

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

E-TİCARET İŞLETMELERİNDE
MUHASEBELEŞTİRME VE VERGİLENDİRME

Yüksek Lisans Tezi

OKTAY ÇINAR
1350Y74110

İstanbul, Eylül 2016

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

E-TİCARET İŞLETMELERİNDE
MUHASEBELEŞTİRME VE VERGİLENDİRME

Yüksek Lisans Tezi

OKTAY ÇINAR
1350Y74110

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ali Altuğ BİÇER

İstanbul, Eylül 2016

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi Oktya Çınar'ın "E-Ticaret İşletmelerinde Muhasebeleştirme ve Vergilendirme" konulu tez çalışması jürimiz tarafından Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

Adı – Soyadı

İmza

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Ali Altıgöçer

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Ahmet Hayri Durmuş

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Feriye Ulucan Özkul

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

ÖZ

Bu çalışmanın amacı e-ticarette muhasebe ve vergilendirme uygulamalarının derinlemesine incelemektir. Bu bağlamda e-ticarette muhasebe ve vergilendirme uygulamaları ile bu konularda karşılaşılan başlıca sorunlar ele alınmıştır. E-ticaret, bilgi teknolojilerinin gelişmesine bağlı olarak günümüzde oldukça yaygın bir hale gelmiş ve geleneksel ticarete benzer bir şekilde yoğun olarak kullanılmaya başlanmıştır. İşletmelere, müşterilere ve hatta devlet işlerinin işleyişinde oldukça kolaylıklar sağlamasına karşın, e-ticaretin ortaya çıkarmış olduğu çok çeşitli sorunlar da bulunmaktadır. Özellikle vergi mükellefinin kim olduğunun belirlenmesi, satılan malın veya hizmetin belirlenmesinin güçlüğü, KDV'nin kimin tarafından ödeneceğinin belirlenmesinin zorluğu gibi çok çeşitli muhasebe ve vergilendirmeyi ilgilendiren birçok konu e-ticaret uygulamalarının yaygınlaşmasıyla birlikte ortaya çıkmıştır. Teknolojideki gelişmelerle birlikte devletler verginin tarh, tahakkuk ve tahsil ettirilmesi ve uygun yöntemin bulunması konusunda çalışmalara devam etmektedir. Ancak muhasebeleştirmede ciddi farklar olmasa da vergi türleri açısından yaşanan sorunlar bu çalışma kapsamında incelenen uygulama örneklerinde de ele alındığı gibi, teknoloji geliştikçe ve yeni fikirler ortaya çıktıkça devam edeceği öngörülmektedir.

Anahtar Kelimeler: E-ticaret, Muhasebe, Vergi, E-ticarette Muhasebe, E-ticarette Vergilendirme

ABSTRACT

The ultimate objective of this study was to examine the accounting and taxing practices in detail within the context of e-commerce businesses. In this manner, the context of this study includes accounting and taxing problems and applications in e-commerce. In accord with the developments in information technologies and systems, e-commerce started to be used by a number of traditional businesses as well as the new ones which only serve over the internet. Despite the fact that e-commerce was provided a number of advantages to the customers, governments and firms; it also caused a number of problematic issues in taxing and accounting. Difficulty of identifying the tax payer, nature of the product/service sold over the internet, and beneficiary of the VAT are among the several problematic issues which is caused by the development of e-commerce. In order to make the amendments, governments are working on the issues. Nevertheless, it seems like taxing problems will remain the same because of the continuous innovation and development within the e-commerce environment.

Key Words: E-commerce, Accounting, Taxing, Accounting in E-commerce, Taxing in E-commerce

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ	viii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ.....	1
1. ELEKTRONİK TİCARET	3
1.1. Elektronik Ticaret (E-Ticaret).....	3
1.2. E-Ticaretin Araçları	5
1.3. E-Ticaretin Çeşitleri.....	6
1.3.1. Gerçekleştiği Ortam Yönünden	7
1.3.2. Taraflar Yönünden E-Ticaret.....	8
1.3.2.1. İşletme-İşletme.....	8
1.3.2.2. İşletme-Müşteri	8
1.3.2.3. Kamu-İşletme	8
1.3.2.4. Kamu-Tüketici	9
1.3.2.5. Kamu-Kamu.....	9
1.3.2.6. Müşteri-Müşteri	10
1.4. E-Ticarette Yaşanılan Zorluklar	10
1.5. E-Ticarette Müşterinin Satın Alma Süreci.....	12
1.6. E-Ticarette Ürün Sipariş ve Teslim Süreci	14
1.7. E-Ticaret Uygulama Alanları.....	16
1.7.1. Mobil E-Ticaret.....	16
2. E-TİCARETTE MUHASEBELEŞTİRME	18
2.1. E-Ticarette Muhasebe	18
2.1.1. Elektronik İşletme Olgusunun Muhasebenin Uygulamaları Üzerine Etkileri	23
2.2. E-Ticarette Muhasebeleştirme.....	26
2.2.1. Müşteri Portföyü Oluşturma.....	27
2.2.2. Müşteri Sipariş Sepetinin Oluşturulması.....	27
2.2.3. Kesin Sipariş Onayı ve Teslimat	27
2.4. E-Ticarette Muhasebe Açısından Karşılaşılan Başlıca Sorunlar	27
2.5. E-Ticarette Satın Alma Süreçleri.....	29
2.5.1. Ödeme Şekilleri Açısından E-Ticarette Muhasebeleştirme	30
2.5.1.1. Kredi Kartı ile Yapılan Satışlar.....	30
2.5.1.2. Banka veya Posta Havalesi ile Yapılan Satışlar	32
2.5.1.3. Posta Çeki Ödemeleri.....	33

2.5.1.4. Mal Teslimi Nakit Ödemeli Satışlar.....	33
2.5.2. Pazarlama Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	34
2.5.3. Promosyonların Muhasebeleştirilmesi.....	35
2.5.4. Satış İadelerinin Muhasebeleştirilmesi	36
2.5.5. Arızalı / Beğenilmeyen Ürünlerin Değiştirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi	36
3. E-TİCARET İŞLETMELERİNDE VERGİLENDİRME.....	38
3.1. E-Ticarette Vergilendirme	38
3.2. E-Ticaret Vergi Uygulamaları ve Sorunlar	42
3.2.1. E-Ticarette Gelir ve Kurumlar Vergisi Sorunu	43
3.2.2. E-Ticarette KDV Sorunu.....	44
3.2.2.1. KDV Uygulamaları	44
3.2.2.2. Uluslararası Boyut.....	46
3.2.3. E-Ticarette Damga Vergisi Sorunu.....	48
3.2.4. E-Ticarette Gümrük Vergisi Sorunu	48
3.2.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Sorunu	50
3.2.6. Gelirin Elde Edildiği Yer Sorunu	51
3.2.7. Mükellefiyet Sorunu	51
3.2.8. Vergi Tabanının Belirlenmesi Sorunu	51
3.2.9. Vergiyi Doğuran Olayın Varlığı.....	52
3.2.10. Elde Edilen Gelirin Niteliği.....	52
3.2.11. Vergi Matrahının Belirlenmesi Sorunu.....	53
3.3. Kuruluş Aşamasından Satışın Tamamlanmasına Kadar Geçen Süreçte E-Ticaret İşletmesinin Vergisel Boyutta Yarattığı Sorunlar	53
4. E-TİCARETTE VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN UYGULAMALAR.....	58
4.1. Örnek E-ticaret Satış Süreci ve Muhasebe.....	58
4.2. E-Ticaretin Muhasebeleştirmesinde ve Vergilendirilmesinde Bazı Mobil Uygulamalar	62
4.2.1. Türkiye’de Mobil Uygulamalar Pazarı	62
4.2.2. Muhasebe ve Vergilendirme Açısından Bazı Uygulama Örnekleri	62
4.2.2.1. Örnek 1	62
4.2.2.2. Örnek 2	69
4.2.3. Kurumların Uygulamalar ile İlgili Görüşleri.....	74
4.2.4. Değerlendirme	75
SONUÇ VE ÖNERİLER	78
KAYNAKÇA	80
EKLER.....	86
Ek-1 Hizmet Sözleşmesi.....	86
Ek-2 Özelge 1 – İstanbul Vergi Dairesi.....	95
Ek-3 Özelge 2 – Konya Vergi Dairesi.....	100

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1: Geleneksel Ticaret ile E-Ticaretin Karşılaştırılması	4
Tablo 2: E-Ticaret Araçları.....	6



ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1: E-Ticaret Sitesinde Satın Alma Süreci.....	14
Şekil 2: E-Ticarete Ürün Sipariş ve Teslim Süreci.....	15
Şekil 3: Yönetim Bilgi Sistemlerinde Bilgi Akışı	20
Şekil 4: Kuruluş Aşamasından Satışın Tamamlanmasına Kadar Geçen Süreçte E-Ticaret İşletmesinin Vergisel Boyutta Yarattığı Sorunlar	54
Şekil 5: Vergilendirmedeki Sorunlar Sonucu Oluşan Gelir Kaybı.....	57
Şekil 6: Kitap Satın Alım Süreci Örneği.....	59
Şekil 7: İnternet Üzerinden Bir Oyun Satın Alma Süreci Örneği	61
Şekil 8: Uygulama Üzerinde Ücretli Çalışma	63
Şekil 9: Görev Yeri Örnekleri 1	64
Şekil 10: Görev Yeri Örnekleri 2.....	65
Şekil 11: Görev Örnekleri	66
Şekil 12: Görev Seçimi ve Onayı	67
Şekil 13: Uygulama Ekranı Görüntüsü 1	71
Şekil 14: Maliyet ve Teknik Bildirim Formu Örneği 1	72
Şekil 15: Maliyet ve Teknik Bildirim Formu Örneği 2	73

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association)
B2B	İşletmeler Arası
B2C	İşletmelerden Nihai Tüketicilere
BM	Birleşmiş Milletler
BSMW	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DTÖ	Dünya Ticaret Örgütü
DVK	Damga Vergisi Kanunu
EVD	Elektronik Veri Değişimi (EDI: Electronic Data Interchange)
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
KDV	Katma Değer Vergisi
OECD	İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
vb.	ve Benzeri
www	World Wide Web

GİRİŞ

Son otuz yıl içinde dünya çapında köklü ekonomik ve teknolojik değişimler yaşanmış ve bunun neticesinde iş kalıpları değişmiş, işletme, pazarlama, muhasebe işlemleri yeniden gözden geçirilmiş, ürün ve sermaye piyasalarındaki rekabet şiddetlenmiş, kamu ve özel sektörde köklü bir yeniden yapılanma kaçınılmaz bir hale gelmiştir. Bilgisayar ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, bilgi paylaşımının artmasına ve erişiminin hızlanmasına neden olmuştur. Bu durum, hem muhasebe kavramını hem de muhasebecilik mesleğini etkisi altına almıştır. Bir küresel bilgisayar ağı olan internetin gündelik hayatın bir parçası haline gelmesi, ticaretin ve işletmeciliğin buna uyma zorunluluğunu da beraberinde getirmiştir. Dolayısıyla bir yenilik ve gereklilik şeklinde ortaya çıkan elektronik ticaret alanındaki gelişmeler karşısında yabancı kalınması halinde, işletmecilikte geri kalmak ve muhasebe mesleğini hakkıyla icra edememek kaçınılmaz olacaktır. Bu bağlamda, ekonominin temel taşlarından biri olan işletmeler için oldukça önemli olan muhasebe ve muhasebecinin, dünyadaki ekonomik ve teknolojik gelişmelere uyum sağlaması gerekmektedir.

