

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Hazırlayan
Ömer Faruk ATAGÜN

ANKARA - 2021

İÇİNDEKİLER

I. GİRİŞ

II. ELEKTRONİK TİCARET KAVRAMI

a. Tanımı

b. Vergisel Tarihçesi

III. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

a. Temel Kavramlar

b. Çifte Vergilendirme Sorunu

c. Elektronik Ticaret Gelir Unsuru

ç. Vergi Anlaşmalarıyla Elektronik Ticaret

d. Ülkemizde E-Ticaretin Vergilendirilmesi

IV. SONUÇ

I. GİRİŞ

Yüz yılda bir tekrar eden pandemi dönemlerinden geçtiğimiz bu günlerde, dijital ortamın sundukları giderek önem kazanmış ve kapsamı oldukça genişlemiştir. Hizmet sektörünün özellikle dijital ortamda vücut bulması pandemi sürecinde kaçınılmaz olmuştur. Böylece pandeminin hayat düzenlerimizi değiştireceği yönündeki varsayımlar her geçen gün doğruluğunu kanıtlamaktadır. Günümüzde etkisi sürmekte olan ve bir yıldır dünya genelinde gündemi oluşturan Coronavirüs salgını nedeniyle hayatımızı virüs öncesi ve virüs sonrası ayırmak zorunda kalmaktayız. Zira iki dönem arasında ciddi farklılıklar bulunmaktadır.

Farklılıkların başında gelen husus, tüketici dediğimiz serbest piyasada üreticilerin ulaşmayı amaçladığı kişi topluluğunun tüketim alışkanlıklarının değişmesidir. Bu dönemde tüketiciler belirli kalıplar içerisinde yaşamaya mecbur kalmıştır. Dolayısıyla tüketiciler eskiye nazaran fiziksel olarak mal ve hizmetlerden faydalanmak yerine, özellikle dijital mecralara yönelme gereği duymaktadır.

Bir toplumda veya küresel olarak dünya genelinde üretim ilişkilerinin önem arz ettiği ölçüde, tüketim ilişkileri de önem taşımaktadır. Tüketicinin fiziksel olarak bir yere gitmesinin gelmesinin risk taşıdığı pandemi koşullarında, dijital ortamda gerçekleştirilen elektronik ticaret hacmi 2020 yılında tam olarak iki katına çıkmış bulunmaktadır. Bu yazıya konu edilen elektronik ticaretin vergilendirilmesi, günümüz koşullarında hacminin iki katına çıkması nedeniyle oldukça güncel bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu yazıda amaçlanan hedef elektronik ticareti öncelikle kavramsal çerçeve ile ele almak; daha sonra ise elektronik ticaretin uluslararası boyutta tabi olduğu kurallara ve uygulamalara yer vermektir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi hususu ise ikinci önemli noktadır. Gelir ve anlaşmalarla sınırlı olmak üzere elektronik ticaretin vergilendirilmesi hususu ise bu çalışmanın ana konusudur. Bu anlamda çalışmanın sonunda varılması amaçlanan noktalar okuyucunun elektronik ticaret kavramına yabancılığının ortadan kaldırılması ve elektronik ticaretin uluslararası alandaki vergisel boyutu hakkında bilgilendirilmesi olarak özetlenebilir.

Söz konusu amaçlara ulaşırken kullanılacak yöntemlerden ilki, bu çalışmada ele alınacak konu hakkında kapsamlı bir kaynak taraması yapmaktır. Bu sayede çalışmada yer verilecek atıflar ile okuyucunun konu hakkında doğru, önemli ve güncel bilgilere erişmesi mümkün olacaktır. Aynı zamanda elektronik ticaretin vergi anlaşmalarında yer alan düzenlemeler ile çifte vergilendirme sorunu teşkil etmemesi için öngörülen çalışmalara yer verilecektir. Vergi anlaşmalarında bulunan elektronik ticarete yönelik maddelerin lafzi olarak ele alınmasının yanı sıra, taraf devletlerin ulaşmayı amaçladığı vergi istisnalarına dikkat çekilecektir.

Günümüzde giderek yaygınlaşan, hacmi her geçen gün genişleyen ve yeni bir alışveriş şekli olan elektronik ticaret yalnızca tüketiciler arasında değil; aynı zamanda tedarikçiler arasında da gerçekleşmektedir. Bu anlamda İngilizcede "business to business" olarak geçen, tedarikçiler arası ticaretin de elektronik ticaret kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında küresel dünya ekonomisinde, ülkeler arası ithalat ve ihracat zincirinin elektronik anlaşmalar ve sözleşmeler üzerinden yürütüldüğü düşünüldüğünde elektronik ticaretin hız kazandığı bir dönemde olduğumuzu görmek mümkündür. Dolayısıyla elektronik ticaretin gelir unsuru oluşturduğu ve bu gelirin nitelendirilmesinde sorunlarla karşılaşıldığı bilinmektedir.

II. ELEKTRONİK TİCARET KAVRAMI

Çalışmanın bu bölümünde, ele alınan konunun öncelikle kavramsal çerçevesinin çizilmesi amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda elektronik ticaret kavramı üzerinde durulacak; vergilendirme boyutu ise bir sonraki bölümde incelenecektir. Dolayısıyla elektronik ticaret kavramının tanımından yola çıkarak, kavramın tarihçesi ve farklı boyutları göz önünde bulundurulacaktır.

a. Tanımı

Elektronik ticaret nedir sorusuna, farklı yanıtlar vermek mümkündür. İlk olarak iletişim ağları vasıtasıyla elektronik yollar üzerinden yürütülen, hak ve borç doğurucu hukuki işlemler şeklinde tanımlanabilir. Alternatif bir elektronik ticaret

tanımı olarak, tüm mal ve hizmetlerin bilişim teknolojileri kullanılarak mübadelesinin gerçekleşmesi diyebiliriz. Bu tanımlamalardan sonra uluslararası kuruluşların elektronik ticareti nasıl gördüğünü ve tanımladığını ele almak gerekir. Zira elektronik ticaret ulusal boyutu olduğu gibi, uluslararası boyutu da bulunan bir kavramdır.

Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) e-ticareti; “ürün ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları vasıtasıyla yapılması” olarak tanımlamaktadır.¹ Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD) ise e-ticaretin, “kurum ve bireyleri ilgilendirmekte olan ticari nitelikteki etkinliklerle ilgili tüm işlemlerin bilgisayar ağları vasıtasıyla yapılması” olduğunu belirtmektedir.²

Birleşmiş Milletler (BM) Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma Yöntemlerini Kolaylaştırma Merkezi, e-ticareti “İş, yönetim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılmış ve yapılmamış iş bilgilerinin, üreticiler, tüketiciler ve kamu kurumları ile diğer organizasyonlar arasında elektronik araçlar (Elektronik posta ve mesajlar, elektronik bülten panoları, WWW teknolojisi, akıllı kartlar, elektronik fon transferi, elektronik veri değişimi vb.) üzerinden paylaşılması” olarak tanımlamaktadır.³

b. Vergisel Tarihçesi

Malların serbest dolaşımı ilkesi (Avrupa Birliği kurucu Roma Anlaşması m.3) uyarınca AB üyesi ülkelerin aralarında gerçekleştirdikleri ithalat ve ihracat faaliyetlerine yönelik gümrük vergileri ve kotalar konusunda istisnalar tanınmıştır.⁴ Bir üye devletin üretimiyle oluşan ve piyasada yer bulan bir malın, AB üyesi diğer ülke devletlerde bulunmasının önü açılmıştır. Bu anlamda Avrupa Birliğinin özellikle üye ülkeler arasında elektronik ticareti teşvik eden bir kuruluş olduğunu söyleyebiliriz. Dolayısıyla Avrupa Birliğinin elektronik ticareti kolaylaştırdığı sonucu çıkartılabilir.

¹ WTO, Work Programme on Electronic Commerce (1998).

² OECD, Defining and Measuring Electronic Commerce: A Background Paper (Nisan 2000); OECD, Defining and Measuring Electronic Commerce: A Provisional Framework and Follow-up Strategy (Nisan 2000); OECD: Report on the OECD Experts Group Meeting on Defining and Measuring E-Commerce (Kasım 2000).

³ http://www.izto.org.tr/portals/0/iztogenel/dokumanlar/ticaretin_yeni_sekli_pinar_elmas_26.04.2012%2019-25-49.pdf (Erişim Tarihi 2 Ocak 2021)

⁴ Roma Anlaşması, <https://www.ikv.org.tr/images/files/A2-tr.pdf>

Özellikle Amerika Birleşik Devletlerinde kurulan Amazon şirketinin e-ticaret alanında bir çığır açtığı bilinmektedir. Öyle ki internetin ortaya çıkmasının ve gelişiminin başlıca nedeni olarak e-ticaretin yayılması olduğu dahi iddia edilmektedir. Bu açıdan bakıldığında e-ticaretin oldukça önemli bir atılım gerçekleştirdiği söylenebilir. Öyle ki internet sayesinde yayıldığı bilinmekte olan ve internetin bizzat internet olmaksızın hiçbir anlam ifade etmeyen e-ticaret kavramı için geliştiği iddia edilen bir teoridir.

1997'de Avrupa Toplulukları Komisyonu tarafından yayınlanan "Elektronik Ticarete Avrupa Girişimi" çalışması elektronik ticarete yönelik bazı konularda aydınlatıcı niteliktedir.⁵ Bu konulardan biri ise elektronik ticaretin vergilendirilmesi hususudur. Yayınlanan Avrupa Girişimi elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda hukuki kesinlik ve tarafsızlık ilkelerini ortaya çıkaran ilk çalışma olarak kabul edilmektedir. Bir açıdan internet işlemleri üzerinden yeni vergiler alınmasını reddetmekle, diğer taraftan elektronik işlemlerin hızlı ve takibinin zor olması nedeniyle vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi hukuka aykırılıkların önüne geçmeyi amaçlamaktadır.⁶

Uluslararası alanda e-ticaretin farklı yönleriyle ele alınmasını sağlayan bir takım konferanslar gerçekleştirilmiştir. Bu konferanslarda amaç, muğlak ve belirsiz bir konu olan e-ticaret faaliyetine ilişkin bazı çalışmalar yaparak konuyu somutlaştırmaktır. Ekonomik bir birlik olan ve kalkınmayı amaçlayan OECD, bu konferansların öncüsü olmuştur.

"Küresel Elektronik Ticaretin Önündeki Engelleri Kaldırmak" başlıklı ilk konferans 18 Kasım-21 Kasım 1997 tarihlerinde Finlandiya'nın Turku şehrinde gerçekleşmiştir. Konferansın adından anlaşılacağı üzere, henüz milenyum öncesi dönemde elektronik ticaret önünde globalleşmenin ve küreselleşmenin tam olarak yaşanmadığı yıllarda bir takım engeller bulunmaktadır. Söz konusu tarihte henüz yeni bir konu olan e-ticarete güvenin nasıl tesis edileceği bu konferansın temel konusunu

⁵ European Commission, European Initiative in Electronic Commerce (1997).

