

Elektronik Ticaretin Seçili OECD Ülkelerinde ve Türkiye’de Vergilendirilmesi*

Zeynep Taş¹Ömer Faruk Öztürk²

Başvuru/Received: 14/06/2024

Yayın/Online Published: 20/10/2024

Kabul/Accepted: 10/07/2024

Özet

Elektronik ticaret, ülkelerin coğrafi sınırlarını ortadan kaldırmıştır. Bununla birlikte, elektronik ticaretin mükellefinin kim olduğu, verginin nerede doğduğu gibi sorularda ortaya çıkmaktadır. Elektronik ticaretin hangi ülke tarafından nasıl vergilendirileceği konusunda karışıklıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu durum karşısında ülkeler sadece kendi iç mevzuatlarında değil uluslararası alanda da gerekli çalışmalara yer vermektedir. OECD, elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda dikkat edilmesi gereken temel ilkeler arasında; verimlilik, esneklik, kesinlik, basitlik, etkinlik ve adaleti kabul etmiştir. Aynı zamanda uluslararası alanda gerçekleşen elektronik ticaretten çifte vergileme oluşumunu engellemek için ikamet veya kaynak ilkesi gereğince vergileme işleminin gerçekleştirilmesi gerektiği önerilerinde bulunmuştur. Dünya pazarında büyük yere sahip olan Çin, elektronik ticaretin vergilendirilmesine sıcak bakmamakta aksine elektronik ticaret taraflarını serbest bırakmaktadır. Türkiye’de ise elektronik ticaretten diğer ülkelerin iki katında vergi oranı uygulanmaktadır. Bu çalışmada, elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda OECD ülkeleri ile Türkiye arasında çeşitli kriterler üzerinden karşılaştırmalar yapılmıştır. Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde geçmişte yapılan düzenlemelerden ders çıkartılarak daha etkin ve verimli bir çalışmanın ortaya konulması elektronik ticareti daha ileriye taşıyabilir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesine dair yapılan çalışmaların ileriye dönük ve sağlam alt yapıli düzenlemelere dayalı olarak gerçekleştirilmesi yararlı olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Elektronik ticaret, Vergileme, Uluslararası elektronik ticaret

JEL Sınıflandırması: G38, H00, H20

Taxation of E-Commerce in Selected OECD Countries and Türkiye

Abstract

Electronic commerce has eliminated the geographical borders of countries. However, questions such as who is the taxpayer of electronic commerce and where the tax arises arise. There may be confusion about how electronic commerce will be taxed by which country. In the face of this situation, countries include the necessary studies not

* ¹ Bu çalışma; Uşak Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı’nda Zeynep Taş’ın Doç. Dr. Ömer Faruk ÖZTÜRK danışmanlığında hazırlamakta olduğu “Elektronik Ticaretin Seçili Oecd Ülkelerinde ve Türkiye’de Vergilendirilmesi” başlıklı Yüksek Lisans tezinden üretilmiştir.

¹ Uşak Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi, Uşak, Türkiye, Orcid ID: 0009-0008-4732-2687, zeyneptas064@gmail.com

² Uşak Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Uşak, Türkiye, Orcid ID: 0000-0003-0250-502, omerfaruk.ozturk@usak.edu.tr

only in their domestic legislation but also in the international arena. The OECD has recognized efficiency, flexibility, certainty, simplicity, effectiveness and fairness among the basic principles to be considered in the taxation of electronic commerce. At the same time, it has suggested that taxation should be carried out in accordance with the principle of residence or source in order to prevent double taxation from electronic commerce realized in the international arena. China, which has a large place in the world market, does not favor the taxation of electronic commerce, on the contrary, it frees electronic commerce parties. In Turkey, on the other hand, electronic commerce is taxed at twice the tax rate of other countries. In this study, comparisons are made between OECD countries and Turkey on the taxation of electronic commerce based on various criteria. Drawing lessons from the regulations made in the past in the taxation of electronic commerce and putting forward a more effective and efficient work can move electronic commerce forward. It would be beneficial to carry out studies on the taxation of electronic commerce based on forward-looking and robust regulations.

Keywords: Electronic Commerce, Taxation, International Electronic Commerce

JEL Classification: G38, H00, H20

1. Giriş

Teknolojik gelişmeler, günlük hayatta olduğu gibi ticari hayat üzerinde de etkisini göstermiştir. Ticaret, geleneksel yöntem olan birebir görüşüp anlaşma sistemini teknolojik ortama taşımıştır. Böylece ticarete farklı bir yöntem hayata geçmiştir. Kişiler, firmalar ve devlet ortaya çıkan bu yeni oluşumdan faydalanabilmek için elektronik gelişmeleri yakından takip etmektedirler. Elektronik ticaret, internet ortamından gerçekleştirilen ticari ilişkidir. OECD (1998)'nin yapmış olduğu geniş anlamli tanım üzerinden elektronik ticaret kavramı; bir elektronik işlemin mal ve hizmetlerin alım-satımının, taraflarının, hane halkı, işletmeler, devletler ya da kamu veya özel organizasyonlar olup olmadığına bakılmaksızın, bilgisayarlarla yönetilen ağlar üzerinden gerçekleştirilmesidir. Elektronik ticaret, sadece ülke içerisindeki kullanıcılara değil aynı zamanda dünyanın diğer ucundaki kullanıcılara ulaşabilme olanağı vermektedir. Bu durum kullanıcılar açısından çok avantajlı olmasına karşın, ortaya çıkan ticari ilişkiler açısından başta vergilendirme olmak üzere bazı sorunlar ortaya çıkarmakta ve ülkelerin takibini de zorlaştırmaktadır.

Elektronik ticaret, geleneksel ticaretten farklı olması nedeniyle ülkelerin ticari alandaki hakimiyetlerini derinden etkilemektedir. Bu durumun farkına varan ülkeler, ilgili mevzuatlarında elektronik ticaret kavramına ayrıntılı olarak yer vermeye başlamıştır. Ülkelerin elektronik ticaret sonucunda elde edilen gelirin nasıl ve ne şekilde vergilendirilmesi gerektiğine dair düzenlemeler yapması kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu çalışmada, elektronik ticarete ilişkin gerek OECD ülkelerinde gerekse Türkiye'de hangi düzenlemelerin yapıldığı ele alınmıştır. Ayrıca, elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik yapılan düzenlemelerin karşılaştırmalı analizinin yapılması amaçlanmıştır. Öncelikle elektronik ticaretin genel çerçevesi ele alınmıştır. Daha sonra elektronik ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili literatür incelemesi yapılmıştır. Son başlıkta ise, OECD'nin, seçilmiş ülkeleri üzerinden ve Türkiye'nin elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik ilgili düzenlemeleri ve bunların karşılaştırılması yapılmıştır.

2. Elektronik Ticaret ve Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Kavramsal Çerçeve

2.1. Elektronik Ticaretin Tanımı ve Kapsamı

OECD (İktisadi İş birliği ve Kalkınma Teşkilatı), elektronik ticareti sayısallaştırılmış metin, ses veya görüntünün işlenmesiyle açık ve kapalı ağlar üzerinden iletilmesine dayanarak kuruluşların ve bireylerin yapmış olduğu her türlü ticari faaliyet olarak tanımlamıştır (OECD, 1998,2001). WTO (Dünya Ticaret Örgütü) ise elektronik ticareti, sosyal ağ üzerinden yapılan mal ve hizmetlerin imalatı, reklamı ve satışının yapılması olarak tanımlamaktadır (Bacchetta, Low vd. 1998). ETTK (Türkiye Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu) elektronik ticaretin, kurum ve kuruluşların bireylerle internet ortamlarında yazı, ses, görüntü yoluyla ürün bilgilerinin işlenmesi, iletilmesi ve daha sonra değer yaratmayı amaçlayan ticari işlemlerin tümü olarak tanımlamasını yapmıştır (Erbaşlar ve Dokur, 2008). Elektronik ticaretin özgün özellikleri şu şekilde ifade edilebilir (Bavafa, 2014): Online olarak yapılan elektronik ticaretin en önemli özelliği, taraflar arasında anlık etkileşimin gerçekleştirilebiliyor olmasıdır. Elektronik ticaret işletmelerin, kişi,kurum veya kuruluşların dünyaya açılabilmesini sağlayan en büyük araçlardan biridir. Elektronik ticaret yepyeni bir sistem olduğu gibi, bu sisteme uyum sağlayan tüketicilere hitap etmektedir. Elektronik ortamda sunulması düşünülen hizmetlerin işletmeler tarafından etraflıca düşünülüp ortaya sunmasıdır. Elektronik ortamda sunulan bilgi, hizmet ve ürünlere dünyanın her yerinden online olarak anında ve kolaylıkla ulaşılmaktadır. Elektronik ticaret kısıtlayıcı zaman problemini kesintisiz iletişim ve altyapı sayesinde ortadan kaldırmaktadır ve elektronik ticaretin güvenilirliği istatistiklerle ortaya konulmuş olsa dahi güvenirliliğini artırmak gerekmektedir.

