T.C.

İSTİNYE ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ELEKTRONİK TİCARETTE TEVKİFAT UYGULAMALARI VE VERGİ SORUMLULUĞU İLİŞKİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME

HİKMET YILDIZ

2020

T.C
İSTİNYE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ELEKTRONİK TİCARETTE TEVKİFAT UYGULAMALARI VE VERGİ SORUMLULUĞU İLİŞKİSİ

HİKMET YILDIZ

Bu tez, İstinye Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı İşletme Yüksek Lisans derecesi için sunulmuştur.

2020

İSTİNYE ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ETİK BEYANI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum "Elektronik Ticarette Tevfikat Uygulamaları ve Vergi Sorumluluğu İlişkisi" adlı çalışmanın, proje safhasından sonuçlanmasına kadar geçen bütün süreçlerde bilimsel etik kurallarına uygun bir şekilde hazırlandığını ve yararlandığım eserlerin kaynaklar bölümünde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir ve beyan ederim.

Hikmet Yıldız

Tarih ve İmza

ÖZET

ELEKTRONİK TİCARETTE TEVKİFAT UYGULAMALARI VE VERGİ SORUMLULUĞU İLİŞKİSİ

Hikmet Yıldız

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Dr. Serdar AYTEKİN

Hızla gelişen teknolojiyle beraber yaşamın tüm alanına yayılan internet, kişiler arası ilişkilerden alışveriş alışkanlıklarına kadar her şeyi etkilemiş ve değiştirmiştir. E-ticaret, hayatımızın büyük bir parçası olmuş ve önemli kolaylıkları da beraberinde getirmiştir. Ancak e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik yetersizlikler sonucunda kayıtdışılık ve vergi kayıplarının azaltılması amacıyla çalışmalar yürütülmeye başlanmıştır. Bu çalışmada elektronik ticarette tevkifat uygulamaları ele alınmış ve bu uygulamaların vergi sorumluluğu ile ilişkisi değerlendirilmiştir. Bu amaç çerçevesinde çalışmada öncelikle kavramsal ve kuramsal açıklamalara yer verilmiştir. Elektronik ticaretin kavramsal çerçevesi, elektronik ticaret tevkifat uygulamaları ve vergi sorumluluğu değerlendirilmiştir. Sonrasında dijital hizmet vergisi açıklanmış, en yüksek gelirli Youtuberların ve seçilen iki e-ticaret sitesinin aylık gelirleri ile yıllık gelirleri üzerinden devlete ödeyecekleri vergiler hesaplanmıştır.

Anahtar Kelimeler: E-ticaret, Tevkifat, Vergi, Vergi Sorumluluğu, Dijital Hizmet Vergisi, Youtube Gelirleri

ABSTRACT

THE RELATIONSHIP BETWEEN ELECTRONIC COMMERCE DEDUCTION PRACTICES AND TAX RESPONSIBILITY

Hikmet Yıldız

Business Administration Program

Advisor: Dr. Serdar AYTEKİN

2020

By the rapidly developing technology, the Internet has pervaded to all areas of life and has influenced and changed everything from interpersonal relationships to shopping habits. E-commerce has been a major part of our lives and brought about important facilities. However, as a result of insufficiencies in the taxation of e-commerce, studies have been started to reduce informal economy and tax losses. In this study, electronic trade deduction practices are discussed and the relationship between these practices and tax liability is evaluated. For this purpose, first of all, conceptual and theoretical explanations are included in the study. The conceptual framework of electronic commerce, electronic commerce deduction practices and tax liability are evaluated. Then digital service tax was explained, the taxes to be paid to the government on the monthly income and annual income of the highest income Youtubers and the two selected e-commerce sites are calculated.

Keywords: E-commerce, Deduction, Tax, Tax Liability, Digital Service Tax, Youtube Revenues

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYANI iii
ÖZET iv
ABSTRACT v
İÇİNDEKİLER vi
ŞEKİL LİSTESİ ix
KISALTMALAR LİSTESİ x
1. GİRİŞ 1
2. ELEKTRONİK TİCARETİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ 2
2.1. Elektronik Ticaretin Tanımı ve Kapsamı 2
2.2. Elektronik Ticaretin Gelişimi 5
2.2.1. Dünyada Gelişimi 5
2.2.2. Türkiye'de Gelişimi 7
2.3. Elektronik Ticaretin Türleri 8
2.3.1. İşletmeden İşletmeye Ticaret 9
2.3.2. İşletmeden Tüketiciye Ticaret 9
2.3.3. Tüketiciden Tüketiciye Ticaret 9
2.3.4. Kamu Kurumlarından Tüketiciye Ticaret 10
2.4. Elektronik Ticaretin Araçları 10
2.5. Elektronik Ticaretin Ekonomik Etkileri 12
2.6. Verginin Tanımı ve Sınıflandırılması 14
2.6.1. Dolaylı-Dolaysız Vergiler 16
2.6.2. Ad Valorem-Spesifik Vergiler 17
2.6.3. Subjektif-Objektif Vergiler 18
2.6.4. Gelir-Servet-Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler 18
2.7. Vergi Mükellefi ve Sorumlusunun Tanımı 24
2.8. Vergi Kanunlarında Sorumluluk Hükümleri 26
3. TEVKİFAT UYGULAMASININ ELEKTRONİK TİCARETTE UYGULANMASI 29
3.1. Vergi Tevkifatının Tanımı ve Niteliği 29
3.2. Vergi Tevkifatının Gelişimi 30
3.2.1. Dünyada Gelişimi 30
3.2.2. Türkiye'de Gelişimi 31
3.3. Tevkifat Uygulamasına İlişkin Görüşler 36
3.3.1. Olumlu Görüşler 36
3.3.2. Olumsuz Görüşler 37

3.4. Dolaylı ve Dolaysız Vergide Tevkifat Uygulaması Farklılığı 38
3.5. Elektronik Ticarette Vergilendirme Yetkisi 40
3.5.1. Kaynak Esaslı Vergilendirme 40
3.5.2. İkamet Esaslı Vergilendirme 41
3.5.3. Uyrukluk İlkesi Kapsamında Vergilendirme 42
3.5.4. Varış Yeri ve Çıkış Yeri İlkeleri Kapsamında Vergilendirme 42
3.6. Türk Hukukunda Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi 43
3.6.1. Yükümlülüğün Tespiti 43
3.6.2. Gelir Kaynağının Tespiti 46
3.6.3. Gelirin Niteliğinin Tespiti 46
3.6.4. Gelirin Elde Edildiği Yerin Tespiti 48
3.7. Elektronik Ticarette KDV 50
3.8. Elektronik Ticarette Damga Vergisi 51
3.9. Elektronik Ticarette Tevkifat Uygulaması 52
3.10. Elektronik Ticarette Düzenli Bilgi Verme Zorunluluğu 55
3.11. Dijital Hizmet Vergisi ve Uygulaması 57
3.11.1. Verginin Konusu, Mükellefi ve Vergi sorumlusu 57
3.11.2. Muafiyet ve İstisnalar 58
3.11.3 Verginin Matrahı ve Oranı 60
4. TÜRKİYE'DEKİ DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMASI ANALİZİ 60
4.1. Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Genel Değerlendirmeler 60
4.2. Türkiye'deki Dijital Hizmet Vergisinin İncelenmesi 62
4.3. Dijital Hizmet Vergisi Hakkında Genel Bilgiler 63
4.3.1. Verginin Konusu, Mükellefiyet ve Muafiyete İlişkin Düşünceler 63
4.3.2. Verginin Matrahı ve Oranına İlişkin Düşünceler 66
4.3.3. Dijital Hizmet Vergisinde Usul ve Vergi Güvenliğine İlişkin Düşünceler 66
4.4. Dijital Hizmet Vergisinin Uygulama Alanları Hakkında Bilgiler : 68
4.4.1. Dijital Hizmet Vergisinin Uygulama Alanlarından Youtuberların Aylık Kazançları Üzerinden Devlete Ödenen Vergiler 68
4.4.2. Uluslararası E-Ticaret Sitelerinin Aylık Kazançları Üzerinden Devlete Ödenen Vergiler 72
4.5. Elektronik Ticaretin Vergilemesi Konusunda Yapılan Araştırma Sonuçları .. 73
SONUÇ 75
KAYNAKÇA 79
EKLER 86
EK-1. GVK 7. Madde 86

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Geleneksel Ticaret – Elektronik Ticaret Karşılaştırması 12

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1. Türkiye'de Ticari Kartların Alışveriş Tutarı ve Toplam İçindeki Payı 33

Şekil 2. Türkiye'de E-ticaret Pazar Büyüklüğü Değerleri..... 34

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ARPANET	: Gelişmiş Araştırma Projeleri Dairesi Ağı
B2B	: Business to Business
BTRANS	: Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Sistemi
BTS	: Bilgi Toplumu Stratejisi
BTYK	: Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu
CEFACT	: Birleşmiş Milletler Yönetim Ticaret ve Ulaştırma İşlemlerini Kolaylaştırma Merkezi
CNY	: Çin Yuanı
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
ETBİS	: Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi
ETTK	: Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
s.	: Sayfa
SNS	: Singapur Network Sistemi
TCKN	: Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası
TL	: Türk Lirası
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
Vb.	: Ve Benzeri
VKN	: Vergi Kimlik Numarası
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WTO	: Dünya Ticaret Organizasyonu
WWW	: World Wide Web
D.H.V.	: Dijital Hizmet Vergisi

1. GİRİŞ

Günümüzde internetle ilişkili olmayan çok az şey kalmıştır. İletişim başta olmak üzere eğitim, finansal işlemler ve bankacılık işlemleri, geçmişte devlet dairelerine gitmeyi gerektiren çok sayıda bürokratik işlem internetle beraber değişmiş, şekillenmiştir. Bu değişim alanlarının en büyük parçasını, alışveriş ve ticaret oluşturmaktadır. Artık kişilerin "mağazaları ve butikleri" çeşitli web sitelerinde bulunan sayfalardan oluşmaktadır.

E-ticaret, büyük bir hızla gelişmiş ve hemen her bireyin yaşamında yer eder hale gelmiştir. Öyle ki, eve yapılan market alışverişleri dahi artık internet üzerinden yapılmaktadır. Bu denli hızlı gelişim, e-ticaretin vergilendirilmesi mevzuatında yetersiz kalınmasına yol açmış ve vergi kayıpları ile kayıt dışılığın önlenebilmesi için yeni düzenlemeleri mecburi kılmıştır.

Bu çalışmada elektronik ticaret tevkifat uygulamaları ve vergi sorumluluğu ilişkisi ele alınmaktadır. Bu amaç çerçevesinde çalışma beş bölümde tamamlanmıştır. Birinci bölüm, çalışmanın girişini oluşturmaktadır. İkinci bölüm, elektronik ticaretin kavramsal çerçevesinin ele alındığı bölümdür. Burada internetin gelişimi, elektronik pazarlama, elektronik ticaretin tanımı ve kapsamı, gelişimi, türleri, araçları ve ticari-ekonomik etkileri değerlendirilmiştir.

Üçüncü bölüm, elektronik ticaret tevkifat uygulamaları ve vergi sorumluluğunun ele alındığı bölümdür. Öncelikle vergi, vergi sorumlusu, vergi tevkifatının tanımı, niteliği, gelişimi gibi konular ele alınmıştır. Ardından tevkifat uygulamasına ilişkin olumlu ve olumsuz görüşlere yer verilmiştir. Dolaylı ve dolaysız vergide tevkifat uygulamasının farklılığı, elektronik ticarette vergilendirme yetkisi, Türk hukukunda elektronik ticaretin vergilendirilmesi, elektronik ticarette KDV, damga vergisi, düzenli bilgi verme zorunluluğu ve tevkifat açıklanarak bu bölüm tamamlanmıştır. Dördüncü bölüm, yeni bir düzenleme olan ve literatürde oldukça sınırlı biçimde ele alınmış olan dijital hizmet vergisinin tüm detaylarıyla açıklandığı ve Youtube üzerinden gelir elde eden Youtuberların ve seçilen iki büyük e-ticaret sitesinin devlete ödediği vergilerin hesaplandığı bölümdür. Beşinci bölümü oluşturan sonuç kısmı ile çalışma tamamlanmıştır.

2. ELEKTRONİK TİCARETİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

2.1. Elektronik Ticaretin Tanımı ve Kapsamı

Bilgisayarlar arası haberleşmeyi mümkün kılan internet teknolojisi, ilk olarak 1960'larda soğuk savaş döneminin bir meyvesi olarak ilk olarak ARPANET projesi ile ABD savunma bakanlığı tarafından geliştirildi. ARPANET projesinin kapsamının içine üniversitelerin de dahil edilmesiyle internet gelişimi hız kazandı. 30 yıla yakın gelişim sürecinin ardından 90'lı yıllara gelindiğinde internet teknolojisi kurumsal alanlara ve iş dünyasına yayıldı. İnternet teknolojinin yaşadığı en büyük gelişme safhası, World Wide Web (WWW)'in kullanıma geçmesiyle başlayan "internet üzerinden iş" uygulamaları oldu. İsviçre'de yer alan CERN Atom Araştırma Merkezi'nde çalışan Tim Berners Lee'nin 1993'te bulduğu hypertext transfer protokolü (http) sayesinde internet teknolojisinin kullanılabilirliği arttı. Bu gelişme internet üzerinden resim, metin ve grafik sunmayı; internet üzerinden dosyalar arası bağlantı sağlamayı mümkün kıldı. WWW içerisinde internet sitelerinin yer aldığı, birbirine internet aracılığıyla bağlı sunucu bilgisayarlarından meydana geldi. Html dili ile oluşturulmuş metin, görsel ve ses dosyaları internet sitelerini meydana getirdi. WWW'nin gelişiminin hemen arkasından 1993'te Süper Bilgisayar Uygulamaları Ulusal Merkezi'ndeki araştırmacılardan meydana gelen bir grup, İllinois Üniversitesinde tanıtım adı Web tarayıcısı olan Windows tabanlı grafiksel kullanıcı ara yüzünü yaptı. Kullanıcı bilgisayarında çalışan bu program sayesinde Web için anlık bir ara yüz oluşturuldu. Marc Andreeson ve grubundaki diğer araştırmacıların geliştirdiği web tarayıcısı "Mosaic" ismini aldı. Aynı grup daha sonra 1994 yılında anahtar kelimeler aracılığı ile Web üzerinden arama yapabilen "Netscape" adlı bir tarayıcı geliştirdi (Combe, 2013: 24).

Ağların ağı olarak da bilinen internet teknolojisine erişimi olan kullanıcı sayısı artış gösterdikçe, internetin etki alanı da genişledi. İlk olarak askeri alanda, daha sonra ise üniversitelerde kullanılan internet, bugün toplumun her kesiminde, her çeşit kişi ve işletme tarafından bilgi edinme aracı olarak kullanıldı (Mankan, 2011: 32). Dünya Bankası tarafından yaptırılan, dünya genelinde internet erişimi olan insanların ülkelerdeki oranlarını üzerine olan araştırmaya göre, 2013'te Norveç'teki her 100 kişiden 95'i, Japonya'da her 100 kişiden 86'sı, ABD'de her 100 kişiden 84'ü, Malezya'da her 100 kişiden 67'si, Azerbaycan'da her 100 kişiden 58'i ve ülkemizde

her 100 kişiden 48'i internete erişmekte. Son yıllarda mobil internetin gitgide yaygınlaşmasıyla insanlar tablet ve akıllı telefon tarzı cihazlarla yoluyla da bulundukları yerden internete erişebilmekte. Mobil internet sayesinde insanlar diledikleri yerden arzu ettikleri bilgi ve hizmete erişebilmekte. Bu durum ek olarak internet üzerinden yapılan ticarete de pozitif etki etmekte. Elektronik ticareti destekleyen internet altyapısı 4 gösterge ile belirtilebilir: Bunlar internetin yaygınlaşma oranı, internet kullanım oranı, internet büyüme hızı ve geniş bant erişim oranıdır. ABD, internet kullanıcılarının %27'sine sahip olarak dünyada başı çekmektedir. Türkiye ise toplam internet kullanıcı sayısının %0,7'sine sahiptir ve dünyada 22.sırada yer almaktadır. İnternet yaygınlık oranı ABD'de %70'lere ulaşırken; ülkemizde henüz %7'ler bandındadır.(Hwang ve diğerleri, 2007: 6).

Telefonla pazarlama, televizyon ile pazarlama ve kiosk pazarlama gibi doğrudan pazarlama yöntemleri ile benzerlikler içeren elektronik pazarlama, tüm bu pazarlama yöntemlerinden birtakım nitelikleri bünyesinde barındırmaktadır. İnternet üzerinden yürütülen pazarlama yöntemine elektronik pazarlama denmektedir. Bu sebeple, bu pazarlama yönteminde klasik pazarlama yöntemlerinde bulunan pek çok maliyetten ve zaman kaybından kurtulunmaktadır. Elektronik pazarlamada herhangi bir yer ve zaman sıkıntısı olmadan, çok daha hızlı ve az maliyetli pazar araştırması yapılabilmektedir. Ek olarak yine elektronik pazarlama sayesinde, müşterilerle alakalı geri bilgi akışı çok daha kolay bir biçimde gerçekleşmekte, müşterilere özel tanıtımlar ve kişisel satış faaliyetleri rahatlıkla gerçekleştirilebilmekte, ürün ya da hizmetlerin müşterilere ulaştırılması için klasik satış mağazası tipi yer ve araçlara kıyasla daha az maliyetli depo tarzı alanlar kullanılabilmektedir. Elektronik pazarlamayla kullanıcılara internet üzerinden farklı bir alışveriş ortamı oluşturulmakta, kullanıcıların mağaza ve vitrin gezmek gibi fiziksel efor sarf etmelerini gerektiren alışveriş tarzından kurtulmalarına imkân sağlanmaktadır. Ek olarak elektronik ticaret sayesinde ürünler arasında karşılaştırma yapmak çok daha basit bir hale gelmektedir. Tüm bu farklar kullanıcılarda yeni bir tüketim alışkanlığının oluşmasına sebep olmaktadır. Bu yüzden gitgide daha yaygınlaşan bu elektronik pazarlama uygulamaları "elektronik ticaret" adıyla anılan yepyeni bir pazarlama yöntemi halini aldı. İnternet teknolojisi başlarda müşterilerden gelen soruları yanıtlamak, müşterilere mal ve hizmetleri tanıtarak bilgi vermek gibi müşteri hizmetleri odaklı bir servis aracı olarak kullanılırken, daha sonra direkt olarak alışverişin kendisinin yapıldığı bir mecra halini aldı. Günümüzde

elektronik ticaret ile kast edilen yalnızca bir pazarlama yöntemi değil, karmaşık ve teknolojik bir altyapıyı barındıran, çağımızın ulaştığı son ticari aşamadır.

İnternet üzerinden yapılan ürün ve hizmet ticaretinin artmasıyla e-ticaret doğmuştur. E-ticaret, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından; "E-ticaret, sayısallaştırılmış yazılı metin, ses ve görselin işlenmesi ve iletilmesine dayanan kişi ve işletmeleri ilgilendiren ticari işlemlerin tümüdür" şeklinde tanımlamaktadır (OECD, 2001).

Dünya Ticaret Organizasyonu (WTO) e-ticareti şu sözlerle açıklamaktadır: "Ürün ve hizmetlerin üretim, satış, reklam ve dağıtımının telekomünikasyon ağları yoluyla geçekleştirilmesidir". Birleşmiş Milletler Yönetim Ticaret ve Ulaştırma İşlemlerini Kolaylaştırma Merkezi (CEFACT) tarafından yapılan e-ticaret tanımı şöyledir: "İş, yönetim ve tüketim uygulamalarının yürütülebilmesi için yapılanmış ve yapılanmamış iş bilgilerinin, üreticiler, tüketiciler ve kamu kuruluşlarıyla diğer organizasyonlar arasında elektronik araçlar (E-posta ve mesajlar, e-bülten panoları, www teknolojisi, akıllı kartlar, elektronik fon transferi, elektronik veri takası vb.) kullanılarak paylaşılmasıdır". Zwass, e-ticaretin tanımını şu şekilde yaptı: "İş enformasyonunun paylaşımı, iş ilişkilerini sürdürme ve telekomünikasyon ağları üzerinde ticari faaliyetleri yönetme işine e-ticaret denir." E-ticaret kelimesi, elektronik ticaretin kısaltılmış halidir (Zwass, 1996: 3).

E-ticaretin tanımı Dixon ve Marston tarafından şu şekilde yapıldı: "E-ticaret genel olarak; internet üzerinde yer alan, bir satıcının Web sitesini ziyaret eden bir müşteri yoluyla gerçekleşen ve burada bir ticari faaliyetin gerçekleşmesiyle oluşan ticaret biçimi olarak anlaşılır" (Dixon ve Marston, 2002: 19).

Dixon ve Marston'ın da ifade ettiği gibi "e-ticaret", sürecin daha kapsamlı taraflarını ifade edebilecek bir anlam kazandı (Dixon ve Marston, 2002: 19). Örnek vermek gerekirse; bahsi geçen kelime İnternet ve Dünya Çapında Ağ (World Wide Web) teknolojilerinin yapılandırdığı işletme ve pazarın (Business and Market) bütün görünümlerine karşılık gelmeye başladı. Ağın (Web) küresel etkisi bulunmaktadır ve işletme içi, işletmeler arası ve işletme müşteri arası süreçlere etki etmektedir. Telekomünikasyon ve teknolojik altyapılar, ticari altyapılar (bankalar ve diğer ticari

kurumlar), sosyal-kültürel altyapılar ve yönetim/yasal altyapılar elektronik ticaretin temelini oluşturmaktadır (Javalgi ve Ramsey, 2001: 380).

Bu yüzden e-ticaretin gelişmesini arzulayan ülkeler, bu alanlardaki altyapı çalışmalarına ağırlık vermek zorundadır. İnternet teknolojilerinin gelişimi şirket ve işletmelere yepyeni bir satış ve pazarlama kanalı, tedarik zinciri, mal dağıtım hizmeti, azalan üretim, tanıtım ve dağıtım maliyeti, direkt satış ve iktisadi bakımdan hayati öneme sahip başka pek çok fırsatı beraberinde getirdi. Ek olarak İnternet teknolojilerinin sunmuş olduğu sınırsız, hızlı, karşılıklı ve etken etkileşim özelliği tüketicilerin çevrimiçi forum ve gruplar yoluyla hızlı geri dönüş ve düşünce paylaşımı yapmasını mümkün kılarak elektronik ticarette muhteşem fırsatlar sunmaktadır (Hoffmann ve Novak, 1996: 65).

E-ticaret doğru kullanıldığında hem daha hızlı ve doğru sonuç vermekte, hem de çok daha düşük maliyetler çıkarmaktadır. Bu nitelikleri e-ticareti pazarlamacılar için görmezden gelinemeyecek bir unsur haline getirmektedir. Türkiye e-Ticaret Pazar Büyüklüğü raporuna bakıldığında bilgi ve iletişim teknolojileri sektörünün büyümesiyle doğru orantılı olarak elektronik ticaret sektörünün de hızlı bir biçimde büyüdüğü görülmektedir. Bu rapora göre 2014'tee-ticaret sektörü %35'lik bir artış göstermiş ve 18,9 milyar TL hacmine erişti (ETİD, 2015).

2.2. Elektronik Ticaretin Gelişimi

2.2.1. Dünyada Gelişimi

E-ticaret, her ne kadar internet kullanımın artmasıyla hız kazanmış olsa da, geçmişi bundan çok daha eskiye dayanmaktadır. Michael Aldrich'in 1979'te evindeki telefon ve televizyon hattını bilgisayarına bağlaması hadisesi, elektronik ticaretin miladı olarak kabul edilmektedir. Aldrich bu yönteme "tele-alışveriş" adını verdi. 80'li yıllarda Ford, Nissan, General Motors ve Peugeot gibi şirketlere Aldrich tarafından pek çok sistem satışı gerçekleşti (Escoriza, 2014: 18-19). İlk işletmeler arası e-ticaret 1981'de Thomson Holiday isimli bir seyahat acentesi tarafından, ilk işletme tüketici arası e-ticaretse TESCO isimli süpermarket zinciri tarafından 1984'te İngiltere'de gerçekleştirildi. İlk çevrimiçi tüketici ünvanı, Tesco'dan yapmış olduğu sipariş işlemi sayesinde 72 yaşındaki Jane Snowball'a aittir (Aldrich, 2015). EDI aracılığıyla gerçekleştirilen elektronik ticaretse 90'lı yılların ortalarından başlayarak Amerikalı ve

Avrupalı şirketler tarafından yoğun bir biçimde kullanıldı. Devam eden yıllarda internet kullanıcı sayısındaki artışla paralel bir biçimde tüm dünyada gerçekleşen e-ticaret işlemleri artış gösterdi(İnce, 1999: 2). 80'lerde sosyal platformların (sohbet odaları, haber grupları vb.), 90'lı yıllardaysa www'nin icat edilmesi ve yayılması ile birlikte elektronik ticaret hızlı bir biçimde gelişimine devam etti (Tian ve Stewart, 2008: 2). Elektronik ticaret başlığı altında gerçekleşen gelişmeler kronolojik sırayla aşağıdaki gibi incelenebilir.

- Michael Aldrich 1979 yılında adına tele-alışveriş dediği sistemi bulmuştur.

- İlk B2B çevrimiçi alışveriş işlemi Thomson Holidays isimli İngiliz seyahat acentesi tarafından 1981'de gerçekleştirildi.

- Minitel France, Telecom tarafından 1982'de Fransa genelinde çevrimiçi siparişler için kullanılmaya başlandı.

- İlk B2C çevrimiçi alışverişi Gateshead SIS/TESCO tarafından 1984'tegerçekleşti.

- 1987'de Swreg'in yazılım satışına başlamasıyla birlikte yazılımcılar elektronik hesapları üzerinden kendi yazılımlarının çevrimiçi satışına başlamışlardır.

- İlk web tarayıcısı olan "World Wide Web" 1990'da Tim Berners-Lee tarafından yazıldı.

- 1994 yılında Pizza Hut kendi sitesi üzerinden çevrimiçi sipariş almaya başlamış, ilk çevrimiçi banka açılmış, otomobil, çiçek ve bisiklet tarzı ürünler çevrimiçi olarak satılmaya başlandı.

- 1995'te günümüzün en büyük e-ticaret sitelerinden olan Amazon Jeff Bezos tarafından, eBay de Pierre Omidyar tarafından kurulmuştur.

- 1996'da B2B hizmet sunmak üzere Hindistan'da IndiaMART, Kore'de ECPlaza kurulmuştur.

- 1999 yılında Çin'de Alibaba.com kurulmuştur. Aynı yıl Business.com 7,5 milyon dolar karşılığında eCompanies'e satıldı.

- 2002 yılında 1,5 milyar dolar karşılığında PayPal'ın eBay şirketine satışı gerçekleştirildi.

- 2003'te Amazon.com şirketi ilk defa kârlılık oranlarını paylaştı.

- 2007 yılında345 milyon dolar karşılığında Business.com'un RH Donnelley'a satışı gerçekleşti.

- 2008'de ABD'deki e-ticaret ve perakende satışları geçen yıla oranla %17'den fazla artış göstererek 204 milyar dolar seviyesine ulaştı.

- 2009 yılında, 928 milyon dolar karşılığında Zappos.com'un Amazon.com'a satışı gerçekleşti.

- 2010 yılında Groupon, Google'ın yapmış olduğu 6 milyar dolarlık teklifi reddetti (Khoshnampour ve Nosrati, 2011: 95).

Son yıllardaysa şu gelişmeler gerçekleşti. 2014 yılında Overstock.com üzerinden 1 milyon doların üstünde Bitcoin satışı gerçekleşti. 2015 yılında Amazon.com yaklaşık olarak 500 milyon satış rakamına ulaşarak tüm e-ticaret sektöründe gerçekleşen büyümenin yarısından fazlasını tek başına gerçekleştirdi.

2.2.2. Türkiye'de Gelişimi

Ülkemizde e-ticaret çalışmaları ilk kez 1997'de Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu'nun (BTYK) gerçekleştirmiş olduğu toplantıyla başlatıldı. Bu toplantıda Türkiye'de e-ticareti yaygınlaştırma hususunda faaliyet gösterecek bir çalışma grubunun kurulmasına karar verildi. Bu çalışma grubunun koordinatörlük görevini dönemin Dış Ticaret Müsteşarlığı üstlenirken, sekretarya işleriyle TÜBİTAK ilgilendi. Dış Ticaret Müsteşarlığı ve TÜBİTAK'ın yanı sıra konula alakalı diğer kurumların da katılımı ile Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETTK) kurulmuştur. Bu kurulun düzenlediği ilk toplantı 1998 yılında gerçekleşti(Ekonomi Bakanlığı, 2016).