⁶ European Commission, Joint EU-US Statement on electronic commerce (5 Aralık 1997).

oluşturmuştur. Bu alanda düzenleyici işlemlere ihtiyaç duyulduğu ve konunun evrensel bir boyut kazandığı konferans tarafından tespit edilen unsurlardır.⁷ Bununla birlikte e-ticarete ilişkin bazı detaylı unsurlara varılmıştır. Buna göre;

1- Elektronik ticarete ilişkin sorunların ve yürürlüğün el alınmasında OECD'nin yetkili kuruluş olduğu kabul edilmiştir.

2- Somut iş yeri sorunları e-ticaretten bağımsız olarak değerlendirilmelidir.

3- E-ticarete baz alınan dijital ürünler, içerik ve hizmetlerin bireysel tüketicilere ulaşmasını sağlayan çevrimiçi sözleşmelerdir. (Dolayısıyla burada OECD, e-ticareti business to citizen olarak sınırlandırmıştır.)

4- E-ticarete konu mal veya gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde katma değer vergisinin dikkate alınmasında önem arz eden husus mal veya gayri maddi hak bedellerinin tüketim yeridir.

5- İnternet ortamının anonimliği ve uzaktan ticaret yapılabilmesi vergi kaçırmayı kolaylaştırmaktadır.

6- Elektronik olan ve olmayan işlemler arasında tarafsızlık gözetilmelidir.

7- Kamusal görev yapan vergi idarelerinin çevrimiçi ve çevrimdışı ortamlardaki bilgilere erişebilmesi öngörülmüştür.

8- Vergi kanunlarının etkin bir şekilde uygulanabilmesi için vergi idareleri arasında işbirliğine ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir. Öyle ki birçok ulusu ilgilendiren e-ticaret, farklı ülkelerin vergi idareleri arası iletişimi gerektirmektedir.

Bir diğer konferans olarak Ottawa konferansı, "Sınırları Olmayan Dünya: Küresel Elektronik Ticaretin Potansiyelinin Farkına Varmak" etiketiyle 8-9 Ekim 1998 tarihlerinde gerçekleşmiştir. Bu konferansın başlığı aslında gelecekte dünyanın

⁷ OECD, Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, An Informal Round Table Discussion between Business and Government (1997)

farklı bir küresel yapıya bürüneceğinin sinyallerini vermektedir. Öyle ki elektronik ticaretin sınırları ortadan kaldıracığı öngörülmüştür.⁸

Bu konferansta somut adımlar atılmış ve Çerçeve Koşullar adı altında OECD üyesi ülkelerince benimsenen birtakım e-ticaretin vergilendirilmesi kuralları tanınmıştır. Bu adımla aslında OECD üyesi ülkeler, uluslararası vergilendirme kurallarının e-ticaret konusunda geçerli olduğunu kabul etmişlerdir. Söz konusu geliştirilen bu çözümle, teknoloji ve ticaretin entegre olduğu e-ticaretin o dönemki koşullarda mevcut vergilendirme normlarıyla denetlenebileceği öngörülmüştür. Çerçeve Koşullar adı altında getirilen çözümde elektronik ticarete uygulanacak vergilendirme ilkelerine aşağıda yer verilmektedir.

1- Tarafsızlık: Vergilendirme faaliyetinde elektronik ve geleneksel işlemler arasında bir ayırım gözetilmemelidir. Elektronik ortamda yapılan işlemler tıpkı geleneksel yüz yüze yapılan işlemler gibi vergilendirilmelidir.

2- Verimlilik: Vergi yükümlülerin ve vergi tahsilatı yapan kamu makamlarının uyum sürecindeki giderleri minimal boyuta çekilmelidir.

3- Etkinlik ve adil olma: Vergilendirme işlemi doğru zamanda ve doğru miktarda vergi doğurmalıdır. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma potansiyeli bulunan risklere karşı önlemler alınmalıdır.

4- Esneklik: Vergilendirme sistemi teknoloji ve ticaretin entegrasyonuna uyumlu olmalı ve günün değişen koşullarına göre dinamik olmalıdır.

5- Açıklık ve basitlik: Vergi normlarının açık ve basit olması gerekmektedir. Yükümlüler böylece kendilerine uygulanacak vergiden haberdar olabilirler. Bu sayede yükümlüler ticari faaliyetlerde bulunurken vergisel sonuçları öngörebilmektedir.⁹

⁸ OECD, A Borderless World: Realizing the Potential of Global Electronic Commerce (1998)

⁹ Ertuğrul Akçaoğlu, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2011, s.102.

III. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Elektronik ticaretin ne olduğunu ve uluslararası hukukta bu kavramın ele alınış tarihçesini incelemiş olduk. Bu bölümden itibaren elektronik ticaretin uluslararası hukukta vergilendirilmesi hususunu teknik açıdan incelemek amaçlanmaktadır. Bunu yaparken öncelikle temel kavramlardan, ikinci sırada çifte vergilendirme sorunundan, üçüncü olarak e-ticaretin gelir unsuru ve son olarak da vergi anlaşmaları açısından e-ticaretin vergilendirilmesi konusu incelenecektir. Öncelikle vergilendirme yetkisinin meşruluğunu açıklayan çeşitli görüşlere yer vererek uluslararası alanda e-ticaretin vergilendirilmesine etkisi dikkate alınacaktır.

a. Temel Kavramlar

Uluslararası hukukta çifte vergilendirmenin önüne geçilmesinde iki temel ilke bulunmaktadır. Bu ilkeler kaynak ve ikamet ilkeleridir. İkamet ve kaynak ilkeleri yeri geldikçe ilerleyen bölümlerde özellikle çifte vergilendirme konusunda ele alınacaktır. Bu bölümde asıl olarak vergi hukukunun temel ilkelerine yer verilmektedir.

1- Mülkiyet İlkesi: Kaynağını egemenlikten alan ilkedir. Devletin sınırları içinde bulunan kişiden vergi talep etmesidir. Bir diğer ismi ülkesel egemenlik teorisisidir.