Elektronik ticaret, temelinde iki tür faaliyeti kapsamaktadır. Bunlardan birincisi dolaylı elektronik ticaret, ikincisi ise doğrudan elektronik ticarettir. Dolaylı elektronik ticaret, göz ile görülebilen elle tutulabilen malların internet ortamından siparişi üzerine satıcıların malları geleneksel kanallar olarak kullanılan posta hizmetleri veya ticari taşıyıcılar kullanarak fiziksel olarak teslim edilmesidir. Doğrudan elektronik Ticaret ise, farklı bilgisayar oyunları, filmler gibi eğlence içerikli yazımların veya küresel çaplı alt yapı hizmetleri vasıtasıyla gerçekleştirilen hizmetlerin sanal olarak reklamı, siparişi, ödenmesi ve teslimidir (Sezer, 2006). Elektronik ortamda yapılan ticari işlemlerin kapsamı şu şekilde de özetlenebilir (Elibol ve Kesici, 2004): Fiziksel” malların ve hizmetlerin alım-satımı, ürünlerin tüketiciye pazarlanması, tanıtım, reklam ve bilgilendirme, ticari kurum veya şahısların elektronik ortamda yaptığı ihaleler, kontratlar ve işlemler, mal veya hizmetlerin satışı sonrası tüketiciye verilen destek hattı, elektronik banka işlemleri, elektronik para ile ilgili yapılan işlemler, gümrükleme ve konşimento gönderme işlemleri, ticari işlemlerin kayıtlarının tutulması ve takibi, vergilendirmenin elektronik ortamda oluşması, tebliği ve ödenmesi ile fikri mülkiyet haklarının transferidir.

2.2. Elektronik Ticaretin Gelişimi

Elektronik ticaretin tarihi 1980’li yıllara dayanmaktadır. O yıllarda televizyon ve telefon vasıtasıyla yapılan elektronik ticaretin (reklamlar, katalog satışları) günümüzde yapılan elektronik ticaret kadar etkisi görülmemiştir (Elibol ve Kesici, 2004). 1996 yılında ise işletmeler tarafından internet ortamında elektronik ticaret uygulamalarının kullanımı daha yoğun bir şekilde görülmektedir. Elektronik ticaretin iletişim teknolojilerinin ortaya çıkışından bir süre sonra varlığından bahsedilmiş olsa da etkin hale gelmekte geç kaldığı söylenebilir (Altuntaş, 2011).

Dünya ülkelerinde elektronik ticaret açısından yapılan çalışmalar ülkelerin gelişmişlik yapısına göre değişiklik göstermektedir. Ülke içerisinde elektronik ticaretin yaygınlaşması sonucu gerçekleşen etkiler ülkelerin gelişmiş veya gelişmekte olma durumundan bağımsız olarak aynı sonuçları ortaya çıkarması oldukça zordur (Yumuşak, 2001). Kişi başına düşen harcamalar dikkate alınarak yapılan hesaplamalarda İngiltere, dünyadaki en büyük elektronik ticarete sahip ülkesi seçilmiştir. Çin, diğer ülkelere göre kullanıcı sayısının da vermiş olduğu avantajla gelişmekte olan ülke kategorisinde elektronik ticaret pazarında ilk sırada yer almaktadır. Tüketicilerin elektronik ortamda yapacakları işlemleri rahat ve güvenli bir ortamda gerçekleştirilmesi için çaba göstermesi bunun da bir etkenidir. (Yardımcıoğlu ve Uçar, 2015).

Elektronik ticaret konusunda 1997 yılının Ekim ayında Finlandiya’da OECD ülkelerinin düzenlemiş olduğu “Global Elektronik Ticaret Önündeki Engellerin Kaldırılması” konferansın da daha önceden hazırlanmış olan “Racher Raporu” ile elektronik ticaretin insanlığa sağlamış olduğu en büyük teknolojik gelişmelerden biri olduğunu ortaya koyulmuştur (Sümer, 2021). 2019 yılında Çin’in Wuhan kentinde ortaya çıkan koronavirüs nedeniyle ticaretin elektronik ortamdaki gelişimi daha çok ivme kazanmıştır. Türkiye’de 2008 yılında “Elektronik Ticaret Direktifi Çalışma Grubu” kurulmuş olup, elektronik ticaret konusunda yasal düzenlemeler yapılması için çalışmakla görevlendirilmiştir. Elektronik ticaret üzerine ilk kanun düzenlemesine 2008 yılında adım atılmasına rağmen zaman aşımına uğraması sebebiyle 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun 23 Ekim 2014 tarihinde kabul edilmiştir ve 1 Mayıs 2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Özcan Altan, 2021, Hündür, 2023).

2.3 Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi

Ülkelerin vergi mevzuatları, geleneksel ticarete yönelik olmasından dolayı gündeme sonradan eklenen elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda yetersiz kalmıştır. Ticaret yapan kişi veya kurumların elde ettikleri gelirlerin nasıl ve ne şekilde vergilendirileceği konusunda mevzuatsal açıdan eksiklikler ortaya çıkmıştır (Atsızlar, 2023). Elektronik ticaret konusundaki ortaya çıkabilecek eksiklerin önceden tespiti yapıp ona göre tedbirler alınması adına ülkeler ve küresel kuruluşlar sürekli düzenlemeler yapmıştır. Başta OECD olmak üzere birçok uluslararası kuruluş ve devlet elektronik ticaretin gerçekleştirilmesi ve vergilendirilmesi konusunda önemli çalışmalar yapmış ve yapmaya devam etmektedir (Organ ve Çavdar, 2012).

OECD, 1998 yılında Ottawa konferansında elektronik ticaretin vergilendirmesine ilişkin uyulması gereken temel ilkeler ile ilgili çerçeve kurallar oluşturmuştur. Belirlenen temel ilkeler şu şekilde ifade edilebilir (Ceran ve Çiçek, 2007): Tarafsızlık, sadelik ve basitlik, etkinlik, verimlik ve adalet, esneklik ile çifte vergilendirmenin oluşumunu engelleme. Tarafsızlık;

elektronik ticarete konulan ürün veya hizmetler ile genel olarak ticareti yapılan ürün veya hizmetler arasında farklı bir durumun yaratılmayacağı, vergilendirme açısından ortaya çıkan avantaj veya dezavantaj sebebiyle mükelleflerin seçtikleri ticaret şekillerine yönlendirme yapılmaması gerektiğini ifade etmektedir. Sadelik ve basitlik ilkesine göre, vergi mevzuatları yalın ve anlaşılır olmalıdır. Böylelikle mükellefler yaptıkları işlemlerin sonucunda vergisel ödev ve yükümlülüklerini ne şekilde gerçekleştireceğini vergi kanunlarından kolaylıkla çıkarabilmelidir.

