esasına dayandığı söylenebilir. Bu uygulamadan dünya genelinde elde ettiği gelir toplamı 1 milyar Euro'yu ve İtalya'daki yıllık satış tutarı 50 milyon Euro'yu aşan ÇUŞ'lar faydalanabilecektir (Ernst&Young, 2017).

3.4.12. Tayvan Uygulaması

Tayvan'da Cumhurbaşkanı Tsai Ing-wen, 28 Aralık 2016 tarihinde Tayvanlı tüketicilere çevrimiçi hizmet sunan yabancı satıcılara vergi koyabilmek adına

“Katma Değer Vergisi ve Katma Değer Vermeyen İşletme Vergisi (Non-Value-Added Business Tax Act) Kanunu”nda değişiklik yapan yasa tasarısını imzalamıştır. Değişiklikle hazineye ek gelir sağlamak ve geleneksel yollarla ticaret yapanlar ile çevrimiçi hizmet sunanlar arasındaki eşitsizliği gidermek amaçlanmaktadır. Konu ile ilgili gerekli vergisel düzenleme ve prosedürler Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmaktadır. Ek olarak yabancı şirketler için bir web sitesi kurularak basitleştirilmiş ticaret kaydı, KDV ödeme ve iade işlemlerinin daha kolay bir şekilde yürütülebilmesi planlanmıştır (Swire, 2017a).

Düzenlemeyle beraber Tayvan mukimi tüketicilere sınır ötesi mal ve elektronik hizmet sunan yabancı hizmet sağlayıcılar, bir daimi işyeri aracılığıyla vergi ödemek için kayıt açtırmak ya da bir adet KDV temsilcisi atayarak vergisel görevlerini yerine getirmek zorunda kalmışlardır. Bu daimi işyeri ya da temsilciden aylık KDV beyanında bulunması talep edilmektedir. Vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere ise ciddi cezaların uygulanacağı hüküm altına alınmıştır (Swire, 2017a).

3.4.13. Avustralya Uygulaması

Avustralya hükümeti ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmalarıyla mücadele etmek amacıyla 1 Ocak 2016 itibarıyla “Uluslararası Kaçınma ile Mücadele Kanunu’nu (MAAL-Multinational Anti-Avoidance Law)” yürürlüğe koymuştur. Bu düzenlemeyle çok uluslu şirketlerin Avustralya’da elde ettiği gelir üzerinden doğru miktarlarda vergi alabilmek amaçlanmıştır. Nihayetinde Avustralya’da elde edilen gelirin yapay yollarla ülkedeki daimi işyerine atfedilmemesi suretiyle gerçekleştirilen vergiden kaçınma stratejisinin önüne geçilebileceği düşünülmektedir (Australian Taxation Office, 2017a).

Küresel grup gelirleri 1 milyar Avustralya dolarından yüksek olan ve Avustralya’daki müşterilere tedarikte bulunan yabancı şirketlerin gelirlerinin hepsini ya da bir kısmını Avustralya’daki daimi işyerine atfetmemesi ve şirketin Avustralya’dan vergi avantajı elde etme amacı taşıması durumunda “MAAL” uygulanmaktadır. Bu şirketlere “önemli küresel kuruluş (significant global entities)” adı verilmekte olup bu şirketler vergiden kaçınma riski daha yüksek olan şirketler

olarak adlandırılmaktadır. Vergiden kaçınma riski daha fazla olan bu şirketlere yaptırım olarak arttırılmış vergi cezaları uygulanmaktadır. Bu ağırlaştırılmış yaptırımlarla söz konusu yabancı şirketlerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması beklenmektedir (Nixon, 2016).

Ayrıca Avustralya’da 1 Temmuz 2017 itibariyle düşük değerli mallar üzerinden GST vergisi alınmaya başlanmıştır. Bu düzenlemeden önce 1000 Avustralya dolarının altındaki mallar üzerinden GST alınmamaktaydı. Düzenlemeyle beraber 75.000 Avustralya dolarının üzerinde satış yapan şirketler GST kaydı açtırmak, satışlarını rapor ettirmek ve %10 oranındaki bu vergiyi ödemek zorunda bırakılmıştır (Swire, 2016b).

Yine 2016 Mayıs’ta “yönlendirilmiş kazanç vergisi” ilan edilmiş ve 1 Temmuz 2017 itibariyle yürürlüğe girmiştir. Bu verginin daha önce yürürlüğe giren MAAL’e ek olarak getirildiği söylenebilir. Yönlendirilmiş kazanç vergisi de tıpkı MAAL gibi Avustralya’da faaliyet gösteren çok uluslu şirketleri hedef almaktadır. Buna göre 1 Temmuz 2017 itibariyle Avustralya’da önemli ekonomik mevcudiyet gösteren çok uluslu şirketler %40 oranında yönlendirilmiş kazanç vergisine maruz kalmaya başlamışlardır (Australian Taxation Office, 2017b). Avustralya’daki kurumlar vergisi oranının %30 olduğu göz önünde bulundurulursa %40 oranındaki bu vergi sayesinde çok uluslu şirketlerin daha düşük vergi oranda vergi ödeme fırsatını değerlendirebilmek için vergiye uyumunun artacağı söylenebilir.

3.4.14. İspanya Uygulaması

2012 yılında İspanya Merkezi Vergi Mahkemesi; yurt dışından İspanya’da yerleşik kişilere yapılan ticari faaliyetlerin İspanya’da fiziki bir işyeri kurulmasa dahi “sanal işyeri” yaklaşımı çerçevesinde ülkede vergilendirilebileceğini öngören bir karar vermiştir. Mahkeme kararında İspanya’da mukim olmayan ve İspanya dışında kurulu bir internet sitesi aracılığıyla İspanya’da satış yapan Dell Espan (DESA) şirketinin bu satışlardan elde ettiği gelir için ülkede vergi ödeyebileceğine hükmedilmiştir. Bu şirkete ait internet sitesi İspanya uzantılı (.es) bir adrese sahiptir. Buradan satışların İspanyol pazarına yönelik olarak yapıldığı anlaşılmaktadır. Ayrıca sitenin İspanyolca’ya çevrilmesi, içeriğinin güncellenmesi ve yönetimi için personel

istihdam edilmesi de mahkemenin bu kararı almasında etkili olmuştur (Sprague, 2013).

Son dönemlerde ülkelerin e-ticaretteki vergilendirme sorunlarına ilişkin yaptıkları düzenlemelerin, genel olarak OECD'nin çalışmalarına paralel bir şekilde gerçekleştirildiği görülmektedir. Özellikle işyeri kavramı ve harcamalar üzerinden alınan vergilere ilişkin yapılan düzenlemeler, BEPS eylem planına ilişkin çıktıları ortaya koyan Final Raporu'nun sunduğu alternatif öneriler ışığında yapılmıştır. Ülkelerin OECD'nin sunduğu alternatif önerilerden kendileri için en uygun olanı seçtikleri veya bu önerilerden faydalanarak benzer düzenlemeler yaptıkları görülmektedir. Ülkelerin bundan sonra yapacakları düzenlemeler için de OECD'nin çalışmalarından faydalanacakları düşünülmektedir. Uluslararası yeknesak kuralların oluşturulması ve çifte vergilendirmenin ve çifte vergilendirmemenin önüne geçebilmek açısından ülkelerin birbirleriyle uyumlu çalışmalar gerçekleştirmeleri ve gerektiğinde karşılıklı bilgi değişimi yapmaları, uygulamada yaşanabilecek sorunların önüne geçmede önemli bir adım olacaktır.

3.5. Türk Hukukunda Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi

E-ticarette vergilendirme konusu tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de yoğun bir şekilde tartışılmaktadır. Tıpkı model anlaşmalar gibi ülkemiz mevzuatı da e-ticareti vergilendirmede yetersiz kalmaktadır. Günümüzde sınır ötesi ticaretin hız kazanması ve gayri maddi varlıkların bireysel tüketiciler tarafından yaygın bir şekilde kullanılmaya başlamasıyla beraber mevcut mevzuatların yetersizliği iyice gün yüzüne çıkmıştır.

Türk vergi sistemi de tıpkı model anlaşmalar gibi sınır ötesi e-ticaretten kaynaklanan kazançların vergilendirilmesi açısından güncellenmeye ihtiyaç duymaktadır. Yurt dışında yerleşik şirketlerin Türkiye'de internet aracılığıyla elde edilen kazançların vergilendirilmesi ve bu mükelleflerin tespit edilmesi e-ticarette yaşanan başlıca sorunlar olarak göze çarpmaktadır (Coşkun, 2005, s. 155).

Ülkemiz de e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda yurt dışında yaşanan gelişmeleri yakından takip etmektedir. Bu anlamda özellikle uluslararası kuruluşların önerileri doğrultusunda vergi mevzuatında bazı düzenlemelere gidilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede çalışmanın bu bölümünde mevcut düzenlemelerin incelenmesi faydalı olacaktır.

3.5.1. E-Ticaret İşlemlerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından İncelenmesi

Ülkemiz mevzuatına göre gelir vergisi, “*bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safî tutarı*”²¹ üzerinden alınmaktadır. Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirleridir. Kurumlar vergisi ise Kanunda belirtilen kurumların kazançları üzerinden alınmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 3. maddesine göre; Türkiye’de yerleşmiş olanlar tam mükellefiyet esasına göre gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettiği kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. GVK 6. maddesi; Türkiye’de yerleşik olmayan gerçek kişilerin dar mükellefiyet esasına göre sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceklerini belirtmektedir.

3.5.1.1. Yükümlülüğün Tespiti

Diğer pek çok ülke gibi Türkiye de hem dar mükellefiyete hem de tam mükellefiyete göre vergilendirme yapmaktadır. Buna göre ülkemizde kaynak ilkesinin ve ikamet ilkesinin beraber kullanıldığı görülmektedir. Türkiye’de yerleşik kişilerin tüm dünyada elde ettiği gelirlerinin vergilendirilmesi ikamet ilkesinin, dar mükellefiyete tabi kişilerin sadece Türkiye’deki kazançlarının vergilendirilmesi ise kaynak ilkesinin uygulandığını göstermektedir. Bu açıdan mükellefiyetin türünün belirlenmesi vergilendirme açısından oldukça önemlidir.

²¹ Gelir Vergisi Kanunu Madde 1

3.5.1.1.1. Tam Mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanununun 4. maddesine göre ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye’de yerleşik sayılarak tam mükellef olarak nitelendirilir. Ülkeden geçici ayrılmalar oturma süresinin tespitinde dikkate alınmaz. Ancak altı aylık kesintisiz oturma şartının bir takvim yılı içerisinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Örneğin; bir takvim yılının son iki ayı ile sonraki takvim yılının dört buçuk ayı içerisinde Türkiye’de bulunan bir kişinin Türkiye’de yerleşik olduğu söylenemez (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2017, s. 10-11). *“Tam yükümlülüğün tespitinde Kanun yerleşme esasını benimsemiş; ancak buna kısmen vatandaşlığı da eklemiştir.”* (Akçaoğlu, 2011, s. 169).

GVK 5. maddesine göre bazı kişiler altı aydan fazla süreli Türkiye’de kalsa dahi tam mükellef sayılmayacaklardır. Bu kişiler şunlardır;

- *“Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler”*
- *“Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar”²²*

Türkiye’de yerleşik kişilerin e-ticaret kapsamında web siteleri üzerinden yaptığı satışlardan elde ettikleri gelirler ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Aynı şekilde www.hepsiburada.com, www.sahibinden.com, www.gittigidiyor.com gibi aracı hizmet sağlayıcıları üzerinden gerçekleştirilen satışlar da ticari faaliyet olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla vergilendirilmeleri mezkûr Kanunun ticari kazançlara ilişkin hükümlerine göre yapılacaktır. Web sunucularının Türkiye’de bulunmaması, işlemlerin Türkiye’de gerçekleştiği sonucunu değiştirmeyecek, vergilendirme işlemlerin gerçekleştirildiği ülke olan Türkiye’de yapılacaktır (Özdemir, 2013, s. 99).

²² Gelir Vergisi Kanunu Madde 5

Satışların internet üzerinden veya geleneksel yollarla yapılması vergi yükümlülüğü açısından bir farklılık yaratmamaktadır. Yapılan işin ticari faaliyet olması, bu faaliyetten elde edilen kazancın vergiye tabi tutulmasını gerektirmektedir. Eğer satışı bir şirket gerçekleştiriyorsa “kurumlar vergisi”, gerçek kişiler gerçekleştiriyorsa “gelir vergisi” mükellefiyeti doğmaktadır. Ayrıca satış işlemi sonucu KDV de doğmaktadır. Satıcıların KDV’yi faturalarda göstermesi, beyan etmesi ve ödemesi gerekmektedir (Özdemir, 2013, s. 100).

GVK 3. maddesi belli durumlardaki Türk vatandaşlarını da tam mükellef olarak kabul etmektedir. Buna göre; *“resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları”*²³ tam mükellef olarak kabul edilmektedir. Bu kişiler yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirleri için de Türkiye’de vergi ödemek zorundadırlar. Ancak aynı maddede, bu kişilerin çifte vergilendirmeye maruz kalmamaları için, bulundukları ülkede elde ettikleri kazanç ve iratlar için vergiye tabi tutulanların, aynı kazanç ve iratlar için Türkiye’de ayrıca vergiye tabi tutulmayacakları hüküm altına alınmıştır. Bu sayede söz konusu kişiler aynı gelirleri için her iki ülkede de vergi ödemek zorunda kalmamaktadırlar (Akçaoğlu, 2011, s. 171-173).

“Bir kişinin Türk vatandaşı olup olmadığının belirlenmesine ilişkin düzenlemeler 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanunu’nda yer almaktadır.” (Akçaoğlu, 2011, s. 173). Bu Kanunun 5. maddesine göre *“Türk vatandaşlığı, doğumla veya sonradan kazanılır.”* Yine aynı Kanunun 6. maddesi uyarınca *“doğumla kazanılan Türk vatandaşlığı, soy bağı veya doğum yeri esasına göre kendiliğinden kazanılır.”* Sonradan kazanılan Türk vatandaşlığı ise *“yetkili makam kararı veya evlat edinilme ya da seçme hakkının kullanılması ile gerçekleşir.”*²⁴

Kurumlar Vergisi Kanunu da tıpkı Gelir Vergisi Kanunu gibi hem kaynak hem de ikamet esasına göre vergilendirme yapmaktadır. Tam mükellefler ikamet esasına, dar mükellefler ise kaynak esasına dayandırılarak Türkiye tarafından vergiye tabi tutulmaktadır. KVK’nın 3. maddesine göre *“Kanunun 1 inci maddesinde sayılı*

²³ Gelir Vergisi Kanunu Madde 3

²⁴ Türk Vatandaşlığı Kanunu Madde 9

kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.” Yine aynı maddeye göre “Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler”. Maddenin 5. ve 6. fıkralarında “kanuni merkez” ve “iş merkezi”ne ilişkin tanımlamalar yer almaktadır. Buna göre kanuni merkez; “vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir”²⁵ İş merkezi ise; iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir”²⁶

Elektronik ticaret bağlamında, tam ve dar mükellefiyetin kanuni merkez ve iş merkezi ölçütleri ile belirlenmesi, özellikle uluslararası şirketlerin vergilendirilmesi açısından zorluklar yaratmaktadır. Örneğin; “ortakları ve yöneticileri (A) ülkesinde ikamet eden, ancak (B) ülkesinde faaliyette bulunan (X) şirketinin (C) ülkesinde kurulup tüzel kişilik kazanması, yönetim kurulu toplantılarının ve denetiminin (D) ülkesinde gerçekleştirilmesi mümkündür. Bu örneğe bir de iletişim teknolojisindeki gelişmeler karşısında, artık yöneticilerin de aynı ülkede bulunması zorunluluğunun kalmadığı dikkate alınarak, toplantıların video konferans sistemiyle ya da benzer yöntemlerle yapıldığı eklenirse sorunun vergi hukuku açısından çözümü imkansız hale gelecektir” (Akkaya, b.t.).