2- Siyasi Bağlılık Doktrini: Yükümlü ile devlet arasındaki siyasi bağ vergilendirmenin meşruluğunu sağlamaktadır. Burada bahsedilen siyasi bağ, yükümlünün vatandaşlığıdır. Vatandaş olmak haklar verdiği gibi, ödevler de yükleyebilmektedir. Ödevlerden biriyse vergi ödemek olarak görülmektedir.

3- Takas Teorisi: Yükümlü vatandaş ile devlet arasındaki ekonomik ilişkiyle açıklanan teoridir. Bu görüşe göre, vergiler devletin sağladığı imkanlar karşısında alınmalıdır. İki alt türü olarak masraf ve fayda teorisi bulunur. Fayda teorisine ilişkin Adam Smith görüşleri mevcuttur.

*"Her devletin tebaası hükümeti, her bir bireyinin mali gücü imkan verdiği ölçüde desteklemelidir; bu, tebaanın her bir ferdinin o devletin koruması sayesinde faydalanabildiği gelir ile orantılıdır."*¹⁰

Ülkemizde devletin vergilendirme yetkisinin temel kaynağı 1982 Anayasası'nın m.73/1 fıkrasıdır. İlgili anayasal hükümle, her vatandaş devletin kamu giderlerini karşılamak adına sahip olduğu mali güce oranla vergi ödemekle mükelleftir.

b. Çifte Vergilendirme Sorunu

Çifte vergilendirme sorununa yönelik olarak ülkeler arası uygulamalarda iki temel ilke baz alınmaktadır. İki temel ilkenin yanında uyrukluk ilkesi de bulunmaktadır ancak uyrukluk ilkesi bir önceki bölümde ele alınan siyasi bağlılık doktrini ile aynı yöndedir. Dolayısıyla uyrukluk ilkesine yer verilmeyecektir.

1- Kaynak İlkesi: Birçok devlet kaynağı kendisinde olduğu için gelir üzerinden vergi alır. Kaynak esaslı vergilendirme devletin kendi sınırları içerisinde doğan gelirden vergi alması anlamına gelmektedir. Bu anlamda gelir elde eden kişi veya kurumların ilgili ülkede yerleşik olup olmaması önemli değildir. Kaynak ilkesi geliri üreten mal veya faaliyetlerin coğrafi kökenine işaret etmektedir.

2- İkamet ilkesi: Bir ülkeye yerleşmiş ve o ülkede ikamet etmekte olan kişinin, dünya çapında elde ettiği tüm gelirlerden vergilendirilmesine denir. Bu açıdan bakıldığında kişinin faaliyeti yurtdışında olsa dahi, elde edilen gelirin ikamet edilen ülke tarafından vergilendirilmesi söz konusudur. Kişinin ülkeye yerleşmesi ülke ile yükümlü arasında kişisel bir bağ kurar ve bu bağ sayesinde devletin o yükümlüden vergi talep etmesini meşrulaştırır.

Uluslararası ticari ilişkilere dayalı ekonomik faaliyetlerde çifte vergilendirilme veya hiç vergilendirilmeme gibi iki temel sorun bulunmaktadır. Bu durum devletlerin iç düzenleri açısından oldukça önemli bir sorun arz etmektedir. İki veya daha fazla devlette aynı yükümlünün aynı vergi doğuran olay nedeniyle eş zamanlı olarak

¹⁰ Adam Smith, The Wealth of Nations, Vol. II, sf. 310 (1904).

vergilendirilmesi çifte vergilendirme sorununa vücut vermektedir. İç hukuk kurallarında farklılıklar bulunan devletler arasında gündeme gelmektedir. Devletlerin her biri kendi iç hukuk kurallarına göre kişiyi tam yükümlü, diğer bir deyişle mükellef sayabilir. Çifte kaynak veya çifte ikamet nedeniyle çeşitli çatışmalar doğabilmektedir. Zira bir gelir unsuru iki farklı ülkeden kaynaklanabileceği gibi, aynı şekilde bir kişinin her iki ülkede birden ikamet etmesi mümkündür.

Çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi, e-ticaretin yaygınlık kazanması ile yakından ilişkilidir.¹¹ Öyle ki e-ticaret sayesinde ürünler, uluslararası serbest dolaşımda bulunmaktadır. Ancak bu serbest dolaşımın beraberinde getirdiği sorunlardan biri çifte vergilendirme problemidir. Bu problem kapsamında vergi mükellefiyeti olan kurum veya kuruluşların tam olarak belirlenememesi söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla çifte vergilendirmeyi önleme ilkesi, e-ticaret uygulamasının gelişmesi ve önünün açılması açısından oldukça önemlidir.¹² Bu konuda gerekli önlemlerin alınmaması ve yasal düzenlemelerin yapılmaması e-ticaretin sınırlandırılmasına neden olacaktır.¹³

c. Elektronik Ticaret Gelir Unsuru

E-ticaret üzerinden elde edilen gelirin, söz konusu kavramın vergilendirilmesinde önem taşıdığı genel vergi hukuku kurallarından bilinmektedir. Şöyle ki, vergi hukukunun genel ilkelerine göre vergi elde edilen gelir üzerinden alınır. Dolayısıyla gelirin olmadığı yerde vergiden bahsetmek mümkün değildir. Örneğin ülkemizde gelir vergisi kanunumuz tam olarak bu ismi taşımakla birlikte, gerçek kişilerin elde ettikleri geliri vergilendirmek üzere düzenlenmiştir. Aynı şekilde kurumlar vergisi kanunumuz ise, şirketlerin veya tüm tüzel kişiliklerin gelir üzerinden ödemekle yükümlü olduğu vergilendirme işlemini içermektedir.