Etkinlik, Verimlilik ve Adalet ilkelerine göre; elektronik ticaret işlemlerinden elde edilen vergilerin gelirleri giderlerinden fazla olmalıdır. Aynı zamanda vergi mevzuatları etkin ve verimli olması gerekirken tarafsızlığını da devam ettirmelidir. Esneklik ilkesine göre, vergi mevzuatları ilerleyen teknolojiye paralel olarak ortaya çıkan yeni vergi konularını kavrayabilecek yapıda olmalıdır. Ülke vergi sistemlerinin elektronik ticaretteki gelişmelere ayak uydurabilmesi için esnek ve dinamik bir yapıya sahip olması gerekmektedir. Elektronik ticaret uluslararası alanda vergi mükellefiyetinin tam anlamıyla kavranamaması sebebiyle vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmesindeki işlemin, çifte vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesine yönelik sorunlar ortaya çıkarabilmektedir (Çak, 2002). Vergi mükellefinin mağdur olmaması için ülkelerin ortak bir vergilendirme sistemi belirlemesi gerekmektedir. Aynı zamanda vergilendirme ile ilgili kuralların anlaşılır bir şekilde belirlenmesi ve uluslararası politikaların elektronik ticarete uygun şekilde düzenlenmesi önem arz etmektedir. Böylece ülkeler arasında vergilendirme karışıklıkları azalacak ve vergilendirme süreci de hızlanabilecektir (Dündar, 2018).

Teknolojik olarak yaşanan gelişmeler elektronik ticaretin nasıl vergilendirileceği hususunda ülkelerin ortak görüş birliğine ulaşmasını güçleştirmektedir. Elektronik ticaretin vergilendirileceği hususundaki görüşler dört başlık altında açıklanabilir (Demirkan, 2010): Birincisi, dijital ortamda gerçekleştirilen ticaretin serbest bölge olarak kabul edilmesi; geleneksel ticaret vergilendirilirken, internet üzerinden yapılan ticari işlemler vergilendirmeden muaf olacaktır. Bu da vergi ilkelerinden adalet ve genellik ilkesinde zedelenmeye neden olacaktır. İkincisi, bit vergi uygulaması; mal veya hizmetin vergilendirilmesi yerine ticari işlem sırasında kullanılan bilgilerin vergilendirilmesidir. Böyle bir uygulama sonucunda sadece ticarete değil aynı zamanda iletişim amaçlı elektronik ticaretin ve noter yoluyla yapılan işlemlerin vergilendirilmesine yol açabilir. Elektronik ticaret üzerinden dolaylı vergi olarak önerilen bu vergi geleneksel vergileme sistemi sonucu oluşan vergi kaybının azalmasına yardımcı olacaktır. Üçüncüsü, elektronik ticaretin yürürlükteki mevzuatlara göre vergilendirilmesi; böyle bir durum sonucu elektronik ticaretin vergilendirilmesi hususunda karışıklık ortaya çıkabilir. Yine mevcut mevzuatlar yeni ticaret anlayışının vergilendirilmesi konusunda eksik kalabilir. Sonuncusu, ulusal vergi kanunları ve uluslararası vergi anlaşmalarında elektronik ticarete uygun düzenlemelerin yapılması; şu anki gelişmeler bakılarak elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda bir mevzuatın ortaya konulması gelişen teknoloji karşısında elektronik ticaretin ne şekillerde ilerleyeceğini saptamak pek mümkün olmayacaktır.

3. Literatür İncelemesi

Yonah(1996); ABD’de elektronik ticaretin uluslar arası alanda vergilendirilmesinde oluşabilecek sorunların neler olduklarını, internet üzerinden farklı ülkelere alışveriş yapan kişi örnekleri üzerinden araştırmıştır. Amerika Birleşik Devletleri eyaletlerinin gelir vergisi, perakende satış vergisi ve KDV gibi üç farklı vergi türü şekliyle karşılaştırmalara yer vermiştir. Uluslararası elektronik ticaret için, firmaların kalıcı bir işyerine sahip olması gerektiği, ikili taraflar arasında yapılan işlemlerde transfer fiyatlandırmasını kar paylaşımları kullanarak ele alınması gerektiği ve telif hakları konusunda hizmet gelirleri ve satış gelirlerinin hepsinin aktif işletme geliri olarak kabul edilmesi gerektiği önerilerinde bulunmuştur. Ona göre, elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yeni vergi kanunları yerine eski kanunların güçlendirilmesi daha etkili bir çözüm yoludur. Forst (1999); ABD’de elektronik ticaretin vergi hukukunda gelişiminin uluslararası vergileme sistemi özelinde incelemiştir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin oluşturulmuş kuralların yetersiz kaldığı ve bu nedenle her ülkenin tutarlı bir vergi rejimi için gerek kendi sınırları içinde gerekse uluslararası düzeyde sorumluluklarını yerine getirmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Wolff (2002), elektronik ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili daha önce yayınlanan çalışmaların ayrıntılı incelemesini yaparak analitik bir çalışma sistemi uygulamıştır. Uluslararası elektronik ticarete başta çifte vergilendirme olmak üzere oluşabilecek sorunlarda, OECD üye ülkeleri tarafından 1963 yılında tasarlanan, 1977 yılında yenilenen, 1992 yılında güncellenen Model Sözleşme’nin maddelerinin yol gösterici olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca; düzenlenen yeni vergi uygulamalarının ortak bir zeminde toplanmadığı sonucuna ulaşmıştır. Ülkelerin sunmuş olduğu alternatif çözüm önerilerinin vergilendirme ilkelerini ihlal ettiği ve yapılan düzenlemelerin sürdürülebilirliğinin zor olduğu tespit edilmiştir. Gamage ve Heckman (2012), ABD’de elektronik ticaretin vergilendirme yetkisi açısından ortaya çıkan anlaşmazlıkları ve çözüm yollarını incelemiştir. Elektronik ticaretin eyalet içerisinde gerçekleşmesinde herhangi bir sorun ortaya çıkmadığı fakat eyaletler arasında gerçekleştiğinde vergilendirme yetkisinin hangi eyalete ait olduğu konusunda sorunların ortaya çıktığı ifade edilmiştir. Abdulkamirli (2015), elektronik imzanın ve elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda karşılaştırmalı bir analiz yapmıştır. Uluslararası elektronik ticaretin vergilendirilmesi hususunda dikkate alınması gereken tarafsızlık, yeterlik, kesinlik ve basitlik, esneklik, etkinlik ve adillik ilkelerine yer vermiştir. Elektronik ticaretin mükelleflerinin belirlenmesi, vergi matrahının tanımlanması ve vergilendirme süreçlerinin ülkelerin vergi politikalarında önemli yere sahip olduğu ifade edilmiştir. Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın azaltılabilmesi için elektronik imza uygulamasının kullanılması ve yaygınlaştırılmasının ülkelerin vergi sistemlerine büyük fayda sağlayacağı ifade edilmiştir.

Yapar ve diğerleri (2015), elektronik ticaretin gelişiminde vergilendirme sorunları ve doğru vergileme düzenine göre elektronik ticaretin nasıl gelişim sağlayacağı konusunu incelemiştir. Elektronik ticaretin pazar büyüklüğü açısından bakıldığında ABD, Çin ve İngiltere’nin ilk sıralarda yer almaktadır. Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde işyerinin tespiti ve çifte vergilendirme gibi zorluklar nedeniyle ülkeler vergi kaybına uğramaktadır. Vergilemede oluşan sorunların azaltılabilmesi için ülkeler arasında iş birliği yapıp sürdürülebilirliğini sağlamanın oldukça önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Agrawal ve Fox (2017); elektronik ticaretin