Benzer bir durum Türkiye’de de yaşanabilir. Kurumlar Vergisi Kanununun 3. maddesine göre “kanuni merkezi” veya “iş merkezi” Türkiye’de bulunan şirketler tam mükellef olarak kabul edilmektedir. Bu şirketlerin Türkiye’de tam mükellef sıfatıyla kurumlar vergisi mükellefi olabilmesi için ya Türkiye’de kurulmaları ya da iş bakımından işlemlerinin fiilen yönetildiği merkezinin Türkiye’de bulunması gereklidir. Ancak, mevcut teknolojiler sayesinde pek çok şirket, kanuni merkezlerini vergi oranlarının çok düşük olduğu vergi cennetlerinde bulundurabilmektedir. Bu yüzden “kanuni merkez” ölçütü etkinliğini yitirmiş durumdadır. Bir diğer ölçüt olan “iş merkezi” ölçütü de şirketlerin vergi planlamalarıyla kolaylıkla

²⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 3/5

²⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 3/6

etkisizleştirilebilmektedir. Böylece bu şirketler Türkiye’de tam mükellef olarak değil dar mükellef olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Bu da Türkiye’nin bu şirketlerin yalnızca Türkiye’de elde ettikleri gelirlerini vergilendirebilmesine imkân tanımaktadır (Akçaoğlu, 2011, s. 175-176).

3.5.1.1.2. Dar Mükellefiyet

GVK 6. maddeye göre *“Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.”*²⁷ GVK 7. maddesinin 1. fıkrasına göre dar mükelleflerin elde ettiği ticari kazancın vergilendirilebilmesi için bunların ya Türkiye’de bir işyerine sahip olmaları ya da Türkiye’de daimi temsilci bulundurmaları gerekmektedir. Ayrıca ticari kazancın işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmesi gerekmektedir. Yine diğer gelir unsurları açısından da dar mükellefiyetin nasıl oluştuğu mezkûr maddede belirtilmiştir. Bu madde hükümleri e-ticaret için de geçerli olup söz konusu şartların gerçekleşmesi halinde Türkiye, yerleşik olmayan mükelleflerin Türkiye’de gerçekleştirdiği e-ticaret faaliyetlerini vergilendirebilmektedir.

3.5.1.2. Gelir Kaynağının Tespiti

Önceki bölümlerde de belirtildiği üzere tam mükelleflerin tüm dünya üzerindeki gelirleri Türkiye’de vergilendirilmektedir. Bu açıdan tam mükelleflerin e-ticaret faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisi matrahına dâhil edilmektedir. Dar mükelleflerin ise yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazançlar vergilendirileceğinden dolayı, hangi gelirlerinin Türkiye’de elde edildiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. E-ticaret gibi birden fazla ülkenin taraf olabileceği işlemlerde bu tespit mevcut hükümler altında kolay değildir. Vergi mevzuatımız e-ticaret bağlamında incelenecek olursa *“bir dar yükümlünün öncelikle elde ettiği bir gelir unsurunun niteliğinin tespitinin yapılması; ardından, bu niteliğe bağlı olarak o kazanç veya iradın Türkiye’de elde edilip edilmediğinin; bir diğer ifadeyle, o gelir unsurunun kaynağının Türkiye olup olmadığının belirlenmesi gereklidir.”* (Akçaoğlu, 2011, s. 176-179).

²⁷ Gelir Vergisi Kanunu Madde 6

3.4.1.2.1. Gelirin Niteliğinin Tespiti

Gelirin niteliği belirlenirken özellikle ticari kazançlar ile gayri maddi hak bedelleri arasında ayırım yapmada sorunlar çıkabilmektedir. Bunun yanında belli hallerde “serbest meslek kazancı” ve “diğer kazanç ve irat” nitelendirilmeleri de yapılabilmektedir. Her bir mal ve hizmetin ayrı ayrı nitelendirilmesi ve buna göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Özellikle elektronik ortamlarda sunulan hizmetlerden elde edilen gelirlerin hangi gelir unsuruna dâhil edildiğinin belirlenmesi vergilendirme açısından büyük önem taşımaktadır (Akçaoğlu, 2011, s. 179-180).

Ticari kazanç nitelendirmesi işyeri ve daimi temsilci kavramları ile ilişkilendirilirken gayrimenkul sermaye iradı nitelendirmesi bizi irada konu gayrimenkul veya gayrimenkul olarak kabul edilen hakların kullanıldığı yere götürecektir. Burada da “ödeme yeri” ve “kayıt yeri”nin belirlenmesi önem taşımaktadır. Örneğin, ödemenin Türkiye’de gerçekleşmesi, bu gayrimenkulün Türkiye’de kullanılacağına karine teşkil etmektedir (Özdemir, 2013, s. 104-105).

Çeşitli mal ve hizmetlerin ticari kazanç mı yoksa gayri maddi sermaye iradı olarak mı kabul edildiği şu şekilde incelenebilir.

3.4.1.2.1.1. Bilgisayar Yazılımları

“Ulusal vergi mevzuatı açısından, yazılım programının veya dijital bir ürünün bireysel kullanım amaçlı internet üzerinden indirilerek tedariki, geleneksel yollarla yapılan ticarete ithalat konusu paket programlar ya da diğer eşyalar gibi işlem görür, yani elde edilen gelir ticari kazançtır.” Burada önemli olan husus bilgisayar yazılımlarının ticari bir faaliyete konu edilmesi ve telif hakkı olarak kabul edilmemesidir (Özdemir, 2013, s. 105).

Yazılım ithalinden elde edilen kazançların “gayrimenkul sermaye iradı” ya da “serbest meslek kazancı” olarak kabul edildiği durumlar da vardır. *“Bilgisayar programlarının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb gibi haklarının satın alınması”* halinde bu satıştan elde edilen kazanç “gayri maddi bedeli” olarak değerlendirilecek ve vergi stopaj yoluyla alınacaktır. *“İşletmede kullanılmak ya da satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının*

özel olarak hazırlanması” halinde ise bu işlemde elde edilen kazanç “serbest meslek kazancı” olarak nitelendirilecektir. Yine bu ödemelerden de stopaj yoluyla vergi tahsil edilecektir (PWC, 2015, s. 31). Bu yazılımların “*kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar*”²⁸ ise değer artış kazancı olarak kabul edilmektedir.

GVK’nın “vergi tevkiyatı” mekanizmasını açıklayan 94. maddesine “*dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden*”²⁹ tevkiyat yoluyla vergi alınacaktır. Ticari kazançların vergilendirilmesi ise, önceki bölümlerde de değinildiği gibi, Türkiye’de bir işyerinin veya daimi temsilcinin bulunup bulunmamasına bağlı olarak yapılacaktır. Bunların bulunmaması halinde söz konusu ticari kazanç Türkiye tarafından vergilendirilemeyecektir (Akçaoğlu, 2011, s. 184).

3.4.1.2.1.2. Telif Hakkı Bedelleri

Gelir Vergisi Kanununun “*Gayrimenkul sermaye iradının tarifi*” başlıklı 70. maddesinin 6. fıkrasına göre “*telif hakları*”nın “*sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.*”³⁰ Ancak aynı fıkranın parantez hükmüne göre “*bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.*”³¹ Telif hakkının sahipleri tarafından devredilmesi halinde ticari kazanç, bunların mucitleri veya kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmalarından doğan kazançlar ise “değer artış kazancı” olarak kabul edilmektedir.³²

Tablo 12’de telif haklarından satış veya kiralama yoluyla elde edilen gelirlerin, geliri elde edenler yönünden istisna durumları kısaca özetlenmiştir.

²⁸ Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer Madde 80

²⁹ Gelir Vergisi Kanunu Madde 94

³⁰ Gelir Vergisi Kanunu Madde 70/6

³¹ Gelir Vergisi Kanunu Madde 70/6

³² Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer Madde 80

Tablo 12: Telif Haklarının Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi

Satış/Kiralama	Elde Edilen Gelir	İstisna Durumu
Eserlerin Sahipleri Tarafından Satılması	Serbest Meslek Kazancı	Telif hakları kapsamında istisnadır
Eserlerin Sahipleri Tarafından Kiralanması	Serbest Meslek Kazancı	Telif hakları kapsamında istisnadır
Eserlerin Kanuni Mirasçıları Tarafından Satılması	Serbest Meslek Kazancı	Telif hakları kapsamında istisnadır
Eserlerin Kanuni Mirasçıları Tarafından Kiralanması	Serbest Meslek Kazancı	Telif hakları kapsamında istisnadır
Eserlerin Üçüncü Kişiler Tarafından Satılması	Değer Artış Kazancı	Telif hakları istisnasından yararlanılmaz
Eserlerin Üçüncü Kişiler Tarafından Kiralanması	Gayrimenkul Sermaye İradı	Telif hakları istisnasından yararlanılmaz

Kaynak: (Dündar, 2015)

3.4.1.2.1.3. Know-How (Teknik Bilgi) Ödemeleri

GVK 70. maddesinin 5. fıkrasına göre “...sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar”³³ ın kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. E-ticarete de konu olabilen “teknik bilgi” eğer ki Türkiye’de kullanılır veya Türkiye’de değerlendirilirse, bu bilginin satışından elde edilen kazanç “gayrimenkul sermaye iradı” olarak değerlendirilecek ve tevkifat yoluyla vergilendirilecektir (Özdemir, 2013, s. 111-112).

3.5.1.3. Gelirin Elde Edildiği Yerin Tespiti

Tam mükellefler, tüm dünya üzerinde elde edecekleri gelirler için Türkiye’de vergilendirileceklerinden dolayı bunların geliri nerede elde ettiklerinin gelir ve kurumlar vergisi bakımından bir önemi yoktur. Ancak bu kişiler, eğer yurtdışında dar mükellef sıfatıyla vergi öderlerse, bu vergilerin Türkiye’de ödeyecekleri vergiden

³³ Gelir Vergisi Kanunu Madde 70/5

düşürülmesine izin verilmektedir. Dar mükellefler açısından ise gelirin elde edildiği yerin tespiti çok önemlidir. Çünkü Türkiye, bu kişilerin yalnızca Türkiye’de elde ettikleri gelirleri vergilendirebilmektedir. Bir hizmetten elde gelirin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için bu hizmetin ya Türkiye’de icra edilmesi ya da Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. *“Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödiyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.”*³⁴ Sınır ötesi e-ticarette sunulan hizmetten elde edilen kazancın Türkiye’de elde edilmiş kabul edilmesi için genellikle bu hizmet karşılığı yapılan ödemenin Türkiye’de yapılıp yapılmadığına bakılır. Ödemenin Türkiye’de yapılması, hizmetin Türkiye’de kullanılacağına dair karine teşkil etmektedir (Akçaoğlu, 2011, s. 193-194).

GVK 7. maddesinde dar mükellef gerçek kişilerin kazanç ve iratlarının hangi hallerde Türkiye’de elde ediliyor olarak kabul edildiği açıklanmıştır. Buna göre;

"1. Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye ’de elde edilmiş sayılmaz.)

Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış aktinin Türkiye’de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

2. Zirai kazançlarda: Zirai faaliyetlerin Türkiye’de icra edilmesi;

3. Ücretlerde:

a) Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

b) Türkiye’de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi.

³⁴ Gelir Vergisi Kanunu Madde 7

4. Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

5. Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

6. Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması;

7. Diğer kazanç ve iratlarda: Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi;" halinde kazanç ve irat Türkiye'de elde edilmiş olarak kabul edilmektedir.

"Bu maddenin 3'uncu, 4'uncu, 5'inci ve 7'inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır." ³⁵

Dar mükellef kurumlar açısından ise KVK 3. maddesinde "tam mükellefiyet" ve "dar mükellefiyet" başlığı altında bir düzenleme yapılmıştır. Bu maddenin ilgili kısmı aşağıda yer almaktadır.

"(1) Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

(2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:
a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının

³⁵ Gelir Vergisi Kanunu Madde 7

ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır

b) Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar

c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları

ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar

d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratlar

e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar

(4) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

(5) Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

(6) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.”³⁶

3.5.1.3.1. İşyeri

İşyeri, Vergi Usul Kanunu (VUK) 156. maddesine göre “*mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, ziraî veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.*” GVK’nin 8. maddesinin 1. fıkrasında işyerinin, VUK hükümlerine göre tayin olacağı hüküm altına alınmıştır. VUK’ta yer alan işyeri tanımıyla OECD Model Anlaşma’daki işyeri tanımı aynı mantaliteye sahiptir. Her iki tanımda da fiziki bir mevcudiyete dayanarak bir tanımlama yapılmıştır. Bu açıdan model anlaşmada yapılan analizlerin Türk mevzuatı açısından da geçerli olduğu söylenebilir. Fiziki mevcudiyete dayalı bir işyeri tanımı, dar mükelleflerden vergi toplayabilmek açısından sorun yaratmaktadır. Sınır ötesi e-ticaret faaliyetlerinin yapıldığı web siteleri, fiziki bir mevcudiyeti bulunmadığından ve kolaylıkla yer değiştirebildiğinden dolayı model anlaşmadaki gibi Türk mevzuatında da işyeri olarak kabul edilmemektedir. Dar mükelleflerin sahip olduğu web siteleri işyeri kabul edilmediğinden dolayı bu siteler aracılığıyla Türkiye’de elde edilen gelirler, Türkiye tarafından vergilendirilememektedir (Akçaoğlu, 2011, s. 194-198).

³⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 3

2002/3 sayılı VUK İç Genelgesi de mükellefiyette işyeri kavramına vurgu yapmaktadır. Buna göre *“iştigal konusu itibariyle bir işyeri olmaksızın faaliyetini yürütebilmesi mümkün olabilen mükelleflerin ikametgâh adreslerinin işyeri olarak kabulü suretiyle mükellefiyet kayıtlarının yapılması mümkündür. Ancak, mükelleflerin yaptıkları faaliyet türleri için mutlaka faaliyetin icra edileceği yerin şart olduğunun vergi dairelerince tespiti halinde, bunların mükellefiyet kayıtlarının işyeri adresi olmaksızın yapılmasına imkân bulunmamaktadır.”*

Ülkemizde de BEPS Eylem Planı’na uyumlu olarak işyeri tanımında değişikliğe gitme konusunda bazı adımlar atılmaya başlanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan VUK Tasarısı Taslağı’nın 129. maddesi, *“İş yeri, mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalâthane, şube, satış yeri, atölye, depo, laboratuvar, sergi ve teşhir salonu, eğitim ve kurs yerleri, ev ofis, müzayede salonu, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, tuzla, taş ve maden ocakları, şantiyeler, yük ve yolcu taşıma araçları, vapur büfeleri, mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.”* şeklinde olup mevcut işyeri tanımına “ev ofis” ve ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsil edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan “elektronik ortam ve alanlar” da dâhil edilmiştir. Böylece mevcut VUK’taki sadece fiziki ortamları işyeri kabul eden tanım genişletilerek OECD’nin belirttiği gibi elektronik ortamda da işyeri oluşabileceği hüküm altına alınmıştır.

Taslağın 130. maddesiyle elektronik ortamda işyerinin nasıl oluşacağı açıklanmıştır. Mezkûr madde;

“(1) İnternet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda iş yeri oluşur.

(2) Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda oluşan iş yerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirlemeye, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da

bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” şeklindedir. Taslak maddenin 2. fıkrası ile elektronik ortamda işyeri oluşması durumunda Maliye Bakanlığı’na bazı yetkiler verilerek vergi alacağını güvence altına almanın amaçlandığı görülmektedir.

VUK taslağının “İşe başlamayı bildirme” başlıklı 125. maddesinde belli mükellef gruplarının işe başlama halinde durumu vergi dairesine bildirme zorunda oldukları belirtilmiş olup, maddeye “*elektronik ortamda faaliyette bulunanlar dâhil*” ibaresi eklenmiştir. Bu ekleme ile beraber faaliyetlerini internet üzerinden gerçekleştiren kişilere de bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu çerçevede “Tüccarlarda işe başlamanın belirtileri” başlıklı 127. maddeye de “elektronik ortamlarda veya alanlarda” ibaresi eklenmiştir. Aynı şekilde adres ve işletmede değişikliklerin bildirilmesine ilişkin 131. ve 133. maddelere de “(elektronik ortamda olanlar dâhil)” ibaresi eklenerek elektronik ortamda oluşan iş yerlerine ilişkin değişikliklerin de bildirimde tabi tutulması öngörülmüştür. Ancak aynı eklemenin “Serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri” başlıklı 128. maddeye yapılmadığı görülmektedir. Taslak madde mevcut VUK’un 154. maddesindeki şekliyle değişmeden kalmıştır. Serbest meslek erbabı da elektronik ortamda gelir elde edebileceğinden dolayı 127. maddede yapılan eklemenin bu maddeye de yapılması gerekmektedir (Ertaş, 2016).

3.5.1.3.2. Daimi Temsilci

GVK’nın 8. maddesinin 2. fıkrasına göre daimi temsilci “*bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya mütaaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.*” Aynı maddenin 3. fıkrası uyarınca “*aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.*

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu’nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;

2. *Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;*

3. *Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.*”³⁷

E-ticarete konu olan barındırma hizmetleri, işletmelerle internet servis sağlayıcıları arasında yapılan bir sözleşmeyle taraflardan birinin diğerine barındırma hizmeti sunması ve karşılığında gelir elde etmesinden ibarettir. Bir ülkede yerleşik internet servis sağlayıcısı ile dar yükümlünün taraf oldukları barındırma hizmeti arzında, yerleşik olmayan işletme yerleşik internet servis sağlayıcısının web sunucusundan faydalanmak suretiyle bu ülkede e-ticaret faaliyeti gerçekleştirirse, bu internet servis sağlayıcısı yerleşik işletmenin daimi temsilcisi haline gelmez. Çünkü önceki bölümlerde de değinildiği üzere daimi temsilcinin oluşabilmesi için temsilcinin temsil edilen adına sözleşme yapabilmesi gereklidir. Ancak barındırma hizmeti arzı için yapılan sözleşmeler genellikle servis sağlayıcıya böyle bir yetki vermez. Dolayısıyla bunlar, daimi temsilci olarak kabul edilerek vergilendirilemezler (Akçaoğlu, 2011, s. 199-200).

3.5.2. E-Ticarette KDV Uygulaması

KDV’de “verginin konusu”, “teslim”, “teslim sayılan haller”, “hizmet”, “hizmet sayılan haller”, “mükellef”, “vergi sorumlusu” ve “vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi” KDVK’nin ilk 10 maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, Türkiye’de yapılan “*ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler*”³⁸ ve “*her türlü mal ve hizmet ithalatı*”³⁹ KDV’nin konusuna girmektedir. İşlemlerin Türkiye’de yapılmasından neyin kastedildiği 6. maddede açıklanmıştır. Şöyle ki, “*malların teslim anında Türkiye’de bulunması*” ve “*hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması*” durumunda işlem Türkiye’de gerçekleşmiş kabul edilmektedir.⁴⁰

Önceki bölümlerde gelir üzerinden alınan vergilerde uluslararası vergilendirme prensibinin iki temel noktada, kaynak ve ikametgâh esasına

³⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 8/3

³⁸ KDV Kanunu Madde 1/1

³⁹ KDV Kanunu Madde 1/2

⁴⁰ KDV Kanunu Madde 6

dayandığından bahsedilmişti. Harcama üzerinden alınan vergilerde ise başta KDV olmak üzere ülkemizde de kabul gören uluslararası yaklaşım varış ilkesi esastır. *“Varış ülkesinde vergilendirme, ithalatın vergilendirildiği, ihracatta vergi iadesi sisteminin bulunduğu, başka bir deyişle ihracatın vergiden istisna tutulduğu bir sistemdir.”* (Saraçoğlu & Ejder, 2002). Varış yeri ilkesinde yapılan ihracat için daha önce katlanılan KDV, vergi iade mekanizmasıyla ihracatçıya iade edilmektedir. Yapılan ithalatlar ise vergiye tabi tutulmaktadır (James & Ecker, 2017, s. 2).

Uluslararası e-ticarette KDV açısından yaşanan sorunlar; malın teslim, hizmetin ise ifa yerinin belirlenmesi, vergilendirmenin hangi ülke tarafından ve ne zaman yapılacağıdır. Bunların yanında e-ticarette, dijital ürünlerin ve hizmetlerin satış işlemlerinin vergi idaresi tarafından nasıl tespit edileceği de uygulamada yaşanan problemlerden biridir (Özdemir, 2013, s. 123-124).

Vergi alacağını güvence altına almak için, KDV mükelleflerinin Türkiye’de yerleşik olmaması halinde verginin ödenmesinden kimin sorumlu olacağı, KDVK 9. maddede düzenlenmiştir. *“Bu düzenleme ile Maliye Bakanlığına, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezinin ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilme yetkisi verilmiştir.”* Bu uygulama, dar mükelleflerin Türkiye’de işyeri açmaksızın veya daimi temsilci bulundurmaksızın gerçekleştirdiği işlemlerden KDV toplanmasının önünü açmıştır (Cangir, 1999, s. 123).

VUK mükerrer 242. maddeye eklenen *“Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma*

zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır.”⁴¹ ibaresi ile e-ticaret faaliyetlerinin denetlenmesi amaçlanmaktadır. Böylece Maliye Bakanlığı’na, mükellefleri belirlemede ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir veriye erişim imkânı verilmiştir (Akgün, 2007).

Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan kişiler, Türkiye’de yerleşik kişilere mal sattıklarında bu işlemde doğan KDV ithalat sırasında, gümrük vergisi ile beraber tahsil edilmektedir. Yani bu kişilerden e-ticaret kapsamında satın alınan mallar üzerinden KDV toplanmasında bir sorun yaşanmamaktadır. Yine yerleşik olmayan kişilerden, Türkiye’deki KDV mükelleflerine yapılan (B2B) dijital ürün ve hizmet satışlarında KDV, satın alan yerleşik mükellef tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla yapılmaktadır. Bu ürünleri satın alan KDV mükellefleri, sorumlu sıfatıyla, yapacakları ödemeden katma değer vergisini keserek vergi idaresine ödemektedirler (Dinçtürk, 2016).

Bireysel tüketicilere yapılan dijital ürün ve hizmet satışlarında ise sorunlarla karşılaşmaktadır. Yasal açıdan bakıldığında Türkiye’de hizmeti satın alan bireysel tüketici, satın aldığı malın KDV’sini sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemekle yükümlüdür. Ancak bir gerçek kişinin internet üzerinden dijital ürün veya hizmet satın alması halinde sorumlu sıfatıyla vergi kesmesi gerçekçi gözükmemektedir (Dinçtürk, 2016).

Konuya ilişkin nihai olarak 31/1/2018 tarihli ve 30318 sayılı Resmi Gazete’de “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” yayımlanmıştır. Buna göre, “Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği,

⁴¹ Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 242

Maliye Bakanlığının elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.”⁴²

BEPS Eylem Planı’nda belirtilen düşük değerli ithalatın KDV’den istisna olması sorunu ülkemizde yaşanmaktadır. Sınır ötesi ticaretin yaygınlaşmasıyla beraber değeri düşük ancak miktarı fazla olan e-ticaretteki KDV kaybı gittikçe artmıştır. Bu çerçevede OECD’nin önerisi doğrultusunda “4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar”ın 1. maddesi ile istisnaya tabi değer eşiği 75 Euro’dan 30 Euro’ya düşürülmüştür. Buna göre; *“Türkiye Gümrük Bölgesindeki bir kişiye posta ya da hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen, gümrük kıymeti gönderim başına toplam 30 Avro’yu geçmeyen, ticari miktar ve mahiyette olmayan eşyaya muafiyet tanınır.”⁴³* Böylece Karardan önce 70 Euro olarak uygulanan ithalat istisnası 30 Euro’ya düşürülmüş ve gerek KDV tahsilatı arttırılmaya gerekse yurt içi ve yurt dışı satıcıların arasındaki vergi adaletsizliği azaltılmaya çalışılmıştır. Nihai olarak 11/4/2018 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla bu tutar 22 Euro’ya düşürülmüştür. İlerleyen dönemlerde e-ticaretin daha da yaygınlaşmasıyla beraber bu eşiğin tamamen ortadan kaldırılarak düşük değerli ithalattan da KDV toplanması muhtemel gözükmektedir.

3.5.3. Düzenli Bilgi Verme Zorunluluğu

Dar mükellef kurumların Türkiye’de mükellefiyet tesis ettirmeksizin yaptığı dijital ürün ve hizmet teslimlerinin vergilendirilmesi, “24 Aralık 2015 tarihli ve 29572 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 464 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği”nin 1/7/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesiyle birçok uluslararası şirketi ilgilendiren bir boyut kazanmıştır. Buna göre elektronik ticaret faaliyetlerinin izlenmesi kapsamında belli mükellef gruplarına ve internetten satış yapan mükelleflere sürekli bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu çerçevede, “aracı hizmet sağlayıcılar”, “bankalar”, “internet reklamcılığı hizmet aracıları” ile “kargo ve lojistik işletmeleri” elektronik ticaret ile ilgili ticari faaliyetlerine ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı’na düzenli olarak bilgi vermek zorundadırlar (Özkaya, 2016).

⁴² KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Madde 1

⁴³ 4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar. Md 4

İnternet ortamında aracılık hizmeti sağlayanların, aracılık ettikleri işlemlere ilişkin bilgileri aylık olarak “BTRANS (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Sistemi)” üzerinden elektronik ortamda GİB’e iletmeleri gerekmektedir. Benzer şekilde bankalar, “*internet üzerinden yapılan satış ve kiralama işlemlerine ait ödemelerle ilgili bilgileri*”, internet ortamından ticari amaçlı reklam hizmetlerinin verilmesine aracılık edenler ise aracılık ettikleri reklam hizmetlerine ilişkin bilgileri “BTRANS” üzerinden GİB’e iletmekle yükümlü olmuşlardır. Yine kargo ve lojistik işletmeleri de kargo teslimlerine ilişkin bilgileri aynı sistem üzerinden GİB’e iletmeye yükümlülüğü altına girmişlerdir (Büyükdeğirmenci, 2016).

“464 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği” ile getirilen bilgi verme zorunluluğu, kayıt dışı dijital içerik ve hizmet satışlarının kayıt altına alınmasını amaçlamaktadır. Zorunlu ve sürekli bir şekilde verilmesi öngörülen bilgiler arasında “*gerçek ya da tüzel kişilere ait ad/ soyad/unvan, TCKN/VKN bilgileri ile işyeri adres bilgileri*”, “*gerçekleştirilen mal ve hizmet satış/kiralama işlemlerine ilişkin her bir tahsilat tutarı ve tarihi*” gibi bilgiler yer almaktadır. Bu tebliğ ile beraber internet üzerinden içerik ve hizmet satan uluslararası şirketlerin Türkiye’den elde ettikleri gelirler biliniyor olacağından, bu tarz gelirler üzerinden KDV tahsilatı artık daha kolay olacaktır (Büyükdeğirmenci, 2016).

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı da hizmet sağlayıcılara, aracı hizmet sağlayıcılara ve yurt içinde yerleşik olup yurt içinde elektronik ticaret faaliyetinde bulunmamakla birlikte yurt dışında yerleşik bir aracı hizmet sağlayıcı üzerinden sözleşme yapan veya sipariş alan hizmet sağlayıcılara benzer bir yükümlülük getirmiştir. 6563 sayılı “Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” kapsamında hazırlanan ve 11/8/2017 tarihli ve 30151 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi ve Bildirim Yükümlülükleri Hakkında Tebliğ” 1 Aralık 2017 itibarıyla uygulanmaya başlamış ve tüm e-ticaret firmalarına “Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi (ETBİS)” adı verilen platforma kayıt yaptırma zorunluluğu getirilmiştir. Böylece e-ticaretin gelişiminin izlenmesini ve değerlendirilmesini kolaylaştıracak ayrıntılı mali istatistiklerin üretilmesi amaçlanmaktadır (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2017).

Yine 5/12/2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7061 sayılı “Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 41. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesine “*Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*”⁴⁴ ibaresi eklenmiştir. Düzenleme ile Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, Avrupa Birliği uygulamalarına benzer şekilde, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi amaçlanmaktadır. Bu eklemenin OECD’nin KDV’ye yönelik geliştirdiği öneriler dikkate alınarak yapıldığı görülmektedir.

