ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNİN ULUSLARARASI BOYUTU

İsmail Güneş[1]

GİRİŞ

Bilgi paylaşımında ve üretiminde büyük imkanlar sunan internetin, tüm dünyada yaygın olarak kullanılmasıyla birlikte,bu açık ağın ticari amaçlarla kullanılıp kullanılamayacağı düşünülmüş ve sonuçta bu ortamda gerçekleştirilen ve 'Elektronik Ticaret' diye adlandırılan yeni bir ticaret şekli ortaya çıkmıştır.
Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak,toplumun tüm kesimlerinde bilgisayarın artık hayatımızın vazgeçilmez bir parçası olduğu bilincinin oluşması, ekonomik gelişmenin ve sosyal refahın sağlanmasında elektronik ticaret stratejik bir önem kazandırmaktadır.

Elektronik ortamda yapılan ticaretin nasıl vergilendirileceği konusunda hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yoğun bir tartışma sürüp gitmektedir. Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karsısında mevcut vergisel düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizliğin en önemli nedenlerinden birisi, elektronik ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırmasından dolayı, devletlerin kendi yasal düzenlemelerinin yeni ekonominin oluşturduğu global ticaret düzenini kavrayamamasıdır.

Gelişen bilgi teknolojilerinin beraberinde getirdiği elektronik ticaret,Türkiye için olduğu kadar tüm dünya için çok yeni bir olgudur. Elektronik ticaret konusunda teknik, idari ve hukuki yapısını tamamlamış örnek bir ülke olmadığı gibi,uluslararası platformlarda da bir çok sorun yaşanmaktadır.

Bu bağlamda yapmış olduğumuz çalışma 3 ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde elektronik ticaretin tanımı, gelişimi ve elektronik ticaret türleri incelenecektir. İkinci bölümde ise elektronik ticarette uluslararası vergileme sorunu ele alınacaktır. Bu kapsamda öncelikle uluslararası ticarette uygulanan geleneksel yöntemler incelenecektir. Bunu takiben

[1] **Çukurova Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü**

3.bölümde elektronik ticaretin ortaya çıkardığı vergileme sorunları teknik ve yasal açıdan ele alınarak öneri ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1.BÖLÜM

1.1.Elektronik Ticaret Nedir?

OECD tarafından yapılan tanımlamaya göre e-ticaret,genel olarak birey ve organizasyonların metin,ses,görsel imajları kapsayan dijital verilerin aktarımına dayalı olarak ticari faaliyetleri yerine getirmeleridir.(Özbek,2000:44)

Şimdiye kadar yapılan tanımların en geniş kapsamlısı Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre elektronik ticaret elektronik ortamda mal ve hizmetlerin üretim,tanıtım,satış,sigorta,dağıtım ve ödeme,satış sonrası bakım,destek işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılamasıdır.Bir işlemin elektronik ticaret kapsamına girebilmesi için aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir.

⇒Elektronik ortamda gerçekleşmelidir.

⇒İki veya daha fazla taraf arasında mal/hizmet alım satımı veya tanıtımı olmalıdır.

⇒Metin,ses ve görüntü şeklindeki sayısal bilgilerin işlenmesi ve saklanması temeline dayanmalıdır.

⇒Bir değer yaratmayı amaçlamalıdır.

⇒Ticari nitelikte bir işlem olmalı veya bir ticari işlemi destekleyecek nitelikte olmalıdır.

1.2.Elektronik Ticaretin Gelişimi

Kişisel bilgisayarın evlere kadar girmesi,bilgisayar ağlarının gündelik yaşamda yer edinmesine bağlı olarak, elektronik ticaret hacminde bu konuda faaliyet gösteren firma ve kuruluşlardan temin edilen bilgilerden yararlanarak yapılan araştırmalarda değişik tahminler bulunmaktadır.

Elektronik ticaretin geleceğine ilişkin tahminlere göre,2007 yılında tüketicilerin %26'sı alışverişlerini elektronik ortamda gerçekleştirecektir. Buna ilave olarak önümüzdeki 10 yıllık dönemde internete dayalı elektronik ticaretin piyasa payının %2'den %50'ye yükseleceği tahmin edilmektedir

Elektronik ticaretin gelişimi konusunda giderek netleşen bir tablo karşımıza çıkmaktadır. Öncelikle ABD'nin belirlediği kurallara göre biçimlenen küresel bir düzen kuruluyor. E-ticaret açısından bakıldığında internet web sitelerinin %70'i ABD'de bulunmaktadır. Geriye kalanının %8'i Kanada'da %14'ü Avrupa'da %4'Asya-Pasifik bölgelerinde %2.3'ü Latin Amerika ve Afrika'da faaliyet göstermektedir.(Ekin,1998:99) Bu nedenle elektronik ticaretin gelecekteki hacmi hakkında tahminde bulunurken,internetin dağılım hızını ve kapasitesini dikkate almak gerekir

Tüm bu tahminlerin arkasında yatan neden, internet kullanımında ve elektronik ticaret hacminde son yıllarda gözlemlenen artış oranlarıdır. .

TABLO-1:ABD'de İnternet Ticareti

	İNTERNET SATIŞLARI (milyar$)	EKONOMİDEKİ ORANI(%)
TOPLAM	327	2,3
İMALAT	116	2,3
TOPTAN SATIŞ	168	3,1
HİZMETLER	33	1,3

Kaynak: World Trade Organization,Electronic Commerce and The Role of The WTO;US 1998;p.25

2.1.ELEKTRONİK TİCARET ÇEŞİTLERİ

A-GERÇEKLEŞTİĞİ ORTAM YÖNÜNDEN

Elektronik ticareti,işlemlerin gerçekleştiği ortam yönünden ikiye ayırmak mümkündür. Birincisi, internet gibi açık ağlarda gerçekleştirilen elektronik ticaret,diğeri ise işletmelerin kendi faaliyetlerini yürütebilmek amacıyla bayileri ile veya belli sayıdaki müşterileri ile oluşturdukları kapalı ağlarda(intranet) gerçekleştirilen elektronik ticarettir.
İkinci türe örnek olarak EDI gösterilmektedir. Elektronik Veri Değişimi(EDI) farklı kuruluşların bilgisayarları arasında yapılanmış,standart hale getirilmiş veri transferidir.

