

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

147978

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ
ve
TÜRKİYE UYGULAMASI

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Danışman
Prof. Dr. Mehmet PALAMUT

İsmail Hakkı ÖZLER
147978

BURSA 2004

ÖZET

**MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

**İsmail Hakkı ÖZLER
(Yüksek Lisans Tezi)**

İnternet tabanlı elektronik ticaret işlemlerinin dünya ticari faaliyet ağı içindeki oranının hızla artması, üretici ve tüketicilere sağladığı faydaların yanında gelir idareleri açısından ciddi bir sorunu da beraberinde getirmiştir. Yaşanan bu eğilim devletlerin öteden beri var olan kavram ve kriterlere dayanarak oluşturmuş oldukları vergi sistemlerinin ciddi bir erozyona uğramasına ve bir takım vergisel boşlukların doğmasına yol açmıştır. Elektronik ticaret faaliyetleri her ne kadar merkezsiz ve sınırsız bir siberalemden gerçekleşse de sonuçları gerçek dünyayı etkilemektedir. Bu durumun vergi sistemleri açısından sakıncası, özellikle vergilendirme yetkisinin kaynağını oluşturan mükellefiyet, işyeri ve ikametgah gibi bazı kavramların o devletle olan fiziksel bağının ortadan kalkmasıdır. Bunun sonucunda ise elektronik ticaretin toplam vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olacağı söylenebilir. Mükellefler öncekinden çok daha fazla vergi kaçırma ve vergiden kaçınma olanağına kavuşmuşlardır.

Sonuç olarak elektronik ticaret faaliyetlerinin vergilendirilmesi, çözülmesi gereken ciddi bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Elektronik ticaretin uluslararası niteliği, vergi otoritelerinin işbirliğini zorunlu kılmaktadır. Temel olarak yapılması gereken şey vergi sistemlerinin yeni kavramları da kapsayacak şekilde daha esnek hale getirilmesidir. Ayrıca fonksiyonelliğini yitirmek üzere olan bazı vergileme kriterleri de ardındaki temel amaç göz önünde tutularak yeniden değerlendirilmelidir. Elbette uygulanmakta olan mevcut vergileme ilkeleri de elektronik ticaretin gelişimine sekte vurmamalıdır. Bu arada ülkelerin teknik altyapı yetersizliklerinin giderilmesi de oluşturulacak vergi sisteminin sağlıklı işlemesi için gereklidir.

ABSTRACT

FINANCE PROGRAMME TAX LAW DISCIPLINE

TAXATION OF ELECTRONIC COMMERCE AND ITS PRACTICE IN TURKEY

**İsmail Hakkı ÖZLER
(MS Thesis)**

Besides bringing the advantages to the producers and consumers, the rapid growing rate of the internet based electronic commerce transactions in the world trade network, has also brought up a serious problem along with it for the revenue authorities. This present trend has caused some taxation gaps and a serious erosion on tax systems formed by the governments relying on the concepts and criterions that have already existed all along. The results of electronic commerce activities affect real world although it takes place in cyberspace that has no boundary and center. The drawback of this condition for the tax systems is removal of physical relation between some concepts that compose the source of tax jurisdiction such as liability, permanent establishment and residence and that state. In this case, it's possible to say that electronic commerce will result in a reduction of the total tax income. Tax payers have got more chance of tax avoidance and tax evasion than ever before.

Consequently, taxation of electronic commerce activities is a serious problem that should be solved. The international characteristic of electronic commerce necessitates cooperation between tax authorities in solving this problem. Basically, tax systems must be made more flexible with containing the new concepts. Moreover, some taxation criterions that are about to lose their functionality must be reviewed with considering their main purposes. Of course, application of existing taxation principles shouldn't impede the developing of electronic commerce. Meanwhile, resolving of insufficiencies of state's technical infrastructure is necessary for a healthy tax system.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL ANLAMDA ELEKTRONİK TİCARET

1.1. Elektronik Ticaretin Tanımı	4
1.1.1. Dar anlamda elektronik ticaret	5
1.1.2. Geniş anlamda elektronik ticaret	6
1.2. Elektronik Ticaretin Kapsamı	9
1.3. Elektronik Ticaretin Şekilleri	10
1.3.1. Ticaretin gerçekleştiği ortam yönünden	11
1.3.2. Ticarete konu olan ürünler yönünden	11
1.3.2.1. Dolaylı elektronik ticaret	12
1.3.2.2. Doğrudan (Dolaysız) elektronik ticaret	12
1.3.3. Ticarete taraf olanlar yönünden	12
1.3.3.1. Firma ile Firma arasında (B2B – Business to Business)	13
1.3.3.2. Firma ile Müşteri arasında (B2C – Business to Consumer)	14
1.3.3.3. Firma ile Devlet arasında	15
1.4. Elektronik Ticaretin Ekonomik Hayata Etkileri	16
1.4.1. Elektronik ticaretin genel ekonomik etkileri	16
1.4.2. Elektronik ticaretin firmalar üzerindeki etkileri	18
1.4.3. Elektronik ticaretin tüketiciler üzerindeki etkileri	21

İKİNCİ BÖLÜM

ELEKTRONİK TİCARETTE TEKNİK VE HUKUKSAL ALTYAPI

2.1. İnternet	24
---------------------	----

2.1.1. İnternetin yapısı ve işleyişi.....	25
2.1.1.1. Yapılanma.....	25
2.1.1.2. İşleyiş.....	26
2.1.2. İnternetin niteliksel özellikleri.....	30
2.1.2.1. Küresellik ve merkezsizlik.....	30
2.1.2.2. Yerden ve kimlikten bağımsızlık.....	31
2.2. İnternet Üzerinden Yapılan Elektronik Ticarete Kullanılan Ödeme Sistemleri.....	32
2.2.1. Kredi kartı.....	32
2.2.2. Elektronik para.....	34
2.2.3. Elektronik çek.....	37
2.2.4. Sanal Kart.....	38
2.3. İnternet ve Hukuk.....	38
2.3.1. İnternette mekan.....	39
2.3.2. İnternette egemenlik.....	41
2.3.3. İnternette ülkesel yetki.....	43
2.4. Elektronik Ticaretin Hukuksal Altyapısının Oluşumu.....	44
2.4.1. Elektronik imza ve onay makamı.....	45
2.4.1.2. E-İmza.....	45
2.4.1.3. Onay makamı.....	51
2.4.2. Elektronik ticarete sözleşme oluşumu: e-sözleşme.....	54
2.4.3. Elektronik noter.....	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1. Elektronik Ticaretin Vergi Politikası ve Vergi İdaresi Üzerine Etkisi.....	59
3.1.1. Vergi politikası.....	60
3.1.1.1. Dijitalleşme.....	60
3.1.1.2. Zararlı vergi rekabeti.....	61
3.1.1.3. Vergi planlaması (transfer fiyatlama).....	63
3.1.2. Vergi idaresi ve vergi denetimi.....	64
3.1.2.1. Bilgi kaynaklarının aşınması.....	65
3.1.2.2. Mükellef ve mükellefiyetin belirlenmesindeki güçlükler.....	66
3.1.2.3. Hizmetlerin meydana geldiği yerin belirsiz hale gelmesi.....	67
3.1.2.4. Kayıtların elektronik ortamda tutulması.....	68

3.1.2.5. Yeni finansal enstrümanların ortaya çıkması	68
3.2. Elektronik Ticareti Vergilendirme İlkeleri	69
3.2.1. Yeni vergilerin konulmaması	69
3.2.2. Küresel bir yaklaşımın benimsenmesi	70
3.2.3. Vergileme rejiminin sade, açık ve uygulanabilir olması	71
3.2.4. Rekabet eşitliği (tarafsızlık) olması	71
3.2.5. Çifte vergilemeyi önleme ilkesi	72
3.2.6. Etkin, verimli ve adaletli olması	72
3.2.7. Esnek olması	72
3.2.8. Diğer ilkeler	72
3.3. Elektronik Ticaret ve Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	73
3.3.1. Elektronik ticarette mükellefiyet	74
3.3.1.1. Elektronik ticaret ve tam mükellefiyet	75
3.3.1.2. Elektronik ticaret ve dar mükellefiyet	80
3.3.1.3. Elektronik ticarette gelirin elde edildiği yer ve işyeri kavramı	83
3.3.2. Elektronik ticaret kazancının niteliği	95
3.3.3. Elektronik ticarette vergi matrahının belirlenmesi	105
3.4. Elektronik Ticaret ve KDV	107
3.4.1. Genel olarak ülkemizdeki KDV sistemi	108
3.4.2. Elektronik ticaret açısından	110
3.5. Elektronik Ticarette Belge ve Kayıt Düzeni	115
3.5.1. VUK' na göre defter ve belge düzeni ile ilgili genel açıklamalar	115
3.5.2. Elektronik ortam yönünden	117
3.5.3. Kayıt ve belgelerin elektronik ortamda tutulmasının faydaları	120
3.5.4. E-Beyanname uygulaması	121
SONUÇ VE ÖNERİLER	126
KAYNAKÇA	130
EKLER	141
ÖZGEÇMİŞ	150

KISALTMALAR

a.g.e	Adı Geçen Eser
a.g.m	Adı Geçen Makale
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACLU	American Civil Liberties Union
ARPA	Advanced Research Projects Agency
art.	Article
ASP	Application Service Provider
ATM	Automatic Teller Machine
B2B	Business To Business
B2C	Business To Consumer
BK	Borçlar Kanunu
Bkz.	Bakınız
COM	Commentary
Çev.	Çeviren
DNS	Domain Name Server
EDI	Electronic Data Interchange
EFT	Elektronik Fon Transferi
ETKK	Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu
EU	European Union
FTP	File Transfer Protocol
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HTML	Hypertext Markup Language
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IANA	Internet Assigned Numbers Authority
ICANN	Internet Corporation For Assigned Names And Numbers
ISP	Internet Service Provider
İSS	İnternet Servis Sağlayıcı
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LAN	Local Area Network
NAP	Network Access Points
No.	Numara, Number
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
para.	Paragraf
s.	Sayfa
sec.	Section
sy.	Sayı
TCP/IP	Transmission Control Protocol / Internet Protocol
U.S.	United States
UNCITRAL	United Nations Commission On International Trade Law
URL	Uniform Resource Locators

v.	Versus
vol.	Volume
VUK	Vergi Usul Kanunu
WAN	Wide Area Network
WIPO	World Intellectual Property Organisation
WTO	World Trade Organisation
www	World Wide Web



GİRİŞ

Son yıllarda büyük bir ivme ile gelişen ve ucuzlayan teknolojik imkanlar sonucunda yüksek hızlı bilgi altyapısının dünyayı inanılmaz bir hızda sarması bugüne kadar alışık olunan kavramları o denli etkilemiş olacak ki, internet tabanlı bu yeni oluşuma "siberalem" ismi verildi. Yani, insanlar interneti fiziksel aleme bir alternatif olarak düşündüler. Dolayısıyla çok geçmeden, bu yeni alem kendi kurallarını ve işleyişini, kendine özgü yöntemlerle oluşturmaya başladı. Küresellik ve merkezsizlik, yerden ve kimlikten bağımsızlık bu yeni ortamın temel karakteristikleri haline geldi. Bu özellikleri bünyesinde barındıran en önemli kavram olan elektronik ticaret ise insanların iş ve ticaret yapma şekillerinde yeni bir boyut olarak hızla yayılmaya başladı. Bugün küreselleşme denilince, internet ile beraber adı en çok anılan kavram olarak elektronik ticaret ekonomi alanında yaşanan hızlı değişimin temel göstergesidir.

Fakat, hızlı teknolojik gelişimlerin desteklediği bu değişim aşamasında yaşanan boşluklar bir takım olumsuzlukları da beraberinde getirmektedir. Özellikle, insanlığın yüzlerce yıllık birikiminin bir sonucu olan yazılı hukuk kurallarının bu değişime yeterince hızlı uyarlanamaması önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukuk düzeni asıl anlamda "yerin hukuku"dur ve doğal olarak fiziksel dünyayı esas almaktadır. Vergi hukuku bağlamında düşünüldüğünde ise herhalde bugüne kadar yaşanan hiçbir teknolojik gelişim, ülkelerin vergilendirme yetkilerinin kaynağını oluşturan fiziksel bağları bu denli zedelememişti. İşyeri, ikametgah, kaynak ilkesi gibi kavramların erozyona uğramaya başlaması vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak sıralanabilecek sorunların başında gelmektedir. Bunların yanında hem bazı mal ve hizmetlerin sayısallaşması hem de yazılı belgelerin yerini e-belge kavramının almaya başlaması bu kavramların vergi hukuku tarafından kavranmasını da güçleştirmektedir. Bunların

sonucunda da öteden beri vergilendirmede kriter olarak kabul edilen kavramlar muğlaklaşmakta ve ayırt edilemez hale gelmektedir.

Bu aşamada devletler vergi gelirlerinin azalması gibi ciddi bir sorunla karşı karşıya kalmışlardır. Çünkü teknolojik imkanlar mükelleflere vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konusunda yeni olanaklar sağlamaktadır. Vergi gelirlerindeki azalmanın sonucu ise vergi yükünde meydana gelen değişikliklerdir. Vergi yükü gün geçtikçe sermayeye nazaran daha az mobil olan emek faktörü ve harcamalar üzerine yoğunlaşma eğilimindedir. Dünya ticaret hacminde elektronik ticaretin payının gün geçtikçe artma eğiliminde olması bu sorunun ciddi bir şekilde devletler düzeyinde ele alınmasını gerekli kılmıştır.

Bu bağlamda "acaba geleneksel vergisel kavramları yeni iş ve ticaret yöntemlerine uyarlayabilir miyiz -ya da gerçekten böyle bir uyarlamaya gerek var mıdır-, yoksa yepyeni vergisel yaklaşımlar oluşturmak kaçınılmaz mıdır?" temel sorusu karşımıza çıkmaktadır. Bu soruya bulunacak yanıt aynı zamanda vergi adaleti açısından da önem taşımaktadır. Çünkü elektronik ticaretin, geleneksel ticarete oranla bir takım vergisel boşluklar taşıması vergilemede tarafsızlık ilkesi açısından istenmeyen bir durumdur.

Ortaya konan sorunun asıl çözüm alanı, önceki teknolojik gelişmelerin doğurduğundan çok daha fazla bir biçimde uluslararası nitelik taşımaktadır. Çünkü elektronik ticaretin vergilendirme yetkisinde oluşturduğu tahribat, günümüz coğrafi sınırlarının internette önemsiz olmasından kaynaklanmaktadır. Bu da, elektronik ticaret aktivitelerinin vergilendirmesinden sağlanacak gelirin paylaşımında ülkelerin vergi yönetimlerinin de işbirliği içinde olmalarını gerekli kılmaktadır.

Konu daha geniş bir açıdan ele alındığında, teknolojik gelişmeler mükelleflere vergisel bazı avantajlar sağlamakla beraber, benzer imkanların vergi idareleri tarafından da kullanılması söz konusudur. Yani vergi yönetimleri de teknolojik olanakları kullanarak mükelleflerin faaliyetlerini izleme ve vergi toplama görevini yerine getirebilirler. Bu aşamada mevcut teknolojik altyapı oluşumu da ön plana çıkmaktadır, çünkü elektronik ticaretin vergisel boyutuna dair oluşturulacak hukuk düzeninin idari anlamda uygulanabilmesi buna bağlıdır.

Neticede elektronik ticaret ve bu ticaretten elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi konusu ülkelerin vergi gelirlerinin aşınmasının önlenmesi bakımından ulusal öneme sahipken, sorunlara bulunacak çözümler ise uluslararası asgari anlaşmaları gerektirmektedir. Bu amaçla OECD, Avrupa Birliği, Dünya Ticaret Örgütü gibi birlikler çeşitli çalışmalar ve projeler oluşturmuş durumdadırlar. Bunlar kademeli olarak hayata geçirilmeye başlanmıştır. Örneğin elektronik imza ve elektronik belgenin hukuken geçerlilik kazanması yönünde kanunlar hazırlanmış ve uygulamaya geçirilmiştir. Ülkemizde de kanunlaşan e-imza yasasının kullanım ve uygulama alanının yaygınlaşması ve uluslararası uyumun sağlanması ile beraber elektronik ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili bir çok soruna çözüm bulunması daha da kolaylaşacaktır.

Bu açıklamaların ışığı altında çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde elektronik ticaretin ayrıntılı bir tanımı yapılmış, elektronik ticaretin kapsamı, şekilleri ve ekonomik hayata etkileri üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde, karşı karşıya olunan hukuksal problemlerin çözümü için öncelikle elektronik ticaretin işleyişine temel teşkil eden teknolojinin anlaşılması gerektiğinden hareketle internetin yapısı, işleyişi ve niteliksel özellikleri üzerinde durulmuş, daha sonra egemenlik kavramı çerçevesinde internet ve hukuk arasındaki ilişkiler ele alınmış ve elektronik ticaretin gelişimi için gereken hukuksal altyapı kavramları açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, elektronik ticaretin vergi politikası ve vergi idareleri üzerindeki etkileri ve elektronik ticareti vergileme ilkeleri sıralanmış, ardından elektronik ticaretin ülkemizdeki gelir ve tüketim vergileri üzerindeki etkileri, mevcut eksiklikler ve karşılaşılabilecek sorunlar somut olarak ortaya konduktan sonra, elektronik ticaretin belge ve kayıt düzeni üzerindeki olası etkilerine değinilmiştir.

Sonuç bölümünde ise elektronik ticaretin vergisel boyutunun genel bir değerlendirilmesi yapılarak ülkemiz açısından yapılması gereken düzenlemelere ve bazı önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL ANLAMDA ELEKTRONİK TİCARET

20. yüzyılın son yirmi yılına, yeni enformasyon ve iletişim teknolojilerinin giderek hızlanan gelişimi damgasını vurmuştur. Küreselleşme sürecinin yaygınlaşmasıyla örtüşen bu gelişim, içinde bulunduğumuz çağın "iletişim" ve "bilgi" kavramlarıyla nitelendirilmesine neden olmuştur. Özellikle internetin küresel ölçekte yaygınlık kazanmasıyla birlikte, "yeni ekonomi" olarak adlandırılan network ekonomisinin bir sonucu olarak, yeni türde bir ticaretin, yani elektronik ticaretin gelişimine tanık olunmuştur. Bir yanda, fiber optik kablolar, uydular ve geliştirilmiş telefon hatlarıyla dünyayı bir ağ gibi saran enformasyon altyapısı, öte yanda bu altyapıyı kullanarak gelişen para, mal ve hizmet dolaşımını fiziksel sınırlarından kurtaran küresel bir ağ ekonomisi, elektronik ticaretin temelini oluşturmaktadır¹.

1.1. Elektronik Ticaretin Tanımı

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin sağladığı olanakların üretim ve ticaret alanında da kullanıma girmesi ile beraber, 1980'lerin ikinci yarısında ortaya çıkmış olan elektronik ticaret, geçmişte çok yeni olmasına rağmen ekonomik, mali ve sosyal yaşantıda önemli değişiklikler yaratabilme² kapasitesine sahip olduğundan, kişi ve kurumlarca üzerinde fikir birliğine varılmış olan açık ve net bir tanımının ortaya konması gereği büyük bir önem kazanmaktadır. Diğer yandan, elektronik ticaretin çok yeni bir kavram olması ve durmadan ilerleyen teknoloji ile beraber niteliğinin ve kapsamının da değişmesi, net bir tanımının yapılmasını zorlaştırmaktadır.

¹ Esra EKMEKÇİ, Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, Kazancı Hukuk Yayınları No:167, İstanbul, 2003, s.28

² Ufuk BAKKAL, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi-I", Yaklaşım, sy.97, (Ocak 2001), s.207

Aslında elektronik ortam, ticari ilişkilerde bugüne kadar çoğunlukla gelişmiş bir iletişim aracı olarak kullanılmaktaydı. Ancak internetin dünyada yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanması ile, artık elektronik ortam bir iletişim aracı olma vasfını aşmış ve bizzat mal ve hizmetlerin (sanal ürünler) transfer edildiği bir ortam haline gelmiştir³. Yani, her ne kadar başlarda adı elektronik ticaret olarak konmamış olsa da, bir kısım ticari ve ekonomik faaliyetler, zaten elektronik ortamda yapılmaktaydı.

Bu durumda, *İnternet Ticareti* ve *Elektronik Ticaret* olmak üzere iki kavram karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla, internet ticareti ve elektronik ticaret arasında bir ayrım yapmak gerekmektedir, zira çoğu zaman eş anlamlı olarak telaffuz edilen bu tanımlar kapsamı açısından farklı kullanım alanlarını tanımlamaktadırlar⁴. İnternet Ticareti, son 15 yıldır kısmen de olsa yürütülmekte olan "Elektronik Ticaret" kapsamı içindedir ve bu anlamda daha özel bir durumu ifade etmektedir.

İki kavram arasında yapılan ayrım sonucunda, literatürde mevcut elektronik ticaret tanımları, tanıma dahil edilen faaliyet veya işlem türüne ve bu faaliyetlerin/işlemlerin üzerinden gerçekleştirildiği iletişim teknolojisine göre farklılaşmakta⁵, ve karşımıza dar ve geniş anlamda elektronik ticaret tanımları çıkmaktadır. Bu ayrım, konuyla ilgili çalışmalarda bulunan farklı uluslararası örgütlerin yapmış oldukları tanımlarda da kendini göstermektedir.

1.1.1. Dar anlamda elektronik ticaret

Elektronik ticaretin dar anlamıyla kullanılması gerektiğini savunan görüşlere göre, sadece internet üzerinden gerçekleştirilen ticari faaliyetler elektronik ticaret kapsamına girmelidir. Zira, internetin yaygınlık kazanmasıyla beraber hayatımıza giren elektronik ticaret tabiri, daha önceleri klasik elektronik araçlarla gerçekleştirilen ticari faaliyetler için kullanılmamaktaydı.

Bu bağlamda OECD'nin 2002 yılında hazırladığı rapora göre, dar anlamda elektronik ticaret (internet işlemi – internet transaction), "ister şirketler, hane halkları,

³ Yusuf ÇILKOPARAN, Elektronik Ticaretin Özellikleri, Yapısı, Çeşitleri, İşleyişi ile Bu Faaliyetlerden Sağlanan Gelirlerin Vergilendirilmesi ve Denetimi, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu LXXXIX-11/47-39 Bilim Raporu, (İstanbul 2000), s.2

⁴ Galip KÜÇÜKÖZYİĞİT, "Vergileme Tartışmaları Bağlamında Elektronik Ticaretin Hukuksal Tanımı Ne Olmalıdır?-II", Vergi Sorunları, sy.175, (Nisan 2003), s.150

⁵ Billur YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, DER Yayınevi, İstanbul, 2003, s.2

bireyler, hükümetler arasında ister diğer kamusal veya özel örgütler arasında olsun, mal ve hizmetlerin *internet* üzerinden alınıp satılmasıdır. Mal ve hizmetler bu ağlar üzerinden sipariş edilir, fakat ödeme ve mal ve hizmetlerin nihai teslimi çevrimiçi veya çevrimdışı yürütülebilir.⁶ Bu tanım elektronik ticaret kavramını bugün yaygın olarak anlaşılan biçimine, yani sadece internette gerçekleştirilen ticarete indirger⁷.

Diğer yandan, elektronik ticaretin gelecekte gelişmesi de internetin gelişmesine ve kullanım alanının artmasına bağlıdır. Bu nedenle elektronik ticaret denilince esas olarak internet ortamında gerçekleşen ticari işlemler akla gelmektedir⁸. 1997 yılında yayınlanan Elektronik Ticarete Avrupa Girişimi adlı raporda da, internetin elektronik ticaretin yayılmasındaki önemine değinildikten sonra, "geleneksel elektronik ticarete ağ, sadece bir veri aktarma aracıdır, oysa internet yoluyla elektronik ticarete ağ, pazarın kendisidir"⁹ ifadesinin kullanılması, günümüzde (ve gelecekte de) elektronik ticaretin temel aracının internet olduğunun bir göstergesidir.

1.1.2. Geniş anlamda elektronik ticaret

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) 2002 yılında hazırladığı raporda, dar anlamının yanında, elektronik ticareti geniş anlamda da tanımlamıştır. Raporda geniş anlamda elektronik ticaretin tanımı şu şekilde verilmiştir: "Elektronik işlem (electronic transaction) ister şirketler, hane halkları, bireyler, hükümetler arasında ister diğer kamusal veya özel örgütler arasında olsun, mal ve hizmetlerin *bilgisayar ağları* üzerinden alınıp satılmasıdır. Mal ve hizmetler bu ağlar üzerinden sipariş edilir, fakat ödeme ve mal ve hizmetlerin nihai teslimi çevrimiçi veya çevrimdışı yürütülebilir"¹⁰.

Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu'nun (UNCITRAL) 1996 yılında hazırladığı Elektronik Ticaret Yasa Modeli'nde, "Elektronik ticaret, dar tanımıyla

⁶ OECD, Measuring the Information Economy, Paris, 2002, <http://www.oecd.org/dataoecd/16/14/1835738.pdf>, (19 Aralık 2003), s.89

⁷ YALTI, a.g.e., s.8

⁸ Aziz ÖZBEK, "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi-I", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, sy.148, (Ağustos 2000), s.44

⁹ EU, A European Initiative in Electronic Commerce, Communication to the European Parliament, the Council, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, 15/04/97, COM (97) 157, <ftp://ftp.cordis.lu/pub/esprit/docs/ecomcom.pdf>, (21 Aralık 2003), para.6

¹⁰ OECD, a.g.e., s.89

EDI¹¹ vasıtasıyla, standartlaşmış bir format üzerinden bilgisayardan bilgisayara veri aktarımı yoluyla yapılan iletişimi; kamusal veya özel standartların kullanımını kapsayan elektronik mesaj iletimini; serbest formatlı metinlerin elektronik yolla (örneğin Internet yoluyla) iletimini içerir. Ayrıca belli durumlarda, elektronik ticaret kavramı faks ve teleks gibi tekniklerin kullanımı da kapsar¹²." denilerek geniş anlamda elektronik ticaretin tanımı yapılmıştır.

Dünya Ticaret Örgütü (WTO) bünyesinde hazırlanan ve 25 Eylül 1998'de Genel Konsey tarafından kabul edilen Elektronik Ticaret Çalışma Programı çerçevesinde de geniş anlamda elektronik ticaret tanımı benimsenmiştir. Program metninde elektronik ticaret "mal ve hizmetlerin üretim, dağıtım, pazarlama, satış ve tesliminin elektronik araçlarla gerçekleştirilmesidir"¹³ şeklinde tanımlanmıştır.

Avrupa Komisyonu'nun 1997 yılında yaptığı tanıma göre elektronik ticaret, işletme faaliyetlerinin elektronik olarak yapılmasıdır. Bu faaliyet metin, ses ve video verilerinin elektronik olarak işlenmesi ve aktarımına dayanmaktadır. Elektronik ticaret bu boyutuyla mal ve hizmet alımı ve ödemelerinin dijital olarak yapılmasını kapsamaktadır. Bu faaliyetler hem mamulleri (tüketici malları, spesifik ekipmanları) ve hizmetleri (bilgi hizmeti, finansal veya yasal hizmetler) ve hem de geleneksel faaliyetleri (sağlık, bakım ve eğitim) kapsamaktadır¹⁴.

Dış Ticaret Müsteşarlığı'na bağlı olarak kurulan Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu'nun (ETKK), Elektronik Ticaret Hukuk Çalışma Grubu tarafından 1998 yılında hazırlanan rapora göre elektronik ticaret, bireyler ve kurumların; açık ağ ortamında (Internet) ya da sınırlı sayıda kullanıcı tarafından ulaşılabilen kapalı ağ ortamlarında (Intranet) yazı, ses ve görüntü şeklindeki sayısal bilgilerin işlenmesi, iletilmesi ve

¹¹ EDI, farklı kuruluşlardaki uygulamalar arasında yapısal veri değişimi şeklinde tanımlanmaktadır. EDI uygulamalarında veri, yapısal bir formatta transfer edilmektedir. Bu formata EDIFACT (İdari, Ticaret ve Nakliyata İlişkin EVD) adı verilir. Yaklaşık on yıl önce, uluslararası ticaretin etkinliğini artırmak amacıyla, ticari verilerin içeriğine elektronik yoldan ulaşabilmek için bir dünya standardına gereksinim duyularak bu girişim başlatılmıştır. (ETKK, Elektronik Ticaret Finans Çalışma Grubu Raporu, 1998, http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/elektronik_ticaret/elektronik_ticaret-kutuphanesi/005a4.html, (17 Şubat 2004))

¹² UNCITRAL, Model Law on Electronic Commerce with Guide to Enactment, 1996, www.uncitral.org/english/texts/electcom/ml-ecomm.htm, (19 Aralık 2003), para.7

¹³ WTO, Work Programme on Electronic Commerce, http://www.wto.org/english/tratop/e/ecom_e/wkprog_e.htm, (19 Aralık 2003), para. 1.3

¹⁴ ÖZBEK, a.g.m., s.45

saklanması temeline dayanan ve bir değer yaratmayı amaçlayan ticari işlemlerinin tümünü ifade etmektedir. Bu çerçevede, ticari sonuçlar doğuran ya da ticari faaliyetleri destekleyecek eğitim, kamuoyunu bilgilendirme, tanıtım-reklam vb. amaçlar için elektronik ortamlarda yapılan işlemler de elektronik ticaret kapsamına alınmıştır¹⁵.

Sonuç olarak geniş anlamıyla elektronik ticaret, ticari işlemlerin ya da bunlara ait herhangi bir aşamanın, iki ya da daha çok taraf arasında, elektronik araç (telefon, faks, televizyon, cep telefonu vb.) ya da ağlar (EDI, ATM, EFT, İnternet vb.) kullanılarak yapılmasıdır. Bu durumda geniş anlamıyla elektronik ticaret:¹⁶

- a. Bilgi ve veri değişim aracıdır
- b. Bu değişim elektronik araçlar ve ağlar aracılığıyla olmalıdır
- c. Ticari bir amaç ile yapılmalıdır ya da ticari bir özelliği olmalıdır
- d. Ticari işlemin araştırma, reklam, sipariş, ödeme, teslim veya herhangi bir diğer aşamasından birinde elektronik araçlardan yararlanılması yeterlidir
- e. İki veya daha çok taraf arasında olabileceği gibi, organizasyon bünyesinde ticari yarar sağlayacak faaliyetler de kapsama dahil olabilir.

Vergi hukuku açısından tanımın açıklığa kavuşturulması noktasında konuya bakıldığında, elektronik ticaret kavramının en önemli unsuru, ticari bir amaç ile yapılması veya ticari bir özelliğinin olması, bunun sonucunda da vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir. Karşılığında bir gelir ya da katma değer doğmayan, ya da bu tür kazanımların hazırlayıcısı olmayan bir işlem bilgisayar ağları aracılığı ile de gerçekleştirilse, vergi hukuku açısından elektronik ticaret sayılmayacaktır. Bir kurum içersinde hızı artırarak, araçları kaldırarak mali avantajlar sağlasa da, doğrudan doğruya bir katma değer ya da gelirin oluşmadığı bu tür ara basamaklar elektronik ticaretin oluşması için yeterli değildir ve bu yolla yapılan mal ve hizmet aktarımı, elektronik ticaret kapsamında değerlendirilemez. Bu unsur bir ticari karşılık taşımayan

¹⁵ ETKK, Elektronik Ticaret Hukuk Çalışma Grubu Raporu, 1998, http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/elektronik_ticaret/elektronik_ticaret-kutuphanesi/005a2.html, (17 Şubat 2004)

¹⁶ KÜÇÜKÖZYİĞİT, a.g.m., s.151

veri değişimlerinin vergileme konusu yapılmamasını sağlayacaktır. şu durumda bir işlemi vergi hukuku yönünden elektronik ticaret olarak vasıflandırabilmemiz için mutlaka ticari bir amacı olmalı ve vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermelidir¹⁷.

Sonuç olarak belirtmek gerekir ki, elektronik ticaret geçerli olan esaslar ve ilkeler bakımından geleneksel ticari yöntemlerle benzerlikler içermekte, zaman zaman aynı yöntemleri kullanmaktadır. Dolayısıyla elektronik ticaret, her anlamda yeni ve geleneksel ticarete alternatif bir ticari usuller seti değil, iletişim ve bilgi işleme teknolojilerinin gelişimine paralel olarak ortaya çıkan ve ticareti kolaylaştıran bir yeniliktir¹⁸.

1.2. Elektronik Ticaretin Kapsamı

Elektronik ticaret çok sayıda ticari sektörü kapsamakta ve elektronik iletişimin yaygınlaşması ile etkileri genişlemektedir¹⁹. Dolayısıyla, bir elektronik iletişimde elektronik ticaretin nerede başlayıp nerede bittiğini belirlemek güç olmaktadır. Tanımı gereği, her hangi bir ticari sonuç doğuran bir elektronik iletişim elektronik ticaret olarak kabul edilse de, örneğin firmalar arasında bilginin paylaşımı çoğu zaman ticari bir faaliyete temel teşkil ettiğinden elektronik ticaret olarak sayılabilecektir. Aynı şekilde, ticari ya da ekonomik bir sonuç doğuran sağlık, eğitim, kamu yönetiminde kolaylıklar gibi iletişim teknolojileri kullanımının elektronik ticaret sayılıp sayılmayacağı tartışılmaktadır. Dolayısıyla, sonsuz gibi görünen bilgi bulutu içerisinde, elektronik ticaretin sınırlarını belirlemek oldukça güçleşmektedir²⁰. Yine de mevcut yapısıyla elektronik ticaret üzerinden yapılabilecek iş ve ticaret aktiviteleri şu şekilde sıralanabilir²¹:

- Mal ve hizmetlerin elektronik alışverişi
- Üretim planlaması yapma ve üretim zinciri oluşturma

¹⁷ KÜÇÜKÖZYİĞİT, a.g.m., s.155-156

¹⁸ Murat İNCE, Elektronik Ticaret: Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkanlar Ve Politikalar, Mart, 1999, ekutup.dpt.gov.tr/ticaret/incem/eticaret.doc, (28 Ekim 2003), s.1

¹⁹ Ramazan ALKAN, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2002, s.6

²⁰ İNCE, a.g.e., s.28

²¹ Zeynep ERSOY, Elektronik Ticaret ve Ticaret Noktaları, İGEME, (Ankara 1999), <http://www.igeme.org.tr/tur/atn/eticaret.pdf>, (21 Aralık 2003), s.42

- Tanıtım, reklam ve bilgilendirme
- Sipariş verme
- Anlaşma yapma
- Elektronik banka işlemleri ve fon transferi
- Elektronik konsimento gönderme
- Gümrükleme
- Elektronik ortamda üretim izleme
- Elektronik ortamda sevkiyat izleme
- Ortak tasarım geliştirme ve mühendislik
- Elektronik ortamda kamu alımları
- Elektronik para ile ilgili işlemler
- Elektronik hisse alışverişi ve borsa
- Ticari kayıtların tutulması ve izlenmesi
- Doğrudan tüketiciye pazarlama
- Sayısal imza, elektronik noter vb. güvenilir üçüncü taraf işlemleri
- Sayısal içeriğin anında dağıtımı
- Anında bilgi oluşturma ve aktarma
- Elektronik ortamda vergilendirme
- Fikri mülkiyet haklarının transferi

1.3. Elektronik Ticaretin Şekilleri

Elektronik ticaret, farklı kriterlere göre değişik türde sınıflandırmalara tabi tutulabilir. Mevcut yapısıyla elektronik ticaret, literatürde genellikle ticaretin gerçekleştiği ortam, ticarete konu olan ürünler ve ticarete taraf olanlar yönünden sınıflandırılmaktadır.

1.3.1. Ticaretin gerçekleştiği ortam yönünden

Elektronik ticareti, işlemlerin gerçekleştiği ortam yönünden ikiye ayırmak mümkündür. Birincisi internet gibi açık ağlarda gerçekleştirilen elektronik ticaret, diğeri ise işletmelerin kendi faaliyetlerini yürütebilmek amacıyla bayileri ile veya sınırlı (belli) sayıdaki müşterileri ile oluşturdukları kapalı ağlarda (intranet) gerçekleştirilen elektronik ticaret²².

Ağ kavramını, veri işleme, bilgi değişimi veya bazı donanımların (yazıcı) paylaşımı amacıyla, belli topolojiler (yerleşim ve bağlantı biçimi) ve sayısal protokollerle (TCP/IP) birbirine bağlanmış bilgisayar veya bilgisayarlar kümesi olarak tanımlayabiliriz. Burada ağ, fiziksel yapının yanında sayısal ortamı da ifade etmektedir. Çünkü veriler, fiziksel aygıtlar yardımıyla sanal ortamda gidip gelmektedir.

Açık ve kapalı ağ arasındaki ayırım, ağa erişim olanakları ile ilgilidir. Bir kapalı ağ, sistem yöneticisi tarafından yönetilir ve ağa giriş yöneticinin iznine tabidir. Ağa erişim yanında, ağ bünyesindeki verilere erişim ve bu verilerin kullanımı da yönetici tarafından sınırlandırılmış olabilir. Bu türe örnek olarak bankaların kullandığı ATM makineleri, bankalar arası para transferinde kullanılan EFT (Elektronik Fon Transferi) ve EDI (Elektronik Veri Alışverişi) gösterilebilir.

Açık ağlarda ise, ağa bağlı bilgisayarlar üzerindeki veriler her türlü paylaşım ve kullanıma açıktır. Bu türün en güzel rneği de internettir. Bilgiye mekan ve zamandan bağımsız erişim sağlayan internet, bu özelliği sayesinde bilgi paylaşımının en hızlı ve kolay yolu haline gelmiştir.

1.3.2. Ticarete konu olan ürünler yönünden

Elektronik ticaret, elektronik araçlarla ve kısmen veya tamamen elektronik ortamda gerçekleşmektedir. Elektronik ticaret, hem mal ve hizmetlerin sipariş edilmesi hem de sipariş edilen mal ve hizmetlerin teslimini (ifasını) içermektedir. Bu sebeple, elektronik ticarete konu olan mal ve hizmetlerin bu açıdan bir sınıflandırmaya tabi tutulması gerekmektedir²³.

²² ÖZBEK, a.g.m., s.56

²³ Niyazi CANGİR, "Elektronik Ticaret ya da İnternet'in Vergilendirilmesi-I", Yaklaşım, sy.69, (Eylül 1998), s.53

1.3.2.1. Dolaylı elektronik ticaret

Geleneksel anlamda ticarete, ticarete konu ürünler ikiye ayrılmaktadır. Birincisi fiziki bir yapısı ve varlığı olan mallar, ikincisi ise daha çok hizmet olarak kabul edilen ve fiziki bir yapısı olmayan ürünlerdir. Fiziki ürünlerin elektronik ortamda reklam, sigorta ve satışı gerçekleştirilebilir, ancak teslimleri mümkün değildir. Bu sebeple satışı elektronik ortamda gerçekleşse bile bunların teslimlerinin geleneksel yollarla yapılması gerekir. Hizmet olarak kabul edilen ürünlerin de tamamının elektronik ortamda gerçekleşmesi, ifası mümkün değildir. Özellikle fiziki mallara bağlı olarak yapılması gereken hizmetlerin ifası geleneksel yollarla gerçekleşmek zorundadır²⁴. Bu elektronik ticaret biçimi *Dolaylı Elektronik Ticaret* olarak adlandırılır ve elektronik ortam sadece bir sipariş alanı olarak değerlendirilir. Ürün geleneksel biçimler altında teslim edildiğinden sınır ötesi işlemlerde ulusal sınır kontrollerinin etkinliği devam eder²⁵.

1.3.2.2. Doğrudan (Dolaysız) elektronik ticaret

Bazı mal ve hizmetlerin hem sanal ortamda hem de geleneksel yöntemlerle teslimi (ifası) mümkün bulunmaktadır. Bu tür mal ve hizmetler "sayısal mallar/hizmetler" olarak anılmaktadır²⁶. Sayısal (gayri maddi) ürünleri kapsayan ticarete, elektronik ortam sadece satışları destekleyen bir araç olarak hizmet vermez, ayrıca gayri maddi ürünün (müzik, yazılım, film ya da yayın) kendisinin teslimini de sağlayan bir sistem görevi görür. Bu şekilde dağıtım neredeyse anında gerçekleşir, ve gayri maddi ürün herhangi bir kısıtlamaya maruz kalmaksızın ulusal sınırlar arasında sanal olarak dolaşıma girer²⁷. Bu tür elektronik ticaret biçimi de *Doğrudan* ya da *Dolaysız Elektronik Ticaret* olarak adlandırılır.

1.3.3. Ticarete taraf olanlar yönünden

Bilgisayar ve iletişim teknolojilerinin hızla gelişmesi, beraberinde bilgiye daha ucuz ve daha kolay erişebilme imkanını da getirmiştir. Teknolojinin hem kolay kullanılabilir hem de ucuz olması elektronik ticaretin toplumun değişik kesimleri

²⁴ ÖZBEK, a.g.m., s.58

²⁵ YALTI, a.g.e., s.10

²⁶ CANGİR, a.g.m., s.54

²⁷ WIPO. Primer on Electronic Commerce and Intellectual Property Issues. May 2000, <http://ecommerce.wipo.int/primer/primer.doc>, (13 Kasım 2003), para.17

tarafından da hızla benimsenmesine yol açmıştır. Bunun sonucunda, daha önceleri sadece şirketler arası kapalı ağlarda ticari verilerin aktarılmasıyla kısmen yürümekte olan elektronik ticaret, artık şirketlerin yanında bireyleri, hatta kamu kurumlarını da kapsar hale gelmiştir. Bu gelişimde, teknolojinin kullanımındaki ucuzluk ve kolaylığının yanında, iş yapma süreçlerindeki bazı aşamaları kısaltması hatta ortadan kaldırması, böylece maliyetleri aşağı çekmesi ve işgücünden tasarruf sağlaması da önemli rol oynamıştır. Şu halde, elektronik ticaret, ticarete taraf olanlar yönünden sınıflandırıldığında karşımıza “firma ile firma arasında”, “firma ile müşteri arasında” ve “firma ile devlet arasında” olmak üzere üçlü bir ayrım çıkmaktadır.

Bazı kaynak ve çalışmalarda, kamu kurumları tarafından vatandaşlara verilen çeşitli sosyal güvenlik hizmetleri ve bazı bürokratik hizmetler sıralanarak, bu hizmetlerin elektronik ortamda yürütülmesi de elektronik ticaret kapsamı içine alınmış ve “şahıslar ile devlet arasında elektronik ticaret” seçeneği de sınıflandırmaya dahil edilmiştir. Fakat, unutulmaması gereken konu şudur ki, “devlet” ticari bir oluşum değildir ve vatandaşlara verilen bu tarz hizmetlerde ticari kaygılar ön planda tutulmaz. Bu yüzden, sözü edilen kaynaklarda sayılan bürokratik hizmetlerin “ticaret” kapsamı içine alınması mümkün değildir. Bu hizmetlerin elektronik ortamlar üzerinden yapılması vatandaş ve devlet açısından maliyet ve zaman tasarrufu sağlasa da, bu aşamada salt elektronik ortam üzerinden hizmet görülmesi, bu işlemlerin elektronik ticaret kapsamı içinde değerlendirilmesini sağlamaz.

1.3.3.1. Firma ile Firma arasında (B2B – Business to Business)

Elektronik ortamda yürütülen işlerin ilk uygulamaları, işletmeden işletmeye mal ve hizmet sunumunu ifade eden “Business to Business” yöntemiyle hayata geçirilmiştir²⁸. Bu tür elektronik ticaret organizasyonunda eğer ürün ve hizmet, satıcıdan yine satış yapmak üzere başka bir satıcıya geçiyorsa burada kurumlar arası ticaretten bahsedilir²⁹.

Şirketler arası elektronik ticarete, işletmeler, hammadde sağlayıcısından nihai tüketiciye kadar uzanabilen katma değer zincirini bütünleştirmek için interneti

²⁸ ALKAN, a.g.e., s.7

²⁹ Hakan UZUNOĞLU, Elektronik Ticaretinin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s.37

kullanılmaktadırlar³⁰. Burada amaç, otomasyonlandırılmış sistemlerin ortaklaşa iş yapılan birimlere entegrasyonu ile ürünlerin hizmetlerin ve bilgilerin işletmeler arasında satışının, kullanımının ve paylaşımının sağlanmasıdır³¹.

İnternet öncesinde, firmalar arasındaki elektronik ticaret, özel veya katma değerli ağlar üzerinden Elektronik Veri Değişimi (Electronic Data Interchange; EDI) ile gerçekleştirilmiştir. Firmalar, iş ortakları/tedarikçileri ile arasındaki ticari bilgileri/işlemleri, EDI formatına dönüşümünü sağlayan özel programlar kullanarak gerçekleştirmektedir³². EDI' ye ek olarak, işletmeler arası elektronik ticaret, son yıllarda üç yönde biçimlenmektedir. Önce, İnternet, *www* sayfalarının ve öbür ağların kullanımına dayalı bir genişleme var; ikincisi, firma kendi iç işleyişini ya da işlerini, bir iç ağ ile görüyor, yani *içsel ağ sistemi* oluşturuluyor; üçüncüsü de, iç ağı, iş yaptığı öbür işletmelere bağlıyor, *dışsal ağ düzeni* kuruyor. Dışsal ağ, zincirleme bir yapılanmayla, firma ile iş yapan ya da birlikte çalışan ikinci, üçüncü... kuşak işletmelere bağlanıyor³³.

B2B, gerçekleştirilen elektronik ticaret içerisinde en büyük paya sahip ticaret biçimi olarak ön plana çıkmaktadır. Toplam ticari faaliyetler içerisindeki payı 2003 yılı için Kuzey Amerika'da %24, Batı Avrupa'da %11 ve Asya Pasifik'te %9 olarak tahmin edilen işten işe elektronik ticaret'in gerçekleştirilen elektronik ticaret içerisindeki payı ise %80 civarlarında hesaplanmaktadır. Elektronik ticaretin bu çeşidinin özellikle KOBİ'ler arasında yaygın bir biçimde kullanıldığı anlaşılmaktadır. Yapılan bir araştırmaya göre 1999 yılında 2.1 milyon KOBİ'nin web sitesine sahip olduğu ve bunların 850.000'inin online olarak ticaret yaptığı belirlenmiştir³⁴.

1.3.3.2. Firma ile Müşteri arasında (B2C – Business to Consumer)

Bireysel tüketicilere yönelik bu yöntemde, son kullanıcılara genellikle kitap, CD, yazılım, donanım gibi fiziki ürünlerin satışının yanında sayısal ortamda yürütülebilen

³⁰ ÇİLKOPARAN, a.g.e., s.22

³¹ Murat ÇAK, Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s.41

³² Meral SAYIN - Mustafa A. FAZLIOĞLU, Dünya Ticaretindeki Değişim... Elektronik Ticaret ve İlk Adım, 2000, http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/elektronik_ticaret/elektronik_ticaret-kutuphanesi/ba1.html#2, (7 Temmuz 2003)

³³ Yakup KEPENEK. "Ekonomik Yönleriyle Elektronik Ticaret", TÜBİTAK-Bilten Raporu, Ek-1, Ankara 1999, s.59

³⁴ Sıtkı YÜREKLİ, "Yeni Ekonominin Yeni Ticaret Biçimi ve Bileşenleri: Elektronik Ticaret, Enformasyon Malları ve E-Para", <http://iibf.kou.edu.tr/ekonomi/tebligler/OTURUM1A.zip>, (28 Ekim 2003), s.25

danışmanlık, bankacılık, habercilik, finans gibi hizmetler de sunulmaktadır. Bu yolla tüketiciler, evlerindeki şahsi bilgisayarlarını kullanarak bir çok hizmeti alabilmekte ve büyük oranda zaman tasarrufu sağlanmaktadır.