ETTK yürüttüğü çalışmaların ardından 26 Mayıs 1998 tarihinde bir rapor yayımladı. Bu raporda elektronik ticaretin ülkemizde yaygınlaşabilmesi için devletin üzerine düşen dört asli vazife belirlendi. Bu vazifeler şunlardır; teknik ve idari altyapıyı geliştirmek, hukuki altyapıyı kurmak, e-ticareti özendirici önlemler almak ve

ulusal politika ve uygulamaları dünyadaki politika ve uygulamalar ile uyumlu hale getirmektir(Ekonomi Bakanlığı, 2016). Elektronik ticaret alanındaki hukuki düzenlemelerin miladı 2000'li yıllardır. Bu yıllardan itibaren elektronik ticaret düzenlemeleri hem direkt hem de dolaylı yoldan hukuk sistemimize entegre olmaya başladı. Elektronik ticarete ilişkin direkt hükümler barındıran yasal düzenlemelere örnek olarak "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" verilebilir. Mezkûr Kanunlar ile elektronik ticarete ilişkin düzenlemeler icra edilmesinden, ülkemizde de o dönemde elektronik ticaret işlemlerinin yaygınlaşmaya başladığı ve bu durumun birtakım mevzuat düzenlemelerini zaruri kıldığı anlaşılmaktadır. Yine bu dönemde 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'a satıcıyla müşteriler arasında gerçekleştirilen mesafeli sözleşmelere ilişkin birtakım hükümler ilave edildi. Bu bağlamda satıcılar birtakım yükümlülükler ile karşı karşıya kaldı. Kanuna müşterilerin alışveriş yaparken gereksinim duyacağı bazı bilgilerin satıcı tarafından sunulması gerekliliği eklenerek, tüketicilerin sözleşme metnindeki bilgi eksikliğinden kaynaklı mağduriyet yaşamalarının önüne geçilmesi amaçlandı (Özdemir, 2013: 33-34).

Son yıllardaysa elektronik ticarete ilişkin en kritik gelişmelerden biri "6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" un kabulüdür. 2014'te kabul edilen ve 2015 yılı itibariyle yürürlüğe sokulan bu Kanunla elektronik ticaret kapsamındaki tüm alt mevzuat faaliyetleri ve kamu düzenlemeleri koordinasyonu için Gümrük ve Ticaret Bakanlığı görevlendirildi (Ekonomi Bakanlığı, 2016). Son olarak, 2015-2018 Bilgi Toplumu Stratejisi (BTS) ve Eylem Planı'nda bulunan 53 no'lu "e-İhracat Stratejisinin Oluşturulması" başlıklı eylem kapsamında Ekonomi Bakanlığı, 2015'te ilgili kurumların katılımı ile Denizli'de E-İhracat Stratejisi Çalıştay'ını gerçekleştirdi (Ekonomi Bakanlığı, 2016). Bu bağlamda, Türkiye'de de e-ticaretin sağladığı fırsatlarla alakalı bir farkındalığın oluştuğu ve ihracatın geliştirilebilmesi için e-ticaretin önemli bir araç olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır.

2.3. Elektronik Ticaretin Türleri

Belli başlı e-ticaret türleri aşağıdaki gibidir: İşletmeden işletmeye (Business to Business - B2B), işletmeden tüketiciye (Business to Customer - B2C), tüketiciden

tüketiciye (Customer to Customer - C2C), kamu ve devlet kurumlarından tüketiciye (Goverment to Citizen – G2C). Bu türler arasında en hızlı yükselen işletmeler arası ticaret türü olmuştur. Elde edilen toplam gelirin %80'lik kısmını bu tür internet üzerinden alışveriş sektörü oluşturmaktadır (Saydan, 2008: 387). İşletmeden işletmeye e-ticaret türü için alibaba.com, işletmeden tüketiciye e-ticaret türü için hepsiburada.com, devlet kurumlarından tüketiciye e-ticaret türü içinse turkiye.gov.tr siteleri örnek gösterilebilir.

2.3.1. İşletmeden İşletmeye Ticaret

İşletmelerin alıcı ve satıcı olarak elektronik ortamda bir araya gelip geliştirdiği ticaret faaliyetlerinin tümü işletmeden işletmeye e-ticaret başlığı altında incelenir. Bu tür, bütün e-ticaret sektörleri arasında en yaygın olanıdır. İşletmeden işletmeye e-ticaret bilgi, hizmet ve mala direkt olarak ulaşmayı mümkün kılmaktadır. Bu tür aracılığıyla talepler çok daha hızlı iletilmekte ve karşılık bulmaktadır. Bu tür ile hizmet ve malların pazara sunuluşu hız kazanmaktadır. Bu türün en başarılı temsilcisi, 1999'da kurulan alibaba.com internet sitesidir. Bu platform uluslararası ticaret sektöründe milyonlarca alıcı ve satıcıyı bir araya getirmekte ve günümüzde 190'ın üzerinde ülkede aktif olarak hizmet vermektedir(alibaba.com, 2019).

2.3.2. İşletmeden Tüketiciye Ticaret

İşletmeler mal ve hizmetlerine ilişkin bilgileri elektronik ortamda tüketiciye sunar, sipariş verme, sipariş takibi ve ödeme işlemleri gibi işlemleri bu ortam üzerinden gerçekleştirir. Alıcılar kredi kartı, sanal pos, kapıda ödeme ve paypal tarzı ödeme yöntemlerini kullanarak satın alma işlemini gerçekleştirir. Bu türün dünyadaki en başarılı temsilcilerinden biri Amazon'dur. Ticari hayatına 1995'te kitap satışı yaparak başlayan amazon.com, günümüzden 97 bin tam zamanlı personele sahip, 45 değişik ülkeye mal gönderen bir işletme konumundadır(amazon.com, 2019).

2.3.3. Tüketiciden Tüketiciye Ticaret

Alıcı ve satıcı tüketicileri buluşturan e-ticaret sektörüdür. Genel olarak ikinci el ticaretlerinin ve açık artırma faaliyetlerinin görüldüğü türdür. Tüketicilere bu platformu sunan işletmeler, ticari faaliyetler üzerinden komisyon alarak kazanç elde etmektedir. Dünya çapında bu türün en meşhur örneği e-bay şirketidir. E-bay üzerinde

yaklaşık 25 milyon satıcı, 157 milyonun üzerinde aktif alıcı ve 800 milyon civarı ilan bulunmaktadır(ebay.com, 2019).

2.3.4. Kamu Kurumlarından Tüketiciye Ticaret

Kamu kurumlarının, vatandaşlarına elektronik ortam üzerinden sunduğu hizmetler bu türe girer. Vatandaşların kamu kurumlarından sağlık, adalet, askerlik, eğitim vb. konularda elektronik mecralarda aldığı hizmetler kamudan tüketiciye grubuna girer. Bu türe örnek olarak www.turkiye.gov.tr verilebilir.

2.4. Elektronik Ticaretin Araçları

E-ticarete ilişkin telefon, faks, televizyon, elektronik ödeme ve para transferleri, elektronik veri değişimi ve internet olmak üzere altı adet aracı vardır. Bu araçların tümü elektronik ticaretin geniş anlamda tanımını meydana getirmektedir. E-ticaret üç ana aşamadan oluşmaktadır. Bunlar; tanıtım (reklam) ve piyasa araştırmaları, sipariş, ödeme ve teslim aşamalarıdır(Mızrak, 2009: 51).

Elektronik ticaret genelde direkt olarak internet üzerinden yapılan ticareti çağrıştırmaktadır. Oysaki televizyon, telefon ve faks gibi araçlar, özellikle de sanayileşmiş devletlerde, internetten çok daha evvel de ticari faaliyetler için kullanılmaktaydı. Örneğin televizyon üzerinden sipariş verip, kredi kartı yoluyla ödeme yapma yöntemi oldukça bilindik bir yöntemdir. Yani e-ticaret, internet hayatımıza girmeden önce de varlığını sürdürmekteydi. Fakat internetle birlikte elektronik ticaret alanında pek çok yeni fırsat ve imkân doğmuştur. Mesela internet sayesinde elektronik ticaret faaliyetleri, herhangi bir zaman ya da mekân sınırlamasına takılmadan çok daha hızlı ve ucuz bir şekilde gerçekleştirilebiliyor. Bu işlevi de internet teknolojisini diğer e-ticaret araçlarının önüne koyuyor. Haberleşmenin ticareti engelleyen hususları azaltması ve ticaret hacmini genişletmesi açısından internet teknolojisi, diğer beş e-ticaret aracını arkasında bıraktı(WTO, 1988: 5).

Telefonun kullanım alanı çok geniş olduğundan, elektronik ticaretteki önemi de fazladır. En eski ve yaygın e-ticaret aracı konumundaki ağ sistemine bağlı telefon, internet teknolojisinin de temelini meydana getirmektedir(Karaduman, 2005: 5). Eski dönemlere bakıldığında da e-ticaretin yaygınlaşması hususunda en önemli araç olarak telefonun öne çıktığı görülmektedir. Bugün de akıllı telefonların yaygınlaşmasıyla

birlikte ticaret, bankacılık ve fatura ödeme faaliyetleri gibi birçok işlem telefon aracılığıyla halledilmektedir. Faks ise geleneksel mektup hizmetinin yerini aldı ve hızlı dokümantasyon transferi için kullanılmaktadır. Hızlı iletişimi mümkün kıldığından ticari faaliyetlerde çok ciddi bir kolaylık sağlamaktadır. Fakat görece pahalı oluşu, yeterince yaygın olamaması, karma işlemlere ve sesli iletişime imkan vermiyor oluşu faksın noksan olduğu hususlardan bazılarıdır(Ekin, 1998: 85). Bugünse faksın kullanım biçimine bakıldığında, bu sıkıntıların düzeltildiği ve ticari işlemlerde etkin bir biçimde kullanıldığı göze çarpmaktadır.

İşletmelerin mallarının satışı ve tanıtımı için başvurduğu en önemli araçlardan birisi de televizyondur. Televizyon, hemen her evde bulunuyor oluşu sebebiyle, işletmelere mal ve hizmetlerinin reklamını yapabilmek için büyük bir imkan doğurmaktadır. Eskiden televizyon üzerinden direkt olarak ürün satmak oldukça yaygın bir faaliyetti. Bugün artık bu tarz ticari faaliyetlere pek rastlanılmamaktadır. Günümüzde işletmeler ürünlerini televizyon yerine internet üzerinden satmaya gayret etmektedir. Televizyondan daha çok ürünlerin tanıtımı ve reklamı konusunda yararlanılmaktadır. Ödeme işleminin telefon, ağ ya da farklı bir veri transferi yöntemi ile dijital olarak gerçekleştirilmesine elektronik ödeme denir. Teknolojik gelişmeler sonucunda ATM'ler artık fon transferi işlemleri için de kullanılmaktadır. Ek olarak kredi ve banka kartları, kripto paralar ve sanal kartların ortaya çıkışıyla birlikte, elektronik ticarette pek çok alternatif ödeme yöntemi kullanılmaya başlandı (Mankan, 2011: 25-26).

Alternatif ödeme yöntemlerinin oluşmasıyla paralel olarak, elektronik ticaret hacmi de günden güne büyümüştür. Nakdi bulunmayan tüketiciler, banka kartı, kredi kartı vb. alternatif ödeme yöntemlerine başvurarak istediği ürüne kavuşabilme fırsatını yakaladı. Özellikle sanal kredi kartı gibi değişik alternatifler tüketicilere daha güvenilir bir alışveriş tecrübesi yaşatarak elektronik ticaretin yaygınlaşmasına pozitif etki etti(Özdemir, 2013: 9).

EDI, bir işletmenin başka işletmelerle olan her türlü evrak alışverişini elektronik olarak ve belli bir veri standardı yardımı ile gerçekleştirilmesi işlemine denir. EDI sayesinde işletmeler hızlı ve kaliteli veriye çok kolayca erişmiş ve insan faktöründen kaynaklı hataların önüne geçilerek karlılık arttırıldı(Alptürk, 2005: 44-46). Bütün ticari faaliyetlerin EDI sistemi üzerinden yürütüldüğü ilk devlet

Singapur'dur. Singapur 1989'da Singapur Network Sistemini (SNS) kurarak ithalatçı, ihracatçı ve nakliyeciler arasında veri alışverişine imkân sağladı. Her bir resmi kuruma ayrı ayrı talepte bulunmak yerine direkt olarak EDI uygulaması ile veri transferleri bilgisayar ortamında gerçekleştirilmiş, bu sayede işlem süreleri çok kısaldı. SNS kurulmadan önce 2-3 gün süren ticari faaliyetler, SNS ile birlikte 15-30 dakika gibi kısa bir süre içerisinde tamamlanmaktadır. Bu durumu maliyetlerin yarı yarıya düşmesini sağladı(WTO, 1988: 32). En etkili e-ticaret aracı şüphesiz internettir. İnternet üzerinden mal ve hizmet tanımı, reklamı, satışı, ödemesi ve teslimatı gibi birçok işlem gerçekleştirilebilmektedir. İnternet gerek düşük maliyetli yapısı gerekse de günün her saati erişime açık oluşu sebebiyle en çok öne çıkan e-ticaret aracı konumundadır(Bal, 2003: 22).

2.5. Elektronik Ticaretin Ekonomik Etkileri

E-ticaretin ticari faaliyetlere doğrudan etki etmektedir. Pek çok geleneksel ticari işlemin yerini çağdaş yöntemler aldı. Bu yöntem değişimlerinden en mühim olanlarına aşağıdaki tablodan gözlemlemek mümkündür (Küçükyılmazlar, 2006).

Tablo 1. Geleneksel Ticaret – Elektronik Ticaret Karşılaştırması

	İŞLEMLER	GELENEKSEL TİCARET	ELEKTRONİK TİCARET
ALICI ŞİRKET	Bilgi Edinme Yöntemleri	Görüşmeler, Dergiler, Kataloglar, Reklamlar	Web sayfaları
	Talep Belirtme Yöntemi	Yazılı Form, Fax, Posta	E-Posta
	Talep Onayı	Yazılı Form, Fax, Posta	E-Posta
	Fiyat Araştırması	Kataloglar, Görüşmeler	Web sayfaları
SATICI ŞİRKET	Sipariş Verme	Yazılı Form, Fax, Posta	E-Posta, EDI
	Stok Kontrolü	Yazılı Form, Fax, Posta	Online Veritabanı, EDI
	Sevkiyat Hazırlığı	Yazılı Form, Fax, Posta	Online Veritabanı, EDI
	İrsaliye Kesimi	Yazılı Form, Posta	Online Veritabanı, EDI
	Fatura Kesimi	Yazılı Form, Posta	E-Posta, EDI
ALICI ŞİRKET	Teslimat Onayı	Yazılı Form, Fax, Posta	E-Posta, EDI
	Ödeme Programı	Yazılı Form, Fax, Posta	Online Veritabanı, EDI
	Ödeme	Banka Havalesi, Posta, Tahsildar	İnternet Bankacılığı, EFT, EDI

Kaynak: (Küçükyılmazlar, 2006)

E-ticaret, iktisadi hayat üzerindeki etkisini dolaylı yoldan göstermektedir. E-ticaretin iktisadi yaşama entegrasyonuyla beraber iktisadi hayat dolaylı yoldan aşağıdaki şekilde etkilenecektir:

- Doğrudan pazarlama kolaylıkları sebebiyle aracı sayısı düşmekte, rekabet artmakta ve azalan maliyetler fiyatlara yansımaktadır.

- Ürün seçeneklerinde artış sebebiyle pazar gücü tüketicilere geçmektedir.

- Ticari yaşantı 24 saat aralıksız canlılığını sürdürmekte, ticari yaşantıdaki zaman algısı değişmekte, coğrafi açıdan pazara yakın olmanın önemi yok olmakta, pazar yapısı değişime uğramaktadır.

- İşletmelerin iş organizasyonları ve modelleri değişime uğramakta, elektronik ortamda gerçekleşen tedarik zinciri, web tabanlı pazarlama ve online sipariş, online faturayla sağlanan düzenli planlama, işletmelerin hem genel maliyetlerini azaltmakta hem de verimliliğini artırmaktadır.

- Yükselen rekabet koşulları küçük ölçekli işletmelerin işini zorlaştırırken, uzak pazarlara erişim imkânlarının artışı küçük ölçekli işletmelere yeni fırsatlar sunmaktadır.

İnternet kullanan kişi sayısının giderek artış gösterdiği bugünün dünyasında online alışveriş sitesi sayısında da büyük bir artış görülmektedir. E-ticaret hacminin hızla genişliyor olması, ülkelerin sosyal, iktisadi ve idari yapısına doğrudan etki etmektedir. Bu etkiler doğrultusunda dünyaya hakim olan geleneksel ticaret anlayışından yeni ekonomiye geçiş süreci hız kazandı. Ek olarak bu etkiler ülke ekonomilerinde meydana getirdiği pozitif etkiler, devletlerin hızla e-ticaretin gelişimine katkı sağlayacak düzenleme ve önlemler yapmasını sağladı. Erdoğan, e-ticaretin en önemli etkisinin ekonomilerin büyüme ve verimlilik düzeylerine yaptığı etki olduğunu dile getirdi. Azalan maliyetler yoluyla elde edilen tasarruf ile artan verimlilik unsurları, toplam ekonomide artış yaşanmasına yol açmaktadır(Erdoğan, 2002: 19). Buna ek olarak, azalan vergi gelirleriyle birlikte harcanabilir gelir kaleminde de bir artış olduğu gözlemlendi. Yeni ekonomide ortaya çıkan bu nitelikler, geleneksel ekonomi anlayışına kıyasla rekabet koşullarının yeniden şekillendiği, sektör bazında stratejik rekabet kalıplarının oluştuğu bir düzen kurmuştur(Keskin,

2000: 19). İnternet kullanımıyla beraber elektronik ticaretin geniş boyutlara ulaşması, bilgiye direkt ana kaynağından, aracısız, hızlı ve doğru bir biçimde ulaşma imkanı sunarak maliyet yapılarında masrafların azalması şeklinde kendini gösterdi. Elektronik ticaretin üretim maliyetlerinde meydana getirdiği azalma etkisi iki boyutta görülmektedir. Bunlardan ilki, işletmenin maliyet yapısında meydana getirdiği değişim; ikincisi ise diğer işletmelerle geriye ve ileriye dönük ikili ilişkilerinde kazanılan maliyet düşüşüdür(Kepenek, 1999: 62).

Elektronik ticaret sağladığı maliyet avantajı sayesinde mal ve hizmet fiyatlarının düşüşünü sağlar; böylece tüketicinin lehine çalışmış olur. İşletmeler internet üzerinden sundukları ticari faaliyetlerde ürün ve hizmetlerin fiyatlarını daha düşün seviyelerde belirlemektedir. Tüketiciler, e-ticaret sayesinde sipariş, alışveriş, yatırım vb. pek çok ticari işlemi hem çok daha hızlı gerçekleştirebilmekte hem de sonuçlarını bizzat gözlemleyebilmektedirler(Keser, 2000: 97-98). Elektronik ticaret sayesinde daha hızlı, sürekli ve düşük maliyetli ticaret yapısı sonucu fiyat artışlar seviyelerinde bir azalma gözlemlendi. Ek olarak, artan rekabet ve küreselleşme fiyatları daha şeffaf bir yapıya getirdi. Piyasa hem alıcılar hem de satıcılar için daha geniş bir yapıya bürünmüştür. Bu yüzden işletmeler maliyet tasarrufu sağlayacak yeni yöntemler edinmek zorunda kaldı. İnternetin kullanımıyla beraber hem yerel hem de küresel ölçekte ortaya çıkan rekabet, tam rekabet piyasası şartlarına benzer piyasa şartlarının oluşmasını sağlamaktadır. Bu yüzden düşük kar marjı, etkin üretim ve müşteri memnuniyeti sağlamaktadır. Elektronik ticaretin ana iktisadi etkisi, hızla gelişim gösteren bilgi ve iletişim teknolojilerinin sonucu olarak, engellerin minimize edildiği bir iktisadi faaliyet alanı oluşturmasıdır. Elektronik ticaret hızla gelişim kaydeden bu söz konusu altyapıyı kullandığı için, ekonomik yaşantıya da aynı büyüklükte etki eder. Elektronik ticaretin, üretici, tedarikçi, kullanıcı ve tüketicileri bir araya getirdiği için; sanayi devriminden bu zamana kadar hayali kurulan ürün ve hizmet üretimi ile ticari yaşantıyı gerçeğe çevirecek nitelikleri taşıdığı görülmektedir(İnce, 1999: 17).

2.6. Verginin Tanımı ve Sınıflandırılması

Devlet, faaliyetlerini sürdürebilmek maksadıyla gereksinim duyduğu gelirli çeşitli yöntemler kullanarak elde edebilir(Turhan, 1998: 20). Devletlerin kamu harcamalarının finansman ihtiyacını giderebilmek için anayasal çerçevenin dışına

çıkmadan elde ettiği gelirlerin tümüne ise kamu geliri denmektedir. Devletler, topladıkları kamu gelirleri ile topluma kamu hizmeti sunarlar. Devletlerin çok sayıda gelir kalemi vardır. Bu gelirleri şu şekilde sıralamak mümkündür; vergiler, harçlar, resimler, şerefiyeler, parafiskal gelirler, kamu borçları, para işlemlerinden doğan gelirler, mali tekeller, yardım ve bağışlar, emlak ve teşebbüs gelirleri, fonlar ve diğer gelirler(Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2003: 99-101).

Tüm bu gelir kalemleri arasında en önemli olana vergi gelirleridir. Devletin, kamu hizmeti sunabilmek adına toplumdaki bireylerden topladığı gelir türüne vergi denir. Vergi kelimesi, Fransızca "Impot" ifadesine karşılık gelmektedir ve kökeni Türkçedir. Genel anlamda karşılık beklemeden verilen, hediye edilen bir değer anlamına gelir. Fakat finansal anlamıyla vergi, kamu harcamalarına iştirak hissesi olarak mükellefler tarafından devlete ödenen kıymetlere denir(Sayar, 1970: 77). Neredeyse herkes tarafından "devlete zorunlu olarak ödenen gelir" şeklide bilinen vergi kelimesinin anlamındaki bu açıklığa karşın, tam ve eksiksiz bir tanım yapılması epey zordur (Oktar, 2010: 1).

Klasik ve modern maliyeciler diye sınıflandırabileceğimiz yazarlar verginin tanımını şu şekilde yaptı. Avrupa kıtasındaki klasik maliyenin kurucu kabul edilen Gaston Jeze tarafından vergi tanımı şu şekilde yapıldı "Vergi, kişilerden kamu giderlerini karşılamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak istenen parasal bir yükümlülüktür". Diğer taraftan modern maliyeci yazarlarsa vergi ifadesinin tanımını şöyle yaptı: "Vergi, bireylerden kamu harcamalarını karşılamak ya da devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesini sağlamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak, doğrudan doğruya istenen parasal bir yükümlülüktür". Tanımlardan da anlaşıldığı üzere modern maliyeyi temsil eden yazarlar klasik maliyecilere iki yerde ilavede bulunmaktadır. Bunlardan ilki vergilerin yalnızca kamu harcamalarını finanse mahiyetli değil, aynı zamanda iktisadi ve sosyal yaşama müdahale maksadı ile de toplanabildiğidir. İkinci husus ise vergilerin mükelleflerden doğrudan doğruya alınıyor oluşudur. Bunun manası, vergi mükelleflerinin vergi ödemelerini direkt olarak kazandıkları gelirler, yaptıkları harcamalar ve sahip oldukları servetler üzerinden ödüyor olmalarıdır(Türk, Kamu Maliyesi, 1996: 97-98).

Kanunlarımız incelediğinde ne Türk Vergi Mevzuatında ne de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) bir tanıma rastlanmamaktadır. Ancak 1982 Anayasasının

‘Siyasi Hak ve Ödevler’ başlıklı 73’üncü maddesinde ‘Vergi Ödevi’ alt başlığı altında doğrudan bir vergi tanımı yapılmamasına karşın “vergi ödevi” açıklanarak “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmü yer aldı(Turhan, 1998: 22).

2.6.1. Dolaylı-Dolaysız Vergiler

Dolaysız ve dolaylı vergiler; “vasıtasız” ve “vasıtalı” vergiler şeklinde de isimlendirilmektedir. En eski vergi sınıflandırılma türü olan dolaylı ve dolaysız vergi günümüzde de varlığını önem teşkil eder seviyede sürdürmektedir (Erginay, 1998: 72). Mükellefin vergi yükün başka birine devredememesi başka bir ifadeyle vergiyi doğrudan mükellefin ödemesi bağlamında vergi türünü belirlemektedir.

Dolaysız vergi ve dolaylı vergileri sınıflandırmak, ülkelerin vergi sistemlerinin adaleti bağlamında bilgi sunmak için oldukça önemlidir. Dolaysız vergiler kolay yansıtılamazlar ve vergiler toplanırken bireylerin ödeme güçleri önemsenmektedir. Bu bağlamda herhangi bir ülkede dolaysız vergilerin oranı ne kadar fazlaysa söz konusu ülkenin vergi yapılanmasında adaletin o derece sağlandığı söylenebilir. Dolaylı vergilerse, yansıtılması kolay olan ve bireylerin hiçbir suretle şahsi durumlarını kapsamayan vergi türüdür. Dolaylı vergilerin bir ekonomi içerisindeki payının fazlalığı, bahsi geçen vergi sistemi içerisinde adaletsizliğin var olduğunu göstermektedir (Şener, 2010: 248).

Bir verginin ödenmesinin ardından yasal olarak başkalarına devredilmemesi, başka bir ifadeyle verginin kanunen yükümlüsüyle fiili yükümlüsü aynı bireyse, söz konusu vergiler dolaysızdır. Dolaysız vergiler genel hatlarıyla servet ve gelirin vergilendirilmesinde ortaya çıkan genel fiyat düzeyini etkilemeyen, nispi gelirleri yansıtılamayan ve farklılaştırılamayan aynı zamanda tahakkuku, tebliği ve tarhı mükellefin direkt olarak belirttiği geliri ve/ya da serveti üzerinde gerçekleştirilen ve yine tahsili de mükellef veya vergi yükümlüsü tarafından gerçekleştirilen vergilerdir (Çetinkol, 2013: 11).

Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan dolaysız vergiler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- Motorlu Taşıtlar Vergisi
- Gelir Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi
- Kurumlar Vergisi
- Emlak Vergisi

Kimi vergilerin kanunen sorumlusuyla fiili sorumlusu aynı kişi olabilir. Başka bir deyişle, vergi yükü kanunda öngörüldüğü biçimde yansıtılarak başka bir bireye devredilebilir. Sözü edilen türdeki vergiler dolaylı vergiler kapsamındadır (Erdem, 2006: 100-101). Dolaylı vergiler genel fiyatlar üzerinde etkili olup, nispi fiyatları farklılaştıran vergilerdir. Ücretlendirme, harcama üzerinden toplanan vergilerin bahsi geçen grup bağlamında olması sağlanmaktadır. Türk Vergi Sistemi içerisindeki dolaylı vergilerse aşağıdaki gibidir:

- Gümrük Vergisi
- Katma Değer Vergisi
- Damga Vergisi
- Özel Tüketim Vergisi
- Sigorta ve Damga Muameleleri

2.6.2. Ad Valorem-Spesifik Vergiler

Matrah, verginin hesaplanmasını temellendiren bir madde, para ya da değerdir. Vergi yapılanmalarında spesifik matrah ve ad Valorem matrah şeklinde iki tür matrah bulunmaktadır. Verginin matrahını parasal bir değer şeklinde ortaya koyan tarifelerin hayata geçirildiği vergilere ‘Ad Valorem Vergi’ ismi verilmektedir (Erdem, 2006: 99). Ad Valorem vergiye örnek vermek gerekilirse; gelir vergisi verilebilir. Verginin matrahını fiziki çokluklara göre belirleyerek tahsil edilen vergilerse ‘Spesifik Vergi’ şeklinde isimlendirilmektedir (Türk, Kamu Maliyesi, 2011: 172). Spesifik vergiye örnek vermek gerekilirse; motorlu taşıtlar vergisi verilebilir. Ad Valorem ve spesifik vergilerin bazı nitelikleri bulunmaktadır. Söz konusu vergilerin niteliklerini analiz ederek matrahı hakkında bir fikir oluşturulabilir. Spesifik vergilerin uygulama sahası çok sınırlıdır. Hayata geçirilmeleri bağlamında ciddi sıkıntılar ortaya çıkmaktadır. Spesifik vergiler değere oranla ters orantılıdırlar. Ad Valorem vergilerin hayata geçirilmesi idari bağlamda çok zordur ancak spesifik vergilere kıyasla uygulama

sahası daha geniş bir yelpazedir. Değer temelli vergiler olduklarından bugünün vergileri genellikle bu biçimde kullanılmaktadır (Edizdoğan, 2007: 253).