¹¹ Caner Altuntaş, Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi Sorunları: Bir Uygulama, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2011, s.91.

¹² Yunus Ceran ve Recep Çiçek, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme", Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 14/1, 2007, s. 296.

¹³ Fatih Çavdar, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar ve Vergi Denetimine Etkileri, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2011, s.77.

Enformatiğin dijitalleşmesi ve bilginin hızla kilometrelerce uzaklara ulaşabilmesi imkanları oluştuğunda, elektronik işlemlerle elde edilen gelirin nitelendirilmesi karmaşıklaşmıştır. Uluslararası vergilendirme normlarının mevcut ilkelerine göre bir maddi ürünün satılmasından elde edilen gelir OECD Model Anlaşmasının 7. maddesi kapsamına giren ticari kazanç olarak nitelendirilmektedir. Bu açıdan bakıldığında satışın yapıldığı yerin fiziki bir ortam olması ile bir çevrimiçi internet sitesi olması arasında fark bulunmamaktadır. Ancak aynı ürün dijital formatta satıldığında gelirin nitelendirilmesi hususunda bazı karışıklıklar doğmaktadır.

Bu çalışma kapsamında elektronik ticaret işlemleri karşılığında birbirinden farklı yöntemlerle yapılan ödemeleri ticari faaliyetin icrası olarak kabul etmekteyiz. Bu nedenle OECD'nin Model Anlaşmasından yola çıkarak ticari kazançlarla ilgili hükümler dikkate alınmaktadır.¹⁴ Fakat vergi anlaşmalarında düzenlenen tek husus gelir değildir. OECD Model Anlaşmasının ticari kazançlara ilişkin hükümlerinin yanı sıra, diğer gelir kalemlerinin bulunduğunu göz ardı etmemek gerekir. Burada karşımıza çıkan sorun gayrimaddi hak bedellerinin, faizlerin, temettülerin, gayrimenkul sermaye iratlarının, artist ve sporcu gelirleri ile serbest meslek kazançlarının ticari kazançlardan ayrılması hususudur. Dolayısıyla gelirin niteliğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Örneğin ticari kazanç kabul edilen gelirlerin, sabit ve somut olarak mevcut bir işyeri aracılığıyla kazanılması halinde söz konusu kazanç kaynak ülke tarafından vergilendirilmektedir. Gayri maddi hak bedelleri konusunda “OECD Modeli Vergi Anlaşması” uyarınca vergilendirme yetkisi ikamet ülkesine ait görülmektedir. Ayrıca Türkiye'nin tarafı olduğu ikili ülkesel anlaşmalarda vergilendirme yetkisinin kaynak ve ikamet ülkesi arasında paylaşıldığı söylenebilir.

Diğer yandan telif hakları, know-how bilgileri ve bilgisayar yazılımları gibi edimlerin ticari kazanç veya gayri maddi hak bedeli olarak sayılacağı hususunda bir nitelendirme problemi gündeme gelmektedir. Aynı şekilde internet kullanımı esnasında kişinin bilgisayarına indirdiği bir elektronik kitap, müzik, resim vb.

¹⁴ OECD Model Anlaşması, madde 5 ve 7.

multimedya aygıtlarının çoğaltılması halinde elde edilen kazancın ticari kazanç veya gayri maddi hak bedeli kabul edilmesi ayrıca önem taşır.¹⁵ Nihayetinde internet vasıtasıyla uygulanan işlemler sonucu elde edilen gelirin kategorizasyonu ve nitelendirilmesi, ikamet veya kaynak ilkelerinden hangisinin uygulanacağı konusunda önemlidir.

ç. Vergi Anlaşmalarıyla Elektronik Ticaret

Genellikle gelişmiş ülkelerin sermaye ihraç ettiği ve bu nedenle ikamet esaslı vergilendirmeyi tercih ettiği bilinmektedir. Gelişmekte olan veya geri kalmış sermaye ithal eden ülkelerde ise çoğunlukla sınırları içinde yürütülen ticari faaliyetleri vergilendiren politikalar yürüttükleri bilinmektedir. Ancak iç hukukta yer alan düzenlemeler devletlerin farklılaşan hedeflerini ve beklentilerini her zaman karşılamazlar. Zira günümüz dünyası global bir ekonomik düzendedir. Bu noktada karşımıza vergilendirme yetkisinin kaynak ve ikamet ilkeleri arasındaki paylaşımını sağlayan vergi anlaşmaları çıkmaktadır.

Küresel ekonominin ortaya çıkması kökenlerini sömürgecilik ve denizcilik faaliyetlerinden almaktadır. Zira denizcilik faaliyetleri kıtalar arası iletişimi ve lojistiği sağlamıştır. Böylece sömürgeci ülkelerin gelişmekte olan ülkelere ciddi yarar sağlaması mümkün olmuştur. Birinci ve ikinci dünya savaşı gelişen ticari ilişkilerle vergi anlaşmalarının düzenlenmesi ihtiyaç olarak görülmüştür. Gelir üzerindeki taleplerin karşılıklı dengelenmesi konusunda işbirliği gerekmiştir. Günümüzde sayısı 2000'den fazla olduğu iddia edilen vergi anlaşmaları ile birbiriyle ticareti yoğun olan ülkeler arasında çifte vergilendirmenin önüne geçmek amaçlanmıştır.

Vergi anlaşmaları hükümleri karşılıklı mutabık olan tarafların uluslararası çifte vergilendirmenin ve vergi uygulamalarında ayrımcılığın önüne geçilmesini sağlamaktadır. Ulusal vergi idarelerinin birbiriyle entegre biçimde faaliyet yürütmesi ve vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi bir diğer amaçtır.

¹⁵ Akçaoğlu, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, s. 118.

