

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



OKAN ÜNİVERSİTESİ
İSTANBUL

ELEKTRONİK TİCARET İŞLEMLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR
UYGULAMA

Fatih GENÇ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME (MBA) PROGRAMI

DANIŞMAN

Doç. Dr. Seçkin GÖNEN

İSTANBUL, Eylül 2013

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ELEKTRONİK TİCARET İŞLEMLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR
UYGULAMA

Fatih GENÇ
(Enstitü No: 122001995)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BÖLÜMÜ PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih : 10.09.2013

Tezin Savunulduğu Tarih : 13.09.2013

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Seçkin GÖNEN

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Ahmet ÖZEN

Yrd. Doç. Dr. M. Gürol DURAK

İSTANBUL, Eylül 2013

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ	I
İÇİNDEKİLER	II
ÖZET	V
ABSTRACT	VI
KISALTMALAR	VII
ŞEKİL LİSTESİ	X
TABLO LİSTESİ	XI

ÖNSÖZ

Özellikle son on yılda internet ve bilgisayar teknolojisindeki hızlı gelişmeler gerek ekonomik gerekse sosyal alanda büyük bir değişime yol açmıştır. İnsanlar bundan 30 yıl öncesinde sadece yüz yüze ya da telefon, telgraf gibi geleneksel iletişim araçları ile iletişim kurabilirken bugün artık görüntülü olarak iletişim kurabilmekte, sınır tanımaksızın internet vasıtasıyla alışveriş yapabilmektedir. Bu gelişmelerin neticesinde elektronik ticaret kavramı ortaya çıkmış ve her geçen gün internet üzerinden gerçekleştirilen ticaret hacmi artarak daha da büyümüştür. Elektronik ticaret birçok avantaj getirmesine karşın bununla birlikte alışveriş esnasında sanal ortamda paylaşılan kişisel bilgilerin güvenlik sorununu da beraberinde getirmiştir. Hükümetler ve işletmeler tarafından çeşitli güvenlik önlemleri alınmasına rağmen tam anlamıyla güvenliğin sağlandığı söylenemez. Bununla birlikte diğer ödeme araçlarına göre daha güvenli olan elektronik çek ve elektronik para gibi yeni ödeme araçları geliştirilmiş ve elektronik ticaretin daha güvenli bir hale getirilmesi amaçlanmıştır. Geliştirilen bu ödeme araçlarının ve elektronik ticaret sisteminin bütün ülkeler için tekdüze bir sisteme dönüştürülmesi zaman alsa da globalleşen dünyada ortak bir amaç olarak karşımıza çıkmaktadır. Yakın bir gelecekte insanlık alışveriş için artık işyeri gibi fiziki ortamın olmadığı, tüm alışverişlerin sanal ortamdaki yapıldığı bir dünyaya doğru hızlı bir şekilde ilerlemektedir. Bu düzende ise artık finansal açıdan büyük olan işletmeler değil elektronik ticaretteki değişime ayak uydurabilen ve sürekli olarak kendini yenileyebilen işletmeler ayakta kalacaktır.

Bu çalışmamın yürütülmesinde ve tamamlanmasında danışmanlığımı yapan ve çalışmanın her aşamasında bilgisi, deneyimi, özverisi ve sabrıyla desteklerini esirgemeyen Doç. Dr. Seçkin GÖNEN'e ve uygulama bölümündeki katkılarından dolayı Mali Müşavir Hakan CEYLAN'a çok teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

BÖLÜM 1

ELEKTRONİK TİCARETLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
1.2. İNTERNETİN ORTAYA ÇIKIŞI VE TARİHSEL GELİŞİMİ	3
1.3. ELEKTRONİK TİCARETİN TANIMI VE TARİHSEL GELİŞİMİ	6
1.4. ELEKTRONİK TİCARETLE GELENEKSEL TİCARET ARASINDAKİ FARKLAR	12
1.5. ELEKTRONİK TİCARETLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	13
1.5.1. IP Adresi (Internet Protocol Address) ve Yapısı	14
1.5.2. TCP/IP Protokolü ve Temel Araçlar	15
1.5.3. Server (Sunucu)	17
1.5.4. Şifreleme	17
1.5.5. Elektronik İmza	18
1.5.6. Dijital Sertifika	20
1.5.7. Sertifika Hizmet Sağlayıcısı	20
1.6. ELEKTRONİK TİCARETİN TARAFLARI	22
1.7. ELEKTRONİK TİCARETTE ÖDEME ARAÇLARI	24
1.7.1. Kredi Kartı	24
1.7.2. Elektronik Para	24
1.7.3. Elektronik Çek	25
1.7.4. Elektronik Fon Transferi (EFT)	26
1.7.5. Diğer Ödeme Araçları	26
1.8. ELEKTRONİK TİCARETİN AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI	27
1.9. TÜRK TİCARET KANUNUNUN ELEKTRONİK TİCARETLE İLGİLİ DÜZENLEMELERİ	31

BÖLÜM 2

ELEKTRONİK TİCARİ İŞLEMLERİNİN

VERGİLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. ELEKTRONİK TİCARİ İŞLEMLERİN

VERGİLENDİRİLMESİ	35
2.1.1. Elektronik Ticaretin Gerçekleşme Koşulları	35
2.1.2. Elektronik Ticarete Defter ve Belge Düzeni	36
2.1.3. Elektronik Sözleşmeler	38
2.1.4. Elektronik Ticarete Vergileme İlkeleri	40
2.1.5. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Elektronik Ticaret	41
2.1.5.1. Mükellefiyet	42
2.1.5.2. Gelirin Elde Edildiği Yerin Belirlenmesi	47
2.1.5.3. Gelirin Elde Edildiği Yerin WEB Sitesi Açısından Değerlendirilmesi.....	50
2.1.5.4. Gelirin Niteliğinin Belirlenmesi	51
2.1.5.5. Vergi Matrahının Belirlenmesi	52
2.1.6. Elektronik Ticarete Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	53
2.1.6.1. Katma Değer Vergisi (KDV)	53
2.1.6.2. Gümrük Vergisi	57
2.1.6.3. Damga Vergisi	58
2.1.6.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)	58
2.1.7. Elektronik Ticarete Çifte Vergileme	59
2.2. ELEKTRONİK TİCARİ İŞLEMLERİN	
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	61
2.2.1. Elektronik Ticarete Defter ve Belge Düzeni	61
2.2.2. İnternet Üzerinden Yapılan Satışlarda Belge Düzeni	65
2.2.3. Elektronik Ticari İşlemlerinin Muhasebe Kayıtları	67

BÖLÜM 3

ELEKTRONİK TİCARİ İŞLEMLERİN

VERGİLENDİRİLMESİNİN VE

MUHASEBELEŞTRİLMESİNİN BİR İŞLETMEDE

UYGULANMASI

3.1. ARAŞTIRMA YAPILAN İŞLETMENİN TANITILMASI	75
3.2. ARAŞTIRMA YAPILAN İŞLETMENİN ELEKTRONİK TİCARETE İLİŞKİN VERGİ VE MUHASEBE İŞLEMLERİ	76
3.2.1. İncelenen İşletmenin WEB Sitesi Maliyetlerine İlişkin Muhasebe Kayıtları	76
3.2.2. İnternet Üzerinden Fiziki Olarak Alınan Yurtdışı Alışların Vergilendirilmesi ve Muhasebe Kayıtları	79
3.2.3. İnternet Üzerinden Fiziki Olarak Alınan Yurtiçi Alışların Vergilendirilmesi ve Muhasebe Kayıtları	84
3.2.4. İnternet Üzerinden Yurtdışından Dijital Alışların Vergilendirilmesi ve Muhasebe Kaydı	88
3.2.5. İnternet Üzerinden Yurtiçinden Dijital Alışların Vergilendirilmesi ve Muhasebe Kaydı	91
3.2.6. İnternet Üzerinden Yurtdışına Fiziki Olarak Yapılan Satışların Vergilendirilmesi ve Muhasebe Kaydı	92
3.2.7. İnternet Üzerinden Yurtiçine Fiziki Olarak Yapılan Satışların Vergilendirilmesi ve Muhasebe Kaydı	97
3.3. SONUÇ VE ÖNERİLER	103
KAYNAKLAR	109

ÖZET

Elektronik ticaretin getirdiği olanaklar sayesinde, gerek ülke içindeki ticarete ve gerekse uluslararası ticarete mal ve hizmet alışverişinin hız kazandığı görülmektedir. Her geçen gün artan elektronik ticaret işlemlerinde bu işlemlerin nasıl bir düzen içerisinde gerçekleştirileceği ülkelerin zaman zaman kendi kanunlarında yapılan düzenlemelerle belirlenmeye çalışılmıştır. Elektronik ticaretle ilgili olarak uluslararası alanda yapılan anlaşmalarla elektronik ticarete işleyiş farklılıkları ve ifte vergileme gibi aksaklıkların giderilmesi amaçlanmıştır. Türkiye’de ise son dönemde Türk Ticaret Kanunu’nda yapılan çalışmalarla elektronik ticaret alanında düzenlemeler yapılmış ve işleyişin uluslararası ticaretle uyumlaştırılması yoluna gidilmiştir. Türkiye’de elektronik ticaretin işleyişinde bir takım alt yapı sorunları olsa da işlem hacminin gün geçtikçe büyümeye devam ettiği söylenebilir.

Bu çalışmada elektronik ticaretin Türkiye’deki ve Dünya’daki gelişim süreci incelenmiş, elektronik ticaretin işleyişı ile ilgili kavramlar üzerinde durulmuş ve bu işleyişin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi aşamaları araştırma konusu yapılmıştır.

Çalışmanın uygulama bölümünde ise elektronik ticarete faaliyet gösteren bir işlemin internet üzerinden satış yaparken nasıl bir yol izlediği gözden geirilmiş ve bu işlemlerin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi aşamalarındaki işleyişı incelenmiştir.

ABSTRACT

Thanks to the opportunities brought about by electronic commerce, both in domestic and international trade, exchange of goods and services is gaining momentum. In growing size of electronic commerce volume day by day, the order to how these transactions could be performed is occasionally determined by regulations in countries' own laws. Through international agreements about electronic commerce, problems like double taxation and operational differences are aimed to be overcome. In Turkey, by studies on the Turkish Commercial Law in recent years regulations made on the field of electronic commerce and the way of harmonization of operations and international trade has been adopted. Although there are a number of infrastructure problems concerned with operation of electronic commerce, it can be said that the volume of international trade is growing from day to day.

In this study, development of electronic commerce in Turkey and around the world is examined, concepts about operations of electronic commerce are covered, also taxation and recognition stages of these operations are discussed as research topic.

As the application part of the study, ways of how a company that is running on electronic commerce business operates while selling on internet is revised, relevant taxation and recognition stages of these operations are examined.

KISALTMALAR

APNIC: Asia – Pacific Network Information Centre – Asya Pasifik Ağ Bilgileri Merkezi

ARIN: American Registry for Internet Number – Amerikan İnternet Numara Kaydı

ARPA: Advanced Research Projects Agency – İleri Araştırma Projeleri Ajansı

BITNET: Because It's Time Network

BSMV: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

BTYK: Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu

CA: Certificate Authority – Sertifika Yetkilisi

DARPA: Defense Advanced Research Projects Agency - Savunma İleri Düzey
Araştırma Projeleri Kurumu

EARN: European Academic Research Network – Avrupa Akademik Araştırma
Ağı

EDI: Electronic Data Interchange - Elektronik Veri Değişimi

EFT: Elektronik Fund Transfer - Elektronik Fon Transferi

E-Mail: Electronic Mail - Elektronik Posta

ETKK: Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu

FSTC: Financial Services Technology Consortium – Finansal Hizmetler Teknoloji
Konsorsiyumu

FTP: File Transfer Protocol-Dosya Aktarma Protokolü

GV: Gelir Vergisi

HTTP: Hyper Text Transfer Protocol – Hiper Metin Transfer Protokolü

ICANN: Internet Corporation for Assigned Names and Numbers – İnternet Sayılar ve İsimler Tahsis Birliği

IP: Internet Protocol

ISP: internet Service Provider - İnternet Servis Sağlayıcı

Kbps: Kilobyte per second – Bir saniyedeki kilobayt miktarı

KDV: Katma Değer Vergisi

KV: Kurumlar Vergisi

LACNIC: Latin American and Caribbean IP Address Regional Registry – Latin America ve Caribbean İnternet Protokol Bölgesel Adresleme Kaydı)

MIT: Massachusetts Institute of Technology

MODV: Maddi Olmayan Duran Varlıklar

NSF: National Science Foundation – Ulusal Bilim Kurumu

ODTÜ: Orta Doğu Teknik Üniversitesi

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development - Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı

ÖSYM: Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi

PGP: Pretty Good Privacy – Oldukça İyi Kişisel Gizlilik

RIP: Reseaux IP Europeens Network Coordination Centre – Avrupa İnternet Protocol Ağ Koordinasyon Merkezi

SDML: Signed Document Markup Language – İmzalı Doküman Biçimleme Dili

SMTP: Simple Mail Transfer Protocol - Elektronik Posta İletim Protokolü

TCMB: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

TCP/IP: Transport Control Protocol / Internet Protocol

TMS: Türk Muhasebe Standardı

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TUS: Tıpta Uzmanlık Eğitimi Giriş Sınavı

TÜBİTAK: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu)

TÜVEKA: Türkiye Üniversiteler ve Araştırma Kurumları Ağı

VAT: Value Added Tax – Katma Değer Vergisi

VUK: Vergi Usul Kanunu

WAN: Wide Area Network – Geniş Alan İletişim Şebekesi

WTO: World Trade Organization - Dünya Ticaret Örgütü

WWW: World Wide Web – Dünya Çapında Ağ

YDS: Yabancı Dil Sınavı

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Türkiye’de Kredi Kartı İle Yapılan İşlemler	9
Şekil 2: Küresel Elektronik Ticaret Hacminin Seyri	10
Şekil 3: Avrupa Birliği Ülkelerindeki Şirketlerde Elektronik Ticaret Hacminin Şirket Cirolarındaki Oranı	11

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 : Turnet'in Büyüme Tablosu	6
Tablo 2: Geleneksel Ticaretle Elektronik Ticaret Arasındaki Farklılıklar	12
Tablo 3: Onay Alan Sertifika Hizmet Sağlayıcıları	22
Tablo 4: Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı	44
Tablo 5: Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı	46
Tablo 6: Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı	55

BÖLÜM 1

ELEKTRONİK TİCARETLE İLGİLİ

GENEL BİLGİLER

1.1. GİRİŞ VE AMAÇ

İnsan ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla mal ve hizmet alışverişi geçmişten bugüne kadar çeşitli yollarla sağlanmaya çalışılmıştır. Tarihsel süreçte ticaretin kolay ve hızlı bir şekilde sağlanması amacıyla çeşitli ticaret yolları ve ticaret merkezleri oluşturulmuştur. Ancak bu merkezler ve ticaret yolları zaman içerisinde ülkelerin egemenlik mücadeleleri sonucu ya el değiştirmiş ya da zarar görmüştür. Eski çağlardan beri barış ve güvenliğin sağlanması ticaretin gelişmesi ve büyümesinin önemli kıstasları arasında yer almıştır. Bu nedenle alıcı ve satıcı tarafından ticaretin güvenli bir şekilde yapılabilmesi tarih içinde her zaman önem taşıyan bir konu olarak değerlendirilmiştir.

Günümüzde ise internet aracılığı ile daha geniş iletişim olanaklarına kavuşan bir dünyada, ticarete sınırlar kısmen de olsa kalkmış ve alışveriş geçmişe kıyasla daha hızlı bir hale gelmiştir. İnternet ile üretici firmaların elektronik ortamda ürettikleri mal ve hizmetleri satması ve bunların hane halkları ve şirketler tarafından satın alınması elektronik ticaret kavramını beraberinde getirmiştir. Elektronik ticaret sayesinde işletmeler iş yeri kirası, elektrik ve benzeri giderleri azaltarak ya da ortadan kaldırarak maliyetlerini düşürmüş böylece ürünleri daha karlı ve daha ucuza satma fırsatını yakalamışlardır. İşletmeler elektronik ticaret sayesinde daha geniş tüketici kitlelerine ulaşmışlardır. Bunun yanında tüketicilerin daha geniş bir ürün yelpazesinde daha uygun fiyatlarla mal ve hizmet satın alma olanağına kavuşması ve bunu herhangi bir ulaşım maliyetine ya da zaman kaybına uğramadan gerçekleştirebilmesi elektronik ticareti daha da cazip hale getirmiştir.

Elektronik ticaretin ortaya çıkması ile birlikte bu kavrama ilişkin işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceği ve vergilendirileceği sorunu gündeme gelmiştir. Türkiye’de ve diğer yabancı ülkelerde zaman içinde elektronik ticari işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi konularında gerek ülke içinde yapılan kanuni düzenlemelerle ve gerekse uluslararası alanda yapılan anlaşmalarla elektronik ticaretin işleyiş şekli ile ilgili düzenlemeler yapılmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, elektronik ticaretin tarihsel gelişimi, araçları, amaçları, işleyişi, vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi konularında inceleme yapmak ve elektronik ticarete faaliyet gösteren bir işletmenin muhasebe uygulamalarını incelemektir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, internetin ve elektronik ticaretin tarihsel gelişimi ile Türkiye ve Dünya Ticaretindeki yerine yer verilmiş, elektronik ticaretle ilgili çeşitli kavramlar incelenmiş, elektronik ticaretin avantajları ve dezavantajları ortaya konmuş ve son olarak Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun elektronik ticaretle ilgili olan düzenlemeleri inceleme konusu yapılmıştır.

İkinci bölümde ise elektronik ticari işlemlerin vergilendirilmesi, gelir vergisi ve kurumlar vergisi yönünden incelenmiş daha sonra harcama üzerinden alınan çeşitli vergi çeşitlerine yer verilmiştir. Bölümde ayrıca elektronik ticaretin işleyişi sırasında yapılan muhasebe işlemlerinin hangi kanuni belgelere dayanılarak gerçekleştirildiği ve işleyişi araştırma konusu yapılmıştır.

nc bölümde ise elektronik ticaret alanında faaliyet gösteren bir işletmenin internet üzerinden gerçekleştirdiği mal ve hizmet ticareti ele alınarak bir malın elektronik ticaret aracılığı ile satışından elde edilen gelirin nasıl vergilendirilerek muhasebeleştirildiği incelenmiştir.

1.2. İNTERNETİN ORTAYA ÇIKIŞI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

İnternet kavramını; “Bilgi alışverişini sağlamak amacıyla birçok bilgisayar sisteminin servis sağlayıcılar vasıtasıyla birbirine bağlı olduğu bir iletişim ağıdır.” şeklinde tanımlamak mümkündür. İnternet kavramının temelinde Sovyetler Birliği’nin 4 Ekim 1957’de Sputnik’i (Dünyanın ilk yapay uydusu) uzaya göndermesine karşılık olarak ABD Savunma Bakanlığı ARPA’yı (Advanced Research Projects Agency – İleri Araştırma Projeleri Ajansı) kurması yatmaktadır. ARPA’nın kuruluş amacı, savaş esnasında, haberleşme kanallarının yok edilmesi durumunda, komuta merkeziyle balistik füze üslerinin iletişiminin sağlanmasını ve böylece savaşın sevk ve idare edilmesini sağlayacak bir haberleşme sisteminin oluşturmasıydı¹. İnternetin kuruluş amacına bakacak olursak ortaya çıkış nedeninin askeri ihtiyaçları karşılamak olduğu söylenebilir.

Bilgisayar ağları aracılığı ile toplumsal etkileşim konusu üzerinde ilk tanımlamalar MIT (Massachusetts Institute of Technology)’den 1962 yılında J.C.R. Licklider tarafından “yazılan “Galactic Network” adlı makale ile yapılmıştır. Bu makale ile insanların buldukları yerlerden bağımsız bir şekilde bilgiye hızlıca erişebilmeleri ve bilgi paylaşımı öngörülmektedir. Bu yaklaşım, bugünkü İnternet’in amacı ile büyük bir paralellik göstermekteydi. Licklider, Ekim 1962’de DARPA’da (Defense Advanced Research Projects Agency - Savunma İleri Düzey Araştırma Projeleri Kurumu) başlayan bilgisayar araştırma programının ilk yöneticisiydi. Bu çalışmaların ardından, 1965 yılında Thomas Merrill ve Roberts, Q-32 ile MIT’deki TX-2 bilgisayarları arasında ilk kez telefon hattı üzerinden iletişim sağlanmıştır. Böylece ilk geniş alan ağı olan WAN (Wide Area Network) kurulmuştur². WAN’ın işlevi uzak mesafelerdeki yerel ağları ve bilgisayarları birbirine bağlamaktır.

¹ Raphael Cohen – Almagor, İnternet History, International Journal of Technoethics, 2(2), University of Hull, UK, April-June 2011, s.45

² Barry M. Lenier, Vinton G. Cerf, David D.Clark, Robert E. Kahn Leonard Kleinrock, Daniel C.Lynch, John Postel, Larry G.Roberts, Stephen Wolff, A Brief History of the Internet, ACM SIGCOMM Computer Communication Review, Cilt 39, Sayı 5, Ekim 2009, S.23

Lawrance Roberts MIT’de ilk geniş ağ bağlantısını yaptıktan sonra çalışmalarına DARPA’da devam etmiştir. Bu gelişmelerin sonrasında bir bilgisayar kullanıcısının diğer üniversitelerdeki bilgisayarlara ulaşarak bilgi paylaşımına olanak sağlamak için geliştirilen ARPANET projesi ortaya çıkmıştır. ARPANET projesi doğrultusunda ilk bağlantı 1969 yılında dört merkezle (Los Angels’taki California Üniversitesi, Stanford Araştırma Enstitüsü, Utah Üniversitesi ve Santa Barbara’daki Californi Üniversitesi) yapılmıştır³. Kısa sürede merkezde bulunan birçok bilgisayar ARPANET’e bağlanmıştır.

Zaman içinde ARPANET çok başarılı olmuş ve ABD’deki bütün üniversiteler ARPANET’e bağlanmaya başlamışlardır. Çok sayıda üniversitenin ARPANET’in parçası olmasıyla, kontrol edilmesi zor bir duruma geldiği için ARPANET 1980’de ikiye ayrıldı. ARPANET’in araştırma yönünde çalışan kısmı ARPANET olarak kalırken, askeri kısmı MILNET adını aldı. 1980’li yıllarda tüm marka ve modellerdeki bilgisayarların farklı işletim sistemlerinde ortak olarak kullanılacak olan TCP/IP protokolü aracılığıyla iletişim kurabilir duruma gelmiştir. Bu iletişim ağı 1985’ten sonra daha çok akademik tabanlı kuruluşların benimsemesiyle gelişmiş ve 1992 yılından sonra ticari kuruluşların kullanımıyla da büyümüştür. Bunun sonucunda milyonlarca bilgisayarı birbirine bağlayan büyük bir “NETWORK” yapısı oluşmuş ve buna İNTERNET adı verilmiştir⁴. İnternet, sanayi toplumundan bilişim toplumuna geçisin belki de en önemli aracıdır.

1969 yılında 4 Amerikan Üniversitesi ve Ordunun işbirliği ile bilgisayarlar arasında paylaşımı sağlamak amacıyla ARPANET projesine başlanmış olsa da bu projenin düşünülme-yen ancak en önemli katkısı elektronik posta ve haber grupları gibi yeni bir iletişim ortamı oluşturması olmuştur. 1980’lerin başında TCP/IP protokolü eski ARPA protokolünün yerini almasıyla internet adını alan ağın çok çeşitli bilgisayar, işletim sistemi ve farklı kullanıcı gruplarını kapsayacak şekilde genişlemesi mümkün hale gelmiş, ayrıca sağlıklı olmayan hatlarda da iletişimin sürdürülebilmesi amacı gerçekleştirilmiştir.

³ Gregory Gromov, History of Internet and Worl Wide Web – Roads and Crossroads of the Internet History, güncelleme 2012, s.2

⁴ E.Özgür Gönenç İnternet ve Türkiye’deki Gelişimi, İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi, İnternet ve Türkiye’deki Gelişimi, 2000, s.89

Bu gelişme her geçen gün daha çok sayıda üniversite ve araştırma kurumuna internete bağlanma ve bizzat interneti geliştirme şansı tanımıştır. İnterneti asıl önüne geçilmez noktaya getiren çalışma HTTP protokolünün kullanıldığı ilk web sayfasının 1990 yılında faaliyete geçmesi olmuştur. 1993 başlarında da günümüzde en yaygın kullanımda olan tarayıcıların özünü oluşturan PC bazlı ilk tarayıcı yayınlanmış ve bugün geldiğimiz noktaya doğru ilerleyen inanılmaz süreç ilk belirtilerini vermiştir⁵.

Türkiye’de ise; ilk geniş alan ağı, 1986 yılında Türkiye’deki bazı üniversiteler ve akademik kuruluşlar arasında tesis edilen EARN (European Academic Research Network) / BITNET (Because It’s Time Network) bağlantılı TÜVEKA (Türkiye Üniversiteler ve Araştırma Kurumları Ağı) dır. 1991 yılında ODTÜ (Orta Doğu Teknik Üniversitesi) ve TÜBİTAK (Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu), internet altyapısının geliştirilmesi için bir proje başlatmışlardır. 1992 yılında İlk bağlantı Hollanda ile yapılmıştır. İlk internet bağlantısı 1993’te 64 Kbps (Kilobytepersecond – Bir saniyedeki kilobayt miktarı) kapasiteli hat üzerinden ODTÜ Teknik Araştırmalar Konseyi ile ABD’de bulunan NSF (National Science Foundation – Ulusal Bilim Kurumu) arasında gerçekleştirilmiştir. TÜBİTAK, ABD’de bulunan NSF ile benzer bir şekilde organizasyonu finanse etmiştir. Bununla birlikte TÜBİTAK’ın NSF’den farklı olarak kendi araştırma merkezi vardır. Aynı tarihte ODTÜ ve TÜBİTAK resmi olmayan ve TR-NET olarak bilinen internet teknolojilerini geliştirme amaçlı bir yapı oluşturmuştur. İnternet kullanıcıları TR-NET kiralık hattı ve X.25 bağlantısıyla birbirleri ile iletişim kurmuşlardır. 1995 yılında kayıtlı internet hat sahibi yaklaşık olarak 3.000’e ulaşmış ve günlük internet kullanıcı sayısının ise 10.000 – 15.000 arasında değiştiği gözlemlenmiştir⁶.

⁵ E-Ticaretin Tarihçesi, <http://www.e-ticaret.tv/e-ticaretin-tarihcesi.html>, erişim tarihi 02.04.2013

⁶ Peter Wolcott, Seymour Goodman, The Internet in Turkey and Pakistan: A Comparative Analysis, Aralık 2000, s.27

ODTÜ ve TÜBİTAK tarafından geliştirilen TR-NET artan internet taleplerini karşılayamıyordu. Bu nedenle Türk Telekomun internet ağının belkemiği olduğu ve internet kullanıcılarının onun servis sağlayıcıları vasıtasıyla bağlantı kurduğu TURNET projesi geliştirildi. Ancak bağımsız uydu bağlantısına izin verilmedi. Tablo 1’de de görüleceği üzere TURNET 1996 yılının sonbaharından itibaren faaliyete geçtikten sonra ISP (internet Service Provider - İnternet Servis Sağlayıcı) piyasasında büyük bir artış görülmüştür. Elektronik teçhizat üretimi dolayısıyla ISP sahibi olan Vestel Net’in 3 yıllık süreyle internet servis sağlayıcılığı karşılığında abonesine ücretsiz kişisel bilgisayar vermeyi taahhüt etmesi rekabetin boyutunu gözler önünde sermektedir⁷. Özetle internetin ticari kuruluşlara ve diğer kişilere ulaşması TURNET projesiyle gerçekleşmiştir.

Tablo 1: Turnet’in Büyüme Tablosu

TURNET Ağı	ISPs Sayısı (Eylül 1997)	ISPs Sayısı (Mayıs 1999)
Ankara	17	25
İstanbul	45	49
İzmir	7	6
Total	69	80 ⁸

Kaynak: Peter Wolcott, The Diffusion Of The Internet In The Republic of Turkey, s.25, University of Nebraska at Omaha, Kasım 1999

2012 Yılı Nisan Ayında gerçekleştirilen Hane Halkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması sonuçlarına göre Türkiye genelinde hanelerin %47,2’si evden internet erişim olanağına sahiptir. İnternet erişim imkânı olan hane oranı kentsel yerlerde %55,5 iken, kırsal yerlerde %27,3’tür⁸.

⁷ Peter Wolcott, The Diffusion Of The Internet In The Republic of Turkey, University of Nebraska at Omaha, Kasım 1999, s.25

⁸ T.C. Türkiye İstatistik Kurumu Başkanlığı Haber Bülteni, www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?, Hane halkları Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması 2012, sayı 10880, erişim tarihi 02.04.2013

1.3. ELEKTRONİK TİCARET VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Elektronik ortamda yürütülen ticari faaliyetler İngilizcede e-trade, ve e-business gibi farklı kelimelerle adlandırılabilir. İngilizcede “commerce”, “trade” ve “business” kelimelerinin karşılığında Türkçede genellikle ticaret kelimesi kullanılabilir. Aslında bu üç kelimenin İngilizce de anlattığı olgular birbirinden biraz daha farklıdır. “Commerce” kelimesi, ürün ve hizmetin belirli bir karşılık sonucunda el değiştirmesi anlamına gelen “ticaret” kelimesini anlatmaktadır. Bu terim, siparişleri de kendi bünyesinde toplamaktadır. Türkçede iş anlamına gelen “business” kelimesinden çoğaltılan “e-business” terimi ise geniş ölçüler içinde elektronik ortamda iş yapılmasıdır. Bu terim pazarlamadan iletişime, satıştan desteğe, siparişten teslimata kadar tüm iş süreçlerinin elektronik ortamda yapılmasını anlatır. Trade kelimesinden türetilen “e-trade” ise elektronik ortamda bir ürünün alım-satımının yapılmasıdır⁹.

Uluslararası organizasyonlar ile bu alanda faaliyet gösteren bazı kuruluşların e-ticarete ilişkin tanımları aşağıdaki gibidir;

WTO'nun (World Trade Organization - Dünya Ticaret Örgütü) tanımına göre: ***“E-ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır¹⁰.”***

OECD'nin (Organisation for Economic Co-operation and Development - Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı) tanımına göre, ***“E-Ticaret, “sayısallaştırılmış yazılı metin, ses ve görüntünün işlenmesi ve iletilmesine dayanan kişileri ve kurumları ilgilendiren tüm ticari işlemlerdir¹¹.”***

⁹ Ahmet Yeşil, “E-TİCARET”, Kum Saati Yayınları, İstanbul, 2008, s.16,

¹⁰ Can Küpoğlu, “Dünya’da ve Türkiye’de Perakendecilik ve E-Ticaret Karşılaştırması”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, İstanbul 2008, s.13

¹¹ Cemalettin Kalaycı, “Elektronik Ticaret ve KOBİ'lere Etkileri”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl 1, Sayı 1, Cilt 1, Yaz 2008, s.140

ETKK'nın (Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu), Mayıs 1998 tarihli Hukuk Çalışma Grubu raporunda ise e-ticaret, bireyler ve kurumların, açık ağ ortamında internet ya da sınırlı sayıda kullanıcı tarafından ulaşılabilen kapalı ağ ortamlarında – intranet, yazı, ses ve görüntü şeklindeki sayısal bilgilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanan ve bir değer yaratmayı amaçlayan ticari işlemlerinin tümünü ifade etmektedir¹².

Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere elektronik ticaret; mal ve hizmet alışverişinin internet üzerinden yapılmasına olanak sağlayan günümüzün modern ticaret şeklidir.

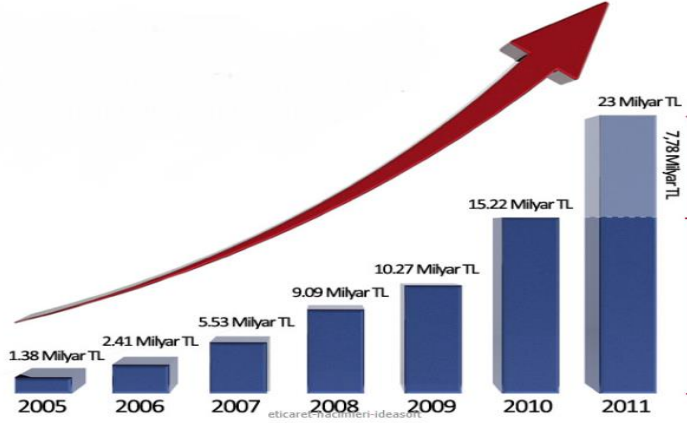
Elektronik ticaret kavramıyla ilk defa, 1994 yılında amazon.com. adlı web sitesinde kitap satışının başlamasıyla karşılaşılmıştır. 1995 yılında arama motorlarının öncülerinden olan “Yahoo” adlı web sitesinde ilk arama işlemlerinin yapılmasına başlanmıştır¹³. Bu gelişmeler elektronik ticaretin gelişmesine ve işlem hacminin artmasına yol açmıştır.