B2C işlemlerde Türkiye’de yerleşik olmayan şirketlerin Türkiye mukimi müşterilere satış yapması durumunda bu şirketlerin Türkiye’de mükellefiyet kaydı açtırması ve yaptığı satışlar sonucu doğan KDV’yi beyan edip ödemeleri beklenmektedir. Burada bankalara da sorumluluk yüklenmesi beklenmektedir. Ödeme yapılan şirketin Türkiye’de KDV mükellefi olup olmadığının kontrolünün yapılarak mükellef olunmadığının tespiti halinde para transferine izin vermemesi yoluyla yabancı şirketlerin Türkiye’de mükellefiyet kaydı açtırması sağlanabilir. Ancak ödemelerin banka yoluyla yapılmaması veya yabancı bankaların kartları aracılığıyla yapılması durumunda verginin nasıl toplanacağı merak konusudur. Örneğin kripto para Bitcoin ile yurtdışından ürün satın alındığında bunun vergilendirilmesinin nasıl yapılacağı hususunda soru işaretleri bulunmaktadır. Bu düzenleme ile mevzuattaki boşluğun giderildiği söylenmekle beraber bu düzenlemenin nasıl uygulanacağı konusunda soru işaretleri bulunmaktadır. Yerleşik olmayan işletmenin sunduğu hizmetlere ilişkin KDV’yi beyan edip etmediğinin kontrolünün nasıl yapılacağına ilişkin açıklamalara ihtiyaç duyulmaktadır.

⁴⁴ KDV Kanunu Madde 9

3.5.4. E-Ticarete Damga Vergisi

Bilindiği üzere damga vergisinin konusunu bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar oluşturmaktadır.⁴⁵ Bir işlemin damga vergisinin konusuna girmesi için bir kâğıt düzenlenmiş olması, bu kâğıdın belli bir işlem ve hususu ispat edecek şekilde yazılı olması, imzalanması ya da imza yerine geçen bir işaret konması ve hukuki bir sonuç doğurması gerekir.

DVK 9. maddeye göre “*bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisinden müstesnadır*” (II) sayılı tabloda elektronik ortamda hazırlanan belgelerin yer almadığı görülmektedir. Buradan hareketle elektronik ortamda hazırlanan belgelerin damga vergisine tabi olduğu söylenebilir. DVK’nın 1. maddesinin 2. fıkrasında “kâğıt” teriminden ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre “*kâğıt terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.*” 16/7/2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanunun 59. maddesiyle “*elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler*” de damga vergisine tabi kâğıtlar arasına dâhil edilmiştir. Buna göre bir belgenin damga vergisine tabi tutulabilmesi için, belgenin yazılı ortamda olması veya belge üzerinde elektronik imzanın bulunması gerekmektedir (Akgün, 2007).

31/7/2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5228 sayılı “*Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*”dan önce elektronik ortamda düzenlenen belgelerden alınacak damga vergisine ilişkin herhangi bir düzenleme yoktu. Bu dönemde uygulama, bir belgenin kâğıda basılıp imzalanmadığı sürece damga vergisine tabi tutulmaması yönündeydi. Böylece, elektronik ortamda düzenlenen ispat niteliğindeki belgeler için dahi damga vergisi hesaplanmamaktaydı (Yıldırım M. , 2013, s. 44).

“5228 Sayılı Kanun”la birlikte elektronik imza kullanılarak manyetik ortamda düzenlenen kâğıtlar da damga vergisi kapsamına alınmıştır. Buna göre elektronik

⁴⁵ Damga Vergisi Kanunu Madde 1

ortamda düzenlenen ve (I) sayılı tabloda yer alan bir kağıt, damga vergisine tabi tutulmaktadır (Yıldırım M. , 2013, s. 44).

Mesafeli sözleşmeler üzerinden damga vergisi alınması hususu nihai olarak 9/8/2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” da ele alınmıştır. Bu kanunla mesafeli satış sözleşmeleri DVK (1) sayılı tabloya eklenerek bu sözleşmelerden binde 9,49 oranında damga vergisi alınması uygulaması getirilmiştir. Ancak buradan tüm mesafeli satış sözleşmeleri üzerinden damga vergisi alınacağı anlamı çıkarılmamalıdır. Bir mesafeli sözleşmenin damga vergisine tabi tutulması için bu sözleşmenin ya ıslak imzalı ya da elektronik imzalı olması gerekmektedir. Buna göre tıklanarak onaylanan ve kabul edilen mesafeli sözleşmelerde ıslak imza veya elektronik imza bulunmadığından bu sözleşmelerin damga vergisine tabi olması söz konusu değildir (Ahi, 2016, s. 38).

Nitekim “6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun”a göre *“mesafeli sözleşme, satıcı veya sağlayıcı ile tüketicinin eş zamanlı fiziksel varlığı olmaksızın, mal veya hizmetlerin uzaktan pazarlanmasına yönelik olarak oluşturulmuş bir sistem çerçevesinde, taraflar arasında sözleşmenin kurulduğu ana kadar ve kurulduğu an da dâhil olmak üzere uzaktan iletişim araçlarının kullanılması suretiyle kurulan sözleşmelerdir.”*⁴⁶ DVK (1) numaralı tabloya eklenen “mesafeli satış sözleşmeleri” sadece elektronik imza ile yapılan sözleşmeleri kapsayabilir. Yani e-ticaret sitesinde tıklayarak yapılan mesafeli satış sözleşmeleri damga vergisine tabi değildir. Ancak sözleşme eğer güvenli elektronik imza kullanılarak yapılıyorsa bu işlem sonucu damga vergisi doğacaktır. Elektronik imza ile kurulan sözleşmelerin ise sektörde yaygın bir uygulama alanı bulmadığı söylenebilir (Ahi, 2016, s. 38-39).

Gelir İdaresi Başkanlığı konuya açıklık getirmek için 29 Eylül 2016’da Resmi Gazete’de yayımlanan “60 Seri No’lu Damga Vergisi Genel Tebliği”ni çıkartmıştır. Bu Tebliğin 6. maddesinin 4. bendinde elektronik imza ile imzalanmadığı sürece

⁴⁶ Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Madde 48

tıklama gibi yöntemlerle kabul edilen sözleşmelerin damga vergisine tabi olmadığı belirtilmiştir.

Bu düzenlemeden önce de İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23/5/2013 tarihli ve 97895701-002.01-765 sayılı özelgede onay kutucuğunu tıklayarak onaylanan mesafeli satış sözleşmelerine damga vergisinin uygulanamayacağı görüşü yer almaktaydı.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Dijital ekonominin getirdiği yeni iş modellerinden biri olan e-ticaretin hacmi dünya genelinde olduğu gibi ülkemizde de büyük bir artış göstermiş olup bu hacmin gelecekte daha da artacağı tahmin edilmektedir. Üreticilere, tüketicilere ve devletlere pek çok avantaj sunan e-ticaret, başta vergilendirme sorunu olmak üzere pek çok konuda sorun yaşanmasına sebep olmaktadır. Sunduğu avantajları ve dijitalleşen dünyadaki vazgeçilemez yeri göz önünde bulundurulursa e-ticaretin desteklenmesi gerektiği ancak ortaya çıkardığı vergi kayıplarını ve geleneksel perakendecilere karşı sahip olduğu rekabet avantajını da asgari düzeye indirmenin şart olduğu kaçınılmaz bir gerçektir.

Ülkelerin vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak suretiyle özellikle çok uluslu şirketler günümüzde kolaylıkla vergiden kaçınma stratejileri geliştirebilmektedir. Son dönemde gündeme gelen “Paradise Papers (cennet belgeleri)” gibi bazı sızıntılar da bunu destekler verileri gözler önüne sermektedir. Apple, General Electric, Microsoft, Pfizer, Alphabet, Exxon Mobil gibi pek çok uluslararası şirket vergi cennetlerini kullanarak kârlarını bu ülkelere kaydırmak suretiyle vergiden kaçınmaktadır. Böylece bu şirketlerin gerçekte kazançlarını elde ettiği ülkeler bu kazançları vergilendirmekte yetersiz kalmaktadır. Bu çerçevede dijital ekonominin sebep olduğu vergisel boşlukların giderilmesine yönelik getirilecek çözümler sıfır toplamı olmayıp gerek kaynak ülkelerinde gerekse ikamet ülkelerinde yaşanan vergi kayıplarının giderilmesine fayda sağlayacaktır. Burada belki de en önemli husus vergi cennetlerini kullanarak kazancın gerçekte elde edildiği ülke tarafından vergilendirilmesine engel olan stratejilerin önüne geçebilmektir. Bunun için de ülkelerin işbirliğine giderek koordine bir şekilde hareket etmesi, bilgi değişimine gereken önemi vermesi ve konuya ilişkin politik farkındalığın yaratılması hayati öneme sahiptir. Son dönemlerde bu farkındalığın uluslararası kuruluşlar nezdinde yaratıldığı ve bu kuruluşların ülkelere ışık tutacak düzeyde bazı çalışmalar gerçekleştirdiği görülmektedir. Bu çalışmalar esasen dijital ekonomi kavramına eğilmiş olup bu yeni ekonomi modelinin ortaya çıkardığı en önemli iş modeli olan e-ticaretteki vergilendirme sorunlarının giderilme çabaları da kuruluşların odaklandığı en önemli konulardan biridir.

E-ticaretteki çifte vergilendirme ya da hiç vergilendirmeme durumu, devletler arasındaki vergilendirme yetkisi açık bir şekilde tanımlanmadığı sürece devam edecektir. Uzun yıllardır devletler, vergilendirme çatışmalarından doğan vergilendirme sorununu giderebilmek için ya kendi iç hukuklarında bazı düzenlemeler yapmak suretiyle tek yanlı önlemler alarak ya da uluslararası anlaşmalar yaparak çok taraflı çözüm yolları aramaktadırlar.

Devletler bilhassa son 20 yıldır, uluslararası faaliyetler sonucu elde edilen gelirlerin nasıl vergilendirileceği ve bunlar üzerinden alınan vergilerin nasıl paylaştırılacağı konusunda işbirliği yapmaktadır. Bugün çift taraflı vergi anlaşmaları, uluslararası fikir birliği ile yapılmaya devam etmektedir. OECD ve BM Model Anlaşmaları, yürürlükteki anlaşmaların üzerine inşa edildiği en etkili modeller olarak göze çarpmaktadır. Bu model anlaşmalarda hem çifte vergilendirmenin önlenmesi hem de vergilendirme yetkisinin kaynak ve ikamet ülkeleri arasında paylaştırılması söz konusu olmaktadır.

E-ticaret, gerek gelir üzerinden alınan vergiler gerekse katma değer vergisi açısından ciddi sorunlara yol açmaktadır. Mükellefiyet, gelirin elde edildiği yer, gelirin niteliği ve vergi matrahının belirlenmesi, gelir üzerinden alınan vergiler açısından problem yaratması muhtemel konular olarak göze çarpmaktadır. E-ticaretin doğru ve etkili bir şekilde vergilendirilebilmesi için mükellefiyetin türü, işyeri kavramı, gelirin elde edildiği yer ve gelirin niteliğinin tespiti gibi konuların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

E-ticaretin vergilendirilmesindeki tartışma konularından belki de en önemlisi daimi işyeri kavramıdır. Bu kavram, vergilendirme yetkisinin belirlenebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Uluslararası vergi hukukuna göre, yabancı bir şirket, bir ülkede işyeri tesis ettirmediği ya da o ülkedeki faaliyetlerini daimi temsilcisi vasıtasıyla gerçekleştirmediği sürece o ülke tarafından vergilendirilememektedir. Ancak e-ticaret, kaynak ülkede ofis açmaya, fabrika kurmaya, depolara ve çalışanlara ihtiyaç duyulmadan ticaret yapmayı mümkün kılmaktadır. Bu bakımdan, mevcut kurallara göre işyeri kavramının uygunluğu ve etkinliği tartışılmaya devam etmektedir.

Dijital ekonominin ortaya çıkmasıyla artık sınır ötesi faaliyetlerde fiziksel bir mevcudiyet gerekmemektedir. Dolayısıyla mevcut işyeri tanımı yetersiz kalmakta ve dijital ekonomi kapsamındaki faaliyetler vergilendirilememektedir. Özellikle ÇUŞ'lar, daimi işyeri tanımındaki boşluklardan faydalanarak vergi planlamaları yapmakta ve kaynak ülkede vergiden kaçınabilmektedirler. OECD Model Anlaşmanın 5(4) maddesine göre, yardımcı ve hazırlayıcı nitelikteki faaliyetler daimi işyeri kavramının dışında tutulmaktadır. Ancak gelişen teknoloji ve yeni ekonomi modellerinin ortaya çıkmasıyla beraber, önceleri yardımcı ve hazırlayıcı nitelikteki faaliyetler artık e-ticaretin esaslı faaliyetleri haline gelmişlerdir. Bu yüzden artık bu faaliyetlerin de vergilendirilmesi gereklidir. Bu çerçevede, mevcut kuralların, yeni koşullara göre revize edilmesi şarttır.

E-ticaretin yaygınlaşmasıyla beraber en çok kullanılan tüketim vergilerinden olan KDV konusunda da düzenlemeler yapılması gündeme gelmiştir. Sınır ötesi yapılan alışverişlerde KDV'nin toplanması ciddi bir sorun olarak göze çarpmaktadır. Bazı ülkelerde çevrimiçi olarak yapılan satışlarda düşük değerli olan ithalatların KDV'den muaf olması ve gayri maddi varlıkların bireysel müşterilere satışındaki KDV'nin karmaşıklığından dolayı bu malların vergilendirilmesinde sıkıntılar yaşanmaktadır.

E-ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan sıkıntılar dolayısıyla ülkelerin maruz kaldıkları vergi kayıpları, mali dengelerin bozulmasına ve bütçe açıklarının artmasına neden olmuştur. Bu durum uluslararası kuruluşların da dikkatini çekmiş ve konu ilk olarak 1997 yılında OECD tarafından Finlandiya'da düzenlenen "Torku Konferansı"nda gündeme gelmiştir. Ertesi sene Ottawa konferansında e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin vergilendirme prensipleri belirlenmiştir. Bu çalışmaya ilişkin ilk çıktılar "Borderless World:Realising the Potential of Electronic Commerce" adlı rapor ile ortaya konmuş ve geleneksel ekonomideki vergi kurallarının e-ticarete de aktarılması gerektiği, e-ticarete özgü yeni bir vergilendirme rejiminin uygun olmadığı belirtilmiştir. Sonraki yıllarda e-ticaretin hacminin gittikçe artmasıyla beraber özellikle OECD ve AB konu ile ilgili pek çok çalışmalar yapmıştır. Nihai olarak OECD ve G20 ülkeleri 2013'te BEPS projesini tanıtmıştır. 15 eylem maddesinden oluşan bu projenin 1 numaralı ve en kapsamlı maddesi e-ticareti

de içine alan dijital ekonominin vergilendirilmesi konusudur. Maddeye ilişkin nihai çıktı 2015 yılında yayımlanan final raporu ile ortaya konulmuştur. Bu raporda dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin sorunlar güzel bir şekilde tanımlanmış ve ülkelere sorunların çözümüne yönelik uygulayabilecekleri bazı tavsiyelerde bulunulmuştur. Bu tavsiyelerin hiç birisi nihai bir çözüm önerisi olmayıp ülkelere bir rehber niteliği taşımaktadır. Ülkelerden bu alternatif çözüm önerileri doğrultusunda kendi iç mevzuatlarında bazı değişiklikler yapmaları ve birbirleriyle uyumlu bir şekilde hareket etmeleri beklenmektedir.