OECD veya ABD modellerini benimseyen vergi anlaşmalarında vergiyi doğuran kaynak ülkedeki faiz ve kar payı dağıtımını gibi aktif faaliyet ile elde edilmeyen nitelikteki vergileri oldukça sınırlandırarak, bu vergiler bakımından öncelikli vergilendirme yetkisini ikamet ülkesinde görmüşlerdir. Ancak diğer yandan Birleşmiş Milletler Modelini esas alan yaklaşıma göre, kaynak ülkenin sınırlandırılması daha düşüktür. Genel itibariyle gerek Birleşmiş Milletler Modeli, gerekse OECD ve ABD Modelleri öncelikli vergilendirme yetkisini ikamet ülkesine ait bulmaktadır.

Bir önceki alt başlık olan elektronik ticaretin gelir unsurunda ele alındığı üzere, gelirin nitelendirilmesi ve gelirin kaynağı gibi hususlar önemli görülmektedir. Zira bir vergi anlaşmasının serbest meslek kazancıyla ilgili hükümleriyle, ticari kazanç hükümleri birbirinden ayrılmaktadır. Bu noktada karşımıza çıkan husus elektronik ticaretin kapsamının oldukça geniş olması ve gayri maddi hak bedelleri gibi farklılık arz eden kazançların ticari kazançlardan ayrı değerlendirilmesi gerekliliğidir. Bu nedenle bir önceki başlıkta gelirin niteliği, kapsamı ve kaynağı gibi hususlara değinilmiş; e-ticaret gelirin ticari kazanç olarak vergi anlaşmalarında yer aldığına varılmaktadır. Dolayısıyla ülkemizin de taraf olduğu vergi anlaşmalarında özellikle e-ticarete ilişkin bilgi sahibi olabileceğimiz bölüm ticari kazançlar bölümüdür.

d. Ülkemizde E-Ticaretin Vergilendirilmesi

Türkiye'de e-ticaretin sektörü hacmi, özellikle genç nüfus tarafından tercih edilmesi nedeniyle gelişim göstermektedir. Genç nüfusun özellikle yeni teknolojilere çabuk adapte oluşu, ülkemizde yaygın internet kullanımının ve yeni uygulamaların önünü açan bir unsurdur. Genç nüfusun yoğun olduğu toplumlarda internet kullanımı, yaşlı nüfusun yoğun olduğu toplumlara göre fazladır. Bu durum e-ticaret sektörünün ülkemizde kabul görmesine ve geleneksel metotların terkedilerek e-ticarete yönelmeyi gerektirmiştir.¹⁶

¹⁶ Cevdet Akay, Uluslararası Vergilendirme Sorunları ve Türk Vergi Sistemi Açısından Etkilerinin Analizi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010, s.36-37.

Ülkemizde söz konusu alandaki boşluğun doldurulması çalışmaları kapsamında, 2003 yılı itibariyle bugün ismi TÜİK olarak değişen ve geçmişte Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Bilgi Toplumu Dairesi tarafından kurulmuştur. E-Dönüşüm doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucunda yaşanan bu gelişmelerle, e-ticaret konusuyla ilgilenen bir görevli grup tesis edilmiştir. KOBİ'ler ve diğer işletmeleri ilgilendiren e-ticaret çalışmaları, dış ticarete yönelik elektronik belgeler ve elektronik hizmetler olmak üzere farklı konulara ayrılarak faaliyetlerini sürdürmüştür.¹⁷

Türk Ticaret Kanunumuzun 2011 yılı yürürlüğü ile birlikte bir takım uygulamalarda değişiklikler yaşanmıştır. E-ticaretin uygulanması konusundaki boşlukların doldurulması ve eksikliklerin giderilmesi gerekmiştir. Bu konuya ilişkin kanuni düzenlemelere aşağıda yer verilmektedir.

- Ticaret sicil kayıtları ve şirketlere ait bilgilerin elektronik ortamda tutulması,
- Sözleşmelerin kurulması aşamalarının elektronik ortamda mümkün kılınması, (Örneğin bir malın fiyatının belirli olması bunu borçlar hukuku anlamında öneri yapar, diğer yandan tüketicinin bu malı almaya yönelik eylemde bulunarak ödeme yapması ise kabulü oluşturur.)
- E-Faturaların sanal ortamda oluşturularak müşterilere mail atılması,
- Genel Kurulun toplanmasına yönelik davetlerin e-posta ile yapılması ve yönetime ilişkin yetkilerin e-imza aracılığıyla gerçekleştirilmesi,
- Sermaye şirketleri için internet sayfalarının hazırlanması gibi örneklerle e-ticaret faaliyeti yürüten şirketlere ve sermayesi halka açılmış anonim şirketlere yönelik bazı yükümlülüklerin getirildiğini görmekteyiz.¹⁸

¹⁷ Selami Ömür, Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.149.

¹⁸ Koray Ateş, Yeni Türk Ticaret Kanunu Uygulama Rehberi, Ankara: Hipotez Yayınları, 2013, s. 40; Resmi Gazete, Yeni Türk Ticaret Kanunu, 13 Ocak 2011, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm> (9 Nisan 2016).

2015 yılında yürürlüğe giren “6563 Sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” bireylerin yanı sıra satıcı şirketler için de bazı düzenlemeler içermektedir. Bu kanunun uygulanmasıyla e-ticaretin sorun teşkil eden yönlerine çözüm üretildiği varsayılmaktadır.

Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile e-ticaret konusundaki belirsizlikler giderilmeye çalışılmıştır. Hizmet sağlayıcı, ticari hizmet ve aracı hizmet sağlayıcı gibi kavramlar netleşmiştir. Bu öznelerin sorumluluklarının sınırları çizilmiştir. Bilgi verme yükümlülükleri ve uygulanacak yaptırımlara özet olarak aşağıda yer verilmektedir.