B2C pazarı bazı nedenlerden dolayı B2B pazarına göre daha yavaş büyümektedir. Bunun başlıca nedeni, son kullanıcılara yönelik maliyetlerin yanında, hem teknolojiden hem de mevcut yasal durumdan kaynaklanan çeşitli güvenlik sorunlarının hala giderilememiş olmasıdır. İnsanlar elektronik ticaret yoluyla aldatılmayacağından emin olmalıdır. Yalnız ve ancak güvenilir bir ortam oluşturulduktan sonradır ki, tüketici ile bire-bir ilişki kurulması yani elektronik ticaretin müşterisinin yaratılması sağlanabilir. Elektronik ticaret anlamında bir tüketicileşme sürecinin gerçekleşmesi güvenli bir ortamda sağlanabilir³⁵.

Bugün bireysel bilgisayar kullanımı önceki yıllara göre büyük oranda artış göstermiş olsa bile, özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, internete erişim olanağı hem güncel teknolojiyi yakalamaktan uzak, hem de maliyetler hala yüksek seviyelerde seyretmekte. Bu durumda, elektronik ticaret, en önemli unsuru olan ucuzluk ve zaman tasarrufu fonksiyonlarını yerine getirememekte ve gelişimi daha yavaş seyretmektedir.

1.3.3.3. Firma ile Devlet arasında

Doğaldır ki, devlet bazı teşebbüsler kurarak ticari hayata dahil olabilir ve piyasa koşulları içinde ticari faaliyette bulunabilir. Bu durumda, firmalar ve kamu teşebbüsleri arasındaki ticari işlemlerin elektronik ortamda yürütülmesi, elektronik ticaret kapsamına alınabilir. Fakat bu tür işlemlerin de, "firma ile firma arasında" elektronik ticaret kapsamında değerlendirilmesi daha uygundur. Çünkü, kamu teşebbüsleri de faaliyetlerinde ticari amaç güderler.

Diğer yandan, bakanlıklar, belediyeler gibi, temel amaçları ticari faaliyet olmayan, dolayısıyla ticari kâr gütmeyen kamu hizmet birimleri, üzerlerine düşen hizmetleri yerine getirebilmek için, özel sektör firmaları ile ticari ilişkiler içine girebilirler. Bunun sonucunda hizmet, ihale yoluyla ve belli bir bedel karşılığında ya doğrudan

³⁵ KEPENEK, a.g.e., s.61

firmaya gördürölür (temizlik hizmetlerinde olduğu gibi), ya da hizmetin göröllebilmesi için gerekli birtakım inşaat ve altyapı işleri firma eline verilir. Bu süreç boyunca, örneğin ihale duyurusu, ihale için başvurular ve bürokratik hizmetler internet üzerinden yürütöllebilir. Bu durumda, ticari ilişkinin belli aşamaları elektronik ağ üzerinden gerçeleştirilmiştir ve firma ile devlet arasında yapılan elektronik ticaretten söz edilebilir.

1.4. Elektronik Ticaretin Ekonomik Hayata Etkileri

Çoğu teknolojik yenilikte olduğu gibi elektronik ticaret de, insanların yaşama biçimlerini her yönden etkilemektedir. Durmadan gelişen teknoloji ile beraber yeni boyutlar kazanan elektronik ticaret, her geçen gün daha fazla hayatımıza girmekte ve etkilerini her alanda göstermektedir. Sağlanan kolaylıklarla beraber, iletişimin daha küresel hale gelmesi sonucu, insanların ekonomik, sosyal ve kültürel alandaki alışkanlık ve beklentilerindeki değişim de eskiye oranla çok daha hızlı gerçeleşmektedir. Dolayısıyla bu beklentilerin karşılanma yöntemleri, yani mal ve hizmet sunumu da gün geçtikçe nitelik değiştirecektir.

1.4.1. Elektronik ticaretin genel ekonomik etkileri

Elektronik ticaret her şeyden önce ekonomik bir olaydır. Ekonomi için sağlıklı olan, üretici ve tüketici menfaatlerinin, her iki taraf açısından da en ideal olan noktada buluşmasıdır. Üreticiler, minimum maliyet ve maksimum kâr amacı ile faaliyette bulunurken, tüketiciler ise aldıkları ürünlerin kaliteli ve mümkün olduğuunca ucuz olmasını isterler. İşte bu noktada, internetin yaygınlaşması ile beraber elektronik ticaretin önemi de ortaya çıkmaktadır. Bu yeni oluşum, geleneksel yöntemlerin ötesine geçerek, ekonominin bütün aktörlerine, menfaatlerini gerçeleştirmede yeni olanaklar sunmaktadır.

Elektronik ticaretin ekonomik etkileri bazı sektörlerde daha yoğun ve hızlı yaşanırken, diğer sektörler gelişime daha yavaş adapte olmaktadırlar. Özellikle, iletişim-haberleşme, banka-finance, danışmanlık gibi hizmet sektörleri elektronik ticaretteki gelişmeleri daha yoğun yaşamaktadırlar. Fakat, ekonominin geneli ele alındığında, elektronik ticaretin, bugün ve gelecekte oluşturabileceği etkiler beş alanda toplanabilir:

- *Pazaryeri kavramının değişmesi:* Elektronik ticaret, geleneksel pazarı ve alışveriş yöntemlerini değiştirmektedir. Elektronik ticaret, pazaryerini nesnel bir düzlemde sanal bir düzleme taşımakta ve böylece alış-veriş yöntemleri de tümüyle yeni bir biçim almaktadır. Alıcı-satıcı ilişkisinin değişik bir düzleme taşınmasıyla birlikte, önce geleneksel aracılık kalkacaktır; bunu, alışverişin yeniden örgütlenmesi, ticarete bağlı hizmetlerin yeni biçimde sürdürülmesi ve bu işlevleri gerçekleştirecek becerikli insan gücü yetiştirilmesi izleyecektir³⁶.

Burada özellikle istihdam konusu önem arz etmektedir. OECD'ye göre, kısa dönemde firmalar, yeni ticaret biçimini uygularken net istihdam artışları da yaşarlar. Orta dönemde öncelikle bazı sektörlerden kaynaklanan istihdam düşüşleri olabilir. Uzun dönemde ise, yeni ürünlerin ortaya çıkması, pazar çapının genişlemesi, gelirin artması ve üretkenlik artışının sonucu olarak fiyatların düşmesi ile istihdam artacaktır. Ancak bu durum, ülkelerin elektronik ticaretteki konumuna göre farklılaşabilir. Halen bir çok OECD ülkesinde bilgi ve iletişim teknolojileri mesleklerinde eleman açığı vardır. Bilgi ve iletişim teknolojileri yoğunlaşmasının bir diğer etkisi ise esnek ve çok nitelikli işgücüne duyulan ihtiyaçtır. Bu konuda yaygın olan inanış, nitelikli emek gücüne olan talebin artacağı, diğerlerine azalacağı yönündedir³⁷.

- *Hızlandırıcı etkisi:* Elektronik ticaret, alım-satımı ve buna bağlı işlemleri hızlandırıcı ve yaygınlaştırıcı bir etki yapmaktadır. Özellikle teknolojik altyapı gelişimlerine bağlı olarak, ekonomik işlemlerin hız-yaygınlık süreçleri de gelişmektedir³⁸. Kuşkusuz bu etki en çok küresel alanda kendini gösterecektir.

- *Ekonominin işleyiş yoğunluğunun artması:* Coğrafi ve ekonomik sınırların yavaş yavaş ortadan kalkması ile beraber, işletmelerin kendi aralarında ve tüketicilerle olan ekonomik ilişkileri, elektronik ticaret yoluyla daha da derinlik ve yoğunluk kazanmaktadır.

- *Açıklık:* İnternet'in iş ve ticaret için önemli bir platform haline gelmesi, standartlarının özel mülkiyete tabi olmaması ve açık doğasından kaynaklanmaktadır. Açıklığın bir diğer yansıması da iş ortakları ve tüketicilerin firmaların iç yapılarına

³⁶ KEPENEK, a.g.e., s.55

³⁷ Zeynep ERSOY, "Elektronik Ticaretin Ekonomik ve Sosyal Etkileri", Görüş, (Mart 2000), s.28

³⁸ KEPENEK, a.g.e., s.55

(veritabanları, işleyiş biçimleri ve personelleri) daha fazla entegre olmalarıdır³⁹. Elbette, mülkiyete konu olan özel veri ve işlemlerin bu açıklık dışında kalması doğaldır.

- *Zamanın göreceli önemindeki değişim:* Ekonomiye ilişkin hemen tüm veriler ve değişkenler zamana bağlı tanımlanır. Üretim, verimlilik, kâr, ücret vb. kavramların anlam ifade etmesi için, gün, ay, yıl gibi belli bir süre ile birlikte belirtilmeleri, anlaşılır olmaları için bir gerekliliktir. Bu anlayışın temelinde ekonomik etkinlik ve verimlilik yatar. Daha kısa sürede ve en az masrafla sonuç alınması ekonomik faaliyetin esasıdır ve doğal olarak zaman kavramıyla tanımlanır. Elektronik ticaret, iş ve işlem sürelerini en aza indirmekte; kimi durumlarda ise ortadan kaldırmaktadır⁴⁰.

Tüm bu etkiler, ekonominin verimlilik ve etkinlik düzeyini yükselterek, büyüme ve kalkınmayı destekleyecek niteliktedir. Fakat bu gelişmelerin olumsuz tarafı, bölgeler arası gelir ve kalkınma dengelerinin, ilk etapta gelişmiş ülkeler lehine açılması olacaktır. Elektronik ticaretten elde edilen katma değer, en çok yüksek teknolojiye ve bilgi birikimine dayalı faaliyetlerin yoğunlaştığı alanlarda görülmektedir. Bu durum, kazançların çoğunlukla gelişmiş ülkelerde ve biraz da yüksek gelişme potansiyeli olan ülkelerde gerçekleşeceğine işaret etmektedir. Çünkü elektronik ticarete dayalı faaliyetler yaygın olarak, ya bu alanda gelişmiş ve tecrübeli ülkelerde ya da demografik yapısı eğilimli, kalifiye ve ucuz işgücü barındıran ülkelerde gelişmektedir. Bu türden gelişmeler de zengin ülkelerin daha da zenginleşmesine yol açmakta ve fakir ülkelerle zengin ülkeler arasındaki farkın gittikçe belirginleşmesine neden olmaktadır⁴¹.

1.4.2. Elektronik ticaretin firmalar üzerindeki etkileri

Elektronik ticaretin firmalar açısından en önemli etkisi üretim maliyetleri üzerinde olmaktadır. Bir ürünün tasarlanması, üretimi, pazarlanması, dağıtımı, reklamı, satışı ve satış sonrası hizmetlerde sanal ortamın kullanılması ile beraber bunların maliyetlerinde önemli ölçüde azalmalar olacaktır⁴².

Elektronik ticaretin gelişmesi ile, bu sürece olanak veren ana teknolojilerin fiyatlarının azalması birlikte gitmekte; teknolojik altyapı fiyatlarının azalması elektronik

³⁹ ERSOY, a.g.m, s.27

⁴⁰ KEPENEK, a.g.e., s.55

⁴¹ ÇAK, a.g.e., s.40

⁴² ÖZBEK, a.g.m., s.49

ticareti hızla yaygınlaştırmaktadır. Burada satılan ürünün fiyatı değil, ticaretin altyapı fiyatının ya da pazaryerinin masrafinin azalması elektronik ticareti büyütmede, bu fiyatla elektronik ticaret ters yönlü koşutluk göstermektedir. Daha açığı, elektronik ticaret, bilişim ve iletişim teknolojilerinin ucuzlamasının ürünüdür⁴³.

Firmalar, televizyon, gazete, dergi ve el ilanları ile yüksek maliyetli reklam giderleri ile çalışmaktadırlar. Bu reklam ve tanıtım araçlarının etkinliği ise tartışmalıdır. Çünkü bunlarla asıl hedef kitle ile beraber hiçbir zaman ilişki kurulmayacak kitlelere de ulaşılmaktadır. Etkinliğin ölçülmesi de mümkün değildir. Oysa, web sayfalarını ziyaret eden ve ürünü satın alanlar rahatlıkla sayılabildiğinden etkinliğin ölçülmesi de kolaylaşmaktadır⁴⁴.

Elektronik ticarete satıcılar, internet sayesinde sınırsız sayıda tüketiciye ulaşma imkanına sahiptirler. Bir çok işletme bu imkan sayesinde mağaza, depo, pazarlama ve dağıtım ağı gibi fiziki yatırımlara ihtiyaç duymadan ürünlerini satabilmektedir. Bu yolla firmalara tüketicileri ile doğrudan iletişim kurabilmekte ve satışlarını arttırabilmektedir. Satıcı veya üretici zaman ve mekan sınırlaması olmadan tüketicisine ulaşabilmekte, bilgiyi tüketicisine doğrudan aktarabilmektedir. Ayrıca müşteri taleplerini takip ederek, üretim ve pazarlama politikalarını buna göre oluşturabilmektedirler⁴⁵.

Üretim maliyetlerini azaltıcı etki başlıca iki boyutuyla görülmektedir. Birincisi, elektronik ticaretin, firmanın maliyet yapısını değiştirmesi; ikincisi de öbür işletmelerle geriye ve ileriye doğru ilişkilerinde elde edilen maliyet düşüşleridir.

Birincisinde, satış işlemleri maliyetlerinin azaltılması; üretim girdilerinin satın alınması sırasında sağlanan maliyet düşüşleri ve ürünün yapımı ve dağıtımı ile ilgili maliyetlerin azaltılması söz konusudur. Elektronik ticaret, satış maliyetlerini azalttığı gibi satın alma maliyetlerini de azaltır. Satın alma yönünden maliyeti azaltıcı en önemli etken, işletmelerin girdileri ile çıktılarının durumu ile ilgili işlemlerin yani envanter maliyetlerinin azalmasıdır⁴⁶. Satın alma işlemleri hızlandıkça envanter maliyetleri de düşmektedir. Girdiler için sipariş verilmesi ve teslim alınması süreci hızlandıkça daha az

⁴³ KEPENEK, a.g.e., s.61

⁴⁴ ÖZBEK, a.g.m., s.50

⁴⁵ ÖZBEK, a.g.m., s.52

⁴⁶ KEPENEK, a.g.e., s.62

envanter çıkarılması gerekmekte ve maliyetler azalmaktadır. Envanter maliyetlerinin düşmesi ile birlikte talep tahminleri daha büyük doğrulukla yapılabilmektedir. Müşterilerin isteklerine ait bilgilere hızlı ve doğru biçimde ulaşan firmalar üretimlerini müşteri talebine daha uygun şekilde planlayabilmekte, arz zincirinde tarafların birbirlerine doğru bilgi aktarmalarının sağlanması ile maliyetler düşürülmektedir. Tüketicilerin taleplerine uygun mal stokunun elde tutulması da ilave tasarruflar sağlamaktadır⁴⁷.

Öbür işletmelerle yapılan ticarete gelince, burada elektronik ticaret, işletmelerin geriye ve ileriye ekonomik bağlantılarının maliyet yapısını değiştirmektedir. Bir firma, tüketiciye, ürün elde etmek veya hizmet sunmak için gerekli girdileri öbür firmalardan satın alır; bu olgu sektörler arası ilişkilerde geriye doğru bağlantı etkisi olarak adlandırılır. Firmanın, son kullanım için tüketiciye değil, üretim amacıyla öbür firmalara girdi satması da ileriye doğru bağlantı etkisi adını alır. Öbür işletmelerle olan bu geri-ileri bağlantı ya da ilişkilere, girdi-çıkı çözümlerinde *sektörler arası bağımlılık*, elektronik ticaret çözümlerinde ise *katma değer zinciri* denilmektedir⁴⁸. Elektronik ticaret, katma değer zincirindeki değişimler sonucunda, kişilere özgü ürünlerle, kitlesel ürünler arasındaki maliyet farkını değiştirir ve tüketici ile karşılıklı etkileşime izin verir. Bir katma değer zincirindeki daha fazla etkileşim ile sistematik bir katma değerli iş ağı yaratılmış olur⁴⁹.

Zincirin bir tarafında aracısız işlem süreci yaratılması yer almaktadır. Malların üreticilerden tüketicilere ulaşması sürecinde rol oynayanlar taşımacılık, toptancılık ve perakendecilik faaliyetlerini yürüten kişiler ve araçlardır. Araçların malların nihai satış fiyatlarına yaptığı katkının oranı OECD ülkelerinde %33'e kadar çıkabilmektedir. Bu bakımdan en fazla katkıya sahip olanlar, toptancılar ve perakende satış yapanlardır. Fakat, araçların daha fazla olduğu bankacılık, sağlık ve eğitim gibi sektörlerde araçların katma değer yaratma oranı bu kadar fazla değildir. Dolayısıyla elektronik ticaretin araçları ortadan kaldırma etkisi daha çok, toptancı veya perakendecilerin daha büyük oranda yer aldığı katma değer zincirinde elde edilecektir⁵⁰.

⁴⁷ ÖZBEK, a.g.m., s.52

⁴⁸ KEPENEK, a.g.e., s.63

⁴⁹ ERSOY, a.g.m., s.26

⁵⁰ ÖZBEK, a.g.m., s.53

Elektronik ticaret pazaryeri kavramını yeni bir biçime sokmaktadır. Bu dönüşüm, pazara girişteki engelleri azaltmakta ve rekabet ortamını pekiştirmektedir. Pazara giriş alanındaki engellerin azaldığı elektronik ticaret ortamı, büyük firmalar karşısında küçük firmalara avantaj sağlamaktadır. Elektronik ortam fiziki sınırları aşarak, firmaların dış pazarlara girişinin önündeki pek çok engeli kaldırmakta ve pazarın büyümesini sağlamaktadır. Bu durum özellikle KOBİ'lere yarmakta ve faaliyet gösterdikleri alanda dünya pazarlarına açılmasını sağlamaktadır⁵¹.

Böylece, pazaryeri kavramının boyut değiştirmesi ile beraber, elektronik ticaretin, işletme örgütlenmesini, yani işleyiş yapısını yeniden biçimlendirmesinin giderek artan ölçüde etkili olacağı ve bunun önemli sonuçlar doğuracağı da çok açıktır. Fiziksel pazardan elektronik pazara geçişte, özellikle kimi sektörlerin firma yapılanmalarında köklü değişimler olmaktadır. Elektronik ticaret nedeniyle firma yapıları değişen alt sektörlerin başında müzik, yayıncılık ve perakende bankacılık hizmetleri geliyor. Bu sektörlerde firma örgütlenmesi olarak yeni, eskinin yerini alıyor⁵².

1.4.3. Elektronik ticaretin tüketiciler üzerindeki etkileri

Elektronik ortamın alıcılar ve tüketiciler tarafından tercih edilmesinin nedeni, ihtiyaçlarını daha çabuk, ucuz ve kaliteli olarak karşılamalarına olanak sağlamasıdır. Küresel pazarlara elektronik giriş, daha güçlü ve etkin satın alma, daha çok sayıda tercih, düşük fiyat, daha kişisel hizmetler, daha yeni üretim ve hizmetler ve yeni satın alma biçimleri getirmektedir. Tüketiciler elektronik bir piyasada, elektronik olmayan bir piyasaya nazaran bir çok sınırlamadan kaçınma imkanı bulmaktadırlar⁵³.

Müşteriler evlerindeki odalarından, son derece geniş bir ürün yelpazesinden istedikleri mal ya da hizmeti seçip, siparişini verebilmekte ve istedikleri ürünleri evlerinde teslim alabilmektedirler. Böylece ürünlerin siparişi ile teslimi arasındaki süre büyük ölçüde azalmaktadır.

Elektronik ticaretin üretim maliyetlerini düşürmesi, piyasa koşullarına bağlı olarak fiyatlar üzerinde bir baskı yaratacaktır. Maliyet düşüşlerinin fiyatlara yansımaları

⁵¹ ÖZBEK, a.g.m., s.53

⁵² KEPENEK, a.g.e., s.65

⁵³ ÖZBEK, a.g.m., s.54

yeterli düzeyde rekabetin olmasına bağlıdır ki, elektronik ticaret bu rekabet ortamını fazlasıyla sağlamaktadır. Yani tüketicilerin yüzlerce seçenek içersinde en ucuzunu seçmeleri fiyatlar üzerinde baskı yapan en önemli faktördür⁵⁴.

Elektronik ticaretin tüketicilere sağlayacağı yararlar üç noktada toplanabilir⁵⁵:

- Yeni mamuller ve ürün bilgileri: İnternet sayesinde tüketici pek çok ürünü tanıma olanağına sahiptir ve bu ürünlere ait bilgileri de detaylı bir şekilde öğrenebilmektedir. Böylece tüketici, geleneksel tüketici yerine, üretici ile doğrudan iletişim haline giren bir modele kavuşabilmektedir.

- Daha yoğun rekabet: Zaman ve fiziksel engellerin kalkması, elektronik ticaret yoluyla çok sayıda üreticinin küresel bir piyasaya girmesine yol açmıştır. Azalan maliyetler, yüksek hız ve çeşitlilik çok sayıda tüketici arasında yoğun bir rekabet ortamı yaratmaktadır.

- Düşük fiyatlar: İnternet üzerindeki işlem maliyetleri, tüketicilere ürün ve hizmetleri daha ucuza alma olanağı sağlamaktadır.

⁵⁴ BAKKAL, a.g.m., s.208

⁵⁵ ÖZBEK, a.g.m., s.54

İKİNCİ BÖLÜM

ELEKTRONİK TİCARETTE TEKNİK VE HUKUKSAL ALTYAPI

20. yüzyılın son on yılı, iletişim ağları ve interaktif çoklu ortam uygulamalarının, mevcut sosyal ve ekonomik ilişkilerin bir bilgi toplumuna dönüşmesini sağlayacak altyapıyı oluşturduğu cümleleri ile şekillenmiştir. Küresel bilgi altyapısı kavramı, yüksek hızlı iletişim ağlarının ve sayısal formatlı bir dizi çekirdek hizmet ve uygulamanın, sanal iletiyi mümkün kılma kapasitesine sahip, küresel olarak bütünleşik ağlara dönüşecek şekilde büyümesini ve bütünleşmesini belirtir¹. Bu bütünleşme sonucunda ortaya çıkan yapıya "bilgi otobanı" adı verilmektedir.

Bilgi otobanını oluşturan farklı iletişim sistemlerinin bütünleşmesi, telefon sistemlerini, kablo ve uydu iletişimini ve bilgisayar ağlarını kapsar. Bu bütünleşme, iki önemli teknolojik değişimin sonucudur. Birincisi, haberleşmedeki veri iletiminin, kapasitesi göreceli olarak sınırlı olan bakır tellerden, neredeyse limitsiz kapasitedeki fiber optik kablolarla doğru evrim geçirmesi. Bu kapasite artışı, büyük miktardaki verilerin daha hızlı bir şekilde iletimini mümkün kılmıştır. İkinci teknolojik gelişim ise metin, ses, video, resim ve diğer içeriğin, ortak bir dijital formata dönüştürülmesini ifade eden "dijitalleşme"dir. Dijitalleştirilebilen herhangi bir bilgi elektronik olarak iletilebilir. İletişim devriminin en iyi bilinen yüzü olan internet, bu gelişmelerin sadece bir örneğidir².

¹ YALTI, a.g.e., s.39

² U.S. Department of Treasury Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, November 1996, <http://www.bmck.com/ecommerce/tax%20policy%20implications.pdf>, para.2.2-2.3

2.1. İnternet

Bilgi toplumunun temel araçlarının en önemli belirleyicilerinden biri olan internet kavramı, teknik, yapısal ya da hukuki özellikleri öne çıkanlararak değişik şekillerde tanımlanmaktadır. İnternet; en genel anlamlarıyla "ortak bir haberleşme dili/metodu kullanan bilgisayarlar ve bağlantılarından oluşan küresel bir ağ" şeklinde tarif edilebileceği gibi, "dünya üzerindeki milyonlarca bilgisayarın birbirlerine bağlanmaları ve özel programları sayesinde veri alışverişi yapabilmeleri ile oluşan global bir bilgisayar ağları sistemidir" de denilebilir³.

ENIAC adıyla bilinen, alışlageldik anlamdaki ilk bilgisayarın 1946'da ABD'de işletmeye alınmasından yaklaşık 10-15 yıl sonra, bilgisayarları mevcut telefon hatları veya özel hatlar aracılığıyla birbirlerine bağlama çalışmaları yoğunluk kazanmaya başladı. ABD Savunma Bakanlığı'na bağlı İleri Araştırma Projeleri İdaresi'nin (ARPA – Advanced Research Projects Agency) yürüttüğü ARPAnet projesi, 10 yıllık bir hazırlık aşamasından sonra 1969'da tamamlandı. ARPAnet'in kuruluş amacı, savunmada kullanılan bilgisayarların merkezi yapısını, merkezi olmayan dağıtık bir yapıya dönüştürerek, olası bir nükleer savaş durumunda, sistemin saldırı hasarlarından olabildiği kadar az etkilenmesini sağlamaktı. Bu ana amaç dışında, ağa bağlı bilgisayarlar arasında kolay iletişim sağlamak, ağın bir parçasının arızalanması durumunda iletişimi otomatik olarak sağlam. bölümler üzerinden gerçekleştirmek gibi ikincil hedefleri de vardı. ARPAnet sistemine zaman içerisinde üniversiteler, araştırma kurumları ve savunma ile ilgili özel sektör kuruluşları da katıldı. Özellikle eğitim kurumlarının katılımı ile ağ büyük bir ilerleme sağladı, savunma işlevi yanında akademik yönü öne çıktı. Öte yandan 1980'lerden sonra ABD'de Usenet, BITNET; Avrupa'da EUNET, EARN, MiniTel (Fransa), JANET gibi değişik amaçlı elektronik ağlar ortaya çıktı. Amerika'da Ulusal Bilim Vakfı'nın (NSF – National Science Foundation), 1986'da beş üniversitenin bilgi-işlem merkezini birbirine bağlayarak kurduğu NSFnet ağının çalışmaya başlamasıyla, ABD'de ARPAnet dahil mevcut diğer ağlar bu yeni elektronik ağ içerisinde eridi. ABD dışındaki diğer ağlar da –Fransa'daki MiniTel hariç- işlevselliklerini yitirdiler. Zamanla İngilizce bir bilgisayar deyişi olan "internetworking" (bir ağ içerisinde

³ Galip KÜÇÜKÖZYİĞİT. "Vergileme Tartışmaları Bağlamında Elektronik Ticaretin Hukuksal Tanımı Ne Olmalıdır?-I", Vergi Sorunları, sy.174, (Mart 2003), s.158

birlikte çalışmak) sözcüğünün kısaltılması ile oluşturulan "internet" deyimini yaygınlık kazanmaya başladı. NSFnet, 1995'de devreden çıktığında, mevcut ağ resmen İnternet adını alarak işlevini sürdürdü⁴.

1969'da birkaç ana bilgisayar sisteminden oluşan ağ yapısı, bugün milyonlarca bilgisayarı bünyesine katan bir zincir ile interneti oluşturmuştur. O yıllarda, kamu kuruluşlarınca sıkı kurallarla işletilen ağ, bugün artık iletişimin de ötesine geçerek, açık ve özgür bir yapıya bürünmüştür. İnternetin bu düzeyde yayılmasındaki en büyük etken de bu özgür yapısıdır. İnternetin bir sahibi yoktur. Elbette bu, internetin farklı yollarla korunup izlenmediği anlamına gelmez. 1992'de kurulan ve kâr amacı gütmeyen İnternet Topluluğu (The Internet Society – ISOC), internetin kullanımı ve etkileşimini tanımlayan politikaların oluşumunu denetlemektedir.

2.1.1. İnternetin yapısı ve işleyişi

2.1.1.1. Yapılanma

İnternetin altyapısı, fiziki ve mantıksal olarak iki bölümde ele alınabilir. Fiziksel altyapı, bilgisayarların birbirlerine bilgi iletmelerini sağlayan maddi unsurları içerir. Fiziksel ağ altyapısı üç unsurdan oluşur: Kullanıcının ağa erişimini sağlayacak cihazlar (bilgisayar, modem gibi), kablo (veya kablosuz) bağlantı sistemi ve telekomünikasyon ağı. Fiziksel altyapının en önemli kısmı, yani yerküreyi saran koaksiyel ve fiber kablo ağı telefon şirketlerince sağlanır; bunun yanı sıra, yörüngeyi saran bir dizi uydu kanalıyla oluşturulan uydu ağları da sistemin parçasını oluşturur. Fiziksel altyapı, internete giriş için bir yol açar, fakat bilginin bilgi otobanından akması için mantıksal bir altyapıya gereksinim vardır. Mantıksal altyapı, bilginin ağı oluşturan yollarda akışını yöneten kurallar olarak değerlendirilebilir⁵.

İnternet mimarisi, temel ana iletim hattı olan omurga sistemi üzerine inşa edilmiştir. Omurga, aynı anda taşınabilecek bilgi kapasitesinin yüksekliğini ifade eden bant genişliğine sahip ana çatıdır. Her ülkenin bir veya daha fazla omurgası mevcuttur ve ülkenin omurga yapısını oluşturan ve işleten kuruluşlar bulunur. Bunlar devlet

⁴ Jak KAMHÍ, "Ülkelerarası Bağlamda Bazı Elektronik Hizmetlerin Vergi Durumu", Vergi Dünyası, sy.227, (Temmuz 2000), s.154

⁵ YALTI, a.g.e., s.43

kuruluşları olabileceği gibi, özel kuruluşlar da olabilir. Örneğin, Türkiye’de internet omurgasının altyapısını oluşturan ve işleten kurum Türk Telekom’dur. İnternet mimarisi, her ülkenin omurgalarının da birbirleriyle bağlantılandırılması esasına dayanır. Bu mimari, bir çok ağ erişim noktası (network access points – NAP) içerir. NAP’lar internet servis sağlayıcılarının (Internet Service Provider – ISP) omurgaya bağlantı noktalarıdır. İnternet servis sağlayıcılar, internet erişimi ve çeşitli internet hizmetleri sağlayan ticari kurumlardır. ISP’ler bireyleri ve kurumları yüksek hızlı omurgalara bağlarlar⁶. Büyük iletişim şirketlerinin çoğunun, çok sayıda bölgeye bağlanan kendi omurga yapıları vardır. Bunlara Omurga ISP denir. Şirketin, her bölgede bir POP (Point of Presence) noktası vardır. POP, yerel kullanıcıların, genellikle bölgesel bir telefon numarası veya özel tahsis edilmiş bir hat üzerinden, şirket ağına bağlanmalarını sağlayan erişim noktalarıdır⁷.

2.1.1.2. İşleyiş

Ağ üzerindeki bilgisayarların karşılıklı veri aktarabilmesi ve ortak işlemler yürütülebilmesi için bilgisayarların birlikte çalışabilme yeteneğinin olması gerekir. Birlikte çalışabilme, verici ve alıcı arasında kullanılacak işaretler, veri formatları ve verinin değerlendirme yöntemleri üzerinde anlaşmayla mümkün olur. Bunu sağlayan kurallar dizisi “protokol” olarak adlandırılır. Protokoller verinin nasıl iletileceği konusunda ağdaki birimler arasındaki mutabakatı temsil eder⁸. Bu amaçla internete bağlı olan bütün makinelerin kullandığı protokol TCP/IP (Transmission Control Protocol / Internet Protocol – İletişim Kontrol Protokolü / İnternet Protokolü) dir. İnternetin bünyesinde binlerce LAN (Local Area Network – Yerel Alan Ağı) ve milyonlarca bilgisayar sistemi vardır ve bu bilgisayarların işletim sistemleri ve donanımları birbirinden farklıdır. Bu sistemler, bu kadar çeşitliliğe rağmen tek bir protokol kümesi TCP/IP ile iletişim kurabilmektedirler. TCP/IP, donanımdan ve işletim sisteminden bağımsız bir iletişim dilidir. İnternet üzerinden iletişim yapacak her bilgisayarda TCP/IP protokol kümesi yüklü olmalıdır. TCP/IP farklı protokollerin oluşturduğu kümeye verilen addır. TCP ve IP isimleri yalnız başlarına küme içinde birer protokol adıyla, ikisi birlikte protokol

⁶ YALTI, a.g.e., s.43

⁷ Jeff TYSON, “How Internet Infrastructure Works”, <http://computer.howstuffworks.com/internet-infrastructure.htm>, (12 Şubat 2004)

⁸ YALTI, a.g.e., s.45

kümesine verilen adlandırmadır. TCP/IP protokol kümesi, internetin yanı sıra birçok ticari ve araştırma ağlarında da yoğun olarak kullanılmaktadır. Küme içindeki protokol tanımları herkese açık olup, serbestçe kullanılabilirler⁹.

TCP/IP protokol kümesinde dört adet ana katman vardır. Her katmanda yapılacak görevler protokol tanımlamaları yapılarak belirlenmiştir. Protokol takımının ilk tabakasını TCP/IP tarafından sunulan haberleşme hizmetlerini kullanan *uygulama katmanındaki* programlar oluşturur. İkinci tabakada, taşımayı, veri kabulünü ve hata denetimini idare eden *ulaşım katmanı* bulunur. Üçüncü tabaka veriyi yönetebilir küçük parçalara bölmek, paketleri adresleyip alıcılara yönlendirmekten sorumlu *yönlendirme katmanı* bulunur. Dördüncü tabakada ise verinin bilgisayardan bilgisayara çeşitli fiziksel ortamlar üzerinden taşınmasını sağlayan *fiziksel katman* vardır. Bu son katman, ağdaki bilgisayarların fiziksel olarak birbirine nasıl bağlandığını ve verinin fiziksel olarak nasıl iletileceğini belirleyen katmandır. Haberleşmenin hızını yegane bu katman etkiler. TCP/IP, bu protokol takımında ulaşım ve yönlendirme katmanlarını ilgilendirir¹⁰.

Veri akışının uygulama katmanında, o anda başlayan internet uygulamasının tanımlaması yapılır. Bu bir www (world wide web) uygulaması olabileceği gibi, bir e-posta uygulaması da olabilir. Kullanıcının sunucudan bir web sayfası istemesi ya da bir e-posta göndermesi halinde, uygulama katmanında söz konusu uygulamanın türü konusunda bir belirleme yapılır ve veri, ulaşım katmanına iletilir. Bir önceki katmandan gelen veri TCP protokolüne paketlenir ve bir alt katmana iletilir. Eğer veri bir seferde gönderilemeyecek kadar uzunsa alt katmana verilmeden önce parçalara (segment) ayrılır. Bu parçalar bir sonraki yönlendirme katmanına iletilir. Bu katmanda IP protokolü gelen segmentlere özel bir IP başlık bilgisi ekler ve oluşan veri paketini alıcıya en uygun yoldan ve hatasız ulaştırmakla yükümlüdür¹¹. IP yönlendirme TCP/IP ağlarının bel kemiği denebilir. İnternet üzerinde yönlendirme, Router denilen, bu iş için tahsis edilmiş yönlendirici bilgisayarlar tarafından gerçekleştirilir. Bir yönlendirici, en az iki ağa bağlıdır. Bu genellikle iki LAN (Local Area Network – Yerel Alan Ağı) veya WAN (Wide Area Network – Geniş Alan Ağı) yada bir LAN ve onun ISP ağı olabilir.

⁹ Serdar ERCOŞGUN - Fatih TOPÇU - İ.Said BİLGİÇ, TCP/IP, (Veri İletişim Dersi Raporu, Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi, 2001), s.4

¹⁰ ERCOŞGUN-TOPÇU-BİLGİÇ, a.g.e., s.4

¹¹ YALTI, a.g.e., s.47

Yönlendiriciler, iki veya daha fazla ağın birleşme noktası olan "Ağ Geçidi" noktalarına yerleştirirler¹². Yönlendirme işinin gerçekleştirilmesi için sistemler üzerinde yönlendirme tablosu (routing table) tutulur. Bu tablo, gönderilecek veri paketlerinin alıcısına ulaşması hangi yolun izleneceğini belirten yönlendirme bilgilerini tutar¹³.

Bu aşamada istemci/sunucu mimarisinden de bahsetmek gerekir. İnternete bağlı makineler iki tipte gruplandırılabilir: Sunucular ve İstemciler. Diğer makinelere web, ftp gibi servisler sağlayan makineler sunuculardır. Servisleri kullanmak için sunuculara bağlanan makineler ise istemci olarak adlandırılır. Bir sunucu makine, bir ya da daha fazla servis sunumunda kullanılabilir. Örneğin, bir makine üzerinde, onun bir web sunucusu, e-posta sunucusu ya da bir FTP (File Transfer Protocol) sunucusu olarak çalışmasını sağlayan yazılımlar bulunabilir. İstemciler, taleplerini, sunucu makine üzerindeki, her servis için ayrılmış olan sunucu yazılımlara yönlendirirler. Örneğin, makinenizde bir web tarayıcı çalıştırırsanız, tarayıcınız sunucu makinedeki web sunucusu ile iletişime geçecektir¹⁴. Bu mimaride sunucunun nereye yerleştirildiğinin bir önemi yoktur. Herhangi bir yere yerleştirilen bir sunucuya uzaktan erişim, sunucu üzerine bilgi yüklemek veya buradan bilgi indirmek mümkündür. Bu sunucu internete bağlı olduğu sürece, dünyanın herhangi bir yerindeki istemci bir bilgisayar tarafından erişilebilir¹⁵.

İnternet üzerindeki her bir makine, IP adresi denen kendi özel kimlik numarasına sahiptir. Ağ üzerinde adresleme bu numaralar üzerinden yapılır. Bir sunucu makinenin çok sık değişmeyen sabit bir IP adresi vardır. Modem ile internete bağlanan bir ev makinesi ise, kullanıcının anlaşmış olduğu ISP tarafından tahsis edilen bir IP adresi ile tanımlanır. Bu IP adresi o andaki bağlantı için geçerli olan, benzersiz bir adrestir¹⁶. IP adresleri genellikle 216.27.61.137 gibi noktalarla ayrılmış ondalık sayılarla gösterilir. İnternetin yeni geliştiği dönemlerde, çok az sayıda bilgisayar, modemler ve telefon hatlarıyla birbirlerine bağlıydılar. Sadece bağlanmak istediğiniz bilgisayarın temin edilmiş IP adresiyle bağlantı kurabilirdiniz. Bu durum çok az sayıda ev sahibi

¹² <http://www.webopedia.com/TERM/R/router.html>

¹³ ERCOŞGUN-TOPÇU-BİLGİÇ, a.g.e., s.23

¹⁴ Marshall BRAIN, "How Web Servers Work", <http://computer.howstuffworks.com/web-server.htm>, (12 Şubat 2004)

¹⁵ YALTI, e.g.e., s.49

¹⁶ BRAIN, a.g.m.

bilgisayarın olduğu bir yapıda anlamlıydı, fakat her geçen gün artan sayıdaki sistemin online olması durumunda kontrol edilemeyecek düzeyde hantallaşıyordu. Bu problemin giderilmesi için 1983’de, Wisconsin Üniversitesi, IP adreslerinin isimlerinin metinlerini otomatik olarak adresleyen DNS’i (Domain Name System – Alan Adı Sistemi) yarattı¹⁷.

DNS, 256 karaktere kadar büyüeyebilen host isimlerini IP’ ye çevirmek için kullanılan bir sistemdir. Host ismi, tümüyle tanımlanmış isim (full qualified name) olarak da bilinir ve hem bilgisayarın hem de bilgisayarın bulunduğu internet alan adını gösterir. Örneğin, murat.anadolu.com.tr ismi. Bu isimde “anadolu.com.tr” ifadesi internet alan adını, “murat” ifadesi ise bu alandaki tek bir makineyi belirtir. Host ismine “simgesel adres”, IP adresine de “sayısal adres” de denilebilir. Ağ üzerindeki veri alışverişı tamamen sayısal adreslerle gerçekleşir. Ancak kullanıcı düzeyinde sayısal IP adresleriyle uğraşmak, onları akılda tutmak, hatırlamak güç olur. Bu nedenle, kullanıcı düzeyinde simgesel adresler kullanılması alışlagelmıştır. Bu tanımlar ışığında DNS’in tanımı ise , kullanıcı düzeyinde verilen simgesel adreslerin sayısal karşılığını bulmak için kullanılan bir sistemdir. DNS’in bir tablosu vardır ve burada sayısal adres/simgesel adres çiftleri tutulur. Bir DNS kendisine gelen dönüşüm isteklerine yanıt verir: eğer sorulan simgesel adresin karşılığı sayısal IP adresi kendi tablosunda varsa, onu, istekte bulunana gönderir; yoksa merkezi DNS’e sorarak öğrenir, tablosuna yerleştirir ve yanıt verir. Bu nedenle İnternet’e çıkacak her bilgisayar için DNS yerleştirimi yapılmalıdır; aksi halde simgesel isimlerle İnternet hizmetlerine erişilemez¹⁸.

Alan adları, TLD (Top Level Domain – Birinci Derece Alan Adı) ve SLD (Second Level Domain – İkinci Derece Alan Adı) olmak üzere iki kısımdan oluşur. TLD, internet adresinin en son bölümüdür ve alan adlarının amaç ve bölgeye göre gruplandırılmasını sağlar. İki türü vardır: gTLD (generic TLD) ve ccTLD (country code TLD). gTLD denilen kısım internet adresinin sonunda bulunan .com (company), .net (internet), .org (organization) gibi kısaltmalardır ve bunlar kurumun türünü belirler. ccTLD denilen kısım da, internet adresinin konumunu belirler. Örneğin .tr (Türkiye), .cn (Çin), .fr

¹⁷ TYSON, a.g.m.

¹⁸ ERÇOŞGUN-TOPÇU-BİLGİÇ, a.g.e., s.12

(Fransa) gibi. SLD ise, alınan alan adında, kişiyi ya da kurumu tanımlayan kısımdır. Örneğin www.yahoo.com adresindeki "yahoo" gibi¹⁹.

Şu andaki uygulamaya göre dünyada alan adı tahsisinde yetkili üst kurum "İnternet Tahsis Edilmiş Numaralar Yetkili Kurumu" dur (IANA - Internet Assigned Numbers Authority). Bu kurum, yetkisini Kuzey-Güney Amerika, Avrupa ve Asya-Pasifik bölgelerini kapsayan üç alt kuruma devretmiş, bunlar da kendi alanlarındaki her ülkede bir kurumu yetkili kılmıştır. Ülkesel kurumlar hem tahsis, hem de tescil işlemlerini yürütmektedir. Türkiye'de "tr" üst düzey alan adı için yetkili kurum, Orta Doğu Teknik Üniversitesi'nin Bilgisayar Mühendisliği bölümüdür. Dileyen her kişi, ad verme kurallarına uyum sağlamak koşuluyla ODTÜ'ye başvurarak istediği alan adını alabilir. Öte yandan, tahsis ve tescile yetkili olmak üzere ABD Ticaret Bakanlığı'na bağlı "Tahsis Edilmiş Adlar ve Numaralar için İnternet Şirketi"nin (ICANN – Internet Corporation for Assigned Names and Numbers) belirlediği bazı ABD özel sektör şirketleri hem ülke içinden, hem de ülke dışından başvuran kişilere ülke kodu içermeyen, sadece ikinci derece alan adı bulunan adresler vermektedir. Şu anda, ülke kodu içermeyen adreslerin tescili dünyada sadece bu şirketler tarafından yapılmaktadır²⁰.

2.1.2. İnternetin niteliksel özellikleri

İnternetin hem fiziksel hem de mantıksal yapısı ve işleyişinin, internete hangi niteliksel özellikler sağladığını değerlendirmek gerekir; çünkü "bit"ler ve "byte"lardan oluşan bir dünya ile yersel bir hukuk düzeni arasındaki ilişkinin kurulabilmesi buna bağlıdır²¹.

2.1.2.1. Küresellik ve merkezsizlik

Her şeyden önce internet, özünde küresel bir yapıya sahiptir. İnternetin herhangi bir merkezi, dünya çapında teknik bir kontrol noktası yoktur. İnsanlara, dünyayı saran sanal bir ağ olarak gözüken bir ağ yaratılmıştır. İnternette herhangi bir merkezi bilgisayar veya örgütsel bir yapı yoktur²². Dünya üzerindeki insanları, kurumları

¹⁹ <http://www.hostm.com/faq>

²⁰ KAMHI, a.g.m., 155

²¹ YALTI, a.g.e., s.50

²² U.S. Treasury, a.g.e., para.2.4

ve hükümetleri, bilgisayar ağlarıyla birbirine bağlayan bu oluşumun küreselliği de, merkezi bir denetim mekanizmasının olmaması ve katı kurallara bağlanmış bir örgütsel yapı barındırmamasından ileri gelir.

İnternetin kaynağındaki askeri proje göz önüne alındığında, ana teması merkezi olmayan, bilgisayar ve bilgisayar ağları arasında çok sayıda bağlantıyı kendiliğinden gerçekleştiren, iletişimi insan müdahalesi veya kontrolü olmaksızın hızla iletme kapasitesine sahip ve bu bağlardan biri veya daha fazlası tahrip olduğunda veya diğer bir sebeple devre dışı kaldığında mesajı otomatik olarak yeniden yönlendirme yeteneğine sahip bir örgütlenmedir²³. Bunun sonucu olarak da, internetin bir sahibi veya yöneticisi yoktur ve herhangi bir kurum tarafından yönetilmemektedir. Bu yapı, insanlara siberalemden özgürlüğün kapısını açmış, dünyanın farklı bölgelerinde olsalar bile sınırsız paylaşım ve sürekli iletişim olanağı getirmiştir.

2.1.2.2. Yerden ve kimlikten bağımsızlık

İnternet sisteminin temel özelliği, fiziksel bir yerinin olmamasıdır. Birbirine bağlı bilgisayar dizileri üzerinden gönderilen veriler, hedefe birçok farklı rotayı kullanarak ulaşabilir. Eğer, mesaj belirli bir yol üzerinden gönderilemezse, herhangi bir insan müdahalesi ve dahi bilgisi olmadan, farklı bir rotaya otomatik olarak yönlendirilir. Bu tür bir iletim ve yeniden yönlendirme, birkaç saniye içinde gerçekleşir²⁴. Dolayısıyla pratikte, verinin bir ülke içinde mi yoksa birden fazla ülke üzerinden mi iletildiğinin hiçbir önemi yoktur. Bu açıdan ulusal sınırların internetin işleyişi üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır. Faaliyetin fiziksel mekanı bakımından, kurumların veya internet servis sağlayıcının, sunucunun ya da kullanıcının bulunduğu yer önemsizleştikçe, faaliyetin nerede gerçekleştiğini belirlemek de zorlaşmaktadır²⁵.

İnternette en hızlı ünlenecek kavram World Wide Web yapısıdır. Bu yapıda kullanılan hypertext (yardımlı metin) teknolojisi sayesinde, bir HTML (HyperText Markup Language – Hareketli Metin İşaretleme Dili) belgesi farklı kaynak ve belgelere Link adı verilen bağlantılar içerebilir. Bu sayede, bir HTML dokümanı izlenirken, bir fare

²³ YALTI, a.g.e., s.50

²⁴ American Civil Liberties Union (ACLU) v. Janet Reno, EFF/ACLU v. Reno CDA Challenge Decision, June 1996, http://www.eff.org/pub/Censorship/Internet_censorship_bills/HTML/960612_aclu_v_reno_decision.html, (15 Şubat 2004), para.8

²⁵ YALTI, a.g.e., s.51

tıklaması ile doküman içinde bilgilerin bağlı olduğu kaynağa hızlı bir şekilde ulaşılabilir. Bu bağlantılar, bilginin oldukça esnek yollarla ulaşılmasını ve düzenlenmesini sağlar. Bu sayede insanlar, dünyanın farklı yerlerindeki sayısız bilgisayarda depolanmış olsa bile, ilgili bilgileri daha verimli bir şekilde kullanabilirler²⁶. Burada önemli olan, link ile bağlı belgenin aynı merkezde olmayabileceği, aksine dünyanın diğer ucunda internete bağlı başka bir sunucuda olabileceğidir. HTML teknolojisi sayesinde bilginin nerede depolandığının önemi kalmaz, böylece web tarayıcısı ile ulaşılan web sayfasının kaynağı önemini kaybeder²⁷.

Web sitesi sahipleri, sayfalarının barındırıldığı sunucu bilgisayarların bulunduğu yere gitmeden, dünyanın herhangi bir yerinden internete bağlı bir bilgisayar ile web sitelerini yönetebilirler. Aynı şekilde, okuyucular da web sayfalarında, bulundukları yeri belli etmeksizin dolaşabilirler.