Son dönemde elektronik ticaret hacminin uluslararası Amerikan işletmelerinin liderliğinde bütün dünyada hızla yayıldığı görülmektedir. Ülkemizdeki işletmelerin de daha fazla müşteriye ulaşabilmek ve ticari faaliyetlerini değişen şartlara uyumlu hale getirmek adına bu alana yöneldikleri görülmektedir. Artan e-ticaret uygulamaları ve e-ticarete bağlı olarak gelişen diğer uygulamalar (applications) her ne kadar birçok kolaylık ve fayda sağlasa da özellikle muhasebe ve vergilendirme konularında çok ciddi problemlere ve çözülmesi zor olan ve itilaf yaratan sorunlara sebep olmaktadır. Yanlış muhasebe kayıtları, kayıt dışı gelir ve iş ilişkilerinin doğması ve takibinin güçlüğü ve benzeri birçok muhasebesel ve vergisel sorunlar e-ticaretin yaygınlaşması ile birlikte ortaya çıkan sorunlardan sadece birkaçıdır.

Bu noktadan hareketle bu çalışmanın amacı e-ticarette muhasebe ve vergilendirme uygulamalarının derinlemesine incelenmesi olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda e-ticarette muhasebe uygulamaları ve karşılaşılan sorunlar ile vergilendirme uygulamaları ve karşılaşılan sorunlar bu çalışmanın kapsamını oluşturmaktadır. Çalışma dâhilinde iş hayatından örneklere yer verilmiş olup karşılaşılan sorunlar bu bağlamda ele alınmıştır.

Çalışma 4 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde e-ticaret, ikinci bölümde e-ticarette muhasebeleştirme, üçüncü bölümde e-ticarette vergilendirme ve son olarak uygulama bölümü ortaya konmuştur. Çalışmanın uygulama bölümünde özellikle muhasebe ve vergilendirme açısından farklı olarak nitelendirilebilecek ürünler ve hizmetler sunan, bir işveren-işçi ilişkisi varlığı yaratan ve ülkemizde ve dünyada giderek yaygınlaşan “application – uygulama”lardan örnekler verilmiştir. Verilen örnek uygulamaların isimleri saklı tutulmuştur.

1. ELEKTRONİK TİCARET

Bu bölümde elektronik ticaretin tanımı, araçları, çeşitleri, yaşanan zorluklar, satın alma süreci ve sipariş teslim süreçleri incelenecektir. Çalışma konusuna bağlı olarak bu bölüm diğer bölümlerin incelenmesinde temel olacaktır.

1.1. Elektronik Ticaret (E-Ticaret)

Elektronik ticaret, nispeten oldukça yeni bir dağıtım kanalı ve hem müşteriler hem de işletmeler için yeni bir iş idaresi yoludur. E-ticaretin üzerine dünya çapında kabul edilen ortak bir tanım yoktur; bu nedenle her yazar kendi tanımlamasını kullanmaktadır (Piris, Fitzgerald ve Serrano, 2004). Yine de tüm yazarlar bunun, elektronik olarak sürdürülen iş aktiviteleri olduğu şeklindeki temel fikir üzerinde anlaşmaktadır.

Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) e-ticareti; mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları sayesinde yapılması şeklinde ifade etmektedir. İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ise e-ticaretin; genel anlamda kişi ve işletmeler tarafından metin, ses ve görsel imajları içeren, dijital verilerin aktarımına dayanan ticari faaliyetlerin yerine getirilmesi olduğuna dikkat çekmektedir (Koçak, 2004).

Ticaret kavramının bir ürün ya da hizmetin alınıp satılması şeklinde açıklandığı düşünülürse; elektronik ortamda gerçekleşen ticaret de “e-ticaret” şeklinde ifade edilmektedir. Bilgisayar ağları vasıtasıyla malların üretilmesi, tanıtımının, satışının, ödemesinin ve dağıtımının yapılması şeklinde tanımlanabilen e-ticarette, gerçekleştirilen işlemlerin sayısal biçime dönüştürülmüş yazılı metin, ses ve video görüntülerinin işlenmesini ve iletilmesini kapsadığı ifade edilmektedir. Elektronik ortamda ticari amaçlı ve ticari aktiviteleri destekleme amacı ile yapılan reklam, eğitim ve bilgilendirme faaliyetleri de e-ticaret olarak nitelendirilmektedir (Küçükyılmazlar, 2006).

Her ne kadar e-ticaretin tanımlanmasına ilişkin çok uluslu işletmeler tarafından bir söz birliği oluşturulmaya çalışılmış olsa bile, kavramın farklı ihtiyaçlar için farklı tanımlandığı görülmektedir. İletişim konusunda e-ticaret; bilginin, ürün ve hizmetlerin ya da para akışının telefon ya da bilgisayar ağları gibi araçlar ile el değiştirmektedir. E-ticaret işletme yönüyle, iş süreç ve akışlarının otomasyonunda teknolojinin uygulanması anlamını taşırken; hizmetler süreci bakımından ise, hizmet hızını ve kalitesini arttırırken maliyetlerin düşürülmesi konusunda, işletmelerin, tüketicilerin ve yönetimlerin gereksinimlerini anlamak adına kullanılan bir araç şeklinde görülmektedir (Karaduman, 2005). Lee'ye (2001) göre e-ticaret, “geleneksel ticareti dönüştüren ve devrimselleştiren bir yeniliktir”.

Tablo 1: Geleneksel Ticaret ile E-Ticaretin Karşılaştırılması

Satın Almayı Yapan Firma	Geleneksel Ticaret	Elektronik Ticaret
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, Tahsild.	İnternet bankacılığı, EDI, EFT

Kaynak: ELİBOL, Halil ve Burcu KESİCİ. “Çağdaş İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret”. Selçuk üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. S. 11 (2004). S. 310.

Tablo 1’de bahsi geçen tanımlarda, hem satıcı ile alıcı arasındaki ilişkiler, hem de oldukça geniş ve tedarikçi-satıcı, alıcı-tedarikçi gibi çok yönlü ilişkilerle muhtemel bütün ticari işlemler ele alınmaktadır. Bundan dolayı ticari sonuçlara neden olan veya ticari faaliyetleri etkileyen ve destekleyen eğitim, tanıtım, reklam, kamuoyunu bilgilendirme gibi araçlar adına sanal ortamda gerçekleştirilen işlemlerin de e-ticaretin konusu olarak değerlendirildiği bir gerçektir (Canpolat, 2001).

Bu tanımlarda bir takım farklılıklar bulunmasına karşılık, temelde bazı ortak unsurlar yer almaktadır. Bu anlamda, bu ortak unsurların esas alındığı bir tanımın yapılması mümkündür. Buna göre e-ticaret; tüketicilerin, işletmelerin ve kamu kuruluşlarının sanal ortamda (internet veya intranet) yazı, ses ve görüntü biçimindeki sayısal bilgilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması vasıtasıyla, bilgilenmesi ve araştırma yapması, taahhüt altına girmesi, ürün ve hizmetleri müşteriye teslim etmesi, bedelini ödemesi, satış sonrası bakım ve destek hizmetlerini yerine getirmesi eylemleri sürecini ifade etmektedir (Parlakkaya, 2005). E-ticaret, ticari faaliyetin meydana gelmesi bakımından, doğrudan ve dolaylı e-ticaret olmak üzere iki farklı başlık altında incelenmektedir. Dolaylı e-ticarete ürünlerin siparişinin sanal ortamda verilmesine karşın, teslimat işlemlerinin geleneksel yollarla yapılması; doğrudan e-ticarete ise, sanal olarak da adlandırılan gayri fiziki ürünlerin ve hizmetlerin siparişi, teslimi ve bedelinin ödenmesinin yine elektronik ortamda, online olarak gerçekleştirilmesi söz konusu olmaktadır (Canpolat, 2001).

1.2. E-Ticaretin Araçları

E-ticaret araçları; “ticari işlemleri kolaylaştıran telefon, faks, bilgisayar, televizyon, multimedya teknolojisi, elektronik ödeme ve para transfer sistemleri, elektronik veri değişimi sistemleri (Electronic Data Interchange-EDI / Elektronik Veri Değişimi-EVD) ve internet” şeklinde sıralanmaktadır (Elitaş, Aydemir ve Demirel, 2007). Ticari ilişkide olan iki işletme arasında, insansız tamamen bilgisayar ağları ile bilgi ve belge değiş-tokuşunu sağlayan bir sistem olarak e-ticaretin önemli bir aracı olan EVD, her ne kadar 1970’li yılların başından beri kullanılıyor olsa da, e-ticaret ve internetteki gelişmeler neticesinde daha çok yaygınlaşmaya başlamıştır. EVD’nin en büyük avantajı, işletmelerin maliyetlerini azaltmalarını, doğru ve hızlı işlem yapabilmelerini sağlamasıdır.

E-ticaret konusunda bir başka etkin rol üstlenmiş olan bilgisayarın ve bilhassa yeni internet teknolojilerinin, ses, görüntü ve yazılı metni aynı zamanda, daha hızlı ve güvenli bir biçimde iletebildikleri bir gerçektir. Bir hizmetin üretimi, reklamı, satın alımı, ödemesi ve teslimatı sadece internet üzerinden gerçekleştirilebilmektedir. Öte yandan internetten gerçekleştirilen bu işlemlerin maliyetinin, diğer araçlara kıyasla büyük oranda düşük olduğunun da söylenmesi mümkündür (Elitaş, Aydemir ve Demirel, 2007).

Tablo 2: E-Ticaret Araçları

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

Kaynak: Güneş, 2002 akt. YÜKÇÜ, Süleyman ve Seçkin GÖNEN. “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri”. **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Y. 23 S. 2. (2009). s. 3.

1.3. E-Ticaretin Çeşitleri

E-ticarete iki çeşit yaklaşım bulunmaktadır: bilgisel yaklaşım ve işlem yaklaşımı. Bilgisel yaklaşımda, internet işletmenin ana iş faaliyetlerini desteklemek için kullanılmakta, ancak bu faaliyetlerin yerini almamaktadır. İşletmeler kendilerini sadece internet üzerinde pazarlama ile sınırlamamaktadır. Aslında, işletme hedefleri ve pazarlama hedeflerini karşılamak için diğer geleneksel reklamcılık çalışmalarına bakmaktadır. Örneğin, Ford (www.ford.com) sadece kendi yedi meşhur otomotiv markasının tüm modellerini listelemekle kalmamakta, bunun yanında çevre koruma, temiz üretim, toplumsal sorumluluk politikaları ile işletme vatandaşlığı raporunu da yayımlamaktadır. Bir başka örnek; Reebok (www.reebok.com) ziyaretçilerin spor ve

zindelik hakkında bilgileri okumalarına, Reebok'ın sponsoru olduğu atletler hakkında bilgi edinmelerine ve diğer şeylerin yanında Reebok'ın insan hakları konusundaki çalışmalarını öğrenmelerine imkân sağlamaktadır (Liu, Tarn ve Wen, 2004).

