

---

---

# KÜRESEL E-TİCARET ŞİRKETLERİNİN FAALİYET GÖSTERDİKLERİ ÜLKELERDE ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLARIN MUHASEBE SÜRECİ VE VERGİLENDİRİLMESİ:GOOGLE, FACEBOOK, TWITTER İÇİN TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Melek YARDIMCIOĞLU\*  
Mustafa UÇAR\*\*

---

---

## ÖZET

Elektronik ticaret işletmelere ve tüketicilere önemli kolaylar sağlamasına rağmen vergi ve gümrük uygulamaları bakımından bir takım güçlüklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. En başta ticari işlemlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik hükümlerin, sadece fiziki mal ve hizmetlerin, gerçek piyasalarda karşı karşıya gelen alıcı ve satıcıların arasında alım-satımına konu olduğu bir sisteme göre düzenlemiş olması ve bu hükümlerin, elektronik ticarete konu olan malların veya hizmetlerin nerede tüketildiği veya özellikle uluslar arası elektronik ticaret söz konusu olduğunda bu mal veya hizmetlerden nerede yararlandığı, elektronik ticaret yapan işletmelerin işyerlerinin hangi ülke veya ülkelerde olduğu gibi birçok konunun açıklanmasında bazen yetersiz kaldığı görülmektedir.

Dünyanın dev işletmeleri (Google, Facebook, Twitter gibi) ülkemiz uygulamasında yapılan muhasebe ve vergisel incelemelerde, elektronik ticaretin muhasebesi ve vergilendirilmesi açısından zor süreçlerden geçmişler ve bir takım cezalı tarhiyatlara muhatap olmuşlardır.

Bu çalışmada, elektronik ticaretin tanımı, türleri ve tarihsel gelişimi, gerekli olduğu ölçüde açıklanarak bu konu ve kavramlar doğrudan vergilendirmeye yönelik yasal düzenlemeler açısından değerlendirilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** E-Ticaret, Muhasebe ve Vergi

---

\* Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı,  
\*\* Prof.Dr., Hasan Kalyoncu Üniversitesi İktisadi,İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü.

# **GLOBAL E-COMMERCE COMPANIES IN THE COUNTRIES IN WHICH THEY OPERATE, THEY RECEIVE THE EARNINGS OF THE ACCOUNTING PROCESS AND TAXATION: GOOGLE, FACEBOOK, TWITTER FOR THE EXAMPLE OF TURKEY**

## **ABSTRACT**

Electronic commerce is important to businesses and consumers is easy. But in terms of taxes and Customs Enforcement has given rise to the challenges of a team. In the beginning, proceeds from the taxation of commercial transactions for the provisions of goods and services in markets faced only physical real, between buyers and sellers, and the buying and selling system that is organized according to these provisions, the goods or services which are the subject of electronic commerce international electronic commerce, especially where it is consumed or when it comes to the use of goods or services where this is, electronic commerce, enterprises, establishments, in which country or countries, as in explaining many topics, sometimes it is noted that it is insufficient.

The world's giant companies (Google, Facebook, Twitter, such as issues in the review made in the application of accounting and tax to our country, in terms of accounting and taxation of electronic commerce, the history and the difficult process of a grounded assessment team have been addressed.

In this study, electronic commerce: definition, types, and historical development, to the extent that is necessary are explained and the concepts in this topic, will be evaluated in terms of legal regulations on direct taxation.

**Keywords:** E-commerce, Accounting and Tax

## GİRİŞ

Elektronik ticaret işletmelere ve tüketicilere önemli kolaylar sağlamasına rağmen vergi ve gümrük uygulamaları bakımından bir takım güçlüklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. En başta, ticari işlemlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik hükümlerin, sadece fiziki mal ve hizmetlerin, gerçek piyasalarda karşı karşıya gelen alıcı ve satıcıların arasında alım-satım konu olduğu bir sisteme göre düzenlemiş olması ve bu hükümlerin, elektronik ticarete konu olan malların veya hizmetlerin nerede tüketildiği veya özellikle uluslararası elektronik ticaret söz konusu olduğunda bu mal veya hizmetlerden nerede yararlandığı, elektronik ticaret yapan işletmelerin işyerlerinin hangi ülke veya ülkelerde olduğu gibi birçok konunun açıklanmasında bazen yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu kapsamda elektronik ticaretin tanımı, türleri ve tarihsel gelişimi gerekli olduğu ölçüde açıklanarak bu faaliyetlerin muhasebe süreci ve vergilendirmeye yönelik yasal düzenlemeler açısından değerlendirilecektir.

### 1. E-TİCARET

19. yüzyılın başında şekillenen endüstri devrimi, geleneksel üretim yöntemlerini ve süreçlerini tamamen değiştirmiş, üretimin daha seri, yoğun ve hacimli bir boyuta geçmesini sağlamıştır. Bunun sonucu olarak, dünya üzerindeki ekonomik sistem yeni bir döneme girmiş, farklı toplumsal katmanlar ve sınıflar oluşmuş, bir sonraki yüzyılı hem ekonomik, hem sosyopolitik, hem de kültürel anlamda kökünden etkilemiştir.

200 yıl önceki endüstri devrimi dünyayı nasıl değiştirdiyse, 20. yüzyılın sonundaki devrimi de aynı şekilde tüm dünyayı değiştirecek bir yapı sergilemektedir. Endüstri devrimi nasıl kendini kitlesel-seri üretim ve makineleşme gibi somut süreçlerle ortaya koyduysa, teknoloji devrimi ya da bilgi çağı dediğimiz günümüzdeki bu oluşum da kendini yeni ekonomi, elektronik ticaret, elektronik iş, çevrimiçi yaşam gibi süreçlerle ortaya koyuyor.

Tarım toplumundan sanayi toplumuna geçiş yüzyıllar almasına karşılık, sanayi toplumundan bilgi toplumuna çok daha hızlı olmaktadır. Bunun temel sebebi ise, teknolojilerin gelişme hızının ve insanların bu teknolojilere uyum esnekliğinin yüksek olmasıdır. İnsanlar her gün hayatlarına giren teknolojik yenilikler konusunda, sanayileşme sürecine göre çok daha fazla bilgi sahibidirler. Bu durum, bilgi toplumunun meydana getirdiği değişim ve dönüşümün sanayi toplumuna göre çok daha derin ve köklü olacağını göstermektedir. Dolayısıyla bilgi toplumunun ve onun getirdiği yeni ekonomik koşulların, gerçek anlamıyla anlaşılabilmesi için büyük çaba harcamak gerekir (Bucaklı, 2007:44).

Elektronik ticaretin tarihçesi profesyonel olarak 1995 yılı ile başlamaktadır. Başladığı ilk yıllarda daha çok internet ile ilgili işlerde bilgi teknolojilerine yönelik işletmelerde ve büyük şirketler, bankalar ve diğer finans kurumları arasında gerçekleştirilen on-line (çevrim içi) işletmelerde

**Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci Ve Vergilendirilmesi: Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği**

kullanılmaktaydı. Web sayfalarının reklamlarının çok yoğun olarak yapıldığı elektronik ticaretin ilk dönemi olarak da adlandırılabilir bu dönem Mart 2000'de dot.com firmalarının hisse senedi Pazar değerlerinin düşmesi ile bitmekte, 2. Dönem ise Ocak 2001'de elektronik ticaret firmalarının yeniden değerlendirilmesi ile başlamaktadır (Pinar, 2005: 32).

Günümüzde ise tüm dünyada, yeni ekonominin somut süreci olan elektronik ticaretin trilyon dolarlara varan hacminden, günlük yaşamın her alanına giren bilgisayar, internet imkânlarından bahsedilmektedir.

Geniş kapsamlı elektronik ticaret tanımları esas alındığı takdirde Türkiye'de elektronik ticaretin ilk uygulaması 1992 yılında Merkez Bankası ile bankalar arasında başlayan elektronik fon transferleri (EFT) uygulamasıdır (Karaca, 2006:42).

E-ticaret (elektronik ticaret), elektronik topluluklarının sayısının ve türünün giderek artış göstermesi nedeniyle ticari faaliyetlerin de bu alana kayması sonucu geleneksel işletme işlevlerinin bir kısmının bu alanda kendini göstermeye başladığı bir pazar alanıdır. E-ticaret elektronik iş uygulamalarının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. E-ticaret konusunda farklı tanımlar ortaya konulmaktadır. Bazı otoriteler e-ticareti, dijital ortamlarda ya da bilgisayarlar aracılığıyla iletişim kurmayı, ürünlerin üretim, tedarik ve pazarlama faaliyetlerini kapsadığı görüşünderken, bazı otoriteler de e-ticaretin, tüm bu faaliyetlerin yanı sıra ödeme sistemlerini de kapsamı gerektiği düşüncesindedirler. E-ticaret konusunda dünyada yaygın olarak kabul gören tek bir standart tanıma ulaşmak mümkün olmamıştır. Tüm tanımlarda ortak nokta, ticaretin elektronik ortamlarda yapılması nedeniyle tanım olarak başlangıcından sonuna kadar tüm süreçlerin elektronik ortamdan geçmesi gerektiği vurgulanmıştır. E-ticaretin en önemli parçasını oluşturan yeni bir pazarlama ve satış kanalı olarak nitelenen internet de tüketicilere bu pazar alanında değişik bir alışveriş ortamı sunmaktadır. Web uygulamalarındaki gelişmeler, kurum ve kuruluşların bu yeni aracı kullanarak rekabetçi üstünlükler, yeni iş imkânları ve fırsatlar aramalarına neden olmuştur. İster kurum ve kuruluşların ihtiyaçları teknolojik değişime neden olsun, ister teknoloji kurum ve kuruluşları değişime zorlasın, sürekli bir iş ilişkisinin gelişmesi elektronik ticaretin önemli bir sonucu olmuştur. Onun için yeni ekonomi olarak nitelendirilen kavramını tetikleyen gelişmeler de elektronik ticaret (e-ticaret) ve elektronik işin (e-iş) büyük etkisi olduğu söylenebilir (Ergin, 2007:7).