İnternet adres parçaları ya da alan adları (domain name), o adresi elinde tutma hakkı olanı gösterir. Fakat bu adresler, bilgisayar ve hatta makinenin konumu hakkında herhangi bir bilgi vermez. Aynı şekilde, bir e-posta adresi ve belirli bir kişi ya da bilgisayar arasında bir ilişki olsa bile, bu kişi ya da bilgisayarı dünyanın herhangi bir yerinde bulunuyor olabilir. Bu durum, kişilerin bulundukları yeri ve kimlik belirlemesini zorlaştırmaktadır²⁸.

2.2. İnternet Üzerinden Yapılan Elektronik Ticarete Kullanılan Ödeme Sistemleri

2.2.1. Kredi kartı

Kredi kartı, hamiline açılmış potansiyel krediyi ifade etmektedir. Hamiline, belirlenmiş bir limite kadar mal ve hizmet alabilmesini veya nakit çekmesini olanaklı kılmaktadır. Bu şekilde kullanılan tutar belli bir dönem sonuna kadar tamamen veya kısmen ödenebilmekte, kalanı ise kullanılan kredi olarak dikkate alınmaktadır. Kart hamili, anlaşmalı iş yerinden mal ve hizmet gereksinimlerini karşılarken, bedeli nakden değil, ilgili satış belgesini imzalamak yolu ile ödemiş sayılmaktadır. Satıcı ise, sattığı mal

²⁶ ACLU v. Reno, a.g.e., para.33

²⁷ YALTI, a.g.e., s.52

²⁸ U.S. Treasury, a.g.e., para.6.3.3

ve hizmetin bedelini, kredi kartını çıkaran kurumdan tahsil etmektedir. Hamil de mal ve hizmet bedelini, anlaşma koşullarına uygun olarak daha sonra kartı çıkaran kuruma ödeyerek kart sistemindeki işlem akışını tamamlamaktadır²⁹. Kredi kartının tüm dünyada standart bir ödeme altyapısına sahip olması ve kullanıcı kitlesinin genişliği internet üzerinden yapılan alışverişlerde de en çok kullanılan ödeme yöntemi olmasını sağlamıştır³⁰.

Klasik yöntemle, kredi kartı kullanımında, kart bilgileri ve kişisel bilgiler internet üzerinden şifresiz olarak gönderilmektedir. Alıcı satın almak istediği mal ve hizmete ilişkin olarak ilgili internet sayfasında yer alan formu doldurup, işlemi onayladıktan sonra, ilgili HTML sayfasındaki bilgiler satıcının sunucu bilgisayarına gider. Alıcının satın aldığı mal veya hizmetin cinsi, miktarı, fiyatı, alındığı tarih, alıcının adı, soyadı, adresi ve kredi kartı bilgileri veri tabanı olarak satıcının sunucu bilgisayarında tutulur. Daha sonra satıcı bu bilgilere dayanarak, alıcının ilgili kredi kartı hesabından kendi hesabına söz konusu satış bedelinin ödenmesi için onay ister. Onay gelir ve satış işlemi, malın ve faturanın gönderilmesi ile son bulur³¹. Bu sistem basit olmasından dolayı Türkiye’de ve dünyada yaygın olarak kullanılmasına rağmen bazı sakıncaları da taşımaktadır. İnternet ortamında kredi kartı numarası girilerek sipariş yapıldığı için, bilgisayar korsanları tarafından bu kredi kartı numarası ele geçirilebilir ve korsan ele geçirdiği kredi kartı numarası ile kendi nam ve hesabına sipariş verebilir. Kuşkusuz bu durumda bilgisayar korsanının hukuki ve cezai sorumluluğu doğmasına rağmen, korsanı belirlemek zor, belki de imkansızdır. Ayrıca, üye işyeri denilen, mal ya da hizmeti sunan kuruluşlar da kötü niyetli davranabilir. Bu kuruluşlar müşterinin sipariş vermediği hallerde de alıcı tarafından daha önce verilmiş olan kredi kartı numarasını kullanarak hayali borçlar çıkarabilir³².

Alıcının kredi kartı ve kişisel bilgilerinin internet üzerinden gönderilirken çalınmasını engellemek amacıyla, bu bilgilerin şifreli olarak gönderilmesini sağlayan yeni

²⁹Yusuf ÇILKOPARAN, "Elektronik Ticaret ve Vergi", http://www.huk.gov.tr/turkce/yorum_makale/elektronik_tic.htm, (31 Mayıs 2003)

³⁰<http://eticaret.garanti.com.tr/icerik/goster.asp?t=a&c=1&i=44>

³¹ Erkin YETKİNER, "A.B.D.’de İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişlerde Kullanılan Temel Ödeme Yöntemleri", Vergi Dünyası, sy.233, (Ocak 2001), s.55

³² Aziz ÖZBEK, "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi-II", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, sy.149, (Eylül 2000), s.58

yazılımlar ve teknolojiler geliştirilmiştir. Böylece alıcı ve satıcı arasında internet üzerinden gönderilen bilgiler güvenlik altına alınmıştır³³. SET (Secure Electronic Transaction) olarak adlandırılan bu yeni sistemde, mevcut sistemdekinin aksine, kredi kartı numaraları satıcı tarafından da öğrenilemeyecek ve doğrudan bankaya iletilecektir. Böylece müşteri kredi kartı bilgileri sanal ortamda dolaşmadığı için, daha doğrusu çok ileri bir şifreleme tekniği ile şifrelendiği için, üçüncü kişiler tarafından erişilmesi engellenmiş olacaktır³⁴. SET, elektronik sertifikalara dayanan bir güvenlik sistemi oluşturmakta ve kredi kartı bilgilerini bir elektronik cüzdan içinde şifreli olarak saklamakta ve satıcı firmaya bu bilgi yansıtılmadan banka ile bağlantıyı sağlayıp otorizasyon alacak yazılım ile desteklenmektedir³⁵.

2.2.2. Elektronik para

Dünya üzerinde internetin gittikçe yaygınlaşması sonucu, ticaretin de bu yeni iletişim kanalında yapılmaya başlaması, üretici ve tüketicilere yeni alım ve satım olanakları sunmuş, buna bağlı olarak da yeni ödeme şekilleri doğurmuştur³⁶. İnternet üzerinde alışverişin geleceği, kullanımı kolay, hızlı ve basit ve de güvenli bir ödeme sisteminin geliştirilmesiyle çok yakından ilişkilidir. Kredi kartlarının bu konudaki yetersizlikleri nedeniyle, elektronik para üzerinde yapılan çalışmalarla, yeni bir ödeme sistemi geliştirilmiştir³⁷. Elektronik para, para kavramının gelişiminde en son gelinen noktadır. Fiziki olarak değeri üstünde paradan (altın para), itibari değerli paraya (kağıt para) oradan kredi kartlarına ve bir ileri nokta olan elektronik paraya geçilmesine ve yaygınlaşması noktasına gelinmiştir³⁸. Elektronik para, değeri kodlanmış ve kötü kullanıma karşı korunmuş sayısal bilgi olarak tanımlanmaktadır. Elektronik para, fonksiyonları itibariyle nakit paranın internet ortamındaki benzeri olarak nitelendirilebilir³⁹.

³³ YETKİNER, a.g.m., s.56

³⁴ CANGİR, a.g.m., s.60

³⁵ ÖZBEK, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi-II, s.59

³⁶ ÇILKOPARAN, a.g.m.

³⁷ İbrahim KIRÇOVA – Pınar ÖZTÜRK, İnternette Ticaret ve Hukuksal Sorunlar, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2000-29, İstanbul, Eylül 2000, s.43

³⁸ Mustafa UÇAR - Mesut ATASEVER. "Elektronik Ticaret, Elektronik Para ve Bilgi Güvenliği Açısından Muhasebe", Vergi Sorunları, sy.141, (Mayıs 2000), 112

³⁹ CANGİR, a.g.m., s.61

Elektronik para sisteminden yararlanmak isteyen kişilerin ilk olarak elektronik para hizmeti sunan şirketler tarafından geliştirilen özel yazılımlardan birini bilgisayarlarına yüklemeleri ve o şirketle çalışan bir bankada hesap açtırmaları gereklidir. Bundan sonra elektronik para ile anlaşmalı mağazaların sitelerinden veya kendisi gibi elektronik para yazılımını kullanan diğer taraflar ile sanal alışveriş yapabilirler⁴⁰. İnternet tabanlı elektronik para uygulamasında, ilk olarak alıcı bilgisayarında internet üzerinden hesabı bulunduğu bankadan elektronik para satın alma talebinde bulunur. Örneğin, alıcı A'nın, B bankasındaki hesabından 1.000 TL'lik elektronik para satın almak istediğini düşünelim. Bunun üzerinde B bankası, alıcı A'nın bankadaki hesabını 1.000 TL azaltır ve elektronik para hesabını 1.000 TL açar. Daha sonra B bankası, alıcının bilgisayarına, üzerinde 1-9 arası sayıların bulunduğu elektronik paraları şifreli olarak internet üzerinden gönderir. Banka, söz konusu elektronik parayı alıcının bilgisayarına göndermeden önce, kendisinin elektronik mührü ile geçerli hale getirir. Bundan sonra artık alıcı internet üzerinden elektronik para kullanmak suretiyle mal satın alabilir. Alıcı, internette elektronik para ile ödemeyi kullanan bir satıcının internetteki sayfasında ilgili mal için alım emri verir, yalnız ödeme yöntemi olarak kredi kartı yerine elektronik para bölümünü seçer. Daha sonra ekranda elektronik paranın kime ödeneceği, tutarı ve malın cinsini gösteren bir ekran açılır. Alıcı bu ödemeyi kabul edip etmediğini belirttikten sonra, eğer kabul etmişse söz konusu alım emrine ilişkin yazı alıcıya gönderilir. Satıcı, alıcıdan almış olduğu elektronik paraları kendi bankasındaki hesabına geçirir. Banka, alıcının harcadığı her elektronik paranın numaralarını kaydetmek suretiyle söz konusu elektronik paranın bir daha alıcı tarafından kullanılmasını önlemektedir. Bu nedenle, elektronik para, alıcı tarafından bir daha kullanılmak istenirse, banka söz konusu paranın daha önce kullanıldığını ilgili satıcıya bildirir ve böylece aynı elektronik paranın birden fazla kullanılması engellenmiş olur⁴¹.

Elektronik parayı, şu anda yaygın olarak kullanılan kredi ve borç kartlarından ayıran en büyük özellik, elektronik para kullanımı sırasında provizyon veya benzeri bir sorgulama işleminin olmamasıdır. Kredi veya borç kartları ile yapılan ödemelerde,

⁴⁰ <http://eticaret.garanti.com.tr/icerik/goster.asp?t=a&c=1&i=44>

⁴¹ YETKİNER, a.g.m., s.57

ödeme sırasında kişinin ödenecek miktarı karşılayacak hesap veya kredi limitinin olup olmadığı, ödeme sırasında kartı veren kurumla bağlantıya geçilerek sorgulanır ve onay gelmesi halinde işlem gerçekleşir. Elektronik para kullanımında ise, ödeme yapılacak miktar, kullanılan araca önceden yüklenmiş olduğundan bu tür bir işleme gerek yoktur. Bir borç veya kredi kartıyla yapılan ödemede, yapılan işlem internet üzerinden yapılmış olsa bile, bir hesaptan diğerine yapılan bir havale niteliği taşır. Elektronik para kullanırken yapılan işlemler ise, kullanılan aracın gerekli miktar ve kişisel bilgileri içermesi nedeni ile havale niteliği taşımaz. Bu tür bir işlem nakit ödemeye eşdeğer bir işlemdir⁴².

Elektronik para kullanımının en önemli avantajları⁴³:

- Ödemeler nedeniyle doğabilecek finansal riskleri azaltır,
- Ödemeler yüz yüze yapılmak zorunda değildir,
- Ödemelerin zamanında yapılmasını sağlar,
- Ödemelerde elektronik para kabul eden işletmelerin alacaklarının zamanında tahsil edilmesini sağlar,
- Kamu yönünden, vergi, sigorta ve gümrük girdileri gibi yasal yükümlülüklerin, sıra veya benzeri geciktirici etkenler nedeniyle geç tahsili, elektronik para kullanımı sayesinde ortadan kaldırılabilir ve bu şekilde elde edilecek gelir artırılabilir.

Elektronik para kullanımı getirdiği avantajlar yanında önemli riskler de taşımaktadır. Gelişmiş 10 ülkenin, elektronik para hakkında hazırlamış olduğu raporlarda ve bir çok ekonomistin birleştikleri, elektronik para kullanımının vergi kaçırma kolaylaştırabileceğidir. Elektronik para yoluyla vergi kaçırma tehlikesini doğuran unsur ise, elektronik paranın sağladığı önemli bir avantaj olan ödemelerin yüz yüze olmadan yapılabilmesidir⁴⁴.

Bunun dışında sistemle ilgili en önemli konu, kişisel bilgilere erişim ve kişisel gizlilik prensibinin uygulanabilirliğidir. Kullanıcıların elektronik para yoluyla yapacakları harcama ve ödeme kabulleri sistem tarafından anında kaydedilecektir. Bu ise, devletin

⁴² ETKK, Elektronik Ticaret Finans Çalışma Grubu Raporu

⁴³ ÇİLKOPARAN, a.g.m.

⁴⁴ ÇİLKOPARAN, a.g.m.

bu harcama ve ödeme kabul verilerine erişip erişmemesi sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu sorun hakkında iki zıt görüş bulunmaktadır. Birincisi, bu verilerin, devlet tarafından incelenerek kişinin vergi kaçırma, kara para aklama gibi illegal işlemlerin tespit edilebileceğine dair olan görüştür. Burada amaç, kişinin beyan ettiği gelirle, elektronik para yoluyla yapacağı harcama arasında doğacak tutarsızlıkların incelenmesi sonucu kişinin vergi durumunu ve varsa usulsüz işlemlerini belirlemektir. İkinci görüşe göre ise, bu verilere özel veya tüzel hiçbir kişi veya kuruluşun ulaşamaması gerektiğini savunmaktadır. Bu görüşe göre, kişinin yaptığı tüm harcama ve ödeme kabullerinin kişinin özel bilgileridir ve kendisinin izni olmadan kullanılamaz⁴⁵.

Elektronik para arzının kimler tarafından yapılacağı sorunu ise devlet politikaları ve ülkedeki finansal kurumların ekonomi içerisindeki yerine bağlı olarak belirlenmelidir. Elektronik para uygulaması yapılacak ülkede bankalar dışında, ekonomideki ağırlıklarına bağlı olarak, aracı kurumlara, kiralama kuruluşlarına ve banka dışı diğer finansal kurumlara da elektronik para çıkarma yetkisi verilebilir. Bu kurumlar dışında, mal ticareti yapan kuruluşların müşterilerine kendi satış merkezleri ve ortaklıklarına kullanılmak üzere elektronik para çıkartması da mümkündür⁴⁶.

2.2.3. Elektronik çek

Elektronik çek, kağıt çekin işlevini yerine getirdiği için, kağıt çekin sanal ortamdaki benzeri olarak nitelendirmek mümkündür⁴⁷. Geleneksel yöntemde, müşteriler, banka hesaplarına karşılık olarak aldıkları çek karnesini, mal ve hizmet alımında kullanmaktadırlar. Müşteri mal bedelini içeren çeki düzenledikten sonra satıcıya vermekte, satıcı ise söz konusu çeki hesabı bulunduğu bankaya ibraz etmek suretiyle mal bedelinin kendi hesabına aktarılmasını sağlamaktadır. İşte elektronik çekin internet üzerinde kullanımı da bu yöntem ile çok benzerlik göstermektedir. Buna göre, elektronik çek ilgili banka tarafından müşterisine network üzerinden doğrudan veya elektronik posta ile gönderilir. İnternet kullanıcısı elektronik çeki doldurduktan sonra ilgili satıcıya gönderir. Satıcı ise söz konusu elektronik çeki bankaya ibraz eder. Banka çek bedelini, alıcının hesabından satıcının hesabına aktarır. Elektronik çek sisteminde

⁴⁵ ETKK, Elektronik Ticaret Finans Çalışma Grubu Raporu

⁴⁶ ETKK, Elektronik Ticaret Finans Çalışma Grubu Raporu

⁴⁷ CANGİR, a.g.m., s.61

alıcı-satıcı, satıcı-banka ve alıcı-banka işlemlerinin tamamı elektronik ortamda gerçekleşmektedir. Elektronik çek kullanımının en önemli tercih nedeni, alıcının banka hesap numarasının, bankanın "public key" (açık anahtar) ile kodlanması neticesinde, alıcının hesap numarasının satıcı tarafından bilinmemesidir⁴⁸.

2.2.4. Sanal Kart

İnternette yapılan alışverişlerde kullanılan ödeme araçlarından birisi de sanal kartlardır. Sanal kartlar güvenlik unsurunu ön planda tutan kartlardır. Sanal kartın limiti "sıfır"dır. Kartınıza para aktarmadığınız sürece kullanılması mümkün değildir. İnternette alışveriş yapmak istediğiniz zaman önce sanal karta herhangi bir hesabınızdan para transferi yapmanız gerekmektedir. Alışveriş sanal kartla yaptıktan sonra kalan para hesabınıza geri aktarılmaktadır. Böylece sanal kartta para kalmadığı için kartın yetkisi olmayan kişiler tarafından alışverişte kullanılması söz konusu değildir⁴⁹.

2.3. İnternet ve Hukuk

İnternetin hızlı gelişimi ve içerdiği bilgi ve iletişim teknolojilerinin özgün oluşu mevcut hukuki düzenlemelerin ihtiyaçlara tam olarak cevap vermesini olanaksız kılmaktadır. Aynı zamanda internetin coğrafi sınırları tanımaması, ulusal hukuk sistemlerinin yetersiz kaldığı pek çok yeni sorun ortaya çıkarmakta. Söz konusu bu durum ise hukuk alanında uluslararası tutarlılık ve geçerliliğe sahip yasal düzenlemelerin yapılmasını zorunlu hale getirmektedir⁵⁰.

Hukuku, bir toplumda kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve devlet gücüyle uyulması zorunlu hale getirilmiş olan kurallar bütünü olarak tanımladığımızda, internet ve beraberinde getirdiği yeni ve farklı toplumsal ilişkiler ağının, doğal olarak hukuk düzenini de etkilemesi kaçınılmazdır. İnternet, bir yandan kişiler ve bilgi kaynakları arasında yeni tür ilişkiler doğururken, diğer yandan da bu ilişkileri siberalemlen denilen

⁴⁸ YETKİNER, a.g.m., s.58

⁴⁹ ÇİLKOPARAN, a.g.m.

⁵⁰ Mustafa ÖZYÜREK. "Elektronik ticaret ve Vergilendirilmesi", <http://www.finansalforum.com.tr/cgi-bin/haber/haber.cgi>, (15 Eylül 2002)

yere taşımaktadır. Bölgesel temelli hukuk ve uygulayıcısı otoriteler, bu yeni ortamı derin bir biçimde tehdit edici bulmaktadır⁵¹.

Hukuk kurallarının en belirgin özelliği, bu kurallara uymanın devletin zorlayıcı gücüyle sağlanmış olmalarıdır. Devlet elindeki bu gücü, kendi ülkesi içinde ve kendi vatandaşlarına uygulayabilirken, coğrafi sınırların ve kimliğin sarsılmaya başladığı bu yeni ortamda, ülkesel egemenliğini kullanabilme yeteneğinden mahrum kalabilir. Bu bağlamda, kamu gücünün dayanağı olan egemenlik ve yetki kavramları ile, bu gücün uygulandığı mekan kavramının, teknolojik gelişmeler karşısında ciddi erozyona uğrayabileceği bir gerçektir. Vergi toplama yetkisi de devletin sahip olduğu en önemli egemenlik göstergesidir ve bu yetki belli hukuki kurallar çerçevesinde kullanılır. Bu açıdan bakıldığında, konunun vergi hukuku için önemi daha da belirginleşmektedir.

2.3.1. İnternette mekan

İnternet günümüzde, insanların, iletişimin ötesinde, günlük hayattaki bir çok işlemi gerçekleştirdikleri bir ortam haline gelmiştir. Bu ortamın, coğrafi sınırlarla şekillenen dünyadan ayrı bir yer olduğu ifade etmek için "siberalem" deyimini kullanılmaktadır. Siberalem, birbirlerine bağlı çok sayıda sitede saklanan, iradi olarak ulaşılabilen ve interaktif bağlantı kurmanın çeşitli olanaklarını içeren, görünmeyen ve gayri maddi elektronik bilgi ve işlem dünyasıdır⁵². Siberalem sanal bir gerçekliktir.

Hukuk açısından bakıldığında, internette siberalem kavramının anladığımız manada mekan ve zamana karşılık gelip gelmediği önemlidir. Zaman ve mekan kavramlarını değiştirecek olağanüstü potansiyele sahip bilgi teknolojilerinin, günümüz hukuk düzeni üzerinde etki bırakmaması düşünülemez. Bu yeni ortam, sadece bilgiye ulaşmamızı eskiye oranla daha hızlı sağladığı için değil, ama aynı zamanda uzaktaki kişi ve bilgi kaynakları ile etkileşim biçimini değiştirdiği için, çok önemli bir kültürel ve hukuki olgu olarak kabul edilmelidir. Bu, bugün yüz yüze olduğumuz ve gelecekte vuku bulacak olan ve hukuk düzenindeki bir çok değişimin altında yatan, mekan kavramı ile kurulmuş yeni bir ilişki biçimidir. Uzaktaki kişi ve bilgi kaynakları ile çalışma olanakları yaygın hale gelip, mekan ve zamana dair tutum ve beklentiler değiştikçe, yeni ilişki

⁵¹ David R. JOHNSON - David G. POST, "Law And Borders--The Rise of Law in Cyberspace", 48 Stanford Law Review 1367 (1996), http://www.cli.org/X0025_LBFIN.html, (17 Şubat 2004)

⁵² YALTI, a.g.e., s.56

biçimleri şekillenmekte, yeni davranış kalıpları ortaya çıkmakta, yeni toplumsal kurumlar oluşmaktadır. Bunların sonucunda, bir parçasını oluşturduğu ortam değiştiği için, hukukun da değişmesi beklenmelidir⁵³.

Hukuki hak ve sorumlulukların belirlenmesinde, fiziksel alanları birbirinden ayıran coğrafi sınırların temel önem arz ettiği bir dünyadayız. Bütün hukuk düzeni öncelikle bölgeseldir. Bölgesel sınırlar, içlerinde farklı hukuk kurallarının uygulandığı alanları niteler. Günümüze kadar geçen sürede, fiziksel alanda çizilen (ulusal devletler ve diğer politik örgütlenmeler arasındaki) sınırlar ile hukuk alanının sınırları arasında genel bir örtüşme olagelmıştır⁵⁴. Dolayısıyla, hukuk mekanla sınırlıdır. Yani, hukukun, yöntem ve çalışmada merkez noktayı teşkil eden bir "yer duyarlılığı" olduğu ya da hukukun "yerin hukuku" olduğunu söylenebilir. Siberalemin, hukukun bu yapısıyla tanımladığı ve düzenlediği hemen her alanla temasa girmiştir, çünkü fiziksel, bölgesel ya da kavramsal olsun, mevcut geleneksel sınırlar, bilginin nitelik olarak dijital olduğu bu çağda daha geçişgen bir hal almıştır⁵⁵.

Elektronik ticaret herhangi bir fiziksel ortamda değil, onun yerine siberalemin belirsiz dünyasında meydana gelmektedir. Elektronik ticaretle meşgul olan kişiler, dünyanın herhangi bir yerinde bulunuyor olabilirler ve müşterileri de bunun farkında olmayacaklardır, ya da konumları onlar için önemli değildir⁵⁶. Yer yine de hayati önemini korumakta, fakat sadece mesaj ve bilgilerin aralarında yönlendirildiği makinelerin adresini içeren sanal bir yer olarak. Sistem, bu makinelerin fiziksel konumlarından da bağımsızdır, ve bir internet adresi ile fiziksel bir nüfuz alanı arasında bir bağ olması gerekmez. Alan adı, ilkin belirli bir makineye tahsis edilirken, makinenin fiziksel olarak yerleştirildiği bölgeye karşılık gelen bir IP adresi taşıyabilir (örneğin .uk alan adı uzantısı gibi), fakat bu makine, internetteki mantıksal alan adı değişmeden fiziksel alanda yer değiştirebilir. Ya da alan adı sahibi, bu adın, tamamen farklı bir fiziksel yerdeki farklı bir makineye verilmesini isteyebilir. Yani .uk alan adını taşıyan bir

⁵³ M. Ethan KATSH, "Cybertime, Cyberspace and Cyberlaw", J. ONLINE L. art.1, 1995, http://www.wm.edu/law/publications/jol/95_96/katsh.html, (13 Kasım 2003), para.4

⁵⁴ JOHNSON - POST, a.g.m.

⁵⁵ KATSH, a.g.m., para.9-10

⁵⁶ U.S Treasury, a.g.e., para. 7.2.3.1

sunucunun İngiltere’de bulunması gerekmez, ve kullanıcılar genel olarak okudukları içeriği barındıran sunucunun konumunun farkında bile değildir⁵⁷.

Dolayısıyla elektronik ticaret, ulusal sınırlar dikkate alınmaksızın yürütülmekte, ve gelir getirici faaliyet ve belirli bir mekan arasındaki bağı eritmektedir. Vergi idaresi açısından ortada, bir yandan maddi bir altyapı yani sunucular, kablolar, uydular ve bilgisayarlar, ama diğer yandan bilgi ve elektronik paranın dünya çapında dolaşmasına ve yolculuğun uzaktaki bir ülkedeki bir kullanıcının ekranında görülen bir imaj olarak sonlanmasına izin veren küresel bir ağ vardır. Dünyevi olan yön, vergi idaresinin bugüne kadar hep aşına olduğu bir alandır, ama diğeri, yani görünmeyen ve gayri maddi yön için aynı şey söylenemez. Bilgi otobanı, bir vergici için sınırları olmayan bir yolda sörf yapanların “mali gezgin”lere dönüşmesini ifade eder. O zaman bir vergici için soruyu şöyle sormak gerekir, siberalem vergiden muaf bir dünya mıdır, yoksa gezginin her ziyaret ettiği yerde, her uğradığı ülkede vergilendirildiği bir mekan mıdır?⁵⁸

2.3.2. İnternette egemenlik

Teknolojik gelişmelerin, somut nesneler üzerinde etkisi rahatça gözlemlenebilirken, egemenlik gibi kuramsal yapılar üzerindeki etkilerinin tasavvur edilmesi biraz daha zordur⁵⁹. İç egemenlik, ulusal sınırlar içinde yalnız devletin yetki ve güç sahibi oluşunu ifade eder. Bunun demokratik egemenlikteki yansıması ise, devletin, ülke sınırları içinde hukuk düzeni oluşturma yetkisine sahip olmasıdır.

Hukukun organizasyonunda teknolojinin etkisi her zaman olmuştur. Fakat, interneti diğer teknolojik gelişmelere nazaran farklı kılan, küresel erişime açık ve fakat sınır kontrollerine kapalı, merkezi olmayan, sanal yapısıdır. Dünyanın her köşesinde faaliyette bulunabilmenin, mekandan bağımsız olarak her yerde olabilmenin yolunu açan internet, coğrafyanın sonu, ama aynı zamanda kimliğin sonudur. Bu yapının hukuk düzeni anlamındaki tercümesi, internet karşısında devlet kontrolünün tehdit altında

⁵⁷ JOHNSON - POST, a.g.m.

⁵⁸ YALTI, a.g.e., s.57

⁵⁹ Colin B. PICKER, “A View From 40,000 Feet: International Law and The Invisible Hand of Technology”, Cardozo Law Review, Vol:23, No.1, 2001, <http://www.cardozo.yu.edu/cardlrev/v23n1/Picker.pdf>, (13 Kasım 2003), s.178

bulunduğu, siberalemin mevcut mimarisinin devletin internetteki davranışları düzenleme ve kontrol etmesini zorlaştırdığıdır⁶⁰.

Devlet oluşumu açısından bakıldığında, internetin, egemenlik için bir tehlike unsuru olarak görülmesinin nedeni, devletin üç tarihi fonksiyonunu tehdit etmesinden kaynaklanmaktadır: ulusal güvenliğin sağlanması, ekonomik faaliyetlerin düzenlenmesi, sivil ve ahlaki değerlerin korunması ve desteklenmesi. İnternetin, devletin kendi ülkesi içinde, gücü, serveti ve ahlak kurallarını kontrol etme yetkisini tehdit ettiği düşünülmektedir. Geleneksel iktidar fonksiyonlarına ve politikalarına karşı olan bir çok grup, kendi kişisel nedenlerini güçlendirmek için interneti kullanmaktadır⁶¹. Tüm bunlar düşünüldüğünde, internetin, devlet egemenliğine, diğer küreselleşme güçlerinden daha fazla zarar verdiği görüşü gündeme gelmektedir.

Uluslararası düzlemde bakıldığında, egemenlik devlete, uluslararası hukuk kuralları ile çerçevelenmiş bir iç ve dış bağımsızlık tanımaktadır. Devlet egemenliğinin içeriği ve bir devletin ulusal yasalarının, ne ve kim üzerinde ve nerede uygulanabileceği uluslararası hukukça belirlenir. Başka bir deyişle uluslararası hukuk, devletin yetkilerini düzenler ve sınırlar. Devlet egemenliğinin sınırları bir kez belirlendikten sonra, devlet bu alan içinde egemenliğini özgürce kullanır⁶². Dolayısıyla, ülkesel egemenlik ve teknolojik gelişmeler arasındaki çatışma, bir devletin yasakları ile diğer devletin özgürlükleri arasındaki çatışmaya dönüşmektedir. O halde, teknoloji ve hukuk çatışması, teknoloji ve "hukuklar" çatışması halini almaktadır. Bu durumda ise, internetle sonunun geldiği söylenenin devlet değil, ama uzun zamandır can çekişen mutlak ülkesel egemenlik olduğu söylenebilir⁶³.

Bununla beraber, devletin, teknolojinin hukuk düzenine nasıl yanıt vereceği, ve tersine hukuk düzeninin teknolojiye nasıl yanıt vereceği problemiyle karşılaştığına da belirlemek gerekir. Elbetteki internet hukuksuz bir alan değildir, ama devletler mevcut

⁶⁰ YALTI, a.g.e., s58

⁶¹ Henry H. PERRITT, "The Internet As A Threat To Sovereignty? Thoughts On The Internet's Role In Strengthening National And Global Governance", Indiana Journal of Global Legal Studies, vol.5, http://www.kentlaw.edu/perritt/publications/5_IND.J.OF.GLOBAL.LEGAL.STUD.42.htm, (17 Şubat 2004)

⁶² Billur YALTI, Uluslararası Mali İlişkiler, (editör: Aykut Herakman), A.Ü.F Yayınları, Eskişehir, Kasım 1999, s.237

⁶³ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.62

kural ve düzenlemelerini birer egemen olarak uygulayabilme yeteneğinden yoksun kalma sorunu ile karşı karşıyadır⁶⁴.

2.3.3. İnternette ülkesel yetki

Elektronik ticaret açısından bakıldığında, siberalemdaki temel sorun, uluslararası yetki sorunudur. Bu aşamada, vergi hukuku açısından önemli olan ise vergilendirme yetkisidir. Devlet egemenliği, vergilendirme yetkisinin kaynağı, verginin varoluş nedenidir. Bir devletin kamu hizmeti giderlerini karşılamak üzere ülkesinde yaşayan kişilere mali yükümlülükler getirebilmesinin kaynağı, o devletin egemenliğinde aramak gerekir. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğinin mali alandaki görünümüdür. Vergilendirme yetkisi, egemenlik ile aynı zaman ve yerde var olan, egemenliği doğal olarak takip eden; fakat aynı zamanda egemenlikle sınırlı olan bir yetkidir. Bu aşamada egemenliğin, dolayısıyla yetkinin sınırlarının belirlenmesi önem kazanmaktadır. Egemenliğin sınırları aynı zamanda vergilendirme yetkisinin de sınırlandır⁶⁵.

Uluslararası alanda uygulanan "yersel hukuk"un iki ilkesi, devletin yer ve kişi bakımından yetkisinin çerçevesi ve niteliği konusunda bir düzen getirmektedir. Birincisi, bir devlet yetkilerini ancak ülkesi üzerinde kullanabilir. Devletin yetkilerinin yer itibariye sınırını gösteren bu ilke "ülkesellik ilkesi" olarak adlandırılır. Aksini öngören bir uluslararası hukuk kuralı bulunmadıkça, devlet bu yetkisini ülkesi dışında kullanamaz. Bu ilke, bir ulusal düzenin devletin ülkesinde bulunan bütün kişi ve şeylere ya da olaylara uygulanabileceğini gösterir. İkincisi, "kişisellik ilkesi"dir. Bu ilke çerçevesinde, devlet yetkisi, yani bir ulusal hukuk düzenine dahil kurallar, devlete uyrukluğa bağlı olan kişilere uygulanabilir⁶⁶. Yani, bir egemen devletin, belirli kişi ve şeyler (olaylar) üzerinde, ülkesel ve kişisel yetki iddia edebilmesi için, o kişi veya şeylerin ya da olayların, egemen devletin kontrolü altında olan fiziksel yerle teması olması gerekir.

Oysa siberalemda eylemlerin coğrafi anlamda nerede gerçekleştiğini belirlemek güçtür; çünkü interneti oluşturan bilgisayar ağları yayılı ve dağınıktır. Bu küresel

⁶⁴ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.59

⁶⁵ YALTI, Uluslararası Mali..., a.g.e., s.237

⁶⁶ YALTI, Uluslararası Mali..., a.g.e., s.237

karakter, olayları ve bunların sonuçlarını belirli bir yere bağlamayı güçleştirir⁶⁷. Siberalemin bu yapısı, fiziksel yer ile hukuki olgu arasındaki bağa radikal bir biçimde zarar vermektedir⁶⁸. Dolayısıyla, egemenlik ve yetki kavramlarının sınırları, bu sanal dünyada oldukça belirsiz hale gelmektedir.

Bu aşamada sorun, siberalemin nasıl bir yer olduğunda kilitlenmektedir ve üzerinde uluslararası mutabakat sağlanmış bir bakış açısı getirilmesi, çözüm üretilmesi için ilk adım olacaktır. Çünkü, internete, fiziksel alemin dışında, kimsenin egemenliğinde olmayan, "hiçbir yer" temelinde bakıldığında, ülkesel yetki kullanımına ilişkin temel düzlem tamamen çöker ve dolayısıyla "yere" dayalı hiçbir hukuk kuralının çalışması mümkün değildir. Buna karşılık internete, ülkelerin egemenlik alanlarının iç içe geçtiği, "birden fazla yer" temelinde yaklaşıldığında ise yere dayalı ve fakat çatışan ya da çatışma potansiyeli taşıyan hukuk kurallarının nasıl çalışacağı meselesi önem kazanmaktadır⁶⁹.

2.4. Elektronik Ticaretin Hukuksal Altyapısının Oluşumu

Başlangıçta savunma, sonraları bilgi aktarım aracı olarak düşünülen ve artık bir ticaret aracı haline de dönüşen internet, geleneksel ticari ilişkilere yeni kurumlar taşımıştır. Günümüzde ne mahalle, ne kent, ne de ülke ile sınırlı olan ticari ilişkilerin ana teması, alıcı ve satıcının birbirini hiç görmeden, nerede olduğunu bilmeden, tamamen elektronik ortamda yazışma yoluyla faaliyette bulunabiliyor olmasıdır. Teklif, sipariş sözleşme, (bazı hallerde) teslim, fatura, ödeme elektronik ortamda yapılabilmektedir⁷⁰. Dolayısıyla, yapılan işlemlerin doğuracağı hukuki sonuçların herkes tarafından bilinebilmesi anlamında açık olan ve genel olarak kabul görüp benimsenen hukuki yapı, elektronik ticaret açısından büyük önem taşımaktadır. Bu husus, hem herhangi yasal bir düzenlemenin yapılmadığı piyasaların doğurabileceği risklerin ve kötüye kullanımların önüne geçilmesi bakımından hem de elektronik ticaretin diğer ulusal ve uluslararası politika öncelikleriyle uyumlu bir şekilde gelişmesi açısından gereklidir. Elektronik ticarete taraf olan kişilerin yaptıkları eylemler sonucu doğabilecek alacak, borç,

⁶⁷ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.62

⁶⁸ JOHNSON - POST, a.g.m.

⁶⁹ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.68

⁷⁰ Billur YALTI, "E-İmza ve E-Belge: Kağıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-I", Vergi Sorunları, sy.151, (Nisan 2001), s.127

tazminat ve benzeri hak ve yükümlölükler konusunda hukuki bazda bir açıklığın bulunması, ayrıca ihtilaf halinde hangi ölke mahkemesinin ve hangi mevzuatın uygulanacağını önceden bilinmesi son derece önemlidir⁷¹.

2.4.1. Elektronik imza ve onay makamı

İnternette taraflar arasında kimliklerin belirlenmesi ve beyan edilen kimliğin doğruluğunun onaylanması, vergilendirmeye ilişkin sonuçların ötesinde, hem söz konusu ilişkilerin güvenli bir biçimde kurulmasını içerir, hem de internette tüketicinin korunması bağlamındaki mevzuatların uygulanabilmesi için aranır. Tüketicinin korunmasına yönelik hukuki çerçeve vergilendirmeye ilişkin kuralların uygulanabilmesi anlamında da sonuç doğurur. Yani vergi mülahazası bir yana bırakılacak olursa, internetteki işlemlerde tarafların giderek daha fazla güven ortamına duydukları gereksinimle söz konusu doğrulayıcı mekanizmalara başvurularının sayısının artacağı da düşünülebilir⁷².

2.4.1.2. E-İmza

Güven, bütün ticari girişimlerde hayati önem arz eden bir konudur. Elektronik ticarete ise, ticari işleme taraf olanlar belki de hiç yüz yüze gelmeyeceklerinden, güven unsuru özellikle ön plana çıkmakta ve tarafların kim olduklarının belirlenmesi de ciddi bir mesele haline dönüşmektedir⁷³. Dolayısıyla, elektronik ticaretin gelişebilmesi ve kullanıcılar tarafından benimsenebilmesinin ilk şartı; açık ağ sistemine duyulan güvenin sağlanmasıdır⁷⁴.

Herhangi bir online işlemde, gerekli güvenlik seviyesinin sağlanması için dört şartın yerine getirilmesi gerekir⁷⁵:

-Kimlik doğrulama: Online işlemlerde, işleme katılan her iki tarafın da, gerçekten iş yaptıklarını düşündükleri kişiyle iş yaptıklarından emin olmaları gerekir. Bilgisayar

⁷¹ CANGİR, a.g.m., s.62

⁷² YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.247

⁷³ McCann FITZGERALD, "E-Commerce Legislation Facilitating Requirements for Export Expansion", 2001, <http://www.mccann-fitzgerald.ie/pdf/iiti/iitichapter6.pdf>, (1 Mart 2004), para.1.2

⁷⁴ ETKK, Elektronik Ticaret Hukuk Çalışma Grubu Raporu

⁷⁵ FITZGERALD, a.g.m., para.1.5

korsanlarının saldırısına uğrama veya başka bir online güvenlik açığının orta çıkma ihtimali minimum düzeyde tutulmalıdır.

-Bilgi bütünlüğü: Ticari işleme katılan tarafların kimliklerinin açık bir şekilde belirlenmesi yegane hayati konu değildir. Bunun yanında, tarafların, elektronik iletinin kendisinin de herhangi bir şekilde değiştirilmemiş olduğundan emin olmaları gerekir.

-Gizlilik: Ticari işlemler gizlilik gerektirirler. Gizli ticari bilgiler, özellikle de ticari sır niteliğindeki veriler elektronik olarak transfer edilebildiği için, güvenli şifreleme gereksinimi birinci derecede önem arz etmektedir.

-Reddedilemezlik: Online ticari işlemlerde, tarafların, belirli bir iletinin sahibi olduklarını inkar etme olanaklarının olmaması gerekir.

Söz konusu şartlardan ilk ikisi, yani açık ağlardan yollanan bilginin kim tarafından yazıldığına belirlenebilmesi, kimliğin kanıtlanabilmesi / doğrulanabilmesi, ve bilginin ağ üzerindeki yolculuğu sırasında değiştirilmemiş, üçüncü bir kişi tarafından bozulmamış olduğunun, bilgi bütünlüğünün kanıtlanması, "sayısal imza" sayesinde sağlanır⁷⁶.

Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu'nun (ETKK), Elektronik Ticaret Hukuk Çalışma Grubu tarafından 1998 yılında hazırlanan rapora göre elektronik imza; bir bilginin üçüncü tarafların erişimine kapalı bir ortamda, bütünlüğü bozulmadan (bilgiyi ileten tarafın oluşturduğu orijinal haliyle) ve tarafların kimlikleri doğrulanarak iletildiğini, elektronik veya benzeri araçlarla garanti eden harf, karakter veya sembollerden oluşmuş bir seti ifade eder. Bu tanımda kullanılan "bilgi" sözcüğü, herhangi bir elektronik ortamda yaratılan, iletilen ya da depolanan ve daha sonra yeniden kullanılabilir şekilde geri çağırılabilen her türlü bilgiyi içermektedir⁷⁷.

Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu'nun (UNCITRAL), 2001 yılında hazırladığı "Elektronik İmza Yasa Modeli"nde yapılan tanımlamaya göre elektronik imza; bir veri mesajına eklenmiş veya mantıksal olarak ilişkilendirilmiş, veri mesajına ilişkin olarak imza sahibinin kimliğini belirlemede kullanılan ve veri mesajında

⁷⁶ ETKK, Elektronik Ticaret Teknik Çalışma Grubu Raporu, 1998, <http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/elektronikticaret/elektronikticaret-kutuphanesi/005a3.html>, (17 Şubat 2004)

⁷⁷ ETKK, Elektronik Ticaret Hukuk Çalışma Grubu Raporu

imza sahibinin onay bilgisini taşıyan, elektronik formattaki veridir. Bahsi geçen "veri mesajı" ise, elektronik, optik veya benzer yöntemleri içeren, fakat bunlarla sınırlı olmamak üzere, EDI, e-posta, telgraf, teleks ve faks gibi araçlarla üretilen, gönderilen, alınan veya saklanan bilgidir⁷⁸.

Aynı yönde bir tanımlama da, ABD'de 30 Haziran 2000'de kabul edilen "Küresel ve Ulusal Ticarete Elektronik İmza Yasası"nda bulunmaktadır. Yasaya göre elektronik imza; bir sözleşme veya kayda eklenmiş veya onun mantıksal bir parçası olan ve kaydı imzalama niyetiyle bir kişi tarafından işletilen veya edinilen, bir elektronik ses, sembol ya da işlemdir. Burada "elektronik", elektrikselsel, sayısal, manyetik, kablosuz, optik, elektromanyetik veya benzer yeteneklere sahip teknoloji anlamına gelmektedir. Elektronik kayıt ise, elektronik yollarla, üretilen, gönderilen, iletilen, alınan ya da saklanan sözleşme ya da diğer bir kayıttır⁷⁹.

Ülkemizde de 15.01.2004 tarihinde TBMM tarafından kabul edilen 5070 sayılı "Elektronik İmza Kanunu"⁸⁰nun 3.maddesine göre elektronik imza, başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi ifade eder. Elektronik veri ise, elektronik, optik veya benzeri yollarla üretilen, taşınan veya saklanan kayıtlardır.

Dijital imza'nın temelini kriptografi oluşturur. Kriptografi, okunur bir formattaki bilginin başkalarının okuyamayacağı bir formata dönüştürülmesi bilimidir. Bu süreçte, bilgi hedeflenen alıcı dışında bir başkasının okuyamayacağı veya değiştiremeyeceği bir şekilde kodlanır (şifreleme). Şifreleme ve deşifreleme, verinin okunabilir ve kodlanmış formatlara dönüştürülmesini sağlayan bir matematiksel formül veya "algoritma" ile bir anahtar gerektirir. Anahtar, dijital imzayı veya şifreli mesajı üretmek için ham metin ile birleştirilmiş özel bir sayıdır. Yolda alıkonulsa bile mesajı deşifre etme kabiliyetine sahip olmayan bir kişi tarafından kesinlikle okunamaz (deşifre).⁸¹

⁷⁸ UNCITRAL, Model Law on Electronic Signatures with Guide to Enactment, 2001, <http://www.uncitral.org/english/texts/electcom/ml-elecsig-e.pdf>, (1 Mart 2004), s.1

⁷⁹ Electronic Signatures in Global And National Commerce Act, Public Law 106-229, June 30, 2000, <http://www.cio.noaa.gov/itmanagement/pl106229.pdf>, (4 Haziran 2004), sec.106

⁸⁰ 23 Ocak 2004 tarihinde 25355 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁸¹ <http://www.dijitalimza.info/what.cfm.htm#5>

Sayısal imza teknolojisi, "açık anahtarlı kriptografi" (public key encryption) adı verilen bir şifreleme tekniği kullanır. Açık anahtarlı kriptografide her kullanıcıya, iki ayrı anahtar (sayı dizisi) verilir. Bu anahtarlardan biri gizli (private key – kişisel anahtar), diğeri ise herkese açıktır (public key – açık anahtar) ve iki anahtar arasında özel bir matematiksel ilişki vardır; fakat açık anahtarı bilen herhangi bir kişinin gizli anahtarı bulabilmesi, hesaplayabilmesi mümkün değildir⁸². Bu yöntem "asimetrik şifreleme" adı verilmektedir ve bir anahtar ile bir mühürlenmiş mesaj sadece diğeri ile açılabilir⁸³.

Sayısal imza, iki bileşene bağlı olarak atılır: i) İmza atanın gizli anahtarı ii) İmzalanan mesaj. Mesaj belirli bir özetleme algoritmasından geçirilir, bu özet imza atanın gizli anahtarıyla şifrelenir; bu şekilde şifrelenmiş mesaj özeti sayısal imzayı oluşturur. İmzanın doğrulanabilmesi için, önce, imzayı atanın açık anahtarıyla mesaj özetinin şifresi açılır. Mesajın aslı, yine özetleme işlevinden geçirilerek ikinci bir mesaj özeti daha bulunur. Şifresi açılmış mesaj özeti ile yeni bulunan mesaj özeti tamamen birbirinin aynıysa, imza doğrulanmış, gönderenin kimliği ve bilginin bütünlüğü kanıtlanmış olur. Sayısal imzayı atan kişi kendi gizli anahtarını kullanırken, sayısal imzayı doğrulamak isteyenler ise, imzayı atanın açık anahtarını kullanmaktadırlar⁸⁴.

Bu noktada belirtilmesi gereken önemli bir husus, elektronik imza ile sayısal (dijital) imzanın aynı olguyu ifade etmedikleridir. Çeşitli ülkelerde yürürlüğe girmiş bulunan ya da girmek üzere olan yasa metinleri incelendiğinde "dijital imza" ve "elektronik imza" terimlerinden birinin seçildiği görülmektedir. İlk bakışta bu bir terminoloji tercihi meselesi gibi durmakla birlikte, bu iki terim birbirinden farklıdır ve birbirleriyle karıştırılmamalıdır. Bir "dijital imza", aynı zamanda "elektronik" olmakla birlikte, "elektronik imza" çok daha geniş bir alanı kapsar. Bu geniş alanın içinde, el yazısı (ıslak) imzanın yerini elektronik ortamda alabilecek bütün teknolojiler girmektedir. Bu teknolojilere örnek olarak el yazısı imzanın orijinalinin taranarak dönüştürüldüğü bir görüntü dosyası, PIN kodu ve dijital kalemle atılmış imza sayılabilir. "Dijital imza" ise, elektronik ortamda iletilen bilgilerin kesinlikle bunları gönderen kuruma veya kişiye ait olduğunu doğrulayacak, verinin başkası tarafından

⁸² ETKK, Elektronik Ticaret Teknik Çalışma Grubu Raporu

⁸³ YALTI, E-İmza ve..., a.g.m., s.130

⁸⁴ ETKK, Elektronik Ticaret Teknik Çalışma Grubu Raporu

yollanmadığını garanti edecek teknolojik uygulamanın adıdır⁸⁵. Dijital imza, sayısal teknolojiye ("0" veya "1" rakamlarıyla ifade edilen bitlerden oluşan elektronik veri) dayalıdır, ve sayısal kimlik olarak nitelenebilir⁸⁶.