vergilendirilmesi konusunda Avrupa Birliği ülkelerinde ve ABD’de yapılan düzenlemeleri incelemiştir. ABD’de eyaletler arasında gerçekleştirilen elektronik ticaret işlemleri için satıcılara varış yeri ilkesi uygulanmamakta onun yerine eyaletler, vergiyi alıcıdan tahsil etmek zorunda kalmakta olduğundan bahsedilmiştir. Avrupa Birliği’nde, uzakta bulunan mallar için Katma Değer Vergisi’nin, satıcının gerçekleştirdiği işlemlerin büyüklüğüne ve malın özelliğine göre varış yeri veya çıkış yerinde alınmakta olduğu ifade edilmiştir. Avrupa Birliği’nde elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin yapılan düzenlemeler ile dijital ürünlerin varış ilkesine göre vergilendirilmesinin mümkün olmadığı, dolandırıcılık, kaçakçılık ve kaçınmanın ortaya çıkabileceği, vergi idaresinin vergi yoğunluğu ve vergi geliri kaybı arasındaki dengeyi kurması gerektiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Bruce ve diğerleri (2022); elektronik ticarete vergileme teknikleri ve modellerinin karşılaştırmalı analizini yapmıştır. 2000-2022 yılları arasında ilgili literatürde yer alan çalışmalar değerlendirilerek dijital ekonomide kullanılan vergilendirme yöntemleri incelenmiştir. Fransa, İngiltere ve Hindistan gibi ülkelerde kullanılan elektronik ticarete yönelik vergiler ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Ülkelerin gerek kendi mevzuatlarında gerekse ikili ilişkilerde elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik düzenledikleri uygulamalar doğrultusunda ortaya çıkan vergisel sorunlara yönelik çözüm yolları açıklanmıştır. Çözüm yolları arasında; elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemleri izlemeye yönelik istatistiksel bir araç oluşturması gerektiği, yasaların uluslararası müzakerelere uygun şekilde güncellenmesi gerektiği ve elde edilen gelirlerin kaynağına bağlı olarak farklı vergi oranları uygulanması gerektiği yer almaktadır. Çınar ve Organ (2022); elektronik ticaret ve internet vasıtasıyla gerçekleştirilen işlemlerin vergilendirilme boyutunun yürürlükte bulunan mevzuatlar açısından değerlendirmesini yapmıştır. 2019 yılında elektronik ticaretin sektör paylarının ülkelerin gelişmişlik seviyelerine göre karşılaştırılması yapılmıştır. Bu çalışmaya göre, Çin, ABD, Almanya gibi ülkelerin elektronik ticaret konusunda önde olduğu görülmektedir. Hem ABD, Almanya gibi gelişmiş ülkeler açısından hem de Çin, Polonya gibi gelişmekte olan ülkeler açısından değerlendirildiğinde; Türkiye elektronik ticaret konusunda ortalamanın altında kalmaktadır. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda gerek dünya ülkelerinde gerekse Türkiye’de kontrol mekanizmasının hala zayıf kalabildiği görülmektedir. Bu durumda vergi kanunlarının dijital çağa entegre edilerek, yasal boşlukları en kısa sürede giderecek mevzuat değişikliklerinin yapılması gerektiği savunulmuştur.

Ergün (2022); Türkiye başta olmak üzere Fransa, İngiltere, İtalya, İspanya, Hindistan gibi dünya ülkelerinde elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin ortaya konulan düzenlemeleri incelemiştir. Ottawa kararları ve OECD ile G20 ortaklığında gerçekleştirilen dijital hizmet vergilendirme raporları, dünya ülkelerine elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yol göstericidir. İtalya’da %3 oranında, Avusturya’da %5 oranında, İspanya’da ise %3 oranında elektronik ticaretten vergi alınmaktadır. Türkiye’de elektronik ticaret üzerinden %7,5 oranında vergi alınmakta olup Cumhurbaşkanı tarafından bu oran %1’e kadar düşürmeye ve iki katına kadar yükseltme hakkına sahiptir. Elektronik ticaret vergisi oranı en düşük olan ülke İngiltere iken en yüksek ülke Türkiye’dir. Varnalı (2023); elektronik Ticaret konusunda Türkiye, Avrupa, Asya ve Amerika kıtalarındaki ülkelerin durumu ve vergisel sorunlarını incelemiştir. Avrupa Birliği’nde 2021 yılında internet ortamında en çok alışveriş gerçekleştiren ülkeler;

Hollanda %94, Danimarka ve Norveç %92, İsveç %89 şeklinde sıralanmaktadır. Amerika'daki eyaletlerde satış vergisi elektronik olarak alışveriş yapan tüketicilerden satış fiyatına vergi eklenerek tahsil edilmektedir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde; vergilendirilecek bireylerin tespitinin zor olması, vergi olayının tespit edilememesi ve vergi matrahının belirlenememesi gibi sorunlar ortaya çıkmaktadır. Türkiye'de elektronik ticaretin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunların çözümü noktasında; vergilendirme kanunlarının revize edilmesi, teknolojik altyapının güçlendirilmesi ve etkili denetim mekanizmalarının oluşturulması gerektiği ifade edilmiştir.

4. Seçili OECD Ülkelerinde ve Türkiye'de Elektronik Ticaret

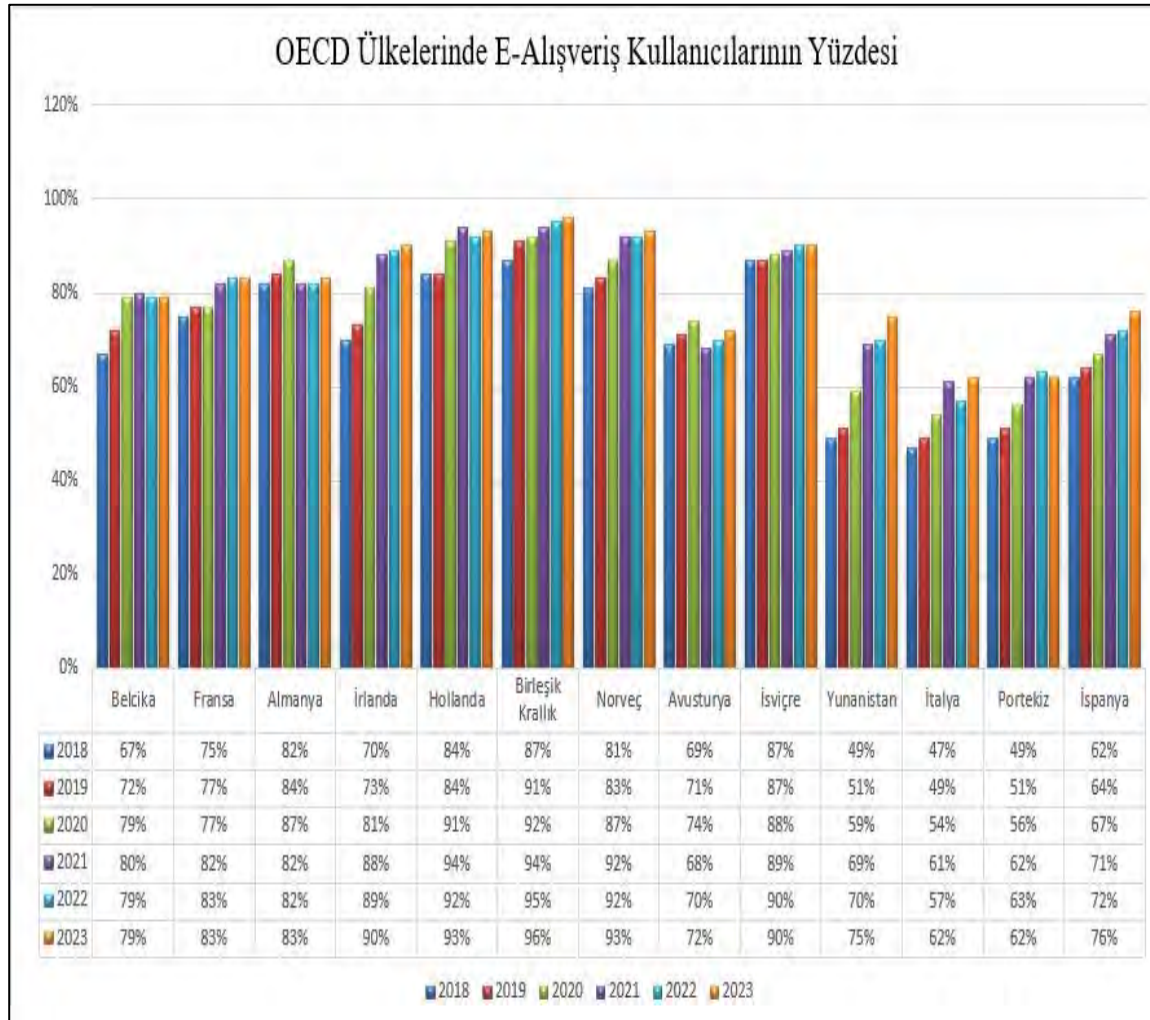
Bilgi ve iletişim teknolojileri, bilgileri bir araya getirerek farklı noktalara iletmek için işlemek, değerlendirmek ve farklı birimlere dağıtmak amacıyla tüm donanımları içine alan bir kavramdır (Özkan ve Çelik, 2018). Teknolojik gelişmeler, elektronik ticarete alternatif işlemleri ortaya çıkartmakta böylece ticarete yenilikler hızla yükselmektedir. Bilgi ve iletişim teknolojileri (BİT) sektörünün gelişimi diğer dijital sektörleri doğrudan etkileyerek ülke ekonomilerine katkı sağlamaktadır. OECD ülkelerinde BİT sektörünün 2023 yılında büyüme oranları Şekil 1'de gösterilmiştir:

Şekil 1: Seçili OECD ülkelerinde 2023 yılı BİT sektörü büyüme oranları (%).