İnternet ile ilgilenen herkes şu ya da bu şekilde elektronik ticaret uygulamalarının çeşitlerini görmüş, kullanmış veya duymuştur. Bugün dünyanın gelişmiş ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de de, dünyadaki e-ticaret hızlı bir gelişim içindedir ve giderek boyutları genişlemektedir. Dünyanın gelişmiş ülkelerinde e-ticaretin boyutları inanılmaz boyutlara ulaşmıştır.

İnternet ilk olarak ABD'de askeri amaçlı bir proje ile ortaya çıkmıştır. 1960'lı yıllarda soğuk savaş döneminin nükleer çatışma tehdidi yüzünden savunma amaçlı projelere büyük harcamalar yapılmaktaydı. ARPANET (Advanced Research Projects Authority Net) adı verilen proje, olası bir savaş esnasında ülke savunmasını birbirine bağlı bilgisayarlarla koordineli bir biçimde sağlamak amacıyla 1969 yılında ABD tarafından geliştirilmiştir. Projeye göre herhangi bir bilgisayarın devre dışı kalması ağa bağlı diğer bilgisayarları etkilemeyecek ve iletişim devam edecekti. Ağı düzenleyen ya da

denetleyen herhangi bir merkez bulunmadığından sürekli ve kesintisiz bir iletişim mümkün olabilecekti.

Bugünkü internetin temelini oluşturan bu projede daha sonra aynı ağa başka yeni bilgisayarların eklenmesiyle giderek genişlemiştir. Ortaya çıkan ağ üzerinden iletişim giderek artmış ve çok sayıda kullanıcının yararlandığı elektronik mektup, tartışma listeleri, forumlar, dosya transfer hizmetleri gibi yeni kullanım alanları ortaya çıkmıştır. ARPANET'ten başka bilimsel amaçlı NSFNET 1986 yılında (National Science Foundation), ticari amaçlı (CompuServe) gibi yeni ağlar da kullanıma açılmıştır. İlk olarak 1973 yılında birbirinden farklı ağların aralarında veri iletimi sağlayabilecekleri, ortak bir dil oluşturularak birleştirilmeleri kararlaştırılmıştır. Bu amaçla geliştirilen TCP/IP (Transmission Control Protocol/Internet Net Protocol) kullanılmaya başlandı. TCP/IP, internet üzerinde yer alan farklı özellikteki bilgisayarların ve ağların birbiriyle sağlıklı bir şekilde iletişim kurabilmelerini sağlayan ortak bir dil olarak geliştirilmiştir. (Kırcova, 2005:5-6).

2 Eylül 1969 tarihinde, Amerika'da birkaç bilgisayarın birbirine bağlanması sonucu oluşturulan şebeke internetin oluşmasında başlangıç noktası olarak kabul edilmektedir. O tarihlerde internet kullanıcısı sayısı birkaç bilim adamı ile sınırlıyken, 2000 yılında dünyadaki internet kullanıcı sayısı 360 milyona ulaşmış, 2014-Haziran ayı itibariyle ise internet kullanıcı sayısı 2,4 milyara yükselmiş, dünya nüfusunun yaklaşık yedi milyar olduğu göz önüne alınırsa internetin dünyada kullanılma oranı % 34 seviyelerine ulaşmıştır.

Bu ağın kullanım alanları 1990'lı yıllarda artmış ve günümüzde yaklaşık 100 milyon kullanıcı sayısına ulaşan, 45.000'in üzerinde ağ ile birleşerek siber uzay ortamı haline gelmiştir. İnternet kabaca ayda % 10 büyümektedir. Şimdiye kadar olan en büyük insan ve makine birliğidir. Bu ise işletmeler için yeni bir faaliyet alanı ve çevre faktörü demektir. (Hasiloğlu, 1999:45).

İnternetin bu baş döndürücü yayılma hızından Türkiye de payına düşeni almış, Türkiye'nin internet ile tanışma tarihi 1993 yılı olmasına rağmen aradan geçen 19 yıl sonra bu rakam 36 milyona ulaşmış, nüfusun yaklaşık % 45'i internet ulaşımına sahip konumuna gelmiştir ( [www.internetworldstats.com](http://www.internetworldstats.com) E.T:01.12.2015).

İnternetin bu derece hızlı yayılması, internetin günlük hayatın neredeyse her alanına girmesinin bir sonucudur. Günümüzde basını takip etmekten bankacılık işlemlerine, alışverişten eğitime kadar birçok işlemler internet üzerinden yapılabilmekte, internet üzerinden yapılan işlemlerden hem mal veya hizmeti sunan taraflar hem de bu mal ve hizmetleri talep eden kesim avantaj elde etmektedir. Örneğin günümüzde bir web sitesi açarak dünyanın öbür ucundaki tüketiciye ulaşabileceğini fark eden girişimci artık faaliyetlerinin bir kısmını hatta tamamını internete taşımakta, aynı zamanda önemli işgücü ve diğer maliyetlerini de kısma imkânına sahip olmaktadır. Tüketiciler ise oturdukları yerden işlemlerini hallederek özellikle büyük şehirlerde çeşitli fiyat avantajları ve zaman tasarrufu elde edebilmektedir. Belki 10-15 yıl önce kredi kartı bilgilerini vererek internetten alışveriş yapan insanlara heyecan arayan, değişiklik ve macera peşinde olan insanlar gözüyle bakılırken artık günümüzde

**Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci Ve Vergilendirilmesi:  
Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği**

uçak biletini internetten değil de hava yolu şirketinin satış ofisine giderek satın alanlar neredeyse parmakla sayılacak hale gelmiştir. Bankalar arası Kart Merkezi' nin (BKM) yayınladığı veriler de bu durumu ortaya koymaktadır. Açıklanan bu verilere göre 2014 yılında havayolu harcamalarının % 90 civarındaki oranlık bölümü internet üzerinden gerçekleşmiştir (<http://haber.gazetevatan.com/internetten-alisveriste-hedef-buyuk/495738/2/Haber>, E.T: 01.12.2015). Vapurda veya otobüste giderken mobil internet bağlantısına sahip olan akıllı telefonlar aracılığıyla iki gün sonraki uçak yolculuğunun biletini almak veya ne zamandır almaya fırsat bulamadığı bir kitabın on-line satış yapan yurt dışındaki bir mağazadan siparişini vermek, buna ilişkin ödemeleri gerçekleştirmek artık gittikçe daha sıradan hale gelmektedir.

İnternetin insanların tüketim alışkanlıklarını bu şekilde değiştirmesi elektronik ticaret kavramının önemini artmasına neden olmuş, aslında elektronik ticaret sadece internet aracılığıyla yapılan ticaretten oluşmamasına karşılık, elektronik ticaret asıl önemini internetin yaygınlaşmasından sonra kazanmaya başlamıştır. Günümüzde elektronik ticaretin toplam ticaret içerisinde payına ilişkin istatistikler düzenli olarak çeşitli kurum veya kuruluşlar aracılığıyla yayınlanmakta, bu verilere bakıldığında hem dünyada hem de Türkiye'de bu oranın hızlı bir şekilde arttığı görülmektedir.

Elektronik ticaret işletmelere ve tüketicilere önemli kolaylar sağlamasına rağmen vergi ve gümrük uygulamaları bakımından bir takım güçlüklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. En başta, ticari işlemlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik hükümlerin, sadece fiziki mal ve hizmetlerin, gerçek piyasalarda karşı karşıya gelen alıcı ve satıcıların arasında alım-satımına konu olduğu bir sisteme göre düzenlemiş olması ve bu hükümlerin, elektronik ticarete konu olan malların veya hizmetlerin nerede tüketildiği veya özellikle uluslararası elektronik ticaret söz konusu olduğunda bu mal veya hizmetlerden nerede yararlandığı, elektronik ticaret yapan işletmelerin işyerlerinin hangi ülke veya ülkelerde olduğu gibi birçok konunun açıklanmasında bazen yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu kapsamda elektronik ticaretin tanımı, türleri ve tarihsel gelişimi, gerekli olduğu ölçüde açıklanarak bu konu ve kavramlar doğrudan vergilendirmeye yönelik yasal düzenlemeler açısından değerlendirilecektir.

Elektronik ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılmasıdır. Elektronik ticaret, ticari işlemlerden biri veya tamamının elektronik ortamda gerçekleştirilmesi yoluyla reklam ve pazar araştırması, sipariş ve ödeme ile teslim olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır(<http://www.ekonomi.gov.tr/etk/index.cfm?sayfa=47732779-D8D3-8566-45077F7C29BEBE1>. E.T.: 01.12.2015).

Dünya Ticaret Örgütü (WTO) tarafından yapılan diğer bir tanıma göre; e-ticaret mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır.

E-Ticaret, firmadan firmaya (business to business, B2B) yapılabileceği gibi firmadan tüketiciye (business to consumer, B2C) yapılabilir.