5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu da her ne kadar tanımlamalarında "elektronik imza" ifadesini kullansa da, kanun hükümlerinden anlaşılan, esas olarak "sayısal imza"nın düzenleme altına alındığıdır. Özellikle de, Avrupa Birliği Konseyi tarafından 13 Aralık 1999'da kabul edilen Elektronik İmza Yönergesi'nde "Gelişmiş Elektronik İmza" (advanced electronic signature) olarak tanımlanan, kanunumuzda da "Güvenli Elektronik İmza" adıyla düzenleme altına alınan, sertifikaya dayalı sayısal imza hakkında ayrıntılı hükümler getirilmiştir. Kanunun 4.maddesinde "Güvenli Elektronik İmza"; münhasıran imza sahibine bağlı olan, sadece imza sahibinin tasarrufunda bulunan güvenli elektronik imza oluşturma aracı ile oluşturulan, nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliğinin tespitini sağlayan, imzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının tespitini sağlayan elektronik imza olarak tanımlanmıştır.

Güvenli elektronik imza tanımlamasında geçen "Güvenli elektronik imza oluşturma araçları", kanunun 6.maddesinde; ürettiği elektronik imza oluşturma verilerinin kendi aralarında bir eşi daha bulunmamasını, üzerinde kayıtlı olan elektronik imza oluşturma verilerinin araç dışına hiçbir biçimde çıkarılamamasını ve gizliliğini, üzerinde kayıtlı olan elektronik imza oluşturma verilerinin, üçüncü kişilerce elde edilememesini, kullanılamamasını ve elektronik imzanın sahteciliğe karşı korunmasını, imzalanacak verinin imza sahibi dışında değiştirilememesini ve bu verinin imza sahibi tarafından imzanın oluşturulmasından önce görülebilmesini sağlayan imza oluşturma araçları olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca Elektronik İmza Kanunu ile BK ve HUMK'na eklenecek maddelerle elektronik imza, klasik imza ile aynı değere yükseltilmektedir. 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununun bu konuya ilişkin maddeleri şöyledir:

⁸⁵ Türkiye Bilişim Şurası, Hukuk Çalışma Grubu Raporu, 2002, http://www.taek.gov.tr/taek/bet/pdf/hukuk_cg_raporu.pdf, (17 Mart 2004), s.83

⁸⁶ YALTI, E-İmza ve..., a.g.m., s.129

Madde 5: Güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğurur.

Kanunların resmî şekle veya özel bir merasime tabi tuttuğu hukukî işlemler ile teminat sözleşmeleri güvenli elektronik imza ile gerçekleştirilemez⁸⁷.

Benzer bir hüküm 22. madde de düzenlenmiştir:

Madde 22: 22/4/1926 tarihli ve 818 sayılı Borçlar Kanununun 14 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki cümle eklenmiştir.

"Güvenli elektronik imza elle atılan imza ile aynı ispat gücünü haizdir."

Yine Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda yapılması düşünülen değişiklik ise madde 23 de düzenlenmiştir.

Madde 23: 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa 295 inci maddeden sonra gelmek üzere aşağıdaki 295/A maddesi eklenmiştir.

"Madde 295/A- Usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik veriler senet hükmündedir. Bu veriler aksi ispat edilinceye kadar kesin delil sayılırlar.

Dava sırasında bir taraf kendisine karşı ileri sürülen ve güvenli elektronik imza ile oluşturulmuş veriyi inkar ederse, bu Kanunun 308 inci maddesi kıyas yoluyla uygulanır."

Yukarıdaki düzenlemelerden anlaşılacağı üzere her elektronik imza, klasik imza ile eş değerde tutulmamaktadır. Yani, e-mail kullanırken kendimize göre, oluşturduğumuz imzalar veya ilgili sitenin oluşturulmasına imkan verdiği imzalar veya

⁸⁷ Yani kanun, resmi kurum ya da kişiler önünde yapılmasını istediği işlemler için dijital imzayı kapatmıştır. Evlilik, gayrimenkul mülkiyetin nakli, araç satışları, mal rejimi sözleşmeleri, evlilik akti, tapuda yapılan taşınmaz tescilleri, resmi vasiyetname, kefalet sözleşmeleri vb. Dünyada da aynı şekilde dijital imza kullanımı, resmi kurum ya da kişiler önünde yapılması gereken işlemler için kapatılmış durumdadır. Ancak örneğin; Amerika'da bu yasaklılık ebedi değildir. Amerika dijital imzanın şimdilik kullanılamayacağı alanları tespit etmiş, bunların üç yıl gözlemleneceğini ve üç yıl sonunda hala yasaklılığın devamı gerekir mi gerekmez mi buna karar verileceğini öngörmüştür. Nitekim yasaklı olan alanlardan biri olan mahkemelerin elektronik ortama taşınması ve mahkemelerde dijital imza kullanımı artık serbesttir. (Melih GENÇTÜRK, "E-İmza Kanunu Eksikliklerle Dolu" (İstanbul Bilgi Üniversitesi Öğretim Üyesi Yard. Doç. Dr. Leyla Keser ile 'e-imza' kanununu hakkında yapılan görüşme, 09.02.2004), <http://turk.internet.com/haber/yaziqoster.php3?yaziid=9276>, (4 Mart 2004)

bazı sitelerin güvenilirliği artırmak için kendilerine göre oluşturdıkları imza niteliğindeki şekiller, rakamlar, şifreler vs. bütün bunlar elektronik imza kanununun kapsamı dışındaki uygulamalardır ve bu tür atılan imzalar hukuksal koruma altında olmayıp, klasik imza ile eş tutulamaz. Kanunun bir elektronik imzayı, klasik imzayla eş değerde tutabilmesi için, öncelikle elektronik imzanın kanunda tanımlanan nitelikte olması gerekir. Yani kanunda belirtilen sertifika vermeye yetkili kurumlar tarafından verilmiş güvenli elektronik imza olması gerekir⁸⁸.

Sayısal imzanın yararları⁸⁹:

1- Bir kullanıcı tarafından gönderilen bilgilerin veya verilerin kesinlikle o kişi tarafından gönderildiği teyit eder. Kısacası, başkası tarafından gönderilmediğini garanti eder. Dolayısıyla, klasik imzadaki gibi taklit edilme olasılığı da ortadan kalkar. Gönderici göndermediğini, alıcı da almadığını iddia edemez.

2- Bir kullanıcı tarafından gönderilen bilgilerin veya verilerin bir başkasının eline geçmesini veya değiştirilmesini engeller.

3- Gönderilen bilgi ve verilerin içeriği, gönderici tarafından veya alıcı tarafından inkar edilemez. Çünkü, değil başkası, kendileri dahi gönderimden sonra içeriğini değiştiremez. Kaldı ki, bir uyumsuzluk halinde elektronik belgenin bir kopyası da onay kurumundadır.

4- Gönderilen verilerin tarih açısından damgalanmasını sağladığı gibi, arşivleme kolaylığı sağlar.

5- Gönderilen verilerin çabuk ulaşmasını sağlar, baskı, kağıt, posta ve arşivleme maliyetlerini en aza indirir.

2.4.1.3. Onay makamı

Sayısal imza tekniğinin güvenli bir biçimde uygulanabilmesi, sisteme üçüncü güvenilir tarafın dahil edilmesini zorunlu kılar. Bunun sebebi şudur: Mevcut asimetrik şifreleme teknolojisi kullanılarak, herkes herhangi bir kişi adına kamusal ve özel anahtar

⁸⁸ Ömer ERGÜN, "5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu ve Dijital İmza-5", (Şubat 2004), <http://turk.internet.com/haber/yazigoster.php3?yaziid=9382>, (2 Mart 2004)

⁸⁹ M. Gökhan AHI, "Hukuki Bakımdan Dijital (Sayısal) İmza", <http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/sayisaliimza.htm>, (8 Mart 2004)

çiftini yaratabilir. Diğer bir deyişle, herhangi bir kişi internetten bir imza yazılımı indirerek "Ahmet Can" adına bir dijital imza yaratabilir. Hatta bu imza kamusal anahtar veritabanına dahi yüklenebilir. Bu anahtarı yaratan kişinin gerçekten "Ahmet Can" olup olmadığı nereden bilinecektir? Bağımsız bir onay makamı olmadığı takdirde, herhangi bir kişi "Ahmet Can" gibi davranabilir ve mesajı alan taraf da bilmeden sahte bir imzaya dayanarak işlem yapabilir. Bu nedenle, dijital imzanın belirli bir kişiye bağlanması için üçüncü güvenilir tarafça onaylanması zorunludur. "Dijital Sertifika Servis Sağlayıcılar" olarak nitelenen bu onay makamları, elektronik ortamdaki ticari veya ticari olmayan işlemlerin güvenliğinin belkemiğini oluşturur⁹⁰.

EİK' nın 8.maddesinde Elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı, "elektronik sertifika, zaman damgası ve elektronik imzalarla ilgili hizmetleri sağlayan kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek veya özel hukuk tüzel kişileri" olarak tanımlanmıştır. Tanımda bahsi geçen "elektronik sertifika" ve "zaman damgası" kavramları ise kanunun 3.maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre elektronik sertifika, imza sahibinin imza doğrulama verisini ve kimlik bilgilerini birbirine bağlayan elektronik kaydı ifade eder. Zaman damgası ise, bir elektronik verinin, üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve / veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla, elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından elektronik imzayla doğrulanan kayıttır.

EİK, "Nitelikli elektronik sertifika" tanımını benimsemiş ve bir nitelikli elektronik sertifikada bulunması gereken unsurları 9.maddede sıralamıştır. Buna göre, nitelikli elektronik sertifikada; sertifikanın "nitelikli elektronik sertifika" olduğuna dair bir ibarenin, sertifika hizmet sağlayıcısının kimlik bilgileri ve kurulduğu ülke adının, imza sahibinin teşhis edilebileceği kimlik bilgilerinin, elektronik imza oluşturma verisine karşılık gelen imza doğrulama verisinin, sertifikanın geçerlilik süresinin başlangıç ve bitiş tarihlerinin, sertifikanın seri numarasının, sertifika sahibi diğer bir kişi adına hareket ediyorsa bu yetkisine ilişkin bilginin, sertifika sahibi talep ederse meslekî veya diğer kişisel bilgilerinin, varsa sertifikanın kullanım şartları ve kullanılacağı işlemlerdeki maddî sınırlamalara ilişkin bilgilerin, sertifika hizmet sağlayıcısının sertifikada yer alan bilgileri doğrulayan güvenli elektronik imzasının, bulunması zorunludur.

⁹⁰ YALTI, E-İmza ve..., a.g.m., s.130

Açık ağlarda kimlik kanıtlama ve bilgi bütünlüğünü koruma sorunlarına çözüm getiren sayısal imza uygulaması, ağ üzerindeki kullanıcıların birbirlerine güven duymasına yarayacak; ama beraberinde yeni ve farklı bir güven sorunu getirecektir: Onay kurumlarına, onlar tarafından dağıtılan anahtar çiftlerinin düzgün üretilmiş olduğuna, kişilerin gizli anahtarlarının iyi, dürüst ve sağlam ellerde saklanacağına, ya da üretilir üretilmez imha edileceğine, elektronik kimlik belgelerinin güncellenmesinin düzgün yürütüleceğine, yasal olarak gizli anahtara erişim durumlarında kişilik haklarının zarar görmeyeceğine, kısacası onay kurumunun işleyişine güvenme veya güvenmeme sorunu. Bu nedenle, OECD ülkeleri, 1997 Mart ayında yayımladıkları OECD Kriptografi Politikaları Kılavuzu'nda şu sekiz maddeyi vurgulamaktadırlar⁹¹:

- *Kriptografik Yöntemlere Güven:* Kriptografik yöntemler, bilgi ve iletişim sistemlerinin kullanılması için güven oluşturmaktadır.
- *Özgür Seçim:* Kullanılacak kriptografik ürünler, yasalar çerçevesinde özgürce seçilebilmelidir.
- *Gereksinime Bağlı Gelişme:* Kriptografik yöntemler, birey, kurum ve hükümetlerin gereksinim, istem ve sorumluluklarına bağlı olarak gelişmelidir.
- *Standartlar:* Açık anahtar altyapısı ve şifreleme standartları ulusal ve uluslararası düzeylerde geliştirilmeli ve yaygınlaştırılmalıdır.
- *Bireysel Gizlilik Hakkı:* Ulusal kriptografi politikaları, bireysel iletişimin gizliliğine ve kişisel bilgilerin korunması gereğine saygı göstermelidir.
- *Yasal Erişim:* Ulusal politikalar, bu kılavuzdaki diğer ilkelerle çelişmemek koşuluyla, şifreli mesajlara ve kişilerin gizli anahtarlarına yasal erişimi öngörebilir.
- *Yasal Sorumluluk:* Kriptografi hizmeti veren ve açık/ gizli anahtarları dağıtma yetkisi taşıyan kuruluşların yasal sorumlulukları açıkça belirlenmelidir.
- *Uluslararası Eşgüdüm:* Ulusal ve uluslararası kriptografi politikaları, birbirleriyle eşgüdüm içinde oluşturulmalıdır.

⁹¹ ETKK, Elektronik Ticaret Teknik Çalışma Grubu Raporu

2.4.2. Elektronik ticarete sözleşme oluşumu: e-sözleşme

Kamu hukukunun bir dalını oluşturan vergi hukuku ile özel hukukun dalları, özellikle medeni, borçlar ve ticaret hukuku arasında sıkı bir ilişki vardır. Kişilerin ekonomik faaliyetleri yaygın bir biçimde özel hukuk tarafından düzenlenen alanlarda gerçekleşir. Dolayısıyla, vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki bu sıkı ilişkinin en önemli sebebi, çeşitli vergiler itibarıyla vergiyi doğuran olayın bir çok durumda özel hukuk ilişkisine dayanması, bir başka deyişle özünde özel hukuk ilişkisinin varlığının yatmasıdır⁹².

Ticari ilişkilerin önemli bir parçası olan sözleşme oluşumu da borçlar hukuku kapsamına giren bir özel hukuk ilişkisi olduğu için, vergi hukuku açısından da önem arz eder, çünkü taraflar arasında kurulan sözleşmeler vergiyi doğuran olaya sebebiyet verebilirler. Dolayısıyla elektronik ticarete taraf olanlar arasında ticari aktivitelerin gerçekleştirilebilmesi, diğer bir ifade ile elektronik ticaretin işlerlik kazanabilmesi de, sözleşmelerin elektronik ortamda yapılmasını gerektirmektedir. Bu nedenle, elektronik ticarete sözleşmenin nasıl kurulacağı, bu alandaki ticari faaliyetlerin vergisel sonuçlarının vergi hukuku tarafından kapsanması açısından önemlidir.

"Elektronik Sözleşme", klâsik iletişim araçları ve yolları kullanılmadan, tamamen elektronik ortam içinde, internet üzerinden yapılan sözleşmeler olarak tanımlanabilir. Kurulmasında kullanılan yeni ve teknolojik gelişmelerin getirdiği bazı özellikler dışında, sözleşme kavramını belirleyen ve tanımlayan bütün unsurlar ve şartlar burada da geçerlidir⁹³. Ancak, internet yolu ile girilen ilişkilerde sözleşme kurulması, şekil serbestisi olduğu sürece, yani sözleşmenin yapılması bakımından herhangi bir şeklin geçerlilik koşulu olarak öngörülmemesi durumunda mümkündür. Hukukumuzda şekil serbestisi esastır, bu nedenle taraflar kural olarak istedikleri şekilde, sözlü ya da yazılı olarak, sözleşmeyi yapabilirler. Ancak bazı sözleşmeler açısından kanun koyucu, istisnai de olsa yazılı ya da resmi şekil zorunluluğu getirmiştir. Özellikle resmi şeklin zorunlu olduğu işlemler, örneğin taşınmaz satımı sözleşmesi, elektronik veri aktarımı yoluyla

⁹² Doğan ŞENYÜZ, Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Kasım 2002, s.1-2

⁹³ "İnternette Hukuki İşlemler", <http://www.igeme.org.tr/TUR/etrade/hukuk/bolum2.htm>, (7 Temmuz 2003)

yapılamaz⁹⁴. Buna karşılık salt yazılı şekle tabi işlemler bakımından, elektronik imzanın kullanılabileceği alanlarda, taraflar arasında elektronik sözleşme kurulması mümkündür. Çünkü hukukumuzda, e-imza'nın kanuni geçerliliğinin bulunması, imzanın kullanıldığı belgeye de, daha doğrusu "elektronik belge"ye de geçerlilik kazandırmaktadır. Dolayısıyla, şekil serbestisi altında yazılı olarak kurulan sözleşmelerin, internet ortamındaki karşılığı "e-imza" ve "e-belge" olmaktadır.

Sözleşme, iki taraflı bir hukuki işlemdir; bu itibardır ki, kendiliğinden değil, ancak iki tarafın karşılıklı ve birbirine uygun surette irade açıklamasında bulunmalarıyla meydana gelebilir (kurulabilir)⁹⁵. Türk Hukukunda bir sözleşmenin nasıl kurulacağı hususu da Borçlar Kanunu'nun 1. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, sözleşmenin kurulması için, sözleşme yapmak isteyen tarafların karşılıklı ve birbirine uygun irade açıklamasında bulunması gerekir. Sözleşme yapan taraflardan birinin öncelikle karşı tarafa bir sözleşme yapma teklifinde bulunması zorunludur. İlk olarak açıklanan bu iradeye "icap" adı verilir. İcabi takiben, diğer tarafın buna cevap vermesi ve kendisinin sözleşmeyi yapma yönündeki iradesini belirtmesi zorunludur. İcabi takip eden bu irade beyanına ise "kabul" adı verilir⁹⁶. Bu genel kural çerçevesinde, internet ortamında yapılan işlemlerde, kişinin elektronik bir imza ile göndermiş olduğu sözleşme yapma teklifi icap, muhatabın bu teklifi kabul ettiğini elektronik ortamda iletmesi ise kabuldür⁹⁷.

Akdedilen bir sözleşmenin hükümlerini doğurmaya başladığı zaman ile kurulduğu zamanın saptanması bakımından hukukumuzda, bir arada bulunan kişiler arasında yapılan sözleşmeler, yani hazırlar arasındaki sözleşmeler ile, bir arada bulunmayan kişiler arasındaki sözleşmeler, yani hazır olmayanlar arasındaki sözleşmeler birbirinden farklı hükümlere tabi kılınmıştır⁹⁸. Hazır olanlar arasında yapılan bir sözleşme kabulün açıklandığı an meydana gelmiş olur. Hazır olmayanlar arasında yapılan bir sözleşme ise kabul haberinin icapçıya vardığı (ulaştığı) an meydana gelmiş (kurulmuş)

⁹⁴ Şebnem Akipek ÖCAL, "Elektronik Ticarete Sözleşme", Bilişim Teknolojileri ve Hukuk Semineri'ne sunulan tebliğ, Ankara 16 Mart 2001, <http://www.tubitak.gov.tr/anasayfadan/toplant/sebnemakipek.htm>, (8 Mart 2004)

⁹⁵ Turgut AKINTÜRK, Borçlar Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul, Haziran 1999, s.21

⁹⁶ ÖCAL, a.g.m.

⁹⁷ ETKK, Elektronik Ticaret Hukuk Çalışma Grubu Raporu

⁹⁸ ÖCAL, a.g.m.

olur. Bununla beraber böyle bir sözleşme, hükümlerini daha önceki bir andan itibaren meydana getirmeye başlar. Gerçekten Borçlar Kanunu m.10'a göre, hazır olmayanlar arasında yapılmış bir sözleşme kabul haberinin gönderildiği anda hüküm ifade eder. Yani hazır olmayanlar arasında yapılan sözleşmelerin meydana geldikleri an ile hükümlerini doğurdukları an başka başkadır⁹⁹. İnternet aracılığıyla girilen sözleşmenin kurulup kurulmadığını ve kurulduysa kurulma ve hükümlerini doğurma zamanını belirlemek için de, öncelikle bu sözleşmenin hazırlar arasında mı, yoksa hazır olmayanlar arasında mı akdedildiğinin belirlenmesi gerekir¹⁰⁰.

İnternet ortamında iletişim elektronik posta, web sitesi veya anında mesajlaşma yoluyla gerçekleşmektedir. Anında mesajlaşma uygulamalarının telefon ile iletişime karşılık geldiği söylenebilir. Hukukumuzda telefon aracılığıyla yapılan sözleşmeler, kural olarak hazırlar arasında yapılmış kabul edilmektedir. Dolayısıyla icapçı, hemen bir kabul cevabı bekleyecek ve kabul haberi icapçının bilgisayarına ulaştığı anda da sözleşme kurulmuş olacaktır¹⁰¹. Web sitesi veya e-posta vasıtasıyla izhar olunan irade beyanları ise geçici olarak bir terminalde hafızaya alınır. Hafızaya alınan bu beyanın e-mail vasıtasıyla gönderildiği hallerde, bu beyan gaipler arasında yapılıyor demektir, çünkü âkit taraflar arasında telefonda olduğu gibi bir direkt bağlantı, görüşme, müzakere etme imkanı yoktur¹⁰².

Sözleşmeler hukuku alanında irade özerkliği ilkesi egemen olduğundan, kural olarak taraflar sözleşmenin ifa yerini ve sözleşmeye uygulanacak hukuku seçme özgürlüğüne sahiptirler. Taraflarca böyle bir seçim yapılmadığı takdirde, ülkemiz hukukunun uygulandığı durumlarda, internet ortamından kurulan sözleşmelerin ifa yeri, diğer sözleşmelerde olduğu gibi, Borçlar Kanunu 73. madde hükümlerine göre belirlenecektir¹⁰³. Ancak internet ortamında kurulan bazı sözleşmelerde ifa, elektronik

⁹⁹ AKINTÜRK, a.g.e., s.27

¹⁰⁰ ÖCAL, a.g.m.

¹⁰¹ ÖCAL, a.g.m.

¹⁰² Savaş BOZBEL, "İnternet Üzerinden Yapılan Hukuki İşlemler ve Bu Konudaki 97/7 Sayılı AB Yönergesi ile Alman ve İsviçre'deki Düzenlemeler", http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/internet_uzerinden_hukuki_islem.htm, (7 Temmuz 2003)

¹⁰³ BK m.73 - Borcun ifa edilmesi lazım gelen yer, iki tarafın sarıh veya zımni arzusuna göre tayin edilir. Hilafına bir şart mevcut olmadığında aşağıdaki hükümler tatbik olunur:

1 - Borç bir miktar paradan ibaret ise tediye alacaklının verme zamanında mukim bulunduğu yerde vukubulur.

veri aktarımı yolu ile de gerçekleştirilebilir. Sözleşme konusunu dijital ürünlerin oluşturduğu bu durumlarda, bilgisayardan bilgisayara "download" yöntemi ile ifa gerçekleştirilmektedir. Bu durumda ifa yeri sorunu ile karşılaşılmayacaktır, ancak ifanın yapılıp yapılmadığını ve ifa zamanını belirlemek konusunda büyük sorunlar ortaya çıkacaktır.

Sözleşmeye uygulanacak hukuk bakımından, taraflar hangi hukukun uygulanacağını kararlaştırmadıkları takdirde, yabancı unsurlar içeren, uluslararası sözleşmelere, MÖHUK (Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun) m.24 uyarınca, borcun ifa yeri hukuku uygulanacaktır. İnternet aracılığıyla girilen sözleşmeler, kural olarak iki taraflı sözleşmelerdir. Bu tip sözleşmelere, borç ilişkisinin ağırlığını teşkil eden edimin ifa yeri hukuku uygulanır¹⁰⁴.

2.4.3. Elektronik noter¹⁰⁵

Elektronik noterlik kavramı iki değişik anlamda kullanılmaktadır. Bunlardan ilki kâğıda dayalı mevcut noterlik hizmetlerinin elektronik dokümanları da kapsayacak şekilde ifasıdır. Bu tanım çerçevesinde aslî olan husus elektronik noterlik hizmetinin de "noterler" tarafından icrasıdır.

"Elektronik noterlik" internet sayfalarında oldukça geniş bir ikinci anlamda daha kullanılmaktadır. Bu kullanımda, teknik donanımı haiz bir özel şirketin, zaman damgası vurarak veri muhafaza hizmeti vermesi kastedilmektedir.

Hukukî açıdan yerinde olan, noterler tarafından verilecek olan "elektronik noterlik" hizmetidir. Bir noterin, dijital imza esasına dayalı bir sistemde, aşağıdaki faaliyetleri ilke olarak elektronik biçimde yapabileceği düşünülebilir:

a- Elektronik tarih damgası vurma: Noter, elektronik bir belgeye zaman ve tarih damgası ve kendi dijital imzasını koyabilir.

b- Elektronik olarak düzenleme şeklinde belge hazırlamak: Noter, sözleşme yapmak isteyen tarafların dijital kimliklerini tespit ettikten sonra; bunu elektronik

2 - Borç muayyen bir şeye taallük ediyorsa bu şey akdin inikadı zamanında bulunduğu yerde teslim olunur.

¹⁰⁴ ÖCAL, a.g.m.

¹⁰⁵ Orhan TURAN, "e-Türkiye'nin Oluşumunda Vazgeçilmez Kurum: e-Noter", Şubat 2004, <http://turk.internet.com/haber/yazigoster.php3?yazild=9354>, (17 Mart 2004)

ortamda hazırlayıp bu hususla ilgili saptamayı ve kendi dijital imzasını bu elektronik dokümana ilıstirebilir.

c- Elektronik olarak dışanda hazırlanarak gönderilen dokümanlardaki elektronik imza ve tarihi onaylamak: Noter bu işlemi yaparken; belgelendirme merciinden, doküman üzerindeki kişinin açık anahtarını sorarak, dokümanın şifresini  z d ğ nden; dokümandaki imzanın doğruluğ nu da denetlemiş olmaktadır.

d- Noter elektronik dokümanları muhafaza edebilir, bunların varlığını ve i eriğ ni istendiğ nde elektronik olarak belgelendirebilir

Tüm bunlar bir noterin, bu sistem için gerekli yazılım, bilgisayar donanımı ve bu konuda eğitilmiş personele sahip olmasını gerektirmektedir. Bu alt yapıya sahip herhangi bir noter, elektronik noterlik görevini  stlenebileceğ  gibi; özel olarak belirli yerlerde elektronik noterler de kurulabilir. Bu husus tamamen ülkenin alt yapısı ve ihtiyaçları çerçevesinde kararlaştırılabileceğ  bir konudur.

Kuşkusuz bu konuda önce yasal düzenlemelerde bir değişiklik yapılması ve hangi işlemlerin elektronik noterlik işlemi ile yapılabileceğ nin bu düzenlemede açıkça sayılması yararlı olacaktır. Bir elektronik noterlik sürecinin oluşması da başta fikri mülkiyet hakları olmak üzere çeşitli hakların korunması açısından kaçınılmazdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1. Elektronik Ticaretin Vergi Politikası ve Vergi İdaresi Üzerine Etkisi

Elektronik ticaretin hızlı gelişimi, özellikle mal ve hizmetlerin internet üzerinden satımı, uygulanmakta olan vergi rejimleri konusunda tartışmalar başlamasına neden olmuştur. Fiziksel merkezli ticari ortamdan bilgi tabanlı elektronik ortama geçiş, vergileme ve vergi rejimleri ile ilgili ciddi ve önemli sorunları da beraberinde getirmiştir. Tüm dünyadaki vergi yönetimleri, hem yeni teknolojilerin gelişimini hem de gelişen ve büyüyen elektronik pazarla iş çevreleri arasındaki bağı zedelemeksizin gelir tabanlarını korumak gibi çetin bir görevle yüz yüze gelmişlerdir¹.

Modern anlamda vergi sistemleri, mal, sermaye ve işgücünün ülkeler arasındaki mobilitésinin daha az olduğu II. Dünya Savaşından sonraki dönemde geliştirilmiştir. Bu dönemde vergileme tamamen ulusal bir yapıya sahip olduğundan ve vergi kaynakları henüz mobil olmadığından uygulanan vergi sistemleri ülkelere belli bir düzeyde vergi gelirini garanti edebilmekteydi. Yapılan uluslararası vergi anlaşmalarında ise her ülke kendi egemenliğı doğrultusunda hareket edebiliyordu². Günümüzde ise, ülkeler arasındaki sınırları ortadan kaldıran ve teknolojik gelişmelerle desteklenen küreselleşme olgusunun ekonomi ve ticaret alanındaki yansıması olan elektronik ticaretin, kendi teknik ve kurallarıyla beraber hızla yaygınlık kazanmasının, tüm geleneksel oluşumlarda olduğu gibi vergi politikaları ve vergi idareleri üzerinde de önemli etkiler meydana

¹ Richard JONES, Subhajt BASU, "Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem", International Review of Law Computers & Technology, Vol 16, no.1, (2002), s.35

² İhsan GÜNAYDIN, Serkan BENK, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-I", Bilanço, sy.51, (Ekim 2003), s.5

getireceği kuşkusuzdur. Ancak bu etkinin tekdüze ve aynı yönlü olacağını söylemek yanlış olur. Olayın en az iki boyutu bulunmaktadır. Bilişim teknolojisindeki gelişmeler bir taraftan vergi idaresine bu teknolojilerden yararlanma, dolayısıyla da performansını arttırma olanağı sunmaktadır. Diğer taraftan, söz konusu teknolojiler vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkanlarını da arttıracaktır³. Bu aşamada, hükümetlerin endişeleri elektronik ticaretin merkezi ve yerel gelirler üzerindeki etkileri üzerinde toplanmaktadır. Devletler, yerleşiklerin ülke dışındaki satıcılardan mal ve hizmet alımlarına vergi koyabilirken; satıcının ülke içinde gerçek bir mevcudiyeti ya da ülke ile bir bağı olmaksızın, bu satıcılar üzerine bir yükümlülük getirememektedirler. Bu tür problemler gelişmekte olan ülkeler için daha büyük bir sorun teşkil etmektedir. Vergi tabanındaki daralma, gelişmekte olan ülkelerin zaten kırılgan olan ekonomilerini daha da zor durumda bırakacaktır⁴.

3.1.1. Vergi politikası

Bilişim teknolojilerindeki gelişmelerin ve elektronik ticaretin vergi politikası açısından önemli etki ve sonuçlarının olacağı kuşkusuzdur. Bunları aşağıdaki başlıklarda incelemek mümkündür.

3.1.1.1. Dijitalleşme

Sayısal içerikli ticaret, çarpıcı bir biçimde, sanayi ekonomisinden hizmet ekonomisine bir kaymaya neden olurken, tüketim vergilerinde ve vergi adaletinde yıpranmalara neden olmaktadır. Elektronik ticaret, ekonomik kararları çarpıtmasının yanında, somut mallar, fiziksel varlığı olmayan mallar⁵ ve hizmetler arasındaki ayrımı da çürütmektedir⁶. Dolayısıyla, ülkelerin mevcut vergi politikalarını zorlayacak önemli güçlüklerin en başta geleni fiziki ürünlerin üretimi ve satışından, dijital üretime geçişte

³ Niyazi CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, TÜBİTAK-Bilten Raporu, Ek-2, Ankara 1999, www.kobinet.org.tr/hizmetler/elektronik_ticaret/elektronik_ticaret-kutuphanesi/biltendocs/ek2yeni.pdf, (7 Temmuz 2003), s.84

⁴ JONES-BASU, a.g.m., s.35

⁵ Bu tür ürünler "enformasyon malları" olarak da adlandırılmaktadır. İnternet üzerinde gerçekleştirilen elektronik ticaret içerisindeki payları açısından değerlendirildiğinde enformasyon malları olarak adlandırılan grubun (yazılım, kitap, müzik) %46 gibi oldukça önemli bir paya sahip olduğu gözlenmektedir. (YÜREKLİ, a.g.m., s.28)

⁶ Charles E. McLURE; "Taxing Electronic Commerce: Whether and How?", National Tax Association Proceedings, 92nd Annual Conference on Taxation, 1999, s.328

yaşanan teknolojik değişimlerdir. Müzik, yazılım, kitap, fotoğraf, tıbbi ve finansal danışmanlık ile eğitim hizmetleri gibi çok sayıda ürün direkt olarak internet üzerinden elde edilebilmektedir. Konusu dijital olmayan mal ve hizmetler açısından vergilemede bir sorun bulunmamaktadır. Çünkü bunların siparişi sanal ortamda verilse dahi teslimi klasik yöntemlerle yapılmaktadır. Halbuki, dijital ürünlerin satış, teslim ve ödeme işlemleri tamamen sanal ortamda gerçekleşmektedir. Bu tür hizmetlerin herhangi bir ülkedeki tüketiciye sunulması için sunucu firmanın o ülkede bulunmasına ihtiyaç yoktur. İnternet üzerinden yapılan satış aynı ülke içinde gerçekleştirilse dahi dijital ürünlerin pazarlanması suretiyle elde edilen gelirin yurt içinde izlenmesi oldukça zordur⁷. Bunun anlamı, vergisel bazı işlemlerin tanımlanmasının gün geçtikçe daha da zorlaştığıdır. Ayrıca, internet üzerinde (dijital ürün satışında) alıcı ve satıcıların tespit edilmesi zor olduğu için vergi mükellefinin tespitinde de güçlükler yaşanabilecektir. Bu da tüketim vergilerinden elde edilen gelirlerin önemli ölçüde düşmesine neden olmaktadır⁸.

Dolayısıyla, Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde birinci ve en açık konu internet üzerinde teslim edilen sayısal mal ve hizmetlere vergi konulup konulmayacağıdır. Eğer konulmayacaksa o zaman geleneksel sınırlamaların ortadan kalktığı bir dünyada vergiye tabi ve muaf ürünlerin ayırımı konusu gündeme gelecektir. Vergilerin sayısal mal ve hizmetleri de kapsamaması durumunda, bu ürünler işletmeler tarafından satın alındığında vergiden muaf tutulup tutulmayacakları konusu sorunun bir diğer aşamasını teşkil edecektir. Çünkü işletmelerin alımları için muafiyetler tekrar satmak için satın alınan fiziki mallar ile sınırlandırılmıştır⁹.

3.1.1.2. Zararlı vergi rekabeti

Günümüzde, teknolojik gelişme ve sermayenin uluslararası alanda dolaşımının serbestleştirilmesinin bir sonucu olarak coğrafi sınırların yatırım kararları üzerindeki belirleyiciliği azalmaya başlamıştır. Dolayısıyla uluslararası ticaret ve yatırım kararları büyük ölçüde ülkeler arasındaki vergi oranları farklılığından etkilenmeye başlamıştır¹⁰. Emek ve sermaye gibi üretim faktörleri vergi oranı düşük olan ülkelere serbestçe

⁷ Naci AĞBAL, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği – I", Yaklaşım, sy.105, (Eylül 2001), s.73

⁸ GÜNAYDIN-BENK, a.g.m., s.17

⁹ İhsan GÜNAYDIN, "Elektronik Ticaretin Vergi Politikası ve Vergi İdaresi Üzerine Etkisi", Banka-Mali ve Ekonomik Yorumlar, sy.8, (Ağustos 2000), s.8

¹⁰ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.85

hareket ettikçe, ülkelerin rakiplerine göre daha yüksek vergi oranı koyma imkanları da azalmaktadır.

Diğer yandan, elektronik ticaret alanındaki sermaye daha hareketlidir ve böylece vergi farklılıklarına daha fazla duyarlıdır¹¹. İnternet, firmalara yerleşim yerini seçme konusunda yeni imkanlar sunmaktadır. Yalnızca bir ekran, telefon ve modem gerektiren faaliyetlerin teknoloji altyapısı uygun olan herhangi bir yerde yürütülmesi mümkün hale gelmiştir. Bu sayede, küresel piyasaya hitap eden firmalar vergi sonrası kârlarını arttırmak amacıyla vergi yükünün düşük olduğu bölgelerde konumlanmaktadır¹².

Küreselleşmenin sunduğu olanaklarla birlikte, mobilitesi yüksek kaynakları bünyelerine çekebilmek ya da mevcut vergi kaynaklarını ellerinde tutabilmek için ülkelerin vergi oranlarını düşürmesi, diğer ülkelerin vergi tabanlarını olumsuz yönde etkilemeye başlamıştır¹³. Dolaylı ve dolaysız sermaye yatırımlarını çekmek isteyen ülkelerin uyguladıkları düşük oranlı vergiler ve/veya vergisel ayrıcalıklar sonucu doğan zararlı vergi rekabeti, efektif vergi oranlarının düşük tutulması, vergi ayrıcalıkları sağlanması ve vergisel işlemlere ilişkin bilgilerin saklı tutulması gibi uygulamalar şeklinde gerçekleşmektedir. Bu tür uygulamalar genellikle "vergi cenneti" ve "tahrip edici vergi rejimleri" olarak adlandırılmaktadır¹⁴. Ancak burada vergi rekabeti ile zararlı vergi rekabetini birbirinden ayırmak gerekmektedir. Zararlı vergi rekabeti, bazı ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinin öteki ülkelerin vergi matrahlarını etkileyecek düzeyde negatif dışsallık yaymasıdır¹⁵.

Zararlı vergi rekabeti; gerçek ve mali yatırımları etkileyerek kaynakların bölgeler arasında etkin bir biçimde dağılımını bozmakta; kamu harcamalarının düzeyinin tespitinde optimal karar alma mekanizmasını olumsuz yönde etkilemekte; vergi mükelleflerinin dürüst karar alma ve davranmalarını engellemekte; vergi yapılarının bütünlüğünü bozmakta ve vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir¹⁶. Vergi politikası açısından oluşacak en önemli sorun ise vergi yükünde meydana gelen değişimlerdir. Küresel imkanların artması ile birlikte, belirli meslek tipleri ve teknik

¹¹ GÜNAYDIN, a.g.m., s.9

¹² AĞBAL, a.g.m., s.72

¹³ GÜNAYDIN-BENK, a.g.m., s.7

¹⁴ Naci AĞBAL, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği – II", Yaklaşım, sy.106, (Ekim 2001), s.77

¹⁵ GÜNAYDIN-BENK, a.g.m., s.9

¹⁶ GÜNAYDIN-BENK, a.g.m., s.13

insan kaynakları, belirli bir düzeyde mobilite kazanmış ve aynı zamanda vergi yüklerindeki sınırlararası farklılıklara çok daha duyarlı hale gelmiş olmasına rağmen; emek faktörü yine de sermayeden daha az bir mobiliteye sahiptir. Finansal sermayenin mobilitesi ise yüksek ve net getirilerde verginin neden olduğu değişikliklere karşı çok duyarlıdır¹⁷. Dolayısıyla, ülkeler için mobil sermayeyi ya da bir hayli vasıflı olan bireylerin gelirlerin yurtdışında uygulanan oranlardan daha yüksek bir oranda vergilendirilmesi daha zor olmaktadır¹⁸. Sonuçta vergi yükü, mobilitesi yüksek olan sermayeden, iş gücüne doğru kaymaktadır¹⁹. Yani, tüketim ile kalifiye olmayan işgücü üzerindeki vergi yükünün giderek artacağı söylenebilir. Bu durum ise, vergi sisteminin adaleti sorununu daha da ağırlaştıracaktır²⁰.

3.1.1.3. Vergi planlaması (transfer fiyatlama)

Globalleşme ve bilişim teknolojisindeki gelişmeler çok uluslu firmalara vergi planlaması imkanı sunmaktadır. Çok uluslu firmalar ürünlerinin dizayn edildiği, üretildiği, satıldığı ve firma ile ilgili diğer faaliyetlerin yapıldığı yerleri ülkeler itibariyle farklılaştırma imkanına sahip bulunmaktadır. Bu durumda transfer fiyatları²¹ yoluyla hangi ülkede ne miktarda vergi ödeyeceğinin firmanın toplam vergi yükünü en aza indirecek şekilde ayarlanması mümkün olmaktadır. Bu gibi hallerde, daha avantajlı bir vergi sisteminin olduğu ülkede transfer fiyatları yüksek gösterilmek suretiyle kazanç olduğundan fazla beyan edilmekte, buna karşılık vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerde ise yüksek fiyatlandırılan girdiler gider kalemi olarak yansıtılmakta ve kazanç olduğundan az beyan edilmektedir²². Çok uluslu şirketler grup içi işlemler için transfer fiyatını kötüye kullanarak, bu fiyatı piyasa fiyatından yüksek veya düşük belirleyebilir.

¹⁷ İhsan GÜNAYDIN, Serkan BENK, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler", Vergi Dünyası, sy.267, (Kasım 2003), s.160

¹⁸ Vito TANZI, "Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar", Çev. Hüseyin Şen, Vergi Dünyası, sy.241, (Eylül 2001), s.167

¹⁹ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.87

²⁰ Niyazi CANGİR, "Elektronik Ticaret ya da İnternet'in Vergilendirilmesi-II", Yaklaşım, sy.70, (Ekim 1998), s.58

²¹ Bir ülkedeki çok uluslu bir organizasyonun bir bölümü, malları, hizmetleri veya teknik bilgiyi diğer bir ülkedeki diğer bir bölümüne transfer ettiğinde veya sattığında bu mallar ve hizmetler için istenen fiyata; ulusal sınırlar arasında aynı grubun birimleri arasında alınıp satılan mallar için belirlenen fiyata "transfer fiyatı" denir. Başka bir tanımla transfer fiyatı, birleştirilmiş bir şirket grubunda, organizasyona bağlı bir şirketten diğerine hareketinden dolayı hammadde, mal veya hizmetler üzerine konulan bir iç değerdir. (İhsan GÜNAYDIN, Serkan BENK, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-II", Bilanço, sy.52, (Kasım 2003), s.7)

²² CANGİR, "Elektronik Ticaret ya da İnternet'in Vergilendirilmesi-II", a.g.m., s.58

Transfer fiyatını kötüye kullanmanın en önemli sebebi, çok uluslu şirketlerin ödeyeceği vergileri minimize etmektir. Diğer bir nedeni ise, çok uluslu şirket grubu tarafından ödenebilir toplam vergi tutarını azaltmaktır²³.

Transfer fiyatlaması gerçekte yeni ortaya çıkmış bir olgu değildir. Yeni olan, iletişim teknolojisinde meydana gelen yenilikler sonucu transfer fiyatlaması uygulamalarının boyutlarının artması ve daha karmaşık bir hal almasıdır. Elektronik ticaretin büyümesi bazı çok zor transfer fiyatlama problemlerini potansiyel olarak daha sıradan hale getirecektir²⁴.

Sonuç olarak elektronik ticaret ve bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmelerin vergi politikaları üzerinde önemli etkilere sahip olacağı ve ülkelerin vergi alanında politika belirleme serbestilerinin kısmen sınırlandırılacağı, iktisat ve ticaret politikaları alanında görülen karşılıklı bağımlılığın vergi politikası alanında da görülmeye başlanacağı söylenebilir²⁵.

3.1.2. Vergi idaresi ve vergi denetimi

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, tarihin çok eski dönemlerinden beri, devletlerin üstesinden gelmek için çaba harcadıkları bir sorun olmuştur. Vergi yükünü azaltmak ya da tümüyle ortadan kaldırmak için kullanılan yöntemler de tarih boyunca değişiklik göstermiştir. İçinde bulunulan tarihi, sosyolojik ve siyasi koşulların durumuna göre bu yöntemler, vergi toplamakla görevli tahsildarlara karşı direnmek, hatta zor kullanmaktan, modern çağların daha rafine ve ince muhasebe tekniklerine varıncaya değin bir çeşitlilik arz etmiştir. Ancak, günümüzde yaşanan bazı değişimler vergiden kurtulmanın çok daha kolay yollarını sunmaktadır kişilere. Gümrük ya da vergi kaçakçılığı ile mücadele etme konusunda uzun bir deneyime sahip olan vergi yönetimleri, elektronik yollarla ticareti yapılan gayri maddi mal ve hizmetleri konu alan kaçakçılık olayları ile mücadelede büyük zorluklarla karşı karşıya kalabilmektedir²⁶.

²³ GÜNAYDIN-BENK, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-II", a.g.m., s.7

²⁴ AĞBAL, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-I", a.g.m., s.75

²⁵ GÜNAYDIN, a.g.m., s.14

²⁶ Recai DÖNMEZ, "Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret". <http://home.anadolu.edu.tr/~rdonmez/e-tic-tam.htm>, (14 Temmuz 2002)

3.1.2.1. Bilgi kaynaklarının aşınması

Etkin bir vergi denetimi için mükellef, vergiyi doğuran olay ve vergileme ile ilgili benzeri konularda vergi idaresinin sahip olacağı bilgiler hem vergi politikasının belirlenmesi açısından hem de vergi denetimi, dolayısıyla da vergi kayıp ve kaçığının kontrolü açısından büyük bir öneme sahiptir²⁷. Ancak, elektronik ticarete vergi idaresi açısından, işlemin içeriği, yani vergiyi doğuran olay hakkında bilgilenme mekanizmalarının zayıflaması söz konusudur. Bu, aynı zamanda, idarenin denetim araçlarının etkinliğini ortadan kaldıran bir durumu ifade eder²⁸.

Vergi mükellefi genellikle temel bilgi kaynağıdır. Ancak gelir otoritelerinin, etkin bir vergi idaresi ve soruşturma amaçları için diğer kaynaklara da başvurması gerekir. Bu kapsamda olmak üzere üretim-tüketim zinciri içinde yer alan toptancılar, bayiler ve perakendeciler ile bankalar önemli birer bilgi kaynağıdır. Halbuki, internet üzerinden yürütülen ticaret üretim-tüketim zincirindeki kademeleri ortadan kaldırmaktadır. Geliştirdiği yazılımı satmak isteyen bir firmanın bu ticaretini internet üzerinden dijital olarak yapması halinde, firmanın klasik dağıtım kanalları olan acente, distribütör ve bayii kullanmadan satışını gerçekleştirmesi mümkündür²⁹. Dolayısıyla, beyanların doğruluğunun teyidinde kullanılacak bilgi kaynakları ortadan kalkmaktadır.

Öte yandan gelişmiş ve yaygın bir bankacılık ve ödeme sistemi vergi idarelerine, fon akımlarının ve bunların gerisindeki ekonomik aktivitelerin izlenebilmesi açısından önemli bir imkan sunmaktadır. Oysa internet ortamında bankacılık ve benzeri finansal hizmetlerde müşteri bilgilerine ilişkin gizlilik anlayışının katı bir biçimde uygulanması sonucunda, vergi idaresinin denetim yapma ve bilgi toplama olanağı ortadan kalkmaktadır³⁰. İnternetin sunduğu kolaylıklar ile özellikle kıyı bankacılığı (off-shore) alanında hizmet veren bankalarda hesap açmak ve diğer hizmetlerden yararlanmak son derece kolay hale gelmektedir. Bu itibarla, kişilerin kendi ülkelerindeki banka şubeleri ile çalışmak yerine kıyı bankacılığı yapan bankaları tercih etmeleri için elverişli bir ortam doğmaktadır. Kıyı bankacılığı genellikle müşteri bilgilerinin gizliliğine büyük önem

²⁷ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.91

²⁸ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.240

²⁹ AĞBAL, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-I", a.g.m., s.71

³⁰ Ercan ALPTÜRK, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Ana Sorunlar", Yaklaşım, sy.112, (Nisan 2002), s.155

verilen ve vergi cenneti olarak nitelendirilen yerlerden yürütüldüğü için vergi idarelerinin bu faaliyetler ile ilgili bilgi temin etme olanakları hemen hemen yok gibidir. Bu durumun hem gerçek kişi ve bu faaliyetle uğraşan bankalar da dahil kurumların ödeyeceği gelir ve kurumlar vergisi hasılatında hem de bu işlemler üzerinden alınan vergi hasılatında azalmalara sebep olacağı şüphesizdir³¹.