İşlem yaklaşımında, işletmeler interneti, sadece internet üzerinde var olan, bağımsız ve kâr edebilir sanal bir işletme oluşturmak için kullanmaktadır. Ziyaretçiler çevrimiçi olarak katalogları gezebilmekte ve ürün sipariş edebilmektedir. İşlem yaklaşımı e-ticaret destekçilerinin çoğunun beklediği şeydir. Hala bazı gizli engeller olsa da (işlem güvenliği gibi), çoğu işletmeler, özellikle de küçük ve orta ölçekli olan işletmeler, internet üzerinden işlemler vasıtasıyla doğrudan fayda elde etmeye yatkındır (Soydal, 2006). Aslında, sadece internet üzerinden çalışan sanal bir kitap dükkânı olan Amazon (amazon.com) gibi birçok başarılı örnek bulunmaktadır. Satış yöntemleri liste fiyatı ya da açık arttırmadır. eTrade (www.eTrade.com) müşterilerin finansal enstrümanları almak ya da satmak için talimatlarını bıraktıkları çevrimiçi finansal bir simsariyedir. Simsar alıcı ve/veya satıcıdan bir işlem ücreti tahsil etmektedir. Dell (www.dell.com) ise bir bilgisayar perakendecisidir ve müşterilerine doğrudan internet üzerinden bilgisayarlarını satmaktadır. Bir aracı ya da dağıtım maliyetleri olmadığından satışın maliyeti sifıra inmektedir (Liu, Tarn ve Wen, 2004). E-ticaret çok çeşitli versiyonlara sahiptir. Bunlar aşağıda anlatılmaktadır:

1.3.1. Gerçekleştiği Ortam Yönünden

E-ticaretin; internet gibi açık ağlar üzerinden gerçekleştirilen e-ticaret ve işletmelerin kendi faaliyetlerini yürütebilmek adına bayileriyle ya da belirli sayıdaki müşterileriyle oluşturdukları kapalı ağlar (intranet) üzerinden gerçekleştirilen e-ticaret olmak üzere iki grupta incelenmesi mümkündür. Kelime olarak anlamı çalışma ağı olan “network”, iki tane bilgisayarın birbirine bağlanması ya da internet gibi milyonlarca bilgisayarın bir araya gelmesi şeklinde ifade edilmektedir. Aslında networklerin bilgisayarların sosyal ortamları olduğu da düşünülebilir. Bugün networkü olmayan bir bilgisayarın çok da işlevsel olduğunun söylenmesi mümkün değildir. Bilgisayar ağı, bilgisayar ve ona benzeyen sayısal sistemlerin belli bir protokol altında iletişimde bulunmasını sağlayan bir sistem şeklinde ifade edilmektedir. Ağ üzerindeki bilgisayarların, birbirlerine yakın olmasalar dahi, aynı protokolle karşılıklı çalışabildikleri bilinmektedir. Bu karşılıklı çalışma, ağ üzerindeki iki sistemin uygulamaya yönelik ortak süreçler yürütmesi

şeklinde tanımlanmaktadır. İkinci gruba örnek olarak gösterilen EDI, farklı işletmelerin bilgisayarları arasında yapılmış, standart hale gelen bilgi transferini ifade etmektedir (Demir, 2012).

1.3.2. Taraflar Yönünden E-Ticaret

E-ticaretteki taraflar işletme-işletme, işletme-müşteri, kamu-işletme, kamu-tüketici, kamu-kamu ve müşteri-müşteri olmak üzere altı gruba ayrılmaktadır (Demir, 2012). Bunların özellikleri aşağıda detaylı olarak verilmiştir.

1.3.2.1. İşletme-İşletme

İşletmelerin sanal alanda tedarikçiye sipariş vermesi, faturalarını temin etmesi ve bedellerini ödemesini gerçekleştirdiği bu e-ticaret kategorisinde ticari işlemler, e-ticaret cirosunun %90'nına karşılık gelmektedir. İnternet veya benzeri ağ ortamında yapılan ürün katalogları üzerindeki arama, sipariş, faturalandırma ve ödeme işlemlerini kapsamaktadır. Bunlarla birlikte, bu kapsam içerisinde ortak araştırma geliştirme, ürün tasarımı, mühendislik işlemleri, projelendirme, ürün dağıtım ve teslim işlemleri de yer almaktadır. İşletmeler arası ilişkiler yatay (işletme-dağıtıcı-bayi-perakendeci) ve dikey (işletme-tedarikçi-üretici) ilişkiler şeklinde olabilmektedir (Canpolat, 2001).

1.3.2.2. İşletme-Müşteri

“World Wide Web-www” teknolojisinin hızla gelişmesi neticesinde görülen sanal mağaza uygulamalarıyla, internet üzerinden işletmelerin sanal alanda çoğu ürünü doğrudan tüketiciye satışını yapmasıyla gelişmiş olan e-ticaret kavramını ifade etmektedir. Bütün dünyada e-ticaret alanında en sık gösterilen başarı örneklerinden biri olan “Amazon.com”, bu kategoriye güzel bir örnek teşkil etmektedir. Amazon.com'un internetten kitap pazarlamaya başlamasının ardından satışları her yıl katlanarak artmıştır ve bu artışını da sürdürmektedir (Güneş, 2002).

1.3.2.3. Kamu-İşletme

Bu kategorinin ilk örnekleri; kamu ihalelerinin internet ortamında yayınlanması ve işletmelerin sanal alanda teklif vermeleri olarak karşımıza çıkmaktadır. E-ticaretin yaygınlaşmasının desteklenmesi adına kamunun vergi ödemeleri, gümrük işlemleri de elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir.

1.3.2.4. Kamu-Tüketici

Bu kategoride ehliyet, sosyal güvenlik primleri, pasaport başvuruları ve vergi ödemeleri vb. gibi uygulamalarla e-devlet uygulamaları sayılabilir (Şahin, 2007). Gelişmekte olan ya da gelişmiş olan bütün ülkelerde vergi ödememe ya da daha az ödeme yollarının araştırılması, vergiden kaçınılması ya da vergi kaçırılması her daim yaygın bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Küreselleşme neticesinde meydana gelen ekonomik entegrasyon ve e-ticaret alanındaki büyüme, kişilerin ve işletmelerin vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığında aracı olarak kullanılabilir. Sanayileşme çağında düzenlenmiş olan vergi sistemlerinin, bilgi çağının bir ürünü olan e-ticarete uygun olmadığı bir gerçektir. E-ticareti geleneksel ticaretten ayıran özelliklerden biri olan bir ürün ve hizmetle ilgili bilgilerin kısa süre içinde üretici-satıcı-alıcı ve ticaret ile ilgili birimlere iletebilmesi, e-ticaretin kullanımının ve öneminin gün geçtikçe artmasına neden olmaktadır. E-ticaretin, büyük ve küçük çaplı bütün işletmelerin dünya piyasalarına kolayca girebilmesine imkân sağlamasıyla birlikte rekabet artmaktadır. Geniş bir tüketici grubuna ulaşılması mağaza, depo gibi fiziki yatırımları gereksiz kılmaktadır. Geleneksel ticaret için gerekli olan personel istihdamı, depolama, organizasyon, bazı belgelerin düzenlenmesi gibi işlemlerin e-ticarette olmaması işletmelerin gerek masraf gerekse de zaman bakımından büyük oranda tasarruf etmelerini sağlamaktadır. Bilhassa internet üzerinden sayısallaştırılmış ürünlerin indirilmesi, dağıtım maliyetini de ortadan kaldırmaktadır. E-ticaretin işletmelerle sektörler arasındaki bağlantıyı arttırdığı da görülmektedir. E-ticaret alanında girdilere yönelik sipariş verilmesi ve teslimat sürecinin hızlı olması, daha az envanter çıkarmakta ve dolayısıyla stoklama maliyetinin düşmesine yol açmaktadır (Demir, 2012).

1.3.2.5. Kamu-Kamu

Devlet organları ve kamu kurum ve kuruluşları arasında yürütülen bilgi akışı, belge transferi, koordinasyon, para akışı, yazışmalar vb. gibi işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi bu kapsam içerisinde yer almaktadır (Canpolat, 2001).

1.3.2.6. Müşteri-Müşteri

Bu kapsam içerisinde e-Bay, GittiGidiyor gibi uygulamalar yer almaktadır. Bu uygulamalarda aynı kullanıcı, hem açık arttırma ile bir ürünü satabilmekte, hem de başka bir ürünü açık arttırmada satın alabilmektedir. Diğer bir ifade ile aynı kullanıcı hem satıcı hem de müşteri olabilmektedir. Forumlar ve alışveriş danışma siteleri bu kapsam içerisinde yer almaktadır (Çakmak, Güneşer ve Terzi, 2011).

1.4. E-Ticarette Yaşanılan Zorluklar

İnternet; müşterilerle, tedarikçilerle ve dağıtıcılarla doğrudan bağlantı sağlamakta ve işlemleri, süreçleri ve bilgi aktarımını mümkün hale getirmektedir. Ayrıca işletmelerin, eski ve yeni müşteriler için yeni ürünler ve hizmetler geliştirebilmelerini sağlamaktadır. İnternet ayrıca, işletmelerin müşterilerle fiziksel bağ kurmadan ya da dünyanın diğer yerlerinde reklam yapmadan da ürünlerini tüm dünyada tanıtılabilmelerine olanak sağlamaktadır. İnternet ve internet uygulamaları, işletme içi ve işletmeler arası aktarım ve süreçlerde de pek çok fayda sağlamaktadır (Hatunoğlu ve Bakan, 2010). İnternet uygulamaları, işletme içerisindeki data ve bilgi yönetimini geliştirmekte, aktarım masraflarını azaltabilmekte ve hem işletmeden işletmeye, hem de işletmeden müşteriye aktarımların hızını ve güvenilirliğini arttırmaktadır (Güneş, 2007). Ayrıca, dış bağlantılar kurup, köklü ve yeni müşterileri için hizmetlerinin kalitesini yükseltmekte de etkili bir araçtır.

E-ticaretin fiyat ve performans açısından da birçok avantajı bulunmaktadır. Bu faydalar içerisinde ilk grup, iç ve dış iletişim masraflarını azaltmak üzerine kuruludur; örneğin, hızlandırılan iş süreçleri ve azaltılan idari görevler gibi. İkinci gruptaki faydalar ise, mevcut işlerden ya da işletmenin görünürlüğünü arttırıp müşteri ve tedarikçi ağını genişletme görevi de görebilecek yeni atılımlardan elde edilecek gelirlerdir (Güleş, Öğüt ve Bülbül, 2002). Üçüncü grup ise, desteklenen rekabet konumu ve geliştirilen müşteri ilişkileri gibi maddi olmayan faydalardır (Piris, Fitzgerald ve Serrano, 2004).