Ayrıca e-ticarete fiziki niteliğe sahip mallar konu olabileceği gibi, dijital ya da sayısal mal veya hizmet adı verilen mal veya hizmetler de konu olabilir. Fiziki malların konu olduğu e-ticaret modelinde malların tesliminin klasik

ticarete olduğu gibi geleneksel metotlarla yapılması söz konusudur. Bu tür malların siparişi, ödemesi gibi aşamaları elektronik ortamda gerçekleşmesine rağmen, malların alıcıya teslimi kargo veya diğer yöntemlerle, eğer uluslar arası ticaret söz konusu ise cari düzenlemeler doğrultusunda gümrük işlemleri sonucunda gerçekleşmektedir. Örneğin bir öğrencinin Türkiye'de satılmayan bir kitabı, yurt dışında faaliyet gösteren bir sanal mağazadan sipariş etmesi, bedelini kredi kartı veya havale ile ödemesi, sipariş ve ödeme işlemleri elektronik ortamda gerçekleşmesine, bu kitabın kargo yoluyla gümrüklerden geçerek tüketiciye ulaşması ise mal tesliminin klasik ticarete olduğu gibi geleneksel metotlarla gerçekleşmesine bir örnek olarak gösterilebilir.

Bazı mal ve hizmetlerin teslim aşaması da elektronik ortamda gerçekleşebilmektedir. Örneğin önceki örnekteki öğrencinin, söz konusu kitabı yine yurt dışındaki sanal mağazadan sipariş edip bedelini ödemesi, ancak bu sefer kitabı dijital biçimde e-kitap olarak teslim alması, yani bilgisayarına indirmesi, teslim işleminin de elektronik ortamda gerçekleşmesine örnek olarak gösterilebilir. Bu e-ticaret modelinde satın alınan mallar hiçbir gümrük işlemine tabi olmadan satıcıdan alıcıya doğrudan ulaşmaktadır. Bu tür dijital mal veya diğer bir adıyla sayısal malların ticarete konu olduğu e-ticaret türü, özellikle tüketim üzerinden alınan vergiler açısından en çok sorun oluşturabilecek nitelikteki e-ticaret modelidir. Çünkü tüketim üzerinden alınan vergiler, varış ülkesinde vergileme ilkesi gereğince mal veya hizmetin tüketildiği ülkede vergilendirilirler ancak fiziki nitelikte olmayan dijital mal ve hizmetlerin ülke sınırlarından geçerek alıcıya ulaşması söz konusu olmamakta, internet aracılığıyla satıcıdan doğrudan alıcıya aktarılmaktadır.

Gelişmiş ülkeler arasında e-ticarette İngiltere ve Amerika başı çekmektedir. 2010 yılı itibariyle İngiltere, kişi başına düşen harcamalar dikkate alınarak yapılan hesaplamada dünyadaki en büyük e-ticaret pazarına sahip ülke konumundadır (<http://www.guardian.co.uk/technology/2010/oct/28/net-worth/100bn-uk>, E.T: 01.12.2015). Gelişmekte olan ekonomiler arasında ise 538 milyon internet kullanıcısına sahip Çin, büyümeye devam eden e-ticaret pazarı ile öne çıkmaktadır. 2009 yılında 40 milyar dolara yaklaşan Pazar büyüklüğünün arkasındaki en önemli etkenlerden bir tanesi, tüketicilerin rahat ve güvenli bir şekilde internette alış-veriş yapmalarını kolaylaştıracak güven ortamının oluşturulma çabasıdır (<http://www.forbes.com/2010/01/18/china-internet-commerce-markets-equities-alibaba.html/>, E.T: 01.12.2015). E-Ticaret orta doğu ülkelerinde de hızla yaygınlaşmaya devam etmektedir. 2000-2009 arası internet kullanımının dünyada en hızlı yayıldığı yer olan bölgede, 90 milyon internet kullanıcısı ile perakende satışlar ve seyahat ile ilgili harcamalar çeşitli yasal düzenlemelerin eksikliği ve sınır ötesi nakliye işlemleri ile ilgili bir takım lojistik problemlere rağmen, bölgedeki e-ticaret hacminin önemli bir kısmını oluşturmaktadır(<http://www.thomaswhite.com/explore-the-world/postcard/2012/middl-east-online-retail.aspx>, E.T: 01.12.2015). Şu an itibariyle sadece Amerika'da 226 milyar dolarlık bir tutara ulaşan e-ticaret hacminin, ABD'de kurulu çok uluslu bir yatırım bankası olan GoldmanSachs'ın verilerine göre 2015 yılında global düzeyde 1 trilyon doları aşması beklenmektedir.

**Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci Ve Vergilendirilmesi: Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği**

E-Ticaretin dünya ticaret hacminden almış olduğu payın yükselmesine paralel olarak, Türkiye'de de internet kullanımı ve gelişen teknolojiye bağlı olarak e-ticaretin toplam ticaret içerisindeki payı hızla yükselmektedir. 2012 yılında (Aralık ayı hariç) toplam 27,8 ([http://www.bkm.com.tr/istatistik/sanal\\_pos\\_ile\\_yapilan\\_eticaret\\_islemleri.asp](http://www.bkm.com.tr/istatistik/sanal_pos_ile_yapilan_eticaret_islemleri.asp), E.T: 02.12.2015) Milyar büyüklüğe ulaşan e-ticaret hacminin 3 yıl içinde 250 milyar büyüklüğe ulaşacağı öne sürülmektedir. E-Ticaret Siteleri İşletmecileri Derneği (ETİCAD) Yönetim Kurulu Başkanı Ercüment Erdem, e-ticaret sektörünün 3 yıl içinde 250 milyar TL'lik bir büyüklüğe ulaşmasını beklediğini; ocak ayında yürürlüğe girecek olan E-Ticaret Kanunu'nun sektöre bu hedefini gerçekleştirmede yardımcı olacağını belirterek, e-ticaret sektörünün hemen her yıl %70-80 büyüdüğünü ve önünün açık olduğunu ifade etmiş, şu anda ülkemizde internet kullanıcılarının sadece yüzde 4'lük kısmı internet üzerinden alışveriş yaptığını, bu oranın önümüzdeki dönemde hızla yüzde 25'lere ulaşmasını, üç yıl içinde ise e-ticaret hacminin 25-30 milyar TL'lerden 250-300 milyar TL'lere çıkmasını beklediklerini ve 2014 yılında yürürlüğe girecek olan "E-Ticaret Kanunu" ile birlikte e-ticaret sektörü yeni bir döneme gireceğini vurgulamıştır(www.sabah.com.tr/ E.T:02.12.2015).

## 2. E-TİCARETTE PAZARLAMA, MÜŞTERİ, HİZMET VE İLİŞKİLERİ

İnternet, klasik pazarlamada kullanılması oldukça güç olan video, ses, grafik, tekst, animasyon gibi araçların hepsini aynı anda kullanma imkânına sahiptir. Mamul geliştirme, fiyatlama, ambalajlama, depolama ve benzeri klasik pazarlama faaliyetleri yine işletme içinde gerçekleştirilirken, mal veya hizmetlerin tüketicilere akışı için; mağaza, işyeri, büro ve benzeri mekanlara gidilmesine daha az gereksinim duyulmaktadır. Pazar ve pazarlama araştırmalarında var olan zaman ve mekan sorunu ortadan kalkmakta, çok büyük çaplı araştırmalar, çok daha kısa zaman ve daha düşük maliyetle gerçekleştirilebilmektedir. Ayrıca kişisel satış, satış geliştirme, reklam ve benzeri uygulamalar da nitelik değiştirmektedir. İnternet uygulamaları, işletmelerin yenilikleri izlemelerini giderek kolaylaştırmaktadır. Bunlara ek olarak, internet üzerinde pazarlamanın bilgi sunma, yoğun iletişim ve karşılıklı etkileşim gibi özellikleri, işletmeye hem zaman hem de maliyet tasarrufu sağlarken, pazarlama çabalarının etkinliğini de arttırmaktadır. (Ergin, 2007:84).

Modern pazarlama anlayışında kurum ve kuruluşların temel görevi, öncelikle hedef pazarın ihtiyaç ve isteklerini öğrenme, bütünleşik pazarlama araçlarından yararlanarak tüketicileri/müşterileri tatmin edecek ürün ya da hizmetler sunmak, kar sağlamak, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşmaktır. Bu nedenle kurum ve kuruluşların içinde yaşanan ve hızlı değişimlerin gerçekleştiği bu çağda, değişen faaliyet ortamlarını çok iyi analiz etmeleri gerekmektedir. Çünkü modern pazarlamaya geçişten sonra klasik pazarlamanın rolü ve amacında da değişim olmuştur. Değişen pazarlama anlayışının merkezine tüketici/müşteri beklentileri oturmuştur. Önceleri satışı esas alan pazarlama anlayışı yerini müşteriye esas alan pazarlama anlayışına bırakmıştır. Bu yeni yaklaşımda müşteriye denetlemek, manipüle etmek yerine, müşteri ile gerçekten ilgilenmek ve ilişki kurmak daha önemli hale gelmiştir. Yine bu yeni anlayışta müşteriye reklam ve tanıtım bombardımanına tutmak yerine,



müşteriyi dinlemek, onunla karşılıklı veri alışverişine girmek, etkili bir pazarlama stratejisinin ana eksenine haline gelmiştir. Bu yeni yaklaşımda müşteriler artık kalabalık içerisinde bir av olarak değil, ihtiyaç ve isteklerinin anlaşılması gerektiğini, beklentilere göre tutum ve davranış gösterilmesini bekleyen ve farklı çoklu tercihleri olan bireyler konumuna gelmişlerdir.