Avrupa Birliği de son yıllarda özellikle KDV konusunda bazı önemli çalışmalar yapmıştır. MOSS uygulaması özellikle B2C e-ticarete yaşanan KDV sorunlarının giderilmesini kolaylaştıracaktır. Ancak böyle bir uygulamanın Birlik dışında uygulanması oldukça zor gözükmektedir. AB, yaşanan sorunların ancak ortak ve koordine tedbirler alınarak çözülebileceğini düşünmekle beraber uluslararası konsensüsün sağlanmasının zaman alacağını ve bu süre zarfında yaşanacak gelir kayıplarının çok fazla olacağını da vurgulamaktadır. Bu çerçevede kısa vadede denkleştirme vergisi ve stopaj yoluyla vergi alınması gibi OECD'nin çözüm önerilerine benzer öneriler getirilmiştir. Bu bağlamda BEPS projesinin ülkelere ve diğer uluslararası kuruluşlara ışık tutan çok kapsamlı ve önemli bir çalışma olduğu söylenebilir.

Dijital ekonomideki BEPS sorunlarının büyük bir kısmı diğer eylem maddelerinin konusuna girmektedir. Bu nedenle de bu sorunların çözülebilmesi için bağlantılı diğer eylem maddelerinin de (2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12 ve 13. eylem maddeleri) başarılı bir şekilde sonuçlandırılması gereklidir. Özellikle 7. eylemin (Yapay Yollarla Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önleme) başarılı bir şekilde sonuçlandırılması, dijital ekonomideki vergisel sorunların çözümüne büyük katkı yapacaktır. AB'nin de uzun vadeli çözüm için gerekli gördüğü daimi işyeri kurallarının revize edilmesi ve dijital ekonomiyi kapsayacak şekilde genişletilmesi kuşkusuz ÇUŞ'ların sebep olduğu vergi kayıplarını gidermede en önemli hamle olacaktır.

Daimi işyeri kavramı ile ilgili sorunlara yönelik alternatiflere bakıldığında, “sanal işyeri” kavramının işyeri tanımına dâhil edilmesi gerektiği hususu üzerinde durulmuştur. Böylece kaynak ülkenin bu işyerine atfedilen kazancı vergilendirilmesinin önü açılacaktır. Sanal işyeri kavramı, ülkemiz mevzuatında da yer almamaktadır bu yüzden yürürlükte olan VUK’a “elektronik ortamda işyeri” tanımının eklenmesi gereklidir. Bu husus Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan Vergi Usul Kanun Tasarı Taslağında ele alınmıştır. Taslağın 130. maddesinde elektronik ortamda işyerinin nasıl oluştuğu açıklanmıştır. Buna göre “internet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması” durumunda elektronik ortamda işyeri oluşacaktır.

Ülkemizce yapılması gereken bir diğer düzenleme, VUK’un 126. maddesinde yer alan işyeri tanımına, elektronik ortamda yapılan faaliyetlerin de dâhil edilmesidir. Artık elektronik ortamda da ticari, zirai veya mesleki bir faaliyet icra edilebilmekte ve bu yer aracılığıyla gelir elde edilebilmektedir. Bu yüzden elektronik ortamın da işyeri tanımına dâhil edilmesi gereklidir. İşyeri kavramı, Taslağın 129. maddesinde düzenlenmiş olup elektronik ortam ve alanlar da işyeri tanımına dâhil edilmiştir. Ayrıca, söz konusu taslağın bu maddesine, internet üzerinden gelir elde eden serbest çalışanlara yol gösterici olması açısından “ev ofis” ibaresi eklenmiştir. İşyeri kavramına ilişkin yapılması planlanan bu düzenlemelerle beraber elektronik ortamında oluşturulan işyerinin vergilendirilmesi sağlanacaktır.

Yine VUK taslağının “İşe Başlamayı Bildirme” başlıklı 125. maddesinde, bazı mükelleflerin işe başlama halinde durumu vergi dairesine bildirme yükümlülüğünde oldukları belirtilmiştir. Yürürlükteki VUK’a “elektronik ortamda faaliyette bulunanlar dâhil” ibaresi eklenmek suretiyle elektronik ortamda faaliyette bulunanlara da işe başlama durumunda vergi dairesine bildirme yükümlülüğü getirilmesi planlanmaktadır. Yapılan bu eklemeye beraber, faaliyetlerini internet üzerinden gerçekleştiren kişilerin bildirim yapıp yapmaması hususundaki sorular aydınlatılacaktır. Ancak şu an yürürlükteki VUK’un 155. maddesinde sayılan serbest meslek erbabının işe başlama belirtileri yeni VUK Taslağının 128. maddesinde aynı şekliyle kalmıştır. Yani serbest meslek erbabı için elektronik ortamda gelir elde

etmeye başlaması sayılmamıştır. Bir kişinin ilmi ve ihtisas bilgisiyle ortaya çıkardığı ürün ve hizmetlerden internet üzerinden gelir elde etmesi mümkündür bu yüzden bu maddeye de taslağın 125. maddesindeki gibi “elektronik ortamda faaliyette bulunanlar dâhil” ibaresinin eklenmesi yerinde olacaktır.

Final Raporunda, önceden yardımcı ve hazırlayıcı nitelikte kabul edilen bazı faaliyetlerin dijital ekonominin esaslı faaliyetleri haline gelmesinden dolayı bu faaliyetleri icra edenlerin OECD Model Anlaşmadaki daimi işyeri statüsünde yer alan istisnalardan yararlanmasının önlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Model anlaşmanın 5(4) maddesinde yer alan istisnaların kapsamının daraltılarak gerçekten yardımcı ve hazırlayıcı karakter taşımayan faaliyetlerin vergilendirilmesinin önü açılacaktır. Bu alternatifin uygulamaya koyulmasıyla beraber önemli sayıda çalışanı olan ve müşterilere yerinde ve zamanında teslimi iş edinen sabit bir yer olması durumunda satıcı artık daimi işyeri sayılabilecektir. Bu minvalde, OECD’nin yapmayı düşündüğü yeni düzenleme ile yerleşik olmayan işletmeye ait olan bir depo daimi işyeri oluşturabilecektir.

Firmalar, fiziksel bir mevcudiyet olmaksızın farklı ülkelerde faaliyet gösterebilmekte ve bu ülkelerde daimi işyeri bulundurmamaya vergiden kaçınabilmektedirler. Aslında kaynak ülkedeki ekonomik faaliyetlerde yer almalarına rağmen çeşitli yöntemlerle vergiden kurtulabilmektedirler. OECD, önemli ekonomik mevcudiyete dayalı bir bağlantı kriteri oluşturulmasının, bu sorunun çözümü için iyi bir alternatif olacağını belirtmektedir. Bu alternatif, yerleşik olmayan bir girişimin kaynak ülkede önemli bir ekonomik mevcudiyeti varsa, o girişimin bu ülkede vergi mükellefi olmasını planlamaktadır. Ekonomik mevcudiyetin belirlenmesinde ise gelir, dijital faktörler ve kullanıcı bazlı olmak üzere 3 farklı kritere bakarak testler yapılması tavsiye edilmektedir. Bu üç kriterin hepsi göz önünde bulundurularak şirketin kaynak ülkede önemli bir ekonomik mevcudiyet bulundurup bulundurmadığının tespitinin yapılabileceği belirtilmiştir.

OECD’nin dijital ekonomideki tüketim vergisi sıkıntılarını çözebilmek için sunduğu alternatiflerden biri “denkleştirme vergisidir (equalisation levy).” Bu vergi ile yerli ve yabancı tedarikçilere eşit muamele sunmak amaçlanmaktadır.

Denkleştirme vergisi ile bir ülkede mukim olmayan bir işletmenin, o ülkedeki önemli ekonomik mevcudiyetinin vergilendirilmesi planlanmaktadır. Avrupa Birliği'nin de benzer bir önerisi bulunmaktadır. 2016'da Hindistan ve İsrail bu öneri ışığında ülke içinde önemli ekonomik mevcudiyeti bulunan şirketleri vergilendirebilmek için düzenleme yapmıştır.

Sınır ötesi alışverişlerde KDV'nin toplanması pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de ciddi bir sorun olarak göze çarpmaktadır. Bazı ülkelerde çevrimiçi olarak yapılan satışlarda düşük değerli olan ithalatların KDV'den istisna olması ve gayri maddi varlıkların satışındaki KDV'nin karmaşıklığından dolayı bu varlıkların hiç vergilendirilmemesi ya da çok az oranda vergilendirilmesi gibi durumlar KDV açısından sorunlara neden olmaktadır. OECD, bu sorunlara yönelik olarak bazı alternatifler sunmakta ve Uluslararası VAT/GST rehberine uyulmasını tavsiye etmektedir.

Düşük değerli ithalattan KDV tahsil edebilmek için 4 alternatif model geliştirilmiştir. Bu modeller; “geleneksel tahsilat modeli”, “alıcının tahsilatı modeli”, “satıcının tahsilatı modeli” ve “aracının tahsilatı modeli” olup tahsilatı yapan kişi bakımından birbirinden ayrılmaktadır. Ülkeler bu modelleri ayrı ayrı uygulayabilecekleri gibi birleştirerek de uygulayabilirler.

OECD, sınır ötesi hizmet ve gayri maddi varlıkların satışından kaynaklanan KDV problemine yönelik olarak B2B ve B2C ticarete ilişkin ayrı ayrı alternatifler geliştirmiştir. Buna göre, dijital altyapılar ile uzaktan gerçekleştirilen B2B işlemlerde hizmetin gerçekleştiği yer, müşterinin yerleşik olduğu yer olarak kabul edilmeli ve tevkifat işlemi bu yer gözetilerek uygulanmalıdır. Yine B2B uluslararası dijital mal ve hizmet satışında, yerleşik olmayan satıcılar için orantılılık prensibi ve kayıt temelli sistemin olması gereklidir. B2C işlemlerde ise müşterinin mutlak ikametgâhının bulunduğu ülkenin dijital ürünlerin satışı üzerinden KDV tahsilinde yetkili olması tavsiye edilmektedir. Hizmet ve gayri maddi varlık satan yerleşik olmayan tedarikçiler için kayda dayalı bir tahsilat sistemi gereklidir. Sınır ötesi hizmet ve gayri maddi mal satışı üzerinden tahsil edilen KDV sorunlarının çözümü için vergi idareleri arasında uluslararası işbirliğinin geliştirilmesi, karşılıklı bilgi

değişiminden faydalanılması ve dolaylı vergiler açısından vergi idarelerinin gücünün artırılması OECD'nin ülkelere sunduğu alternatiflerdir.

Ülkemizde düşük değerli ürünlerin vergilendirilmesine ilişkin 2016'da bir düzenleme yapılmıştır. Türkiye Gümrük Bölgesindeki bir kişiye posta ya da hızlı kargo taşımacılığı ile gelen eşyalara uygulanan 75 Euro'luk istisna tutarı 30 Euro'ya indirilmiştir. 11/4/2018 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan ve 2018/11510 karar sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla ise bu tutar 22 Euro'ya düşürülmüştür. Ayrıca Aralık 2017'de yapılan düzenlemeyle Türkiye'de KDV mükellefiyeti olmayanlar tarafından Türkiye mukimi gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV'nin bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği hüküm altına alınmıştır. OECD'nin önerileri doğrultusunda yapılan bu düzenlemelerin KDV'de yaşanan sorunları azaltacağı düşünülmektedir. Ancak yine de KDV açısından bazı boşluklar devam etmektedir. Bankacılık mevzuatında da bazı değişiklikler yapılarak bankalara, yapılan ödemelere aracılık etmeleri halinde sorumluluklar yüklenmesi vergi kayıplarının azalmasına katkı sağlayacaktır.

Yine OECD'nin önerilerinden yola çıkarak yurt dışındaki satıcılar için basitleştirilmiş KDV mükellefiyet kaydı zorunluluğunun getirilmesi ülkemiz açısından uygulanabilir bir alternatif olarak gözükmektedir. Bu sayede, mükellefiyet kaydı açtırmış olan yurt dışındaki satıcılara yapılan ödemelerden tevkifat yapılmak suretiyle KDV tahsil edilebilecektir. Aynı zamanda yurt dışına yapılan ödemelerin bankalar aracılığıyla gerçekleştirilmesi sağlanarak ödeme yapılan yurt dışındaki satıcının mükellefiyet kaydı olup olmadığı kontrol altına alınmalıdır. Mükellefiyet kaydı olmadığı takdirde banka, yurt dışındaki satıcıdan mükellefiyet kaydı yaptırmasını isteyecek ve kayıt yaptırılmadığı takdirde ödeme işlemine izin vermeyecektir. Bunun gerçekleşebilmesi için ise bankacılık mevzuatında bazı değişiklikler yapılması gereklidir.

Ülkemizce yapılan ve yapılması tasarlanan mevzuat çalışmaları kuşkusuz e-ticaretin vergilendirilmesini zorlaştıran yasal boşlukların giderilmesine katkı sağlayacaktır. Ancak getirilen düzenlemelerin uygulanabilirliğinin kontrolü büyük önem taşımaktadır. Uygulamada yaşanabilecek sorunların ele alınması bakımından

konu ile ilgili Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, BDDK, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, BKM, Bankalar Birliği gibi kurumların bir araya gelerek koordine bir şekilde hareket etmesi yerinde olacaktır. Bu suretle ilgili kurumların üst düzey yöneticilerine konuya ilişkin bilgilendirme yapılarak bir çalışma grubunun oluşturulması ve bu gruba her türlü teknik desteğin verilmesi uygulamadan kaynaklanabilecek vergi sorunlarının çözmeye yardımcı olacaktır. Bu grup faaliyetlerini Gelir İdaresi Başkanlığı çatısında faaliyet gösteren “Elektronik Ticaretin İzlenmesi ve Ödeme Sistemleri Müdürlüğü” koordinasyonunda gerçekleştirebilir. Yalnızca mevzuat düzenlemeleri yapmak sorunların görünürde çözülmesini sağlamakla beraber yeterli olmayıp uygulamaya ilişkin de ciddi çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bu çalışmalar ise ilgili kurum ve kuruluşların koordine bir şekilde hareket etmesi ve konuya ilişkin gerek bürokrasinin üst düzey bürokratların gerekse politikacıların destekleri altında yürütülmelidir.

