



**T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI**

**TİCARİ OLARAK KABUL EDİLMEYEN
İNTERNET SATIŞLARININ VERGİLEME
KARŞISINDAKİ DURUMU**

Yüksek Lisans Tezi

SAİT PAŞA

İZMİR – 2021

T.C.

**İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI**

**TİCARİ OLARAK KABUL EDİLMİYEN
İNTERNET SATIŞLARININ VERGİLEME
KARŞISINDAKİ DURUMU**

Yüksek Lisans Tezi

SAİT PAŞA

DANIŞMAN: PROF. DR. BERNUR AÇIKGÖZ

İZMİR - 2021

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Ticari Olarak Kabul Edilmeyen İnternet Satışlarının Vergileme Karşısındaki Durumu” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla doğrularım.

19.08.2021

Sait PAŞA

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Ticari Olarak Kabul Edilmeyen İnternet Satışlarının Vergileme Karşısındaki Durumu

İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde son dönemlerde yaşanan hızlı ve önemli gelişmeler ve bu gelişmelere bağlı olarak küresel bir özellik kazanan iletişim ağlarının, coğrafi sınırları ortadan kaldırarak dünya genelindeki insanların hızlı ve kolay bir şekilde iletişim kurmasını mümkün hale getirmesi, toplumların birbiriyle olan etkileşiminin belirgin bir şekilde artmasını sağlayarak küreselleşme eğilimlerini doğrudan etkileyen ve hızlandıran bir faktör olmuştur.

Elektronik ticaretin gelişimi ile vergi alanında da birçok değişim gerçekleşmiştir. Vergi sisteminde amaç, ödeme gücüne göre herkesten vergi alınmasıdır. Elektronik ticaretin gelişmesiyle işletmelere ve tüketicilere kolaylık sağlanmış fakat devlet açısından da vergi kayıplarına yol açmıştır. Oluşan bu sorunun uluslararası boyutta bir sorun haline dönüşmesi ile uluslararası çözüm arayışı içine girilmiştir.

İçerisinde bulunduğumuz teknoloji çağında her geçen gün farklı alanlarda değişimler yaşanmakta ve insanların ürettikleri ürün ve hizmetleri pazarlayarak müşterilerine ulaşma şekli de değişmektedir. Bu değişimlerin başında sosyal medya platformları kullanılarak gelir elde etme yöntemi gelmektedir. Bu çalışmanın amacı, sosyal medya üzerinden verilen reklam ve satışların vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunların değerlendirilmesi ve çözüm önerileri sunulmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Elektronik Ticaret, Sosyal Medya, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, İnternet Satışlarının Vergilendirilmesi, İnternet.

ABSTRACT

Master Thesis

The Situation of Non-Commercial Internet Sales Against Taxation

Izmir Kâtip Çelebi University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Finance and Fiscal Management Program

The rapid and important developments in information and communication technologies and the communication networks that have gained a global feature depending on these developments, which make it possible for people around the world to communicate quickly and easily by eliminating geographical borders and increase the interaction of societies with each other, is a factor directly affecting and accelerating globalization trends.

With the development of electronic commerce, many changes are taken place in the tax field. The purpose of the tax system is to collect taxes from everyone based on their solvency. The developments in electronic commerce provided convenience to businesses and consumers, but also caused tax losses for the state. With the transformation of this problem into an international problem, an international solution has been sought.

In the age of technology, changes are experienced in various areas every day, and the way people reach their customers, by marketing the products and services they produce, is also changing. At the forefront of these changes is the method of generating income using social media platforms. The purpose of this study is to evaluate the problems that arise in the taxation of advertisements and sales on social media and to offer solutions.

Keywords: Electronic Commerce, Social Media, Taxation of Electronic Commerce Taxation of Internet Sales, Internet.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x
TABLolar LİSTESİ.....	xii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xiii
ÖNSÖZ.....	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK ELEKTRONİK TİCARET

1.1. Elektronik Ticaret Kavramı	2
1.2. Elektronik Ticaretin Kapsamı	6
1.2.1. Elektronik Ticaret ve Geleneksel Ticaret Arasındaki Farklar	8
1.3. Elektronik Ticaretin Araçları	10
1.3.1. Telefon.....	10
1.3.2. Faks	12
1.3.3. Televizyon	12
1.3.4. Elektronik Fon Transfer Sistemi	13
1.3.5. Elektronik Veri Değişimi	13
1.3.6. Elektronik Posta	14
1.3.7. World Wide Web (WWW).....	15
1.3.8. Haber Ağları (USENET-NETNEWS).....	19
1.3.9. Dosya Taşıma Protokolü (FTP).....	19
1.4. Elektronik Ticaretin Türleri	20

1.4.1. İşletmeler Arası Elektronik Ticaret (Business to Business).....	19
1.4.2. İşletme - Tüketici Arası Elektronik Ticaret (Business to Consumer)	20
1.4.3. İşletme - Devlet Arası Elektronik Ticaret (Business to Government)	22
1.4.4. Tüketici - Devlet Arası Elektronik Ticaret (Consumer to Government).....	21
1.5. Dünyada Elektronik Ticaretin Gelişimi	23
1.6. Türkiye’de Elektronik Ticaretin Gelişimi.....	24
1.7. Elektronik Ticaretin Avantaj ve Dezavantajları.....	25

İKİNCİ BÖLÜM

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. Elektronik Ticarete Vergilendirme İlkeleri.....	29
2.1.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme İlkesi	31
2.1.2. Uluslararası Bir Yaklaşımın Benimsenmesi.....	32
2.1.3. Yeni Vergilerin Konulmaması İlkesi	33
2.1.4. Sade, Şeffaf, Basit, Yeterli ve Uygulanabilir Olma İlkesi	33
2.1.5. Etkin, Verimli ve Adaleli Olma İlkesi	34
2.1.6. Rekabet Eşitliği (Tarafsızlık) İlkesi	34
2.1.7. Esneklik İlkesi	34
2.1.8. Diğer İlkeler	35
2.2. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Tarafından Yapılan Çalışmalar	34
2.2.1. Turku Konferansı	35
2.2.2. Ottawa Konferansı.....	36
2.3. Avrupa Birliği (AB) Tarafından Yapılan Çalışmalar	36
2.4. Seçilmiş Ülkelerde Ulusal Alanda Yapılan Çalışmalar	38
2.4.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)	39
2.4.2. Avustralya	39
2.4.3. Kanada.....	40

2.4.4. Japonya	40
2.4.5. Hollanda	41
2.5. Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi İle İlgili Yapılan Çalışmalar	42
2.5.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı	42
2.5.2. Elektronik Ticaret Kurulu (ETİK).....	43
2.5.3. Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu	44
2.5.4. Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK)	44
2.6. Elektronik Ticaretin Çeşitli Vergiler Açısından Değerlendirilmesi.....	45
2.6.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Elektronik Ticaret	46
2.6.1.1. Mükellefiyet Biçiminin Tespiti.....	46
2.6.1.1.1. Tam Mükellefiyet.....	46
2.6.1.1.2. Dar Mükellefiyet	47
2.6.2. Katma Değer Vergisi Açısından Elektronik Ticaret	49
2.6.3. Damga Vergisi Açısından Elektronik Ticaret	49
2.6.4. Gümrük Vergisi Açısından Elektronik Ticaret	50
2.6.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Açısından Elektronik Ticaret.....	50
2.7. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar	51
2.7.1. Elektronik Ticaretin Uluslararası Vergi Hukuku Açısından Karşılaşılan Sorunlar	51
2.7.1.1. Kaynak İlkesi Açısından Karşılaşılan Sorunlar	51
2.7.1.2. İkamet İlkesi Açısından Karşılaşılan Sorunlar	52
2.7.1.3. İşyeri Açısından Karşılaşılan Sorunlar	52
2.7.1.4. Çifte Vergilendirme Açısından Karşılaşılan Sorunlar	52
2.8. Elektronik Ticaretin Niteliğinden Kaynaklanan Sorunlar.....	53
2.8.1. Bilgi Kaynağının Aşınmasından Kaynaklanan Sorunlar.....	53
2.8.2. Elektronik Para Uygulamalarından Doğabilecek Sorunlar	54
2.8.3. Dijital Ürünlerde Karşılaşılan Sorunlar.....	54
2.8.4. Gelirin Elde Edildiği Yerin Belirlenmesinden Kaynaklanan Sorunlar	54

2.8.5. Kimlik ve Ödeme Bilgilerindeki Belirsizlikler	55
2.8.6. Off-Shore Bankacılığı ve Vergi Cennetlerinin Yarattığı Sorunlar.....	55
2.9. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Önerileri	56
2.9.1. OECD'nin Çözüm Önerileri.....	56
2.9.2. Avrupa Birliği'nin Çözüm Önerileri	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE SOSYAL MEDYA ÜZERİNDEN VERİLEN REKLAM VE SATIŞLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1. Sosyal Medya Tanımı.....	59
3.2. Sosyal Medya Reklamlarının Yasal Mevzuatta Yeri	59
3.2.1. Sosyal Medya Reklamlarının Gelir Vergisi Kanunundaki Yeri.....	59
3.2.1.1. Gelirin Ticari Kazanç Olarak Değerlendirme Hali.....	60
3.2.1.2. Serbest Meslek Kazancı Açısından Değerlendirme Hali.....	62
3.3. Sosyal Medya Reklamlarının Kurumlar Vergisi Kanunundaki Yeri	62
3.3.1. Tam Mükellef Kurumlar Açısından Değerlendirme	63
3.3.2. Dar Mükellef Kurumlar Açısından Değerlendirme.....	64
3.4. Sosyal Medya Reklamlarının Katma Değer Vergisi Kanunundaki Yeri	65
3.5. Sosyal Medya Reklamlarının Vergi Usul Kanunundaki Yeri.....	66
3.6. Sosyal Medya Reklamlarının Damga Vergisi Kanunundaki Yeri	66
3.7. Sosyal Medya Reklamlarının 7194 Sayılı Kanundaki Yeri (Dijital Hizmet Vergisi Açısından)	67
3.8. Sosyal Platformlarda Elektronik Ticaretin Yapılış Şekilleri.....	68
3.8.1. Elektronik Mağaza Kuranlar	68
3.8.2. Elektronik Mağazaları Kullananlar	68
3.8.2.1. Fiili Bir İşyerlerinin Olması Durumu	68
3.8.2.2. Fiili İşyerleri Bulunmayanların Sanal Mağazaları Kullanması Durumu	69

3.9. Mal veya Hizmet Tesliminin Elektronik Ortamda Yapılması	70
3.10. Elektronik Mağaza Harici Sosyal Platformları Kullananlar	71
3.10.1. Sosyal Platformlarında İş Yeri Kabul Edilmesi Hususu	72
3.10.2. Evde Çalışılarak Üretilen Ürünlerin Sosyal Platform Aracılığıyla Satılması	73
3.10.3. Serbest Meslek Kazancı Kapsamındaki Faaliyetlerin Sosyal Platformlar Aracılığı ile Yapılması	76
SONUÇ	78
KAYNAKÇA	82

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme
ATM	: Bankamatik Makineleri
B2B	: İşletmeden İşletmeye Elektronik Ticaret
B2C	: İşletmeden Müşteriye Elektronik Ticaret
B2G	: İşletmeden Devlete Elektronik Ticaret
BEPS	: Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması
BKM	: Bankalararası Kart Merkezi
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
BTYK	: Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu
C2G	: Tüketiciden Devlete Elektronik Ticaret
CCRA	: Kanada Gümrük ve Gelir İdaresi
DHV	: Dijital Hizmet Vergisi
EDI	: Elektronik Veri Değişimi
EFT	: Elektronik Fon Değişimi
EİK	: Elektronik İmza Kanunu
E-Posta	: Elektronik Posta
E-Ticaret	: Elektronik Ticaret
ETİK	: Elektronik Ticaret Kurulu
ETKK	: Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu
FTP	: Dosya Taşıma Protokolü
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu

HTML	: Hyper Text Markup Language
HTTP	: Hyper Text Transfer Protocol
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KEP	: Kayıtlı Elektronik Posta
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MOSS	: Mini One Stop Shop
OECD	: Ekonomik İş Birliği ve Kullanma Örgütü
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
UN-CEFACT	: Birleşmiş Milletler Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma İşlemleri Kolaylaştırma Merkezi
VEDOP	: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WTO	: Dünya Ticaret Örgütü
WWW	: World Wide Web

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1	10
Tablo 2	11
Tablo 3	19

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1	18
Grafik 2	24
Grafik 3	24
Grafik 4	25

ÖNSÖZ

Öncelikle, bu çalışmanın hazırlanma sürecinde değerli yardım ve katkılarıyla beni yönlendiren, sadece danışmanlık yapmaktan ziyade rehberlik ve kılavuzluk eden, her seferinde beni destekleyip bana güveniyle çalışma azmimi arttıran ve hiçbir yardım ve emeğini esirgemeyen çok değerli ve kıymetli hocam Bernur AÇIKGÖZ'e şükranlarımı sunarım. Ayrıca tez çalışmama değerli katkılarından dolayı değerli hocalarım İbrahim Attila ACAR ve Özgür SARAÇ'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışmam boyunca her konuda yanımda olan ve bu konuda beni destekleyen tüm arkadaşlarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak, bugünlere gelmemde maddi manevi desteklerini esirgemeyen değerli annem, babam, ablam ve ağabeyime teşekkürlerimi sunarım.

Sait PAŞA

İzmir-2021

GİRİŞ

Teknolojide yaşanan gelişmeler sonucunda insanlar ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yaptıkları alışverişler için hızlı ve pratik çözümler geliştirmeye çalışmaktadırlar. Bu bağlamda internetten yapılan alışverişler günümüzde alışveriş yapma yöntemlerinin en hızlı ve pratik yolu olarak görülmekte olup, bu açıdan değerlendirildiğinde insanlar yapmış oldukları geleneksel alışverişlerden vazgeçip internet aracılığıyla alışverişe yönelmektedirler.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda ortaya çıkabilecek olan sorunlarla ilgili çözümlerin basit olması, vergi mükelleflerinin bu çözümler ile ilgili gönüllü olarak uygulayabileceği bir sistemin olması, elektronik ticaretin gelişiminin engellenmemesi, elektronik ticaretin geleneksel ticarete kıyasla avantajlı veya dezavantajlı bir konuma getirilmemesi gerekmektedir.

İçerisinde bulunmuş olduğumuz teknoloji çağında farklı alanlarda sürekli olarak değişimler yaşanmakta, insanların üretmiş oldukları ürün ve hizmetlerini pazarlamak suretiyle müşterilerine ulaştırma şekli de değişmektedir. Eski dönemlerde üretmiş oldukları ürünleri farklı bölgelere ulaştıran tüccarlar, günümüzde ürünlerini sosyal medya platformları aracılığıyla müşterilerine kolaylıkla ulaştırmaları sayesinde ürünlerini daha hızlı bir şekilde pazarlama imkanına sahip olmuşlardır.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, elektronik ticaret ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir. İkinci bölümde, elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusu genel hatlarıyla ele alındıktan sonra elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusundaki sorunlara ve çözüm önerilerine değinilmiştir. Üçüncü bölümde ise sosyal medya üzerinden verilen reklam hizmetlerinin ve sosyal medya üzerinden yapılan satışların vergilendirilmesi konusu ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK ELEKTRONİK TİCARET

1.1. Elektronik Ticaret Kavramı

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde son dönemlerde yaşanan hızlı ve önemli gelişmeler ve bu gelişmelere bağlı olarak küresel bir özellik kazanan iletişim ağlarının, coğrafi sınırları ortadan kaldırarak dünya genelindeki insanların hızlı ve kolay bir şekilde iletişim kurmasını mümkün hale getirmesi, toplumların birbiriyle olan etkileşiminin belirgin bir şekilde artmasını sağlayarak küreselleşme eğilimlerini doğrudan etkileyen ve hızlandıran bir faktör olmuştur. Gelişen internet teknolojisinin giderek yaygınlaşması coğrafi sınırları ortadan kaldırmış, ayrıca zaman kavramını da önemli ölçüde etkilemiştir. Teknolojideki söz konusu gelişmeler ekonomide meydana gelen değişiklikler başta olmak üzere hayatın her alanında değişikliklere neden olmuş ve işletmeler için yeni ticaret modeli olarak görülen elektronik ticaret ortaya çıkmıştır (Organ ve Coşkun Karadağ, 2011: 83).

Elektronik ticaretin, doksanlı yıllar sonrasında teknolojideki gelişmelerin hayatımıza adapte olması ile ivme kazanması, kıyaslama yapıldığında geleneksel ticarete göre çoğu gider türlerinde maliyet avantajı ve müşteriye ulaşmanın daha kolay olması ile bu ticaret türünün yeni girişim, farklı firma ve sektörlerin oluşmasına da katkı sağlamıştır. Dünyada elektronik ticaretin ortaya çıkmasıyla birlikte ülke ekonomilerinde büyüme hızlanmış, yeni iş olanakları ve tüketiciler için yeni fırsatlar oluşmuş ve yeni ticari faaliyetler yaratılmıştır (Alkan, 2003: 11).

Elektronik ticaretle ilgili birçok kurum ve kuruluşun farklı tanımları bulunmaktadır. Elektronik ticaretle ilgili yapılan tanımlar şunlardır:

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) elektronik ticareti; *“Kurumların ve bireylerin katıldığı; metin, ses ve görsel imaj gibi sayısallaştırılmış*

verilerin işlenerek açık ve kapalı ağlar üzerinden iletilmesine dayanan ticaretle ilgili işlemlerdir” şeklinde tanımlamıştır (Pehlivanlı, 2018: 4).

Elektronik ticaretle ilgili süreci OECD şu şekilde tanımlamaktadır (Avcu Şakirler, 2019: 2-3):

- Ticari faaliyet gerçekleştirmeye karar vermiş olan işletme veya müşterinin, araştırmalarını elektronik ortamda yapıp bilgi sahibi olması,
- Ödeme işleminin ticaretin yapılmasıyla beraber gerçekleştirilmesi,
- Mal veya hizmetin, ödeme işleminin ardından müşteriye teslim edilmesi,
- Satış sonrasında teknik hizmetlerin tesliminin yapılması.

Dünya Ticaret Örgütü'nün (WTO) yapmış olduğu elektronik ticaret tanımı ise; *“elektronik ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır”* şeklindedir (Canpolat, 2001: 13).

Birleşmiş Milletler Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma İşlemleri Kolaylaştırma Merkezi'ne (UN-CEFACT) göre elektronik ticaret; *“iş, yönetim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılanmış 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 paylaşılmasıdır”* (Çetin ve Çitli, 2012: 9).

Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu'nun (ETKK) tanımına göre elektronik ticaret; *“bireylerin ve kurumların, internet veya intranet ortamlarında yazı, ses, görüntü biçimindeki sayısal bilgileri işlemesi, iletmesi ve saklaması ve bir değer yaratmayı amaçlayan ticari işlemlerin bütünü”* şeklinde ifade edilmektedir (Çavdar, 2011: 27).

Elektronik ticaretin birçok özelliği bulunmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir (Elibol ve Kesici, 2004: 308-309):

- Elektronik ortamda yapılan alım satım işlemlerini ifade eden elektronik ticaretin en önemli noktası, ticari işlemi gerçekleştiren taraflar arasında interaktif olarak gerçekleştirilmesidir.
- İşletmeler için elektronik ticaret, uluslararası pazarlara ulaşma açısından önemli bir fırsattır.

- Elektronik ticaret, kendisi ile ilgili yapılacak çalışmalarda kesin kararlar alınmasını gerektirebilir.
- Elektronik ticaret yeni ve kapsamlı bir çalışma kültürü oluşturduğu gibi, kendilerine ait ve farklı bir kültüre sahip olan tüketicilere hitap etmektedir. Fakat bu yeni kültür, internetin hızlı bir şekilde topluma yayılması ile kapsamını genişletmektedir.
- Elektronik ticaret sisteminde pazar payının ve tüketici kitlesinin önceden belirlenmesi neredeyse imkansızdır.
- Elektronik ticaret ile tanıtılan işletme hizmetleri, işletmelerin önümüzdeki yıllardaki yerini belirleyecektir.
- Elektronik ticaret bölgesellikten kurtulup uluslararasılaşma gerektirir. Elektronik ticaret internet kanalıyla verilen bilgi, ürün ve sunulan hizmetlere dünyanın her bölgesinde hızlı ve rahat bir şekilde erişim hizmeti sağlamaktadır.
- Elektronik ticaretin 7/24 hizmet veren altyapısı, iletişimi ve alışveriş esnasındaki zaman problemini ortadan kaldırarak hizmet vermektedir.
- Elektronik ticaretin güvenilir olduğu her türlü istatistiklerle kanıtlanmış olup, gelişmekte olan daha farklı teknolojilerin güvenilirliği elektronik ticareti daha da güçlendirmesi beklenmektedir.
- Elektronik ticaretin altyapısı, tüketicilerin tercih ettiği ürünler, alışkanlıkları ve nüfus potansiyeli takip edilebilir ve bu edinilen bilgiler toplanarak kullanılan ürün veya hizmet satın alanla, satan işletme arasında “kişiyeye özel” ticari bir ilişki kurulabilir.

Elektronik ticaretin tarihçesi açısından yapılmış faaliyetler aşağıda sıralanmıştır (Keleş, 2019: 6-7):

- Michael Aldrich 1979 yılında online alışverişi keşfetmiştir.
- İngiltere'nin ilk online alışverişi 1981 yılında Thomson Holidays tarafından yapılmıştır.
- Minitel, Fransa'da 1982 yılında France Telecom tarafından online sipariş olarak kullanılmıştır.
- 1984 yılında Gateshead SIS / Tesco tarafından tüketiciye online alışveriş olarak kullanıma sunulmuştur.

- 1987 yılında Swreg yazılım ve shareware satmaya başlamış olup, yazılımcılar elektronik hesaplar üzerinden online ürün satabilmişlerdir.
- 1990 yılında Tim Berners-Lee, ilk web tasarımcısı “World Wide Web” i yazmıştır.
- Web tasarımcısı olan Mosaic 1993 yılında yayınlanmıştır (1997 yılında teknik desteği ve geliştirilmesi durdurulmuştur).
- 1994 Ekim ayında Mozilla adı ile Navigator web yazılım tarayıcısı yayınlanmıştır. Aynı yıl içerisinde Pizza Hut sipariş olarak alma hizmetini web sayfası vasıtasıyla elektronik ortama taşıyıp gerçekleştirilmiştir. Bulunduğu yılda elektronik ortamda dergi abonelikleri yapılmaya başlanmış olup, online olarak çiçek satışının da yapıldığı görülmüştür. Otomobil ve bisiklet gibi ürünlerin elektronik ortamda satışı görülen yılda, şifreleme yöntemi olan SSL güvenlik amacıyla geliştirilmiştir.
- İlk internet radyosu Radyo HK ve Net Radio reklam olmadan 1995 yılında faaliyetine başlarken, günümüzde çok yaygın olan alışveriş ağı Amazon.com da aynı yıl içerisinde Jeff Bezos tarafından kurulmuştur. Cisco ve Dell firmaları tarafından gerçekleştirilmiş ticari işlemler internet ortamına taşınmıştır. Aynı yıl içerisinde AuctionWeb, Pierre Omidyar tarafından kurulmuştur.
- 1998 yılında e-posta pulları elektronik ticaret vasıtasıyla satılmaya ve internetin sağlamış olduğu çeşitli ağlar kullanılmaya başlanmıştır.
- 1997 yılında 149 bin dolara satın alınan Business.com, eCompanies’e 1999 yılında 7.5 milyon dolara satılmıştır. Peer-to-peer dosya yazılım paylaşımı olan Napster’i kullanıma sunmuştur. ATG Mağazaları internet üzerinden dekoratif ev ürünlerinin satışına başlanmıştır.
- 2000 yılında Dot-com krizi meydana gelmiştir.
- 2002 yılında PayPal satın alma fiyatı 1.5 milyar dolar ile eBay bünyesine dahil olmuştur. Niche perakende şirketinin olan CSN mağazaları ve Net Shops gibi mağazaların ürünlerini, birden fazla olarak kullanılan web adresi ürünlerin elektronik ortamda satışını sağlamıştır.

- 2005 yılında günümüzde en çok kullanılan platformlardan biri olan Youtube açılmış olup, 2006 yılında ise 1.6 Milyar dolara Google tarafından satın alınmıştır.
- RH Donnelley 2007 yılında, 345 milyon dolar ile Business.com'u satın almıştır.
- Elektronik ticaret hacmi 2008 yılında ABD'de, önceki yıla göre %17'lik oranı aşarak 204 milyar dolara ulaşmıştır.
- Elektronik ortamda gerçekleştirilmiş ticaret 2012-2013 yılları arasında %27 oranında küresel artış göstermiştir.
- Elektronik ticarete 2014 yılına geldiğimizde ticaret cirosu 1 trilyon 943 milyar dolar yükselmiş olup, aynı yıl içinde Türkiye'nin elektronik ticaret cirosu 16.9 milyar avro olmuştur.
- Elektronik ticaret Türkiye'de önceki yıllara oran ile 2017 yılında %7.4 artış gösterirken, bu oran 2018 yılında %10.23 seviyelerine yükselmiştir.

1.2. Elektronik Ticaretin Kapsamı

Elektronik ticaretin konusunu oluşturan mal ve hizmetler genel itibarıyla geleneksel faaliyetler, bakım, mamuller, eğitim ve sağlık gibi hizmetlerdir. Bir ürünün tasarımının yapılması, üretiminin yapılması, tanıtım ve reklamının yapılması, ticari işlem ve hesap ödemeleri ile ilgili süreçlerin tümü elektronik ticaretin kapsamında yer almaktadır. Ayrıca video, ses, yazılı metin şeklindeki verilerin elektronik ortamda işlenmesi ve iletilmesi de elektronik ticaret kapsamı içerisinde yer almaktadır. Elektronik ticaret, bünyesinde birçok dağınık etkinliği de barındırmaktadır. Bunlara verilebilecek örnekler, mal ve hizmet ve servislerin elektronik ortamda alınması ve satılması, anlık olarak dijital içeriğin kaynaktan sunulması, kamunun gerçekleştirdiği alımlar ve tüketiciye yapılan satışın sonunda servis hizmetleri faaliyetleri şeklinde sıralanabilir. Her türlü mal ve hizmet alım satımı elektronik ticaret kapsamında değerlendirilir (Özbay ve Devrim, 2000: 33).

Çok sayıda ticari sektörü kapsayan elektronik ticaret, elektronik iletişimin yaygınlaşmasıyla etkilerini daha da fazla gösterebilmiştir. Elektronik ticaretin kapsamı içinde ticari nitelikli mal ve hizmetlerin iletişim ağları üzerinden üretimi, bu

ağlar aracılığıyla ticari işlerin yürütülmesi ve pazarlanması bulunmaktadır (Alkan, 2003: 11).

