



ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ SORUNU

R A P O R

09/12-13-14-15-16

15 MART 2009

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ SORUNU

1. E-TİCARET NEDİR ?

E-Ticaret, mal / hizmet ve hakların üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılmasıdır.

Elektronik ticaret, ticari işlemlerden biri veya tamamının elektronik ortamda gerçekleştirilmesidir.

Elektronik ticaret

- Tanıtım, reklam ve pazar araştırması
- Sipariş ve ödeme
- Teslim

olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır.

İnternetin hızla yaygınlaşması, elektronik ticareti, ticari işlemlerin yürütülmesinde yeni ve çok etkin bir araç haline getirmiştir. Elektronik ticaret, tüm dünyada iki binli yılların başından itibaren ticaretin serbestleştirilmesi eğilimi ile birlikte bilgi iletişimini kolaylaştıran teknolojik gelişmelerin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır.

Elektronik ticaretin araçlarını, birbirleriyle ticaret yapanların ticari işlemlerini kolaylaştıran her türlü teknolojik ürünler { (telefon, faks, televizyon, bilgisayar, elektronik ödeme ve para transfer sistemleri, elektronik veri değişimi sistemleri) (Electronic Data Interchange-EDI), (internet)} olarak düşünebiliriz.

EDI, ticaret yapan iki kuruluş arasında, insan faktörü olmaksızın bilgisayar ağları aracılığı ile belge ve bilgi değişimini sağlayan bir sistem olarak elektronik ticaretin önemli bir aracıdır.

Elektronik ticaret açısından en etkin araç olarak kabul edilen yeni internet teknolojileri ise ses, görüntü ve yazılı metni aynı anda, daha hızlı ve güvenli bir şekilde ilettiğinden, internet üzerinden yapılan bu işlemlerin maliyeti diğer araçlara oranla hayli düşüktür.

Çalışmamız, sanal ortamda veri aktarımı v.b düzenlemelerle ilgili olarak ortaya çıkan vergisel sorunların değerlendirilmesine yöneliktir.

2. E-TİCARETTE VERGİLENDİRME SÜRECİ

Günümüzde sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş sürecinde yaşanan gelişmeler, sanayi faaliyetlerine ve ürünlerine göre büyük farklılıklar taşıyan yeni iş yapma biçimlerini ve yepyeni ürünleri ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla fiziki varlıklara ve işlemlere dayanan mevcut vergi sistemlerinin vergilendiremediği yeni bir taban oluşmuştur. Yeni ekonomide fiziksel varlığa sahip olmayan iktisadi değerlerin (sanal iktisadi değerler) varlığı, vergi

yapısının ekonomik yapıya uyumunda sorunlar yarattığından bu süreç uzun ve zahmetli çabaları getirmiştir.

Bilgi toplumunun en önemli ekonomik uzantısı elektronik ticarettir (e-ticaret). E-ticaretin ne şekilde vergilendirileceği sorusuna henüz sağlıklı bir cevap verilememiştir.

Değişik görüşler ileri sürülmekle birlikte en uygun yöntemin, geleneksel ticareti vergilendiren vergi mevzuatı ile e-ticaretin vergilendirilmesi ve gerekirse vergi hukukunda düzenlemeler yapılması olduğu düşünülmektedir.

E-ticaretin doğası, bu konuda yapılacak çalışmalarda uluslararası işbirliğini de beraberinde getirmektedir. Başta OECD, WTO, AB, ABD, Avustralya, İngiltere, Singapur, Kanada olmak üzere uluslar arası kuruluş ve devletler e-ticaretin vergilenmesi yönünde çalışmalarını başlatmış, genel ilke kararları belirlenmiş ve pilot projeler uygulanmaya başlanmıştır.

2.1. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Sorun Yaratan Genel Faktörler

- **Elektronik Ticaretin Global Düzeyde Olması:** E-Ticaretin en önemli özelliği gümrük sınırlarını bertaraf ederek ticareti global düzeye çok kolay bir şekilde taşımasıdır. Kurulma maliyeti geleneksel ticari şirketlere göre daha ucuza mal olan sanal şirketler sayesinde küçük ve orta boy şirketler dünya piyasalarına kolaylıkla açılabilmiş ve bu şirketler daha önce karşılaşmadıkları karmaşık vergi kanunları ve uygulamaları ile karşılaşmışlardır E-Ticaretin bu özelliği vergilendirmede en büyük problem olarak karşımıza çıkan vergilendirme yetkisi sorununu da beraberinde getirmiştir.

- **Web Sunucusunun Uzaktan İşletilebilmesi:** Web sunucusu, web sitesinin işlemesi için gerekli veri ve yazılımı içeren bir bilgisayarı ifade etmektedir. Web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi aslında vergileme konusunda oluşan birçok sorunun çözüme kavuşturulmasını zorlaştırmaktadır.

- **Kimliklerin ve İşlemlerin Gizliliği:** İnternet ortamında gerçekleştirilen e-ticarette alıcı ile satıcının birbirlerinin kimliğini bilmemeleri ya da yanlış bilgilendirilmeleri mümkündür. Sanal ortamda yapılan alış veriş taraflar kendi rızaları ile beyan etmedikleri takdirde vergi idareleri dahil üçüncü bir şahsın haberdar olması söz konusu olmayabilir. Bu belirsizlik alıcı ve satıcının kimliklerinin ve ikametgahlarının bilindiği ilkesine göre oluşturulmuş mevcut vergi sistemlerini etkilemiş ve tüm vergilendirme sürecinde belirsizliğe neden olmuştur. Ayrıca bu durum vergi kaçırma eylemlerine uygun ortamı hazırlamıştır.