B-ELEKTRONİK TİCARETE TARAFLAR YÖNÜNDEN

Elektronik ticarete taraflar dört ayrı başlıkta incelenebilir.

1.Firma-Firma(B2B): Firmaların elektronik ortamda tedarikçiye sipariş vermesi,faturalarını temin etmesi ve bedellerini ödemesini gerçekleştirdiği elektronik ticaret türüdür. Bu kategoride ticari işlemler,E-Ticaret cirosunun %90'nını oluşturmaktadır.

TABLO-2: E-TİCARET'İN GELİŞİMİ

Yıllar	Firma-Firma İşlem Hacmi(milyar$)
1999	145
2000	403
2001	953
2002	2,180
2003	3,950
2004	7,290

Kaynak:Gartner Group;27 Ocak 2000

2.Firma-Müşteri(B2C):"World Wide Web-www" teknolojisindeki hızlı gelişmeler sonucu ortaya çıkan sanal mağaza uygulamaları ile internette firmaların elektronik ortam aracılığıyla bir çok ürünün doğrudan tüketiciye satışının yapılmasıyla gelişen elektronik ticaret kavramıdır.

Gartner Group tarafından yapılan bir araştırma çerçevesinde,1999 yılında 25 milyar$ olan Firma-Müşteri E-ticaret hacminin, 2004 yılında 1 trilyon$ rakamını aşması öngörülmektedir. Bu kategoriye örnek olarak ,tüm dünyada elektronik ticaret konusunda en sık gösterilen başarı örneklerinden olan "Amazon.com "örneği verilebilir.Amazon.com internet üzerinde kitap pazarlama işine başladıktan sonra satışları her yıl katlanarak artmış ve artmaya devam etmektedir.1996 yılından 1997 yılının ortasına kadar geçen sürede satışlarını %3006 oranında artırmıştır.

3.Kamu-Firma(B2G): Firma ile kamu arasındaki ticari işlemleri kapsayan bu bölümde, kamu ihalelerinin internette yayınlanması ve firmaların elektronik ortamda elektronik ortamda teklif vermeleri ilk örneklerini oluşturmaktadır. Elektronik ticaretin yaygınlaşmasını desteklemek amacıyla kamunun vergi ödemeleri,gümrük işlemleri de sanal dünyaya taşınmaktadır.

4.Kamu-Tüketici(G2C): Henüz yaygın örnekleri olmayan bu kategoride ehliyet,pasaport başvuruları,sosyal güvenlik primleri ile vergi ödemeleri,vb. uygulamalarla elektronik devlete geçişin sağlanması planlanmaktadır .İngiltere hükümeti,2005 yılında tüm kamu hizmetlerinin elektronik ortamda yapılabileceği ve elektronik devlete geçişin tamamlanacağını duyurmuştur. Ülkemizde ise bu TBMM'de e-devlet konusunda tasarı ve kararların tartışıldığı bir bilgi grubu çalışmalarına devam etmektedir. Aynı zamanda Maliye Bakanlığı elektronik ticaret üzerine yapılan çalışmaları incelemek üzere bir komisyon kurmuş olup bir Web vergi tasarısı hazırlamaya başlamıştır.

2.BÖLÜM

Bu yüzyıllında büyük ekonomik gelişmelerinden biri olma potansiyeline sahip elektronik ticaretin özellikle vergileme konusunda kesinliğe sahip olmaması gelişmesinin en büyük engelini beraberinde getirmektedir.

2.1.Uluslararası Vergileme Sorunu

Elektronik ticaretin yaygınlaşmasıyla beraber hem vergi politikası hem de vergi hukuku alanında yeni gelişmelerin ve sorunların ortaya çıkması kaçınılmazdır. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusuna uluslararası düzeyde bir çözüm bulunması gerekir. Elektronik ticaretin vergilemesi konusuna uluslararası düzeyde ve mümkün olduğunca da mevcut vergileme ilke ve kavramlarına dayanılarak ortak bir çözüm bulunması fikri genel olarak kabul görmektedir.

Fiziki temelli bir ticaret ortamından bilgi temelli elektronik ortama kayışla birlikte vergileme konusunda üzerinde durulması gereken çok ciddi ve esaslı sorunlar karşımıza çıkmaktadır. Şu an yürürlükte bulunan düzenlemelerin elektronik işlemlerin vergilendirilmesinde yetersiz kalacağını söyleyebiliriz. Bu düzenlemelerin karşı karşıya kalınan yeni durumla uyumlaştırılması gerekmektedir. Belki kısa vadede vergi gelirlerinde çok ciddi düşüşler yaşanmayabilir,ancak uzun vadede elektronik ticaretin adeta geometrik dizi şeklinde yükselmesinde kaynaklanan sorunlara çözüm bulmak giderek güçleşebilir.