E-ticaretin bir aracı olan internet de, pazarlama karmasının tüm değişkenlerini kökten etkilemiştir. Yer ve mekân sınırının ortadan kalkması, tutundurma faaliyetlerinin geleneksel medyadan farklı olarak sanal ortamda yapılması ve kişiselleştirilmesi ile ürünlerin yapısı kişisel ihtiyaçlara bağlı olarak bireyselleştirilmiştir. Böylece bazı ürün veya hizmetler için deneme ve satın alma aşamalarında hem kitlesel özellikleri ile reklamın, hem de kişisel karşılıklı etkileşim ile kişisel satışın fonksiyonlarını yerine getirebilmektedir. İnternetin pazarlama alanında yarattığı diğer bir değişim ise ürün geliştirme sürecidir. Bu süreç, sanal ortamda daha esnek olmakta ve çevresel değişimlere daha hızlı ayak uydurabilmektedir. Ürün geliştirme sürecinin yanı sıra günümüzde git gide artan internette marka yaratma ve markalaşma stratejileri de işletmelerin rakiplerine nazaran rekabet avantajı yaratmalarını sağlamaktadır. Sözü edilen bu değişimlerle birlikte, kıyasıya rekabetin yaşandığı günümüzde rekabet avantajı sadece fiyatla değil, aynı zamanda ürün veya hizmetin müşteriye sağladığı katma değer ile de ölçülmektedir. İnternet üzerinden pazarlama, daha çok yüksek teknolojiye dayalı hızlı ve sürekli olarak gelişmektedir. Bugünkü yapısı ve özellikleriyle, internette pazarlamanın, geleneksel pazarlamayı tamamen ortadan kaldırmaya yönelik bir araç olarak değerlendirilmesi doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

### **3. MUHASEBE SÜRECİ VE GELİR- KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN E-TİCARET**

Elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin olarak dört değişik görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre, elektronik ortamın serbest bölgelerden bir farkı yoktur. İkinci görüşe sahip olanlar tüm elektronik ticaret işlemlerin sembolik bir vergi ile vergilendirilmesini savunmaktadırlar. Üçüncü görüşü destekleyenlere göre; elektronik ticaret için ayrı bir düzenleme ya da değişikliğe gerek bulunmamaktadır. Dördüncü görüş ise diğerlerinden daha sert bir tavır içerisinde vergi kanunlarına ve uluslar arası vergi anlaşmalarına elektronik ticaret için yeni hükümler konularak vergilendirilmesi veya yeni vergiler ihdas edilmesinden yanadır (Alptürk,2005:338). Elektronik ticaretin dünya ticaretinden almış olduğu payların sembolik olduğu dönemde geçerliliği olabilecek birinci ve ikinci görüşlerin, günümüzde elektronik ticaretin dünya ticaretinden aldığı payın 1 trilyon dolara doğru yol aldığı düşünüldüğünde, geçerliliği kaldığı söylenemez. Dolayısıyla elektronik ticari işlemler sonucu elde edilen gelirlerin ve gerçekleşen tüketimlerin vergilendirilmesi için ya mevcut kanunların günümüz koşullarına uyumlaştırılması ya da buna özel düzenlemelerin gerçekleştirilmesi arasında bir seçim yapılması gerekeceği açıktır.

**Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci Ve Vergilendirilmesi: Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği**

Elektronik ticaret, global bir olay niteliğinde olduğu için bu ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili olarak bulunacak çözümlerin de diğer ülkeler tarafından kabul edilmesi gerekmektedir. Mevcut ilke ve uygulamalar ile ortaya çıkan ve çıkacak sorunları tamamen çözmek çok güç olabilir. Çünkü, ülkelerin yaptıkları vergisel düzenlemeler coğrafi bir yere bağımlılık temeline oturtulmuştur. Fakat, elektronik ticarete fiziki bir yere bağımlılık söz konusu değildir. Bu nedenle vergileme hakkının bölüşümü ile ilgili sorunlar ortaya çıkmaktadır. Gelirin niteliğinin, gelirin elde edildiği yerin, tam mükellefiyet ve matrah durumunun tespit edilmesinde ve çifte vergileme ve sayısal ürünlerin vergilendirilmesi gibi konularda da sorunlar ortaya çıkmaktadır (Alptürk,2005:340).

Bilindiği üzere gelir üzerinden alınan vergileri gelir ve kurumlar vergisi olarak ikili bir sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür. Söz konusu vergiler ülkelerin hasılatlarında önemli bir yere sahip olmakla birlikte, (2011 yılında Türkiye’de toplam vergi gelirleri içinde gelir vergisi tahsilatının payı %21,0 iken, kurumlar vergisinin tahsilatının payı ise 10,3 oranında gerçekleşmiştir ([http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload\\_VI/CVI/Tablo/57.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload_VI/CVI/Tablo/57.xls.htm) E.T:02.12.2015). internet yoluyla yapılan işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde gelir ve kurumlar vergisine ait mevcut kuralların uygulanması, bir takım vergisel problemlerin çıkmasına neden olacak, bu da elektronik ticarete konu olan işlemlerin vergisel açıdan kavranamamalarına, dolayısıyla da vergilerin hasılatlarında önemli gerilemelere sebebiyet verecektir. Elektronik ortamda yapılan işlemler üzerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesinde uluslar arası platformda en çok tartışılan ve problem yaratması muhtemel gözüyle bakılan konular; mükellefiyet, gelirin elde edildiği yer, gelirin niteliği ve vergi matrahının belirlenmesi şeklinde sıralanabilir. Bu problemlerin çözümünde başta OECD olmak üzere birçok ülke gayret sarf etmekte ve genel bir uzlaşının kaçınılmaz olduğu vurgulanmaktadır (Çak,2002: 87-88).

Dolayısıyla elektronik ticaretin doğru ve eksiksiz bir şekilde vergilendirilmesi için, mükellefiyet türü, elektronik ticarete işyeri kavramı, gelirin elde edildiği yerin ve gelirin niteliğinin belirlenmesi gibi konuların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Örneğin gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında dar mükellef kurumların Türkiye’de ticari kazanç elde etmeleri bir işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilmesi şartına bağlanmıştır. Dolayısıyla elektronik ticarete hangi durumlarda işyerinin oluştuğunun belirlenmesi, vergilendirmenin yapılabilmesi için gerekli olan şartların sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi için önem arz etmektedir. Bu nedenle söz konusu kavramların elektronik ticaretin vergilendirilmesi bakış açısı ile bir değerlendirilmesinin yapılması faydalı olacaktır.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde en temel konulardan biri gerek gerçek kişilerin, gerek tüzel kişilerin mükellef olma durumlarının hangi kriterler esas alınarak belirleneceği sorunudur. Bu sorunun çözümü çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından da önem taşımaktadır. Bilindiği üzere uluslar arası vergi hukukunda mükellefiyet iki farklı yaklaşıma göre belirlenmektedir. Bunlardan birincisi "kaynak ilkesi" ikincisi ise "ikametgâh ilkesi" dir. Kaynak ilkesinde gelirin kaynağını oluşturan ülkelerin kendi ulusal sınırları içerisinde elde edilen gelirleri vergilendirme hakkına sahip oldukları kabul edilmektedir. Buna karşılık, iç hukuk düzenlemeleriyle dış ülkelerde

ödenen vergilerin mahsubu ya da dış ülkelerde elde edilen gelirin vergiden istisna edilmesi yöntemleriyle çifte vergilendirme önlenmeye çalışılmaktadır. İkametgâh ilkesinde ise gerçek kişilerin ve kurumların yerleşik oldukları yer, bir takım objektif dış belirtilerden hareket edilerek belirlenmeye çalışılır. Bu kriterler genellikle ekonomik ya da sosyal ilişkilerin yoğunlaştırıldığı ülke şeklinde belirlenmiştir. Ayrıca hem kaynak hem de ikametgâh ilkesinde bir faaliyetin vergilendirilmesi için bu faaliyetin bir işyeri aracılığıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Tam ve dar mükellefiyet ayrımı da bu iki yaklaşım esas alınarak ortaya çıkmıştır (Çak,2002: 87-88).

Tam mükellefiyet; çeşitli gelir vergisi kanunlarında gerçek kişiler açısından yerleşiklik durumuna göre belirlenmiş, bir ülkede ikametgah sahibi olmak veya geçici süre de olsa belirli bir süre bir ülkede ikamet etmek tam mükellefiyetin oluşması için yeterli kabul edilmiştir. Bu durumu sağlayan kişiler, tam mükellef olarak gerek yerleşmiş sayıldıkları ülkede gerek o ülke dışında elde etmiş olduğu bütün gelirleri üzerinden vergilendirilirler. Bu durumun haricindeki kişilerin ise gelir vergisi uygulamasında dar mükellef olarak sadece o ülkede elde etmiş olduğu gelirler kapsamında vergilendirilmeleri söz konusu olacaktır. Tüzel kişiler açısından ise söz konusu tüzel kişiliğin kanuni merkezinin ya da iş merkezinin o ülkede bulunması tam mükellefiyet için yeterli kabul edilmiştir. Aynı gelir vergisi uygulamasında tam mükellef olarak kabul edilen gerçek kişiler gibi tam mükellef olarak kabul edilen tüzel kişilerin hem ülke içinde hem de ülke dışında elde etmiş oldukları tüm kazançlar üzerinden vergilendirilmeleri, dar mükellef kurumların ise sadece o ülke içinde elde etmiş oldukları kazançlar kapsamında vergilendirilmeleri söz konusudur.