KAYNAKÇA

- Avrupa Birliği Bakanlığı. (2017). "Avrupa Birliği Estonya Dönem Başkanlığı Öncelikleri". https://ab.gov.tr/_47939.html Erişim Tarihi: 03.12.2017
- Ahi, Ş. (2016). "Mesafeli Satış Sözleşmelerinde Damga Vergisi". *E-Ticaret Çağı Dergisi*, (10), 38-39.
- Akçaoğlu, S. E. (2011). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi;Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Bakımından Bir İrdeleme". Doktora Tezi, *Ankara Üniversitesi*, Ankara.
- Akgün, N. (2007). "Elektronik Ticarete Vergisel Açısından Bakış". http://www.verginet.net/dtt/1/NalanAkgunSMMMElektronikTicareteVergiselAcisindanBakis_8140.aspx Erişim Tarihi: 19.08.2017
- Akkaya, M. (b.t.). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi" http://enoter_hukuk.tripod.com/mustafa_akkaya.htm Erişim Tarihi: 07.04.2017
- Alptürk, E. (2005). "Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi". Gelir Kontrolörleri Derneği, İstanbul
- Altaş, S. (2010). "Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Çifte Vergilendirme ve Türkiye Yaklaşımı". Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi*, Ankara.
- Altaş, Y. (b.t.). "Elektronik Veri Değişimi (EDI)". <https://www.biymed.com/pages/makaleler/makale34> Erişim Tarihi: 21.04.2018
- Altuntaş, C. (2011). "Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi, Bir Uygulama". Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Üniversitesi*, İstanbul.
- Australian Government Productivity Commission. (2017). "Collection Models for GST on Low Value Imported Goods" <https://www.pc.gov.au/inquiries/completed/collectionmodels/discussion/collection-models-discussion.pdf> Erişim Tarihi: 13.05.2018
- Australian Taxation Office. (2017a,). "Combating multinational tax avoidance - a targeted anti-avoidance law". <https://www.taxinstitute.com.au/news/understanding-maal-combating-multinational-tax-avoidance> Erişim Tarihi: 10.04.2017
- Australian Taxation Office. (2017b). "Diverted profits tax begins 1 July 2017". <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Business-bulletins/Articles/Diverted-profits-tax-begins-1-July-2017/> Erişim Tarihi: 10.04.2017
- Avrupa Birliği Bakanlığı. (2016). "(Fasıl-16) Vergilendirme". <http://www.ab.gov.tr/index.php?p=81> Erişim Tarihi: 03.10.2017

- Aydın, A. K. (b.t.). "Amerika Birleşik Devletleri'nin Dış Ticaret Politikasında Serbest Ticaret Anlaşmalarının Yeri". http://www.mfa.gov.tr/amerika-birlesik-devletleri_nin-dis-ticaret-politikasinda-serbest-ticaret-anlasmalarinin-yeri-____.tr.mfa Erişim Tarihi: 23.04.2018
- Babur, F. (2017). "Finans sektörünün yeni gözdesi Blockchain nedir, kullanım alanları nelerdir?" <https://www.donanimhaber.com/diger-bilim-ve-teknoloji/haberleri/Finans-sektorunun-yeni-gozdesi-Blockchain-nedir-kullanim-alanlari-nelerdir.htm> Erişim Tarihi: 10.08.2017
- Bahar, C. O. (2008). "Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye'de Vergilendirilmesi". Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Baker & McKenzie. (2016). "The Intersection of BEPS and Indirect Taxes". <https://www.bakermckenzie.com/-/media/files/insight/events/2016/11/32nd-aptaxconference/20161116/2016aptcinteresectionbepsindirecttaxes.pdf?la=en> Erişim Tarihi: 11.05.2018
- Bal, V. (2003). "Elektronik Ticaretin Kobiler Açısından İncelenmesi ve Uygulanması". Yüksek Lisans Tezi, *Gaziantep Üniversitesi*, Gaziantep.
- Başcan, Ç. (2012). "Firmaların Sanallaşma Sürecinde Elektronik Ticaretin Rolü". Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Üniversitesi*, İstanbul.
- Batun, Ö. Ç. (2017). "Apple Inc. Örneği Üzerinde Uluslararası Vergi Planlaması". *Vergi Dünyası Dergisi*, (428), 21-34.
- Baumann, A. (2017). "Digital Economy: The Future of International Taxation of Business Income". <https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/60534/527.pdf?sequence=1> Erişim Tarihi: 13.05.2018
- Bilici, N. (2007). "Avrupa Birliği ve Türkiye (Temel bilgiler, iktisadi-mali konular)". Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Biscontri, R., Christina, Y. N., & Yuen, S. L. (2001). "Electronic Commerce:Erosion of Tax Base and Challenges to the International Tax Authorities". *The International Tax Journal*, 51-63.
- BKM. (2017a). "İnternette Yapılan Kartlı Ödeme İşlemleri" <https://bkm.com.tr/internetten-yapilan-kartli-odeme-islemleri/>. Erişim Tarihi: 12.09.2017
- BKM. (2017b). "Yerli ve Yabancı Kredi Kartlarının Yurtiçi Kullanımı". <http://bkm.com.tr/yerli-kredi-kartlarinin-yurt-ici-ve-yurtdisi-kullanimi/> Erişim Tarihi: 12.09.2017

- blockchain.info. (2017). "Confirmed Transactions Per Day".
<https://blockchain.info/tr/charts/n-transactions?timespan=all> Erişim Tarihi: 18.11.2017
- Bozdanoğlu, B. (2014). "Sanal Para Bitcoin'in Kayıtdışı Ekonomi ile Karapara Faaliyetlerine Etkisi ve Vergilendirilmesi". *Mali Hukuk Dergisi*, 10(111), 3-19.
- Bozkuş, F. (2017). "Perakendede Dijital Dönüşüm".
<http://www.ekonomist.com.tr/kapak-konusu/perakendede-dijital-donusum.html> Erişim Tarihi: 28.11.2017
- Büyükdeğirmenci, T. (2016). "E-Ticarete Aracılık Edenlere Gelir İdaresi Başkanlığı'na Düzenli Olarak Bilgi Verme Zorunluluğu Getirildi!".
<http://www.verginet.net/dtt/18/E-Ticarete-Aracilik-Edenlere-Bilgi-Verme-Zorunlulugu.aspx> Erişim Tarihi: 20.08.2017
- Cangir, N. (1999). "Elektronik Ticarete Vergilendirme". İGEME Raporu, Ankara
- Canpolat. (2001). "E-Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler".
<http://my.beykoz.edu.tr/serkang/files/2010/12/e-ticaret-ve-Turkiye.pdf> Erişim Tarihi: 21.09.2017
- Castrén & Snellman. (2017). "Changes to Taxation of Digital Services in Russia".
<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=6765ff1b-e4b2-426e-a06a-17de102428c4> Erişim Tarihi: 20.09.2017
- Ceran, Y., & Çiçek, R. (2007). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme". *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(1), 291-304.
- Cnnturk. (2017). "Dünyada bir ilk! Estonya kendi para birimini piyasaya sürecektir".
https://www.cnnturk.com/ekonomi/bitcoin?utm_content=bufferc81c7&utm_medium=social&utm_source=twitter.com&utm_campaign=buffer&page=1 Erişim Tarihi: 02.01.2018
- Cockfield, A. (1999). "Balancing National Interests In The Taxation Of Electronic Commerce Business Profits,74 Tul.L.Rev.133". *HeinOnline*, 133-217.
- Colecchia, A. (1999). "Defining and Measuring E-Commerce". OECD Publishing, Paris.
- Coşkun, N. (2005). "Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(1), 153-170.
- Çak, M. (2002). "Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi". İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- Çarkacıoğlu, A. (2016). "Kripto-Para Bitcoin". Sermaye Piyasası Kurulu-Araştırma Dairesi

- Çetinkaya, M. (b.t.). "Yeni Başlayanlar İçin E-Ticaret". <http://www.mustafacetinkaya.com.tr/dersler/eticaret/okuma.pdf> Erişim Tarihi: 23.04.2018
- Dal, V., & Özbek, A. (2006). "Avrupa Birliği ve Türk Hazır Giyim Sanayiindeki E-Ticaret Uygulamalarının Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi". *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(18), 106-123.
- B. Ubay (2014, 05). "Vergilendirme/Taxation". De Winter, L. ile Röportaj
- Deloitte. (2014). "EU: 2015 Place of Supply Changes - Mini One-Stop-Shop". <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/eu-2015-place-of-supply-changes-mini-one-stop-shop.html#> Erişim Tarihi: 09.10.2017
- Demir, T. (2016). "Bulut Bilişim (Cloud Computing) Nedir?". <https://www.timurdemir.com.tr/bulut-bilisim-cloud-computing-nedir/> Erişim Tarihi: 09.10.2017
- Demirel, F. (2017). "Yerli kripto para borsaları küresel pazarın neresinde?". <https://webrazzi.com/2017/07/27/yerli-bitcoin-borsasi/> Erişim Tarihi: 10.06.2017
- Dezan Shira & Associates . (2016). "Government Proposes Tax on Digital Businesses". <https://www.world.tax/articles/malaysia-government-proposes-tax-on-digital-businesses.php> Erişim Tarihi: 10.02.2017
- Dinçtürk, E. (2016). "Uluslararası Şirketlerin Türkiye'de İşyeri Oluşturmaksızın Yaptığı Elektronik Ticarete KDV Uygulamaları". <http://www.verginet.net/dtt/18/e-ticaret-KDV.aspx> Erişim Tarihi: 20.02.2017
- Doğaner, M. (2007). "Elektronik Ticaret Türkiye'de Elektronik Ticaret Gelişimi ve İşletmeden Tüketicie Elektronik Ticaret Üzerine Bir Araştırma". Yüksek Lisans Tezi, *Selçuk Üniversitesi*, Konya.
- Dündar, H. (2015). "Telif Haklarının Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi". <http://www.vmhk.org.tr/telif-haklarinin-vergisel-acidan-degerlendirilmesi/> Erişim Tarihi: 07.05.2017
- Ecommerce Foundation (2016). "Global B2C E-commerce Report 2016". Amsterdam.
- Ekin, N. (1998). "Bilgi Ekonomisinde Elektronik Ticaret". İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- Ekmekçi, E. (2003). "Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler". Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- ekodialog.com. (b.t.). "Adam Smith'in Vergileme İlkeleri". http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/adam_smith_vergilendirme_ilkeleri.html Erişim Tarihi: 23.04.2018

- Ekonomi Bakanlığı. (2015). "Avrupa Dijital Tek Pazar Stratejisi". https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/content/htmlViewer.jspx?contentId=UCM%23dDocName%3AEK-206719&parentPage=&_afrLoop=13707527663934272&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=null&_adf.ctrl-state=mqd28celo_114#!%40%40%3F_afrWin Erişim Tarihi: 12.04.2017
- Ekonomi Bakanlığı. (2016). "Türkiye'de E-Ticaretin Tarihçesi". <http://www.ekonomi.gov.tr/portal/content/conn/UCM/path/Contribution%20Folders/web/Hizmet%20Ticareti/Elektronik%20Ticaret/T%C3%BCrkiyede%20e-ticaret%20tarih%C3%A7esi%20devam%C4%B1.pdf?lve> Erişim Tarihi: 01.03.2017
- Ekonomi Bakanlığı. (2017). "Ekonomi Bakanı Nihat Zeybekci: 'İhracatçımız Dünya E-Ticaret Ağına Katılacak'". http://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/bakanimiz/gundemDirectDetail.jspx?content_id=EK-243216&_afrLoop=1115374953816438&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=null#!%40%40%3F_afrWindowId%3Dnull%26_afrLoop%3D1115374953816438%26conte Erişim Tarihi: 01.07.2017
- Elibol , H., & Kesici, B. (2004). "Çağdaş İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 304-329.
- Erbay, İ. (2002). "Know-How Sözleşmesi". Yetkin Yayınları, Ankara.
- Erdem, M., Şenyüz, D., & Tatlıoğlu, İ. (2013). "Kamu Maliyesi". Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Erdem, H. (2017). "Viyana Satım Antlaşması'na Genel Bakış ve Maddi Uygulama Alanı". <http://www.cisg.law.pace.edu/cisg/biblio/erdem.pdf> Erişim Tarihi: 06.03.2017
- Erdem, T. (2016). "Kaydırılmış Kazanç Vergisi (Diverted Profit Tax)". *Vergi Sorunları Dergisi*, (330), 111-119.
- Erdem, T. (2017, 09-10). "Yeni dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi". *Mali Çözüm Dergisi* (143), 13-41.
- Ernst&Young. (2015a). "Indirect Tax Alert". [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/OECDs_recommendations_on_BEPS_project_has_wider_indirect_tax_implications/\\$FILE/2015G_CM5836_Indirect_OECDs%20recommendations%20on%20BEPS%20project%20has%20wider%20indirect%20tax%20implications.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/OECDs_recommendations_on_BEPS_project_has_wider_indirect_tax_implications/$FILE/2015G_CM5836_Indirect_OECDs%20recommendations%20on%20BEPS%20project%20has%20wider%20indirect%20tax%20implications.pdf) Erişim Tarihi: 13.05.2018
- Ernst&Young. (2015b). "Permanent establishments - Recent trends and developments". [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-permanent-establishments/\\$FILE/ey-permanent-establishments.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-permanent-establishments/$FILE/ey-permanent-establishments.pdf) Erişim tarihi: 12.05.2018

- Ernst&Young. (2015c). "Japanese court decision impacts taxation of onlinebusiness warehouses".
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Japanese_court_decision_impacts_taxation_of_onlinebusiness_warehouses/\\$FILE/2015G_CM5987_JP%20court%20decision%20impacts%20taxation%20of%20online-business%20warehouses.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Japanese_court_decision_impacts_taxation_of_onlinebusiness_warehouses/$FILE/2015G_CM5987_JP%20court%20decision%20impacts%20taxation%20of%20online-business%20warehouses.pdf) Erişim Tarihi: 18.09.2017
- Ernst&Young. (2017). "Italy issues draft law to encourage foreign companies engaged in digital economy to disclose or agree to existence of a permanent establishment".
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italy_issues_draft_law_to_encourage_foreign_companies_engaged_in_digital_economy_to_disclose_or_agree_to_existence_of_a_permanent_establishment/\\$FILE/2017G_03678-171Gbl_IT%20issues%20draft%20law%20to%20foreign%20co](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italy_issues_draft_law_to_encourage_foreign_companies_engaged_in_digital_economy_to_disclose_or_agree_to_existence_of_a_permanent_establishment/$FILE/2017G_03678-171Gbl_IT%20issues%20draft%20law%20to%20foreign%20co) Erişim Tarihi: 10.04.2017
- Ertay, B. L. (2016). "E-Ticaret Açısından Yeni VUK Tasarısı".
<http://bilallevet.com/e-ticaret-acisindan-yeni-vuk-tasarisi.html> Erişim Tarihi: 10.01.2017
- Escoriza, L. L. (2014). "Analysis, design and development of a web-shop template using SPHERE.IO e-commerce platform". Yüksek Lisans Tezi, *Universitat Politècnica de Catalunya (UPC)* - Barcelona.
- e-ticaret.com. (2013). "E-ticarette farklı iş modelleri nelerdir?"
<https://www.eticaret.com/blog/e-ticarette-farkli-is-modelleri-nelerdir/> Erişim Tarihi: 01.10.2017
- EU2017.EE. (2017a). "*Tallin Digital Summit Background Paper*". Tallin: EU2017.EE, Talin.
- EU2017.EE. (2017b). "*Tallin Digital Summit- Conclusions of the Prime Minister of Estonia Jüri Ratas*". Tallin.
- European Commission. (1997). "A European Initiative in Electronic Commerce".
<https://cordis.europa.eu/pub/esprit/docs/ecomcom.pdf> Erişim Tarihi: 24.12.2016
- European Commission. (2014a). "*Directorate-General Taxation And Customs Union, Indirect Taxation and Tax administration Value Added Tax*".
- European Commission. (2014b). *Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015.*
- European Commission. (2017). "*A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*". Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Brüksel.