1- Hizmet sağlayıcı kurumlar, elektronik iletişim araçlarının kullanılarak sözleşmenin oluşturulmasından önce alıcı grupların söz konusu hizmete kolayca erişimini sağlamakla ve güncel tanıtıcı bilgileri sunmakla yükümlüdür.

2- Alıcıların elektronik iletişim araçlarını kullanarak, mal veya hizmet siparişinde bulunması durumunda hizmeti sağlayan taraf, siparişin onaylanması ve ödeme yapılması aşamalarında, gerek ödenecek toplam bedelin bildirilmesiyle gerekse sözleşme koşullarının alıcı kişiye açıkça görülmesini ve anlaşılmasını sağlamakla yükümlüdür.

3- Söz konusu yasa kapsamında ticari iletişimde adı geçen şahısların veya tüzel kişiliği bulunan kurumların kimlik bilgileri açıkça belirlenebilir biçimde sunulması gerekmektedir.

4- Ticari nitelikteki elektronik mesajların ve postaların ancak alıcıların açık rızalarının alınması koşuluyla gönderilebileceği ifade edilmektedir. İletilerde mutlaka gönderen tarafın tanınmasını sağlayan bilgiler bulunmalı ve iletiyi alan tarafın bu iletileri almaktan vazgeçmesini sağlayan bir seçenek sunulmalıdır.

5- Alıcılara gönderilen iletilerde, elektronik ileti almayı engelleyici seçenekler sunulmalıdır.

6- Mal ve hizmet satmayla görevli olan ve tüketicilerin kişisel verilerini bulunduran taraflar, bu verilerin saklanmasıyla sorumludur.¹⁹ Öyle ki paylaşması veya satma konu etmesi mümkün olamaz.

E-ticaret faaliyetleri sonucunda kazanılan gelir, kazanılan gelirin niteliğine ve işlemlerin parasal büyüklüğüne göre değerlendirilmek suretiyle vergilendirme işlemi gerçekleştirilir. Ancak mükellefiyetin tespit edilmesi veya gelirin niteliği itibarıyla değerlendirilmesi, e-ticaretin özerk bir alan olması nedeniyle geleneksel ticari faaliyetlere göre farklı sonuçlar doğurmaktadır.²⁰ Değerlendirildiği üzere e-ticaretin koşulları aşağıdaki biçimde belirtilebilir:

- Bilgisayar ve internetin sunduğu araçlarla enformatik değişimin gerçekleşmesi,
- Sipariş verme, faturalama, sözleşme yapma, sigortalama, nakliye, ödeme vb. aşamaların her birinin elektronik ortamda kullanılması suretiyle depolanması ve aktarılması,
- Sayısal imzanın yazılı imza statüsünde görülmesi, elektronik ortamda tutulan kayıtların resmi belge niteliğinde görülmesi, iç ve dış ticarete ilişkin yasal mevzuat, gümrük mevzuatı ve elektronik ortamda vergilendirme gibi devletin yetkili olduğu konularda, uluslararası uygulama da dikkate alınarak hukuki düzenlemelerin yapılması,
- İnternet üzerinden güvenli bir biçimde bilgi ve belge değişiminin sağlanmasıdır.²¹ (Veri güvenliği ve siber güvenlik kavramları işaret edilmektedir.)

İç hukukumuzda elektronik sözleşme kavramını incelemek gerekmektedir. Böylelikle e-ticaretin ana unsuru olan elektronik sözleşme netleşmiş olacak ve e-

¹⁹ Cevdet Bozkurt, "Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un Kabulü ile Birlikte Uygulamaya Geçecek Yasal Düzenlemeler", E-Yaklaşım 266, 2015; Resmi Gazete, 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 5 Kasım 2014, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/11/20141105-1.htm> (Erişim 10 Ocak 2021).

²⁰ Fatih Genç, Elektronik Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2003, s. 35.

²¹ Akın Akbulut, Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2007, s.8.

ticaretin kurucu unsuru olan eylemleri görmemiz mümkün olacaktır. Elektronik sözleşme türlerine aşağıda yer verilmiştir.

1- Maddi Mal Satımına Yönelik E-Sözleşmeler: Her tip ürünün alım satımı gerçekleştirilebilir. Sanal ortam üzerinden oluşturulan bu sözleşmelerin satıcı açısından ifası fiili olarak gerçekleştirilmektedir. Alıcı ise kendi edimini elektronik ödeme yöntemleri aracılığıyla ifa etmektedir. (E-ticaretin temel konusudur.)²²

2- Dijital Ürünlerin Satılmasına Yönelik Elektronik Sözleşmeler: Bu elektronik sözleşmelerin oluşturulmasında ve ifasında ilgili aşamalar internet kullanımıyla iletişim sağlanarak yapılmaktadır. Bilgisayar yazılımı, akıllı telefon uygulamaları, film, makale, müzik, kitap ve video gibi elektronik ortamda kullanılan ürünlerin satın alınması suretiyle gerçekleştirilen e-sözleşmeler bu kapsamda değerlendirilmektedir. (Gayri maddi hak bedelleri olarak değerlendirilmektedir.)

3- Hizmet Sunumu Amaçlı E-Sözleşmeler: Satıcı müşteriye hizmet sunma taahhüdü ile bir sözleşme kurmayı teklif etmektedir. Sinema bileti, tatil bileti, tur planı gibi edimler karşılığında ödenen para ile hizmet sunumu amaçlı e-sözleşmeler kurulmuş olmaktadır.

4- Bilgi Teminine Yönelik E-Sözleşmeler: Sözleşmenin konusu bir tarafın diğer tarafa belirli bir konuda düzenli ve sürekli olarak veya tek seferlik bilgi aktarımıdır. Danışmanlık hizmetleri bu kapsama girer.