Elektronik ticaretin her geçen gün gelişmesi ve büyümesi süreciyle, sunulan mal ve hizmetlerle insanların hayatları kolaylaşabilmekte ve birçok yenilikler meydana gelebilmektedir (Gupta, 2014: 1).

Elektronik ticaret, mal ve hizmet ticareti açısından çevrimiçi birçok ticari işlemi kapsayan bir süreci ifade etmektedir (Gupta, 2014: 1). Ancak elektronik ticaret kapsamına nelerin girebileceği ile ilgili birçok tartışma halen gündemde olan bir konudur. Özellikle elektronik ticaret ve internetin ilişkilendirilmesi neticesinde; televizyon, telefon, faks gibi farklı elektronik araçlarla gerçekleştirilmiş ticari faaliyetlerin bu tür kapsamda değerlendirilip veya değerlendirilmeyeceği bir tartışma konusu olarak gündeme getirilmiştir. Farklı bir tartışma konusu da sanal bir ortamda kurulmuş iletişim sonucunda ortaya çıkmış ticari sonuçların durumunun belirlenmesinin yapılamamasıdır. Fakat elektronik ticaretin gündemi, ürün ya da hizmetlerin elektronik ortamda alım ve satımından başlayarak vergilendirilmesine gelene kadar gerçekleştirilmiş bütün ticari işlemleri kapsıyor olmasıyla belirtilebilir (Altun, 2016: 8). Sınırları kesin olarak belirlenemese de elektronik ticaretin kapsamına giren ticari işlemler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Altuntaş, 2011: 8-9).

- Elektronik ortamda ürün ve hizmet alışverişi,
- Reklam ve tanıtım yapma, bilgilendirme,
- Sipariş verme, sözleşme yapma,
- Elektronik ortamda banka işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve fon transferi,
- Gümrükleme işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve elektronik konşimento gönderimi,
- Kamu alımlarının elektronik ortamda yapılması,
- Elektronik para işlemlerinin gerçekleştirilmesi,
- Borsa işlemleri ve elektronik hisse alışverişi,
- Ticari faaliyetlerle ilgili kayıtların elektronik ortamda tutulması ve izlenmesinin sağlanması,
- Doğrudan tüketiciye pazarlama,
- Sayısal imza ve elektronik noter işlemleri,

- Bilginin anında oluşturulması ve aktarılması,
- Elektronik ortamda vergilendirme,
- Fikri mülkiyet haklarının transferi olarak sıralanabilir.

Elektronik ticaretin oldukça geniş bir kapsamı bulunmaktadır. Bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişim ve değişimler her geçen gün elektronik ticaretin kapsamını daha da genişletmektedir.

Elektronik ticaret tüketicilere olduğu kadar üreticilere de çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Elektronik ticaret sayesinde üreticiler (Semerci, 2007: 13):

- Maliyetleri azaltıp tasarrufları artırmak,
- Daha geniş alanda pazarlama yapabilme ve pazarlama sürecinin kısaltılması,
- Ticari evraklarda oluşan hataların en aza indirilmesi ve kırtasiyeciliğin minimum seviyeye indirilmesi,
- Geniş bir pazarlama sistemi ile pazara girişin engellerini azaltıp rekabeti artırmak,
- Bilginin hızlı ve sürekli ulaşılabilir olmasının yanı sıra karşılıklı etkileşimlere açık ve daha zengin olması,
- Aradaki mesafeleri ortadan kaldırmak gibi avantajlar sağlarken tüketiciler elektronik ticaret vasıtasıyla; küresel çapta tercihte bulunma, üretimde rekabetin artması ile daha kaliteli ve ucuz mal ve hizmete ulaşabilme, yeni mal ve hizmetlerin takibi imkanına kavuşmuştur. Bu nedenlerden dolayı elektronik ticaretin gelişimi hakkındaki beklentiler olumlu yönde gelişmektedir.

1.2.1. Elektronik Ticaret ve Geleneksel Ticaret Arasındaki Farklar

Son yıllarda internet kullanımının yaygınlaşmasıyla, elektronik ticaretin müşteri portföyü artmış ve bunun sonucu olarak da geleneksel ticaret gerçekleştiren firmalar, bu yeni ticaret türüne ilgi göstermeye başlamışlardır. Bu aşamada geleneksel ticarete kullanılan araç ve yöntemlere göre elektronik ticaretin işleyişinde önemli farklılıklar oluşmuştur. Geleneksel ticarete tüketiciler ihtiyaçlarına göre satın alma işlemlerini gerçekleştirirken, taleplerini ve doldurdukları formları onay mekanizmasına iletmeleri gerekmektedir. Oysaki elektronik ticarete bu işlem,

elektronik posta yoluyla daha hızlı ve kolay bir şekilde yapılabilir (Elibol ve Kesici, 2004: 309).

Teknolojideki gelişmelere bağlı olarak insanlar alışveriş ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla daha pratik, hızlı ve etkin çözümler geliştirmeye çalışmaktadırlar. Bu bağlamda internet aracılığıyla yapılan alışveriş, günümüzde alışveriş yapma şekillerinin en hızlı ve pratik yolu olarak görülmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde insanlar geleneksel şekilde yaptıkları alışverişten giderek vazgeçip, internet aracılığıyla yapılan alışverişe doğru yönelmektedirler (Altuntaş, 2011: 9).

Elektronik ticaretin geleneksel ticarete kıyasla göze çarpan farkları belirgin bir şekilde iletişim ve onay işlemlerinin gerçekleştirilme aşamasında ortaya çıkmaktadır. Geleneksel yöntemde veri transferinin yapılabilmesi amacıyla birçok yol bulunmasına karşın bunların hiçbiri elektronik posta ve diğer veri transfer alanları kadar hızlı değildir (Erbaşlar ve Dokur, 2016: 53).

Geleneksel ticarete müşteriler, satın almak istedikleri ürün hakkında araştırma ve karşılaştırma süreçlerini daha uzun bir zaman zarfında ve firmaları gezerek veya broşürlerini inceleyerek gerçekleştirmektedirler. Elektronik ticarete ise müşteriler, satın almak istedikleri ürün ile ilgili bilgilerin tümüne internet aracılığıyla kolayca ulaşabilmektedirler. Bu işlemler geleneksel ticarete çalışma saatleri içerisinde yapılabilirken, elektronik ticarete ise saat kısıtlaması olmadan 7/24 internet üzerinden yapılabilir (Altuntaş, 2011: 9).

Tablo 1'de geleneksel ticaret ve elektronik ticaret arasındaki farklar gösterilmiştir.

Tablo 1: Geleneksel Ticaret ile Elektronik Ticaret Arasındaki Farklar

	Geleneksel Ticaret	Elektronik Ticaret
Satın Almayı Yapan Firma		
Bilgi Edinme Yöntemleri	Reklamlar, Görüşmeler, Kataloglar, Dergiler	Web Sayfaları
Talep Belirtme Yöntemi	Yazılı Form	Elektronik Posta
Talep Onayı	Yazılı Form	Elektronik Posta
Fiyat Araştırması	Kataloglar, Görüşmeler	Web Sayfaları
Sipariş Verme	Yazılı Form, Fax	Elektronik Posta, EDI
Tedarikçi Firma		
Stok Kontrolü	Yazılı Form, Fax, Telefon	Online Veritabanı, EDI
Sevkiyat Hazırlığı	Yazılı Form, Fax, Telefon	Elektronik Veritabanı, EDI
İrsaliye Kesimi	Yazılı Form	Online Veritabanı, EDI
Fatura Kesimi	Yazılı Form	Elektronik Posta, EDI
Siparişi Yapan Firma		
Teslimat Onayı	Yazılı Form	Elektronik Posta, EDI
Ödeme Programı	Yazılı Form	Online Veritabanı, EDI
Ödeme	Banka Havalesi, Posta, Tahsildar	İnternet Bankacılığı, EDI, EFT

Kaynak: Erbaşlar ve Dokur, 2016: 53

1.3. Elektronik Ticaretin Araçları

Elektronik ticaretten söz edildiğinde akla ilk olarak internet üzerinden gerçekleştirilen ticari faaliyetler gelse de bilgisayar ve internetin fazla gelişmediği zamanlarda da faks, televizyon, telefon, elektronik veri değişimi (EDI) ve elektronik fon transferi (EFT) gibi teknolojik araçlarla elektronik ticaret gerçekleştirilmekteydi. Halen kullanılmakta olan söz konusu iletişim araçları tek yönlü iletişim imkanı sunmaktadır ve bu doğrultuda alışverişin gerçekleşebilmesi, bu araçların birlikte kullanılmasına bağlıdır (Coşkun, 2004: 246).

Aşağıda bulunan Tablo 2’de elektronik ticaretin geleneksel ve yeni araçları belirtilmiştir.

Tablo 2: Elektronik Ticaret Araçları

Geleneksel Araçlar	Yeni Araçlar
Televizyon	www (World Wide Web)
Radyo	Dosya Taşıma Protokolü (FTP-File Transfer Protocol)
Telefon	Elektronik Posta
Faks	Sözlü Mesaj (Voice Mail)
Elektronik Ödeme ve Para Sistemleri <ul style="list-style-type: none">• Bankamatik makineleri (ATM)• Kredi Kartları• POS makineleri	Konferans Sistemleri <ul style="list-style-type: none">• Telekonferans• Data Konferans• Video Konferans
İntranet: Kapalı Bilgisayar Ağları <ul style="list-style-type: none">• Elektronik Fon Transferi (EFT)• Elektronik Veri Değişimi (EDI)	Mobil İletişim İçin Küresel Sistem Teknolojisi (GSM) <ul style="list-style-type: none">• Kısa Mesaj Servisi (SMS)• Telsiz Uygulama Programı (WAP-Wireless Application Protocol)

Kaynak: Yükçü, S. ve Gönen, S., 2009: 3.

Tablo 2’de görüldüğü üzere elektronik ticaret faaliyetlerinin gerçekleştirilmesini sağlayan çok sayıda araç bulunmakla birlikte teknolojiye bağlı olarak her geçen gün elektronik ticaretin araçları gelişmekte ve bu araçlara yenileri eklenmektedir.

Organizasyonları ve bireyleri ilgilendiren, ticari faaliyetlere ait her türlü işlem elektronik ticaret aracılığıyla yapılabilmektedir. Klasik ticaretten farklı bir durum olarak elektronik ticarete, alıcı ve satıcıların fiziki olarak bağlantısı bulunmaksızın, bir araya gelmelerini sağlayan birtakım iletişim araçlarına gerek duyulmaktadır. Bu bağlamda elektronik ticaret için kullanılan başlıca araçlar aşağıda açıklanmıştır (Özdemir, 2013: 6):

1.3.1. Telefon

İnteraktif ve esnek bir yapısı bulunmakla beraber telefon, elektronik ticaretin en eski ve önemli araçlarından biridir. ABD ve Avrupa arasında ilk olarak 1913 yılında gerçekleştirilen telefon görüşmesinden bu yana sürekli gelişme süreci içerisinde olan telefon, günümüzde kablosuz iletişimi sağlayan mobil telefona dönüşmüştür. İnternete günümüzde telefonlardan da erişim sağlanmasıyla beraber

elektronik ticarete mobil telefonlar daha sık kullanılmış ancak ekranının küçük olması, elektronik ticarete güvenlik önlemlerinin yetersizliği gibi bazı olumsuz yönlerinden dolayı günümüzde mobil telefonların yerini bilgisayarlar almıştır (Pehlivanlı, 2018: 7).

1.3.2. Faks

Belge transferi açısından geleneksel mektubun yerine kullanılan faks, belge transferinde hız sağlayan bir araçtır. Faks interaktif bir araç olmasına karşın, internet gibi günümüzün yeni teknolojileriyle karşılaştırıldığında gönderilmek istenen belgenin görüntü kalitesinin düşük olması, uzun belge gönderiminin maliyetli olması ve zaman alması ayrıca tüketiciler tarafından tercih edilmemesi gibi olumsuz birtakım özellikleri bulunmaktadır. Buna karşın faks, ticari iletişim yönünden önemli araçlardan biri olmuştur (Keleş, 2019: 12).

1.3.3. Televizyon

Bilgi edinmek için ve her evde yeterli derecede eğlence ihtiyacını karşılamak amacıyla bulunan televizyon, öncelikle reklam olarak hizmet verebilmesi ile birlikte işletmeler açısından önemli bir iletişim aracı halini almıştır. Gerek görsel gerekse de işitsel özellikleri bakımından ön plana çıkmış olan televizyonun sınırlı bir iletişim olanağı sunması, sahip olduğu teknolojinin geliştirilmesi yönünde adımlar atılmasına neden olmuş ve günümüzde artık internet erişimi başta olmak üzere çok sayıda özellik kazanmıştır (Akköse, 2010: 29).

Tarihte gözlenmiş ilk gelişme uzakta olan bir bilgisayarda bulunan bilginin televizyona transferi şeklinde gerçekleştirilmiştir. 1990'lı yıllarda bu gelişme Videotex kavramıyla ortaya çıkmış olup, evden yapılan alışverişin televizyon vasıtasıyla geliştirilmesi amaçlanmıştır. Tüketicinin klasik alışverişe karşı olarak ortaya çıkmış olan alternatiflere olumlu yaklaşımı, televizyondan kapsamlı olarak bilgi sahibi olunabileceği fikri, alışverişin evden yapılmasının kolaylığı ve televizyona aktarılan bilgi bilgisayar aracılığı ile alışveriş fikrini desteklemekteydi. Ulaşımında yaşanan aksamalar, geri ödeme ve garanti sürecindeki belirsizlikler, ürünle fiziksel etkileşimde bulunma imkanının olmaması, mal ve hizmet kalitesinde

meydana gelen şüpheler, alışverişin önünde başlıca engeller olarak görülmektedir. Kredi kartının kullanımının artması ile piyasada nakit paranın fiziki kullanımında azalma meydana gelmiştir. Gün geçtikçe nakit paranın piyasada kullanımını azaltan kredi kartı gibi günümüz elektronik bankacılık araçları (mobil ödeme, EFT, elektronik ödeme kartları vb.) kullanıma sunulmaktadır. Fiziksel olarak paranın el değiştirmesine gerek kalmaksızın alternatif ödeme araçları ve kartlı ödeme sistemlerinin yaygınlaşması sayesinde, internet veya televizyon üzerinden alışveriş daha da kolaylaşmış olup, elektronik ticaret hacminde artışlar gerçekleşmiştir (Özdemir, 2013: 8).

1.3.4. Elektronik Fon Transfer Sistemi

Türkiye’de Merkez Bankası tarafından yönetilen Elektronik Fon Transfer (EFT) sistemi bir bankadan diğerine Türk Lirası cinsinden ödeme gönderilmesi işlemidir. EFT ile bankalar arası transfer işlemi gerçekleşmektedir. Nitekim fon transferi olarak nitelendirilen EFT farklı banka müşterileri ile bankalar arasında güvenli ve kısa sürede de gerçekleşebilmektedir (Avcu Şakirler, 2019: 11). Türkiye’de bankalar arasında fon transferi T.C. Merkez Bankası aracılığı ile bilgisayar ortamında yapılmaktadır. Bu sistem ile fon transferi internet üzerinden ekonomik, güvenilir ve çok kısa sürede gerçekleşebilmektedir (Kayıhan ve Yıldız, 2004: 139).

Yerel para biriminde bankalar arasındaki transferi gerçekleştiren EFT adı verilen ödeme sistemi sadece para gönderme şeklinde değil, birçok amaç için de ülkemizde kullanılmaya başlanmıştır. Nitekim EFT sisteminin başlıca amaçları şöyle sıralanabilmektedir (Alkan, 2003: 61):

- Bankalar arasında para transferinin güvenli olarak gerçekleştirilmesi,
- Bankalar arasında yapılan para transferine hız kazandırılması ve zamandan tasarruf edilmesi,
- Piyasa içerisinde nakit dolaşımının azaltılması,
- Merkez Bankası ile yapılan işlemlerin kolaylıkla ve kısa sürede yapılmasının sağlanmasıdır.

Elektronik ödeme ve fon transfer işlemleri olarak adlandırılan ödeme sistemi içerisinde on üç kamu ve özel Türk bankası ortaklığı ile kurulan Bankalararası Kart Merkezi (BKM) de bulunmaktadır. Bu ödeme sistemi bankalar arasında gerçekleşen para aktarma işlemlerini daha güvenli, daha hızlı ve maliyetin daha düşük olarak yapılmasını sağlamaktadır. BKM faaliyetleri arasında ödeme sistemlerinde; nakit kullanımı gerekmeksizin her türlü ödeme veya para transferine imkan tanıyan sistemsel altyapı ve platformların oluşturulması, işletilmesi ve geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bununla birlikte BKM'nin ana faaliyetleri arasında kredi ve banka kartı uygulaması içinde bulunan bankalar arasında gerçekleştirilecek prosedürlerin geliştirilmesi, standardı yakalamaya yönelik kararlar alınması, uygulanabilecek kuralların oluşturulması, bankalar arasında takas ve hesaplaşma işlemlerinin yürütülmesi, yurt dışındaki komisyonlar ve kuruluşlar ile ilişki içerisinde olunması ve gerektiğinde üyelerin bu kuruluşlarda temsil edilmesi, her banka tarafından devam ettirilen işlemlerin daha hızlı, güvenilir ve az maliyetli bir şekilde tek bir merkezden yürütülmesi gibi önemli faaliyetler yer almaktadır (Bankalararası Kart Merkezi (BKM), 2018).

Ödeme sistemleriyle ilişkili olarak mutabakat ve takas gibi iki kavram önem taşımaktadır. Ödeme sistemlerinden mutabakat, birden fazla taraf arasında fon ya da menkul kıymet aktarımından kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmesi işlemini kapsarken, takas ise sisteme gönderilen transfer emirlerinin aktarımı, bu emirlerin iletilmesi, bir banka hesabının ya da bir çekin para olarak karşılığının alınmasına aracılık edilmesi ve bu emirlerin bazı durumlarda netleşmesi işlemlerini kapsamaktadır (TCMB, 2014).

1.3.5. Elektronik Veri Değişimi

İki tacir arasında iş evraklarının arada kişi unsuru olmaksızın, belirli standartlara uygun şekilde değiş tokuş edilebilmesidir. Elektronik veri değişimi ile iletilecek bilgi veya belgelerin alıcı tarafından anlaşılabilmesi için daha önceden belirlenmiş bir biçimde olması gerekmektedir. Belgelerin belirli bir standarda göre gönderilmesinin önemi yoktur. Önemli olan tarafların hangi tür bilgi ve belgelerin hangi standartlarda iletilmesi konusunda önceden karşılıklı olarak anlaşmaya varmış olmalarıdır. Böylece bir tacirden başka bir tacire gönderilen bir bilgi alıcının

sisteminde insan müdahalesine gerek duyulmadan otomatik olarak anlaşılabilir ve işlenebilir. İşletmelerin elektronik veri değişiminden yararlanma amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akçaoğlu, 2011: 29-31):

- Elektronik veri değişimi ile verileri sisteme yalnızca bir defa girmek yeterli olmaktadır. Bu sisteme bir defa girilmiş olması bir sonraki kullanımlarda da sistem içerisinde korunur. Böylelikle evrakların her defasında el ile hazırlanıyor olması durumunda zaman kaybı ve maliyetten kaçınılmış olur.
- Elektronik veri değişiminin bir diğer avantajı ise, tekrar eden işlemleri önlemesi ve böylelikle hataları en aza indirmesidir. Manuel olarak yapılan veri girişlerinin olduğu sistemlerde, ortalama hata %5 olarak gerçekleşmektedir.
- İşlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi ile birlikte kağıt kullanımında önemli ölçüde azalma sağlanmaktadır. Belirli taslak, depolama vb. maliyetlerde tasarruf edilir.
- İşlemler manuel olarak gerçekleştirilirken oldukça fazla zaman kaybeden işgücünün, verimli bir şekilde kullanılmasını sağlar.
- Elektronik veri değişimi sistemleri, işletmelerin güven açısından daha güçlü bağlarla bağlanmasını ve iş ortaklığı amacı için birbirleri ile bilgi paylaşımını gerçekleştirirler. Bu bilgi paylaşımı sonucunda işletmelerin işbirliği çabaları daha etkin bir şekilde sağlanır.
- Manuel yöntemlere göre elektronik veri değişimi sistemleri ile zaman problemi ortadan kaldırılarak gönderilen iş emrinin alınması süreci minimum seviyeye indirilmektedir.
- Stok ile ilgili maliyetlerin azaltılması işletmeler açısından önem arz etmektedir. Elektronik veri değişimi sistemleri, işletmelere hızlı bilgi akışı sağlar. Ayrıca yüksek riskleri de ortadan kaldıran bir faktördür.
- Kritik bilgilere hızlı bir şekilde erişimi kolaylaştıran elektronik veri değişimi sistemleri, hızlı karar alınmasına imkan sağlar.

1.3.6. Elektronik Posta

İnsanların ticari ya da kişisel alanda, kişi veya kurumlar arasında metin ve/veya görsel içerikleri de içinde barındırarak mesajlaşmalarını sağlayan sistemdir. Elektronik posta, dünyada milyonlarca insanın düşük maliyetle ve hızlı şekilde iletişim kurma aracı olarak önemli bir yere sahiptir. Elektronik posta daha çok e-mail olarak adlandırılır. Bir bakıma mektupların bilgisayar ortamındaki haline e-posta/e-mail denilmektedir. Metin içeriklerine ek olarak çeşitli dosyaların paylaşımlarına da olanak sağlar. Dünyanın en büyük elektronik posta ağı internet olması nedeniyle internet hattının da sayısız elektronik posta kutusu yani elektronik posta adresi (e-mail adresi) vardır. Bilgisayar kullanıcısı sayısız olabileceği gibi bir elektronik posta, içerik ve kontrol bilgisi olmak üzere iki temel bölümden oluşur. Mesajın bulunduğu yer içerik kısmını oluştururken, genel olarak mesajın kime gideceği (to), mesajın konusu (subject), mesajın gönderileceği diğer adresler (carbon copy) gibi bilgiler kontrol bilgisi kısmını oluşturur (Taşlıyan, 2006: 39).

İnsanlar elektronik posta yoluyla internet ağı üzerinden birbirleriyle iletişim kurabilmektedir. Günümüzde elektronik ticaret yoluyla alınacak olan mal veya hizmetin kayıt aşamasında elektronik posta adresi istenmektedir. Satın alma süreçlerinde iletişimin yazılı olarak sağlanması aşamasında da elektronik posta yoğun biçimde kullanılabilir. Dolayısıyla tedarikçi firma ile satın alan arasında iletişimin hızlı bir şekilde sağlanmasında elektronik posta yoğun bir şekilde kullanılmaktadır (Avcu Şakirler, 2019: 17).

Türkiye’de elektronik posta yasal olarak geçerli ve teknik olarak güvenli kabul edilmektedir. Günümüzde Kayıtlı Elektronik Posta (KEP), gönderen ve alan tarafın kim olduğunun, gönderilen iletilerin ne olduğunun ve gönderiye ait içeriğin değişmemesini sağlar (İSMMM, 2018).

Kayıtlı Elektronik Posta, gönderilerinizin gideceği kişileri tespit eder ve gönderinize ait içeriğin değişmemesini sağlar. Böylece, yasal olarak geçerliliğini ve belgelerin kesin delil olma özelliğini koruyan bir sistem sunar.

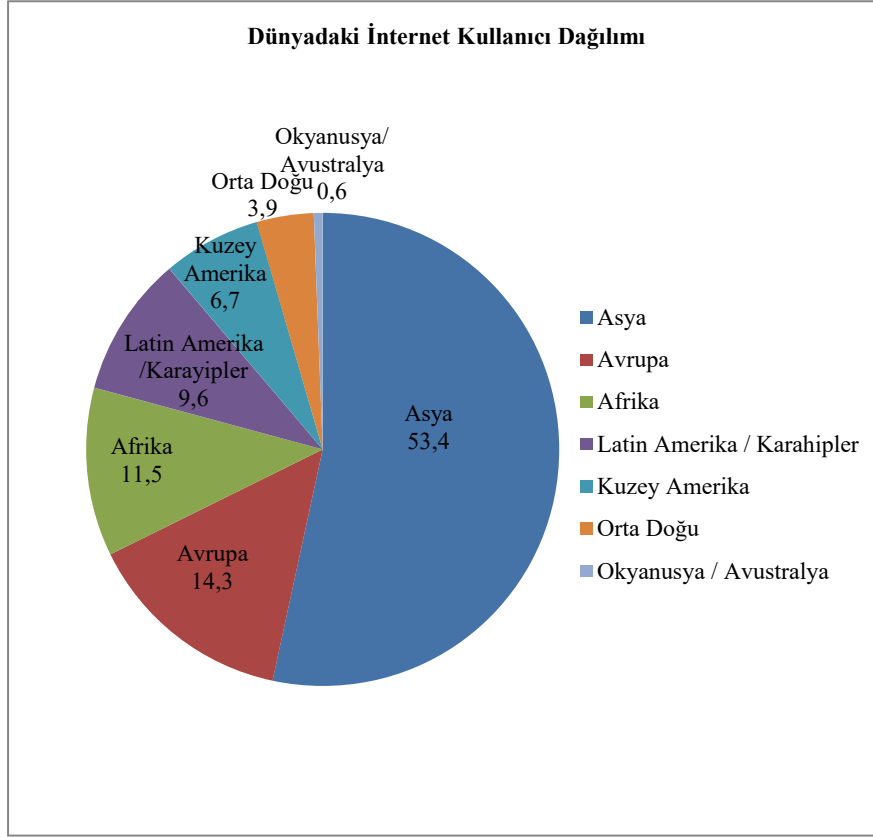
1.3.7. World Wide Web (WWW)

World Wide Web olarak bilinen WWW, HTML (Hyper Text Markup Language) formatındaki çevrimiçi içeriklere, HTTP (Hyper Text Transfer Protocol) yoluyla ulaşılabilen internet üzerinde yayınlanan birbirleriyle bağlantılı

dokümanlardan oluşan bir bilgi ağı sistemidir. Bu dokümanların her birine web sayfası adı verilir. Web sayfalarına bilgisayarda çalışan web tarayıcısı aracılığıyla internet bağlantısı kullanılarak bilgisayar programları aracılığıyla ulaşılmaktadır. Web sayfalarında metin, imaj, video gibi multimedya öğeleri de bulunabilmektedir. Link ya da diğer bağlantı adı verilen hiper-bağlantılar ile başka web sayfalarına da geçiş yapılabilir. Web'i diğer internet unsurlarından ayıran en önemli özellik bir metin gösterimi yerine, duylara hitap eden ses ve görüntü ve görsel, işitsel gibi etkenleri harmanlayarak sunmasıdır. Bir bilgisayar kullanıcısı, web belgeleri içerisinde bulunan bağlantı noktalarını tıklayarak site içerisindeki sayfalara ya da dünyanın farklı bölgelerinde bulunan sunucudaki diğer web sitelerine ulaşım imkanına sahip olabilmektedir (Dönmez, 1998: 416; www.haberturk.com).

