

TÜRKİYE’DE ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ VE TEVKİFAT MÜESSESESİ

Mehmet ÖKSÜZ^{1*} & Timur TÜRGAY^{2**}

Öz

Günlük hayatımızın bir parçası haline dönüşen elektronik ticaret, vergi idaresi açısından hala çözülmesi gereken en önemli sorunlardan birisi halindedir. Mevcut hukuki düzenlemelerin elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yetersiz kalması üzerine hükümetler kayıt dışılığın ve vergi kaybının azaltılması amacıyla bu konuda çalışmalar yürütülmektedir. Çalışmaların elektronik ticaretin vergilendirilmesinde tevkifat müessesinden nasıl yararlanılabileceği üzerinde yoğunlaştığı gözlenmektedir. Bu çalışmamızda Türk vergi sisteminde elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin tevkifat mekanizması uygulamasından nasıl yararlanılabileceğine ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

Bu çerçevede elektronik ticaretten elde edilen gelirin vergilendirilmesinde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'nin uygulanması ile ilgili genel sorunlar ve Türk Vergi Mevzuatında bu konuda yapılan güncel değişikliklerin incelenmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) açısından elektronik ticarete konu işlemlerin vergilendirilmesine ilişkin esaslar üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: *Elektronik ticaret, tevkifat, vergilendirme*

ELECTRONIC COMMERCE TAXATION AND STOPPAGE ORGANIZATION IN TURKEY

Abstract

Electronic commerce, which becomes a part of our daily life, is one of the most important problems that still needs to be resolved in terms of tax administration. Due to the insufficiency of existing legal regulations in the taxation of electronic commerce, governments are working on this issue in order to reduce unregistered and tax losses. It is observed that studies concentrate on how taxation of electronic commerce can be benefited from the stoppage organization. In this study, it is included evaluations on how can be benefited from the stoppage mechanism for the taxation of electronic commerce in the Turkish tax system.

In this context, it is aimed to examine the general problems related to the application of personal income tax and corporate tax on taxation of income from electronic commerce and the recent changes about this issue made in the Turkish tax procedure law. For this purpose, it will be emphasized on the principles regarding the taxation of transactions subject to electronic commerce in terms of personal income tax law and corporate income tax law.

Keywords: *Electronic commerce, stoppage, taxation*

1 * Öğr. Gör., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Ayvacık MYO, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, moksuz@comu.edu.tr

2 ** Doç. Dr., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga İİBF, Maliye Bölümü, timurturgay@gmail.com

1. GİRİŞ

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler ticaretin de şeklini değiştirmiştir. Geleneksel ticaretin yanı sıra elektronik ticaret de gün geçtikçe artarak önem kazanmaktadır. Yaşanan bu değişimi ise ülkeler, hukuk sistemleri açısından çok geriden takip edebilmektedir. Öyle ki, internetin ortaya çıkıp bir pazar haline gelmesinin üzerinden onlarca yıl geçmiş olmasına karşın, günümüzde hala elektronik ticaretin vergilendirilmesi sorunu çözülebilmemiş değildir. Uluslararası örgütlerin yanı sıra ülkeler de bu konudaki çalışmalarını sürdürmekte, vergi kaybını minimuma indirmeye çalışmaktadırlar. Türkiye de kayıt dışılığı önleyebilmek ve vergi kaybını en aza indirebilmek amacıyla, elektronik ticarete doğrudan vergiler açısından vergilendirme sorununa çözüm olarak yeni düzenlemeler yapmış ve bu alanda tevkifat müessesini kullanabilmek için adım atmıştır.

Çalışmada ilk olarak elektronik ticaret kavramına değinilmiştir. Burada, teknolojik gelişmelerle beraber değişen ticaret anlayışından, elektronik ticaretin gelişiminden ve çeşitlerinden bahsedilmiştir. Daha sonra ise artık dünya için çok önemli bir hale gelen elektronik ticaretin Türkiye pazarındaki yeri ve önemi anlatılmaya çalışılmıştır. Ayrıca burada, bazı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerle Türkiye'deki elektronik ticaret pazarı çeşitli açılardan karşılaştırılmıştır. Sonrasında ise, elektronik ticaretle elde edilen gelirin vergilendirilmesi açısından yaşanan temel sorunlar ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda; “işyeri kavramı sorunu”, “vergilendirilebilir gelirin tespiti sorunu” ile “vergilendirme ve tahsilatta muhatap sorunu” üzerinde durulmuştur. Bu sorunların Türk Vergi Hukuku açısından çözümüne ilişkin tevkifat müessesesi ele alınmıştır. Çalışmada konuya ilişkin tüm açıklama ve değerlendirmeler, elektronik ticaretten elde edilen gelirle sınırlı tutularak, KVK ve GVK açılımlarından yapılmıştır.

2. ELEKTRONİK TİCARET KAVRAMI

Geçmişten günümüze teknolojik gelişmeler sayesinde ekonomik etkinlikte bir artış görülmüş, yeni istihdam olanakları gelişmiş, farklı ülkelerde ve bölgelerde yaşayan insanlar ve kurumlar arasında bilgi paylaşımında artış gözlenmiştir. Başka bir ifade ile bilgi ve iletişim teknolojilerinin hızlı bir şekilde gelişmesi ülkelerde ekonominin gelişmesine yön vermiştir (Özcan, 2016: 74). Bilişim teknolojisinde meydana gelen hızlı gelişmeler internet yoluyla yapılan ve elektronik ticaret olarak adlandırılan ticaret biçiminin ve kazanç elde etme türünün yaygınlaşmasını sağlamıştır (Yıldız, 2005: 92). Elektronik ticaret, arz ve talep üzerinde önemli ulusal ve uluslararası etkiye sahip olan ekonomik ve sosyal değişimin ana itici gücü olarak görülmektedir. Elektronik ticaretin gittikçe artan rolü, küreselleşme ve bilgi teknolojilerinin yaygınlaşması ile doğrudan bağlantılıdır (Herman, 2010: 6).

1980'lerin ortasından itibaren uluslararası alanda yaşanan gelişmeler “Yeni Ekonomi”, “İnternet Ekonomisi”, “Network Ekonomisi”, “Sanal Ekonomisi”, “Dijital Ekonomisi”, “Bilişim Ekonomisi”, “Enformasyon Ekonomisi”, “Bilgi Ekonomisi”, Bilgiye Dayalı Ekonomi”, “Dot.com Ekonomisi” ve benzeri kavramların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu kavram sanal bir olgu olmaktan çok uzakta olup, teknolojik gelişmeyle vücut bulan, büyük ölçüde dijitalleşme, internet ve elektronik ticareti kapsamaktadır (Gökbunar ve

Utkuseven, 2002: 199).

Elektronik ticaretin oluşmasına aracılık eden altı temel araç; Telefon, Faks, Televizyon, Elektronik Ödeme ve Para Transfer Sistemleri, Elektronik Veri Değişimi sistemleri ve İnternettir. Bu araçlardan Elektronik Veri Değişimi ve internet, elektronik ticarete daha önemli bir yere sahiptir. Elektronik Veri Değişimi, ticaret yapan iki kuruluş arasında, insan faktörü olmaksızın bilgisayar ağları yardımıyla belge ve bilgi değişimini gerçekleştiren bir sistem olarak elektronik ticaretin önemli araçlarından biridir. İnternet ise, elektronik ticaret açısından en etkin araç olarak kabul edilmektedir. Bunun en önemli nedeni internetin ses, görüntü ve yazılı metni aynı anda ve çok daha hızlı bir biçimde iletebilmesidir. Ayrıca, internet üzerinden yapılan işlemlerin maliyeti diğer araçlara göre daha düşüktür (Ceran ve Çiçek, 2007: 293). İnternet türevleri olan intranet ve extranet de elektronik ticaret araçları arasında sayılmaktadır. Intranet örgüt içi bilgisayar ağını ifade ederken; extranet ise, firma intranetlerinin iş ortakları, müşteriler ve bayilerin ortak kullanımına açılması ile oluşan ağı ifade eder (Parlakkaya, 2005: 171). Buna ek olarak, web ve sunucu (server) kavramları da internetle hayatımıza girmiş kavramlar arasında yer almaktadır. İnternetle aynı anlamda kullanılan web, dünya üzerindeki bilgisayar ağlarının birbirleri ile bağlanması sonucu ortaya çıkmış olan, herhangi bir sınırlaması olmayan uluslararası bir bilgisayar ve bilgi iletişim ağı (Fırat ve Keskin, 2015: 92) olarak tanımlanırken, sunucu (server) ise, ağa ve ağ kaynaklarına erişimi denetlemek için bir yazılım çalıştıran ve ağ içinde bulunan bilgisayarlar (MEB, 2013: 3) şeklinde tanımlanmaktadır.