Whiteley'e (2000) göre, e-ticaretin kullanılması aşağıdaki avantajları sağlamaktadır;

- İşlem masrafları olarak adlandırılan ticaretin idari masraflarını azaltmak

- Tedarik zincirinin lojistik etkisini arttırmak ve böylece hisse dağılımını azaltıp zincirin güvenilirliğini arttırmak
- Elektronik olarak sürdürülen ticaret sayesinde ticari ortakların beklentilerini karşılamak
- Rakip işletmelerin önerdiğinden farklı ürün ve hizmetler sağlayabilmek
- Tedarik zincirindeki araçları azaltmak
- Yeni pazarlama ve hizmet kanallarını sağlamak

Dinamik dünyada başarılı olabilmek için işletmeler geleneksel yöntemlerin yanında, ürünleri müşterinin isteğine göre şekillendirmek, yeni ürünler yaratmak ve üstün bir müşteri hizmetleri servisi sağlamak gibi yenilikçi uygulamalar da yapmalıdır. Bu nedenle e-ticaret, tüm bu aktivitelerde başarılı olmak için önemli bir rol oynamaktadır. Aynı bakış açısına göre Turban, Lee, King ve Chung (2000), birbirleriyle ilişkili olan bu yenilikçi aktivitelerin eleştirel yanıtlar alabileceğinden ve bu aktivitelerin e-ticaret yoluyla büyük oranda geliştirilebileceğinden bahsetmektedir. E-ticaret; pazar alanını genişletmek, yaratıcılık, süreç, dağıtım, stoklama ve kağıt üzerindeki bilgilerin alınması, ileri derecede özelleştirilmiş (kişiselleştirilmiş) bir işlem/uygulama yaratmak, mal stoklarını azaltmak, ürün ve hizmetlerin geniş bir şekilde müşteriye göre şekillendirilmesini sağlamak, ürün ve hizmetlerin alım ve maliyet masraflarını azaltmak, yeni iş süreçleri başlatıp projeleri yeniden gözden geçirmek ve iletişim masraflarını düşürmek gibi faydalar sağlamaktadır. E-ticaret aynı zamanda; gelişmiş bir imaj, gelişmiş müşteri hizmetleri, yeni kurulan iş ortaklıkları, daha basit hale gelen iş süreçleri, yükselen üreticilik, kağıt kullanımından kurtulmak, bilgiye ulaşımı hızlandırmak, nakliye masraflarını azaltmak ve esneklik kazanmak gibi öğeleri de barındırmaktadır (Turban ve diğer., 2000).

Faydalarının yanında e-ticaretin bazı sorunları da vardır ve bunlar sektörden sektöre değişiklik göstermekle birlikte, aracı ve hizmet sağlayıcılardan çok, lojistik ve nakit akışı üzerine yoğunlaşmaktadır (Whiteley, 2000).

1.5. E-Ticarette Müşterinin Satın Alma Süreci

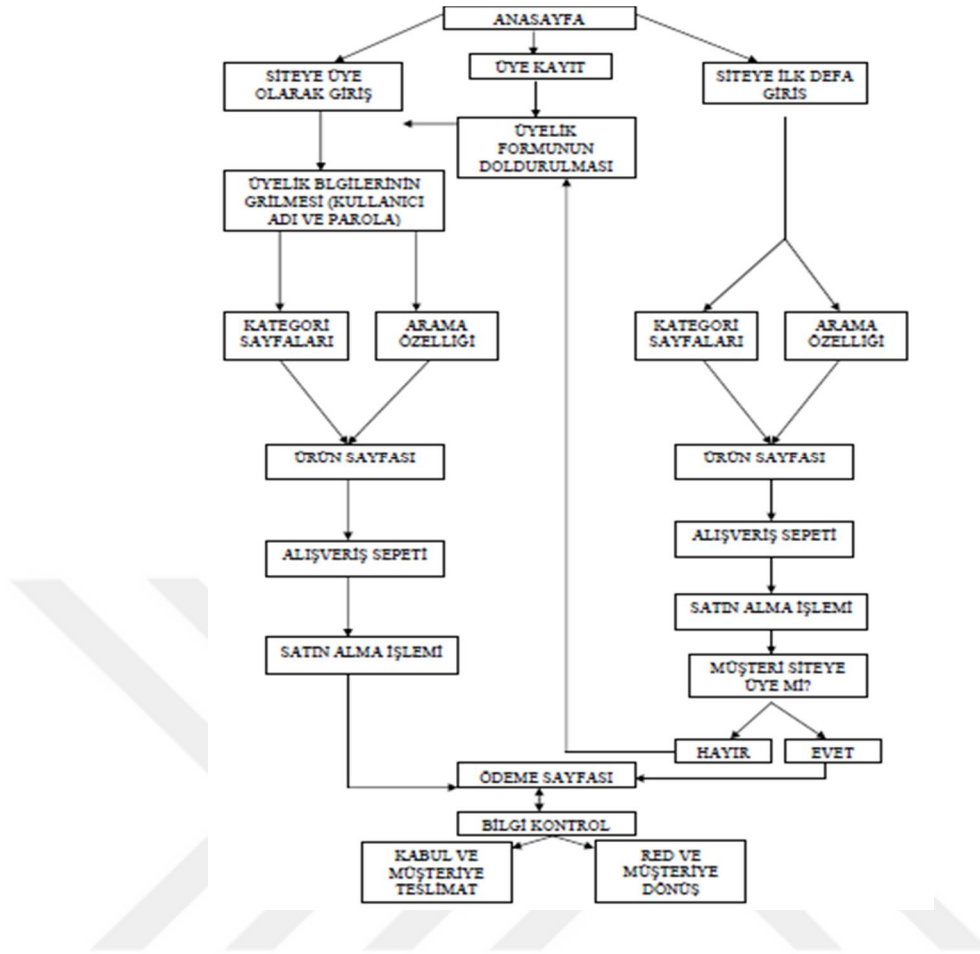
E-ticaretin, klasik ticaret anlayışından farklı olarak önemli oranda internet üzerinden gerçekleştirilmektedir.

İnternette yapılan sanal alışveriş, web siteleri üzerinden gerçekleştirilmektedir. Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle bir e-ticaret sitesinde yapılan satın alma süreci anlatılacak sonrasında da bu süreçle ilgili örnek bir şemalar verilecektir. Her ne kadar alışveriş için kurulan web sitelerine alan adı giren bütün kullanıcıların ulaşması mümkün olsa da, genellikle bu sitelerden alışveriş yapılabilmesi için siteye üye olunması şarttır. Bir web sitesi üzerinden satın alma sürecinin iki ayrı şekli bulunmaktadır. Birincisi siteye üye olarak giriş yapma; ikincisi de siteye ilk defa girmiş olma şeklindedir. Siteye üye olan müşterinin kendisine ait olan kullanıcı adı ve parolasını girmesi istenmektedir. Müşteri üyelik bilgilerinin girişini yaptıktan sonra kategori sayfaları açılmaktadır. Bu sayfalardaki ürünlerin kolaylık sağlanması açısından temel özelliklerinin dikkate alınarak belirli kategorilere ayrıldıkları görülmektedir. Aynı zamanda müşterinin sitedeki arama özelliğiyle dilediği ürüne ilişkin bilgileri kapsamlı bir biçimde girerek de istediği ürüne rahatça ulaşabildiği görülmektedir (Semerci, 2007). Ayrıca istenen ürün, son bir seçenek olarak ürün sayfası kısmında da aranabilmektedir. Ürün sayfasında ürün, fotoğrafının yanında fazlasıyla kapsamlı bir biçimde incelenmektedir.

Seçim sürecinin ardından müşterinin satın almayı düşündüğü ürün ve/veya ürünleri üzerine tıklamak suretiyle sanal alışveriş sepetine yerleştirmesi gerekmektedir. Alınması konusunda karar verilen tüm ürün veya ürünler alışveriş sepetine yerleştirilerek “satın al” butonu tıklanmaktadır. Böylelikle satın alma işlemi başlatılmıştır. “Satın al” butonu tıklandığında ise ödeme sayfası açılmaktadır. Bu aşamada ürün veya ürünlerle ilgili teslimat seçeceği doğrultusunda kargo ücreti hesaplanmakta ve faturalama işlemi başlamaktadır. Yapılan bu hesaplama işleminin müşteri tarafından son olarak onaylanması için görüntülenmesi söz konusudur.

Müşteri tarafından verilen onayın ardından bilgi kontrol süresi devreye girmektedir. Bu aşamada banka ve web sitesi arasında bir mutabakat bulunmaktadır. Müşterinin girmiş olduğu ödeme bilgilerine ilişkin banka, kontrol mekanizmasını çalıştırmaktadır. Şayet bankadan verilen bilgilerin doğruluğuyla ilgili onay gelmesi durumunda, müşteriye işlemin kabul edildiğine dair bir elektronik mesaj gönderilmektedir. Aksi bir durum söz konusu olduğunda ise, işlem reddedilmekte ve müşteriye dönülmektedir. İşlemin onaylanması sürecinde web sitesinin ilgili birimleri de müşteri ile aynı anda elektronik mesajlar vasıtasıyla bilgilendirilmektedir. Müşterinin siparişinin var olup olmadığına ya da temin edilip edilemeyeceğine dair bir araştırma yapılmaktadır. Bu aşamadan da onay alınması halinde siparişin müşteriye teslimi ile ilgili süreç başlamaktadır (Erol, 2001).

Yukarıda bahsi geçen ikinci seçenekte, yani müşterinin siteye ilk defa girmesi durumunda ise, satın alma aşamasında sistem müşteriye siteye üye olup olmadığını sormaktadır. Müşteri üye değilse başlangıçta yer alan üye kayıt kısmına dönerek üyelik formunu doldurması gerekmektedir. Müşterinin siteye üye olmasıyla yukarıda bahsi geçen üye olarak siteye giriş süreci geçerli olmaktadır. Şekil 1, bu satın alma sürecinin aşamalarını göstermektedir (Erol, 2001).