Ülkemizde, 1998'den sonra bazı büyük alışveriş merkezleri internet üzerinden satış mağazaları açmış, ayrıca kurumlara ve bireysel girişimcilere elektronik dükkân (e-dükkân) kiralayan servis sağlayıcılar ortaya çıkmaya başlamıştır. Basın ve bankacılık alanlarında, konularında öncü niteliği olan bazı kuruluşlar, e-ticaret alanında da yatırımlarını 2000'lerin başlarında hızlandırmışlardır. Ülkemizin mevcut durumuna bakıldığında çok hızlı gelişen bir internet altyapısının olduğu söylenebilir. Yakın tarihe kadar internet alt yapısının hiç olmayışı sayesinde gerek Türk Telekom'un, gerekse özel sektörün son üç-dört yıllık yatırımları itibariyle OECD ülkeleriyle kıyaslandığında Türkiye, Avrupa'da en hızlı gelişim gösteren ülkelerden birisi olmuştur¹⁴.

¹² Yeşil, a.g.e. s.18-19

¹³ Bünyamin Ersin Kahya - Rüştü Levent Çalikoğlu - Abdullah Dengiz, “Türkiye'nin En Büyük 500 İşletmesinde E-Ticaret Üzerine Bir Alan Araştırması”, 2007, s.5

¹⁴ Yeşil, a.g.e. s.13-14



Şekil 1: Türkiye’de Kredi Kartı İle Yapılan İşlemler (Milyar TL)

Kaynak: Dünya’da E-ticarette En Hızlı Büyüyen 2. Ülke Olduk,
<http://www.eticaret.com/dunyada-e-ticarette-en-hizli-buyuyen-2-ulke-olduk.html>,
erişim tarihi 04.04.2013

Türkiye’de internetten kredi kartı ile yapılan işlemler 2012’de 30 milyar 664 milyon TL olarak gerçekleşmiş ve bir önceki yıla göre %30 artış sağlanmıştır. 2010 ve 2011 yıllarında Türkiye’deki e-ticaret sektörüne yaklaşık 750 milyon dolarlık doğrudan yabancı yatırım gelmiştir. Bu rakam Türkiye’ye yapılan doğrudan yabancı yatırımların % 3,7’sini oluşturmaktadır. Türkiye 2011 yılındaki oransal artışla Hindistan’dan sonra dünyada en hızlı büyüyen ikinci e-ticaret pazarı olmuştur¹⁵.

"Elektronik Ticaret Ağının" kurulması ve ülkemizde elektronik ticaretin yaygınlaştırılması amacıyla, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu'nun (BTYK) 25 Ağustos 1997 tarihli toplantısında, bir çalışma grubu oluşturulması kararlaştırılmış ve yapılacak çalışmalarda koordinatörlük görevi Dış Ticaret Müsteşarlığı'na, sekreteryaya görevi de TÜBİTAK'a verilmiştir. BTYK'nın 2 Haziran 1998 tarihli toplantısında öncelikle anılan çalışma gruplarının hazırladığı finans, teknik ve hukuk raporları sunulmuş ardından ülkemizde elektronik ticaretin geliştirilmesine ilişkin devletin uzun vadeli dört temel görevi¹⁶;

¹⁵ Türkiyede e-ticaret hacmi 30 milyar TL’yi buldu, <http://www.isinsani.com/haberler/arastirma/2825-turkiyede-e-ticaret-hacmi-30-milyar-tyi-buldu.html>, erişim tarihi 03.04.2013

¹⁶ Türkiye’de e-Ticaretin Tarihçesi, <http://www.ekonomi.gov.tr/etik/index.cfm?sayfa=462F4C0B-D8D3-8566-45201828CD2025F2>, erişim tarihi 03.04.2013

1. Gerekli teknik ve idari alt yapının kurulmasının sağlanması,
2. Yasal yapının oluşturulması,
3. Elektronik ticareti özendirerek önlemlerin alınması,
4. Ulusal politika ve uygulamaların uluslararası politikalar ve uygulamalarla uyumunun sağlanması olarak belirlenmiştir.

Küresel e-ticaret hacmi son yıllarda hızlı bir artış göstermektedir. Dünya genelinde hızla büyüyen e-ticaret hacmi 2012 yılında 1,5 trilyon dolara ulaşmıştır. E-ticaret en yoğun olarak Avrupa Birliği ülkelerinde görülmektedir. Avrupa Birliği Ülkelerinde şirketlerin alım-satım işlemlerindeki e-ticaret hacmi şirketlerin toplam cirolarının %15'lik bölümünü oluşturmaktadır. Bu oran KOBİ'lerde yaklaşık %8 olarak görülürken kurumsal şirketlerde ise yaklaşık %20 olarak gerçekleşmiştir¹⁷.

Şekil 2'de de görüleceği üzere küresel elektronik ticaret hacminin 2009 ve 2012 yılları arasında nasıl bir seyir izlediği ile ilgili veriler yer almaktadır. Bu veriler göz önüne alındığında dünya ticaretinde e-ticaret hacmi giderek artma eğilimindedir. Bilgisayar ve internet teknolojisindeki gelişmeleri de dikkate alırsak bu artışın tüm dünyaya yansımaları kaçınılmaz bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır.



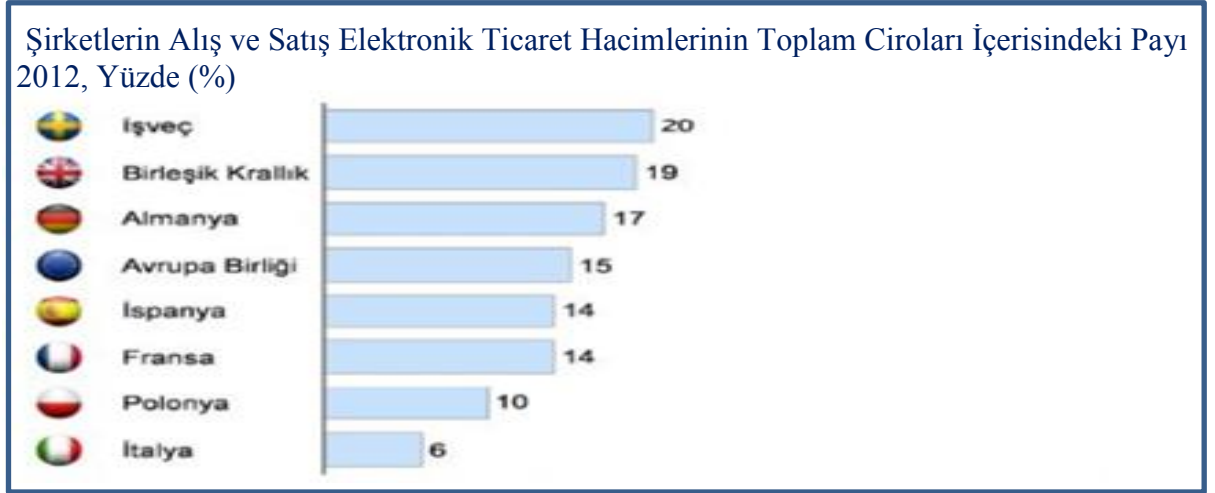
Şekil 2: Küresel Elektronik Ticaret Hacminin Seyri

Kaynak: Dünyada E-Ticaret Hacmi 1.5 Trilyon Dolara Yükseldi

<http://www.daynex.com.tr/haber/315/Dunyada-E-Ticaret-Hacmi-1.5-Trilyon-Dolara-Yukseldi>,
Erişim tarihi, 04.04.2013

¹⁷ Dünyada E-Ticaret Hacmi 1.5 Trilyon Dolara Yükseldi,
<http://www.daynex.com.tr/haber/315/Dunyada-E-Ticaret-Hacmi-1.5-Trilyon-Dolara-Yukseldi>,
erişim tarihi 04.04.2013

Şekil 3'te ise Avrupa Birliği Ülkeleri'nde yer alan işletmelerde, elektronik ticari işlem cirosunun toplam şirket cirosu içindeki paylarına yer verilmiştir. Avrupa Birliği'nde işletmelerin elektronik ticaret hacimlerinin, işletmelerin ciroları içerisindeki payı KOBİ'lerde %8'e, büyük işletmelerde ise %21'e ulaşmıştır. Son 3-4 yılda, elektronik ticaret hacmi, şirket ciroları içerisindeki payını %1 arttırmıştır. Bu oranlar ülkelere göre farklılık gösterse de her geçen gün elektronik ticari işlem hacminin artmakta olduğunu söylenebilir.



Şekil 3: Avrupa Birliği Ülkelerindeki Şirketlerde Elektronik Ticaret Hacminin Şirket Cirolarındaki Oranı

Kaynak: Dünyada E-Ticaret Hacmi 1.5 Trilyon Dolara Yükseldi, <http://www.daynex.com.tr/haber/315/Dunyada-E-Ticaret-Hacmi-1.5-Trilyon-Dolara-Yukseldi>, erişim tarihi 04.04.2013

2004 yılında tüm Dünya'da 51 milyon web sitesi mevcuttur. Bu rakam 2010 yılında 206 milyona yükselmiştir. Orta Doğu ve Afrika Bölgesi, internet kullanıcı sayısındaki 2000-2009 yılları arası toplam % 1.700 rekor artış ile Kuzey Amerika'daki büyüme oranından tam 10 daha hızlı bir artış göstermiştir. Tüm dünyada e-ticaret işlemlerine yönelik olan bu gelişmeler dijital ekonominin ekonomik pazardaki payını ve yükseliş trendini göstermektedir¹⁸. Tüm bu büyüme oranları değerlendirilirken dünyanın sadece ¼'nün internetle bütünleştiği göz önüne alındığında büyük bir ekonomik ağın oluşmakta olduğu görülmektedir.

¹⁸ Mehmet Marangoz, Girişimciler İçin Sınırsız Ticaret E-TİCARET, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi (Journal of Entrepreneurship and Development) (6:1), 2011, s.188

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere yakın bir gelecekte belki de tüm ticari işlemler internet üzerinden yapılacak ve böylece geleneksel ticaret anlayışı artık terk edilecektir.

1.4. ELEKTRONİK TİCARETLE GELENEKSEL TİCARET ARASINDAKİ FARKLAR

Elektronik ticaretin klasik ticarete göre belirgin farkları daha çok iletişim ve onay işlemlerinde ortaya çıkmaktadır. Veri aktarımının sağlanması için geleneksel yöntemde birçok yol vardır. Ancak bunların hepsi e-posta ve diğer veri aktarım mekanizmalarından daha hızlı değildir. Tablo 1’de satın alma işlemleri yapan bir firmanın geleneksel ve elektronik ortamlarda yapacağı ticaret karşılaştırılarak gösterilmiştir. Geleneksel ticaret ifadesiyle, elektronik ticaretin sağladığı olanaklardan faydalanmadan yapılan ticaret kast edilmiştir¹⁹.

Tablo 2: Geleneksel Ticaretle Elektronik Ticaret Arasındaki Farklılıklar

	Geleneksel Ticaret	Elektronik Ticaret
Satın Almayı Yapan Firma		
Bilgi Edinme Yöntemleri	Görüşmeler, dergiler, kataloglar, reklamlar	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: Ahmet YEŞİL E-Ticaret, Kum Saati Yayınları, s.42-43, İstanbul, 2008

¹⁹ Yeşil, a.g.e. s.42-43

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere geleneksel ticaretle elektronik ticaret karşılaştırıldığında gerek işleyiş gerekse de kullanılan araçlar bakımından önemli farklılıklar göze çarpmaktadır. Katalog yerine web sayfasının düzenlenmesi ya da ödeme aşamasında banka havalesi yerine internet bankacılığının kullanılması elektronik ticaretin daha hızlı ve kolay bir şekilde işlenmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla iki ticaret türünden elektronik ticaretin birçok açıdan geleneksel ticarete oranla üstün olduğu söylenebilir.

İnternetin yaygınlaşması, yerel pazarların daralması, rekabetin artması gibi etkenler nedeniyle elektronik ticaretin önemi günümüzün modern ticaret aracı olarak gün geçtikçe artmaktadır. Elektronik ticaretin en temel amacı ticari iş ve işlemlerin işleyişini hızlandırarak işletmelerin elektronik ortamda yer almalarını sağlamaktır.

Elektronik ticaretin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir²⁰:

- İşletme faaliyetlerini yerel ve uluslararası alanda daha kolay hale getirmek.
- İşletmenin etkinliğini ve duyarlılığını artırmak.
- Uyumlu ve yüksek kaliteli elektronik etkileşim sağlamak.
- Donanım nakliyatı hariç olmak üzere, uygun olan bütün alanlarda işletme faaliyetlerinin elektronik hale getirmek gibi amaçları vardır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere elektronik ticaretin temel amacı mal ve hizmet alışverişindeki akışkanlığı artırarak ticaret hacmini en üst düzeye çıkarmaktır.

1.5. ELEKTRONİK TİCARETLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Elektronik ticaretle ilgili temel kavramlar çok çeşit olmakla birlikte kısaca aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

²⁰ Tijen Över Özçelik, "E-Ticaret Kavramı ve Gelişimi", 2012, s.6

1.5.1. IP Adresi (Internet Protocol Address) ve Yapısı

İnternet alan adları (Domain Names) aracılığıyla internete bağlı olan bilgisayar ve web siteleri konumlandırılarak birbirinden ayırt edilebilmektedir. İnternet alan adlarının isimlendirilmesi ise IP-Adresleme (Internet Protocol) sistemi aracılığıyla teşhis edilmektedir. Her adres bir IP ağının içinde bulunmaktadır. Bu sayede sisteme bağlı olan bilgisayar ve web sitelerini konumlandırarak birbirinden ayırt etmek mümkün hale gelmektedir²¹.

IP adresleri hiyerarşik tescil sistemi şeklinde ICANN (Internet Corporation for Assigned Names and Numbers – İnternet Sayılar ve İsimler Tahsis Birliği) ve bölgesel ve mahalli makamlar tarafından verilmektedir. İnternet kullanıcısı IP adresini normalde kendi servis sağlayıcısından, bu IP adreslerini bağlı olduğu işletim ağından kiralar, işletim ağı işleticisi ise blok halinde kendi IP adreslerini “Numbering Authoritys – Numaralandırma Yetkilileri” denilen kuruluşlardan süresiz olarak ödünç alırlar. Dünyanın değişik bölgeleri için üç değişik kuruluş sorumludur. Amerika için ARIN (American Registry for Internet Number – Amerikan İnternet Numara Kaydı) (<http://www.arin.net/>), Avrupa ve Afrika için RIP (Reseaux IP Europeens Network Coordination Centre - Avrupa İnternet Protocol Ağ Koordinasyon Merkezi) (<http://www.ripe.net/>) ve Asya ve Pasifik için APNIC ((<http://www.apnic.net/>) (Asia – Pacific Network Information - Centre Asya Pasifik Ağ Bilgileri Merkezi) sorumludur²².

İnternet adresleri ilk önce ülkelere göre ayrılır. Adreslerin sonundaki “tr.”, “de.”, “uk.” gibi ifadeler adresin bulunduğu ülkeyi gösterir. Örneğin “tr” Türkiyeyi, “de” Almanyayı, “uk” İngiltereyi gösterir. ABD adresleri için bir ülke takısı kullanılmamaktadır. Çünkü “DNS” (Domain Name Server – Alan Adı Sistemi) ve benzeri uygulamaları yaratan ülke ABD’dir.

²¹ Bc. Lukas Mejdrech, “Networking and TCP/IP Stack for HelenOS System”, Charles Univesity in Prague Faculty of Mathematics and Physics, Yüksek Lisans Tezi, 2009, s.31

²² Savaş Bozbel, İnternet Alan Adlarının (Domain Names) Korunmasında ICANN Tahkim Usulü, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s.21-25

Öte yandan, ABD'ye özel kuruluşlar için “us” uzantısı yaratılmıştır. İnternet adresleri ülkelere ayrıldıktan sonra “com”, “edu”, “gov” gibi daha alt bölümlere ayrılır. Bu ifadeler DNS'de üst düzey (top-level – en üst seviye) alan adlarına karşılık gelir. Üst düzey alan adları aşağıdaki gibidir²³.

Com: Ticari kuruluşları,

Edu: Eğitim kurumları,

Org: Ticari olmayan, hükümete de bağlı bulunmayan kurumları,

Net: İnternet omurgası işlevini üstlenen ağları,

Gov: Hükümete bağlı kurumları,

Mil: Askeri kurumları,

Num: Telefon numaralarını bulabileceğimiz yerleri,

Arpa: Ters DNS sorgulaması yapılabilecek yerleri göstermektedir. Bu isimlere yakın zaman önce biz veya tv gibi isimlerde eklenmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere IP adresi bilgisayar kullanıcısının kimliğini ve internete hangi bilgisayarla bağlandığını gösteren bir adresleme sistemidir. Bu sistemde bilgisayar kullanıcısı, ülke, kullanım amacı ve durumuna göre tanımlayıcı ekler alarak bir IP adresi almaktadır.

1.5.2. TCP/IP Protokolü ve Temel Araçlar

Bu protokoller adeta birbirleriyle iletişim kuran milyonlarca bilgisayardan oluşan bir ağda yer alan farklı yapıdaki bilgisayarların birbirleriyle iletişim kurabilmeleri için oluşturulan bir anlaşma dilidir. TCP/IP protokolünü oluşturan TCP (Transport Control Protocol) mesajların doğru yere ulaştırılmasından: IP (internet protocol) ise adresleme sisteminden sorumludur. TCP/IP protokolüne örnek olarak internet üzerindeki bilgisayarlar arasında dosya alma/gönderme protokolü (FTP, File Transfer Protocol) ve elektronik posta iletim protokolü (SMTP Simple Mail Transfer Protocol) verilebilir. World Wide Web (Dünya Çapında Ağ) ortamında birbirine bağlanmış farklı türden objelerin iletilmesini sağlayan ise Hyper Text Transfer Protocol (http) olarak adlandırılmaktadır²⁴.

²³ B.Zakir Avşar, Gürsel Öngören, Bilişim Hukuku, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:270, İstanbul, 2010, s.32-36

²⁴ Avşar ve Öngören, a.g.m. s.32

World Wide Web (www) kısaltılmış şekliyle web; sitelerdeki resim, yazı, ses gibi farklı verilere ulaşılmasına ve bu verilerin paylaşılmasına imkân veren bir sistemdir²⁵.

Web Browser (web tarayıcısı), internet üzerinde bilgi kaynaklarını aramaya elveren ve bağlantılı metin ve ortamların olanaklarını kullanan istemci yazılımıdır. Web tarayıcısı ile web adreslerine erişilir²⁶.

Elektronik Posta (E-Mail, E-Posta), bilgisayar kullanıcısının bir terminalde mesaj oluşturarak diğer bir terminale gönderdiği ve böylece iletişim sağlandığı dünya çapında bir iletişim sistemidir. İnternet başlangıçta ordu ve üniversite öğrencileri tarafından kullanılmıştır. Bugünse neredeyse herkesin bilgisayar aracılığıyla oluşturduğu e-mail hesapları mevcuttur²⁷.

Telnet, internet ağı üzerindeki bir makineye uzaktan bağlanmak için geliştirilen bir TCP/IP protokolü ile bu işi yapan programlara verilen genel isimdir. Telnet sistemi, bilgiye daha kolay ve hızlı ulaşabilme gereksiniminin bir sonucudur. Bu nedenle, bu sistemi en çok kullanan kuruluşlar kütüphanelerdir. Örneğin, İstanbul'dan veya ülkenin herhangi bir yerinden ODTÜ Kütüphanesi'ne ve ABD Kongre Kütüphanesi'ne telnet sistemi ile ulaşılabilir²⁸.

FTP (File Transfer Protocol-Dosya Aktarma Protokolü), iki bilgisayar arasında dosya aktarımı yapılmasına olanak tanıyan bir protokoldür. İnternet kullanıcıları ftp siteleri dışında farkında olmadan bu protokolü kullanmaktadır. İstemci/sunucu ilişkisi ile çalışmaktadır. Özellikle son yıllarda oldukça popüler olan mp3 dosyaları transferi en bilinen uygulamadır²⁹.

²⁵ Tim Berners-Lee-Robert Cailliau -Ari Luotonen - Henrik Frystyk Nielsen and Arthur Secret, "The World Wide Web", Cilt 37, Ağustos 1994, s.76

²⁶ Murat Gezer-Çiğdem Erol-Sevinç Gülseçen, "Bir WEB Sayfasının WEB Madenciliği ile Analizi", Dumlupınar Üniversitesi, Akademik Bilişim, 2007, s.3

²⁷ Bilhan Taşkiran, Electronic Commerce Implementations in Retail Sector: A Case Study From Turkey", Yüksek Lisans Tezi, İzmir Ekonomi Üniversitesi, İzmir, Ocak 2007, s.40

²⁸ Avşar ve Öngören, a.g.m. s.40

²⁹ Gülten Alır, "Standartlar ve Protokoller", Hacettepe Üniversitesi, 2005, s.9

1.5.3. Server (Sunucu)

Belli bir kapasitesi olan ve dijital bilgilerin depo edildiği bir manyetik ortam ve diğer bilgisayarlara hizmet sağlayan bilgisayarlara “sunucu” denilir. “Sunucu” ya da “server” kavramı paylaşılan hizmetleri şahsi bilgisayarla temin etme işlemi olarak da ifade edilmektedir. Söz konusu hizmeti vermek için kullanılan bilgisayar yazılımlarına ise, sunucu yazılımı (sunucu software) adı verilmektedir. Sunucu, aynı zamanda dijital bilgilerin saklandığı manyetik ortam olarak, kendisine veya başkasına ait verileri depolamakta ve verileri diğer bilgisayar kullanıcılarının erişimine sunmakta ve yayınlamaktadır³⁰.

1.5.4. Şifreleme

Şifreleme, bir bilginin istenmeyen taraflarca anlaşılmayacak bir hale dönüştürülmesinde kullanılan tekniklerin bütünü olarak açıklanabilir. Şifreleme gizlilik, bütünlük, kimlik denetimi, inkâr edememe gibi bilgi güvenliği kavramlarını sağlamak için çalışan matematiksel yöntemleri içermektedir. Gizli anahtarlı sistemler olarak adlandırılan sistemlerde şifreleme ve şifre çözme işlemi için önceden belirlenen anahtarlar kullanılmaktadır. Gizli anahtar sistemlerinin işleyişinde en çok yer değiştirme ve karıştırma işlemleri kullanılmaktadır. Örneğin Sezar şifresinin çalışma mantığı, şifrenmek istenen harfi, kendisinden sonra gelen 3. harf ile yer değiştirmesidir. Sezar şifresi ile ABC, ÇDE olarak şifrelenebilir. Gizli anahtar sisteminde, alıcı ve gönderici aynı anahtarı kullandığından, bu gizli anahtarın paylaşılması bir problemdir. Bu problem açık anahtarlı şifreleme ile çözülmüştür. Açık anahtarlı sistemde, açık (herkes tarafından bilinen) ve gizli (kişiye özel) anahtar olmak üzere iki çeşit anahtar kullanılmakta ve böylece herkesin birbirlerini tanımadan bile gizli bir şekilde haberleşmesi sağlanmaktadır. Açık anahtarlı sistemlerin en çok kullanıldığı alanlar gizli anahtarlı sistemler için anahtar paylaşımı ve elektronik imza uygulamalarıdır³¹.

³⁰ Veysel Başpınar, Doğan Kocabey, “İnternette Fikri Hakların Korunması”, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.75-76

³¹ Sedat Akleyek - Hamdi Murat Yıldırım - Zaliha Yüce Tok, “Kriptoloji ve Uygulama Alanları”, Akademik Bilişim’11- XIII. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri, İnönü Üniversitesi, Malatya, 2011, s.713-714

1.5.5. Elektronik İmza

Bir bilginin üçüncü tarafların erişimine kapalı bir ortamda, bütünlüğü bozulmadan (bilgiyi ileten tarafın oluşturduğu orijinal haliyle) ve tarafların kimlikleri doğrulanarak iletildiğini elektronik veya benzeri araçlarla garanti eden harf karakter veya sembollerden oluşmuş bir seti ifade eder³². Elektronik imza sanal ortamda ıslak imzanın yerine kullanılır ve bireyin kimliğini içerir. Kimlik doğrulamak amacıyla kullanılan elektronik veri, gönderilmek istenen belgeye eklenerek elektronik imza oluşturulur.

Elektronik imzadan beklenen avantajların korunması için dört aşamanın gerçekleşmesi gerekir³³.

- a) **Anahtar Üretilmesi:** Dijital imza usulü için kapalı ve açık anahtar olmak üzere iki anahtara ihtiyaç vardır. Bu anahtarların üretilmesi sırasında gerekli özenin gösterilmesi şarttır. Kapalı anahtar, diğer ifadeyle gizli anahtar bu sistemin bir parçasıdır. Anahtarların tek olarak üretilmesi ve çoğaltılmaya karşı korunması gerekir. Sertifika hizmet sağlayıcısı, bunu sağlamak için gerekli yapısal önlemleri alabilir. Bu nedenle anahtarların güvenli yerlerde üretilmesi ve güvenli donanımların kullanılması zorunludur. Anahtar çiftinin mutlaka sertifika hizmet sağlayıcıları tarafından üretilmesi zorunlu değildir. Kişiler tarafından bilgisayar aracılığıyla şifreleme programıyla da üretilebilir. Günümüzde en çok kullanılan şifreleme programı PGP (pretty good privacy – oldukça iyi kişisel gizlilik) dir.
- b) **Kişiselleştirme:** İkinci adım olarak, güvenli şekilde üretilen anahtar çiftinin, bir kullanıcıya özgülenmesi gerekir. Bu özgüleme için öncelikle kullanıcının kimliğinin sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından tespit edilmesi gerekir.

³² Kahya - Çalikoğlu - Dengiz, a.g.m. s.4

³³ Mine Ertugut, “Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcısı”, DEÜ Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:6, Sayı:2, 2004, s.117-120

Bu tespit, sadece kimlik belgesinin ibrazı ve suretiyle ve genel bir kontrol şeklinde gerçekleşmemelidir. Çünkü kimlik bilgilerinde evlenme, adres değiştirme şeklinde değişiklikler ve bu sayede tahrifat olabilir. Bu sebeple sertifika hizmet sağlayıcısının bu görevinin, güvenilir şekilde kimliğin tespiti ve verilerin korunması sebebi de dahil olmak üzere sadece resmi başvuru makamları tarafından verilen belgelerle sağlanması gerekir.

c) **Sertifikasyon:** Üçüncü adım olarak, anahtar çifti ve kullanıcının kimliği, teklik ilkesi çerçevesinde birbirine bağlandığı takdirde, bu bağlantının, sürekli şekilde olması ve taklit ve tahrifata karşı elektronik olarak “mühürlenmesi” gerekir. Bu mühürleme işlemi, sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından, anahtar çiftinin, kullanıcının kimliğinin ve bunların birbirine bağlantısının bulunduğu şekilde sertifika hizmet sağlayıcısının gizli anahtarı ile dijital olarak imzalanması sonucu gerçekleştirilir. Bu “mühürleme” işlemi sertifika olarak adlandırılır. Sertifika sayesinde, sertifika hizmet sağlayıcısının açık anahtarı ile dijital olarak imzalanmış ileti, bütünlük ve kimlik doğrulama açısından kontrol edilebilir. Bu durumda bu işlemlere katılan kişiler, sertifika hizmet sağlayıcısının düzenlenmiş ve sertifika verilmiş verilerin, herhangi biri tarafından, fark edilmeksizin değiştirilmeyeceğine her zaman güveneceklerdir. Bu güvenin nedeni, sertifika hizmet sağlayıcısının açık anahtarına olan güvendir. Her sertifika hizmet sağlayıcısının bir kök kimliği vardır ve sağlayıcılar kök kimliklerini kamuya açarak liste hizmeti çerçevesinde (“directory services”) herkesin ulaşabileceği yerlerde tutmalıdır. Bunun sonucunda, bir sertifikanın verildiği hizmet sağlayıcısının kimliği kontrol edilebilecektir.

d) **Liste Hizmetinin Verilmesi:** Son adım olarak, bütün geçerli ve bloke edilmiş sertifikalar için liste hizmetinin verilmesi gerekir. Liste hizmeti, dikkat ve özen gösteren bir denetime ihtiyaç gösterir. Bu sistemin her zaman güvenli olması ve güvenli kalması gerekir. Örneğin, 24 saat bloke hizmeti verilmesi gereklidir. Bloke listesi, sertifika numaralarını, bloke tarihini ve geçici bloke sebebini içerir. Bununla birlikte, nitelikli sertifikanın geçerliliğinin de sertifika listesinde belirtilmesi gerekmektedir. Çünkü bloke listesi tek başına sertifikanın geçerlilik denetimi için yeterli değildir.

Türkiye’de Elektronik İmza Kanun Tasarısı, 15 Ocak 2004 tarihinde TBMM Genel Kurulu’nda görüşülerek kabul edilmiş, Kanun, 23 Ocak 2004 tarih ve 25355 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır³⁴. Kanunun amacı elektronik imzanın hukuki ve teknik yönleri ile kullanımına ilişkin esasları düzenlemektir.

1.5.6. Dijital Sertifika

Dijital sertifikaların çıkış nedeni, dijital imzalarda kullanılan ve herkesin ulaşabileceği bir formatta bulunan açık anahtarın, gerçekten sahibine ait olup olmadığının ispatıdır. Bir dijital sertifika, bir açık anahtar, bu açık anahtarın sahibinin kimliğiyle ilgili bilgiler ve bütün bu bilgilerin güvenilir bir kurum tarafından imzalanmasıyla oluşturulur. Bu kuruma sertifika otoritesi (Certificate Authority-CA) denir. Dijital sertifikaların işleme için gerekli olan alt yapıya verilen isim ise açık anahtar altyapısıdır³⁵. Sertifikanın en önemli fonksiyonu kimlik belirlemedir.

1.5.7. Sertifika Hizmet Sağlayıcısı

Güvensiz ağlar üzerinden sayısal imzalı bilgi gönderen bir kişinin imzasının doğrulanması için o kişinin açık anahtarının da bulunduğu sertifikasının bilinmesi gerekir. Hangi sertifikanın hangi kullanıcıya ait olduğunun belgelenmesi gerekir. Tüm bunlar için kullanıcıların sertifikalarını onaylama yetkisine sahip bir otoriteye gereksinim vardır. Sertifika hizmet sağlayıcıları, kişi ve kurumlara sertifika üreten, dağıtan ve sertifikaların yönetimini yapan güvenilir kurumlardır. Her sertifika hizmet sağlayıcısının bir kök sertifikası bulunur ve bu kök sertifikalar dizin sunucularında kullanıcıların erişimine açılır. Sertifika hizmet sağlayıcıları bir kullanıcı için sertifika ürettikten sonra kendi gizli anahtarı ile üretilen sertifikayı sayısal olarak imzalar. Böylece kullanıcılar, sertifika hizmet sağlayıcısının kök sertifikasını kullanarak diğer herhangi bir kullanıcının sertifikasını doğrulayabilir. Sertifika hizmet sağlayıcılarının yükümlülüklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz³⁶:

³⁴ Mesut Orta, “Türkiye’de Elektronik İmza Uygulaması”, Adalet Bakanlığı Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı Başkan Yardımcısı, Elektrik Mühendisliği, 430. sayı, Nisan 2007, s.4

³⁵ Yusuf Uzunay - Kemal Bıçakçı, “Açık Anahtar Altyapısı Destekli Dijital Delilleri Doğrulama Modeli”, 2005, s.3

³⁶ M. Ali Yazıcı - Hasan Erdoğan, “Açık Anahtar Altyapısı ve Milli E-Token Cihazı”, 2004, s.4

- Sertifika üretimi, dağıtımı ve yenilenmesi,
- Kişi ve kurumların sertifikalarının onaylanması,
- Kişi ve kurumların kayıtlarının onaylanması,
- Gerekğinde sertifika iptal edilmesi ve iptal edilen sertifikaların duyurulmasıdır.

Sertifika hizmet sağlayıcısının diğer yükümlükleri ise şunlardır³⁷:

- Sertifika hizmet sağlayıcısının gerek sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından ve gerekse başvuru sahibinin kendisi tarafından üretilmiş olsun, anahtarın belirtilen uygun teknik bileşenler kullanılarak ve güvenli şekilde üretildiği konusunda tam bir kanaate sahip olması;
- Sertifika hizmet sağlayıcısının, başvuru sahibini güvenlik tedbirleri üretilen dijital imza hakkında bilgilendirmesi;
- Sertifika hizmet sağlayıcısının onun tarafından üretilmiş anahtar ve kişisel bilgilerin yetkili katılımcılara kişisel olarak iletilmesi;
- Talep üzerine dijital veriye zaman damgası eklenmesi.

Kanunda sertifika hizmet sağlayıcısının elektronik sertifika, zaman damgası ve elektronik imzalarla ilgili hizmetleri sağlayacağı belirtilmiştir.

Türkiye’de Telekomünikasyon Kurumu’na başvurup onay alan elektronik sertifika hizmet sağlayıcıları aşağıdaki gibidir.