- **Dijital Ürünler:** Dijital ürünler, fiziki mallar gibi geleneksel teslim yöntemleri kullanılmadan ve gümrük sınırlarına girmeden, bilgisayardan bilgisayara internet vasıtasıyla indirilebilen ürünlerdir. Bu ürünlere örnek olarak; yazılım, müzik ve sinema eserleri verilebilir. Dijital ürünlerin niteliğinin belirlenememesi vergileme konusunda sorun ortaya çıkarmaktadır. Ürünlerin karakteri; yani hizmet olarak mı, yoksa mal olarak mı değerlendirileceği, gayri maddi hak kapsamına girip girmeyeceğinin tespit edilmesi, bu

ürünlerin satışından elde edilecek gelirin hangi kazanç kapsamına gireceğini dolayısıyla ne şekilde vergilendirileceğini belirleyen etmenlerdir.

- **Fiziksel Varlığı Bulunmayan Şirketler:** Teknolojik gelişmeler internet üzerinde, Amazon.com, Yahoo.com gibi fiziksel mevcudiyeti olmayan işletmelerin (e-işletme) kurulmasına neden olmuştur. Bu tür işletmelerde fiziksel olmayan varlıklar işletme değerlerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır, fiziksel varlıklar ise nispeten daha önemsiz kalmaktadır. Bu tür işletmelerde fiziksel olmayan varlıklar nasıl giderleştirilecektir? Yada Fiziksel varlığı olmayan işletmelerin giderleri nelerden oluşacaktır?

- **İşyeri Kavramının Fiziksel Mekanı Esas Almasının Yarattığı Sorunlar:** Elektronik ticarete gelir üzerinden alınan Vergiler açısından yaşanan tartışmalar devlet ülkesinde bulunma veya örgütlenme kavramlarının “ fiziken bulunma “ Olarak anlaşılmasından kaynaklanmaktadır. Gelir getirici faaliyetin fiziksel mekanı bakımından kurumların veya internet servis sağlayıcının, sunucunun ya da kullanıcının bulunduğu yer önemsizleştikçe, faaliyetin nerede gerçekleştiğini belirlemede zorlanmaktadır.

3. E-TİCARETİN VERGİLENDİRMESİNDE STOPAJ VE KDV

Türk vergi sistemi, işlemin yapıldığı yerin tespit edilebildiği fiziki varlıklar üzerine kurulmuştur. Dolayısıyla, e-ticaretin doğasından gelen bir takım özellikler nedeniyle, yeni bir vergi tabanı oluşturan e-ticaretin mevcut vergi kanunları ile vergilendirilmesinde bir takım sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Bir çok olay data aktarımı, bilgisayar program yapımı, v.b olaya özgü muktezalarla tereddütler giderilmeye çalışılmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının "b" bendinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların serbest meslek kazançları üzerinden, bu kazançları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 (2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01/01/2007 tarihinden geçerli olmak üzere %20) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu maddenin ikinci fıkrasıyla da; ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce %15 (2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01/01/2007 tarihinden geçerli olmak üzere %20) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrası hükmünde, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzerleri için bir nitelik tanımlamasında bulunulmuş ve bunların “**gayri maddi hak**” olduğu vurgulanmıştır.

Ayrıca, yine bu fıkradaki “ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın” ifadesiyle, yapılacak kurumlar vergisi kesintisi açısından, dar mükellef kurumun Türkiye’de ticarî ve ziraî bir faaliyetinin olup

olmamasının ve vergi kesintisine konu kazanç ve irat unsurunun bu faaliyetler çerçevesinde elde edilip edilmemesinin önemi bulunmadığına açıklık getirilirken, sadece dar mükellef kurumun kazanç unsurunun niteliğine dikkat çekilmiştir.

Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrası gereğince kurumlar vergisi kesintisi yapılabilmesi için, dar mükellef kurumlara anılan maddede sayılan nitelikteki kazanç ve iratların avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi yeterli bulunmaktadır.

Konuya ilişkin olarak Mali İdare tarafından verilen muhtelif muktezaları da dikkate alarak söz konusu işlemlerin vergilendirilmesinde izlenecek yöntemin aşağıda açıklandığı şekilde olmasının doğru olacağını düşünüyoruz.

a) Kurumlar Vergisi Kesintisi yönünden;

1) Yurtdışında mukim firmalardan piyasada hazır paket programların alınarak üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan işletmelerde kullanılması halinde yurtdışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

2) "**Copyright**" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb, gibi haklarının satın alınması halinde, bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrası gereğince ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

3) Yurt dışında mukim firmalara, işletmede kullanılmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının "b" bendi gereğince ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

Diğer taraftan, yurt dışında bulunduğu ifade edilen firmanın mukimi olduğu ülke ile Türkiye Cumhuriyeti arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının mevcut bulunması halinde, kurumlar vergisi kesintisi uygulamasında anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerekeceği tabiidir.

b) KDV Yönünden;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/2. maddesinde her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olduğu, 8/1-b maddesinde, ithalatta mal ve hizmet ithal edenlerin verginin mükellefi olduğu,



Kanunun 9/1. maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği, 10/a. maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olayın malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geleceği, 29/1. maddesinde ise mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; yurtdışından ithal edilen paket program, özel yaptırılan yazılım, copy right olarak çoğaltılan programlar 3065 sayılı KDV Kanununun 1/2 maddesine göre katma değer vergisine tabi olup, yurtdışındaki firmaya ödenen bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi ve aynı dönem I no.lu KDV beyannamesinde genel hükümlere göre indirim konusu yapılması gerekecektir.

R A P O R

09/12-13-14-15-16

15 MART 2009