Elektronik ticaretin büyük bir bölümü sınır ötesi işlemlerden oluşmaktadır. Vergi idareleri ise, ancak ülke sınırları dahilinde bilgi isteme yetkisine sahiptir. Ülke dışında yapılan faaliyetler ve yabancı ülke mukimleri ile ilgili bilgi sağlanması ancak iki ülke arasında mevcut olan çifte vergilemeyi önleme anlaşmasının ilgili maddesi çerçevesinde mümkündür. Vergi oranlarının çok düşük olduğu veya hiç verginin olmadığı vergi cenneti ülkelerden ve çifte vergileme anlaşmasının olmadığı ülkelerden bilgi temini çok zordur³².

Ayrıca yüksek düzeyde dijitalleşme sonucu, elektronik olarak iletilen dijital bilgi, okunabilir bir metne dönüştürülene kadar, işlem, işleme taraf olanlar, bunların yerleri, işlemin fiyatı ve diğer ayrıntılar hakkında bilgi vermemektedir. Şifre teknolojisinin gelişmesiyle birlikte, bilgilenme daha da derin bir biçimde sınırlandırılabilir. Bilgi içeriği belirlenebilse bile, şifre nedeniyle bilginin algılanması tamamlanamamaktadır. Dolayısıyla, internette yapılan bir işlem denetim izi bırakmamaktadır. Birinci sebep şifre ise, ikinci sebep de e-paradır. Şifre, işlemin içeriğinin bilinmesine yönelik bir engel teşkil ederken, e-para işlemin yapıldığına ilişkin bilgilenme yolunu tıkar³³.

3.1.2.2. Mükellef ve mükellefiyetin belirlenmesindeki güçlükler

Elektronik ticaret bilgi kaynaklarını ortadan kaldırması ve bilgiye ulaşmayı zorlaştırmasının yanında mükelleflerin ve mükellefiyetin belirlenmesinde de güçlükler ortaya çıkmaktadır. Etkin bir vergi idaresi ve vergi denetimi açısından vergiye tabi işlemlerin niteliğinin ve bu işlemleri yapan kişilerin kimliğinin açıklıkla ortaya konması gerekir³⁴. Ancak yeni ortaya çıkan elektronik ödeme araçları ve internet teknolojisinin sağladığı kimliksizleştirme nedeniyle vergi idarelerinin mükellefi tespit etmesi oldukça

³¹ CANGİR, "Elektronik Ticaret ya da İnternet'in Vergilendirilmesi-II", a.g.m., s.60

³² GÜNAYDIN, a.g.m., s.17

³³ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.200

³⁴ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.94

zorlaşmaktadır³⁵. Ayrıca, internetteki ticari kimlikle (örneğin alan adı veya URL) fiziksel ticari kimlik (şirketin kayıtlı ünvanı) arasındaki mevcut kurumsal ilişki güvenilir olmadığından, ticari işleme taraf olanların kimliklerini belirlemek çok daha zor olabilir. Bu da internette ticaretin yapıldığı web sitesinin sahibinin belirlenmesinde ciddi güçlükler yaratabilir³⁶.

Diğer yandan, teknolojik gelişmeler, neden olduğu sorunlarla beraber çözüm olanaklarını da devlet idaresinin kullanımına sunmaktadır. Mükellef ve mükellefiyetin belirlenmesinde ortaya çıkabilecek güçlükleri gidermek için, hemen tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de e-imza yasası hazırlanmış ve kanunlaşmıştır. Bu yasa ile beraber kişilerin internet ortamında da kimlik tespiti teknolojik ve yasal anlamda olanaklı hale gelmektedir. Vergi idareleri de bu yasal ve teknolojik olanağı en etkin kullanması gereken kuruluşların başında gelmektedir. Bunun için öncelikle e-imza kullanım alanı, internet üzerinden yapılabilecek tüm ekonomik faaliyetleri kapsmalı ve zorunlu hale getirilmelidir. Sonrasında ise vergi idarelerinin, bir an önce gerekli yasal ve teknolojik imkanları kendi bünyelerine adapte etmeleri gerekmektedir.

3.1.2.3. Hizmetlerin meydana geldiği yerin belirsiz hale gelmesi

İnternet sayesinde, çalışanlar bilgisayarlarının başında oturdukları halde birden fazla ülkede yapılan mal ve hizmet üretimine katkıda bulunabilmektedirler. Çok uluslu şirketler, küresel düzeyde yürüttükleri ticarete bir çok ülkeden personeli internet veya intranet aracılığıyla bir araya getirerek hizmet üretmektedir. Vergileme açısından konu irdelendiğinde, bu şekilde meydana getirilen hizmetlerin hangi ülkede ve ne nispette meydana getirildiği bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır³⁷. Bu sorunun uzantısı ise vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye ait olacağı sorunudur. Özellikle çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından önem arz eden yetki sorunun çözümü için daha fazla uluslararası işbirliği gerekmektedir. Bu amaçla mevcut uluslararası vergi anlaşmalarının içeriği, teknoloji ile beraber gelen sorunların çözümünü de kapsayacak şekilde genişletilmelidir. Aksi takdirde, ekonomik faaliyetlerin internet ortamına giderek

³⁵ AĞBAL, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-I", a.g.m., s.72

³⁶ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.240

³⁷ AĞBAL, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-I", a.g.m., s.74

daha fazla adapte olması ülkelerin vergi gelirlerinde ciddi aşınmalara sebebiyet verebilir.

3.1.2.4. Kayıtların elektronik ortamda tutulması

Vergi idaresi açısından önemli noktalardan biri de işlemin içeriğinin doğrulanabilir olmasıdır. Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın gerçekliği ve doğruluğunu ortaya koymak bakımından geleneksel usul hukuku mekanizması belge ve kayıt düzenidir, fakat bu düzen kağıt üzerine kuruludur, oysa elektronik ticarete kayıt kağıda dayalı değil elektrondur ve bunun içeriği kolaylıkla değiştirilebilir³⁸. Vergi idarelerinin bu kayıtları denetlemesi ise çok zordur. İnternet sayesinde şirketler yürüttükleri ticarete ilişkin elektronik kayıtları, vergi idarelerinden uzakta olan sınır ötesi güvenli bölgelerde saklayabilmektedirler. Bu durum vergi idarelerinin işini bir hayli zorlaştırmaktadır³⁹.

Bir çok ülkede teknik altyapı yetersizliği, sanal kayıt ve belge nizamının oluşturulması için yetersiz durumdadır. Yine farklı iktisadi olaylar ve büyüklükler için farklı defterlerin tutulması zorunluluğu, bu iş için dizayn edilmiş değişik yazılımların varlığını gerekli kılmaktadır. Ayrıca kullanılan bu yazılımlarda standardizasyonun sağlanması da şarttır. Bunun dışında, sanal ortamda tutulan defter ve muhasebe kayıtlarının, yetkili kurumlarca doğrulanabilir bir şekilde izlenmesine olanak tanıyan sistemlerin geliştirilmesi de zorunludur. Aynı şekilde, tutulan kayıtların doğruluğunu teyit edecek olan elektronik noter vb. kurumların ve denetimi gerçekleştirecek olan denetçilerin olmayışı da bir diğer zorluktur⁴⁰.

3.1.2.5. Yeni finansal enstrümanların ortaya çıkması

Elektronik ticaretin gelişimi sonucunda, tasarrufları yatırıma dönüştüren mevcut finansal araçlara her geçen gün yenileri eklenmektedir. Bu şekilde ortaya çıkan yatırım araçları işlemlerinin gerçekleştirildiği kurum ve kuruluşlar, off-shore merkezlerde faaliyet göstermekte olup; buralardan kazanç elde edenleri tanımlamak çok büyük bir problem olmaktadır. Karmaşık bir yapıya sahip olan bu tür finansal araçlar, vergi

³⁸ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.241

³⁹ AĞBAL, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-I", a.g.m., s.74

⁴⁰ Habib YILDIZ, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, sy.255, (Kasım 2002), s.151

uygulamalarındaki tutarsızlıklar ve belirsizlikleri istismar etmek suretiyle vergiden kaçınma amacıyla da kullanılmaktadır. Zira vergisel bağlamda, sermaye gelir/kazanç ve zararları ile faiz gelirleri ve kâr payları arasındaki ayırımı yapmak gittikçe zorlaşmaktadır. Bu finansal araçların geniş çaplı kullanılması ile sınır ötesi yatırımların kaynakta stopaj usulü ile vergilendirilmesi mümkün bulunmamaktadır⁴¹.

Diğer taraftan elektronik ortamda gerçekleştirilen nakdi sermaye akımları da problemler doğurmaktadır. Çünkü, bu ortamlarda gerçekleştirilen işlemlerde, gerçekleştirilen işlemin içeriği ve elde edilen gelirin kavranması son derece zordur. İşlemi gerçekleştiren kişilerin ikamet ettikleri ülke ile geliri elde ettikleri ülke veya off-shore merkezi birbirinden farklı olduğu için, eğer gelirin elde edildiği ülke yetkili otoritesi bilgi vermez ise bu gelirlerin vergilendirilmesi imkânsız hale gelecektir⁴².

3.2. Elektronik Ticareti Vergilendirme İlkeleri

Vergileme, insanların talep ettikleri kamusal mal ve hizmetleri finanse etmek amacıyla kullanılacak gerekli gelirin sağlanması için en elverişli yöntemdir. Özellikle gelişmekte olan ülkeler için ideal bir vergi sistemi, aşırı borçlanmaya gitmeden, ekonomik faaliyetleri zedelemekten ve diğer ülkelerin vergi rejimlerinde bir sapmaya neden olmadan gerekli geliri sağlayabilmelidir. Bu bağlamda, genel olarak elektronik ticarete uygulanacak vergisel çözümlerlerin de etkin, basit, esnek ve tarafsız olması gerekmektedir⁴³.

3.2.1. Yeni vergilerin konulmaması

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde mevcut ulusal ve uluslararası vergileme ilke ve düzenlemeleri esas alınmalıdır. Mevcut ilke ve düzenlemelerin elektronik ticaret ortamındaki olayları çözmede yetersiz kaldığı hallerde anılan ilke ve düzenlemelerde bazı değişiklikler yapma yoluna gidilebilir. Ancak, elektronik ticareti vergilendirmek için yeni vergiler ihdas edilmesinden kaçınılmalıdır⁴⁴. Bu ilkenin temelinde, elektronik ticaretin henüz erken döneminde olduğu ancak orta ve uzun dönemde bir çok

⁴¹ Selda AYDIN, "Küreselleşme ve Vergisel Boyutu", Yaklaşım, sy.103, (Temmuz 2001), s.142

⁴² AĞBAL, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-I", a.g.m., s.75

⁴³ JONES-BASU, a.g.m., s.35

⁴⁴ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.88

değişimin motoru olacağı ve bundan dolayı bu ticaretin gelişmesini engelleyecek gelişigüzel müdahalelerden kaçınılması gerektiği anlayışı yatmaktadır⁴⁵.

Henüz doğal gelişmesini tamamlamamış ekonomik aktivitelerin vergileme kuralları ile doğal seyrinden saptırılması vergi yönetiminin tercih etmesi gereken bir uygulama değildir. Burada, vergi idaresinin muhtemel vergi kayıplarına karşı hareketsiz kalması savunulmamaktadır. Şüphesiz, vergi idarelerinin internet ortamının potansiyel bir vergi cenneti haline gelmesine seyirci kalmamaları, gerekli önlemleri almaları gerekir⁴⁶. Diğer bir deyişle, geleneksel vergi kurallarının değiştirilmeksizin bırakılması yaklaşımı, bunların elektronik ticarete uygulanmalarını açıklığa kavuşturmak bağlamında yorumlanmaları veya teknik anlamda uyarlanmaları gereğini ortadan kaldırmamaktadır⁴⁷.

3.2.2. Küresel bir yaklaşımın benimsenmesi

Elektronik ticaret global bir olgudur. Bu itibarla elektronik ticaret ile bağlantılı diğer konularda olduğu gibi vergileme konusunda da küresel bir çözümün bulunması zorunludur. Tek tek ülkelerin geliştirecekleri çözümler diğer ülkeler tarafından da benimsenmediği sürece sorun çözülemeyecektir. Ayrıca, ortak çözüm için vergi idarelerinin yanında özel sektörün aktif katılımının sağlanması gerekmektedir. Gerek vergi politikalarının belirlenmesinde gerekse elektronik ticaret kaynaklı vergi hukuku ile ilgili problemlerin çözümünde karşılıklı yardımlaşma ve dayanışmaya gerek duyulmaktadır. Bununla birlikte, soruna ortak bir çözüm bulunması gerekliliği ülkelerin mali özerkliğine de zarar vermemelidir⁴⁸. Ortak bir çözüm bulunması, hem ülkelerin elektronik ticaretten doğan gelirin vergilendirilmesinde adil bir pay almaları, hem de elektronik ticareti olumsuz etkileyecek uygulamaların önüne geçilmesi açısından gereklidir.

⁴⁵ İhsan GÜNAYDIN, "Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri", Vergi Dünyası, sy.224, (Nisan 2000), s.102

⁴⁶ Niyazi CANGİR, "Sanal İşyeri-I", Vergi Dünyası, sy.227, (Temmuz 2000), s.53

⁴⁷ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.97

⁴⁸ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.88

3.2.3. Vergileme rejiminin sade, açık ve uygulanabilir olması

Günümüzde uygulanmakta olan vergi sistemleri elektronik ticarete tümüyle uygun değildir. Bunun için elektronik ticaret vergilendirilecekse, vergileme rejimleri, vergi mükelleflerinin vergiyi doğuran her bir işlemin vergisel sonuçlarını önceden tahmin edebilecekleri kadar açık, basit ve uygulanabilir olmalıdır. Başka bir deyişle, elektronik ticarete uygulanacak vergiler, gelirin büyük bir kısmını kapsayacak nitelikte, uygulanması kolay ve bütün bölümler için maliyetleri minimum düzeyde olmalıdır⁴⁹. Böylece vergi mükellefleri kurallara uyabilir ve bunları kararlarında dikkate alabilirler. Bir verginin anlaşılması zor, uyum yükü aşırı ise ve vergi yönetim maliyetleri kabul edilebilir değilse, bu vergi etkin bir gelir arttırıcı olarak onun amacına hizmet etmede başarısız olacaktır⁵⁰.

3.2.4. Rekabet eşitliği (tarafsızlık) olması

Elektronik ticaret üzerine konulan vergiler, aynı durumda bulunan ekonomik sektörler arasında rekabet eşitsizliğine yol açmamalıdır. Yani, vergileme alanında elektronik ticarete konu olan ürünler ile genel ticarete konu olan ürünler arasında farklı bir durum yaratılmamalı ve mükelleflerin vergisel avantajları ya da dezavantajları nedeniyle, söz konusu ticaret biçimlerinden herhangi birine yönelmelerine sebebiyet verilmemelidir⁵¹. Vergileme elektronik ticareti olumsuz biçimde etkileyip saptırmamalıdır. Vergi sistemi, işlemlerin yerini ve doğasını değiştirecek teşvikleri barındırmamalıdır⁵². Yani, vergileme hem elektronik ticaretin değişik şekilleri arasında hem de elektronik ticaret ile geleneksel ticaretin değişik biçimleri arasında tarafsız ve adil olmalıdır. İş kararları, vergiden çok ekonomik gerekçelere dayanmalıdır. Benzer iş yapan benzeri durumdaki mükelleflerin karşılaştıkları vergi yükü benzer olmalıdır⁵³.

⁴⁹ YILDIZ, a.g.m., s.143

⁵⁰ GÜNAYDIN, "Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri", a.g.m., s.103

⁵¹ McLURE bu ilkeyi, "benzer veya aynı ürünlerin tedarik yöntemleri arasında ayırım yapılmamalıdır" diyerek, vergi idaresinin "teknolojik olarak tarafsız" (technologically neutral) olması şeklinde isimlendirmektedir. (McLure, a.g.m., s.329)

⁵² YILDIZ, a.g.m., s.142

⁵³ Niyazi CANGİR, "Ottawa'da Kabul Edilen Vergileme İlkeleri ya da Sanal Dünyanın Vergisel Vizyonu", Vergi Dünyası, sy.250, (Haziran 2002), s.24

3.2.5. Çifte vergilemeyi önleme ilkesi

İş çevreleri, özellikle elektronik ticaretin sınır ötesi işlemleri kolaylaştırması ve ülkelerin tutarsız vergileme hakkı isteme riskini arttıracaklarını düşünüp, çifte vergilemeye muhatap olacaklarından endişe etmektedirler. Çifte vergileme olayı ise bu ticareti önemli ölçüde engelleyecektir. Tutarlı vergileme ilkelerinin, tanımların ve kavramların benimsenmesi ile bu problemlerin bir çoğu ortadan kalkacaktır. Bu nedenle, çifte vergilemeden kaçınma, tüketim vergilemesini düzenleyen genel ilkeler arasında ilk sırada olmalıdır. Çünkü çifte vergileme olasılığı elektronik ticaretin gelişmesini başka bir vergi faktöründen daha fazla engelleyecektir⁵⁴.

3.2.6. Etkin, verimli ve adaletli olması

Etkinlik prensibine göre; vergileme, doğru zamanda ve doğru miktarda vergiyi ortaya çıkartacak yapıda olmalıdır. Bunun için vergi rejimi, elektronik ticaret ile bağlantılı bütün faaliyetleri kapsamalı, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma potansiyelini en az düzeye indirmelidir⁵⁵. Yine, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken, vergi idarelerinin ise bunu yönetirken ve denetlerken katlandığı maliyetler mümkün olan en az düzeyde tutulmalıdır⁵⁶. Ayrıca, elektronik ticaretin vergilendirilmesinde ülkelerin bu faaliyetlerden adil bir pay almaları sağlanmalıdır.

3.2.7. Esnek olması

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi hususunda ortaya konulan vergiler, yeni değişikliklere ve teknolojiye ayak uydurabilecek kadar dinamik ve esnek bir yapıda olmalıdır. Bu doğrultuda elektronik ticaretin vergi gelirlerinde bir aşınmaya sebebiyet vermemesi için vergi yapısında gerekli elastikiyet oluşturulmalıdır⁵⁷.

3.2.8. Diğer ilkeler

Yukarıda belirtilen ilkelerin yanı sıra, oluşturulacak vergi sisteminde tüketici gizliliği sağlanmalı ve sürdürülmelidir. Elektronik ticarete gizliliğin sürdürülmesi, satıcılar ve hükümetin bilgiyi istenmeyen bir şekilde kullanabileceğinden korkan

⁵⁴ GÜNAYDIN, "Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri", a.g.m., s.104

⁵⁵ YILDIZ, a.g.m., s.143

⁵⁶ CANGİR, "Ottawa'da Kabul Edilen...", a.g.m., s.24

⁵⁷ YILDIZ, a.g.m., s.143

tüketiciler için önemlidir. Bundan dolayı, bir vergi sistemi, bir tüketicinin özel bilgi vermeme hakkını dikkate almak zorunda kalacaktır. Vergi sistemi bu şekilde dizayn edilmelidir. Satıcılara mümkün olduğunca eşit bir şekilde muamele edilmelidir. Sistem, satışın nasıl yapıldığına dair bir ayırım yapmamalıdır. Sistem, teknolojik olarak uygulanabilir olmalı, uluslararası ölçekte olmalı ve uluslararası ticaret üzerine etkisi dikkate alınmalıdır. Vergilendirme koşullarının ortak tanımları yapılmalıdır. Sistemi basitleştirmenin önemli unsurlarından biri ortak tanımlamaları kullanma ve benimsemedir. Aynı mal ve hizmetler için farklı tanımlamalar yapmak iş çevresini olumsuz etkileyecektir. Neyin vergiye tabi olduğu ve neyin muafiyet kapsamında olduğu tam olarak belirlenmelidir. Yapılacak bütün düzenlemeler ise anayasaya uygun olmalıdır⁵⁸.

3.3. Elektronik Ticaret ve Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Elektronik ticaretten elde edilen gelirin vergilendirilmesi Türkiye’de yürürlükte olan mevzuat çerçevesinde ele alındığında, bu konuda, diğer ülkelerde de olduğu gibi, öncelikle mükellefiyet kapsamında gelirin elde edildiği yerin tespiti, gelir unsurlarının nitelendirilmesi ve vergi matrahının belirlenmesiyle ilgili, elektronik ticaretin gelişimiyle birlikte bu ticaret türünün doğasından kaynaklanan bazı güçlükler arz etmektedir.

Gerçek kişilerin elde ettiği gelir üzerinden alınan vergiler “gelir vergisi”, kurumların kazançları üzerinden alınan vergiler ise “kurumlar vergisi”nin kapsamına girmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Gelir, gerçek bir kişi tarafından elde edildiğinde gelir vergisinin, bir kurum ya da kuruluş tarafından elde edildiğinde ise kurumlar vergisinin konusunu oluşturmaktadır⁵⁹. Söz konusu vergiler ülkelerin vergi hasılatlarında önemli bir yere sahip olmakla birlikte, internet yoluyla yapılan işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde gelir ve kurumlar vergisine ait mevcut kuralların uygulanması bir takım vergisel problemlerin ortaya çıkmasına neden olacak, bu da elektronik ticarete konu olan işlemlerin vergisel açıdan kavranamamalarına, dolayısıyla da vergi gelirlerinde önemli gerilemelere sebebiyet verecektir. Elektronik ortamda yapılan

⁵⁸ GÜNAYDIN, “Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri”, a.g.m., s.104

⁵⁹ EKMEKÇİ, a.g.e., s.94

işlemler üzerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesinde uluslararası platformda en çok tartışılan konular; mükellefiyet, gelirin elde edildiği yer, gelirin niteliği ve vergi matrahının belirlenmesi şeklinde sıralanabilir⁶⁰.

3.3.1. Elektronik ticarete mükellefiyet

Ülkeler vergilendirme yetkilerini, ülkesel egemenlik ve kişisel egemenlik olmak üzere temel olarak iki hukuki kurala dayandırırlar. Bunlardan ülkesel egemenlik, bir devletin ülkesi üzerindeki egemenliğini ifade ederken, kişisel egemenlik ülkenin vatandaşları üzerindeki egemenliğini ifade eder. Bu kural aynı zamanda vergilendirme yetkisine de kaynak teşkil etmektedir⁶¹. Bu ilkeler vergi hukukunda sırasıyla; "vergi yasalarının mülkiliği ilkesi" ya da "vergilendirmede kaynak ilkesi" ve "şahsilik ilkesi" ya da "vergilendirmede ikametgah/uyrukluk ilkesi" olarak bilinmektedir. Söz konusu ilkelerin vergi yasalarına yansımaları ise "dar mükellefiyet" ve "tam mükellefiyet" şeklinde olmaktadır⁶².

Uluslararası hukuktaki yersellik ilkesinin vergi hukukundaki görünümü kaynak ilkesidir. Bu ilkeye göre, bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergiyi doğurucu olaylar o devletin vergilendirme yetkisine tabidir. Bir başka deyişle, bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergiyi doğuran olaylara o ülkenin vergi yasaları uygulanır. Genel olarak vergi yasalarının uygulanabilir nitelikte olması için vergi yükümlüsü veya vergi konusu, vergilendiren devletin etki alanı içinde olmalıdır. Vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile vergi konusu veya yükümlüsü arasında asgari ve yeterli bir ilişki veya bağlılığın bulunması gerekir. Bu asgari ve yeterli ilişki veya bağlılık, yerellik ilkesinde olduğu gibi vergiyi doğuran olayın devlet ülkesi sınırları içinde gerçekleşmesi olabileceği gibi, vergi yükümlüsü ile vergilendiren devlet arasında uyrukluk veya ikametgah gibi kişisel ilişkinin varlığı şeklinde de oluşabilir⁶³. İkametgah ilkesinde, gerçek kişilerin ve kurumların yerleşik oldukları yer, bir takım objektif dış belirtilerden hareket edilerek belirlenmeye çalışılır. Bu kriterler genellikle ekonomik ya da sosyal ilişkilerin yoğunlaştırıldığı ülke şeklinde belirlenmiştir. Uyrukluk ilkesi ise,

⁶⁰ ÇAK, a.g.e., s.95

⁶¹ UZUNOĞLU, a.g.e., s.127

⁶² CANGİR, "Sanal İşyeri-I", a.g.m., s.53

⁶³ EKMEKÇİ, a.g.e., s.38

devletin kişisel egemenliği altındaki vatandaşlarının dünya çapındaki gelirlerini vergilendirebilmesi anlamına gelmektedir⁶⁴.

3.3.1.1. Elektronik ticaret ve tam mükellefiyet

Tam mükellefiyet, mükelleflerin hem yerleşik oldukları ülkede hem de diğer ülkelerde elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmelerini ifade etmektedir.

Gerçek kişilerde tam mükellefiyet uygulaması kural olarak mukimlik (yerleşik olma) kriterine dayandırılmaktadır. Yani, ülkeler genellikle kendi mukimlerini tam mükellef statüsüyle vergilendirmektedirler. Tam mükellefiyetin belirlenmesinden esas alınan mukimlik ise uygulamada genellikle, söz konusu ülkede ikametgah sahibi olmak veya bir yılda belli bir süreyi anılan ülkede geçirmek gibi ölçütlere bağlanmaktadır⁶⁵.

GVK' nın 3.maddesinde kimlerin tam mükellef sayılacağı belirtilmiştir. Buna göre, aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde veya dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler;

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

2. Resmi daire veya müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)

GVK' nın 4.maddesine göre, aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1. Medeni Kanundaki düzenleme esas alınarak, ikametgahı Türkiye'de bulunanlar;

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)

⁶⁴ ÇAK, a.g.e., s.95

⁶⁵ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.106

Yerleşme sayılmayan haller ise aynı kanunun 5.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, aşağıda yazılı yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar:

1. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler;

2. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

Kurumlar vergisi mükelleflerinde de tam mükellefiyet konusu mukimlik esasına dayandırılmaktadır. Kurumların mukim oldukları yerin tayininde kullanılan kriterlerin esas itibarıyla iki kategoride toplanması mümkündür. İlk kategorideki kriterler ülke ile formal anlamda bir hukuksal ilişkiye dayanmaktadır. Kanuni merkez, kayıtlı merkez, kuruluş yeri vs. örnek olarak sayılabilir. İkinci kategorideki kriterler ise ülke ile ticari veya ekonomik bir bağlantı ortak paydasına dayanmaktadır. Yönetim yeri, merkezi yönetim ve denetim yeri, esas iş yeri, ortakların mukim oldukları yer vs. gibi ölçütler de bu kategoriye örnek teşkil etmektedir. Ülkemizde her iki kriter birlikte kullanılmaktadır⁶⁶.

Kurumlar açısından tam mükellefiyet KVK' nın 9.maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, kanunun 1.maddesinde sayılan tüzel kişilerden (sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları) kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye'de gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Yerleşikliğinin belirlenmesinde esas alınan kanuni ve iş merkezi kavramları da KVK' nın 10.maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre:

Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların esas nizamname ve mukavelenamelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkezdir.

⁶⁶ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.107

İş merkezinden maksat, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı veya idare edildiği merkezdir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kanuni merkezin yanında iş merkezi kavramına da yer verilmesi, Türkiye'de yoğun faaliyette bulunulmasına karşın, yasal merkezi yurt dışında göstererek tam yükümlülük esasına göre vergilendirmeden kaçınma girişimini önlemek amacını gütmektedir. Yasa, yasal merkez yanında iş merkezi kavramına, muvazaa olasılığını ortadan kaldırmak için yer vermiştir. İş merkezi, bir anlamda yasal merkez ölçütünün boşluğunu doldurmaktadır⁶⁷.

Bilişim teknolojisinin sunduğu yeni olanaklara dayanan elektronik ticaret kişilerin mukimliği, dolayısıyla da tam mükellefiyet konusunda farklı bir tablo ortaya çıkarmaktadır. Konu gerçek kişiler ve kurumlar açısından incelenebilir. Çok yakın zamanlara kadar, gerçek kişilerin bir ülkede ekonomik bir faaliyette bulunmaları anılan ülkede ya bizzat kendilerinin ya da temsilcilerinin bulunması ile mümkün olmakta idi. Özellikle hizmet sektöründe, ürünler ancak üretildikleri yerde tüketilebilmekte, hizmet ticareti büyük ölçüde coğrafi sınırlar ile kayıtlı bulunmakta idi. Oysa bilişim teknolojisinin sunduğu yeni olanaklar kişilere yerlerini değiştirmeden de bir başka ülkede faaliyette bulunma, o ülkenin ekonomik ve ticari hayatına iştirak edebilme olanağı sunmaktadır. İnternet aracılığıyla çok çeşitli alanlarda danışmanlık, muhasebe, tıp, mimarlık, mühendislik gibi hizmetlerin sunulması giderek yaygınlaşmaktadır. Yani artık, belli bir süreyi bir başka ülkede geçirmeden de o ülkede hizmet sunma veya bir başka şekilde ticari veya mesleki bir faaliyet icra etmek mümkün olmaktadır. Bu nedenle, bundan böyle "ülkede belli bir süre kalma" kriterine bağlı tam mükellefiyet uygulamalarının öneminin azalacağı söylenebilir⁶⁸.

Konuya kurumlar açısından baktığımızda ise, bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler kurumların tam mükellefiyet ile ilgili mevcut vergi düzenlemelerinde öngörülen kriterlerin yeterli olmadığını ortaya koymaktadır. Elektronik ticaretle birlikte kurumlar, yönetim kademelerini farklı, üretimlerini ise daha farklı bir ülkede

⁶⁷ EKMEKÇİ, a.g.e., s.96

⁶⁸ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.108

gerçekleştirebilme şansı yakalamışlardır⁶⁹. Daha doğrusu, kurumlar artık mukim oldukları ülkeyi belirleme konusunda insiyatif kullanma konumuna gelmişlerdir. Örneğin, ortakları ve yönetim kademesi (A) ülkesinde ikamet eden, ancak (B) ülkesinde faaliyette bulunan (X) şirketinin (C) ülkesinde kurulması (tüzel kişilik kazanması), yönetim kurulu toplantılarının ve denetimin ise (D) ülkesinden gerçekleştirilmesi mümkündür. Öteden beri yapılabilen bu tür karmaşık yapılanmalar bilişim teknolojisinin sunduğu imkanlar ile daha da komplike bir şekilde yapılabilmektedir. Verilen örnekte, yönetim kurulu toplantılarının (D) ülkesinde yapılması, yöneticilerin en azından tamamının zorunlu olarak fiziken anılan ülkede bulunmalarını gerektirmemekte, video-konferans veya benzeri yöntemlerle de toplanılması mümkün olabilmektedir. Ülkeler mukimlik konusunda farklı kriterler uyguladıkları veya aynı kriterleri farklı şekilde yorumlayabildikleri için bu ve benzeri durumlarda çifte mukimlik sorunu ortaya çıkmaktadır. Uygulamada çifte mukimlik sorunu anlaşma hukuku ile çözüme kavuşturulmaktadır. Burada uygulanan kriter genellikle "etkin yönetim merkezi"⁷⁰ dir. Ancak internet ve benzeri teknolojik gelişmeler, zaten henüz üzerinde fikir birliği sağlanamamış bu kavramı daha da karmaşık hale getirmektedir⁷¹. Bu durum, 2001 yılında hazırlanan bir OECD raporunda şöyle belirtilmiştir:

"Geçmişte, üst kademe müdür ve yöneticilerin merkez ofis gibi tek bir yerde toplandıkları ve işleri idare ettikleri bir ortamda, önemli idari ve ticari kararların belirlendiği yerin tespiti çok güç olmamıştır. Üst düzey yönetim faaliyetlerinin gerçekleştiği yer genellikle, şirketin kurulduğu ve kayıtlı ofisinin bulunduğu, faaliyetlerin yürütüldüğü ve yönetici veya müdürlerin ikamet ettikleri yer ile çakışmıştır. Ancak, haberleşme ve teknoloji alanındaki devrim, insanların iş yapma biçimlerini temelinden değiştirmektedir. Karmaşık iletişim teknolojisi ve hızlı, verimli ve görece ucuz ulaşım olanaklarına bağlı olarak, bir kişi ya da kişi grubunun bir işi yürütmek için herhangi bir fiziksel yerde bulunma veya buluşma zorunluluğu ortadan kalkmıştır. Artan bu hareketlilik ve fonksiyonel yerinden yönetim anlayışı, etkin yönetim merkezi uygulaması

⁶⁹ Murat ÇAK, "Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergileme Alanındaki Yansımaları", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, sy.157, (Mayıs 2001), s.90

⁷⁰ Etkin yönetim merkezi, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan önemli idari ve ticari kararların maddi anlamda alındığı yerdir. (OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, January 2003, www.lrz-muenchen.de/~steuerrecht/forschungstelle/israel/treaties/OECD2003en.pdf, (18 Nisan 2004), s.82

⁷¹ CANGİR, "Elektronik Ticaret ya da İnternet'in Vergilendirilmesi-II", a.g.m., s.63

üzerinde önemli bir etki yaratacaktır. Dolayısıyla modern bir ortamda, etkin yönetim merkezi uygulaması, kurumun mukim sayılacağı devleti açık bir şekilde belirlemeye yaramayabilir veya söz konusu düzenlemenin hedefleri ile uyuşmayacak sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilir⁷².

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde mükellefiyetin belirlenmesi konusu, ilk defa OECD tarafından 1998 yılında Kanada'nın Ottawa kentinde yapılan geniş katılımlı toplantıda ele alınmış ve mükellefiyetin belirlenmesinde yerleşiklik (permanent establishment – daimi yerleşiklik) esasının kabul edilmesinin gerekliliği oy çokluğu ile savunulmuştur. Fakat bu toplantıdan sonra da, alınan kararın elektronik ticareti vergilemeye uygun olup olmadığı yönündeki tartışmalar devam etmiştir. Bazı üyeler, yerleşiklik esasının elektronik ticarete vergi mükellefiyetinin belirlenmesi için uygun olmadığı tezini ileri sürmüşler ve elektronik ticaretin müteşebbislere fiziksel varlığa sahip, sabit konumlu bir işyerine sahip olmaksızın uluslararası ticaret yapma imkanını vermekte olduğunu vurgulamışlardır. Bazı ülkeler ise, elektronik ticarete mükellefiyetin belirlenmesinde yerleşiklik esasının kaçınılmaz olduğunu savunmaktadır⁷³. Nitekim ABD Hazine Bakanlığının küresel elektronik ticarete ilişkin hazırladığı bir raporda şu cümlelere yer verilmiştir: "Yeni iletişim teknolojilerinin ve elektronik ticaretin gelişimi, ikametgah tabanlı vergileme ilkelerinin daha da önem kazanmasını gerektirecektir. Siberalem dünyasında, geleneksel kaynak ilkesini belirli bir coğrafi bölgedeki gelire bağlamak imkansız değilse de çok zordur. Bu yüzden, kaynak tabanlı vergileme anlamını kaybedebilir ve demode hale gelebilir. Buna karşılık, bütün vergi mükellefleri bir yerde mukimdir. Bir birey her zaman belirli bir ülkenin mukimi ya da vatandaşıdır ve en azından ABD hukukunda bütün şirketler belirli bir yargı yetkisinin kanunları altında kurulmalıdırlar. Bu nedenle, ABD vergi politikası, geleneksel kaynak ilkelerinin önemini kaybedeceğini, ikametgah tabanlı vergilemenin ön plana çıkacağını ve bu ilkelerin yerini alacağını öngörmektedir. Bu eğilim, ikametgaha dayalı vergileme ilkelerinin temel bir rol oynayacağı elektronik ticaretin gelişimi ile daha da hızlanacaktır⁷⁴.

⁷² OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place Of Effective Management" as a Tie Breaker Rule, February 2001, <http://www.oecd.org/dataoecd/46/27/1923328.pdf>, (31 Mayıs 2004), s.8

⁷³ ALKAN, a.g.e., s.105

⁷⁴ U.S. Treasury, a.g.e., para.7.5.1

3.3.1.2. Elektronik ticaret ve dar mükellefiyet

Dar mükellefiyet, kişilerin yerleşik oldukları ülke dışında gelir elde etmeleri halinde, sadece bu gelirler ile sınırlı olacak şekilde söz konusu gelirleri elde ettikleri ülke tarafından vergilendirilmelerini ifade etmektedir. Dar mükellefiyette uyrukluk ya da ikametgah önem taşımazken, vergilemede kaynak ilkesi altında gelirin nerede elde edildiği önem kazanmaktadır.

Dar mükellefiyet konusu gerçek kişiler açısından GVK' nın 6.maddesinde, kurumlar açısından ise KVK' nın 11.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre:

GVK m.6: Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

KVK m.11: Birinci maddede yazılı kurumlardan (sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları) kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükellefiyet çerçevesinde vergilendirilecek kazanç ve iratlar GVK' nın 7. ve KVK' nın 12.maddelerinde belirtilmiştir. Dar mükellefiyet esasında vergileme yapılması açısından belirleyici ölçü olan kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmesi konusu GVK' nın 7. ve 8.maddelerinde açıklanmıştır. Diğer yandan, KVK' nın "Kıyas yoluyla uygulanacak hükümler" başlıklı 45.maddesinin (a) bendi uyarınca, KVK' da sözü geçen, kazanç veya iradın ve gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi" ve "Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması" hususlarında Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. ve 8. maddeleri hükümleri geçerli olacaktır.

Sanal ortamda gerçekleştirilen elektronik ticaret aktivitelerinin niteliği gereği, dar mükellefiyetin tespitinde kullanılan kaynak ilkesi çerçevesinde "gelirin elde edildiği yer" ile ilgili açıklamalar ticari kazançlar ve serbest meslek kazançları açısından önem arz etmektedir. GVK' nın 7.maddesine göre, dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurulması ve kazancın bu yerlerde ve bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması

(Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'den 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 akdinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

Serbest meslek kazançlarında; serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi. Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam veya hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

KVK' nın 12.maddesi çerçevesinde, Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerde elde edilen ticari kazançlar dar yükümlülüğün konusunu oluşturur.

Bu durumda, dar yükümlü gerçek kişi ve kurumların ticari kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcilerinin olması şarttır. Böylece, dar yükümlülükte, belirli bir ülke ekonomisi ile olan ilişkisi belirli bir düzeye gelmediği sürece vergilendirilmemesini öngören temel uluslararası vergilendirme ilkesi Türk hukukuna da yansımıştır. Bu anlamda oluşturulan eşik, gerçek kişi ve kurumun Türk tedavül ekonomisine katıldığı, mal ve hizmetlerini Türkiye'de belli bir bedel karşılığında pazarladığı ve faaliyetin belli bir ölçüde süreklilik gösterdiğine ilişkin gösterge veya eşik değerdir⁷⁵.

Sonuç olarak, dar mükellefiyet açısından serbest meslek kazançlarının ve ticari kazançların tespitinde ön plana çıkan unsur coğrafi yer anlamında gelirin elde edildiği yer ve işyeri kavramlarıdır. Bu bağlamda, coğrafi yer ve fiziksel mekan kavramlarını erozyona uğratan elektronik ticarete dar mükellefiyet açısından ticari ve serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesinde ayırt edici bir ölçüt olan gelirin elde edildiği yerin tespiti önem kazanmaktadır. Bu durum mevcut vergileme ilkelerinin elektronik

⁷⁵ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.142

ticarete de uygulanması nedeniyle, dar mükellefiyetin tespitinde "vergilemede kaynak ilkesi"nin geçerli olmasının bir sonucudur.

Ticari ve mesleki faaliyetlerin elektronik ortamda yapılmaya başlanması geleneksel kaynak ülkesi ve ikamet ülkesi vergilemesi ayrımını etkilemektedir. Zira, bilişim teknolojisindeki gelişmeler kaynak ülkesi ve ikamet ülkesi vergilemesi konusunda, bu ilkelerin geliştirildiği dönemin koşullarına göre oluşturulmuş olan dengeyi değiştirmektedir⁷⁶. Ülkesel kaynak kuralları, çok büyük bir oranda, kişinin ve varlıkların veya her ikisinin birden fiziksel olarak bir yerde bulunmalarını öngörür. Fiziksel olarak bir yerde olma kriteri fiziksel ticari dünya için üretilmiştir; ve tarihsel olarak bir ülkede fiziksel olarak varlık göstermeksizin, bir işyerine sahip olmaksızın ticari faaliyet sürdürülmesinin hemen hemen olanaksız olduğu bir dönemin ürünüdür⁷⁷. Böyle bir ortamın gerekleri sonucu ortaya çıkan ve uluslararası vergisel konularda genel kabul gören kurala göre, bir devletin teşebbüsü diğer bir devlette bir işyeri aracılığıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, diğer devletin ekonomik hayatına vergilendirme yetkisi doğuracak ölçüde iştirak etmiş kabul edilmemektedir⁷⁸.

Neticede, vergilendirme yetkisi bakımından dar mükellefiyette kaynak ilkesinin uygulanabilmesi için, özellikle ticari kazançların tespitinde, kazancın, faaliyetin yürütüldüğü devlette bir işyeri aracılığıyla elde edilmesi ve kazanç ile işyeri arasında bir bağ kurulabilmesi gerekir. Aksi halde, kaynak ilkesi yerine ikamet ilkesi devreye girecek ve vergilendirme yetkisi, ticari faaliyeti yürüten kişinin tam mükellef olduğu devlete ait olacaktır. Diğer bir deyişle, yabancı devlette mal ve hizmet satışı yapan bir işletme, yabancı devlette ancak bir işyeri bulunuyorsa orada (kaynak devleti) vergilendirmeye tabi tutulabilir; işyerinin mevcut olmadığı hallerde işletmenin geliri mukim olduğu devletin (ikametgah devleti) vergilendirme yetkisine bağlanır. İşyeri, yabancı işletmenin kaynak devletinde önemli düzeyde bir ticari faaliyet sürdürdüğüne bir kanıt teşkil eder⁷⁹.

⁷⁶ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.113

⁷⁷ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.97

⁷⁸ CANGİR, "Sanal İşyeri-I", a.g.m., s.54

⁷⁹ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.109

3.3.1.3. Elektronik ticarette gelirin elde edildiği yer ve işyeri kavramı

GVK' na göre ticari ve mesleki kazançların vergilendirilmesi için, bu kazançların bir işyeri aracılığıyla elde edilmesi zorunlu olmadığından, tam mükelleflerin anılan kazançları işyerinin bulunup bulunmamasına bakılmaksızın ticari veya mesleki kazanç esaslarına göre vergilendirilecektir. Bu sebeple, ticari veya mesleki faaliyetlerin internet ortamında icra edilmesi iç vergileme açısından önemli bir problem yaratmamaktadır⁸⁰.

Neticede, meri mevzuatımız açısından, gerçek kişi veya kurumların, Türkiye'de yerleşik olup, gelirlerini de Türkiye içinde gerçekleştirdikleri elektronik ticaret faaliyetleriyle elde ettikleri durumlarda tam yükümlülük oluşmaktadır ve gelirin elde edildiği yeri saptamak açısından bir sorun yoktur. Ancak, dar yükümlülük kapsamına giren durumlarda, gelirin elde edildiği yerin saptanması oldukça kapsamlı belirlemeler gerektirmektedir⁸¹. Elektronik ticaretin yürütüldüğü internet ortamında ise bu belirlemeleri yapmak daha da zor bir hale gelmekte, mevcut kavramlar ve sanal ortamın karakteristikleri arasında uyumsuzluklar yaşanmaktadır.

Dolayısıyla elektronik ticarette elde edilen kazancın fiziksel olarak nerede elde edildiği, vergi mükellefinin sanal ortamdaki kimliğinin ve nerede yerleşik olduğunun tespiti güçlükler arz etmektedir. Bu nedenle; devletlerin gerçek kişi ve kurumları vergilerken geliri mi yoksa mükellefi mi izleyeceğine karar vermesi gerekmektedir. Bu bağlamda, elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusu irdelenirken öncelikle üzerinde durulması gereken noktalar; ticari işlemin nerede gerçekleştirildiği, kazancın nerede elde edildiği, kazanç sahibinin nerede bulunduğu ve bu bağlamda internet web sitelerinin vergi hukukundaki işyeri kavramı ile ilişkisidir⁸².

Elektronik ticaret ortamında işyeri konusunda başlıca iki yaklaşım üzerinde durulabilir. Bu yaklaşımlardan birincisi, işyeri kavramının sanal ortama uyarlanması yerine, sanal ortamdaki ticari ve mesleki faaliyetlerin vergilendirilmesi için başka ölçütler geliştirilmesi esasına dayanmaktadır. Bu konudaki bir başka yaklaşım ise soruna uygulanmakta olan vergileme ilke ve kuralları çerçevesinde çözüm getirilmesi

⁸⁰ CANGİR, Elektronik Ticarette Vergilendirme, a.g.e., s.117

⁸¹ EKMEKÇİ, a.g.e., s.95

⁸² Aziz ÖZBEK, "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi-III", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, sy.150, (Ekim 2000), s.41-42

anlayışına dayanmaktadır. Aslında bu ilke, bir bütün olarak elektronik ticarete yaklaşımın temel esasını teşkil etmektedir⁸³. Bu bakımdan, elektronik ticarete sabit işyeri kavramının belirlenmesinde, mümkün olduğunca mevcut ilke ve kurallar kapsamında bir yaklaşım geliştirmek konusunda uluslararası kabul görmüş yaklaşımdan hareket etmek ve Türkiye'deki mevzuatı da bu doğrultuda gözden geçirmek daha uygun görünmektedir⁸⁴.

Türkiye'nin de taraf olduğu uluslararası ikili anlaşmalarda temel olarak alınan ve Ocak 2003'de son şekli verilen OECD Model Anlaşmasının⁸⁵ işyerini (permanent establishment) tanımlayan 5.maddesi şu şekilde düzenlenmiştir:

1. Bu anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" terimi, bir işletmenin işinin tamamen veya kısmen sürdürüldüğü işe ilişkin sabit (fixed) bir yerdir.

2. İşyeri terimi özellikle;

a) yönetim yeri

b) şube

c) büro

d) fabrika

e) atölye, ve

f) maden, petrol veya gaz kuyusu, taşocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer yerleri kapsar.

Bu tanım aşağıdaki koşulları içerir⁸⁶:

- *İşe ilişkin bir yerin varlığı*: Buradaki "işe ilişkin yerden" kasıt, işin yürütülmesinde kullanılan herhangi bir bina veya müstemilat, tesis veya fabrika, ve belirli hallerde makine ve teçhizattır. İşe ilişkin yer kavramı, bir işletmenin faaliyetine temel teşkil etmeye ticari açıdan uygun olan, esaslı mahiyet taşıyan herhangi bir fiziksel obje olarak tanımlanabilir.

⁸³ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.113

⁸⁴ EKMEKÇİ, a.g.e., s.97

⁸⁵ OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.102

⁸⁶ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.118-127

- *İşe ilişkin yerin sabit olması:* İşe ilişkin yer sabit olmalıdır. Buradaki "sabit" olmadan kasıt, işe ilişkin yerin belirli bir coğrafi alanda kurulmuş olması, ve daimilik taşımasıdır. Yani, sabit kavramı iki koşulu içermektedir. Birincisi coğrafi sabitlik, ikincisi ise zamana ilişkin sürekliliktir. Ancak, birinci koşuldaki işe ilişkin yerin coğrafi mekan bağı, toprak bağı değil –bina, petrol kuyusu gibi bir çok örnekte gerçekte öyle olsa bile-, bir ticari faaliyetin sürdürülebilmesi için belirli bir mekanın emre amade oluşu, yani alan bağıdır.

İşe ilişkin yerin sabit olması demek, aynı zamanda işe ilişkin yerin belirli bir dereceye kadar süreklilik göstermesi demektir, yani işe ilişkin yer geçici bir nitelik taşımamalıdır. Genel olarak uygulamada, altı aydan kısa bir süre yeterli kabul edilmemektedir. Diğer yandan, sürekliliğin faaliyete hiç ara verilmemesi şeklinde yorumlanmaması gerekir, önemli olan düzenliliklerdir.

- *İşletmeye ait işin tamamının veya bir kısmının bu işyeri aracılığıyla yürütülmesi:* İşyerinin bir diğer koşulu, ortada bir teşebbüs faaliyetinin olmasıdır. Ayrıca, bu işe ilişkin yerle faaliyet arasında bir ilişki bulunması şarttır. Yani bu faaliyet işe ilişkin yer aracılığıyla gerçekleştirilmeli ve bu yerin vergi yükümlüsünün tasarrufu altında bulunması gerekmektedir. Fakat buradaki tasarruf, hukuki bir tasarruf değil fiili bir tasarruf olarak anlaşılmalıdır.