Literatürde elektronik ticaretin çeşitli tanımları mevcuttur. En basit anlamda elektronik ticaret, elektronik ortamda malların ve hizmetlerin üretimi, dağıtımı, pazarlaması, satışı veya teslimatı şeklinde tanımlanmıştır (Monteiro ve Teh, 2017: 17). Başka bir görüşe göre elektronik ticaret, ürün ve hizmetlerin alım ve satımına ilişkin işlemlerin, çoklu mübadele ilişkilerinin internet üzerinde kurulmuş web siteleri aracılığıyla gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım, elektronik ticaretin içerdiği işlemlerin ‘elektronik’ temelli olduğunu, sayısal ağlar üzerinde işleyen ekonomik faaliyetleri, çoklu mübadele ilişkilerini organize etmeyi amaçladığını ve birden fazla iş-ticaret modelini içerdiğini ortaya koymaktadır (Törenli ve Kıyan, 2012: 459). Bilgisayar aracılı ağ yapılanmaları üzerinde gerçekleşen elektronik ticaret firmalardan hükümetlere, hane halklarından bireylere, özel şirketlerden kamu kuruluşlarına kadar oldukça geniş bir alanı kapsamakta ve kendi içinde farklılaşmış modeller çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Elektronik ticaret ayrıca, küresel ölçekte, e-pazaryerleri aracılığıyla çalışan, çok sayıda alıcı (talimat) ile satıcının (teklif) bir ticari topluluk/kümelenme olarak çevrimiçi bir araya geldiği-getirildiği bir ağ yapılanması ya da ortamı olarak da tanımlanabilir (Özdemir vd., 2010: 119).

Tanımı ne olursa olsun, elektronik ticaret yoluyla yapılan ticari işlemler, geleneksel ticaretten oldukça farklı bir yapı sergilemektedir. Geleneksel ticaret doğrudan malların fiziki mevcudiyetine ve teslimine dayanırken, internet yolu ile yapılan elektronik ticarete malların fiziki mevcudiyeti gerekmemektedir. Öncelikle, ülkeler arasındaki coğrafi sınırların bir önemi bulunmamaktadır. İkinci olarak da bu tür ticari işlemlerde malların fiziksel teslimi gerekli değildir. Buna örnek olarak mal ve hizmetlerin dijital olarak elde edilebileceği; bilgisayar yazılımları, müzik, dergiler, çizimler, vb. gösterilebilir. Bu

işlemlerde, malların fiziki olarak tesliminin yerini baytların değişimi almıştır (Ubay, 2013: 116).

Geleneksel ticaretten farklı bir şekilde gerçekleşen bu yeni ticaret şeklinin sağladığı avantajlar yadsınmazken, özellikle vergileme alanında ciddi sorunları da beraberinde getirdiği bir gerçektir. Küreselleşen dünya ekonomilerinin hızla gelişen entegrasyon süreci ticaretin vergi oranı düşük ülkelere kaymasını beraberinde getirerek, ülkelerin yüksek oranlarda vergileme imkanını sınırlamakta, internet teknolojisine dayalı elektronik ticaretin yaygınlaşması ise işlemi gerçekleştirenlerin takibini ve vergilendirilmesini giderek zorlaştırmaktadır (Kovancılar vd., 2007: 80). Geleneksel ticaretten farklı bir şekilde gerçekleşen elektronik ticaretin içeriği, diğer bir deyişle kapalı ve açık ağlar kullanılarak yapılabilecek iş ve ticaret aktiviteleri şu şekilde sıralanabilir (Altınışık vd., 2007: 49);

- *Üretim planlaması yapma ve üretim zinciri oluşturma,*
- *Mal (taşınır ve taşınmaz) ve hizmetlerin (bilgi servisleri, danışmanlık, finans, hukuk, sağlık, eğitim, ulaştırma vb.) elektronik alışverişi,*
- *Tanıtım, reklam ve bilgilendirme,*
- *Sipariş verme,*
- *Elektronik banka işlemleri ve fon transferi,*
- *Elektronik ortamda üretim ve sevkiyat izleme,*
- *Ortak tasarım geliştirme ve mühendislik,*
- *Elektronik ortamlarda kamu alımları,*
- *Elektronik para ile ilgili işlemler,*
- *Ticari kayıtların tutulması ve izlenmesi,*
- *Doğrudan tüketiciye pazarlama,*
- *Sayısal imza, elektronik noter vb. güvenilir üçüncü taraf işlemleri,*
- *Anında bilgi oluşturma ve aktarma,*
- *Elektronik ortamda vergilendirme,*
- *Fikri mülkiyet haklarının transferi.*

Tablo 1: Geniş Anlamda İnternet Aktörleri

	Hükümet	İşletme	Tüketici
Hükümet	G2G (Hükümetten Hükümete)	G2B (Hükümetten İşletmeye)	G2C (Hükümetten Tüketiciye)
İşletme	B2G (İşletmeden Hükümete)	B2B (İşletmeden İşletmeye)	B2C (İşletmeden Tüketiciye)
Tüketici	C2G (Tüketiciden Hükümete)	C2B (Tüketiciden İşletmeye)	C2C (Tüketiciden Tüketiciye)

Kaynak: Jonathan Coppel, ‘E-Commerce: Impacts and Policy Challenges’, OECD Economics Department Working Papers, No. 252, 2000, s. 4.

Ticaret, işletmeler arasında veya işletmeler ile tüketiciler arasında olabilir. Fakat internet, aynı zamanda daha geniş potansiyel ticaret faaliyetlerini ve bilgi alışverişi yelpazesini de kapsar. Örneğin, firmalara, bireylere ve hükümetlere, daha önce mevcut olmayan mal ve hizmetler için sanal pazarların oluşturulmasını sağlayan bir elektronik altyapı sunmaktadır. Tablo 1’de geniş anlamda internet aktörleri gösterilmiştir. Örneğin, ebay.com, tüketicilerin çok çeşitli ürün ve hizmetleri birbirleriyle (C2C) ve en azından prensip olarak işletmelerle (C2B) ticaret yapabilecekleri bir çerçeve sağlayan ilk başarılı siteler arasında yer almıştır. Aynı şekilde, Avustralya, Birleşik Krallık ve ABD de dâhil olmak üzere bazı ülkelerde, hükümetler internet üzerinden kamu ihale sistemlerinin yönetimini yeniden düzenlemeye başlamış ve büyük çaplı B2G işlemlerinin uygulanabilirliği için çalışmalarda bulunmaktadırlar. Bu süreçte teknoloji, hükümetler tarafından, ödeme sistemlerinin maliyetinin düşürülmesi ve vergi uyumunu (C2G) artırmak amacıyla bilgi alışverişi için (G2B ve G2C) de kullanılmaktadır. Ayrıca, satış sonrası hizmetleri yönetmek (B2B ve B2C) ve direkt tüketici pazarlamasını geliştirmek için de işletmeler teknolojiyi kullanmaktadır (Coppel, 2000: 4).