Dünyadaki internet kullanıcı dağılımı Grafik 1'de gösterilmiştir. Dünyada internet kullanımının en yaygın olduğu kıta %53,4 ile Asya kıtası olup, onu sırasıyla %14,3 ile Avrupa, %11,5 ile Afrika, %9,6 ile Latin Amerika/Karayipler, %6,7 ile Kuzey Amerika, %3,9 ile Orta Doğu ve %0,6 ile Okyanusya/Avustralya takip etmektedir. İnternetin gelişmesi ve yaygınlaşmasına bağlı olarak dünya üzerindeki internet kullanıcı sayısı yıldan yıla artış göstermektedir.

Grafik 1: Dünyadaki İnternet Kullanıcı Dağılımı



Kaynak: MM Group, 2021.

İnternet kullanıcıları, Google ve Yandex gibi arama motorları ile internet üzerinde aradıkları herhangi bir konuya ilişkin yazdıkları anahtar kelimelerle web sitelerine ulaşabilmektedir. Tüketicilerin, ticaret ve elektronik faaliyetlerinin gerçekleştiği web sitelerine ulaşmalarında arama motorları büyük önem arz etmektedir.

İnternet kullanımının yaygınlaşması ile işletmelerin ürettikleri ürün ya da hizmetler, hem kullanıcı hem de ticari müşterilerine ulaştırılmasında önemli avantajlar oluşturmuştur. İnternet kullanımı ile işletmelerin müşterilerine ulaşmasında, çevrimiçi kataloglar ve diğer pazarlama bilgilerinin sunulmasında kolaylık sağlanmıştır.

1990'lı yıllarda, World Wide Web'teki gelişmelere bağlı olarak hem güvenli hem de interaktif alana ihtiyaç duyan elektronik ticaret siteleri kurulmaya başlanmıştır. Web sitelerinin kişiselleştirilebilir olması, satıcı ile müşteri arasındaki

etkileşimin eş zamanlı olarak gerçekleştirilmesinde ve arttırılmasında önemli faydalar sağlamıştır (Leung ve diğerleri, 2000: 446-455).

1.3.8. Haber Ağları (USENET-NETNEWS)

Haber ağları, farklı konulara ilişkin haber ve mesaj gibi gruplardan oluşan ve milyonlarca ağ kullanıcısının çok değişik konularda mesajlarının iletildiği haberleşme sistemleridir (Sit, Dabek ve Robertson, 2004: 207).

Bu platform 1979 senesinde ilkin Kuzey Karolina Üniversitesi'nde akademik bilgilerin paylaşımı için oluşturulmuş, daha sonrasında ise dünya genelinde milyonlarca kullanıcıya sahip, çok fazla sayıda farklı konu ve haber gruplarından oluşan bir haber ağı haline dönüşmüştür. Söz konusu yazılar, konularına göre belirli bir hiyerarşiye bağlı olarak oluşturulmuştur. Bir kişinin gönderdiği mail ve posta gibi ileteler hiyerarşik bir yapıda dağıtılarak ve dünya üzerinde internet erişimi olan kişiler tarafından bir USENET servis sağlayıcısı aracılığı ile okunabilir. Dünyanın farklı bölgelerinde bulunan serverler aracılığıyla, belirli konularda internet aracılığıyla bir bilgisayardan gönderilen mesajlar güncel olarak kullanıcılara iletilmektedir (Hauben, 2001: 4).

Tablo 3: Ağ Haberleri - Haber Grupları

Grup Adı	Açıklama
Bionet	Bioloji araştırmaları
Biz	İş dünyası
Comp	Bilgisayar
News	Ağ haberleri hakkında haberler
Rec	Oyunlar, hobiler
Sci	Bioloji araştırmaları dışındaki bilimsel konular
Soc	Sosyal tartışma grupları, değişik etnik ve kültürel gruplar
Talk	Politika ile ilgili konular

Kaynak: Tunahan, 2006: 18.

1.3.9. Dosya Taşıma Protokolü (FTP)

Dosya Taşıma Protokolü (File Transfer Protocol), internete bağlı iki bilgisayar arasında bir veri yığınının bir uç aygıttan diğerine iletimine olanak sağlayan bir ağ protokolü olarak tanımlanmaktadır. Dosya Taşıma Protokolü (FTP) ile internet aracılığıyla kurulan bağlantı sonucu bir dizi komutun kullanılması ile iki bilgisayar arasında dosya alma ve gönderme işlemi gerçekleştirilmektedir (Miller, 2009: 607-638).

Elektronik ticarete, dijital olarak indirilebilen içeriklerin müşteriye ulaştırılmasında FTP'den yararlanılmaktadır. Dolayısıyla FTP ile internet ortamında iki bilgisayar arasındaki transferin gerçekleşmesi de sağlanmaktadır. FTP kullanılarak dosya transferlerini gerçekleştirebilmesi için internete bağlı bir bilgisayarın olması ve bu transferi sağlayacak bilgisayarın internet adresi, kullanıcı adı ve şifresi gibi bilgilere ihtiyaç vardır (İTÜ, 2013).

1.4. Elektronik Ticaretin Türleri

Alım satım işlemlerinin gerçekleştirilmesi için aktörlerin birbirleriyle internet üzerinden iletişime geçmesi olarak tanımlanan elektronik ticaret hem yereldeki ticaretin global düzeye çıkartılmasına hem de ülke sınırlarının dışında gerçekleştirilecek ticaretin geliştirilmesine önemli katkıda bulunmaktadır (Kalaycı, 2008: 142). Günümüzde gerçekleştirilen elektronik ticaretle herhangi bir hizmet ya da mala ulaşmak kolay bir hale gelmiştir. Alım satım işlemlerinin gerçekleşmesini sağlayan elektronik ticaret türleri aşağıda belirtilen 4 ana başlık altında toplanabilmektedir (Avcu Şakirler, 2019: 21-22):

- İşletmeler arasındaki elektronik ticaret (B2B)
- İşletme ile tüketici arasındaki elektronik ticaret (B2C)
- İşletme ile devlet arasındaki elektronik ticaret (B2G)
- Tüketici ile devlet arasındaki elektronik ticaret (C2G)

1.4.1. İşletmeler Arası Elektronik Ticaret (Business to Business)

İşletmeler arasındaki elektronik ticaret, elektronik ortamda alıcı işletmenin bir ürün sipariş vermesi ve ödeme işlemlerinin gerçekleştirilmesi ile mümkündür. Bu ticaret şeklinde, faturalar ve ödemeler yine elektronik ortamda

gerçekleştirilebilmektedir. İşletmeler arası elektronik ticaret, dünya genelinde en yaygın ve benimsenmiş ticaret şeklidir. Bu elektronik ticaret türü hem kurumun kendi sitesi hem de sektörel portallarla yapılmaktadır. İşletmeler arası elektronik ticarete, kurumların güçlenmesinin yanında ekonomik kriz gibi dezavantajlı durumların ortaya çıkması sonucunda hem yerelde hem de dünya ticaretinde de yeni müşterilerin bulunmasına da olanak sağlamaktadır (Sarısakal ve Aydın, 2003: 84).

Elektronik ticaret üzerine yapılan birçok araştırmada işletmeler arası yapılan ticaret payının, diğer elektronik ticaret türlerine göre daha büyük olduğu belirlenmiştir (Marangoz, Yeşildağ ve Saltık, 2012: 56). İşletmeler arasında gerçekleştirilen elektronik ticaret, maliyeti azaltıp verimliliği de arttırmaktadır. Bir işletme elektronik ortamda işlemlerini gerçekleştirirken kasa, stok kontrolü gibi aşamalarda otomasyon sistemiyle depodaki ürünlerin takibini de gerçekleştirebilmektedir. Bilgisayar ağı üzerinden verilen siparişler üreticiye otomatik olarak iletilmekte ve sipariş formu hazırlandıktan sonra bilgisayar, oluşan bilgiyi üretim bölümüne, satış bölümüne, dağıtım bölümüne ve muhasebe bölümüne ulaştırabilmektedir. Sistemde üretim ve pazarlama aşamaları çok kısa bir sürede gerçekleşmekte ve maliyetlerin düşürülmesi ve bir başka açıdan da verimliliğin artışı sağlanmaktadır. Sistemin bir diğer avantajı ise vergisel sürecin kısa sürede gerçekleşmesini ve hatasız bir şekilde işlemlerini sağlamaktadır (Elibol ve Kesici, 2004: 316-317).

1.4.2. İşletme - Tüketici Arası Elektronik Ticaret (Business to Consumer)

İşletmeden tüketiciye elektronik ticaret, işletmenin sunmuş olduğu mal veya hizmetlerin özelliğini veya fiyatını vitrine sunduğu, bir web sitesi vasıtasıyla nihai tüketiciye ulaşmak suretiyle gerçekleşmiş olduğu bir ticaret türüdür (Taşlıyan, 2006: 83).

Müşteriler, alacağı mal veya hizmeti işletmenin web sitesi üzerinden siparişi verdikten sonra ödeme işlemlerini de aynı ortamda gerçekleştirmek suretiyle işlemlerini tamamlayabilmektedirler. Satın alınan ürünlerin teslimatları anlaşmalı oldukları kargo şirketleri aracılığıyla müşteriler tarafından belirtilen adrese yapılırken, dijital içerikler ise elektronik cihazlara indirilerek müşterilere teslimatlar yapılabilmektedir. Müşterilerin gerçekleştirmiş oldukları bu işlemler, ilgili web

sitesinin veri tabanına kaydedilebilmektedir. İşletmeler, müşteri veri tabanı bilgileri sayesinde, pazarlama ve satış faaliyetlerini gerçekleştirirken müşteri taleplerine ve ihtiyaçlarına uygun mal veya hizmetlerle ilgili stratejiler geliştirebilmektedirler. Uygun ürün ya da hizmetlerle ilgili yeni stratejiler belirleyebilmektedirler (Yamamoto, 2013: 53).

1.4.3. İşletme - Devlet Arası Elektronik Ticaret (Business to Government)

İşletmelerin, kamu kurumları ile elektronik ortamda yaptıkları iş birliklerini ifade eden bir elektronik ticaret şeklidir. Kamu kurum ve kuruluşlarının ilgili web sayfalarında yayımladığı ihaleler ve bu ihaleler ile ilgili tekliflerini internet ortamında toplama ve sonuç bildirmesi, bu süreç kapsamındaki faaliyetlere örnek olarak verilebilir (Marangoz, 2011: 186).

Devlete satış yapan işletmeler, aynı zamanda devletteki müşterilerine danışmanlık veya uzmanlık yapmaları sonucunda, gerçekleştirilen işbirliğinin sürdürülebilir olması açısından olumlu etki yaratmaktadır. Devletteki müşterinin, satın alınmış olan mal veya hizmete yönelik detaylı olarak bilgilendirilmesi, daha sonraki aşamalarda gerçekleştirilebilecek ihalelere bir referans niteliği taşıması açısından önemli bir durumdur (Yamamoto, 2013: 76).

1.4.4. Tüketici - Devlet Arası Elektronik Ticaret (Consumer to Government)

Tüketicilerin devletle bağlantılı olan sağlık, hukuk ve vergi gibi alanlardaki işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirdiği etkinlikler bu çerçevede değerlendirilmektedir (Küçükyılmazlar, 2006: 12).

Türkiye’de tüketiciden devlete elektronik ticarete e-devlet uygulamasının giderek yaygınlaşıyor olmasıyla beraber pasaport, kimlik başvuruları, ehliyet, sosyal güvenlik hizmetleri, sağlık hizmetleri (E-Nabız) veya vergi ödemeleri (İnternet Vergi Dairesi) gibi bazı önemli hizmet türleri elektronik ortama aktarılmıştır (Marangoz, Yeşildağ ve Saltık, 2012: 56).

Dünyanın büyük bir bölümünde devlet kurumları tarafından sunulan hizmetlerin elektronik ortama aktarılması, bir tüketici olan vatandaşın sunulan

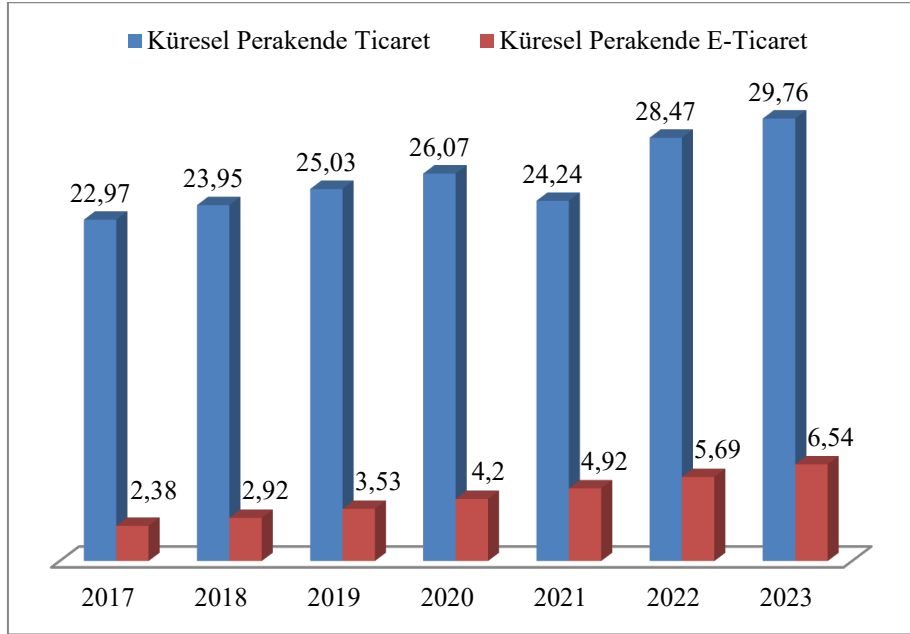
hizmete kolay bir şekilde ulaşabilme olanağı tanımaktadır. Ayrıca söz konusu hizmetlerin sunulmuş olduğu devlet kurumlarında iş verimliliğinde artış olması, yaşanabilecek yolsuzlukların engellenmesi, güvenin veya şeffaflığın arttırılmasına olumlu katkılar sağlamaktadır (Grönlund ve Horan, 2004: 719).

1.5. Dünyada Elektronik Ticaretin Gelişimi

Elektronik cihazlar ve internet kullanımındaki artışa bağlı olarak elektronik ticaret hacminde önemli ölçüde genişleme olacağı ve geleneksel ticareti geride bırakacağı değerlendirilebilir. İnsanlar buldukları yerden telefonları ve bilgisayarları vasıtasıyla internet üzerinden tüm ödeme işlemlerini gerçekleştirme imkanına sahip olmakta ve bu sayede zamandan tasarruf yapıp aynı zamanda ulaşım maliyetinden kurtulmuş olurlar (Pehlivanlı, 2018: 24).

Aşağıda bulunan Grafik 2’de küresel perakende e-ticaretin yıllara göre dağılımı gösterilmiştir. Küresel perakende e-ticaret 2017 yılında 2,38 trilyon dolar, 2018 yılında 2,92 trilyon dolar, 2019 yılında 3,53 trilyon dolar ve 2020 yılında ise 4,2 trilyon dolar olarak gerçekleşmiş olup, 2021 yılı için 4,92 trilyon dolar, 2022 yılı için 5,69 trilyon dolar ve 2023 yılı için ise 6,54 trilyon dolar olarak gerçekleşmesi beklenmektedir.

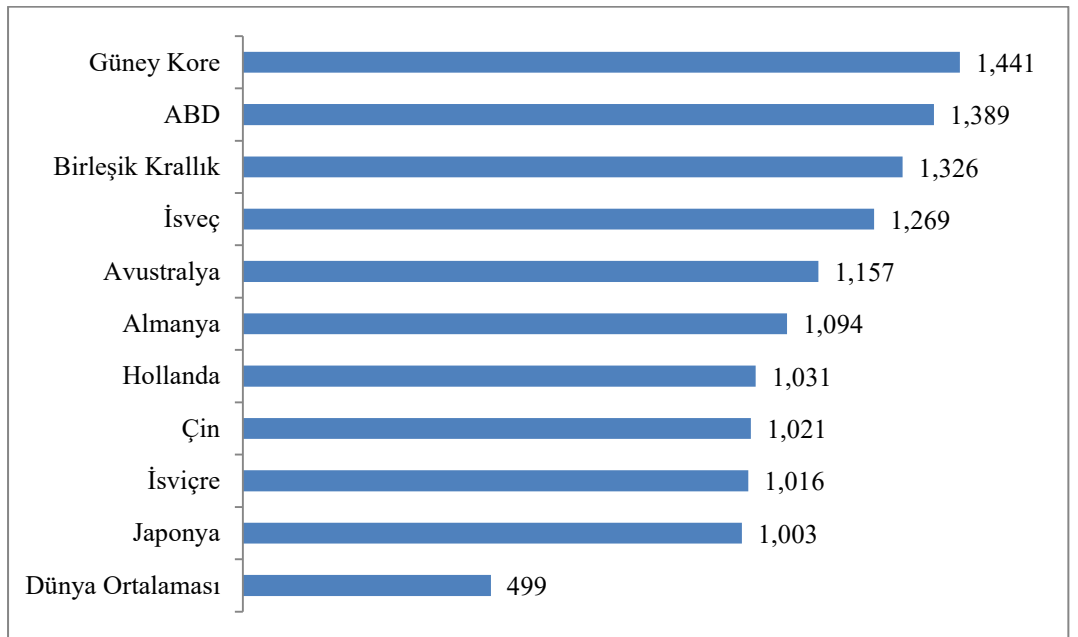
Grafik 2: Küresel Perakende E-ticaretin Gelişimi (Trilyon ABD Doları)



Kaynak: eMarketer, 2019.

Aşağıdaki Grafik 3’de kişi başı yıllık ortalama online alışveriş tutarları belirtilmiştir.

Grafik 3: Kişi Başı Yıllık Ortalama Online Alışveriş Tutarları (ABD Doları)



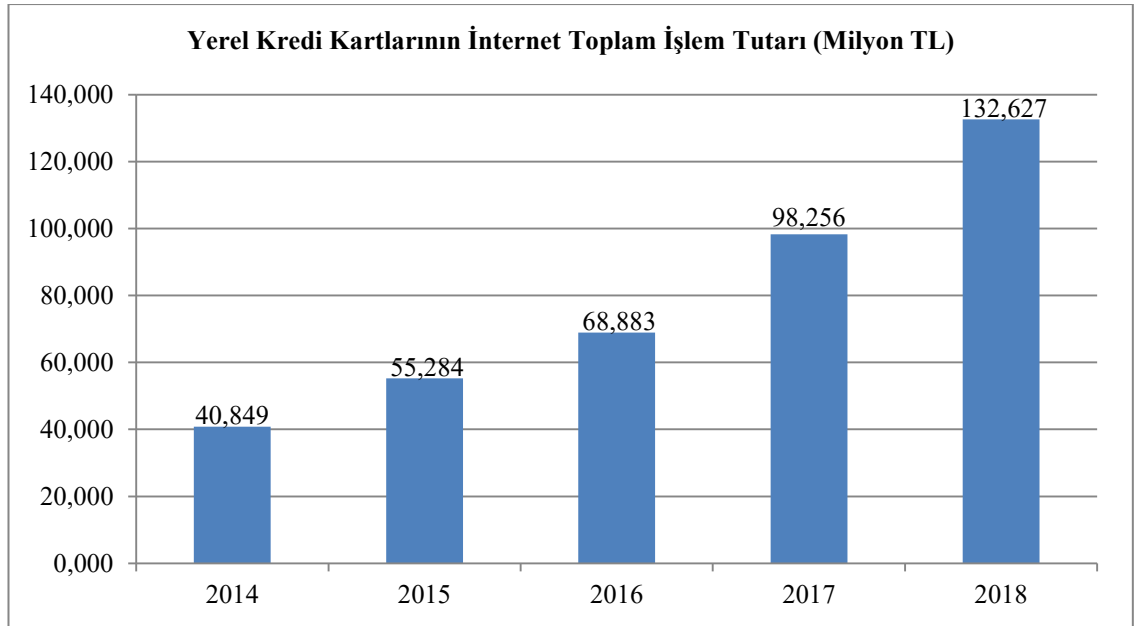
Kaynak: We Are Social, 2020.

1.6. Türkiye’de Elektronik Ticaretin Gelişimi

Küreselleşmenin hızlanmasıyla beraber dünya genelinde olduğu gibi Türkiye’de de elektronik ticaretin payı giderek artmaktadır. Fakat görülen bu artışa karşın Türkiye, elektronik ticaret konusunda önde gelen ülkelerle henüz rekabet edebilecek düzeyde değildir. Türkiye’de elektronik ticaret faaliyetleri ilk olarak 1990 yılının ortalarında başlamış olup, bu konuyla ilgili yasal düzenlemeler ise 2000’li yıllarda yapılmaya başlanmıştır (Pehlivanlı, 2018: 28).

Grafik 4’de Türkiye’deki kredi kartlarının internet üzerinden kullanımları sonucunda oluşan işlem tutarları gösterilmiştir. Türkiye’de internet ortamında gerçekleştirilmiş olan işlem tutarlarında ciddi artışlar meydana gelmiştir. 2014-2018 yılları arasında, yurt içi ve yurt dışında kredi kartlarıyla elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerin sonucunda oluşan tutar değerlendirildiğinde, 2014 yılında 40,8 milyar TL, 2015 yılında 55,3 milyar TL, 2016 yılında 68,9 milyar TL, 2017 yılında 98,3 milyar TL olarak gerçekleşmişken 2018 yılına gelindiğinde ise 2014 yılına nazaran 3 kattan daha fazla artarak 132,6 milyar TL’ye ulaşmıştır (Avcu Şakirler, 2019: 42).

Grafik 4: Türkiye’deki Yerel Kredi Kartlarının İnternet Üzerindeki Kullanımlarıyla Oluşan İşlem Tutarları



Kaynak: Bankalararası Kart Merkezi, BKM, 2018.

1.7. Elektronik Ticaretin Avantaj ve Dezavantajları

Elektronik ticaretin işletmelere sağladığı birçok avantaj bulunmaktadır. Bu avantajlar aşağıda sıralanmıştır (Sugözü ve Demir, 2011: 109):

- Yeni bir satış yöntemi olmakla beraber, işletmelere sanal mağazacılık aracılığıyla satış yapma olanağı sağlamaktadır.
- Düşük maliyet ile işletim gideri sağlamaktadır.
- Tüketicilere ulaşmanın daha kolay olmasından dolayı, yüksek satış yapabilme olanağı sağlamaktadır.
- Tanıtım ve reklam açısından oldukça düşük maliyeti bulunmaktadır. Broşür ve katalog gibi basılı tanıtım malzemelerinin hazırlanması gibi maliyetler bulunmamaktadır.
- Zaman ve mekan kısıtlaması bulunmadığı için işletme ürünlerini 7/24 satışa sunabilmekte ve satış yapma işlemlerini gerçekleştirebilmektedir.
- Ürünler hakkında ayrıntılı bilgi ve görseller sunabileceği gibi, ürünler ile ilgili açıklamalara, karşılaştırmalara ve yapılan yorumlara da yer verebilmektedir.
- Elektronik ticaretin müşteri hedef kitlesi oldukça geniş olmakla beraber, bu hedef kitleye ulaşmak da oldukça kolaydır. Bu nedenden dolayı, müşteri potansiyeli oldukça yüksektir.
- Elektronik ticarete stok zorunluluğu bulunmamakla beraber ürünün, siparişin verilmesinden sonra da temini sağlanabilir.
- Elektronik ticaret rekabet gücü ve kaliteli olan düşük maliyetli sanal mağazaların kurulmasına imkan tanıdığından, KOBİ'ler açısından rekabet avantajı sağlayan oldukça önemli bir satış aracıdır.
- Elektronik ticarete müşterinin takibi kolaylıkla yapılabilir, tüketicinin davranışları izlenir ve beklentileri karşılanır.
- Elektronik ticaret aracılığıyla B2B çalışmakta olan işletmelerin farklı bölge, ülke ve kıtalarda bulunan işletmelerle iletişime geçip ticaret yapmaları kolaylaşmaktadır.
- Elektronik ticarete ikinci el ürün satışı olanağı sağlamaktadır.

Elektronik ticaret işletmeler açısından avantajlar sağlamakla beraber müşteriler tarafından da çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Bu avantajlar aşağıda ifade edilmiştir (Çakırer, 2013: 105):

- Elektronik ticaret aracılığıyla insanlar dünyanın neresinde olurlarsa olsunlar, senenin her günü ve her saati alışverişlerini yapabilir ve istedikleri mal ve hizmetlere kolaylıkla ulaşabilirler.
- Elektronik ticaret müşterilere mal ve hizmetler hakkında birçok alternatif sunmakta ve bunlarla ilgili karşılaştırma yapma imkanı sağlamaktadır. Bu durumda müşteriler istedikleri ürünleri karşılaştırarak daha uygun fiyata bulabilirler.
- Elektronik ticaret internet ortamında teslimatı yapılabilen ürünlerin hızlı bir şekilde alınabilmesine olanak sağlar.
- Elektronik ticaret müşterilerin kendi aralarında ve satıcılarla kolaylıkla iletişime geçmelerine olanak sağlar ve bu durumda müşteri hizmetleri konusunun da gelişmesine yardımcı olur.
- Elektronik ticaret aracılığıyla müşteriler almayı düşündükleri mal veya hizmet konusunda diğer kullanıcıların da tecrübelerine kolaylıkla ulaşabilmektedirler.
- Elektronik ticaret aracılığıyla müşteriler farklı ikinci el ürünlere ulaşabilmektedirler.

Elektronik ticaretin belirtilmiş olan bu avantajlarının yanı sıra birtakım dezavantajları da bulunmaktadır. Elektronik ticaret faaliyetlerini sağlayan satıcıların dikkat etmesi gerekli olan ve sıkça karşılaşılan sorunlar aşağıda belirtirmiştir (Yalçın ve Baş, 2012: 4):

- Durağan bir web sitesinin tasarlanması ve online ödemelere yönelik güvenlik sorunları,
- Kalitesiz ve elektronik ticaretin gerekliliklerine uygun olmayan web sitesi içeriği ve görünümü,
- Kolay ulaşılan online mağazalarda aynı fiyatta mal ve hizmetin bulunması,
- Ücretsiz bir şekilde elde edilebilme imkanı olan bilgilerin satılmaya çalışılıyor olması,

- Arama motorları dışında online veya geleneksel olarak herhangi bir pazarlamanın yürütülmemesi,
- Satıcının bilgilerinin ve online satış şartlarının doğru ve eksiksiz bir şekilde web sitesinde belirtilmemesi,
- Satışa sunulan mal veya hizmetin olası alıcılarının internet kullanımının düşük olması,
- Elektronik ticaret yapılmış olan yatırımın, bu alana yapılması gereken yatırım miktarından küçük olması,
- Elektronik ticaretin internete erişim imkanı olmayan veya internet kullanımı bilmeyen kişilere hitap edememesi.