2.2.Uluslararası Vergi Hukukunun Genel Kavramları

2.2.1. Gelirin Kaynağı İlkesi

Uluslararası vergilendirme alanında gelirin kaynağına ilişkin kavramlar merkezi bir rol oynarlar. Çünkü, genel olarak, gelirin kaynağını oluşturan ülkelerin kendi ulusal sınırları içinde elde edilen gelirleri vergilendirme hakkına sahip oldukları kabul edilir. Çağdaş vergi

sistemlerinde kural olarak ülkeler tam mükellef kapsamında olan kendi mukimlerinin gelirleri ile kimin tarafından yapılmasına bakılmaksızın sınırları içerisinde yapılan faaliyetlerden doğan gelirleri vergilemektedir. Bu aşamada ortaya çıkan sorun gelir unsurlarının hem ikamet ülkesi hem de kaynak ülkesi tarafından çifte olarak vergilendirilmesidir. Buna istinaden genel olarak, iç hukuk düzenlemeleriyle dış ülkelerde ödenen verginin mahsubu ya da dış ülkelerde elde edilen gelirin vergiden istisna edilmesi yöntemleriyle çifte vergilendirme önlenmeye çalışılır. Gelirin kaynağına ilişkin ilkeler dünyanın pek çok yerinde benzerlikler gösterir. Bir genelleme yapmak gerekirse,gelirin kaynağını, geliri yaratan ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği yerin oluşturduğunu söyleyebiliriz.

2.2.2 İkametgah İlkesi

Gerçek kişilerin mali ikametgahı, genel olarak pek çok ülkede,objektif dış belirtilerden, bir kısım göstergelerden hareketle ekonomik ve sosyal ilişkilerin yoğunlaştırıldığı ülke ile bağlantı kurulmak suretiyle belirlenmektedir. Öte yandan, aralarında Türkiye'nin de bulunduğu bazı ülkelerde, bir kişinin bulunduğu ülkede bir takvim yılı içinde belirli bir süreden (çoğunlukla 6 ay ya da 183 gün) fazla oturması, söz konusu yıl bakımından o kişinin vergilendirilmesinde bir ölçüt olarak alınmaktadır. Bir kişinin bir ülkenin mukimi olup olmadığını belirlemekte kullanılan 6 ay ölçütünün uygulanabilmesi için sınır geçişlerinin çok titiz bir şekilde izlenmesi ve kaydedilmesi gerekir. Bir ülkede fiziksel olarak belirli bir süre bulunmanın, yerleşilen yerin belirlenmesinde alınmasının temelinde, kişinin zamanını geçirdiği yer ile o kişinin gelirini en iyi şekilde kavrayacak vergisel egemenlik alanı arasında bir bağlantı olduğu kabulü yatmaktadır.

2.2.3 Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Devletlerin vergilendirme yetkilerini iç hukuk hükümlerine dayanarak sınırlandırmaları, çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından yeterli olmamaktadır. Bu nedenle, devletler iki taraflı anlaşmalar yoluyla vergilendirme yetkilerinin çakışmasından doğan sorunları çözmeye çalışmaktadırlar. OECD, tarafından hazırlanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları taslaklarında esas olarak ikamet ilkesi kabul edilmiştir. Bu ilke, kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini sınırlandırmak ya da tümüyle bertaraf etmek suretiyle,ikametgah ülkesine vergilendirme konusunda oldukça geniş yetkiler vermektedir. Anlaşmalarla, genellikle, bir akit devlet mukimine ödenen faiz, temettü ve gayri maddi hak

bedelleri gibi gelirler üzerinden alınacak vergiler konusunda kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi ancak belirli oranlarla sınırlı olarak kabul edilmektedir.

2.2.4. İşyeri Kavramı

Vergi anlaşmalarında yer alan en önemli kavramlardan biri, "işyeri" kavramıdır. Mevcut vergi düzenlemelerinde coğrafi anlamda sabitlik veya bağlılık unsurunu içeren işyeri kavramının gerisindeki temel değerlendirme, ilgili ülkenin ekonomik hayatına vergileme hakkı doğuracak boyutlarda katılımı simgeledikleri anlayışına dayanmaktadır.(Cangir,1999:113)Türkiye'nin de taraf olduğu pek çok vergi anlaşmasında işyeri, "bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer" olarak tanımlanmıştır. Uluslararası vergilendirme alanında, bir akit devlet teşebbüsüne ait kazancın, söz konusu teşebbüs diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, sadece ilk bahsedilen devlette vergilendirilmesi öngörülmüştür. Öte yandan, eğer yabancı bir teşebbüs tanıma uygun bir işyeri vasıtasıyla bir başka ülkede ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olarak vergilendirilecektir. Diğer bir deyişle, uluslararası hukuk açısından, yabancı bir teşebbüs bir ülkede bir işyeri tesis etmediği sürece o ülkenin ekonomik yaşantısına tam olarak katılmıyor kabul edilecektir.

2.3.Vergi Hukuku Kavramlarının Elektronik Ticaret Açısından Değerlendirilmesi

2.3.1 Genel Olarak

Türkiye'de yerleşik olan vergi yükümlüleri tam mükellefiyet esasına göre gerek yurt içi gerekse yurt dışı kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tümü üzerinden vergilendirilir. Buna karşılık, gayri mukim dar mükellefler yalnızca kaynağı Türkiye olan gelirleri üzerinden vergilendirilirler. Türkiye'nin kabul ettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile de, vergilendirme yetkisi çeşitli gelir unsurları bakımından anlaşmaya taraf olan ülkeler arasında paylaştırılmıştır. Bu anlaşmaların en önemli özelliği, gayri mukim bir kişi tarafından elde edilen ticari kazançların kaynak ülkede vergilendirilmesinin ancak söz konusu kazançlar o ülkede faaliyette bulunan bir işyerine atfedilebiliyorsa mümkün olmasıdır.