2.6.3. Sübjektif-Objektif Vergiler

Devletin toplayacağı vergi belirlenirken vergi sorumlusunun bireysel durumunu, evli ya da bekâr oluşunu, elde ettiği gelir kaynak ve miktarını göz ardı edilmeksizin tahsil edildiği vergiler sübjektif vergiler biçiminde adlandırılmaktadır (Türk, 2011: 174).

Günümüz dünyasında hayata geçirilen bireysel gelir vergisiyle intikal ve veraset vergileri sübjektif vergilerdir. Örnek vermek gerekilirse; gelir vergisinde bireyin bütün geliri bir bütün halinde değerlendirilir. Buna ek olarak bahsedilen vergilerde istisna ve muafiyet uygulamalarının varlığı sübjektif olduğunu ortaya koymaktadır (Nadaroğlu, 1996: 232).

Vergi sorumlusunun ailevi ve bireysel durumları değerlendirilmeksizin bir iktisadi etmenden alınan vergiler objektif vergiler olarak değerlendirilmektedir (Erdem, 2006: 99). Objektif vergiler verginin konusuyla vergiyi ödeyen birey arasında herhangi bir bağlantı olamaz. Bugünün dünyasında uygulanmakta olan objektif vergiler;

1) Gümrük Vergileri

2) Tüketim Vergileri

3) Damga Vergisi -anonim olarak tahsil edilir-.

2.6.4. Gelir-Servet-Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir; vergileme ve ekonomik bağlamda iki farklı biçimde tanımlanabilmektedir. Ekonomik bağlamda gelir; imalat etmenlerinin imalat süreci sonunda açığa çıkan değerler akımı, şeklinde tanımlanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2015: 10). Vergileme bağlamında gelirse belli bir süre dâhilinde, bir bireyin -genellikle bir senede- türlü kaynaklar aracılığı ile kazanç ve iratlarının net tutarıdır (Eker, 2009: 216). Tanımlar arasındaki farklılığa karşın geçmiş bir sene zararları göz önünde bulundurulmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2015: 56). Tanımlar arasında pek çok fark

olmasına karşın sözü edilen farklılığın esas nedeni, mali anlamda gelir daha çok uygulamaya ilişkinken, ekonomik açıdan teorik temellidir. Gelir üzerinden alınan vergilerde, verginin iktisadi kaynağı, başka bir ifadeyle matrahının özelliği gelir tarafından yaratılmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilere örnek vermek gerekilirse; Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, verilebilir. Gelir Vergisi; reel bireylerin belli bir zaman diliminde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden, sorumlusunun ailevi ve bireysel durumu da arka plana atılmaksızın çoğalan oranlı tarifeye göre alınan sübjektif dolaysız vergidir (Nadaroğlu, 1996: 336). Gelir vergisinin üç vergilendirme metottu bulunmaktadır. Bunlar (Bilici, 2011: 178):

- Bileşik Gelir Vergisi
- Üniter Gelir Vergisi
- Sedüler Gelir Vergisi

Üniter Gelir Vergisi: Genel gelir vergisi biçiminde de adlandırılmaktadır. Belli bir süre içerisinde türlü kaynaklardan kazanılan gelirlerin tamamının birleşerek vergilenmesi anlamına gelmektedir.

Sedüler Gelir Vergisi: Türlü kaynaklardan kazanılan gelirler birbirleriyle bağlantı söz konusu olmaksızın ayrı ayrı vergilendirilmesidir.

Bileşik Gelir Vergisi: Türlü kaynaklardan kazanılan gelirler ilk olarak ayrı ayrı vergilendirilmekte, ardından birleştirilerek, ek bir vergi alınmaktadır.

Kurumlar Vergisi'yse objektif ve genel özellikli olan, piyasa koşullarında yansıtılma imkânı olan bir dolaylı vergi türüdür. Bireylerin sahip oldukları iktisadi güçlerini birleştirerek ortaklık yaratmaları, bireysel güçlerine kıyasla iktisadi yönden daha da güçlenmelerini sağlar. Söz konusu gücün vergi bağlamında kavranmasının gereği, Kurumlar Vergisi uygulamaları gereksinimini açığa çıkarır (Yılmaz, 2015: 188). Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi'nin bazı nitelikleri bulunmaktadır. Bahsi geçen nitelikler aşağıdaki gibidir:

- Tüzel ve gerçek bireylerin bir takvim senesi içerisinde kazandıkları irat ve kazançları vergilendirilmektedir.
- İktisadi hedefli ve sosyal hedefli istisna ve muafiyetler içermektedirler.
- Artan oranlılığa elverişli vergilerdirler.

- Bireyin ödeme gücü ve minimum geçim indirimi göz önünde bulundurularak vergilendirme yapılmaktadır.
- Verginin safi gelir üzerinden alınmasını sağlamaktadırlar. Gelirin safi oranının belirlenmesi zorsa, karinelerine kıyasla matrah tespiti gerçekleştirilir. Bu yöntem uygulamada 'basit Usul' ve 'Götürü Usul' şeklinde ifade edilmektedir.

Gelir üzerinden toplanan vergilerin ekonomiye etkisi oranları bağlamında farklılık gösterebilir. Örnek vermek gerekilirse; bir gelir vergisinin yüzdesi yüksek ise ve mükellef üzerinde fazla yük yaratıyorsa, gelir elde edenlerin verginin ardında gelirleri azalacağından dolaylı olarak tasarrufları da azalmaktadır. Gelir vergilerinin iktisadi yapıya başka bir etkisi de alın gücünü düşürmesidir. Vergi sonrası geliri düşen bireylerin alım gücü düşeceği gibi taleplerinde de düşüş görülecektir. Sözü edilen durum iktisadi etkinliklerin yavaşlamasına neden olabilir. Gelir Vergileri, iktisadi stabilizatör gücünün en yüksek olduğu vergilerdir. Herhangi bir verginin iktisadi stabilizatör gücü yüksek ile bahsi geçen vergi, iktisadi kriz zamanlarında ekonomiyi iyileştirici ve dengeleyici etkide bulunmaktadır. Bu durum da gelir vergilerinin pozitif taraflarındadır. Gelir vergileri yükselen oranlı olmaları, bireylerin ödeme güçlerini önemsemesi, yelpazenin genişliği ve özellikle de dolaysız vergi olması nedeniyle, hem ekonomi genelinde hem de vergi yapılanmasında adaletli bir sistem oluşturmaktadır (Çetinkol, 2013: 11).

Harcama vergileri, servetin ve gelirin tüketim hedefli olarak elden çıkartılması ve harcanması bağlamında toplanan vergilerdir. Bu bağlamda imal edilen, tüketilen veya satılan hizmet ve ürünlerde temellidirler. Kişiler, geliri harcadıkları süreçte, hizmet ve ürünlerin fiyatları içerisinde gizlenmiş olarak vergilendirilirler (Edizdoğan, 2007: 203).

Harcama vergileri dolaylı vergiler bağlamında değerlendirilmektedir. Söz konusu vergiler, bireylerin bireysel ve ailevi durumlarını göz ardı ettiklerinden objektif vergiler altında değerlendirilmektedir. İstisna, indirim ve muafiyetlere yer vermezler. Kişinin geliri arttıkça tüketimden çok tasarrufa gitme olduğundan mükellefin ödediği verginin yüzdesi küçülecektir. Düşük gelirleri olanlarsa, tasarruf yapmaktan ziyade tüketime yöneleceklerinden ödenen verginin yüzdesi yükselecektir. Harcama vergileri bu yönü ile düşük gelir sınıflarından daha fazla, yüksek gelir sınıflarındansa daha az

alındığından hem dikey hem de yatay vergi adaletine ters düşerler (Çetinkol, 2013: 12).

Türkiye'de harcamalar üzerinden alınan vergiler 'özel Tüketim Vergileri' ve 'Genel Tüketim Vergileri' şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Genel Tüketim Vergilerinin konusu; tüm hizmet ve ürünlerinde tüketimidir. Katma Değer Vergisi ve Gümrük Vergisi, Genel Tüketim Vergisi örneklerindendir. Özel Tüketim Vergisi'nin konusuysa bazı hizmet ve ürünlerin tüketimidir. Özel Tüketim Vergisi'ne örnek olarak; Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Sigorta ve Banka Muameleleri Vergisi ve Sekiz Yıllık Eğitime Katkı Payı Vergileri'dir. Özel Tüketim Vergisi ve Genel Tüketim Vergisi haricinde aşağıda sıralanan vergiler de harcama vergileri sınıfında sayılmaktadır.

- Damga Vergileri
- Değerli Kâğıtlar, Harçlar Vergisi

Harcamalar üzerinden alınan pek çok vergi çeşidi vardır. Bu vergilerin en kapsamlıları;

- Özel Tüketim Vergileri
- Katma Değer Vergisi
- Gümrük Vergisi

Katma Değer Vergisi: Ekonomik etkinliklerin bütün süreçlerinde alınan, ancak verginin bütün satış ücretlerine değil, yalnızca o aşamada açığa çıkarılan katma değere uygulanan vergilerdir. KDV, harcamalardan alınan dolaylı vergilerin, kolaylıkla yansıtılabilen ancak mükellefin söz konusu durumu hissetmediği vergilerdir. KDV, genel tüketim vergilerinden sayılır ve söz konusu vergi bahsedilen vergi türünün en gelişmiş biçimidir. KDV Avrupa Birliği ülkelerinden de geniş çapta uygulanmaktadır (Bilici, 2011: 188). KDV, genel tüketim vergilerindendir. Genel tüketim vergilerinin en gelişmiş ve somut örneği Katma Değer Vergisi'dir.

Katma Değer Vergisi'nin matrahının hesaplanabilmesi için satışlardan hesaplanan vergide alışlardan hesaplanan verginin çıkarılması gerekir. Bu metot, vergi indirimi metodu biçiminde adlandırılmaktadır (Arıkboğa, 2015: 9).

Gümrük Vergisi: Ürünlerin gümrük sınırını geçmesi nedeniyle alınan vergi şeklinde tanımlanabilir. Dolaylı vergiler sınıfında bulunan Gümrük Vergileri, ürün üzerinden alındıklarından objektif niteliklidirler. Bahsedilen vergilerin yansıtılmaları oldukça kolaydır (Nadaroğlu, 1996: 368). Gümrük vergileri kimi zaman devlete gelir kaynağı yaratmanın haricinde, yerli endüstriyi yabancı malların rekabetinden koruma amaçlı olarak alınabilir.

Ülke devletlerinin önem teşkil eden gelir kaynakları arasında sayılan gümrük vergisi, yerli imalatçıyı da koruyucu bir nitelik taşımaktadır. Gümrük vergisi sebebiyle ithalat yüzdelerinde ciddi bir düşüş görülecek ve yerli endüstri yabancı imalatçılar ile kolaylıkla rekabet içerisine girebilecektir. Devletler, türlü hizmet ve ürünlere gümrük vergisi getirerek ithal ürünlere de belli sınırlamalar getirmiş olur. Kimi zaman ülkenin gerek duyduğu bir malın rahatlıkla temin edilebilmesi için gümrük vergilerinin yüzdeleri düşük tutulmakta kimi zaman da tersine ülkeye girmesi istenmeyen mallar için gümrük vergisi yüzdeleri arttırılmaktadır. Bu bağlamda gümrük vergisinin, ürünün ithalatının gerçekleştirildiği ülke için caydırıcılık yaratma gibi bir fonksiyona sahip olduğu ifade edilebilir (Bilici, 2011: 190).

Özel Tüketim Vergileri: Harcamaların fiilen gerçekleştirildiği anda sınırlı sayıda hizmet ve ürünler üzerinden alınan vergiler şeklinde tanımlanabilir. Özel Tüketim Vergileri, talep esnekliği zayıf ve sürümü yüksek ürünlerden alınır. Bu ürünlerden çok vergi hasılatı sağlamak ya da tüketime imrendirmek hedefiyle vergi yüzdeleri yüksek tutulur (Dönmez, 2011: 136). Özel Tüketim Vergileri, alkol ve sigara gibi zararlı ürünlerin üretimini sınırlandırması bağlamında yararlıdır. Kaynak dağılımı düzenleme potansiyeli oldukça yüksektir. Özel Tüketim Vergileri tüm bunlara ek olarak, gelir dağılımını düzenlemek için de toplanmaktadır. Harcamalar üzerinden toplanan vergiler pek çok ülke içerisinde Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'nın büyük bölümünü meydana getiren vergilerdir. Harcama vergilerinin nitelikleri aşağıda maddeler halinde verilmiştir:

- Harcama vergileri gelir vergilerinden farklı olarak, gelirleri kullanımı üzerinden toplamaktadır. Gelir vergileri, vergileri gelir kaynağından toplamaktadır.

- Harcama vergileri yararlanma temeline dayanan vergilerdir. Bireyler faydalandıkları seviyede vergiye tabi tutulmuş olurlar. Bu nedenle öteki vergilere kıyasla çoğunlukla hissedilmezler.
- Harcamalar üzerinden toplanan vergiler, türlerine göre pek çok hedefe erişmek için kullanılabilmektedirler. Örnek vermek gerekilirse; özel tüketim vergisi, piyasa başarısızlıklarını ortadan kaldırmak, çevreyi koruma altına almak, sigara ve alkol tüketimini sınırlandırmak için toplanan vergiler verilebilir. Yukarıda sayılan durumların hayata geçirilmesi toplumun genel sağlık düzeyine etki etmiş olur.
- Harcama vergileri, gelir vergisinde olduğu gibi mükelleflerin bireysel hallerini arka plana atarlar. Bu niteliği nedeniyle vergileme de dikey ve yatay adalete ters düşmektedirler.
- Harcamalar üzerinden toplanan vergiler dolaylı vergiler sınıfındadırlar. Bir ülkenin iktisadi yapısında ciddi paya sahip olan harcama vergileri sözü edilen ülkenin vergi yapılanmasında adaletsizlik yaratabilmektedirler.
- Harcamalar üzerinden toplanan vergilerin yüzdelerinde hükümet tarafından yapılacak herhangi bir değişiklik, belli bir sektörü teşvik edebilir ya da kısıtlamayı da talep edebilir. Bu tip vergilerde oran farklılaşmaları, gelir dağılımındaki problemleri giderme amaçlı da yapılabilir. Hizmet ve ürün alımı üzerine yeni bir vergi yaratılması ya da mevcut vergilerin çoğaltılması, söz konusu hizmet ve ürünlere olan talebi daraltıcı yönde etki etmektedir. Verginin artması ile sözü edilen ürünün ya da hizmetin fiyatı da artacaktır.

Servet, tüzel ya da gerçek bireyin belli bir süreçte sahip olduğu menkul-gayrimenkul mallar, alacaklar ve paranın toplamını oluşturur. Servet vergileri bahsedilen değerlerin bütünün ya da bir bölümü üzerinden toplanan vergilerdir (Bilici, 2011: 181). Bugünün dünyasında servet vergilerinden daha düşük gelir elde edilmesine karşın bu vergiler pek çok ülkede toplanmaktadır. Servet vergileri gelişen ülkelerde servet ve gelir dağılımındaki adaletsizliği gidermek için kullanılmaktadır. Servet vergileri, gelir dağılımı bağlamında adaleti yaratma fonksiyonunu yerine getiren en önemli vergilerdendir (Arıkboğa, 2015: 12).

Servet vergileri, vergileri yaratan eylemin kapsamına göre çeşitlenmiştir. Vergi olgusunun servetin toplamı olduğu vergiler, servet üzerinden toplanan vergilerdir.

Servet üzerindeki mülkiyet hakkının bağış ve ya veraset yolu ile karşılıksız olarak başkalarına devredilmesi neticesinde, servet transferi üzerinden toplanan vergilerden meydana gelir. Türkiye içerisinde bu tür bir verginin adı; İntikal ve Veraset Vergisi'dir (Yılmaz, 2015: 235).

2.7. Vergi Mükellefi ve Sorumlusunun Tanımı

Vergilendirme neticesiyle ortaya çıkan kamu hukuku bağlantısının pasif tarafını meydana getiren ve belli oranda vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorunda olan bireye vergi borçlusu denmektedir. Kendi vergi borcu için vergilendirmenin şekli ve maddi görevlerini gerçekleştiren birey yükümlü; başka birinin vergi borcu için sözü edilen aşamaları gerçekleştiren üçüncü bireylerse sorumludur. Yansıma olgusu yaşanırsa verginin kanunen yükümlüsüyle taşıyıcı farklı bireyler olarak karşımıza çıkar (Çomaklı ve diğerleri, 2013: 97). Vergi mükellefi, 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 8/1. Maddesinde '*vergi yasalarına göre kendisine vergi borcu terettübeden tüzel ya da gerçek birey*' şeklinde ifade edilmiştir. Bu bağlamda vergi mükellefi olgusu, yalnızca vergi borucunu ödemeyi anlatan maddi yükümlülük çerçevesinde ağırlıklı olarak ortaya konulmuştur. Buna karşın, Vergi Usul Kanunu'nun 157-257. maddesinde düzenlenen 'mükellefin görevleri' hükümleri söz konusu tanımını tamamlamakta ve vergi mükelleflerinin vergi ödeme sorumluluğuna ek olarak, defter tutma, bildirimde bulunma, beyanname verme gibi türlü şekli görevlerin de bulunduğunu ifade etmektedir. Bu sebeple, mükellefin vergi yasalarına göre yapması gereken sorumlulukların bütünü vergi sorumluluğu ya da vergi mükellefiyeti şeklinde açıklanmaktadır. Vergi mükellefinin kapsamlı bağlamda sorumluluğu hem şekli hem de maddi görevlerini gerçekleştirmesi zorunluluğunu ifade etmektedir (Gerçek, 2005: 158). Bir bireyin vergi mükellefi olabilmesi için;

- Vergiye sebep olan fiili durumun ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi
- Kişinin vergi borcunu kendi malvarlığından ödeme zorunluluğunun varlığı gerekmektedir.

Yukarıda maddelenen iki koşul vergi mükellefiyle vergi yükümlüsü arasındaki farkları ortaya koymada temel bir esas yaratmaktadır (Öncel ve diğerleri, 2014: 72).

Vergi hukukunda sorumluluk, vergiyi doğuran meseleyle ilişkisi bulunmayan üçüncü kişilerin yasalarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine

getirilmesi açısından vergi dairesi nezdinde muhatap tutulmalarını, bazı şartlardaysa asıl vergi borçlusuyla beraber ya da onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade etmektedir(Öncel ve diğerleri, 2012: 75). Çok kısa tanımıyla vergi mükellefi olmamasına rağmen, asıl mükellef yerine vergiyi ödemekle yükümlü olan bireye vergi sorumlusu denir(Pehlivan, 2006: 63).

Bu kavram, VUK madde 8/2'de şu şekilde tanımlandı; "Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir." Asıl vergi borçlusu mükellef olmakla beraber, vergi sorumlusu mükellefin adına ve onun ekonomik değerleri üzerinden vergi keserek vergi dairesine ödeme yapar (Kırbaş, 2012: 67). Bu noktada vergi sorumlusunun yetkilerinden kısaca söz etmek gerekir. Vergi sorumlusuna ait yetkiler ile kast edilen, vergi sorumlusu kimsenin idareye karşı iler sürebileceği yetkiler grubudur. Kanun koyucu merciler vergi sorumlusunun yetkileriyle alakalı doğrudan bir düzenleme yapmadı; ancak VUK madde 8/4'de yer alan "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir." cümlesi, kanunun öbür maddelerinde yer alan mükellef ifadesinin vergi sorumlularını da içine aldığına delil gösterilmektedir(Öncel ve diğerleri, 2012: 81).

AATUHK'nın 3. maddesinde bulunan amme borçlusu tanımlaması da bu görüşü doğrular niteliktedir. Bu maddede amme borçlusu tanımı şu şekilde yapıldı; Amme borcunu ödemek zorunda olan gerçek ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci ya da mirasçılarını, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerinin tümüne amme borçlusu denir. Benzer bir şekilde GVK'nın 107. maddesinde de vergi sorumlularının tarhiyatın muhatabı olabilecekleri kanun altına alındı(Gerçek, 2005). Fakat Danıştay'ın bazı hükümlerinde vergi sorumlusuna asıl mükellefe göre daha az hak tanındığına yönelik görüşler belirttiği görülmüştür. Örnek olarak, vergi sorumlusunun tarh edilmiş vergilere karşı dava yoluna gitme yetkisinin bulunup bulunmadığının ele alındığı pek çok davada, Danıştay kararı vergi sorumlularının böyle bir yetkisinin bulunmadığı yönünde çıktı. Vergi sorumlularının mahsup ve iade talebinde bulunup bulunamayacakları ile alakalı tereddütleri gidermek maksadıyla, kanun koyucu 5035 Sayılı kanun ile GVK'nın 121. maddesi ve KVK'nın 44. maddesinde, Maliye Bakanlığı'na ödenmesi gerekenden fazla ödenen vergilerin mahsuben ya da nakden iadesiyle alakalı yetki tahsis edilmiş ve bu yetkinin mükellef

ya da vergi sorumlusu üzerinde ayrı ayrı kullanılabileceği hüküm altına alındı. Vergi sorumlusu ister vergi kesen, ister kanuni temsilci, isterse mirasçı konumunda olsun, verginin ödenmesi hususunda muhatap kabul edildiği ve vergiyi ödemek mecburiyetinde bırakıldığı durumlarda, vergi idaresi karşısında amme borçlusu statüsüne erişmekte ve kendisine karşı icra yoluna gitmek ya da hukuki yaptırımda bulunmak mümkün olmaktadır. Bu yüzden dava açma, düzeltme, uzlaşma, takas ve terkin başvuruları gerçekleştirme ya da zamanaşımını ileri sürme yetkisi açısından asıl vergi mükellefleri ile vergi sorumluları arasında bir fark bulunmamaktadır (Gerçek,2005: 166; Öncel ve diğerleri, 2012: 81).

2.8. Vergi Kanunlarında Sorumluluk Hükümleri

Vergi hukukunda esas olan vergi borcu toplanmasının yükümlüden yapılmasıdır. Buna karşın, farklılaşan ve yapılanan ekonomik ve hukuki bağlantılar kimi zaman yükümlünün vergisinin başkalarından alınmasını vergileme ve özellikle tahsilat niteliği bağlamından neredeyse bir gereklilik halini almıştır. Türkiye'nin vergi hukukunda, yükümlüler adına tahakkuk eden zam ve vergilerin ya da ileriki dönemlerde yapılacak analiz neticelerine göre tahakkuk edecek vergilerde, bunlara bağlı faiz ve cezaların esas borçlusundan tahsil edilememesinde durumunda, idari görevini üstlenmiş bireylerin sorumluluğu durumu açığa çıkmaktadır (Tokat, 2007: 73). Vergi Usul Yasası'nın 10. Maddesinde 'Kanuni Temsilcilerin Görevi' başlığı genelinde yer alan düzenlemede, mali özellikte görevleri gereken süreç içerisinde yapma zorunluluğu bakımından kimlerin yükümlü sayıldığı tespit edilmektedir.

Maddenin ilk paragrafı, kurumun sahipliğini ve çeşidini önemsemeksizin, yasal temsilci statüsünü taşıyan bütün bireyleri bağlamakta olup; 'tüzel bireyleri-in-…mükellef ya da sorumlu olmaları durumunda onlara düşen görevler yasal temsilcileri tarafından yerine getirilmek zorundadır.' Hükmünü belirtmektedir (Çelik, 2002: 178).

6183 sayılı Yasa, yükümlü adına temsil yetkisini elinde bulunduran bireyleri, başka bir ifadeyle yasal temsilcileri, özel ve detaylı düzenlemeler öncesinde bile 'amme borçlusu ya da borçlu' kavramının tanımı sırasında muhatap kabul etmiştir (Tokat, 2007: 73).

Kural olarak, tahakkuk ederek netleşen vergi ve benzeri özellikte devlet alacağının vadesinde ödenmemesi halinde ortaya çıkan problemlerin çözümünde

öncelikle takip edilecek olanlar, direkt olarak verginin yükümlüsü olan tüzel ya da gerçek bireylerdir. Buna karşın Yasanının üçüncü maddesine göre, amme alacağını ödeme zorunluluğunda olan tüzel ya da gerçek bireyler, bunların yasal temsilcileri ya da vergi mükellef ve mirasçıları, kefili, yabancı şahıs, kurum temsilcileri, vergi sorumluları, amme borçlusu sayılmışlardır. Bu sebeple vadesi bitmiş kamu alacağının sorumlu ya da yükümlünün malvarlığından tahsili olası olmadığı hallerde, hakkında işlem yürütülecek yeni yasal temsilci veya muhataplar olacaktır. Vergi sisteminde vergi sorumluluğu kurumunun oluşturulmasının amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir.(Mutluer ve diğerleri, 2003: 58):

- Devletin vergi alacağını güvence altında tutmak
- Vergi idaresinin daha az harcamayla vergi toplamasını sağlamak
- Tahsilat sürecini kısaltmak
- Yönetime kolaylık sağlamak

Yasal temsilcilerin görevlerini yapmamaları halinde, vergisel alacaklar ile ilişkili olarak öncelikle tüzel kişiliğe gidilir. Alacakların tüzel kişilerden alınamama sonucunda yasal temsilciye gidilir. Sermaye kurumların vergi borçlarına dair yükümlülükleri yasal temsilcileri yoluyla gerçekleştirmektedir. Bu nedenle yasal temsilcilerin ödevlerini yapmamaları sebebiyle ortaya çıkan ve kurumların varlıklarıyla karşılanamamış borçlardan sorumlu tutulurlar (Kaneti, 1989: 89).

Vergi Usul Yasası'nın 10. Maddesi yasal temsilcilerin vergi borçları temelli şekillenen sorumluluğunu düzenlemektedir. 3505 sayılı yasayla hayata geçirilen değişikle vergi Usul Yasası'nın 10. Maddesinin ikinci fıkrasından 'ihmal ve kasıtlarıyla' ifadesi çıkarılmış ve madde hükmüne göre temsilcilerin sorumlu olabilmesi vergi görevlerinin temsilci tarafından yapılmaması ve bu sebeple vergi ve bu çerçevede alacakların tüzel bireyin malvarlığından tamamen ya da kısmen alınamaması şartına bağlanmıştır. Bahsedilen 10. Maddenin ilk halinin hayata geçirilmiş olduğu süreçte, madde metni içerisinde bulunan 'ihmal ve kasıtlarıyla' ifadesinden kaynaklı yasal temsilcilerinin sorumluluğunun kusur temelli sorumluluk olduğunu kabul görüyordu. Bu süreç içerisinde gerçekleşen tartışmalar genellikle kusura dair ispat yükünün hangi tarafa düştüğüne ilişkindi. Yasa koyucunun 3505 sayılı yasayla yapmış olduğu değişiklik yasal sorumluluk mu yoksa kusurlu sorumluluk mu olduğu bağlamında yargısal ve öğretisel çapta tartışmalara sebep

olmuştur. Sözü edilen tartışmalar sonucunda farklı düşünceler ortaya çıkmıştır. Öğretide bazı yazarlar tarafından öne sürülen düşünceye göre; Vergi Usul Kanunu'nun 10. Maddesi bağlamında yasal temsilcisinin sorumluluğu kusursuz sorumluluktur (Bahar, 2005). Bu düşünceye göre madde bağlamında yasal temsilcinin sorumluluğunun kusura dayandırıldığı iddiasını ortaya atmak oldukça zordur. Yasa koyucunun değişiklikle amacının ispat yükünün yer değiştirmesinin zeminin hazırlamak ve kusur temelli sorumluluğu sürdürmek olsa idi, bunu daha net bir düzenleme ile yapacağı görünen bir gerçektir. Bu düşünceyi savunan kişiler, kusur sorumluluğunun oluşabilmesi adına ihmal ya da kasıttan birisinin varlığını gerekli etmen olarak kabul etmekte olup yasa metninde sözü edilen etmenlerin yer almamasına karşın temsilcilerin sorumluluğundan söz ediliyor olmasını kusursuz sorumluluk şeklinde kabul etmişlerdir (Karahasan, 2003: 159).