Tablo 1’de gösterilen B2B, B2C ve C2C elektronik ticaretin aktörlerini temsil etmektedir. Elektronik ticaret, işletmeden işletmeye ve işletmeden tüketiciye olabileceği gibi tüketiciden tüketiciye şeklinde de olabilmektedir. Elektronik ticaret şekillerini şöyle özetlemek mümkündür (Çetinkaya, 2016: 240-241):

- *İşletmeden İşletmeye (B2B): Bu kavram tedarikçiler ve iş ortakları arasında süregelen uzun ve karmaşık iş süreçlerini internet üzerinden gerçekleştirmeye yarayan iş modelidir. Bu ticaret şeklinde alım satımda yer alan tüm firmalar internet üzerinden direkt olarak birbiri ile temas halinde olduklarından telefon, faks toplantı gibi zaman alıcı unsurlar ortadan kaldırılmakta ayrıca maliyetlerinden de kurtulmuş olmaktadır.*
- *İşletmeden Tüketiciye (B2C): Ürünleri müşterilere aracısız, hızlı ve düşük maliyetle sunmaya yarayan en hızlı metot olarak görülmektedir. Müşterilere ürünler hakkında bilgi verme işlemleri yapılmakta ve müşterilerinde ücretsiz bir şekilde karıştırmaya sağlanmaktadır.*
- *Tüketiciden Tüketiciye (C2C): Tüketicilerin kendi aralarında yaptıkları elektro-*

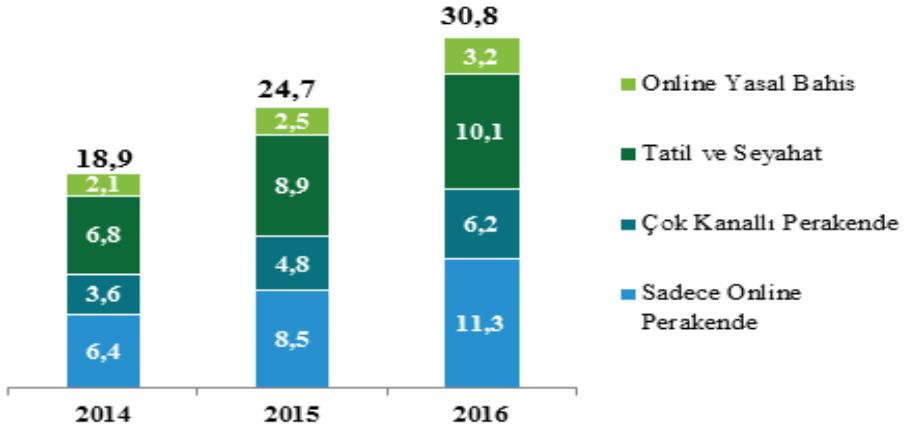
nik ticarettir. Genellikle kullanılmış malların satıldığı pazarlardır.

2. ELEKTRONİK TİCARETİN TÜRKİYE PAZARINDAKİ DURUMU

Elektronik ticaret, tüketici açısından, ürün ve hizmetlere ilişkin zengin bilgi ve karşılaştırma olanağı sağlayarak zaman ve mekâna bağlı kalmadan istediği zaman alışveriş kolaylığı sağlamaktadır (Demirel, 2010: 121). Son derece önemli bir yere sahip olan ve milenyum çağının önemli teknolojik harikası sayılan elektronik ticaret artık insan hayatının ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir (Bilge ve Altınışık, 2001: 78). Bu sebeple Türkiye konuya duyarlı kalmayarak, elektronik ticaretin geliştirilmesi amacıyla Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu'nun 25 Ağustos 1997 tarihli toplantısı çerçevesinde TÜBİTAK-BİLTEN'in sekreterliğinde Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu'nun (ETKK) oluşturulması ve sonrasında birçok düzenlemenin yapılması için çalışmalar başlatmıştır. ETKK içinde elektronik ticaretin teknik, hukuk ve finans boyutları üzerine çalışmak için oluşturulan gruplar, çalışma raporlarını ayrı ayrı yayınlamıştır. Bu çalışmalar sonucunda Türkiye'de elektronik ticaretin geliştirilmesine ilişkin devletin uzun vadeli dört temel görevi belirlenmiştir (Yıldırım, 2013: 126):

- *Gerekli teknik ve idari alt yapının kurulmasını sağlamak,*
- *Hukuki yapıyı oluşturmak,*
- *Elektronik ticareti özendirecek önlemleri almak,*
- *Ulusal politika ve uygulamaların uluslararası politikalar ve uygulamalarla uyumunu sağlamak.*

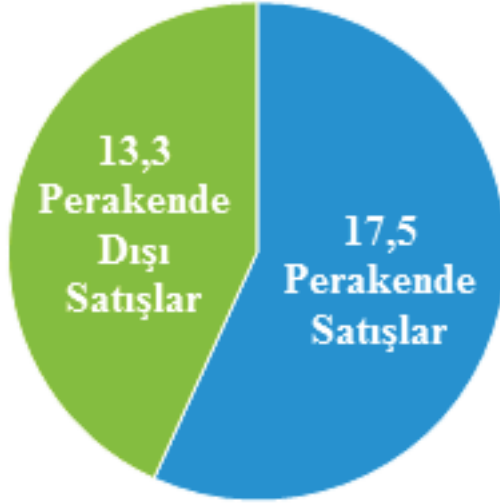
Çalışmaların başlatıldığı tarihten günümüze kadar olan süreçte açıkça görülmektedir ki elektronik ticaret gerek küresel gerekse ulusal boyutta insan hayatının içinde giderek artan bir yer edinmiştir. Elektronik ticaretin Türkiye pazarındaki büyüklüğü de bu kanyı destekler biçimdedir. Aşağıda yer verilen Grafik 1'de 2014-2016 yılları arasında Türkiye'de elektronik ticaretin pazar büyüklüğü işlem türleri bazında gösterilmektedir.

Grafik 1: Türkiye’de Elektronik Ticaretin Pazar Büyüklüğü (milyar TL)

Kaynak: Bilişim Sanayicileri Derneği, Türkiye’de E-Ticaret 2016 Pazar Büyüklüğü, 2017, s. 10. <<http://www.tubisad.org.tr/duyuru/e-bulten/2017/temmuz17/TUBISAD-E-Ticaret-2016-Pazar-Buyuklugu-Raporu.pdf>> (10.10.2017)

Grafik 1’e göre, sadece online perakende işlem yapan firmaların pazar payı 2014 yılında 6,4 milyar TL iken, 2015 yılında 8,5 milyar TL, 2016 yılında da 11,3 milyar TL’ye yükselmiştir. Böylece bu firmaların pazar payı 2014’ten 2015’e %32, 2015’ten 2016’ya da %33 büyümeye göstermiştir. Çok kanallı perakende işlem yapan firmaların pazar payı ise 2014’te 3,6 milyar TL iken, 2015’te 4,8 milyar TL, 2016’da da 6,2 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Buna göre çok kanallı perakende firmalarının pazar payı 2014’ten 2015’e %32, 2015’ten 2016’ya da %30 büyümeye göstermiştir. Üçüncü olarak tatil ve seyahat firmalarının pazar payına bakıldığında ise bu firmaların 2014’te 6,8 milyar TL, 2015’te 8,9 milyar TL ve 2016’da 10,1 milyar TL pazar payına sahip olduğu görülmektedir. Tatil ve seyahat firmalarının pazar paylarının yıllar içinde değişim oranına bakıldığında ise, 2014’ten 2015’e %31 büyüdüğü, 2015’ten 2016’ya ise sadece %13 büyüdüğü anlaşılmaktadır. Son olarak online yasal bahis oynatan firmalara bakıldığında bu firmaların pazar payının 2014 yılında 2,1 milyar TL, 2015 yılında 2,5 milyar TL, 2016 yılında da 3,2 milyar TL olarak gerçekleştiği görülmektedir. Online yasal bahis oynatan firmaların yıllar içindeki pazar payına bakıldığında ise 2014’ten 2015’e %22, 2015’ten 2016’ya %24 büyüdüğü anlaşılmaktadır. Genel olarak Türkiye’de elektronik ticaretin pazar büyüklüğü ise yıllar itibariyle şöyle gerçekleşmektedir; 2014’te 18,9 milyar TL, 2015’te 24,7 milyar TL, 2016’da 30,8 milyar TL. Buna göre Türkiye’de elektronik ticaretin pazar payı 2014 yılından 2015 yılına %31, 2015 yılından 2016 yılına %24 oranında büyümüştür.