³⁷ Erturgut, a.g.m. s.120-121

Tablo 3: Onay Alan Sertifika Hizmet Sağlayıcıları

ESHS (Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcıları)	Bildirim Tarihi	Faaliyete Başlama Tarihi
Elektronik Bilgi Güvenliği A.Ş. (E-Güven) TUBİTAK-UEKAE	25.03.2005	24.06.2005
(Kamu Sertifikasyon Merkezi)	31.03.2005	30.06.2005
Türk Trust Bilgi, İletişim ve Bilişim Güvenliği Hizmetleri A.Ş.	13.05.2005	16.07.2005
EBG Bilişim Teknolojileri ve Hizmetleri A.Ş. (E-Tugra)	20.06.2006	01.09.2006

Kaynak: Akın AKBULUT, Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret, s.466, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, Mayıs 2007,

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere elektronik sertifika hizmet sağlayıcılarının yakın bir geçmişte başvuru yapıp onay alması elektronik ticaretin işleyişi için gerekli altyapının sağlanmaya çalışıldığının göstergesidir.

1.6. ELEKTRONİK TİCARETİN TARAFLARI

Elektronik ticari işlemlerin gerçekleştirilmesi sırasında klasik ticarete olduğu gibi tarafların ticaret işlemine dahil olması söz konusudur. Burada gerçekleştirilen işlemin işleyişi, güvenliği, kontrolü vb. aşamalarına göre dolaylı tarafların ticarete katılımı gözlenmektedir. Söz konusu taraflara örnek olarak alıcı, satıcı, üretici, bankalar, komisyoncular, sigorta şirketleri, nakliye şirketleri, özel sektör bilgi teknolojileri, sivil toplum örgütleri, üniversiteler, onay kurumları, elektronik noterler, Dış Ticaret Müsteşarlığı ve bilgi teknolojisi geliştiren ve sağlayan kuruluşlar verilebilir³⁸.

Genel olarak, internet üzerinde satın alma hareketi olarak tanımlanan elektronik ticaret kavramı katılımcılara göre dört gruba ayrılmaktadır³⁹.

³⁸ Ali Tamer Bucaklı, "Elektronik Ticaret", Yüksek Lisans Tezi, Kadir Has Üniversitesi, İstanbul, 2007, s.66

³⁹ Süleyman Yükçü, Seçkin Gönen, "Günümüz İşletmeciliğinin Yükselen Yıldızı Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri", 2007, s.916-917

- 1) **İşletmeler Arasında Elektronik Ticaret (Business to Business:B2B):** İşletmeden, işletmeye mal ya da hizmet sunumunu ifade eden “Business to Business” yöntemi, tüketiciye yönelik olmadığı için bu uygulamalara imza atan şirketler, kamuoyu tarafından fazla tanınmamaktadır. Ancak, internet üzerinden yapılan işlerin çoğunluğunu şirketler arası işlemler oluşturmaktadır. Bu işlemler arasında; Elektronik veri değişimi (EDI - electronic data interchange), ürün veri değişimi, danışmanlık veri tabanları, talep üzerine bilgi verme vb. bulunmaktadır.
- 2) **İşletme ile Tüketici Arasında Elektronik Ticaret (Business to Consumer: B-C):** İşletmelerden tüketiciye yapılan elektronik ticaretin genelde kitap ve bilgisayarların elektronik yoldan satışı üzerinde yoğunlaştığı düşünülse de aslında ağırlıklı olarak sigortacılık, bankacılık, yasal konularda danışmanlık hizmetleri, seyahat ve bilet satışı, sağlık ve eğitim hizmetleri gibi fiziksel olmayan (sayısal) ürünler yer almaktadır.
- 3) **İşletme ile Devlet Arasında Elektronik Ticaret:** Vergiler, sosyal güvenlik, istatistik ve izinlerin elektronik yoldan izlenmesi ve düzenlenmesi, kamu ihalelerinin elektronik ortamda duyurulması işletme ile devlet arasındaki elektronik ticaret örnek verilebilmektedir.
- 4) **Bireyler ile Devlet Arasında Elektronik Ticaret:** ABD’de “On-Line Government” kavramı yasalara girmiş durumdadır. Gelecekte gerçekleşmesi muhtemel bu türde, vatandaşların devletle olan ilişkilerinin elektronik ortamda sürdürülmesi mümkün hale gelecektir. Örneğin, sosyal güvenlik ödemeleri ve kişilerin hesapladığı vergi türleri bu yoldan çözümlenebilir. Elektronik ortamda bilgi paylaşımının bireyler ile devlet arasında olan türüne ise Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi (ÖSYM)’nin, Tıpta Uzmanlık Eğitimi Giriş Sınavı (TUS), Yabancı Dil Sınavı (YDS) gibi sınav sonuçlarını internette duyurması örnek olarak verilebilir.

1.7. ELEKTRONİK TİCARETTE ÖDEME ARAÇLARI

Elektronik ticarete internet üzerinden güvenli bir şekilde ödeme yapılabilmesi için pek çok araç geliştirilmiştir. Söz konusu araçlara aşağıda yer verilmektedir.

1.7.1. Kredi Kartı

Kredi kartı, kart çıkaran kuruluşların müşterilerine belirli limitler dâhilinde açtıkları kredilerle, nakit kullanmaksızın mal ve hizmet alabilmeleri, nakit kredi çekebilmeleri için verdikleri ödeme aracıdır. Plastik para olarak nitelendirilen kredi kartları ile elektronik ticaretin güvenli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için sürekli güncelleştirme çalışmaları yapılmaktadır. Günümüzde mikro donanımlara dayalı kartlar kullanılmaktadır. Bu sistemde her müşteri için kişisel tanımlama numarası söz konusudur. Bu sistem sayesinde kartlardaki kopyalama gibi güvenlik sorunları ortadan kalkarak, kart kullanımındaki riskler minimum düzeye çekilmektedir⁴⁰.

1.7.2. Elektronik Para

Elektronik para, paranın değerinin teknik bir aygıt üzerine elektronik olarak depolanması, bir işletmeden diğerine ödemede bulunurken hamiline yazılı bir senet gibi kullanılması şeklinde tanımlanmaktadır. Elektronik para, üzerinde mikro işlemciler taşıyan tüm plastik kartlara verilen genel bir isimdir. Bu itibarla elektronik parayı, ön ödeme veya değer yüklenilmesi yoluyla kullanıma sunulan kart veya yazılım tabanlı elektronik ödeme aracı olarak tanımlamak mümkündür⁴¹.

⁴⁰ Feridun Kaya, “Türkiye’de Kredi Kartı Uygulaması”, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:263, Ocak 2009, s.1 ve s.83

⁴¹ Nurettin Öztürk - Asuman Koç, “Elektronik Para, Diğer Para Türleriyle Karşılaştırılması ve Olası Etkileri”, S.Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2005, s.211-212

Elektronik araca yüklenmiş olan bu değer kişi aracı kullandıkça azalır ve yüklenmiş olan değer bitimi sonucu tekrar değer yüklenmesi gerekmektedir. Elektronik paranın en önemli özelliği küçük çaplı ödemelerde hızlı ödeme imkânı sağlamasıdır⁴². Türkiye’de bu sistem henüz uygulanmamaktadır. Ancak dünyada Cyber Cash ve Digi Cash gibi elektronik para hizmeti veren kuruluşlar bulunmaktadır.

1.7.3. Elektronik Çek

Elektronik çek genel anlamda, kâğıt olmaksızın, ödemenin sayısal imza ile taahhüt edildiği, internet için yeterli güvenilirliğe sahip, banka ödeme aracı olarak tanımlanabilir. Elektronik çek sisteminde, ödemeler kredi kartı olmadan banka hesabı bilgilerinin elektronik ticaret sitesine girilmesi yoluyla yapılır. Kullanıcı bir anlamda ticaret sitesine çek keserek ödeme yapmış olur. Bankadaki sistemler, yapılan transferleri her gün temizleyerek bahsedilen hesapta alışverişin tamamlanması için gerekli şartların yeterli olup olmadığını kontrol eder ve bu durumla ilgili bilgileri elektronik ticaret sitesine şifreli kanallarla iletir. Bu işlemler takas merkezi olarak adlandırılan finansal kurumlar tarafından da yürütülebilir. Kullanılması kolay bir sistem olmakla birlikte, daha yaygın kullanımı için gerekli sistemleri, finans sektörü tarafından kabul görmesi gerekmektedir. Elektronik çek, ABD’de FSTC (Financial Services Technology Consortium – Finansal Hizmetler Teknoloji Konsorsiyumu) tarafından SDML (Signed Document Markup Language – İmzalı Doküman Biçimleme Dili) adı verilen bir işaretleme dili kullanarak gerçekleştirilen güvenlik, hız ve tüm elektronik süreçlerin verimliliğini birleştiren yeni bir ödeme aracıdır. Elektronik çek, Amerikan Hazinesi tarafından seçilen halka açık internet üzerinde yüksek değerli ödeme yaratan ilk ve tek elektronik ödeme sistemidir⁴³. Bu ödeme aracı ülkemizde herhangi bir kuruluş tarafından henüz uygulamaya konulmamıştır.

⁴² Pelin Neval Tuncer, “Elektronik Paranın Banknot Kullanımına Olası Etkileri”, Uzmanlık Tezi, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Emisyon Genel Müdürlüğü, Ankara, Mart 2004, s.22-23

⁴³ Ayşegül Karabıyık, “Alternatif Ödeme Aracı Olarak: Elektronik Çek Sistemi (E-Çek) 1”, BDDK Kurum Uzmanı, 2007, s.82

1.7.4. Elektronik Fon Transferi (EFT)

Elektronik Fon Transferi (Elektronic Fund Transfer – EFT), nakit ve çekle ödeme sistemlerine göre yeni geliştirilmiş bir sistemdir. İngiltere’de ilk defa 1987 yılında Borclays Connect kart sistemi, EFT sistemi kullanmıştır. Bu sistemde alıcı, bankasına alışveriş yaptığı mağazaya ödeme yapması için elektronik olarak talimat vermektedir. Türkiye’de hazırlık çalışmalarına 1986 yılında başlanan EFT sistemi, 1992 yılında faaliyete geçmiştir. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) bu konuda öncülük ederek bankacılık sektöründe EFT sistemini kurmuştur. EFT sistemiyle, bankalar arasında Türk Lirası üzerinden havale işlemi yapılması ve bankalar arası mutabakat, elektronik ortamda mümkün hale gelmiştir⁴⁴.

1.7.5. Diğer Ödeme Araçları

Yukarıda sözü edilen ödem araçlarının yanı sıra çok fazla kullanılsa da aşağıdaki ödeme araçları da elektronik ticarete kullanılmaktadır⁴⁵.

Escrip: Bağış ödemeleri gibi bazı özel düşük miktarlı ödemeler için kurulmuş bir sistemdir.

IPIN: İnternet harcamalarını ISS faturalarına yansıtan bir sistemdir.

PCPay: Smart Card bazlı bir sistemdir.

ECharge My Phone: Telefon faturası ile entegre edilmiş bir sistemdir.

First Virtual: Ödemeleri üçüncü bir kuruluşun toplayıp, ilgili taraflara dağıtımını yaptığı bir sistemdir.

Yukarıda bahsedilen ödeme araçlarından da anlaşılacağı üzere elektronik ticaretin ortaya çıkması ve gelişmesiyle çok çeşitli ödeme araçları hayatımıza girmiştir. Ancak elektronik ticarete ödeme yaparken esas olan nokta, bu ödeme araçlarının güvenli ve kolay bir şekilde mal ve hizmet alışverişinde kullanılmasıdır. Ancak günümüzde bu ödeme araçlarının tamamının güvenilir ve risksiz olduğu söylenememektedir. Bu nedenle elektronik ticarete taraflar kendileri için en iyi ödeme aracını, yapılan ticari işi ve kişisel durumunu göz önünde bulundurarak belirlemektedir.

⁴⁴ Mustafa Topaloğlu, “Bilişim Hukuku”, Karahan Kitabevi, Adana, 2005, s.90-91

⁴⁵ Mustafa Yüksel-Ergün Eraslan - Ömer Asal, “Elektronik Ticaret”, Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Bilgi Sistemleri Araştırma Projesi, Ankara, 2001, s.51

1.8. ELEKTRONİK TİCARETİN AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI

Mal ve hizmet ticaretini daha kolay hale getiren elektronik ticaret insan hayatının her alanında farklı avantajlar getirmiştir. Söz konusu bu avantajları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür⁴⁶:

- Elektronik ticarete avantajların ve dezavantajların her ikisini de hesaba katmak önemlidir. Bu yöntemle kullanımı kolay ve güvenli ürünleri geliştirmek daha kolaydır. Kullanıcıların bu sisteme nasıl adapte olduklarında bu iki faktör önemli bir rol oynar.
- Elektronik ticaret, bu ticarete katılan her tarafa faydalar sağlamaktadır. Bir banka nakit para tutma sorumluluğu ve müşteri için sağlayacağı faydası nedeniyle yeni servis formundan yararlanır. Bu sitemdeki ticaret, alıcılar ve satıcılar arasında doğrudan bir bağ olduğu gibi, aynı zamanda aralarında dijital bilgi değişimi de sağlar. Zaman ve mekan sınırları aşılmaktadır. Elektronik ticaretteki interaktiflikten dolayı, müşteri davranışları bu ticarete adapte olabilir. Bilgileri güncelleştirmek kolaydır.
- Perakendeciler daima nakit para tutma yükümlülüğünden yararlanırlar ve kasalarında büyük miktarda para tutmak zorunda değillerdir. Günün sonunda parayı bir işlemle bankaya transfer edebilirler. Bu da, daha az hırsızlığa neden olur.
- İnsanlar gerçek para ile harcama yapmaktan çok elektronik kartlarla harcama yapmaya eğilim gösterirler. Müşteriler, evlerinden nasıl kolayca para çekebileceklerinin ve azalan servislerden ve sipariş maliyetlerinden dolayı fiyatların nasıl düştüğünün farkına varacaklardır.

⁴⁶ Yükçü ve Gönen,a.g.m. s.917-918

- Pazarı genişletir ve tüm dünyaya yayar. İnternetin coğrafi konumundan bağımsız ve saat farklılıklarını ortadan kaldıran yapısıyla dünyanın her yerinden müşterilere mal ve hizmetlerin satılmasına imkân verir. Ulaşılabilen kitledeki bu genişleme yeni müşterilerin eklenmesinin yanında daha ucuza mal satın alınabilecek tedarikçilere, fon bulunabilecek yatırımcılara, nitelikli insan kaynaklarına ulaşabilme imkânını sağlar.
- Elektronik ticaret yoluyla daha önce kâğıt üzerinde paylaşılan bilgi dağıtımı ve işlenmesi kolaylaşır ve ucuzlar. E-posta ve web tabanlı iletişim vasıtasıyla iletişimdeki kâğıt ve baskı maliyetleri düşer. Siparişe göre üretim ve satın alma yapılacağından stok maliyetlerinde önemli azalma sağlanır. İletişim maliyetleri azalır.
- Müşteri segmentasyonuna imkan sağlar. Dar fakat karlı müşteri gruplarına özel hizmet veya ürün sunulabilir. Sipariş ve satış sonrası destek gibi müşteri hizmetleri internet üzerinden verilerek müşteri memnuniyeti ve sadakati arttırılabilir.
- Müşteri açısından dünyanın her yerinden, yılın her günü, yirmi dört saat alışveriş yapabilme mal ve hizmetlere ulaşabilme imkânı vardır.
- Daha hızlı bir şekilde ürün geliştirilmesi, test edilmesi ve müşteri ihtiyaçlarının belirlenmesi mümkün kılındığından, talebe karşı arz tarafı daha hızlı uyum göstermektedir.
- Elektronik ticaret piyasaya giriş engellerini azaltır. Piyasaya girişteki fiziksel sınırları ve dış piyasa için engelleri ortadan kaldırarak piyasayı genişletir. Bunun neticesinde piyasadaki rekabet artar ve küçük işletmeler büyük işletmelerle aynı koşullarda piyasaya girme imkânına sahip olurlar. İnternet tabanlı ticaretle büyük ve küçük işletmeler arasında daha önce hiç yaşanmamış bir rekabet ortamı ortaya çıkmış olur. Yeni girişimcilerin yazılım ya da bilgisayar ekipmanları gibi ileri teknoloji sektörlerin yanında perakende sektörü gibi sektörlerdeki hızlı ve esnek girişimciliği, piyasada rekabet eden işletmelere karşı büyük bir tehdit yaratmaktadır. Bu doğrudan etkisinin yanında elektronik ticaretin dolaylı etkisiyle üreticiler sınırsız sayıda tüketiciye erişebilmekte ve bu da beraberinde şeffaf ve mükemmel rekabet

koşullarını getirmektedir. Ayrıca bu süreç işletmeleri araştırma-geliştirme faaliyetlerine odaklanmaya zorlamaktadır⁴⁷.

Elektronik ticaretin bu tür avantajlarının yanı sıra dezavantajları da bulunmaktadır. Söz konusu dezavantajlar aşağıdaki gibi açıklanabilir⁴⁸:

- Bir parça elektronik paranın (e-para) kopyalama izni ve bu kopyaların harcanmasına “çifte harcama problemi” denir. Bu durum bazı insanları birkaç saniyede milyarder yapabilir. Diğer taraftan birkaç saniyede çok fakir olunacaktır. Gerçek e-para sistemi bu sorunu çözmelidir. Tüccarların online e-para sisteminde her satışta banka ile iletişim kurmaları gerekmektedir. Eğer para hala harcanabilir özelliğe sahipse, bankalar bu bilgileri veri tabanlarından öğrenebilir veya doğrulayabilirler. “Off-line (hatta bağlı olmayan) sistemler” bu problemi değişik yöntemlerle ele alabilir. Bir yolu, “gözlemci (observer)” adında bir kanıt tarayıcı (tamper-proof chip) çipi içeren akıllı kart oluşturmaktadır. Bu gözlemci akıllı kartla harcanan bütün e-paraları küçük bir bilgi bankasında barındırır. Diğer bir yöntemde e-para ve bankaya bir kısım e-para girişi yapıldığı zaman çifte kullanıcının kimliğinin açığa vurulduğu şifrelenmiş protokol yapısıdır.
- Elektronik satın alma ve elektronik işlemle ilgili bir negatif taraf, aslında tüm bu işlemler kullanıcı için daha az somut bir yolla meydana gelecektir. Kullanıcı, normal bir nakit değişiminde gördüğü işlemleri bu yolda göremez. Bu insanları emin olmama durumuna sokacaktır. Dolayısıyla aklımıza “bilgisayar ve akıllı kart güvenilir mi?” sorusu gelmektedir. Anahtar belge (key escrow), kişinin özel anahtarlarının yarısı adalet bakanlığına ve diğer yarısını da polise verdiği diğer metottür. Onlar yasadışı bir şey yapıldığından şüphelendikleri takdirde şifreyi çözmeye karar verebilir. Birçok ülke ABD’den gelen bu öneriye sıcak bakmaktadır. Yani hükümetler isterlerse şifreyi kırıp izleme yapabilirler. Bu durumda da elektronik işlemlerin güvenilirliği ve gizliliği konusunda şüpheler uyanmaktadır. Finlandiya anahtar kelimeye (key escrow) karşı çıkan ülkelerden biridir. Elektronik ticarete ana bir durum, tamamıyla güçlü bir şifrelemenin kullanımınıdır.

⁴⁷ Taşkiran, a.g.e., s.69

⁴⁸ Yeşil, a.g.e. s.90-94

Ticaretin elektronik olarak yapılması dolandırıcılık riskini artırmaktadır. Sanal dünyada kimliğini gizlemek isteyen biri için çok çeşitli araçlar yer almaktadır. Bu araçlar bir işlemi sonlandırmada, kişisel mesajların alıkoymasında veya sisteme izinsiz olarak girişlerde kullanılabilir. Sanal ortamda dolandırıcılık yapan kişiler, müşterilerin web sitesine girişlerini önleyebilir, onların bilgisayarlarına yönlendirebilir, kredi kart numaralarını, şifrelerini ve diğer önemli bilgilerini ele geçirebilirler⁴⁹.

TÜİK rakamlarına göre 2012 yılında elektronik ticaretin GSYH içindeki oranına bakacak olursak bu oran Türkiye’de %1,5 civarında iken bu rakam İngiltere’de %8, ABD’de %7, Çin’de ise %5,5’tir. Elektronik ticaretin yaygın kullanıldığı ülkelerde elektronik ticaretin GSYH oranının ülkemizin üzerinde olduğu dikkat çekmektedir. Buradan elektronik ticaretin Türkiye’de henüz büyümekte olduğu ve önünde ciddi bir potansiyel olduğu sonucuna varılabilir. Ancak Türkiye’de elektronik ticaretin gelişmiş ülkeler kadar yaygın olamamasının çeşitli nedenleri vardır. Bunlardan biri Türkiye’de elektronik ticarete duyulan güvenin yeterince oluşmamasıdır. Elektronik ticarete duyulan güven arttıkça buna paralel olarak elektronik ticaret işlem hacminin de artması muhtemeldir⁵⁰.

Bir ülkede elektronik ticaretin gelişmesi ve yaygınlaşması için, gerekli teknik altyapının varlığı ve bununla birlikte elektronik ticari işlemleri gerçekleştirebilecek nitelikteki işgücünün yetiştirilebilmesi önem taşımaktadır. Bu nedenle Türkiye’nin daha çok teknik altyapıya ve elektronik ticarete yer alacak nitelikli işgücü yetiştirilmesine önem vermesi yerinde olacaktır.

⁴⁹ Robin Day, E-Commerce for Accounting Professionals Part 3: Opportunity knocks, Part 3*3, s.3, <http://www.cga-pdnet.org/en-CA/PDResources/Pages/E-commerceAccountingProfessionals.aspx>, CGA - Canada, erişim tarihi 27.08.2013

⁵⁰ Türkiye’de e-Ticaret Rakamları ve e-Ticaret Sitesi Açacak KOBİ’lere Tavsiyeler, <http://blog.radikal.com.tr/Sayfa/turkiyede-e-ticaret-rakamlari-ve-e-ticaret-sitesi-acacak-kobilere-tavsiyeler-8652>, erişim tarihi 11.04.2013

1.9. YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNUN ELEKTRONİK TİCARETLE İLGİLİ DÜZENLEMELERİ

Gün geçtikçe önemi artan elektronik ticaretin nasıl bir yasal düzen içinde işleyeceğinin belirlenmesi gerek ülke mevzuatında yapılan değişikliklerle gerekse uluslararası alanda yapılan çeşitli anlaşmalarla belirlenmeye çalışılmaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişikliklerle elektronik ticaretin işleyiş mekanizmasındaki aksaklıkların giderilmesi amaçlanmıştır. İnternetin günlük hayatın her alanına etkisi ve önemi düşünülerek yapılan düzenlemeler şu şekilde sıralanabilir⁵¹;

- Ticaret sicil kayıtlarının elektronik ortamda tutulması ve depolanması,
- Sözleşmelerin kuruluş süreçlerinin elektronik ortamda yapılmasının mümkün kılınması,
- Fatura ve teyit mektuplarının elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması,
- Genel Kurul çağrılarının elektronik posta ile yapılabilecek olması, toplantıya katılma, öneri sunma, oy kullanma gibi yönetsel hakların internet ortamında elektronik imza ile kullanılabilecek olması,
- Sermaye şirketleri için internet sayfalarının hazırlanması; İnternet sayfalarının hazırlanması ve yayınlanması için son tarih 01.07.2013'tür. Bu tarihten itibaren üç ay içinde internet sitesi kurma zorunluluğu yerine getirmeyenler için çeşitli hapis ve para cezaları öngörülmektedir. İnternet sitesini bu Kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren 3 ay içinde oluşturmayan anonim şirket yönetim kurulu üyeleri, limited şirket müdürleri ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette yönetici olan komandite ortaklar altı aya kadar hapis ve yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılırlar.

⁵¹ Koray Ateş, Yeni Türk Ticaret Kanunu Uygulama Rehberi, Hipotez Yayınları, Ankara, 2013, s.40

- Şirketin internet sitesine konulan bir içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren altı ay süreyle internet sitesinde kalır; aksi halde konulmamış sayılır. Finansal tablolar için bu süre beş yıldır. Yönlendirilmiş mesajların basılı şekilleri 10 yıl süreyle saklanır. İnternet sitesinde yer alacak bilgiler metin haline getirilip şirket yönetimi tarafından tarih ve saati gösterilerek noterlikçe onaylı bir deftere sıra numarası altında yazılır ve yapıştırılır. Daha sonra sitede yayımlanan bilgilerde bir değişiklik yapılırsa, değişikliğe ilişkin olarak yukarıdaki işlem tekrarlanır.
- İnternet sitesine konulması gereken içeriği usulüne uygun bir şekilde koymayan, anonim şirket yönetim kurulu üyeleri, limitet şirket müdürleri ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette yönetici olan komandite ortaklar; üç aya kadar hapis ve yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
- Her sermaye şirketi, bir internet sitesi açmak; şirketin internet sitesi zaten mevcutsa bu sitenin belli bir bölümünü aşağıdaki hususların yayımlanmasına ayırmak zorundadır. Yayımlanacak içeriklerin başlıcaları şunlardır:
 - a) Şirketçe kanunen yapılması gereken ilanlar,
 - b) Pay sahipleri ile ortakların menfaatlerini koruyabilmeleri ve haklarını bilinçli kullanabilmeleri için görmelerinin ve bilmelerinin yararlı olduğu belgeler, bilgiler, açıklamalar,
 - c) Yönetim ve müdürler kurulu tarafından alınan; rüçhan, değiştirme, alım, önerilme, değişim oranı, ayrılma karşılığı gibi haklara ilişkin kararlar; bunlarla ilgili bedellerin nasıl belirlendiğini gösteren hesapların dökümü,
 - d) Değerleme raporları, kurucular beyanı, payların halka arz edilmesine dair taahhütler, bunlara ait teminatlar ve garantiler; iflasın ertelenmesine veya benzeri konulara ilişkin karar metinler; şirketin kendi paylarını iktisap etmesi

hakkındaki genel kurul ve yönetim kurulu kararları, bu işlemlerle ilgili açıklamalar, bilgiler, belgeler,

- e) Ticaret şirketlerinin birleşmesi, bölünmesi, tür değişikliği halinde, ortakların ve menfaat sahiplerinin incelenmesine sunulan bilgiler, tablolar, belgeler, sermaye artırımı, azaltılması dahil esas sözleşme değişikliklerine ait belgeler, kararlar, imtiyazlı pay sahipleri genel kurulu kararları, menkul kıymet çıkarılması gibi işlemler dolayısıyla hazırlanan raporlar,
- f) Genel kurallara ait olanlar dâhil her türlü çağrılara ait belgeler, raporlar, yönetim kurulu açıklamaları,
- g) Şeffaflık ilkesi ve bilgi toplumu açısından açıklanması zorunlu bilgiler,
- h) Bilgi alma kapsamında sorulan sorular, bunlara verilen cevaplar, diğer kanunlarda pay sahiplerinin veya ortakların aydınlatılması için öngörülen hususlar,
- i) Finansal tablolar, kanunen açıklanması gerekli ara tablolar, özel amaçlarla çıkarılan bilançolar ve diğer finansal tablolar, pay ve menfaat sahipleri bakımından bilinmesi gerekli finansal raporlamalar, bunların dipnotları ve ekleri,
- j) Yönetim kurulunun yıllık raporu, kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklaması; yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle yöneticilere ödenen her türlü paralar, temsil ve seyahat giderleri, tazminatlar, sigortalar ve benzeri ödemeler,
- k) Denetçi ve özel denetçi raporları,

- 1) Yetkili kurul ve bakanlıkların konulması istedikleri, pay sahiplerini ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin bilgiler,
- Yönetim Kurulu Üyesinin bir tüzel kişi temsilcisi olması durumunda tüzel kişi ve temsilcinin internet sitesinde yayınlanma zorunluluğu.
 - Tarafların anlaşmaları halinde ihbar, itiraz ve benzeri beyanlarını elektronik ortamda yapabilmelerine olanak tanınmış olması
- m) İnternet sitesinde yayımlanacak içerikler, bu Kanunda belli bir süre belirtilmiş ise bu süre içinde, belirtilmemiş ise içeriğin dayandığı işlemin veya olgunun gerçekleştiği tarihten, tescil veya ilana bağlandığı durumlarda ise tescil veya ilanın yapıldığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde, şirketin kuruluşundan internet sitesi açılıncaya kadar geçen sürede yayımlanması gereken içerikler de bu sitenin açıldığı tarihte siteye konulur⁵².

Elektronik ticari işlemlerin TTK açısından işleyişinin düzenlenmesinin asıl önemli nedeni devletin elektronik ticaretten elde ettiği vergi gelirini artırmak ve vergi kaybını önlemektir. Ancak bu düzenlemelere rağmen yine de bazı elektronik ticari işlemlerde vergi kaybının önüne geçildiği söylenememektedir. Konuyu daha iyi analiz etmek için çalışmanın ikinci bölümünde elektronik ticaretin vergilendirilmesi ele alınmıştır.

⁵² Nevzat Erdağ, Yeni Türk Ticaret Kanunu Şirketlerimize Neler getirdi (4. Bölüm), http://www.kobitek.com/yeni_turk_ticaret_kanunu_sirketlerimize_neler_getirdi_4bolum, erişim tarihi 2.04.2013

BÖLÜM 2

ELEKTRONİK TİCARİ İŞLEMLERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ticari işlemlerin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi geleneksel ticarete elektronik ticarete kıyasla izlenmesi daha kolay bir süreç sonucu gerçekleşirken elektronik ticarete bu sürecin büyük bir bölümü sanal ortamda gerçekleşmektedir. Bu da elektronik ticari işlemlerin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi aşamalarının izlenmesini belli ölçüde zorlaştırmaktadır. Konuyu daha iyi incelemek için çalışmanın ikinci bölümünde öncelikle elektronik ticari işlemlerin vergilendirme boyutu ve daha sonra muhasebeleştirilme süreci ele alınmıştır.

2.1. ELEKTRONİK TİCARİ İŞLEMLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Elektronik ticari işlemlerden elde edilen gelirin vergilendirilmesinde de mükellefiyet, elde edilen gelirin türü ve işlemin parasal büyüklüğü gibi unsurlar göz önünde bulundurularak vergilendirme yapılmaktadır. Ancak çoğu zaman mükellefiyetin belirlenmesi, ya da gelirin hangi kapsamda değerlendirileceği elektronik ticari işlemin gerçekleşme koşuluna göre geleneksel ticaretten farklı olarak belirlenebilmektedir. Bu nedenle öncelikle elektronik ticaretin gerçekleşme koşullarının neler olduğu ve hangi aşamalardan geçerek gerçekleştiğini incelemek yerinde olacaktır.

2.1.1. Elektronik Ticaretin Gerçekleşme Koşulları:

Elektronik ticaretin gerçekleşme koşulları aşağıdaki gibidir⁵³:

- 1- Bilgisayar ağları üzerinden bilgi ve belgelerin değişiminin sağlanması,
- 2- Sipariş verme, faturalama, sözleşme yapma, sigortalama, nakliye ve ödeme gibi işlemlerin elektronik ortama aktarılabilmesi,

⁵³ Akın Akbulut, Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, Mayıs 2007, s.8

- 3- Sayısal imzaya yazılı imza statüsü kazandırılması, elektronik kayıtların belge olarak kabul edilmesi, iç ve dış ticaret mevzuatı, gümrük mevzuatı ve elektronik ortamda vergilendirme gibi devletin yetkili olduğu konularda, uluslararası uygulama da dikkate alınarak yasal düzenlemelerin yapılması,
- 4- İnternet üzerinden güvenli bir şekilde bilgi ve belge değişiminin sağlanmasıdır. Böylece iç ve dış ticaret mümkün olduğu kadar çok kesime yayılmış olacaktır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere elektronik ticaretin gerçekleşmesi için bu işlemleri gerçekleştirebilecek yeterli donanımın bulunması ve elektronik ticari işlemlerin defter ve belgelere kaydedilmesi yerine sanal ortama kaydedilerek işlem görmesi gerekmektedir.

2.1.2. Elektronik Defter ve Belge Düzeni

Elektronik defter ve belgeler hakkında en önemli düzenleme, Vergi Usul Kanunu mükerrer 242'nci maddesi ile yapılan düzenlemedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5766 sayılı Kanunun 17 nci maddesi ile değişen mükerrer 242 nci maddesinin 2 numaralı fıkrası ile *“Maliye Bakanlığı; elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tâbi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkili kılınmıştır⁵⁴.”*

⁵⁴ “Elektronik Defter Genel Tebliğ (Sıra No:1)”, 28141 Sayılı Resmi Gazete, 13 Aralık 2011, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111213-10.htm>, erişim tarihi 19.07.2013

Bu kanunda ve diğ er vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler içinde geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğ er defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir⁵⁵. Söz konusu maddeye ilişkin olarak en son 361 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ i çıkarılmış tır. Tebliğ de kullanılan terimler aş ağıdaki şekilde tanımlanabilir⁵⁶:

• **Elektronik Kayıt:** Elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluş tıran, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi öğ esidir.

• **Elektronik Belge:** Ş ekil hükümlerinden bağımsız olarak, Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

• **Elektronik Defter:** Ş ekil hükümlerinden bağımsız olarak, Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alan bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.

• **Vergi Dönemi:** Hesap dönemi başından itibaren, başka bir dönem tespit edilmediğ i durumda, aylık veya üç er aylık periyotlara bölünmüş kayıt dönemleridir.