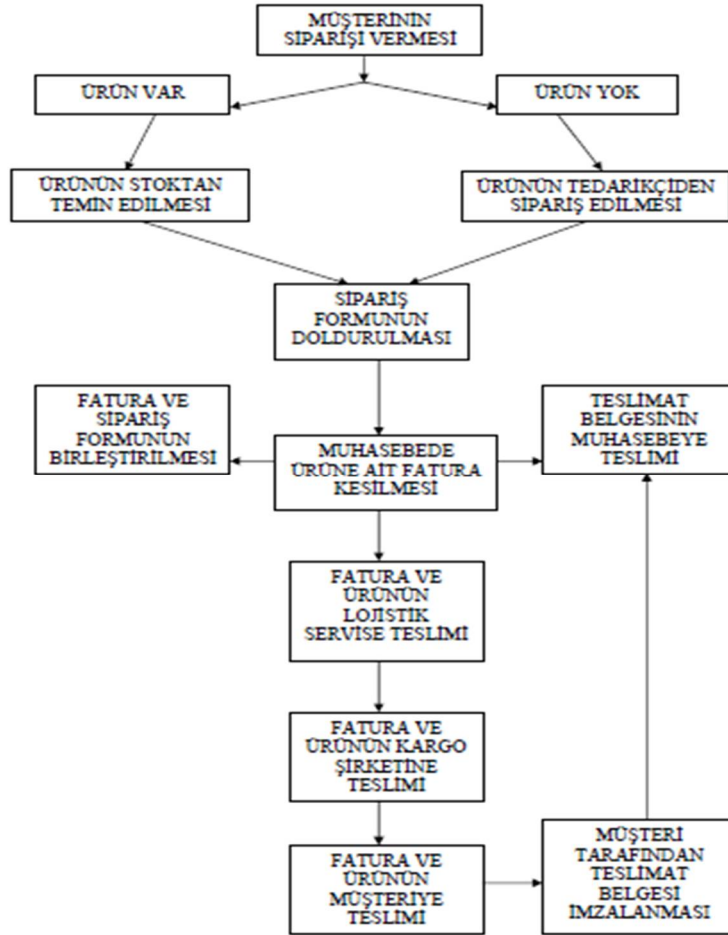
Şekil 1: E-Ticaret Sitesinde Satın Alma Süreci

Kaynak: SEMERCİ, Murat. “Elektronik Ticaretin İşleyişi, Denetimi Ve Muhasebeleştirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi). Kahramanmaraş, 2007, s. 46.

1.6. E-Ticarette Ürün Sipariş ve Teslim Süreci

Müşteri web sitesinden siparişini verdikten sonra, satıcı işletme sipariş edilen malı şayet stoklarında varsa kendi stoklarından karşılama yoluna gitmektedir. Fakat çoğunlukla web sitesi üzerinden satış yapan işletmelerin ürünlerin çeşitliliği ve müşteri isteklerinin değişikliği gibi nedenlerden dolayı stoksuz çalışmayı tercih ettikleri görülmektedir. Bu durumda işletme, ikinci ve en çok kullanılan yöntem olan siparişin tedarikçilerden temin edilmesi yöntemine başvurmaktadır (Semerci, 2007). Genellikle birden çok tedarikçiyle çalışan işletme, tedarikçiye ürünle ilgili siparişi vermektedir. Tedarikçi işletme de bu alışverişle ilgili bir sipariş formu hazırlamaktadır.

Formun doldurulmasının ardından tedarikçi işletme, bu formu satıcı işletmenin muhasebe bölümüne; sipariş edilen ürünü de yine satıcı işletmenin lojistik servisine iletmektedir. Bu işlemler sırasında satıcı işletmenin muhasebe bölümü de ürüne ait faturayı düzenlemekte ve bu faturanın bir suretiyle ürüne ait tedarikçi işletmenin göndermiş olduğu sipariş formunu birleştirerek muhasebeleştirilmektedir. Düzenlenen faturanın diğer suretini de lojistik bölümüne teslim etmektedir. Lojistik servisi de kendisine gelen ürünü ve ürüne ait faturayı ürünün teslimatını yapacak olan kargo işletmesine göndermektedir. Genellikle web sitelerinde müşterilerin seçimine bırakılmış birden çok kargo işletmesi yer alabilmektedir. Ürün ve faturayı ilgili müşterinin adresine teslim eden kargo işletmesi çalışanı, teslimat sırasında müşteriye bir teslimat belgesi imzalatmaktadır. Bu teslimat belgesi de son aşama olarak satıcı işletmeye iletilmektedir. Şekil 2, yukarıda anlatılan ürün sipariş ve teslim sürecini göstermektedir (Erol, 2001).



Şekil 2: E-Ticarette Ürün Sipariş ve Teslim Süreci

Kaynak: SEMERCİ, Murat. "Elektronik Ticaretin İşleyişi, Denetimi Ve Muhasebeleştirilmesi", (Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi). Kahramanmaraş, 2007, s. 48.

1.7. E-Ticaret Uygulama Alanları

İnternetin yayılması ile birlikte mobil teknolojide yaşanan gelişmeler de hız kazanmıştır. Bunun neticesinde oluşan e-ticaret sayesinde de işletmeler hem hızlı, hem de kolay bir şekilde çok sayıda tüketiciye ulaşabilmektedir. İşletmeler yeni oluşturdukları farklı pazarlama stratejileri ile ürün ve hizmetlerini dünyanın her bir noktasına en uygun maliyetler ve en kısa sürelerde pazarlama olanağı bulmaktadır. Bu teknolojileri kullanan işletmeler, tüm bunların yanında pazar paylarını da arttırmaktadır. Müşteriler ise oldukça geniş bir ürün portföyünden istedikleri ürün ve hizmetleri daha ucuz sahip olabilmekte, nakliye maliyetlerinden de etkilenmemektedir. Mobil iletişim teknolojilerinde meydana gelen yenilikler, mobil araçları birer güvenli ticaret yapan ödeme araçları şekline dönüştürmüştür. Bu sayede, internet ile mobil teknolojinin birlikte gelişmesi ile mobil ticaret kavramı ortaya çıkmıştır (Sarısakal ve Aydın, 2003). Böylece e-ticaret sadece gitti gidiyor, hepsi burada gibi internet sitelerinden ziyade mobil teknolojilerinde kullanıldığı bir platform haline gelmiştir. Gerçekten de son dönemlerde sıklıkla duyulan ve yeni bir kavram olarak beliren mobil ticaret kavramı da, mobil cihazlar vasıtası ile gerçekleştirilen bir ticaret olması sebebiyle yaşamı daha da kolaylaştıran bir unsur özelliğini taşımaktadır.

1.7.1. Mobil E-Ticaret

Mobil ticaret kavramı, internet, mobil cihaz ve alışveriş kavramlarının bir araya gelmesi ile meydana gelmiştir. Mobil ticaret, satıcı ile alıcıyı her an bir araya getirilme olanağı sayesinde bir adım öne çıkmaktadır. Herhangi bir gün ve saate, farklı ülkelerdeki satıcılardan herhangi bir ürünün alınabilme kolaylığı mobil ticaretin en farklılaşan özelliğini oluşturmaktadır. Yaşayan her bir bireyin potansiyel bir müşteri olabilmesi de, işletmeler açısından mobil uygulamalar üzerinden satış yapılmasını çekici hale getirmektedir (Çelik ve Akadal, 2014). Mobil ticaret kavramı e-ticaretin devamı şeklinde nitelendirilmekle beraber; bazı kaynaklar tarafından “mobil elektronik ticaret” şeklinde de ifade edilmektedir. Mobil ticaret, bilinen e-ticaretten bazı noktalarda farklılaşmaktadır. Bu farklılıklar arasında; mobil ticaretin kablosuz araçlar vasıtası ile ticaret yapmaya imkân sağlaması itibarıyla e-ticaretten daha gelişmiş olması ve cep bilgisayarları ile yepyeni bir ticaret kavramının oluşması şeklinde belirtilebilmektedir.

Günümüzde, dijital çağ dünyası ile bilgiye ulaşmak ve bilginin etkili kullanılması oldukça kolay ve hızlı olmaktadır. Yaşanılan bu dijital çağda insanlar, gelişen teknolojiyi takip etmekte ve bu yeniliklerden mümkün olduğu kadar fazlasıyla yararlanmak istemektedir. İşletmeler de müşterilerine hem daha kolay ve hızlı yoldan erişmek, hem de işletmelerinin sürekliliğini sağlayabilmek adına ihtiyaç duydukları tüketici veri ve bilgilerine ulaşmak istemektedir. Hem kişilerin hem de işletmelerin bu taleplerinin aynı noktada birleşmeleri sebebiyle de, teknoloji alanında yaşanan tüm yenilikler taraflarca hızlı bir şekilde kabul edilmekte ve böylelikle gerçek yaşama aktarılması da hız kazanmaktadır. Hızla kabul gören bu teknolojik yenilikler neticesinde, işletmeler sahip oldukları geleneksel iş modelleri ile günümüz rekabet ortamında çok fazla şanslarının olmadığını anlayarak, yeni iş modelleri oluşturmaya yönelmektedir. İşletmeler, internet ve mobil teknolojilerini kullanarak üretim ve sipariş sürelerini kısaltma, çok daha az maliyetler ile çalışma, satış sonrası hizmet ve desteğini arttırarak müşteri ve tedarikçileri ile daha olumlu iletişim sağlama gibi birçok avantaj elde etmektedirler (Özdemir, 2006). Bu çalışmada 2 mobil uygulama ile e-ticarette mobil uygulama örneği verilmiştir

2. E-TİCARETTE MUHASEBELEŞTİRME

Muhasebe firmaların yönetsel karar verme ve uygulamalarında, devlet ile ilişkilerinde, yatırımcılar ile olan ilişkilerinde ve diğer birçok kurum, kuruluş ve kişilerden oluşabilecek üçüncü şahıslar ile olan ilişkilerinde yol gösterici ve belirleyici çok önemli bir unsurdur. Bu bağlamda muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir olarak tutulması çok önemlidir. Ancak e-ticaret geleneksel ticaretten oldukça farklı uygulamalar sahiptir ve geleneksel ticaretten farklı olarak çok çeşitli muhasebe farklılıkları bulunmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın bu bölümünde e-ticarette muhasebe uygulamalarının nasıl gerçekleştiği, muhasebe açısından karşılaşılan sorunlar ve problemler, muhasebeleştirme örnekleri ve örnek satış süreçleri hakkında detaylı incelemede bulunulmuştur.