Bütün bu kavramların en önemli unsuru Türkiye ile fiziksel ya da ülkesel bir bağlantıyı gerektirmesidir. En basit terimlerle ifade etmek gerekirse, gerçek kişilerin mukim sayılmasının temel koşulu Türkiye'de fiziksel olarak oturmalarıdır. Kurumlar bakımından ise, kurumlaşılan yerin Türkiye olması ya da faaliyetlerini Türkiye'deki bir merkezden yürütmeleri ve kontrol etmeleri gibi ölçütler kullanılmaktadır. Öte yandan, uygulamada ve yargısal içtihatlarda ikametgah ve gelirin kaynağına ilişkin sorunlar eninde sonunda biçimsel ölçütlere dayandırılarak çözümlenmeye çalışılmaktadır. Sözgelimi, gelirin kaynağı sözleşmenin imzalandığı ya da faturanın düzenlendiği yere bakılarak belirlenebileceği gibi; iş merkezi de yönetim kuru toplantılarının yapıldığı yer esas alınarak belirlenebilir. İşyeri kavramı için de benzer şeyler söylenebilir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu ya da uluslararası hukuk anlamında bir işyerinin varlığı,sabit bir yerde konumlanmış irtibat bürosu gibi kullanılan bir yer aracılığıyla işletmecilik faaliyetinde bulunulup bulunulmadığına bakılarak kararlaştırılabilir. Burada vurgulanması gereken konu, bu tür biçimsel yaklaşımların işletmecilik faaliyetlerinin son derece esnek bir yapı içinde gerçekleştiği elektronik ticaret ortamında kolaylıkla maniple edilmeye elverişli olmasıdır. Örneğin, sözleşmenin akdedildiği ya da uygulandığı yere ilişkin olarak öngörülecek teknik ya da hukuki koşullar, bir web sitesinin yapılandırma şekline bağlı olarak değiştirilebilir. Yönetim kurulu toplantıları sanal ortamda gerçekleştirilebilir. İşyeri olarak nitelenebilecek bir imkan,örneğin bir web sitesi, kolaylıkla bir yerden başka bir yere taşınabilir. İnternet ortamında bu tür biçime dayalı düzenlemeler vergi yönetimleri açısından çok ciddi ölçüde belirsizliklere neden olabilirken, vergi planlaması yapmak isteyenlere yeni fırsatlar sunabilecektir.

2.3.2. Kaynak ve İkametgah İlkelerinin Elektronik Ticaret Açısından Değerlendirilmesi

Günümüz dünyasında gelişen teknoloji ve piyasa sayesinde uluslararası yatırımcılar,hammadde kaynakları ve ucuz işgücü gibi maliyet unsurları ve düşük vergi oranları gibi teşvikleri dikkate alarak,en fazla karı elde edecekleri bölgeleri tercih etmektedirler.

Kişilerin mukim oldukları ülke dışında gelir getirici faaliyetlerde bulunmaları durumunda vergileme, gelirin türüne göre kaynak ve ikamet ülkesi ya da her ikisi tarafından yapılmaktadır. Ticari ve mesleki faaliyetlerin elektronik ortamda yapılmaya başlanması ile bu iki ilkeye ilişkin kuralların sorgulanmasını gerektirmektedir. Örneğin bir web sitesine evrensel çapta giriş imkanının bulunmasının, otomasyonun ve yüksek düzeyde bir devingenliğin

anlamı, elektronik ticaret faaliyetlerinin çoğu zaman, piyasa ile yer itibariyle fiziksel bir yakınlık kurmalarına gerek olmaksızın ve hiç bir yerde önemli ölçüde maddi donanım kullanmaksızın, ciddi miktarlarda gelir yaratabilme olanağını bulunmasıdır. Coğrafi konuma dayanan kaynak kurallarının getireceği en önemli risk, yüksek bir devingenliğe sahip faaliyetler (örneğin, yüksek değerli hizmet faaliyetleri) bakımından, vergi planlamasını kolaylaştırmak olacaktır. (http://www.home.anadolu.edu.tr/r.donmez)

Gerek ABD. Hazine Bakanlığının raporunda, gerekse OECD'nin İşletme\Devlet Yuvarlak Masa Tartışmalarında ikametgah ve kaynak ilkesinden doğan sorunların yeni olmadığı bu sorunların sadece elektronik ticarete entegre edilemeyeceği vurgulanarak bu sorun üzerinde uluslararası bir uzlaşmayı başarmanın kaynak ve ikametgah esaslarına dayalı ilkeler arasında dengenin sağlanmasına bağlı olduğu vurgulanmıştır.

İkametgah ilkesine ilişkin olarak üzerinde durulması gereken sorun gerçek kişiler bakımından yerleşmiş sayılmayı bir yerde 6 aydan fazla oturmaya bağlayan hükümlerdir. Belirli bir ülkede bir yıl içinde 6 aydan fazla oturanların o ülkede yerleşmiş sayılmasına ilişkin kurallara İnternet bağlamında bakıldığında, 6 ay ölçütünü savunmanın oldukça güç olduğu görülür. Gerçek kişilerin nerede mukim olduklarının belirlenmesinde coğrafi konumlarının esasa alınmasını tarihsel bir olgu olarak değerlendirmek gerekir. Günümüzde ise kişinin fiziksel konumu anlamını giderek yitirmektedir. Bugün teknoloji, neredeyse hayatın her alanında, bireylere, bulundukları coğrafi konumu bir an için bile terk etmelerini gerektirmeksizin bir başka ülkenin egemenlik alanında faaliyette bulunma olanağını sunmaktadır. Bir kişi, bilgi otoyol vasıtasıyla, bir başka egemenlik alanına hiç bir sınır denetim mekanizmasına tabi olmaksızın, bir yıl içinde binlerce seyahat yapabilir. Vergi hukuku açısından mali ikametgah kavramını tanımlama sorunu 6 ay ölçütü yerine, genel olarak daha çok itibar gören yaşantının ağırlıklı olarak sürdürüldüğü, sosyal ve kişisel ilişkilerinin yoğunlaştırıldığı, aile çevresinin bulunduğu yer gibi "olgulara"dayandırıldığında daha kolay çözümlenebilecektir.