Bilişim teknolojilerinin sunduğu yeni olanaklara dayanan elektronik ticaretin vergilendirilmesinde mükellefiyetin belirlenmesi konusu ilk defa OECD tarafından 1998 yılında Kanada'nın Ottawa kentinde yapılan geniş katılımlı toplantıda ele alınmış ve mükellefiyetin belirlenmesinde yerleşiklik esasının kabul edilmesinin gerekliliği oy çokluğuyla savunulmuştur. Fakat bu toplantıdan sonra alınan kararların elektronik ticareti vergilemeye uygun olup olmadığı yönündeki tartışmalar devam etmiştir. Bazı üyeler, yerleşiklik esasının elektronik ticarete vergi mükellefiyetinin belirlenmesi için uygun olmadığı tezini ileri sürmüşler ve elektronik ticaretin müteşebbislere fiziksel varlığa sahip, sabit konumlu bir işyeri olmaksızın uluslar arası ticaret yapma imkânı vermekte olduğunu vurgulamışlardır. Ayrıca elektronik ticaret kurumlarına da tam mükellef olacakları ülkeyi seçebilme imkânı da tanımaktadır. Elektronik ticaret sayesinde kurumlar, yönetim kademelerini ve üretimlerini farklı ülkelerde gerçekleştirebilme şansı yakalayabilmişlerdir. Bu durum kurumların mukim oldukları yerin belirlenmesinde kullanılan yöntemler olan "kurumun ana faaliyet yeri, yönetim kurulunun bulunduğu yer ya da işlemlerin bizzat toplanıp yönetildiği esas iş yeri" ölçütlerinin önemini yitirmesine yol açmıştır. Bunun dışında uluslar arası faaliyette bulunan firmaların, satış işlemini gerçekleştirdikleri ülkede vergi mükellefi olabilmeleri için ihtiyaç duyulan, o ülkede fiziksel varlığa sahip, sabit konumlu bir işyerinin bulunması koşulu da artık gerekmemektedir. Örneğin yazılım, kitap, film, müzik gibi

**Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci Ve Vergilendirilmesi:  
Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği**

ürünleri dijital ortamlara aktarıp, bu ürünleri ticari işletmeye ait sunuculardan, tüketicilerin bilgisayarlarına indirilmesi için, satışın gerçekleştiği ülkede ne bir işyeri ne de bir personel bulundurmaya ihtiyaç kalmıştır (Çak,2002:91).

Mükellefiyetin belirlenmesi aşamasından sonra, elde edilen kazançlar bir işyeri veya daimi temsilcinin aracılığına bağlandığı için, işyeri veya daimi temsilci kavramlarının elektronik ticaret açısından değerlendirilmesi önem kazanmaktadır. Bu nedenle hem ulusal hem de uluslar arası mevzuatta yer alan iş yeri tanımlarının ve elektronik ticaretin yapılmasında gerekli olan web sayfası veya sunucuların iş yeri olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunu netleştirmekte fayda vardır.

Elektronik ticaretin gelir veya kurumlar vergisi açısından neden olduğu problemleri açıklamak için, merkezi Amerika' da bulunan, İngilizce dili eğitimi alanında dünya çapında faaliyet gösteren (A) adlı bir şirketin olduğunu varsayalım. Bu şirketin Türkiye' de faaliyette bulunabilmesi için çeşitli şubeler açması, bu şubeler aracılığıyla faaliyette bulunması gerekecektir. Açtığı bu şubeler aracılığıyla elde etmiş olduğu kazancın vergilendirilmesi şu şekilde olacaktır. Öncelikle bu şirketin kanuni ve iş merkezi yurt dışında olduğundan, şirket kurumlar vergisi uygulaması bakımından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı üçüncü maddesinde yer alan aşağıda yazılı hüküm gereğince dar mükellef kurum olarak değerlendirilecek ve sadece Türkiye' deki faaliyetleri kapsamında vergilendirilecektir.

Tam mükellefiyet: Kanununun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükellefiyet: Kanununun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Mükellefiyet türünün tespitinden sonra sıra kazancının tespit edilmesi işlemine gelecek, yine aynı Kanununun üçüncü maddesinde üçüncü fıkranın a bendinde yer alan aşağıdaki hüküm gereğince, Türkiye' de açmış olduğu şubeler işyeri olarak kabul edilecek ve bu işyerleri aracılığıyla elde etmiş olduğu kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilip bu hükümlere göre vergilendirilecektir.

Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar,..."

Yukarıdaki madde hükmüne bakıldığında, dar mükellef bir kurumun Türkiye' de elde etmiş olduğu kazancın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun bir işyeri aracılığıyla elde etmiş olduğu kazançta atıf yapılmıştır. Bu Kanunda yer alan işyeri tanımı ise aşağıdaki gibidir.

İşyeri; Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari,

sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."

Dolayısıyla, söz konusu şirketin Türkiye' de açmış olduğu şube, Vergi Usul Kanunu kapsamında iş yeri olarak değerlendirilmiş ve bu işyeri aracılığıyla elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilmesi gerektiği ortaya çıkmıştır.

Kişilerin ya da şirketlerin yurt dışında ticari faaliyette bulunabilmesi için mutlaka işyeri veya bir temsilci bulundurması gerekliliğinin olduğu dönemde yeterli olabilecek bu kanunlar ve buna bağlı oluşturulan düzenlemeler, her geçen yıl daha da küresel hale gelen, gelişen teknoloji ile coğrafi sınırların anlamsızlaştığı, elektronik ticaretin yaygınlaşması sonucu fiziki bağımlılığın gittikçe azaldığı günümüz koşullarında yetersiz kalabilmektedir.

Örneğin aynı şirketin bu sefer Türkiye'deki faaliyetini internet üzerinden yürütmeye karar verdiğini varsayarsak, şirket Türkiye'de bulunan müşterilerine işyeri aracılığıyla değil bir web sunucusu üzerinden ulaşması söz konusu olacaktır. Ticari faaliyet, herhangi bir işyeri olmadan, web sayfası aracılığıyla gerçekleşecek, ödemeler web üzerinden gerçekleşecek, dolayısıyla faaliyetin her aşaması elektronik ortamda gerçekleşecektir. Böyle bir durumda, ticari faaliyetin üzerinden yürütüldüğü web sitesi işyeri olarak kabul edilebilecek midir? Eğer işyeri olarak kabul edilecek ise, yukarıdaki durumdan pek farklı olmayacak, bu web sitesi yani işyeri aracılığıyla elde edilen kazancın dar mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi kapsamında vergilendirilmesi söz konusu olacaktır. Ancak web sayfasının yazılım ve elektronik datadan oluşması, fiziksel bir varlığa sahip olmaması nedeniyle işyeri olarak değerlendirilmesi pek mümkün değildir. Nitekim yukarıda ilgili madde metni bulunan Vergi Usul Kanunu'nda yer alan işyerinin tanımına bakıldığında web sayfasının tek başına işyeri olarak değerlendirilmesi mümkün gözükmemektedir. Ayrıca ülkemizin de taraf olduğu OECD Model Anlaşması'nın beşinci maddesinde işyerinin (permanentestablishment) tanımı yapılmıştır. Buna göre işyeri, bir teşebbüsün tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir (Maddenin orijinal metni şu şekildedir: 1-For the purposes of this Convention the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. 2- The term "permanent establishment" includes especially: a) a place of management, b) a branch, c) an office d) a factory, e) a workshop and, f) mine, an oil rig as well, a quarry or any other place of extraction of natural resources (...)). Ayrıca madde metninde, şube, ofis, fabrika, atölye, maden, petrol kuyuları ve taş ocakları gibi doğal kaynakların çıkarıldığı yerlerin de iş yeri olarak kabul edileceği ifade edilmiş, ancak web sitelerinin de işyeri olarak kabul edilebileceği anlamına gelecek ifadeler bulunmamaktadır.

Ayrıca anlaşmanın devamında web siteleri ve sunucular ile ilgili belirlemeler şu şekildedir: " Yazılım ve elektronik datadan oluşan bir web sitesi fiziksel bir varlığa sahip değildir. Bu nedenle işyeri olarak kabul edilmemesi gerekmektedir. Diğer taraftan web sitesine ait bilgilerin depolandığı ve

firmanın ticari faaliyetlerini yürüttüğü sunucu, fiziksel bir varlığa sahiptir ve sabit konumlu bir işyeri olarak değerlendirilebilir." (Maddenin orijinal metni şu şekildedir: Forinstance, an Internet web site, which is a combination of softwareandelectronic data, does not in itselfconstitute tangibleproperty. Itthereforedoes not have a locationthat can constitute a "place of business" as there is no "facilitiesuch as premisesor, in certaininstances, machineryorequipment" as far as thesoftwareand data constitutingthat web site is concerned. On theotherhand, theserver on whichthe web site is stored an throughwhich it is accessible is a piece of equipmenthaving a physicallocationandsuchlocationmaythusconstitute a "fixedplace of business" of theenterprisethatoperatesthe server (http://www.oecd.org/ctp/taxtreaties/PermanentEstablishment.pdf E.T:02.12.2015).