- Ferhatoğlu, E. (2006). "Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Vergisi Sisteminde Elektronik Ticaret". *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(2), 47-65.
- Franco, C., & Regi, B. (2016). "Advantages And Challenges Of E-Commerce Customers And Businesses: In Indian Perspective". *International Journal of Research - Granthaalayah*, 4(3), 7-13.
- Freshfields Bruckhaus Deringer. (2017). "Tax reformation in the digital economy". <https://www.freshfields.com/en-us/our-thinking/campaigns/digital/media--internet/tax-reformation-in-the-digital-economy/> Erişim Tarihi: 12.05.2017
- Gençer, A. Ç. (2013). "Elektronik Ticarete Bağlanma Noktası Olan 'İşyeri' Kavramı". *Vergi Sorunları Dergisi*, 18-23.
- Gerasimov, S. (2016). "Google tax law" in Russia". <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3599602/Google-tax-law-in-Russia.html> Erişim Tarihi: 21.09.2017
- Gerger, G. Ç., & Gerçek, A. (2016). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi". *International Journal of Public Finance*, 1(1), 49-62.
- GittiGidiyor. (2017). "Türkiye’de Perakende E-ticaret Hacmi 40 Milyar TL’yi Aşacak". <http://kurumsal.gittigidiyor.com/2017/05/05/turkiyede-perakende-e-ticaret-hacmi-2020de-40-milyar-tlyi-asacak/> Erişim Tarihi: 05.07.2017
- Govindan, P. (2017). "Equalisation Levy - Indian version of Google Tax". http://orange.taxsutra.com/articles/274c6bbbeb88d3bd5fb14d7d7a7d21e/expert_article Erişim Tarihi: 01.10.2017
- Güçlü, E. B. (2012). "Avrupa Birliğinde KDV Uygulaması - I". *Vergi Sorunları Dergisi*(281), 133-150.
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. (2017). "Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi’ne (ETBİS) Kayıt ve Bildirim Esasları". <https://www.gtb.gov.tr/duyurular/elektronik-ticaret-bilgi-sistemine-etbis-kayit-ve-bildirim-esaslari> Erişim Tarihi: 12.07.2017
- Haider, K. (2015). "Best Google Play Store Alternatives". <http://www.ubergizmo.com/articles/google-play-store-alternatives/> Erişim Tarihi: 03.08.2017
- Hellerstein, W. (2003). "Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective". http://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1125&context=fac_artchop Erişim Tarihi: 10.02.2017
- Hellerstein, W. (2014). "Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments". *Bulletin For International Taxation*, 346-351.

- Hellerstein, W. (2016). "A Hitchhiker's Guide to the OECD's International VAT/GST Guidelines". *Florida Tax Review*, 18(10), 589-637.
- Hoffart, B. (2007). "Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach". *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, 6(1), 105-121.
- Hongler, P., & Pasquale, P. (2015). "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy". IBFD Publications, Vienna
- İnce, M. (1999). "Elektronik Ticaret: Gelişmekte Yolundaki Ülkeler için İmkanlar ve Politikalar". Devlet Planlama Teşkilatı.
- Internet Live Stats (2016). "Internet Users". <http://www.internetlivestats.com/internet-users/> Erişim Tarihi: 01.07.2017
- James, K., & Ecker, T. (2017). "Relevance of the OECD International VAT/GST Guidelines for Non-OECD countries". http://www.up.ac.za/media/shared/58/ZP_Files/2016/VAT%20Symposium/Papers/t-ecker_k-james.zp103866.pdf Erişim Tarihi: 11.05.2018
- Jariwala, R. (2016). "Equalization levy: India's action under the BEPS agenda for the digital economy". <http://www.ey.com/in/en/services/tax/ey-india-tax-insights-equalization-levy-indias-action-under-the-beps-agenda-for-the-digital-economy> Erişim Tarihi: 10.01.2017
- Jones, R., & Basu, S. (2002). "Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem". *International Review Of Law Computers & Technology*, 16(1), 35-52.
- Juswanto, W., & Simms, R. (2017). "Fair Taxation in the Digital Economy". <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/390261/adbi-pb2017-5.pdf> 10.05.2018
- Karabulut, M. F. (2014). "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması". *Vergi Dünyası Dergisi*, (398), 89-98.
- Karadağ, N. (2006). "Elektronik Ticaret ve Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Konusuna AB Yaklaşımı". Nobel Kitabevi, Adana.
- Karaduman, Y. (2005). "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi". Yüksek Lisans Tezi, *Ankara Üniversitesi*, Ankara
- Karakullukçu, N. (1972). "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları". *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Ankara, 331-370.
- Kelen, Ö. (2015). "TMS 12 Gelir Vergileri Standartı Açısından Elektronik Ticaretin Muhasebesi". Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Üniversitesi*, İstanbul

- Khoshnampour, M., & Nosrati, M. (2011). "An Overview of E-Commerce". *World Applied Programming*, 1(3), 94-99.
- Khurana, A. (2016). "Advantages and Disadvantages of E-commerce". <https://www.thebalance.com/ecommerce-pros-and-cons-1141609> Erişim Tarihi: 10.01.2017
- Kırçova, İ. (2005). "İnternette Pazarlama". Beta Basım Dağıtım, İstanbul.
- Korie, P. (2015). "Michael Aldrich – the inventor of online shopping". <https://www.linkedin.com/pulse/michael-aldrich-inventor-online-shopping-patrick-korie> Erişim Tarihi: 17.01.2017
- Korjus, K. (2017). "Estonia could offer 'estcoins' to e-residents". <https://medium.com/e-residency-blog/estonia-could-offer-estcoins-to-e-residents-a3a5a5d3c894> Erişim Tarihi: 13.10.2017
- Kosters, B. (2004). "The United Nations Model Tax Convention and Its' Recent Developments and Its Recent Developments". *Asia-Pasific Tax Bulletin*, 4-11.
- kriptopara.org. (2017). "Yeni Başlayanlar İçin 'Kripto Para ve Bitcoin'" <http://www.kriptopara.org/yeni-baslayanlar-icin-kripto-para-ve-bitcoin-video/> Erişim Tarihi: 15.09.2017
- Kurtaran, G. (2016). "İrlanda Apple kararını temyize götürmeye hazırlanıyor". <http://aa.com.tr/tr/dunya/irlanda-apple-kararini-temyize-goturmeye-hazirlaniyor-/638664> Erişim Tarihi: 03.08.2017
- Kurtuldu, C. (2016). "Bulut Bilişim (Cloud Computing) Nedir?" <https://blog.codevlist.com/bulut-bilisim-nedir-azure-69767979d903> Erişim Tarihi: 10.05.2018
- Kuzuloğlu, M. (2016). "Blok zinciri (Blockchain) nedir?" <http://bkm.com.tr/blok-zinciri-blockchain-nedir/> Erişim Tarihi: 18.10.2017
- Küçükylmazlar, A. (2006). "Elektronik Ticaret Rehberi". İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Lahiri, A., Ray, G., & Sengupta, D. (2017,). "Equalization Levy". https://www.brookings.edu/wpcontent/uploads/2017/01/workingpapertax_march2017_final.pdf Erişim Tarihi: 10.05.2018
- Li, J. (1999). "Rethinking Canada's Source Rules in the Age of Electronic Commerce:Part 2". *Canadian Tax Journal*, 1411-1478.
- Li, J. (2000). "E-Commerce Tax Policy in Australia, Canada and the United States". *UNSW Law Journal*, 23(2), 312-329.
- Li, J. (2014). "Protecting the Tax Base in the Digital Economy". United Nations, New York.

- Mankan, E. (2011). "E-ticaret". İlya İzmir Yayınevi, İzmir.
- Marangoz, M. (2011). "Girişimciler İçin Sınırsız Ticaret:E-Ticaret". *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 6(1), 181-201.
- Marian, O. (2013). "Kripto Para Birimi Üstün Vergi Cenneti Mi?" *Michigan Law Review First Impressions*, 919-930.
- Meyer, J. S. (2016). "New Zealand's GST "Netflix" Tax Set to Commence". <https://tax.thomsonreuters.com/blog/checkpoint/New-Zealands-GST-Netflix-Tax-Set-to-Commence> Erişim Tarihi: 01.10.2017
- Miva. (2011). "The History Of Ecommerce: How Did It All Begin?" <http://www.miva.com/blog/the-history-of-ecommerce-how-did-it-all-begin/> Erişim Tarihi: 20.01.2017
- Mızrak, N. Y. (2009). "Hizmet Ekonomisi, İnternet ve Elektronik Ticaret". İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Mocrea Digital Agency. (2015). "E-Ticarete İş Modelleri". <http://www.mocrea.com/blog/e-ticarete-is-modelleri.html> Erişim Tarihi: 11.01.2017
- Morley, D., & Parker, C. S. (2013). "Understanding Computers:Today and Tomorrow". Course Technology, Boston.
- Nallar, A. (2016). "E-Ticaret Mobbille Büyüyor". <http://www.hurriyet.com.tr/e-ticaret-mobbille-buyuyor-40044814> Erişim Tarihi: 13.01.2017
- Nanehkaran, Y. A. (2013). "An Introduction To Electronic Commerce". *International Journal of Scientific & Technology Research*, 2(4), 190-193.
- NAO. (2006). "HM Revenue&Customs VAT on e-commerce". National Audit Office Publishing, Londra.
- Nexia International. (2014). "The Digital Economy". *Tax Link*, 1-16.
- Nixon, G. (2016). "Multinational Anti-Avoidance Law ('MAAL') now in place in Australia". <https://www.accru.com/2016/06/multinational-anti-avoidance-law-maal-now-in-place-in-australia/> Erişim Tarihi: 04.10.2017
- Noren, D. (2012). "The Subpart F "Look-Through" Rule Of Section 954(C)(6):Tax Policy Considerations". https://waysandmeans.house.gov/UploadedFiles/Proctor_and_Gamble_FC42612.pdf Erişim Tarihi: 11.07.2017
- OECD. (1997). "Measuring Electronic Commerce", OECD Publishing, Paris.
- OECD. (1998). "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions". <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf> Erişim Tarihi: 21.01.2017

- OECD. (2001). "Tax Treaty Characterisation Issues Arising From E-Commerce". OECD Publishing, Paris
- OECD. (2003a). "Consumption Taxation of Cross-Border Services And Intangible Property in the Context of E-Commerce". OECD Publishing, Paris
- OECD. (2003b). "Consumption Tax Guidance Series Paper No:2 Electronic Commerce: Simplified Registration Guidance". OECD Publishing, Paris
- OECD. (2010). "Model Tax Convention on Income and on Capital". OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2013). "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting". OECD Publishing, Paris
- OECD. (2014a). "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014". OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2014b). "Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma". Çev. Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara.
- OECD. (2014c). "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy; Action 1:2014 Deliverable". OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2015a). "*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1-2015 Final Report*" OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2015b). "International VAT/GST Guideliness". OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2015c). "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report". OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2016). "Consumption Tax Trends". OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2017a). "OECD Digital Economy Outlook 2017". OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2017b). "Ireland - Information on residency for tax purposes". <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Ireland-Tax-Residency.pdf> Erişim Tarihi: 02.08.2017
- Olbert, M., & Spengel, C. (2017). "International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?" *World Tax journal*, 3-46.
- O'Leary, R. R. (2017). "Mario Draghi: European Central Bank Has 'No Power' to Regulate Bitcoin" <https://www.coindesk.com/mario-draghi-european-central-bank-has-no-power-to-regulate-bitcoin/> Erişim Tarihi: 15.07.2017

- Oosterhuis, P. (2005). "*Check-the-Box Planning in Cross-Border Transactions*". https://files.skadden.com/sites%2Fdefault%2Ffiles%2Fpublications%2FPublications1856_0.pdf Erişim Tarihi: 10.07.2017
- Owens, J. (2016). "Apple isn't really sitting on \$216 billion in cash". <http://www.marketwatch.com/story/apple-isnt-really-sitting-on-216-billion-in-cash-2016-01-26> Erişim Tarihi: 02.07.2017
- Öncel, M., Çağan, N., & Kumrulu, A. (1985). "Vergi Hukuku". Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Öymen, E. E. (2017). "Bitcoin, UFO gibi: Para, emtia, varlık". <https://www.dunya.com/kose-yazisi/bitcoin-ufo-gibi-para-emptiavarlik/358260> Erişim Tarihi: 16.10.2017
- Öz, E., & Çavdar, F. (2012). "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları". *Vergi Dünyası Dergisi*, (371), 51-66.
- Öz, N. S. (2004). "Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi". *Maliye Dergisi*, 90-102.
- Öz, N. S. (2005). "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri". Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Özdemir, S. (2013). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi". Yüksek Lisans Tezi. *Dokuz Eylül Üniversitesi*, İzmir
- Özdipçiner, N. S. (2010). "Turizmde Elektronik Pazarlama". *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 5-22.
- Özkaya, A. (2016). "Dijital Devrim". <http://www.verginet.net/dtt/18/DijitalDevrim.aspx> Erişim Tarihi: 20.08.2017
- Öztürk, L., & Başar, S. (2002). "Yeni Ekonomi ve Elektronik Ticaret:Dünyadaki Gelişmeler ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme". *Atatürk Üniversitesi İkt. ve İdari Bilimler Dergisi*, 16(3-4), 11-30.
- paraanaliz.com. (2017). "Burger King kendi Bitcoin'ini yapıyor: WhopperCoin". <http://www.paraanaliz.com/2017/ekonomi/burger-king-kendi-bitcoinini-yapiyor-whoppercoin-15689/> Erişim Tarihi: 16.10.2017
- paraborsa.net. (2013). "Ticaret Nedir?". <https://www.paraborsa.net/i/ticaret-nedir/> Erişim Tarihi: 22.04.2018
- Pehlivan, O., & Öz, E. (2011). "Uluslararası Vergilendirme". Derya Kitabevi, Trabzon.
- Peng, W. (2016). "Multinational Tax Base Erosion Problem of the Digital Economy". *Modern Economy*, 345-352.