Kaynak: OECD (2024), OECD Digital Economy Overview 2024.

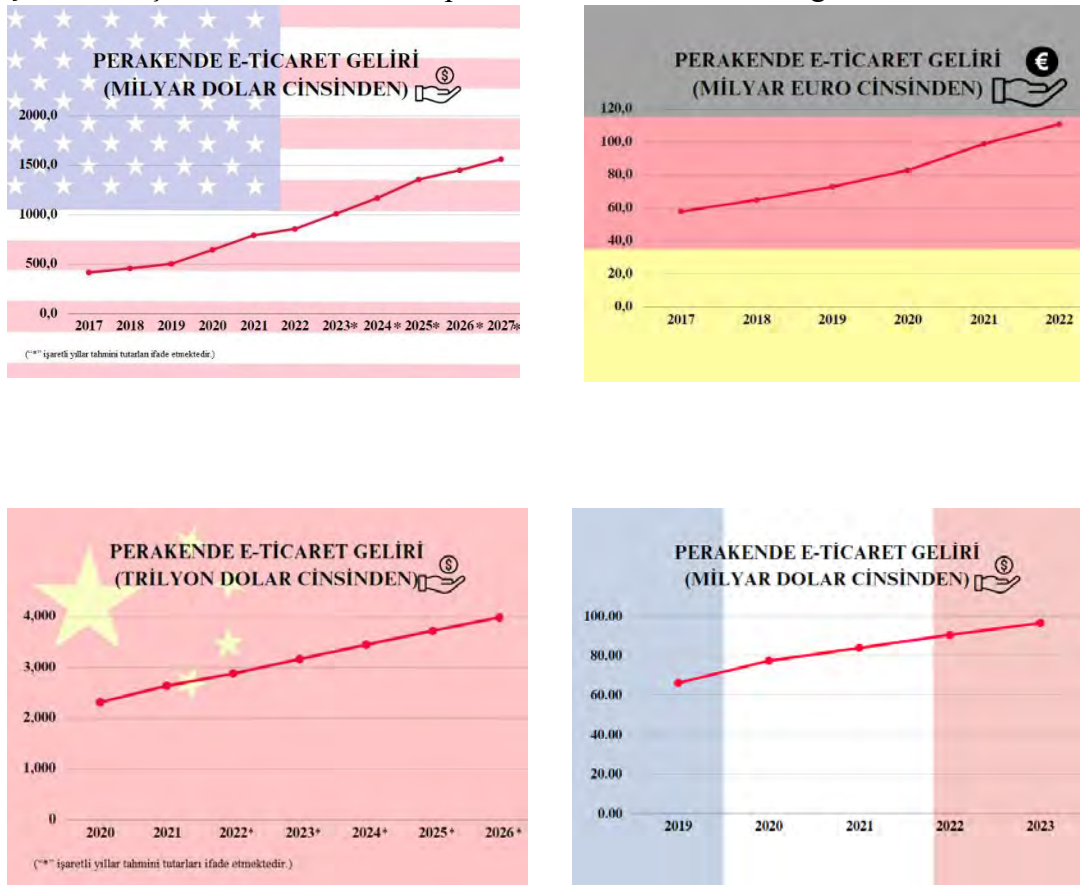
BİT sektörü büyüme oranları, İsviçre, Hollanda, ABD, Kanada, Belçika, Almanya, Danimarka, Avusturya ve Finlandiya'da %9'un üzerinde gerçekleşmiştir. Slovak Cumhuriyeti ve Yunanistan gibi en düşük BİT sektörü büyüme oranlarına sahip ülkelerde %3'ün üzerinde büyüme kaydetmiştir. BİT sektörünün büyümesi, ülkelerin dijital sektörlerin ne kadar yüksek performans gösterdiğinin veya geliştiğinin gerçek zamanlı olarak görmelerine yardımcı olmaktadır. (OECD, 2024). Elektronik ticarete taraf olan kişilerin seçili OECD ülkelerinde ve yıllar bazında yüzdelik durumu Şekil 2 'de gösterilmektedir:

Şekil 2: Seçili OECD ülkelerinde e-alışveriş kullanıcıları (%).

Kaynak: Lone, Weltevreden and Luharuwala, European E-Commerce Report, 2023.

Elektronik alışveriş kullanıcılarının oranı, 2018- 2023 yılları arasında İrlanda ve Yunanistan'da %20'lik bir artış gerçekleştirmiş ve seçili ülkeler arasında da en fazla artışa sahip ülke konumundadır. Almanya'da elektronik alışveriş kullanıcılarının oranlarında dalgalanmalar görülse de 2023 yılında 2018 yılındaki orana göre %1 artış gerçekleştirdiği görülmektedir. İngiltere, 2018 yılında %87, 2019 yılında %91, 2020 yılında %92, 2021 yılında %94, 2022 yılında %95, 2023 yılında ise %96 oranında artışla elektronik alışveriş kullanıcılarında artışın en yüksek olduğu ülkedir.

Dijitalleşen dünyada birçok ülke artık elektronik ticarete yönelmiştir. Fakat elektronik ticaret, ülkelerin gelişmişlik seviyelerinden bağımsız bir şekilde devam etmektedir. Şekil 3'te OECD ülkelerinden bazılarının yıllara yaygın perakende elektronik ticaret gelirleri gösterilmiştir:

Şekil 3: Seçili OECD ülkelerinde perakende elektronik ticaret geliri.

Kaynak: T.C. Ticaret Bakanlığı, Potansiyel E-İhracat Pazarları, 2024.

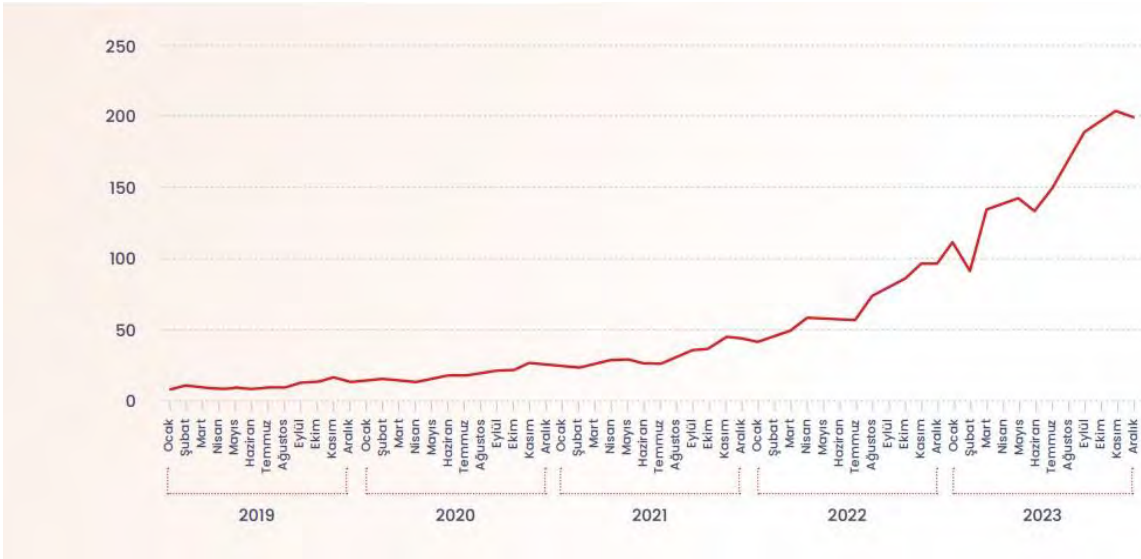
ABD elektronik ticaret geliri, 2018 yılında 457,2 milyar dolar iken pandemi sonrası normalleşme dönemi olan 2022 yılında 856,8 milyar dolar ulaşmıştır. Böylece elektronik ticaret 2018-2022 yılları arasında %87,40 oranında artış kaydetmiştir. ABD’de elektronik ticaretten elde edilebilecek gelirin, 2024 yılında 1.169 trilyon dolar, 2025 yılında 1.357 trilyon dolar, 2026 yılında 1.451 trilyon dolar, 2027 yılında ise 1.563 trilyon dolara ulaşacağı tahmin edilmektedir. Almanya’da perakende elektronik ticaret geliri 2017-2022 yılları arasında %89,74 oranında gerçekleşerek 58,5 milyar Euro’dan 111 milyar Euro’ya ulaşmıştır. İngiltere, Avrupa ülkeleri arasında elektronik ticarete ilk sırada yer almaktadır. İngiltere Perakende elektronik ticaret gelirinin 2024 yılında 253,36 milyar dolara, 2025 yılında ise 285,56 milyar dolara ulaşacağı tahmin edilmektedir.