Hukukumuzda işyeri tanımı ise VUK' nun 156.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; "Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri; dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir".

Yukarıdaki tanım, işyerinden yürütülmesi mutlak olan faaliyetleri (ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler) kapsayacak şekilde yapılmıştır. Örneklerde de bu faaliyetlerde mutlak olarak kullanılan yerler seçilmiştir. Tanımda dikkati çeken diğer önemli bir husus, maddenin sonunda ifade edilmiştir. Buna göre işyeri "...sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir". Tanımda ayrıca işyeri ile faaliyet arasında doğrudan bir bağlantının kurulmuş olduğu göze çarpmaktadır.

Ayrıca, bu tanımda, Model Anlaşma'nın 5.maddesindeki tanımda yer alan "fixed" (sabit) sözcüğü yer almamaktadır. Bununla birlikte, maddenin ilk başlarında verilen örnekler dikkate alındığında; VUK' nundaki işyeri tanımının da coğrafi anlamda sabitlik unsurunu içerdiği ortaya çıkmaktadır⁸⁷.

Neticede, mevcut anlaşma ve kanunlarda bir takım fiziki kriterlere göre tanımlanan işyeri kavramının, internet ortamında karşılığının olup olmadığı, işyeri tanımının koşulları olan "işe ilişkin bir yer", "bu yerin sabit olması" ve "işletmeye ait işin tamamının veya bir kısmının bu işyeri aracılığıyla yürütülmesi" çerçevesinde incelenmesi ve web sitesi ve sunucuların bu koşulları sağlayıp sağlamadığının belirlenmesi gerekir.

- *Web sitesi*

OECD'nin web sitesi hakkındaki değerlendirmesi şu şekildedir: "Bir teşebbüsün işlettiği otomatik makinenin bulunduğu konumun, yerleştirildiği ülkede işyeri oluşturup oluşturmadığı belirlenirken, bilgisayar teçhizatı ile bu teçhizat tarafından kullanılan ve depolanan veri ve yazılım arasında bir ayrım yapmak gerekir. Örneğin, elektronik veri ve yazılımın bir bileşimi olan internet web sitesi, kendi içinde tek başına maddi bir nitelik taşımaz. Bu nedenle tek başına web sitesi, kendisini oluşturan veri ve yazılım coğrafi bir mekana sahip olmadığı, aynı zamanda ortada bir tesis, bina, makine ya da teçhizat da olmadığı için, 'işe ilişkin bir yer' koşulunu sağlamaz"⁸⁸.

Aslında web sitesi veya web sayfası, elektronik ortamda ticari faaliyetin icra edilmesi için gerekli olan unsurlardır. Web sitesi olmadan, bugün internet ortamında yürütülen ticari faaliyetlerin önemli bir kısmının yapılması mümkün olmayacaktır. Bu anlamda web sitesinin, "bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin" olduğu açıktır. Ancak, işyeri tanımında yer alan diğer iki unsur "yer" (place) ve "sabitlik" (fixed) de dikkate alındığında tablo değişmektedir. Bu nedenle web sitesinin işyeri olarak kabul edilmesi mümkün görülmemektedir⁸⁹.

Sanal ortamda web sitesi veya web sayfalarının işyeri oluşturup oluşturmadığı konusunda tartışılan bir diğer konu da bunların "işyerinin oluşmadığı haller"

⁸⁷ Niyazi CANGİR, "Sanal İşyeri-II", Vergi Dünyası, sy.229, (Eylül 2000), s.49

⁸⁸ OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.102

⁸⁹ CANGİR, "Sanal İşyeri-I", a.g.m., s.57

kapsamında değerlendirilebileceği konusudur. Bu bağlamda, OECD Model Anlaşması'nın 5.maddesinin 4.fikrası aşağıdaki şekildedir.

"Bu maddenin önceki hükümlerine bakılmaksızın, "işyeri" teriminin aşağıdaki hususları içermediği kabul edilecektir:

- a) Teşebbüs olanaklarının, yalnızca teşebbüse ait malların ve emtianın depolanması, teşhiri ve teslimi için kullanılması;
- b) Teşebbüse ait mal ve emtia stoklarının yalnızca depolama, teşhir ve teslimi amacıyla elde tutulması;
- c) Teşebbüse ait mal ve emtia stoklarının yalnızca, başka bir teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması;
- d) İşe ilişkin sabit bir yerin sadece, teşebbüse mal veya emtia satın alma veya teşebbüs için bilgi toplama amacıyla elde tutulması;
- e) İşe ilişkin sabit bir yerin, teşebbüs için hazırlayıcı veya yardımcı karakterli diğer herhangi bir aktivite yürütülmesi amacıyla elde tutulması;
- f) İşe ilişkin sabit bir yerin sadece, (a) ve (e) bentlerinde bahsi geçen aktivitelerin herhangi bir bileşimini icra etme amacıyla elde tutulması; ancak bu bileşim sonucu ortaya çıkan genel aktivitenin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması şarttır.

Model Anlaşma'nın 5.maddesinin bu fıkrasında, 1.fıkra da yapılan genel işyeri tanımına bir istisna getirilmiştir. Buna göre, ticari faaliyete tahsis edilmiş işe ilişkin sabit bir yerin bulunduğu hallerde bile, eğer işe ilişkin sabit yerde yürütülen faaliyetler "hazırlayıcı ve yardımcı" karakterde ise, işyerinin oluştuğundan söz edilemeyecektir⁹⁰.

"Bununla birlikte, hangi faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı niteliklere sahip olduğunun belirlenmesi genellikle güçlükler içermektedir. Bu noktada, bizi sonuca götürebilecek ölçüt, işe ilişkin sabit yer aracılığıyla yürütülen faaliyetin kendi içinde bir bütün olarak teşebbüs faaliyetinin gerekli ve önemli bir parçası haline dönüşüp

⁹⁰ CANGİR, "Sanal İşyeri-II", a.g.m., s.48

dönüşmediğidir. Bunun için, her özel durumun kendi şartları içinde incelenmesi gerekir⁹¹.

"Bununla beraber genel olarak, elektronik ticaret çerçevesinde yürütülen hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetlerin şunları içerdiği kabul edilebilir⁹²":

- Tedarikçiler ve müşteriler arasında bir iletişim ağının kurulması (telefon hattı gibi);
- Mal ve hizmetlerin reklamının yapılması;
- Bilginin, güvenlik ve verimlilik amacıyla bir "ikincil sunucu" (mirror server) üzerinden iletilmesi;
- İşletme için piyasa bilgisi toplanması
- Bilgi sunumu.

Sonuç olarak, Model Anlaşma'nın 4 numaralı fıkra hükmü, 1.fıkranın istisnasını oluşturmaktadır. Daha açık bir anlatımla, 4.fıkroda, 1.fıkradaki hüküm uygulandığında işyeri sayılabilecek olan hallere ilişkin özel bir düzenleme yapılmaktadır. Dolayısıyla, web sitesi ya da web sayfası üzerinden yürütülen faaliyetlerin "yardımcı ve hazırlayıcı" nitelikte olup olmadıklarının tartışılması fazla anlamlı olmamaktadır. Çünkü, sunucu (server) olmadan, sadece web sitesi ya da web sayfası aracılığıyla yürütülen faaliyetlerde işyerinin oluşmayacağı konusunda görüş birliği oluşmuş bulunmaktadır⁹³.

- *Hizmet sunucu (server)*

Hizmet sunucular (server), web sitelerinden farklı olarak fiziki bir varlığa sahiptirler. Dolayısıyla, elektronik ticarete temel yaklaşım mevcut vergi anlaşmalarının ve kanunlarının işyeri hükmünün elektronik ticarete uyarlanması fikrine dayalı olduğundan, bağlanmayı sağlayabilmek için elektronik ticaretteki maddi altyapıya yönelmek doğal olmaktadır, çünkü uyarlamaya çalışılan hüküm fiziksel içerikli bir hükümdür.

⁹¹ OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.95

⁹² OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.103

⁹³ CANGİR, "Sanal İşyeri-II", a.g.m., s.49

Bu noktada iki alternatif üzerinde durulabilir: 1. Sunucu (server), 2. Telekomünikasyon altyapısı. Ancak telekomünikasyon altyapısı, maddi ve nispeten sabit bir yapılanma olmakla beraber, yabancı kuruma ait olmadığı için alternatif oluşturamaz. Bu durumda, bir donanım ve yazılım bütünü olarak "sunucu" nun işyeri kavramını karşılayıp karşılamadığı değerlendirilmelidir⁹⁴. Kaldı ki OECD Model Anlaşması'nın 5.maddesine ilişkin yorum notunda da işyerinin unsurları sıralanırken, belirli hallerde makine ve teçhizatın "işe ilişkin yer" oluşturabileceği belirtilmiştir⁹⁵. Yine, Model Anlaşma yorumuna göre "Web sitesini barındıran ve üzerinden siteye ulaşılan sunucu, fiziksel konuma sahip bir teçhizattır; dolayısıyla bu fiziksel konumun, sunucuyu işleten teşebbüs açısından 'işe ilişkin sabit bir yer' oluşturması mümkündür" denilmiştir⁹⁶.

Model Anlaşma'da yapılan yorumdan, hizmet sunucu bilgisayarların, işe ilişkin yerin sabitlik unsurunu, coğrafi mekan bağı anlamında sağlamış olduğu çıkartılabilir. Diğer yandan, belirli bir coğrafi konuma sahip sunucu bilgisayarlar, yine de bir yerden başka bir yere taşınabilme imkanına sahiptirler. Bu durumda, sabitlik unsurunun ikinci ayağını oluşturan süreklilik şartı, yine Model Anlaşmanın yorumunda şu şekilde belirtilmiştir: "Belirli bir yere yerleştirilmiş bilgisayar teçhizatı, ancak sabitlik şartını karşılıyorsa işyeri oluşturabilir. Hizmet sunucu bilgisayarlar söz konusu olduğunda, önemli olan sunucunun taşınabilme olasılığı değil gerçekten taşınıp taşınmadığıdır. İşe ilişkin sabit bir yer oluşturabilmesi için, sunucunun belirli bir yere yeterli bir süre için yerleştirilmesi gerekir ki 5.maddenin 1.fıkrasındaki sabitlik unsuru gerçekleşsin"⁹⁷. Fakat burada süreklilik şartının gerçekleşmesi için ne kadar bir sürenin yeterli olduğu belirtilmemiştir. Bu durumda genel açıklamalarda belirtilen 6 aylık süre burada da geçerli olacaktır.

"Bir web sitesi ile web sitesinin depolandığı ve kullanıldığı sunucu bilgisayar arasında ayırım yapılması önemlidir, çünkü sunucuyu çalıştıran işletme ile web sitesi üzerinden iş yapan işletme farklı olabilir. Örneğin, işletmenin işlerini yürüttüğü web sitesinin bir İSS' in (internet servis sağlayıcı) sunucusu üzerinde konumlandırılması yaygın bir uygulamadır. İSS ile yapılan anlaşma çerçevesinde ödenen ücretler, web

⁹⁴ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.116

⁹⁵ OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.85

⁹⁶ OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.102

⁹⁷ OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.103

sitesinin gereksindiği veri ve yazılımın depolanması için kullanılan disk alanı miktarına bağlı olarak yapılırsa da, bu sözleşmeler, web sitesi sahibi işletmenin sunucu ve bunun konumu üzerinde bir tasarruf hakkı bulunduğu sonucunu vermez. Her ne kadar işletme web sitesinin belirli bir yerdeki belirli bir sunucuda konumlandırılmasını isteyebilirse de, bu durumda, web sitesi maddi bir niteliğe sahip olmadığından, işletmenin o konum üzerinde fiziksel bir varlığa sahip olduğu varsayılmaz. Bu durumlarda, işletmenin konumlandırma sözleşmesi yoluyla bir işyerine sahip olduğu söylenemez. Ancak, bir web sitesi üzerinden işlerini yürüten işletme, kendi tasarrufu altında bir sunucuya sahipse, örneğin web sitesinin depolandığı ve kullanıldığı sunucuyu kendi mülkiyeti altında veya kiralama yoluyla çalıştırırsa, 5.maddenin diğer şartları da uyduğunda bu sunucunun konumlandırıldığı yer işletmenin işyerini oluşturabilir⁹⁸.

Model Anlaşma'nın yukarıdaki yorumunda, sunucu üzerindeki tasarrufla web sitesi üzerindeki tasarruf arasında bir ayırım yapılmaktadır. Sunucunun maliki ya da kiracısı olmamakla birlikte, İSS' e ait bir sunucunun üzerindeki disk alanının tasarruf konusu olduğundan bahsetmek anlamsız olmaktadır. Öncelikle, işe ilişkin yer "sunucu" olarak belirlenmiştir. Sunucu üzerindeki bir alanın işe ilişkin yer olarak değerlendirilmesi, nihai olarak web sitesinin işe ilişkin yer olarak değerlendirilmesi sonucunu verecektir. Oysa, işyerinin nesnel unsuru sunucu olduğundan, bu ancak sunucu üzerinde kontrolün bulunup bulunmadığına bakılmasını gerektirir⁹⁹.

Diğer yandan, web sitesi yani yazılım olmadan sunucunun yalnız başına işyeri olarak kabul edilmesi de mümkün değildir. Zira, yazılım yani web sitesi olmadan sunucunun çalışması, dolayısıyla da "... bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen..." sunucu üzerinden yürütülmesi söz konusu olmayacaktır. Burada, yazılımsız sunucu boş binaya benzetilebilir. Nasıl ki, boş bir bina yalnız başına işyeri olarak nitelendirilemez ise, benzeri şekilde yazılımı olmayan bir sunucu da işyeri olarak kabul edilemez. Ancak, sunucu üzerinden bir takım ticari faaliyetler icra ediliyorsa sunucu işyeri olarak kabul edilecektir¹⁰⁰. Fakat, daha önce de belirtildiği gibi, bir işyerinden bahsedebilmek için, bu işyeri vasıtasıyla yürütülen faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı mahiyette olma niteliğini aşmış olması gerekir. Elektronik ticarete hangi faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı

⁹⁸ OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.103

⁹⁹ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.129

¹⁰⁰ CANGİR, "Sanal İşyeri-I", a.g.m., s.57

nitelikte olabileceği daha önce belirtilmişti. "Ancak, bu faaliyetler kendi içlerinde bir bütün olarak, işletme faaliyetlerinin gerekli ve önemli bir parçası halini alırlarsa, ya da işletmenin diğer esas faaliyetleri bilgisayar teçhizatı üzerinden yürütülüyorsa, bu faaliyetler 5.maddenin 4.fıkrasında belirtilen faaliyetleri aşacak, ve teçhizat işletmenin sabit faaliyet yeri şartlarını da taşıyorsa, bir işyerinin varlığından söz edilebilecektir"¹⁰¹.

"Diğer bir husus da bir teşebbüsün faaliyetlerinin kısmen veya tamamen, işletmenin tasarrufunda bulunan teçhizatın (sunucu gibi) konumlandığı yerde gerçekleştirilmesi gerekir. Teşebbüs faaliyetlerinin kısmen veya tamamen söz konusu teçhizat üzerinden gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği meselesinde, her olay kendine özgü koşulları altında değerlendirilmelidir"¹⁰². Fakat, gelir getirici faaliyetlerin büyük ölçüde sunucu ile bağlantılı olmaması veya en azından teknolojik olarak böyle bir zorunluluğun bulunmaması, sunucunun "... bir teşebbüsün işlerinin kısmen veya tamamen yürütüldüğü işe ilişkin..." olma niteliğini zedelemektedir¹⁰³.

Bu durumda, bir İSS' e ait olmayıp, elektronik ticaret yapan işletmenin kira ya da mülkiyet yoluyla tasarrufunda bulunan, ve kaynak devletindeki bir yere sürekli olarak yerleştirilen, ve üzerinden hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetin ötesine geçen tarzda bir faaliyet yapılan "sunucu" işyeri olabilmektedir¹⁰⁴.

Ele alınması gereken diğer bir konu da, İSS' lerin, hem anlaşma hukukunda hem de Türk hukukunda yer bulan daimi temsilci kavramını karşılayıp karşılamadığıdır. Daimi temsilci kavramına OECD Model Anlaşması'nın 5.maddesinin 5.fıkrasında değinilmiştir. Buna göre: "1. ve 2. fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, bir kişi -6.fıkra hükümlerinin uygulanacağı bağımsız niteliğe sahip acente hariç-, bir Akit Devlette bir teşebbüs adına hareket ederse ve bu teşebbüs nam ve hesabına mukavele akdetme yetkisine sahip olup bu yetkisini mutlak olarak kullanırsa, söz konusu kişinin faaliyetleri 4.fıkra sayılan ve sabit bir yer vasıtasıyla yürütüldüğünde anılan fıkra hükümlerine göre bu sabit yeri bir işyeri haline getirmeyen faaliyetlerle sınırlı değilse, bu teşebbüs, bu Akit Devlette bu

¹⁰¹ OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.104

¹⁰² OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.103

¹⁰³ CANGİR, "Sanal İşyeri-I", a.g.m., s.58

¹⁰⁴ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.140

kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip olduğu kabul edilecektir¹⁰⁵.

Hukukumuzda ise, GVK' nun 8.maddesinin 2.bendi uyarınca daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayri muayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimselerdir. Ayrıca, yasaya göre aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Türk Ticaret Kanununun hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar;

2. (202 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle değişen bent) Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

3. Mağaza ve depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bu madde ile uluslararası vergi hukuku arasındaki aynım, ulusal hukukun hem bağımlı hem de bağımsız temsilcileri işyeri olarak kabul etmesi, buna karşılık vergi anlaşmalarında bağımsız acentelerin işyeri olarak değerlendirilmemesidir¹⁰⁶.

Bu durum Model Anlaşma'nın yorumunda şu şekilde belirtilmiştir: "İSS'ler web sitesinin sahibi olan teşebbüsün acentesi olarak kabul edilemeyeceklerinden, 5.madde hükümleri genel olarak uygulanabilir değildir. Çünkü, İSS'ler teşebbüs adına sözleşme kurma yetkisine sahip değildir ve düzenli olarak bu türden sözleşme yapmamakta veya bir çok farklı işletmenin web sitelerini konumlandıkları için faaliyetlerinin olağan gidişatı içinde sadece bağımsız acente olarak değerlendirilebilirler"¹⁰⁷.

Şu halde, Model Anlaşma çerçevesinde bir vergi anlaşmasının bulunmadığı durumda, iç hukukta İSS'lerin daimi temsilci olarak kabul edilmesinin mümkün olup olmadığına bakılmalıdır. Tanım gereği, GVK' nun 8.maddesinde geçen daimi temsilci, ticari mümessil, ticari vekil, tüccar memurlarında öngörülen temsil ilişkisinin konu,

¹⁰⁵ OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.28

¹⁰⁶ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.145

¹⁰⁷ OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.105

kapsam ve yetki bakımından tamamı bağı yardımcı statüsü getirdiğinden, İSS'lerin durumu ile hiçbir biçimde ilgili değildir. Acenteler ise, aracı acente ve sözleşme yapan acente olmak üzere ikiye ayrılır. Sözleşme yapan acenteler bakımından, İSS'lerin web yayıncılığı faaliyetleri sırasında elektronik ticaret kurumu adına sözleşme yapmadığı açık olduğuna göre bu durumda temsilcilik sıfatı yüklenemeyecektir. Dolayısıyla kalan tek alternatif aracı acente statüsüdür; ki bu da İSS'ler ile kurum arasındaki hukuki ilişkiyi temsil etmemektedir. Çünkü aracı acenteler tabi bir sıfatı olmaksızın, belli bir yer veya bölgede, bir ticari işletmeyi ilgilendiren akitlerde aracılık etmeyi meslek edinmek değil, kurumun web sitesini kendi web sunucusuna yükleyerek yayınlamaktan ibarettir¹⁰⁸.

Tüm bu açıklamaların sonunda sorulması gereken soru, belli şartlar altında da olsa sunucunun işyeri sayılmasının gerçekçi bir yaklaşım olup olamayacağıdır. Herşeyden önce, ne yapılırsa yapılsın, mevcut işyeri kuramının ön kabulleri çerçevesinde oluşturulacak bir sistemde, sunucu bilgisayarların işyeri kavramını tam anlamıyla karşılayamacağı açıktır. Yani, mevcut maddi hukuk kurallarının idari olarak uygulanabilirliği, teknolojik imkanlar sayesinde sınırlanmaktadır. Vergilemede tarafsızlık ve eşitlik ilkeleri bağlamında, elektronik ticarete özel vergi kurallarının getirilmemesi yaklaşımı, tam aksine bir etki yaparak anılan ilkelerin daha da zedelenmesine yol açmaktadır. Çünkü, mevcut imkanlarla elektronik ticaret, geleneksel ticarete nazaran çok daha fazla vergiden kaçınma imkanı sağlamaktadır. Bu durumda, elektronik ticaretin vergilendirilmesi açısından mevcut ilkesel boşluklar, mükelleflerin yatırım kararlarını etkilemektedir.

OECD Model Anlaşması'nda sunucunun işyeri sayılması için konulan şartlar yüksek bir eşik oluşturmaktadır. Çünkü, teknolojik gelişmeler de dikkate alındığında, sunucuların konulacağı yer konusunda bir kısıtlamanın öngörülmesi mümkün değildir. Belki, uzak olmayan bir gelecekte sunucuların uzaya bile konulabilmesi gündeme gelebilir. Ayrıca ana sunucunun bazı fonksiyonlarının başka yerlere konulan yardımcı sunuculara devredilmesi de mümkündür¹⁰⁹. Bu durumda mevcut işyeri kavramı, web sitesi sahibi yabancı bir ülkede işyeri sahibi olmayı istemediği müddetçe, ikametgah devletinde vergilendirmeye yol açacaktır. Eğer kurum bir işyeri olsun istemiyorsa,

¹⁰⁸ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.145

¹⁰⁹ CANGIR, "Sanal İşyeri-II", a.g.m., s.50

faaliyetini ona göre organize etme olanağına kavuşmuştur¹¹⁰. Yani mükellefler vergi verip vermeme veya hangi devlete vergi verecekleri konusunda inisiyatif sahibi olmakta ve vergi idareleri pasif bir konuma düşmektedir¹¹¹.

Kaynak bazlı vergilemeden ikamet bazlı vergilemeye geçilmesi, gelişmekte olan ülkelerin aleyhine olacak ve vergi gelirlerinde kaynak ülkesinden ikamet ülkesine doğru bir kayma gerçekleşecektir. Çünkü, bu ülkelerin vergileme hakkına sahip olabilmesi için vergiye konu işlemin bu ülkede sabit yer ve işyeri aracılığıyla yerine getirilmesi gerekir. Mevcut vergi anlaşmaları, elektronik ortamda gerçekleşen faaliyetler için sabit yer ve işyeri kriterini çok yüksek tuttuğu için, bu ülkelerin vergileme hakkı olmayacak ve vergi gelirlerinde azalma meydana gelecektir¹¹². Yani, faaliyet o ülkede bir işyeri aracılığıyla gerçekleşmediği için, işlem anılan ülkeye yapılan mal ve hizmet ithalatı sayılacak ve vergileme hakkı ikamet ülkesine ait olacaktır. Diğer yandan bazı görüşlere göre, oluşacak kayma, kaynak ülkesinden ikamet ülkesine değil, vergi cennetlerine doğru olacaktır. Çünkü, işyeri sayılsalar bile, sunucu bilgisayarların vergi cenneti olarak anılan yerlere yerleştirilmesi ve bu sayede bir elektronik ticaret işleminin hem kaynak hem de ikamet ülkesinin vergi sisteminin dışında kalması mümkündür. Bu durum, sadece gelişmekte olan ülkeler için değil gelişmiş ülkeler için de sorun oluşturmaktadır.

Konuya iç hukuk açısından bakıldığında, sunucu bilgisayarların işyeri olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine ilişkin özel bir düzenleme yapılmış yada yargı kararı alınmış değildir. Eğer, OECD Model Anlaşması doğrultusunda sunucu bilgisayarlar işyeri olarak kabul edilecekse -ki Türkiye bu konuda Model Anlaşma metnine aksi yönde herhangi bir şerh koymuş değildir-, o zaman vergileme açısından herhangi bir problem doğmayacaktır. Belli şartlarda sunucuların ülke içinde işyeri oluşturduğu, dolayısıyla da gelirin Türkiye içinde doğduğu kabul edilecek ve vergileme bu doğrultuda yapılacaktır. Fakat bu durum yalnızca Model Anlaşma çerçevesinde ikili vergi anlaşması imzalanmış ülkeler ile yapılan ticaret için geçerlidir. Diğer yandan, daha önce de belirtildiği gibi, sunucunun işyeri olarak kabul edilmesi çok uç durumlarda gerçekleşmekte ve kaynak ülkesi olarak Türkiye’de vergileme yetkisinin kullanımı oldukça zor olmaktadır.

¹¹⁰ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.140

¹¹¹ CANGİR, "Sanal İşyeri-II", a.g.m., s.50

¹¹² YILDIZ, a.g.m., s.146

Eğer ki, iç hukuk açısından web sunucuların coğrafi sabitlik ve bağlılık taşımadığı, dolayısıyla da işyeri olarak kabul edilemeyeceği görüşü ortaya konacaksa, o zaman karşımıza çıkacak hukuk problemi şu olacaktır: OECD modeli altında bir elektronik ticaret işleminin kaynak devletinin vergilendirme yetkisine bağlanması açısından bir eşik oluşturmaktadır. Bu eşik, ulusal yasaların uygulanmasında getirilen eşiğin üstünde kalıyor, yani kaynak devletin vergilendirme yetkisine bağlanma sonucu veriyor, buna karşılık ulusal yasadaki kaynak kurallarına göre gelirin ülke içinde doğduğu kabul olunmuyor ise, bu durumda ulusal kural geçerlidir. Çünkü vergi anlaşmaları, bir devletin vergilendirme yetkisi üzerinde sadece sınırlayıcı bir etki gösterebilir, yoksa yetki genişlemesi sonucu vermez. Ulusal hukuk altında vergilendirilmesi söz konusu olmayan bir olgu, vergi anlaşmaları aracılığıyla vergilendirilebilir hale dönüşemez¹¹³.

3.3.2. Elektronik ticaret kazancının niteliği

Elektronik ticaretten elde edilen gelirin hangi gelir unsurunu oluşturduğuna yönelik olarak yapılacak tespit, aynı zamanda o gelire uygulanacak kaynak kuralını da belirler. Gelirin ticari kazanç, serbest meslek kazancı veya gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilmesi, gerek ulusal hukuklarda kaynak devletinin vergilendirme yetkisinin kapsamı bakımından, gerekse uluslararası vergi anlaşmalarında o gelirin hangi devletin vergilendirme yetkisine bağlanacağı konusunda belirleyici bir etki yaratır. Örneğin, gelirin ticari kazanç olarak nitelendirilmesi halinde, gelirin kaynağı işyerinin bulunduğu yere göre; serbest meslek kazancı olarak nitelendirilmesi halinde, gelirin kaynağı hizmetin verildiği yere göre; gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilmesi halinde ise gelirin kaynağı gayrimaddi hakkın kullanıldığı yere göre belirlenir¹¹⁴.

"OECD Model Anlaşması'nın serbest meslek kazançlarını düzenleyen 14.maddesi, "OECD Model Anlaşmasının 14.maddesine ilişkin sorunlar" başlıklı rapora dayanarak 29 Nisan 2000'de Model Anlaşma metninden çıkarılmıştır. 7.maddede kullanılan "işyeri" tanımı ile 14.maddede kullanılan "sabit yer" tanımı arasında kavramsal açıdan bir fark olmadığı gibi, bu iki madde kapsamında elde edilen

¹¹³ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.144

¹¹⁴ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.147

kazançların ve ödenecek vergilerin hesaplanmasında da bir fark olmadığı gerekçesiyle bu karar alınmıştır. Ek olarak, hangi faaliyetlerin 14., hangi faaliyetlerin 7.madde kapsamına girdiğini tespit etmek her zaman kolay olmamaktadır. 14.maddenin silinmesi sonucu, profesyonel hizmetler ve diğer bağımsız karakterli hizmetlerden sağlanan kazançlar, artık 7.madde kapsamında iş kazancı olarak muamele görecektir¹¹⁵. Nitekim Model Anlaşma'nın 3.maddesine göre "iş" kavramı, profesyonel hizmet ifasını ve bağımsız karakterli diğer faaliyetleri kapsar¹¹⁶.

Görüldüğü gibi, OECD modelinde ticari ve serbest meslek kazançları, işyeri ve sabit yer ilkeleri kapsamında aynı maddede değerlendirilmiştir. Fakat belirtmek gerekir ki, iç hukukumuzda ticari kazançların yurt içinde elde edilmesinde işyeri veya daimi temsilci bulundurma kriteri aranırken; OECD modelinden farklı olarak, serbest meslek faaliyetlerinde sabit yer koşulu aranmamış, faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi yeterli görülmüştür. Diğer yandan, bu farklılık OECD modeli çerçevesinde bir ikili vergi anlaşması olmayan ülkelerle yapılan ticarete anlam kazanacaktır.

Gayrimaddi hak bedelleri ise Model Anlaşma'nın 12.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, "bir akit devlette doğan ve diğer akit devletin mukimi bir kişiye ödenen gayri maddi hak bedelleri, bu kişinin gayrimaddi hak bedelinden yararlanan kişi olması koşuluyla, sadece bu diğer devlette vergilendirilecektir"¹¹⁷. Görüldüğü gibi, Model Anlaşma'da gayrimaddi hak bedellerinde vergileme hakkı ikamet ülkesine bırakılmakla birlikte, Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalarda vergileme hakkı kaynak ve ikamet ülkesi arasında paylaşılmaktadır. Buna göre, Türkiye ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması yürürlükte bulunan bir ülke mukiminin, ülkemizde elde ettiği gayrimaddi hak bedelleri Türkiye tarafından belli oranı (%10) aşmamak üzere vergilendirilebilmektedir. Anlaşma hukukuna göre gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilen kazançlar, GVK' unda durumuna göre gayrimenkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve iratlar, sınırlı bazı hallerde ise serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmiştir¹¹⁸.

¹¹⁵ OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.198

¹¹⁶ OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.26

¹¹⁷ OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.34

¹¹⁸ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.118

OECD Mali İşler Komitesi tarafından kurulan Gelir Unsurları Nitelendirme Teknik Danışma Grubu'nun hazırladığı ve 12 Şubat 2001 tarihinde nihai şeklini alan raporun 2 no'lu ekinde¹¹⁹, elektronik ticaret kapsamında gerçekleştirilebilecek ticari faaliyetler çeşitli kategoriler altında tek tek sıralanmış ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin nitelendirilmesi yapılmıştır.

- Kategori 1: Geleneksel (Somut) Malların Elektronik Ortamda Siparişi

Müşteri online katalogdan bir somut (geleneksel) mal seçer ve siparişi satıcıya direkt olarak elektronik ortamda verir. Online katalogların kullanımı için müşteriden ayrıca bir bedel talep edilmez. Ürün, müşteriye geleneksel nakliye yöntemleriyle fiziksel olarak teslim edilir. Bu tür işlemlerde müşteri tarafından yapılan ödeme, 7.madde kapsamında bir bedel oluşturmaktadır; çünkü yapılan ödeme herhangi bir telif hakkı kullanımı içermemektedir.

- Kategori 2: Sayısal Malların Elektronik Ortamda Siparişi ve İndirilmesi

Müşteri online katalogdan bir yazılım veya diğer bir sayısal ürünü seçer ve siparişi satıcıya direkt olarak elektronik ortamda verir. Online katalogların kullanımı için müşteriden ayrıca bir bedel talep edilmez. Sayısal ürün müşterinin bilgisayarındaki sabit diske veya diğer bir kalıcı ortama indirilir. Müşterinin "bireysel" kullanımı veya zevki için, sayısal ürünü elektronik olarak bilgisayarına indirmesine izin veren bu türden işlemler sonucu yapılan ödemeler, sayısal sinyal biçimindeki bir verinin aktarılması karşılığında yapılmaktadır. Yapılan ödeme, bir telif hakkının kullanımı veya kullanma karşılığı olarak nitelendirilemez. Dolayısıyla burada da 7.madde kapsamında bir iş kazancı söz konusudur.

- Kategori 3: Sayısal Malların Telif Hakkının Ticari Kullanımı Amacıyla Elektronik Ortamda Siparişi ve İndirilmesi

Müşteri online katalogdan bir yazılım veya diğer bir sayısal ürünü seçer ve siparişi satıcıya direkt olarak elektronik ortamda verir. Online katalogların kullanımı için müşteriden ayrıca bir bedel talep edilmez. Sayısal ürün müşterinin bilgisayarındaki sabit

¹¹⁹ OECD, Tax Treaty Characterisation Issues Arising From E-Commerce, Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs, 1 February 2001, <http://www.oecd.org/dataoecd/46/34/1923396.pdf>, (19 Mayıs 2004), s.20

diske veya diğerk bir kalıcı ortama indirilir. Müşteri, sayısal ürünün telif hakkını "ticari maksatlı kullanım" için almaktadır (örneğin bir kitap yayıncısı, baskıdaki bir kitabın kapağında kullanılacak fotoğrafın telif hakkını alabilir). Bu durumda yapılan ödeme, 12.madde kapsamında sayısal ürünün telif hakkının kullanımı amacını taşımaktadır. Verilen örnekte, telifli fotoğrafın ticari amaçla çoğaltılması ve satışı söz konusudur.

- Kategori 4: Güncellemeler ve Eklentiler

Yazılım veya diğerk bir sayısal ürünün satıcısı, müşteriye sayısal ürünün güncelleme ve eklentilerini sağlamayı kabul eder. Fakat burada, sadece belirli bir müşteri için belirli bir biçimde güncelleme ve eklenti üretilmesi söz konusu değildir. Güncelleme ve eklentiler maddi bir ortamda (CD gibi) gönderilirse, yapılan işlem 1.kategorideki işlemler gibi; güncelleme ve eklentiler elektronik olarak teslim edilirse, yapılan işlem 2.kategorideki işlemler gibi değerlendirilir. Her iki kategorideki işlemler 7.madde kapsamında değerlendirildiğinden, bu işlem nedeniyle yapılan ödemeler de benzer şekilde muamele görmelidir.

- Kategori 5: Sınırlı Süreli Yazılım ve Diğerk Sayısal Bilgi Ruhsatları

Müşteri, yazılım veya diğerk sayısal ürünlerin kullanım hakkını, ürünün kullanım ömründen daha kısa bir süre için alır. Ürün elektronik olarak bilgisayara indirilebileceğiki gibi CD gibi maddi bir ortamda da teslim edilebilir. Ruhsat süresinin sonlandırılması üzerine, sayısal ürünün bütün kopyaları silinir veya kullanılmaz hale gelir. Buradaki işlemler, 1. ve 2. kategorideki işlemler gibi muamele görür ve 7.madde kapsamında iş kazancı olarak değerlendirilir.

- Kategori 6: Yazılım ve Diğerk Sayısal Ürünlerin Tek Seferlik Kullanımı

Müşteri, yazılım veya diğerk sayısal ürünün kullanım hakkını bir defa satın alır. Ürün ya bilgisayara indirilir ya da uzaktan kullanılır (örneğin, uzaktaki bir sunucuda depolanmış yazılımın kullanılması). Müşteri, sayısal ürünün amaçlanan kullanımı dışında, çoğaltım hakkını almaz. Bu halde, yapılan işlem 7.madde kapsamında iş kazancı olarak değerlendirilir.

- Kategori 7: Uygulama Barındırma – Tek Ruhsat

Kullanıcı, yazılım ürünün sürekli kullanım ruhsatına sahiptir. Kullanıcı, barındırma hizmeti sunan firma ile bir sözleşme yapar ve firma sahip olduğiki veya işlettiğiki

sunuculara yazılımın kopyalarını yükler. Firma ayrıca, sistem aksaklıklarına karşı koruma için teknik destek sağlar. Kullanıcı, yazılım uygulamasına uzaktan erişebilir, kullanabilir ve çalıştırabilir. Bu türden anlaşmalar, örneğin finansal yönetim, envanter kontrolü, insan kaynakları yönetimi veya diğer şirket kaynak yönetimi yazılım uygulamalarını kapsayabilir. Teknik Danışma Grubu, OECD Model Anlaşma Çerçevesinde, bu türden işlemlerin 7.madde kapsamında iş kazancı oluşturduğunda görüş birliğine varmıştır. Grup, ayrıca bu işlemlerin genel olarak kira ödemesi değil, hizmet geliri oluşturduğu sonucuna varmıştır. Çünkü, müşteri bilgisayar teçhizatı üzerinde bir sahiplik yada kontrol hakkına sahip değildir, sadece söz konusu teçhizattan başka müşterilerle beraber faydalanmaktadır.

- Kategori 8: Uygulama Barındırma – Paket Sözleşme

Kullanıcı, tek bir paket ücreti için, telif haklarını elinde bulunduran servis sağlayıcı ile bir sözleşme yapar; sağlayıcı bir yada daha fazla yazılım uygulamasına erişim izni verir, yazılım uygulamalarını kendi sahip olduğu ve ya işlettiği sunucularda barındırır ve donanım ve yazılım için teknik destek sağlar. Kullanıcı, yazılım uygulamasına uzaktan erişebilir, kullanabilir ve çalıştırabilir. Sözleşme, ek ücret karşılığında yıllık olarak yenilenebilir. Bu durumda, bu tür sözleşmelerde yapılan ödemelerin bölünmesine gerek yoktur ve faaliyetin tümü 7.madde kapsamında iş kazancı oluşturur.

- Kategori 9: Uygulama Servis Sağlayıcı (ASP)

Servis sağlayıcı, uygulama servis sağlayıcısı olarak yürüteceği faaliyetinde kullanmak için bir yazılım uygulamasının ruhsatını alır. Sağlayıcı, müşteriye, kendi sahip olduğu veya işlettiği bilgisayarlar üzerinde barındırdığı uygulama yazılımına erişim imkanı sağlar. Bu yazılım arka-ofis iş fonksiyonunu müşteri için otomatik olarak çalıştırır. Örneğin, yazılım sipariş, ödeme ve müşterinin işinde kullandığı mal ve hizmetlerin (büro malzemeleri gibi) teslimini otomatik olarak yapabilir. Sağlayıcı, kendisi mal ve hizmet sağlamaz. Sadece, müşterinin mal ve hizmetlerin üçüncü parti sağlayıcılarıyla etkileşimini otomatikleştirme ve yönetme yolu sağlar. Müşteri, yazılımı kopyalama veya sağlayıcının sunucusu dışında kullanma hakkına sahip değildir ve yazılımın kopyası üzerinde sahiplik ya da kontrol hakkı yoktur. Burada da, müşteri tarafından yapılan ödemeler bir önceki kategori gibi değerlendirilir.

- Kategori 10: ASP Ruhsat Ücretleri

Uygulama servis sağlayıcı, bir önceki kategorideki yazılım uygulamasının üreticisine, kendi müşterilerinden topladığı gelirin belli bir yüzdesini ücret olarak öder. Sözleşme bir yıllıktır. Bu tür bir işlem aslında, ödemeyi yapanın ticari işinde kullanacağı bir yazılım ürününün sağlanmasını içerir; bu nedenle 7.madde kapsamın girmektedir. Teknik Danışma Grubu, ASP'nin müşterisinin, servis sağlayıcının sahip olduğu veya işlettiği sunucularda barındırılan yazılımın kopyasına erişecek olmasının, bazı telifli bilgilerin müşteriye gösterilmesi anlamına gelebileceği gerçeğini kabul etmektedir. Bununla birlikte, Grup, bu türden bir erişim, ASP tarafından telifli bir hakkın kullanılması demek olsa bile, böyle bir telif hakkı kullanımı, ASP'nin yazılımın üreticisine ödediği bedelin çok küçük bir kısmını oluşturacağından, ödemenin nitelendirilmesi için anlamlı olmayacağı sonucuna varmıştır.

- Kategori 11: Web Sitesi Barındırma (Yayınlama)

Servis sağlayıcı, web sitesi barındırmak amacıyla kendi sunucusunda belli bir alan ayırır. Sağlayıcı, web sitesinin içerik geliştiricisi tarafından yaratılan telif hakkı üzerinde bir hak sahibi değildir. Sitedeki telifli materyalin sahibi, sitenin içeriğini değiştirmek de dahil olmak üzere siteyi uzaktan yönetir. Servis sağlayıcı, sunucudaki barındırma zamanı üzerinden bir bedel alır. Bu tür işlemler 7.madde kapsamında iş kazancı olarak değerlendirilir.

- Kategori 12: Yazılım Bakımı

Yazılım bakım sözleşmeleri, yazılım güncelleme ve teknik destek içeren paket sözleşmelerdir. Güncelleme ve teknik destek için tek bir yıllık ücret alınır. Çoğu durumda, sözleşmenin ana amacı yazılım güncellemesidir. Böyle durumlarda, ödemenin bir kısmı teknik destek sağlanması için alındığında, teknik ücretlerin kaynak ülkesinde vergilendirilmesini sağlayan alternatif anlaşma maddeleri uygulanabilir.

- Kategori 13: Veri Depolama

Müşteri, servis sağlayıcının sahip olduğu ve işlettiği bilgisayar sunucuları üzerine kendine ait bilgisayar verilerini depolar. Müşteri, veriye uzaktan erişebilir, yükleme yapabilir ve veriyi yönetebilir. Bu işlem altında, müşteriye herhangi bir yazılım lisanslaması yapılmamıştır. Envanter kayıtlarını servis sağlayıcının donanımında

depolayan bir perakendeci ve müşterinin satın alma departmanında çalışan kişilerin, mevcut stoklarla siparişin yerine getirilip getirilemeyeceğini belirlemek üzere uzaktan bu bilgiye erişmesi örnek olarak verilebilir. Bu tür işlemler 7.madde kapsamında iş kazancına yol açmaktadır.

- Kategori 14: Bir Bilgisayar Ağı Üzerinden Müşteri Destek Hizmeti

Servis sağlayıcı, müşteriye kurulum danışmanlığı ve sorun giderme dahil olmak üzere online teknik destek sağlamaktadır. Bu destek, online teknik dokümantasyon, sorun giderme veritabanı ve iletişim (e-mail gibi) hizmetleri şeklinde olabilir. Bu işlemlerden doğan ödemeler 7.madde kapsamında iş kazancı olarak değerlendirilir. Teknik Danışma Grubu, online danışmanlık, teknikerlerle iletişim ve sorun giderme veritabanı kullanımının, teknik bilgi (know-how) sağlanmasından ziyade, isteğe bağlı güncel hizmet sunumu olduğu sonucuna varmıştır. Burada sağlanan bilgi, ürünlerin imalatı ve geliştirilmesi ile değil sadece kullanımı ve işletilmesi ile ilgilidir.

- Kategori 15: Veri Erişim Hizmetleri

Servis sağlayıcı, müşterilerin araştırma ve erişimlerini mümkün kılan bir bilgi ambarı oluşturmaktadır. Bunun müşterilere sağladığı temel fayda, çok geniş kullanılabilir veri yığınları arasından belirli bir bilgiyi arama ve çıkarma olanağı sunmasıdır. Teknik Danışma Grubunun bazı üyeleri, anılan türden bir veritabanının sağladığı ana faydanın belgelerin aranması ve çıkarılması imkanı olduğundan hareketle, yapılan sözleşmenin bir hizmet sunum sözleşmesi olduğu sonucuna varmışlardır. Diğer üyeler ise, müşterinin sonuç olarak aradığı bilgiye ulaşmak maksadıyla ödemede bulunduğu hareketle, yapılan işlemi 2. kategoride tanımlanan işlemler gibi değerlendirmişlerdir. Her iki durumda da elde edilen bedel 7.madde kapsamında iş kazancıdır.

- Kategori 16: Özel veya Yüksek Değerli Verinin Teslimi

Servis sağlayıcı, bir önceki kategoride olduğu gibi, müşterilere bir bilgi ambarı sağlamaktadır. Fakat bu durumda veri, müşteri için arama ve bulmanın ötesinde bir değer taşımaktadır. Servis sağlayıcı, içerik bakımından önemli bilgi eklemeleri yapar (örneğin ham bir verinin analizi gibi), fakat sonuçta çıkan ürün belirli bir müşteri için hazırlanmamıştır ve müşterinin üzerinde içeriği gizli tutmak gibi bir yükümlülük yoktur.

Özel endüstri ve yatırım raporları bu türden ürünlere örnek olabilir. Söz konusu raporlar, üyelere elektronik olarak gönderilebileceği gibi online katalog veya indeksten satın alınıp indirilebilir. Bu türden işlemler, bir önceki kategoride sayılanlarla aynı niteliği göstermektedir. Dolayısıyla bu tür işlemler sonucu yapılan ödemeler 7.madde kapsamına girecek, dolayısıyla teknik ücret olarak değerlendirilmeyecektir.

- Kategori 17: Reklam Hizmetleri

Reklam verenler, belirli bir web sitesinin kullanıcılarına yayınlamak üzere verdikleri reklamlar için ödeme yaparlar. Reklam şeridi olarak adlandırılan ve web sitesine gömülü küçük grafiksel resimler, üzerlerine tıklandığında kullanıcıları, reklam verenin belirlediği bir web sitesine yönlendirir. Reklam ücreti genellikle, reklamın bir kullanıcıya kaç defa gösterildiğine veya kullanıcı tarafından reklamın kaç defa tıklanmışlığına bağlı olarak belirlenir. Bu tür işlemlerden kaynaklanan ödemeler 7.madde kapsamında iş kazancı olarak değerlendirilir.

- Kategori 18: Profesyonel Danışmanlık Hizmetlerine Elektronik Erişim

Danışman, avukat, doktor ve diğer profesyonel hizmet sağlayıcılar müşterilerine e-mail, tele-konferans veya diğer bir uzaktan iletişim yoluyla danışmanlık hizmeti vermektedirler. Teknik Danışma Grubunun bütün üyeleri, bu tür işlemlerden doğan ödemelerin 7.madde çerçevesinde iş kazancı oluşturduğu konusunda hemfikir kalmışlardır. Daha önce ifade edildiği gibi, istek üzerine verilen danışmanlık bir teknik bilgi (know-how) sağlanması değil, bir hizmettir. Bu türden işlemlerin teknik, idari ve danışmanlık hizmetlerinin sağlanmasını içermesi durumunda, bunun daha önce değinilen teknik ödemelerde alternatif anlaşma maddeleri altında, "teknik karakterli" bir hizmet olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği üzerinde de durulmuştur. Bu durumda, hizmetin danışman statüsündeki biri tarafından verilmesi halinde, teknik türde bir hizmet olarak değerlendirilebileceğine karar verilmiştir.

- Kategori 19: Teknik Bilgi (know-how)

Müşteriye bir ürün veya işlemle ilgili gizli teknik bilgi verilmektedir (örneğin, gizli bir üretim işleminin tarif ve tablolarının verilmesi). Bu türdeki işlemlerden doğan ödemeler, teknik bilgi (ticari, endüstriyel ya da bilimsel tecrübeye dayalı bilgi) sağlanmasından dolayı gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilir.

- Kategori 20: Bilgi Temini

Servis sağlayıcı, abonelerinin kişisel tercihlerine göre, elektronik olarak periyodik bilgi göndermektedir. Müşteriler için önemli olan, geniş bilgi yığını içinden istenen bilgiye, isteğe göre uyarlanmış özel bir paket şeklinde ulaşabilme kolaylığıdır. Bu türden işlemler, 15. kategoride tanımlananlarla benzer niteliktedir ve yapılan ödemeler 7.madde kapsamında iş kazancı oluşturur.