Elektronik ticaretin müşteriler bakımından muhtemel dezavantajları aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Gökgül, 2014: 84-85):

- Müşterilerin satın almak istedikleri ürüne fiziksel bir şekilde dokunmadan sadece görsel olarak almaları,
- Elektronik ticaret web sitesinin sahip olmuş olduğu güvenlik protokollerine karşın müşterilerin yapmış oldukları satın alım işlemlerinde banka kart bilgilerinin çalınması ihtimali,
- Satın alınmış olan ürünlerin kargo dağıtım sırasında zarar görmesi durumunda müşterilere kusurlu bir şekilde ulaşma ihtimali,
- Elektronik ticaret web sitesi aracılığıyla yapılmış olan satın alım işleminin ardından bu işlemin yapıldığı web sitesinden müşterinin elektronik posta hesabına sürekli olarak gönderilen bilgilendirme mesajlarının müşteride rahatsızlık oluşturması,
- Müşterinin ürünü satın almasından sonra ortaya çıkabilecek olan sorunlar hakkında müşterinin, müşteri temsilcilerine ulaşamaması,
- Satın alınmış olan ürünlerin tedarik sürecinin uzaması nedeniyle ürünlerin müşterilere geç ulaşması,
- Satın alınmış olan ürünler ile teslimatı yapılan ürünlerin farklı olması,
- Ürünlerin satın alınmış olduğu elektronik ticaret web sitesindeki iade şartlarının tüketicide memnuniyetsizlik oluşturması,

- Sipariş edilmiş olan ürünlerin tüketicilere ulaşmaması karşın, ödemenin önceden gerçekleştirilmiş olması.

İKİNCİ BÖLÜM

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Elektronik ticaretin gelişimi ile vergi alanında da birçok değişim gerçekleşmiştir. Vergi sisteminde amaç ödeme gücüne göre herkesten vergi alınmasıdır. Elektronik ticaretin gelişmesiyle işletmelere ve tüketicilere kolaylık sağlanmış fakat devlet açısından da vergi kayıplarına yol açmıştır. Oluşan bu sorunun uluslararası boyutta bir sorun haline dönüşmesi ile uluslararası çözüm arayışı içine girilmiştir (Avcı, 2017: 252- 253).

Elektronik ticaret üzerine yapılan çalışmalar, 1997 yılında yapılan Turku Konferansına dayanan OECD'nin uluslararası kabul görmüş çalışmalarında rapor edilmiştir. Nitekim Turku Konferansında OECD Mali İşler Komitesinin hazırladığı raporda internetin vergi idaresi ve vergi politikası açısından ortaya çıkan sorunların gelir ve tüketim vergileri yanında Uluslararası vergi düzenlemelerinin de ne yönde olacağını ve devletlerin bunu nasıl kullanacağına dair seçenekler rapor edilmiştir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde ortaya çıkabilecek sorunların çözümlerinin basit olması, vergi mükelleflerinin bu çözümler ile gönüllü olarak uygulayacağı bir sistem olması, elektronik ticaretin gereksiz olarak engellenmemesi ve elektronik ticaretin geleneksel ticarete göre avantajlı ya da dezavantajlı konuma getirilmemesi ve her ne koşulda olursa olsun tek bir devletin kendi başına kararlar alıp çözüm üretemeyeceği vurgulanmıştır. 1998 yılında yapılan Ottawa Konferansı'nda "*Sınırsız Bir Dünya: Küresel Elektronik Ticaretin Potansiyelini Anlamak*" başlığı altında gerçekleştirilmiştir. Ottawa Konferansında OECD'nin faaliyetleri için bir eylem planı oluşturulmuştur. Bu eylem planında tüketicinin korunması, kişisel bilgilerin gizliliği ve küresel olarak elektronik ticaretin ekonomi ve toplum üzerinde etkileri, güvenli alt yapı ile elektronik doğrulanmanın sağlanması ile onaylama sistemini araştırılması analiz edilmesi ve ölçmeye yönelik çalışmaların devam etmesi yönelik kararlar alınmıştır (Yaltı, 2003: 24-27).

2.1. Elektronik Ticarete Vergilendirme İlkeleri

Teknolojideki gelişmeler ve küresel çapta sınırların önemini kaybetmesi ile beraber vergileme alanını önemli ölçüde etkileyen birçok değişim ve bunun sonucunda da birçok sorun meydana gelmiştir. Vergileme sorunu mevcut sorunların başında gelmektedir. Coğrafi sınırların ortadan kalkması ve elektronik ticaret hacmindeki artışla beraber sanal mağaza kavramının ortaya çıkması ve bu mağazaların konumunda belirsizlikler olması, şirketlerin, müşterilerin ve aracılarn dünyanın farklı ülkelerinde veya bölgelerinde olması ve farklı vergi kanunlarına tabi olmaları bu sorunlardan bazılarıdır. Bu sorunları en aza indirmek için uluslararası seviyede genel geçerliliği olan vergileme ilkelerine ihtiyaç ortaya çıkmıştır (Pehlivanlı, 2018: 18).

Yapılmış olan çalışmalara göre elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda uyulması gerekli olan vergileme ilkeleri karara bağlanmıştır. Bu doğrultuda OECD'nin elektronik ticaret açısından vergileme ilkeleri şu şekilde sıralanabilir (Coşkun, 2005: 157):

Tarafsızlık: Vergilendirme tarafsız bir şekilde yapılmalıdır. Geleneksel ticaret ve elektronik ticaret arasında vergiler bir tarafın lehine diğer tarafın ise aleyhine olacak şekilde uygulanmak suretiyle tarafsızlık ilkesine aykırılık oluşturmamalıdır. İşletmeler ticari kararlarını verirken vergisel şartları değil, ekonomik koşulları göz önünde bulundurmalıdır.

Verimlilik: Vergi uygulamaları, toplama maliyetleri vergi mükellefi ve vergi idaresi açısından minimum seviyeye indirilmelidir.

Kesinlik ve Basitlik: Vergi kanunları basit ve net olmalıdır. Vergi mükellefleri vergileri nerede, ne kadar ve ne zaman ödeyeceklerini önceden bilmelidirler.

Etkinlik ve Doğruluk: Vergiler doğru miktarda ve zamanda alınmalıdır. Vergi kaçırması ve vergiden kaçınma faaliyetleri minimum seviyeye indirilmelidir.

Esneklik: Vergi sistemi, ekonomik ve teknolojik gelişmeler karşısında dinamik ve esnek bir yapıda olmalıdır.

Elektronik ortamda gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin nasıl vergilendirilmesi gerektiği konusunda OECD Mali İşler Komitesi Ottawa Konferansı sırasında sunulan “*Elektronik Ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları*” adlı bildiri kabul edilmiştir.

Bu bildiriyle birlikte; elektronik ticaret üzerine yapılmış olan çalışmalar göz önünde tutulduğunda geleneksel vergileme ilkelerinin genel itibarıyla elektronik ticaret alanında da uygulanabilmesi konusunda görüş birliği sağlanmıştır (Çavdar, 2011: 75).

2.1.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme İlkesi

Elektronik ticaretin ortaya çıkışı ve gelişmesi sonucu sınır ötesi ticari işlemlerin kolaylaşması, ülkelerin vergilendirme yetkileri kapsamında bazı sorunların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi için ülkelerin yaptıkları tek yanlı düzenlemeler yeterli olmamaktadır. Bu sorunu çözebilmek için ülkeler karşılıklı yaptıkları anlaşmalarla söz konusu soruna çözüm üretmeye çalışmaktadırlar. Bu konu üzerinde düzenlemelere gidilmediği takdirde elektronik ticaretin bu durumdan olumsuz yönde etkileneceği varsayımında bulunmaktadır (Organ ve Çavdar, 2012: 73).

Bu nedenden dolayı ulusal ve uluslararası vergilendirme kurallarının, birbirleriyle uyumlu bir hale getirilmesi, mükellefe ve mükellefiyete ilişkin kuralların belirlenmesi, yani elektronik ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili ülkeler arasında belli standartların olması gerekmektedir. Günümüz uygulamasında, online satışlarda ürünlerin fiyatı tüketim vergisine ve servis sağlayıcısının ödemekle yükümlü olduğu iletişim vergisini yansıtıldığından, çifte vergilendirme söz konusudur. Bununla birlikte, dijital ürünler açısından vergi yükümlülerinin kimler olduğunun ve vergileme yetkisinin hangi devlete ait olduğunun konusundaki belirsizlikler de çifte vergilendirmeye yol açabilmektedir (Zerenler, 2013: 308).

2.1.2. Uluslararası Bir Yaklaşımın Benimsenmesi

Elektronik ticaret yapısı gereği coğrafi sınırlara bağlı kalınmaksızın kolayca yapılabilen ticari bir faaliyet olmasından dolayı, elektronik ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili her türlü işlem ve düzenlemelerin de uluslararası bir özelliğe sahip olması gerekir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusuna devletlerin yalnızca kendi perspektifleri doğrultusunda yaklaşım göstermeleri, devletler arasında vergilendirmeye yönelik olarak ciddi sorunlar oluşmasına ve elektronik ticaretin

gelişimi konusunda engel teşkil etmektedir. Özel sektör temsilcileri ve vergi idarelerinin bu konuda ortak çalışmaları vergilendirmenin etkinliği bakımından önem kazanmış olmakla beraber; devletlerin de elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda dayanışma içerisinde olmaları ve birbirlerine karşılıklı olarak yardımda bulunmaları gerekmektedir (Altun, 2016: 40).

2.1.3. Yeni Vergilerin Konulmaması İlkesi

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda yürürlükte olan ulusal ve uluslararası vergileme ilkeleri ve bu konudaki düzenlemelerin esas alınması gerektiğini ifade eden bu ilkeye göre, elektronik ticaretin yeni bir ticaret modeli olmasına rağmen, gelecekte birçok alanda önemli değişimler sağlayacağı ve bu nedenle elektronik ticaretin gelişmesine engel teşkil edecek müdahalelerden kaçınılması gerektiği görüşü vurgulanmaktadır (Çavdar, 2011: 76). Bu bağlamda elektronik ticaret işlemleri açısından yeni vergilerin konulmaması ve mevcut hukuksal düzenlemeler doğrultusunda hareket etmekle beraber söz konusu düzenlemelerin yeterli olmaması halinde gerekli değişiklikler yapılmalıdır (Altun, 2016: 39).

2.1.4. Sade, Şeffaf, Basit, Yeterli ve Uygulanabilir Olma İlkesi

Bu ilkeye göre vergilerin nereye, ne zaman ve ne şekilde ödeneceği kanunlarla önceden belirlenmeli, vergi kanunları herkes tarafından anlaşılabilir şekilde açık, sade ve basit olmalıdır. Fakat yürürlükte olan vergi kanunlarının önceki yıllardan beri uygulanmasının yanında gerek sayıca fazla olması gerekse de herkes tarafından anlaşılabilir kadar açık olmamasından dolayı birtakım karmaşıklıklara sebebiyet vermektedir. Bu karmaşıklıkları gidermek için vergi idareleri bazı durumlarda gerekli düzenlemeleri yapmaktadırlar (Pehlivanlı, 2018: 21).

Federal bir yapıda olan Amerika Birleşik Devletleri gibi devletlerde söz konusu durum çok daha önemlidir. Bu yapıya sahip devletlerin federal vergi yasalarının yanı sıra, federe devletler de kendi vergi yasalarına sahiptirler. Elektronik ticarete alışverişi yapılan ürünlerin vergilendirilmesinde etkinliğin sağlanabilmesi için karmaşık ve çok başlı bir vergileme yetkisinden mümkün olan en kısa zaman

içerisinde uzaklaştırılması ve vergi kanunlarında istikrarın sağlanması gerekmektedir (Çak, 2002: 84).

Kabul gören ideal vergi sistemi eşitlikçi, sade ve tarafsız olmalıdır. Bu tür ilkeler uluslararası düzeyde uygulanırken; vergi kanunlarının anlaşılır olması, sadelik, eşitlik, tarafsızlık, sermayenin ihraç ve ithal tarafsızlığı, ulusların ve mükelleflerin kendi aralarındaki eşitliğini ifade eden ilkelerdir (Dağlıoğlu ve Çiçek, 2014: 29).

2.1.5. Etkin, Verimli ve Adaletli Olma İlkesi

Vergilendirmede etkinlik ilkesine göre, vergilendirme doğru miktarda ve doğru zamanda yapılmalıdır. Vergilendirmede etkinliğin sağlanabilmesi toplanmış olan vergi gelirlerinin kamusal harcamaları hangi miktarda karşıladığına bağlıdır. Vergilendirmenin etkin ve verimli olması vergi gelirleriyle kamusal harcamaları karşılama oranındaki artış ile ilgilidir.

Elektronik ticaret alanında etkin ve verimli vergilendirme sistemi olabilmesi için elektronik ticaretle ilgili faaliyetlerin tümünü kapsamalı ve ayrıca vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi durumların minimize edilmesi gerekir (Pehlivanlı, 2018: 21-22).

2.1.6. Rekabet Eşitliği (Tarafsızlık) İlkesi

Elektronik ticaret ve geleneksel ticaret yapan şirketler için uygulanmakta olan vergi politikaları bir tarafa avantaj veya dezavantaj oluşturmamalıdır. Vergi sistemi iki tarafa da eşit uygulamalar içermelidir. Örnek olarak, elektronik ticaretin ortaya çıktığı ilk yıllarda sözü geçen bit vergisi, elektronik ticaret yapanlar ve diğer internet kullanıcıları açısından dezavantajlar oluşturmuştur. Çünkü tavsiye edilen bit vergi sisteminde internet üzerinden yapılmış olan veri aktarımlarında, her bir bit için bir birim vergi alınmasının gerekliliği önerilmiştir. Bu uygulamanın yerine hem elektronik hem de geleneksel ticaret türü için benzer bir şekilde ve rekabete engel teşkil etmeyecek vergi politikaları geliştirilmelidir (Altuntaş, 2011: 92-93).

2.1.7. Esneklik İlkesi

Vergilendirmenin esnek olması uygulanmakta olan vergi kanunlarının teknolojideki gelişmelerle beraber ortaya çıkmış olan, vergi konusuna girebilen işlemleri kavrayabilecek özellikte olmasıdır. Bu sebeple önceden belirtilmiş olan vergi kanunlarının elektronik ticaretten elde etmiş oldukları gelirleri de vergilendirebilecek şekilde yeni düzenlemeler yapılmalıdır. Aksi durumda birden fazla işlem vergi konusunun dışında tutulacaktır. Bilişim teknolojilerindeki özellikle son dönemlerde yaşanan gelişim ve değişimler sonucunda esneklik ilkesinin önemi giderek artmaktadır (Akçaoğlu, 2012: 35).

2.1.8. Diğer İlkeler

Ottawa Konferansı ve diğer çalışmalarda bölgesel işbirliğinin sağlanması elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda temel bir nokta olarak kabul edilmiştir. Üzerinde uzlaşılan bu karara göre hem elektronik ticaret alanında vergi kayıp ve kaçığına yol açmaksızın en etkin bir biçimde vergilendirilmesini sağlayacak, hem de ülkelerin bu biçimde vergilendirme işleminden daha adil bir şekilde pay almalarına katkıda bulunacaktır. Elektronik ticaret küreselleşme kavramını daha önemli bir hale getirmiş olup, bu alanda çeşitli sorunlara çözüm üretmek için küresel işbirliği konusunu vazgeçilmez bir hale getirmiştir. Ülkelerin elektronik ticaret faaliyetlerinde karşılaşmış oldukları problemler için geliştirdikleri çözüm önerileri farklı ülkeler tarafından benimsenmediği sürece bir anlam ifade etmemektedir. Bu nedenden dolayı elektronik ticaretin vergilendirilmesi hususunda ülkeler arasında bir standardın belirlenmesi gerekmektedir (Pehlivanlı, 2018: 23).

2.2. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) elektronik ticarete vergilendirme ve karşılaşılan sorunlar hususunda çalışmalar yapmış ve bu doğrultuda iki konferans gerçekleştirilmiştir. Birincisi Finlandiya’da 19-21 Kasım 1997 tarihleri arasında düzenlenmiş Turku Konferansı, ikincisi de Kanada’da 7-9 Ekim 1998 tarihleri arasında gerçekleştirilmiş Ottawa Konferansı’dır. Günümüzde yapılan elektronik ticaretin alt yapısını oluşturan söz konusu iki konferans birbirini

tamamlayan niteliktedir. Yapılan konferanslar sonucunda elektronik ortamda sunulan mal ve hizmetler başta olmak üzere elektronik ticaretin teknik alt yapısı, vergilendirme sorunları ve elektronik ortamın hukuksal boyutu gibi konularda önemli kararlar alınmış ve bu kararlar küresel elektronik ticareti etkilemiştir (Yıldız, 2005: 93).

2.2.1. Turku Konferansı

Özel sektör ve devlet temsilcileri arasında elektronik ticarete olan güvenin nasıl sağlanacağı konusunun değerlendirilmesi ve bu konunun ana hatlarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu konferans sonucunda hazırlanan raporda belirtilen öneriler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Akçaoğlu, 2011: 100-101):

- İş yeri ile ilgili karşılaşılan sorunlar kapsamlı bir şekilde ele alınmalıdır.
- Elektronik ve elektronik olmayan işlemler için tarafsızlık sağlanmalıdır.
- Elektronik ticaret alanında vergi kaçırmanın önüne geçilebilmesi için çalışmalar yapılabilir.
- Katma değer vergisinin (KDV) tabanını tüketim yapılan yerin oluşturması sağlanabilir.
- Yerel vergi idareleri küresel işbirliği yaparak vergi kanunlarının uygulanmasında etkinliği sağlamalıdır.

Konferansta uyulması zorunlu vergileme ilkeleri üzerinde anlaşmaya varılmıştır. Vergileme ilkelerinin tespitinde ülkelerin içinde bulunduğu ekonomik ve sosyal koşullar, kamu hukukunun mevcut durumu, teknolojik alt yapısı ve toplumun bakış açısının etkin bir rolü vardır. Verginin tekniği ve niteliği mekan ve zamana göre değişiklik gösterebildiği gibi vergileme ilkelerinde de farklılıklar oluşabilmektedir. Vergileme ilkelerinin farklı ülke ekonomileri veya belirli dönemlere göre farklılık göstermesinin temel nedeni bu farklılıktan kaynaklandığı söylenebilir (Gökbunar, 1998: 2-3).

2.2.2. Ottawa Konferansı

Kanada'nın Ottawa şehrinde 8-9 Ekim 1998 tarihleri arasında "*Sınırları Olmayan Dünya: Küresel Elektronik Ticaretin Potansiyelinin Farkına Varmak*"

adıylı düzenlenen konferansta, elektronik ticaretin vergilendirilmesinin Turku Konferansı'nda belirlenmiş olan çerçeve koşulları OECD lkeleri tarafından kabul edilmiş olup, uluslararası vergileme ilkelerinin elektronik ticarete de uygulanabilmesi fikri kabul edilmiştir. Ottawa Konferansı sırasında elektronik ticaretle ilgili uluslararası seviyede geliştirilmesi gerekli olan konular aşağıdaki gibi sıralanmıştır (şamil, 2014: 30):

- lke ekonomilerine elektronik ticaretin sağıladığı en önemli faydalardan biri, beklenen verimlilik artışlarıdır. Diğer sektörlerdeki verimlilik artışları hizmet sektörüne nazaran daha az olacaktır. Söz konusu gelişmeler ürün kalitelerindeki artışları ve yeni ürünlerin üretilmelerini beraberinde getirecektir.
- Elektronik ticaretteki gelişmelere bağılı olarak, taşınabilir ürünlerin elektronik ortamdaki uluslararası ticaretinde artışlar sağılanacaktır.
- Rekabet politikaları, ticaret koşullarında oluşabilecek farklılaşmalar sonucunda ortaya çıkan antirekabet şartlarına karşı önlemler alınarak yeniden düzenlenmelidir.
- Elektronik ticaretin gelişimi, iş mevzuatları, tüketicici hakları ve vergi kanunları, ve bunun gibi birçk konuda yeni düzenlemelere gidilmesini gerektirmektedir.
- Hkmetlerin elektronik ticaretle ilgili uygulayacağı genel politika, doğırudan ticarete müdahale etmek yerine düzenleyici rol üstlenmek olmalıdır. Aynı zamanda bu rol, elektronik ticaretin gelişimine katkıda bulunmalıdır.
- Elektronik ticaretin gelişimini ve ortaya çıkardığı etkilerini yakından izlemek oldukça önemli olduğundan, söz konusu gelişimin ve olası etkilerin tespit edilmesi amacıyla lçme araçlarının ve istatistiksel yöntemlerin geliştirilmesi zorunlu hale gelmiştir.

2.3. Avrupa Birliği (AB) Tarafından Yapılan alışmalar

Avrupa Birliği, 1980'li yılların başından itibaren elektronik ticaret alanında çalışmalar yaparak Avrupa-Ağı sistemini geliştirme amacıyla AR-GE programlarına ağırlık vermiştir. 1994 yılında Avrupa Komiyonu'nun talebi ve bilgi ve iletişim teknolojileri sektöründen önde gelen şirketlerin destek ve katılımlarıyla Avrupa

Bilişimi altyapı çalışmalarını geliştirmek için on konuda hedef çalışmalar başlatılmıştır. Bu çalışmaların dördü (Elektronik Sunum, Avrupa Kamu Yönetimi Ağı, KOBİ'ler için Telematik Servisleri ve Şehir Bilgi Ağı) doğrudan elektronik ticaretle ilgilidir (Erbaşlar ve Dokur, 2016: 178-179).

Avrupa Birliği elektronik ticaretin uluslararası alanda nasıl vergilendirilmesi gerektiğine dair çalışmalar yapmakla beraber 2014 yılında Avrupa Komisyonunca Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi konusu dahilinde uzmanlar topluluğu oluşturulmuştur. Grubun yapmış olduğu araştırmalar sonucunda uluslararası kamuoyuna ve komisyona sunmuş olduğu raporda; Avrupa'da dijital ekonomi açısından birçok fırsat sunmuş olduğu belirtilmiştir. Uzman gruba göre, Dijital Tek Pazar ve Avrupa Tek Pazarı arasındaki bağlantının dijital potansiyelinin anlaşılması, Avrupa'nın istihdamını artırmasını ve büyüme şansını ortaya çıkaracaktır. Dijital teknolojilerin aynı zamanda vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ile mücadelede etkili olabilecek ve idari ve icra maliyetlerini aşağı yönlü çekecek araçlar sunduğunu da belirtmiştir. Birlik tarafından alınan kararlar şu şekilde özetlenebilir (Gülhan ve Turunç, 2015: 172):

- Dijital şirketler için farklı bir vergilendirme sistemi ortaya çıkarılmamalıdır. Genel olarak kurallar ya dijital şirketlere farklı şirketlere uygulandığı gibi olmalı ya da onları da kapsayacak bir şekilde revize edilmelidir.
- Dijitalleşme, vergi kurallarını önceden öngörülebilir, istikrarlı bir şekilde basit hale getirmeli ve aynı zamanda KOBİ'ler için piyasa erişim maliyetlerine müdahale edip düşürmelidir. Bu nedenden dolayı dijital teknolojilerin Tek Pazar Potansiyellerini yapabilmesi için iyi bir şekilde koordine edilmiş vergi sistemine gereksinim duyulmaktadır. Pazarda faaliyet gösteren KOBİ'ler için vergisel engellerin kaldırılması gerekmektedir.
- Vergi indirimlerine ve vergi teşviklerine dikkatli bir şekilde yaklaşmak ve uygulama öncesinde ve sonrasında oluşan durumlarda daha dikkatli analiz yapılması gerekmektedir. Bu durumda genel olarak, tarafsızlıktan ödün vermek ve basitlik, piyasada oluşan aksaklıklara dayanmalıdır. Piyasada oluşan aksaklıklar, vergi araçlarının kullanılması sayesinde telafi edilmelidir.

2.4. Seçilmiş Ülkelerde Ulusal Alanda Yapılan Çalışmalar

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi hususunda uluslararası alanda yapılmış olan çalışmaların açıklanmasından sonra aşağıda bölümde ise ulusal alanda çalışmalara yer verilmiştir.

2.4.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

Amerika Birleşik Devletleri, elektronik ticaretle ilgili dünyada en çok çalışma yapan ülkelerden birisidir. İnternetin ortaya çıktığı yer olması ve internet en yoğun bir şekilde kullanıldığı ülkelerden birisi olduğu göz önüne alındığında, elektronik ticaret teknolojilerinin üst seviyede olduğu anlaşılmaktadır (Çavdar, 2011: 73).

Elektronik ticaretle ilgili ABD’de yapılmış olan çalışmalar aşağıda belirtilmiştir (Gençay, 2005: 76-78):

- 1994 yılında ABD’de Ulusal Altyapı kapsamında elektronik ticaret altyapısını oluşturan bir program hazırlanmıştır.
- Hükümet kontrolünde olan iletişim firmalarındaki özelleştirme sonucunda özel sektör tarafından yapılan yatırımların desteklenmesi, telefon piyasalarının monopol olma özelliğini ortadan tamamen kaldırmak, iletişimdeki adil fiyat yapılandırmasını güvence altına almak, serbest giriş sisteminin benimsenmesi ve böylelikle küresel bilgilendirme altyapısı kullanıcılarının bilgi ve hizmet alanına girmiş olması, teknolojideki gelişmelerle beraber rekabetçi, esnek, bağımsız bir düzenleme oluşturulmuş olması.
- Elektronik ticaretin hükümet tarafından kullanma imkanlarını değerlendirmek amacıyla, 1995 yılında “*Federal E-ticaret Ekibi*” oluşturulmuştur.
- ABD’nin bu konudaki genel yaklaşımı, “*Küresel E-ticaret İçin Bir Çerçeve*” belgesiyle açıklanmıştır. 1997 yılında Beyaz Saray tarafından yayınlanmış olan bu belge internetin küresel iletişim aracı olması sebebiyle, internetten yapılan alışverişlere vergi koyulmasının olumlu sonuçlar ortaya çıkarmayacağı düşüncesi üzerinde durulmuştur. Söz konusu belgede, internet üzerinden gerçekleştirilen satışların vergiye tabi tutulması sonucunda uyulması istenen ilkeler aşağıda açıklanmıştır.
- 1998 Ekim ayında ABD’de “*Vergisiz İnternet*” yasası kabul edilmiştir.