Grafik 2: Türkiye'nin Elektronik Ticaretinin Dağılımı (2016) (milyar TL)



Kaynak: Bilişim Sanayicileri Derneği, Türkiye’de E-Ticaret 2016 Pazar Büyüklüğü, 2017, s. 10. <<http://www.tubisad.org.tr/duyuru/e-bulten/2017/temmuz17/TUBISAD-E-Ticaret-2016-Pazar-Buyuklugu-Raporu.pdf>> (10.10.2017)

Buna göre 2016 yılında Türkiye’de elektronik ticaretle toplam 30,8 milyar TL’lik işlem gerçekleşmiştir. Gerçekleşen işlemlerin %56,8’i perakende satışlar için gerçekleşirken, %43,2’si ise perakende dışı satış işlemlerinde gerçekleşmiştir. Başka bir deyişle, Türkiye’de 2016 yılında elektronik ticaret yoluyla yapılan satışlardan 17,5 milyar TL’si perakende; 13,3 milyar TL’si ise perakende dışı işlemlerde gerçekleşmiştir.

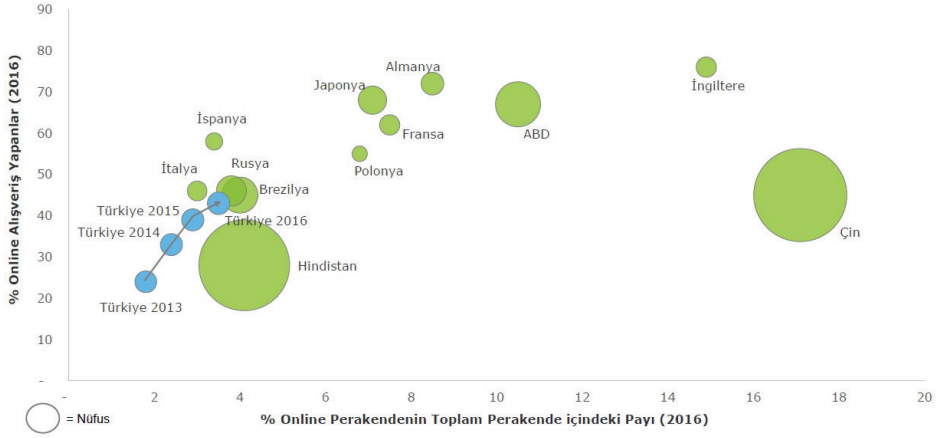
Aşağıda Tablo 2’de seçilmiş ülkelerde elektronik ticaret istatistikleri verilmiştir. Toplam 12 ülkeye ait 7 değişken değerlerine yer verilmiştir.

Tablo 2: Elektronik Ticaret Karşılaştırma (2016)

Ülke	Online Perakende / Toplam Perakende (%)	Sabit Genişbant Üzerinden (%)	Mobil Genişbant Üzerinden (%)	Online Alışveriş Yapanlar (%)	Mobil Alışveriş Yapanlar (%)	Kişi Başına Düşen Gelir (Bin \$)	Nüfus (milyon)
İngiltere	14,9	38,5	91,7	76	37	42,5	65,6
ABD	10,5	32,5	122,3	67	33	57,4	323,3
Almanya	8,5	38,5	73,8	72	26	48,1	82,7
Fransa	7,5	40,9	76,6	62	19	42,3	64,6
Japonya	7,1	30,2	146,4	68	25	41,3	126,9
İspanya	3,4	29,3	86,5	58	30	36,4	46,3
Çin	17,1	18,6	56,0	45	40	15,4	1.382,7
Polonya	6,8	18,3	65,3	55	23	27,8	38,0
Hindistan	4,1	1,3	9,36	28	23	6,6	1.309,4
Brezilya	4,0	12,3	88,6	45	26	15,2	206,1
Rusya	3,8	18,8	71,3	46	21	26,5	143,4
Türkiye 2015	2,9	12,1	49,6	39	24	24,2	78,7
Türkiye 2016	3,5	13,0	64,8	43	31	24,9	79,8

Kaynak: Bilişim Sanayicileri Derneği, Türkiye’de E-Ticaret 2016 Pazar Büyüklüğü, 2017, s. 15. <<http://www.tubisad.org.tr/duyuru/e-bulten/2017/temmuz17/TUBISAD-E-Ticaret-2016-Pazar-Buyuklugu-Raporu.pdf>> (10.10.2017)

Bu ülkelerden İngiltere, ABD, Almanya, Fransa, Japonya ve İspanya gelişmiş; Çin, Polonya, Hindistan, Brezilya, Rusya ve Türkiye ise gelişmekte olan ülkeler olarak sınıflandırılmaktadır. Tablo 2’ye göre Türkiye’nin %58’lik internet ve %65’lik akıllı telefon üzerinden elektronik ticaret sektöründe en fazla potansiyel taşıyan ülkeler arasında olduğu söylenebilir.

Grafik 3: Elektronik Ticaret Karşılaştırma (2016)

Kaynak: Bilişim Sanayicileri Derneği, Türkiye’de E-Ticaret 2016 Pazar Büyüklüğü, 2017, s. 16. <<http://www.tubisad.org.tr/duyuru/e-bulten/2017/temmuz17/TUBISAD-E-Ticaret-2016-Pazar-Buyuklugu-Raporu.pdf>> (10.10.2017)

Grafik 3’te “online alışveriş yapanlar” ile “online perakendenin toplam perakende içindeki payı” istatistikleri seçilmiş ülkeler bazında grafik şeklinde verilmektedir. Burada, Çin’in en iyi “online perakendenin toplam perakende içindeki payı” istatistiğine sahip olduğu açıkça görülmektedir. “Online alışveriş yapanlar” istatistiğinde ise ilk sırada yer alan ülke İngiltere olarak görülmektedir. Ayrıca grafik 3’te, Türkiye’ye ait istatistikler 2013-2014-2015 ve 2016 yılları bazında verilmiştir. Buna göre Türkiye’nin hem “online alışveriş yapanlar” hem de “online perakendenin toplam perakende içindeki payı” istatistiklerinde yıllar itibariyle artış seyri gösterdiği anlaşılmaktadır.

3. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE TEMEL SORUNLAR

Doğal bir gelişim süreci olarak sistemin işleminde genel bir bakış ile çok fazla sorun yokmuş gibi görünmesine rağmen uygulamada çeşitli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunların başında ise elektronik ticaretin vergi idaresi üzerine etkileri gelmektedir. Özellikle örneğin web siteleri, internet servis sağlayıcıları ve ağ sağlayıcıları bulunmuş oldukları mekânları rahatlıkla değiştirebilmektedirler. Bu durum ise işlemlerin gerçekleştiği yerlerin tespitini dolayısıyla vergi idarelerinin etkinlik ve işlevini zorlaştırmaktadır. Vergi idaresi açısından oluşan sorunun temelinde vergi yasalarının geleneksel ticaret anlayışına göre oluşturulmuş olması gelmektedir (Eser ve Polat, 2014: 55-56).

Geleneksel iş ve çalışma anlayışını tümüyle değiştiren elektronik ticaret olgusu, bir yandan yeni ekonomik olanaklar sunarken, diğer yandan ülkeleri çözülmesi büyük bir oranda teknolojiye bağlı olan karmaşık sorunlarla yüz yüze bırakmaktadır. Türkiye’de dâhil olmak üzere tüm ülkelerin geleceğin yeni ticaret kanalı olarak görülen

elektronik ticaretten azami derecede fayda sağlayabilmeleri için başta hukuk, teknik altyapı ve vergi sistemlerini de kapsayacak biçimde yeniden yapılanmaları gerekmektedir (Çak, 2002: 126).