İç hukukumuza ilişkin bu açıklamalardan sonra, ülkemizin tarafı olduğu vergi anlaşmalarından örnek olarak Viyana anlaşmasının e-ticarete ilişkin hükümlerini ele almak gerekmektedir. Viyana anlaşmasında ticari kazançlar bölümünde değerlendirilmesi gereken e-ticaret kazançları aşağıdaki gibi düzenlenmektedir.

"1- Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla orada ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari

²² Özmen Altun, "Elektronik Ticaret, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi, 2016, s.57.

faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer Devlette, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir."

"2- Bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla orada ticari faaliyette bulunduğunda, her iki Akit Devlette de bu işyerine atfedilecek kazanç, bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız bir faaliyet gösterseydi ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda bir kazanç olacaktır."

Bu anlaşma hükümlerinden anlaşılacağı üzere e-ticaret üzerinden doğacak vergilerin iş yeri ve şube kavramlarıyla yakından ilgili olduğu görülmektedir. Dolayısıyla iç hukukumuzda iş yeri kavramının incelenmesi önem arz eden bir diğer husustur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı madde hükmünden anlaşılacağı üzere, işyerinin tanımı yapılırken mesleki, sınai, zirai veya ticari faaliyetlerin sürdürülmesinde kullanılan yerin nitelikleri belirlenmiş; ancak tanımda belirtilen yerlerle bu kavramın sınırlandırılmadığını görmekteyiz. Bu tür faaliyetlerin elektronik ortamda gerçekleşmesi için, iletişim amacıyla kullanılan yerin işyeri olarak kabul edilmesi gerekir.

IV. SONUÇ

Ülkemizde ve dünyada her geçen gün hacmi büyük bir ivmeyle genişleyen e-ticaretin henüz ortaya çıktığı dönemlerdeki bilinmezlik, bugün ulaştığımız noktada birçok açıdan ortadan kaldırılmıştır. Bu süreçte öncelikle uluslararası kuruluşların katkısı büyük olmuştur. Milenyum öncesi yapılan çalışmalarda ve toplantılarda, e-ticaretin potansiyelinin farkına varılmıştır ve buna göre hazırlıklar yapılmıştır.

İlerleyen yıllarda uluslararası ticaretin elektronik ortama taşınması kaçınılmaz olmuştur ve ülkeler arası vergi anlaşmaları içeren protokoller imzalanmıştır. Bu anlaşmalarla amaç, ülkelerin e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda kaynak ve ikamet ilkelerini dengeleyici biçimde paylaşmasıdır. Bu çalışma kapsamında

okuyucuya öncelikle e-ticaret kavramının kavramsal çerçevesi sunulmuş; daha sonra ise e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda doktrinde benimsenen görüşler ile önemli hususların altı çizilmiştir.

Gerek iç hukukumuzdan gerekse uluslararası hukuktan doğan vergilendirme ilkeleri ve çeşitli kavramları çalışmanın farklı yerinde bulunmaktadır. Bu sayede yalnızca e-ticaret değil genel vergi ilkeleri çalışmanın kapsamına alınmıştır. Şüphesiz bu ilkelerin çalışmaya konu edilmesinin nedeni, e-ticaret üzerinde de etkili olmasına dayanır. Zira e-ticaretin vergilendirilmesi kendine has bazı özellikler içerdiği gibi, genel ilkelerden tamamen bağımsız ve kendine has bir başlık değildir.

KAYNAKÇA

Akay, Cevdet. Uluslararası Vergilendirme Sorunları ve Türk Vergi Sistemi Açısından Etkilerinin Analizi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010.

Akbulut, Akın. Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2007, s.8.

Akçaoğlu, Ertuğrul. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2011.

Altun, Özmen. "Elektronik Ticaret, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi, 2016.

Altuntaş, Caner. Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi Sorunları: Bir Uygulama, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2011.

Ateş, Koray. Yeni Türk Ticaret Kanunu Uygulama Rehberi, Ankara: Hipotez Yayınları, 2013. Resmi Gazete, Yeni Türk Ticaret Kanunu, 13 Ocak 2011, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm> (10 Ocak 2021).

Bozkurt, Cevdet. "Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un Kabulü ile Birlikte Uygulamaya Geçecek Yasal Düzenlemeler", E-Yaklaşım 266, 2015; Resmi Gazete, 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 5 Kasım 2014, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/11/20141105-1.htm> (Erişim 10 Ocak 2021).

Ceran, Yunus ve Çiçek, Recep. "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme", Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 14/1, 2007.

Çavdar, Fatih. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar ve Vergi Denetimine Etkileri, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2011.

European Commission, European Initiative in Electronic Commerce (1997).

European Commission, Joint EU-US Statement on electronic commerce (5 Aralık 1997).

Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama - İş Bırakma: Mükellefiyette Meydana Gelen Değişiklikler, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2017.

Genç, Fatih. Elektronik Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2003.

OECD, A Borderless World: Realizing the Potential of Global Electronic Commerce (1998)

OECD, Defining and Measuring Electronic Commerce: A Background Paper (Nisan 2000); OECD, Defining and Measuring Electronic Commerce: A Provisional Framework and Follow-up Strategy (Nisan 2000); OECD: Report on the OECD Experts Group Meeting on Defining and Measuring E-Commerce (Kasım 2000).

OECD, Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, An Informal Round Table Discussion between Business and Government (1997)

OECD Model Anlaşması, madde 5 ve 7.

Ömür, Selami. Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.

Roma Anlaşması, <https://www.ikv.org.tr/images/files/A2-tr.pdf>

Smith, Adam. The Wealth of Nations, Vol. II (1904).

WTO, Work Programme on Electronic Commerce (1998).