- 1998 Ekim ayında kanunlaşmış olan yasa 1999 Ekim ayında yenilenmiş olarak uluslararası bir boyuta taşınmıştır.
- ABD Temsilciler Meclisi, 2000 Mayıs ayı içerisinde elektronik ticaretten alınan vergiler üzerine 1998 Ekim ayında getirilmiş 3 yıllık yasak sürecinin bitiş tarihinden itibaren 5 yıl uzatılmasını kapsayan kanun kabul edilmiştir. Kabul edilen bu kanuna göre, ABD’de yurtiçinde yapılan elektronik ticaret 2006 Ekim ayına kadar vergi kapsamı dışında tutulmuştur.

Elektronik ticaretle ilgili ABD’nin sahip olduğu genel görüşler; ülkelerin politika yapıcıları güvenilir ve etkin bir elektronik ticaret alt yapısı oluşturmalarıdır. Bu politikalar beş temel ilke ile belirlenmiş olup bu ilkeler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Canpolat, 2001: 33):

- Liderliği Özel sektör üstlenmelidir.
- Elektronik ticarete olan hükümet müdahalesinde aşırılıktan kaçınılmalıdır.
- Hükümetin müdahalesinin mecburi olduğu durumlarda amaç ise; sürekli ve sade bir yasal ortam oluşturmaktır.
- Hükümetler, internet yapısının özgün bir yapıya sahip olduğunu kabullenmelidir.
- İnternet temelli elektronik ticaret küresel çapta basitleştirilmelidir.

2.4.2. Avustralya

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi hakkında Avustralya’da yapılmış olan ilk çalışma “*Vergi ve internet (Tax and the Internet)*” adlı rapordur. 1997 yılında “*Avustralya Vergi İdaresi’nin (Australia Tax Office)*” yayımlanmış olduğu bu raporda, mevcut vergilendirme ilkelerinin elektronik ticaretin bazı türlerinin uygulanmasının şüpheli olduğu, işyeri, ikametgah ve kaynak gibi vergilendirme kavramlarının internete uygulanması sonucunda, önemli ölçüde vergi planlama imkanlarının oluşturulduğu belirtilmiştir. Söz konusu rapor, daha önce ABD’nin yayımladığı raporla benzerlik göstermektedir. Bu iki ülke de internet aracılığıyla gerçekleştirilen ticari faaliyetleri vergilendirirken temel ilkenin tarafsızlık ilkesi olduğunu vurgulamıştır. Fiziki bir işyerine sahip olan veya olmayan işletmeler ile

internet aracılığıyla iş yapan işletmeler de aynı yasal düzenlemelere tabi tutulmalıdır (Ömür, 2006: 122).

Avustralya Vergi İdaresi'nin yaptığı diğer bir çalışmada görüşünde değişikliğe gittiği görülmüştür. Elektronik Ticaret Proje Grubu tarafından 1999 yılında hazırlanmış olan ikinci rapor, ilk raporda belirtilen konuların ayrıntılarını içeren bir rapordur. İkinci raporda ilk raporun içeriğinde yer alan çalışmaya ek olarak vergilendirme yetkisi ile ilgili, dolaylı vergilendirme ve idari konular olmak üzere üç farklı belge içermektedir. Bu raporda ön plana çıkan önemli konulardan biri de çifte vergilendirme anlaşmaları açısından ticari gelirlerin vergiye tabi tutulmasının ön koşulu olarak işyeri kavramının niteliğidir (Akçaoğlu, 2011: 92).

2.4.3. Kanada

Kanada'nın elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusundaki çalışmalarının önemli bir kısmı OECD modeline dayanmaktadır. 2001 yılının Kasım ayında, o dönemki ismiyle, "*Kanada Gümrük ve Gelir İdaresi (Canada Customs and Revenue Agency - CCRA) Mal ve Hizmetler Vergisi/Uyumlaştırılmış Satış Vergisi*"nin elektronik ticaret alanında uygulanabilme şartlarına yönelik rapor yayımlanmıştır. Bu rapor doğrultusunda CCRA, bir web sitesinin veya web sitesi oluşturma anlaşmalarının vergilendirme açısından Kanada'da işyeri olarak kabul edilmeyeceği ve bir servis sağlayıcısının işyeri genel olarak müşterileri açısından işyeri olarak kabul edilmeyeceği düşüncesini savunmuştur. Bununla beraber CCRA, bir internet sunucusu, o yerde ticari faaliyetleri yürütmekle görevli olan personel olmasa dahi, belli şartlar altında o yerin işyeri olarak kabul edilebileceğini savunmaktadır (Akçaoğlu, 2011: 166).

2.4.4. Japonya

Janponya'da elektronik ticaret konusundaki sistematik çalışmalar 1996 yılının başlarından itibaren "*Japonya Elektronik Ticareti Geliştirme Konseyi*" isminde bir kurumun kurulmasıyla başlamıştır. Bu kuruma bağlı olarak çalışan, elektronik ticareti birçok yönden incelemeye alan on dört çalışma grubu oluşturularak bu alanda çalışmalara başlanmıştır. Halen yürütülen ve Japonya'nın önemli şirketlerinin de

katıldığı on dokuz proje hakkında çalışmalar devam etmektedir. Bu projeler sayesinde Japonya genelinde deneyim ve bilgi paylaşımı amaçlanmakta olup, elektronik ticarete belirli standartlar konulması sağlanmaya çalışılmaktadır (Erbaşlar ve Dokur, 2016: 177).

“*Japonya Elektronik Ticareti Geliştirme Konseyi*” tarafından elektronik ticaret faaliyetlerinde ele alınması gerekli olan öncelikli konular şu şekilde tespit edilmiştir (Erbaşlar ve Dokur, 2016: 178):

- Mal dağıtımını (geri iade ve satış sonrası işlem, gümrükte yapılan işlemler),
- Fikri mülkiyet hakları,
- Vergilendirme (küresel elektronik ticaret faaliyetlerindeki standartlar; kaynak yeri ve yerleşim yerinin tanımlanması),
- İşletmenin yönetilmesi (şirket kodu, zaman, elektronik belge, elektronik menkul kıymetler, iş etiği, elektronik mağaza).

2.4.5. Hollanda

Maliye Bakanlığı tarafından 1998 yılında hazırlanmış olan “*Sınırları Olmayan Bir Dünyada Vergilendirme*” adlı raporda, sunucuların gerçekleştirmiş oldukları görevlerin sadece hazırlık özelliğinin olmaması durumunda işyeri olarak kabul edilebilecekleri görüşü kabul görmüşken, buna rağmen OECD anlaşmalarına göre sunucuların işyeri kapsamının dışında tutulması önerilmiştir (Altun, 2016: 53).

2.5. Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi İle İlgili Yapılan Çalışmalar

2.5.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı

Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yapmış olduğu işlemlerin elektronik ortama aktarılması ve bu işlem sayesinde iş yükünde azalma, verimliliği ve etkinliği artırma ve elektronik ortamdan alınan verilerin sağlıklı bir değerlendirmesi yapılarak yönetim bilgi sistemini hayata geçiren Gelir İdaresi’nin teknolojik anlamda altyapısını oluşturan proje “*Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP)*”dir (Cenikli ve Şahin, 2013: 39).

VEDOP Projesiyle ulaşılmak istenen amaçlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Akdemir, 2008: 61-62):

- Tüm vergi dairelerinde otomasyonun tam olarak sağlanmasıyla vergisel işlemlerde modernizasyonun gerçekteştirilmesi,
- Etkin ve etkili bir yönetim,
- Vergi mükellefine yönelik servis aracılığıyla vergi mükellefinin gönüllü bir Şekilde uyumunu arttırması ve tüm müşterilerine kaliteli ve doğru hizmet sunumu,
- Merkez ve taşradaki vergi daireleri aralarında bilgi iletişim altyapısının son teknolojiyle geliştirilmiş olması,
- Yazılım, donanım, teknik ve güvenlik alt yapısında son teknolojinin kullanılması,
- Üretim arttırılması ve kamusal harcamalarda tasarrufa gidilmesi,
- Ekonomide kayıt dışılıkla mücadele edilmesi ve vergi denetiminde etkinliğin sağlanması için veri ambarı oluşturulması,
- Beyannamelerin internet üzerinden verilmesi,
- Bankalar vasıtasıyla vergilerin tahsil edilmesi,
- Farklı kurum ve kuruluşlar arasında bilgi paylaşımı.

2.5.2. Elektronik Ticaret Kurulu (ETİK)

1997 yılında kurulan Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu'nun (ETKK) görevini tamamlamış olduğu düşünülerek ETKK'nın çalışma yapısında yeni düzenlemeler yapılmış ve Elektronik Ticaret alışma Grubu'nun faaliyetlerinin aynı anda yürütülmesi doğrultusunda ETİK bünyesinde çalışma grupları oluşturulmuştur (Altun, 2016: 45-46).

Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu'nun (BTYK) 2 Haziran 1998 tarihinde gerçekteşirdiği toplantısında Türkiye'de elektronik ticaretin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesi hakkındaki düzenlemelerin tamamlanmasına kadar ETİK'in görevlerini sürdürmesine ve kendi çalışmaları doğrultusunda eylem planı hazırlayarak uygulanmanın izlenmesi, ortaya çıkan sonuçların değerlendirilmesi ve oluşabilecek sorunlara çözüm üretmeye yönelik yeni çözüm nerileri geliştirmek suretiyle ilgili

kurum ve kuruluşlar ve BTYK'nın görüş önerisine sunulmuştur. Söz konusu toplantıda Türkiye'de elektronik ticaretin geliştirilmesine yönelik devletin dört temel görevi belirlenmiştir (Erbaşlar ve Dokur, 2016: 190):

- Gerekli olan idari ve teknik altyapının kurulmasını sağlamak,
- Hukuksal yapıyı oluşturmak,
- Elektronik ticareti teşvik edici tedbirler almak,
- Ulusal politikalar ve uygulamalarla uluslararası politika ve uygulamaların uyumlu olmasını sağlamak.

2.5.3. Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu

Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu (BTYK) 4 Ekim 1983 tarihli ve 77 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuştur.

BTYK'nın KHK ile belirlenmiş olan görevleri; *“uzun vadeli bilim ve teknoloji politikalarının tespitinde hükümete yardımcı olunması, hedeflerin saptanması, öncelikli alanların belirlenmesi, plan ve programların hazırlanması, kamu kuruluşlarının görevlendirilmesi, özel kuruluşlarla işbirliği sağlanması, gerekli yasa tasarıları ve mevzuatın hazırlanması, araştırmacı insan gücünün yetiştirilmesinin sağlanması, özel sektör araştırma merkezlerinin kurulması için tedbirler alınması, sektörler ve kuruluşlar arasında koordinasyonunun sağlanmasıdır”* (TÜBİTAK, 2018).

Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu tarafından elektronik ticaretin vergilendirmesi hususunda 25 Ağustos 1997, 21 Haziran 1998, 20 Aralık 1999 ve 13 Aralık 2000 tarihlerinde dört ayrı toplantı yapılmıştır. Yapılmış olan toplantılar göz önüne alındığında her toplantı gerçekleştirilmiş bir önceki toplantıda alınmış olan kararların ilgili kişilerce uygulanmasının yapıp yapılmadığı, ek bir karar alınmasını gerektirip gerektirmediği ve gelinmiş olan aşamalarda güncel kararların alınıp alınmayacağı konularını ele almıştır (Pehlivanlı, 2018: 47).

2.5.4. Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK)

Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK)'nin kuruluş amacı; *“Dünyada yaşanan gelişmeler ve bu konuda diğer ülke uygulamaları da göz önünde*

bulundurulur, son yıllarda daha da önem kazanan elektronik ticaretin Türkiye’de hızla gelişmesini sağlamak üzere gerekli yasal alt yapının oluşması için yapılması gerekenler konusunda müşterek kararlar alınmasını sağlamak, elektronik ticaretin Türkiye’de yaygınlaştırılması sürecindeki teknik problemlerin çözümünde yol gösterme ve danışmanlık yapmak için gereken teknik bilgi donanımını sağlamaktır.”

Bu noktadan yola çıkılarak; sayısal imza şifreleme, elektronik noter, onay makamı gibi elektronik ticaretin bazı teknik bileşenleri hususunda dünyada gelinen noktayı belirlemek ve Türkiye koşullarına uygun olarak teknik yapılanmanın standartlarının belirlenmesi amaçlanmış olup, kurulun temel amacı elektronik ticaretin dünyada ve Türkiye’deki durumunu izlemek ve elektronik ticaretin Türkiye’deki gelişimine katkı sağlayacak her türlü önlem ve düşüncelerini Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu’na rapor halinde sunmaktır (Zerenler, 2013: 391).

ETKK’nın elektronik ticaretin özendirilmesi ile ilgili görüşleri aşağıda özetlenmiştir (Çak, 2002: 70-71):

- KOBİ’ler başta olmak üzere, elektronik ticaret faaliyetinde bulunan kişi ve kuruluşlar için, ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından, elektronik ticareti tanıtan eğitim programları hazırlanması,
- Elektronik ticaret açısından gerekli olan yazılım ve donanıma sahip olmak isteyen KOBİ’ler başta olmak üzere tüm kişi ve kuruluşlara maddi destek sağlanması,
- İletişim hizmetlerinin sunulması karşılığında alınmış olan ücretlerin mümkün olduğunca en az seviyede olması,
- Servis sağlayan işletmelere rekabet kuralları doğrultusunda her türlü imkanın sağlanması,
- Belirlenecek olan bir geçiş dönemi içerisinde, tüm kamu kurum ve kuruluşlarında gereken idari ve teknik düzenlemeler yapılarak, elektronik ortamda kamusal alım ve satım işlemlerinin gerçekleştiriliyor olması ve böylelikle elektronik ticarete devletin öncülük etmesi.

2.6. Elektronik Ticaretin Çeşitli Vergiler Açısından Değerlendirilmesi

Çalışmamızın bu bölümünde elektronik ticaret Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, Gümrük Vergisi ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi bağlamında açıklanmıştır.

2.6.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Elektronik Ticaret

Türk vergi sisteminde gerçek kişilerin elde ettikleri safi kazanç ve iratlar gelir vergisi kapsamında değerlendirilirken, kurumların elde ettikleri safi kazançlar ise kurumlar vergisi kapsamında değerlendirmektedir. Gelir üzerinden alınan vergiler açısından vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesi sonucunda gerçekleşmektedir (Altun, 2016: 59). Bu bağlamda gelir gerçek kişi tarafından elde edildiyse gelir vergisine göre vergiye tabi tutulurken, gelir kurum veya kuruluş tarafından elde edildiyse kurumlar vergisine göre vergiye tabi tutulmaktadır (Avcu Şakirler, 2019: 46).

2.6.1.1. Mükellefiyet Biçiminin Tespiti

Mükellefiyet; tam ve dar mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Gelir vergisi bakımından mükellefiyet ikamet kriteri ve kaynak kriterine göre, kurumlar vergisi bakımından ise iş merkezi ve kanuni merkez kriterlerine göre belirlenmektedir (Canbay, 2009: 182). Elektronik ortamda gerçekleştirilmiş olan ticari ya da mesleki faaliyetler sonucu elde edilen gelir, halihazırda uygulanmakta olan ilkeler ve kurullarla birlikte değerlendirildiğinde çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Elektronik ticaret faaliyetleri coğrafi sınırlara bağlı olmadığından vergilemede ortaya çıkan sorunların önemli bir bölümü, vergileme hakkının ülkeler arasında paylaşımından kaynaklanmaktadır (Cangir, 1999: 105).

2.6.1.1.1. Tam Mükellefiyet

Gerçek kişiler açısından tam mükellefiyet kavramı, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde şu şekilde hükme bağlanmıştır: *“Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:*

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

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

Bu kanunun 4. Maddesinde hangi durumların Türkiye’de yerleşme sayılacağı belirtilmiştir: “Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar (İkametgâh, Kanunu Medeninin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

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

Gerçek kişilerde mükellefiyet ikamet ilkesine göre belirlenmektedir. Elektronik ortam aracılığıyla birçok alanda hizmet sunumu yapılmaktadır. Bu alanlar tıp, mühendislik, mimarlık, danışmanlık ve muhasebe gibi alanları kapsamaktadır. Teknolojinin sağladığı fırsatlar sayesinde farklı ülkelerde belirli bir süre kalmaksızın o ülkelerde hizmet vermek ya da çeşitli faaliyetlerde bulunma imkanı sağlanmıştır. Bu sebepten dolayı gerçek kişiler açısından ikamet kriterine göre belirlenen mükellefiyet belirleme şekli artık eski önemini kaybetmiştir (Alptürk, 2005: 31).

Kurumlar vergisi bakımından tam mükellefiyet kavramı, mukimlik (yerleşik olma) temeline dayanmaktadır. Kurumlarda mükellefiyet açısından ülkelerde farklı ölçütler bulunmaktadır. Bu ölçüt kanuni merkezleri ya da iş merkezleri Türkiye’de bulunan kurumlar tam mükellef olarak vergiye tabi tutulacaktır (Cangir, 1999: 107).

Türkiye’de kanuni merkezleri ya da iş merkezleri bulunan, kurumlar vergisine tabi tutulmuş olan tüzel kişilerden hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında elde etmiş oldukları kazançlar referans alınarak vergiye tabi tutulurlar. Türkiye’de kanuni merkezi bulunmayan ancak Türkiye’de işleri toplamış ve idare ettiriyorsa yine de kurumlar vergisi kapsamına dahil edilecek ve tam mükellef olarak kabul edilecektir (Tosuner ve Arıkan, 2016: 266).

2.6.1.1.2. Dar Mükellefiyet

Gelir Vergisinde dar mükellefiyet;

“Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler” olarak belirtilmiştir.

Dar mükellefiyet kavramı altı aylık bir süreyi kapsamaktadır. Yabancı bir kişinin bir takvim yılı içerisinde altı ayı geçmeyen bir sürede Türkiye’de bulunması ve burada elde etmiş olduğu kazançlarından dolayı dar mükellef olarak vergilendirilmesidir (Avcu Şakirler, 2019: 48).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. Maddesinde dar mükelleflerin elde etmiş oldukları kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilebilmesi durumu belli şartlara bağlanmıştır:

“1. Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz.) Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış aktinin Türkiye’de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

2. Zirai kazançlarda: Zirai faaliyetlerin Türkiye’de icra edilmesi;

3. Ücretlerde:

a) Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

b) Türkiye’de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerin, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi;

4. Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

5. Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

6. Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması;

7. Diğer kazanç ve iratlarda: Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi; Bu maddenin 3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 7 nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır” şeklinde ifade edilmektedir.

2.6.2. Katma Değer Vergisi Açısından Elektronik Ticaret

Katma Değer Vergisi ile ilgili uygulamalara bakıldığında, bir işlemin nerede vergilendirilmesi gerektiği, işlemi gerçekleştiren kişinin bulunduğu yer ve hizmetin sunulduğu yer temel alınarak belirlenmektedir. Fakat tamamen geleneksel yöntemlerle malın teslimine ve hizmetin ifasına göre uygulanmakta olan KDV ilkeleri göz önüne alındığında her zaman elektronik mal ve hizmet ile ilgili ticareti kapsayan nitelikte olmamaktadır. KDV uygulamaları açısından elektronik ticaret faaliyetlerinin ortaya çıkarmış olduğu sorunlar genel olarak yapılmış olan işlemin taraflarının kişiliği ve söz konusu işin niteliği ile ilgilidir. Bu durum Türkiye içerisinde gerçekleştirilmiş olan işlemlerde hukuki bakımdan herhangi bir sorun ortaya çıkarmamasına karşın uluslararası mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında bazı sorunlar oluşturmaktadır (Kayıhan ve Yıldız, 2004: 164).

Elektronik ortamda gerçekleştirilen dijital mal ve hizmet ticareti ile ilgili işlemler üzerinden KDV alınması bazı teknik sorunlar ortaya çıkarmaktadır. İşlemlerin yapıldığı yer, işlemin türü ve işlemin taraflarının mükellefiyet durumları gibi bazı konular netlik kazanmadığından gerçekleşmiş olan işlemlere KDV uygulanması imkansızdır (Alptürk, 2005: 328).

Günümüzde yürürlükte olan KDV maddeleri, mal ve hizmet teslimatının ülke sınırları dahilinde gerçekleştirildiği dönemlerde oluşturulmuş olduğundan, elektronik ticaret bakımından bazı sorunlara neden olmaktadır. Bu doğrultuda KDV maddelerine eklemeler yapılması gerekli olacaktır. Elektronik ticaretin gelişmesi ve yaygınlaşması sonucunda bu ticaret şeklinin ülke sınırlarına bağlı kalmayan bir yapıya sahip olmasından ötürü bu konuda yeni düzenlemelerin yapılması gerekliliği söz konusu olmaktadır (Ceran ve Çiçek, 2007: 302).

2.6.3. Damga Vergisi Açısından Elektronik Ticaret

Elektronik ortamda yapılan işlemlerde kağıt kullanımı genellikle tercih edilmemekte ve sözleşmeler ise elektronik ortamda yapılmaktadır. Damga vergisi bakımından değerlendirildiğinde, elektronik ortamda yapılan sözleşmelerin hukuki bakımdan geçerli olarak kabul edilmesi durumunda ortada düzenlenmiş olan bir kağıt olmayacağından dolayı damga vergisi kapsamında değerlendirilen bir işlem olarak nitelendirilmeyecektir (Kayıhan ve Yıldız, 2004: 164).

Türkiye sınırları içerisinde gerçekleştirilmiş işlemler çeşitli düzenlemelerle kontrol altına alınmış olup fakat, uluslararası düzeyde elektronik ticaret kapsamında ülkelerarasında gerçekleştirilen işlemlerin çoğalmasıyla beraber gerçekleştirilmiş işlemlerin damga vergisine birden fazla tabi tutulma veya tamamen vergi dışı bırakılma durumlarıyla karşılaşabilmektedir (Cangir, 1999: 127).

2.6.4. Gümrük Vergisi Açısından Elektronik Ticaret

Elektronik ticarete gümrük vergisi uygulamalarına bakıldığında, ticaretin konusunu oluşturan fiziki mallar, hizmet ve sayısal ürün türlerine göre sınıflandırılmaktadır (Cangir, 1999: 128). Sayısal ürünlerin ayırt edici noktası, ürün teslimatının internet vasıtasıyla indirilmesine veya geleneksel anlamda fiziki olarak teslimine bağlıdır (Binatlı, 2002: 187). İnternette indirilen içerikler gümrük vergisi kapsamında değerlendirilmemektedir. Buna karşın söz konusu içeriklerin, disket ve benzeri yollarla çoğaltılmaları ve fiziki teslimleri durumunda gümrük vergisine tabi tutulmaktadır (Kayıhan, Yıldız, 2004: 167).

Fiziki mallar gümrük vergisine tabi tutulurken internet üzerinden sunulan hizmetler (dijital ürünler), gümrük vergisine tabi tutulmamaktadır. Çünkü elektronik ortamda gerçekleştirilen hizmetler serbest bir bölgede gerçekleşmiş gibi düşünülmektedir ve fiziki mallarda olduğu gibi klasik yöntemle teslimatı söz konusu değildir. Bu hizmetler cd, disket ve benzeri yollarla kopyalanarak gümrükten geçmesi halinde fiziki ürün olarak değerlendirilir. Bu nedenden dolayı dijital bir ürün fiziki ürün gibi değerlendirilip gümrük vergisine göre vergilendirilmektedir (Cangir, 1999: 128).

2.6.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Açısından Elektronik Ticaret

Bankacılık sektöründe elektronik ortamın yoğun bir şekilde kullanıldığı günümüzde, kıyı bankacılığın yaygınlaşıyor olması ile bu türden işlemlerin söz konusu bankalara yönelebileceği varsayımında bulunmaktadır. Bankacılık ile ilgili bu tür faaliyetler vergi cennetlerinde daha fazla görülmektedir. İletişim teknolojisindeki gelişmeler ve bu teknolojilerin getirdiği kolaylıklar ile hizmeti bu yönde olan bankalarda hesap açmak ve daha birçok hizmetten faydalanmak oldukça kolaylaşmaktadır. Kişiler bu durumda, ülkelerindeki bankalar ile çalışmak yerine vergisel birtakım avantajları bulunan kıyı bankacılığı faaliyetlerinde bulunan bankaları tercih etmek için uygun bir ortam oluşmaktadır. Bu durum, gelir vergisi ve kurumlar vergisinde olduğu kadar Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) bakımından yeni sorunlar ortaya çıkmasına ve vergi kaybına sebebiyet verecektir (Yıldız, 2002: 150).

2.7. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda karşılaşılan sorunlar, bazı işlemlerin denetiminin mümkün olmamasından kaynaklanmaktadır. Elektronik ticaretin internet vasıtasıyla gerçekleşmesi ve elektronik ortamda gerçekleşmiş faaliyetler neticesinde gelirin konusunu oluşturan ürünlerin takip edilmesi oldukça zordur. Elektronik ticaretin konusuna giren fiili olarak mal veya hizmetten bahsedilmekteyse vergilendirme açısından herhangi bir sorun yaratmazken elektronik ticaret aracılığıyla dijital mal veya hizmetlerin teslimatında bazı sorunlar oluşmaktadır (Çavdar, 2017: 14- 15).

2.7.1. Elektronik Ticaretin Uluslararası Vergi Hukuku Açısından Karşılaşılan Sorunlar

Elektronik ticaret, belirli bir ülkeye coğrafi sınırlarla bağlı olmamasından ötürü vergileme alanında ortaya çıkan sorunların büyük bir bölümü, vergileme hakkının ülkeler arasındaki bölüşümü ile ilgili olmaktadır (Cangir, 1999: 105).

2.7.1.1. Kaynak İlkesi Açısından Karşılaşılan Sorunlar

Kaynak ilkesine göre, gelir hangi ülkede elde edilmiş ise o ülke tarafından vergiye tabi tutulur. Mal ve hizmet satışından dolayı alınan dolaylı vergilerde uygulanmakta olan kaynak ilkesi, varış ilkesi uygulamasıyla denk duruma gelmiştir. Vergilendirme yetkisi mal veya hizmetin tüketildiği devlete ait olmaktadır (Öz, 2004: 95).

2.7.1.2. İkamet İlkesi Açısından Karşılaşılan Sorunlar

İkamet ilkesi bakımından, gerçek kişiler yerleşik oldukları yerle bağlı olarak vergilendirilmektedir. Bu durumda, internet üzerinden muhasebe, danışmanlık, mühendislik ve mimarlık gibi çeşitli alanlarda sunulan hizmetlerde olduğu gibi bir diğer ülkede ise belirli bir süre kalmaksızın söz konusu ülkede hizmet sunumu gibi faaliyetlerin mümkün olması ile birlikte gerçek kişiler açısından ikamet ilkesine göre belirlenmiş mükellefiyet uygulamalarının önemini yitirmesine sebep olmuştur (Alptürk, 2005: 31).