Bu tür sorunlar bağlamında elektronik ticaretin vergilendirilmesi hususunda 8 Ekim 1998 tarihinde OECD Mali İşler Komitesi Ottawa Konferansı gerçekleştirilmiştir. Söz konusu konferansta elektronik ticareti vergilendirme çerçeve koşulları bildirisi tartışılmış ve birtakım geleneksel vergileme ilkelerinin elektronik ticaret alanında da uygulanması kabul görmüştür. Bu ilkelerden özellikle gelişmiş ülkelerde genel kabul görmüş olanları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Gökçe, 2017: 82-83);

- *Yeni vergilerin konulmaması: Elektronik ticaret faaliyetlerine yönelik yeni vergiler konulmaması ve mevcut hukuki düzenlemeler çerçevesinde hareket edilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.*
- *Uluslararası bir yaklaşımın benimsenmesi: Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda yapılacak düzenlemelerin uluslararası bir niteliğe sahip olması gerekliliğini ifade etmektedir.*
- *Çifte vergilendirmenin önlenmesi: Elektronik ticaret faaliyetlerinde çifte vergilendirmeden kaçınılması gerekliliğini ifade etmektedir.*
- *Vergi sisteminin sade, şeffaf, basit, uygulanabilir ve yeterli olması: Vergi sisteminin getirdiği vergisel sonuçların mükellefler tarafından önceden tahmin edilebilmesine olanak sağlayacak açıklık, basitlik ve netlikte olması ile uygulanabilir ve yeterli olması gerekliliğini ifade etmektedir.*
- *Tarafsızlık: Mükelleflerin vergi sisteminin olumlu ve olumsuz yönleri sebebiyle geleneksel ticaret ile elektronik ticaret arasında seçim yapmaya itilmemesi gerekliliğini ifade etmektedir.*
- *Etkinlik, verimlilik ve adalet: Etkinlik, vergi kaçırma ihtimalinin asgari düzeye çekilmesi gerekliliğini; verimlilik, vergi toplama suretiyle elde edilen faydanın bu faydayı sağlamak amacıyla yapılan harcamadan büyük olması gerekliliğini; adalet ise vergilendirmenin hakkaniyet çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.*
- *Esneklik: Vergi sisteminin esnek ve dinamik bir yapıya sahip olması gerekliliğini ifade etmektedir.*

Süreçte elektronik ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili tartışmalar, genellikle üç vergi tipi üzerinde odaklanmaktadır. Bunlar: gelir üzerinden alınan vergiler, KDV gibi harcamalar üzerinden alınan tüketim vergileri ve gümrük vergi ve tarifeleridir. Elektronik ticaretin ve vergi sistemlerinin geleceğine ilişkin gelişmeler özellikle bu üç vergi konusunda yoğunlaşmaktadır (Ekmekçi, 1999: 74-75). Bu açıdan düşünüldüğünde yaşanan temel sorunlar bu çalışma bağlamında; işyeri kavramı sorunu, vergilendirilebilir gelirin tespiti sorunu, vergilendirmede ve tahsilatta muhatap sorunu ve denetim sorunu başlıkları altında toplanabilir.

3.1. İşyeri kavramı sorunu

Teknolojik gelişme ile vergileme arasında interaktif, dinamik ve karmaşık bir ilişki bulunduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Esasında, teknolojik gelişme yasal değişimi hep peşinden sürüklemiştir. Bir başka ifade ile yasal çerçevenin teknolojik gelişmeye adaptasyonu her zaman gecikmeli olmuştur. Bu durum sanayi devriminden bu yana dünyanın gördüğü en büyük devrim olan internet için de geçerlidir (Batun, 2014: 69). Elektronik ticarete işyeri kavramı, vergilemeyi direkt olarak etkileyebilmekte, işyerinin oluşup oluşmadığı konusu bu yüzden önemli hale gelmektedir (Yardımcıoğlu ve Uçar, 2015: 184). Gelirin bir ülkede elde edilmiş olabilmesi için sabit bir işyerinin mevcudiyeti şarttır. Bu yüzden elektronik ticarete sabit bir işyerinin olup olmadığı, bu işyerinin hangi ülkede olduğu sorularının cevaplandırılmasının vergisel sonuçları önemlidir. Buna karşılık işyerinin gerçek yerinin tespiti oldukça güçtür (Çavdar, 2017: 17).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 6, 7 ve 8. maddeleri dar mükellefleri düzenlemektedir. Buna göre 6. maddesinde Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler hükmüne yer verilmiştir. Aynı Kanun'un 7. maddesinde ise, ticari kazancın Türkiye'de elde edilmesi, kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması şartına bağlanmıştır. Ayrıca dar mükellef kişinin yurt dışından internet aracılığıyla Türkiye'de satış yapması halinde vergilendirmenin nasıl olacağıyla ilgili 30.12.2011 tarihli Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özelvesi (GİB, 2011) bulunmaktadır. Bu özelveye göre; web sitesi üzerinden ticaret yapan kişi, web sitesini barındıran bir sunucuyu (server) tasarrufu altına alıp çalıştırdığı takdirde, bu sunucunun yerleştirildiği yer kişinin işyerini oluşturmaktadır. Böylece, internet üzerinden yapılan satışlarda sunucunun Türkiye'de bulunmaması halinde, vergilendirme yetkisi sunucunun bulunduğu ülkeye aittir.

Yukarıda belirtilen sebeplerden dolayı kişi veya firmalar, elektronik ticaret faaliyetlerini yürüttükleri internet sitelerinin yüklü bulunduğu ve üzerinden hizmet verdiği sunucuyu düşük veya sıfır vergi oranlı bir ülkede tutmak suretiyle olası bir gelir veya kurumlar vergisinden kolaylıkla kaçınabilmektedir. Şirketin, kendisine ait birden fazla sunucu kullanılması durumu ise uygulamada ciddi bir karmaşıklık doğurma potansiyeline sahiptir. Alternatif olarak kendi sunucusu yerine bir internet servis sağlayıcısının sunucusunu ücret karşılığında kullanmak suretiyle hiç işyeri oluşturmayacak şekilde de faaliyetlerini yürütmek imkânına sahip olmaktadır. Böylelikle kaynak ülkedeki müşterilere mal ve hizmet satarken kaynak ülke vergisini bertaraf etmiş olmaktadır. Örneğin, bir çok ülkenin online reklam pazarında önemli bir paya sahip olan Google, bu ülkelerdeki müşterileri ile yapmış olduğu reklam sözleşmelerini Google İrlanda Şirketi vasıtasıyla yapmaktadır. Bu durumda bu hizmetlerden elde edilen gelirin kaynak ülkelerde vergilenebilmesi Google arama motorunun yüklü bulunduğu ve üzerinden hizmet verdiği sunucunun bu ülkelerde bulunmasına bağlı olmaktadır. Buradaki temel sorun, ekonomik faaliyetin önemli ölçüde yürütüldüğü ülke ile vergisel bakımdan kazancın toplandığı ülkenin farklı olması ve her ülkenin global vergi pastasından kendi adil payını (fair share) almak istemesinden kaynaklanmaktadır (Batun, 2014: 72). Bugün gelinen nokta, dolaysız vergilerin (Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gibi) ikamet devletine, diğer bir ifadeyle elektronik ticaret

ihracatçısı ülkelere tahsis edildiğini göstermektedir (Öz, 2004: 99-100).

3.2. Vergilendirilebilir gelirin tespiti sorunu

Elektronik ortamda yaşanan gelişmeler bir yandan vergi idarelerinin daha hızlı, ucuz ve etkin vergi toplama ve vergi denetimi yapmalarını sağlarken, diğer yandan bu gelişmeleri yakından takip edemeyen ülkeler için vergi mükelleflerinin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi davranışlar sergilemelerine sebep olmaktadır. Ticari yaşamda malların dolaşımı esnasında kullanılması gereken birçok belge ve bilginin elektronik ticaretin yaygınlaşmasıyla ortadan kalkması vergi idarelerinin geleneksel denetim yapmalarını zorlaştırmaktadır. Bu durum kendini özellikle dijital ya da sayısallaşmış ürünlerde daha çok hissettirmiştir. Ayrıca elektronik ticarete tarafların, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanın ve tebliğin nereye yapılacağını belirlenmesi de net değildir. Bu bağlamda mükellefe yüklenen maddi ve şekli yükümlülüklerin ne şekilde gerçekleşeceği de büyük bir belirsizliktir (Avcı, 2017: 254).