Çin Halk Cumhuriyeti’nde de perakende elektronik ticaret geliri sürekli artış göstermektedir. Çin, gelişmekte olan bir ülke olmasına rağmen gelişmiş ülkelere bakarak elektronik ticaret konusunda oldukça ileri düzeydedir. 2022 yılında perakende elektronik ticaret geliri 2.879 trilyon dolar olan Çin geçmiş yıllardaki elektronik ticaret gelirlerini çok hızlı bir şekilde artırmıştır. Çin, dünyadaki en büyük ikinci elektronik ticaret pazarına sahip ABD’nin elektronik ticaret gelirinin 2 katından fazlasına sahipken global ölçekte elektronik ticaret hacminin %50,88’sine sahiptir (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2024). Fransa da perakende elektronik ticaret geliri konusunda oldukça başarılıdır. Covid-19 salgını döneminde elektronik ticaret geliri 66 milyar dolar iken 2020 yılında 77,27 milyar dolar seviyesine yükselmiştir. Pandemi sırasında

Fransa'nın elektronik ticaret geliri %17,1 seviyesinde yükseliş sergilemiştir. 2023 yılında perakende elektronik ticaret geliri 96,43 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir.

Küreselleşmenin etkisiyle ivme kazanan elektronik ticaret, tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de de hızla büyümektedir. Türkiye'de elektronik ticaret hacminin gelişimi Şekil 4'te gösterilmiştir:

Şekil 4: Türkiye'de elektronik ticaret hacmi (milyar TL).



Kaynak: T.C. Ticaret Bakanlığı, Türkiye'de E-Ticaretin Görünümü, 2024.

Türkiye'de elektronik ticaret, 2019 yılından 2021 yılının başlarına kadar artış göstermiş olsa da bu artış durağan bir seyir izlemiştir. 2021 yılının sonlarına doğru hız kazanmış 2023 yılının başında bir düşüş gerçekleşmiştir. 2023 yılında ise elektronik ticaretin hacminde dalgalanmalar gerçekleşmiş ve yıl sonunda 200 milyar TL elektronik ticaret gerçekleştirilmiştir. Elektronik ticarete gerçekleşen dalgalanmaların gerekçeleri arasında, yaşanan yüksek enflasyon olgusu ve kur politikası sayılabilir. Elektronik ticaret sadece perakende satışlarda değil, hemen hemen tüm sektörlerde gerçekleştirilebilmektedir. Gelişen teknoloji sayesinde birçok sektör elektronik ortama uyum sağlamıştır. Türkiye'de elektronik ticaret hacminin içerisinde beyaz eşya sektörü, elektronik alet sektörü, giyim sektörü gibi sektörler ilk sıralarda yer almaktadır. Türkiye'de 2023 yılı elektronik ticaret hacmi içinde sektörlerin payı Şekil 5'de gösterilmektedir:

Şekil 5'e göre; ilk sırada 233,09 milyar TL ile beyaz eşya ve küçük ev aletleri yer alırken daha sonra 135 milyar TL ile elektronik, 127,26 milyar TL değeri ile giyim, ayakkabı ve aksesuar sektörü üçüncü sırada yer almaktadır. Türkiye'de elektronik ticaret konusunda genel olarak dayanıklı ürünlerin tercih edildiği söylenebilir. Türkiye'de elektronik ticarete bazı sektörlerin yıl içerisindeki gelişimi hızlı olurken diğer bir sektör sırasını başka sektörlerle bırakabilmektedir. Bu yüzden yıl içerisinde veya yıl sonu değerlendirmesi yapıldığında elektronik ticarete sektörlerin sıralaması değişkenlik göstermektedir.

Şekil 5: Türkiye’de 2023 yılı elektronik ticaret hacmi içinde sektörlerin payı (Milyar TL).

Kaynak: T.C. Ticaret Bakanlığı, Türkiye’de E-Ticaretin Görünümü, 2024.

Şekil 6: Türkiye’deki sektörlerin 2023 yılında 2022 yılına göre reel büyüme oranları (%).

Kaynak: T.C. Ticaret Bakanlığı, Türkiye’de E-Ticaretin Görünümü, 2024.

Şekil 6’ya göre; Türkiye’de elektronik ticarete yer alan sektörlerin 2022 yılı ve 2023 yılı artış göstergeleri yüzdelik olarak verilmiştir. Kuyumculuk sektörü, 2023 yılında %115,20 oranında reel büyüme kaydederek sektörler arasında ilk sırada yer almaktadır. Daha sonra Oyuncak ve hobi sektörünün %98,28 oranında, eğlence ve sanat sektörünün %87,89 oranında büyüdüğü görülmektedir. Bu sıralama sektörlerin elektronik ticarete verdiği öncelik ve ekonomik gelişmelere göre değişkenlik gösterebilmektedir.

5. OECD Ülkelerinde ve Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Düzenlemeler

OECD, elektronik ticaret konusunda ilk olarak 1990 yılında hazırlanan kişisel verilerin korunması, 1996 yılında hazırlanan küresel enformasyon alt yapısı konularına odaklanmıştır. OECD’nin yapmış olduğu çalışmalar arasından iki temel uluslararası konferans bulunmaktadır. Birincisi, 19-21 Kasım 1997 tarihinde Finlandiya’da gerçekleştirilen “Küresel E-ticarette Engellerin Kaldırılması” isimli “Turku Konferansı”, ikincisi ise; 7-9 Ekim 1998 tarihinde Kanada’da düzenlenen “Küresel E- ticaret Potansiyelinin Farkına Varan Sınırsız Bir Dünya” isimli “Ottawa Konferansı’dır.

OECD 2013 yılında, dijital ekonominin vergi sorunlarına çözüm bulmak için “Matrah Erozyonu ve Kâr Aktarımına İlişkin bir Eylem Planı” (BEPS) yayınlamıştır (OECD, 2014). OECD’nin ortaya koyduğu çalışmalar üye ülkelerin bakanlarının katıldığı konferanslar şeklinde düzenlenmektedir ve tavsiye niteliğindedir. OECD 2013 yılında BEPS’i ele almak için onbeş maddelik bir eylem planı kabul etmiştir 2 yıllık çalışma süresi sonunda 13 rapordan oluşan paket, güncel veya güçlendirilmiş uluslararası standartların beraberinde ülkelerin BEPS’ye karşı yaptıkları uğraşlara katkı sağlayacak somut önlemleri de içermektedir (OECD, 2015; OECD, 2016). 15 maddelik oluşturulan BEPS eylem planında yer alan konular Tablo 1’de gösterilmiştir.