Diğer bir görüşe göreyse, yasal temsilcilerin vergi temelli sorumluluğuna egemen olan sorumluluk esası kusur sorumluluğudur. Yazında 'kusur; mevcut bir görevin yapılmasındaki boşluk ya da gerektiği gibi davranmama' biçiminde ifade edilir (Gözler, 2003: 978). Vergi hukuku bağlamında kusurun varlığı için ihmal ya da kasıt aranmayıp, kusurun en ağır olamayan türü olan adi kısaltmanın olması yeterlidir. Bu sebeple, vergi yasalarına göre verilen görevlerin yapılmaması ya da eksik bir şekilde yapılması durumunu anlatan 'riayetsizlik taksiri'ni vergi hukuku bağlamında 'kusur' olarak kabul edilmesi gerekmektedir (Şenyüz, 2003: 46).

3. TEVKİFAT UYGULAMASININ ELEKTRONİK TİCARETTE UYGULANMASI

3.1. Vergi Tevkifatının Tanımı ve Niteliği

Vergi borcunun oluşmasını takiben, ilgili mükellefin oluşan bu vergiyi ödemesi genel kuraldır. Fakat bazı durumlarda kanun koyucu, vergiyi asıl mükelleften değil de üçüncü şahıslardan toplama yoluna gider. Esasen gelir vergisinde ve özellikle maaş ve ücretlerin vergi borcunu ödemesi bakımından başvurulan bu yönteme stopaj ya da kaynakta tevkif denir(Aydın, 2006: 129). En ideal vergi tarh ve tahsil biçimi, toplam gerçek gelirin vergiye tabi tutulması ve verginin mümkün olduğunca gelirin elde edildiği periyod içerisinde ya da ona en yakın zamanda tahsil edilmesidir. Gelirin ortaya çıkışı ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi en aza indiren tahsil biçim tevkifat usulüdür(Turan, 1982: 156).

Bu bilgileri göz önünde bulundurarak kaynaktan vergi kesimi usulünün artı ve eksileri incelemek mümkündür(Akdoğan, 2001: 295; Kökavcı, 2010: 118-125). Bu yöntemde vergilendirilecek gelir doğduğu an, daha sahibine ulaşmadan vergilendirmeye tabi tutulur. Bu yüzden vergi borcu süratle tahsil edilmiş olur. Tevkifat usulünün bir başka artısı ise vergi kayıplarını ve kaçakçılığını önlüyor oluşudur. Çünkü tevkifata maruz kalan kimse gelirin asıl sahibi olmadığından, vergi kaçırması için bir sebep yoktur. Tam aksine böyle bir vaziyette sorumluluk onda olduğundan ceza ile karşılaşmamak adına daha dikkatli hareket edecektir. Bu yöntem vergi dairelerin işini de kolaylaştırmaktadır. Verginin tarhı ve ödenmesiyle alakalı yükümlülükler tevkifat yönteminde devlet tarafından gerçek ya da tüzel kişilere bırakıldı. Tevkifat yapmakla yükümlendirilmiş kimseler vergi borcunu hesaplayıp vergi idaresine yatırmaktadır. Böylece vergi idarelerinin işi hafiflemektedir. Ek olarak, tevkifat usulüne göre vergilendirilen mükellef kitlesi oldukça geniştir. Vergi idaresinin bu kadar çok sayıda mükellefi birer birer takip etmesi oldukça masraflı olacaktır. Bu noktada bazı kişiler tevkifattan sorumlu tutulmakta, böylece masraflar minimize edilmektedir. Devlet, tarh ve tahsilden sorumlu tuttuğu bu kişilere herhangi bir bedel ödememektedir. Bu sayede vergi tahsil masrafları minimuma inmektedir. Ek olarak tevkifat sayesinde inceleme ve kontrol gereksinim azalmakta, bu da yine vergi

idaresinin masraflarının azalmasına yardımcı olmaktadır. Tevkifat yönteminde verginin tahsili için gerekli olan eleman, büro gereçleri, çalışma ve genel idare giderleri gibi masraf kalemleri, tevkifat sorumluluğu verilmiş kişiler tarafından karşılanmaktadır. Tevkifat usulünün bir diğer artısı ise mükelleflerin vergi formalitesi ile uğraşmak zorunda bırakılmamasıdır. Yine bir başka pozitif etkisiyse; verginin gelir daha mükellefin eline geçmeden kesilmesidir. Bu durum vergi yükünün daha az hissedilmesine yarar sağlamaktadır. Kaynaktan kesime dayanan tevkifat yönteminin birtakım negatif özellikleri de mevcuttur. Bu özelliklerin başında da artan oranlı vergileme yapmanın olanaksız olması gelmektedir. Tevkifat usulündeki ana gaye vergiyi gelirin oluştuğu an tahsil etmek olduğundan, yalnızca o gelir miktarı özelinde vergilendirme yapılabilmektedir. Bu da mükelleflerin diğer gelir kalemlerinin de toplanıp birlikte vergilendirme yapılmasını olanaksız kılmaktadır. Yine bu usul ile alakalı bir başka eleştiri de geçici bir tahsilat yöntemi oluşudur. Her ne kadar mevcut vergi kanunları çerçevesinde gelirlerden tevkifat usulü ile elde edilen vergiler kesin nitelikteyse de diğer gelir kalemlerinden kesilen vergiler bazı koşullarda iade edilebilmektedir. Mükellefin dönem sonunda verdiği beyannamede hesapladığı vergilerden mahsubu sonucunda tevkif edilen vergilerin iadesi mümkün olabilmektedir. Bu tarz durumlarda tevkifi yapılan vergi geçici gelir niteliğindedir. Bu usul ile elde edilen vergi gelirinin gerçekten de bir kamu geliri olup olmadığı geçici oluşu sebebiyle tereddüt oluşturmaktadır. Bu durum, kamu gelirlerinin tahmininde ve bütçe yapma süreçlerinde zorluklara sebep olmaktadır.

3.2. Vergi Tevkifatının Gelişimi

3.2.1. Dünyada Gelişimi

Tevkifat fikrini ilk ortaya atan Fransız Mareşal Vauban olmuştur. Vauban aynı zamanda bir maliyecidir. Fransız Mareşal 1707'de kaleme aldığı Dime Royale=Kral Öşür adlı eserde Fransız vergi sistemini sıkı bir eleştiriye tabi tutmuş ve yeni bir vergilendirme projesi fikri sunmuştur. Vauban'ın ortaya attığı bu yeni vergi modeli tevkifat usulünü de içermekteydi. Tevkifat usulünü dönemin Fransa'sında uygulamak fırsatı bulunamasa da, yaklaşık bir asır sonra İngiltere'de ilk kez uygulandı(Tuncer, 1954: 5).

İngilizlerin 1803'de kabul ettiği analitik yapıdaki yeni vergi modelinde, çeşitli randıman kategorilerinin şedül halinde ayrı ayrı vergiye tabi tutulması kabul edilmiş, bu sayede tevkifat usulünün uygulanması mümkün kılındı. Bu sayede 1803 İngiliz gelir vergisi, arazi mülkiyeti, ücret ve maaşlardan toplanan vergilerde tevkifat usulünün kullanıldığı bir vergi yasası olmuştur. İlerleyen yıllarda tevkifat yönteminin uygulama alanı daha da genişletildi. 1913 tarihli Amerikan Federal Gelir Vergisi kabul edilirken, İngiltere örneği göz önünde bulundurularak tevkifat yöntemine de yer verildi. Fakat yönetimin pratikteki başarısızlıklarından dolayı büyük eleştirilere maruz kalmış ve 1917'de yürürlükten kalktı. Ancak 26 sene sonra, 1943'te tevkifat yöntemi tekrardan uygulamaya alındı. Tevkifat usulünün orijini Fransa'ya dayanmakla beraber, 1940'lara kadar Fransa'da gerçek anlamda uygulamaya geçemedi. 1940'a kadar Fransa'da ikametgâhı bulunmayan kimselere ödenen ücret, maaş ve emekli maaşlarına uygulanan tevkifat usulü, bu yıldan itibaren Fransa'da ikametgâhı bulunan kimselere yapılan ödemelerde de uygulanmaya başladı(Tuncer, 1954: 6).

Almanya'ysa bu yöntemi ilk dönemlerinden beri başarılı bir biçimde faaliyete sokmuştur. Almanya'da ücretlilerden alınan gelir vergisi tevkifat usulü ile toplanmaktaydı. Ayrıca ücretlilere, belirli bir süre zarfında işsiz kalması, dolayısıyla yıllık gelirinin asgari geçinme düzeyinin altında kalması durumunda kesilen tevkifat vergilerini geri isteme hakkı tanındı. Fakat bu hak daha sonra, özellikle de 1929'da patlak veren dünya ekonomik bunalımının etkisiyle, yürürlükten kaldırıldı. Ücretlere ek olarak menkul sermaye iratları da tevkifat yönetimine tabi tutulan bir diğer gelir çeşididir. 1934'te çıkartılan bir yasayla bu iratlara uygulanan tevkifat usulünün kapsamı arttırıldı. Yine bu yıllarda anonim şirket yönetim kurulu üyelerine ödenen huzur haklarının ve telif hakkı kazançlarının vergilendirilmesi hususunda tevkifat yöntemi kullanılmaya başlandı(Doğrusöz, 1992: 16). 1933'e kadar İtalya'da da ihtiyari bir biçimde tevkifat usulü kullandı. Gerçek anlamda bir tevkifat uygulamasına ise ancak 1933 senesinden sonra rastlanabilmektedir. İtalyan gelir vergisinde, devlet ve diğer amme hükmi kişilerinin ödediği ücret, maaş ve diğer tahsisatın vergilendirilmesinde tevkifat yöntemi uygulanmaktadır(Tuncer, 1954: 7).

3.2.2. Türkiye'de Gelişimi

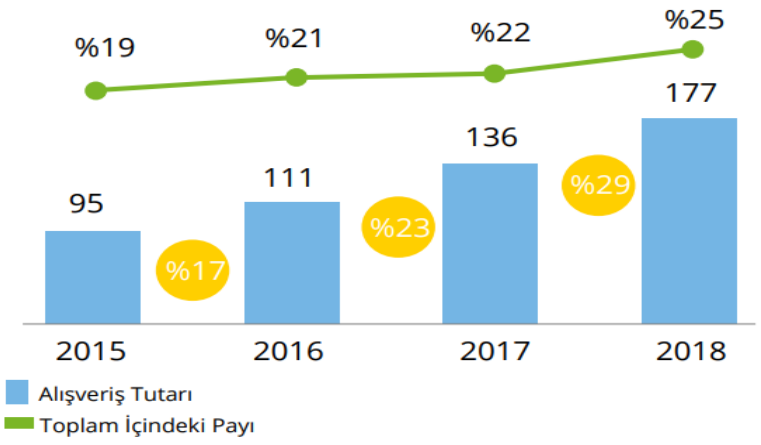
Türk Vergi Sisteminde tevkifat faaliyetlerine ilk kes 1926'da 755 sayılı "Kazanç Vergisi Kanunu" ile başlandı. Bundan önce uygulamada olan gelir üzerinden

alınan vergileri düzenleyen kanunlarda kendine yer bulamayan tevkifat usulü, 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda sadece ücret gelirleri hususunda öngörülmüştür. 755 sayılı kanun 22.03.1934 tarih ve 2395 sayılı yeni "Kazanç Vergisi Kanunu" ile yürürlükten kalktı. Düzenlenen yeni vergi kanununda tevkifat uygulamasının kapsamı genişletildi. Buna göre ticari ve sınaî işletmelerin işlerini sürekli olarak gören serbest meslek erbabının, bu işletmelerin istişare, proje tanzimi, aracılık ve takip vb. işlerini bir kez dahi olsa görenlerin, mesleki teşekküllere mensup olmayanların, artistlerin, şarkıcıların ve çalgıcıların gelirleri de, tevkifat usulüne göre vergilendirilmeye başladı. 03.06.1949 tarihinde yürürlüğe giren 5421 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu" ile tevkifat usulünün uygulama alanı iyice genişletilmiş ve belirginleşmiş olup, bu husus ayrı bir kısım halinde düzenlendi. Bu kanuna göre ücretler, kanunen ücret niteliğindeki ödemeler, menkul sermaye iratları ve serbest meslek gelirlerinin tamamı tevkifat usulüne göre vergilendirilmeye alındı. 5421 sayılı kanun, 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'yla yürürlükten kaldırılmış, tevkifat usulü de yeni kanunda çok daha kapsamlı bir şekilde düzenlendi(Doğrusöz, 1992: 17).

Tevkifat yönteminin Türk vergi sistemindeki uygulama alanı gelir vergisinden ibaret değildir. Buna ek olarak Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Damga Vergisi Kanununda da tevkifat usulüne yer verildi. Gelir Vergisi Kanunu'nun vergi tevkifatıyla alakalı hükümleri başlarda yalnızca gerçek kişilerin ticari kazançları dışında yer alan gelir kalemlerini kapsayan bir yapıdayken; zamanla faaliyet alanı genişleyerek kurum gelirlerini de içine almış ve kurum gelirlerine ilişkin tevkifat gelir vergisi kanunu içerisinde düzenlenmesine yol açtı. 10.06.1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yalnızca dar mükellef kurumlarda tevkifat usulüne yer verdi. Fakat 21.06.2006 tarih ve 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununda bu durum düzeltilerek tam mükellef kurum gelirlerinde de tevkifat usulüne başvurulacağı, yeni Kurumlar Vergisi Kanununda yer altı. Türk Vergi Sisteminde tevkifat faaliyetlerini içeren bir başka kanun da 08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunudur. Esasen beyan sisteminin geçerli olduğu Veraset ve İntikal Vergisi'nde de tevkifat usulüne genişçe yer verildi. Tevkifat usulüne Türk Vergi Sisteminde yalnızca doğrudan vergilerde değil, aynı zamanda dolaylı vergilerde de rastlanmaktadır. Ana gayesi vergi güvenliğinin sağlanmasına yönelik olan katma değer vergisinde tevkifat usulü, KDV Kanununun "vergi sorumlusu" başlıklı 9'uncu maddesine dayanılarak çıkartılan çeşitli

tebliğlerde düzenlendi. Bu çalışmanın da esasını meydana getiren Katma Değer Vergisi Tevkifatı, takip eden kısımlarda yönleri ile ele alınmaktadır. Tevkifat usulünün uygulandığı bir diğer Türk Vergi Sistemi kanunu ise Damga Vergisi Kanunudur. 11.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi kanununun 19'uncu maddesinde istihkaktan kesinti suretiyle ödeme yöntemi açıklandı. Vergi tevkifatı hadisesi, temelde kazanç vergileriyle alakalı bir faaliyet olup, verginin hızlı bir biçimde tahsil edilmesini, vergi güvenliğinin sağlanmasını, bazı durumlarda da vergilendirme meselesinin basitleştirilmesini sağlamak maksadıyla uygulanan bir yöntemdir. Katma Değer Vergisi tevkifatıysa doğrudan vergi güvenliği sağlama amacı taşır. KDV tevkifatı ile bilinen tevkifat uygulamaları arasındaki bir diğer fark ise KDV tevkifatının verginin erken tahsil edilmesine herhangi bir katkı sağlamıyor oluşudur(Akyol, 2008: 15).

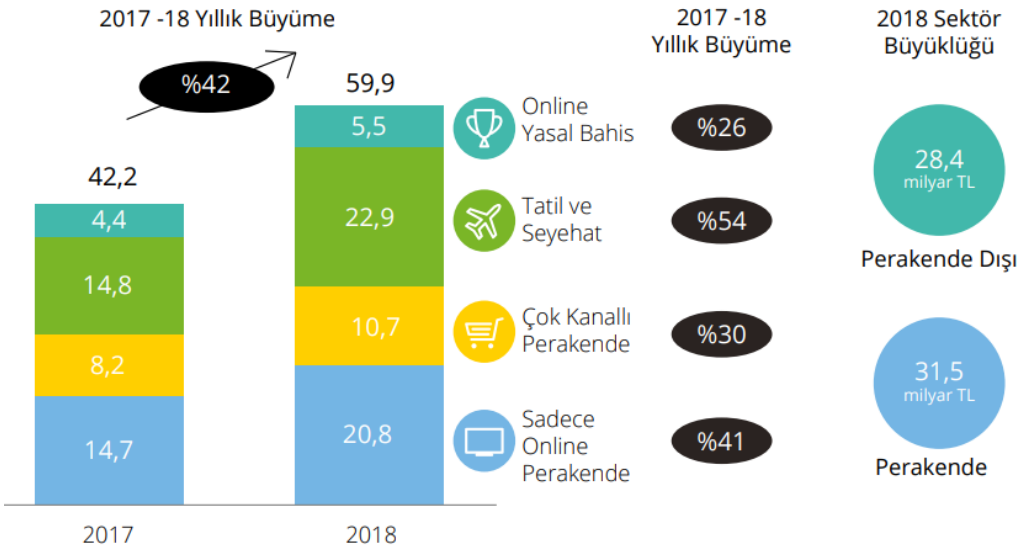
Türkiye'de vergilendirme araçlarının elektronik olarak çoğalması ile gündeme gelen tahsilat politikasındaki değişimler hem kamunun hem de vergi mükelleflerinin çok yönlü stratejiler dâhilinde yeni araçlara uyumunu olanaklı kılmıştır. Bu araçlar hem kamu hem de vergi mükellefleri nezdinde uyum sürecini kolaylaştıran kredi kartı kullanma sıklığına paralel bir görünüm sergilemektedir. Öyle ki kayıtlı ticari harcamaların vergilendirilmesi hem daha kolay olmakta hem de bankaların aracı olarak rol üstlendiği bu süreçte kamusal fayda üst düzeye çıkarılmaktadır. Türkiye'de tüm ticari kartların toplam ticari hacim içerisindeki payının artması söz konusu vergilendirme stratejilerinin temel dayanağı olmakla birlikte kayıtdışı harcamaların da önüne geçmeye imkan sağlamaktadır.



Şekil 1. Türkiye'de Ticari Kartların Alışveriş Tutarı ve Toplam İçindeki Payı

Kaynak: (TÜSİAD, 2019)

Artan ticari kart kullanımı e-ticaretin gelişmesine yönelik bazı fırsatların değerlendirilmesine ön ayak olmakta ve e-ticaretle ilişkili alışveriş deneyimine temel teşkil etmektedir. Nakit kullanımını azaltıcı fonksiyonuyla paranın el değiştirme zahmetini de ortadan kaldıran uygulamalar dâhilinde çok sayıda vergi mükellefi gerekli tahakkuk işlemlerini otomatik olarak muhasebe sistemleri üzerinden gerçekleştirerek günün sonunda kamunun vergi olarak alacağı payı kolayca belirlemekte ve dahi bu konuda herhangi bir kaçağın olmamasına yönelik çabalarını minimize etmektedir. Vergi kaçakçılığı günümüzde nakit paranın aklanmasını sağlayacak bir dizi enstrüman dahilinde suç sayılan bir eylem olduğu halde benimsenebilmekte ve kamunun bu konuda yoğun denetimleri kimi zaman sonuçsuz kalabilmektedir. Bu durumda harcamanın vergi mükellefi e-ticaret siteleri üzerinden günbegün artan hacimde gerçekleştirilmesi hem vatandaşlar hem de kamusal ve özel kurumlar nezdinde ciddi bir vergi dostu uygulamanın önünü açmaktadır. Bu doğrultuda sektörel bazda ortaya çıkan harcamaların e-ticarette yoğunlaşma sıklığı da önemli bir kamusal faydanın göstergesi biçiminde değerlendirilmektedir.



Şekil 2. Türkiye'de E-ticaret Pazar Büyüklüğü Değerleri

Kaynak: (TÜSİAD, 2019)

Bu noktada online yasal bahis ve tatil ve seyahat için damga vergisi %0,1, KDV %18 olarak hesaplandığında ve %30 gelir vergisi söz konusu iken;

● Perakende dışı sektörden kamunun elde ettiği vergi hasılatı:

Damga vergisi: 28,4 milyar TL x 0,01 = 284 milyon TL

KDV: 28,4 milyar TL x 0,18 = 5,1 milyar TL

Gelir Vergisi: 28,4 milyar TL x 0,3 = 8,5 milyar TL

Toplam: 13,8 milyar TL

● Perakende sektörden kamunun elde ettiği vergi hasılatı:

Damga vergisi: 31,5 milyar TL x 0,01 = 315 milyon TL

KDV: 31,5 milyar TL x 0,18 = 5,6 milyar TL

Gelir Vergisi: 31,5 milyar TL x 0,3 = 9,4 milyar TL

Toplam: 15,3 milyar TL

● Kamunun 2018 yılında e-ticaret işlemlerinden elde ettiği vergi hasılatı toplamda 29,1 milyar TL olarak bulunmaktadır.

E-ticaretin hızlı büyüyen yapısı bu konuda yapılan çalışmalarda vergilendirme araçlarının çeşitlenmesine yönelik bazı gereklilikleri ön plana çıkarmayı da zorunlu hale getirmiştir. Bu araçlar e-ticaretin nevi ve kapsamına ilişkin farklılıklar gösterse de vergilendirme aşamasında bir dizi problemin oluşmasına da neden olmuştur. Bu problemlerin temel dayanağı ise e-ticaretin yalnız ulusal düzeyde değil uluslararası uzlaşı rejimlerine mecbur bir görünüm sergilemesiyle yakından ilgilidir. Öte yandan server bilgisayarın ülkeler arası mevzuat farklılıkları nedeniyle vergilendirilmesinde bir dizi farklılığa endeksli olması vergilendirmeye ilişkin sorunları artırıcı bir etki yaratmaktadır. Bu konuda sınır ötesi ticaret hem ülkelerin dış ticaret dengelerini olumlu etkileyen bir aktör iken vergilendirme açısından ise bazı sıkıntıları ortaya çıkarmaktadır. Bu doğrultuda ticari sırların korunması adına önlem alan hükümetlerin de diğer ülkeler nezdinde vergilendirmeyi zorlaştırıcı yaptırımları söz konusu olabilmektedir.

3.3. Tevkifat Uygulamasına İlişkin Görüşler

3.3.1. Olumlu Görüşler

Tahsilatta Hızlılık: Vergileme hususunda tahsil yöntemleri zaman bakımından "hemen tahsil usulü" ve "sonradan tahsil usulü" olarak ikiye ayrılabilir. "Sonradan tahsil" yönteminde gelirin doğuşuyla vergilendirmeye tabi tutuluşu arasında bir süre geçer(Tuncer,1954: 70). Çünkü mükellefler bir dönem içerisinde kazandıkları gelirleri ve bunlara yönelik vergileri o dönemin sonunda vergi idaresine sundukları beyanname ile bildirirler. Yani gelirin oluşumu ile vergilerinin ödenmesi arasında bir zaman farkı oluşur. Modern vergicilikte en mühim konulardan birisi, gelirin doğuşu ile vergilendirilmesi arasındaki zaman farkının minimize edilmesidir (Aliefendioğlu, 1975: 3).

Kaynakta vergilendirme usulü, gelirin doğuşu ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi minimize etme konusunda en etkili yöntemdir. Özellikle de büyük iktisadi bunalım periyodlarında, paranın değerinin hızla eridiği zamanlarda, verginin anında tahsili devletler için oldukça önemlidir. Kısacası kaynakta vergileme usulü, vergi hasılatını konjonktürel dalgalanmaların meydana getirdiği etkilere karşı korumaktadır(Doğrusöz, 1992: 28).

Hile ve Vergi Kaçağını Önleme: Tevkifat usulünü savunan bir diğer düşünce ise vergi kayıplarını ve vergi kaçakçılığını önlediği şeklindedir. Bunun sebebi tevkifat uygulamasına tabi tutulan bireyin, gelirin asıl sahibi yani mükellef olmayışıdır. Bu da tevkifat yapan kişinin vergi kaçırmak için herhangi bir nedeni olmaması manasına gelmektedir. Aksine bu kişi alabileceği ceza sebebiyle vergilendirmeyi eksiksiz uygulamak konusunda motive olacaktır. Tevkifat sorumluğu verilen kimsenin, gerçek usulde vergilendirmeye tabi tutulan bir mükellef olması durumunda, verginin eksiksiz kesilip ödenmesinde gerçekleştirdiği ödemeleri gider ya da indirim olarak gösterebilmesi bakımından menfaatine de olacaktır(Tuncer, 1954: 71).

İdari Tasarruf: Tevkifat usulünde verginin tarhı ve ödenmesiyle alakalı yükümlülükler devlet tarafından gerçek kişilere ya da tüzel kişiliklere bırakılmaktadır. Vergilendirme işini tevkifat yapmakla görevlendirilmiş bireyler yapmakta ve hesapladıkları bedeli vergi dairesine yatırmaktadır. Bu durum vergi idaresinin işlerinin kolaylaşmasına yaramaktadır(Doğrusöz, 1992: 29). Ayrıca tevkifat usulü sayesinde

kontrol ve incelemeye daha az gereksinim duyulmakta, idare masrafları azalmaktadır. Zira tevkifatla yükümlendirilmiş kimselerin vergi kaçırması için herhangi bir motivasyonu yoktur. Bu da vergi kaçağı ihtimalini düşürmektedir. Tevkifat usulü gelirlerin çok daha az masrafla toplanmasını mümkün kılmaktadır(Doğrusöz, 1992: 30). Böylece vergi idaresinin hatalı işlemlerden kaynaklanan iş yükünün artışı da önlenmiş olmaktadır(Ejder, 2004: 165).

Hazine Alacağının Güvencesi: Tevkifat yönteminin, geçici tahsil usulü olarak kullanıldığı ve tamamlayıcı bir tarh muamelesine gerek gösterdiği durumlarda hazine alacağının güvence altına alınması daha net bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Zira kazanç elde ettikçe verginin ödenmesinin sonucunda, daha sonra tamamlayıcı tarh muamelesinin yapıldığı esnada mali yapısı kötüleşmiş olan mükellefin fazla bir vergiyle karşı karşıya kalması önlenir. Hatta ve hatta, hiç vergi ödeyemeyecek hale düşenler bakımından maliyenin vergi kaybı azalır. Özellikle de iktisadi bunalım periyodlarında mükelleflerin çoğunun ödeme gücü açısından zor duruma düşmeleri ve benzeri durumlarda kamu alacağı, tevkifat usulü ile büyük oranda temin edilmiş olmaktadır(Doğrusöz, 1992: 28).

3.3.2. Olumsuz Görüşler

Artan Oranlı Vergilemenin Engellenmesi: Tevkifat usulü hakkındaki negatif düşüncelerden biri, bu yapıda artan oranlı vergilendirmenin yapılamamasıdır. Tevkifat yönteminin objektif karakteri buna müsaade etmemektedir. Oysa modern gelir vergiciliğinin en mühim niteliklerinden biri artan oranlı vergilendirmeye uygun olmasıdır(Tuncer, 1954: 72).

Uygulama Alanının Sınırlılığı: İçerdiği bazı özellikler sebebiyle tevkifat usulü gelir kategorilerinin tümüne uygulanamamaktadır. Özellikle sınai ve ticari kazançlar üzerinde bu usulü kullanmak, sair kazanç ve iratların tamamını bu usulle vergilendirmek olanaksızdır. Diğer bir ifadeyle tevkifat usulünün uygulama sahası gelir vergileri bakımından sınırlı kalmaktadır(Tuncer, 1954: 72).

Geçici Olması: Ücretlerde tevkifat yöntemine göre toplanan vergi gelirleri kesin nitelikte olmasına karşın; taşınır sermaye iratlarında tevkifat yöntemiyle toplanan vergilerin bir bölümünün iade edilmesi gerekmektedir. Bu "geçicilik niteliği" yüzünden tevkifat yoluyla toplanan vergi gelirlerinin gerçek bir kamu geliri mi, yoksa

bir bölümünün bir süre sonra iade edilmesi mi gerekeceği hususunda soru işaretleri oluşur. Bu durum bütçe yaparken ve kamu gelirleri tahmin edilirken zorluk çıkarabilir(Aliefendioğlu, 1975: 6). Diğer taraftan tevkifat usulünün lehine görüşlerin açıklanması hususunda idarenin elini güçlendirdiği belirtildi. Ancak bu durum bir yandan idareye yardımcı oluyorken, diğer yandan işlerini zorlaştırıyor. Tevkif usulünün geçici bir tarh yöntemi şeklinde kullanılması durumunda, vergi idaresinin işlem sayısı artışa uğramaktadır. İade ve mahsup talepleri vergi idaresinin iş yoğunluğunu arttırmakta, bu da bazı karışıklıkların yaşanmasına zemin hazırlamaktadır.(Doğrusöz, 1992: 34).