Elektronik ortamlarda gerçekleştirilen ticari faaliyetler neticesinde vergilemeye esas teşkil edecek olan matrahın belirlenmesi çeşitli açılardan zorluklar arz etmektedir. Daha önce de açıklandığı üzere elektronik ticaretten elde edilen ticari kazançların, kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilmesi, o ülkede satıcı konumundaki firmanın işyeri bulundurmasıyla ilişkilendirilmiştir. Kural bu şekliyle uygulandığında firmanın kazanca neden olan ticari faaliyeti, elektronik ortamlar vasıtasıyla değişik coğrafi bölgelerden yürütmesi durumunda kazancın hangi oranlarda hangi coğrafi bölgeler ile bağlantılı olduğunun tespiti güçleşmektedir (Çak, 2002: 101).

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 göre yapılmasını öngörmektedir. İşyerinin safi kazancının belirlenmesinde işyeri için yapılan giderlerin indirilmesi mümkündür. İnternet ortamında yürütülen faaliyetlerde geleneksel merkez-şube örgütlenmesi biçimine bağlı kalmadan işlerin organize edilmesi mümkün olduğundan birden fazla şubeyi ilgilendiren giderlerin şubeler arasında paylaşımında ilave güçlüklerle karşılaşılacaktır (Güneş, 2002: 13).

3.3. Vergilendirmede ve tahsilatta muhatap sorunu

Elektronik ortamda gerçekleştirilecek ticaretin küresel boyutu vergilendirmeyi güçleştirmekte ve mevcut yasal düzenlemeler ile genel kabul görmüş ilkeler yetersiz kalmaktadır (Avcı, 2017: 254). Gelişen teknoloji ile birlikte artık mükellefler yerlerini değiştirmeden de başka ülkelerde ekonomik faaliyetlere katılma imkânı bulmaktadır. Bu durumda elektronik ticaret yapan bir gerçek kişinin yerleşik olduğu yerin belirlenmesi güçleşeceğinden, tam mükellef mi yoksa dar mükellef mi sayılacağı sorun yaratmaktadır. Elektronik ortam, firmalar ve bireyler için faaliyetlerini gerçek olmayan kimlikler altında yürütebilme olanağı da sağladığından mükelleflerin gerçek kimliklerinin tespiti

güçleşmektedir (Organ ve Çavdar, 2012: 78).

Bu konudaki bir başka sorun ise, ekonomik ilişkinin belirlenememesidir. Ekonomik ilişkinin belirlenebilmesi için ticari işlemin yerinin açıkça belirlenmesi gerekmektedir. Geleneksel ticarete, ticarete konu olan malların fiziksel mevcudiyetinin ve fiziksel tesliminin olması nedeniyle ticari işlemin yerini tespit etmek oldukça kolaydır. Ancak elektronik ticarete, işlemlerin sanal ortamda gerçekleşmesinden ötürü ticari işlemin gerçekleştiği vergisel yetki alanını açıkça tespit etmek her zaman kolay değildir (Ubay, 2013: 116).

Türkiye’de elektronik ticaret faaliyetlerinden elde edilen kazanç ve iratlar, “193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Ancak gelir vergisi açısından tam mükellefiyet, gelirin niteliği, gelirin elde edildiği yer ve vergi matrahının tespiti konularında çeşitli zorluklar ortaya çıkmaktadır. Zira tam mükellefiyet kavramı, geleneksel ticarete nazaran farklı bir boyut içermektedir. Ayrıca teknoloji alanındaki gelişmeler, gerçek kişilerin başka bir ülkede ticari işlem gerçekleştirmek amacıyla o ülkede bulunmasını gerektirmemektedir. Bu tür ilerlemeler bahsi geçen konularda belirsizlik doğurmaktadır. Kurumlar vergisi açısından ise, mükellefiyet ve gelirin elde edildiği yerin tespiti konularında zorluklar ortaya çıkmaktadır. Zira bilgi ve iletişim teknolojilerinde ortaya çıkan yenilikler, uluslararası ticari işlemler yürütmek için kurumların sabit bir iş yerinin bulunmasını gerektirmemektedir. Ayrıca yasal ve fiili iş merkezlerinin ayrıştırılması ve farklılaştırılması gibi önemli olanaklar doğmaktadır. Tüm bu gelişmeler, gerçek kişiler ve kurumlar açısından özellikle mükellefiyetin tespiti hususunu giderek zorlaştırmaktadır (Gökçe, 2017: 83).

4. TÜRKİYE’DE ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YENİ DÜZENLEME: TEVKİFAT MÜESSESİ

Tevkifat; Türkçede “kesinti”, Fransızcada “stopaj” sözcüğü ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Tevkif kelimesinden türemiş olup durdurma, duraklatma, alıkoyma gibi anlamlara gelmektedir. Her üç terim de vergi alanında yaygın olarak kullanılmaktadır (Kartal, 2012: 97). Türk vergi hukukunda vergi alacağının güvenliğini sağlama adına düzenlenmiş (Yaşar, 2015: 73) Arapça kökenli bir kelime olan tevkifat, vergi kanunlarına göre, vergiyi tahsil edenin vergi dairesine karşı muhatap olma durumunu ifade eder (Yanık, 2016: 395-396). Bir başka deyişle tevkifat, bir kısım gelir unsurlarının mükellef tarafından beyan edilmesi beklenmeksizin, verginin bu gelirleri mükellefe sağlayan vergi sorumlularınca bildirim yapmakla yükümlü tevkifat sorumluları aracılığı ile kesilmesi ve mükellef adına alacaklı kuruma ödenmesi şeklinde uygulanmaktadır (Kılıç ve Toplu, 2013: 60).

Türkiye’de elektronik ticaretin GVK ve KVK açısından vergilendirilmesinde yeni bir sistem olarak tevkifat müessesinin kullanılması gündeme gelmiştir. Burada asıl amaç, sunucusunu (server) bir vergi cenneti ülkede barındırdığından dolayı elde ettiği kazanç üzerinden ya hiç vergi vermeyen ya da asgari düzeyde vergi veren kişi veya kurumların, Türkiye’den elde ettiği kazanç üzerinden belli bir oranda verginin kaynağında kesilerek

vergi kaybının en aza indirilmeye çalışılması olarak yorumlanabilir. Bu amaçla, 07.09.2016 tarihli 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun ile elektronik ticaretle ilgili olarak;

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 11. Maddesinde,
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde,
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. ve 30. maddelerinde değişiklik yapılması öngörülmüştür.

6745 sayılı Kanun ile 213 sayılı Kanunun 11. maddesine eklenen fıkra şöyledir; *“Bakanlar Kurulu, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir”*.

Buna ek olarak, TBMM Plan Bütçe Komisyonunda 1/750 esas numarası ile oylanan Kanunun kabul edilmesine karşı oy kullanan üyelerin 9. maddeye karşı oy kullanma gerekçeleri şu şekilde olmuştur (TBMM, 2017: 65); *“Ekonomik işlemlerin teknolojik gelişmeyle birlikte gittikçe karmaşık bir hale gelmesi vergi kanunlarında bu ihtiyacı karşılayacak yeni bir vergi güvenlik müessesesi ihtiyacını doğurduğundan yapılan değişiklikle Bakanlar Kuruluna, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesinti yaptırmaya ve belirli şartlar altında farklı kesinti oranları tespit etmeye ilişkin yetki verilmektedir. Bu yetki sayesinde, başta internet üzerinden gerçekleştirilen ticari işlemler olmak üzere, bilgi işlem teknolojilerinin yaygın olarak kullanıldığı alanlarda kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak ve kayıt dışılıkla etkin mücadele etmek adına her türlü işleme karşı korunaklı bir yapı hızlı ve etkin bir biçimde oluşturulabilecektir. Ancak, madde gerekçesinde ve madde ile ilgili olarak komisyon görüşmeleri sırasında bu madde ile alınan yetkinin esas olarak internet üzerinden gerçekleştirilen işlemler ve bilgi işlem teknolojilerinin kullanıldığı alanlardaki iş ve işlemlerle ilgili olduğu belirtilmesine karşın Bakanlar Kuruluna bu fıkra ile verilen yetkinin sınırlarının iyice tanımlanması gerekir.”*

6745 sayılı Kanun ile 193 sayılı Kanunun 7. maddesinin birinci fıkrası ile 5520 sayılı Kanunun 15. ve 30. maddesinin birinci fıkralarına; *“Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden”* ifadesi eklenmiştir.