2.3.3.İşyeri' Kurallarının Elektronik Ticaret Açısından Değerlendirilmesi

Türkiye'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre, İnternet ticari kazançları genel olarak ticari kazanç hükümlerine tabi olabilecek ve kaynak ülke tarafından

bir işyerine atfedilebilmesi koşuluyla vergilendirilebilecektir. İşyeri kurallarını, İnternet işletmelerine kuramsal olarak uygulamak mümkün olmakla birlikte, uygulamada bunu gerçekleştirmek pek kolay olmayabilecektir .Bu noktada üzerinde durulması gereken hususlar internet üzerindeki sunucu[server],web sitesi veya web sayfasının işyeri sayılıp sayılmayacağıdır.

Konuyla ilgili aşağıdaki bilgiler sorunun daha iyi ortaya konulmasına katkıda bulunacaktır

- "Sunucu"istenilen bir ülkeye konulabilir veya taşınabilir bilgisayarlara yerleştirilmek suretiyle belli aralıklarla yer .değiştirebilir.
- Çeşitli ülkelerde bulunan sunuculara "miror" web siteleri yerleştirmek suretiyle yapılan işlemin istenen adrese[siteye] yönlendirilmesi mümkündür.
- Web sayfalarının belli aralıklarla ve otamatik olarak başka ülkelerdeki web sayfalarına transfer olacak şekilde düzenlenmesi mümkündür.
- Web sayfasının içeriği ve sunucular mülk edinebileceği gibi kiralanabilir.(Cangir,1999:114.)

Yukarıda belirtilen bilgiler ışığında sanal ortamın,işyerinin varlığı için gerekli olan "işe ilişkin sabit bir yer" şartının gerçekleşmesine elverişli olmadığı ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple,web sitesi veya web sayfası ticari/meslek faaliyetinin yürütüldüğü bir yer olarak kabul edilse bile sabitlik şartı sağlanamadığı için sanal ortamda işyerinin varlığından söz edilmesi mevcut düzenlemelere göre mümkün görülmemektedir.

Elde edilen bir gelirin belirli bir işyerine atfedilebilmesi için ekonomik özü ön planda tutan bir yaklaşıma ihtiyaç olmasına karşın, gelirin bir web sitesine ne şekilde atfedilebileceğine ilişkin uluslararası düzeyde üzerinde uzlaşmaya varılmış bir yaklaşım henüz mevcut değildir. OECD Mali İlişkiler Başkanı Jeffrey Owens da, OECD Anlaşma Modelinin,ticari bir faaliyetin "esas olarak otomatik donanımlarla yürütüldüğü"yerin işyeri olarak nitelendirilmesine rahatlıkla imkan verdiğine işaret etmekle birlikte; "yalnızca bilgiye erişim imkanı veren", sözgelimi bir web sayfasının bir ülkenin egemenlik alanı içinde bulunmasının, o ülke vergi yönetiminin web sayfalarını işyeri olarak değerlendirmesine yetip yetmeyeceğini sormaktadır. OECD'nin oluşturduğu Elektronik Ticaret Vergi Araştırma Grubu,hazırladığı tartışma raporunda, bir bilgisayar sunucusunun ya da bir başka donanımın varlığının kendiliğinden "işyeri" değerlendirmesi yapmaya ya da yabancı bir kişinin ticari faaliyette bulunduğu sonucunu çıkarmaya yol açmaması gerektiğini ifade etmiştir. Raporda,

bu tür değerlendirmelerin bir egemenlik alanı içinde yürütülen faaliyetlerin otomatik olarak ya da alışılmış usullerle yürütülüp yürütülmediğine bakılmaksızın, her olayın münferit olarak irdelenmesi sonucunda yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Bir başka deyişle, internet ya da iş yapmak amacıyla oluşturulmuş özel ağlar, uluslararası işlemler dolayısıyla vergilendirme eşiğini yapay bir şekilde düşürmemelidir. Raporda dikkat çekici bir başka husus da vergilendirme yetkisi ile gelirin kaynağına ilişkin sorunları birlikte ele alınmasının gerekliliğine işaret edilmesi ve elde edilen bir gelir uygun bir biçimde belli bir egemenlik alanına tahsis edilmediği sürece vergi yükümlülerinin biçimsel ve maddi ödevler altında bırakılmaktan kaçınılmasının önerilmesidir.[http://www.home.anadolu.edu.tr/r.donmez]

3.BÖLÜM

3.1Elektronik Ticaretin Ortaya Çıkardığı Vergi Sorunları

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde görülen hızlı gelişmelerin,ölçek ekonomilerini yakalama ve ticari işlem maliyetini düşürmesi gibi avantajlarının yanında, aralarında vergileme olgusunun da bulunduğu birçok alanda kesinliğin olmaması,bu gelişmelerin en büyük engelini beraberinde getirmektedir.

Elektronik bir ortamda yapılan ticaretin nasıl vergilendirileceği konusu hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yoğun bir şekilde tartışılmaktadır. Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karsısında mevcut yasal düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizliğin temel sebeplerinden biri elektronik ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırması nedeniyle ulusların kendi yasal düzenlemelerinin yeni ekonominin oluşturduğu global ticaret düzenine cevap verememesidir.