Vergi Bilincine Engel Olması: Toplum nezdinde sağlıklı bir vergi bilincinin oluşturulması, vergi görevinin ulusal mahiyette bir görev olduğu bilincinin kamuoyunun bütününe benimsetilmesi ve vergileri gönüllü olarak ödeme alışkanlığının oturtulması vergi kanunlarının ve vergi idaresinin birebir vergi mükelleflerine uyumuyla mümkündür. Zamanla kapsamı arttırılan tevkifat usulü, özellikle dolaysız vergilerde bir vergilendirme yöntemi olarak vergi mükellefiyetinin doğurduğu biçimsel sorumlulukların belli bireyler üzerinde yoğunlaştırılması yoluyla gerçek manada vergi idaresiyle vergi yüklenicisi arasındaki ilişkileri minimize etmeye, daha açıkçası askıya almaya yönelik olarak tercih edilir hale geldi (Seviğ, 2005: 45). Tevkifat yöntemiyle vergi yükümlüsünde bulunması gereken mükellefiyet bilinci yok olmaktadır. Bu da vergilendirmenin bir vatandaşlık hakkı olduğu gerçeğinin zamanla unutulmasına sebebiyet vermektedir.

3.4. Dolaylı ve Dolaysız Vergide Tevkifat Uygulaması Farklılığı

Doğrudan doğruya yasalarla vergilendirilmiş kazanç ve gelir elde edenlerden alınan vergilere dolaysız (vasıtasız) vergi denir. Vasıtasız vergilerde tevkifat yöntemi, kanunda sayılan gelirlerin elde edilmeden önce vergilendirmeye tabi tutulması şeklidir. Bilindiği üzere tevkifat yönteminde vergiyi kesen kişi mükellefin kendisi değil, yalnızca verginin ödenmesi hususunda vergi dairesine karşı muhatap olan kimsedir(Aliefendioğlu, 1975: 13).

Yani dolaysız vergilerde tevkifat hizmeti vergi sorumlusu tarafından yapılıp vergi dairesine aktarılmaktadır. Üretilen bir ürünün teslimi veyahut sunulan bir hizmetten alınan dolaylı vergilerde de yine ürünün teslim anında ya da hizmetin

sunulduğu anda yasalarca tayin edilen vergi bedelinin kesilmesi söz konusudur. Vasıtalı (dolaylı) vergilerde verginin satış fiyatına ya da sunulan hizmete karşılık alınan bedele dâhil edilmesi suretiyle tüketiciye ya da hizmeti yaptıran kimseye aktarılması imkânı vardır. Bu sebeple vasıtalı vergilerde nihai yükümlü, yani vergiyi asıl yüklenen, ürünü teslim alan ya da hizmetten faydalananlardır(Aliefendioğlu, 1975: 13).

Vergi mükellefiyle vergiyi asıl yüklenen kimseler dolaylı vergilerde aynı kişiler değildirler. Kanun koyucu merciler, vasıtalı vergilerde, ürün ve hizmetlerden faydalananları vergilemek istemesine rağmen, bu büyük mükellef grubundan vergi tarh ve tahsil etmenin oldukça güç olması sebebiyle, onun yerine bu ürün ya da hizmetleri piyasaya sürenleri, vergi yükümlüsü olarak kabul etti. Bu sayede vergi yükünün sırtlanan kişiler, vergi idaresine ödedikleri vergiyi ürün ve hizmet fiyatlarına ilave ederek, bu vergiyi bu ürün ve hizmetten yararlanan tüketicilere yansıtmış olacaklar. Günün sonunda vergiyi ödeyenler, asıl vergilenmek isteyen tüketiciler olmaktadır(Doğrusöz, 1992: 8).

Vasıtalı vergiler kategorisine giren KDV uygulamasında da mükellef olarak seçilen kimseler, aslında birer vergi sorumlusudur. Çünkü KDV'yi asıl ödeyenler, nihai tüketicilerden oluşmaktadır. Mükellefler ödemesi gereken vergi bedeline ürün fiyatına ilave ederek nihai tüketiciye yansıtır. Sonuç olarak mükellef sıfatındaki kişi, verginin aracılığını üstlenen bir tahsildar konumundadır. Bu noktada vergi sorumlusu ise sorumlunun sorumlusu konumundadır(Değer, 1997: 17). Önceki kısımlarda da açıklandığı üzere KDV özelinde mükellef denildiğinde iki farklı kişi kastedilmektedir. Bunlardan ilki olan kanuni mükellef, vergi bedelini nihai tüketicilerden tahsil ederek vergi dairesine yatıran tahsildar durumundaki kişidir. Diğeri ise iktisadi mükelleflerdir. İktisadi mükellef ürün ya da hizmeti kanuni mükelleften satın alarak satış fiyatı üzerinden vergi bedelini ödeyen nihai tüketicidir. Dolayısıyla KDV özelinde tevkifat uygulaması vergiyi asıl yüklenen ve nihai tüketici konumunda bulunan kişiler tarafından yapılmaktadır. Yani KDV'nin tevkifat faaliyetini iktisadi mükellefler gerçekleştirmektedir.

3.5. Elektronik Ticarette Vergilendirme Yetkisi

Bir devletin egemenlik kudretine dayanarak kendi vatandaşlarından veyahut kendi sınırları içerisinde gerçekleşen faaliyetlerden vergi toplamasına vergilendirme yetkisi denir. Ülkeler vergilendirme yetkisini kullanarak kamu harcamaları için gerekli olan mali kaynakları oluştururlar. Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin kullanılması ülkeler için bir zorunluluk mahiyetindedir. Uluslararası ticaretin yaygınlaşması ile birlikte bu yetkinin devletler arasındaki sınırlarının çizilmesi büyük bir sorun olarak algılanmaktadır. Devletlerin tekdüze bir vergi mevzuatının olmaması ve bu mevzuatların birbirleriyle çatışması, vergilendirme yetkisi anlaşmazlıklarına sebebiyet vermektedir. Bugün küresel ticaretin gelişmesiyle birlikte devletlerin sıkça vergilendirme yetkisi anlaşmazlıkları yaşadığı görülmektedir. Vergilendirme yetkisi; bir devletin kendi sınırları içinde gerçekleşen faaliyetlerden meydana gelen gelirleri vergilendirmek istemesinden doğabildiği gibi, kendi sınırları içinde ikamet eden ya da kendisine uyrukluk bağıyla bağlı olan bireylerin bütün dünyada elde ettiği gelirleri vergilendirmek istemesinden de doğabilir.

Günümüzün teknolojik gelişmeleri bireylerin oldukları yerden farklı bir konuma taşınmaksızın orada ticari, siyasi, sosyal ve kültürel bir dizi faaliyeti yürütebilmelerine olanak sağlamaktadır. Hal böyle iken devletler ortaya koydukları düzenleyici mekanizmaları coğrafi nitelikler doğrultusunda güncellemek yerine bir bölgeye fiziksel bağımlılığı reddeden e-ticaret faaliyetlerinde farklı ölçütler geliştirmek durumunda kalmaktadırlar. Uluslararası vergilendirmedeki temel ilke olan ikamet ilkesi bu durumda anlamını kaybetmektedir. Bu doğrultuda iş yerinin tanımı da farklılaşmakta ve devletlerin vergilendirme politikalarına uygun farklı tanımlamalar ortaya çıkabilmektedir.

3.5.1. Kaynak Esaslı Vergilendirme

Kaynak ilkesine dayalı vergilendirme, gelirin veya değerin doğduğu devletin vergilendirme yetkisine sahip olduğu durumdur. Bu noktada mükellefin uyruğu veya ikametgâhı bir şey ifade etmez; ülkeler kendi sınırları içerisinde elde edilen gelirden vergi alırlar. Kaynak esaslı vergilendirme birçok devlet tarafından benimsenmiş olmakla beraber; vergi cenneti olarak addedilen devletler yalnızca bu vergilendirme ilkesini baz alarak vergilendirme yapmaktadır. Bu ilkeyi genelde sermaye ithalatçısı

devletler desteklemektedir. Çünkü bu tarz devletler kendi sınırları içerisinde faaliyette bulunan uluslararası şirketlerin gelirlerini vergilendirmeyi amaçlar (Yaltı, 2003: 17-18). Kaynak esaslı vergilendirme modelinde mükellefin ikametgâhının hangi ülke olduğuna bakılmadan, ülke sınırları içerisinde kazandığı bütün gelirler, o ülkede ödemekle yükümlü olduğu verginin matrahına eklenmektedir. Dolayısıyla kaynak ilkesine dayalı vergilendirme sisteminde gelir kaynağı konumunda ürün ya da faaliyetin coğrafi kökeni ön planda tutulmaktadır(Hellerstein, 2003: 7).

Kaynak ilkesinin merkezinde, yerleşik olmayan kimselerin de kazanç elde ettikleri devletteki kamu hizmetlerinden yararlandığı fikri yatmaktadır. Faydalanma prensibi gereğince de yerleşik vaziyette olmayan kimselerden de vergi ödemesi beklenmektedir (Hoffart, 2007: 110). Kaynak ilkesinin, diğer ilkelere nazaran vergilendirme yetkisi paylaşımını çok daha adil ve etkin düzenlediğini söylemek mümkündür. Birtakım devletlerde, vergi kanunlarının eksiklikleri ve yetersizlikleri sebebiyle, ülke sınırları içerisinde gelirlerin vergilendirilmesi yeterince etkin bir biçimde yapılamamaktadır. Bu ülke özellikle de bu tarz vergi idaresinin zayıf kaldığı devletlere, sınırları içerisinde elde edilen gelirleri vergilendirme şansı tanımaktadır. Kaynak ilkesi sayesinde gelirlerin asıl oluştuğu yerde vergilendirilmesi sağlanıyor(Tuncer, 2003: 100).

3.5.2. İkamet Esaslı Vergilendirme

İkamet ilkesi, ülkelerin kendi topraklarında ikamet eden bireylerin kazançlarını, bu kazançların nerede kazanıldığına bakmaksızın vergilendirmesine esasına dayanmaktadır(Hellerstein, 2003: 5). "İkamet ilkesi, kaynak ilkesine göre çok daha yeni olup, 20.yüzyılda ekonomi ve maliye teorisinde beliren yeni düşünce ve görüşlerin bir sonucu olarak doğmuş ve gelişti" (Tuncer, 2003: 102). Bu ilkeye göre bireyin dünyanın herhangi bir köşesinde elde etmiş olduğu her bir gelir vergilendirmeye tabi tutulabilir. Diğer bir deyişle kişinin gelirlerine yurtiçi veya yurtdışı geliri diye ayrım yapılmaksızın vergilendirme uygulanır. Bu ilkenin dayandığı düşünce yapısına göre; bir devlette yaşayan bireyler o devletin kamu hizmetlerinden yararlanır, bu sebeple kamu harcamalarının bu bireyler üzerinden vergilendirme yoluyla finanse edilmesi gerekir(Wu, 1999: 9).

İkamet esaslı vergilendirmede gerçek bireylerin ikametgâhlarının, tüzel kişiliklerinse kanuni ya da iş merkezinin yer aldığı noktanın belirlenmiş olması büyük önem taşır. Bu ilke uyarınca bir bireyin dünya üzerinde kazandığı bütün gelirler ikamet ettiği devlet tarafından vergilendirileceği için, gelirin hangi devlet sınırları içerisinde doğduğu önemsizdir. Bireylerin ikametgâhının belirlenmesi hususundaysa genelde 6 ay o devlette bulunma ölçütü dikkate alınmaktadır. Fakat e-ticaretin gelişimi ile beraber artık bireyler bir ülkede bulunmaksızın o ülkede gelir elde edebilmektedir. Yani gelişen ve değişen koşullar sonucunda bireylerin ikamet ettiği yer baz alınarak vergilendirmeye tabi tutulmasının etkin bir yöntem olmadığı anlaşılmıştır. Ek olarak bireyler yurtdışında sağladığı kazançları tespit etmek de oldukça güçtür.

3.5.3. Uyrukluk İlkesi Kapsamında Vergilendirme

Vergilendirmede uyrukluk ilkesini baz alan ülkeler, kendilerine uyrukluk bağıyla bağlanmış bireylerin tüm dünya üzerinde elde ettiği gelirleri vergilendirmeye tabi tutarlar. Bu ilke özelinde bireyin ikametgâhın ya da gelirin orijinin hiçbir önemi yoktur. Devletlerarasındaki coğrafi sınırların giderek kalktığı bugünlerde bu ilkenin uygulanabilirliği tartışmaya açık hale gelmiştir.

3.5.4. Varış Yeri ve Çıkış Yeri İlkeleri Kapsamında Vergilendirme

Kaynak ve ikamet ilkeleri uluslararası vergilendirme bakımından gelir üzerinden kesilen vergilerle alakalı vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirlemektedir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerde ise bu ilkeler yerine varış yeri ve çıkış yeri ilkeleri dikkate alınmaktadır. Varış yeri ilkesinde vergilendirme yetkisi nihai tüketimin yapıldığı devlete verilirken; çıkış yeri ilkesinde ise vergilendirme hakkı satıcının bulunduğu devlete verilmektedir. Varış yeri ilkesini benimsemiş devletler olası çifte vergilendirme problemlerinin önüne geçmek için ihracatta KDV istisnası uygularlar. Pek çok devlet ve uluslararası kuruluş, katma değerin oluşturulduğu devlette vergilendirmeyi savunduğu ve küresel ticarette tarafsızlığa hizmet ettiği gerekçesiyle varış yeri ilkesini desteklemektedir(Hellerstein, 2016: 597-598).

3.6. Türk Hukukunda Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi

3.6.1. Yükümlülüğün Tespiti

Diğer birçok devlette olduğu gibi Türkiye'de hem dar mükellefiyete hem de tam mükellefiyete göre vergilendirme uygulamaları yapılmaktadır. Bu bağlamda Türkiye'de ikamet ve kaynak ilkelerinin birlikte kullanıldığı anlaşılmaktadır. Dar mükellefiyete tabi bireylerin yalnızca ülkemizdeki gelirlerinin vergilendirilmesi kaynak ilkesine, ülkemizde ikamet eden bireylerin tüm dünyada sağladıkları kazançların vergilendirilmesi ise ikamet ilkesine örnek teşkil etmektedir. Dolayısıyla mükellefiyetin cinsinin saptanması vergilendirme açısından büyük önem arz etmektedir.

Tam Mükellefiyet: Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesine göre ikametgâhı Türkiye'de olanlar ve bir takvim yılı içerisinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan uzun süre oturan kimseler Türkiye'de yerleşik sayılarak tam mükellef olarak nitelendirilmektedir. Geçici suretle yurtdışına çıkışlar oturum süresi tespit edilirken dikkate alınmaz. Fakat 6 aylık kesintisiz bir oturma koşulunun bir takvim yılı içinde gerçekleşmesi şarttır. Yani bir takvim yılının son 2 ayında ve sonraki takvim yılının ilk 4,5 ayında Türkiye'de oturan bir kimse, Türkiye'de yerleşik sayılmaz(Şenyüz ve diğerleri, 2017: 10-11). "Tam yükümlülüğün tespitinde Kanun yerleşme esasını benimsemiş; fakat buna kısmen vatandaşlığı da dâhil etti" (Akçaoğlu, 2011: 169). GVK 5. maddesine göre bazı bireyler 6 aydan fazla süreli Türkiye'de kalsa bile tam mükellef olarak sayılmayacaklardır. Bu istisnaya dâhil edilen birey şunlardır;

- "Belirli ve geçici görev ya da iş için Türkiye'ye gelen iş, bilim ve fen adamları, memurlar, uzmanlar, basın-yayın muhabirleri ve benzer durumdaki diğer bireylerle eğitim, tedavi, istirahat ya da seyahat amacıyla gelenler"

- "Tutukluluk, hükümlülük ya da hastalık gibi elde olmayan nedenlerle Türkiye'de alıkonmuş ya da kalmış kimseler"

Ülkemizde yerleşik bireylerin elektronik ticaret aracılığıyla web siteleri üzerinden gerçekleştirdiği satışlardan kazandığı gelirler ticari kazanç sayılmaktadır. Yine benzer şekilde www.hepsiburada.com, www.sahibinden.com, www.gittigidiyor.com gibi aracılık hizmeti sunan sağlayıcılar üzerinden

gerçekleştirilen satışlar da ticari faaliyet sayılmaktadır. Bu sebeple bu gelirlerin vergilendirmesi mezkûr Kanunun ticari kazançlarla alakalı maddeleri uyarınca yapılacaktır. Web sunucularının Türkiye'de bulunmaması bir şey ifade etmemektedir. Satış işlemleri Türkiye'de gerçekleştiğinden, vergilendirme Türkiye devleti tarafından yapılacaktır(Özdemir, 2013: 99).

Vergi yükümlülüğü bakımından geleneksel bir satış ile internet üzerinden yapılan satış bir fark oluşturmamaktadır. Gerçekleştirilen faaliyetin ticari bir faaliyet oluşu, elde edilen gelirin vergilendirilmesini zaruri kılmaktadır. Bu satışı gerçekleştiren bir işletmeyse "kurumlar vergisi", bir gerçek bireyse "gelir vergisi" mükellefiyeti oluşmaktadır. Ek olarak bu satış işlemi sonucunda KDV de oluşmaktadır. Satıcı faturasında KDV'yi göstermek, beyan etmek ve ödemek zorundadır(Özdemir, 2013: 100). GVK 3. Maddesi bazı durumlardaki Türk vatandaşlarını da tam mükellefiyete dâhil etmektedir. Resmi daire ve müesseselere ya da Türkiye merkezli teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup söz konusu daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin faaliyetleri sebebiyle yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sınıfına girmektedir. Bu insanların ülke dışında elde ettiği gelirler de Türkiye'de vergilendirilmektedir. Fakat yine aynı kanun maddesinde, bu insanların çifte vergiye maruz kalmaması adına, bulundukları devlet tarafından vergilendirmeye maruz kalanların, tekrar Türkiye'de vergilendirilmeyeceği belirtildi. Böylece bu vatandaşlar aynı gelir üzerinden iki kez vergi ödemeye mecbur kalmamaktadır(Akçaoğlu, 2011: 171-173).

"Bir bireyin Türk vatandaşı olup olmadığının belirlenmesine ilişkin düzenlemeler 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanunu'nda yer almaktadır" (Akçaoğlu, 2011: 173). Bu Kanunun 5. maddesi uyarınca "*Türk vatandaşlığı, doğumla ya da sonradan kazanılır*." Yine aynı Kanunun 6. maddesine göre "*doğumla gelen Türk vatandaşlığı, soy bağı ya da doğum yeri esasına göre kendiliğinden elde edilir*." Sonradan elde edilen Türk vatandaşlığıysa "yetkili merci kararı ya da evlat edinilme veyahut seçme hakkının kullanılmasıyla kazanılır." Aynı Gelir Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi Kurumlar Vergisi Kanununda hem kaynak ilkesi hem de ikamet ilkesi esas alınır. Tam mükelleflerin vergilendirilmesi ikamet ilkesine göre yapılırken, dar mükellefler kaynak esası uyarınca Türkiye tarafından vergilendirilir. KVK'nın 3. Maddesine göre "Kanunun 1.maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ya da iş merkezi

Türkiye'de olanlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri gelirlerin tümü üzerinden vergilendirilirler." Yine bu maddeye göre "Kanunun 1.maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi birden Türkiye'de bulunmayanlar, yalnızca Türkiye'de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirler". Maddenin 5. ve 6. fıkralarında "kanuni merkez" ve "iş merkezi" tanımı yer almaktadır. Kanuni merkez, vergiye tâbi tutulan kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde ya da sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi, iş açısından faaliyetlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir. E-ticaret bağlamında tam ve dar mükellefiyetlerin iş ve kanuni merkez ölçütleri aracılığıyla saptanması, özellikle de küresel uluslararası işletmelerin vergilendirilmesi hususunda zorluklar yaşanmasına sebep olmaktadır. Mesela, ortakları ve yöneticileri (A) devletinde ikamet eden, fakat (B) devletinde faaliyetlerini sürdüren (X) işletmenin (C) devletinde kurulup tüzel kişilik elde etmesi, yönetim kurulu toplantılarını ve denetimini ise (D) devletinde yapması mümkündür. Bu meseleye bir de iletişim araçlarındaki son gelişmelerle beraber, artık yönetim toplantıları için aynı ülkede toplanma zorunluğu bulunmadığı, video konferans yoluyla farklı ülkelerden toplantıya katılımın mümkün olduğu eklenince, vergi hukuku bakımından bu problemin çözümü imkânsız bir hal almaktadır(Akkaya, 2019).

Bu tarz bir sıkıntıyla Türkiye'de de karşılaşılabilir. KVK'nın 3. maddesi uyarınca iş merkezi ya da kanuni merkezi Türkiye sınırları içerisinde yer alan kurumlar tam mükellef sayılmaktadır. Bu işletmelerin tam mükellef statüsüyle vergilendirilebilmeleri için Türkiye'de kurulmuş olmaları veyahut faaliyetlerinin fiilen yönetildiği yerin Türkiye topraklarında bulunması gerekmektedir. Fakat teknolojik ilerlemeler sayesinde birçok şirket kanuni merkez olarak vergi cennetlerini seçti. Bu sebeple kanuni merkez ölçütüne dayanan vergilendirme etkinliğini kaybetti. Diğer ölçüt olan iş merkezi esasıysa işletmelerin vergi planlamaları ile kolayca etkisiz hale getirilmektedir. Bu sayede bu kurumlar Türkiye'de tam mükellef sıfatında değil, dar mükellef sıfatında vergilendirilmektedir. Bu da bu şirketlerin yalnızca Türkiye sınırları içerisinde elde ettikleri kazançların vergiye tabi olmasına yol açmaktadır (Akçaoğlu, 2011: 175-176).

Dar Mükellefiyet: GVK 6. Madde uyarınca "*Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişiler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri gelir ve iratlar üzerinden vergiye tabi*

tutulur." GVK 7. maddesinin 1. fıkrasına göre dar mükelleflerin kazandığı ticari kazançların vergiye tabi tutulması için bu kişilerin Türkiye'de bir işyerine sahip olması veyahut Türkiye'de daimi temsilci bulundurması şarttır. Ayrıca elde edilen ticari kazancın bu temsilci ya da işyeri vasıtasıyla kazanılması gerekir. Yine diğer gelir unsurları bakımından da dar mükellefiyetin ne şekilde gerçekleştiği aynı maddede yer almaktadır. Bu madde hükümleri elektronik ticareti de kapsamaktadır. Söz konusu koşulların sağlandığı durumlarda Türkiye Cumhuriyeti, yerleşik olmayan mükelleflerin Türkiye'de gerçekleştirdiği e-ticaret uygulamalarını vergiye tabi tutabilir.

3.6.2. Gelir Kaynağının Tespiti

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: 176-179).

3.6.3. Gelirin Niteliğinin Tespiti

Gelir niteliği tespit edilirken özellikle ticari kazançlarla gayri maddi hak bedelleri arasında ayrım yapma hususunda bazı sorunlar yaşanabilmektedir. Buna ek olarak bazı durumlarda "serbest meslek kazancı" ile "diğer kazanç ve irat" şeklinde nitelendirmeler de yapılmaktadır. Her bir ürün ve hizmetin ayrı ayrı nitelendirilip, vergilendirmenin buna göre yapılması gerekir. Özellikle elektronik platformlarda sunulan hizmetler üzerinden elde edilen kazançların hangi gelir grubuna dâhil edileceğini belirlemek, vergilendirme açısından çok mühim bir hadisedir (Akçaoğlu, 2011: 179-180). Ticari kazanç nitelendirmesi işyeri ve daimi temsilci unsularıyla ilişkilendirilirken, gayrimenkul sermaye iradı nitelendirmesinin işaret ettiği nokta

irada konu gayrimenkul ya da gayrimenkul kabul edilen hakların kullanıldığı yer olacaktır. Bu noktada da "ödeme yeri" ve "kayıt yeri"nin saptanması büyük önem taşımaktadır. Örneğin, ödemenin Türkiye'de yapılması, bu gayrimenkulün Türkiye topraklarında kullanılacağına ilişkin karine teşkil etmektedir (Özdemir, 2013: 104-105). Çeşitli ürün ve hizmetlerin ticari kazanç olarak mı yoksa gayri maddi sermaye iradı olarak mı kabul edildiği şu şekilde incelenebilir:

Bilgisayar Yazılımları: "Ulusal vergi mevzuatı bakımından, yazılım programının ya da dijital bir ürünün kişisel kullanım maksadıyla internet üzerinden indirilerek tedarik edilmesi, geleneksel yollarla yapılan ticarette ithalat konusu paket programlar veya diğer ürünler gibi işlem görür; diğer bir ifadeyle elde edilen gelir ticari kazanç statüsündedir." Buradaki asıl önemli mesele bilgisayar yazılımlarının ticari bir faaliyete konu edilmesi ve telif hakkı olarak kabul edilmemesidir (Özdemir, 2013: 105).

Yazılım ithalatı üzerinden kazanılan gelirlerin "gayrimenkul sermaye iradı" veya "serbest meslek kazancı" şeklinde kabul gördüğü durumlar da vardır. "Bilgisayar yazılımlarının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma ve gösterme gibi haklarının satın alınması" durumunda bu satıştan sağlanan kazanç "gayri maddi bedeli" olarak değerlendirilecek ve vergi stopaj suretiyle tahsil edilecektir. İşletmede kullanmak veya satışını gerçekleştirmek maksadıyla daha önce piyasada var olmayan bir bilgisayar yazılımının özel olarak hazırlanması durumundaysa bu işlemden doğan kazanç "serbest meslek kazancı" olarak kabul edilmektedir. Bu kazancın vergilendirilmesi de yine stopaj yöntemiyle gerçekleşecektir (PWC, 2015: 31). Bu yazılımları "kanuni mirasçıları dışında kimselerin elden çıkarmasıyla oluşan kazançlar" ise değer artış kazancı olarak nitelendirilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "vergi tevkifatı" mekanizmasını açıklayan 94. maddesi uyarınca "dar mükellefiyete tabi olan kimselere, telif ve patent haklarının satışı sebebiyle gerçekleşen ödemelerden" tevkifat usulüyle vergi kesilecektir. Ticari kazançların nasıl vergilendirileceği ise, yukarıda da değinildiği üzere, Türkiye'de daimi bir temsilcinin ya da bir işyerinin bulunup bulunmadığına bağlıdır. İşyeri ve daimi temsilcinin bulunmadığı durumlarda söz konusu ticari kazanç Türkiye tarafından vergiye tabi tutulamaz(Akçaoğlu, 2011: 184).

Telif Hakkı Bedelleri: GVK'nın "Gayrimenkul sermaye iradının tarifi" başlıklı 70. maddesinin 6. fıkrasına göre "*telif haklarının sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri ya da kiracıları tarafından kiraya verilmesinden doğan iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır*." Fakat aynı fıkranın parantez hükmü uyarınca "bu hakların, müellifleri ya da bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasıyla elde edilen kazançlar, serbest meslek kazancıdır." Yani telif hakkının doğrudan sahipleri tarafından devriyle elde edilen kazanç ticari kazanç; mucitleri ya da kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasıyla elde edilen kazanç ise değer artışı kazancı olarak nitelendirilmektedir.

Teknik Bilgi Ödemeleri: GVK 70. maddesinin 5. Fıkrası uyarınca "…sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye dayalı bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat yöntemi üzerindeki kullanma hakkı ya da kullanma imtiyazı gibi haklar" ın kiraya verilmesi ile oluşan iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilmektedir. Elektronik ticarete de konu olabilen teknik bilgi Türkiye'de kullanılır ya da değerlendirilirse; bu bilginin satışından elde edilen gelir "gayrimenkul sermaye iradı" olarak kabul edilecek ve vergilendirilmesi tevkifat usulüyle yapılacaktır (Özdemir, 2013: 111-112).