2.7.1.3. İşyeri Açısından Karşılaşılan Sorunlar

İşyeri kavramı elektronik ticaret açısından değerlendirildiğinde yeniden sorgulanması ve ele alınması gereken bir konudur. Çünkü uluslararası vergi anlaşmalarına göre, vergilendirme açısından iş yeri kavramı esas alınmaktadır. İnternet üzerinden gerçekleştirilen alışverişin vergiye tabi tutulabilmesi için mutlaka bir işyeri bağlantısının olması gerekmektedir. Fakat bu işyerinin mutlaka fiziksel bir özelliğe sahip olma zorunda yoktur. Mesela bir web sayfası bu durumda işyeri olarak kabul edilebilmektedir (Güngör, 2002: 134).

2.7.1.4. Çifte Vergilendirme Açısından Karşılaşılan Sorunlar

Çifte vergilendirmenin önlenmesi için ortaya çıkmış olan ve aynı zamanda ülkeler açısından vergilendirme yetkisinin paylaşımını da göz önünde tutan bu anlaşmalar, elektronik ticarete vergilendirme ile ilgili sorunlar ortaya çıkmadan önce düzenlenmiş olmalarından dolayı internet kapsamına giren bu ticaret şeklini kapsamamaktadır. Fiziksel işyeri ve sabit bir yer gibi kavramlar bu tür anlaşmalarda temel alınmaktadır. Bu nedenden dolayı elektronik ticaretin vergilendirilebilmesi için

ülkelerin kendi mevzuatlarında elektronik işyeri kavramının tanımını geliştirmiş olmaları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları açısından tek başına yeterli olmamaktadır. Uluslararası uyuşmazlıkların doğmaması için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan maddeler değiştirilmelidir (Erdem, 2017: 19- 20- 21).

2.8. Elektronik Ticaretin Niteliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Elektronik ticaret açısından vergiye tabi olan faaliyetlerin denetlenebiliyor olması, vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi için önem taşıdığından, elektronik ticaretin niteliğinden kaynaklı ortaya çıkabilecek sorunlara karşılık teknolojiye gelişmeler takip edilip, işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesine ilişkin denetlemelerde uyumun sağlanması önemlidir (Coşkun, 2004: 256).

2.8.1. Bilgi Kaynağının Aşınmasından Kaynaklanan Sorunlar

Vergi idareleri mükelleflerin yapacakları işlemler ile ilgili bilgi toplamak için bazı araçlara gerektiğinde başvurabilmektedir. Vergi idareleri mükellefler hakkında bilgi toplamak amacıyla bayiler, perakendeciler, toptancılar ve bankalar gibi araçlara başvurabilmektedir. Buna karşın elektronik ticaret faaliyetlerinde araçlar tercih edilmediğinden mükellef beyanlarının doğruluk oranının tespitinde önemli bir yere sahip olan bu tür bilgi kaynakları ortadan kalkmaktadır (Kayıhan ve Yıldız, 2004: 153).

Elektronik ticaretin yapısı gereği vergi denetimini zorlaştıran bazı özellikleri bulunmaktadır. Bu durumda elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerde, söz konusu işlemler ve bu işlemleri yapan kişiler ile ilgili kesin bir bilgi elde etmek zordur. Çünkü internet ortamında kişi kendisiyle hiçbir ilgisi olmayan herhangi bir ülkeyi adresi olarak gösterebilir ya da bir başka firmaya ait olan unvan ve markaları kendisine aitmiş gibi gösterebilir. Böyle bir durumda bir web sayfasında belirtilen bilgilerin doğruluk payının belirlenmesi mümkün olmamaktadır. Elektronik ortamda yapılan işlemlerin nerede yapıldıklarının tespit edilmesi güç bir durumdur. Web

sayfası bulunan kişiler adres bilgisini farklı bir ülkedeymiş gibi göstermek suretiyle ilgili kişi veya kişileri kolayca aldatabilirler (Alptürk, 2005: 388).

2.8.2. Elektronik Para Uygulamalarından Doğabilecek Sorunlar

Elektronik kartlardaki çiplerin kişilerin elinde bulunan tüm parayı içermesi, ödeme yapılmasında ve hesapların dengelenmesi amacıyla kullanılması vergi otoritelerini zorda bırakacaktır. Bu tür elektronik ödemeler kaydedilebilen veya kaydedilemeyen işlemler vasıtasıyla yapılmaktadır. Ödeme şeklinin kayıt altına alınabilmesi durumunda elektronik kart çıkaran kurum, genel kayıtları belirli bir merkezde tutarak denetimini gerçekleştirebilmektedir. Fakat kaydedilemeyen işlemlerde karta para yüklenmesinin ardından herhangi bir takip işlemi yapılamamaktadır (Kayıhan ve Yıldız, 2004: 154-155).

2.8.3. Dijital Ürünlerde Karşılaşılan Sorunlar

Dijital ürünlerde satış, ödeme ve teslim işlemlerinin tamamen sanal ortamda gerçekleştirilmesi, vergi kayıplarının oluşabilmesinde önemli bir faktördür. Satış işlemlerinin bu şekilde gerçekleştirilmesinde, hem işletmenin hem de müşterinin, söz konusu işlemi vergi idaresi bilgisinin dışında bırakması ve vergiyi ödememe olanağına kavuşması ihtimal dahilindedir. Satış aynı ülkede yapılıyor olsa dahi, bu tür işlem sonucunda elde edilmiş olan gelirin ödemesinin yurt dışında bulunan bir banka veya elektronik para ile yapılmış olması vergi kaçırılmasında kullanılabilir (İnce ve İnce, 2017: 114).

2.8.4. Gelirin Elde Edildiği Yerin Belirlenmesinden Kaynaklanan Sorunlar

Ülkeler, sınırları içinde elde ettikleri gelirleri dolayısıyla, mükellefler tarafından elde edilen bu geliri vergilendirme hakkına sahiptirler. Gelirin nerede elde edildiğinin belirlenmesi, elektronik ticaret açısından büyük önem taşımaktadır (Ekmeçci, 1999: 80). Kişiler ikametlerinin bulunduğu ülke dışındaki faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelir dolayısıyla vergilendirilmektedirler (Cangir, 1999: 113). Gelir hangi ülkede edildiyse o ülke tarafından vergilendirilebilmesi için sabit

bir işyerinin var olması gerekmektedir. Sabit bir işyerinden bahsedebilmek için, coğrafi olarak belirli bir yere bağlılığı gerekmektedir (Kayıhan ve Yıldız, 2004: 160).

2.8.5. Kimlik ve Ödeme Bilgilerindeki Belirsizlikler

İnternet üzerinden gerçekleştirilmiş olan elektronik ticaret işlemlerinde, gerçek dışı kimlik kullanımlarıyla karşılaşılmaktadır. Alıcı ve satıcı tarafların gerçek kimliklerine ulaşamamış olmaları veya birbirlerini yanlış yönlendirmeleri ve son dönemlerde yaygın hale gelen elektronik para kullanımları sonucunda kimliğin anonimleşerek tahsilatın gerçekleştirilebilmesi gibi imkanlar, gerçekleştirilen işlem detayı ve elde edilmiş olan gelirin tespit edilmesini ve vergi denetiminin yapılmasını zorlaştıran sorunlarla karşılaşılabilir (Çavdar, 2017: 18). Bunun yanında internet üzerinden gerçekleştirilen alışveriş işleminin sonucunda, işlemi yapan taraflar beyanda bulunmadan vergi idareleri bu durumu tespit edememektedir. Bu durum ise, vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya yol açabilmektedir (Coşkun, 2005: 155).

2.8.6. Off-Shore Bankacılığı ve Vergi Cennetlerinin Yarattığı Sorunlar

Off-shore bankacılığı, bir ülke dışından sağlanan fonların o ülke içinde ya da dışında kullanılması, uluslararası devletsiz paraların fon fazlalığı olan merkezlerden fon açığı olan merkezlere aktarılması gibi finans hizmetleri sunan, genel olarak serbest bölgede kurulmuş olan merkezlerde faaliyette bulunan ve ülke içerisindeki bankacılık sisteminin tabii tutulduğu yasal düzenlemelerin dışında tutulup, getirilmiş olan mali hukuksal avantajları sayesinde uygun çalışma koşullarının oluşturduğu bir bankacılık türüdür (Demir, 2002: 41).

Vergi cennetleri tanımı ise, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasına olanak tanıyan ve gizli şartlar altında birtakım işlemlerin gerçekleştirilebilmesine olanak sağlayan yasal bir yapı olarak tanımlanabilir (Saraç, 2006: 198). Vergilendirme bakımından cennet özelliği taşıdığından dolayı bu ülkelere “vergi cenneti” denilmektedir. Bu tür ülkelerde vergilendirme yapılmadığı veya çok düşük seviyelerde olmasından dolayı, doğal olarak farklı ülkelerle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmalarına gerek duyulmamaktadır (Coşkun, 1997: 41).

Elektronik ortamın off-shore işlemlerini hızlandırması ve bu faaliyetlerin genellikle vergi cenneti olarak tanımlanan ülkeler üzerinden yürütülmesi, vergi idareleri tarafından mükellefler ile ilgili bilgi toplanması ve denetim yapılabilmesi gibi imkanları ortadan kaldırmasının yanı sıra, bankalar arasında bir rekabet eşitsizliğine de yol açmaktadır (Çak, 2002: 107).

2.9. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Önerileri

Küreselleşme ile beraber sermayenin vergilendirilmesinin yüksek olduğu ülkelere, düşük vergi ödenen ülkelere geçiş süreci hızlanmıştır. Sermaye akışında gerçekleşen bu hızla beraber çok uluslu şirketler yaptıkları üretimi birden fazla ülkeye dağıtmış olması, internetteki ve elektronik ticaretteki gelişme ve yaygınlaşma sonucunda sanal firma sayılarının artışı, bu firmaların yerinin tespitinde karşılaşılan sorunlar, elektronik ortamda ticaret yapan firmalar ve müşterilerin farklı ülkelerde farklı vergi kurallarına bağlı olmaları gibi durumlar elektronik ticaretin vergilendirilmesi açısından karşılaşılmış olan bazı sorunlara örnek olarak verilmektedir (Anbar, 2001: 21).

2.9.1. OECD'nin Çözüm Önerileri

Elektronik ticaret alanıyla ilgili olarak bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin hız kazanması sonucunda, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kötüye kullanılması gibi bazı faktörler oluşmuştur. Ülkelerin vergi mevzuatlarındaki gerçekleştirilen değişimin bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişim hızıyla aynı olmaması durumunda, ülkelerin vergi toplama ile ilgili çeşitli olumsuzluklarla karşılaşmasına neden olmaktadır. Farklı ülkelerin özel sermaye çeşitli vergi avantajları sağlamış olmaları sonucunda, ülkeler arasında sermaye geçişleri hızlanmış olup G20 ülkeleri tarafından karşılaşılan bu sorunlarla ilgili olarak 2015 yılında OECD tarafından BEPS (Base Erosion and Profit Shifting - Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması) adı verilen 15 maddeden oluşan bir eylem planı hazırlanmıştır (OECD, 2018).

BEPS Eylem Planı'nın ilk maddesinde, internet kullanımının yaygınlaşması ile birlikte ivme kazanmış olan dijital ekonomi açısından ortaya çıkan vergi sorunlarına yönelik çözüm önerileri getirilmiştir. İlk olarak gelişmiş ülkelerin, dijital ekonomideki gelişmelere bağlı olarak çeşitli avantajlara sahip olduğu düşünülmüş, fakat dijital ekonominin sınır aşan bir yapıya sahip olmasından dolayı gelişmiş ülkeler açısından vergi toplama konusunda bazı dezavantajlar ortaya çıkarmıştır. Oluşan bu sorunlara çözüm üretilmesi amacıyla kurulmuş olan OECD Dijital Ekonomide Görev Gücü Çalışma Grubu, dijital ekonomiden dolayı karşılaşılan sorunlarda, iş model özelliklerinin belirlenmiş olması, matrahın aşındırılması ve kaynak artırımına yönelik yaşanmış olan sorunlara çözüm bulunması maksadıyla ilk çalışmalarına 2013 yılında başlamıştır (Biçer ve Erginay, 2015: 58).

Geniş bir katılım ve sistematik bir yapıya sahip olan BEPS'te amaç, değerinde elde edildiği yerde vergilendirilmesi gerektiğini ve bu durum engel teşkil eden sorunların ülkeler arasında yapılan iş birliği sayesinde çözülmesini sağlamaktır (Öz ve Kara, 2016: 174).

2.9.2. Avrupa Birliği'nin Çözüm Önerileri

8 Haziran 2000 tarihinde Avrupa Komisyonu'nun yayımlanmış olduğu "Elektronik Ticaret Direktifi" düzenlemesiyle, Avrupa Birliği ölçeğinde elektronik ticaret işlemlerinin bütüncül bir yapıya ve hukuki geçerliliğe sahip olarak yapılması amaçlanmıştır (Özdemir, Törenli ve Kıyan, 2010: 130).

2015 yılından itibaren Avrupa Birliği'nde "*MOSS (Mini One Stop Shop – Mini Tek Durak Noktası)*" adında bir vergi uygulaması devreye girmiştir. Adı geçen uygulama, sınırlar arasında gerçekleştirilen telekomünikasyon, radyo ve televizyon yayıncılığı ve dijital servislere ait vergilendirmeye ilişkin yeni birtakım uygulamalar içermektedir. Bu uygulama sonucunda şu hizmetlerin vergilendirilmesinde düzenlemeler yapılmıştır (Avcu Şakirler, 2019: 90):

- Web sitesi barındırma hizmeti
- Yazılımın tedarik edilmesi
- Veri tabanı erişim hizmetleri
- Uygulama ve müzik indirilmesi

- İnternet ortamında oyun oynama
- Uzaktan eğitim

MOSS uygulamasında, yukarıda belirtilmiş olan hizmetlerden herhangi birini arz etmiş bir işletmenin bulunmuş olduğu ülke yerine, söz konusu tüketimin gerçekleştiği ülkenin temel alınacak olması kararlaştırılmıştır. Tüketicinin yerleşik bulunduğu ülkede uygulanmakta olan KDV kanunları, vergi hesaplanmasında referans olarak alınacaktır (Avcu Şakirler, 2019: 90).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE SOSYAL MEDYA ÜZERİNDEN VERİLEN REKLAM VE SATIŞLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Gelişen dünya gün geçtikçe her alanda yeni yol ve yöntemler sunmaktadır. İçerisinde bulunmakta olduğumuz teknoloji çağında her geçen gün farklı alanlarda değişimler yaşanmakta, insanların ürettikleri ürün ve hizmetlerini pazarlayarak müşterilerine ulaşma şekli de değişmektedir. Eski dönemlerde ticari emtialarını yeni bölgelere taşıyıp müşteri kitlesine ulaştıran ticaret erbabları günümüzde ise müşteri kitlesi dünyanın hangi yerinde olursa olsun söz konusu ürünleri çeşitli sosyal platformlar üzerinden müşteri kitlelerine kolayca ulaştırmaları sayesinde pazarlama avantajına ve dünya genelinde faaliyet gösteren lojistik şirketleri aracılığıyla ürünlerini hızlı bir şekilde gönderme gibi avantajlara sahip olmuşlardır. Bu konu sadece ticari emtia seviyesinde kalmamış tüm mal ve hizmetler için kullanılmışlardır (Atıcı, 2018: 32).

Farklı bir yapıya sahip olan elektronik ticaret, ticaret yapma şeklini değiştirerek, geleneksel ticaret anlayışı karşısında farklı bir ticaret yapısı oluşturmuştur. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi sonucunda elektronik ortamda mekan ve zaman kavramlarına bağlı kalınmadan gerçekleştirilebilen elektronik ticaret ile birlikte hem ticarete kolaylık sağlanmakta hem de personel, zaman, maliyet gibi tasarruflar sağlanmaktadır (Akar ve Yurter, 2015: 4).

Sosyal platformların kullanılmasıyla kazanç elde etme yöntemi yaygınlaşmakta ve en küçük bireyden en büyük organizasyonlara kadar herkes tarafından kullanılmaktadır. Bazı organizasyonlar kendi pazar kitlelerine ulaşabilmek amacıyla bu tür platformları kullanmakta, bazı organizasyonlar ise alıcı ve satıcıyı buluşturarak faaliyetini yalnızca aracılık şeklinde gerçekleştirmekte, bazı organizasyonlar ise söz konusu faaliyetlerini hem kendilerine ait olan ürünleri pazarlamak hem de alıcı ve satıcıyı buluşturarak kazanç elde etmeyi amaçlamaktadırlar (Atıcı, 2018: 32).

3.1. Sosyal Medya Tanımı

Sosyal medya, bilgisayar teknolojisi alt yapısına sahip olup kullanıcıların bilgi paylaşımı yaptıkları, düşünce ve fikirlerini paylaşmalarını sağlayan bir medya şeklidir (Dollarhide, 2021).

Sosyal medya, teknolojideki gelişmeler sayesinde toplum ve birey yaşantısındaki yerini arttırarak yeni boyutlar eklenmesiyle genişletilmiştir. Sosyal medya, bireyler tarafından internete yüklenen bilgiler, fikir ve ifadelerden, fotoğraflardan, videolardan ve diğer verilerden meydana gelmektedir. Sonuç olarak, içeriğini sosyal medya kullanıcılarının oluşturduğu bir medya platformudur (Arslan, 2011).

Sosyal medya kullanıcıların arkadaşları ve aileleri ile iletişime geçtikleri oluşum iken, şimdi ise popüler bir hal almış ve giderek hemen hemen her bireyin günlük bir rutini haline gelmiştir. Sosyal medyayı, işletmeler ve üreticiler yeni müşterilere ulaşabilme amacıyla kullanmaya başlamışlardır. Sosyal medyayı bu denli güçlü yapan ve geleneksel medyadan farklı olan özelliği, dünyanın her yerine hızlı ve kolay bir şekilde bilgi paylaşımı yapılabilmesinin mümkün olmasıdır. Sosyal medya ile geleneksel medya karşılaştırıldığında, en önemli farklılık özgürlük unsurudur. Geleneksel medya kamu gücü ve reklam verenlerin egemenliğindedir ve özgürce yayın yapılabilmesi görece sınırlıdır. Sosyal medyaya erişimin kolay olması sebebiyle, herkes tarafından erişime açık ve bu durumda küresel çapta kullanımı mümkün olduğu için, özgürlük unsuru öne çıkmaktadır (Semiz ve Bora: 2014).

3.2. Sosyal Medya Reklamlarının Yasal Mevzuatta Yeri

Türkiye’de teknolojik gelişmelere bağlı olarak yasal mevzuatta düzenlemeler yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Çalışmamızın bu kısmında sosyal medya üzerinden verilen reklamların gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi, vergi usul kanunu ve 7194 sayılı kanundaki yeri açıklanacaktır.

3.2.1. Sosyal Medya Reklamlarının Gelir Vergisi Kanunundaki Yeri

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. Maddesi gereğince gelir; *“Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.”* Bu madde hükmünden de anlaşılacağı gibi, gelir vergisinden bahsedebilmek için bir gerçek

kişinin bulunduğu yıl içinde kazanç elde etmesi gerekmektedir. 193 sayılı GVK'nın 2. maddesi gereğince gelir unsurları; *“ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar”* şeklinde belirtilmiştir.

Uygulamaya bakıldığında problem, sosyal medya üzerinden verilen reklamlar için sosyal medya fenomenlerine ödenmekte olan ücretlerin hangi kazanç türü kapsamına girdiği noktasında ortaya çıkmaktadır. Çünkü söz konusu reklam hizmetleri sonucunda elde edilmiş olan kazanç türü, Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergilendirilmesinde, vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olacağını gösterir. Çünkü reklam faaliyetleri sadece Türkiye'de bulunan işletmeler veya fenomenler tarafından değil, bununla birlikte uluslararası bir faaliyet olarak da yürütülmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda gelir bir ticari kazanç olarak nitelendirilirse, gelirin kaynağının ortaya çıktığı işyerinde; serbest meslek kazancı olması halinde hizmetin sunulduğu yerde; gelir gayri maddi ise, gelirin kaynağının olduğu yer kapsamında vergilendirme yapılması şeklinde olmalıdır (Demirel ve Arslaner, 2021: 33).

3.2.1.1. Gelirin Ticari Kazanç Olarak Değerlendirme Hali

16.03.2016 tarihli *“Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, İnternetteki sosyal paylaşım siteleri üzerinden reklam paylaşımlarına göre kişilere yapılan ödemelerin vergilendirilmesi.”* şeklindeki özelgesinde; sosyal medya hesaplarında bulunan *“sayfalarda ticari bir organizasyon içerisinde, devamlı olarak reklam hizmeti veren gerçek kişilerin elde ettikleri kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi”* gerekliliği belirtilmiştir. Bu durumda ticari bir organizasyona bağlı olarak sosyal medya üzerinden sürekli olarak verilen reklamlardan elde edilen kazançlar ticari kazanç kapsamında değerlendirilmektedir.

193 sayılı GVK'nın 37. maddesine göre ticari kazanç; *“Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç”* şeklinde tanımlanmıştır. Ticari ve sınai faaliyetlerinin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirtilmiş olan özellikleri ise; Ticari faaliyetin emek ve sermaye kaynaklı olması, faaliyetin devamlılık arz etmesi, elde edilmiş olan gelirin bir organizasyona bağlı olarak yapılması ve

faaliyetin gerçekleştirildiği işletmenin ticari ve sınai işletme olması gerekmektedir (GİB, 2020: 2).

3.2.1.2. Serbest Meslek Kazancı Açısından Değerlendirme Hali

GVK 65. maddesine göre serbest meslek kazancı; *“Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.”* olarak tanımlanmıştır.

Yukarıda bulunan tanım sosyal medya platformları açısından incelendiğinde, sosyal medya üzerinden sunulan reklam hizmetlerinin karşılığında elde edilen reklam gelirlerinin serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği bu faaliyetin niteliği ile ilgilidir. Söz konusu reklam hizmetinin ticari bir faaliyet olup olmadığı incelenmelidir.

“Gelir İdaresi Başkanlığı, Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü’nün 23/02/2012 tarihli B.07.1.GİB.4.22.15.01-GVK:1-2/-6” sayılı yazısında; “web sitesi vasıtasıyla hazırlanmış olduğunuz fotoğraf ve karikatürler kategorisine göre kendi el emeğiniz olan çalışma ve çizimler ile anonim nitelikte olan sanat görsellerini internet ortamında yayınlamak suretiyle, web sayfanızdaki google reklam alanlarından elde edilen gelirler” hakkında bir özelge yayınlamıştır.

Bu özelgede web sitesi aracılığıyla hazırlanan bazı çizimler ve sanat görsellerinin sanal ortamda yayınlanarak elde edilen reklam gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda görüş bildirilmiştir.

3.3. Sosyal Medya Reklamlarının Kurumlar Vergisi Kanunundaki Yeri

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesine göre; *“Sermaye şirketleri, Kooperatifler, İktisadî kamu kuruluşları, Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, İş ortaklıkları kazançları”* kurumlar vergisi kapsamında değerlendirilmektedir. Bu maddeye göre, sosyal medya üzerinden verilen reklamlar sonucunda elde edilen gelirler, kurumlar vergisine göre vergilendirilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet tanımları şu şekildedir: “(1) *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.* (2) *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.*”

5520 sayılı KVK'nın 15. maddesinde ifade edilen ödemeler için, vergi kesintisinin kimler tarafından yapılacağı yanında yine bu kanunun 30. maddesinde kimlerin vergi kesintisi yapacağı açıklanmıştır. KVK'nın 15. maddesinde “*kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı*” hükmü bulunmaktadır.

Bundan dolayı 5520 sayılı KVK'nın 15. Maddesinde belirtilen; “*Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerininim*” vergi kesintisi yapmaları zorunludur.

İnternet ortamında reklam hizmeti sunanlar ile bu reklam hizmetinin sunulmasına aracılık edenlerin ödeyecekleri bedellerin, hizmeti sunanın tam mükellef kurum olması durumunda %0 stopaj uygulanacaktır. Tam mükellef olan kurumun aracılık hizmeti vermesi durumunda, ödenecek bedelin aracı olan tarafından hizmet sunumu yapan dar mükellef kurumuna ödenmesi durumunda ödenmiş olan söz konusu bedel üzerinden %15 stopaj uygulanacaktır (Türkay, 2019: 6).

3.3.1. Tam Mükellef Kurumlar Açısından Değerlendirme

5520 sayılı KVK'nın 1. maddesinde belirtilen kurumların, Türkiye'de kanuni merkezi veya iş merkezi bulunan kurumlar, yurt içi ve yurt dışında elde etmiş oldukları kazançlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Bu bağlamda sosyal medya platformları aracılığıyla reklam veren tam mükellef kapsamında bulunanlara yapılacak olan ödemelerde %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

3.3.2. Dar Mükellef Kurumlar Açısından Değerlendirme

5520 sayılı KVK'nın 1. Maddesinde belirtilen kurumların, Türkiye'de kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmayan kurumlar, Türkiye'de elde etmiş oldukları kazançlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın 3. Maddesine göre dar mükellef olan kurumlar vergi kesintisine bağımlı kazanç ve iratları üzerinden yapılacak olan vergi kesintisi oranları ile ilgili 12.01.2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu kararına göre; *“Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden; İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı”* şeklinde belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'in 2. maddesiyle aşağıda belirtildiği gibi ekleme yapılmıştır:

“Buna göre, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, dar mükellefiyete tabi bir kurumun internet ortamında verdiği reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise dar mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Asıl hizmet sunucusu olan dar mükellef bir kurum tarafından internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin, bu hizmetlere aracılık

eden tam mükellef bir kuruma yapılması durumunda, Tebliğin (15.3.11.) bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin tahsil edilen bedellerin, internet ortamında reklam hizmeti veren asıl hizmet sunucusu dar mükellef kuruma ödenmesinde, bu ödemeler üzerinden hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.”

Dar mükellef olan kurumlardan reklam alınması hususunda, vergi stopaj uygulamasının, reklam hizmeti alınacak kurumun kaynağının bulunduğu ülkede düzenlenen çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarına göre hareket edilmelidir (Demirel ve Arslaner 2021: 40). Reklam hizmeti sunan dar mükellefin Türkiye’de işyeri veya merkezi varsa elde etmiş olduğu gelirin vergilendirilmesi Türk Vergi Mevzuatı kapsamında değerlendirilecektir. Ticari kazanç olan reklam gelirlerinin; dar mükellefin elektronik ortamda vermiş olduğu hizmetlerinde işyerinin var olduğunun tespiti yapılmalı ve bir işyeri oluşmuşsa stopajı yapılmalıdır (PWC Vergi Bülteni, 2018).

3.4. Sosyal Medya Reklamlarının Katma Değer Vergisi Kanunundaki Yeri

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde belirtilen faaliyetlerin Türkiye’de gerçekleştirilmesi durumunda katma değer vergisine göre vergilendirileceği belirtilmiştir. 3065 sayılı KDVK’nın 6. Maddesine göre; *“İşlemlerin Türkiye’de yapılması: a) Malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını, b) (Hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını”* şeklinde düzenlenmiştir.