Elektronik ticaret konusunda hukuksal yapısını tamamlamış örnek bir ülke olmadığı gibi,uluslararası platformlarda,vergileme alanında yapılan tartışmalar da devam etmektedir. Elektronik ticaretin ortaya çıkarmış olduğu vergi sorunlarını genel yapıları itibariyle teknik sorunlar ve yasal sorunlar olmak üzere 2 başlık altında toplayabiliriz

3.1.1 Teknik Sorunlar

Elektronik ticaretin gerçekleştiği internet ortamı bir çok açıdan vergi denetimini güçleştirecek özellikler taşımakta ve bunun sonucu olarak da vergi kaçırma ve vergiden

kaçınmaya elverişli bir ortam yaratmaktadır. İnternet ortamında gerçekleşen elektronik ticarette bilgi kaynakları ortadan kalkmakta ve bilgiye erişim konusunda bazı güçlüklerle karşı karşıya kalınmaktadır

a)Mükellef ve mükellefiyetin belirlenmesindeki güçlükler

Vergilemede birincil bilgi kaynağı mükellefin kendisidir. Fakat mükellef ve mükellefiyetin belirlenmesinde problemler devam etmektedir. Örneğin,internet ortamında bir kişinin hiç bir ilişkisinin bulunmadığı bir ülkeyi adres olarak göstermesi ve bir başka firmaya ait unvan ve markaları kullanması mümkün olup bunun uygulamalarıyla da karşılaşılmaktadır Sistemin şu anki işleyişinde kişilerin adres olarak gösterdikleri yerlerin gerçekten o kişilere ait olup olmadığını denetleyen bir mekanizma olmadığı gibi vergiye tabi işlem ile mükellef arasında bağlantı kurulmasını güçleştirmektedir.

b) Defter ve belge düzeni

Tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da mevcut yasal düzenlemeler işlemlerin kağıda dayalı olarak yürütüleceği varsayımına dayanmaktadır. Bu nedenle sanal ortamdaki defter ve muhasebe kayıtları ile sanal ortamda düzenlenen belgeler kağıda aktarılmadığı sürece geçerli kabul edilmemektedir. Bu gün için elektronik ortamda transfer edilen belgelerin ve tutulan kayıtların vergi hukuku yönünden geçerliliği yoktur.

Defter ve muhasebe kayıtları belgelere dayandığından elektronik ticaret ortamında belge düzeni konusundaki sorunların aşılması halinde defter ve muhasebe düzeni konusundaki sorunlar aşılmış olacaktır.

Elektronik ticaret ortamında belge düzeni konusundaki karşılaşılabilecek sorunlar,

- Sistemde kullanılan belgelerin kontrol edilerek kayıt dışının önüne geçilmesi
- Alıcı ve satıcının yüz yüze gelmediği bu ortamda kişilerin kimlikleri konusundaki bilgilerin doğruluğunun garanti edilmesi,böylece sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin önlenmesi

Bu iki sorunun aşılması için belge düzeni konusunda mevcut işleyişteki işlevlerin elektronik ortama uyarlanması gerekmektedir. Bu bağlamda,mükelleflerin bu konuda yetkilendirilmiş ve teknik koşulları Maliye Bakanlığının koordinasyonunda belirlenmiş web sitelerinden belgelerini temin etmeleri şeklinde bir senaryo üzerinde çalışılabilir. Buna göre web sitelerinin görev,yetki ve sorumlulukları anlaşmalı matbaalara paralel bir şekilde düzenlenebilir. Mükellefler bir başkasının bilmesine imkan olmayan özel şifrelerini kullanarak anlaşmalı web sitelerinden belgelerini alabilirler. İçereceği bilgiler ve formatları ilgili mevzuat hükümleri uyarınca belirlenmiş olan bu belgelere ilişkin hem anılan sitede

saklanması hem de Maliye Bakanlığının göstereceği elektronik adrese gönderilmesi sağlanabilir.(Cangir,1999:104.)Bilgilerin doğruluğu,gizliliği konusunda bilgi bütünlüğünün korunması elektronik imzanın özel çeşidi olan "sayısal-dijital imza"sayesinde sağlanır. ABD'de geçerliliği kabul edilen elektronik imza ile bu şekilde imzalanan, ticari değeri olan ya da olmayan elektronik belgeler hukuki yükümlülük doğurabilecek,sisteme duyulan güven olan güven artacak ve kullanıcının sistemden beklentileri karşılanabilecektir.(ETTK,1998:16)

c) Vergi matrahının belirlenmesi

Bilindiği üzere, gelir vergilemesinde matrah,gelirin safi miktarıdır. Vergi matrahının belirlenmesi gayri safi kazancın ve giderlerin belirlenmesini kapsamaktadır. Elektronik ortamda yapılan ticari faaliyetlerde matrahın belirlenmesi sırasında özellikle kaynak ilkesi konusunda problemler yaşanmaktadır. Kaynak ülkesi işyerine atfedilebilen ticari kazancı vergileyebilmektedir. Anlaşma hukuku ,merkez ile şube veya şubelerin kendi aralarındaki işlemlerinden doğan kazancın bölüşümü emsal bedel esasına(Arm's length principle) göre yapılmasını öngörmektedir (OECD Model Anlaşması,md.7/4). İşyerinin safi kazancın belirlenmesinde işyeri için yapılan giderlerin indirilmesi mümkündür. İnternet ortamında yürütülen faaliyetlerde geleneksel merkez-şube örgütlenmen biçimine bağlı kalmadan işlerin organize edilmesi mümkün olduğundan birden fazla şubeyi ilgilendiren giderlerin şubeler arasında paylaşımında ilave güçlüklerle karşılaşılacaktır.

3.2.Yasal sorunlar

Günümüzde,uluslararası elektronik ticaretin etkin bir şekilde yürütülmesini olanaklı kılacak yada destekleyecek kapsamlı bir hukuki çerçeve bulunmamaktadır. Hukuki altyapının kurulması sürecinde kanunen tanımlanması gereken bazı kavramlar ve oluşturulması gereken bazı kurumlar söz konusudur.