- Kategori 21: Etkileşimli Web Sitelerine Erişim

Servis sağlayıcı, üyelerine, bilgi, müzik, video, oyun ve diğer faaliyetleri içeren (servis sağlayıcıya ait veya onun tarafından geliştirmiş olsun olmasın) sayısal içerikli bir web sitesine erişim olanağı sağlar. Üyeler site erişimi için periyodik bir sabit ücret öderler. Aboneler için asıl önemli olan, bir ürün ya da hizmet almak değil, online durumda site ile etkileşim kurmaktır. Bu türden işlemlerde ödenen üyelik ücreti, hizmet karşılığı yapılan bir ödemedir. Ödeme asıl olarak, kullanıcının kişisel eğlence amacıyla site ile etkileşime geçmesi karşılığında yapıldığından; teknik, idari yada danışma niteliğinde değildir ve bu türden ödemeleri kapsayan alternatif anlaşma maddeleri altında, daha önce tanımlanan "teknik ödeme" olarak değerlendirilemez. Bununla beraber, servis sağlayıcının söz konusu içeriği kendi abonelerine gösterim amacıyla, sayısal içeriğin telif hakkı sahibine yaptığı ödeme gayrimaddi hak bedelidir.

- Kategori 22: Online Alışveriş Portalları

Bir web site operatörü, birden çok satıcının elektronik kataloglarını kendi bilgisayar sunucularında barındırmaktadır. Web sitesinin kullanıcıları, bu kataloglardan ürünleri seçip online sipariş verebilirler. Web site operatörünün, alışveriş yapanlarla bir sözleşme ilişkisi yoktur. Sadece, siparişleri kabul etmek ve yerine getirmekle sorumlu satıcılara iletir. Satıcılar, web sitesi üzerinden yapılan siparişlerin belli bir yüzdesine eşit komisyonu web sitesinin operatörüne öderler. Bu tür ödemeler, reklamcılık ve benzeri diğer hizmetlerden elde edilen gelirler olarak 7.madde kapsamında iş kazancı oluşturur.

- Kategori 23: Online Açık Arttırmalar

Servis sağlayıcı, açık arttırma yoluyla satılacak bir çok malı kendi sitesinde sergiler. Müşteri, malları, siteyi işleten teşebbüsten değil, direkt olarak sahibinden satın alır. Satıcı, satışların belli bir yüzdesini veya kati bir ücreti servis sağlayıcıya öder. Bu tür

ödemeler, açık arttırma evlerinde gelirlere benzediği için 7.madde kapsamında iş kazancı olarak değerlendirilir.

- Kategori 24: Satış Yönlendirme Programları

Online servis sağlayıcı, web sitesi operatörüne satış komisyonu öder. Web site operatörü, servis sağlayıcının mallarından bir yada daha fazlasını kendi web sitesinde listeler. Eğer bir kullanıcı bu mallardan birinin üzerine tıklarsa, malın satın alınabileceği servis sağlayıcının web sitesinden bir sayfa belirir. Operatörün web sayfasındaki link kullanıldığında, servis sağlayıcı satışın kaynağını tanımlayabilmekte ve kullanıcının ürünü satın alması durumunda belli bir yüzdeyi komisyon olarak site operatörüne öder. Bu türden ödemeler 7.madde kapsamında iş kazancı oluşturur.

- Kategori 25: İçerik Edinim İşlemleri

Web sitesi operatörü, kullanıcıları siteye çekmek için, yeni hikaye, bilgi ve diğer online içerik karşılığında servis sağlayıcıya ödeme yapar. Alternatif olarak, web site operatörü, web sitesi için özelleştirilmiş içeriği yaratması için bir içerik sağlayıcı çalıştırabilir. Burada, iki alternatif arasında bir ayrım yapmak gerekmektedir. Eğer web sitesi operatörü, içerik sağlayıcıya, telifli materyalin gösterim hakkı için ödeme yaparsa, ödeme gayrimaddi hak bedeli tanımı kapsamına girer. Bunun için, içeriğin kamuya gösteriminin, içerik sahibinin telif hakkı kapsamında bir hak oluşturması gerekir. Buna karşılık, operatör yeni içeriğin yaratımı için ödemede bulunursa, ve yaratılan içeriğin telif hakkı sahibi olursa, yapılan ödeme gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilemez ve 7.madde kapsamına girer.

- Kategori 26: Gerçek Zamanlı Web Yayıncılığı

Kullanıcı, telifli bir ses veya görsel materyalin bulunduğu içerik veritabanına erişir. Yayıncı, abonelik veya reklam geliri elde etmektedir. Bu tür işlemlerden doğan abonelik veya reklam ödemeleri, 7.madde kapsamında iş kazancı oluşturur.

- Kategori 27: Taşıyıcı Ücretleri

İçerik sağlayıcı, hazırladığı içeriğin bir web sitesi veya network operatöründe görüntülenmesi için web sitesine veya network operatörüne ödeme yapar. Bu tür işlemlerde, web sitesi ya da network operatörü, bir ücret karşılığında ticari hizmet sunmaktadır ve elde ettiği gelir 7.madde kapsamında iş kazancı olarak nitelendirilir. 25.

kategoride tanımlananlardan farklı olarak, bu tür işlemlerde ödemeyi yapan telifli materyalin sahibidir ve bu nedenle 12.maddenin uygulanması imkansızdır.

- Kategori 28: Sayısal Ürünlerin İndirilmesini Sağlayan Web Sitesi Aboneliği

Servis sağlayıcı, abonelere telifli sayısal içerik sunan web sitesine erişim imkanı sağlar. Aboneler siteye erişim için periyodik olarak sabit bir ödeme yaparlar. 21. kategoriden farklı olarak, sitenin abonelere sağladığı asıl fayda, sayısal ürünün indirilme olasılığının bulunmasıdır. Bu tür işlemlerde ödenen abonelik ücreti 7.madde kapsamına girmektedir. Bu kategorideki işlemler, 21. kategoriden ziyade 2.kategoriye daha yakındır, çünkü asıl amacı site ile geçici bir etkileşim kurmak değil, sayısal sinyal biçiminde gönderilen müzik verisinin tedarikidir.

3.3.3. Elektronik ticarete vergi matrahının belirlenmesi

Elektronik ortamda yapılan ticari ve mesleki faaliyetlerde matrahın tespiti için gerek gayri safi kazancın belirlenmesi, gerekse indirilecek giderlerin tespiti büyük önem taşımaktadır. Gelir vergilemesinde matrah, gelirin safi miktarıdır. Bu itibarla, vergi matrahının belirlenmesi gayri safi kazancın ve giderlerin belirlenmesini kapsamaktadır¹²⁰. Elektronik ticaretin farklı yerlerde gerçekleştiriliyor olması ise, kazancın elde edilmesi için yapılan harcamaların hangi yere ait olduğunun tespitini gerektirmektedir. Bu noktada sadece hukuki değil, teknik problemler de ortaya çıkmaktadır¹²¹.

GVK' nun 38 ve izleyen maddelerinde gerçek kişilere ait safi ticari kazancın nasıl belirleneceği, KVK' nun 13 ve izleyen maddelerinde ise kurum kazancının belirlenmesi düzenlenmiştir. Anlaşma Hukukunda ise OECD Model Anlaşması'nın 7.maddesi iş kazançların vergilendirilmesiyle ilgili esasları düzenlemektedir. Buna göre: "Bir anlaşma devletine ait teşebbüs kârı, teşebbüs işlerini diğer anlaşma devletinde bulunan bir işyeri aracılığıyla yürütmediği sürece yalnızca o ülkede vergilenebilir"¹²². İlgili maddenin izleyen kısımlarında ise vergi matrahının belirlenmesiyle ilgili kurallar düzenlenmiştir.

¹²⁰ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.119

¹²¹ YILDIZ, a.g.m., s.147

¹²² OECD, Model Tax Convention, a.g.e., s.28

Elektronik ortamda yapılan ticari faaliyetlerde matrahın belirlenmesi sırasında başlıca aşağıdaki konularda sıkıntılar yaşanmaktadır:

Mevcut hukuki düzenlemelerde gelirin bağlantılı olduğu yer geleneksel iş yapısı dikkate alınarak belirlenmiştir. Gelir getirici faaliyet ile ilgili olarak farklı yerlerde işlemlerin yapıldığı elektronik ticaret ortamında, gelirin ne miktarda hangi yer ile bağlantılı olduğunun tespiti güçleşecektir. Öte yandan, faaliyetlerin teknolojinin sunduğu yeni imkanlarla kısmen veya tamamen işyeri ile irtibatlandırılmalarını güçleştirecek şekilde organize edilmesi de mümkündür. Bu durumda özellikle "işyerine atfedilebilme" şartı katı yorumlandığı taktirde kaynak ülkesinin aleyhine bir durum ortaya çıkmış olacaktır. Bu sebeple, gelirin işyerine atfedilebilmesi kuralının yeni gelişmeler paralelinde gözden geçirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır¹²³. Bu aşamada, ülkenin ekonomik faaliyetine katılmış olma unsuru, salt işyerine bağlı olarak belirlenmek yerine, gelişen yeni imkanlar doğrultusunda tekrar yorumlanabilir. Çünkü, günümüzde bir ülkede ticari faaliyet gösterebilmek için ille de işyerinin var olması zorunlu değildir.

Matrahın belirlenmesinde, ana merkez tarafından yapılan giderler dahil, işyeri için yapılan giderler indirilebilir. Ancak, elektronik ortamda yapılan işlerde ortak giderlerin dağıtımı zor olacaktır. Elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerde, geleneksel merkez ve şube örgütlenmesine bağlı kalmadan işlerin organize edilmesi mümkün olduğundan, birden fazla şubeyi ilgilendiren giderlerin bu şubeler arasında paylaşılmasında güçlüklerle karşılaşılabilir¹²⁴.

Ayrıca, birden fazla ülkenin vergileme hakkının söz konusu olduğu hallerde uygulanmak üzere bir tür götürü matrah belirleme yöntemi de önerilmektedir. Bu yöntemle göre, her bir şubenin matrahı önceden seçilmiş bir kriter (ciro, ödenen ücret miktarı, sermaye miktarı vs.) esas alınarak belirlenmektedir. Ülkemizin taraf olduğu anlaşmalarda iç mevzuatımızın bir gereği olarak yer verilmeyen bu yöntemin elektronik ticaret için uygun olup olmadığı ise tartışmalıdır¹²⁵.

¹²³ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.119

¹²⁴ YILDIZ, a.g.m., s.147

¹²⁵ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.120

Tüm bu problemlere, transfer fiyatlandırmasının yaratacağı matrah belirleme güçlükleriyle, vergiden kaçınma ve vergi cennetlerine yönelme sorunlarının elektronik ticaret ortamında kolaylaşmasını da eklemek gerekir¹²⁶.

3.4. Elektronik Ticaret ve KDV

Uluslararası mal ve hizmet satışının bu denli kolaylaşması ile birlikte, elektronik ticaret işlemlerinin en çok tüketim vergisi gelirlerinde erozyona neden olduğu söylenebilir¹²⁷. Özellikle B2C satışlarının gün geçtikçe artmasıyla beraber, sanal ortam üzerinden teslim edilen ürünlerin vergilendirilmesinde, yasal ve teknik eksikliklerden dolayı ciddi sorunlar yaşanmaktadır. Bilhassa gelişmekte olan ülkeler için, vergi tabanındaki azalmaya bağlı olarak oluşan gelir kaybı ve adil bir vergi sisteminden sapma, daha büyük sorunlara neden olabilir. Çünkü, bu ülkeler zaten mevcut olan vergi sistemi çarpıklıkları nedeniyle, gelirlerinin büyük bir kısmını dolaylı vergilerden yani tüketim vergilerinden sağlamaktadırlar.

Tüketim vergileri mal ve hizmetlerin satışı üzerinden hesaplanır. Dünyanın pek çok yerinde ülkemizde de olduğu gibi genel amaçlı satış vergisi olarak "Katma Değer Vergisi" uygulanmaktadır. Bunun yanında ABD gibi bazı ülkelerde ise KDV yerine tüketim üzerinden "Satış ve Kullanım Vergisi" alınmaktadır.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerle ilgili olarak dört ana perspektiften söz edilmektedir¹²⁸.

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

¹²⁶ EKMEKÇİ, a.g.e., s.102

¹²⁷ Amerika'nın Florida eyaletinin satış vergisi gelirlerindeki azalmayı oldukça detaylı şekilde ortaya koyan bir çalışma için bkz. Richard R.HAWKINS, David R. Eppright, "E-Commerce in Florida: Evidence of Sales Tax Revenue Erosion", National Tax Association Proceedings, 93rd Annual Conference on Taxation, 2000

¹²⁸ İsmail GÜNEŞ, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu", inet-tr.org.tr/inetconf8/bildiri/20.doc, (7 Temmuz 2003), s.14

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

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

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

3.4.1. Genel olarak ülkemizdeki KDV sistemi

Ele alınan konu açısından, ülkemizdeki KDV sisteminin genel yapısı hakkında şunlar söylenebilir:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK), verginin konusunu düzenleyen 1.maddesi hükmüne göre Türkiye 'de yapılan aşağıdaki işlemler Katma Değer Vergisi'ne tabidir:

- 1- Ticari, sınai , zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler;
- 2- Her türlü mal ve hizmet ithali çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler;
- 3- Diğer faaliyetler den doğan teslim ve hizmetler.

KDVK' da ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerin tanımlaması yapılmamıştır. Bununla birlikte kanunun 1.maddesinde belirtildiği gibi, ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu

hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir. GVK' da ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerin tanımına baktığımızda harcama konusunu oluşturan her işlemi içerdiği görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergiye tabi işlemlerin kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. Dolayısıyla, KDV hem geleneksel hem de elektronik ticarete yapılan işlemleri en geniş şekilde kapsamaktadır¹²⁹.

Teslim kavramı KDVK' nun 2.maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcı veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir.

Kanunun 4.maddesine göre hizmet, teslim veya teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.

İşlemlerin Türkiye'de yapılması ise 6.maddede, mal ve hizmetler için farklı kriterlere bağlanmıştır. İşlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için, malların teslim anında Türkiye'de bulunması; hizmetin ise Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekir. Yani bir harcamanın KDV'ye tabi olabilmesi için harcamaya yönelik işlemlerin (mal teslimi ve hizmet ifasının) Türkiye'de yapılması gerekmektedir.

İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den müstesnadır (KDVK, m.11-1 (a)). Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder (KDVK, m.12-2).

KDVK' nun 12.maddesine göre hazırlanan 26 nolu KDV Genel Tebliği'ne¹³⁰ göre hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur:

¹²⁹ Filiz GİRAY, "Harcama Vergileri Açısından Elektronik Ticaret", Vergi Dünyası, sy.254, (Ekim 2002), s.125

¹³⁰ 31/12/1987 tarih ve 19681 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

1. *Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır:* Yurt dışındaki müşteriden kasıt, hizmet sunulan kişinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir firmanın, yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acente, temsilci ve bürosunun olması gerekmektedir.

2. *Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.* Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek fatura veya benzeri belgenin, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışındaki bir müşteri adına olması zorunludur.

3. *Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir:* Yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmete ait bedelin, Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi zorunludur. İstisnadan yararlanacak olanın döviz alım bordrosu veya dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden, kambiyo mevzuatına göre geçerli diğer bir belge ile bunu tevsik etmesi gerekmektedir.

4. *Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır:* İstisnanın uygulanabilmesi için, hizmetten, yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışındaki müşteri için verilen hizmetin bu müşterilerin, Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

3.4.2. Elektronik ticaret açısından

Daha önce de belirtildiği gibi, KDVK' na göre hizmetlerin Türkiye'de yapılmış sayılması için birinci ölçüt hizmetin fiilen Türkiye'de verilmesidir. Bu ölçütün gerçekleşmesi halinde, başka bir ölçüte başvurmaya gerek kalmadan hizmetin Türkiye'de yapıldığı kabul olunur ve KDVK kapsamına girer. Bu uygulama KDV'nin coğrafi bağımlılığa göre hazırlanmış olmasına dayanmaktadır. Elektronik ticaret ise coğrafi sınırlara bağlı değildir. Ayrıca elektronik ticarete işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ve yükümlünün bulunduğu yeri belirlemek zor olabilir¹³¹. Bu sorun, internet üzerinden yapılan ticari işlemlerde elektronik imza kullanımının yaygınlaştırılması, belki de zorunlu

¹³¹ GİRAY, a.g.m., s.126

hale getirilmesi ile aşılabılır. Bu sayede vergi daireleri işlemleri ve mükellefleri sanal ortamda da takip edebilirler.

Yine de elektronik ticaret açısından, KDV'ye tabi işlemlerin aynı ülkenin vergileme sınırları içinde elektronik ortamda gerçekleşmesinin vergi hukuku açısından bir problem oluşturmayacağı söylenebilir. Sorunlar daha çok ülkelerarası mal teslimleri ve hizmet ifaları durumunda ortaya çıkacaktır¹³². Dolayısıyla, KDV açısından elektronik ticarete temel problem alanının, ülkesellik ilkesinin uygulanmasında dayalı olarak, teslim ve ifa yerine ilişkin kuralların işleyişinde ortaya çıkacağı beklenebilir. Fakat bu problem bir ön problemi de beraberinde getirmektedir, çünkü teslim ve ifa yerine ilişkin kurallar işlem konusunun mal veya hizmet olmasına göre farklılaşmaktadır¹³³.

"Avrupa ve diğer bir çok ülkede KDV sistemi, mal ve hizmet arasında bir ayırım yapılmasını gerektirmektedir. Geleneksel olarak mağazalardan yada posta siparişi yoluyla sunulan gazete, yazılım paketleri ve CD'ler artık sayısal biçimde teslim edilebilmektedir. KDV açısından "mal" sınıflandırması, fiziksel bir nesnenin varlığı ile bağlantılıdır. Fakat mal ve hizmetleri ayıran çizginin giderek bulanıklaşması, fiziksel nakil yollarına duyulan ihtiyacı ortadan kaldırmaktadır"¹³⁴.

Şunu belirtmek gerekir ki, günümüzde malların internet üzerinden sipariş edildiği ve ödemenin yapıldığı fakat teslimin fiziksel olarak geleneksel biçimde teslim edildiği durumlarda vergileme açısından herhangi bir belirsizlik yoktur. Çünkü, malların ithalinde gümrükten geçiş esnasında gerek gümrük vergilerinin gerekse KDV'nin tahsili sağlanmaktadır. Aşıl problem, belirli bir yerde üretilen fakat uzak bir yerde (genellikle diğer bir ülkede) tüketilen müzik, yazılım ve tıbbi ve yasal danışmanlık türü hizmetlerde kendini göstermektedir¹³⁵. Bu tür sayısal ürün ve online hizmetler, KDV uygulamalarında esas alınan mal – hizmet ayırımına tam olarak uymamaktadır. Bu gibi hallerde, birden fazla ülkeyi ilgilendiren işlemler söz konusu olduğunda ortak tanımlara

¹³² YILDIZ, a.g.m., s.148

¹³³ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.215

¹³⁴ OECD, Electronic Commerce: The Challenges To Tax Authorities And Taxpayers, 1997, http://www.bakernet.com/ecommerce/Tax/1997_Turku_Meeting.pdf, (4 Haziran 2004), para.69

¹³⁵ JONES-BASU, a.g.m., s.37

ihtiyaç olacaktır¹³⁶. Yani, sayısal materyallerin mal mı yoksa hizmet mi olduğunun belirlenmesi gerekir.

KDV sistemindeki ilkelerin esnetilerek elektronik ticaret işlemlerinin mevcut KDV uygulamalarına entegre edilmesini savunan Avrupa Birliği, 1998 yılında hazırladığı bir raporda, elektronik ticaret ve dolaylı vergiler konusunda bir takım ilkeler sıralamıştır. Buna göre: "Alıcının kullanımına, elektronik ağ aracılığıyla sayısal biçimde sunulan ürün tedariki, KDV açısından hizmet sunumu olarak değerlendirilmelidir"¹³⁷. Yine 1998 yılında hazırlanan OECD raporunda, "Harcama vergilerinin amaçları açısından, sayısal ürünlerin tedariki mal teslimi olarak muamele görmemelidir"¹³⁸ denilerek, bu türden ticari faaliyetlerin hizmet sunumu olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir.

Bu doğrultuda, uluslararası alanda görüş birliğine varıldığı şekliyle, iç hukukumuzda da sayısal ürünlerin internet üzerinden tedariki "hizmet sunumu" olarak kabul edilmelidir. Bu amaçla KDVK' nun 2.maddesinin 3.bendinde "su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir" şeklindeki özel düzenleme gibi elektronik hizmetler için de ayrı bir hüküm kanuna eklenmelidir.

Elektronik ticaretin gelişiminin engellenmemesi için, aynı işlemin birden fazla ülke tarafından vergilendirilmesine yol açacak uygulamaların ortadan kaldırılması gerekmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde bu sorun çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile aşmaya çalışılmaktadır. Fakat KDV ve diğer harcama vergileri bu anlaşmaların kapsamına girmemektedir. Bu çerçevede atılacak en önemli adım tüm ülkelerce benimsenmiş kuralların vergi sistemlerine yerleştirilmesi olacaktır. Bu konuda önerilen kural, mal ve hizmetlerin tüketildikleri yerde vergilendirilmesi ilkesidir. Bu ilkeye göre, mal ya da hizmetler hangi ülkenin vergileme sınırları içinde teslim/ifa edilmiş ise söz konusu işlemi vergilendirme hakkı o ülkeye ait olmalıdır. Aslında bu

¹³⁶ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.124

¹³⁷ EU, E-Commerce and Indirect Taxation, Communication by the Commission to the Council of Ministers, the European Parliament and to the Economic and Social Committee, COM (98) 374 Final, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/official_doc/com/taxation/com374_1998/967en.pdf, (4 Haziran 2004), s.5

¹³⁸ OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A Report by the Committee on Fiscal Affairs: "A Borderless World: Realising The Potential of Electronic Commerce", October 1998, www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf, (4 Haziran 2004), s.5

uygulama teoride "varış ilkesi" olarak adlandırılmakta ve mal teslimleri için uygulanmaktadır. Bunun sonucu olarak da ihracat vergiden istisna edilirken ithalat vergiye tabi tutulmaktadır. Aynı ilkenin hizmetlere ve sayısal ürünlere de etkin bir şekilde uygulanabilmesi halinde vergileme hakkının belirlenmesi ile bağlantılı sorunlar önemli ölçüde giderilmiş olacaktır¹³⁹.

Bu genel açıklamalar çerçevesinde, mevcut sistem altında iç hukukumuz açısından elektronik ticarete KDV uygulaması şu şekilde uygulama alanı bulacaktır¹⁴⁰:

Yurt içindeki kurumlar:

Yurt içindeki elektronik ticaret faaliyetinde bulunan kişi ve kurumlar açısından (yurt dışında işyeri bulunmadığı sürece);

- yurt dışındaki vergi yükümlüsüne verdikleri elektronik hizmetler, hizmet ihracatı istisnasına tabidir. O nedenle Türk KDV'sine tabi olmayacak, buna karşılık yurt dışındaki vergi yükümlüsü sorumlu sıfatıyla ilgili devletin KDV'sini vergi idaresine yatıracaktır.

- yurt dışındaki bireysel tüketicilere verdikleri elektronik hizmetlerde, ifa yeri Türkiye olmakla birlikte vergiden istisnadır. Buna karşılık, örneğin ilgili Avrupa Birliği mevzuatı açısından ifa yeri tüketicinin bulunduğu yer olacağından¹⁴¹, Türkiye'de mukim kurumlar ilgili devletlerde vergi yükümlüsü sıfatıyla kayıt yaptırabilecek ve KDV ödeyebileceklerdir¹⁴².

¹³⁹ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.125

¹⁴⁰ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.235

¹⁴¹ Avrupa Birliği 6 Nolu KDV Yönergesi m.9/2 (f): Kuruluş yeri veya hizmetin sunulduğu sabit yeri Topluluk dışında bulunan, veya bu türden bir işyeri veya sabit yerin olmadığı hallerde, kalıcı adresi veya çoğunlukla ikamet ettiği yer Topluluk dışında bulunan bir vergi yükümlüsü tarafından, kuruluş yeri, daimi adresi veya çoğunlukla ikamet ettiği yer bir üye devlette bulunan vergi yükümlüsü olmayan bir kişiye sunulan elektronik hizmetlerde, hizmetin ifa yeri, vergi yükümlüsü olmayan kişinin kuruluş yeri, daimi adresi veya çoğunlukla ikamet ettiği yerdir. (6th Council Directive on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1977/en_1977L0388_do_001.pdf, (4 Haziran 2004))

¹⁴² Topluluk içinde mukim olmayan, işyeri bulunmayan elektronik ticaret işletmelerinin, AB üyesi ülkelerdeki vergi yükümlüsü olmayan bireysel tüketicilere elektronik hizmet vermeleri halinde özel bir vergilendirme rejimi getirilmiştir. Rejimin vergi yükümlüsünün tercihinin bağlı olarak uygulanması öngörülmüştür. Bu rejim çerçevesinde, yabancı vergi yükümlüsü elektronik olarak üye devletlerin herhangi birinde kayıt yaptırabilecek, AB içindeki tüm elektronik ticaret hizmetlerinden kaynaklanan KDV bu mükellefiyet kaydına bağlı olarak o devlete ödenecektir. Fakat, AB içinde verilen elektronik hizmetlerde uygulanacak vergi oranı tek mükellefiyet kaydının yapıldığı üye devletin değil, fiilen hangi üye devlette hizmet verilmişse o devletin uyguladığı vergi oranı olacaktır. (YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.230)

Yurt dışındaki kurumlar:

Yurt içinde mukim olmayan, işyeri bulunmayan kurumlarda;

KDV mükelleflerinin Türkiye’de mukim olmaması halinde uygulamanın nasıl yapılacağı KDVK’ nun 9.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. 15 nolu KDV Genel Tebliği’ne¹⁴³ göre de, Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre işlemler Türkiye’de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye’de yapılan, [değerlendirilen] veya faydalanan hizmetler Türkiye’de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Bu durumda, yurt dışından tedarik edilen elektronik hizmetlerde faydalanma yeri Türkiye olarak kabul edileceğinden, hizmeti alan taraf Türkiye’de vergi yükümlüsü olması halinde, Türk KDV’si sorumlu sıfatıyla bu kişi veya kurum tarafından ödenecektir.

Yurt dışından hizmeti alan, dolayısıyla hizmetten faydalanan tarafın nihai tüketici olması (vergi yükümlüsü olmaması) durumunda ise, vergi sorumluluğu uygulamasının etkin olarak işlemesi çok zordur. Zira, nihai tüketicilere yönelik elektronik hizmet ticareti geliştikçe “sorumlu” sayısı da artacaktır. Vergi idaresinin çok sayıda sorumluyu izlemesi hem son derece güç hem de buradan elde edilecek vergi gelirlerinin görece düşük olacağı dikkate alındığında sistemin etkinlik sağlaması son derece güçtür¹⁴⁴.

Hizmeti veren elektronik ticaret işletmesinin, bu hizmeti Türkiye içindeki bir işyeri vasıtasıyla ifa etmesi halinde, KDV açısından ifa yeri Türkiye olacağı için herhangi

¹⁴³ 21/07/1985 tarih ve 18818 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹⁴⁴ CANGİR, Elektronik Ticarette Vergilendirme, a.g.e., s.126

bir vergileme problemi doğmayacaktır. Fakat burada, daha önceki bölümlerde elektronik ticarete "işyeri" kavramı ile ilgili yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir. Yani iç hukukta "sunucu" bilgisayarların işyeri oluşturup oluşturmadığı açıklığa kavuşturulmadığı sürece KDV açısından da bir takım vergileme problemleri yaşanacaktır.

3.5. Elektronik Ticarete Belge ve Kayıt Düzeni

Türkiye’de, tüm çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi, beyan esası benimsenmiştir. Mükellefin vergi idarelerine bildirdiği beyanlar vergi tutarının hesaplanmasında temel oluşturmakta, ancak vergi idareleri beyan edilen tutarın doğruluğunu inceleme ve denetleme, tutarlar gerçek dışı olduğunda ise cezalı vergilendirme hakkını saklı tutmaktadır¹⁴⁵. Dolayısıyla, vergilendirme alanında belge düzeni vergi sisteminin temeli ve beyan usulünün zorunlu bir tamamlayıcısıdır. Bugün sistem, vergilendirmeye konu işlemlerin kanuni belgelere bağlanmasını, kanundaki şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesini öngörmektedir. Belge düzeni, vergi konusunun ve matrahın delile bağlanması, beyanın doğruluğunun ortaya konulması fonksiyonunu üstlenir. Belge düzeni, vergi idaresinin denetim yetkisini uygulayabilmesinin de temelidir¹⁴⁶.

3.5.1. VUK’ na göre defter ve belge düzeni ile ilgili genel açıklamalar

VUK’ nun 172.maddesine göre Aşağıdaki yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:

1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret şirketleri;
3. İktisadi kamu müesseseleri;
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler.

¹⁴⁵ EKMEKÇİ, a.g.e., s.106

¹⁴⁶ Billur YALTI, "E-İmza ve E-Belge: Kağıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-II", Vergi Sorunları, sy.152, (Mayıs 2001), s.163

Bunun yanında VUK' nun 173.maddesi ile defter tutma zorunluluğuna bazı istisnalar getirilmiştir.

Mükellefler tutmakla yükümlü oldukları defterleri tasdik ettirmek zorundadırlar. VUK' nun 223.maddesine göre defterler, işyerinin, işyeri olmayanlar için ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteler için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur.

VUK' nun 352.maddesine göre: tutulması mecburi olan defterler den herhangi birinin tutulmamış olması; defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması; tasdiki mecburi olan defterler den herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.) 1. derecede usulsüzlük suçu teşkil eder.

Yasal defterlere yapılması gereken kayıtların, işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir (VUK, m.219-a).

VUK' nun 227.maddesi hükmü uyarınca, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.

Mal ya da hizmet alım-satımlarında belge düzenlenmesi zorunludur. Bu zorunluluk, işleme taraf olanların her ikisinin de mükellef olması halinde her iki taraf için de geçerlidir. Yani, bu gibi hallerde satıcının belge düzenleme, alıcının ise belge isteme ve alma yükümlülüğü bulunmaktadır¹⁴⁷. Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması VUK' nun 253.madde hükmü ile yaptırıma bağlanmıştır.

Belge düzenini sağlıklı olarak yerleştirilebilmesi ve kayıt dışı işlemlerin önüne geçilebilmesi için sistem içinde kullanılan belgelerin kontrol edilebilmesi gerekir. Ülkemizde bu amacı sağlamak üzere 1985 yılından beri belgelerin kullanımı belli esaslara bağlanmıştır. Yapılan düzenlemelere göre, mükelleflerin kullandıkları belgeleri anlaşmalı matbaalara bastırmaları veya anlaşmalı matbaalarda bastırılmayan belgeleri

¹⁴⁷ CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.98

noterlere tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Belgelerin anlaşmalı matbaalara bastırılması veya noterlere tasdik ettirilmesi belgenin geçerlik şartı olarak değerlendirildiğinden, buna uyulmaması halinde belge hiç düzenlenmemiş sayılmakta ve VUK' un ilgili hükümlerine göre gerekli yaptırımlar uygulanmaktadır¹⁴⁸.

VUK' nun 253.maddesine göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

Yine 256.madde hükmüne göre, mükellefler muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

3.5.2. Elektronik ortam yönünden

Elektronik ticarette işlemler yapısı gereği kağıt üzerinde değil, elektronik ortamda gerçekleşmektedir. Oysa yukarıda bahsedilen hükümlerin tamamı kağıda dayalı bir sistem için geçerlidir. Bu nedenle bugün için elektronik ortamda transfer edilen belgelerin ve tutulan kayıtların vergi hukuku yönünden tam anlamıyla geçerliliğinin olduğunu söylemek zordur. Ancak son yıllarda çıkarılan kanunlar ile vergi mükelleflerinin kayıt ve belgelerini, bilgisayar ortamında tutmaları ve saklamaları hususunda Maliye Bakanlığı'na bazı yetkiler verilmiştir¹⁴⁹.

VUK' nun 175.maddesine 4108 sayılı kanunla eklenen (02.06.1995) bir fıkra ile Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Yine aynı kanunun mükerrer 257.maddesinde 4369 sayılı kanunla (29.07.1998) yapılan değişiklikle Maliye Bakanlığı'na Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt

¹⁴⁸ CANGİR, Elektronik Ticarette Vergilendirme, a.g.e., s.99

¹⁴⁹ ÖZBEK, "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi-III", a.g.m., s.40

ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirleme hususlarında yetki verilmiştir.

Kanunun bu hükmüne paralel olarak değiştirilen 256.maddesinde ise, elektronik bilgi ve kayıt ortamlarındaki kayıtların muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz mecburiyeti getirilmiştir.

VUK' unda yapılan asıl önemli düzenleme ise 28.12.2001 tarih ve 4731 sayılı kanunla mükerrer 242.maddede yapılmıştır. Buna göre, anılan maddenin "Elektronik Cihazla veya Tayin Olunacak Usulle Belge Düzenleme" olan başlığı "Elektronik Ortamdaki Kayıtlar ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme" şeklinde değiştirilerek aşağıdaki (2) numaralı fıkra eklenmiştir:

"Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder.

Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik

ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir.”

Bu hükümler, vergi hukukunda kayıt ve belge düzeninin elektronik ortama uygulanması için gerekli altyapıyı teşkil etmektedir. Ancak, Maliye Bakanlığı bu konuda kendisine tanınan yetkileri henüz kullanmadığı için, Türk hukukunda elektronik belge ve kayıtların vergi hukuku bakımından hukuki sonuç doğuracak şekilde kabul görmediği değerlendirilmesi yapılabilir¹⁵⁰. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığı’nın kendisine verilen bu yetkileri kullanarak gerekli usul ve esasları belirlemesi gerekir. Fakat daha öncesinde gerekli teknik altyapının da tamamlanmış olması önemlidir. Çünkü, olması gereken teknik şartlar ve altyapı bulunmadan, çıkarılan kanunların idari anlamda uygulama alanı bulması mümkün değildir. Özellikle elektronik ticaret gibi, her geçen gün bünyesine yeni teknolojik imkanlar ekleyen bir olgunun vergisel anlamda takibatının yapılması için de vergi idareleri tarafından aynı teknolojilerin kullanılabilir olması gerekir.

Bu konuda karşılaşılabilecek sorunlar şu şekilde sıralanabilir¹⁵¹:

- farklı iktisadi olaylar ve büyüklükler için farklı defterlerin tutulması zorunluluğu, bu iş için dizayn edilmiş değişik yazılımların varlığını gerektirmektedir;
- kullanılacak yazılımlarda standardizasyon sağlanması gerekir;
- sanal ortamda tutulan defter ve muhasebe kayıtlarının, yetkili kurumlarca doğrulanabilir bir şekilde izlenmesine olanak tanıyan sistemlerin geliştirilmesi gerekir;
- elektronik ortamda muhasebe ve defter kayıtlarını tutabilecek bilgi birikimine sahip yeterli sayıda muhasebeci ve mali müşavir yetiştirilmesi gerekir;

¹⁵⁰ YALTI, Elektronik Ticarete Vergilendirme, a.g.e., s.270

¹⁵¹ YILDIZ, a.g.m., s.151

- tutulan kayıtların doğruluğunu teyit edecek olan elektronik noter gibi kurumların ve denetimi gerçekleştirecek olan denetçilerin de sisteme dahil edilmesi gerekir.

Teknik altyapı konusunun diğer bir önemli yanı da, yabancı ülkelerle resmi belge olarak kabul edilen bir elektronik kaydın ve belgenin ülkemizde de aynı nitelikte kabul edilebilmesi için onaylanması konusudur. Çünkü, elektronik ticaret esas olarak ülkeler arasındaki ticari işlemlerde gündeme gelmekte ve sorunların çoğu buradan kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan, mal veya hizmet ve dijital ürünleri satın alan kişinin elektronik ortamda düzenleyeceği belgelerin geçerli kabul edilmesinde bir ülkenin iç mevzuatındaki hükümler yeterli olmamakta, bunun yanında satıcının ülkesindeki mevzuatın da uyumlu olması gerekmektedir¹⁵².

3.5.3. Kayıt ve belgelerin elektronik ortamda tutulmasının faydaları

Kayıtların elektronik ortamda tutulmasının, gerekli teknik düzenlemelerin de tamamlanmasıyla hukuki ve idari anlamda vücut bulmasıyla birlikte, mükellefler ve vergi idarelerine sağlayacağı önemli avantajlar vardır¹⁵³:

- Evrak bazlı kayıt, muhafaza, ibrazdan, elektronik bazlı kayıt, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz sistemine geçiş, gerek vergi idaresi gerekse mükellef açısından çok ciddi faydalar sağlayacaktır. Elektronik defter, belge ve kayıtların klasik anlamdaki defter, belge ve kayıtlara eş değer tutulması ile birlikte ilk olarak kırtasiye, baskı, muhafaza, nakil gibi ölçülebilir masraf kalemlerinde ciddi düşüşler yaşanacaktır. Bunun yanı sıra, kayıtların tutulma ve verilerin işlenmesindeki kolaylık, bir defa oluşturulmuş elektronik kaydın pek çok amaç için kullanılabilmesi ve en önemlisi bu kayıtlardan hareketle oluşturulacak temel belgelerin kayıtlar girildiği anda kendiliğinden oluşabilmesi, hata yapma riskinin en alt düzeye inmesi gibi pek çok nedenle elde edilecek maliyet düşüşleri de dikkate alınmalıdır.

Her ay binlerce, yüz binlerce hatta milyonlarca fatura düzenlemek durumunda olan mükellefler açısından (milyonlarca abonesi veya müşterisi bulunan –örneğin GSM

¹⁵² Fehmi BAŞARAN, "Elektronik Kayıt ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, sy.251, (Temmuz 2002), s.13

¹⁵³ Hasan AYKIN, "Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter, Belge ve Kayıt Kavramları", <http://elektronik.ticaret.garanti.com.tr/icerik/goster.asp?c=4&t=a&i=251220020941381023201084149>, (2 Haziran 2004)

operatörleri- şirketlerin bir ayda düzenlemek zorunda olduğu fatura sayısı herhalde milyonlarla ifade edilebilir), kayıtların elektronik ortamda tutulması, saklanması ve ibrazının maliyeti; klasik yöntemle tutulacak defter ve belgelere göre kıyaslanamayacak derecede düşük olacaktır.

- Vergi idaresi açısından ise, elektronik ortamdaki kayıtların denetimi ve bu kayıtların ilgili olduğu hesapların incelenmesi klasik ortamdaki kayıtlara göre çok daha hızlı, kolay ve kesin olacaktır. Maliye Bakanlığına, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirme konusunda tanınan yetki uyarınca; örneğin İzmir'deki bir mükellefin vergilendirmeye esas teşkil eden verilerinin, Maliye Bakanlığının Ankara-Kızılay'daki binasında bulunan bir Maliye Müfettişinin bilgisayarına aktarılması ve incelemenin bu kayıtlar üzerinden yapılması mümkün hale gelecektir (VUK m.139' daki şartlara uyulduğu veya bu şartların değiştirildiği varsayımı altında). Bu durum, ulaşım, yevmiye gibi kalemlerde tasarruf sağlayacağı gibi yolda geçecek zamanın incelemede kullanılmasına da imkan tanıyacaktır. Aynı şekilde incelemenin amacına uygun olarak, verilerin istenilen formatta alınması incelemenin hızını artıracaktır. Bütün bunlardan daha önemlisi, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlattırılacak yazılımlar kullanılarak internet aracılığı ile mükelleflerin büyük bir kısmının verilerinin belirli kıstaslara göre ön incelemeye tabi tutulması mümkün olabilecektir. Bu ön inceleme veya taramalar neticesinde vergisel açıdan sorunlu olma ihtimali bulunan mükelleflerin öncelikle ve ivedilikle vergi incelemesine tabi tutulması sağlanabilecektir.

3.5.4. E-Beyanname uygulaması

5228 sayılı kanunla vergi usul kanunu'nun 28. ve mükerrer 227. maddelerinde yapılan değişiklikle mükelleflerin elektronik ortamda beyanname vermelerine ve bu şekilde verilen beyannameler için tahakkuk fişinin de elektronik ortamda düzenlenmesine yasal zemin oluşturulmuştur.

Beyanname elektronik ortamda bizzat mükellef tarafından gönderilebileceği gibi beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişilerce de gönderilebilecektir. Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan 340 sıra no'lu VUK genel tebliğinde yetkili kişiler

konusunda düzenleme yapılmıştır. Buna göre, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca çıkarılan tebliğlere göre aktif büyüklükleri veya net satış hasılatlarının¹⁵⁴ belli bir tutarın üzerinde olması nedeniyle, beyannamelerini meslek mensubuna imzalatmak zorunluluğunda bulunmayan mükellefler istemeleri halinde beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebileceklerdir¹⁵⁵. Beyannamelerini elektronik ortamda gönderebilmelerine izin verilen mükellefler diledikleri takdirde bu Tebliğ uyarınca elektronik beyanname göndermeye aracılık yetkisi verilmiş gerçek ve tüzel kişiler vasıtasıyla da beyannamelerini gönderebileceklerdir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin (meslek mensuplarının), mükelleflerin vergi beyannameleri, bildirim ve eklerini elektronik ortamda göndermeleri uygun görülmüştür¹⁵⁶.

Elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi verilen meslek mensupları, aralarında hizmet sözleşmesi bulunan müşterilerine ait beyannamelerin yanı sıra, münferit olarak talepte bulunan mükelleflerin beyannamelerinin gönderilmesine de aracılık edebileceklerdir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm uyarınca, meslek mensubu ile mükellef veya vergi sorumlusu arasında buna ilişkin özel bir sözleşme düzenlenmesi gerekecektir.¹⁵⁷

¹⁵⁴ 2004 yılında beyannamelerini imzalatmak zorunda olmayanlar: (Yaklaşım, sy.137, Mayıs 2004, s.299)

a. noterler

b. özel kanunlara göre kurulan kooperatiflerle bunların oluşturdukları birlikler

c. 2003 yılı satış veya hasılatları aşağıda belirtilen tutarları (TL) aşmayan mükellefler

1. serbest meslek faaliyetinde bulunanlardan hasılat tutarı 66.025.939.660

2. II. sınıf tacirlerden alım-satım veya imalat faaliyetinde bulunanlardan satışları tutarı 92.436.315.524

3. II. Sınıf tacirlerden alım-satım veya imalat dışındaki işlerle uğraşanlardan hasılat tutarı 46.218.157.761

4. ziraî kazancı işletme hesabı esasına göre belirlenen çiftçilerden hasılat tutarı 92.436.315.524

¹⁵⁵ Bu mükelleflerin söz konusu uygulamadan yararlanabilmesi için, bağlı bulundukları vergi dairelerine örneği bu tezin ekler bölümünde (Ek-I) olarak yer alan "Elektronik Beyanname Gönderme Talep Formu ve Taahhütnamesi"ni doldurarak müracaat etmeleri gerekmektedir.

¹⁵⁶ Buna göre, elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almak isteyen meslek mensuplarının örneği bu tezin ekler bölümünde (Ek-II) olarak yer alan, "Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık Yetkisi Talep Formu ve Taahhütnamesi"ni doldurarak bağlı bulundukları vergi dairesine bizzat, tüzel kişilik şeklinde faaliyette bulunanların ise kanuni temsilcilerinin müracaat etmeleri gerekmektedir.

¹⁵⁷ Yetki verilmiş meslek mensupları, aralarında hizmet sözleşmesi bulunan müşterilerine ait beyannameleri elektronik ortamda gönderebilmeleri için müşterileriyle bu tezin ekler bölümünde (Ek-III) olarak yer alan "Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi" ni, münferit talepte bulunan müşterileriyle de

Beyannamelerin elektronik ortamda verilmesi ve beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişilere de bu yetkinin verilebilmesi elektronik imza yetkisi verilen kişilerin beyanname gönderme konusunda da yetkilendirilebileceği anlamına gelmektedir. Böylelikle beyanname gönderme konusunda elektronik imza yetkisi bulunan kişilerle sözleşme yapmış mükelleflerin beyannamenin kendisine ait olup olmayacağı tartışması da yapılmayacaktır¹⁵⁸.

Uygulamanın başlangıç aşamasında, sadece cari döneme ait beyannameler elektronik ortamda gönderilebilecektir. Bu nedenle, kanuni verilme süresi geçmiş bulunan beyannameler ile düzeltme (ek olarak verilenler dahil) ve pişmanlık talebi içeren beyannameler, bağlı bulunulan vergi dairelerine kağıt ortamında verilmeye devam edilecektir.

Beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi uygulanmasına 01 Ekim 2004 tarihinden itibaren başlanılacaktır. Bu nedenle, Eylül 2004 dönemine ait olup 01 Ekim 2004 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden aşağıda belirtilenler elektronik ortamda gönderilebilecektir.

- a) Katma Değer Vergisi Beyannameleri (1 ve 2 no.lu),
- b) Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi (2a beyannamesi hariç),
- c) Muhtasar Beyanname,
- d) Damga Vergisi Beyannamesi,
- e) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Beyannamesi,
- f) Özel İletişim Vergisi Beyannamesi,
- g) Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi

Elektronik ortamda beyanname gönderilmesi ile ilgili uyulacak usul ve esaslar 340 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre:

örneği bu tezin ekler bölümünde (Ek-IV) olarak yer alan, "Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi"ni düzenleyecekler ve sözleşmelerin bir örneğini müşterilerine verecekler, bir örneğini de gerektiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edeceklerdir.

¹⁵⁸ Mehmet Ali ÖZYER, "5228 sayılı kanunla vergi usul kanunu'nda yapılan değişiklikler", Vergi Dünyası, sy.276, (Ağustos 2004), s.22

Beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilecek mükellefler ile aracılık yetkisi verilen meslek mensupları, her bir beyanname türü için ayrı ayrı hazırlanmış beyanname doldurma programlarını Gelirler Genel Müdürlüğü internet sitesine bağlanarak kendi bilgisayarlarına ücretsiz olarak yükleyeceklerdir. Beyanname doldurma programları, mevzuatta meydana gelecek değişiklikler dikkate alınarak sürekli güncel tutulacaktır. Dolayısıyla, beyannamelerin şeklinde herhangi bir değişiklik olması halinde, mükelleflerin ve meslek mensuplarının en son versiyonu kullanmaları gerekecektir.

Elektronik beyanname projesinin ileri aşamalarında, kanuni süresi geçmiş beyannamelerin de internet ortamında alınması uygulamasına başlanıldığında, mükelleflerin ve meslek mensuplarının beyannamenin ilgili olduğu dönemde geçerli olan beyanname doldurma programlarını kullanmaları gerekeceği tabiidir.

Elektronik beyanname doldurma programları, birkaç bilgi girişiyle beyannamenin ilgili satırlarını otomatik olarak hesaplayıp dolduracak şekilde hazırlanmış olup, kendi içinde matematiksel kontrollere de yer verilmek suretiyle, mükelleflerin ve meslek mensuplarının beyannamelerini kolaylıkla doldurmaları ve matematiksel hataların ortadan kaldırılması hedeflenmiştir.

Elektronik beyanname programlarının internet sitesinden alınıp bilgisayarlara yüklenilmesi, beyannamelerin doldurulması, gönderilmesi ve programın kullanımında dikkat edilecek diğer hususlar, ekran görüntülerini de içerecek şekilde hazırlanacak kullanıcı el kitapçıklarıyla internet ortamında mükelleflere ve meslek mensuplarına ayrıca duyurulacaktır.

Mükelleflerin ve meslek mensuplarının kullanıcı kodu, parola ve şifrelerini kullanarak gönderecekleri beyannameler, sistem tarafından ön kontrolleri yapıldıktan sonra kabul edilecektir. Gönderilen beyannamelerde hata tespit edilmesi halinde, bu hatalar hatanın kaynağı ile birlikte mükellef veya meslek mensubuna elektronik ortamda hemen bildirilecek ve söz konusu hatalar düzeltildikten sonra tekrar aynı şekilde gönderilecektir.

Vergi İdaresine gönderilen beyannamelerin geçerliliği ve matematiksel hata içermediği sistem tarafından saptandıktan sonra, beyannameyi gönderen mükellef veya meslek mensubunun ekranından onay vermesi istenecektir. Onaylama işleminin

gerçekleşmesiyle birlikte beyanname idareye verilmiş sayılacaktır. Beyannamenin kanuni sürede verilen beyanname olarak kabulü için onaylama işleminin en geç beyannamenin verilmesi gereken son gün saat 24:00'den önce tamamlanmış olması gerekmektedir.