Burada web sitesi ve sunucu arasındaki farka dikkat çekilmiş ve tek başına firmaya ait web sitesinin mevcudiyetinin, vergi mükellefiyeti için yeterli koşulları yerine getirmediğinin altı çizilmiştir (Alptürk,2005:344).

Sonuç olarak web sitesi ve web sayfası, sunucu üzerinde depo edilen elektronik bilgi ve verilerden oluşmaktadır. Fiziki bir varlığı temsil etmemektedir. Dolayısıyla iş yerinin oluşması bakımından sabit bir yerin varlığından bahsedile-meyeceği gibi işyerinden de bahsedilemez. Ancak sunucu fiziki bir donanım sayılmaktadır. Belli bir süre bir yerde bulunması onu sabit bir yer haline getirmektedir ve bu özelliği yönünden işyeri olarak tanımlanmaya daha uygundur. Ancak yine de sunucunun işyeri olarak kabul edilmesi ne ölçüde doğru olduğu da tartışma konusudur. Sunucu her yere kolayca taşınabilecek ve işletilebilecek özelliktedir. Dolayısıyla işyeri tanımının elektronik ticaretteki gelişmeler doğrultusunda yeniden yapılmasına gereksinim bulunmaktadır (Alptürk,2005:342).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde bulunan, Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü tarafından verilen 14.10.2010 tarihli özalgede özetle web sayfasının işyeri sayılamayacağı, sunucunun ise işyeri sayılabileceğine ilişkin ifadeler bulunmaktadır. Özelgenin konu ile ilgili kısmı özet olarak Özelgenin tamamı için (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id:1079&uid=zisntefc3JbHg7F9&type=ozelge> E.T:02.12.2015) şu şekildedir:

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; hem Amerika Birleşik Devletleri hem de Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olduğunuz, ikamet ettiğiniz Amerika Birleşik Devletleri'nin New Jersey eyaletinde bulunan hediyelik eşya ticarethanenizdeki malları internet aracılığı ile sattığınız, Türkiye'den talepte bulunanlarca satış bedellerinin Türkiye'deki banka hesabınıza yatırıldığı, bu satışlara yönelik Türkiye'de işin takibi veya satışı için herhangi bir satış mağazası veya irtibat büronuzun bulunmadığı ve bu satışlardan elde ettiğiniz kazancın anılan ülkede vergilendirildiği belirterek, ülkemiz ile Amerika Birleşik Devletleri arasında yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre söz konusu internet satış işlemlerinizden elde ettiğiniz kazançtan dolayı gelir vergisi mükellefi olup olmayacağınız hususunda Başkanlığımızdan görüş talep etmektesiniz.

(...)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde, Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişilerin (dar mükellefler) sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği hükmüne yer verilmiş olup, aynı Kanunun 7'nci maddesinde de ticari kazancın Türkiye'de elde edilmesi, kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması şartına bağlanmıştır.

(...)

Anılan maddenin 1'inci fıkrasına göre, bu kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için, ABD mukimi şirketin ticari faaliyetini Türkiye'de sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi gerekmektedir.

"İşyeri" tanımı ise, Anlaşma'nın bir örneği ekli "İşyeri" başlıklı 5'inci maddesinde yapılmış olup, hangi hallerde diğer Devlette bir işyeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

(...)

Diğer taraftan, bir internet sitesi üzerinden elde edilen ticari kazancın diğer Akit Devlette vergilendirilmesi belli şartlar altında mümkün olabilmektedir. Buna göre, bir Akit Devlet teşebbüsüne ait internet sitesi tek başına bir işyeri kabul edilmemekte olup, söz konusu sitenin yüklendiği veya söz konusu siteye ulaşım imkanı sağlayan sunucunun (server) diğer Devlette sabit olması durumunda teşebbüs için bu diğer Devlette işyeri oluşmuş sayılmaktadır.

Bu nedenle ABD mukimi şirketin internet sitesi üzerinden Türkiye'den elde ettiği ticari kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için siteye ilişkin sunucunun Türkiye'de bulunması gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, ABD'de mukim şirketin Türkiye'de işyerinin oluşmaması durumunda, söz konusu firmanın ticari faaliyetlerinden dolayı elde ettiği kazançlardan vergi alma hakkı yalnızca ABD'ye ait olup, Türkiye'nin bu kazançlardan vergi alma hakkı bulunmamaktadır. Bununla birlikte, faaliyetlerin Türkiye'de işyeri oluşturacak nitelikte olması durumunda bu kazançlardan Türkiye'nin vergi alma hakkı bulunmakta; ancak vergileme hakkı işyerinden elde edilen kazançlarla sınırlı tutulmaktadır. Bu şekilde Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda, söz konusu gelirler ABD'de hesaplanacak vergiden mahsup edilebilecektir."

Özelgedeki ifadelerle göre web sitesi tek başına bir işyeri olarak kabul edilmeyecek ancak sunucunun işyeri vasfına sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla A.B.D. de faaliyet gösteren bir kişi ya da kurumun, sunucularının A.B.D. de sabit olması durumunda, web sitesi üzerinden Türkiye'den elde etmiş olduğu kazançlar vergilendirilmeyecek, ancak sunucular Türkiye'de olursa işyerinin varlığının oluşması söz konusu olacağından, böyle bir durumda kazanç bu işyeri ile sınırlı olmak üzere vergilendirilebilecektir. Ancak özgelgenin sonuna doğru;

"Bununla birlikte, faaliyetlerin Türkiye'de işyeri oluşturacak nitelikte olması durumunda bu kazançlardan Türkiye'nin vergi alma hakkı bulunmakta; ancak vergileme hakkı işyerinden elde edilen kazançlarla sınırlı tutulmaktadır." ifadesinden sunucuların Türkiye'de olmaması halinde de eğer faaliyetlerin bir

işyeri oluşturacak nitelikte olması durumunda da vergilemenin mümkün olabileceği anlamına gelebilecek bir ifade bulunmaktadır. Dolayısıyla eğer yapılan faaliyetlerin yoğunluğu işyeri oluşturacak nitelikte ise sunucunun nerede bulunduğu konusu önemini yitirmektedir.

Elektronik ticarete işyeri kavramı, vergilemeyi direkt olarak etkileyebilmekte, işyerinin oluşup oluşmadığı konusu bu yüzden önemli hale gelmektedir. Tek başına makale konusu olabilecek "elektronik ticarete işyeri kavramı" bu nedenle, ne kadar net, mükelleflerin tereddüde neden olmayacak şekilde belirlenirse o kadar yerinde olacaktır. Elektronik ticaretin hem dünyada hem de Türkiye' de toplam ticaretten aldığı payın sürekli olarak hızlı bir şekilde arttığı düşünülürse, önümüzdeki yıllarda böyle bir düzenlemeye duyulan ihtiyaç kesinlikle daha fazla hissedilecektir.

Bir diğer konu ise internet servis sağlayıcıların daimi temsilci olarak kabul edilip edilemeyeceğine ilişkindir. Buna göre nasıl bir ülkede elektronik ticaret aracılığıyla dar mükellefiyet kapsamında faaliyet gösteren bir şirketin sunucularının işyeri olarak kabul edilmesi mümkün olabilecek ise, aynı şekilde söz konusu firmaya bahsi geçen ülkede internet servisi hizmetinde bulunan internet servis sağlayıcılarının da "daimi temsilci" olarak kabul edilmesi mümkün olabilecek midir? Çünkü böyle bir durumda, vergilendirme için işyeri şartı sağlanmamış olsa bile daimi temsilci şartı sağlanmış olacağından o ülkede elde edilen faaliyetlerden sağlanan kazançların vergilendirilebilmesinin önü açılmış olacaktır. Ancak internet servis sağlayıcıların daimi temsilci olarak kabul edilebileceğine ilişkin görüş pek kabul görmemiştir. Çünkü daimi temsilciler temsil ettikleri teşebbüs adına çeşitli taahhütlerde bulunup sözleşme yetkilerine sahip iken, internet servis sağlayıcılarının böyle bir yetkisi bulunmama, sadece ticari amaçla çeşitli kişi ya da kuruluşlara internet hizmeti sunmaktadır. Nitekim OECD Model Anlaşması' nda da bu duruma vurgu yapılmaktadır (Söz konusu maddenin ilgili kısmının orijinal metni şu şekildedir."... because the ISPS (internet service provider) will not constitute an agent of the enterprise to which the web sites belong, because they will not have authority to conclude contracts in the name of these enterprises and will not regularly conclude such contracts or because they will constitute independent agents acting in the ordinary course of their business, as evidenced by the fact that they host the web sites of many different enterprises. It is also clear that since the web site through which an enterprise carries on its business is not itself a "person" as defined in Article 3, paragraph 5 cannot apply to deem a permanent establishment to exist by virtue of the web site being an agent of the enterprise for purposes of that paragraph (<http://www.oecd.org/ctp/taxtreaties/PermanentEstablishment.pdf> E.T:02.12.2015 ).