Bu planda ilk olarak elektronik ticarete oluşan vergileme sorunlarının tespitine ve çözüm önerilerine yer verilmiştir. Uluslararası alanda yapılan elektronik ticarete tüketicinin bulunduğu ülkeye göre katma değer vergisinin (KDV) tahsil edilmesine yardımcı olacak uygulamalar geliştirilmiştir. Eylem planında KDV’nin aşınmasının önlenmesine yönelik tedbirlerin yanı sıra daimî işyerinin tespitinde oluşabilecek belirsizlikleri önleyici tedbirlere, kurum kazançların tespitindeki engellerin çözümüne ve zararlı vergi uygulamalarının önlenmesine yönelik tedbirlere sırasıyla yer verilmiştir. Vergi gelirlerinin toplanması konusundaki anlaşmazlıklar veya oluşabilecek vergi aşınmalarına karşı yürütülen eylem planı sistematik şekilde hazırlanmıştır. 8 Ekim 2021 tarihinde, Amerika Birleşik Devletleri ve Türkiye, Fransa, İtalya, Avusturya, İspanya ve Birleşik Krallık dahil olmak üzere OECD/G20 kapsayıcı çerçevenin elektronik ticaretin vergilendirilmesinden kaynaklanan vergi sorunlarına çözüm üretebilmek için iki sütunlu bir beyan üzerinde politik bir anlaşmaya varılmıştır. Bu sütunlardan birincisine göre çok uluslu şirketler, iş yaptıkları ülkelerde vergi ödeyecek, ikinci sütuna göre ise tüm ülkeler ise minimum %15 kurumlar vergisi oranını uygulamayı kabul edecektir (Freehills, 2022).

Tablo 1: BEPS Eylem Planı

Eylem No.	Eylem Konusu
1	Dijital ekonominin yarattığı vergisel sorunların tespiti ve çözüm önerileri
2	Ülke mevzuatları arasındaki farklı düzenlemelerden ortaya çıkan “hibrid enstrümanlar/kurumlar” dolayısıyla meydana gelen olumsuz etkilerin bertaraf edilmesi
3	Kontrol Edilen Yabancı Kurum kazançlarının vergilendirilmesi kurallarının gözden geçirilerek iyileştirilmesi
4	Faiz ve diğer finansal ödemeler yoluyla oluşan matrah aşındırılmasını sınırlayıcı tedbirler
5	“Şeffaflık” ve “özün önceliği” ilkeleri dikkate alınarak zararlı vergi uygulamalarının önlenmesi için tedbirler
6	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının hükümlerinin suistimalini önleyici tedbirler
7	Vergiye tabi “işyeri teşkili” yaratan durumlardan yapay olarak kaçınma hallerine karşı önleyici tedbirler
8	Transfer Fiyatlandırması Kuralları - Gayrimaddi varlık transferleri: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması
9	Transfer Fiyatlandırması Kuralları - Risk ve sermaye transferleri: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması
10	Transfer Fiyatlandırması Kuralları - Diğer Yüksek Riskli İşlemler: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması
11	Matrahın aşındırılması ve kâr aktarımı uygulamaları ile ilgili verilerin toplanması ve analiz edilmesi, bunların tespiti için gerekli yöntemlerin belirlenmesi
12	Agresif vergi planlama uygulamaları hakkında bildirim zorunluluğu
13	Transfer fiyatlandırması belgelendirme kurallarının yeniden gözden geçirilmesi
14	Vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmalarının (karşılıklı anlaşma usulleri, tahkim vb.) daha etkin çalıştırılması
15	Uluslararası Hukuk kuralları çerçevesinde “Çok Taraflı Çözüm Üretme Mekanizması”nın geliştirilmesi

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Türkiye’de elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik 2018 yılında 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile internette reklam hizmeti veren ve bu hizmeti verenlere yönelik ödemeler kapsamında %15 oranında vergi kesintisi uygulanacağı kabul edilmiştir. 05.12.2019 tarihli 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi” Kabul edilmiş ve 2020 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Dijital hizmet vergisi, Türkiye’de en güncel (2024 yılında) haliyle %7,5 oranında uygulanmakta iken belirli durumlarda bu oran Cumhurbaşkanının kararıyla %1’e kadar düşürülebilmekte veya iki katına kadar çıkarılabilmektedir. 2020 yılında yürürlüğe giren kanunla dijital hizmet vergisi, %7,5 belirlenmiş ve bu oran hala aynı şekilde uygulanmaktadır.

02.08.2024 tarihinde 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yayımlanmıştır. Kanun doğrultusunda aracı hizmet sağlayıcıları ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarına yapılan ödemeler ile Cumhurbaşkanınca belirlenen sektörler veya faaliyet konularına ilişkin mal ve hizmet alımlarına yönelik yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Bu oranın %25 olduğu belirtilmiştir. Uygulama 01.01.2025 tarihinden itibaren uygulanacağı ilgili kanunda belirtilmiştir.

Seçili OECD Ülkelerinde ve Türkiye’de Elektronik Ticarete Vergileme konusunda çeşitli kriterler üzerinden belirlenen parametreler Tablo 2’de gösterilmiştir:

Tablo 2: Seçili OECD Ülkelerinde ve Türkiye’de Elektronik Ticarete Vergileme.

	ADI	UYGULAMA TARİHİ	ORANI	KAPSAMI	
	FRANSA	Dijital Hizmet Vergisi	1 Ocak 2019 (Geriye dönük uygulanmıştır)	3%	Dijital arayüz hizmetleri ve Reklam hizmetleri
	İTALYA	Dijital Hizmet Vergisi	1 Ocak 2020	3%	Reklam hizmetleri, Dijital arayüz hizmetleri, Reklam hizmetleri, ve Veri iletim hizmetleri
	İNGİLTERE	Dijital Hizmet Vergisi	1 Nisan 2020 (Geriye dönük uygulama)	2%	İnternet arama motorları, Sosyal medya hizmetleri, ve Çevrimiçi pazaryerleri
	TÜRKİYE	Dijital Hizmet Vergisi	1 Mart 2020	7,5%	Dijital reklam hizmetleri, Dijital içerik satışları ve Dijital platform hizmetleri.

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2’ye göre; İngiltere, 01.01.2019 tarihinde uygulanmaya başlayan %2’lik vergi oranı ile en düşük vergi oranı uygulayan ülkedir. Türkiye, 01.03.2020 tarihinde %7,5 oranında en yüksek vergi oranı uygulayan ülke konumundadır. Fransa ve İtalya dijital ortamda sunulan hizmetlerin vergilendirilmesinde ortalama %3 vergi oranı kullanmaktadır. Çin, elektronik ticaretin vergilendirilmesine sıcak bakmamakta aksine elektronik ticaret taraflarını serbest bırakmaktadır. Böylece elektronik ticarete girişler kolaylaşmaktadır. Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde ülkelerin ortak yönü dijital ortamdan yapılan reklam hizmeti üzerinden

vergileme yapmasıdır. Kişilerin mallarını ve hizmetlerini daha fazla kitleye tanıtabilme olanağını sunan dijital ortam aynı zamanda vergilendirmeye tabi bir işlem haline gelmiştir.

Tablo 3: Seçili OECD Ülkelerinde ve Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi.

	Fransa, ortalama uygulanan vergi oranında elektronik ticareti vergilendirmektedir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi için uluslararası alanda ve ülke içerisinde belirlenen tutarı aşması gerekmektedir.
	İtalya, dünya genelinde uygulanan elektronik ticaret vergisi uygulamakta ve uluslararası alanda gerçekleşen işlemlerde uyulması gereken hususlara dikkat ederek düzenlemeler yapmaya devam etmektedir.
	İngiltere, elektronik ticaretin vergilendirilmesinde diğer ülkelere göre düşük oranda vergi almakta fakat elektronik ticaretin gelişmesi güncel düzenlemelere yer vermektedir.
	Çin hükümeti, diğer dünya ülkelerinden farklı olarak kişilerin elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi yerine onları serbest bırakmış bu yüzden herhangi bir vergi politikasında bulunmamıştır.
	Türkiye, diğer ülkelere nazaran elektronik ticaret vergisi daha detaylı ele alınmış olup elde edilen gelir yüksek oranda vergiye tutulmaktadır.

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

OECD ülkeleri, elektronik ticaret kaynaklı elde ettikleri gelirin ortalama %2- %3 oranında dijital hizmet vergisi adı altında toplamaktadır. Böylece haksız rekabeti önlemek aynı zamanda ortaya çıkan geliri kontrol altında tutmak amaçlanmaktadır. Ülkeler, dijital hizmet vergi uygulaması devreye girmesi için de belli bir tutarda işlemin gerçekleşmesi gerektiği şartını koymuştur. Belirlenen tutar altında gerçekleşen işlemler vergiden istisna tutulmaktadır. Bu şekilde elektronik ticaret vergi mükellefleri elde ettikleri gelirlerin bir kısmında serbest bırakılmaktadır.