3.6.4. Gelirin Elde Edildiği Yerin Tespiti

Tam mükelleflerin elde ettiği gelirler nerede kazanıldığına bakılmaksızın Türkiye'de vergilendirmeye tabi tutulduğundan, bu gelirlerin kazanıldığı ülkenin bilgisi gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından bir anlam ifade etmemektedir. Fakat bu bireylerin bu gelirler için yurtdışında dar mükellef sıfatıyla vergi ödemesi durumunda, devlet ödenen bu vergilerin Türkiye'de ödeyecekleri toplam vergi miktarından düşülmesine müsaade etmektedir. Diğer taraftan dar mükellefler için gelirin oluştuğu yer kritik önem arz etmektedir. Çünkü Türkiye devleti, dar mükelleflerin yalnızca Türkiye sınırları içerisinde elde ettikleri kazançlardan vergi toplayabilir. Türkiye'nin bir hizmetten vergi toplayabilmesi için o hizmetin ya Türkiye'de icra edilmiş olması ya da Türkiye'de değerlendirilmiş olması gerekir. Burada değerlendirme ile kast edilen; ödemenin Türkiye'de gerçekleştirilmesi veyahut ödemenin başka bir ülkede gerçekleşip, Türkiye'de ödeyenin ya da nam ve hesabına ödeme yapılan kimsenin hesaplarına intikal ettirilmesi ya da karında ayrılması hadisesidir. Sınır ötesi gerçekleşen e-ticarette sunulan hizmetten elde edilen gelirin

Türkiye'de kazanılmış sayılması için çoğunlukla hizmet karşılığı gerçekleştirilen ödemenin Türkiye'de gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine bakılır. Ödemenin Türkiye sınırları içerisinde yapılmış olması, alınan hizmetin de Türkiye'de kullanılacağına daire karine teşkil eder(Akçaoğlu, 2011: 193-194). Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde dar mükellef sıfatındaki gerçek kişilerin gelir ve iratlarının hangi durumlarda Türkiye'de elde ediliyor sayıldığı açıklanmıştır (bkz. Ek-1).

İşyeri: VUK taslağının "İşe başlamayı bildirme" başlıklı 125. maddesinde belirli mükellef gruplarının işe başlama durumunda bu hadiseyi vergi dairesine bildirmelerinin zorunlu olduğu belirtilmiş, aynı maddeye "elektronik ortamda faaliyette bulunanlar dâhil" ibaresi ilave edildi. Bu ilavenin ardından internet üzerinden faaliyetlerini sürdüren bireylere de bildirimde bulunma şartı getirildi. Bu bağlamda "Tüccarlarda işe başlamanın belirtileri" başlıklı 127. maddeye de yine "elektronik ortamlarda veya alanlarda" ifadesi ilave edildi. Benzer şekilde adres ve işletmede değişikliklerin bildirilmesine yönelik 131. ve 133. maddelere de "(elektronik ortamda olanlar dâhil)" ifadesi ilave edilerek elektronik platformlarda oluşan iş yerlerine ilişkin değişikliklerin de bildirilmesi zaruri hale getirilir. Fakat aynı eklemenin "Serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri" başlıklı 128. maddeye uygulanmadığı gözlemlenmektedir. Taslak madde mevcut VUK'un 154. maddesindeki haliyle sabit kaldı. Serbest meslek erbapları da elektronik ortamda kazanç sağlayabileceğinden 127. Maddeye yapılan ilavenin bu maddeye de uygulanması gerekir (Ertaş, 2016).

Daimi Temsilci: Elektronik ticarete ilişkin barındırma hizmeti, müesseseler ile internet servis sağlayıcıları arasında imzalanan bir sözleşme ile taraflardan birinin öbürüne barındırma hizmeti sağlaması ve karşılığında bir kazanç elde etmesinden ibarettir. Bir devlette yerleşik internet servis sağlayıcısıyla dar yükümlünün taraf olduğu barındırma hizmeti arzında, yerleşik olmayan işletme yerleşik internet servis sağlayıcısının web sunucusundan yararlanarak bu devlet sınırları içerisinde elektronik ticaret faaliyetlerinde bulunursa, bu internet servis sağlayıcısını yerleşik işletmenin daimi temsilcisi haline getirmez. Çünkü önceki kısımlarda da açıklandığı üzere; daimi temsilci sıfatının kullanılabilmesi için temsilcinin temsil edilen namına sözleşme düzenleyebiliyor olması gerekir. Fakat barındırma hizmeti arzı konulu sözleşmelerde

genelde servis sağlayıcılarına bu tarz bir yetki tanınmaz. Bu yüzden de daimi temsilci sıfatıyla vergilendirilemezler(Akçaoğlu, 2011: 199-200).

3.7. Elektronik Ticarette KDV

Katma Değer Vergisi'nde "verginin konusu", "teslim", "teslim sayılan haller", "hizmet", "hizmet sayılan haller", "mükellef", "vergi sorumlusu" ve "vergiyi doğuran hadisenin meydana gelmesi" Katma Değer Vergisi Kanununun ilk 10 maddesi içinde açıklandı. Buna göre, Türkiye sınırları içerisinde gerçekleştirilen sınai, zirai, ticari faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında gerçekleştirilen teslim ve hizmetler ve her çeşit ürün ve hizmetin ithalatı KDV'nin alanına girmektedir. Faaliyetlerin Türkiye'de gerçekleştirilmesiyle kast edilen mesele 6. maddede şu şekilde açıklandı: Malların teslim anında Türkiye'de olması ve hizmetin Türkiye'de sunulması veyahut sunulan hizmetten Türkiye'de yararlanılması durumlarında yapılan faaliyet Türkiye'de yapılmış sayılır. Önceki kısımlarda gelir üzerinden yapılan vergilendirmelerde uluslararası vergiciliğin iki ana esası olan kaynak ve ikametgâh ilkelerine dayandığından söz edilmişti. Harcama üzerinden yapılan vergilendirmelerde ise başta Katma Değer Vergisi olmak üzere Türkiye tarafından da benimsenmiş olan varış ilkesi esas alınmaktadır. Varış ülkesinde vergilendirme, mal ve hizmetlerin ithalatının vergilendirildiği, fakat ihracatta vergi iadesinin bulunduğu, diğer bir deyişle ihracatın vergiden muaf tutulduğu sistemdir(Saraçoğlu ve Ejder, 2002). Bu sistemde bir mal için önceden kesilmiş olan KDV bedeli, malın ihracıyla beraber ihracatçıya iade edilir. Diğer taraftan gerçekleştirilen ithalatlar ise vergilendirmeye tabidir(James ve Ecker, 2017: 318).

Uluslararası elektronik ticarette KDV bakımından yaşanan sıkıntılar şunlardır: Ürünün teslim, hizmetinse ifa yerinin saptanması, vergilendirmeyi hangi devletin yapacağı ve ne zaman yapacağı meseleleridir. Bunlara ek olarak e-ticarette, dijital mal ve hizmetlerin satış faaliyetlerini vergi idaresinin nasıl tespit edeceği de uygulamada karşılaşılan sıkıntılardan biridir (Özdemir, 2013: 123-124). KDVK'nın 9. maddesinde KDV mükelleflerinin Türkiye'de ikamet etmemesi durumunda verginin ödenmesinden kimin sorumlu tutulacağı açıklanarak, vergi borcu güvence altına alındı. Bu düzenleme sayesinde Maliye Bakanlığına, mükellefin Türkiye'de işyerinin, ikametgahının, iş merkezinin ve kanuni merkezinin olmaması durumlarında ve gerekli görülen hallerde, vergi borcunu güvence altına almak maksadıyla, vergiye tabi

faaliyetlere taraf olanları vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutabilme yetkisi tanındı. Bu düzenleme dar mükelleflerin Türkiye'de herhangi bir işyeri açmadan ya da daimi temsilci bulundurmadan gerçekleştirdiği faaliyetlerden KDV alınmasını mümkün hale getirdi (Cangir, 1999: 123).

Türkiye sınırları içerisinde bir işyeri bulunmayan ya da bir daimi temsilcisi olmayan kişilerin Türkiye'de ikamet eden kişilere ürün satışında, bu satış faaliyetinden doğan KDV bedeli ürünün ithalatı sırasın gümrük vergisiyle birlikte tahsil edilir. Yani bu kişilerden elektronik ticaret aracılığıyla satın alınan mallardan KDV bedelinin alınması konusunda herhangi bir problem yaşanmamaktadır. Yine Türkiye'de ikamet etmeyen kimselerden, Türkiye'deki KDV mükelleflerine gerçekleştirilen (B2B) dijital mal ve hizmet satış işlemlerinde KDV, satın alan mükellef tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla gerçekleştirilmektedir. Bu malları satın alan mükellefler, vergi sorumlusu sıfatıyla, yapacakları ödemeden KDV tutarını kesip vergi idaresine yatırmaktadırlar(Dinçtürk, 2016). Kişisel tüketicilere gerçekleştirilen dijital mal ve hizmetlerin satışındaysa bazı sıkıntılar baş göstermektedir. Yasal olarak Türkiye'de hizmeti satın alan bir tüketici, satın aldığı bu ürünün KDV bedelini sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemek zorundadır. Fakat bir gerçek kişinin elektronik ortamda satın aldığı dijital mal ve hizmetten vergi kesilmesi gerçekçi görünmemektedir(Dinçtürk, 2016).

Konuyla alakalı nihai olarak 31/1/2018 tarihli ve 30318 sayılı Resmî Gazete 'de "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" yayımlandı. Bu tebliğe göre, "Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, iş merkezi ve kanuni merkezi olmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda verilen hizmetlere ilişkin KDV'nin, bu hizmeti sunan kişiler tarafından beyan edilip ödeneceği, Maliye Bakanlığının elektronik ortamda verilen hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda yetkili merci olduğu hüküm altına alındı."

3.8. Elektronik Ticarette Damga Vergisi

Damga vergisi, hukuksal bir vaziyetin ispatı ve belirlenmesi amacıyla düzenlenen kâğıtlar üzerinden alınan, bir tür muamele vergisidir. DVK'nin 1. maddesine göre, "*Bu kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalanmak 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." Hangi kâğıtların bu vergiye tabi tutulduğu, kanuna ekli tabloda belirtilmiş vaziyettedir. Türkiye dışında düzenlenmiş bir kâğıt, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği ya da herhangi bir şekilde bu kâğıttan yararlanıldığı an, bu kâğıt vergiye tabi tutulur. Kanunun 3. maddesi uyarınca kâğıda imza atanlar, damga vergisinin yükümlüsü konumundadır. Fakat kişilerle resmi daireler arasındaki işlemlerde vergi ödeme sorumluluğu kişilere aittir. Yabancı bir ülkede düzenlenen kâğıdın damga vergisini, kâğıdı Türkiye'de resmi dairelere ibraz eden veya bu kâğıttan herhangi bir biçimde yararlanan kimse öder.

E-ticaretin damga vergisine ilişkin en önemli özelliği, bu faaliyetlerden herhangi bir kâğıt kullanılmamasıdır. E-ticaretin gelişmesiyle beraber durum belirleyici ve hak doğurucu kâğıtların elektronik ortamlarda da kullanımı giderek artacaktır. Tamamen elektronik ortam üzerinde gerçekleşen ticari faaliyetlerde elektronik ortamda yapılan sözleşmeler kullanıldığında, geleneksel usullerle düzenlenen sözleşme ve ticari faaliyetler açısından damga vergisi konusunda bir haksız rekabet doğacaktır. Bu bağlamda elektronik ortamda düzenlenen sözleşmelerin hukuki mahiyette sayılabilmesi için gerekli düzenlemelere koşut olarak Damga Vergisi Kanununda gerçekleştirilen düzenlemelerle, elektronik ortamda düzenlenen sözleşmeler de damga vergisine tabi tutulmaya başlandı. Elektronik ortamda yapılan belgelere ilişkin damga vergisini alakadar eden bir diğer husus da, vergileme hakkının hangi ülkeye tanınacağıdır. Damga Vergisi Kanununa göre Türkiye'de düzenlenmiş kâğıtlar ile yurtdışında düzenlenip Türkiye'de işleme konmuş kâğıtlar damga vergisine tabi tutulur. Her bir devlet açısından bu tarz düzenlemeler, diğer devletler düşünülmediği takdirde bir sorun teşkil etmeyecektir. Fakat elektronik ortam, sözleşmenin düzenlediği yerin saptanması hususunda büyük bir sıkıntıya sebep olmaktadır. Bu durum elektronik ortamda düzenlenen bir belgenin birden fazla ülkede birden fazla kez vergiye tabi tutulmasına ya da vergi dışı kalmasına yol açabilir.

3.9. Elektronik Ticarette Tevkifat Uygulaması

Verginin ödeme zamanı geldiğinde yükümlülere büyük bir yük olmasını engelleme ve vergi borcunu garanti altına alma gereksinimlerinin neticesinde; verginin, vergiye konu olayın kaynağından kesilmesi prensibine dayanan "kaynakta

vergileme" usulü doğmuştur. Esasen bir tahsilat usulü olan kaynakta vergileme usulü, aynı zamanda bir vergi güvenlik müessesesi konumundadır. Pratikte stopaj olarak bilinen bu usul, 193 sayılı GVK'nda "vergi tevkifatı" adını aldı. Bu terim mülga 5422 sayılı eski KVK'nda da kabul edilmişti. 5520 sayılı yeni KVK'nda "vergi kesintisi" ifadesine yer verilmiş, bu sayede Türkçeleştirme gerçekleştirildi (Sağlam, 2006).

Vergi kesintisi suretiyle kesilen vergi bedelinin, yıllık beyanname üstünden belirlenen toplam vergi bedelinden mahsup edilmesi yaygın bir uygulamadır. Elde ettiği gelire tevkifat uygulanan mükellefler, bununla akalı bir vergi beyannamesi sunuyorsa, tevkif edilen vergi bedeli beyanname sonrası hesaplanan toplam vergi bedelinden düşülür. Eğer kaynakta kesilen vergi bedeli, beyannamede vergiden fazla ise, aradaki fark mükellefe iade edilir.

Son zamanlarda özellikle iletişim alanında kaydedilen gelişmeler, kamunun gelir-gider politikalarını gözden geçirmeye itti. Geleneksel vergicilik ve vergilendirme esasları, yeni iktisadi ve teknolojik konjonktürle değişime uğradı. Vergiyi kamu giderlerinin finansman aracı olarak gören ulus devletler vergilendirme yetkisine bir egemenlik hakkı olarak bakmaktadır. Fakat yeni iktisadi düzen, vergi hasılatlarının erozyona uğramasına; daha da önemlisi gelişmiş devletlere doğru kaymasına yol açtı. Devletlerin vergi verimliliğini arttırmaya yönelik politikalarının merkezinde vergi gelirlerini arttırma gayesi vardır. Azalan vergi gelirleri nedeniyle harcamaların sınırına dayanan ülkeler için yeni vergi düzenlemeleri gerçekleştirmek zaruri bir hale geldi. Harcamalarını arttırmak isteyen ülkeler vergi gelirlerini arttırmak isterken, ek vergilendirilebilir kapasite oluşturmaya çabalayacaktır. Elektronik ticaret, bu bağlamda yeni bir vergilendirilebilir alan olarak ülkelerin ilgisini çekmektedir. Gelişmiş devletlerde, yalnızca yılbaşı alışverişlerinin bile 1/3 gibi ciddi bir bölümü internet ortamında gerçekleşmektedir. E-ticaret ortamlarının kuruluş ve çalışma yapısı, vergi idarelerini tevkifat usulüne yönlendirmektedir. Elektronik ticaretin tevkifat usulüyle vergilendirilebilmesinin mümkün oluşu ve e-ticaretinin giderek büyüyor olması, vergi idarelerini e-ticarete yönelik bir vergi modeli oluşturma konusunda teşvik etmektedir. Son yıllarda bu alanda bazı çalışmaların yürütüldüğü bilinmektedir. İlkeleri bakımından değil de tespit ve tahsil rahatlığı açısından ele alındığında, E-Çarşı kolay bir vergileme kapasitesi oluşturmaktadır. E-Çarşının işleyişi incelendiğinde, neredeyse bütün faaliyetlerin elektronik olarak kayıtlı olduğu, bu kayıtların E-

Çarşılara ilave olarak internet servis sağlayıcılar tarafından da saklanmakta olduğu, fiziksel malların teslimi konusunda bazı nakliye işletmelerinin aracılık ettiği, sayısal ürünlerde de sayısal teslimi gerçekleştiren hizmet sağlayıcı işletmelerin olduğu görülmektedir. E-Çarşılarda ödeme hususunda birçok bankacılık sisteminin aracılık ettiğini ve tüm işlemlerin kayıtlarının bankalarda mevcut olduğu görülmektedir. Ek olarak E-Çarşılarda ödeme tutarı bankalarda geçici bir hesapta muhafaza edilmekte, karşılıklı onayların ardından bu tutar E-Çarşı ve satıcının hesabına aktarılmaktadır. Dolayısıyla vergi idaresinin satıcıların vergilendirilmesiyle alakalı arayış içinde olması gayet anlaşılırdır. Bu arayışlarda ilk ilgiyi çeken, elektronik ticaretle alakalı her türlü bilgiyi barındıran E-Çarşılardır. Gerçekten de E-Çarşılar gerek bilgi kaynağı, gerekse de mali kaynak olarak vergi idaresi açısından oldukça cazip bir durumdadır. Bu ölçekte bilgi barındıran bir platform vergisel açıdan değerlendirildiğinde ilk akla gelen usul tevkifat (stopaj) usulüdür. Fakat e-ticaretin ve E-Çarşıların tevkifat usulüne göre vergilendirilmesi hususunda bazı mali ve hukuki sakıncalar mevcuttur:

1. Uygulanacak kesinti usulünün nihai vergileme biçiminde olması durumunda bu, diğer nihai vergi kesintilerinde olduğu gibi hukuksal problemlerin doğmasına sebep olacaktır.

2. Kesinti usulünün bankacılık sisteminin yoğun biçimde kullanıldığı E-Çarşılara yönelik uygulanması söz konusudur. Böyle bir senaryoda diğer e-ticaret faaliyetleri kesinti kapsamının dışında kalacaktır. Bu durum bu kesintinin hukuki açıdan tartışma yaşanmasına sebep olacaktır.

3. Büyük oranda E-Çarşıları hedef alan ve diğer e-ticaret faaliyetlerini kapsama kaygısı gütmeyen bir tevkifat düzenlemesi, e-ticaret faaliyetlerinin doğal gelişim sürecine etki edecek, e-ticaret piyasasının vergisel kaygılarla etkilenmesine yol açacak, vergi konusunda iktisadi tarafsızlığı ortadan kaldıracak, ekonomik davranış şekillerine etki ederek belki de büyük bir gelir kaybının yaşanmasına sebep olacaktır.

4. E-Çarşı ve e-ticaret faaliyetlerinin tevkifata tabi tutulmasını takiben bu faaliyetler yurtdışına kayabilir, özellikle yüksek değerli mallar ve sayısal ürünler konusunda yurtdışı alternatifleri oluşabilir. Vergi kesintisi yapılırken bunun uluslararası vergi rekabetine edeceği etki iyi hesaplanmalıdır.

5. Getirilmesi planlanan bir stopaj usulü, E-Çarşı sistemi içinde büyük oranda kayıt alına alınarak ilerleyen e-ticaret faaliyetlerinin bir anda kayıt dışılığa itilmesine yol açabilir.

6. Devletin vergi için gerçek mükellefin kendisini bulup vergiyi tahsil etmesi gerekir, mükellefin kişiliğine ilişkin araştırma yapmadan gerçekleştirilecek tevkifat faaliyeti hukuki açıdan vergilendirme hataları yaşanmasına sebep olacaktır.

Yeni vergi sahaları oluşturmak ve tevkifat usulüyle bu yeni sahalardan vergi toplama düşüncesi, bu alanlarda olan kimseleri doğal olarak vergiden kaçışa yöneltecektir. Ek olarak hukuki dayanakları tartışma doğuran vergilendirme faaliyetleri, hızla hukuki denetime tabi tutulacak ve iptal edilecektir. Bu tarz iptal kararları, vergi idaresinin mükellefler gözündeki güvenilirliğini zedeleyecektir. Bir devletin tevkifat yöntemiyle elde ettiği hukuksuz kazançlar, kamuoyunun güvenini yitirmesi sebebiyle çok daha büyük kayıplara yol açacaktır. Vergi idaresi tarihindeki geçmiş tecrübeler bunu kanıtlar niteliktedir.

3.10. Elektronik Ticarette Düzenli Bilgi Verme Zorunluluğu

Dar mükellef şirketlerin Türkiye'de mükellefiyet tesis ettirmeksizin gerçekleştirdiği dijital mal 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 sokulmasıyla pek çok küresel şirketi ilgilendiren bir boyut kazandı. Yasaya göre e-ticaret uygulamalarının izlenmesi çerçevesinde belirli mükellef gruplarına ve internet üzerinden satış yapan mükelleflere sürekli olarak bilgi verme zorunluluğu getirildi. Bu kapsamda aracı hizmet sağlayıcıların, bankaların, internet reklamcılığı hizmet aracılarının ve kargo ve lojistik işletmelerinin düzenli olarak Gelir İdaresi Başkanlığına e-ticaretle alakalı ticari faaliyetlere ilişkin bilgi vermesi gerekmektedir (Özkaya, 2019).

İnternet üzerinden aracılık hizmeti sunanların, aracılık ettikleri faaliyetlere ilişkin detayları aylık olarak elektronik ortamda "BTRANS (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Sistemi)" üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığına iletmesi şarttır. Yine aynı şekilde bankalar da, internet ortamında gerçekleştirilen satış ve kiralama faaliyetlerine ilişkin ödeme bilgilerini BTRANS üzerinden GİB'e iletmek zorundadır. İnternet ortamında ticari amaçlı reklam hizmetlerinin sunulmasına aracılık edenlerse

aracılık ettikleri reklam hizmetleri ile alakalı bilgileri BTRANS aracılığıyla GİB'e aktarmakla yükümlüdür. Kargo ve lojistik işletmeleri da kargo teslimleriyle alakalı bilgileri BTRANS sistemi aracılığıyla GİB'e iletmek zorundadır (Büyükdeğirmenci, 2019). "464 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği" ile getirilen bilgi paylaşma zorunluluğuyla, kayıt dışı dijital ürün ve hizmet satışlarının kayıt altına alınmasını hedeflendi. Zorunlu ve sürekli olarak aktarılması öngörülen bilgilerden bazıları şu şekildedir: Gerçek veya tüzel kişiliklere ait isim/soyisim/unvan, TCKN/VKN bilgileriyle işyeri adresleri, yapılan ürün ve hizmet satışına/kiralamasına ilişkin her bir tahsilat tutarı ve tarihi. Bu tebliğ sayesinde artık internet üzerinden içerik ve hizmet satışı gerçekleştiren uluslararası işletmelerin Türkiye'deki kazançları bilineceğinden, bu kazançlar üzerinden KDV tahsilatı çok daha rahat olacaktır (Büyükdeğirmenci, 2019).

Hizmet sağlayıcılara, aracı hizmet sağlayıcılara ve yurt içinde ikamet edip yurt içinde elektronik ticaret faaliyetinde bulunmamakla beraber yurt dışında yerleşik bir aracı hizmet sağlayıcı üzerinden sözleşme yapan ya da sipariş alan hizmet sağlayıcılara Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından benzer bir yükümlülük getirildi. 6563 sayılı "Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" çerçevesinde düzenlenen ve 11/8/2017 tarihli ve 30151 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi ve Bildirim Yükümlülükleri Hakkında Tebliğ" 1 Aralık 2017 itibariyle faaliyete geçmiş ve bütün elektronik ticaret şirketlerine "Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi (ETBİS)" isimli platforma kayıt yaptırma yükümlülüğü getirildi. Bu sayede elektronik ticaretin gelişiminin takibini ve değerlendirilmesini kolaylaştıracak detaylı finansal istatistiklerin üretilebilmesi hedeflenmektedir (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2017).

Benzer şekilde 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*." ibareleri ilave edildi. Bu düzenlemeyle ülkemizde ikametgâhı, işyeri, iş merkezi ve

kanuni merkezi olmayanların KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunduğu hizmetlere ilişkin KDV bedelinin, AB uygulamalarına benzer bir şekilde, bu hizmeti verenler tarafından beyan edilip ödenmesi hedeflendi. Bu ilavenin OECD'nin KDV'ye ilişkin sunduğu öneriler göz önünde bulundurularak düzenlendiği aşikârdır. B2C faaliyetlerde Türkiye sınırları içerisinde yerleşik olmayan işletmelerin Türkiye'de ikamet eden tüketicilere satış gerçekleştirmesi durumunda bu işletmelerin Türkiye'de mükellefiyet kaydı açması ve gerçekleştirdiği satışlar sonucu ortaya çıkan KDV bedelini beyan ederek ödemesi beklenmektedir. Bu noktada bankalara da sorumluluk yüklenmesi beklenilmektedir. Ödeme yapılan işletmenin ülkemizde KDV mükellefi olup olmadığı kontrol edilerek, mükellef olmadığının tespit edilmesi durumunda banka tarafından para transferine müsaade edilmemesi gibi bir yaptırımla, uluslararası işletmelerin ülkemizde mükellefiyet kaydı açması sağlanabilir. Fakat ödemenin banka aracılığıyla değil de, yabancı bankaların kartları aracılığıyla yapıldığı bir senaryoda verginin nasıl toplanacağı büyük soru işaretidir. Mesela kripto para aracılığıyla yurtdışından mal satın alındığında bu işlemin nasıl vergilendirileceği merak konusudur. Bu düzenleme ile mevzuattaki boşlukların doldurulacağı savunulsa da, bunun nasıl uygulanacağı noktasında birtakım şüpheler varlığını sürdürmektedir. Yerleşik olmayan işletmelerin verdiği hizmetlere ilişkin KDV bedellerinin beyan edilip edilmediğinin ne şekilde kontrol edileceğiyle alakalı açıklamalara gereksinim duyulmaktadır.

3.11. Dijital Hizmet Vergisi ve Uygulaması

Dijital hizmet vergisine ilişkin düzenleme 24.10.2019 tarihinde "Dijital Hizmet Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı KHK'de Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" TBMM'ye sunularak gündeme getirilmiştir. 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış, 7194 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile kabul edilmiştir(Dönmez ve Atak, 2019).

3.11.1. Verginin Konusu, Mükellefi ve Vergi sorumlusu

7194 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre dijital hizmet vergisine Türkiye'de sunulan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat tabi tutulmaktadır(Oktay, 2020):

- *Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil),*

- *Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,*

- *Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil).*

Ayrıca yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabi tutulmaktadır. Buna göre, Türkiye'de gelir veya kurumlar vergisi bakımından dar ya da tam mükellef olanlar, dijital hizmet vergisinin konusuna giren bir faaliyetten dolayı hasılat elde etmeleri halinde dijital hizmet vergisi mükellefi olacaktır.

Dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Bunların, GVK ile KVK bakımından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine tesir etmemektedir. Ayrıca, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla vergiye tabi işlemlere muhatap olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri bu verginin ödenmesinden sorumlu kılabileceği de ayrıca hüküm altına alınmıştır.

3.11.2. Muafiyet ve İstisnalar

Dijital hizmet vergisi kapsamına belirli büyüklüğü aşan işletmelerin alınması amaçlanmış; Türkiye'de ya da dünya genelinde elde edilen hasılatı belli tutarı aşan işletmeler vergiye tabi tutulmuşlardır. 7194 sayılı Kanun'un 4. maddesinin 1. fıkrasına

göre, ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, verginin konusunu oluşturan hizmetlere ilişkin, Türkiye'den elde edilen hasılatı 20 milyon TL'den veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muaf tutulmuşlardır. Mükellefin, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması halinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınacağı düzenlemesi yer almıştır. Türkiye'den elde edilen hasılatı 20 milyon TL'den veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon Avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar hükmünden anlaşılacağı üzere, bu iki sınırdan birinin aşılması halinde de muafiyetten yararlanılacaktır. Kısaca bu iki sınır birden aşılmadıkça mükellefiyet kapsamına girilmeyecektir. Dolayısıyla örneğin, sadece Türkiye'den elde edilen hasılatı 20 milyon TL'yi aşanlar mükellef olmayacaktır. 7194 sayılı Kanun'un 4. maddesinde yukarıda açıklanan muafiyetlerin yanında, bazı hizmetlerden sağlanan hasılat dijital hizmet vergisinden istisna tutulmuştur. Buna göre anılan kanunun 4/6 maddesine göre dijital ortamda yapılan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinden istisnadır ve bu hizmetlerden elde edilen hasılat 1. fıkradaki hadlerin tespitinde dikkate alınmamaktadır(Saraçoğlu ve Kahraman, 2020).

- 4/2/1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun ek 37. maddesi kapsamında üzerinden Hazine payı ödenen hizmetler
- 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39. maddesi kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler,
- 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 4. maddesi kapsamındaki hizmetler,
- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 2. maddesinde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler,
- 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanunun 12. maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetleri.

3.11.3 Verginin Matrahı ve Oranı

7194 sayılı Kanun'un 5. maddesine göre dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır. Hasılatın içerik ve tutar itibariyle tahakkuk etmiş olması yeterli olup, dijital hizmet sağlayıcısının, hizmete ilişkin bedeli tahsil edip etmemesinin vergilendirmeye tesiri bulunmamaktadır. Her ne ad altında olursa olsun elde edilen hasılatın tamamının matraha dâhil edilmesi gerekmektedir.7194 sayılı Kanunun 5. Maddesinde Dijital hizmet vergisinin oranı %7,5 olarak belirlenmiştir. Yani vergi tek oranlı olarak uygulanacaktır. Vergi, matraha oranın uygulanması suretiyle hesaplanacak, bu şekilde hesaplanan vergiden herhangi bir indirim yapılmayacağı da hüküm altına alınmıştır(Rençber, 2020).