Elektronik ticaretten elde edilen gelirin niteliği, doğuracak vergisel sonuçlar açısından büyük önem arz etmektedir. Elektronik ortamlarda herhangi bir fiziki varlığa sahip olmayıp hiçbir aracıya gereksinim duyulmaksızın on-line olarak üreticilerden doğrudan doğruya elde edilen ürünlerin satışlarından elde edilen kazançların niteliği konusundaki ilk gelişme, bu tür mal ve hizmetlere Ottawa Konferansı' nda "dijital ürün" adının verilmesiyle yaşanmıştır. Daha sonra OECD bünyesinde oluşturulan teknik danışma kurulu (Technical Advisory Group-TAG) iki farklı öneride bulunmuş ve bunu bir diğer alt çalışma grubu olan mali ilişkiler komitesinin (Committee of Fiscal Affairs-



CFA) görüşlerine sunulmuştur. Bu önerilerden birincisi, elektronik ticaret yoluyla satışı gerçekleştirilen "dijital ürünler" den elde edilen gelirlerin firma karı olarak nitelendirilmesi, ikincisi ise söz konusu gelirlerin gayri maddi hak bedeli (royalty) olarak değerlendirilmesi şeklinde olmuştur(Çak,2002,96-97).

Bu iki görüş ABD ve AB ülkeleri arasında uzun bir süre tartışmalara yol açmıştır. Elektronik ticaret yapan satıcının royalty olarak kabul edilen gelirleri birçok ülkede kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Ancak bu tür vergileme yöntemi birçok aksamalara yol açmaktadır. Örneğin ABD mukimi web sunucusunu işleten ve web sitelerini konuk eden firmanın, royalty gelirlerini vergilendirmeye tabi tutan bir ülkedeki müşterilerinden küçük tutarlı ancak işlem sayısı yüksek olacak biçimde gelir elde etmesi durumunda stopaj usulü ile vergilendirme yoluna gidilmesi hem pratik olmayacak hem de elektronik ticareti güçleştirecektir (Alptürk,2005,346).

Ticari kazanç ve royalty olarak sınıflandırılmış olan dijital mal ve hizmetler sunumundan elde edilen gelirler ülkeler arası vergi anlaşmaları tarafından tam olarak tanımlanamamaktadır. OECD ülkeleri vergi uygulamalarında royalty olarak adlandırılan gelirler; bir yazara, bir mucide ya da bir yayıncıya haklarını devretmeleri karşılığında düzenli aralıklarla ödenen para veya menfaatler toplamının ifade etmektedir. Ticari kazançlar, işyeri aracılığıyla elde edildiği takdirde kaynak ülkesi tarafından vergilendirilmektedir. Gayri maddi hak bedellerinde ise, model anlaşmada vergileme hakkı ikamet ülkesine bırakılmakla birlikte, Türkiye' nin de taraf olduğu anlaşmada vergileme hakkı kaynak ve ikamet ülkeleri arasında paylaştırılmaktadır. Buna göre, Türkiye ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması yürürlükte bulunan bir ülke yerleşiminin ülkemizde elde ettiği gayri maddi hak bedelleri Türkiye tarafından belli bir oranı (%10) aşmamak üzere vergilendirilebilmektedir. Anlaşma hukukuna göre, gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilen kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'ndaki durumuna göre, gayri menkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve iratlar, bazı sınırlı hallerde ise serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmiştir (Alptürk,2005,346).

Bilindiği üzere gayri maddi hak bedellerinin ve firma karlarının OECD'nin model vergi anlaşmasının elektronik ticaretten elde edilen kazançların niteliklerine yönelik olarak düzenlenen 12. maddesine göre, ürünün tüketiminin gerçekleştiği ülkede vergilendirilmesi fikri benimsenmiştir. (OECD Model Anlaşması' nın 12. maddesi uyarınca hem firma karlarına hem de gayri maddi hak bedellerine vergisel açıdan aynı şekilde davranılacağı kararı alınmıştır.) Fakat bu noktada firma karlarının vergilendirilmesinde tüketimin gerçekleştiği ülkede vergilendirmenin yapılabilmesi için, ürünün satışını yapan firmanın tüketimin gerçekleştiği ülkede kendisine ait bir işyerine sahip olması şartı aranırken, ülkeler arasındaki bir kısım ikili vergi anlaşmasında (ABD-Fransa, ABD-Kanada vb.) gayri maddi hak bedelleri vergilendirilirken işyeri şartının aranmaması önemli tartışmalara yol açmıştır. Bu durum vergisel açıdan tamamen farklı sonuçlar doğurmaktadır. Bu durumu göz önünde tutan, ABD gibi dijital ürünlerin en büyük ihracatçısı konumunda olan ülkeler, dijital ürünlerden elde edilen gelirlerin firma karı olarak kabul edilmesi taraftarı olmuşlardır. Çünkü dijital ürünlerin ülkeler arası satışının yapılabilmesi için,

**Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci Ve Vergilendirilmesi: Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği**

satışın gerçekleştiği ülkede satış yapan firmanın şube niteliğindeki bir işyerine ihtiyacı bulunmamaktadır. Bu da vergilemenin, dijital ürünün tüketiminin yapıldığı ülkede gerçekleşmeyeceği anlamını taşıyacak, yani vergisel açıdan tüketime yapıldığı ülke aleyhine rekabeti bozucu bir ortam yaratılmasına sebebiyet verecektir. Diğer taraftan, dijital ürünleri ithal eden ülkeler ise bu tür ürünlerin satışlarından elde edilecek gelirlerin, gayri maddi hak bedeli olarak tanımlanması gerektiğini savunarak vergilendirme yetkisini ellerinde bulundurmak istemişlerdir. Tüm bu karışıklık ortamı daha sonra model vergi anlaşmasının 12. maddesine ilave edilmesi düşünülen ve 24 Mart 2000 tarihinde yayınlanan bir raporla (TreatyCharacterizationIssuesArisingFrom Electronic Commerce- OECD Technical Ad-visoryGroup) ortadan kaldırılmaya çalışılmış ve hangi dijital ürünlerin firma karı, hangilerinin ise gayri maddi hak bedeli olarak nitelendirileceği söz konusu raporda sayılmıştır (ÇAK,2002:97).

Bu rapora göre dijital ürünlerin indirilmesi, kiralanması veya sınırlı bir süre kullanım hakkının satın alınması, satın alınan bu ürünlerin güncellenmesi, veri barındırma hizmetleri (hosting veya bulut depolama), reklam hizmetleri, web sitesi üyelikleri, sanal ortamda verilen hizmetlerden elde edilen gelirler ticari kazanç olarak kabul edilecektir.

Örneğin ABD'de kurulu Apple Inc. şirketinin sanal mağazası olan iTunesStore üzerinden müzik, film, iPhone için çeşitli uygulamalar indirilmesi sonucu Apple Inc. şirketine ödenen bedeller ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Ayrıca bu film, oyun vb dijital ürünlerin sınırlı bir süre kullanımı veya kiralanması sonucu ödenen bedeller de ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu satışlara ilişkin vergilemenin dijital ürünün tüketiminin yapıldığı ülkede değil söz konusu dijital ürünlerin ihracatçısı sayılan ABD de yapılması söz konusu olacaktır. Eğer gayri maddi hak olarak değerlendirilmiş olsaydı bu sefer, Apple Inc.'e yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca stopaj yapılması söz konusu olacaktı. Yine aynı şekilde veri barındırma( hosting) hizmetleri sonucu elde edilen gelirler de ticari kazanç olarak değerlendirilir. Barındırma hizmetleri son yıllarda yaygınlaşmaya başlayan bir hizmettir ve bilgiler, fotoğraf veya diğer çeşitli dosyalar sabit disklerde değil de bulut depolama da denilen internet sunucularında saklanmakta, internet bağlantısı olan herhangi bir bilgisayardan tekrar bu dosyalara ulaşma imkanı söz konusu olmaktadır. OECD Model Anlaşmasına göre bu tür hizmetlerden elde edilen gelirler de ticari kazanç sayılmaktadır. Bunların dışında reklam hizmetleri, sanal ortamda verilen mimarlık, avukatlık ve buna benzer diğer çeşitli hizmetler, bu hizmetlere ilişkin çeşitli teknik servis hizmetleri de ticari kazanç sayılacaktır.

OECD Model Anlaşması'na göre, dijital ürün, yeniden satılmak veya yeniden üretilmek amaçlı indirilmiş ise, bu işlem karşılığında elde edilen gelirin ticari kazanç değil gayri maddi hak olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde telif hakkı korumalı olan haber, makale gibi yayınların kullanılması sonucu ödenen bedeller ve çeşitli ticari teknik bilgi veya ticari sır niteliğindeki bilgilerin kullanılması sonucu ödenen bedeller de gayri maddi hak olarak değerlendirilmekte ve yapılan ödemeler esnasında vergi kanunlarında veya çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında yer alan vergi kesintisi konusuna dikkat edilmesi gerekmektedir (Açıklamaların tamamı için; <http://www.oecd.org/ctp/consumptiontax/1923396.pdf> E.T:03.12.2015).