2.1. E-Ticarette Muhasebe

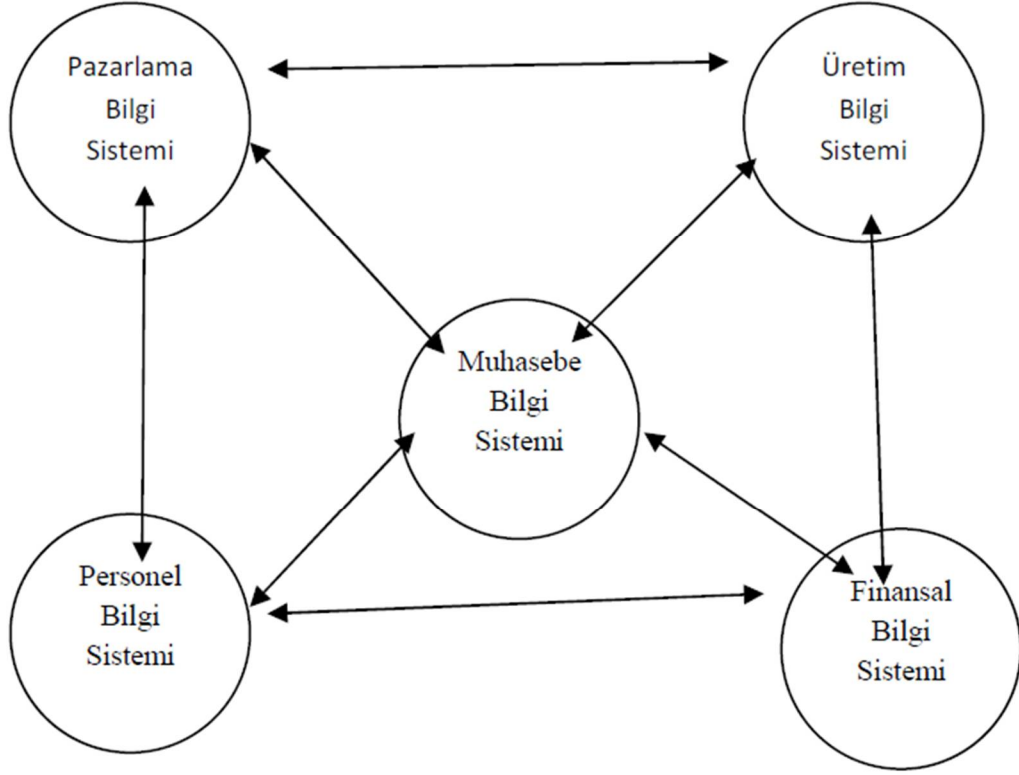
İşletme yönetiminde önemli bir unsur olan muhasebe; işletmeler adına sadece finansal sonuçları oluşturan bir kavram olmaktan çok, aynı zamanda yönetim ve karar aşamalarında da gerekli olan tüm veri ve bilgileri sağlayan bir araçtır. Muhasebenin temel işlevleri şu şekildedir: ekonomik iş olgularının toparlanması ve kayıt altına alınması; kayıtların yönetim adına kullanışlı olabilecek bir şekilde kategorize edilmesi; sistem tarafından taşınan bilgilerin karar vericilerin kullanabilmesi adına özetlenerek raporlanması (Şakrak, 2013). Bu bağlamda bir işletmenin muhasebe sistemi; muhasebe bilgilerinin oluşturulup geliştirilmesi, bu bilgilerin karar vericilere iletilmesi adına işletme tarafından kullanılan personel, yönerge, araç ve kayıtlardan meydana gelmektedir (Robert, 1996 akt. Şakrak, 2013). Muhasebenin sistem olarak; kuruluş, işletme veya bütün hesapsal kişilerde, belgelerin düzenlenmesi, hesapların tutulması, sonucun çıkartılması, işletmenin ölçülmesi ve öngörünün saptanması gibi unsurlardan müteşekkil hesaplama, işlem ve hesaplaşmaların bütünü biçiminde tanımlanması mümkündür (Yazıcı, 1990, akt. Şakrak, 2013). Amerikan Muhasebeciler Derneği'nin (AAA) bir komitesi, dördüncü muhasebe teorisi çalışması olan "Bir Temel Muhasebe Teorisi Bildirisi" yayınlamıştır. Bu bildiri muhasebenin; bilgileri kullananların bilinçli değerlendirmeler yapmasına ve karar vermesine izin verilmesine yönelik finansal bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi ve iletilmesi süreci olduğuna dikkat çekmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987, akt. Şakrak, 2013). Bu bağlamda muhasebenin,

temelde bir bilgi sistemi olduğunun ifade edilmesi mümkündür. Küresel rekabetteki artış ve teknolojik değişimler neticesinde, öncelikle işletme yönetim yaklaşım ve uygulamalarında değişim gereği ortaya çıkmıştır. Bütün bu gelişmeler de, yönetimin karar süreçlerine temel dayanak olan muhasebe sisteminde yeni arayışları beraberinde getirmiştir.

Bu değişim gereksinimiyle birlikte muhasebe bilgi sisteminin yönetim açısından önemi çok daha fazla artmıştır. Muhasebe bilgi sisteminin konusu, kıymet hareketlerinin izlenmesinden oluşmaktadır. İşletmenin varlık ve kaynaklarında değişme meydana getiren finansal nitelikteki işlemlerle ilgili veriler toplanarak, sınıflandırılıp rapor edilerek analiz edilmeli ve ilgili kişi veya gruplara sunulmalıdır (Mizrahi, 2011).

Bu açıdan muhasebe bilgi sistemi; işletme yöneticilerine işletme varlık ve kaynaklarının oluşumu, kullanış şekli tüketilen varlık ve kaynaklar neticesinde ortaya çıkan ve işletmelerin finansal olarak durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunlarla ilgili kişi ve işletmelere kullanılabilir bir şekilde sunan sistem şeklinde tanımlanmaktadır (Büyükmirza, 2015). Muhasebe bilgi sisteminin, asırlardır iki taraflı kayıtla sorumluluk ve kârlılık muhasebesini de kapsayacak bir genişliğe sahip olduğu belirtilmektedir (Mizrahi, 2011).

Bilhassa bilgisayar destekli uygulanan muhasebe bilgi sistemi sayesinde, bilanço ve gelir tablosu gibi önemli finansal tabloların işletmenin tarihi yapısı boyunca gerçekleşen fon akışı, finansal yapısı ve diğer analitik muhasebe raporlarının gerek fiili gerekse de tahminen doğru, hızlı ve vaktinde sunulması mümkün olabilmektedir (Acar ve Ömürbek, 2003). Bu noktada önemli olan, muhasebe bilgi sisteminin yönetim açısından yeterliliği ve yönetimin tatmin düzeyi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu esasın hem bugün hem de çoğu işletme için geçmişte de büyük bir öneme sahip olduğu görülmektedir.



Şekil 3: Yönetim Bilgi Sistemlerinde Bilgi Akışı

Kaynak: MİZRAHİ, Rozi. “KOBİ’lerde Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkin Kullanımı Üzerine Bir Araştırma”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. Y. 3 S. 2 (2011). s. 310.

Bugünün işletmeleri göz önüne alındığında, muhasebe bilgi sisteminden elde edilen verilerin niteliği kadar, tam vaktinde fiili ve öngörü bilgilerinin sunulması, hem çevre hem de işletmedeki değişimlere hızla uyum sağlayabilecek esnek bir yapıya sahip olmasının da önem kazandığı bir gerçektir. Bu önemin kabul edilmesi ise, muhasebe bilgi sisteminin devamlı surette iyileştirmeye açık, sistem tasarımı hakkında düşünme gereğini ortaya çıkarmaktadır. İlke muhasebe bilgi sistemi ile ilgili olarak ele alındığında; sistemin işletmenin büyüme ve değişimine uyum sağlaması noktasında devamlı surette çaba harcanmasının temel gereklilik olduğu görülmektedir. Bu durum aynı zamanda muhasebe bilgisi kullanıcılarının değişen bilgi ihtiyaçlarına karşılık verecek dinamik bir yapıya sahip olması anlamını da taşımaktadır. Bu bağlamda muhasebe bilgi sistemi açısından mükemmellik arayışı, karar vericilerin bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasında, beklentilere uygun seviyeyi yakalama çabası şeklinde ifade edilebilmektedir. Muhasebe bilgilerinin doğru anlaşılabilmesinde (Şakrak, 2013);

- Raporlarda belirtilen ekonomik faaliyetlerin doğası,
- Muhasebe sürecini şekillendiren temel kabuller ve ölçüleme teknikleri,
- Alınacak kararlara ilişkin bilgilerin ne şekilde ilişkilendirileceği hususlarının doğru anlaşılması gerekmektedir.

Şayet bir faaliyetin varlıklarının, kaynakları etkilemesi, gelirlere ya da giderlere neden olması ve finansal tablolarda açıklanması gereken olaylara götürmesi söz konusuysa, bu faaliyetin muhasebe sistemine ilişkin bir durumu ifade ettiği bir gerçektir. E-ticaretin de, işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını etkilediğinin, gelirlere ya da giderlere neden olduğunun ve finansal tablolarda açıklanması gereken olaylara götürdüğünün söylenmesi mümkündür. Dolayısıyla, muhasebe sistemine ilişkin bir faaliyet olan e-ticaretin işletme süreçleri ve işlemlerinde meydana gelen tüm değişikliklerden muhasebe sistemleri de etkilenmektedir (Parlakkaya, 2005).

Ekonomik yönüyle muhasebe; finansal (mali) özelliği olan ticari işlemlerle kısmen de olsa benzer ekonomik olayları para cinsinden sistemli bir şekilde saptama, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleri ile elde edilen sonuçları yorumlama şeklinde tanımlanmaktadır. Muhasebenin, bu yorumlama suretiyle ticari kişiliğin sahip ve/veya ortaklarına - yöneticilere ve bu kişilikle ilişkisi bulunan diğer kimselere ihtiyaç duydukları uygun ve yararlı bilgileri temin eden sanat-bilim ve uygulama düzeni olduğu belirtilmektedir (Semerci, 2007). Kısacası muhasebe, bir organizmanın sinir sistemi olarak ifade edilebilmektedir.

Organların, çalışmalar ve yaptıkları işlerle ilgili sürekli beyine bilgi vermesi söz konusudur. Muhasebe de diğer bölümlerin yaptıkları işlerin izlendiği, ilgili olayların irdelendiği ve bunların kayıtlarının yapılıp sınıflandırıldığı bölümdür. Sonrasında da belli dönemlerde bu bilgiler birleştirilmekte ve yönetim tarafından kullanılabilir raporlar haline almaktadır (Altuğ, 2015).

Bir e-işletmede, işletmeye ait web sitesinde yapılan ticari faaliyetlerin, iç raporlama sistemi, stok yönetim sistemi ve muhasebe sistemi gibi “arka ofis” sistemiyle otomatik bir biçimde karşı karşıya getirildiği görülmektedir. E-işletme faaliyetleri, işletmenin varlıklarını ya da borçlarını, gelirlerini ya da giderlerini, finansal tablolardaki ya da diğer raporlardaki sonuçlarını etkilemektedir. Dolayısıyla e-işletme faaliyetleri muhasebe sistemiyle kesin olarak bir ilişki içindedir (Dinç ve Varıcı, 2008).

Muhasebe sisteminin, muhasebe bilgileri güvenlik ilkeleri ve muhasebe bilgi süreci ilkelerine uyması durumunda, e-işletme sistemindeki muhasebe bilgilerinin güvenilirliği daha fazla artmaktadır. E-ticaretteki muhasebe sürecine ilişkin ilkeler; eksiksizlik, doğruluk, zamanlılık, değerlendirilebilirlik, sıralama ve değiştirilemezlik olarak sıralanmaktadır (IFAC, 2002, akt. Dinç ve Varıcı, 2008):

1. Eksiksizlik (Completeness): E-işletmelerde yapılan işlemlerin kapsamının ve ölçüsünün ele alındığı bu ilkede örnek olarak işlem karşılığı alınan makbuzların, bütün işlemlerin elektronik işletme süreci içinde doğru olarak yapılmadığı üzerinde durulmaktadır. Her bir işlemin ayrı ayrı tanımlanması ve teker teker kaydedilmesi gerekmektedir. İşlemleri eksiksiz bir biçimde gerçekleştirmek, işlemin yapıldığının kanıtlanmasına yardımcı olmaktadır.