• **Vergi Formatı:** Elektronik defter ve belge sistemlerindeki verilerin Başkanlığ a gönderilmesinde birlik sağlanabilmesi için hazırlanan standart formattır.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kanun koyucu elektronik ticarete yer alan kavramları yeniden tanımlamış ve bu ticaret türünü geleneksel ticaretten ayırarak farklı şekilde vergileme yoluna gitmiştir.

⁵⁵ 05.03.2010 tarih ve 27512 Sayılı Resmi Gazete, VUK Genel Tebliğ Sıra No:397, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=hb7fisQSxrvYXBdl&type=teblig>, erişim tarihi 19.07.2013

⁵⁶ Akbulut, a.g.e. s.9

2.1.3. Elektronik Sözleşmeler

Elektronik sözleşmeler, elektronik ortamda internet araçları kullanılarak yapılan sözleşmedir. Elektronik sözleşme kavramında yer alan elektronik terim sözleşmenin kuruluşu ve/veya ifasında kullanılan araçları ifade etmektedir. Dolayısıyla elektronik sözleşmeler şeklinde özel bir sözleşme kategorisi yaratıp, bu sözleşmelere uygulanacak özel kurallar oluşturulmasına ihtiyaç yoktur. Borçlar Hukuku'nda yer alan, sözleşmelerin kuruluşuna, geçerliliğine ve ifasına ilişkin hükümler niteliğine uygun düştüğü ölçüde elektronik sözleşmelere de uygulanabilecektir⁵⁷.

Elektronik sözleşmelerin türleri, mal satımına yönelik sözleşmeler, dijital ürün satımına yönelik sözleşmeler, hizmet sunumuna ilişkin sözleşmeler, bilgi teminine yönelik sözleşmeler şeklinde isimlendirilebilir. Bunlardan, mal satımına ilişkin olan elektronik sözleşmelerde, esasında her türlü malın alım ve satımının yapılması söz konusudur. Mal satımına ilişkin elektronik sözleşmelerde, sözleşme sanal ortamda kurulmakta, sözleşmenin satıcı açısından ifası ise, fiili yollardan yapılmaktadır. Alıcı, borcunu elektronik ödeme yöntemleri ile ifa edebilmektedir. Dijital ürün satımına yönelik sözleşmelerde, sözleşmenin kuruluşu ve ifası sayfaları internet üzerinden iletişim sağlanarak gerçekleştirilmektedir. Yazılım, film, makale, melodi, kitap gibi elektronik ortam ürünlerinin kişisel bilgisayara indirilmesi yöntemiyle yapılan sözleşmeler, dijital ürün satımına yönelik sözleşmelerdir. Özellikle bankacılık sektöründe sıklıkla karşılaşılan hizmet sunumuna ilişkin sözleşmelerde ise, karşı taraf müşterisine bir hizmet sunma taahhüdüyle sözleşme yapmayı teklif etmektedir. Havale, virman, uçak, konser, sinema bileti temini, otel rezervasyonu bu çerçevede hizmet sunumuna ilişkin sözleşmeler kategorisinde yer alırlar⁵⁸.

⁵⁷ Gamze Turan, "Elektronik Sözleşmeler ve Elektronik Sözleşmelere Uygulanacak Hukukun Tespiti" Türkiye Barolar Birliği (TBB) Dergisi, Sayı 77, 2008, s.92

⁵⁸ Alper Uyumaz, "Elektronik Sözleşmelerin WEB Siteleri Aracılığıyla Kurulması ve Bu Sözleşmelerin İfası", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt9, Özel Sayı, 2007, s.909

Sözleşmenin kurulması için birbirine uygun olması gereken taraf iradelerine “ıcap” ve “kabal” adı verilir. Sözleşmenin bütün esaslı noktalarını kapsaması gereken “ıcap”, zaman bakımından yapılan ilk irade beyanıdır. “Kabul” ise, icaba uygun olarak akdın meydana gelmesine olanak sağlayan varması gerekli tek taraflı irade açıklamasıdır. Elektronik ticarete gönderilen mailin icap mı, yoksa icaba davet mi olduğunun tespiti önemlidir. Elektronik sözleşmeleri, Borçlar Kanunu’nun genel hükümlerine ilişkin hükümleri ışığında değerlendirecek olursak, bir web sitesinde, satılmak üzere sunulan mal veya hizmetle ilgili olarak, icapta yer alması gereken esaslı noktaları içeren, yeterli bilgilere yer verilmişse ve fiyatları da belirtilmişse, Borçlar Kanunu’nun md.7/III gereğince, bu web sitesinde icapta bulunulduğu kabul edilebilir. Buna göre alıcının, web sitesindeki adım ve usullere uyarak sipariş vermesi kabul beyanı sayılır. Satıcının bu beyana karşılık gönderdiği beyan, alıcının kabul beyanının satıcı tarafından alınmış olduğunu ve sözleşmenin kurulmuş olduğunu ifade eden bir teyit mesajıdır. Web sitesi yoluyla yapılan beyanlar genelde icaba davet olarak kabul edilmektedir⁵⁹.

Taraflar arasında kurulan elektronik sözleşmenin tıpkı geleneksel ticarete olduğu gibi bir imzayla tamamlanması gerekir. Elektronik ticarete bu işlevi elektronik imza yerine getirmektedir. Elektronik imza ile sözleşmenin kurulması tamamlanmış olur. Güvenli elektronik imza oluşturma araçları ile oluşturulan gelişmiş elektronik imzalar ıslak imza ile aynı hukuki sonucu doğururlar⁶⁰. Elektronik imza kanunu Türkiye’de 2004 tarihinde yayımlanmıştır.

⁵⁹ Akbulut, a.g.e. s.453-454

⁶⁰ Sezen Yeşil - Mustafa Alkan - Tayfun Acarer, “E-İmza Uygulamalarında AB ve Türkiye’de Mevcut Durum ve Öneriler”, 2006, s.2

2.1.4. Elektronik Ticarete Vergileme İlkeleri

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde uyulması gereken temel ilkelerle ilgili 1998 yılında Ottawa’da OECD tarafından düzenlenen konferansta vergilendirmeye ilişkin temel çerçeve kuralları oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu konferansta elektronik ticaret için belirlenen ilkeler şu şekilde sıralanabilir⁶¹:

- **Tarafsızlık İlkesi;** elektronik ticarete konu olan ürünlerle, genel ticarete konu olan ürünler arasında farklı bir durum oluşturulmayacağı, mükelleflerin vergisel avantajlar ya da dezavantajlar nedeniyle, söz konusu ticaret biçimlerinden herhangi birine yönelmelerine ortam hazırlamayacağını ifade etmektedir.
- **Sadelik ve Basitlik İlkesi,** vergi kurallarının, mükelleflerin vergiyi doğuran her işlemin vergisel sonucunu önceden tahmin edebilecekleri kadar açık ve yalın olmasını, elektronik ticarete konu olan ürünlerin etkin bir biçimde vergilendirilmesi için karmaşık, çok başlı vergilendirme yetkisinden kaçınılmasını ve vergi kurallarında istikrarın sağlanmasını ifade etmektedir.
- **Etkinlik ilkesi;** vergilemenin doğru zamanda, miktarda vergiyi ortaya çıkarması ve adaletli olması anlamına gelmektedir. Vergileme rejiminin, elektronik ticaretin tüm faaliyetlerini kapsamaması, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma olasılıklarını en aza düşürmesi gereklidir.
- **Esneklik ilkesi;** elektronik ticaret sonucu ortaya çıkabilecek yeni gelir unsurlarını vergilendirecek olumlu esnekliğe sahip olmayı ifade ederken, elektronik ticaretin vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olmaması için, vergi sisteminin esnekliği yüksek vergilerden oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır. Böylece, mevcut vergi konularının elektronik ticaretten elde edilecek gelirleri de kapsayacak biçimde genişletilmesi sağlanacaktır.
- **İdare ve uyum maliyetlerinin düşük olması ilkesi;** oluşturulacak vergi sisteminin, hem vergi idaresinin idari maliyetlerini ve hem de vergi mükelleflerinin katlandıkları uyum maliyetlerini olabildiğince en aza indirmesi gerektiğini ifade etmektedir.

⁶¹ Yunus Ceran - Recep Çiçek, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt 14, Sayı 1, Manisa, 2007, s.295-296

- **Çifte vergilemeden kaçınma ilkesi;** çifte vergilemeden kaçınma, çifte vergilendirme ya da hiç vergilendirmemeyi ve vergi mükellefiyetinin tam olarak kavranamamasını ifade etmektedir. Çünkü elektronik ticaret sermayenin ve ticarete konu olan ürünlerin uluslararası alanda serbestçe dolaşımını artırdığı için mükellefiyetin belirlenmesinde daha büyük sorunlarla karşılaşmaktadır. Her ülkenin ya da federal yapıdaki federe devletlerin vergi yasaları dikkate alındığında, sermayenin, mal ve hizmetlerin mobilizasyonundaki artış vergi mükellefiyetinin nerede, hangi vergileme yetkisine göre gerçekleşeceği sorunlarını beraberinde getirecektir. Bunun içinde mevcut uluslararası vergileme ilkelerinin, ulusal vergileme kurallarına uydurulması ve mükellefiyete ilişkin açık kuralların belirlenmesi, yani elektronik ticaretin vergilendirilmesinde ülkeler arasında bir standardizasyon gereklidir.

Görüleceği üzere elektronik ticaretten elde edilen gelirin vergilendirilmesinde birçok unsur göz önünde bulundurularak vergi gelirinin yüksek olması amaçlanmıştır. Bununla birlikte elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda düzenleme yapılırken çifte vergileme gibi konularda düzenlemeler yapan uluslararası anlaşmalar da göz önünde bulundurulacaktır.

2.1.5. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Elektronik Ticaret

İnternet aracılığıyla yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesi beraberinde bazı vergileme sorunlarını da getirmektedir. Bu konudaki sorunların çoğunluğunu vergileme hakkının paylaşımı alanında olacağı görülmektedir. Ulusal ve uluslararası vergi mevzuatı çerçevesinde değerlendirildiğinde elektronik ticaretin gelir vergisi ile ilgili olarak ortaya çıkardığı sorunlar, tam mükellefiyet, gelirin elde edildiği yer, gelirin niteliği ve vergi matrahının belirlenmesi olmak üzere dört temel başlık altında toplanmaktadır. Söz konusu başlıklara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmektedir.

2.1.5.1. Mükellefiyet

Gelirin vergilendirilmesinde ülkemizde dâhil olmak üzere çağdaş vergi sistemlerinde “ikamet” ve “kaynak” olmak üzere iki temel ilke benimsenmiştir. Türk vergi sistemi esas itibariyle ikametgâh ilkesini kabul etmiştir. Bu ilke doğrultusunda tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki tür mükellefiyet kabul edilmiştir⁶². Tam mükellefiyet, mükelleflerin dünya çapında elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmelerini ifade eder. Gerçek kişilerde tam mükellefiyet; Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. Maddesinde, “Aşağıda yazılı gerçek kişiler” Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler⁶³:

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; Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden tam mükellefiyet esasında vergilendirilirler.

“Türkiye’de yerleşme” ise aynı kanunun 4 üncü maddesinde şu şekilde açıklanmaktadır: 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 oturmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.)”

Söz konusu hükümler çerçevesinde Türkiye’de vergi mükellefiyeti altına giren tam mükellef gerçek kişiler, Anlaşma Hükümleri açısından Türkiye’de mukim kabul edileceklerdir. Mukim terimi, o devletin mevzuatı gereğince ikametgâh, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelir.

⁶² Adnan GERÇEK, “İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişin Vergisel Boyutu”, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf>, erişim tarihi 28.04.2013

⁶³ 1 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/GENTEB_1_CV.htm, erişim tarihi 22.07.2013

Gelir vergisinde dar mükellefiyette ise Türkiye’de yerleşik olmayan gerçek kişiler Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan dolayı mükellef olarak vergilendirilirler. İkametgâhı Türkiye’de bulunmayan ve bir takvim yılı içinde devamlı olarak Türkiye’de altı aydan fazla oturmayanlar dar mükellef olarak vergilendirilir. Dar mükellef gerçek kişiler, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilir, yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlarını Türkiye’de beyan etmezler⁶⁴.

Kurumlar vergisinde tam ve dar mükellefiyet kavramlarını ise aşağıdaki gibi açıklayabiliriz⁶⁵:

Kurumlar Vergisinde Tam Mükellefiyette kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunan mükellefler gerek Türkiye’de gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilmektedir. Kanuni merkez, vergiye tabi kurumların esas sözleşmelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen yerdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

Kurumlar vergisinde Dar Mükellef, kanuni ve iş merkezleri Türkiye dışında bulunan mükelleflerdir. Bu mükellefler yalnız Türkiye’de elde ettikleri kazançlardan dolayı vergilendirilir. Yabancı bir şirketin Türkiye’de bir şube açmış olması halinde, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve geçici vergi yönünden mükellef olması gerekir. Ayrıca bu mükellefin muhtasar beyanname vermesini gerektiren bir durum varsa gelir muhtasar yönünden de mükellefiyet tesis edilir. Yabancı bir şirket Türkiye’de sadece irtibat bürosu şeklinde faaliyet gösterecek ise yalnız gelir muhtasar yönünden mükellefiyet tesis edilir.

⁶⁴ Muharrem Özdemir, “Dar Mükellef Gerçek Kişi ve Kurumların Vergilendirilmesi”, <http://www.bilgidenetim.com/dar-mukellef-gercek-kisi-ve-kurumların-vergilendirilmesi-i.html>, erişim tarihi, 28.04.2013

⁶⁵ Kurumlar Vergi Mükellefiyetinde Tam Mükellefiyet ve Dar Mükellefiyet, <http://muhasibeturk.org/ise-baslama-isi-birakma/428-sirket-kurumlar-vergisi-mukelleflerinde-isyeri-acilisi-kapanisi/719-tam-ve-dar-mukellefiyet-anlamlari-ozellikleri-tanimlari-durumu.html>, erişim tarihi 28.04.2013

Gelir vergisinin toplumda ne kadar uygulanabilir olduğu ve gelir vergisinden elde edilen tahsilat, ülkelerin vergi sistemlerinin gelişmişlik düzeyi bakımından önemli bir göstergedir. Ancak Türkiye’de gelir vergileri dolaylı vergilerle kıyaslandığında toplam vergi gelirleri içindeki payı hayli düşüktür. Aşağıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere 2000-2012 yılları arasında bu oran genelde %20 civarında seyretmiştir. Oysaki bu oran 2010 yılı için Avustralya’da %57,10, Kanada’da %46,80 ve ABD’de %43,60 olarak gerçekleşmiştir⁶⁶. Bu da Türkiye’de, gelir vergisinden elde edilen vergi gelirinin artırılması ve düzenli bir vergi sisteminin yerleştirilmesi bakımından kat edilmesi gereken daha çok yol olduğunu göstermektedir.

Tablo 4: Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2000-2012) (Bin TL)

YILLAR		VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATI	GELİR VERGİSİ TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)
2000		26.503.698	6.212.977	23,4
2001		39.735.928	11.579.424	29,1
2002		59.631.868	13.717.660	23,0
2003		84.316.169	17.063.761	20,2
2004	(*)	101.038.904	19.689.593	19,5
2005	(**)	131.948.778	26.849.808	20,3
2006	(**)	151.271.701	31.727.644	21,0
2007	(**)	171.098.466	38.061.543	22,2
2008	(**)	189.980.827	44.430.339	23,4
2009	(**)	196.313.308	46.018.360	23,4
2010	(**)	235.714.637	49.385.289	21,0
2011	(**)	284.490.017	59.885.000	21,0
2012	(**)	317.188.767	69.671.311	22,0

NOT: 1- 1988-2005 rakamları mahalli idare ve fon payları hariç red ve iadeler dahil tutarlardır.

2- 2008-2012 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dahildir.

(*) Önceki yıllarla aynı baza getirmek için, rakamlara red ve iadeler dahil edilmiştir.

(**) 2006 - 2012 yılları bütçe kanunu'nda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan, aynı baza getirmek için rakamlara mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_59.xls.htm, 06.05.2013

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere gelir vergisi tahsilatının rakamsal olarak yıllar itibariyle arttığı görülmektedir. Ancak bununla birlikte kamu harcamaları da her geçen gün artmaktadır.

⁶⁶ Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Geliri İçindeki Payı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_6.xls.htm, erişim tarihi 22.07.2013

Elektronik Ticarete ise tam mükellefiyet kavramı farklı bir boyut kazanmıştır. İletişim teknolojisinin getirdiği gelişmeler dolayısıyla elektronik ticarete bazı durumlarda kişilerin yerleşik oldukları yerin belirlenmesi güçleşmiştir. Teknolojinin gelişmesiyle artık gerçek kişilerin başka bir ülkede ticari faaliyetlerini sürdürmeleri için söz konusu ülkede bulunmaları ya da bir şube açmaları şart değildir. Böyle bir durum, hem mükellefiyetin belirlenmesini hem de vergiyi doğuran olayın nerede gerçekleştiğinin belirlenmesini zorlaştırmaktadır⁶⁷. İnternet yoluyla danışmanlık, muhasebe, tıp, mimarlık, mühendislik gibi hizmetlerin sunulması uygulamaları başlamış olup bu tür hizmetler gün geçtikçe artmaktadır. Böylece başka bir ülkede belli bir süre kalmadan o ülkede hizmet yapma veya başka ticari faaliyetlerde bulunma mümkün olmaktadır. Bu nedenle gerçek kişilerde; ikametgâh şartına bağlı tam mükellefiyet kavramı önemini kaybetmektedir.

Konuya kurumlar açısından bakıldığında ise, gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin kurumlara tam mükellef olacakları ülkeyi belirlemede ve hatta kanuni ve fiili iş merkezlerini farklılaştırma konusunda önemli insiyatif ve olanaklar verdiği görülmektedir. Elektronik ticaret sayesinde uluslararası faaliyette bulunan firmaların, satış işlemini gerçekleştirdikleri ülkede vergi mükellefi olabilmeleri için ihtiyaç duyulan, o ülkede fiziksel varlığa sahip sabit konumlu bir işyerinin bulunması koşulu artık geçerliliğini kaybetmektedir. Tüm bu gelişmeler gerçek kişiler ve kurumlar açısından mükellefiyetin belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Örneğin ortakları ve yönetim kademesi (a) ülkesinde olan ancak (b) ülkesinde faaliyette bulunan (x) şirketinin (c) ülkesinde kurulması yönetim ve denetim kurullarının farklı ülkede toplanması mümkündür. Ülkeler mukimlik konusunda farklı ölçüt uyguladıkları ya da aynı ölçütü farklı yorumladıkları için bu ve benzeri durumlarda çifte mukimlik sorunu ortaya çıkmaktadır. Uygulamada çifte mukimlik sorunu anlaşma hukuku ile çözüme kavuşturulmaktadır. Burada uygulanan ölçüt genellikle “etkin yönetim merkezi”dir⁶⁸. Ancak internet ve benzeri teknolojik gelişmelerin üzerinde henüz bir fikir birliği sağlanamamış olması bu kavramı daha da karmaşık hale getirmektedir.

⁶⁷ Türk Vergi Sistemi Açısından Elektronik Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesi, <http://taxandthecity.blogcu.com/turk-vergi-sistemi-acisindan-elektronik-ticaret-islemlerinin-ver/1016089>, erişim tarihi 23.07.2013

⁶⁸ Derya Karaca, “Avrupa Birliği’nde E-Ticaret Kavramı, AB’de ve Türkiye’de Bu Konuda Yapılan Hazırlıklar Çalışmalar ve E-Ticaretin Vergilendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s.77

Tablo 5’te de görüleceği üzere Türkiye’de Kurumlar Vergisinden elde edilen gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payına baktığımızda bu oranın gelişmiş ülkelere oranla düşük olduğu görülmektedir. Bunun en büyük nedeni ise daha öncede belirtildiği üzere devletin esas vergi gelirini KDV, ÖTV gibi dolaylı vergiler üzerinden elde etmesidir.

Tablo 5: Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2000-2012) (Bin TL.)

YILLAR		VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATI	KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)
2000		26.503.698	2.356.787	8,9
2001		39.735.928	3.675.665	9,3
2002		59.631.868	5.575.495	9,3
2003		84.316.169	8.645.345	10,3
2004	(*)	101.038.904	9.619.359	9,5
2005	(**)	131.948.778	13.583.291	10,3
2006	(**)	151.271.701	12.447.354	8,2
2007	(**)	171.098.466	15.718.474	9,2
2008	(**)	189.980.827	18.658.195	9,8
2009	(**)	196.313.308	20.701.805	10,5
2010	(**)	235.714.637	22.854.846	9,7
2011	(**)	284.490.017	29.233.725	10,3
2012	(**)	317.188.767	32.111.784	10,1

NOT: 1- 1988-2005 rakamları mahalli idare ve fon payları hariç red ve iadeler dahil tutarlardır.

2- 2008-2012 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dahildir.

(*) Önceki yıllarla aynı baza getirmek için, rakamlara red ve iadeler dahil edilmiştir.

(**) 2006 - 2012 yılları bütçe kanunu'nda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan, aynı baza getirmek için rakamlara mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

Kaynak: Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı, tablolar,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_59.xls.htm,
erişim tarihi, 06.05.2013

Kurumlar vergisini daha iyi analiz edebilmemiz için 2011 yılı için kurumlar vergisinin gayrisafi milli hasılaya oranına baktığımızda bu oran Norveçte %11, Luxemburgta %5, Yeni Zellanda da %3,9 iken Türkiye’de %2,1 olarak gerçekleşmiştir⁶⁹. Gelişmiş ülkelerde vergi yükü gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaylı olmayan vergilerde toplanırken, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ve az gelişmiş ülkelerde vergi yükü dolaylı vergiler üzerinde toplanmıştır. Türkiye’deki bu durumun kısa vadede değişmesi mümkün değildir.

⁶⁹ Key Tables from OECD, Taxes on Corporate Income,
http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxes-on-corporate-income_20758510-table5,
erişim tarihi 24.07.2013

2.1.5.2. Gelirin Elde Edildiği Yerin Belirlenmesi

Elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin niteliği dolayısıyla gelirin elde edildiği işyeri ile ilgili açıklamalar ticari kazanç ve serbest meslek kazancı ile ilgilidir.

a) Ticari Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesi hükmüne göre, kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması halinde ticari kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılmakta ve vergilendirilmektedir. İşyeri kavramı VUK'nun 156. maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanıma bakıldığında görülmektedir ki iç hukukumuzda işyeri kavramı coğrafi anlamda sabit olmayı gerektirmektedir. Bu durumda, dar mükelleflerin kazançlarının vergilendirilmesinde işyeri şartı arandığından, kanunda işyerinin tanımlanmasında elektronik ticaret açısından eksiklik görülmektedir. İşyeri veya daimi temsilci olmadan diğer ülke vatandaşlarının elde ettiği ticari kazançların Türkiye tarafından vergilendirilmesi söz konusu değildir⁷⁰.

Elektronik ticaret üzerinden elde edilen ticari kazançların vergilendirilmesindeki en önemli sorun ticaretin gerçekleştirildiği web sitesini barındıran sunucu bilgisayarın (Web Server) ülkeler itibariyle vergilendirme konumundan kaynaklanmaktadır. Herhangi bir ülkede bulunan sunucu bilgisayarlar üzerinde ticari işlem yapan yabancı bir işletmenin bu ülkede veya başka bir ülkede vergi mükellefiyeti olup olmadığının bilinmesine olanak yoktur. Bu nedenle, işletmeler yabancı bir ülkede bulunan bilgisayarlar üzerinden ticari varlıklarını sürdürmelerine rağmen, o ülkelerdeki işlemleri üzerinden mevzuat ve uluslararası anlaşmaların yokluğu nedeniyle vergilendirilememektedir⁷¹.

⁷⁰ Gerçek, a.g.m. <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf>, erişim tarihi 28.04.2013

⁷¹ Hamdi Demir, "Elektronik Ticarete Vergileme", 2005, s,8

Ticari kazancın vergilendirilmesi anlaşma hukukunda da Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümlere paralel bir şekilde düzenlenmiştir. OECD Model Anlaşmasının 7. maddesinde dar mükellef statüsündeki mükelleflerin ticari kazançlarının kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilmesi, gelir mevzuatımızda olduğu gibi, söz konusu kazancın bir işyeri aracılığıyla elde edilmiş olması şartına bağlanmıştır. Bu ilke, bir teşebbüsün diğer bir devlete bir işyeri sahibi olmadan gerçek anlamda o ülkenin ekonomik hayatına iştirak etmiş sayılamayacağı, dolayısıyla anılan ülkenin vergileme hakkının doğmayacağı anlayışına dayanmaktadır. Bununla birlikte gerek Vergi Usul Kanunu'nda ve gerekse anlaşma hukukundaki işyeri tanımı temelde ortak özellikler taşımaktadır. Bu ortak özelliklerden önemli bir tanesi de işyerinin fiziki ve coğrafi anlamda sabit bir yer olmasıdır. Bu şart sağlanmadığı takdirde vergileme hakkı ticari faaliyeti yürüten kişinin mukim olduğu ülkeye ait olmaktadır⁷².

Web sitesi yazılım ve verilerden oluşmakta olup bir makine olan sunucu üzerinde yüklü bulunmaktadır. Bu durumda elektronik ticarete işyerine konu olan gözle görülebilen web sitesi ve elle tutulabilen sunucu olmak üzere iki unsur bulunmaktadır. Eğer satış yapan bir firmanın web sitesine satışı gerçekleştirdiği ülkede kendisinin sahip olmadığı ya da kiralamadığı bir sunucu tarafından hosting işlemi yapılırsa, sabit işyeri kuralı gerçekleşmemiş sayılacağından, firmanın o ülkede yapmış olduğu satışlardan elde edeceği karlar vergilendirilmeyecektir⁷³.

b) Serbest Meslek Kazançları

Serbest meslek kazançlarında; serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gereklidir. Değerlendirme ile ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması gündeme gelmektedir⁷⁴.

⁷² Demir, a.g.m. s,8

⁷³ İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişlerin Vergisel Boyutu, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf>, , erişim tarihi, 28.04.2013

⁷⁴ Türkiye'de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi <http://www.ekitapyayin.com/id/033/02.htm>, erişim tarihi 28.04.2013

Serbest meslek faaliyetlerinde işyerinin varlığı önemli olmamakla beraber, Türkiye'nin vergileme hakkının doğması için, dar mükelleflerin faaliyet türlerinin Türkiye'de icra etmesi veya faaliyetin Türkiye'de değerlendirilmesi yeterli olmaktadır. Serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilebilmesi için kazancın işyeri aracılığı ile elde edilmesi şart olmadığından, elektronik ortamlar vasıtasıyla yurt dışı bağlantılı olarak Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla Türkiye'de vergilendirme yapılabilecektir⁷⁵.

Ancak kazanç ve iratların Türkiye ile Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması akdetmiş bir ülkenin mukimi tarafından sağlanmış olması halinde, kazancın Türkiye'de elde edilip edilmediğinin belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nun değinilen hükümlerinden önce anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerekir. 2000 yılının ilk ayları itibari ile imzalanmış ve yayımlanmış 40 civarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına baktığımızda, serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesi ile ilgili 14. maddenin hepsinde bu tür faaliyetlerin vergilendirilebilmesi için vergi alma durumunda olan ülke için mukimlik, sabit işyeri veya 12 ayda toplam 183 veya daha fazla gün süren bir faaliyet icrası gibi şartlar öngörülmektedir. Mevcut ikili vergi anlaşmalarının hiçbirinde “faaliyetin diğer ülkede değerlendirilmesi” şartı aranmamaktadır⁷⁶.

OECD Model Anlaşmasına göre de ticari ve mesleki kazançlarda kazancın elde edildiği ülke tarafından vergilendirilmesi işyeri ve sabit yer ölçütüne bağlanmıştır. Bu ölçütlerin temel düşüncesi, ilgili ülkenin ekonomik hayatına vergileme hakkı doğuracak boyutlarda katılımı temsil ettikleri anlayışına dayanmaktadır. İşyeri ve sabit yer ölçütlerinin özelliği coğrafi bir yere bağımlılıktır. Söz konusu bu özellik ise, elektronik ticaretin yapıldığı ortam ile uyumlu değildir. Anlaşma hukukuna göre, kişilerin yerleşik oldukları ülke dışında gelir getirici faaliyetlerde bulunmaları durumunda vergileme gelirin türüne göre kaynak veya ikamet ülkesi ya da her ikisi tarafından yapılmaktadır⁷⁷.

⁷⁵ Hakan Uzunoğlu, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2002, s.132-133

⁷⁶ İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişlerin Vergisel Boyutu, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf>, erişim tarihi, 28.04.2013

⁷⁷ Türkiye'de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi, <http://www.ekitapyayin.com/id/033/02.htm>, erişim tarihi 28.04.2013

Ticari ve mesleki faaliyetlerin elektronik ortamda yapılmaya başlanması geleneksel kaynak ülkesi ve ikamet ülkesi vergilemesi ayırımını da etkilemektedir. Kaynak ve ikametgâh ülkesi vergilemesi anlayışı kavramlarının her ikisi de fiziki bağlantı deliline dayanır. Elektronik ticaretten bir kazanç sağlanırken bu kazancın fiziksel olarak nerede elde edildiğini ve vergi mükellefinin sanal ortamdaki kimliği ile ikametgâhına ilişkin bilgilerin doğru olup olmadığını tespit etmek zor olabilecektir. Elektronik ticaret ortamında gelir ve ikametgâhın kaynağını belirlemek giderek zorlaştıkça, devletlerin, kaynak tabanlı (ürünler v.b.) ve ikamet tabanlı (vatandaşlar, şirketler vb.) vergilendirme haklarının dağılımını gözden geçirip düzeltmeleri gerekmektedir⁷⁸.

2.1.5.3. Gelirin Elde Edildiği Yerin Web Sitesi Açısından Değerlendirilmesi

Web siteleri aracılığıyla bilgisayarlar üzerinden yapılan ticari işlemlerin vergilendirilebilmesi için, işletmelerin bu bilgisayarların bulunduğu ülkede kalıcı bir yerleşime (Permanent Establishment) sahip olmaları gerekmektedir. Yalnızca veri kaynakları ve yazılım içeren web siteleri somut bir mülk olmadıklarından işletmeler açısından kendi başlarına kalıcı bir yerleşim yeri oluşturamazlar. Dolayısıyla, işletmelerin web siteleri işletmeler için bir işle iştiğal merkezi olarak nitelendirilememektedir. İşletmelerin web sitelerinin bu işletmelerin kalıcı bir yerleşim yeri sayılabilmesi için web sitelerinin üzerinde bulunduğu bilgisayarların mülkiyetinin kendilerine ait veya kendilerince kiralanmış olması gerekmektedir. Aksi takdirde, işletmeler için bir ülkedeki bilgisayarın kullanımı kendi başına kalıcı bir yerleşimi ifade etmemektedir⁷⁹.

Web sunucular uzaktan kontrol edilebildiğinden örneğin vergi cenneti olarak adlandırılan ve büyük vergisel avantajlara sahip olan herhangi bir yerde kurulabilir. Bu ise birçok işletme ya da kuruluşun vergisel avantajlarından dolayı web sitesi konuk eden firmalar ile çalışmayı tercih etmesine ve elde edilen gelirin vergi dışı kalmasına sebep olmaktadır. Ayrıca elektronik ticaret faaliyetleri vergi denetimini güçleştirmektedir. Çünkü elektronik ticaret, sürekli gelişen teknoloji ile birlikte yenilenmekte ve mevcut yasa ile düzenlemelerin uygulanması olanaksız hale gelmektedir⁸⁰.

⁷⁸ Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi, <http://www.ekitapyayin.com/id/033/02.htm>, erişim tarihi 28.04.2013

⁷⁹ Demir, a.g.m. s.8

⁸⁰ İbrahim Organ - Fatih Çavdar, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar”, İnternet Uygulamaları ve Yönetim Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, 2012, s.6

Anlaşma hukukuna göre, ticari ve mesleki kazançlarda kazancın elde edildiği ülke tarafından vergilendirilmesinin önemi birbirinden farklı olmayan işyeri ve sabit yer ölçütlerine bağlanmıştır. Söz konusu ölçütlerin temel özelliği ise, coğrafi anlamda sabitliği gerektirmektedir. Bu özelliğin elektronik ticaretin gerçekleştiği sanal ortam ile uyumlu olmadığı açıktır. Kişilerin mukim oldukları ülke dışında gelir getirici faaliyetlerde bulunmaları durumunda vergileme gelirin türüne göre kaynak veya ikamet ülkesi ya da her ikisi tarafından yapılmaktadır. Ticari ve mesleki faaliyetlerin elektronik ortamda yapılmaya başlanması geleneksel kaynak ülkesi ve ikamet ülkesi vergilemesi ayırımını da etkilemektedir. Çünkü bilişim teknolojisindeki gelişmeler, kaynak ülkesi ve ikamet ülkesi vergilemesi konusunda bu ilkelerin geliştirildiği dönemin koşullarına göre oluşturulmuş olan dengeyi değiştirmektedir⁸¹.