Kavramlar ve kurumlar

a-Elektronik imza: Bir bilginin üçüncü tarafların erişimine kapalı bir ortamda, bütünlüğü bozulmadan (bilgiyi ileten tarafın oluşturduğu orijinal haliyle) ve tarafların kimlikleri doğrulanarak iletildiğini elektronik veya benzeri araçlarla garanti eden harf,karakter veya sembollerden oluşmuş bir seti ifade eder.

b-Onay kurumu : Mesaj gönderici veya alıcının kimliklerinin belirlenmesi için üçüncü kişi veya kurumlarca dijital sertifika düzenlenmesi gerekir. Bu sertifikaları düzenleyen kurumlar "Sertifika Otoritesi"ya da "Onay Makamı" olarak adlandırılmaktadır.

c-Elektronik noter: Elektronik ticarette, onay kurumlarının yanı sıra gerçekleştirilen ticari işlemi geleneksel noterlik sistemine benzer şekilde onaylayan, işlemin zaman boyutuna geçerlik kazandıran elektronik noterlik gibi bir mekanizmanın oluşturulması söz konusu olabilecektir.

Elektronik ticaretin ulusal mevzuat ve anlaşma hukuku çerçevesinde değerlendirildiğinde vergi hukukunun temel kavramları olan ikametgah,işyeri ve .kaynak ilkelerinin ortaya çıkardığı sorunlar gelirin ve harcamaların vergilendirilmesinde karşımıza çıkmaktadır.

Elektronik Ticaret ve Harcamalar Üzerinden Alınan Vergisi

Ülkemizde dahil olmak üzere bir çok Avrupa ülkesinde genel tüketim vergisi olarak Katma Değer Vergisi uygulanmaktadır. Mevcut KDV sistemleri, mal teslimleri ve özellikle de hizmet itfalarının büyük ölçüde ülke sınırları içerisinde gerçekleştiği dönemlerde geliştirilmiştir. Bu yapı içerisinde, örneğin bir hizmetin nerede vergilendirileceği hususu işlemi yapan kişinin bulunduğu yer veya hizmetin yapıldığı yer esas olarak belirlenmiştir. Elektronik ticaret bu ticaretin yapısını değiştirmektedir.

Elektronik ticaret ile birlikte KDV uygulamalarında ortaya çıkabilecek sorunlar büyük ölçüde işlemin niteliği ve işleme taraf olanların kimliğine bağlı bulunmaktadır. Elektronik ticaretle bağlantılı KDV sorunları ülkelerarası mal teslimleri ve özellikle de hizmet itfaları ile ilgili olarak beklenmektedir.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerle ilgili olarak dört ana perspektiften söz edilmektedir. Birinci perspektife göre, elektronik ortamın bir serbest ticaret bölgesi olarak değerlendirilmesi ve vergi dışı bırakılmasıdır Elektronik ortamın bir serbest bölge kabul edilerek vergi dışı bırakılması ,aynı ticari işlemi geleneksel yollarla yapan taraflar aleyhine rekabet eşitsizliği doğuracaktır. Bu durum ise verginin en temel ilkesi olan. adalet-genellik ilkesine aykırı bir sonucun ortaya çıkmasına neden olacaktır.

İkinci perspektife göre,elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda bir dolaylı vergi olarak önerilen"bit vergisi" ile elektronik ortamda transfer edilen bilginin hacmi esas alınarak vergileme yapılması önerilmiştir. Bu öneri,mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinden ziyade,satış esnasında kullanılan bilgilerin vergilendirilmesini öngörmektedir. Bit vergisinde matrahı, gönderilen veriler oluşturacaktır. Bu vergileme türünde bilgi kaynakları arasında ayrım yapmadan ticari olsun olmasın her türlü bilgiyi ayni oranda vergilendirdiği için eleştirilmekte ve genel olarak kabul görmemektedir. Ancak bit vergisi sadece elektronik noterlerce yapılan işlemlerde ve damga vergisi yerine kullanılan özel bir elektronik ticaret vergisi olarak düşünülebilir.

Üçüncü perspektifte ise,mevcut vergi mevzuatına göre vergilendirmenin yapılmasıdır. Bu durumda vergiden kaçınma ve vergi kaçırma amacında olan vergi mükelleflerine yasal boşlukların bırakılmasına neden olacaktır. Ayrıca elektronik ticaret ortamının mevcut kanunla takibi ve denetimi mümkün değildir.

Dördüncü perspektif. vergi kanunları ve uluslararası vergi anlaşmalarına elektronik ticaret için yeni hükümler konularak vergilendirilmesi ve gerekirse yeni vergilerin ihdası

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.

Geçmişte sanayi toplumunu oluşturabilmek amacıyla hareket eden insan kitleleri,günümüzde sanayi toplumundan endüstri ötesi topluma yani bilgi toplumuna ulaşmayı yeni hedef olarak belirlemiştir Son yıllarda internet olgusunun gelişmesi ile sanayi toplumunun temel kurumları ciddi sarsıntılar geçirmekte, elektronik ticaret ile birlikte zaman ve mekan kavramı değişmektedir .Bilişim teknolojisi ve bunun somut yansıması olan internet olgusunun ve bu olgunun beraberinde getirdiği en önemli kavram olan elektronik ticaret, hemen tüm alanlarda geleneksel yapıyı değiştirme potansiyeli taşımaktadır. Bu bağlamda nesnel düzlemden sanal düzleme taşınan pazar yerleri ile en büyük değişimin dağıtım ve alım/satım biçimlerinde olması kaçınılmazdır.

Globalleşme. ve internetin vergi politikası ve vergi hukuku alanında da önemli değişimlere yol açacağı şüphesizdir .Öncelikle, teknolojik gelişmeler hem mükelleflere vergiden kaçınma/vergi kaçırma konusunda yeni kolaylıklar sağlamakta hem de vergi

idaresinin denetim olanağını güçleştirmektedir. Aynı zamanda elektronik ticaret ülkeler arasında vergileme hakkının bölüşümü ile bağlantılı sorunlara da yol açmaktadır. Yani,hem vergi pastası küçülmekte hem de pastadan hangi ülkenin ne kadar pay alacağı sorunu gündeme gelmektedir. Pastadan ülkelerin yeni durumda hangi ilkelere göre pay alacakları vergi hukukunun öncellikli konuları arasında yer almaktadır.