2. Doğruluk (Accuracy): Üretilen bilgilerin, e-işletme işlemlerini doğru bir biçimde yansıtması gerektiğiyle ilgili bu ilkede örnek olarak, kayıtlı işlemlerin gerçek durumları yansıtması gerekliliği gösterilebilir.

3. Zamanlama (Timeliness): E-işletme işlemlerinin zaman kaybetmeksizin, vaktinde kaydedilmesi gerektiğini ifade eden bu ilkede, işlemlerin ortaya çıktığı an ile kaydedildikleri an arasındaki mesafenin artması halinde, kayıt altına alınmış işlemlerin doğrulukları ve eksiksizliklerine ilişkin fazladan kontrol edilmesi gerekmektedir.

4. Değerlendirilebilirlik (Assessability): Finansal tablolarda yer alan her açıklamanın ve bilginin doğrulanabilir olmasını ifade eden bu ilkede, finansal tablolarda yer alan bilgilerden başlamak suretiyle geriye doğru, muhasebe sürecini tersine çevirerek bahsi

geçen bilgilerin defter kayıtlarına ve orijinal belgelerine ulaşılabilmesi söz konusu olmaktadır.

5. Sıralama (Order): Muhasebe sistemindeki muhasebe verilerinin, aktif-pasif, gelir-gider biçiminde sınıflandırılmasını ve kronolojik olarak sıralanmasını ifade eden bu ilkede, işlemlerin ve kayıtların makul bir süre içinde kişilerce okunabilir hale getirilmesi ve tanımlanması gerektiğinin üzerinde durulmaktadır.

6. Değıştirilemezlik (Inalterability): İşlemlerin kaydedilmesinin ardından bir daha değıştirilemeyeceği ifade edilmektedir.

7. Saklanabilirlik (Retentivebility): E-işletme işlemlerinin, kayıtlarının, belgelerinin ve defterlerinin güvenli bir biçimde saklanmasıyla ilgili olan bu ilke, aynı zamanda yasal bir zorunluluğu ifade etmektedir. E-işletmede farklı olan verileri saklama teknikleri; optik bellek (mikro filmler), elektronik bellek (hard disk, cd, gibi manyetik ortamlar) ve dijital optik bellekler şeklinde sıralanmaktadır.

2.1.1. Elektronik İşletme Olgusunun Muhasebenin Uygulamaları Üzerine Etkileri

Teknolojideki gelişmelerin işletmelerin örgüt yapılarını ve bundan dolayı da muhasebe düzenini etkilediği bir gerçektir. Fakat bu etkinin yeni bir muhasebe sisteminin ortaya konulmasından çok, mevcut sistemin elektronik ortama aktarılması biçimde gerçekleştiği görülmektedir. Bilgi teknolojilerinin, muhasebenin işlevleri üzerindeki etkileri; belge, raporlama, arşiv ve personel işlevleri olmak üzere alt başlıklar altında sıralanabilmektedir (Dinç ve Varıcı, 2008).

Bilgi Teknolojilerinin Belgeleme İşlevine Etkisi: Elektronik muhasebede belgeler manyetik ortamda oluşturulmakta ve alıcıya da yine manyetik ortamda ulaştırılmaktadır. Manyetik ortamda oluşturulan ve saklanan bu tarz belgeler “e-belge” olarak adlandırılmaktadır (Güney ve Özyiğit, 2015). Belgelerin elektronik ortam içerisinde oluşturulması ile birlikte, e-belge kavramının dışında “e-sözleşme, e-para, e-beyanname, e-imza” gibi başka kavramlar da ortaya çıkmıştır. Bu kavramlar arasında yer alan e-imza, belgelerin güvenliğinin sağlanması ve kime ait olduklarının ispatı açısından oldukça büyük bir öneme sahiptir (İnce, 1999). Artık manyetik ortamda

saklanan bilgi ve belgeler sayesinde, muhasebe işlemleri hız kazanmış, yanlışların belirlenebilmesi ve hataların telafi edilmesi kolaylaşmış ve kırtasiye masrafının azalması sağlanmıştır (Gürbüz, 2000).

E-işletmede de, normal alışveriş merkezlerinde olduğu gibi tabi olunan bir süreç ve değişik yasalar çerçevesinde uyulması zorunlu olan kuruluş ve belge düzeni bulunmaktadır. Zamanla tüketici haklarının korunması, taraflara güven vermesi yönünde e-ticaret yapan gözden uzak alışveriş merkezlerinin yasal altyapısı ile belge düzeninin çok daha fazla önemli olacağı görülmektedir. Kullanılacak belgelerin, hem işletme ihtiyaçlarından şekillenmesi, hem de Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu gibi yasalardan kaynaklanması söz konusu olacaktır. İhtiyaç duyulacak belgelerin başta gelenleri şunlardır (Erbaşlar, 2011):

- 1- Müşteri portföyü oluşturma belgesi- Müşteri Bilgi Formu
- 2- Müşterinin sistemde sipariş sepetini doldurması – Sipariş Sepeti Belgesi
- 3- Sipariş sepetinde müşterinin onayladığı sipariş föyüne dönüştürülmesi – Sipariş Föyü
- 4- Tedarik departmanının ürün takibinde kullanacağı stok kartları - Stok Kartları
- 5- Satış biriminin sevki yapılacak mal için fatura, irsaliyeli fatura vb. düzenlemesi zorunlu olan belgeler - İrsaliyeli Fatura
- 6- Sevki yapılan malın ilgili kurye ya da kargo işletmesine teslimat belgeleri- Nakliye Faturası
- 7- Cari müşteri ilişkileri takip biriminin müşteri carilerinin, taksitlendirilmiş, kredilendirilmiş veya promosyonlu satışlarda müşteri hareketlerinin takip edilmesinde kullanılacak olan cari kartlar - Cari Kartlar
- 8- Kredi kartı ile yapılan satışlarda, sanal ortamda toplanan bilgiler çerçevesinde saklanacak belgeler - Mail Order
- 9- Satış merkezi, bayi ilişkisi içinde düzenlenecek ticari sözleşme örnekleri - Bayilik Sözleşmesi
- 10- Müşteri pazar araştırma anket çalışmalarının düzenlenmesi ve eğilimlerini gösteren dokümanların takip edilmesi - Müşteri Eğilim Anketleri
- 11- Satış sonrasında beğenilmediği ya da arızalı çıkması gibi nedenlerle iade edilen ürünlere ilişkin ilgili kurye, kargo teslim makbuzu, iade faturası ya da işletmenin düzenleyeceği gider pusulası - Gider Pusulası

Alım ve satıma konu olan tüm mal ve hizmetlerde, para birimiyle ifade edilen, yasalar çerçevesinde düzenlenmiş olsun ya da işletmenin gereksinimlerinden kaynaklandığı için düzenlenmiş olsun, bahsi geçen belgeler, gecikmeden ve düzenli olarak muhasebe departmanına teslim edilmelidir.

Bilgi Teknolojilerinin Arşiv İşlevine Etkisi: Yasalara göre, yapılan muhasebe işlemlerinin mutlaka belgelendirilmesi, defterlerin ve tüm düzenlenen belgelerin de belirli bir süre saklanması gerekmektedir. Dolayısıyla bu zorunluluk neticesinde arşivleme muhasebede oldukça önemli bir yere sahiptir. Klasik muhasebede bu belgeler, belirli bir düzen oluşturulmuş şekilde fiziki olarak saklanmaktadır, bunun sonucunda da işletmeler ekstra sorumluluk sahibi olmaktadır. Fakat elektronik muhasebe sisteminde tüm defter ve belgeler küçük bir disk ile manyetik ortamda saklanabildikleri için, işletmelerin yükü oldukça azalmaktadır (Güney ve Özyiğit, 2015).

Bilgi Teknolojilerinin Raporlama İşlevine Etkisi: Raporlama işlevi, bilgi kullanıcıların ihtiyaçları doğrultusunda raporlama, finansal ve yönetim raporlama şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Gelir tablosu, bilanço, kâr dağıtım tablosu, beyanname gibi finansal raporlar oluşturan alt sistem finansal raporlama olarak adlandırılmaktadır (Güney ve Özyiğit, 2015). Gelir, bilanço, satışların maliyeti, nakit akım, fon akım ve kâr dağıtım tabloları ve yasal olarak hazırlanması gereken beyannameler gibi klasik finansal raporlar hazırlayan bir alt sistem olan finansal raporlamadaki bütün rapor türlerinin, bilgi teknolojilerinin kullanılması suretiyle işletmeler arasında online olarak gönderilebilmesi mümkündür. Ayrıca bu tabloların, yazılımlarla otomatik bir biçimde oluşturulabilmesi de söz konusudur. Muhasebecilerin bu raporları doldurmak için saatlerini harcamaları veya ilgili yerlere göndermek için günlerce beklemeleri gerekmemektedir. Bütün bu işlemlerin bilgi teknolojileri vasıtasıyla çok hızlıca gerçekleştirilebilmesi mümkün olmaktadır (Sürmeli, 2006).

Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Personeline Etkisi: Muhasebecilerin vakit kaybettiren rutin işlemlerinin bilgisayara devredilmesi sayesinde, bazı kâğıtlarla, defterlerle ve uzun hesaplamalarla uğraşmaktan kurtuldukları ve işletme neticelerini analiz etmek suretiyle, verilecek stratejik kararlar noktasında üst yönetimine anlamlı raporlar sunmak olan gerçek işlevlerine kavuşma konusunda aşama kaydettikleri bir

gerçektir. Bu bağlamda muhasebeciliğin “kayıt” işlevinden, “danışmanlık ve denetim” işlevine doğru yöneldiği ve bir muhasebecinin yalnızca bilgisayarın sağlamış olduğu bu avantajları değerlendirdiği ölçüde işletmeye faydalı olabildiği görülmektedir (Tokaç, 2006).

Bu amaca yönelik olarak e-muhasebe sisteminde, çalışanlardan beklenen özellikler ve yeteneklerin geleneksel usule oranla daha farklı olduğunun söylenmesi mümkündür. Muhasebe meslek elemanını, geleneksel genel muhasebe bilgilerine ek olarak elektronik bilgi teknolojileri, internet teknolojileri, yazılım ve donanım sistemleri ve programlarının kullanımına ilişkin yeterlilik sahibi olması zorunludur. Bilgisayarı etkin bir şekilde kullanabilmesi ve işletme yönetimlerinin de mevcut personeline bu yetenekleri kazandıracak eğitim faaliyetlerini devamlı surette yapması gerekmektedir (Dinç ve Varıcı, 2008).