Sosyal medya hesapları üzerinden verilen reklamlardan elde edilen gelirler ticari kazanç olarak değerlendirildiği için aynı zamanda katma değer vergisi kapsamında da değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu reklam gelirlerini elde edenlerin mükellefiyetlerinin olmaması durumunda 3065 sayılı KDVK’nın 9. maddesi uygulanmaktadır. 9. maddeye göre; *“Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden*

sorumlu tutabilir.” Türkiye’de merkezi olmayan reklam hizmeti verenlerin, bu madde gereğince KDV tevkifatından dolayı sorumluluğu bulunmaktadır (Demir, 2019: 188).

3.5. Sosyal Medya Reklamlarının Vergi Usul Kanunundaki Yeri

Merkezi yurtdışında olan kurum ya kuruluşlar aracılığıyla reklam hizmeti alınması ve Türkiye’de daimi temsilcisi ve işyeri olmayan kurum ya da kuruluşlardan reklam alanı kiralanması durumunda ödemelerin belgelere dönüştürülmeleri gerekmektedir. Bu durum sonucunda reklam hizmeti için yapılacak olan ödemenin, merkezi yurt dışında bulunan kurum tarafından fatura düzenlenmelidir. 253 sıra numaralı VUK Genel Tebliği’ne göre merkezi yurt dışında olan kurumlardan hizmet almış olan bu hizmet karşılığında fatura almış olan mükellefler, bu belgeleri defterlerine kaydetmek zorundadırlar (Demirel ve Arslaner, 2021: 41).

3.6. Sosyal Medya Reklamlarının Damga Vergisi Kanunundaki Yeri

Damga vergisi, bir hukuki işlemin geçerli olduğunu gösteren her türlü belgeden alınan bir vergidir. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde belirtildiği üzere; *“Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.”* Bu tanıma göre sözleşmelerin uzaktan elektronik ortamda yapılması durumunda damga vergisinin uygulanması için belge üzerinde elektronik imza bulunması gerekmektedir. Belge üzerinde bulunan elektronik imzanın geçerli olabilmesi için 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu’nda belirtilen şartları taşıyor olması gerekmektedir. 5070 sayılı EİK’nın 4. maddesine göre; *“Güvenli elektronik imza; a) Münhasıran imza sahibine bağlı olan, b) Sadece imza sahibinin tasarrufunda bulunan güvenli elektronik imza oluşturma aracı ile oluşturulan, c) Nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliğinin tespitini sağlayan, d) İmzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapılmadığının tespitini sağlayan, elektronik imzadır”* şeklinde düzenlenmiştir. Aynı

kanunun 5. maddesine göre ise; “Güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğurur.”

Elektronik ortamda verilmiş olan reklam hizmetinin tarafları arasında yapılan anlaşmalar doğrultusunda hazırlanan belgelerde güvenli elektronik imza bulunması durumunda damga vergisi kapsamında değerlendirilecektir.

3.7. Sosyal Medya Reklamlarının 7194 Sayılı Kanundaki Yeri (Dijital Hizmet Vergisi Açısından)

Dijital Hizmet Vergisi, “7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile yürürlüğe girmiş ve 01.03.2020 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur.

20.03.2020 tarihinde yayınlanmış olan tebliğde DHV'nin konusu hakkında bazı açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu tebliğde belirtilmiş olduğu üzere kanunun 1. maddesine göre bu verginin konusu; “1) Türkiye’de sunulan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat, dijital hizmet vergisine tabidir: a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil) b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler c) Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil) (2) Birinci fıkrada sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabidir.”

Bu kanuna göre vergi mükellefi, dijital hizmet sağlayıcısıdır. Bu mükelleflerin, gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından tam veya dar mükellefi olmaları dijital

hizmet vergisi mükellefiyeti açısından bir önem arz etmemektedir. Bu kanunun 4. maddesine göre DHV mükellefleri açısından bazı muafiyetler de bulunmaktadır.

7194 sayılı Kanununun 7. maddesinde yer alan vergi güvenliği başlığı altında DHV beyanında bulunmamak ve ödeme süresi içerisinde bu yükümlülüğün yerine getirmeyenler hakkında 7. maddede belirtilen yaptırımlar uygulanacaktır. “(1) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilere ilişkin beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen bu Kanun kapsamındaki dijital hizmet sağlayıcılarına veya Türkiye’deki yetkili temsilcisine, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için dijital hizmet vergisini tarha yetkili vergi dairesi tarafından internet sayfalarındaki iletişim araçları, alan adı, IP adresi ve benzeri kaynaklarla elde edilen bilgiler kullanılarak 213 sayılı Kanunda sayılan tebligat yöntemleri, elektronik posta veya diğer tüm iletişim araçları ile ihtarda bulunulabilir ve bu durum Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde ilan edilir.(2) İlandan itibaren otuz gün içinde bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi hâlinde, dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişimin, bu yükümlülükler yerine getirilinceye kadar engellenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığınca karar verilir ve bu karar erişim sağlayıcılarına bildirilmek üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilir. Engelleme kararlarının gereği bildirimden itibaren yirmi dört saat içinde erişim sağlayıcıları tarafından yerine getirilir”

Yukarıda bulunan 7194 sayılı Kanununun 7. maddesi hükmü gereğince dijital hizmet vergisini beyan etmeyerek bu yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerin sunduğu hizmetlere erişim engeli getirileceği belirtilmiştir.

Yabancı kaynaklı sosyal medya platformları, çoğu ülkede fiziki bir şekilde faaliyette bulunmasalar da o ülkelere ticari kazanç sağlamaktadırlar. Uluslararası anlaşmalara göre kazanç elde etmiş oldukları ülkede vergilendirilmeleri engellenmiştir. Fakat Türkiye getirmiş olduğu DHV ile Avrupa Birliği’nden farklı bir adım atmıştır (Durdu, 2020: 1984).

3.8. Sosyal Platformlarda Elektronik Ticaretin Yapılış Şekilleri

3.8.1. Elektronik Mağaza Kurulumları

Günümüzde sosyal medya hemen hemen her yerde kullanılmaktadır. İnsanların birbirleriyle sık sık haberleşmek için kullandıkları bu platformlar, son zamanlarda insanların kendi üretmiş oldukları ürünleri satma amaçlı kullanılmaktadır. Sosyal platformlar ürünlerin pazarlanabilmesi için farklı şekillerde kullanılabilir. Ürünlerin pazarlanabilmesi amacıyla kullanılmakta olan en yaygın olarak uygulanan yöntem, aracı bir firmanın kurduğu sanal mağazalara farklı ticaret erbablarının belirli bir komisyon karşılığında, gerçek bir market ortamında raf payı kiralar gibi kiralayarak, birbirleri ile yaptıkları anlaşmaya göre ya satacakları ürünlerden belirli bir miktar komisyon karşılığında ilanların verilmesi veya satacakları her ürün karşılığında maktu tutar veya belirli bir oran karşılığında komisyon verilmesi şeklindedir. Bu uygulanan yöntem sıkça kullanılan ve bilinen temel bir yöntemdir (Atıcı, 2018: 33).

Sanal mağazacılık sonuç olarak ticari bir faaliyet ya da başka bir ifadeyle alım ve satım işlemi olduğundan, vergiyi doğuran olay, ödemeler, fatura düzenlenmesi, mesafeli satış sözleşmesi veya komisyon ücretleri gibi konular açısından vergi uygulamalarına tabidir (Aydemir, 2017: 185).

3.8.2. Elektronik Mağazaları Kullananlar

3.8.2.1. Fiili Bir İşyerlerinin Olması Durumu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156. Maddesine göre işyeri kavramı; *“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.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Fiili işyeri bulunan gerçek veya tüzel kişilerin, yani faaliyetlerini ticari organizasyon tarafından sahip oldukları ürünleri pazarlamak amacıyla kullanmış oldukları bir elektronik ticaret pazarlama yöntemidir. Bir işyerinin ürettiği elektrikli bir tüketim eşyasını satmak için sanal bir mağaza kullanması bu duruma örnek olarak verilebilir.

Faaliyeti kazanç elde etmek için mal ve hizmetin teslimi olan, vergi kanunları açısından mükellef olarak kabul edilmiş olan kişi ve kurumların, yaptıkları tüm teslimatlar sebebiyle yine vergi mevzuatına uygun bir şekilde yaptıkları faaliyete ilişkin olarak yükümlülüklerini yerine getirmek mecburiyetindedirler. Bu kişi ve kurumların ürünlerini pazarladıkları yerin herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Sanal mağazaya sundukları mal ve hizmetlerle ilgili düzenlenmesi gerekli olan faturaları düzenlemeleri, yasal defterlerine kaydetmeleri ve bağlı buldukları vergi dairelerine verdikleri vergi beyannamelerine eklemek zorundadırlar (Atıcı, 2018: 34).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde; *"Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."* hükmü bulunmaktadır.

3.8.2.2. Fiili İşyerleri Bulunmayanların Sanal Mağazaları Kullanması Durumu

Fiili bir işyerine sahip olanların, bu nedenle bir vergi dairesine bağlı çalışanların sunmuş oldukları ürünlerin kullanılmış veya kullanılmamış ürünler olmasına gerek bulunmamaktadır. Bu satışa sunulan ürünleri yılda kaç kez sattıklarının veya kendi üretimlerinin olup olmasının da herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Sanal mağazalar vasıtasıyla satış yapan bu kişilerin, müşterilerine ulaştırmış oldukları ürünlerin vergilendirilmesi gerekmektedir. Bir kişi herhangi bir vergi dairesine bağlı olmadan fiili bir işyeri bulunmaksızın, sürekli ve mutad bir şekilde başka kişilerden ve kurumlardan sürekli ve mutad bir halde teminini sağladığı ürünleri doğrudan sanal bir mağaza yardımıyla pazarlayıp müşterilerine ulaşmasını sağlıyorsa bu kişinin kazancı ticari kazanç olup ve kayıt dışı çalışmaktadır. Fakat fiili işyerinin yani vergi usul kanununa göre potansiyel mükellefiyet kaydı haricinde herhangi bir mükellefiyet kaydı olmayanların, sanal mağazaları kullanmak suretiyle yaptıkları pazarlama faaliyeti ile ilgili değerlendirme yapılması gerekmektedir. Sonuç olarak söz konusu gerçek kişilerin yaptıkları bu faaliyet sonucunda gelir elde edilmesi durumunda gelir vergisi kanununda belirtilen yedi gelir unsurunun

hangisine dahil edilmesi gerektiğinin tespit edilmesi ve muafiyet ve istisnaların bahsi geçen gelir unsurları açısından değerlendirilmelidir (Atıcı, 2018: 35).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde gelir unsurları "*ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar*" şeklinde belirtilmiştir.

3.9. Mal veya Hizmet Tesliminin Elektronik Ortamda Yapılması

Elektronik ticaretin konusunu fiziki mallar oluşturabileceği gibi, dijital veya sayısal mal ya da hizmetler de konu olabilir. Konusunu fiziki malların oluşturduğu elektronik ticaret modelinde malların teslimatı geleneksel ticarete olduğu gibi geleneksel yöntemlerle gerçekleştirilmesi durumu söz konusu olmaktadır. Bu tür ürünlerde siparişin verilmesi ve ödemenin yapılması gibi aşamalar elektronik ortamda gerçekleştirilmesine karşın, ürünlerin alıcıya teslimatı kargo veya farklı yöntemlerle yapılırken, söz konusu ticari faaliyet uluslararası ticaret ise cari düzenlemelere göre gümrük işlemleri neticesinde gerçekleşmektedir. Örneğin, bir kişinin Türkiye'de satışı olmayan bir kitabı yurt dışında faaliyette bulunan sanal bir mağazadan siparişini vermesi, bedelini ise havale ya da kredi kartı ile ödemesi, siparişin verilmesi ve ödemenin yapılması gibi işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi ve bu kitabın kargo aracılığıyla gümrükten geçerek alıcıya ulaşması ise ürün teslimatının geleneksel ticarete olduğu gibi geleneksel yöntemlerle gerçekleşmesine örnek olarak verilebilir. Yukarıdaki örnekteki kişinin, almak istediği kitabı yine yurt dışında faaliyet gösteren sanal mağazadan sipariş verip bedelini ödemesi, fakat bu defa kitabı dijital şekilde e-kitap olarak bilgisayarına indirmesi, elektronik ortamda teslimat işlemine örnek gösterilebilir (Yardımcıoğlu ve Uçar, 2015: 174-175).

3.10. Elektronik Mağaza Harici Sosyal Platformları Kullananlar

Elektronik ticaret günümüzde bir sanal mağazanın işletilmesinden öteye çok karmaşık bir hal almış durumdadır. Günümüzde insanlar sanal mağazalara ürünlerini satışa koyarak bilinen pazarlama yöntemlerinin çok ötesine geçmiştir. Öyle ki gerçek mağazaların, fiili işyerlerinin haricinde kendilerine ait ürünleri bazı sosyal medya

platformlarında pazarladıkları sıkça görülmektedir. Sosyal medya platformlarında pazarlamış oldukları ürünlerin alıcılara kendi işyerlerinde teslimatını yaptıkları gibi adreslerine gönderip ödemelerini bile kargo şirketleri vasıtasıyla yaptıklarına sıkça rastlanılmaktadır. Son dönemlerde yaygın hale gelen bir diğer yöntem ise sanal mağazalara ürün ilanı veremeyecek durumda olan kişiler tarafından tercih edilmekte olan kendi sosyal medya hesabı üzerinden, özellikle de bu sayfaları takip eden kişilere yönelik bir ürün pazarlama yöntemidir. Söz konusu yöntem, kendi el emeği ile üretmiş oldukları ürünleri kullanmakta oldukları sosyal medya hesabı aracılığıyla pazarlamayı amaçlayanlar tarafından tercih edildiği gibi, yine kullandığı sosyal medya hesabı üzerinden el emeği olmadan, bir fabrikada ya da atölyede üretilmiş olan bir ürünü pazarlama şeklinde de olabilmektedir. Bu tür pazarlama yöntemlerinin bir diğer şekli ise ellerinde satışını gerçekleştirmek istediği ürünleri olan kişiler, sosyal medya platformlarında takipçi sayısının oldukça fazla olduğu kişilere ulaşmak suretiyle ellerinde bulunan ürünleri belirli bir meblağ karşılığında pazarlama yöntemidir (Atıcı, 2018: 37).

Elektronik mağaza sisteminin kurulma ve kullanılma amacı mal ve hizmetleri doğrudan müşterilerle buluşturmak, bu mal ve hizmetlerin pazarlanması ve bedellerinin tahsil edilmesi, hatta elde edilmiş olan gelir üzerinden kesinti yaparak bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğüne beyan etmesi için bu sanal mağazalarda satışı gerçekleştirilen mal ve hizmetlerin belirlenmesi ve vergilendirilmesi daha açıklayıcı olmaktadır. Sonuç olarak bu platformlarda mal ve hizmet sunanların temel amaçları doğrudan ya da dolaylı olarak gelir elde etmektir. Fakat diğer sosyal platformları kullanan kişilerin büyük bir bölümünün doğrudan bir gelir elde etme amacı bulunmamaktadır. Bu tür sosyal medya platformları daha çok arkadaşlık edinmek, kendini ifade edebilmek ve sosyalleşmek gibi amaçlarla kullanılmaktadır. Fakat bu sosyal platformları kullanan kişilerin ellerinde bulunan ürünleri pazarladıkları sıkça görülmektedir (Atıcı, 2018: 37).

3.10.1. Sosyal Platformlarında İş Yeri Kabul Edilmesi Hususu

Vergi hukuku açısından işyeri kavramı VUK'un 156. maddesinde açıklanmış olup işyerinin ticari, sınai, zirai ya da mesleki faaliyetlerin gerçekleştirilmesine tahsis edilen ve bu faaliyetler için kullanılan yer olması koşulu öngörülmüştür. İdarenin

vermiş olduğu özelgelerde, işyerinin kapsamına yönelik yorumlara göre elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin de bir işyeri oluşturacağına yönelik görüşlere yer verilmiştir. Bu değerlendirmelere yönelik VUK'un 156. maddesine atıf yapılarak işyeri tanımlaması yapılırken yukarıda belirtilen faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ve icra edilmesinde hangi yerlerin kullanılabilceğinin belirtildiği ve işyerinin bahsi geçen tanımında belirtilmiş olan yerlerle sınırlandırılmadığına vurgu yapılmıştır. Bu doğrultuda, elektronik ortamda gerçekleştirilen satış veya pazarlama işlemleri için iletişim amaçlı kullanılmakta olan yerin işyeri olarak kabul edilmesi, internet ortamında gerçekleştirilen satış veya pazarlama işlemi sebebiyle bu internet sitelerini işletmekte olanların mükellefiyet kayıtlarının yapılması gerekliliği belirtilmiştir. İdarenin, VUK'un işyeri tanımlamasını yaptığı 156. Maddesinde bulunan hükme yönelik yorumları temel alındığında, verilmiş olan özelgelerde iç hukuk uygulamaları bakımından elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak kullanılmakta olan internet sayfalarının bir işyeri olarak değerlendirildiği görülmektedir (Erdem, 2017: 32).

VUK'un 156. maddesine göre, *“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.”* şeklinde belirtilmiştir. Madde hükmünden anlaşılacağı gibi işyeri tanımı yapılırken, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerin yapılmış olması ve yürütülüyor olmasında kullanılan yerlerin nereler olabileceği nitelenmiş olup ve tanımında belirtilmiş olan yerler “gibi” denilerek net bir sınırlandırma yapılmamıştır. Bu nedenden dolayı, internet ortamında satış faaliyetinin yapılması durumunda kullanılmakta olan internet sitesi bir işyeri olarak nitelik kazanmaktadır (Erdağ, 2014).

3.10.2. Evde Çalışarak Üretilen Ürünlerin Sosyal Platform Aracılığıyla Satılması

GVK'da evden çalışma yöntemiyle üretimi yapılan ürünlerin satışa sunulması özel bir durum olarak değerlendirilmiştir. Evlerde üretimi yapılan ürünlerin ne

şekilde ve nasıl pazarlandığı hususu esnaf muaflığından faydalanmayı etkilemektedir. Evlerde üretilen gıda ürünlerinin internet üzerinden satışa sunulması ve bu satış sonucunda kazanç elde edilmesi öncelikli olarak esnaf muaflığı olarak değerlendirilmektedir. Esnaf muaflığını aşan durumlarda ise elde edilmiş olan kazançların vergilendirilmesinin basit usulde mi yoksa gerçek usulde mi yapılması gerektiği ayrıca belirtilmektedir. (Gür, 2012).

Covid-19 küresel salgını ile birlikte uygulanmaya başlanan kısıtlı olarak sokağa çıkma dönemi ve salgının yayılma riski sebebiyle dışarı çıkmanın tehlikeli olduğu dönemlerde Facebook ve Instagram gibi sosyal medya platformları veya online satış sitelerinde yapılan alışverişler hiç umulmadığı kadar arttığı günler görülmüştür. Bu salgın ortamında ev hanımları başta olmak üzere küçük esnafın desteklenmesi bakımından oldukça önemli vergi avantajı sağlayan “*evlerde el emeği ile üretilen ürünlerin imali ve satışı*” kapsamında bulunan gelir vergisi muafiyetinin bilinmesi yararlı olacaktır. 7162 sayılı kanun vasıtasıyla GVK’nın 9. maddesinin 6. bendine 2019 yılında yapılmış olan önemli bir eklemeyen sonra, evlerinde artık belli şartlar içerisinde ürettikleri ürünleri elektronik ortam üzerinden satanlar da gelir vergisi muafiyetinden yararlanacaktır (Durlanık ve Yıldırım: 2020).

193 sayılı GVK’nın 9. maddesinde gelir vergisinde muaf olan çalışanlar şu şekilde belirtilmiştir: “*Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir iş yeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç)*”

193 sayılı GVK’nın 9. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi “*Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve organları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri*

elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, zirai veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafliktan faydalanmaya engel değildir.” şeklinde düzenlenmiş olup, bu madde kapsamına girenler gelir vergisinden muaf tutulmaktadır (Durlanık ve Yıldırım: 2020).

Muafiyet kapsamına dahil olanlar, evde üretmiş oldukları ürünleri bir işyeri açmadan panayır, festival ve kermeslerde, kamu kurum ve kuruluşlarının geçici olarak belirlediği yerlerde satmaları durumunda esnaf muaflığından yararlanmış olacaklardır. Bu durumda esnaf muaflığı kapsamı içinde sayılmış olan işlerin gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlı olmadan ve devamlı bir şekilde gerçekleştirilmesi de söz konusu muafiyetten yararlanma konusuna engel teşkil etmemektedir (Şahin, 2013).

Gelir Vergisi Kanunu'nun madde 9/6 kapsamında bulunan gelir vergisi muafiyetinin bazı şartları bulunmaktadır. Bu şartlar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Durlanık ve Yıldırım: 2020):

- Üretilen ürünlerin, 193 sayılı GVK'nın 9. Maddesinin 1. Fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında bulunması,
- Evlerde kullanılmakta olan dikiş, nakış, ütü, mutfak robotu ve buna benzer makine ve aletler dışında, sanayi tipi ya da seri üretim yapan makine ve aletlerin kullanılmaması,
- Dışarıdan işçi alınıp çalıştırılmaması,
- İşyeri açmadan ürünlerin satılması,
- Pazar takibi sureti ile ürünlerin satılmaması,
- Ürünlerin, ticari, zirai ya da mesleki faaliyetlerinden dolayı gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin düzenlemiş oldukları panayır, festival ve kermeslerde satılmaması,
- Ticari, zirai ya da mesleki faaliyetlerden elde edilen kazanç dolayısıyla gerçek usulde vergilendirmeye tabi olunmaması,

- Faaliyetin, gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağıllık oluşturacak şekilde yapılmaması gerekmektedir.

3.10.3. Serbest Meslek Kazancı Kapsamındaki Faaliyetlerin Sosyal Platformlar Aracılığı ile Yapılması

Bir işyerine bağılı olmadan firma ve kişilere evden yürütölmüş olan yönetim ve danışmanlık hizmeti ile söz konusu hizmetleri tamamlayan nitelikte seminerler verilmesi, serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmektedir. VUK'un 236. maddesi ile serbest meslek uzmanına mesleki faaliyetlerine yönelik tahsilatı için iki nüsha halinde serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bir nüshasının kendisinde kalıp diğer bir nüshasını ise müşterisine verme zorunluluğu getirilmiştir. Bu çerçeve içerisinde yürütmekte olduğu faaliyetleri için şahsi ikametgahını işyeri olarak kullanması mümkündür. Sonuç olarak bir işyerinde çalışmaktayken aynı zamanda da internet üzerinden evden verilen hizmet karşılığında gelir elde edilmesinin GVK açısından ortaya çıkacak sonuçlar iki açıdan değerlendirilmiştir (Erdağ, 2014).

Bunlardan birincisi, işverenlerin emir ve talimatlarına göre, belli bir işyerine bağılı olacak şekilde hizmet sözleşmesine dayanarak elde edilmiş olan gelir, ücret olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle hizmetin belirli bir yerde ifa edilmesi koşulu aranmamaktadır. GVK md. 95/1'e göre söz konusu ücretin yabancı bir ülkedeki işverenden direkt olarak alınmakta olması durumunda yıllık verilen gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmelidir. Evden ortamında sunulan diğer bir hizmet şekli de bu faaliyetin herhangi bir işverene bağılı olmadan kişisel sorumluluk altında ve kendi nam ve hesabına yapılmış olması ile serbest meslek faaliyeti şeklinde değerlendirilmesi ve bu faaliyetten elde edilmiş olan kazanç için yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gerekmektedir (Atıcı, 2018: 40).

Türkiye'de elektronik ortamda gerçekleştirilmekte olan ticari faaliyetlerin, normal bir ticarettten farkı bulunmamaktadır. Elektronik ticaret yapmak amacıyla bir internet sitesi açıp gelir elde eden gerçek kişilerin gelir vergisi açısından vergi mükellefi sayılması gerekmektedir. Yurtdışında bulunan müşterilerine elektronik ortam aracılığıyla mal ve hizmet ulaştırmış olan gerçek kişiler ise Gelir Vergisi Kanunu bakımından bu faaliyetlerini ya ticari faaliyet şeklinde gerçekleştirmekte ya da bir yazılım üretip ve satmak, danışmanlık hizmeti veya teknik hizmet sunmak

gibi serbest meslek faaliyetlerinde bulunmak suretiyle yürütmekte ve durumda da Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergilendirilmektedir. İnternet aracılığıyla yurtdışına yapılan mal ve hizmet ihracatı yapan kurumlar vergisi mükellefi olan işletme ise Türk Ticaret Kanunu'na tabi olup, elektronik ticaret ile ilgili işlemler de bu kanun çerçevesinde belirlenmektedir. Hizmet teslimatının uluslararası ticaretin konusunu oluşturduğu durumlarda ise Türkiye'de vergiye tabi tutulması için, söz konusu hizmetin Türkiye'de yapılıyor olması ya da bu hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir. Hizmet teslimatında ihracatın söz konusu olabilmesi için yapılan hizmetin yurtdışında ikameti bulunan veya işletmesi bulunan kişiye yapılması ve bu hizmetten yurtdışında yararlanılması gerekmektedir. Aynı ürünün fiziki bir mal şeklinde teslimatı yapılırken yalnızca fiziki olarak teslimatının gerçekleştirildiği yerde vergilendirilmesi yapılmaktadır. Ürünün elektronik ortamda satışının yapılmasında yazılım vergilendirmeye konu olurken, fiziki bir mal olarak teslimatının yapılması durumunda ise taşıyıcı ortam KDV'nin konusuna dahil edilmektedir. Serbest meslek faaliyeti 193 sayılı GVK'nın 66. maddesinde tanımlanmıştır. Bu faaliyetin önemli bir şartı kişilerin mesleki yeteneklerini herhangi bir işverene bağlı olmaksızın kendi olanaklarıyla icra etmesi durumudur. Özel ders veren öğretmenler bu duruma örnek olarak verilebilir. Son dönemlerde uzaktan eğitim hayatımıza girmiş olan bir kavram olup eğitim ve öğretim hayatının önemli bir bölümüne yayılmıştır (Atıcı, 2018: 40-41).

Uzaktan eğitim, geniş bir uygulama alanına sahip olan elektronik ortamdaki bir öğrenme şeklidir. Uzaktan eğitim, geleneksel eğitim teknoloji ile birleştirip öğrenme ve bilginin aktarılma hızına önemli bir ivme kazandıran bir eğitim yöntemidir. Eğitimin yapılma saati, yeri ve yöntemi eğitilen kişi tarafından esnek olarak belirlenebilmektedir (Yıldız, 2011: 40).