2.1.5.4. Gelirin Niteliğinin Belirlenmesi

Elektronik ortamdan fiziksel mal satın alındığı durumlarda, ürün bedeli olarak yapılan ödemeler ticari kazanç olup buradaki işlem herhangi bir telif hakkının kullanımını içermemektedir. Temel sorun elektronik ticarete özgü olan dijital ürünlerin satışlarıyla ilgilidir. İnternet üzerinden gerçekleştirilen işlemlerde elde edilen gelirin sınıflandırılması, mevcut vergisel kuralların dijital işlemlerin kendine özgü özelliklerini tanımamasından dolayı zordur. Örneğin, bir kitapçıdan on adet kitap satın alınması halinde işlem normal bir alım-satım işlemidir ve elde edilen gelir ticari kazançtır. Buna karşılık, aynı işlemin bir web sitesi üzerinden yapıldığı hallerde, müşteri kitabın sadece bir kopyasını indirebilmekte ve diğer dokuz kopyayı çoğaltabilmektedir. Bu durumda, tek bir kopya ve çoğaltma hakları için ödenen bedelin ticari kazanç mı yoksa gayri maddi hak bedeli olarak mı nitelendirileceği önem kazanır. Elde edilen kazancın ticari kazanç ya da gayri maddi hak bedeli olması farklı sonuçlara sahiptir. Ticari kazanç işyeri aracılığı ile elde edilirse kaynak ülke tarafından vergilendirilir. Gayri maddi hak bedelleri ise, OECD Modeli Vergi Anlaşmasında vergilendirme hakkı ikamet ülkesine bırakılmakla birlikte, Türkiye'nin taraf olduğu ikili ülke anlaşmalarında vergilendirme hakkı kaynak ve ikamet ülkesi arasında paylaşılmaktadır⁸².

⁸¹ Demir, a.g.m. s.9

⁸² İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişlerin Vergisel Boyutu, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf>, erişim tarihi, 28.04.2013

2.1.5.5. Vergi Matrahının Belirlenmesi

Gelirin vergilendirilmesinde matrah, gelirin safi tutarıdır. Vergi matrahının belirlenmesi gayrisafi kazancın ve giderlerin belirlenmesini de içermektedir. Elektronik ticaret faaliyetlerinde matrahın belirlenmesi sırasında özellikle kaynak ilkesi konusunda problemler yaşanmaktadır. Anlaşma hukuku, merkez ile şube veya şubeler arasındaki işlemlerden elde edilen kazancın bölüşümünde emsal bedel esasını öngörmektedir. Bu uygulamanın başarısı ise uygun bir emsal firma bulunmasına bağlıdır. Matrahın belirlenmesinde ana merkez tarafından yapılan giderler ile birlikte işyeri için yapılan giderlerde indirilebilir. Buna karşılık elektronik ortamda yapılan ticari faaliyetlerde ortak giderlerin dağıtımını zor olacaktır. Elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerde geleneksel merkez ve şube örgütlenmesine bağlı kalınmadan işlerin organize edilmesi mümkün olduğundan birden fazla şubeyi ilgilendiren giderlerin bu şubeler arasında paylaşılmasında güçlüklerle karşılaşılacaktır⁸³.

Burada önemle vurgulanması gereken konu; gerek aynı şirket bünyesinde merkez ve şubeler arasındaki işlemlerde, gerekse bağımlı şirketler arasındaki işlemlerde “Transfer Fiyatlandırması” uygulamalarıyla öteden beri karşılaşıldığıdır. Bu gibi durumlarda, daha avantajlı bir vergi sisteminin olduğu ülkede, ürün olduğundan daha fazla fiyatlandırılmak suretiyle kazanç yüksek gösterilmekte, buna karşılık vergi oranlarının yüksek olduğu ülkede ise yüksek fiyatlandırılan girdiler, gider kalemi olarak yansıtılmak suretiyle, kazanç olduğundan daha az beyan edilmekte ve sonuç olarak firmanın ödeyeceği toplam vergi miktarı daha düşük düzeylerde gerçekleşmektedir. Bu uygulamalar, vergi kaçırmaya yol açmasının yanı sıra vergi miktarının bölüşümünde de haksızlıklara neden olmaktadır. Bilişim teknolojisinde gelinen nokta, faaliyetlerin yapay olarak vergi cennetleri veya benzeri yerlere kanalize edilmesini kolaylaştırmaktadır. Bu nedenle önlem alınmadığı takdirde vergi gelirindeki azalmalarla birlikte ayrıca ülkelerin bundan alacakları pay konusunda yoğun sorunların ortaya çıkması beklenmektedir⁸⁴.

⁸³ Organ ve Çavdar, a.g.e. s.78

⁸⁴ Uzunoglu, a.g.e. s.145

Elektronik ortamda yapılan ticari faaliyetlerde matrahın belirlenmesi sırasında; geleneksel merkez – şube örgütlenme biçimine bağlı kalmadan işlerin organize edilmesi mümkün olduğundan özellikle birden fazla işyerini ilgilendiren giderlerin işyerleri arasında paylaşımında güçlüklerle karşılaşılması ve geleneksel ticarete olduğu gibi, hizmetten Türkiye’de yararlanıldığı için vergilendirmenin de stopaj yolu ile Türkiye’de sorumlu sıfatıyla muhtasar beyannamesi ile verginin hazineye intikalinin şart olması konuları gündeme gelmektedir⁸⁵.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere elektronik ticarete vergi matrahının belirlenmesi geleneksel ticarete oranla daha zordur. Özellikle işletmeler, transfer fiyatlandırması yolunu kullanarak vergi matrahını azaltma yoluna gitmektedir. Bu nedenle hem yurt dışına fon transferi gerçekleşmekte hem de ülkenin vergi geliri azalmaktadır.

2.1.6. Elektronik Ticarete Harcama Üzerinden Alınan Dolaylı Vergiler

Elektronik ticarete harcama üzerinden alınan dolaylı vergilere ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmektedir.

2.1.6.1. Katma Değer Vergisi (KDV)

Katma Değer Vergisi (KDV), genel tüketim vergilerinin en gelişmiş şeklidir. Avrupa Birliği Ülkeleri ve birçok ülkede uygulanmaktadır. KDV yayılı muamele vergisi özelliğini taşır ve üretim zincirinin tüm aşamalarında alınmaktadır. KDV, OECD ülkelerinin yirmi yedisinde uygulanmaktadır. Hükümetler 1998 yılında OECD Ottawa konferansında KDV ile ilgili olarak uluslararası ortak kurallar oluşturmak için süreci başlatmıştır.

⁸⁵ Türk Vergi Sistemi Açısından Elektronik Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesi, <http://taxandthecity.blogcu.com/turk-vergi-sistemi-acisindan-elektronik-ticaret-islemlerinin-ver/1016089>, erişim tarihi 28.04.2013

KDV, mükellefin ülke içerisindeki mal teslimleri, hizmet ifaları ve ithalatta uygulanır. İnternet üzerinden yapılan ticaret günümüzde normal ticaretteki gibi aynı vergi kanunlarıyla değerlendirilmesine rağmen elektronik ticaret ile yapılan işlemlerin nasıl vergilendirileceği, vergilendirilip vergilendirilemeyeceği hakkında kesin hükümler yoktur. İnternet ortamında yapılan hizmet ve mal satışındaki KDV açısından temel sorunlar “ürün nerede satılmıştır? Ne zaman vergilendirilecektir? Vergilendirme hakkına kim sahip olacaktır?” gibi konulardır⁸⁶.

KDV yönünden elektronik ticari işlemleri “internet üzerinden sipariş edilerek teslim edilen fiziki mallar” ve “dijital ürünlerin online teslimi şeklinde sunulan hizmetler” şeklinde iki grupta inceleyebiliriz⁸⁷.

Birinci grupta yer alan elektronik ticaret üzerinden yapılan işlemlerin birçoğu fiziki malların teslimi ile sonuçlanır. Yürürlükteki mevzuata göre, KDV malların teslim edildiği yerde (ülkelerde) tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu açıdan fiziki malların tesliminde KDV sorunu bulunmamaktadır. Fiziki malların ithalinde gümrükten geçiş esnasında gerek gümrük vergilerinin gerek KDV'nin tahsili sağlanmaktadır. Konuyla ilgili olarak yurt dışı gezi rehberi hazırlayarak bunları mutat yollarla ve/veya internet üzerinden nihai tüketicilere satan bir gerçek kişinin Maliye Bakanlığından görüş talebine Bakanlık 07.08.2004 tarih ve 5501-2868 sayılı yazısı ile 193 sayılı gelir vergisi kanununun 18. Maddesi kapsamında gelir vergisinden istisna olan ve mutat ve süreklilik arz etmesi durumunda söz konusu faaliyetlerin katma değer vergisine tabi olduğu ve meslek erbabının da mükellefiyet kaydı tesis etmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

İkinci grupta hizmetler açısından başlıca sorun firmalar arası hizmet sunumları üzerinden hesaplanan KDV'nin tarh ve tahsilinin sağlanmasıdır. Ayrıca firmalardan nihai tüketicilere yapılacak KDV'nin nasıl tarh ve tahakkuk ettirileceği konusunda büyük sorunlar bulunmaktadır. Tüketim yeri kuralı uluslararası işlem üzerinden vergiyi tarh ve tahakkuk ettirecek ülkenin belirlenmesini sağlamaktadır. Ottawa Konferansı'nda kabul edildiği üzere, tüketim vergileri ancak tüketimin yapıldığı yerde ki hizmetler üzerinden alınabilir.

⁸⁶ Güneş Çetin Gerger, “Elektronik Ticarete Tüketim Vergisi Olarak KDV'nin Etkinliği”, Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt:3, No:1, ISSN: 1309-8020 (Online), Manisa, 2011, s.60

⁸⁷ Demir, a.g.m. s.10

Yürürlükteki mevzuat bu konuda düzenlemeler içermekle birlikte özellikle elektronik ticaret alanında yapılacak bir takım tutarlı ilavelerle daha tutarlı bir KDV sistemi getirilebilir.

KDV'nin internet üzerinden yapılan alışverişlerde fiziki ve dijital ürün ve hizmetlere nasıl uygulanacağı sorusu önde gelen Avrupa Birliği Ülkeleri'nin gündemini oluşturmuştur. 2000 yılında, 29 ülkenin katılımıyla geliştirilen Ottawa Taslağı'nda bu konu ele alınmıştır. Taslak bir kılavuz olarak henüz bitirilmemiş olsa da, gelecekte konunun çözümü için kesin ve tutarlı bir vergi sistemini getireceği beklenmektedir⁸⁸.

Tablo 6:Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı,
(2000-2012) (Bin TL.)

YILLAR		VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATI	TOPLAM K.D.V. TAHSİLATI (DAHİLDE + İTHALDE)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)
2000		26.503.698	8.379.554	31,6
2001		39.735.928	12.438.860	31,3
2002		59.631.868	20.400.201	34,2
2003		84.316.169	27.031.099	32,1
2004	(*)	101.038.904	34.325.208	34,0
2005	(**)	131.948.778	42.263.650	32,0
2006	(**)	151.271.701	50.723.560	33,5
2007	(**)	171.098.466	55.461.123	32,4
2008	(**)	189.980.827	60.066.230	31,6
2009	(**)	196.313.308	60.169.248	30,6
2010	(**)	235.714.637	75.649.986	32,1
2011	(**)	284.490.017	95.550.463	33,6
2012	(**)	317.188.767	103.155.263	32,5

NOT: 1- 1988-2005 rakamları mahalli idare ve fon payları hariç red ve iadeler dahil tutarlardır.

2- 2008-2012 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dahildir.

(*) Önceki yıllarla aynı baza getirmek için, rakamlara red ve iadeler dahil edilmiştir.

(**) 2006 - 2012 yılları bütçe kanunu'nda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan, aynı baza getirmek için rakamlara mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

Kaynak: Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_59.xls.htm , erişim tarihi 06.05.2013

Katma değer vergisinin Türkiye'deki önemini görmemiz açısından genel bütçe vergileri içindeki payına bakmamız yerinde olacaktır. Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere dolaylı bir vergi olan katma değer vergisi toplam vergi gelirlerinin üçte birini oluşturmaktadır.

⁸⁸ Vat and E-Commerce, <http://www.answers.com/topic/value-added-tax>, erişim tarihi 03.08.2013

Dolaylı vergilerin Türkiye'nin vergi sisteminde ki öneminin daha iyi kavranabilmesi için bir başka istatistiğe bakıldığında, dolaysız vergiler sınıfında yer alan gelir ve kurumlar vergisi toplamının vergi gelirleri içindeki payı 2010 yılı için %30,7 iken KDV'nin aynı dönemdeki payı %32,1 olarak gerçekleşmiştir⁸⁹. Bu nedenle elektronik ticaretten elde edilen katma değer vergisinin ülke ekonomisine katkısı ticaret işlem hacmine bağlı olarak zamanla artacaktır.

Dünyada KDV sistemine sahip 150 ülkeye bakıldığında mal ve hizmetlerin KDV yönünden vergilendirilmesi yaklaşımında ülke sistemlerinin tutarsız olması şirket kaynaklarının vergilendirilebilmesi açısından büyük bir külfete yol açmaktadır. Örneğin dünya çapında web sitesinden 100 çeşit ürün satan bir işletmenin vergilendirilebilmesi için kendi muhasebe sisteminde bununla ilgili en az 15.000 kanuna ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyaç vergi sisteminin güncellenmesi ve geliştirilmesi yönünden güçlü bir motivasyon sağlamaktadır. Ancak bu yaklaşım küçük internet operatörleri için her zaman mümkün değildir⁹⁰.

Firmalardan nihai tüketicilere yapılacak hizmet sunumları üzerinden de KDV'nin nasıl tarh ve tahakkuk ettirilebileceği konusunda sorunlar bulunmaktadır. Tüketim yeri kuralı uluslararası işlem üzerinden vergiyi tarh ve tahakkuk ettirecek ülkenin belirlenmesini sağlamaktadır. Ottawa Konferansı'nda kabul edildiği üzere, tüketim vergileri, ancak tüketimin yapıldığı yerdeki hizmetler üzerinden alınabilir. AB ortak KDV sisteminde 1999 yılında ve 2002 yılında yapılan değişiklikler altıncı KDV direktifinin hizmet olarak kabul edilen ve elektronik ticarete konu olan dijital ürünlerin KDV'ye tabi tutulmasını özel kurallara bağlamıştır. Bu konular OECD tarafından düzenlenen Ottawa'da 1998 yılında Bakanlar Konferansında "Sınırsız Dünya-Global Elektronik Ticaretin Artan Potansiyeli" başlıklı konferansta da yansıtılmıştır. Konferans geleneksel ticarete uygulanan temel vergilendirme prensiplerini elektronik ticarete uygulamayı kabul etmiştir. Sınır ötesi ticarete KDV gibi dolaylı vergilemenin hizmetin tüketildiği yerde alınması gerektiğini kabul etmiştir⁹¹. OECD ve Avrupa Komisyonu elektronik ticaretin vergilendirilmesi için geniş bir çalışma üretmeye devam etmektedir.

⁸⁹ Ceyhan İnaltong, "Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması", Vergi Dünyası Sayı 369, Mayıs 2012, s.20

⁹⁰ Heather Compton – Chris Walsh, "VAT focus Accounting for Vat on e-commerce", Taxjournal.com, 11 Mayıs 2012, s.19

⁹¹ Gerger, a.g.m. s.61

2.1.6.2. Gümrük Vergisi

Bir ülkeye giren ithal mallardan veya bir ülkeden çıkan ihraç mallardan alınan vergilerdir. Gümrük vergileri, genellikle ithal mallara uygulanırlar ve değer (advalorem) ya da fiziksel miktar üzerinden alınırlar. Devlete gelir sağlamanın yanında genellikle yerli sanayi korumak için gümrük vergisine başvurulur⁹². Türkiye’de 2013 yılı beklenen gümrük vergisi gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %1,77’dir⁹³.

Gümrük Vergisi Kanunu açısından elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorun, herhangi bir fiziksel varlığa sahip olmayan ve doğrudan doğruya alıcının bilgisayarına aktarılabilen dijital ürünlerdir. Bu tür ürünlerin, geleneksel mal ve hizmet sınıflandırılmasında yer almaması, yürürlükteki gümrük mevzuatımız açısından tanımlanamamasına neden olmakta ve bu belirsizlik beraberinde yasal bir boşluk meydana getirmektedir. Gümrük Vergisi Kanunu’na göre gümrük vergisinin konusuna eşya girmektedir ve eşya tabirinin ise, her türlü madde ve kıymetleri kapsadığı hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda, geleneksel ticaret yoluyla bir kitabın yurtdışından Türkiye’ye ithal edilmesi gümrük vergilerine tabi olacak iken, aynı kitabın dijital ürün olarak ülkeye sokulup tüketiciye ulaştırılması, gümrük vergisinden muaf tutulacaktır⁹⁴.

⁹² Gümrük Vergileri Nedir, <http://muhasebeturk.org/ecopedia/389-g/2693-gumruk-vergileri-nedir-ne-demek-anlami-tanimi.html>, erişim tarihi 06.05.2013

⁹³ 2013 Bütçesi Vergi Gelirlerinin Dağılımı, <http://www.bumko.gov.tr/TR,4068/2013-butcesi-vergi-gelirlerinin-dagilimi.html>, 06.05.2013

⁹⁴ Türk Vergi Sistemi Açısından Elektronik Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesi, <http://taxandthecity.blogcu.com/turk-vergi-sistemi-acisindan-elektronik-ticaret-islemlerinin-ver/1016089>, erişim tarihi 01.05.2013

2.1.6.3. Damga Vergisi

Damga Vergisinin konusunu, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar oluşturmaktadır. Elektronik ticaretin yapısı gereği işlemler kağıt üzerinde olmayıp sanal ortamda yapılmaktadır. Bundan dolayı, elektronik ödeme sistemlerinin damga vergisinin ödenmesinde kullanılmayacağı öngörülmektedir. Örneğin, mevcut sistemlerle internet ortamında verilen vergi beyannameleri dolayısıyla mükelleflere tahakkuk eden damga vergileri elektronik ödeme sistemleri ile ödenememekte olup mükellef tarafından fiziksel yöntemlerle ödenmektedir. Mevcut mevzuatımızda yapılan değişikliklerle damga vergisinin elektronik ortama kısmen uyarlanmış olmasına rağmen, konu ile ilgili eksikliklerin ve belirsizliklerin mevcut olduğu da görülmektedir⁹⁵.

2.1.6.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Banka ve sigorta şirketlerinin 10.06.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler nedeniyle kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir. 2012 yılında tahsil edilen Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı yaklaşık %1,96 olarak gerçekleşmiştir⁹⁶.

Elektronik ortamın bankacılık sektöründe yoğun olarak kullanıldığı günümüzde, Off-Shore bankacılığının yaygınlaşması ile bu tür işlemlerin anılan bankalara yönelebileceği tahmin edilmektedir. Bu tür bankacılık faaliyetleri daha çok vergi cenneti olarak adlandırılan yerlerden yürütülmektedir. İletişim teknolojisinin sunduğu kolaylıklar ile bu tür hizmet veren bankalarda hesap açmak ve diğer hizmetlerden yararlanmak son derece kolay hale gelmektedir. Bu durumda, kişilerin kendi ülkelerindeki banka şubeleri ile çalışmak yerine vergisel avantajları olan Off-Shore bankacılığı yapan bankaları tercih etmeleri için elverişli bir ortam doğmaktadır. Bu da, gelir ve kurumlar vergilerinde olduğu kadar BSMV yönünden yeni sorunların doğmasına ve vergi kaybına neden olacaktır⁹⁷.

⁹⁵ İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişin Vergisel Boyutu,

<http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf>, erişim tarihi 01.05.2013

⁹⁶ Net Vergi Gelirlerinin Ana Vergi Türleri İtibariyle Dağılımı, <http://www.dunya.com/buyuklerin-odedigi-vergi-gecen-yil-yuzde-25-artti-184433h.htm>, erişim tarihi, 29.07.2013

⁹⁷ Organ ve Çavdar, a.g.e. s.9-10

2.1.7. Elektronik Ticarete Çifte Vergileme

Çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Ülkeler bu istenilmeyen durumu ortadan kaldırmak amacıyla aralarında vergi anlaşmaları yapmaktadır. Türkiye’de yerleşik olanlar yönünden Anlaşmaya taraf diğer Devlette ödenen vergiler, elde edilen gelir unsurlarına göre bazı anlaşmalarda duruma göre mahsup veya istisna edilirken, bazı anlaşmalarda bütün gelir unsurları için mahsup sistemi benimsenmiştir. Anlaşmalarda mahsup yönteminin yer aldığı durumda uygulama, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarımızda yer alan “yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin madde hükümleri çerçevesinde yürütülecektir. Anlaşmalarda istisna yönteminin yer aldığı durumda uygulanan, diğer Devlette Anlaşma hükümleri çerçevesinde ödenen vergiler Türkiye’de vergiden istisna edilmekte diğer bir ifadeyle yurt dışı gelirleri genel netice hesaplarına intikal ettirilmekle beraber vergi matrahına dahil edilmemektedir. Ancak, bazı anlaşmalarda gelir vergisi yönünden artan oranlı tarifinin uygulanması bakımından vergi matrahına dahil edilebilmektedir⁹⁸.

Elektronik ticaret sermayenin ve ticarete konu olan ürünlerin uluslararası alanda serbestçe dolaşımını arttırdığı için mükellefiyetin belirlenmesinde daha büyük sorunlarla karşılaşmaktadır. Her ülkenin vergi yasaları dikkate alındığında, sermayenin, mal ve hizmetlerin mobilizasyonundaki artış vergi mükellefiyetinin nerede, hangi vergileme yetkisine göre gerçekleşeceği sorunlarını beraberinde getirecektir. Bunun içinde elektronik ticaretin vergilendirilmesinde ülkeler arasında bir standardizasyon gerekmektedir⁹⁹.

⁹⁸ Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte_vergilendirme.htm, erişim tarihi 31.07.2013

⁹⁹ Ceran ve Çiçek, a.g.m. s.296

Türkiye'nin de taraf olduğu pek çok vergi anlaşmasına göre işyeri, "bir kişinin faaliyetlerini tamamen veya kısmen yürüttüğü sabit bir yer" olarak tanımlanmıştır. OECD 2010 yılında yayınladığı model vergi anlaşmasına göre işyeri; bir işletmenin faaliyetlerinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir yer olarak tanımlanmaktadır. Elektronik ticaret açısından bakıldığında işyeri kavramının yeniden sorgulanması gerekmektedir. Çünkü uluslararası vergi anlaşmaları, vergilendirme de işyeri kavramını dikkate almaktadır. Dolayısıyla elektronik ortamda yapılan alışverişin vergilendirilebilmesi için mutlaka bir işyeriyle bağlantının kurulması gerekmektedir. Ancak bu işyerinin mutlaka fiziksel özelliklere sahip olması gerekmez. Örneğin bir web sayfası da işyeri olarak kabul edilebilir. Bu nedenle web sayfaları ticari faaliyetlerin gerçekleştirilmesi bakımından işyeri olarak kabul edilse bile sabitlik şartı sağlanmadığı için elektronik ortamda işyerinin varlığından söz edilmesi mevcut düzenlemelere göre mümkün görülmemektedir¹⁰⁰.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yasa koyucular aşağıda belirtilen 3 temel prensibe bağlı kalmalıdır¹⁰¹.

- **Tarafsızlık:** Elektronik ticarete vergi ile ilgili bir düzenlemenin tüm iletişim araçlarını (telefon, e-mail ve benzeri) kapsayacak biçimde belirlenmesidir.
- **Sadelik:** Elektronik ticaret yapan işletmeler ülkelerin farklı bölgelerinde farklı vergi kuralları ile karşılaşmamalıdır. Bir başka deyişle üzerinden vergi alınan bir gelir unsurunun ülkenin bir bölümünde istisna diğer bölümünde ise vergi kapsamında değerlendirilmemesidir.
- **Eşitlik:** Vergi toplama maliyetlerinin tüm işletmeler açısından aynı olmasını ifade eder.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere devletlerin vergilendirme yetkilerini iç hukuk hükümlerine dayanarak sınırlandırmaları, çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından yeterli değildir. Bu nedenle, devletler iki taraflı anlaşmalar vasıtasıyla vergilendirme yetkilerinin çakışmasından doğan sorunları çözmeye çalışmaktadırlar.

¹⁰⁰ Organ ve Çavdar, a.g.e. s.73-,75

¹⁰¹ Daniel Castro, "Create a Fair and Simple Tax for E-commerce, The Information Technology & Innovation Foundation, Şubat 2012, s.3

2.2. ELEKTRONİK TİCARİ İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Geleneksel ticaretten farklı olarak elektronik ticari işlemlerin muhasebeleştirilmesinde yol göstermek amacıyla oluşturulan yasal altyapı yeni olmakla birlikte gelişimini sürdürmektedir. Her geçen gün artan elektronik ticari işlem hacmine paralel olarak bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan mevcut yasal düzenlemeler yetersiz kaldığından zaman zaman kanunlarda yapılan değişikliklerle işleyişteki aksaklıkların giderilmesi amaçlanmaktadır. Bununla birlikte elektronik ticari işlemlerin muhasebeleştirilmesi temel olarak geleneksel ticari muhasebeleştirme kurallarına dayanmaktadır. Elektronik ticari işlemlerin muhasebe kayıtlarına geçmeden önce konunun daha iyi anlaşılması için elektronik ticaretin muhasebeleştirilmesinde kullanılan araçları açıklamamız yerinde olacaktır.

2.2.1. Elektronik Ticarete Defter ve Belge Düzeni

Elektronik defter ve belgeler hakkında en önemli düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nun 242'inci maddeyle yapılan düzenlemedir. Söz konusu düzenlemede anılan maddenin birinci fıkrası elektronik cihazlarla, 4731 sayılı Kanunun 4/E maddesiyle eklenen fıkra ikinci fıkrası ise elektronik defter, belge ve kayıtlarla ilgilidir. Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler içinde geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir¹⁰².

¹⁰² Akbulut, a.g.e. s.472-473

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere geleneksel ticari işlemlerde kullanılan defter belge ve kayıtlar elektronik işlemler içinde geçerlidir. Bir ticari işlemin muhasebeleştirilebilmesi için mutlaka Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) ya da Türk Ticaret Kanunu'nda (T.T.K.) yer alan belgelerden birine dayanması gereklidir. Bu zorunluluk elektronik ticari işlemlerin muhasebeleştirilmesi içinde söz konusudur. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nda ve Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan bu belgeler elektronik ticaret açısından da büyük önem taşımaktadır.

421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde Elektronik Defter ve Belgeler ile ilgili olarak yapılan düzenlemeleri aşağıdaki gibi özetlenebilir¹⁰³.

- Elektronik fatura kullanımına ilişkin usul ve esasları belirleyen ve 05.03.2010 tarihli ve 27512 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu genel Tebliği (Sıra No:397) ile anonim ve limited şirketlerin elektronik fatura oluşturmalarına, alıcısına iletmelerine, muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmelerine izin verilmiştir. 2828/6/2012 tarihli ve 28337 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Genel Tebliği (Sıra No: 416) ile de 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesi kapsamında fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflere elektronik fatura uygulamasından yararlanma hakkı tanınmıştır.
- Diğer taraftan, 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No:1) ile Vergi Usul Kanunu kapsamında tutulması zorunlu olan defterlerden www.edefter.gov.tr internet adresinde format ve standardı yayımlanan defterlerin elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenerek elektronik defter kullanımına izin verilmiştir.

¹⁰³ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sayı 28497, 14 Aralık 2012, Md.1-2, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121214-15.htm>, erişim tarihi 05.08.2013

- Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu; Maliye Bakanlığının, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Elektronik ticarete tutulması gereken defterleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir¹⁰⁴.

- 1- Gerçek veya tüzel kişi olup olmadığına bakılmaksızın her tacir yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebir tutmakla yükümlüdür.
- 2- Şahıs şirketleri birinci fıkrada sayılan defterlere ek olarak genel kurul toplantı ve müzakere defterini de tutarlar.
- 3- Birinci fıkrada sayılan defterlere ilave olarak anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri, limited şirketler ise pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri tutmak zorundadır.
- 4- Özel hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, İl Özel İdaresi, Belediye ve Köy ile diğer Kamu Tüzel Kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarıdan fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve tüzel kişiliği bulunmayan diğer ticari teşekküller birinci fıkrada sayılan defterleri tutmakla yükümlüdürler.

¹⁰⁴ 28502 Sayılı Resmi Gazete, Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ,
http://www.asmo.org.tr/tablolalar/genel/Resmi_Gazete_20121219_28502.pdf,
erişim tarihi 05.08.2013

Yukarıdaki açıklamalara ek olarak 421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 3. Maddesinin 1. fıkrasında elektronik defter ve fatura tutma zorunluluğu şu şekilde açıklanmıştır¹⁰⁵:

- 04.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon brüt satış hasılatına sahip olanlar.
- 06.06.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar elektronik defter tutma ve fatura uygulamasına dahil olmak zorundadırlar.
- Bu tebliğ kapsamında zorunluluk getirilen mükelleflerden mal alan 10.12.2013 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşlarının elektronik fatura uygulamasından yararlanma ve elektronik defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır.
- Bu Tebliğ veya 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında elektronik fatura uygulamasından yararlanan mükelleflerin birbirlerine yapmış oldukları mal teslimi veya hizmet ifaları için elektronik fatura düzenlemeleri zorunludur.
- Elektronik Fatura Uygulamasından yararlanan kayıtlı kullanıcıların güncel listesi www.efatura.gov.tr internet adresinden yayımlanacaktır.
- Elektronik Fatura Uygulamasından yararlanan mükellefler fatura düzenlemeden önce muhatabın www.efatura.gov.tr internet adresinde yer alan kayıtlı kullanıcı listesine kayıtlı olup olmadığını kontrol edecekler, kayıtlı kullanıcı ise elektronik fatura, kayıtlı kullanıcı değilse kağıt fatura düzenleyeceklerdir.
- Bu tebliğ kapsamındaki mükelleflerden mal veya hizmet alan ve belirlenen hadlerin altında kalan mükelleflerin de istemeleri halinde elektronik defter ve elektronik fatura uygulamalarından yararlanabilecekleri tabiidir.

¹⁰⁵ 421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=1EQZZhuqa4RZWjaI&type=teblig>,
erişim tarihi 06.08.2013

- Elektronik defter tutma ve fatura kesme zorunluluğunda olan mükelleflerin elektronik fatura uygulamasına 2013 takvim yılı içinde (01.09.2013 tarihi itibarıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na) başvurması gerekmektedir.
- Elektronik defter uygulamasına ise 2014 takvim yılı (Elektronik defter yazımlarını kendi geliştiren mükelleflerin 01.09.2014 tarihi itibarıyla elektronik defter test süreçlerini başarı ile tamamlamış olmaları gerekmektedir.) içerisinde geçmeleri zorunludur.

Elektronik fatura ve defter tutma zorunluluğu olan mükellefler kağıt ortamında defter tutar ya da fatura keserlerse hiç defter tutmamış ve fatura düzenlememiş sayılırlar.

Yukarıdaki açıklamalarda da belirtildiği üzere elektronik ticaretin muhasebeleştirilmesinde Vergi Usul Kanunu'nda ve Türk Ticaret Kanununda bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bu uygulamalar çerçevesinde bir sonraki bölümde elektronik ticari işlemlerin muhasebe kayıtlarına alınışı ve muhasebeleştirilme sürecini inceleyebiliriz.

2.2.2. İnternet Üzerinden Yapılan Satışlarda Belge Düzeni

İnternet üzerinden yapılan mal satışlarında genellikle karşımıza iki farklı durum çıkmaktadır. Birinci durumda, mükellefin kendisine ait olan ticari emtiasını yine kendisine ait olan bir internet sitesi üzerinden satması söz konusu iken; ikinci durumda ise, ticari emtia sahibi olan mükellef başkasının internet sitesi üzerinden mallarını satmaktadır. Ticari malların asıl sahibi olan mükellef, çoğu zaman malların tedarikçisi konumundadır ve malları internet sitesinin sahibi olan şahsa hiç göndermeden teslim etmektedir¹⁰⁶.

Mükellefin kendisine ait olan ticari malı yine kendisine ait olan bir internet sitesi üzerinden satması durumunda; mükellef tarafından müşteri adına yedi gün içinde fatura, malın taşıtılması esnasında da bir nüshası kendisinde kalacak iki nüshası siparişte bulunan müşteriye gönderilecek araçta bulundurulacak şekilde sevk irsaliyesi düzenlenecektir. Diğer

¹⁰⁶ Recai Dönmez, "Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret", <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/courses/fall99/kut655/donmez.htm>, erişim tarihi 01,05,2013

tarafından, ticari mal sahibi başkasının internet sitesi üzerinden mallarını satıyorsa, başka bir ifadeyle malların sahibi mal satışını gerçekleştiren mükellefin tedarikçisi konumunda yer alıyorsa; sipariş edilen malların satışı gerçekleştiren mükellef adına taşıttıran tedarikçi firma, bir nüshası kendisinde kalacak iki nüshası siparişte bulunan müşteriye gönderilecek araçta bulundurulacak şekilde sevk irsaliyesi düzenleyecek, ayrıca kendisinde kalan nüshasının bir örneğini de satışı gerçekleştiren mükellefe gönderecektir. Sevk irsaliyesinin müşteriler bölümüne ise “(satışı gerçekleştiren ismi/namı) adına (sipariş verenin ismi) müşterisine teslim edilmek üzere” ibaresi yazılacaktır¹⁰⁷.