4. TÜRKİYE'DEKİ DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMASI ANALİZİ

4.1. Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Genel Değerlendirmeler

Küreselleşme ile dünya küçülmüş, bilgi teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak sosyal etkinlikler ve ekonomik faaliyetler neredeyse tek bir mağaza kimliğine bürünmüştür. Bu kapsamda dijital ekonomi olarak nitelendirilen mağazada, işletmeler, bireyler ve girişimciler, dünyanın her tarafına erişebilme imkânına sahip olmuşlardır. Geleneksel ekonomik faaliyetlerin yanında, uzaktan yapılan bu ekonomik faaliyetler neticesinde yeni iş modellerini ortaya çıkarmışlardır. Bu iş modellerinin en hacimli ve dinamik olanı kuşkusuz elektronik ticaret veya kısaca e-ticaret olmuştur. Doğrudan bir temas olmaksızın elektronik ortamda ifa edilen bu iş modelleri gerek bireylere gerekse işletmelere pek çok avantaj sunmasına karşın vergilendirme tarafında birçok sorun

yaşanmasına sebebiyet vermiştir. Klasik vergilendirme yöntemleri, ikametgâh, iş yeri, iş merkezi, kanuni merkez, daimi temsilci kavramları üzerine bina edilmişken, dijital ekonominin mevcudiyeti ile oluşan bu yeni durum tanımları zorlaştırmış ve çeşitli belirsizliklere sebebiyet vermiştir.

Dijital ekonomi, bilgisayar donanımı ve yazılımına sahip olduğumuz sürece var olmuştur. 1990'lardan itibaren internet ağının büyümesi, dijital ekonominin unsurları ile yeteneklerini geniş ölçüde genişletmiş ve böylelikle bu ekonomi dünya geneline nüfuz etmiştir. Dijital ekonomi, kapsadığı alan itibariyle oldukça geniş bir yapıya sahiptir ve bu yapı, hala genişlemeye devam etmektedir. Örneğin günümüz itibariyle, 7 teknoloji devi piyasa değeri üzerinden ilk 10 halka açık şirket arasında yer almaktadır (bu devler, bölgesel olarak Microsoft, Apple, Amazon, Alphabet ve Facebook Amerika Birleşik Devletleri'nde [ABD] iken; Alibaba ve Tencent ise Çin Halk Cumhuriyeti'nde yer almaktadır). Bu devlerin toplam bazdaki piyasa değeri, 7 Haziran 2019 itibariyle yaklaşık olarak 4,806 milyar ABD dolarına ulaşmış olup; 3 yıl önce aynı tarihteki değerine (yaklaşık 2,531 milyar ABD doları) kıyasla da yaklaşık yüzde 90 skorunda bir artış göstermiştir. Bununla birlikte, dijital platformlar aracılığıyla kolaylaştırılan işlemlere ilişkin değerin, Avrupa özelinde, 10 yıl içerisinde (2015-2025 döneminde) yılda yüzde 35 oranında bir artış göstereceği öngörülmektedir. Ayrıca, ilk beş e-ticaret perakendecisi, 2008 ve 2016 yılları arasında yıllık gelir artış oranlarını yüzde 32 civarında sürdürürken; Avrupa Birliği ("AB") perakende sektörünün tamamı aynı dönemde yıllık ortalama olarak yüzde 1 oranında büyüme kaydetmiştir. Bu gelişmelere yer verilmesinin nedeni, Avrupa Komisyonu'nun ("Komisyon") tebliğde belirttiği şekliyle, global ekonominin dijitalleşmesinin toplumun neredeyse tüm alanına yayılıp hızlı ve büyük bir ölçekte gerçekleştiği ile ticarete ilişkin ödeme yol ve yöntemi, üretim ve pazarlama gibi önem arz eden konularda köklü değişiklikler ve dijital platformlar aracılığıyla etkileşimler yaşandığını (değer oluşumunu) vurgulamaktır.(Ülkü, 2020).

Daha genel kapsamda ise dijitalleşmeye bağlı olarak özellikle uluslararası şirketler için vergiden kaçınma ve vergi kaçırma fırsatları doğmuş, bu şirketlerin faaliyet gösterdikleri devletler ciddi vergi kayıplarına maruz kalmış ve dijital ekonominin nasıl vergilendirileceği konusu uluslararası düzeyde yoğun bir tartışma konusu haline gelmiştir. Ülkelerin vergileme sınırlarını belirleyen "Çifte

Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları"nı (ÇVÖA) suiistimal 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 faydalanma yoluna gitmişlerdir. Diğer taraftan özellikle uzaktan mesafeli dijital ortamda verilen hizmetler, maddi olmayan varlık satışları ve düşük değerli mal satışlarında KDV tahsil edilememesi problemi hâsıl olmuştur(Oktay, 2020).

4.2. Türkiye'deki Dijital Hizmet Vergisinin İncelenmesi

We are social ve Hootsuit tarafından her yıl hazırlanan İnternet ve sosyal medya istatistikleri "Digital 2019 in Turkey" ismiyle yayınlanmış, yapılan araştırmalara göre, 2018'de Türkiye'de cep telefonu kullananların sayısı yaklaşık 76 milyon (nüfusun %93'ü), internet kullanıcılarının sayısı ise yaklaşık 59 milyondur (nüfusun %72'si). (wearsocial, 2019)

Aynı yıl internet üzerinden yapılan alış-veriş yaklaşık 11,5 milyar $ (ABD doları) olup; bu bağlamda, Türkiye'deki e-ticaret hacmi KDV hariç 59,9 milyar ₺'dir (Türk lirası). Son veriler henüz bilinmemekle birlikte, e-ticaret hacminin 2018'de bir önceki yıla %42 oranında arttığı dikkate alındığında, bu sayıların 2019 yılında artış gösterdiği tahmin edilebilir ki bu ekonominin dijitalleşmesinin doğal bir sonucudur.

Her ülke gibi Türkiye'nin de kendi sınırları içinde elde edilen gelirler üzerinden vergi alma hakkı vardır. Gelir vergisinin ve kurumlar vergisinin varlık nedeni zaten budur. Ancak, dijital ortamda hizmet sunan bazı işletmelerin Türkiye'de kanuni merkezlerinin ya da iş yerlerinin veyahut da VUK md. 156 anlamında iş yerlerinin veya daimi temsilcilerinin bulunmayışı, onların anılan vergilerin kapsamı dışında kalmasına yol açmaktadır. Her ne kadar, VUK md.11, f.7'ye atfen GVK md.94, f.1, b.18 ile KVK md.15, f.1, b.ğ ve md.30, f.1, b.d elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemler üzerinden yapılan ödemelerde vergiye tabi işleme taraf veya aracı olanları vergi kesmekle yükümlü kılmışsa da, Türkiye'de GV ya da KV kapsamında olmayan, başka bir deyişle bu iki vergiden birinin mükellefi olmayan bir kişiye yapılan ödemelerden GV ya da KV kesintisi yapılamayacağı da açıktır. Dolayısıyla, 5 Aralık 2019'da kabul edilerek Türk Vergi Sistemi içinde yerini alan Dijital Hizmet

Vergisi'nin temel amacının, GVK ya da KVK kapsamında vergilendirilemeyen bu tür gelirleri (/dijital ortamda sunulan hizmetlerden elde edilen gelirleri) vergilendirmek olduğu kabul edilmelidir (Yavaşlar, 2020).

Dijital hizmet vergisiyle (DHV) ilgili olarak Plan ve Bütçe Komisyonu'ndaki görüşmelerde bu vergi kapsamına giren işletme sayısına ilişkin olarak kesin ifade kullanılmamış olmasına rağmen, 16 veya 17 işletmenin ya da 20 civarında işletmenin bu kapsama gireceği ifade edilmiştir. Öte yandan vergiden beklenen hasılat konusunda açıklama yapılmamıştır. Ancak, bu işletmelerin mükellefiyet kapsamına girebilmesi için Türkiye'de elde edilmesi gereken hasılatın minimum 20 milyon TL olması gerektiği düşünüldüğünde dijital hizmet vergisinin sağlayacağı gelirin minimum 30 milyon TL civarı olacağı düşünülebilir(Saraçoğlu ve Kahraman, 2020).

4.3. Dijital Hizmet Vergisi Hakkında Genel Bilgiler

4.3.1. Verginin Konusu, Mükellefiyet ve Muafiyete İlişkin Düşünceler

Dijital Hizmet Vergisinin konusunu "hasılat" oluşturmaktadır. 7194 Sayılı Kanun'un 1. Maddesine göre dijital hizmet vergisine Türkiye'de sunulan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat tabi tutulmaktadır.

- *Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil),*

- *Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programlan, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,*

- *Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil).*"

Yukarıda fıkralarda sayılan hizmetlere yönelik olarak dijital ortamda verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat verginin konusu kapsamına alınmıştır.

DHV'nin konusu, "hasılat"dır. Bunu, 7194 SK md.1, f.1, c.1'deki "elde edilen hasılat, dijital hizmet vergisine tabidir" ifadesi açıkça ortaya koymaktadır. "Hasılat" kavramı 7194 SK'da tanımlanmış değildir. Ancak, işletme biliminde (ve dolayısıyla muhasebede), işletmenin faaliyeti çerçevesinde tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ve ayrıca işletmeye ait emtia mevcudunun değerini içermektedir, faaliyete ilişkin giderler kapsam dışıdır (örn. GVK md.58, md.68, md.113). GVK'nın çeşitli maddelerinde de (örn. md. 39, md.55-md.56, md.68, md.113) hasılat kavramı hep bu anlamda kullanılmaktadır. Dolayısıyla, DHT, gelir üzerinden alınan vergiler grubunda yer almaktadır (Yavaşlar, 2020).

Bu hizmetlerden elde edilen hasılatın vergi konusu olabilmesi için, hizmetin Türkiye'de sunuluyor olması şarttır (7194 SK md.1, f.1, c.1). Yasaya göre, geniş manada hizmetin Türkiye'de sunulması, a) hizmetin Türkiye'de sunulmasını veya b) hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını veya c) hizmetin Türkiye'de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini, ya da d) hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesini ifade etmektedir (7194 SK md.1, f.1, b.ç). Hizmetin karşılığını teşkil eden ödeme Türkiye'de yapılmakta veya ödeme yurt dışında yapılmış olsa dahi Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmekte veya kârından ayrılmaktaysa, hizmet Türkiye'de değerlendirilmiş olmaktadır (7194 SK md.2, f.1, b. ç, c.1). Yasada, dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye'de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmetin Türkiye'de değerlendirilmiş sayılmayacağı belirtilmektedir (7194 SK md.2, f.1, b. ç, c.2). Çok açık olmayan bu düzenleme ile herhalde, reklam siparişi veren kişinin Türkiye'de bulunmaması kastedilmektedir. Ancak, netice itibariyle ilk üç gruba giren ya da diğer şekillerde Türkiye'de değerlendirilen bir hizmet varsa, zaten artık Türkiye'de sunulan bir hizmet söz konusu olacağından, düzenlemenin uygulama alanı son derece sınırlı gözükmektedir. Diğer yandan, kanaatimce, dar manada hizmetin Türkiye'de sunulması ile hizmetin Türkiye'de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi olasılıkları bakımından açıklanması gereken husus, her türlü mal ve hizmete ulaşımın kolaylaştığı çağımızda bu kapsama girmeyen bir hizmetin nasıl tespit edileceğidir.

Burada, DHV'ye konu hizmet sunumunda kullanılan dilin Türkçe olup olmadığının ayırt edici bir kriter olarak kullanılması düşünülebilir (Yavaşlar, 2020).

Dijital Hizmet Vergisi Kanunu'nun (7194 SK) 4. Maddesi istisna ve muafiyetlere yönelik düzenleme içermektedir. Düzenlemeye göre, özellikle birinci fıkradaki vergi yükümlülüğüne giriş açısından getirilen yüksek miktarlı muafiyet nedeniyle önem arz etmektedir. Birinci fıkra hükmüne göre; Kanun'un "*Verginin Konusu"* başlıklı 1. Maddesinde sayılan hizmetlere ilişkin olarak ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde Türkiye'de elde edilen hasılat tutarı 20 milyon Türk Lirası veya dünya genelinde elde edilen hasılat tutarı 750 Milyon Avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muaf olduğudur. Dolayısıyla, her iki eşiği aşan şirketlerin vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca mükellef finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi ise bu hadlerin uygulanmasında ilgili grubun elde ettiği toplam hasılat dikkate alınacaktır. Vergiden istisna edilen hizmetlerden sağlanan hasılat, muafiyete ilişkin söz konusu haddin tespitinde hesaba dâhil edilmeyecektir.

Bu muafiyetle ilgili olarak önce şunu belirtmek gerekir ki, vergilendirme dönemi bir ay olduğundan, anılan tutarlar karşılaştırmalı hukuka göre oldukça yüksektir. Çünkü karşılaştırmalı hukukta bu sayılar, vergilendirme dönemi bir yıl olduğundan, yıllık hasılatı ifade etmektedir. Vergi konusu hizmetler üzerinden aylık Türkiye'de 20 milyon ₺ ve aynı zamanda dünya genelinde 750 milyon Avro hasılatı yakalayan bir işletmenin olup olmadığı merak konusudur. DHV, sadece bu açıdan dahi ölü doğmuş bir vergiye benzemektedir(Yavaşlar, 2020).

7194 sayılı Kanun'un 4. maddesinin 1-6. fıkralarında muaflıklar ve istisnalara ilişkin düzenlemelere yer verilmiş, 7. fıkrasında ise dijital hizmet vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin, ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği, diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ancak dijital hizmet vergisi müstakil bir kanunla düzenlenmemektedir. Torba kanun şeklinde bir kanun içinde düzenlenmektedir. Dolayısıyla "*dijital hizmet vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler, ancak bu kanuna hüküm eklemek veya bu kanunda değişiklik yapmak suretiyle düzenlenir*." hükmü, bunu bir konuda

düzenlenmiş bir kanun olarak kabul etmek anlamına gelmektedir. Ancak böyle bir durum söz konusu değildir. Dolayısıyla istisna ve muafiyetlerin bu kanuna hüküm eklemek veya değişiklik yapmak suretiyle düzenleneceği hükmü anlamsız bir hal almaktadır(Saraçoğlu ve Kahraman, 2020).

4.3.2. Verginin Matrahı ve Oranına İlişkin Düşünceler

7194 sayılı Kanun'un 5. Maddesi ile düzenlenen dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusunu oluşturan hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır. Ancak ilgili düzenlemenin *Tanımlar* başlıklı 2. Maddesinde hasılat tanımı yapılmamıştır. Hasılattan ne anlaşılması gerektiği vergi mevzuatımızdaki sair düzenlemeler ışığında (örn. Gelir Vergisi Kanunu md.72) giderlerin dikkate alınmıyor olması nedeniyle hasılatın gayrisafi hasılat olarak da ifade edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Kaldı ki, 7194 Sayılı Kanun'un 5. Maddesinin 2. Fıkrasında "*Verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılamaz. Dijital hizmet vergisi, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmez*" denilmesi sebebiyle, bu düzenlemedeki hasılat tanımının da bu anlamda kullanıldığı anlaşılmaktadır.

Ancak, Anayasa md.73, f.1'de düzenlenmekte olup, tüm vergiler ve bu bağlamda DHV bakımından da geçerli olan verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, gelir üzerinden alınan vergilerin matrahının tespitinde, o geliri elde etmeyle bağlantılı giderlerin hasılattan indirilmesini gerektirmektedir (objektif safilik ilkesi). Başka bir deyişle, ancak "safi gelir" verginin matrahını teşkil edebilir ki bu zorunluluk hem GVK'da (özellikle md.40, md.57, md.63, md.68, md.74, md.78, mük. md.81 ve md. 82) hem de KVK'da (md.6 ve md.8) dikkate alınmıştır. DHV'de de aynı şekilde davranılması gerekir. Bu bağlamda, verginin matrahını hasılatın oluşturması Anayasa'ya aykırıdır. Nitekim matrahı hasılat olan Net Aktif Vergisi, bu nedenle Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir(Yavaşlar, 2020).

4.3.3. Dijital Hizmet Vergisinde Usul ve Vergi Güvenliğine İlişkin Düşünceler

Dijital Hizmet Vergisi hükümlerini yönetmek ve uygulamaya yön vermek Hazine ve Maliye Bakanlığına aittir. Yasa metni aksi yönde bir düzenleme içermediğinden bu vergi gelirleri genel bütçeye irat kaydedilecektir. Bu kapsamda bu

vergi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanun'u hükümlerine tabi olacak ve Usul Kanunu kapsamına giren tüm kurallar dijital hizmet vergisi mükelleflerine de şamil olacaktır.

Bu çerçevede, DHV mükellefleri de, örneğin, işe başladığını bildirme (VUK md.153), defter tutma (VUK md.171 vd.), defterlerini tasdik ettirme (VUK md.220 vd.), sundukları hizmetler için belge düzenleme (VUK md.229 vd.), defter, kayıt ve belgelerini beş yıl boyunca muhafaza ve ibraz (VUK md.253 vd.) ile ödevlidirler. 7194 SK md.6, f.8'de, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın, "bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü getirmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili" olduğu belirtilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetkiyi, Bakanlığın, VUK'daki bildirim ve belgelendirme ödevlerine ilaveten yeni bildirim ve belgelendirme ödevleri getirilebileceği şeklinde anlamak gerekir. Çünkü yukarıda da belirtildiği üzere, DHV VUK kapsamına girmektedir. 7194 SK md.6, f.8'deki yetkinin, fıkranın başındaki DHV beyannamesine ilişkin kısımla bağlantı olarak yorumlanması dahi bu sonucu değiştirmemektedir. Belirtmek gerekir ki, Bakanlığa böyle bir yetki verilmesi Anayasa md.13'e (temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması), md.73, f.3'e (yasallık ilkesi) ve md. 7'ye (yasama yetkisinin devri yasağı) açıkça aykırıdır. Çünkü mükellefin bilgi vermesine yönelik her ödev, onun en başta AY md.20'de düzenlenen özel hayatın gizliliği hakkını sınırlandırmakta ve bu nedenle vergilendirmeye ilişkin temel unsurlar arasında yer almaktadır. Anılan Anayasa düzenlemeleri gereğince böyle bir sınırlandırma / temel unsur, sadece yasayla düzenlenebilir. Ancak, Anayasa Mahkemesi, buradakinden daha kapsamlı bir yetkiyi Maliye Bakanlığı'na veren VUK mük. md.257'yi Anayasa'ya aykırı bulmamıştır(Yavaşlar, 2020).

Vergi alacağını teminat altına almak amacıyla, dijital hizmet vergisi mükelleflerinin 213 Sayılı Vergi Usul kapsamına giren vergilere ilişkin beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmemesi halinde mükelleflere, Türkiye'deki temsilcilerine bu yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla tarha yetkili vergi dairesince internet sayfalarındaki alan adı, iletişim araçları, IP adresi kullanılarak ihtarda bulunulacağı, ihtara rağmen yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde faaliyetlerinin engelleneceği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla, hizmet sağlayıcılarının vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde, faaliyetinin engellenmesi

yönündeki düzenlemesinin idarenin kararına bırakılması isabetli bir yaklaşım değildir. Bu tür bir düzenlemenin yargı organına bırakılması daha doğru olacaktır. Aksi halde idarelerin keyfi davranışlarına sebebiyet verebileceği, iletişim alanında olası kısıtlamaların varlığı özgürlükleri kısıtlanmasına yol açacağı göz ardı edilmemelidir.

Diğer taraftan dijital hizmet vergisi gelirleri, 2020 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na bağlı (B) cetvelinde de yer almaması nedeniyle, yürürlük tarihi olan 1 Mart 2020'den itibaren yürürlüğe girmesi öngörülmüş ise de, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun'un Gelirin Dayanakları başlıklı 37. Maddesi uyarınca bu vergi gelirlerinin 2020 takvim yılında tahsili de mümkün değildir.

4.4.Dijital Hizmet Vergisinin Uygulama Alanları Hakkında Bilgiler :

4.4.1. Dijital Hizmet Vergisinin Uygulama Alanlarından Youtuberların Aylık Kazançları Üzerinden Devlete Ödenen Vergiler

Nisan 2018'de Maliye Bakanlığı tarafından yapılan açıklamayla Youtube gelirleri 26 bin TL'yi aşan yayıncıların vergi ödemesi kararlaştırıldı. Kasım 2018'de başlayan uygulama dâhilinde söz konusu gelir dilimini aşan yayıncıların tespit edilerek Gelir İdaresi Başkanlığı'na davet edildikleri görülmektedir (Kılınç, 2018). Gelir Vergisi Kanunu'na göre yıllık kazanç üzerinden verilecek gelir vergisi

0 – 14.800 TL için %15,

14.800 – 34.000 TL için %20,

34.000 – 120.000 TL için %27

120.000 TL'den sonrası için %35

olarak hesaplanmaktadır. Bu doğrultuda en yüksek kazanç elde eden Youtuberların elde ettikleri kazanç ve ödedikleri gelir vergisi şu şekilde belirlenmiştir (Dolar/TL paritesi 6 TL olarak hesaplanmıştır):

Oyuncak Ayı TV

Abone Sayısı: 5.5 Milyon

Tahmini Aylık Kazanç: 450.000 dolar = 2.700.000 TL

Yıllık Kazanç: 32.400.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi (%35): 11.340.000 TL

Enes Batur

Abone Sayısı: 9 Milyon

Tahmini Aylık Kazanç: 225.000 dolar = 1.350.000 TL

Yıllık Kazanç: 16.200.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi (%35): 5.670.000 TL

Orkun Işıtmak

Abone Sayısı: 5.7 Milyon

Tahmini Aylık Kazanç: 60.000 dolar = 360.000 TL

Yıllık Kazanç: 4.320.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi (%35): 1.512.000 TL

Fatih Selim Tube

Abone Sayısı: 519 Bin

Tahmini Aylık Kazanç: 190.000 Dolar = 1.140.000 TL

Yıllık Kazanç: 13.680.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi (%35): 4.788.000

Ruhi Çenet

Abone Sayısı: 3.5 Milyon

Tahmini Aylık Kazanç: 65.000 dolar = 390.000 TL

Yıllık Kazanç: 4.680.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi (%35): 1.638.000 TL

Furkan Yaman

Abone Sayısı: 3 Milyon

Tahmini Aylık Kazanç: 3.000 dolar = 18.000 TL

Yıllık Kazanç: 216.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi (%20): 43.200 TL

Reynmen

Abone Sayısı: 3 Milyon

Tahmini Aylık Kazanç: 30.000 dolar = 180.000 TL

Yıllık Kazanç: 2.160.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi (%35): 756.000 TL

Berkcan Güven

Abone Sayısı: 3 Milyon

Tahmini Aylık Kazanç: 15.000 dolar = 90.000 TL

Yıllık Kazanç:1.080.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi (%27):291.600 TL

Oyun Delisi

Abone Sayısı: 2.5 Milyon

Tahmini Aylık Kazanç: 15.000 dolar = 90.000 TL

Yıllık Kazanç: 1.080.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi (%27):291.600 TL

Oyuncu Yusuf

Abone Sayısı: 800 Bin

Tahmini Aylık Kazanç: 140.000 dolar = 840.000 TL

Yıllık Kazanç: 10.080.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi (%35): 3.528.000 TL

Prens Yankı

Abone Sayısı: 900 Bin

Tahmini Aylık Kazanç: 80.000 dolar = 540.000 TL

Yıllık Kazanç: 6.480.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi (%35): 2.268.000 TL

Rüya'nın Çiftliği

Abone Sayısı: 800 Bin

Tahmini Aylık Kazanç: 60.000 dolar = 360.000 TL

Yıllık Kazanç: 4.320.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi (%35): 1.512.000 TL

12 ünlü Youtuber'dan devletin yıllık bazda elde ettiği gelir vergisi toplamda 33.638.400 TL olarak bulunmaktadır. Youtube yayınlarının vergilendirilmesi hem

vergide adaletin sağlanması hem de elde edilen kazançların yasal mevzuat çerçevesinde kazanç sahiplerine herkes gibi yükümlülükler getirmesine olanak tanımıştır. Öyle ki toplam gelir vergisi tutarı büyük ölçekli bir sanayi işletmesinden elde edilen yıllık vergiyle paralellik göstermektedir. Vergi yasaları gereğince kazanç sağlayan eylemin üzerinden 5 yıla kadar bir zamanın geçmesi vergilendirmenin yapılmasını sağlamakta olup geçmişe yönelik kazançların incelenmesiyle Kasım 2018 öncesi faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesi olanaklı bulunmaktadır.

Aralık 2019 itibariyle kabul edilen dijital hizmet vergisi kapsamında yapılan değerlendirme neticesinde verginin mükellefi olarak belirlenen "dijital hizmet sağlayıcıları" tanımına uymadıkları için de Youtuber'ların hepsinin vergiden muaf tutulmaktadırlar.

4.4.2. Uluslararası E-Ticaret Sitelerinin Aylık Kazançları Üzerinden Devlete Ödenen Vergiler

Çalışmanın bu kısmında seçilen iki e-ticaret sitesinin ödemesi gereken vergiler hesaplanmaktadır. En büyük e-ticaret siteleri arasında yer alan e-Bay ve Alibaba.com seçilmiştir. Bu sitelerin gelirlerini Türkiye kapsamında belirlemek ve veri elde etmek mümkün olmamıştır. Bu nedenle hesaplama toplam gelir miktarı üzerinden yapılmıştır.

eBay

Aylık Ortalama Ziyaretçi Sayısı: 840 Milyon

Aylık Kazanç: 2.649 milyon USD = 15.894.000,00 TL

Yıllık Kazanç: 190.728.000 TL

Ödenen Gelir Vergisi (%35): 66.754.800,00 TL

Ödenen Dijital Hizmet Vergisi: Yıllık 14.304.600 TL, Aylık 1.192.050 TL

Alibaba.com

Aylık Ortalama Ziyaretçi Sayısı: 880 Milyon

Aylık Kazanç: 119.017 CNY = 102.035,54 TL

Yıllık Kazanç: 1.224.426,48 TL

Ödenen Gelir Vergisi (%35): 428.549,26 TL

Ödenen Dijital Hizmet Vergisi: MUAF

Yukarıda eBay ve Alibaba.com'un devlete ödediği gelir vergisi ve dijital hizmet vergisi hesaplanmıştır. Bu iki büyük e-ticaret sitesinin ödediği toplam gelir vergisi 67.183.349,30 TL'dir. Alibaba.com'un aylık geliri 20 milyon TL'den az olduğu için dijital hizmet vergisinden muaftır. eBay'in yıllık dijital hizmet vergisi tutarı 14.304.600 TL, aylık ise 1.192.050 TL'dir.

4.5.Elektronik Ticaretin Vergilemesi Konusunda Yapılan Araştırma Sonuçları

Küreselleşme ile dünya küçülmüş, bilgi teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak sosyal etkinlikler ve ekonomik faaliyetler neredeyse tek bir mağaza kimliğine bürünmüştür. Bu kapsamda dijital ekonomi olarak nitelendirilen mağazada, işletmeler, bireyler ve girişimciler, dünyanın her tarafına erişebilme imkânına sahip olmuşlardır. Geleneksel ekonomik faaliyetlerin yanında, uzaktan yapılan bu ekonomik faaliyetler neticesinde yeni iş modellerini ortaya çıkarmışlardır. Dijital ortamda yapılan bu hizmetler neticesinde klasik vergilendirme yöntemleri, ikametgâh, iş yeri, iş merkezi, kanuni merkez, daimi temsilci kavramları üzerine bina edilmişken, dijital ekonominin mevcudiyeti ile oluşan bu yeni durum tanımları zorlaştırmış ve çeşitli belirsizliklere sebebiyet vermiştir. Buna paralel olarak özellikle küresel ölçekli işletmeler için vergi kaçınma ve vergiden kaçınma imkânları doğmuş, faaliyette bulundukları ülkeler için ciddi vergi kaybına sebebiyet vermişlerdir. Bu nedenle ulusal ve uluslararası camiada dijital ekonominin nasıl vergilendirileceği tartışma konusu olmuştur.