6. Sonuç

OECD; elektronik ticaret konusunda ortaya çıkabilecek sorunlarla mücadele konusunda ilk olarak 1990 yılında daha sonra 1996 yılında hazırlanan global enformasyon alt yapısı konuları ile kişisel verilerin korunmasını ele almıştır. Daha sonra 1997 yılında gerçekleştirilen Turku Konferansı ile “Küresel E- ticarette Engellerin Kaldırılması” konusuna değinilmiştir. Bu konferansta elektronik ticarete ilişkin görüş birliğine varılamadığından Ottawa Konferansı adında yeni bir konferans düzenlenmiştir. Ottawa Konferansında OECD Mali İşler Komitesi, elektronik ticarete yol gösterici nitelikte beş ilke belirlemiştir. Bu ilkeler; verimlilik, kesinlik ve basitlik, etkinlik ve adalet, tarafsızlık ile esnekliktir. OECD ülkeleri, üye oldukları uluslararası kuruluşların önerilerini dikkate alarak düzenlemelerini sürdürmektedirler. Böylece elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda ortak görüş sağlanabilmektedir. Bir ülkeye ait mükellefin başka bir ülkeye ait olan mükellefe internet ortamında sunduğu mal veya hizmetten doğan

gelirin değerlendirilmesi de kolaylaşmaktadır. Böylece çifte vergilendirmenin önüne geçilebilmektedir. Ayrıca bu durum uluslararası alanda elektronik ticareti teşvik edici niteliktedir.

OECD ülkelerinde elektronik ticarete ilişkin farklı tutumlar mevcuttur. Bunun nedenleri arasında; ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısı, gelişmişlik düzeyi ve pazar yapısının farklı olmasıdır. İngiltere’de elektronik ticaretten en düşük vergi oranı alınırken Türkiye’de ise en yüksek vergi oranı uygulanmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerdeki yaygın kayıt dışılığın olduğu gerçeği de göz ardı edilmemelidir. Çin, elektronik ticaret pazarının neredeyse yarısının sahibidir. Elektronik ticareti teşvik edici politikalar uygulamakta ve bunun yanında elektronik ticareti azaltıcı uygulamalardan uzak durmaktadır. Gelişen ve değişen ticaret yapısı karşısında ülkeler ve uluslararası kuruluşların ortaya koydukları düzenlemelerin elektronik ticaret mükellefleri üzerinde baskıya sebep olmayacak şekilde ve aynı zamanda elektronik ticareti destekleyici nitelikte olması oldukça önemlidir. Ayrıca, yeni düzenlemelerin daha açık ve anlaşılır şekilde oluşturulması da önemlidir.

Kaynakça

- Abdulkarimli, O. (2015). Taxation of E-commerce. *Baku St. UL Rev.*, 1, 99.
- Agrawal, D. R., & Fox, W. F. (2017). Taxes in an e-commerce generation. *International Tax and Public Finance*, 24, 903-926.
- Altuntaş, C. (2011). Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi Sorunları, Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Atsızlar, C. (2023). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar, Çözüm Önerileri ve Vergi Denetimine Etkisi. Yüksek Lisans Tezi. Edirne: *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Bacchetta, M., Low, P., Mattoo, A., Schuknecht, L., Wager, H., & Wehrens, M. (1998). Electronic Commerce And The Role Of The Wto (No. 2). *Wto Special Studies*.
- Bavafa, Y. (2014). 'Elektronik Ticaret ve E-Sözleşmelerde Tüketicinin Korunması. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Bruce, M. R., Adekoya, A. F., Boateng, S., & Appiahene, P. (2022). Comparative Analysis of Taxation Techniques and Models Used in Digital Economy. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 12(6), 22-29.
- Ceran, Y., & Çiçek, R. (2007). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 305-304.
- Çak, M. (2002). Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Ticaret Ve Vergilendirilmesi. *İstanbul Ticaret Odası Yayınları*.
- Çınar, S., & Organ, İ. (2022). E-Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunsalının Vergi Mevzuatı Açısından Analizi. *Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 397-420.
- Demirkan, B. (2010). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi. *Vergi Raporu*, 125, 100-101.

- Dündar, H. (2018). Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi Konusunda SMMM'lerin Görüşleri: Sivas İlinde Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi. Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Elibol, H., Kesici, B. (2004). Çağdaş İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (11), 303-329.
- Erbaşlar, G., Dokur, Ş. (2008). Elektronik Ticaret E-Ticaret, Nobel Yayın, Ankara.
- Ergün, Y. (2022). Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi ve Seçilmiş Ülke Uygulamaları. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 24(3), 1267-1290.
- Forst, D. L. (1999). Old and New Issues In The Taxation of Electronic Commerce. *Berkeley Tech. LJ*, 14, 711.
- Freehills, H. S. (2022). UK agrees to end Digital Services Tax and transition to Global OECD taxrules.<https://www.herbertsmithfreehills.com/notes/tmt/2022-07/2786#:~:text=The%20UK%20introduced%20the%20DST,a%20new%20global%20tax%20framework>. Adresinden 13 Temmuz 2024 tarihinde alınmıştır.
- Gamage, D., & Heckman, D. J. (2012). A Better Way Forward for State Taxation of E-Commerce. *BUL Rev.*, 92, 483.
- Hündür, S. (2023). E-Ticaretin Ekonomik Büyüme ve Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye İçin Ekonometrik Bir Analiz. Yüksek Lisans Tezi. Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Lone, S., Weltevreden, J., & Luharuwala, A. (2023). *European E-Commerce Report 2023*.
- OECD (1998). "Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Turku (Finland): 19-21 November 1997- Conference Report", *OECD Digital Economy Papers*, No. 38, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/236647320075>.
- OECD (2001). Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, *OECD Publishing*, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264189799-en>.
- OECD, (2014). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-en.pdf?expires=1720646211&id=id&accname=guest&checksum=E31448AE6D9A54FFAAE48E4094863BAA>.
- OECD (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *OECD Publishing*, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
- OECD (2016). BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *OECD Publishing*, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264263437-en>.
- OECD, (2024). OECD Digital Economy Outlook 2024 (Volume 1), https://www.oecd.org/en/publications/2024/05/oecd-digital-economy-outlook-2024-volume-1_d30a04c9.html.
- Organ, İ., & Çavdar, F. (2012). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 3(1), 63-84.
- Özcan Altan, M., (2021). Dünyada, AB'de ve Türkiye'de E-Ticaret, *İKV Değerlendirme Notu*.

- Özkan, G. S., & Çelik, H. (2018). Bilgi İletişim Teknolojileri İle Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Türkiye İçin Bir Uygulama. *Uluslararası Ticaret ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 1-15.
- Sezer, A. (2006). Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi Yüksek Lisans Tezi, Bursa: *Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Sümer, G. (Ed.). (2021). İktisat Alanında Seçilmiş Konular 2, *Efe Akademi Yayın*.
- T.C. Ticaret Bakanlığı, (2024). Türkiye’de E-Ticaretin Görünümü, *E-Ticaret Bilgi Formu*, Ankara.
- Varnalı, T. (2023). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi: Ülkeler Arası Durum Ve Sorunlar. *İşletme Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(2), 286-308.
- Wolff, R. (2002). Taxation Of Electronic Commerce. Master thesis, *Faculty Of Law, University of Lund*.
- Yapar, B. K., Bayrakdar, S., & Yapar, M. (2015). The Role Of Taxation Problems On The Development Of E-Commerce. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 195, 642-648.
- Yardımcıoğlu, M., Uçar, M. (2015). Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci ve Vergilendirilmesi: Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), 169-190.
- Yonah, R. S. (1996). International taxation of electronic commerce. *Tax L. Rev.*, 52, 507.
- Yumuşak, İ. G. (2001). Elektronik Ticaretin Gelişmekte Olan Ülkelere Etkileri ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme. *Çevrimiçi Http://128.118*, 178.