VUK’da yapılan değişiklikle Bakanlar Kuruluna, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya ve belirli şartlar altında farklı kesinti oranları tespit etmeye ilişkin yetki verilmekte ve bu yetkinin kullanılmasına bağlı olarak GVK ve KVK’ya da tevkifata ilişkin uyum bentleri eklenmektedir. GVK ve KVK’nın tevkifat

yükümlülüğünü düzenleyen maddelerine yapılan bu eklemelerle VUK'un 11. maddesine eklenen yedinci fıkradaki yetkinin kullanılması durumunda, bu kapsamda vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılan her türlü ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasına imkân sağlanması öngörülmüştür (Erdem, 2017: 33). Elektronik ticarete ödemelerin bir finansal kuruluş aracılığıyla yapılması, devletlerin, elde edilen kazancın tespitini ve vergilendirmesini kolaylaştırmaktadır. Bu yeni düzenleme ile aracı finansal kuruluşlar, para transferlerini gerçekleştirirken tevkifat yapmakla yükümlü olmaktadır. Kayıt dışı elektronik ticaretin vergilendirilebilmesi adına bu yeni düzenleme güçlü bir çözüm olarak düşünülmektedir.

5. SONUÇ

İnternet teknolojisi günümüzde insan hayatının vazgeçilmez bir parçası haline gelmiştir. Öyle ki, sunduğu yeniliklerle birlikte geleneksel düşünce yapısını değiştirip yeni bir nesil yaratmaktadır. Tabii ki bunun altında sağladığı kolaylıklar ve faydalarının rolü yadsınamaz. Birçok şeyi değiştirdiği gibi internet, ticaret sistemini ve yapısını da değiştirmiştir. Bu durum sadece çeşitliliği ve rekabeti arttırmamış, aynı zamanda ticarete alıcı ve satıcı arasındaki coğrafi sınırları da ortadan kaldırmıştır.

Elektronik ticaretin gelişebilmesinin ön koşulu elbette ki internet altyapısının yaygınlaşmasıdır. Bu sebeple gelişmiş ülkelerde, gelişmekte olan ülkelere göre elektronik ticaret kullanıcısının nüfus içindeki payının daha fazla olması da beklenen bir sonuçtur. Türkiye'deki duruma bakıldığında ise, 2013'ten 2016'ya elektronik ticaret kullanıcı sayısında açık bir şekilde artan bir seyir görülmektedir (Grafik 3).

Değişen ve gelişen teknoloji insanların hayatlarını kolaylaştırmakla birlikte bazı idari ve sosyal sorunlara da yol açabilmektedir. Teknolojik yenilik olan internetin getirdiği idari sorunların başında, vergi idareleri açısından internet üzerinden yapılan alışverişlerin ve elde edilen kazançların tespit edilememesi ve bunun sonucunda vergilendirilememesi yer almaktadır. Bu sorunlar temelde; işyeri kavramı, elde edilen gelirin tespiti ve muhatap sorunu olarak tanımlanmıştır. Bahsedilen bu sorunlar temelde, vergi cenneti ülkelerde sunucusunu barındıran ve vergi ödememe gayretinde olan satıcıların oluşturduğu sorunlardır.

Elbette ki vergi idareleri değişen koşullar altında bile vergi gelirlerini en az fire ile toplama gayreti içindedirler. Türk vergi idaresi açısından bu gayretlerden en yenisi, sunucusu bir vergi cennetinde olan satıcının Türkiye'den elde ettiği kazancın vergilendirilmesi amacıyla getirilmiş olan elektronik ticarete tevkifat müessesesidir. Bu amaçla 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yürürlüğe girmiş, 213 sayılı VUK, 193 sayılı GVK ve 5520 sayılı KVK'da bazı değişiklikler öngörülmüştür. Bu değişikliklerle birlikte Bakanlar Kuruluna, elektronik ortamda gerçekleşen ticari işlemlere taraf veya aracı olanlara kesinti yaptırma yetkisi verilmektedir. Ayrıca Bakanlar Kuruluna, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst sınırlara bağlı kalmak şartıyla farklı işlemler için farklı kesinti oranları belirleme yetkisi de verilmiştir.

1982’de kabul edilen Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 73. maddesi vergi ödevini düzenlemektedir. Burada, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmiştir. Ayrıca burada vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır hükmüne yer verilmekle beraber; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği de belirtilmiştir. Bu çerçeveden bakıldığında, 6745 sayılı Kanunla, Bakanlar Kuruluna elektronik ticaretteki vergi kaybını azaltabilmek için tevkifat müessesini kullanma yetkisinin verilmesi ve Bakanlar Kurulunun bu yetkiyi kullanması kanuni sınırlar içinde yer alan bir vergi güvenlik müessesesi olarak yorumlanabilir.

Bir vergi güvenlik müessesesi olarak verilen bu yetkiye yöneltilen bazı eleştiriler de bulunmaktadır. Bunlardan ilki, keyfilik endişesi gerekçesiyle, Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin belirli faaliyetlerle sınırlandırılmamasıdır. Bir diğeri ise, her gün yüzlerce kişi ve firmanın ticaret hayatına giriş yaptığı elektronik ticaret sektöründe tevkifatın yapılabilmesi için Bakanlar Kurulu tarafından tevkifat yapılacak işlemler ve satıcıların tek tek belirlenerek listesinin oluşturulmasının gerekmesi uygulamayı zorlaştırmakla beraber ayrı bir eleştiri konusudur. Bununla beraber, yeni düzenlemenin hedefinin Türkiye’de vergi mükellefi olmayan ancak Türkiye’den gelir elde eden tacirler olduğu açıktır. Ancak, bu tacirlerin tespit edilmesi ve işlemlerinin denetlenmesinin zorluğu da bir diğeri eleştiri konusudur.

Tüm bunlara ek olarak elektronik ticarete yeni bir ödeme sistemi olarak kripto paraların yeri de yadsınamaz bir duruma gelmiştir. En çok bilineni bitcoin olan kripto paraların ödeme aracı olarak kullanılması vergi idaresi açısından vergi geliri kaybı anlamına gelmektedir. Ayrıca, kripto paraların transferinde herhangi bir finans kuruluşunun aracılığı söz konusu olmadığından bu transferlerin takibi de mümkün görülmemektedir. Bu sebeple, kripto paralar konusunda da bir düzenleme getirilmesi vergi kaybını en aza indirmekte yardımcı olacaktır.

Ayrıca, 6745 sayılı Kanunla getirilen bu düzenleme, uygulamada çok fazla iş yükü ve zorlukları da beraberinde getirmektedir. Uygulamanın başarıya ulaşabilmesi adına Maliye Bakanlığı bünyesinde yalnızca ilgili işlemleri takip edecek uzmanlardan oluşan ayrı bir birim olarak “Elektronik Ticaret İzleme Merkezi”nin kurulması gündeme gelmiştir. Elektronik ticarete kayıt dışılığı azaltması beklenen bu yeni düzenleme, ancak amacına uygun ve adil olarak tespit edilmiş işlem ve mükelleflerin yer aldığı listelerin oluşturulmasıyla başarılı olabilir. Burada kilit rol hangi işlemlere ve hangi mükelleflere tevkifatın uygulanacağına doğru olarak tespit edilmesidir. Bu sebeple, Türkiye’de yerleşik olmayan ve dolayısıyla Türkiye’den elde ettiği geliri hiçbir şekilde Türkiye’de vergilendirilmeyen mükelleflerin tespit edilebilmesi için “Elektronik Ticaret İzleme Merkezi”nin titizlikle çalışması gerekmektedir. Bu açıdan, Türkiye’de yerleşik olmayan; Amazon Alibaba, AliExpres, eBay, Wish, Everbuying, DealExtreme gibi sitelerin tevkifat kapsamına alınması gerekmektedir.