Elektronik ticaretin vergilenmesi konusunda benimsenecek yaklaşımın ana ilkeleri konusunda ülkelerin kimi farklı öncellikleri olmakla birlikte temelde en azından gelişmiş ülkeler arasında görüş birliği oluşmaktadır. Bu ilkeler;

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde mevcut ulusal ve uluslararası vergileme ilke ve düzenlemeleri esas alınmalıdır. Mevcut ilke ve düzenlemelerin elektronik ticaret ortamındaki olayları çözmede yetersiz kaldığı hallerde anılan ilke ve düzenlemelerde bazı değişiklikler yoluna gidilebilir. Ancak,elektronik ticareti vergilemek için yeni vergiler ihdas edilmesinden kaçınılmalıdır

Elektronik ticaret global bir olgudur .Bu itibarla elektronik ticaret ile bağlantılı diğer konularda olduğu gibi vergileme konusunda da global bir çözüm bulunması zorunludur Her ülkenin kendi başına geliştireceği çözümlerin diğer ülkeler tarafından benimsenmediği sürece sorunun çözümlenemeyeceği açıktır. Ayrıca,ortak çözüm arayışında vergi idarelerinin yanı sıra özel sektörün aktif katılımının ve katkısının sağlanması gerekir

Elektronik ticaretin vergilemesi konusunda ülkelerin ortak bir yaklaşım geliştirmeleri sorunun mahiyeti gereğidir. Bu .çerçevede, gerek vergi politikasının belirlenmesinde gerekse elektronik ticaret kaynaklı vergi hukuku ile ilgili problemlerin çözümünde karşılıklı yardımlaşma ve dayanışmaya ihtiyaç bulunmaktadır .Bununla birlikte,soruna ortak bir çözüm bulunması gerekliliği ülkelerim mali özerkliğine de zarar vermemelidir.

Elektronik ticaretin vergileme rejimi sade ve şeffaf olmalıdır .Vergilemenin mükelleflere ve vergi idaresine getireceği külfet minimum düzeyde tutulmalı ve yapılan işlemin vergisel sonuçları önceden bilinebilmelidir.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde tarafsızlık ilkesine uyulmalıdır. Vergileme ile elektronik ticaretin gelişmesi engellenmemeli, ayrıca benzer faaliyetlere göre avantajlı bir

durum yaratılmamamsına da özen gösterilmelidir. Başka bir ifade ile,vergileme elektronik ortamda yapılan faaliyetler ile geleneksel biçimde yapılan faaliyetler arasında tarafsız kalmalıdır.

Vergileme rejimi etkin olmalıdır. Bu özelliğin sağlanması içinde değişikliklere açık esnek ve dinamik bir yapı tercih edilmelidir. Elektronik ticaretin temel altyapısını oluşturan bilişim teknolojisindeki değişim hızı dikkate alındığında durağan bir yapı ile sorunun çözümlenemeyeceği ortadadır.

Vergileme rejimi elektronik ticaret ile bağlantılı faaliyetleri bütünüyle kapsamalı,vergi kaçırma veya vergiden kaçınmanın önüne geçilmelidir. Elektronik ticaretin vergi gelirlerinde bir aşınmaya sebebiyet vermemesi için gerekli önlemler alınmalıdır.

Elektronik ticaretin vergilenmesinde ülkelerin bu faaliyetlerinden adil pay almaları temin edilmelidir.

Tüm dünya için olduğu gibi ülkemiz içinde yeni bir olgu olan elektronik ticaret konusunda, ülke olarak henüz bir kaybımız yoktur. Ancak tüm gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin,bu alanda çalışma yaptıkları ve gelecekte ticari ilişkilerini sanal ortamda gerçekleştirme amaçlarını ifade ettikleri düşünüldüğünde vakit kaybının ülkemizin zararına olduğu görülmektedir. Özellikle dünya ticaret hacminden daha fazla pay alarak sürdürülebilir bir kalkınma amacında olan Türkiye'nin, bu konudaki uluslararası çalışmaları yakından takip etmesi,kural ve ilkelerin belirlenmesi noktasında rol alma gayreti içinde olması gerekir .Bunun içinde gerekli olan teknik ve idari yapının yeni bilgi teknolojileri ile donatılması şarttır.

Elektronik ticaret konusunda gerekli teknik,idari ve hukuki yapılanmasını hızla tamamlamış bir Türkiye'nin ekonomik ve sosyal kalkınma yolunda çok önemli bir adım atmış olacağı kuşkusuzdur.

KAYNAKÇA

AYTEKİN,Gülçin :"Elektronik Ticaret".DTM Yayınları,Ankara,Kasım-1998

CANGİR,Niyazi :"Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi".Yaklaşım

Dergisi,Eylül-Ekim-Kasım-Aralık-1998;"Elektronik Ticarette Vergileme".Ankara,Mart-1999

EKİN, Nusret :"Bilgi Ekonomisinde Elektronik Ticaret".İTO Yayınları,Ankara,Kasım-1998

ÖZBEK,Aziz:"Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi".Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi,Ağustos-Eylül-Ekim-2000

BİLGEN,Osman Hadi (2000)Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi,

http://turk.internet.com /yazarlar/ 4-12-2000

DÖNMEZ,Recai (1999) Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret, http.//home.anadolu.edu.tr./r.donmez

.SAYIN, Meral , FAZLIOĞLU,Mustafa Akan (2000) Elektronik Ticaret ve KOBİ-NET,http://www.kobinet.org.tr/kosgebabm

SEVİNÇ,Eser(2000) Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, http://www.muhasebeci.com, 31.12.2000

ETTK Teknik Çalışma Gurubu,Ankara,Mayıs-1998,s16.