İnternet, telefon gibi elektronik ortamda ifade edilebilen elektronik ticaretin aşamalarını şu şekilde sıralayabiliriz¹⁰⁸.

- 1- Satış merkezinin kuruluşu ve örgütlenmesi
- 2- TV tanıtım filmleri, bilbord tanıtım afişleri, arama motorları ile erişim, diğer yerel ve ulusal kanallarla tanıtım, reklam çalışmaları
- 3- Müşterinin satış merkezi ile iletişime girmesi
- 4- Müşteriyi üye kayıtlama ve müşteri portföyü oluşturma,
- 5- Müşteri portföyü ile zaman zaman geri bildirim mekanizmasının oluşturulması
- 6- Sistemin müşteri tarafından ziyaret edilmesi
- 7- Sistemde müşteri tarafından sipariş sepetinin doldurulması
- 8- Sistemde müşteri tarafından sipariş sepetinde yer alan mamullerin tamamı veya bir kısmının siparişinin kesinleştirilmesi,
- 9- Sipariş kesinleştirme aşamasında müşteriden tahsilat seçeneklerine bağlı olarak gerekli bilgilerin kayıtlara alınması,
- 10- Siparişi kesinleşen sipariş foyünün ilgili tedarik departmanına onaylanarak teslimi
- 11- Tedarik departmanının stok durumuna göre onaylanarak satış departmanına bildirilmesi

¹⁰⁷ Ahenk Üyücü, “İnternet Üzerinden Yapılan Satışlarda Belge Düzeni”, http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/internet%20uzerinden%20yapilan%20satislarda%20belge%20duzeni_ahenk%20uyucu.pdf, erişim tarihi 06.05.2013

¹⁰⁸ Gazenfer Erbaşlar, “Elektronik Ticarete Belge Düzeni ve Muhasebe İşlemleri”, Electronic Journal of Vocational Colleges, Aralık 2011, s.185

- 12- Satış departmanının düzenlene fatura eşliğinde sipariş edilen malın sevk edilmesi
- 13- Sistemde teslim edilen malın müşteriye sevk edildiğinin bildirilmesi ve takibi
- 14- Geçmişteki müşteri alışkanlıkları, gelişen yeni ürün yelpazesi eşliğinde ürünlerin talep durumuna göre emniyet stokunun yenilenmesi

Yukarıdaki açıklanan aşamalarda kullanılmak üzere müşteri bilgi formu, sipariş bilgi sepeti, sipariş föyü, stok kartları, cari kartlar, mail order, bayilik sözleşmesi, müşteri eğilim anketleri gibi araçlar elektronik ticaretin muhasebeleştirilmesinde kullanılan belgelerdendir.

2.2.3. Elektronik Ticari İşlemlerin Muhasebe Kayıtları

Elektronik ticari işlemlerin muhasebeleştirilmesi 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulamaya konulan Tek Düzen Hesap planına göre yapılmaktadır. Elektronik ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinin, 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 175. Maddesinin muhasebe sistemini belirlemede yetkilendirdiği Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği sıra no: 1-2-3'te belirtilen Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde hangi hesaplarda izlenmesi gerektiği konusu önem taşımaktadır¹⁰⁹.

Elektronik ticaret dar anlamda mal ve hizmetlerin internet üzerinden satılması olarak tanımlanabilir. Bununla birlikte geniş anlamda elektronik ticaret, bilgi, mal, hizmet, ödeme gibi varlıkların elektronik ortamda değişimini ve web sitelerinin güncellenmesi ve geliştirilmesini de içerir¹¹⁰.

Muhasebecilerin, şirketin elektronik ticaret dünyasına en iyi ve en karlı şekilde girebilmesi için çeşitli elektronik ticaret stratejilerinden haberdar olmaları gereklidir. İnternet ve elektronik ticaret, sadece güvenliğin geliştirilmesi ve tüketicilerin işletmelerin sağladığı hizmet ve faydalara olan güvenlerinin artması ölçüsünde varlığını sürdürecektir. Elektronik ticaretin işleyişinde kullanılacak olan müteşebbis kaynak sisteminin içermesi gereken hususları şu şekilde sıralayabiliriz¹¹¹:

¹⁰⁹ Süleyman Yükçü - Seçkin Gönen, "Türkiye'de Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi", Cilt 23, Sayı 2, 2009, s.8

¹¹⁰ David L.Barkley – Deborah M.Markley – R. David Laime, "E-Commerce as A Business Strategy: Lessons Learned From Case Studies of Rural and Small Town Businesses", EDA University Center for Economic Development, 2007, s.2

¹¹¹ Natika Jain, "Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) and E-Commerce on Accounting Systems", BIOINFO Business Management, Cilt 1, Sayı 1, 2011, s.7

- Periyodik güncellemeye bağı olmayan ve içinde bulunulan zamanı koordine edecek bütüncül bir sistem olmalıdır.
- Bütün başvuruları karşılayabilecek genel bir veri tabanının var olması gereklidir.
- Sistemin uygun bir bakış açısında ve her ölçeğe uygun olması gerekir.
- Sistemin kurulumu verilerin ayrıntısına girilmeden bilgi teknoloji departmanı tarafından yapılabilmelidir.

a) Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebe Kayıtları:

1 Temmuz 2012’de yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni TTK, denetime tabi şirketlere web sitesi hazırlama zorunluluğu getirmiştir. Bu zorunluluk, işletmelerin web sitelerini kurma ve geliştirme maliyetlerine katlanmalarına neden olmaktadır. Türk Muhasebe Standardı Maddi Olmayan Duran Varlıklar (MODV) Başlıklı, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 38’e göre işletme içi oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için “Araştırma” ve “Geliştirme” olmak üzere iki aşama esas alınmaktadır. Buna göre araştırma giderleri aktifleştirilmeyip dönem gideri olarak kaydedilirken geliştirme giderleri aktifleştirilebilmektedir. İnternet sitesi maliyetleri başlıklı TMS Yorum 32’ye göre bir web sitesinin geliştirilmesi işleminde; “Planlama”, “Uygulama ve Altyapı Geliştirmesi”, “Grafik Tasarım Geliştirmesi”, “İçerik Geliştirmesi” olmak üzere dört aşama bulunmaktadır. Web sitesi kurulacak olan işletmenin kuruluş aşamasından önce yapacağı çalışmaları kapsayan planlama aşamasında ortaya çıkan harcamalar mevcut sistemimizde aktifleştirilirken, TMS 38 gereğince bu aşamaya yönelik harcamalar gider olarak muhasebeleştirilir. Web sitesinin 1 yıldan fazla süre ile kiralanması durumunda kira gideri aktifleştirilerek muhasebe kaydına alınır. 1 yıldan kısa süreli ise kira gideri doğrudan gider yazılır. Aşağıdaki örnekle konu daha iyi anlaşılacaktır¹¹².

¹¹² Seçkin Gönen - Göktuğ Yüçetürk, “Web Sitesi Maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesine Yönelik Bir Uygulama”, Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, 2013, s.31-34

Örnek 1: 2009 yılında kurulan işletme 2011 yılında web sitesi kurmak için harekete geçmiş ve bir firmaya web sitesi kurmak için talimat vermiştir. İşletme 15.06.2012 tarihinde web sitesi kurulması ile ilgili araştırmalar ve işlemler başlatıp, bu işlemlerle ilgili olarak 1.000,00 TL + KDV (%18) harcama yapmış ve ödeme peşin olarak yerine getirilmiştir.

Mevcut Sistemde Yapılan Kayıt

————— // —————	
260 – HAKLAR Hs.	1.000,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	180,00
100 – KASA Hs.	1.180,00
————— // —————	

TMS 38'e Uygun olarak Yapılan Kayıt

————— // —————	
770 – GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hs. (7/A Seçeneği)	1.000,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	180,00
100 – KASA Hs.	1.180,00
————— // —————	

Örnek 2: İşletme web sayfası ile ilgili veri tabanını oluşturmak için server (sunucu) satın almış ve cihaz 10.07.2011 tarihinde 7.000,00 TL + %18 KDV'ye ABC Ltd'den peşin olarak satın alınmıştır.

Mevcut Sistemde Yapılan Kayıt = TMS 38'e Uygun Yapılan Kayıt

————— // —————	
255 – DEMİRBAŞLAR Hs.	7.000,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	1.260,00
100 – KASA Hs.	8.260,00
————— // —————	

Örnek 3: İşletme web sitesinin geliştirilmesine karar vermiştir. Bu faaliyetler için dışarıdan alınan hizmet bedeli %18 KDV hariç 4.000,00 TL bankadan ödenmiştir.

Mevcut Sistemde Yapılan Kayıt

—————//—————

260 – HAKLAR Hs.	4.000,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	720,00

102 – BANKALAR Hs.	4.720,00
--------------------	----------

—————//—————

TMS 38'e Uygun Olarak Yapılan Kayıt

—————//—————

770 – GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hs. (7/A Seçeneği)	4.000,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	720,00

102 – BANKALAR Hs.	4.720,00
--------------------	----------

—————//—————

b) Elektronik Alışveriş İşlemlerin Muhasebe Kayıtları:

Aşağıda yer alan örneklerle bazı elektronik ticaret işlemlerinin hangi kayıtlarla muhasebeleştirileceği açıklanmaya çalışılmıştır¹¹³.

Örnek 1: FGENC Ltd. Şti, internet sitesinden fiyatı KDV Hariç 400,00 TL olan IELTS Sınavlarına Hazırlık programından 100 adet satın alıp senet yoluyla ödeme yapmıştır.

—————//—————

267 – DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR Hs.	40.000,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	7.200,00

321 – BORÇ SENETLERİ Hs.	47.200,00
--------------------------	-----------

—————//—————

¹¹³ Yükü ve Gönen a.g.m. s.9-11

Örnek 2: FGENC Ltd. Şti. www.download.co.uk adresinden Fireworks resim işleme programının kullanım hakkını satın almıştır. Programın bedeli olan \$ 10.000 (1 \$= 2,00 TL) çek ile ödenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu 24. Maddesine göre satın alınan hizmetin niteliğinin gayri maddi hak olması nedeni ile %25 stopaj uygulanması gerekmektedir. Ayrıca hizmet ithalatından dolayı da sorumlu sıfatı ile %18 KDV ödenmesi gerekmektedir.

————— // —————	
260 – HAKLAR Hs.	25.000,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	3.600,00
103 – VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ Hs.	20.000,00
360 – 1 – SORUMLU SIFATI İLE KDV (%18)	3.600,00
360 – 2 – ÖDENECEK G.V. (KVK.24 Md.%25)	5.000,00
————— // —————	

Örnek 3: İzmir Özel Sağlık Hizmetleri A.Ş., internet yoluyla Amerika'da yerleşik Medical Corporation Hastanesi doktorlarından Bay Richard ANGLE'dan "Ekolojik Diyet" hastalığı hakkında telekonferans yolu ile internette konferansı dinlemek için, Medical Corporation Hastanesine 10.000 \$ ödemiştir (1 \$= 1,95 TL dir). Şirket hizmet bedelini banka havalesiyle ödemiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. Maddesi gereğince satın alınan hizmetin niteliğinin serbest meslek kazancı olması nedeni ile %20 oranında stopaj uygulanması gerekmektedir. Ancak Türkiye ile ABD arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşması nedeniyle serbest meslek kazançlarında stopaj oranı %10'dur. Ayrıca hizmet ithalatı gerçekleştiği için de sorumlu sıfatı ile %18 KDV 2 no'lu beyanname ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

————— // —————	
770 – GENEL YÖNETİM GİDERİ Hs.	21.450,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	3.510,00

102 – BANKALAR Hs.	19.500,00
360 – 1 – SORUMLU SIFATI İLE KDV Hs. (%18)	3.510,00
360 – 2 – ÖDENECEK G.V. Hs. (KVK24 Md.%10)	1.950,00

————— // —————

Örnek 4: Marmara Tekstil Tic. AŞ, ürünlerinin tanıtımı ve dünya pazarlarında satılması için web sayfası açılmasına karar vermiştir. Bunun için Karadeniz AŞ ile anlaşmış Web tasarımı ve sürekli güncellenmesi için % 18 KDV dahil 7.080 TL “marmaratekstil.com” için % 18 KDV dahil 4.720 TL ödemiştir. Karadeniz AŞ Web tasarımının tamamlandığını Marmara Tekstil Tic. AŞ’ye bildirmiştir. Marmara Tekstil Tic. AŞ Web sayfasının maliyetini aktifleştirmiştir.

————— // —————

265 – YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR Hs.	
265 – 01 – Web Sayfası Hazırlama ve Güncelleme	6.000,00
265 – 02 – İsim Hakkı Alma	4.000,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	1.800,00

102 – BANKALAR Hs.	11.800,00
--------------------	-----------

————— // —————

————— // —————

267 – DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR Hs.	10.000,00
---	-----------

265 – YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR Hs.	10.000,00
--------------------------------------	-----------

————— // —————

————— // —————

760 – PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ Hs. 2.000,00

268 – BİRİKMİŞ AMORTİSMAN Hs. (10.000,00/5=2.000,00) 2.000,00

————— // —————

Kredi kartı ile elektronik ortamda yapılan alışverişi ve iade edilmesi durumundaki yevmiye kayıtlarını inceleyecek olursak¹¹⁴;

Örnek 5: 700 TL +% 18 KDV Ticari Mal, kredi kartına tek çekim satılmış, kargo şirketine % 18 KDV dahil 17,70 TL ödenmiştir.

————— // —————

108 – DİĞER HAZIR DEĞERLER Hs. 826,00

108 – 01 – A001 Arda Akar

600 – YURT İÇİ SATIŞLAR Hs. 700,00

391 – HESAPLANAN KDV Hs. 126,00

SATIŞ

————— // —————

————— // —————

760 – PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ HS. 15,00

191 – İNDİRİLECEK KDV Hs. 2,70

100 – KASA Hs. 17,70

————— // —————

¹¹⁴ Erbaşlar, a.g.m. s.194

Örnek 6: Daha önce satışını yaptığımız, 300,00 TL (% 18 KDV hariç) Ticari Mal müşterimiz tarafından işletmemize iade edilmiştir.

_____ // _____	
610 – SATIŞTAN İADELER Hs.	300,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	54,00
120 – ALICILAR Hs.	354,00
_____ // _____	

Yukarıda yapılan örneklerde de görüldüğü üzere elektronik ticari işlemlerin geleneksel ticari işlemlerle benzer ve yeni sisteme göre uyarlanmış farklı yönleri bulunmaktadır. Bununla birlikte elektronik ticari işlemleri bizzat reel sektörde gerçekleştiren bir firmayı ve muhasebe işlemlerini incelememiz uygulamanın nasıl gerçekleştiği konusunda bize yardımcı olacaktır. Çalışmanın bir sonraki bölümünde bir işletmenin elektronik ticari işlemlerini nasıl vergilendirdiği ve muhasebeleştirdiği inceleme konusu yapılmıştır.

BÖLÜM 3

ELEKTRONİK TİCARİ İŞLEMLERİN

VERGİLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE

YÖNELİK BİR UYGULAMA

Çalışmanın ilk iki bölümünde elektronik ticaret kavramına yönelik teorik bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın uygulama bölümünde ise elektronik ticarete faaliyette bulunan bir işletmenin ticari işlemleri inceleme konusu yapılmıştır.

3.1. ARAŞTIRMA YAPILAN İŞLETMENİN TANITILMASI

Bilgisayar, dizüstü bilgisayar ve bilgisayar parça ve ekipmanlarının satışı ve montajı alanında faaliyet gösteren ABC Limited Şirketi (Ltd.Şti.), 2009 yılında kurulmuş olup 2010 yılında kurumsal bir şirket haline gelerek satış işlemlerinin bir bölümünü internet üzerinden sürdürmektedir.

Şirket üç ortak tarafından kurulmuştur. Şirket kurucularından biri bilgisayar yazılım programları alanında eğitim almış ve bu alanda uzun yıllar çalışmıştır. Bir diğer ortak, daha önce bilgisayar parça satış ve dağıtım malzemelerinin satış ve pazarlama bölümünde uzun yıllar çalıştıktan sonra kendi şirketini kurmak üzere diğer ortaklarla bir araya gelmiştir. Son ortak ise satış ve pazarlama konusunda uzman olan ortağın askerlik arkadaşı olup sermaye olarak şirketin kuruluşuna destek vermiştir.

ABC işletmesinin elektronik ticari işlemlerinin toplam cirosundaki oranı 2011 yılı için %5, 2012 yılı için %6 oranında olup, bu oran artma eğilimindedir. İşletme elektronik ticari işlemlerde kullanılan ödeme araçlarından banka havalesi veya kredi kartı ile satışlarını gerçekleştirmektedir. 2012 yılı için elektronik ticari işlemlerden dolayı gerçekleşen %6'lık ciro oranının yaklaşık %5'i kredi kartı ile yapılan satışlardan, geri kalan %1'lik oranı ise banka havalesi ile yapılan satışlardan kaynaklanmaktadır.

3.2. ARAŞTIRMA YAPILAN İŞLETMENİN ELEKTRONİK TİCARETE İLİŞKİN VERGİ VE MUHASEBE İŞLEMLERİ

ABC Ltd.Şti. tekdüzen muhasebe sistemine göre muhasebe kayıtlarını Mikro paket muhasebe programı kullanarak muhasebeleştirmektedir. Söz konusu işletmenin elektronik ticaret faaliyetinden kaynaklanan vergilendirme ve muhasebeleştirme işlemleri aşağıda incelenmektedir.

3.2.1. İncelenen İşletmenin WEB Sitesi Maliyetlerine İlişkin Muhasebe Kayıtları

ABC Ltd.Şti. bir işletmeye web sitesi kurmak için müracaat etmiştir. Web sitesi kurulması ile ilgili araştırmalar ve işlemlerle ilgili olarak 27.07.2013 tarihinde 1.000,00 TL + KDV (%18) harcama yapmıştır.

————— 27.07.2013 —————	
770 – GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hs.	
(7/A Seçeneği)	1.000,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	180,00
100 – KASA Hs.	1.180,00
————— // —————	

Yukarıdaki muhasebe işlemlerinden de anlaşılacağı üzere işletmenin web sitesi maliyetlerine ilişkin giderleri dönem gideri olarak gösterilmektedir.

MİKRO MUHASEBE BÜROSU OTOMASYONU 14.42c - ABC LİMİTED ŞİRKETİ

MİKRO **MUHASEBE**

VERİ TABANI: ABC
 FİRMA: ABC LİMİTED ŞİRKETİ
 ŞUBE: ANA MERKEZ
 MALİ YIL: 2013

Standart Muhasebe fişi

Tarih: 27.07.2013 ?
 Sıra no: 1 ?
 Yevmiye no: 1 ?
 Fiş tipi: Mahsup
 Grup kodu: ?
 Durumu: Aktif

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
	770	WEB SİTESİ KURULUMU		1.000,00	
	2191	WEB SİTESİ KURULUMU		180,00	
	3100	WEB SİTESİ KURULUMU			1.180,00
4					

Hesap adı: _____ Toplam: 1.180,00 TL Borç / 1.180,00 TL Alacak
 Hesap bakiyesi: 0,00 Bakiye: 0,00 TL Borç / 0,00 TL Alacak
 Merkez adı: _____

Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dök Form Önce Sonra

4/4

© Mikro Yazılımı 4 - HAKAN

Başlat

İşletme web sayfası ile ilgili veri tabanını oluşturmak için 6.500,00 TL + %18 KDV'ye peşin olarak server (sunucu) satın almıştır.

27.07.2013

255 – DEMİRBAŞLAR Hs.	6.500,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	1.170,00
100 – KASA Hs.	7.670,00
_____ //	

MİKRO MUHASEBE BÜROSU OTOMASYONU 14.42c - ABC LIMITED ŞİRKETİ

MİKRO **MUHASEBE**

VERİ TABANI: ABC
 FIRMA: ABC LİMİTED ŞİRKETİ
 ŞUBE: ANA MERKEZ
 MALİ YIL: 2013

Standart Muhasebe fişi

Tarih: 27.07.2013 ?
 Sıra no: 1 ?
 Yevmiye no: 1 ?
 Fiş tipi: Mahsup
 Grup kodu: ?
 Durumu: Aktif

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
	255	SERVER ALIM		6.500,00	
	2191	SERVER ALIM		1.170,00	
	3100	SERVER ALIM			7.670,00
4					

Hesap adı: _____ Toplam: 7.670,00 / 7.670,00
 Hesap bakiyesi: 0,00 / 0,00
 Merkez adı: _____

Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dök Form Önce Sonra

4/4

Mikro Yazılımı 4 - HAKAN

Başlat

ABC Ltd. Şti. web sitesinin geliştirilmesine karar vermiştir. Bu faaliyetler için başka bir işletmeye hizmet bedeli olarak %18 KDV hariç 2.000,00 TL bankadan ödenmiştir.

29.07.2013	
770 – GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hs.	
(7/A Seçeneği)	2.000,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	360,00
102 – BANKALAR Hs.	2.360,00
//	

Standart Muhasebe fişi

Tarih: 29.07.2013 ? Fiş tipi: Mahsup Grup kodu: ?
Sıra no: 1 ? Durumu: Aktif
Yevmiye no: 1 ? Fiş açıklama:

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
1770		WEB SİTESİ GÜNCELLEME BEDELİ		2.000,00	
2191		WEB SİTESİ GÜNCELLEME BEDELİ		360,00	
3102.02	...	WEB SİTESİ GÜNCELLEME BEDELİ			2.360,00
4					

Hesap adı: TİCARİ MEVDUAT HESABI Toplam: 2.360,00 / 2.360,00
Hesap bakiyesi: 0,00 BORÇ Bakiye: 0,00 / 0,00
Merkez adı: Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dök Eform Önce Sogra

3.2.2. İnternet Üzerinden Fiziki Olarak Alınan Yurtdışı Alışların Vergilendirilmesi ve Muhasebe Kayıtları

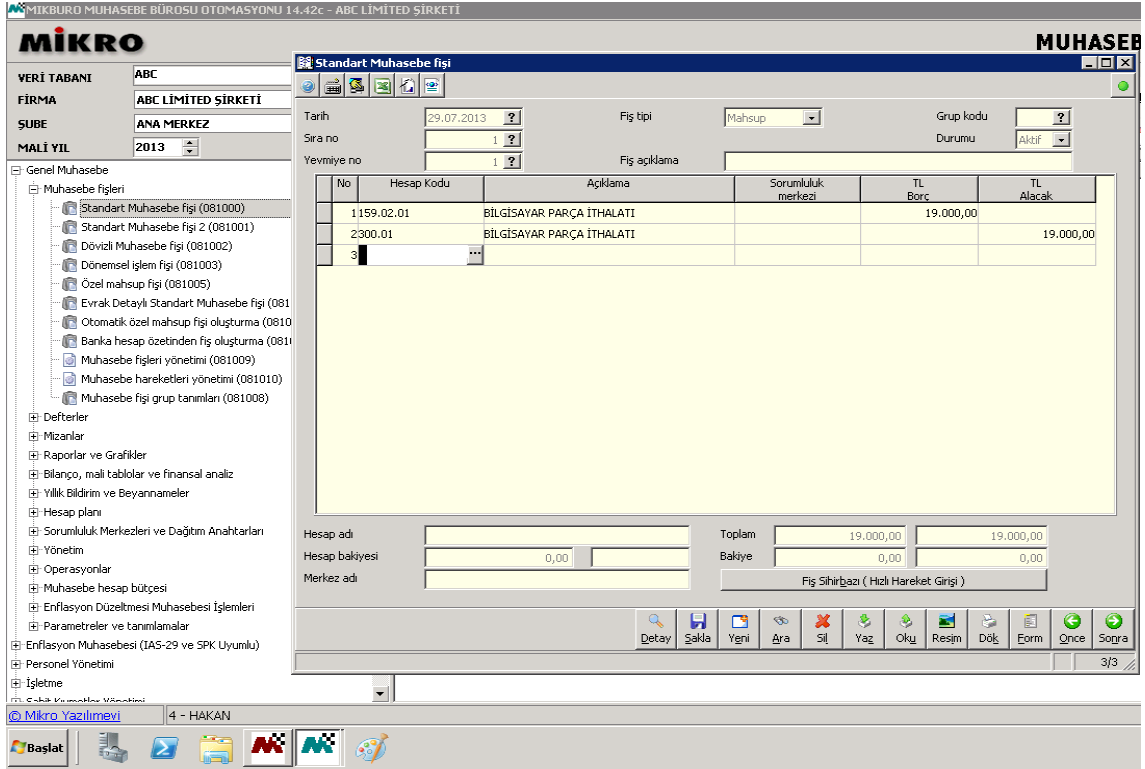
ABC Ltd.Şti. Yurt dışından 10.000,00 USD (19.000,00 TL) (1\$=1,90 TL) tutarında bilgisayar parçaları ithal etmiştir. Ödeme aracı bankadaki akreditif hesabı aracılığı ile ödenmiştir.

————— 29.07.2013 —————

159 – VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI Hs.	19.000,00	
159 – 02. Yurtdışı Avanslar		
159 – 02.01. Mal Bedeli		
300 – BANKA KREDİLERİ Hs.		
300 – 01. İthalat Kredileri		19.000,00

Aracı Bankada Akreditifi Hesabı Açtırıldığında

————— // —————



Kur mal bedelinin transferi tarihinde 1\$=1,95 TL olmuştur. İthal edilen malın fatura tarihinden mal bedelinin transferi tarihine kadar geçen zamanda kur farkında meydana gelen değişme ile ortaya çıkacak aleyhte kur farkları 780-FİNANSMAN GİDERLERİ Hs.'nda, lehte kur farkları "646- KAMBİYO KARLARI" hesabına kaydedilir. (0,05 TL X 10.000 = 500 TL)

————— 30.07.2013 —————	
300 – BANKA KREDİLERİ Hs.	19.000,00
300 – 01. İthalat Kredileri	
780 – FİNANSMAN GİDERLERİ Hs.	500,00
780 – 01. Kur Giderleri	
102 – BANKALAR Hs.	19.500,00
<i>Mal Bedelinin Transferi</i>	
————— // —————	

MİKRO MUHASEBE BÜROSU OTOMASYONU 14.42c - ABC LİMİTED ŞİRKETİ

MİKRO **MUHASEBE**

VERİ TABANI: ABC
 FİRMA: ABC LİMİTED ŞİRKETİ
 ŞUBE: ANA MERKEZ
 MALİ YIL: 2013

Standart Muhasebe fişi

Tarih: 30.07.2013
 Sıra no: 1
 Yevmiye no: 1
 Fiş tipi: Mahsup
 Grup kodu: ?
 Durumu: Aktif

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
	300.01	MAL BEDELİNİN TRANSFERİ		19.000,00	
	2780.01	MAL BEDELİNİN TRANSFERİ		500,00	
	3102	MAL BEDELİNİN TRANSFERİ			19.500,00
4					

Hesap adı: _____ Toplam: 19.500,00 / 19.500,00
 Hesap bakiyesi: 0,00 Bakiye: 0,00 / 0,00
 Merkez adı: _____

Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dök Form Önce Sonra

4/4

Kur 1\$=1,85 TL olsaydı kayıt şu şekilde olacaktı.

_____/_____
 300 – BANKA KREDİLERİ Hs. 19.000,00
 300 – 01. İthalat Kredileri

102 – BANKALAR Hs. 18.500,00
 646 – KAMBIYO KARLARI Hs. 500,00
 646 – 07. Kur Gelirleri

Mal Bedelinin Transferi

_____/_____

İthal edilen malla ilgili olarak, faiz ve banka komisyonu 350,00 TL, akreditif gideri 750,00 TL, gümrük vergisi 2.000,00 TL komisyon ve diğer giderler 300,00 TL olmak üzere toplam 3.400,00 TL ödenmiştir. İlgili malın alış KDV'si 1.800,00 TL'dir. Gümrük komisyonu üzerinden kesilen Gelir vergisi stopajı 300,00 TL olarak gerçekleşmiştir.

Açıklama: İthal edilen malla ilgili nakliye ve sigorta masrafları, mal gümrükten çekilirken varsa ödenen gümrük vergisi, telafi edici vergi ve fonlar, gümrük komisyonu, döviz tahsisi ile ilgili harç giderleri ve diğer masraflar "Yurtdışı Avanslar" alt hesabının altında açılmış ilgili alt hesaplara kaydedilir.

_____ 30.07.2013 _____	
159 – VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI Hs.	3.400,00
159 – 03. Yurtdışı Avanslar	
159 – 03.002. Faiz ve Banka Komisyonu	350,00
159 – 03.003. Akreditif Gideri	750,00
159 – 03.004. Gümrük Vergisi	2.000,00
159 – 03.005. Komisyon ve Diğer Giderler	300,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	1.800,00
191 – 01 – Alış KDV	
102 – BANKALAR Hs.	4.900,00
360 – ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR	300,00
360 – 01. Gelir Vergisi Stopajı	300,00
<i>Akreditif açılış giderinin, ödenen faiz , komisyon ve gümrük Giderlerinin, KDV'nin ve Gelir Vergisi Stopajının Kaydı</i>	
_____ // _____	

MİKRO MUHASEBE BÜROSU OTOMASYONU 14.42c - ABC LIMITED ŞİRKETİ

MİKRO **MUHASEBE**

VERİ TABANI: ABC
FİRMA: ABC LIMITED ŞİRKETİ
SUBE: ANA MERKEZ
MALLI YIL: 2013

Standart Muhasebe fişi
Tarih: 30.07.2013
Sıra no: 1
Yevmiye no: 1
Fiş tipi: Mahsup
Grup kodu: ?
Durumu: AMİF

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
	159.03.002	AKREDİTİF AÇILIŞ GİDERİNİN ÖDENEN FAİZ KOM		350,00	
	2159.03.003	AKREDİTİF AÇILIŞ GİDERİNİN ÖDENEN FAİZ KOM		750,00	
	3159.03.004	AKREDİTİF AÇILIŞ GİDERİNİN ÖDENEN FAİZ KOM		2.000,00	
	4159.03.005	AKREDİTİF AÇILIŞ GİDERİNİN ÖDENEN FAİZ KOM		300,00	
	5191	AKREDİTİF AÇILIŞ GİDERİNİN ÖDENEN FAİZ KOM		1.800,00	
	6102	AKREDİTİF AÇILIŞ GİDERİNİN ÖDENEN FAİZ KOM			4.900,00
	7360.01	AKREDİTİF AÇILIŞ GİDERİNİN ÖDENEN FAİZ KOM			300,00
	8				

Hesap adı: _____ Toplam: 5.200,00 TL Borç / 5.200,00 TL Alacak
Hesap bakiyesi: 0,00
Merkez adı: _____

Fig. Şirket başı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeri Ara Sil Yaz Oku Resim Dök Ekm Önce Sonra

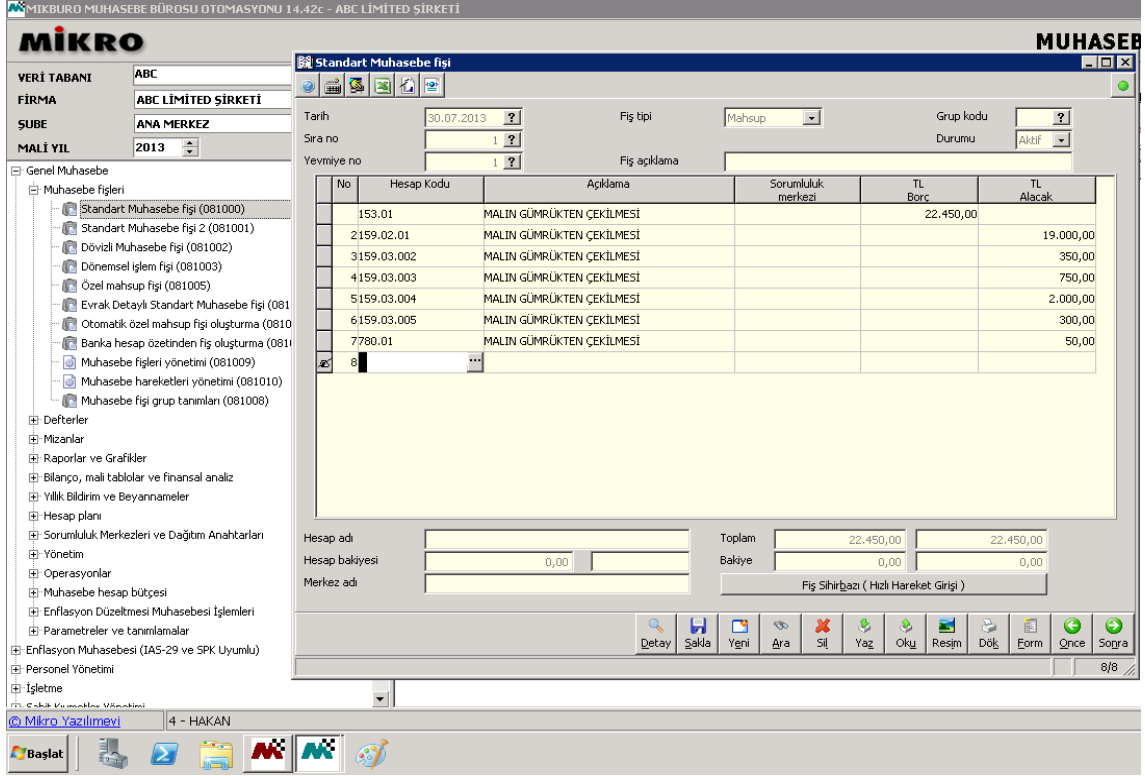
8/8

Mal gümrükten çekilmiştir. Bu sırada döviz kuru 1,905 TL olduğu için 50,00 TL kur farkı oluşmuştur.