Dijital şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin güçlükler, global ölçekte karşı karşıya kalınan bir problem olarak kabul edilmektedir ve bu şirketlerin, sınır ötesi bir ülkede işyeri olmaksızın faaliyetlerine olanak tanıyan dijital nitelikteki iş modelleri karşısında yürürlükte bulunan yerel ve uluslararası vergi kurallarının fiziksel işyerine dayalı olmasından dolayı bu gelirlerden kaynak ülkelerin vergiler aracılığıyla pay alamaması, "yeni bir vergi" oluşturulmasının sebebini oluşturmaktadır. Çünkü global ölçekte dahi iyi işbirliği ile daha fazla koordinasyonun bulunmayışı, bazı ülkeleri bu

ekonominin vergilendirilmesine ilişkin güçlüklerle mücadele etmek amacı doğrultusunda tek taraflı olarak niteliği itibariyle çok da farklı olmayan önlemler almaya zorlamaktadır. Bu doğrultuda, çeşitli ülke uygulamaları karşısında, Türkiye, dijital şirketlerin gelirlerini vergilendirmek için tek taraflı eylemlerde bulunmaya istekli olan bir ülke olarak karşımıza çıkmaktadır (Ülkü, 2020).

Türkiye'de 5 Aralık 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayınlayarak yürürlüğe giren 7194 sayılı "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile yeni bir vergi olan "Dijital Hizmet Vergisi"1 Mart 2020 tarihinde uygulanmak üzere kanunlaşmıştır. Bu vergi ile kanunun genel gerekçesinde de belirtildiği üzere, dijital hizmet sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin, faaliyette bulundukları ülkelerin kamu gelirlerine adil bir katkı sağlamaları gerektiği amaçlanmaktadır.

Görülmektedir ki, DHV pek çok sorunla ve soruyla birlikte gelmiştir. Öncelikle, vergi konusunun ve matrahının "hasılat" olması, çifte vergilendirme, Cumhurbaşkanı'na ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkilerin kapsamı, hizmete erişimin engellenmesi gibi Anayasa'da yer alan temel ilke ve kurallara uygunluğu tartışmalı pek çok husus vardır. Diğer yandan, 750 milyon Avro ve 20 milyon ₺'lik hadlerin muafiyeti belirlemeye yönelik olarak getirilmesi ve beraberinde bu hadleri sıfıra kadar indirme (ya da üç katına kadar artırma) yetkisinin Cumhurbaşkanı'na tanınması, muafiyet sıfıra indirildiğinde (/kaldırıldığında), tüm DHV mükelleflerinin vergi ödemesi sonucunu doğuracak bir hususdur. Bu nedenle, söz konusu hadlerin doğrudan mükellefi tanımlamada kullanarak, mükelleflere daha fazla hukuki güvenlik sağlanması düşünülmelidir (Yavaşlar, 2020).

Hadlerle ilgili bir başka sorun, DHV'nin vergilendirme döneminin bir ay olmasına ve muafiyetten yararlanamamak için mükellefin bir ay içinde hem Türkiye'de elde ettiği hasılatın 20 milyon ₺ ve hem de dünya genelinde elde ettiği hasılatın 750 milyon Avro'nun üzerinde aranması şartının, bu ölçülerde dünya üzerinde kaç işletmenin olduğu ve Türkiye'de DHV'nin de facto uygulanıp uygulanamayacağı sorusuna yol açmaktadır. Bu sayılar, DHV'nin Türkiye'de samimi olarak uygulanmak istenilen bir vergi olduğu konusunda şüphe yaratmaktadır (Yavaşlar, 2020).

7194 sayılı Kanun'un 4. maddesinin 1-6. fıkralarında muaflıklar ve istisnalara ilişkin düzenlemelere yer verilmiş, 7. fıkrasında ise dijital hizmet vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin, ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği, diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak torba kanun şeklinde düzenlenen bu vergi kanunu müstakil bir vergi kanunu değildir. Dolaysıyla da istisna ve muafiyetlere ilişkin hükümlerin ancak dijital hizmet vergisi kanuna hüküm konmak suretiyle işlerlik kazanacağı kısmı anlamsız bir hal almaktadır.

Son olarak dijital hizmet vergisi mükelleflerinin vergisel ödevlerini yerine getirmemesi durumunda, idare kararıyla faaliyetlerinin engellenmesi yönündeki düzenlemenin de yargı organının kararına bağlanması gerektiği, aksi takdirde idari keyfiyet neticesinde, iletişim alanlarının kısıtlamasının ortaya çıkabileceği ve özgürlüklerin kısıtlanmasına sebebiyet verebileceği, bu hizmet erişimlerine yönelik müeyyideler ile de kullanıcıların haksızlığa uğrayabileceği ifade edilebilir.

SONUÇ

Bu çalışma sonucunda elektronik ticaretin vergilenmesi konusunda pek çok çalışma yapıldığı ancak hala çeşitli düzenlemelerin yapılması ve vergilemenin yasal zemine oturtulması gerektiği sonucuna ulaşmış bulunmaktayız.

Günümüzde dijital ekonomileri vergilendirmenin zorluğu ve bu işletmelerin vergiden kaçabilmesinin nedenleri arasında, bu faaliyetlerinin belirli bir ülkedeki tüketiciye ulaştırmak için sabit bir işyerine veya mağazalara ihtiyaç duymamalarıdır. Bu kapsamda dijital ekonomi olarak nitelendirilen mağazada, işletmeler, bireyler ve girişimciler, dünyanın her tarafına erişebilme imkânına sahip olmuşlardır. Uluslararası vergi hukuku, vergilendirme yetkisini belirlemek için işletmeleri sürekli işyeri kavramına dayandığından, elektronik ticarette özellikle küresel ölçekli işletmeler neredeyse vergisiz olarak faaliyetlerini yürütmesini olanaklı kılmaktadır. Diğer bir

sebep ise, yazılım ve telif hakları gibi gayri maddi hakların da yaygınlaşmasıdır. Bu tür haklar, yüksek vergiye tabi işletme gelirlerini en aza indirmek için vergi cennetlerine kaydırılabilmektedir. Apple, Google gibi küresel teknoloji devleri yapmış olduğu planlamalar ile vergiden kaçınarak faaliyetlerini icra etmektedirler.

Dijital ekonominin kapsamı geniş olduğundan, gelişen teknolojiyle birlikte elektronik ticaretin ve hizmetlerin de kapsamı genişlemesi nedeniyle boyutunun ölçülmesi de zorlaşmıştır. E-ticarette ana sorun, ülkeler vergiye tabi değerin nerede yaratıldığı sorusudur. Temel olarak ülkeler küresel ölçekli işletmelerin karlarının vergiye tabi değer yarattığı ülkede vergilendirilmesi konusunda görüş birliğinde olsalar da, bazı ülkeler söz konusu vergiye tabi değerin kullanıcının yeri gibi etkenlerden kaynaklandığını savunmaktadır. Bu zorlukları yenmek için alınacak önlemler, çifte vergilendirme sorununu önlemek için uluslararası birliktelikle yönetilmelidir.

Türkiye'de 01.07.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe giren düzenleme ile elektronik ticaret ve bazı ticaret faaliyetlerine ilişkin olarak düzenli olarak bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Bu kapsamda aracı hizmet sağlayıcıları, bankalar, kargo ve lojistik işletmeleri ile internet reklamcılığı hizmeti ve aracılarına düzenli olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ticaret ilgili olarak bilgi verme yükümlülüğü gelmiştir. Öte yandan, dijital ekonomiyi vergileme yöntemi olarak da KDV ve Tevkifat sistemini benimsemiştir. Bu kapsamda Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin bu hizmeti sunanlar tarafından 3 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edilmesi sağlanmıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda "vergi kesenlerin sorumluluğunu" düzenleyen 11. Maddesinde yapılan değişiklik ile Cumhurbaşkanı 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 yetkili kılınmıştır. Bu

kapsamda Cumhurbaşkanı kararıyla, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler gelir / kurumlar vergisi stopajı kapsamına alınmıştır. GVK'nın 94. Maddesi ve KV 15. Maddesinde sayılanlara, internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış ve bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Dar mükellef olarak ifade edilen Youtube, Google, Facebook gibi kurumlar reklam yayınlayan ya da aracılık eden konumlarıyla vergisel statülerini korumakta ve üzerinden kazanç sağlayan şahıslar için de "vergi mükellefi" statüsü yüklemektedir. Bu bağlamda gelirin vergilendirilmesi herhangi bir kurumdan sağlanan "kurumlar vergisi" şeklinde gerçekleşmekte ve vergi tevkifatı teamülüne uygun biçimde yürütülmektedir. Tevkifat usulü uygulanageldiği gibi çok sayıda vergi kaleminde bürokratik işlemleri ortadan kaldıran ve bu doğrultuda vergi mükellefleri açısından önemli kolaylıklar sağlayan bir yöntemdir. Youtube üzerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ise kazanç sağlanan kurumdan elde edilen gelirin doğrudan kurumsal yapı üzerinden tahsil edilmesiyle devletin kaçakçılık ve ihmal gibi nedenlerle vergiyi tahsil edememe ihtimali ortadan kalkmaktadır.

Yapılan bu düzenlemeler ile elektronik ticarette ödemelerin bankalar aracılığıyla yapılması, elde edilen kazancın tespit ve vergilendirilmesini kolaylaştırmıştır. Bankalar para transferi işlemini gerçekleştirirken stopaj yapmakla yükümlü olmaktadır. Kayıt dışı gerçekleşen e-ticaretin vergilendirilmesi kapsamında önemli bir çözüm olarak görülebilir.

Vergi güvenlik müessesesi olarak tanımlanan stopaj bir vergi değil ancak bir vergi tahsil biçimi olarak değerlendirilebilir. Bu müesseseye yöneltilen bazı eleştirilerde mevcuttur. Bunlardan ilki ve en önemlisi Artan Oranlı Vergilemeyi Engellemesidir. Diğerleri ise, Uygulama Alanının Sınırlılığı, Geçici Nitelikte Olması ve Vergi Bilincine Engel Olması olarak sayılabilir. Bununla beraber, dijital ekonomiye yönelik tevkifat düzenlemesinin amacının Türkiye'de vergi mükellefi olmayan ancak Türkiye'den gelir elde eden işletmeler olduğu açıktır. Fakat bu işletmelerin tespiti ve işlemlerinin denetlenmesinin zorluğu da bir diğer eleştiri konusudur.

Tüm bunlara ek olarak dijital ekonomide yeni bir ödeme sistemi olarak kripto paraların yeri de çok önemli bir duruma gelmiştir. Rıpple ve Bitcoin gibi kripto paraların ödeme aracı olarak kullanılması ülkelerin vergi otoriterleri açısından ciddi vergi geliri kaybına sebebiyet vermektedir. Öte yandan, kripto paraların transferinde herhangi bir bankanın da kullanılmaması nedeniyle bu transferlerin takibi de mümkün görülmemektedir. Bu nedenle, kripto paralar konusunda da bir yasal düzenleme getirilmesi vergi kaybını en aza indirmekte yardımcı olacaktır.

Türkiye'de Aralık 2019 itibariyle düzenlenen dijital hizmet vergisi de dijital hizmet sağlayıcıların mükellefi oldukları bir diğer vergidir. Türkiye'de elde edilen hasılatı 20 milyon TL ve dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avro ya da muadili yabancı para karşılığı TL'den fazla olanlar vergi mükellefidir. Yasa kapsamına giren işlemler nedeniyle %7,5 oranında uygulanacak olan dolaysız bir vergi türü olan DHV oranı dünyadaki örneklerine oranla yüksek olmakla beraber bütçeye önemli bir kaynak sağlayacağı da ortadadır. Gelir vergisinin yanına dijital hizmet vergisi de eklenerek e-ticaret ve dijital ortamda sunulan hizmetler vergilendirilmektedir.

Ancak bu verginin hesaplanmasında kullanılan matrahın hasılatı üzerinden gider, maliyet ve vergi adı altında herhangi bir şekilde indirim yapılamamasının vergilendirmenin mali güce alınması ilkesine de aykırılık teşkil ettiği göz önünde bulundurulmalıdır. Öte yandan dijital hizmet vergisinin konusunu teşkil eden faaliyetlerin vergilendirilebilmesi için Türkiye'de elde edilen hasılatın 20 milyon Türk lirasını ve dünya genelinde toplam hasılatın 750 milyon avroyu veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından aşması gerekmektedir. Bu muafiyetle ilgili olarak şunu ifade etmek gerekir ki, yasada vergilendirme dönemi bir ay olarak belirlenmiştir. Bahse konu tutarlar karşılaştırmalı hukuka göre ziyadesiyle yüksektir. Çünkü karşılaştırmalı hukukta bu tutarlar, vergilendirme dönemi bir yıl olduğundan yıllık hasılatı ifade etmektedir. Dijital hizmet vergisinin konusunu teşkil eden tutarları yakalayan kaç işletmenin olduğu merak konusudur. Bu açıdan dahi bakıldığında ölü doğmuş bir vergiye benzemektedir.

Son olarak vergi alacağını teminat altına almak amacıyla, dijital hizmet vergisi mükelleflerinin beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde mükelleflere, bu yükümlülükleri yerine getirmeleri amacıyla tarha yetkili vergi

dairesince internet sayfasındaki alan adı, iletişim araçları, IP adresi kullanılarak ihtarda bulunulacağı, ihtara rağmen ifa edilmemesi halinde faaliyetlerinin engelleneceği yönünde düzenleme yapılmıştır. Vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla, hizmet sağlayıcılarının vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde, faaliyetinin engellenmesi yönündeki düzenlemesinin idarenin kararına bırakılması isabetli bir yaklaşım değildir. Bu tür bir düzenlemenin yargı organına bırakılması daha doğru olacaktır. Aksi halde idarelerin keyfi davranışlarına sebebiyet verebileceği, iletişim alanında olası kısıtlamaların varlığı özgürlükleri kısıtlanmasına yol açacağı göz ardı edilmemelidir.

Yaptığımız bu çalışma özellikle elektronik ticaretin vergilendirilmesi ve dijital hizmet vergisi konusunda akademik çalışma yapacak bilim insanlarına, araştırmacılara elektronik ticaretin vergilendirilmesini mevzuat açısından takip etmeleri ve anlamaları, dijital hizmet vergisinin uygulamasını ve konuluş maksadını öğrenmeleri, e-ticaret hizmetlerinde vergi uygulamalarının eksiklerinin saptanması, bu eksiklere yönelik öneriler getirilmesi konularında yol gösterici ve yardımcı olacaktır.

KAYNAKÇA

Akçaoğlu, S. E. (2011). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi; Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Bakımından Bir İrdeleme. Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi.

Akdoğan, A. (2001). Türk Vergi Sistemi ve Uygulamaları. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, A. (2003). Kamu Maliyesi (9 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Akkaya, M. (2019). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi. Nisan 8, 2019 tarihinde http://enoter_hukuk.tripod.com: http://enoter_hukuk.tripod.com/mustafa_akkaya.htm adresinden alındı

Akyol, M. E. (2008). Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması. Vergi Dünyası(325), 15-20.

Aldrich, M. (2015). Internet Online Shopping. Nisan 7, 2019 tarihinde http://www.aldricharchive.com: http://www.aldricharchive.com/internet_online_shopping.html adresinden alındı

alibaba.com. (2019). About Alibaba.com. Nisan 7, 2019 tarihinde https://activities.alibaba.com: https://activities.alibaba.com/alibaba/following-

about-alibaba.php?spm=a2700.8293689.0.0.2ce265aahxZeJv&tracelog=footer_alibaba adresinden alındı

Aliefendioğlu, Y. (1975). Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj). Ankara: Gazi Kitabevi.

Alptürk, E. (2005). Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi. İstanbul: Gelir Kontrolörleri Derneği.

amazon.com. (2019). About Amazon. Nisan 7, 2019 tarihinde https://www.aboutamazon.com: https://www.aboutamazon.com/our-company adresinden alındı

Arıkboğa, Ü. (2015). Türkiye'de Yerel Vergi Yönetimi. Maliye Dergisi(168), 7-19.

Aydın, F. (2006). Türkiye ve Avrupa Birliğinde Tarım Sektörünün Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açılarından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. Doktora Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bahar, C. O. (2005). Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeliği, üyelik görevinin sona ermesi ve sorumluluktan kurtulma halleri. Vergi Dünyası(281).

Bal, V. (2003). Elektronik Ticaretin Kobiler Açısından İncelenmesi ve Uygulanması. Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi.

Bilici, N. (2011). Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Büyükdeğirmenci, T. (2019). E-Ticarete Aracılık Edenlere Gelir İdaresi Başkanlığı'na Düzenli Olarak Bilgi Verme Zorunluluğu Getirildi! Nisan 9, 2019 tarihinde https://www.verginet.net: https://www.verginet.net/dtt/18/E-Ticarete-Aracilik-Edenlere-Bilgi-Verme-Zorunlulugu.aspx adresinden alındı

Cangir, N. (1999). Elektronik Ticarette Vergilendirme. İGEME Raporu. Ankara: İGEME .

Combe, C. (2013). Introduction to E-Business : Management and Strategy. New York: Routledge.

Çelik, B. (2002). Kamu alacakların takip ve tahsil hukuku. İstanbul: İş Bankası.

Çetinkol, G. (2013). Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması. Yüksek Lisans Tezi. Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çomaklı, Ş., Ak, A., & Ayrangöl, Z. (2013). Vergi Hukuku. Savaş Yayınevi.

Değer, N. (1997). Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu Uygulaması. Yaklaşım(52), 17-24.

Dinçtürk, E. (2016). Uluslararası Şirketlerin Türkiye'de İşyeri Oluşturmaksızın Yaptığı Elektronik Ticarette KDV Uygulamaları. Nisan 9, 2019 tarihinde https://www.verginet.net: https://www.verginet.net/dtt/18/e-ticaret-KDV.aspx adresinden alındı

Dixon, T., & Marston, A. (2002). U.K. Retail Real Estate and the Effects of Online Shopping. Journal of Urban Technology, 9(3), 19-47.

Doğrusöz, B. (1992). Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj". İstanbul: İSMMMO Yayınları.

Dönmez, H., & Atak, O. (2019). 7194 Sayılı Kanun İle Getirilen Yeni Vergilere İlişkin Soru ve Cevaplar. Vergi Sorunları Dergisi(376), 148-160.

Dönmez, R. (2011). Kamu Maliyesi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

ebay.com. (2019). What We Do. Nisan 7, 2019 tarihinde ebayinc.com: https://www.ebayinc.com/our-company/who-we-are/ adresinden alındı

Edizdoğan, N. (2007). Kamu Maliyesi. Bursa: Ekin Kitabevi.

Ejder, H. L. (2004). Kurumlar Açısından Kaynakta Vergilendirmenin Amaç ve Fonksiyonlarının İncelenmesi. Vergi Sorunları Dergisi, 184(153).

Eker, A. (2009). Kamu Maliyesi. İzmir: Birleşik Matbaa.

Ekin, N. (1998). Bilgi Ekonomisinde Elektronik Ticaret. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.

Ekonomi Bakanlığı. (2016). Türkiye'de E-Ticaretin Tarihçesi. Nisan 7, 2019 tarihinde https://www.ekonomi.gov.tr: https://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 adresinden alındı

Erdem, M. (2006). Kamu Maliyesi. Bursa: Ekin Kitabevi.

Erdoğan, S. (2002). Makro Ekonomik Etkileri Açısından Yeni Ekonomi. 1. Ulusal Bilgi, Ekonomi Ve Yönetim Kongresi Bildiriler Kitabı. Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi.

Erginay, A. (1998). Kamu Maliyesi. Ankara: Turhan Yayınları.

Ertaş, B. L. (2016, Mayıs 24). E-Ticaret Açısından Yeni VUK Tasarısı. Nisan 9, 2019 tarihinde https://medium.com: https://medium.com/@leventertasan/bu-yaz%C4%B1n%C4%B1n-bilallevent-com-adresinden-aynen-

aktar%C4%B1lm%C4%B1%C5%9Ft%C4%B1r-95d08539be79 adresinden alındı

Escoriza, L. L. (2014). Analysis, Design and Development of a Web-shop Template Using SPHERE.IO e-Commerce Platform. Yüksek Lisans Tezi. Barcelona: Universitat Politècnica de Catalunya.

ETİD. (2015). E-Ticaret Hacmi Yüzde 35 Büyüyerek 2014 Yılında 18,9 Milyar TL'ye Ulaştı. Nisan 7, 2019 tarihinde http://www.etid.org.tr: http://www.etid.org.tr/haberler/E-Ticaret-Hacmi-Yuzde-35-Buyuyerek-2014-Yilinda-18,9-Milyar-TLye-Ulasti/117/ adresinden alındı

Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 3(54), 1301-1308.

Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 54(3), 157-193.

Gözler, K. (2003). İdare Hukuku. Bursa: Ekin Kitabevi.

Hellerstein, W. (2003). Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective. Nisan 8, 2019 tarihinde https://digitalcommons.law.uga.edu: https://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com/&httpsredir=1&article=1125&context=fac_artchop adresinden alındı

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.

Hoffmann, D. L., & Novak, T. P. (1996). Marketing in Hypermedia Computer Mediated Environments: Conceptual Foundations. Journal of Marketing, 60(3), 50-68.

Hwang, W., Jung, H. S., & Salvendy, G. (2007). Internatıınalisation of e-Commerce: A Comparison of Online Shopping Preferences Among Korean, Turkish and US Populations. Behaviour and Information Technology, 25(1), 3-18.

İnce, M. (1999). Elektronik Ticaret: Gelişmekte Yolundaki Ülkeler için İmkanlar ve Politikalar. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.

James, K., & Ecker, T. (2017). Relevance of the OECD International VAT/GST Guidelines for Non-OECD Countries. Australian Tax Forum, 32(2), 317-376.

Javalgi, R. G., & Ramsey, R. (2001). Strategic Issues of E-Commerce as an lternative Global Distribution System. International Marketing Review, 18(4), 376-391.

Kaneti, S. (1989). Vergi hukuku. Filiz Kitabevi.

Karaduman, Y. (2005). Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi. Ankara : Ankara Üniversitesi.

Karahasan, M. R. (2003). Sorumluluk hukuku. Beta Yayınları.

Kepenek, Y. (1999). Ekonomik Yönleriyle Elektronik Ticaret. Tübitak Bilten Raporu, 62-70. Ankara: Tübitak.

Keser, A. (2000). Küreselleşen Dünyanın Yeni Gerçeği Elektronik Ticaret, Elektronik Ticaret. Ankara: Alfa Yayınları.

Keskin, E. (2000). Bilgi Teknolojisi ve Elektronik Ticaret. Stratejik Analiz, 1(5).

Khoshnampour, M., & Nosrati, M. (2011). An Overview of E-Commerce. World Applied Programming, 1(3), 94-99.

Kılınç, Ş. (2018). YouTuberların Gelirleri Konusunda Tüm Türkiye'de Vergi Denetimi Başlatıldı. Webtekno: https://www.webtekno.com/youtuberlarin-gelirleri-konusunda-tum-turkiye-de-vergi-denetimi-baslatildi-h56767.html adresinden alınmıştır

Kırbaş, S. (2012). Vergi Hukuku (19 b.). Ankara: Siyasal Yayıncılık.

Kökavcı, M. M. (2010). Türk Vergi Sisteminde Tevkif Suretiyle Vergileme. Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Küçükyılmazlar, A. (2006). Elektronik Ticaret Rehberi. İTO Yayınları.

Mankan, E. (2011). e-Ticaret. İzmir: İlya Yayınevi.

Mızrak, N. Y. (2009). Hizmet Ekonomisi, İnternet ve Elektronik Ticaret. Ankara: İmaj Yayıncılık.

Mutluer, K., Heper, F., & Dönmez, R. (2003). Vergi hukuku. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Nadaroğlu, H. (1996). Kamu Maliyesi Teorisi. İstanbul: Beta Yayınevi.

OECD. (2001, March 13-14). Consumers in the Online Marketplace OECD Workshop on the Guidelines: One Year Later. Nisan 7, 2019 tarihinde

http://www.oecd.org: http://www.oecd.org/internet/consumer/1864439.pdf adresinden alındı

Oktar, S. A. (2010). Vergi Hukuku (5 b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Oktay, C. (2020). Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik OECD Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye'de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi. Vergi Sorunları Dergisi(376), 95-116.

Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2012). Vergi Hukuku (21 b.). Ankara: Turhan Yayınevi.

Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2014). Vergi Hukuku. Turhan Kitabevi.

Özdemir, S. (2013). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.

Özkaya, A. (2019). Dijital Devrim. Nisan 9, 2019 tarihinde https://www.verginet.net: https://www.verginet.net/dtt/18/DijitalDevrim.aspx adresinden alındı

Pehlivan, O. (2006). Vergi Hukuku. Trabzon: Derya Kitabevi.

PWC. (2015). E-Ticaret Vergi Uygulamaları. Nisan 8, 2019 tarihinde https://www.okul.pwc.com.tr: https://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/635863141533679504.pdf adresinden alındı

Rençber, A. (2020). Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar. Vergi Sorunları Dergisi(376), 27-35.

Sağlam, E. (2006). Tam ve Dar Mükellef Gerçek Kişi ve Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi (stopaj)-I. Yaklaşım Dergisi, 165.

Saraçoğlu, F., & Ejder, H. (2002). Avrupa Birliğinde Vergi Sınırlarının Kaldırılması. Mevzuat Dergisi(51).

Saraçoğlu, F., & Kahraman, B. (2020). Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler. Vergi Sorunları Dergisi(376), 9-17.

Sayar, N. (1970). Kamu Maliyesi Cilt I (Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri) (4 b.). İstanbul: Sermet Matbaası.

Saydan, R. (2008). Tüketicilerin Online Alışverile Yönelik Risk ve Fayda Algılamaları: Geleneksel ve Online Tüketicilerin Karşılaştırması. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi(23), 386-402.

Seviğ, V. (2005). Kesinti Suretiyle Vergilendirme Çağdaş Bir Uygulama Değildir. Vergi Dünyası(286).

Şener, O. (2010). Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi . İstanbul: Beta Yayınevi.

Şenyüz, D. (2003). Vergi ceza hukuku. Bursa: Ezgi Kitabevi.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2017). Türk Vergi Sistemi. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

T.C. Ticaret Bakanlığı. (2017). Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi'ne (ETBİS) Kayıt ve Bildirim Esasları. Nisan 9, 2019 tarihinde http://bolu.gtb.gov.tr: http://bolu.gtb.gov.tr/duyurular/elektronik-ticaret-bilgi-sistemine-etbis-kayit-ve-bildirim-esaslari adresinden alındı

Tian, Y., & Stewart, C. (2008). History of E-Commerce. S. A. Becker içinde, Electronic Commerce (s. 1-8). New York: Information Science Referance.

Tokat, Y. (2007). Sermaye Şirketlerinde Yönetici Olmanın Zorluğu; Mali Yükümlülüğün Takibi Ve Şahsi Malvarlığına Dönük Sorumluluk. Yaklaşım Dergisi(173), 73.

Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2015). Türk Vergi Sistemi. İzmir: Kanyılmaz.

Tuncer, S. (1954). Kaynakta Tevkif "Stopaj" Usulü Hakkında Bir Deneme. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları.

Tuncer, S. (2003). Vergi Hukuku ve Uygulaması. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Turan, S. (1982). Vergi Teorisi. İstanbul: Elektronik Ofset Matbaası.

Turhan, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası (6 b.). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Türk, İ. (1996). Kamu Maliyesi (2 b.). Ankara: Turhan Kitabevi.

Türk, İ. (2011). Kamu Maliyesi. Ankara: Turhan Kitabevi.

TÜSİAD. (2019). E-ticaretin Gelişimi, Sınırların Aşılması ve Yeni Normlar. E-ticaret Raporu: http://eticaretraporu.org/wp-content/uploads/2019/05/DD-TUSIAD-ETicaret-Raporu-2019.pdf adresinden alınmıştır

Ülkü, Y. E. (2020). Türkiye'deki Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin İncfelenmesi. Vergi Sorunları Dergisi(377), 106-125.

WTO. (1988). Electronic Commerce and the Role of the WTO; Special Study-2. Geneva: WTO Publications.

Wu, T. N. (1999). Theory and Operation of a Modern National Economy: Tax Heavens. The George Washington University.

Yaltı, B. S. (2003). Elektronik Ticarette Vergilendirme. İstanbul: Der Yayınları.

Yavaşlar, F. B. (2020). Dijital Hizmet Vergisi. Vergi Sorunları Dergisi(377), 9-20.

Yılmaz, B. (2015). Maliye. İstanbul: Der Yayıncılık.

Zwass, V. (1996). Electronic Commerce: Structures and Issues. Journal of Electronic Commerce, 1(1), 3-23.

EKLER

EK-1. GVK 7. Madde

Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

"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.

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."