Öğretmenlerin dersleri hazırlanması, uzaktan eğitim platformlarına sahip olan firmalara bağlı olmadan kişisel sorumlulukları altında gerçekleştirmeleri durumunda ise elde edilen gelir serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmelidir (Akbulut, 2017: 223).

SONUÇ

İnternet teknolojisinin giderek gelişmesi ve yaygınlaşması coğrafi sınırları ortadan kaldırmış olup, zaman kavramını da oldukça önemli bir ölçüde etkilemiştir. Teknolojideki gelişmeler ekonomide meydana gelmiş olan değişiklikler başta olmak üzere hayatın her alanını derinden etkileyip değişikliklere neden olmuş ve işletmeler için yeni bir ticaret alanı olarak görülen elektronik ticaret ortaya çıkmıştır.

Birden fazla ticari sektörü kapsayan elektronik ticaret, elektronik iletişimin yaygınlaşması sonucunda daha da etkin bir hal alıp ticari etkilerini daha belirgin bir şekilde gösterebilmiştir. Bu bağlamda, elektronik ticaretin kapsamına ticari mal ve hizmetlerin iletişim ağları aracılığıyla üretimi ve bu ağlar aracılığıyla ticari işlerin yürütülmesi ve pazarlanması dahil edilmektedir.

Elektronik ticaretin giderek büyümesi ve yaygınlaşmasıyla birlikte sunulan mal ve hizmetler sonucu insanların hayatları kolaylaşabilmekle beraber birçok yenilikler meydana gelmiştir.

Geleneksel ticarete insanlar ihtiyaçları olan ürünleri satın alma işlemlerini gerçekleştirirken, bu konudaki taleplerini onay mekanizmalarına iletmeleri gerekmektedir. Fakat bu işlem elektronik ticarete, elektronik posta aracılığıyla çok daha kolay ve hızlı bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir.

Elektronik cihazlar ve internet kullanımındaki artış sayesinde elektronik ticaret hacminde ciddi ölçüde artışlar olacağı ve bunun sonucunda geleneksel ticareti geçeceği şeklinde bir değerlendirme yapılabilir. Günümüzde insanlar bulunmuş oldukları yerden telefon ve bilgisayar aracılığıyla ödeme işlemlerinin tamamını internet ortamında gerçekleştirebilmekte ve bu sayede zamandan tasarruf yapma imkanına sahip olabilmektedirler.

Küreselleşmenin hız kazanmasıyla beraber dünya genelinde olduğu gibi Türkiye’de de elektronik ticaretin payında artışlar yaşanmaktadır. Fakat yaşanan bu artışa rağmen Türkiye, elektronik ticaret alanında önde gelen ülkelerle henüz rekabet edebilecek düzeyde değildir. Türkiye’de elektronik ticaret faaliyetleri ilk olarak

1990'lı yılların ortalarında başlamış olup, bu konuyla ilgili yasal düzenlemeler ise 2000'li yıllarda yapılmaya başlanmıştır.

Teknolojideki gelişmeler ve küresel çapta sınırların önemini kaybetmesi ile beraber vergileme alanını önemli ölçüde etkileyen birçok değişim yaşanmıştır ve bunun sonucunda da birçok sorun meydana gelmiştir. Vergileme sorunu mevcut sorunların başında gelmektedir. Coğrafi sınırların ortadan kalkması ve elektronik ticaret hacmindeki artışla beraber sanal mağaza kavramının ortaya çıkması ve bu mağazaların konumunda belirsizlikler olması, şirketlerin, müşterilerin ve aracılarn dünyanın farklı ülkelerinde veya bölgelerinde olması ve farklı vergi kanunlarına tabi olmaları bu sorunlardan bazılarıdır. Bu sorunları en aza indirmek için uluslararası seviyede genel geçerliliği olan vergileme ilkelerine ihtiyaç ortaya çıkmıştır.

Avrupa Birliği elektronik ticaretin uluslararası alanda nasıl vergilendirilmesi gerektiğine dair çalışmalar yapmakla beraber 2014 yılında Avrupa Komisyonunca Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi konusu dahilinde uzmanlar topluluğu oluşturulmuştur.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda karşılaşılan sorunlar, bazı işlemlerin denetiminin mümkün olmamasından kaynaklanmaktadır. Elektronik ticaretin internet vasıtasıyla gerçekleşmesi ve elektronik ortamda gerçekleşmiş faaliyetler neticesinde gelirin konusunu oluşturan ürünlerin takip edilmesi oldukça zordur.

Elektronik ticaret, belirli bir ülkeye coğrafi sınırlarla bağlı olmamasından ötürü vergileme alanında ortaya çıkan sorunların büyük bir bölümü, vergileme hakkının ülkeler arasındaki bölüşümü ile ilgili olmaktadır.

BEPS Eylem Planı'nın ilk maddesinde, internet kullanımının yaygınlaşması ile birlikte ivme kazanmış olan dijital ekonomi açısından ortaya çıkan vergi sorunlarına yönelik çözüm önerileri getirilmiştir. İlk olarak gelişmiş ülkelerin dijital ekonomideki gelişmelere bağlı olarak çeşitli avantajlara sahip olduğu düşünülmüşse de, sınır aşan bir yapısı bulunan dijital ekonominin gelişmiş ülkeler açısından vergi toplama konusunda bazı dezavantajlar oluşturduğu görülmüştür. Ortaya çıkan bu sorunlara çözüm üretebilmek için OECD tarafından konunun uzmanlarından oluşan bir çalışma grubu oluşturulmuştur.

2015 yılından itibaren Avrupa Birliği'nde MOSS adında bir vergi uygulaması devreye girmiştir. Adı geçen uygulama, sınırlar arasında gerçekleştirilen telekomünikasyon, radyo ve televizyon yayıncılığı ve dijital servislere ait vergilendirmeye ilişkin yeni birtakım uygulamalar içermektedir.

Sosyal platformların kullanılmasıyla kazanç elde etme yöntemi yaygınlaşmakta ve en küçük bireyden en büyük organizasyonlara kadar herkes tarafından kullanılmaktadır. Kimi firmalar kendi pazar kitlelerine ulaşabilmek amacıyla bu tür platformları kullanmakta, kimi firmalar ise alıcı ve satıcıyı buluşturarak faaliyetini yalnızca aracılık şeklinde gerçekleştirmektedir. Ayrıca söz konusu faaliyetlerini hem kendilerine ait olan ürünleri pazarlamak hem de alıcı ve satıcıyı buluşturarak kazanç elde etmeyi amaçlayan firmalar da bulunmaktadır.

Uygulamaya bakıldığında problem, sosyal medya üzerinden verilen reklamlar için sosyal medya fenomenlerine ödenmekte olan ücretlerin hangi kazanç türü kapsamına girdiği noktasında ortaya çıkmaktadır.

Bu bağlamda gelir bir ticari kazanç olarak nitelendirilirse, gelirin hizmetin sunulduğu yerde; gelir gayri maddi ise, gelirin kaynağının oluştuğu yer kapsamında vergilendirme yapılması şeklinde olmalıdır.

Youtuberlar'ın internet üzerinden yapmış oldukları reklamlar sebebiyle Google'ın yapmış olduğu ödemeler sonucunda elde edilmiş olan kazançların 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'na göre vergilendirilmesi ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı bir özelge yayımlamıştır. Söz konusu özelgeye göre, bir Youtuber'ın kendine ait olan Youtube kanalı üzerinden yapılan reklam hizmetleri karşılığında Google'ın yapmış olduğu ödemeler için 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nda belirtildiği üzere vergi kesintisi yapılmamakla birlikte, söz konusu gelirlerin ticari kazanç şeklinde beyan edilmesi gerekmektedir. Buna göre, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu konudaki görüşü doğrultusunda Influencer ve Youtuber gibi sosyal medyada oldukça fazla takipçi sayısı bulunan kişilere Facebook ve Google gibi kurumlarca ödenmiş olan gelirler ve reklam hizmeti sunan kurumlar tarafından elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve söz konusu gelirlerin, gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Youtube başta olmak üzere, sosyal medya üzerinden izlenme oranına göre gelir elde edenlerin sayısındaki artış sonucunda, Hazine ve Maliye Bakanlığı söz konusu

gelirlerin vergilendirilmesi hususunda çalışmalar başlatmıştır. Bu doğrultuda elde edilmiş olan gelirler 2017-2019 yılları arasında vergiye tabi tutulmamıştır. Yapılan kanun değişikliği sonucunda 2020 yılında 600 bin liranın üzerinde elde edilen gelir vergiye tabi tutulurken, 2021 yılında ise 650 bin liranın üzerinde elde edilen gelir vergiye tabi tutulmaktadır.

Günümüzde sosyal medya hemen hemen her yerde kullanılmaktadır. İnsanların birbirleriyle sık sık haberleşmek için kullandıkları bu platformlar, son zamanlarda el emeği ile üretilen ürünlerin satılması amacıyla da kullanılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda evden çalışma yöntemiyle üretilen ürünlerin satışa sunulması özel bir durum olarak değerlendirilmiştir. Evlerde üretilen ürünlerin ne şekilde ve nasıl pazarlandığı hususu esnaf muaflığından faydalanmayı etkilemektedir. Evlerde üretilen gıda ürünlerinin internet üzerinden satışa sunulması ve bu satış sonucunda kazanç elde edilmesi öncelikli olarak esnaf muaflığı olarak değerlendirilmektedir. Esnaf muaflığını aşan durumlarda ise elde edilmiş olan kazançların vergilendirilmesinin basit usulde mi yoksa gerçek usulde mi yapılması gerektiği ayrıca belirtilmektedir.

Muafiyet kapsamına dahil olanlar, evde üretmiş oldukları ürünleri bir işyeri açmaksızın panayır, festival ve kermeslerde, kamu kurum ve kuruluşlarının geçici olarak belirlediği yerlerde satmaları halinde esnaf muaflığından yararlanmış olacaklardır. Buna göre, esnaf muaflığı kapsamı içinde sayılmış olan işlerin gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlı olmadan ve devamlı bir şekilde gerçekleştirilmesi de söz konusu muafiyetten yararlanma konusuna engel teşkil etmeyen bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akar, H. ve Yurter, Y. A. (2015). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Son Gelişmeler. *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8 (1), 1-28.
- Akbulut, K. (2017). İnternet Üzerinden Verilen Uzaktan Eğitim Platformu Hizmetinde Vergisel Durumlar. *Mali Çözüm Dergisi*, 219-225.
- Akçoğlu, E. (2012). *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*. Ankara: Mali Akademi Yayınları.
- Akçaoğlu, S. E. (2011). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi: Ulusal ve Uluslararası Perspektiften, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Bakımından Bir İrdeleme (Doktora Tezi). *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara.
- Akdemir, N. (2008). E-Devlet Uygulamaları Kapsamında VEDOP Projesi: Eğridir Vergi Dairesinde E-VDO Uygulamalarının İncelenmesi. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Kütahya.
- Akköse, A. A. (2010). Elektronik Ticarete Müşteri Tatmini Kavramının Türkiye ve Tanzanya Örneklerinde Karşılaştırılması. (Yüksek Lisans Tezi). *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Sakarya.
- Alkan, R. (2003). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.
- Alptürk, E. (2005). *Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi*. İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları.
- Altun, Ö. (2016). Elektronik Ticaret, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması. (Yüksek Lisans Tezi). *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Balıkesir.

- Altuntaş, C. (2011). Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi Sorunları: Bir Uygulama. (Yüksek Lisans Tezi). *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.
- Anbar, A. (2001). Elektronik ticarete Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1 (2), 18-32.
- Arslan, B. (2011). Nedir Bu Sosyal Medya? <https://www.slideshare.net/brkarlan/nedir-bu-sosyal-medya>, (Erişim Tarihi: 16.08.2021).
- Atıcı, Ç. İ. (2018). Sosyal Platformlar Aracılığı ile Satılan El Emeği Ürünlerin Vergilendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, (222), 31-43.
- Avcı, O. (2017). Elektronik ticaretin Vergilendirilme Sorunsalı. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (27), 248-263.
- Aydemir, Ö. (2017). İnternet Üzerinden Alıcı ve Satıcıyı Buluşturmak Suretiyle Yapılan Sanal Mağazacılık İşlemlerinde Vergisel Uygulamalar. *Mali Çözüm Dergisi*, 185-190.
- Bankalararası Kart Merkezi (2018). <https://bkm.com.tr/bkm-hakkında/bkmyitaniyin/tarihce/>, (Erişim Tarihi: 09.08.2021).
- Biçer, R. ve Erginay, M. (2015). OECD Matrahın Aşındırılması Ve Karın Aktarılması Eylem Planı Ve Türkiye'ye Etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, (326), 54-68.
- Binatlı, C. (2002). Elektronik Ticaretin Vergisel Boyutu. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Dergisi*, 1 (1), 171-188.
- Canbay, T. (2009). *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim: (Antikçağdan Günümüze)*. Bursa: Dora Basım Yayım Dağıtım.
- Cangir, N. ve Maliye Bakanlığı. (1999). *Elektronik Ticarete Vergilendirme*. Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını.

- Canpolat, Ö. (2001). *E-Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler*. Ankara: T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı.
- Cenikli, E. ve Şahin, D. (2013). Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, (4), 38-51.
- Ceran, Y. ve Çiçek, R. (2007). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (1), 292-304.
- Coşkun, İ. (1997). Vergi Cennetleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, (192), 41.
- Coşkun, N. (2004). Elektronik Ticaretin Gelişiminde Temel Dinamikler ve Gelişimi Önündeki Engeller. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13 (2), 243-258.
- Coşkun, N. (2005). Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14 (1), 153-170.
- Çak, M. (2002). *Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi*. İstanbul: İTO yayınları.
- Çakırer, M. A. (2013). *Elektronik Ticaret*. Bursa: Ekin Yayınları.
- Çavdar, F. (2017). Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri. *Hukuk ve İktisadi Araştırmalar Dergisi*, 9 (1), 13-27.
- Çavdar, F. (2011). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar ve Vergi Denetimine Etkileri*. (Yüksek Lisans Tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Çetin, A. ve Çitli, Z. C. (2012). Elektronik Sigortacılıkta E-İmza. *Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Dergisi*, 2 (2), 1-19.

- Dağlıoğlu, Ğ. ve Çiçek, H. (2014). Uluslararası Vergileme İlkeleri Ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (1), 27-45.
- Demir, A. (2019). Sosyal Medya Üzerinden Yapılan Reklamların Vergilendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 29 (153), 183-189.
- Demir, M. (2002). Globalleşen Vergi Cennetleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, (165), 41.
- Demirel, Ş. ve Arslaner, H. (2021). Türkiye’de İnternet Reklamcılığının Vergisel Boyutu. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (65), 25-48.
- Dollarhide, M. (2021). Social Media 2021. <https://www.investopedia.com/terms/s/social-media.asp>, (Erişim Tarihi: 16.08.2021).
- Dönmez, R. (1998). Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (1-2), 415-442.
- Durdu, M. (2020). Avrupa Birliği’nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması. *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 78 (4), 1959-1988.
- Durlanık, İ. ve Yıldırım, N. (2020). Vergi Mükellefi Olmadan İnternet Üzerinden Satış Yapılabilmesi Artık Mümkün. <https://vergialgi.net/vergi-mukellefi-olmadan-internet-uzerinden-satis-yapilabilmesi-artik-mumkun>, (Erişim Tarihi: 15.08.2021).
- Ekmekci, E. (1999). Yerellik Yerine Sanallık Mı?: Elektronik Ticarete Vergilendirmenin Genel Çerçevesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 57 (1-2), 45-92.
- Elibol, H. ve Kesici, B. (2004). Çağdaş İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (11), 303-329.
- eMarketer (2019). <https://www.emarketer.com/content/global-ecommerce-2019>, (Erişim Tarihi: 10.08.2021).

- Erbaşlar, G. ve Dokur Ş. (2016). *Elektronik Ticaret*. Ankara: Nobel Yayın.
- Erdağ, N. (2014). Evde Yapılan Kurabiye, Pasta veya Takıların İnternette Satışı Vergiye Tabi Midir? <https://www.nevzaterdag.com/evde-yapilan-kurabiye-pasta-veya-takilarin-internetten-satisi-vergiye-tabi-midir/>, (Erişim Tarihi: 15.08.2021).
- Erdem, T. (2017). Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi. *Mali Çözüm Dergisi*, (143), 13-42.
- Gençay, E. (2005). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Çözüm Arayışları. (Yüksek Lisans Tezi). *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Manisa.
- GİB (2020). Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi.
- Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, (4), 1-23.
- Gökgül, M. (2014). Türkiye’de Elektronik Ticaret ve İşletmelere, Tüketicilere Sağladığı Avantajlar, Dezavantajlar. (Yüksek Lisans Tezi). *İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.
- Grönlund, A. ve Horan, T. A. (2004). Introducing e-gov: history, definitions, and issues. *Communications Of The Association For Information Systems*, 15 (1), 713-729.
- Gupta, A. (2014). E-Commerce: Role Of E-Commerce In Today’s Business. *International Journal of Computing and Corporate Research*, 4 (1), 1-8.
- Gülhan, N. ve Turunç, S. (2015). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (409), 166-176.
- Güngör, K. (2002). Elektronik Ticaret Vergilendirilmesinde Uluslararası İşbirliği. *Vergi Dünyası Dergisi*, 21 (251), 1-18.

- Gür, M. F. (2012). Evde yapılan Gıda Ürünlerinin İnternet Aracılığıyla Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi. (236), www.uye.yaklasim.com, (Erişim Tarihi: 15.08.2021).
- Habertürk, <https://www.haberturk.com/world-wide-web-nedir-www-ne-demek-www-nin-islevi-nedir-hts-2449018-teknoloji>, (Erişim Tarihi: 09.08.2021).
- Hauben, R. (2001). USENET and the USENET Archives: The Challenge of Building a Collaborative Technical Community. *Extraído*, (4).
- İnce, N. İ. ve İnce, M. (2017). Yabancı Kişi ve Kurumlar Tarafından İnternet Üzerinden Verilen Hizmetlerin Vergilendirilebilmesi İçin Katma Değer Vergisi Kanununda Yapılması Gereken Düzenlemeler. *Vergi Raporu Dergisi*, (219), 106-117.
- İSMMMO, (2018). <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/kep/keps.pdf>, (Erişim Tarihi: 09.08.2021).
- İstanbul Teknik Üniversitesi, (2013). [https://bidb.itu.edu.tr/seyir-defteri/blog/2013/09/06/ftp-\(file-transfer-protocol\)](https://bidb.itu.edu.tr/seyir-defteri/blog/2013/09/06/ftp-(file-transfer-protocol)), (Erişim Tarihi: 09.08.2021).
- Kalaycı, C. (2008). Elektronik Ticaret ve KOBİ'lere Etkileri. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (1).
- Kayıhan, Ş. ve Yıldız, H. (2004). *Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Keleş, H. (2019). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Sosyal Medya Kullanımına Etkisi: Trabzon İline Yönelik Bir Araştırma. (Yüksek Lisans Tezi). *Avrasya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Trabzon.
- Küçükyılmazlar, A. (2006). *İTO Elektronik Ticaret Rehberi*. İstanbul: Rema Matbaacılık.
- Leung, L. C., Cheung, W., ve Van Hai, Y. (2000). A framework for a logistics ecommerce community network: The Hong Kong air cargo industry. *IEEE*

Transactions on Systems, Man, and Cybernetics-Part A: Systems and Humans, 30 (4), 446-455.

Marangoz, M. (2011). Girişimciler İçin Sınırsız Ticaret: Elektronik Ticaret. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 6 (1), 181-201.

Marangoz, M., Yeşildağ, B. ve Saltık, I. A. (2012). Elektronik Ticaret İşletmelerinin Web ve Sosyal Ağ Sitelerinin İerik Analizi Yöntemiyle İncelenmesi. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 3 (2), 53-78.

Miller, P. M. (2009). TCP/IP: The Ultimate Protocol Guide, (2). Universal-Publishers.

MM Group, (2021). World Internet Users Statistics and 2018 World Population Stats. <https://www.internetworldstats.com/stats.htm>, (Erişim Tarihi: 10.08.2021).

OECD, (2018). BEPS-Frequently Asked Questions. <https://www.oecd.org/tax/beps/bitesize-beps/>, (Erişim Tarihi: 09.08.2021).

Organ, A. ve Karadağ, N. (2011). İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret ve Hukuki Altyapısı. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 2 (2), 81-104.

Organ, İ. ve avdar, F. (2012). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar. *İnternet Uygulamaları Ve Yönetimi Dergisi*, 3 (1), 63-84.

Ömür, S. (2006). Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi. (Yüksek Lisans Tezi). *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Öz, E. ve Kara, M. C. (2016). Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS. *Vergi Dünyası Dergisi*, 35 (414), 172-181.

Öz, N. S. (2004). Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının Elektronik Ticaret Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, (147), 90-102.

Özbay, A. ve Devrim, J. (2000). *7'den 77'ye Yeni Başlayan Herkes İçin E-Ticaret Rehberi*. İstanbul: Hayat Yayınları.

- Özdemir, F. B., Törenli, N. ve Kıyan, Z. (2010). Türkiye-Avrupa Birliği Dış Ticaret İlişkileri Açısından Elektronik Ticaret Modeli ve Düzenleyici Rejim-Yapı. *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, 9 (2), 117-143.
- Özdemir, S. (2013). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi. (Yüksek Lisans Tezi). *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir.
- Pehlivanlı, A. (2018). Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Mevcut Sorunlara Yönelik Bir Değerlendirme. (Yüksek Lisans Tezi). *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Balıkesir.
- PWC Vergi Bülteni (2018). İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmet Bedeli Ödemelerinde Stopaj. <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/internet-ortaminda-verilen-reklam-hizmet-bedellerine-stopaj.html>, (Erişim Tarihi: 16.08.2021).
- Saraç, Ö. (2006). *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Sarısakal, M. N. ve Aydın, M. A. (2003). Elektronik ticaretin Yeni Yüzü Mobil Ticaret. *Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi*, 1 (2), 83-90.
- Semerci, M. (2007). Elektronik Ticaretin İşleyişi, Denetimi ve Muhasebeleştirilmesi. (Yüksek Lisans Tezi). *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Kahramanmaraş.
- Semiz, T. ve Bora, B. (2014). Sosyal Medya. <https://www.stb.org.tr/Dosyalar/Arastirmalar/sosyal-medya.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.08.2021).
- Sit, E., Dabek, F. ve Robertson, J. (2004). USENETDHT: A low overhead USENET server. *In International Workshop on Peer-to-Peer Systems III*. (3279), 206-216.
- Sugözü, İ. H. ve Demir, S. (2011). *İnternet Teknolojisi ve Elektronik Ticaret*. Ankara: Nobel Yayınevi.

- Şahin, T. (2013). Evde Üretilen Ürünlerin İnternet Ortamında Satılması Durumunda Vergisel Yükümlülük. MÜHAK, www.vmhk.org.tr, (Erişim Tarihi: 15.08.2021).
- Şakirler, Ç. A. (2019). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri. (Yüksek Lisans Tezi). *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir.
- Şamil, B. (2014). E-Ticaret ve Türkiye’de E-Bankacılığın Gelişimi. (Yüksek Lisans Tezi). *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.
- Taşlıyan, M. (2006). *Elektronik Ticaret Kavramlar ve Uygulamaları*. Adapazarı: Sakarya Kitabevi.
- TCMB, (2014). Türkiye’de Ödeme Sistemleri. <http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/73289f67-d210-4f49-89026e14ecae055d/OdemeSistemleri.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROO-TWORKS-PACE-73289f67-d210-4f49-8902-6e14ecae055d-m5lk6L->, (Erişim Tarihi: 09.08.2021).
- Tosuner, M. ve Zeynep A. (2016). *Türk Vergi Sistemi*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Tunahan, H. (2006). *Elektronik Ticaret*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi.
- TÜBİTAK, (2018). <https://www.tubitak.gov.tr/tr/kurumsal/icerik-bilim-ve-teknoloji-yuksekkurulu>, (Erişim Tarihi: 05.08.2021).
- Türkay, İ. (2019). İnternette Reklam Hizmeti Verenlere Aracılık Edenlere Yapılan Ödemelerde Stopaj. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, (182), 4-6.
- We Are Social, (2020). Digital 2020: Global Digital Overview, <https://wearesocial.com/digital-2020>, (Erişim Tarihi: 10.08.2021).
- Yalçın, F. ve Baş, M. (2012). Elektronik Ticarete Müşteri Memnuniyeti: Fırsat Siteleri Üzerine Bir Araştırma. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (3), 1-16.
- Yaltı, B. (2003). *Elektronik Ticarete Vergilendirme*. Der Yayınları.

- Yamamoto, G. T. (2013). *Elektronik Ticaret Kavramlar Gelişim ve Uygulamalar*. İstanbul: Kriter Yayınevi.
- Yardımcıoğlu, M. ve Uçar, M. (2015). Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci ve Vergilendirilmesi: Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5 (2), 169-190.
- Yıldız, H. (2002). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (255), 146-152.
- Yıldız, H. (2005). *Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yıldız, N. (2011). İnsan Kaynaklarında Eğitim ve Geliştirme Faaliyetlerinin Örgütsel Vatandaşlık Davranışına Etkileri Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma. (Yüksek Lisans Tezi). *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Konya.
- Yükçü, S. ve Gönen, S. (2009). Türkiye’de Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23 (2), 1-13.
- Zerenler, M. (2013). *Dijital İş Yaşamı Tüm Boyutlarıyla Elektronik Ticaret*. Ankara: Özbaran Matbaacılık.
- 476 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (RG Tarihi: 19/12/2018, RG Sayısı: 30630).
- 14593 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG Tarihi: 12/01/2009, RG Sayısı: 27130).
- 23.02.2012 Tarihli Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 16.03.2016 Tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (RG Tarihi: 06/01/1961, RG Sayısı: 10700).
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (RG Tarihi: 10/01/1961, RG Sayısı: 10703).
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu (RG Tarihi: 11/07/1964, RG Sayısı: 11751).

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (RG Tarihi: 02/11/1984, RG Sayısı: 18563).

5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu (RG Tarihi: 23/01/2004, RG Sayısı: 25355).

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (RG Tarihi: 21/06/2006, RG Sayısı: 26205).

7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükümünde Karamamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (RG Tarihi: 07/12/2019, RG Sayısı: 30971).

ÖZGEÇMİŞ

1. Adı Soyadı: Sait PAŞA

2. Unvanı: Öğrenci

3. Öğrenim Durumu: Tezli Yüksek Lisans

Eğitim Bilgileri

Derece	Bölüm/Program	Üniversite	Yıl
Lisans	Kamu Yönetimi	Manisa Celal Bayar Üniversitesi	2011-2015
Lisans	Uluslararası İlişkiler	Anadolu Üniversitesi	2011-2015
Lisans	Maliye (Yandal)	Manisa Celal Bayar Üniversitesi	2012-2015
Yüksek Lisans	Maliye ve Mali Yönetim ABD	İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi	2017-2021