Onaylama işlemi tamamlanan beyannamelere ait tahakkuk fişleri aynı anda kesilecek ve ekran görüntüsü olarak mükellefe veya meslek mensubuna gönderilecektir. Bu gönderiyle birlikte tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ işlemi de tamamlanmış olacaktır. Mükellef veya meslek mensupları diledikleri takdirde tahakkuk fişinin bir örneğini kendi yazıcılarından kağıt olarak alabileceklerdir.

Elektronik ortamda gönderilen beyannamelere ait tahakkuk bilgileri, vergi tahsil yetkisi verilmiş bankalara da açılacak olup, mükelleflerin tahakkuk eden vergilerini bilgisayar ortamında hesaplarının bulunduğu bankadan ödemeleri de mümkün olabilecektir.

Elektronik beyanname gönderme yetkisi verilen meslek mensupları, müşterilerinin istemeleri halinde, elektronik ortamda gönderdikleri beyanname ve buna ait tahakkuk fişini, elektronik ileti olarak veya kağıt ortamında kendi yazıcılarından alarak müşterilerine vermek zorundadırlar.

Beyannamelerin teknik anzalar nedeniyle elektronik ortamda gönderilmesinin mümkün olmaması halinde, kanuni sürenin son gününe kadar bağlı bulunulan vergi dairesine posta yoluyla taahhütlü olarak gönderilmesi veya elden verilmesi gerekmektedir. Herhangi bir gecikmeye ve mağduriyete neden olmamak için meslek mensuplarının ve mükelleflerin, elektronik beyannamelerini beyannamenin verileceği son günü beklemeksizin göndermeleri yararlı olacaktır.

Elektronik beyanname programları, e-beyanname ile birlikte verilmesi gereken bilgi, belge ve listelerin de elektronik ortamda düzenlenerek gönderilebilmesine imkan verecek şekilde hazırlanmıştır. Bununla birlikte bazı belge ve raporların, bu aşamada elektronik ortamda alınması mümkün bulunmadığından, e-beyanname gönderme programında yer almayan belge ve raporlar dilekçe ekinde beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine verilecektir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Her şeyden önce elektronik ticaret olgusu, bazı ekonomistlerin düşündüğü gibi vergilendirilmemesi gereken, vergiden muaf olması gereken bir alan değildir. Ekonomik hayata katılımın bir türü olarak elektronik ticaret her geçen gün daha da etkin hale gelmekte, dünya ticari faaliyet ağı içindeki ağırlığını arttırmaktadır. Özellikle, sayısal ürünlerin internet üzerinden ticari faaliyete konu olması, bu tür işlemlerin izlenmesini ve dolayısıyla vergilendirilmesini zorlaştıracak mahiyettedir. İnternet olgusunun, ülkelerin vergilendirme yetkileri üzerinde oluşturduğu erozyon da göz önüne alındığında konunun ciddiyeti daha da belirgin hale gelecektir. Ülkeler bir yandan vergi cennetleri ve zararlı vergi rekabeti ile mücadele etmeye çalışırken, diğer yandan da elektronik ticaret faaliyetlerinin vergi dışı bırakılmasının savunulması, bugüne kadar yapılan çalışmalara tezat teşkil edecektir.

Elektronik ticaretin, yeni bir olgu olduğu, dolayısıyla vergisel düzenlemelerle gelişiminin engellenmemesi gerektiği tam da bu noktada "bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler" dünya görüşünün ürünü olan bir mantığı temsil etmektedir. İnternetin sunduğu bu özgür ve serbest dünya, herhalde bu görüşü savunanların bugüne kadar yakaladığı en sağlam teknik altyapı olsa gerektir. Bu altyapı, bugüne kadar her alanda savunulan "uluslararasılık" kavramını "ulus ötesi" kavramına dönüştürme ve ulusal düzenlemeleri devre dışı bırakma konusunda yeni fırsatlar sunmaktadır. Oysa, bazı görüşlerin aksine, küreselleşme rüzganyla beraber ulusal devlet olgusu, ne kadar küçülürse küçülsün yine de ülkesi üzerinde yaşayanların kamusal ihtiyaçlarını gidermek gibi temel bir görevi vardır. Bu görevini yerine getirmek için de vergilere ihtiyaç duyar ve yegane sağlam gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin azalmasını engellemek ve vergilendirme yetkisini muhafaza etmek için elbette elektronik ticaret alanından da vergi almak durumundadır.

Dünyadaki mevcut hukuki ve teknik altyapının henüz elektronik ticareti vergilendirme konusunda tam bir yeterliliğe kavuştuğu elbette söylenemez. Kaldı ki, konunun uluslararası boyutu zaten kavranmış ve çeşitli örgütler tarafından hukuki altyapı çalışmaları başlatılmıştır. Elektronik ticaret alanında asıl sorunların ülkelerarası ticaret alanında yaşandığı da dikkate alındığında, oluşturulacak ulusal yaklaşımların

anlam ifade etmesi çok sınırlı kalacaktır. Burada benimsenmesi gereken yol, uluslararası temel ilkelerin ortaya konması ve bu ilkelerin belirlenmesinde de vergi gelirlerinin paylaşımında ülkeler arasındaki adil dağılımın ön planda tutulmasıdır. Bu aşamada bugün için ulaşılan sonuç, gelir üzerinden alınan vergilerin ikamet devletine, satış vergilerinin ise tüketime gerçekleştiği devlete bağlanması gerektiği yönündedir. Ayrıca sayısal ürünlerin de hizmet sunumu olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde görüş birliği oluşmuştur.

Uluslararası alanda yapılan çalışmalar genellikle, teknolojik gelişmelerin kaynağını oluşturan Batılı ülkelerin oluşturduğu OECD, Avrupa Birliği, Dünya Ticaret Örgütü gibi kurumlar vasıtasıyla yürütülmektedir. Neticede ortaya konacak sonuçların da bu ülkelerin çıkarına olması gibi bir durum ortaya çıkabilir. Dolayısıyla, gelişmekte olan ülkelerin, elektronik ticaret alanındaki vergilendirme boşluklarından daha fazla zarar görecekları dikkate alındığında, katılımın gerçekten uluslararası olabilmesi için bu ülkelerin de sürece dahil olması gerekir. Ülkemizin de bu aşamada rol alması ve ulusal çıkarlar göz önünde tutularak, politika belirleme ve hukuk yaratımı sürecinde etkin bir katılım göstermesi gerekmektedir.

Oluşturulmaya çalışılan vergisel yaklaşımların, doğal olarak bugüne kadar süregelen fiziki altyapıyı esas almaya çalıştığı, bundan dolayı da bir takım çıkmazların belirttiği görülmektedir. Örneğin, vergilendirme yetkisinde önemli bir yer tutan işyeri kavramının elektronik ticarete adapte edilmesinde ciddi sorunlar yaşanmaktadır. Web sitelerinin işyeri kabul edilemeyeceği yönünde görüş birliği oluşmuşken, hizmet sunucuların belirli şartlar altında işyeri oluşturabileceği söylenmektedir. Fakat ortaya konan bu şartların gerçekleşmesi son derece uç durumları ifade etmektedir ve sunucuların işyeri olarak değerlendirilmesi gerçekçi görünmemektedir. Kaldı bu konuda teknolojik bir sınırın öngörülmesi de mümkün değildir. Neticede bir ülkenin ekonomisine aktif katılımı temsil eden işyeri kriteri gün geçtikçe anlamını yitirmektedir. Dolayısıyla, aktif ekonomik katılımı temsil edecek yeni ölçütlerin, yaşanan gelişmeler çerçevesinde yeniden belirlenmesi gerekir.

Yerden ve kimlikten bağımsız iş görebilme imkanının vergisel anlamda getirdiği diğer sorunlar, işyeri kriterinin aşınmasıyla beraber gelirin atfedileceği kişi ve kurumların belirlenememesi dolayısıyla vergi matrahının sağlıklı bir şekilde ortaya

konamaması, araçların ortadan kalkması ve dijitalleşme sonucunda işlemlerin izlenmesinin güçleşmesi, özellikle dar mükellefiyetin belirlenmesinin zorlaşması, klasik mal-hizmet ayırımının bulanıklaşmasıyla beraber elde edilen gelirin nitelendirilmesindeki güçlükler olarak sayılabilir.

Tüm bu sorunlara kısa vadede uluslararası tatmin edici bir çözümün getirilmesi zor gibi görünmektedir. Her ne kadar, herkesi memnun edecek bir sonuca ulaşılmasının beklenmesi gerçekçi olmasa da, ideale en yakın bir şekilde vergi gelirlerinin paylaşılması gerekmektedir. Bu anlamda özellikle, ülkelerin vergi idareleri arasında bilgi değişiminin sağlanması önemli bir aşamayı teşkil etmektedir. Elbette bunun olabilmesi için de sağlam bir teknik altyapıya ihtiyaç vardır. Bu altyapı oluşumu gelişmiş ülkeler için sorun teşkil etmese de, faaliyet alanı tüm dünya olan elektronik ticaret açısından gelişmekte olan ülkeler için de aynı teknik olanakların yaratılması gerekir.

Teknik altyapı oluşumunda önemli bir aşamayı teşkil eden elektronik imza kullanımı gün geçtikçe daha fazla ülkede uygulama alanı bulmaya başlamıştır. Güvenli elektronik sertifikaya bağlı e-imza, kullananın bütün bilgilerini içermekte ve inkar edilemezlik özelliği taşımaktadır. İnternet üzerinden yürütülecek ticari faaliyetlerde e-imza kullanımının zorunlu hale getirilmesi, yukarıda sıralanan bir çok soruna da çözüm getirecektir. Fakat bir kez daha belirtmek gerekir ki, bu uygulamanın da sağlıklı işlemesi için ülkelerin ortak bir sistem uygulamaları, ya da en azından diğer ülkelerce kullanılan e-imzaların başka ülkelerde de geçerliliğinin olması gerekir.

Bu aşamaya gelinceye kadar da, mevcut boşlukları doldurmak için ülkelerin yürütülen uluslararası çalışmaları dikkate alarak kendi iç mevzuatlarını mümkün olduğunca elektronik ticarete adapte etmeleri en sağlıklı yaklaşım olacaktır. Bu bağlamda ülkemiz için yapılması gerekenler maddeler halinde şu şekilde sıralanabilir:

- Elektronik ticaret olgusu devlet kademesinde başlı başına ele alınarak bu alanda benimsenecek vergi politikası ortaya konmalıdır.
- Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulacak bir birim ile ülke içinde elektronik ticaret uygulamalarına hukuki yaklaşımlar belirlenerek, kamuoyunun bilgilendirilmesi görevi yerine getirilirken, dünyadaki gelişmeler ve düzenlemeler de takip edilmelidir.

▪ Bugüne kadar elektronik ticaret konusunda yapılmış olan çalışmalar da dikkate alınarak teknik ve hukuksal eksiklikler belirlenmelidir.

▪ Bu alanda getirilecek hukuk kurallarının idari olarak uygulanmasının teknoloji altyapısı ile yakından bağlantı olduğu unutulmamalıdır. Bu anlamda ulusal bilgi ağının daha modern, hızlı ve ucuz hale getirilmesi hem dünya ile bütünleşme hem de vergi idarelerinin de bu teknolojiyi kullanabilme olanaklarının artması açısından önemlidir.

▪ Vergi idaresinin teknolojiyi bünyesine adapte etmesi ve güncel gelişmeleri yakalayabilmesi için, uluslararası alanda ödül sahibi olan ve bir kısmı hayata geçen VEDOP¹ projesinin diğer aşamaları da hızla uygulamaya alınmalıdır.

▪ Yine teknik altyapı bağlamında, yürürlüğe giren e-imza yasası hakkında çıkarılacak yönetmelikle beraber gerekli usul ve esaslar bir an önce belirlenmeli ve uygulama aşamasında ilk etapta e-imza kullanımı teşvik edilmeli daha sonra ise gelişmelere paralel olarak zorunlu hale getirilmelidir.

▪ E-imza uygulamasına paralel olarak elektronik noter kavramı da gündeme alınmalıdır.

▪ Daha önce aktarılan görüşler doğrultusunda, iç hukukumuzda hizmet sunucu bilgisayarların işyeri oluşturup oluşturamayacakları belirlenmeli ve vergi usul kanununa bu konuda özel bir madde eklenmelidir.

▪ Yine, internet üzerinden yapılan sayısal ürün satışının bir hizmet ifası olarak kabul edileceği KDV Kanunu'nda belirtilmelidir.

▪ Bir takım mevcut hukuksal düzenlemelerle elektronik belge ve kayıtların kullanıma sokulması konusunda yetkili kılınan Maliye Bakanlığı'nın, bu yetkisini bir an önce kullanması ve gerekli usul ve esasları belirlemesi gerekir. Elbette bunun mümkün olabilmesi için de, daha önce belirtildiği gibi teknik altyapı oluşumu bir an önce tamamlanmalıdır.

▪ Özellikle nispeten kısıtlı imkanlara sahip KOBİ'lerin elektronik ticarete adapte olmaları konusunda teşvik ve yardımlar getirilmelidir.

¹ Projenin ayrıntılı bir hali inet-tr.org.tr/inetconf8/bildiri/ adresinden temin edilebilir.

KAYNAKÇA

AĞBAL, Naci, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği – I", *Yaklaşım*, 105, (Eylül 2001), 64-76

AĞBAL, Naci, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği – II", *Yaklaşım*, 106, (Ekim 2001), 77-84

AHİ, Gökhan M., "Hukuki Bakımdan Dijital (Sayısal) İmza", <http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/sayisalimza.htm>, (8 Mart 2004)

AKINTÜRK, Turgut, Borçlar Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul, Haziran 1999

ALKAN, Ramazan, *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

ALPTÜRK, Ercan, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Ana Sorunlar", *Yaklaşım*, 112, (Nisan 2002), 149-156

American Civil Liberties Union v. Janet Reno, EFF/ACLU v. Reno CDA Challenge Decision, June 12 1996, http://www.eff.org/pub/Censorship/Internet_censorship_bills/HTML/960612_aclu_v_reno_decision.html, (15 Şubat 2004)

AYDIN, Selda, "Küreselleşme ve Vergisel Boyutu", *Yaklaşım*, 103, (Temmuz 2001), 140-144

AYKIN, Hasan, "Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter, Belge ve Kayıt Kavramları", <http://eticaret.garanti.com.tr/icerik/goster.asp?c=4&t=a&i=251220020941381023201084149>, (2 Haziran 2004)

BAKKAL, Ufuk, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi – I", Yaklaşım, 97, (Ocak 2001), 207-211

BAŞARAN, Fehmi, "Elektronik Kayıt ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, 251, (Temmuz 2002), 7-15

BOZBEL, Savaş, "İnternet Üzerinden Yapılan Hukuki İşlemler ve Bu Konudaki 97/7 Sayılı AB Yönergesi ile Alman ve İsviçredeki Düzenlemeler", http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/internet_uzerinden_hukuki_islem.htm, (7 Temmuz 2003)

BRAIN, Marshall, "How Web Servers Work", <http://computer.howstuffworks.com/web-server.htm>, (12 Şubat 2004)

CANGİR, Niyazi, "Elektronik Ticaret ya da İnternet'in Vergilendirilmesi – I", Yaklaşım, 69, (Eylül 1998), 52-63

CANGİR, Niyazi, "Elektronik Ticaret ya da İnternet'in Vergilendirilmesi – II", Yaklaşım, 70, (Ekim 1998), 56-66

CANGİR, Niyazi, "Elektronik Ticarete Vergilendirme", *TÜBİTAK-Bilten Raporu, Ek-2*, Ankara 1999, www.kobinet.org.tr/hizmetler/e-ticaret/e-ticaret-kutuphanesi/biltendocs/ek2yeni.pdf, (7 Temmuz 2003)

CANGİR, Niyazi, "Ottawa'da Kabul Edilen Vergileme İlkeleri ya da Sanal Dünyanın Vergisel Vizyonu", Vergi Dünyası, 250, (Haziran 2002), 23-28

CANGİR, Niyazi, "Sanal İşyeri-I", Vergi Dünyası, 227, (Temmuz 2000), 52-59

CANGİR, Niyazi, "Sanal İşyeri-II", Vergi Dünyası, 229, (Eylül 2000), 48-54

ÇAK, Murat, "Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergileme Alanındaki Yansımaları". *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, 157, (Mayıs 2001), 90-96

ÇAK, Murat, *Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

ÇİLKOPARAN, Yusuf, "Elektronik Ticaret ve Vergi", http://www.huk.gov.tr/turkce/yorum_makale/elektronik_tic.htm, (31 Mayıs 2003)

ÇİLKOPARAN, Yusuf, Elektronik Ticaretin Özellikleri, Yapısı, Çeşitleri, İşleyişi ile Bu Faaliyetlerden Sağlanan Gelirlerin Vergilendirilmesi ve Denetimi, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu LXXXIX-11/47-39 Bilim Raporu, İstanbul, 2000

DÖNMEZ, Recai, "Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret". <http://home.anadolu.edu.tr/~rdonmez/e-tic-tam.htm>. (14 Temmuz 2002)

EKMEKÇİ, Esra, Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, Kazancı Hukuk Yayınları No:167, İstanbul, 2003

ERCOŞGUN, Serdar, Fatih TOPÇU, İ.Said Bilgiç, TCP/IP, (Veri İletişim Dersi Raporu, Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi), Ankara 2001

ERGÜN, Ömer, "5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu ve Dijital İmza-5", (Şubat 2004), <http://turk.internet.com/haber/yazigoster.php3?yaziid=9382>, (2 Mart 2004)

ERSOY, Zeynep, "Elektronik Ticaretin Ekonomik ve Sosyal Etkileri", *Görüş*, (Mart 2000), 26-32

ERSOY, Zeynep, Elektronik Ticaret ve Ticaret Noktaları, İGEME, (Ankara 1999), <http://www.igeme.org.tr/tur/atn/eticaret.pdf>, (21 Aralık 2003)

ETKK, Elektronik Ticaret Finans Çalışma Grubu Raporu, 1998,
<http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/e-ticaret/e-ticaret-kutuphanesi/005a4.html>,
(17 Şubat 2004)

ETKK, Elektronik Ticaret Hukuk Çalışma Grubu Raporu, 1998,
<http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/e-ticaret/e-ticaret-kutuphanesi/005a2.html>,
(17 Şubat 2004)

ETKK, Elektronik Ticaret Teknik Çalışma Grubu Raporu, 1998,
<http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/e-ticaret/e-ticaret-kutuphanesi/005a3.html>,
(17 Şubat 2004)

EU, A European Initiative in Electronic Commerce, Communication to the European Parliament, the Council, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, 15/04/97, COM (97) 157,
<ftp://ftp.cordis.lu/pub/esprit/docs/ecomcom.pdf>, (21 Aralık 2003)

EU, E-Commerce and Indirect Taxation, Communication by the Commission to the Council of Ministers, the European Parliament and to the Economic and Social Committee, COM (98) 374 Final, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/official_doc/com/taxation/com374_1998/967en.pdf, (4 Haziran 2004)

EU, 6th Council Directive on the Harmonization of the Laws of the Member States Relating to Turnover Taxes - Common System of Value Added Tax: uniform basis of assessment, http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1977/en_1977L0388_do_001.pdf, (4 Haziran 2004)

FITZGERALD, McCann, "E-Commerce Legislation Facilitating Requirements for Export Expansion", 2001, <http://www.mccann-fitzgerald.ie/pdf/iiti/iitichapter6.pdf>, (1 Mart 2004)

GİRAY, Filiz, "Harcama Vergileri Açısından Elektronik Ticaret", Vergi Dünyası, 254, (Ekim 2002), 116-128

GÜNAYDIN, İhsan, Serkan Benk, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-I", Bilanço, 51, (Ekim 2003), 4-18

GÜNAYDIN, İhsan, Serkan Benk, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-II", Bilanço, 52, (Kasım 2003), 6-17

GÜNAYDIN, İhsan, Serkan Benk, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler", Vergi Dünyası, 267, (Kasım 2003), 160-174

GÜNAYDIN, İhsan, "Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri", Vergi Dünyası, 224, (Nisan 2000), 100-109

GÜNAYDIN, İhsan, "Elektronik Ticaretin Vergi Politikası ve Vergi İdaresi Üzerine Etkisi", Banka-Mali ve Ekonomik Yorumlar, 8, (Ağustos 2000), 3-25

GÜNEŞ, İsmail, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu". inet-tr.org.tr/inetconf8/bildiri/20.doc. (7 Temmuz 2003)

HAWKINS, Richard R., David R. Eppright, "E-Commerce in Florida: Evidence of Sales Tax Revenue Erosion", National Tax Association Proceedings, 93rd Annual Conference on Taxation, 2000, 45-51

İNCE, Murat, Elektronik Ticaret: Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkanlar Ve Politikalar, (Mart 1999), ekutup.dpt.gov.tr/ticaret/incem/eticaret.doc, (28 Ekim 2003)

JOHNSON, David R., David G. POST, "Law And Borders--The Rise of Law in Cyberspace", 48 Stanford Law Review 1367 (1996), http://www.cli.org/X0025_LBFIN.html, (17 Şubat 2004)

JONES, Richard, Subhajit Basu, "Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem". International Review of Law Computers & Technology, Vol 16, no.1, (2002), 35-51

KAMHI, Jak, "Ülkelerarası Bağlamda Bazı Elektronik Hizmetlerin Vergi Durumu", Vergi Dünyası, 227, (Temmuz 2000), 154-159

KATSH, M. Ethan, "Cybertime, Cyberspace and Cyberlaw", J. ONLINE L. art.1, 1995, http://www.wm.edu/law/publications/jol/95_96/katsh.html, (13 Kasım 2003)

KEPENEK, Yakup, "Ekonomik Yönleriyle Elektronik Ticaret", *TÜBİTAK-Bilten Raporu, Ek-1*, Ankara 1999

KIRÇOVA, İbrahim, Pınar Öztürk, İnternette Ticaret ve Hukuksal Sorunlar, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2000-29, İstanbul, Eylül 2000

KÜÇÜKÖZYİĞİT, Galip, "Vergileme Tartışmaları Bağlamında Elektronik Ticaretin Hukuksal Tanımı Ne Olmalıdır?-I", Vergi Sorunları, 174, (Mart 2003), 157-164

KÜÇÜKÖZYİĞİT, Galip, "Vergileme Tartışmaları Bağlamında Elektronik Ticaretin Hukuksal Tanımı Ne Olmalıdır?-II", Vergi Sorunları, 175, (Nisan 2003), 150-158

McLURE, Charles E., "Taxing Electronic Commerce: Whether and How?", National Tax Association Proceedings, 92nd Annual Conference on Taxation, 1999, 328-333

OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A Report by the Committee on Fiscal Affairs: "A Borderless World: Realising The Potential Of

Electronic Commerce", October 1998, www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf, (4 Haziran 2004)

OECD, Electronic Commerce: The Challenges To Tax Authorities And Taxpayers, 1997, http://www.bakernet.com/ecommerce/Tax/1997_Turku_Meeting.pdf, (4 Haziran 2004)

OECD, Measuring The Information Economy, Paris, 2002, <http://www.oecd.org/dataoecd/16/14/1835738.pdf>, (19 Aralık 2003)

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, January 2003, www.lrz-muenchen.de/~steuerrecht/forschungstelle/israel/treaties/OECD2003en.pdf, (18 Nisan 2004)

OECD, Tax Treaty Characterisation Issues Arising From E-Commerce, Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs, 1 February 2001, <http://www.oecd.org/dataoecd/46/34/1923396.pdf>, (19 Mayıs 2004)

OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place Of Effective Management" as a Tie Breaker Rule, February 2001, <http://www.oecd.org/dataoecd/46/27/1923328.pdf>, (31 Mayıs 2004)

ÖCAL, Şebnem Akipek, "Elektronik Ticarete Sözleşme", Bilişim Teknolojileri ve Hukuk Semineri'ne sunulan tebliğ, Ankara 16 Mart 2001, <http://www.tubitak.gov.tr/anasayfadan/toplanti/sebnemakipek.htm>, (8 Mart 2004)

ÖZBEK, Aziz, "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, 148, (Ağustos 2000), 43-61

ÖZBEK, Aziz, "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi-II", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, 149, (Eylül 2000), 44-64

ÖZBEK, Aziz, "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi-III", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, 150, (Ekim 2000), 37-55

ÖZYER, Mehmet Ali, "5228 sayılı kanunla Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikler", Vergi Dünyası, 276, (Ağustos 2004)

ÖZYÜREK, Mustafa, "E-Ticaret ve Vergilendirilmesi", 2001.
<http://www.finansalforum.com.tr/cgi-bin/haber/haber.cgi>, (15 Eylül 2002)

PERRITT, Henry H., "The Internet As A Threat To Sovereignty? Thoughts On The Internet's Role In Strengthening National And Global Governance", Indiana Journal of Global Legal Studies, vol.5,
<http://www.kentlaw.edu/perritt/publications/5> IND. J.OF GLOBAL LEGAL STUD. 42.htm, (17 Şubat 2004)

PICKER, Colin B., "A View From 40,000 Feet: International Law and The Invisible Hand of Technology", Cardozo Law Review, Vol:23, No.1, 2001,
<http://www.cardozo.yu.edu/cardlrev/v23n1/Picker.pdf>, (13 Kasım 2003)

SAYIN, Meral, Mustafa A. FAZLIOĞLU, Dünya Ticaretindeki Değişim... Elektronik Ticaret ve İlk Adım, (2000), <http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/e-ticaret/e-ticaret-kutuphanesi/ba1.html#2>, (7 Temmuz 2003)

ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Kasım 2002

TANZİ, Vito, "Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar", Çev. Hüseyin Şen. Vergi Dünyası, 241, (Eylül 2001), 165-169

TURAN, Orhan, "e-Türkiye'nin Oluşumunda Vazgeçilmez Kurum: e-Noter", Şubat 2004, <http://turk.internet.com/haber/yazigoster.php3?yaziid=9354>, (17 Mart 2004)

Türkiye Bilişim Şurası, Hukuk Çalışma Grubu Raporu, 2002, http://www.taek.gov.tr/taek/bet/pdf/hukuk_cg_raporu.pdf, (17 Mart 2004)

TYSON, Jeff, "How Internet Infrastructure Works", <http://computer.howstuffworks.com/internet-infrastructure.htm>, (12 Şubat 2004)

U.S. Department of Treasury Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, November 1996, <http://www.bmck.com/ecommerce/tax%20policy%20implications.pdf>

UÇAR, Mustafa, Mesut Atasever, "Elektronik Ticaret, Elektronik Para ve Bilgi Güvenliği Açısından Muhasebe", *Vergi Sorunları*, 141, (Mayıs 2000), 109-115

UNCITRAL, Model Law on Electronic Commerce with Guide to Enactment, 1996, www.uncitral.org/english/texts/electcom/ml-ecomm.htm, (19 Aralık 2003)

UNCITRAL, Model Law on Electronic Signatures with Guide to Enactment, 2001, <http://www.uncitral.org/english/texts/electcom/ml-elecsig-e.pdf>, (1 Mart 2004)

UZUNOĞLU, Hakan, *Elektronik Ticaretinin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

WIPO, Primer on Elektronik Commerce and Intellectual Property Issues. May 2000, <http://ecommerce.wipo.int/primer/primer.doc>, (13 Kasım 2003)

WTO, Work Programme on Electronic Commerce, http://www.wto.org/english/tratop/e/ecom_e/wkprog_e.htm, (19 Aralık 2003)

YALTI, Billur, "E-İmza ve E-Belge: Kağıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-I", Vergi Sorunları, 151, (Nisan 2001), 127-135

YALTI, Billur, "E-İmza ve E-Belge: Kağıtsız ve Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-II", Vergi Sorunları, 152, (Mayıs 2001), 157-165

YALTI, Billur, *Elektronik Ticarete Vergilendirme*, İstanbul: DER Yayınları, 2003

YALTI, Billur, Uluslararası Mali İlişkiler, (editör: Aykut Herakman), A.Ü.F Yayınları, Eskişehir, Kasım 1999

YETKİNER, Erkin, "A.B.D.'de İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişlerde Kullanılan Temel Ödeme Yöntemleri", Vergi Dünyası, 233, (Ocak 2001), 54-58

YILDIZ, Habib, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, 255, (Kasım 2002), 140-153

YÜREKLİ, Sıtkı, "Yeni Ekonominin Yeni Ticaret Biçimi ve Bileşenleri: Elektronik Ticaret, Enformasyon Malları ve E-Para". <http://iibf.kou.edu.tr/ekonomi/tebligler/OTURUM1A.zip>, (28 Ekim 2003)

DİĞER KAYNAKLAR

"İnternet'te Hukuki İşlemler (e-commerce)", www.igeme.org.tr/tur/etrade/hukuk/bolum2.htm. (14 Temmuz 2002)

Electronic Signatures in Global And National Commerce Act, Public Law 106-229, June 30, 2000, <http://www.cio.noaa.gov/itmanagement/pl106229.pdf>, (4 Haziran 2004)

<http://www.webopedia.com>

<http://www.hostm.com>

<http://eticaret.garanti.com.tr>

<http://www.dijitalimza.info>

Borçlar Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Vergi Usul Kanunu



EKLER

(EK-I) Elektronik Beyanname Gönderme Talep Formu ve Taahhütnamesi

...../...../.....

..... Vergi Dairesi Müdürlüğüne / Başkanlığına

Beyannamelerimi elektronik ortamda göndermek istiyorum. Talebimin değerlendirilmesini ve tarafıma parola, kullanıcı kodu ve kullanıcı şifresi verilmesini arz ederim.

MÜKELLEF KİMLİK/ADRES BİLGİLERİ (*)	
Vergi Kimlik Numarası	
T.C. Kimlik Numarası	
Adı, Soyadı / Unvanı	
Ticaret Sicil No	
Doğum Yeri /Tüzel Kişilerde Kanuni Merkezi	
Doğum Tarihi / Tüzel Kişilerde Kuruluş Tarihi	
Adresi	
Bağlı Bulunduğu Oda ve Sicil No	
Telefon Numarası	
Faks Numarası	
Elektronik Posta Adresi	

Tarafıma elektronik beyanname gönderme yetkisinin verilmesi halinde;

1.Bakanlık tarafından beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi ile ilgili yayımlanan genel tebliğ ve diğer ilgili düzenlemelerle getirilecek usul ve esasların tümüne uyacağımı,

(*) Adi ortaklık şeklindeki mükellefiyetlerde ortaklığa ait bilgiler yazılacaktır.

2.Tarafıma verilmiş kullanıcı kodu, parola ve şifreden sorumlu olduğumu ve herhangi bir üçüncü kişiye açıklamayacağımı ve kullanımına izin vermeyeceğimi, kullanıcı kodu, parola ve şifreyi başka amaçlarla kullanmayacağımı, işyerimin satışı, transferi ve işi bırakmada kullanıcı kodu, parola ve şifremi kimseye devretmeyeceğimi, kiralayamayacağımı ve satmayacağımı, almış olduğum kullanıcı kodu, parola ve şifrem ile başkaları tarafından işlem yapıldığını öğrendiğim anda Gelirler Genel Müdürlüğü 444 0 435 no.lu Çağrı Merkezine veya bağlı olduğum vergi dairesine bildireceğimi,

3.Kullanıcı kodu, parola ve şifrenin kullanımı suretiyle yapılan işlemlerin, kendim veya yetkili kişilerce yapılmadığı yönünde bir iddia ileri sürmeyeceğimi ve tüm kullanımlardan sorumlu olduğumu, kullanıcı kodu, parola ve şifrenin yetkisiz kişilerce kullanıldığını öğrendiğim anda (şifrenin, parolanın ve kodun kaybedilmesi, çalınması vb. durumlar dahil) Gelirler Genel Müdürlüğü 444 0 435 no.lu Çağrı Merkezine veya bağlı olduğum vergi dairesine bildireceğimi, bu bildirim anına kadar yapılan işlemlerden ve kullanımdan bizzat sorumlu olacağımı,

4.Elektronik ortamda yapılan işlemlerin tespit ve tevsikinde ilgili vergi dairesi ve Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Merkezi kayıtlarının esas alınacağımı,

5.Kullanıcı kodu, parola ve şifre kullanılarak düzenlenen ve tarafımca onaylanarak manyetik ortamda gönderilen bildirim ve beyannamelerin tarafımdan imzalanmış sayılacağımı,

kabul ve taahhüt ediyorum.

Mükellef / Kanuni Temsilci (ler)

Adı Soyadı

İmza

Tarih

(EK-II) Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık Yetkisi Talep Formu ve Taahhütnamesi

...../...../.....

.....Vergi Dairesi Müdürlüğüne / Başkanlığına

Beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi konusunda aracılık yapmak istiyorum. Aracılık yetkisi verilmesi talebimin değerlendirilerek tarafıma parola, kullanıcı kodu ve kullanıcı şifresi verilmesini arz ederim.

MESLEK MENSUBU KİMLİK / ADRES BİLGİLERİ (*) (Şirket şeklinde çalışılması halinde tüzel kişiliğe ait bilgiler verilecektir.)	
Vergi Kimlik Numarası	
T.C. Kimlik Numarası	
Adı Soyadı / Unvanı	
Ticaret Sicil No	
Doğum Yeri / Tüzel Kişilerde Kanuni Merkezi	
Doğum Tarihi / Tüzel Kişilerde Kuruluş Tarihi	
Adresi	
Telefon Numarası	
Faks Numarası	
Elektronik Posta Adresi	
Kurumun Sorumlu Yetkilisinin Adı Soyadı Unvanı (**) Vergi Kimlik Numarası T.C. Kimlik Numarası	
Mühür / Kaşe Numarası	
Bağlı Bulunduğu Meslek Odası ve Sicil No	

Tarafıma elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisinin verilmesi halinde;

(*) Adi ortaklık şeklindeki mükellefiyetlerde ortaklığa ait bilgiler yazılacaktır.

(**) Şirketlerde sorumlu yetkili birden fazla kişi ise yetkililerden ikisinin adı ve soyadı yazılmalıdır.

1.Bakanlık tarafından beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi ile ilgili yayımlanan Elektronik Beyanname Genel Tebliği ve diğer ilgili düzenlemelerde belirtilen usul ve esasların tümüne uyacağımı,

2.a)Tarafıma verilmiş kullanıcı kodu, parola ve şifreden sorumlu olduğumu ve herhangi bir üçüncü kişiye açıklamayacağımı ve kullanımına izin vermeyeceğimi, kullanıcı kodu, parola ve şifreyi başka amaçlarla kullanmayacağımı, işyerimin satışı, transferi ve işi bırakmada kullanıcı kodu, parola ve şifre kimseye devretmeyeceğimi, kiralamayacağımı ve satmayacağımı, kullanıcı kodum, parolam ve şifrem yetkisiz kişilerce kullanıldığını öğrendiğim anda (şifrenin, parolanın, ve kodun kaybedilmesi, çalınması vb. durumlar dahil) Gelirler Genel Müdürlüğü 444 0 435 no.lu Çağrı Merkezine veya bağlı olduğum vergi dairesine bildireceğimi,

b)Kullanıcı kodu, parola ve şifrenin kullanımı suretiyle yapılan işlemlerin kendim veya yetkili kişilerce yapılmadığı yönünde bir iddia ileri sürmeyeceğimi ve tüm kullanımlardan sorumlu olduğumu, kullanıcı kodu, parola ve şifrenin yetkisiz kişilerce kullanıldığını öğrendiğim anda, (şifrenin, parolanın ve kodun kaybedilmesi, çalınması vb. durumlar dahil) Gelirler Genel Müdürlüğü 444 0 435 no.lu Çağrı Merkezine veya bağlı olduğum vergi dairesine bildireceğimi, bu bildirim anına kadar yapılan işlemlerden ve kullanımdan bizzat kendim ve / veya temsil ettiğim tüzel kişiliğin sorumlu olacağımı,

c) Kullanıcı kodu, parola ve şifrenin tüzel kişiliğin yetki verdiği kişiye tesliminin tüzel kişiliğe teslim hükmünde olduğunu, tüzel kişiliğin yetki verdiği kişinin bu yetkilerini iptal ettiği takdirde durumu derhal ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirmek zorunda bulunduğumu, bu bildirimin ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği ana kadar yapılan işlemlerden doğacak hukuki ve mali sorumluluğun tarafıma ait olacağını,

d) Kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilen tüzel kişilik yetkilisinin bu yetkisinin sona erdirildiğine dair ilgili vergi dairesine yazılı bildirim yapılmadığı takdirde, tüzel kişiliği temsil yetkisinin devam ettiğinin kabulü gerekeceğini,

3.Mükellefle aramızda düzenlenmiş olan hizmet sözleşmeleri gereği bu mükelleflerin beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyai ve buna bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükelleflerle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğum saklı kalmak üzere, sadece aracılık hizmeti vereceğim mükelleflerle ilgili olarak da mükelleflerce veya kanuni temsilcilerince tarafıma verilen bilgilerin e-beyanname formatına uygulanarak gönderilmesi işleminde, mükelleflerce veya kanuni temsilcilerince tarafıma verilen bilgilerle elektronik ortamda göndererek onayladığım bilgilerin uyumsuzluğu halinde ortaya çıkacak vergi ziyai ve buna bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu olacağımı,

4.Mesleki kurallara uyacağımı,

5.Elektronik ortamda yapılan işlemlerin tespit ve tevsikinde ilgili vergi dairesi ve Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Merkezi kayıtlarının esas alınacağımı,

6.Vergi İdaresinin, tek taraflı olarak taahhütnameye yeni bir madde ilave etme veya taahhütnamenin herhangi bir maddesinde değişiklik yapma veya aracılık yetkisini kaldırma yetkisine sahip olduğunu, ilave veya değişik madde metninin tarafıma elektronik posta veya taahhütlü yazı ile bildirildiği tarih itibariyle yürürlüğe gireceğini,

kabul ve taahhüt ediyorum.

Meslek Mensubu / Kanuni Temsilci (ler)

Adı Soyadı

İmza

Tarih

(EK-III) Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi

Sözleşme Numarası :

İş bu sözleşme, kimlik bilgisi aşağıda yazılı olan kişiler arasında düzenlenmiştir.

1. TARAFLAR^(*)

	MESLEK MENSUBUNUN	MÜKELLEFİN
Vergi Kimlik Numarası		
T.C.Kimlik Numarası		
Adı Soyadı / Unvanı		
Doğum Yeri / Tüzel Kişilerde Kanuni Merkezi		
Doğum Tarihi / Tüzel Kişilerde Kuruluş Tarihi		
Bağlı Bulunduğu Oda ve Sicil No/ Ticaret Odası		
Mühür / Kaşe Numarası		////////////////////
Hizmet sözleşmesi Tarih ve No.		
Adresi		
Telefon Numarası		
Faks Numarası		
Elektronik Posta Adresi		

2- KONU

Bu sözleşmenin konusu, mükellef (kanuni temsilcisi veya vergi sorumlusu dahil) tarafından e-beyanname gönderilmesini sağlamak üzere, e-beyanname göndermeye aracılık etme yetkisine sahip meslek mensubuna sunulan bilgiler çerçevesinde ilgili vergi dairesine e-beyanname

^(*) Adi ortaklık şeklindeki mükellefiyetlerde ortaklığa ait bilgiler yazılacaktır.

gönderilmesi ve karşılığında elektronik ortamda düzenlenerek iletilen ve mükellefe tebliğ yerine geçen tahakkuk fişinin elektronik ortamda alınmasıdır.

3- TARAFLARIN KARŞILIKLI SORUMLULUK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

1. Meslek mensubu, elektronik beyannamenin gönderilmesi sırasında Bakanlık tarafından beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi ile ilgili yayımlanacak genel tebliğ, sirküler ve diğer ilgili düzenlemelerde belirtilen usul ve esaslara uyacaktır.

2. Meslek mensubu, mükellef veya kanuni temsilcisi tarafından kendisine sağlanan bilgilere ve yasal düzenlemelere uygun olarak e-beyannamenin doldurulması ile elektronik ortamda gönderilmesi ve karşılığında tahakkuk fişinin alınmasından mükellefe ve ilgili vergi dairesine karşı sorumludur.

3. Meslek mensubu ile mükellef arasında; mükellefin defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve vergi beyannamelerini düzenlemek / tasdik işlemi yapmak üzere / / tarih ve sayılı hizmet sözleşmesi bulunmaktadır. Meslek mensubu, söz konusu sözleşmeye konu teşkil eden ve elektronik ortamda ilgili vergi dairesine gönderilmesine aracılık edilecek olan beyannamelerde yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca ve bu maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.

4. Mükellef, beyannameye yansımaya gereken her türlü bilgiyi meslek mensubuna tam ve doğru olarak sunmakla yükümlüdür. Meslek mensubu kendisine iletilmeyen, eksik iletilen veya yanlış iletilen her türlü bilginin beyannameye yansımamasından dolayı sorumlu tutulamaz. Meslek mensubunun sorumluluğu kendisine sunulan bilgilerle sınırlı olup, bu bilgilerin beyannameye doğru yansıtılmaması halinde ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.

5. Mükellefin, beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesini teminen meslek mensubu ile bu sözleşmeyi düzenlemiş olması, bu konudaki yükümlülüklerinin yerine getirilmiş olduğu anlamını taşımaz. Meslek mensubu, mükellefin / vergi sorumlusunun talebi halinde, e-beyannamenin vergi dairesince alınıp kabul edildiğinden mükellefi haberdar etmek ve tahakkuk fişinin bir örneğini mükellefe / vergi sorumlusuna vermek zorundadır. e-beyanname gönderme işleminde meydana gelecek herhangi bir arıza veya teknik nedenden dolayı başarısız olunması halinde, beyanname mükellef / vergi sorumlusu tarafından kağıt olarak ve süresi içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilecektir.

6. Beyannamenin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinin Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetkiye istinaden belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına da imzalatılması / tasdiki gereken nitelikte bir beyanname olması halinde, yetkili aracı e-beyannamede "Beyannameyi Düzenleyen" / "Beyannameyi Tasdik Eden" bölümüne kendisi ile ilgili bilgileri kaydedip gönderecektir. Bu durumda e-beyanname mükellef ve hizmet sözleşmesi bulunan meslek mensubu tarafından imzalanmış / tasdik edilmiş sayılacaktır.

7. Meslek mensubu, sözleşmede öngörülen hususların yerine getirilmesi sırasında, öğrendiği bilgileri mükellefin izni dışında açıklayamaz ve bu yükümlülükle ilgili edinilen bilgi ve belgeler ile suretlerini üçüncü şahıslara veremez. Meslek mensubu, bu duruma aykırı hareketinden dolayı mükellefin uğrayacağı her türlü zararı tazminle yükümlüdür.

8. Elektronik ortamda gönderilen ve Vergi İdaresi tarafından kabul edilip, meslek mensubunca da onaylanan beyanname, mükellef / vergi sorumlusu tarafından verilmiş beyanname olarak kabul edilecek ve mükellefin / vergi sorumlusunun kendi yaptığı beyanın sonuçlarını doğuracaktır.

9. Taraflar, karşı tarafa yazı ile bildirmek şartıyla aralarındaki sözleşmeyi her zaman feshedebilirler.

İşbu sözleşme/...../..... tarihinde ve 'da hizmet sözleşmesinin bir eki olarak iki nüsha düzenlenmiş ve taraflarca imzalanmıştır.

Meslek Mensubunun
Adı Soyadı :
İmza :

Mükellef veya Kanuni Temsilcinin
Adı Soyadı :
İmza :



(EK-IV) Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi

Sözleşme Numarası:

İş bu sözleşme, kimlik bilgisi aşağıda yazılı olan kişiler arasında düzenlenmiştir.

1. TARAFLAR^(*)

	MESLEK MENSUBUNUN	MÜKELLEFİN
Vergi Kimlik Numarası		
T.C. Kimlik Numarası		
Adı Soyadı / Unvanı		
Doğum Yeri / Tüzel Kişilerde Kanuni Merkezi		
Doğum Tarihi / Tüzel Kişilerde Kuruluş Tarihi		
Bağlı Bulunduğu Oda ve Sicil No / Ticaret Odası		
Mühür / Kaşe Numarası		////////////////////
Hizmet sözleşmesi Tarih ve No.		
Adresi		
Telefon Numarası		
Faks Numarası		
Elektronik Posta Adresi		

2- KONU

Bu sözleşmenin konusu, mükellef (kanuni temsilcisi veya vergi sorumlusu dahil) tarafından e-beyanname gönderilmesini sağlamak üzere, e-beyanname göndermeye aracılık etme yetkisine sahip meslek mensubuna sunulan bilgiler çerçevesinde, ilgili vergi dairesine e-beyanname gönderilmesi ve karşılığında elektronik ortamda düzenlenerek iletilen ve mükellefe tebliğ yerine geçen tahakkuk fişinin elektronik ortamda alınmasıdır.

^(*) Adi ortaklık şeklindeki mükellefiyetlerde ortaklığa ait bilgiler yazılacaktır.

3- TARAFLARIN KARŞILIKLI SORUMLULUK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

1. Meslek mensubu, elektronik beyannamenin gönderilmesi sırasında Bakanlık tarafından beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi ile ilgili yayımlanacak genel tebliğ, sirküler ve diğer ilgili düzenlemelerde belirtilen usul ve esaslara uyacaktır.

2. Meslek mensubu, mükellef veya kanuni temsilcisi tarafından kendisine sağlanan bilgilere ve yasal düzenlemelere uygun olarak e-beyannamenin doldurulması ile elektronik ortamda gönderilmesi ve karşılığında tahakkuk fişinin alınmasından mükellefe ve ilgili vergi dairesine karşı sorumludur.

3. Mükellef, beyannameye yansımaları gereken her türlü bilgiyi meslek mensubuna tam ve doğru olarak sunmakla yükümlüdür. Meslek mensubu kendisine iletilmeyen, eksik iletilen veya yanlış iletilen her türlü bilginin beyannameye yansımalarından sorumlu tutulamaz. Meslek mensubunun sorumluluğu kendisine sunulan bilgiler çerçevesinde sınırlı olup, bu bilgilerin beyannameye doğru yansıtılmaması halinde ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumludur.

4. Mükellefin, beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesini teminen meslek mensubu ile bu sözleşmeyi düzenlemiş olması, bu konudaki yükümlülüklerinin yerine getirilmiş olduğu anlamını taşımaz. Meslek mensubu, mükellefin / vergi sorumlusunun talebi halinde, e-beyannamenin vergi dairesince alınıp kabul edildiğinden mükellefi haberdar etmek ve tahakkuk fişinin bir örneğini mükellefe / vergi sorumlusuna vermek zorundadır. E-beyanname gönderme işleminde meydana gelecek herhangi bir arıza veya teknik nedenden dolayı başarısız olunması halinde, beyanname mükellef / vergi sorumlusu tarafından kağıt olarak ve süresi içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilecektir.

5. Meslek mensubu, sözleşmede öngörülen hususların yerine getirilmesi sırasında, öğrendiği bilgileri mükellefin izni dışında açıklayamaz ve bu yükümlülükle ilgili edinilen bilgi ve belgeler ile suretlerini üçüncü şahıslara veremez. Meslek mensubu, bu duruma aykırı hareketinden dolayı mükellefin uğrayacağı her türlü zararı tazminle yükümlüdür.

6. Elektronik ortamda gönderilen ve Vergi İdaresi tarafından kabul edilip, meslek mensubunca da onaylanan beyanname, mükellef / vergi sorumlusu tarafından verilmiş beyanname olarak kabul edilecek ve mükellefin / vergi sorumlusunun kendi yaptığı beyanın sonuçlarını doğrulacaktır.

7. Taraflar, karşı tarafa bildirmek şartı ile aralarındaki sözleşmeyi her zaman feshedebilirler.

İş bu sözleşme iki nüsha olarak/...../..... tarihinde’da düzenlenmiş ve taraflarca imzalanmıştır.

Meslek Mensubunun
Adı Soyadı :
İmza :

Mükellef veya Kanuni Temsilci
Adı Soyadı :
İmza :

ÖZGEÇMİŞ

1980 yılında Rize’de doğdum. İlk ve orta öğrenimimi, babamın memuriyeti dolayısıyla geldiğimiz Bursa’da tamamladım. Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye lisans bölümünü 2001 yılında tamamladıktan sonra, 2004 yılında Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı’nı bitirdim.