30.07.2013

153 – TİCARİ MALLAR Hs.	22.450,00
153 – 01. Muhtelif Bilgisayar Malzemeleri	
159 – VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	22.400,00
159 – 02. Yurtdışı Avanslar	
159 – 02.001. Mal Bedeli	19.000,00
159 – 03.002. Faiz ve Banka Komisyonu	350,00
159 – 03.003. Akreditif Gideri	750,00
159 – 03.004. Gümrük Vergisi	2.000,00
159 – 03.005. Komisyon ve Diğer Giderler	300,00
780 – FİNANSMAN GİDERLERİ Hs.	50,00
780 – 01. Kur Giderleri	

//



3.2.3. İnternet Üzerinden Fiziki Olarak Alınan Yurtiçi Alışların Vergilendirilmesi ve Muhasebe Kayıtları

Elektronik ticarete yurtiçi fiziki malların alımında da geleneksel ticaretteki muhasebe kayıtlarının aynısı yapılmaktadır. Konuyu daha iyi anlamamız için ABC Ltd. Şti.'nin mal alışı kayıtlarına bakmamız yerinde olacaktır.

ABC Ltd.Şti. sipariş almış olmasına rağmen kendisinde kalmayan 4 GB DDR3 Ram'i başka bir firmadan internet ortamında sipariş verip ödemesini yaparak KDV Dahil 94,40 TL almıştır.

_____ 15.07.2013 _____	
159 – VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI Hs.	80,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	14,40
102 – BANKALAR Hs.	94,40
_____ // _____	

MİKRO MUHASEBE BÜROSU OTOMASYONU 14.42c - ABC LIMITED ŞİRKETİ

MİKRO **MUHASEBE**

VERİ TABANI: ABC
 FİRMA: ABC LIMITED ŞİRKETİ
 ŞUBE: ANA MERKEZ
 MALİ YIL: 2013

Tarih: 15.07.2013 ?
 Sıra no: 1 ?
 Yevmiye no: 1 ?
 Fiş tipi: Mahsup
 Grup kodu: ?
 Durumu: Aktif

Fiş açıklama:

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
	159.02.01	MAL ALIM		80,00	
	2191	MAL ALIM		14,40	
	3102	MAL ALIM			94,40
4					

Hesap adı: Toplam: 94,40 TL Borç / 94,40 TL Alacak
 Hesap bakiyesi: 0,00 Bakiye: 0,00
 Merkez adı: Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dök Eform Önce Sonra

4/4

© Mikro Yazılım 4 - HAKAN

Başlat

Sipariş edilen mal ertesi günü kargo ile teslim alınmıştır.

16.07.2013

153 – TİCARİ MAL Hs. 80,00

159 – VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI Hs.

80,00

//

MİKRO MUHASEBE BÜROSU OTOMASYONU 14.42c - ABC LİMİTED ŞİRKETİ

MİKRO **MUHASEBE**

VERİ TABANI: ABC
 FİRMA: ABC LİMİTED ŞİRKETİ
 ŞUBE: ANA MERKEZ
 MALİ YIL: 2013

Tarih: 16.07.2013 ?
 Sıra no: 1 ?
 Yevmiye no: 1 ?
 Fiş tipi: Mahsup
 Grup kodu: ?
 Durumu: Aktif

Genel Muhasebe
 Muhasebe fişleri
 Standart Muhasebe fişi (081000)
 Standart Muhasebe fişi 2 (081001)
 Dövizli Muhasebe fişi (081002)
 Dönemsel işlem fişi (081003)
 Özel mahsup fişi (081005)
 Evrak Detaylı Standart Muhasebe fişi (081006)
 Otomatik özel mahsup fişi oluşturma (081007)
 Banka hesap özeti fişi oluşturma (081008)
 Muhasebe fişleri yönetimi (081009)
 Muhasebe hareketleri yönetimi (081010)
 Muhasebe fişi grup tanımları (081006)

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
153.01		TİCARİ MALIN DEPOYA ALIMI		80,00	
2159.02.01		TİCARİ MALIN DEPOYA ALIMI			80,00
3					

Hesap adı: Toplam: 80,00 / 80,00
 Hesap bakiyesi: 0,00 / 0,00
 Merkez adı: Bakiye: 0,00 / 0,00
 Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dökt Form Önce Sonra

3/3

Mikro Yazılımı 4 - HAKAN

Başlat

Kargo bedeli ABC Ltd. Şti. tarafından karşılanmış olup kasadan KDV Dahil 11,80 TL ödeme yapılmıştır.

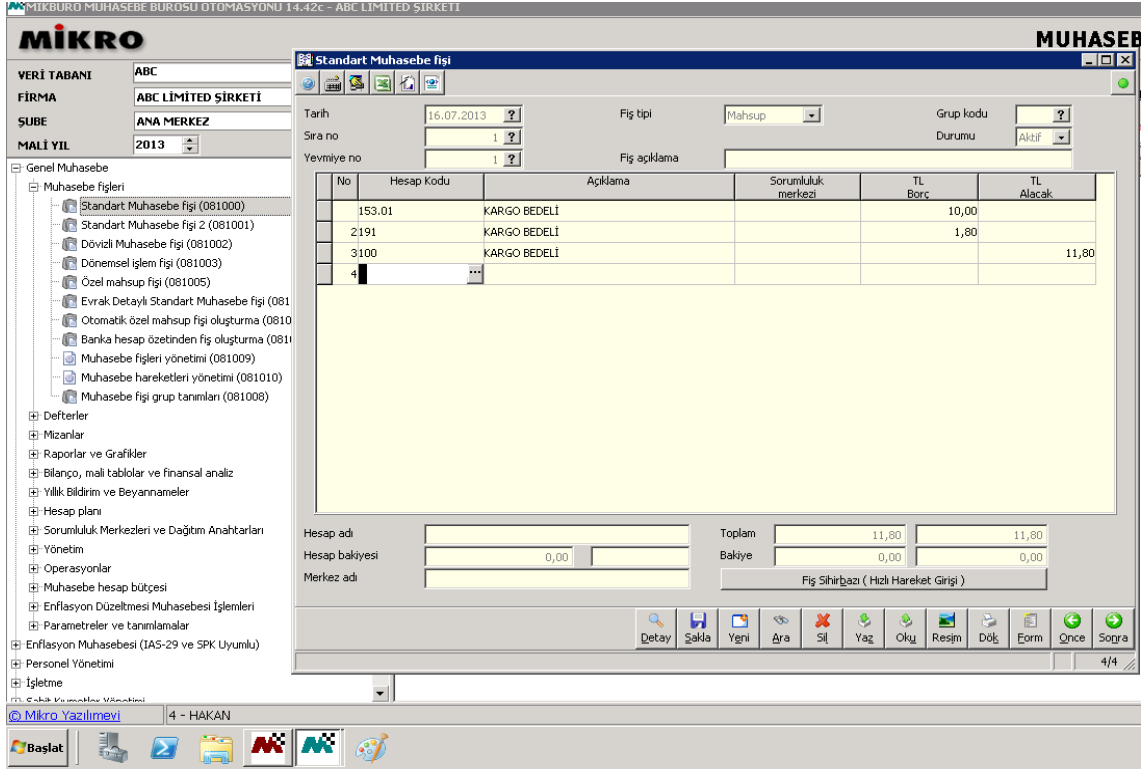
_____ 16.07.2013 _____

153 – TİCARİ MAL Hs. 10,00
 191 – İNDİRİLECEK KDV Hs. 1,80

100 – KASA Hs. 11,80

Kargo Bedelinin Ödenmesi

_____ // _____



RAM'in daha sonra arızalı olduğu anlaşılmış satın alınan firma ile yapılan görüşme neticesinde malın iadesine karar verilmiştir. Bunun sonucunda mal iade edilerek bedel bankadaki hesaba alınmıştır.

20.07.2013

102 – BANKALAR Hs.	94,40
659 – DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	10,00

153 – TİCARİ MAL Hs.	90,00
391 – HESAPLANAN KDV Hs.	14,40
//	

Standart Muhasebe fişi

Tarih: 20.07.2013 ? | Fiş tipi: Mahsup | Grup kodu: ? | Durumu: Aktif

Sıra no: 1 ? | Yevmiye no: 1 ? | Fiş açıklama:

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
	102.02	ALINAN TİCARİ MALLARIN İADESİ		94,40	
	2659	ALINAN TİCARİ MALLARIN İADESİ		10,00	
	3153.01	ALINAN TİCARİ MALLARIN İADESİ			90,00
	4391	ALINAN TİCARİ MALLARIN İADESİ			14,40
5		...			

Hesap adı: | Toplam: 104,40 | 104,40

Hesap bakiyesi: 0,00 | Bakiye: 0,00 | 0,00

Merkez adı: | Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay | Sakla | Yeni | Ara | Sil | Yaz | Oku | Resim | Dök | Form | Önce | Sonra

Fiziki ürünlerin iade işlemleri yukarıdaki gibi gerçekleşmekle birlikte dijital ürünlerde durum muhasebe kaydı olarak benzer olsa da fiili olarak mal tesliminde farklılık arz etmektedir. Dijital ürünlerin iadesinde ürünün fiziki olarak teslimi olmayıp ürünün kullanılması için gerekli olan şifrenin iptali yoluyla ilgili dijital ürün artık kullanılamaz hale gelmektedir.

3.2.4. İnternet Üzerinden Yurtdışından Dijital Alışların Vergilendirilmesi ve Muhasebe Kayıtları

ABC Ltd.Şti., yurtdışındaki bir işletmeden *Türkiye’de satmak üzere* dijital ortamda antivirüs yazılım programı satın almaya karar vermiş ve bununla ilgili olarak 5.000,00 USD (9.500,00 TL) (1\$=1,90 TL) ödemeyi bankadaki akreditif hesabı aracılığı ile ödemiştir.

_____ 10.07.2013 _____

159 – VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI Hs.	9.500,00	
159 – 02. Yurtdışı Avanslar		
159 – 02.01. Hizmet Bedeli		
300 – BANKA KREDİLERİ Hs.		
300 – 01. İthalat Kredileri		9.500,00

Aracı Bankada Akreditifi Hesabı Açtırıldığında

_____ // _____

MİKRO MUHASEBE BÜROSU OTOMASYONU 1.4.42c - ABC LIMITED ŞİRKETİ

MİKRO **MUHASEBE**

VERİ TABANI: ABC
 FİRMA: ABC LIMITED ŞİRKETİ
 ŞUBE: ANA MERKEZ
 MALİ YIL: 2013

Standart Muhasebe fişi
 Tarih: 10.07.2013
 Fiş tipi: Mahsup
 Grup kodu:
 Sera no: 1
 Durumu: Aktif
 Yevmiye no: 1
 Fiş açıklama:
 No: Hesap Kodu: Açıklama: Sorumluluk merkezi: TL Borç: TL Alacak

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
159.02.02		ARACI BANKADA AKREDİTİF HESABI AÇTIRMA		9.500,00	
2300.01		ARACI BANKADA AKREDİTİF HESABI AÇTIRMA			9.500,00

Hesap adı:
 Hesap bakiyesi: 0,00
 Merkez adı:
 Toplam: 9.500,00
 Bakiye: 9.500,00
 Fiş Sıhırbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Baslat

İthal edilen hizmet bedeli ile ilgili olarak, faiz ve banka komisyonu 200,00 TL, akreditif gideri 500,00 TL ve 150,00 TL komisyon gideri olmak üzere toplam 850,00 TL ödenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu 24. Maddesine göre satın alınan hizmetin niteliğinin gayri maddi hak olması nedeni ile %20 stopaj uygulanması gerekmektedir. Ayrıca hizmet ithalatından dolayı da sorumlu sıfatı ile %18 KDV ödenmesi gerekmektedir.

15.07.2013	
159 – VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI Hs.	2.750,00
159 – 02. Yurtdışı Avanslar	
159 – 02.002. Faiz ve Banka Komisyonu	200,00
159 – 02.003. Akreditif Gideri	500,00
159 – 02.004. Komisyon ve Diğer Giderler	2.050,00
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	1.710,00
191 – 01. Alış KDV	
102 – BANKALAR Hs.	850,00
360 – 02. SORUMLU SIFATI İLE KDV (%18)	1.710,00
360 – 01. ÖDENECEK G.V. (KVK.24 Md.%20)	1.900,00

Akreditif açılış giderinin, ödenen faiz, komisyon

Giderlerinin, KDV'nin ve Gelir Vergisi Stopajının Kaydı

//

Standart Muhasebe fiş

Tarih: 15.07.2013 ? Fiş tipi: Mahsup Grup kodu: ?
Sıra no: 1 ? Durumu: Aktif
Yevmiye no: 1 ? Fiş açıklama:

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
1	1159.03.002	AKREDİTİF AÇILIŞ GİDERLERİ ÖDENEN FAİZ KOM		200,00	
2	2159.03.003	AKREDİTİF AÇILIŞ GİDERLERİ ÖDENEN FAİZ KOM		500,00	
3	3159.03.005	AKREDİTİF AÇILIŞ GİDERLERİ ÖDENEN FAİZ KOM		2.050,00	
4	4191	AKREDİTİF AÇILIŞ GİDERLERİ ÖDENEN FAİZ KOM		1.710,00	
5	5102.02	AKREDİTİF AÇILIŞ GİDERLERİ ÖDENEN FAİZ KOM			850,00
6	6360.02	AKREDİTİF AÇILIŞ GİDERLERİ ÖDENEN FAİZ KOM			1.710,00
7	7360.01	AKREDİTİF AÇILIŞ GİDERLERİ ÖDENEN FAİZ KOM			1.900,00
8					

Hesap adı: SORUMLU SIFATIYLA ÖDENEN KDV Toplam: 4.460,00 / 4.460,00
Hesap bakiyesi: 0,00 BORÇ Bakiye: 0,00 / 0,00
Merkez adı: Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dök Form Önce Sonra

İlgili yazılım internet üzerinden dijital olarak ABC Ltd.Şti.'nin server bilgisayarına yurtdışı işletme tarafından aktarılmıştır.

17.07.2013		
153 – TİCARİ MAL Hs.		12.250,00
153 – 08. Antivirüs Yazılımları		
159 – VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		12.250,00
159 – 02. Yurtdışı Avanslar		
159 – 02.001. Hizmet Bedeli		9.500,00
159 – 02.002. Faiz ve Banka Komisyonu		200,00
159 – 02.003. Akreditif Gideri		500,00
159 – 02.004. Komisyon ve Diğer Giderler		2.050,00

Yazılımın Bilgisayara aktarılması

//

Standart Muhasebe fişi

Tarih: 17.07.2013 ? Fiş tipi: Mahsup Grup kodu: ?
Sıra no: 1 ? Durumu: Aktif
Yevmiye no: 1 ? Fiş açıklama:

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
1	1153.03	ANTİVİRÜS PROGRAMI ALIM		12.250,00	
2	159.02.02	ANTİVİRÜS PROGRAMI ALIM			9.500,00
3	159.03.002	ANTİVİRÜS PROGRAMI ALIM			200,00
4	159.03.003	ANTİVİRÜS PROGRAMI ALIM			500,00
5	159.03.005	ANTİVİRÜS PROGRAMI ALIM			2.050,00
6					

Hesap adı: HİZMET BEDELİ Toplam: 12.250,00 TL Borç / 12.250,00 TL Alacak
Hesap bakiyesi: 0,00 BORÇ Bakiye: 0,00 TL Borç / 0,00 TL Alacak
Merkez adı: Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dök Form Önce Sonra

3.2.5. İnternet Üzerinden Yurtiçinden Dijital Alışların Vergilendirilmesi ve Muhasebe Kaydı

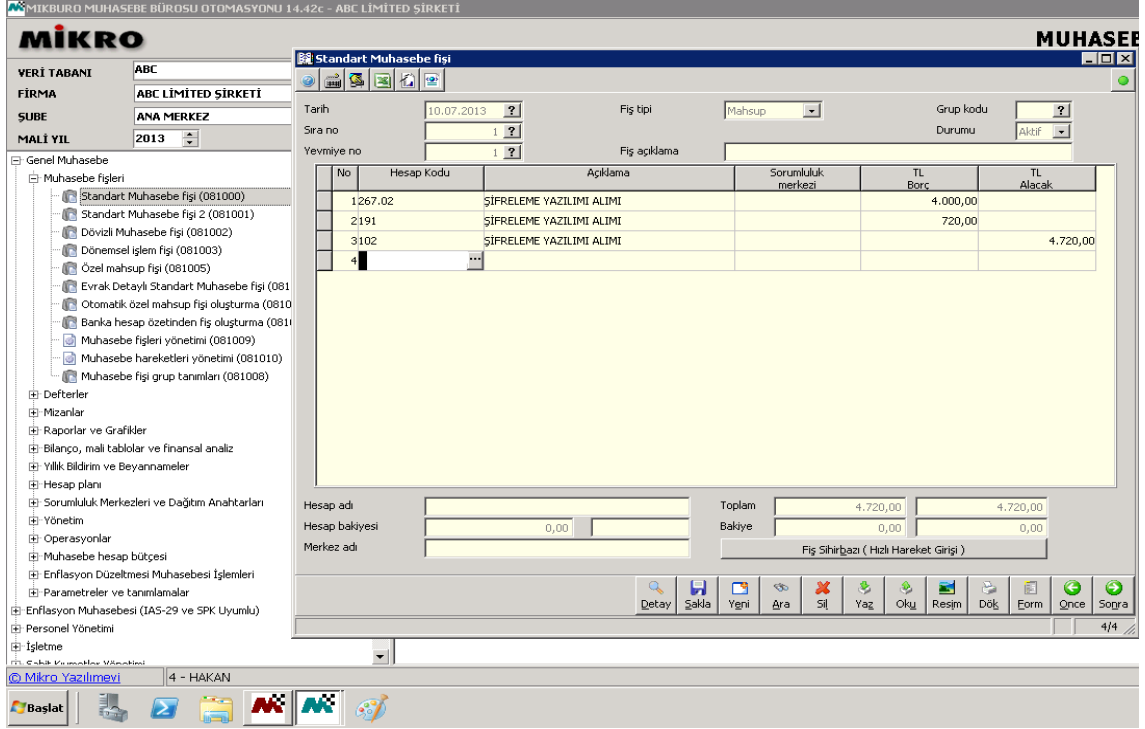
ABC Ltd.Şti. yurtiçindeki bir işletmeden *işletmede kullanmak üzere* şifreleme yazılımı almak için ilgili işletmeye KDV dahil 4.720,00 TL bankadan ödemede bulunmuştur. Aynı gün satıcı firma şifreleme yazılımını ABC Ltd.Şti.'nin bilgisayarına internet üzerinden yüklemiştir. (KDV %18)

10.07.2013

267 – DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR Hs.	4.000,00	
267 – 01. Şifreleme Yazılımları		
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.		720,00
102 – BANKALAR Hs.		4.720,00

Şifre yazılım alımı

//



3.2.6. İnternet Üzerinden Yurtdışına Fiziki Olarak Yapılan Satışların Vergilendirilmesi ve Muhasebe Kaydı

ABC Ltd.Şti. yurt dışındaki bir işletmeye 20.000 \$ tutarındaki 20 adet dizüstü bilgisayar satılacağına dair internet üzerinden sipariş almıştır. İhrac edilecek malın tüm yasal işlemleri ihracat departmanınca tamamlanmış ve mallar gümrüğe teslim edilmiştir. İhracat gümrük beyannamesinin fiili ihracat tarihi 15.08.2013'tür. ihracatın teslim şekli FOB, ödeme şekli vadeli akreditiftir. Gümrük beyannamesi fiili ihracat tarihindeki T.C Merkez Bankası alış kuru 1\$ = 1,90 TL'dir.

(İhracatın KDV beyannamesinde beyan edilmesi gereken ay, fiili ihracat tarihinin ait olduğu aydır. İşletme sürekli envanter yönetimini kullanmakta olup satılan ticari malın maliyeti 28.000,00 TL'dir.)

NOT: İhracat maliyetine giren harcamaların KDV'leri iade talebi ile geri alınabildiğinden bu gibi harcamaların KDV'leri 192 – DİĞER KDV Hs.'nın İadesi Talep Edilen KDV Hs'nda izlenir.

15.07.2013

120 – ALICILAR Hs.

38.000,00

120 – 01. Yurt dışı Alıcılar Hs.

601 – YURTDIŞI SATIŞLAR Hs.

38.000,00

601 – 01. Fiziki Mal satışları

A-1735577 nolu Fatura, 75737 nolu Gümrük çıkış beyannamesi ile yapılan ihracat kaydı

//

15.07.2013

621 – SATILAN TİCARİ MALIN MALİYETİ Hs.

28.000,00

153 – TİCARİ MAL Hs.

28.000,00

Satış Maliyetinin Kaydı

//

MİKRO MUHASEBE BÜROSU OTOMASYONU 14.42c - ABC LİMİTED ŞİRKETİ

MİKRO **MUHASEBE**

VERİ TABANI: ABC
FİRMA: ABC LİMİTED ŞİRKETİ
ŞUBE: ANA MERKEZ
MALİ YIL: 2013

Standart Muhasebe fişi

Tarih: 15.07.2013 ?
Sıra no: 1 ?
Yevmiye no: 1 ?
Fiş tipi: Mahsup
Grup kodu: ?
Durumu: Aktif

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
120.01		A-1735577 NOLU FATURA 75737 NOLU GÇB İLE Yİ		38.000,00	
2601		A-1735577 NOLU FATURA 75737 NOLU GÇB İLE Yİ			38.000,00

Hesap adı: YURT DIŞI SATIŞLAR
Hesap bakiyesi: 0,00 BORÇ
Merkez adı:
Toplam: 38.000,00 / 38.000,00
Bakiye: 0,00 / 0,00

Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Döğ Form Önce Sonra

2/2

Mikro Yazılımı 4 - HAKAN

Başlat

MİKRO MUHASEBE BÜROSU OTOMASYONU 14.42c - ABC LİMİTED ŞİRKETİ

MİKRO **MUHASEBE**

VERİ TABANI: ABC
 FİRMA: ABC LİMİTED ŞİRKETİ
 ŞUBE: ANA MERKEZ
 MALİ YIL: 2013

Standart Muhasebe fişi
 Tarih: 15.07.2013
 Fiş tipi: Mahsup
 Grup kodu: ?
 Sıra no: 1
 Durumu: Aktif
 Yevmiye no: 1

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
621		YAPILAN İHRACATIN MALİYETİ		28.000,00	
2153.01		YAPILAN İHRACATIN MALİYETİ			28.000,00
3					

Hesap adı: MUHTELİF BİLGİSAYAR MALZEMELERİ
 Hesap bakiyesi: 0,00 BORÇ
 Merkez adı:
 Toplam: 28.000,00
 Bakiye: 0,00
 Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dök Form Once Sonra

Mikro Yazılımı 4 - HAKAN

15.08.2013 ihracat tarihli ve 1\$ = 1,90 TL'den kayıtlı 20.000 \$'lık yurt dışına ihraç edilen mal bedeli 07.09.2013 tarihinde yabancı para (\$) olarak hesaba aktarılmıştır. Tahsilatın yapıldığı günkü döviz alış kuru 1\$ = 2,00 TL'dir.

20.07.2013

102 – BANKALAR Hs.	40.000,00
102 – 01. Dolar Hs.	
120 – ALICILAR Hs.	
120 – 01. Yurt Dışı Alıcılar Hs.	38.000,00
601 – YURTDIŞI SATIŞLAR Hs.	2.000,00
601 – 01. İhracat Kur Farkı Gelirleri Hs.	

İhracat bedelinin bankaya aktarılması

MİKRO MUHASEBE BURSU OTOMASYONU 14.42c - ABC LIMITED ŞİRKETİ

MİKRO **MUHASEBE**

VERİ TABANI: ABC
 FİRMA: ABC LIMITED ŞİRKETİ
 SUBE: ANA MERKEZ
 MALİ YIL: 2013

Standart Muhasebe fişi
 Tarih: 20.07.2013 ?
 Sıra no: 1 ?
 Yevmiye no: 1 ?
 Fiş tipi: Mahsup
 Grup kodu: ?
 Durumu: Aktif

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
	102	DÖVİZİN BANKA HESABA AKTARILMASI		40.000,00	
	2120.01	DÖVİZİN BANKA HESABA AKTARILMASI			38.000,00
	3601	DÖVİZİN BANKA HESABA AKTARILMASI			2.000,00
4					

Hesap adı: _____ Toplam: 40.000,00 / 40.000,00
 Hesap bakiyesi: 0,00 Bakiye: 0,00 / 0,00
 Merkez adı: _____

Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Döç Eorm Önce Sonra

4/4

(NOT: Cari dönemden sonraki yılda gelen ihracat bedelinde; kur farkı karı 646.KAMBİYO KARLARI Hs.'nda ihracat kur farkı karlarında izlenir. Kur farkından doğan zararlar ise cari dönemde ihracat bedelinin gelmesi durumunda 612 – DİĞER İNDİRİMLER Hs.'nın alt hesabında İhracat Kur Farkı Giderleri Hs'nda, cari dönemden sonraki yılda gelen ihracat bedeli ise 656 – KAMBİYO ZARARLARI Hs.'nın İhracat Kur Farkı Zararları Hs.'nda izlenir.)

İhracat mal bedelinin döviz tevdiat hesabına kaydından sonra, döviz alım belgesi (DAB) ile TL'ye çevrilmiş ve TL mevduat hesabına aktarması yapılmıştır.

20.07.2013

102 – BANKALAR Hs.	40.000,00
102 – 02. Ticari Mevduat Hs.	
102 – BANKALAR Hs.	
102 – 01. Dolar Hs.	40.000,00

Dolar hesabından TL mevduat hesabına virman

//

MİKRO MUHASEBE BÜROSU OTOMASYONU 14.42c - ABC LİMİTED ŞİRKETİ

MİKRO **MUHASEBE**

VERİ TABANI: ABC
 FİRMA: ABC LİMİTED ŞİRKETİ
 ŞUBE: ANA MERKEZ
 MALİ YIL: 2013

Tarih: 20.07.2013
 Sıra no: 1
 Yevmiye no: 1
 Fiş tipi: Mahsup
 Grup kodu: ?
 Durumu: Aktif

Fiş açıklama: _____

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
1	1102.02	DOLAR HESABINDAN TL HESABINA YIRMAN		40.000,00	
2	2102.01	DOLAR HESABINDAN TL HESABINA YIRMAN			40.000,00
3					

Hesap adı: _____ Toplam: 40.000,00 / 40.000,00
 Hesap bakiyesi: 0,00 Bakiye: 0,00 / 0,00
 Merkez adı: _____

Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dökt Eorm Önce Sonra

3/3

Mikro Yazılımı 4 - HAKAN

Başlat

İhracat mal bedelinin tahsili için 2.000,00 TL'lik banka masrafının banka hesabına kayıt edildiği banka dekontuyla bildirilmiştir. Ayrıca aynı tarihte Gümrük Müşavirliği şirketine hizmet bedeli olarak KDV hariç 1.000,00 TL ödenmiştir. (KDV% 18)

22.07.2013

780 – FİNANSMAN GİDERLERİ Hs.	2.000,00
780 – 01. İhracat Bedeli Banka Masrafları Hs.	
760 – PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ Hs.	1.000,00
760 – 01. İhr. Yurt İçi Güm.Kom.Giderleri	
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs.	180,00
102 – BANKALAR Hs.	3.180,00

İhracat giderlerinin ödenmesi

//

MİKRO MUHASEBE BÜROSU OTOMASYONU 14.42c - ABC LIMITED ŞİRKETİ

MİKRO **MUHASEBE**

VERİ TABANI: ABC
 FİRMA: ABC LIMITED ŞİRKETİ
 ŞUBE: ANA MERKEZ
 MALİ YIL: 2013

Standart Muhasebe fişi

Tarih: 22.07.2013 ?
 Sıra no: 1 ?
 Yevmiye no: 1 ?
 Fiş tipi: Mahsup
 Grup kodu: ?
 Durumu: Aktif

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
1780.02		İHRACAT GİDERLERİNİN ÖDENMESİ		2.000,00	
2760.01		İHRACAT GİDERLERİNİN ÖDENMESİ		1.000,00	
3191		İHRACAT GİDERLERİNİN ÖDENMESİ		180,00	
4102.02		İHRACAT GİDERLERİNİN ÖDENMESİ			3.180,00
5					

Hesap adı: TİCARİ MEVDUAT HESABI
 Hesap bakiyesi: 0,00 BORÇ
 Merkez adı:
 Toplam: 3.180,00 TL Borç / 3.180,00 TL Alacak
 Bakiye: 0,00 TL Borç / 0,00 TL Alacak

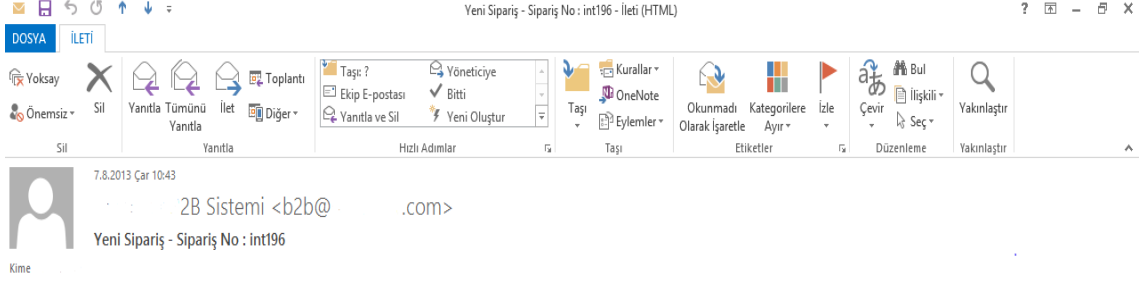
Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dök Eorm Önce Sonra

4/5

3.2.7. İnternet Üzerinden Yurtiçine Fiziki Olarak Yapılan Satışların Vergilendirilmesi ve Muhasebe Kaydı

İşletmeye 07.08.2013 tarihinde 1 adet PC için hard disk (63,86 TL+KDV), 1 adet ATI power color VGA (75,95 TL+KDV) ve 1 adet 1 GB DDR2 (29,99 TL+KDV) ram siparişi alınmıştır. Satılan ticari malların maliyeti ise 121,29 TL'dir. (KDV Oranı %18'dir.)



B 2B Sistemi Slip Bilgisi		7 Ağustos 2013 Çarşamba	
BAYİ BİLERİ			
Bayi Kodu			
Ünvan			
Kullanıcı			
Ürün Adı	Adet	Fiyat	Toplam TL.
HDD_PC-3.5 160GB SEAGATE 7200 2MB IDE (3160215ACE	1	33,00-USD	63,86
VGA_ATI-POWERCOLOR HD5570 1GB DDR2 (128Bit) 16x	1	39,25-USD	75,95
RAM-PC KINGSTON 1GB 667MHz DDR2 PC5300 (KUTUSUZ)	1	15,50-USD	29,99

Ödeme ile ilgili olarak Müşteri Murat Şimşek kredi kartını kullanmış ve toplam 200,36 TL'lik ödemeyi 3 taksit yaptırmıştır. Fatura kesilerek mal kargoya verilmiştir. İşletme sürekli envanter yönetimini kullanmaktadır. Firma yukarıdaki şekilde de görüldüğü üzere elektronik ticaretin işleyişinde B2B (Business to Business) sistemini kullanmaktadır.

07.08.2013	
120 – ALICILAR Hs.	200,36
600 – YURT İÇİ SATIŞLAR Hs.	169,80
391 – HESAPLANAN KDV Hs.	30,56
<i>Satış</i>	
//	
07.08.2013	
621 – SATILAN TİCARİ MALIN MALİYETİ Hs.	121,29
153 – TİCARİ MAL Hs.	121,29
<i>Satış Maliyetinin Kaydı</i>	
//	

Standart Muhasebe fişi

Tarih: 07.08.2013 ? Fiş tipi: Mahsup Grup kodu: ?
Sıra no: 1 ? Durumu: Aktif
Yevmiye no: 1 ? Fiş açıklama:

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
	120.02	MALIN ALICIYA KARGOLANMASI		200,36	
	2600	MALIN ALICIYA KARGOLANMASI			169,80
	3391	MALIN ALICIYA KARGOLANMASI			30,56
4	...				

Hesap adı: Toplam: 200,36 TL Borç / 200,36 TL Alacak
Hesap bakiyesi: 0,00 Bakiye: 0,00 TL Borç / 0,00 TL Alacak
Merkez adı: Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dök Form Önce Sonra

Standart Muhasebe fişi

Tarih: 07.08.2013 ? Fiş tipi: Mahsup Grup kodu: ?
Sıra no: 1 ? Durumu: Aktif
Yevmiye no: 1 ? Fiş açıklama:

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
	621	SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ		121,29	
	2153.01	SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ			121,29
3	...				