Getirilen yeni düzenlemenin özündeki bir başka amaç da, Türkiye’de yerleşik olmayan ancak Türkiye’de elektronik ticaret yapan satıcıların Türkiye’de yerleşik olmalarını sağlamaktır. Böylece, hem “Elektronik Ticaret İzleme Merkezi”nin iş yükü azalacak hem de olası vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebilecektir. Bu açıdan bakıldığında, yeni düzenlemenin firmalar adına caydırıcı bir düzenleme olduğu söylenebilir.

Bunlara ek olarak, internetten mal ve hizmet satan satıcıların bağlı bulunacağı ayrı bir vergi dairesi fikri de gündeme gelmiştir. Böylece hem Türkiye’ye yerleşik olma konusunda firmalar teşvik edilmiş olacaklar, hem de kolaylıkla ve basit bir şekilde vergisel yükümlülüklerini yerine getirebileceklerdir.

Türkiye’de 30 milyar TL’yi aşkın bir pazar büyüklüğüne sahip olan elektronik ticaret sektöründeki vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinin kayıt dışı ekonomiyi azaltacağı ve vergi gelirlerini arttıracığı bir gerçektir. Tüm bu belirtilenler çerçevesinde düşünüldüğünde, elektronik ticaretteki vergi kayıp ve kaçığının azaltılması adına yeni düzenleme, üzerinde bazı eleştirel yaklaşımlara sahip olmasına rağmen başlangıç aşaması için olumlu bir adım olarak görülmelidir.

KAYNAKÇA

Altınışik, İsa; Sefa Usta; Yavuz Çakmak. ‘Elektronik Ticaretin Yerel Ekonomiler Üzerindeki Etkisi ve Karaman Örneği’, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 1-2, 2007, s. 47-58.

Avcı, Orçun. ‘E-Ticaretin Vergilendirilme Sorunsalı’, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 27, 2017, s. 248-263.

Batun, Mehmet. ‘OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri: İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret’, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 393, 2014, s. 65-75.

Bilge, Fahrettin Atıl; İsa Altınışik, ‘Yeni Bin Yıla Girenken Ticaretin Değişen Yüzü: E-Ticaret’, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 1, 2001, s. 77-88.

Bilişim Sanayicileri Derneği, Türkiye’de E-Ticaret 2016 Pazar Büyüklüğü, 2017, <<http://www.tubisad.org.tr/duyuru/e-bulten/2017/temmuz17/TUBISAD-E-Ticaret-2016-Pazar-Buyuklugu-Raporu.pdf>> Erişim: 10.10.2017

Ceran, Yunus; Recep Çiçek, ‘Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme’, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 1, 2007, s. 291-304.

Coppel, Jonathan. ‘E-Commerce: Impacts and Policy Challenges’, OECD Economics Department Working Papers, No. 252, 2000, <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/801315684632.pdf?expires=1515092674&id=id&accname=guest&checksum=20ECDB1B014CC38EBA41CA54A842CA7D>> Erişim: 10.10.2017

Çavdar, Fatih. ‘Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri’, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 1, 2017, s. 13-27.

Çak, Murat. Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, İstanbulNet Yayıncılık, İstanbul 2002.

Çetinkaya, Şahin. ‘E-Ticaret Uygulamalarının Makro Ekonomik Göstergelere Etkisi SWOT Analizi ve Türkiye’de E-Ticaret Gelişimi İçin Bir Eylem Planı Önerisi’, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 11, 2016, s. 235-256.

Demirel, Hüsne. ‘Üniversite Öğrencilerinin Elektronik Alışveriş Hakkında Görüşleri’, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Sayı: 3, 2010, s. 119-134.

Erdem, Tahir. ‘Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi’, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 143, 2017, s. 13-41.

Ekmekçi, Esra. ‘“Yerellik” Yerine “Sanallık” mı?: Elektronik Ticarete Vergilendirmenin

Genel Çerçevesi', İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt: 57, Sayı: 1-2, 1999, s. 45-91.

Eser, Levent Yahya; Sedat Polat. 'Elektronik Ticaretin Transfer Fiyatlandırmaya Etkisi', Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Sayı: 23, 2014, s. 52-69.

Fırat, Mehmet; Nilgün Özdamar Keskin. 'İnternet Teknolojileri', içinde Volkan Yüzer ve M. Recep Okur, (der.) Temel Bilgi Teknolojileri-I, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2015, s. 90-113.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 'Dar Mükellef Kişinin Yurt Dışından İnternet Aracılığıyla Türkiye'de Satış Yapması Hakkında Özelge', Sayı: B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-2410, Tarih: 31.12.2011

Gökbunar, Ramazan; Ahmet Utkuseven. 'Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti mi?', İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No: 27, Ekim 2002, s. 197-209.

Gökçe, Öznur. 'Sosyal Elektronik Ticaretin Hukuki Boyutu', Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 433, 2017, s. 82-85.

Güneş, İsmail. 'Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu', (Tebliğ, 8. Türkiye'de İnternet Konferansı, İstanbul, Türkiye, Aralık 2002).

Herman, Lior. 'Multilateralising Regionalism: The Case of E-Commerce', OECD Trade Policy Papers, No. 99, 2010.

Kartal, Zihni. 'KDV Tevkifatı Konusundaki Son Düzenlemeler (Tam Tevkifat)', Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 110, 2012, s. 97-110.

Kılıç, Fatma; Mehmet Toplu. 'Sosyal Güvenlikte Tevkifat ve Bilişim Yönüyle İncelenmesi', Bilişim Teknolojileri Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2, 2013, s. 59-71.

Kovancılar, Birol; Mustafa Miynat; Sibel A. Bursalıoğlu. Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler, Gazi Kitabevi, Ankara 2007.

Milli Eğitim Bakanlığı, Sunucu İşletim Sistemleri, MEGEP, Ankara, 2013.

Monteiro, José-Antonio; Robert Teh. 'Provisions on Electronic Commerce in Regional Trade Agreements', WTO Working Paper ERSD-2017-11, 2017.

Organ, İbrahim; Fatih Çavdar. 'Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar', İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1, 2012, s. 63-84.

Öz, N. Semih. 'Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi', Maliye Dergisi, Sayı: 147, 2004, s. 90-102.

Özcan, Pelin Mastar. ‘Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No’lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme’, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, Cilt: 6, Sayı: 2, 2016, s. 73-82.

Özdemir, Funda Başaran; Nurcan Törenli; Zafer Kıyan. ‘Türkiye-Avrupa İşbirliği Dış Ticaret İlişkileri Açısından E-Ticaret Modeli ve Düzenleyici Rejim-Yapı’, *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, Cilt: 9, No: 2, 2010, s. 117-143.

Parlakkaya, Raif. ‘Elektronik Ticaret ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri’, *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 2, 2005, s. 168-175.

TBMM, 1/750 ve 2/571 Esas Numaralı Kanun Taslaklarına İlişkin Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Sıra Sayısı: 411, s. 65. <<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss411.pdf>> (07.12.2017)

Törenli, Nurcan; Zafer Kıyan. ‘Yeni Ekonomide ‘Çoklu Mübadele İlişkilerini’ Ağ Üzerinde Organize Etme Arayışı: E-Ticaret ve Türkiye’, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 23, 2012, s. 455-490.

Ubay, Birol. ‘Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği ve OECD Yaklaşımları’, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 381, 2013, s. 115-256.

Yanık, Ahmet. ‘Tevkifata Tabi Bir Teslimin Yeniden Tesliminde Tevkifat - Kdv İadesi ve Muhasebe Uygulaması’, *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, Cilt: 15, Sayı: 2, 2016, s. 395-412.

Yardımcıoğlu, Melek; Mustafa Uçar. ‘Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci ve Vergilendirilmesi: Google, Facebook, Twitter için Türkiye Örneği’, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 2, 2015, s. 169-190.

Yaşar, Arif. ‘Vergi Tevkifatı Müessesinde Kaynak – Kapsam Ayrımı’, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 402, 2015, s. 73-75.

Yıldırım, Zübeyr. ‘Elektronik Ticaret ve Vergilendirme’, içinde Arman Aziz Karagül, (der.) *Elektronik Ticaret*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013.

Yıldız, Habib. *Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700.

6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun, Resmi Gazete Tarihi: 07.09.2016, Resmi Gazete Sayısı: 29824.