- Pinto, D. (1999). "Taxation Issues In A World Of Electronic Commerce". *Journal of Australian Taxation*, 2(4), 227-280.
- PWC. (2015). "E-Ticaret Vergi Uygulamaları". <https://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/635863141533679504.pdf> Erişim Tarihi: 12.07.2017
- Remarkety. (2017). "Global Ecommerce Sales, Trends and Statistics 2016". <https://www.remarkety.com/global-ecommerce-trends-2016> Erişim Tarihi: 03.07.2017
- RKG Consulting. (2018). "Indirect tax challenges: an overview". <https://www.rkgconsulting.com/vat-issues/beps-project-digitaleconomy/beps-indirect-tax-vat-gst-challenges/indirect-tax-challenges-an-overview/> Erişim tarihi: 13.05.2018
- Saraçoğlu, F., & Ejder, H. (2002). "Avrupa Birliğinde Vergi Sınırlarının Kaldırılması". <https://www.mevzuatdergisi.com/2002/03a/02.htm#> Erişim Adresi: 18.08.2017
- Scott, J. (2014). "Check the Box for Tax Avoidance". <https://www.forbes.com/sites/taxanalysts/2014/02/19/check-the-box-for-tax-avoidance/#49384454756a> Erişim Tarihi: 06.07.2017
- Sezgin, A. G. (2013). "Dünyada ve Türkiye’de E-Ticaret Sektörü". https://ekonomi.isbank.com.tr/userfiles/pdf/ar_04_2013.pdf Erişim Tarihi: 11.02.2017
- Shahriari, S., Shahriari, M., & Gheiji, S. (2015). "E-Commerce and It Impacts on Global Trend and Market". *International Journal of Research*, 3(4), 49-55.
- Sicular, D. (2007). "The New Look-Through Rule: W(h)ither Subpart F?" *Tax Notes*, 349-378.
- SiyahKare. (b.t.). "E-Ticaret İş Modelleri". <https://www.siyahkare.com/e-ticaret-is-modelleri.php> Erişim Tarihi: 11.01.2017
- Skadden. (2014). "OECD Draft Report: The Digital Economy and Its Tax Challenges". New York, OECD Publishing.
- Smith, A. (2016). "Milletlerin Zenginliği". Çev H. Derin, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul
- Smolenskaya, T. (2017). "Russia Begins Levying Google Tax". https://www.taxnews.com/news/Russia_Begins_Levying_Google_Tax____73999.html Erişim Tarihi: 23.09.2017
- Sprague, G. (2013). "Spanish Court Imposes Tax Nexus by Finding a 'Virtual PE'". <https://www.bna.com/spanish-court-imposes-n17179871765> Erişim Tarihi: 05.10.2017

- Statista (2016). "Fintech".
<https://www.statista.com/outlook/295/100/fintech/worldwide#> Erişim Tarihi: 20.03.2017
- Statista. (2017a). "Cumulative number of apps downloaded from the Apple App Store from July 2008 to June 2017 (in billions)".
<https://www.statista.com/statistics/263794/number-of-downloads-from-the-apple-app-store/> Erişim Tarihi: 16.09.2017
- Statista. (2017b). "Selected online companies ranked by total digital advertising revenue from 2012 to 2016 (in billion U.S. dollars)".
<https://www.statista.com/statistics/205352/digital-advertising-revenue-of-leading-online-companies/> Erişim Tarihi: 14.09.2017
- Swire, M. (2016a). "China's E-Commerce Tax Changes Come Into Effect".
https://www.taxnews.com/news/Chinas_eCommerce_Tax_Changes_Come_Into_Effect____70928.html#sthash.SXOk28qp.dpuf Erişim Tarihi: 01.10.2017
- Swire, M. (2016b). "Australia Pushes Ahead With GST On Low Value Import".
https://www.taxnews.com/news/Australia_Pushes_Ahead_With_GST_On_Low_Value_Imports____72664.html Erişim Tarihi: 03.10.2017
- Swire, M. (2017a). "Taiwan's VAT On Online Retailers Becomes Law".
https://www.taxnews.com/news/Taiwans_VAT_On_Online_Retailers_Becomes_Law____73096.html Erişim Tarihi: 03.10.2017
- Swire, M. (2017b). "Malaysia To Legislate To Slap GST On Foreign Retailers".
https://www.taxnews.com/news/Malaysia_To_Legislate_To_Slap_GST_On_Foreign_Retailers____75303.html Erişim Tarihi: 02.10.2017
- Şahin, T. (2011). "E-Ticaret, E-Çarşı, Vergileme ve Denetimi". TÜRMÖB Yayınları, Ankara.
- Şamil, B. (2014). "E-Ticaret ve Türkiye'de E-Bankacılığın Gelişimi". Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi*, İstanbul .
- Şentürk, M. (2013). "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından E-Ticaret". *Vergi Sorunları Dergisi*, 24-34.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2017). "Türk Vergi Sistemi". Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Taşdöken, S. (2015). "Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Eylem Planı Karşısında Türkiye'nin Tutumu Nasıl Olmalıdır?" <http://vergialgi.net/vergi/matrah-asindirmasi-ve-k-r-aktarimi-eylem-plani-karsisinda-turkiye-nin-tutumu-nasil-olmalıdır/> Erişim Tarihi: 25.09.2017

- Taxprophet. (1999). "Taxation of E-Commerce". <http://www.taxprophet.com/archives/pubs/outlines/Taxation%20of%20Ecommerce.doc> Erişim Tarihi: 25.01.2017
- Tech in Asia. (2013). <https://www.techinasia.com/2013-china-surpasses-america-to-become-worlds-top-ecommerce-market> Erişim Tarihi: 12.09.2017
- TechInside. (2016). "Dünya Dijital Tüketici Haritası Açıklandı". <https://www.techinside.com/dunya-dijital-tuketici-haritasi-aciklandi/> Erişim Tarihi: 12.03.2017
- Tezcan, K., & Çukurçayır, S. (2011). "Türkiye'de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi:Dolaysız Vergiler Kapsamında Bir Değerlendirme", *Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap* içinde, der. M. Koçak, & S. Teker, Okan Üniversitesi, İstanbul s. 242-259.
- Tian, Y., & Stewart, C. (2008). "History of E-Commerce", *Electronic Commerce* içinde der. S. A. Becker, Information Science Reference, New York s. 1-8.
- Ting, A. (2014). "iTax—Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue". *British Tax Review* (1), 40-71.
- Tokaç, G. (2012). "Elektronik Ticarete Vergilendirme ve E-Ticaretin Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi". <http://www.bilgilidenetim.com/elektronik-ticarete-vergilendirme-ve-e-ticaretin-turk-vergi-hukuku-acisindan-degerlendirilmesi.html> Erişim Tarihi: 01.03.2017
- Toker, A. G. (2005). "11 Nisan 1980 Tarihli Uluslararası Taşınır Mal Satımına İlişkin Birleşmiş Milletler Sözleşmesi'nin (Vienna Sözleşmesi) Uygulama Alanı". Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Toulouse School of Economics. (2015). "Taxation of the digital economy: A Survey of theoretical models". France Strategie, Toulouse.
- Tuncer, S. (2003). "Vergi Hukuku ve Uygulaması". Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- TÜBİSAD. (2017). "TÜBİSAD E-Ticaret 2016 Pazar Büyüklüğü". İstanbul.
- TÜİK. (2016). "Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması 2016". <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=21779> Erişim Tarihi: 13.01.2017
- TÜSİAD. (2017). "Dijitalleşen Dünyada Ekonominin İtici Gücü: E-Ticaret". İstanbul.
- U.S. Census Bureau. (2017). "U.S. Retail Trade Sales - Total and E-commerce (1998-2015)".

- U.S. Department of Treasury. (1996). "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce". <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf> Erişim Tarihi: 11.02.2017
- UN. (2005). "Technology Transfer and Taxation: Key Issues", New York and Geneva.
- Underhill, J. (2016). "'Netflix tax' sees 80 offshore service suppliers register to pay GST". <https://www.nbr.co.nz/article/netflix-tax-sees-80-offshore-service-suppliers-register-pay-gst-b-196843> Erişim Tarihi: 01.10.2017
- UNECE. (2011). "*The Impact of Globalization on National Accounts*". United Nations Publishing, New York and Geneva:.
- Vigna, P., & Casey, M. (2017). "Kripto Para Çağı". Çev. A.Atav, Buzdağı Yayıncılık, Ankara.
- Wagh, S. (2016). "The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy". *Bulletin For International Taxation*, 538-552.
- Wagner, L. (2016). "Crisis and Deferral: How World Events Influence Subpart F". <http://www.taxanalysts.org/content/crisis-and-deferral-how-world-events-influence-subpart-f> Erişim Tarihi: 10.07.2017
- We Are Social. (2016). "Digital In 2016". <http://wearesocial.com/uk/special-reports/digital-in-2016> Erişim Tarihi: 28.12.2016
- Worek, C. (2015). "BEPS and the Digital Economy". *Tax Notes International*, 539-545.
- WTO. (1998). "Electronic Commerce and The Role Of The WTO;Special Study-2". WTO Publications, Geneva.
- Wu, T. N. (1999). "Tax Heavens". <https://www2.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall1999/Wu.Tun.pdf> Erişim Tarihi: 17.02.2017
- Yaltı, B. S. (1995). "Uluslararası Vergi Anlaşmaları". Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul
- Yaltı, B. S. (2003). "Elektronik Ticarete Vergilendirme". Der Yayınları, İstanbul.
- Yıldırım, H. (2011). "Çifte Vergileme, Uluslar Arası Vergi Anlaşmaları Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Diğer Ülkelerle Yaptığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarda Yer Alan Gelir Türleri". *Vergi Dünyası Dergisi*, (353), 161-176.
- Yıldırım, M. (2013). "E-İmza ve İnternet Üzerinden Yapılan Sözleşmelerin Damga Vergisi Açısından Değerlendirilmesi". *Vergi Sorunları Dergisi*, (293), 41-45.

- Yıldırım, Z. (2013). "Milletlerarası Mal Satımına İlişkin Birleşmiş Milletler Sözleşmesi'nin (Viyana Satım Sözleşmesi) Uygulama Alanı". *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVII(1-2), 1061-1094.
- Yıldız , F., & Canbaz, S. (2008). "Türkiye'de Elektronik Ticaret Uygulamasında Karşılaşılan Muhasebe Sorunları İle İlgili Bir Araştırma". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(37), 59-75.
- Yılmaz, G. H. (2015). "Uluslararası Vergi Adaleti İçin BEPS Eylem Planı". [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/hulyayilmaz_eylulkasim\(1\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/hulyayilmaz_eylulkasim(1).pdf) Erişim Tarihi: 13.05.2018
- Young, J. (2017). "Head of Bundesbank Proposes Digital Currency To Compete With Bitcoin" <https://cointelegraph.com/news/head-of-bundesbank-proposes-digital-currency-to-compete-with-bitcoin> Erişim Tarihi: 15.10.2017

ÖZET

E-ticaret, tüm dünyada ticaretin serbestleşmesi ile beraber, 2000’li yıllardan sonra yaşanan bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin bir parçası olarak ortaya çıkmıştır. E-ticaret, gerek satıcılara gerekse tüketicilere pek çok avantaj sunmasının yanında mevcut vergi sistemlerin yeterli olmamasından dolayı ülkeleri vergi kayıplarına maruz bırakmaktadır.

E-ticaret, kendine has bazı özellikleri nedeniyle vergiden kaçınma, vergi kaçırma, çifte vergilendirme ve çifte vergilendirmeme gibi sorunlara neden olmaktadır. Vergilendirme yetkisi ihtilaflarının sonucu olarak ortaya çıkan bu sorunların giderilebilmesi için ülkeler kendi iç hukuklarında düzenlemeler ve uluslararası anlaşmalar yapmak suretiyle çözümler üretmeye çalışmaktadırlar.

E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda yaşanan sorunları giderebilmek amacıyla uluslararası kuruluşlar tarafından da pek çok çalışma yapılmış ve yapılmaya devam etmektedir. Son olarak G20 ülkelerinin onayıyla OECD tarafından yürütülen “Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (BEPS)” projesinin “Dijital Ekonominin Vergisel Zorluklarının Ele Alınması” başlıklı 1. eylem maddesinde ele alınmış ve 2015 yılında yayımlanan final raporunda ülkelere çeşitli alternatif çözümler sunulmuştur. Bu bağlamda Avrupa Birliği ise KDV’de yaşanan sorunlara yönelik bazı çalışmalar yürütmektedir.

Çalışma kapsamında uluslararası kuruluşların sunduğu alternatifler ışığında Türkiye’nin de diğer ülkeler gibi, e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda yaşadığı sıkıntıları giderebilmek için mevcut vergi mevzuatında bazı değişiklikler yapması gerektiği değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: E-ticaret, Dijital ekonomi, BEPS, Çifte vergilendirme, Çifte vergilendirmeme

ABSTRACT

Electronic commerce (e-commerce) has emerged as a part of developments of information and communication technologies after 2000's through the liberalization of trade all over the world. E-commerce presents advantages to both vendors and consumers in many respects but countries are exposed to tax losses because of the fact that current tax systems are not enough for taxation of e-commerce.

E-commerce causes some problems such as tax avoidance, tax evasion, double taxation and double non-taxation due to its characteristic features. Countries are trying to find solutions by making adjustments in their domestic law and international treaties in order to overcome the problems that arise as a result of conflict of tax-raising power.

There have been made many studies by international organizations aiming to solve the problems of taxation of e-commerce. This topic has been addressed lastly in the first action of Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project which is carried out by OECD with the approval of G20 countries titled "Addressing the tax challenges of the digital economy" and various alternative solutions have been presented to countries in final report that published in 2015. In this context the European Union carries out some studies on the problems experienced in VAT.

In the light of alternatives offered by international organizations, Turkey should make same alterations in its' tax laws like other countries in order to resolve the difficulties in e-commerce taxation.

In this study, it is considered necessary for Turkey to make some alterations in its' tax laws like other countries in the light of alternatives that have been presented by international organizations to solve the problems of taxation of e-commerce.

Keywords: E-commerce, Digital economy, BEPS, Double taxation, Double non-taxation