Hesap adı: Toplam: 121,29 TL Borç / 121,29 TL Alacak
Hesap bakiyesi: 0,00 Bakiye: 0,00 TL Borç / 0,00 TL Alacak
Merkez adı: Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dök Form Önce Sonra

Ödeme Bilgisi - İleti (HTML)

DOSYA İLETİ

7.8.2013 Çar 14:23

ABC Ltd.Şti. 2B Sistemi <b2b@ abc.com

Ödeme Bilgisi

Kime Mikroses

B 2B Sistemi Slip Bilgisi		07 Ağustos 2013 Çarşamba
BAYİ BİLERİ		
Bayi Kodu	37461	
Ünvan	Arkadaş Bilgisayar	
Kullanıcı		
KART BİLGİLERİ		
Kart Sahibi	murat şimşek	
Kart Numarası	5571-XXXX-XXXX-2571	
Taksit Şekli	AKBANK - 3Taksit(%0,00)	
Toplam Tutar	200,36 TL	
Döviz Kuru	USD:1,9350 EUR:2,5700	

Toplam satış tutarı olan 200,36 TL miktarınca ABC Ltd. Şti. nin alacaklı olduğunu, Murat ŞİMŞEK adına ABC Ltd. Şti. ne ödemiş bulunduğumu, ilgili firma ile aramda oluşabilecek anlaşmazlıklardan dolayı ABC Ltd. Şti. ni sorumlu tutmayacağımı beyan ve taahhüt ederim.

KART SAHİBİ / İMZA

Aynı gün ABC Ltd. Şti'nin bankadaki hesabına 200,36 TL tutarındaki para geçmiştir.

07.08.2013

108 – DİĞER HAZIR DEĞERLER Hs. 200,36

108 – 01. Kredi Kartlı Satışlardan Alacaklar

120 – ALICILAR Hs.

200,36

Siparişin Alınması Ve Kredi Slipinin Çekilmesi

//

Standart Muhasebe fişi

Tarih: 07.08.2013 ? Fiş tipi: Mahsup Grup kodu: ?
Sıra no: 1 ? Durumu: Aktif
Yevmiye no: 1 ? Fiş açıklama:

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
	1102.02	ÇEKİLEN KART BEDELİNİN HESABA GEÇMESİ		200,36	
	2108.01	ÇEKİLEN KART BEDELİNİN HESABA GEÇMESİ			200,36
3	...				

Hesap adı: _____ Toplam: 200,36 TL Borç / 200,36 TL Alacak
Hesap bakiyesi: 0,00 Bakiye: 0,00
Merkez adı: _____ Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dök Form Önce Sonra

Malın alıcıya ulaştırılması için kargo şirketine %18 KDV dahil 9,50 TL ödenmiştir.

————— 07.08.2013 —————

760 – PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ Hs. 8,05
191 – İNDİRİLECEK KDV Hs. 1,45

100 – KASA Hs. 9,50

Kargo Bedelinin Ödenmesi

————— // —————

MİKRO MUHASEBE BÜROSU OTOMASYONU 14.42c - ABC LİMİTED ŞİRKETİ

MİKRO **MUHASEBE**

VERİ TABANI: ABC
FİRMA: ABC LİMİTED ŞİRKETİ
ŞUBE: ANA MERKEZ
MALİ YIL: 2013

Standart Muhasebe fişi

Tarih: 07.08.2013 ?
Sıra no: 1 ?
Yevmiye no: 1 ?
Fiş tipi: Mahsup
Grup kodu: ?
Durumu: Aktif

No	Hesap Kodu	Açıklama	Sorumluluk merkezi	TL Borç	TL Alacak
760.02		YURT İÇİ MAL TESLİMİ KARGO BEDELİ		8,05	
2191		YURT İÇİ MAL TESLİMİ KARGO BEDELİ		1,45	
3100		YURT İÇİ MAL TESLİMİ KARGO BEDELİ			9,50
4					

Hesap adı: _____ Toplam: 9,50 / 9,50
Hesap bakiyesi: 0,00 Bakiye: 0,00 / 0,00
Merkez adı: _____

Fiş Sihirbazı (Hızlı Hareket Girişi)

Detay Sakla Yeni Ara Sil Yaz Oku Resim Dök Form Önce Sonra

4/4

© Mikro Yazılımı 4 - HAKAN

Başlat

Elektronik ticarete karşılaşılabilecek belli başlı alım ve satım türlerine yukarıdaki örneklerde yer verilerek konunun daha iyi anlaşılması amaçlanmıştır. Buraya kadar incelenen üç bölüm sonucunda elektronik ticaretin durumu ve geleceği ile ilgili çıkarımlarımız sonuç bölümünde irdelenerek inceleme konusu yapılmıştır.

3.3. SONUÇ VE ÖNERİLER

Son çeyrek yüzyılda ortaya çıkan bilgisayar ve internetin tüm toplumlar arasında yaygınlaşması insanlık tarihindeki diğer gelişmelere bakıldığında daha hızlı gerçekleşmiştir. İnternet sayesinde bilgiye ulaşmak, paylaşmak ve bunun çeşitli alanlara uygulanması insanlar arasındaki iletişimin üst düzeye çıkmasını ve bilginin bütün toplumlarda en önemli unsur haline gelmesine sebep olmuştur. Bilgi ve iletişim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler ekonominin bütün alanlarında üretimin ve verimliliğin artmasını sağlamıştır. Ekonominin alanlarından biri olan ticaretin internet ortamında yapılması başlangıçta belli başlı ürünlerde olsa da bugün geldiğimiz nokta da neredeyse bütün mal hizmetlerin ticaretini kapsar hale gelmiştir. Günümüzde işletmeler artık çok büyük işyerleri açarak rekabet etmek yerine elektronik ticaretle daha önce ulaşamadığı kitlelere ulaşarak rekabet üstünlüğü elde etmektedir. Bilgiyi ve teknolojiyi daha iyi kullanan işletmeler diğer işletmelere göre globalleşen dünyada daha iyi rekabet edebilmekte ve ulusal ve uluslararası ekonomik alanda daha önde yer alabilmektedirler.

Elektronik ticaretin küresel olarak gelişmesi ile merkezi otoriteler ulusal ve uluslararası alanda gerçekleşen elektronik ticaretin nasıl bir sistem içinde gerçekleşebileceğini belirlemek amacıyla çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. Bu düzenlemeler beraberinde yeni fırsatlar ortaya çıkarmış olup işletmeleri rekabetçi bir yapının oluşturulmasına doğru yönlendirdiğinden ekonomik altyapı da geleneksel ticarete kıyasla değişmektedir. Elektronik ticaretin sağladığı avantajlardan bazıları olan pazarın oluşması, ürünlerin müşterilere pazarlanmasının artık arama motorları veya sosyal paylaşım araçları üzerinden yapılması, zaman ve mekan kavramlarını ortadan kaldırması, maliyetleri düşürmesi gibi etkenler göz önünde bulundurulduğunda, elektronik ticaretin geleneksel ticarete kıyasla belirgin bir üstünlüğü olduğu görülmektedir.

Elektronik ticaretin yeni bir ticaret türü olarak ortaya çıkması ve nasıl bir gelişim yolu izleyeceğinin tam olarak bilinmemesi, onun ekonomik etkilerini tam olarak belirlememizi olanaksız hale getirmektedir. Çalışmanın daha önceki bölümlerinde yer alan istatistiki verilere bakılarak elektronik ticaret hacminin önümüzdeki yıllarda daha da artarak büyüyeceği ve elektronik ticaretin ağırlığını daha çok bilgisayar yazılımı gibi bilgi yoğun sektörlerde kendini göstereceği söylenebilir. Bazı sektörler ya da meslekler kısmen ya da tamamen ortadan kaybolurken yerine farklı meslekler ve sektörler girecektir. Örneğin web sitelerinin ortaya çıkması ve yeni Türk Ticaret Kanunu'nun belli koşullarda web sitesi kurulmasını zorunlu hale getirmesi ile web tasarımcılığı giderek önemi artan meslek gruplarından biri haline gelmiştir.

Elektronik ticaretin teknolojik gelişmelere paralel olarak gelişmesiyle ekonomik ve sosyal hayatta bu gelişmelerle eşzamanlı olarak birçok yönden değişme sürecine girecektir. E-devlet gibi düzenlemelerle kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi, çalışma koşullarının değiştirilmesi, ticari işleyiş kurallarının değişmesi elektronik ticaretin gelişmesine paralel olarak etkilenmesi beklenen alanlardan sadece birkaçıdır. Söz konusu bu değişimler sadece bölgesel nitelikte olmayıp küresel olarak tüm dünyayı etkileyecektir. Örneğin internet üzerinden her mesleğin ya da hizmetin yapılmasını simgeleyen ve elektronik anlamına gelen "e" harfi birçok alanda hayatımıza girmiştir.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler uluslararası piyasalarda elektronik ticaret vasıtasıyla faaliyet gösterirken dış talebi değerlendirmeli buna uygun şekilde hareket etmeli, ürün kalitesi, fiyat, ulaştırma ve sigorta konularında dış piyasa ile rekabet edecek düzeye gelmelidir. Konuyu Türkiye açısından değerlendirdiğimizde elektronik ticaret alanında muhasebe sisteminin uluslararası standartlarla uyumlaştırılması için yapılan çalışmalar ve TTK'da yapılan elektronik ticaretle ilgili düzenlemeler belli bir standardizasyona ulaşmak adına büyük önem taşımaktadır. Ancak gelişmiş ülke ekonomilerinin yazılım mühendisliği gibi hizmet yoğun sektörlerde yoğunlaştığı göz önüne alındığında, bilgi yoğun sektörlerde Türkiye'nin daha fazla yol kat edebilmesi için özellikle bu alanlarda Ar-Ge çalışmalarının artırılması dünya trendinin yakalanması açısından önem taşımaktadır.

Elektronik ticaretin ve internetin dünyada yaygınlaşmasına paralel olarak farklı ülkelerdeki ve farklı büyüklükteki işletmelerin pazarlarda bir araya gelmesi az gelişmiş ülkelere olumlu şekilde yansımaktadır. Büyük işletmelerin gelişmekte olan ülkelere yaşayan düşük maliyetli işgücünden faydalanmak için bu ülkelere yapılan teknolojik yatırımlar teknolojik altyapının gelişmesine olanak sağlamaktadır.

Elektronik ticarete özellikle dijital ürünlerin fiyatlandırılması, pazarlanması ve satışı söz konusu olduğunda hem işletmeler hem de müşteriler açısından çeşitli avantajlar ortaya çıkmaktadır. Elektronik ticarete gerek işletmeler gerekse hane halkları açısından, ürünlerin çeşitlendirilmesi, fiyatların değişen piyasa koşullarına göre belirlenmesi, maliyet avantajları, kaynakların tüketici talepleri doğrultusunda doğru ve etkin kullanımı ve verimlilik artışı gibi birçok kazanç ve tasarruf sağlanmaktadır.

Çalışmanın uygulama bölümünde de görüleceği üzere elektronik ticarete işletmeler arasında kullanılan (B2B) sistemi maliyetlerin azaltılması ve verimliliğin artırılmasında önemli bir paya sahiptir. İşyeri kirası, elektrik, su, ısıtma, pazarlama, satış, dağıtım gibi genel yönetim giderlerinin azalması ürün fiyatlarına yansiyarak hane halklarına daha uygun fiyatla ürün satışı sağlamaktadır. Bunun bir örneği olarak hava yollarının, online bilet satışı ile artık bilet satışı için çok fazla eleman çalıştırmak durumunda kalmaması ve düşen uçak bileti fiyatlarına paralel olarak artan ticaret hacminin genişlemesi gösterilebilir. Artan elektronik bilet ticaret hacmi ile artık hava yolu işletmeleri çok daha karlı ve çok daha uygun fiyatlarla hizmet veren kuruluşlar haline gelmiştir.

Bankacılık sektörü ise elektronik veri alışverişinin hız kazandığı ve özellikle elektronik ticaretin daha mobil hale gelmesini sağlayan bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Artık gelişen internet bankacılığı sayesinde para transferleri ve ödemeler daha güvenilir ve daha hızlı bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Örneğin bir araç alım-satımı için gerekli paranın banka tarafından temin edilmesi ve isteyen müşteriye istediği anda verilebilmesi bundan yirmi yıl öncesinde yaklaşık bir iki gün sürerken, günümüzde iki tarafında internet bankacılığı olması durumunda elektronik fon transferi (EFT) sayesinde artık birkaç dakika içinde yapılabilir hale gelmiştir.

Elektronik ticaretle pazaryeri fiziki bir ortamdan sanal bir ortama taşınmıştır. Bununla ilişkili olarak ticaretteki alışveriş yöntemleri de pazar yerinin değişmesine paralel olarak değişmektedir. Elektronik ticaret, internet üzerinden mal ve hizmet alışverişini hızlandırıcı ve yaygınlaştırıcı bir etki yapmaktadır. Sadece çok büyük firmaların değil, aynı zamanda küçük ve orta büyüklükteki işletmelerinde ulusal ve uluslararası alanda faaliyette bulunmalarını sağlamaktadır.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin elektronik ticarete ve elektronik finansal faaliyetlere yönlendirilmesi onların aktif ve pasiflerini raporlayarak internetteki veri tabanlarında listelemelerini mümkün kılacaktır. Bu durumda işletmelerin gerek finansal gerekse ticari durumları tam olarak şeffaf olacak ve gelişmiş ülkelerde bulunan düzenlemelerle eşgüdüm sağlanmış olacaktır.

Müzik, film, kitap ve yazılım gibi indirilebilen dijital ürünlerin, dağıtım masrafları ve idare maliyetleri büyük oranda azalmaktadır. Ancak bunun olumsuz tarafı eser sahiplerinin telif hakkını çoğu zaman ortadan kaldırması ve korsan satışın artmasına neden olmasıdır. Bu nedenle eser sahipleri ürünlerinden elde etmeleri gereken gerçek hasılatı elde edememektedir. Yazılım konusunda ise durum az da olsa farklı olmaktadır. Dünyadaki tüm bilgisayarlarda kullanılan win8, Office gibi programların fiyatları birçok az gelişmiş ülke ekonomilerinde pahalı fiyatlardan satıldığı için çoğunlukla crack'li şekilde internetten download edilerek ya da bizzat cracklenerek kullanılmaktadır. Yazılım şirketlerinin ya da eser sahiplerinin yazılım fiyatlarını belirlerken satış yapılacak ülke piyasasının ekonomik durumunu göz önünde bulundurması suretiyle hem korsan satışların bir ölçüde önüne geçilmesi hem de onların satış hasılatının önemli ölçüde artması mümkün olabilecektir.

Gelişmekte olan ülkeler, elektronik ticaret konusunda gerekli altyapı ve düzenlemeleri ne kadar hızlı gerçekleştirirse ekonomik gelişmeleri de o oranda artacaktır. Elektronik ticaretin işleyişini sağlayacak olan nitelikli işgücünün yetiştirilmesi başlangıçta maliyetli ve zor bir iş olarak görülse de ilerleyen dönemlerde elektronik ticaret hacminde ortaya çıkan artışla kendini fazlasıyla amorti edecek ve sonrasında ekonominin önemli yapı taşlarından biri haline gelecektir.

Çalışmanın uygulama bölümünde görüleceği üzere dijital ürünlerin satın alınması ve iade işlemleri fiziki mallardan farklı şekilde gerçekleşmektedir. Örneğin bir muhasebe programının satın alınması için yazılım şirketi ile temasa geçilmekte muhasebe yazılım programı satıcı şirket tarafından ilgili bilgisayara internet aracılığı ile yüklenmekte ve kullanıcı şifresi ile program kullanılabilir hale gelmektedir. Ürünün iadesi durumunda verilen şifre iptal edildiğinden yüklenmiş olan program kullanılamaz hale gelmektedir. Dolayısıyla elektronik ticaret geleneksel ticaret anlayışındaki alışkanlıkları değiştirip bunun yerine kendi sistemini getirmektedir.

Dijital ürünlerin elektronik ortamda satışından elde edilen gelirin vergilendirilmesi günümüzde hala aşılması gereken en büyük engellerden biridir. Dijital ürünlerin internet ortamında transfer edilmesi durumunda fiziki mallarda olduğu gibi geçtiği bir gümrük kapısı ya da kontrol mekanizması bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergilendirme işleminin gerçekleşmesi için en önemli gösterge ödeme aracı olarak kullanılan banka hesaplarının incelenmesidir. Para transferinin geçtiği banka hesabının ticari hesap olmaması ve ödemenin başka bir amaçla yapıldığı (örneğin bağış ya da ivazsız olarak) öne sürülerek yapılan para transferi durumunda elektronik ticaretin vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır. Bunun önüne geçebilmek amacıyla elektronik ticaretin takip edilebilir bir duruma gelmesi gerekmektedir. Ancak bunun şu anda gerçekleştirilebilmesi ne Türkiye ne de diğer Ülke Ekonomileri için pek de mümkün görülmemektedir.

Elektronik ticaretin getirdiği bir diğer durum finans piyasalarına ilişkindir. İşletmeler daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek için vergi muafiyetlerinin bulunduğu (örneğin Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti ya da Dubai gibi) ülkelerdeki bankalara karlarını kaydırmakta ve böylece elektronik ticaretin yapıldığı ülkedeki vergi rejiminden bağımsız olarak hareket edebilme serbestisi kazanabilmektedirler. İşletmeler gerek elektronik ticaretten gerekse geleneksel ticaretten elde ettikleri karları vergi muafiyetinin olduğu ülkelere kaydırarak vergi ödemekten kaçınmakta ve satış hasılatının tümünü gelir olarak kendine ayırabilmektedir.

Elektronik ticaretin nüfuz ettiği alanlardan biride çalışan insan profilinde yol açtığı değişimdir. Ofiste ya da belli bir yerde çalışan işçi tipi yerine zaman ve mekan sınırlaması olmadan çalışabilen uzmanlaşmış teknolojik bilgiyi kullanan işçi tipleri ortaya çıkmıştır.

Türkiye’de elektronik ticaretin gelişerek yerleşmesi için yapılan çalışmalar sürmekle birlikte bunların uygulamaya geçirilmesinin bir an önce yapılması ve uluslararası standartların bir an önce yakalanması elektronik ticaretin gelişmesi açısından önem taşımaktadır. Elektronik ticaretin işlemesini sağlayacak olan bilişim sektörü uzmanlarının yetiştirilmesi için gerekli altyapı yatırımlarının arttırılarak sürdürölmesi ve teşvik edilmesi sağlanmalıdır.

KAYNAKLAR

- [1] Akbulut Akın, Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, Mayıs 2007, s.8
- [2] Akleylek Sedat – Yıldırım Hamdi Murat – Tok Zaliha Yüce, “Kriptoloji ve Uygulama Alanları”, Akademik Bilişim’11- XIII. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri, İnönü Üniversitesi, Malatya, 2011, s.713-714
- [3] Alır Gülten, “Standartlar ve Protokoller”, Hacettepe Üniversitesi, 2005, s.9
- [4] Ateş Koray , Yeni Türk Ticaret Kanunu Uygulama Rehberi, Hipotez Yayınları, Ankara, 2013, s.40
- [5] Avşar B.Zakir, Öngören Gürsel, Bilişim Hukuku, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:270, İstanbul, 2010, s.32-36
- [6] Barkley L. David – Markley M. Deborah – Laim R. David, “E-Commerce as A Business Strategy: Lessons Learned From Case Studies of Rural and Small Town Businesses”, EDA University Center for Economic Development, 2007, s.2
- [7] Başpınar Veysel, Kocabey Doğan, “İnternette Fikri Hakların Korunması”, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.75-76
- [8] Berners Tim -Lee- Cailliau Robert –Luotonen Ari – Frystyk Henrik Nielsen and Secret Arthur, “The World Wide Web”, Cilt 37, Ağustos 1994, s.76
- [9] Bozbel Savaş, İnternet Alan Adlarının (Domain Names) Korunmasında ICANN Tahkim Usulü, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s.21-25
- [10] Bucaklı Ali Tamer, “Elektronik Ticaret”, Yüksek Lisans Tezi, Kadir Has Üniversitesi, İstanbul, 2007, s.66
- [11] Castor Daniel, “Create a Fair and Simple Tax for E-commerce, The Information Tecknology &Innovation Foundation, Şubat 2012, s.3
- [12] Cohen Raphael – Almagor, İnternet History, İnternational Journal of Technoethics, 2(2), University of Hull, UK, April-June 2011, s.45
- [13] Compton Heather – Walsh Chris, “VAT focus Accounting for Vat on e-commerce”, Taxjournal.com, 11 Mayıs 2012, s.19
- [14] Demir Hamdi, “Elektronik Ticarete Vergileme”, 2005, s,8
- [15] Erbaşlar Gazenfer, “Elektronik Ticarete Belge Düzeni ve Muhasebe İşlemleri”, Electronic Journal of Vocational Colleges, Aralık 2011, s.185
- [16] Erturgut Mine, “Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcısı”, DEÜ Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:6, Sayı:2, 2004, s.117-120
- [17] Gerger Güneş Çetin, “Elektronik Ticarete Tüketim Vergisi Olarak KDV’nin Etkinliği”, Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt:3, No:1, ISSN: 1309-8020 (Online), Manisa, 2011, s.60
- [18] Gezer Murat – Erol Çiğdem – Gülseçen Sevinç, “Bir WEB Sayfasının WEB Madenciligi ile Analizi”, Dumlupınar Üniversitesi, Akademik Bilişim, 2007, s.3

- [19] Gönen Seçkin – Yüçetürk Göktuğ, “Web Sitesi Maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesine Yönelik Bir Uygulama”, Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Cilt 1, Sayı, 2, 2013, s.31-34
- [20] Gönenç E.Özgür, İnternet ve Türkiye’deki Gelişimi, İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi, İnternet ve Türkiye’deki Gelişimi, 2000, s.89
- [21] Gromov Gregory, History of Internet and Worl Wide Web – Roads and Crossroads of the Internet History, güncelleme 2012, s.2
- [22] İnaltong Ceyhan, “Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, Vergi Dünyası Sayı 369, Mayıs 2012, s.20
- [23] Jain Natika, “Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) and E-Commerce on Accounting Systems”, BIOINFO Business Management, Cilt 1, Sayı 1, 2011, s.7
- [24] Kahya Bünyamin Ersin – Çalıkoğlu Rüştü Levent – Dengiz Abdullah, “Türkiye’nin En Büyük 500 İşletmesinde E-Ticaret Üzerine Bir Alan Araştırması”, 2007, s.5
- [25] Kalaycı Cemalettin, “Elektronik Ticaret ve KOBİ’lere Etkileri”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl 1, Sayı 1, Cilt 1, Yaz 2008, s.140
- [26] Karabıyık Ayşegül, “Alternatif Ödeme Aracı Olarak: Elektronik Çek Sistemi (E-Çek) 1”, BDDK Kurum Uzmanı, 2007, s.82
- [27] Karaca Derya, “Avrupa Birliği’nde E-Ticaret Kavramı, AB’de ve Türkiye’de Bu Konuda Yapılan Hazırlıklar Çalışmalar ve E-Ticaretin Vergilendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s.77
- [28] Kaya Feridun, “Türkiye’de Kredi Kartı Uygulaması”, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:263, Ocak 2009, s.1 ve s.83
- [29] Küpoğlu Can, “Dünya’da ve Türkiye’de Perakendecilik ve E-Ticaret Karşılaştırması”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, İstanbul 2008, s.13
- [30] Lenier M. Barry, Vinton G. Cerf, David D.Clark, Robert E. Kahn Leonard Kleinrock, Daniel C.Lynch, John Postel, Larry G.Roberts, Stephen Wolff, A Brief History of the Internet, ACM SIGCOMM Computer Communication Review, Cilt 39, Sayı 5, Ekim 2009, S.23
- [31] Marangoz Mehmet, Girişimciler İçin Sınırsız Ticaret E-TİCARET, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi (Journal of Entrepreneurship and Development) (6:1), 2011, s.188
- [32] Mejdrech Bc. Lukas, “Networking and TCP/IP Stack for HelenOS System”, Charles Univesity in Prague Faculty of Mathematics and Physics, Yüksek Lisans Tezi, 2009, s.31
- [33] Organ İbrahim – Çavdar Fatih, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar”, İnternet Uygulamaları ve Yönetim Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, 2012, s.6
- [34] Orta Mesut, “Türkiye’de Elektronik İmza Uygulaması”, Adalet Bakanlığı Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı Başkan Yardımcısı, Elektrik Mühendisliği, 430. sayı, Nisan 2007, s.4

- [35] Öztürk Nurettin – Koç Asuman, “Elektronik Para, Diğer Para Türleriyle Karşılaştırılması ve Olası Etkileri”, S.Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2005, s.211-212
- [36] Taşkiran Bilhan, Electronic Commerce Implementations in Retail Sector: A Case Study From Turkey”, Yüksek Lisans Tezi, İzmir Ekonomi Üniversitesi, İzmir, Ocak 2007, s.40
- [37] Tijen Över Özçelik, “E-Ticaret Kavramı ve Gelişimi”, 2012, s.6
- [38] Topaloğlu Mustafa, “Bilişim Hukuku”, Karahan Kitabevi, Adana, 2005, s.90-91
- [39] Tuncer Pelin Neval, “Elektronik Paranın Banknot Kullanımına Olası Etkileri”, Uzmanlık Tezi, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Emisyon Genel Müdürlüğü, Ankara, Mart 2004, s.22-23
- [40] Turan Gamze, “Elektronik Sözleşmeler ve Elektronik Sözleşmelere Uygulanacak Hukukun Tespiti” Türkiye Barolar Birliği (TBB) Dergisi, Sayı 77, 2008, s.92
- [41] Uyumaz Alper, “Elektronik Sözleşmelerin WEB Siteleri Aracılığıyla Kurulması ve Bu Sözleşmelerin İfası”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt9, Özel Sayı, 2007, s.909
- [42] Uzunay Yusuf – Bıçakçı Kemal, “Açık Anahtar Altyapısı Destekli Dijital Delilleri Doğrulama Modeli”, 2005, s.3
- [43] Uzunoğlu Hakan, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2002, s.132-133
- [44] Wolcott Peter - Goodman Seymour, The Internet in Turkey and Pakistan: A Comparative Analysis, Aralık 2000, s.27
- [45] Wolcott Peter, The Diffusion Of The Internet In The Republic of Turkey, University of Nebraska at Omaha, Kasım 1999, s.25
- [46] Yazıcı M. Ali – Erdoğan Hasan, “Açık Anahtar Altyapısı ve Milli E-Token Cihazı”, 2004, s.4
- [47] Yeşil Ahmet, “E-TİCARET”, Kum Saati Yayınları, İstanbul, 2008, s.16
- [48] Yeşil Sezen – Alkan Mustafa – Acarer Tayfun, “E-İmza Uygulamalarında AB ve Türkiye’de Mevcut Durum ve Öneriler”, 2006, s.2
- [49] Yükçü Süleyman, Gönen Seçkin, “Günümüz İşletmeciliğinin Yükselen Yıldızı Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, 2007, s.916-917
- [50] Yükçü Süleyman – Gönen Seçkin, “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi”, Cilt 23, Sayı 2, 2009, s.8
- [51] Yüksel Mustafa – Eraslan Ergün – Asal Ömer, “Elektronik Ticaret”, Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Bilgi Sistemleri Araştırma Projesi, Ankara, 2001, s.51
- [52] Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte_vergilendirme.htm, erişim tarihi 31.07.2013
- [53] Day Robin, E-Commerce for Accounting Professionals Part 3: Opportunity knocks, Part 3*3, s.3, <http://www.cga-pdnet.org/en-CA/PDResources/Pages/EcommerceAccountingProfessionals.aspx>, CGA - Canada, 2013, erişim tarihi 27.08.2013

- [54] Dönmez Recai, “Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret”, <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/courses/fall99/kut655/donmez.htm>, erişim tarihi 01,05,2013
- [55] Dünyada E-Ticaret Hacmi 1.5 Trilyon Dolara Yükseldi, <http://www.daynex.com.tr/haber/315/Dunyada-E-Ticaret-Hacmi-1.5-Trilyon-Dolara-Yukseldi>, erişim tarihi 04.04.2013
- [56] “Elektronik Defter Genel Tebliğ (Sıra No:1)”, 28141 Sayılı Resmî Gazete, 13 Aralık 2011, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111213-10.htm>, erişim tarihi 19.07.2013
- [57] Erdağ Nevzat, Yeni Türk Ticaret Kanunu Şirketlerimize Neler getirdi (4. Bölüm), http://www.kobitek.com/yeni_turk_ticaret_kanunu_sirketlerimize_neler_getirdi_4bolum, erişim tarihi 2.04.2013
- [58] E-Ticaretin Tarihçesi, <http://www.e-ticaret.tv/e-ticaretin-tarihcesi.html>, erişim tarihi 02.04.2013
- [59] Gerçek Adnan, “İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişin Vergisel Boyutu”, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf>, , erişim tarihi 28.04.2013
- [60] Gümrük Vergileri Nedir, <http://muhasebeturk.org/ecopedia/389-g/2693-gumruk-vergileri-nedir-ne-demek-anlami-tanimi.html>, erişim tarihi 06.05.2013
- [61] İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişin Vergisel Boyutu, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf>, erişim tarihi 01.05.2013
- [62] Key Tables from OECD, Taxes on Corporate Income, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxes-on-corporate-income_20758510-table5, erişim tarihi 24.07.2013
- [63] Kurumlar Vergi Mükellefiyetinde Tam Mükellefiyet ve Dar Mükellefiyet, <http://muhasebeturk.org/ise-baslama-isi-birakma/428-sirket-kurumlar-vergisi-mukelleflerinde-isyeri-acilisi-kapanisi/719-tam-ve-dar-mukellefiyet-anlamlari-ozellikleri-tanimlari-durumu.html>, erişim tarihi 28.04.2013
- [64] Net Vergi Gelirlerinin Ana Vergi Türleri İtibariyle Dağılımı, <http://www.dunya.com/buyuklerin-odedigi-vergi-gecen-yil-yuzde-25-artti-184433h.htm>, erişim tarihi, 29.07.2013
- [65] Özdemir Muharrem, “Dar Mükellef Gerçek Kişi ve Kurumların Vergilendirilmesi”, <http://www.bilgidenetim.com/dar-mukellef-gercek-kisi-ve-kurumlarin-vergilendirilmesi-i.html>, erişim tarihi, 28.04.2013
- [66] T.C. Türkiye İstatistik Kurumu Başkanlığı Haber Bülteni, www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?, Hane halkları Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması 2012, sayı 10880, erişim tarihi 02.04.2013
- [67] Türk Vergi Sistemi Açısından Elektronik Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesi, <http://taxandthecity.blogcu.com/turk-vergi-sistemi-acisindan-elektronik-ticaret-islemlerinin-ver/1016089>, erişim tarihi 01.05.2013
- [68] Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi, <http://www.ekitapyayin.com/id/033/02.htm>, erişim tarihi 28.04.2013

- [69] Türkiye’de e-ticaret hacmi 30 milyar TL’yi buldu, <http://www.isinsani.com/haberler/arastirma/2825-turkiyede-e-ticaret-hacmi-30-milyar-tlyi-buldu.html>, erişim tarihi 03.04.2013
- [70] Türkiye’de e-Ticaret Rakamları ve e-Ticaret Sitesi Açacak KOBİ’lere Tavsiyeler, <http://blog.radikal.com.tr/Sayfa/turkiyede-e-ticaret-rakamlari-ve-e-ticaret-sitesi-acacak-kobilere-tavsiyeler-8652>, erişim tarihi 11.04.2013
- [71] Türkiye’de e-Ticaretin Tarihçesi, <http://www.ekonomi.gov.tr/etk/index.cfm?sayfa=462F4C0B-D8D3-8566-45201828CD2025F2>, erişim tarihi 03.04.2013
- [72] Üyücü Ahenk, “İnternet Üzerinden Yapılan Satışlarda Belge Düzeni”, http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/internet%20uzerinden%20yapilan%20satislarda%20belge%20duzeni_ahenk%20uyucu.pdf, erişim tarihi 06.05.2013
- [73] Vat and E-Commerce, <http://www.answers.com/topic/value-added-tax>, erişim tarihi 03.08.2013
- [74] Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Geliri İçindeki Payı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_6.xls.htm, erişim tarihi 22.07.2013
- [75] Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sayı 28497, 14 Aralık 2012, Md.1-2, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121214-15.htm>, erişim tarihi 05.08.2013
- [76] 05.03.2010 tarih ve 27512 Sayılı Resmi Gazete, VUK Genel Tebliğ Sıra No:397, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=hb7fisQSxrvYXBdl&type=teblig>, erişim tarihi 19.07.2013
- [77] 1 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat/GENTEB_1_CV.htm, erişim tarihi 22.07.2013
- [78] 2013 Bütçesi Vergi Gelirlerinin Dağılımı, <http://www.bumko.gov.tr/TR,4068/2013-butcesi-vergi-gelirlerinin-dagilimi.html>, erişim tarihi, 06.05.2013
- [79] 28502 Sayılı Resmi Gazete, Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, http://www.asmo.org.tr/tablolari/genel/Resmi_Gazete_20121219_28502.pdf, erişim tarihi 05.08.2013
- [80] 421 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=IEQZZhuqa4RZWjal&type=teblig>, erişim tarihi 06.08.2013