Yurtdışından Türkiye'ye ithal edilen alan adı (hosting) teslimlerinde vergilendirmenin nasıl yapılacağına ilişkin bir mükellef tarafından talep edilen özelge bu konuya ilişkin örnek olarak verilebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafından 11.05.2012 tarihinde verilen özelgede (Özelgenin tamamı için; <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079uid=Bx2AHhoUIgausHotype=ozelge>); internet ağı üzerinden Hindistan, Amerika ve Almanya'dan alan adlarının (domain) alınarak Türkiye'de satılması suretiyle hosting hizmeti yapılması ve bu hizmet nedeniyle yapılan gelir vergisi tevkifatının ise muhtasar beyanname ile beyan edilip ödendiği ifade edilmiş, söz konusu bu işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı hususunda İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan görüş talep edilmiştir. Bu talep üzerinde verilen özelgede, yurt dışından satın alınan alan adı (domain) karşılığında yapılan ödemelerin gayri maddi hak ödemesi niteliğinde olduğu ifade edilmiş, yapılan bu ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Buradaki durum, tam mükellef bir kurumun, Türkiye'de hosting hizmeti sunabilmesi için yurt dışından alan adı (domain) satın alması söz konusu olduğundan yapılan ödemeler gayri maddi hak olarak değerlendirilecektir. Ancak yurt dışından hosting hizmeti alınmış olsa idi, bahsedilen ödemeler gayri maddi hak olarak değil ticari kazanç şeklinde değerlendirilmesi söz konusu olacaktı. Sonuç olarak elde edilen gelirin ne şekilde belirleneceğinin vergilendirmeye önemli etkisi olduğundan, elektronik ortamda yapılan ticari işlemlerin ve ödemelerin niteliğinin açık ve net bir şekilde belirlenmesi önemli hale gelmektedir.

## SONUÇ

Yeni teknolojilerle elektronik ticaret çalışmasının başlangıç aşaması olarak rekabet avantajı, müşteri tatmini ve sadakati, müşteri güveni gibi kavramların tanımlarının yapılmış olması olumlu bir durumdur.

Elektronik ticaretin her ülkede eşit şekilde kullanıldığı söylenemez. Bununla birlikte gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için belirli ticaret kriterlerini ve standartlarını aştıkları söylenebilir. Yeni teknolojilerle elektronik ticaret çalışması, firmaların etkinlik ve verimlilikleriyle birlikte aynı zamanda da karlarını arttırma süreçlerine yardımcı olmaktadır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler bu süreci desteklerken, geri kalmış ülkeler kendi ticaret düzeylerini yükseltme düşüncesi içine girebilmektedir.

Elektronik ticaret kimi yönüyle az maliyetli, kimi yönüyle ise oldukça maliyetli olduğu için firmalar kararsızlık içinde yer almaktadır. Ülkemizde genel olarak yaşanan ekonomik güçlükler karşısında başarılı bir elektronik ticaret kullanımı firmanın gelir düzeyinin yükselmesi açısından önemlidir. Yeni teknolojilerle elektronik ticaret çalışmasının başarılı olabilmesi ve amaçlarına ulaşabilmesi için yeni teknolojilerin oldukça iyi düzeyde kullanılması gerekmektedir. Elektronik ticaret gerek işletme gerekse iş görenler açısından işletme amaç ve hedeflerini olumlu yönde etkileyebilmektedir. Elektronik

ticarete kullanılan yöntem ne olursa olsun başarıya ulaşmanın birinci şartı, bu ticaret yöntemini sürekli olarak yeni teknolojilerle desteklemektir.

Günümüzün çağdaş yöneticileri geleneksel ticaret yöntemleri ile elektronik ticaretin de gelişen yüzünü unutmamalıdır. Sürekli değişen teknolojileri takip ederek, bunları işletme bünyesine entegre etmeli, bu sayede elektronik ticaret ağlarını geliştirmelidirler.

21. yüzyılda yaşanan teknolojik gelişme ve ilerlemeler yaşamın her alanında olduğu gibi ticarete de önemli değişikliklere sebebiyet vermiş, özellikle internetin yaygınlaşması sonucu, pratik ve hızlı olduğundan dolayı hem ticari işlemler hem de buna ilişkin ödemelerin elektronik ortamda yapılması gün geçtikçe daha da fazlaşmıştır. Elektronik ticaretin 2013 yılında çıkması beklenen, "E-Ticaret Kanunu" olarak da bilinen "Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" ile daha sağlam ve güvenilir bir ortamda yapılması amaçlanmaktadır. Elektronik ticaretin toplam ticaret hacminden aldığı payın, hem dünyada hem de Türkiye'de hızlı bir şekilde artmasından dolayı bu işlemlerin doğru bir şekilde vergilendirilmesi de gün geçtikçe daha da önem kazanmaktadır. Ancak geçerli kanunlar elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda, özellikle elektronik ticarete işyeri kavramı, gelirin elde edildiği yer ve niteliğinin belirlenmesi, vergileme hakkı gibi konular başta olmak üzere yetersiz kalabilmektedir. Özellikle uluslararası işlemler söz konusu olduğunda ve dijital ürünlerin elektronik ticarete konu olduğunda bu problemler daha da fazla hissedilmektedir. Problemlerin kaynağı uluslararası işlemler olduğunda, problemlerin çözümü için de uluslararası işbirliği ve genel kabul görmüş çözümlerin mutlaka gerekli olduğu da kesindir. Özellikle iki binli yılların başından itibaren OECD başta olmak üzere, çeşitli global kuruluşlar aracılığıyla bu tür problemlerin giderilmesi için çeşitli düzenlemeler yapılmış, ancak bir yandan da hız ve pratiklik vb. konularda önemli avantajlar sağlayan ve coğrafi sınırların dezavantajlarını ortadan kaldıran elektronik ticaretin olumlu etkilerinin bu düzenlemelerden olumsuz olarak etkilenmemesinin önemli olduğu hususu gözden kaçmamalıdır.

#### **KAYNAKÇA**

- Alptürk, Ercan, Elektronik Ticaretin Hukuku Ve Vergilendirilmesi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, İstanbul, 2005
- Bucaklı, A.T., 2007. "Elektronik Ticaret", Yüksek Lisans Tezi, Kadir Has Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çak, Murat, Dünyada Ve Türkiye' De Elektronik Ticaret Ve Vergilendirilmesi, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2002-6, S87-88
- Ergin, N., 2007. "E-Ticarette Müşteri Sadakatinin Ve Güveninin Sağlanması Ve Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Haşiroğlu, S.B., 1999. Enformasyon Toplumunda, E-Ticaret Ve Stratejileri, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 171s.
- Karaca, D., 2006. "Avrupa Birliği'nde E-Ticaret Kavramı, Ab'de Türkiye'de Bu Konuda Yapılan Hazırlıklar, Çalışmalar Ve E Ticaretin Vergilendirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ss.42.
- Kırçova, İ., 2005. İnternette Pazarlama, Beta Yayıncılık, İstanbul, 240s.

[Http://Haber.Gazetevatan.Com/Internetten-Alisveriste-Hedef\\_Buyuk/495738/2/Haber](http://Haber.Gazetevatan.Com/Internetten-Alisveriste-Hedef_Buyuk/495738/2/Haber), E.T: 01.12.2015  
[Http://Www.Bkm.Com.Tr/Istatistik/Sanal\\_Pos\\_ile\\_Yapilan\\_Eticaret\\_Islemleri.Asp](http://Www.Bkm.Com.Tr/Istatistik/Sanal_Pos_ile_Yapilan_Eticaret_Islemleri.Asp), E.T: 02.12.2015  
[Http://Www.Ekonomi.Gov.Tr/Etk/Index.Cfm?Sayfa=47732779-D8d3-8566-45077f7c29bebe1](http://Www.Ekonomi.Gov.Tr/Etk/Index.Cfm?Sayfa=47732779-D8d3-8566-45077f7c29bebe1), E.T: 01.12.2015  
[Http://Www.Forbes.Com/2010/01/18/China-Internet-Commerce-Markets-Equities-Alibaba.Html/](http://Www.Forbes.Com/2010/01/18/China-Internet-Commerce-Markets-Equities-Alibaba.Html/), Eriřim Tarihi: 01.12.2015  
[Http://Www.Gib.Gov.Tr/Fileadmin/User\\_Upload\\_V1/Cv1/Tablo/57.Xls.Htm](http://Www.Gib.Gov.Tr/Fileadmin/User_Upload_V1/Cv1/Tablo/57.Xls.Htm)  
E.T:02.12.2015  
[Http://Www.Gib.Gov.Tr/Index.Php?id:1079&Uid=Zisntefc3jbhg7f9&Type=Ozge](http://Www.Gib.Gov.Tr/Index.Php?id:1079&Uid=Zisntefc3jbhg7f9&Type=Ozge)  
E.T:02.12.2015  
[Http://Www.Guardian.Co.Uk/Technology/2010/Oct/28/Net-Worth/100bn-Uk](http://Www.Guardian.Co.Uk/Technology/2010/Oct/28/Net-Worth/100bn-Uk), E.T: 01.12.2015  
[Http://Www.Oecd.Org/Ctp/Consumptiontax/1923396.Pdf](http://Www.Oecd.Org/Ctp/Consumptiontax/1923396.Pdf) E.T:03.12.2015  
[Http://Www.Oecd.Org/Ctp/Taxtreaties/Permanentestablishment.Pdf](http://Www.Oecd.Org/Ctp/Taxtreaties/Permanentestablishment.Pdf)  
E.T:02.12.2015  
[Http://Www.Oecd.Org/Ctp/Taxtreaties/Permanentestablishment.Pdf](http://Www.Oecd.Org/Ctp/Taxtreaties/Permanentestablishment.Pdf)  
E.T:02.12.2015  
[Http://Www.Thomaswhite.Com/Explore-The-World/Postcard/2012/Middle-East-Online-Retail.aspx](http://Www.Thomaswhite.Com/Explore-The-World/Postcard/2012/Middle-East-Online-Retail.aspx), Eriřim Tarihi: 01.12.2015  
[Www.Internetworldstats.Com](http://Www.Internetworldstats.Com) E.T:01.12.2015  
[Www.Sabah.Com.Tr/](http://Www.Sabah.Com.Tr/) E.T:02.12.2015