İşletmelerin muhasebe sistemlerinin, yönetim karar kademelerinin gereksinim duyduğu kapsamda ve yeteri hızda geçerli bilgiler sağlaması gerekmektedir. Muhasebe bilgi sisteminin sunmuş olduğu bilgiler aynı zamanda da doğru ve güvenilir olmalı, geleceğe yönelik öngörü ve analizlere doğrudan katkı sağlamalıdır. Muhasebe bilgisinin kullanıcılar yönünden kullanılabilirliğinin artırılması, bu sebeple de yalın, anlaşılabilir olması ve katı teknik yapıdan kaçınılarak sunulabilmesine yönelik çabanın önemi büyük olmaktadır. Bu uğraşların amacı; bilhassa işletme içinde karar süreçlerinde bulunan bütün ilgililer açısından, muhasebe bilgisinin anlaşılma seviyesini ve muhasebe bilgilerinin etkin kullanılmasına yönelik yeteneklerin geliştirilmesi olmalıdır (Şakrak, 2013).

2.2. E-Ticarette Muhasebeleştirme

E-ticaret, muhasebe uygulamaları açısından çeşitli süreçlerle daha net bir şekilde anlaşılacaktır. Bu anlamda bu süreçler müşteri portföyü oluşturma, müşteri sepeti oluşturma ve kesin sipariş onayı şeklinde değerlendirilmiştir.

2.2.1. Müşteri Portföyü Oluşturma

E-ticaret alanında bilhassa internetten gerçekleştirilen alışveriş sitelerinde, ziyaretçilerin öncelik olarak üye olmaları tercih edilmektedir. Ziyaretçilerin, belli zamanlarda başlangıç hediye puanı gibi uygulamalar vasıtasıyla üye olabilecekleri sayfalara yönlendirilmeleri söz konusu olmaktadır.

2.2.2. Müşteri Sipariş Sepetinin Oluşturulması

Bu süreç, müşteri tarafından sipariş verilen ve sepete atılan malların satın alma onayı verilmeden takip edilmesini ifade etmektedir. Alışveriş sepetindeki malların kesin siparişi alınmadan müşteri adresine sevkinin yapılması mümkün değildir. Müşterinin kendi bütçesi dâhilinde alışveriş sepetini oluşturup beklemeye alacağı; bununla birlikte sistemdeki tanımlamalar çerçevesinde önceki müşteri davranışlarından referansla belirlenen süre içinde otomatik olarak müşteri sipariş sepetlerinin sıfırlanacağı belirtilmektedir.

2.2.3. Kesin Sipariş Onayı ve Teslimat

Müşterilerin alışveriş sepetlerine aldıkları malları, kendilerine tanınan süre içinde onaylayarak kesin siparişe dönüştürmeleri ya da alışveriş sepetine almadan kesin satın alma onayı vermeleri mümkündür. Kesin siparişlerin, sistemce belirtilen azami süre içinde teslimatının yapılması adına gereken işlemlerin ilgili birim tarafından başlatılması söz konusudur. Ürünler stoklarda mevcutsa gönderimine, şayet stoklarda mevcut değilse de öncelikle teminine ve ardından gönderimine başlanacaktır.

2.4. E-Ticarette Muhasebe Açısından Karşılaşılan Başlıca Sorunlar

Bütün mesleklerde olduğu üzere muhasebe mesleğinde de bugünün teknolojik gelişmelerine ayak uydurmak oldukça önemlidir. Muhasebecilerin kaydedici özelliklerine ek olarak; uyarıcılık, önleyicilik, yönlendiricilik ya da yol göstericilik işlevleri de bulunmaktadır. Fakat bugünün modern muhasebe yazılımlarının, muhasebecilerin geleneksel işlevlerini ellerinden aldığı görülmektedir (Uçar ve Atasever, 2000).

E-ticaret alanındaki işlemlerde yaşanan artış, işletmelerin muhasebe bölümünde çalışan personelin sorumluluklarının da artmasını gündeme taşımaktadır. Bilişim teknolojilerinde görülen değişikliklerin çok iyi izlenmesi ve yeni muhasebe paket programlarının nasıl kullanıldığıyla ilgili bilgi sahibi olunması, bu sorumluluklar arasında yer almaktadır (Yükçü ve Gönen, 2009).

E-ticaretin işletme süreçleriyle işlemler üzerinde yarattığı değişikliklerden muhasebe sistemlerinin direkt etkilendiği bir gerçektir. E-faturalama (elektronik ortamda işletmeler arası faturanın transferi), e-arşivleme (verilerin elektronik ortama kaydedilmesi, saklanması ve görüntülenmesi) gibi kavramlar bu şekilde ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte muhasebe faaliyetlerinin e-ticaret işlemlerinde ürün ve hizmetlerin teslimatından ve ödeme biçimlerinden de etkilendiği görülmektedir. E-ticaret ortamında sayısal olmayan ürün ve hizmetlerin teslimatı klasik yöntemlerle yapılırken, sayısal olanlar sanal olarak teslim edilmektedir. Klasik yöntemlerle teslim edilen ürün ve hizmetlerde defter ve belge düzeni klasik yollarla yürütülmektedir. Ancak teslimatının sanal olarak gerçekleştirildiği ürün ve hizmetler için kâğıda dayalı bir düzenin devam ettirilmesi mümkün gözükmemektedir (Parlakkaya, 2005).

Bu işlemlerin internette sağlıklı bir biçimde gerçekleştirilmesine yönelik olarak, bilhassa geriye dönük değiştirme yapılmaması için kullanılan ticari yazılımlar belirli standartlara sahip olmalıdır (Parlakkaya, 2005). E-ticaret ortamında yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesinin özünde bir değişiklik olmasa da, şeklen bir değişimin kaçınılmaz olduğu bir gerçektir. Tutulması zorunlu defterler ve çıkarılan tablolar sanal ortamlarda otomatik olarak yapıldığından; işlerin hızlanması, doğruluk oranının yükselmesi gibi değişiklikler söz konusu olabilmektedir (Uçar ve Atasever, 2000).

E-ticaret, işletmelere yeni fırsat ve kazançlar getirmesinin yanında birtakım yeni maliyetler de yüklemektedir. İlk etapta bu maliyetlerin yalnızca pazarlama ve satış giderleri olduğu düşünülse de, gerçekte yüklenen bu maliyetlerin işletmedeki diğer maliyetleri de etkilediği görülmektedir (Alkan, 2003). Bunun yanında muhasebe uygulamaları da işletmelerde kullanılmakta olan bilgisayar programlarından etkilenmektedir.

Bahsi geçen bilgisayar programının bilhassa “Kurumsal Kaynak Planlaması” diğer bir ifadeyle tedarik zinciri yönetimi, üretim yönetimi, stok yönetimi, finansal muhasebe, müşteri ilişkileri yönetimi, maliyet ve yönetim muhasebesi, insan kaynakları yönetimi ve bunlar gibi diğer veri tabanlı yönetim faaliyetlerini entegre eden sistemden yararlanmasında belge sayısı ve maliyetlerde azalma ve işlemlerin güvenilirliğinde artış gözlemlenmektedir (Demir ve Bahadır, 2006). İnternette yapılan program satışı-download, melodi, e-kitap gibi dijital değerlerin bir ürün mü, hizmet mi olduğu; belli süre içinde satışının gerçekleştirilememesi veya yenisinin çıkmasıyla modasının geçmesi ve değerinin düşmesi; bunların da muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağına dair pek çok çelişkinin olduğu da bir gerçektir (Yıldız ve Canbaz, 2008).

2.5. E-Ticarette Satın Alma Süreçleri

İnternet gibi elektronik ortamda ve telefon, televizyon gibi görsel aletlerde gerçekleştirilen e-ticaretin aşamaları aşağıda yer almaktadır (Erbaşlar, 2011):

- 1- Satış merkezinin kurulması ve örgütsel yapısının oluşturulması
- 2- Televizyon reklam ve tanıtım videoları, reklam çalışmaları, billboard tanıtım afişleri, arama motorlarıyla erişim, yerel ve ulusal kanallarda reklam ve tanıtım
- 3- Müşterinin satış merkeziyle iletişimi
- 4- Müşterinin üye yapılması ve müşteri portföyünün oluşturulması,
- 5- Müşteri portföyüyle belli zamanlarda geri bildirim mekanizmasının kurulması
- 6- Müşterinin sistemi ziyaret etmesi
- 7- Müşterinin sistemde alışveriş sepetini doldurması
- 8- Müşterinin sistemde alışveriş sepetindeki ürünlerin tamamının ya da bir kısmının siparişini kesinleştirmesi
- 9- Siparişin kesinleştirilmesi noktasında müşteriden tahsilat seçeneklerine göre gereken bilgilerin kayıtlanması
- 10- Siparişin kesinleştiğine dair sipariş foyünün ilgili tedarik departmanına onaylanarak teslim edilmesi
- 11- Tedarik departmanının stok durumu doğrultusunda siparişe onay vererek satış departmanına bildirmesi
- 12- Satış departmanının faturayla birlikte sipariş edilen ürünü sevki

13- Sistemde teslimatı yapılan ürünün müşteriye gönderildiğinin bildirilmesi ve takip edilmesi

14- Önceki müşteri alışkanlıkları, gelişen yeni ürün yelpazesıyla birlikte, mamullerin talep edilmesine göre emniyet stoklarında yenileme yapılması

Bu aşamalardan yola çıkılarak aşağıda e-ticarette muhasebeleştirme şekilleri anlatılmıştır:

2.5.1. Ödeme Şekilleri Açısından E-Ticarette Muhasebeleştirme

Televizyon, telefon veya internet üzerinden elektronik ortamda gerçekleştirilen satışlar, tahsilat şekilleri itibarıyla aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır (Erbaşlar, 2011):

- 1- Kredi kartı ile yapılan satışlar
- 2- Banka ya da posta havalesi ile yapılan satışlar
- 3- Posta çeki ile yapılan satışlar
- 4- Mal tesliminde/kapıda nakit ödeme şeklinde yapılan satışlar

2.5.1.1. Kredi Kartı ile Yapılan Satışlar

Müşterilere e-işletmede farklı bankaların farklı kredi kartı seçenekleri verilmektedir. Yapılan tıklamanın ardından müşteri kredi kartıyla ilgili bilgileri doldurmaktadır (Erbaşlar, 2011).

Tek çekimli kredi kartı satışı

Örnek: mizu.com sitesinden %18 Katma Değer Vergisi (KDV) dâhil olmak üzere 295 TL'lik alışveriş yapan müşteri, aldığı ürünlerin toplam bedelinin ödemesini kredi kartı ile yapmıştır. Satış bedeli 3 gün içerisinde mizu.com sitesinin hesabına komisyonuz bir şekilde geçmektedir. Bu durumda 104 Kredi Kartlı Satışlardan Alacaklar hesabı açılarak borç tarafına 295; hesabın alacak tarafına ise 600 Yurt İçi Satışlar (250) ve 391 Hesaplanan KDV (45) girilecektir.

Taksitlendirilmiş kredi kartlı satış

Örnek: mizu.com sitesinden %18 KDV dâhil olmak üzere 324,50 TL'lik ürün satın aşan müşteri ödemesini kredi kartına 5 eşit taksite bölerek yapmıştır. Bu durumda 104 Kredi Kartlı Satışlardan Alacaklar hesabı açılarak borç tarafına $275 + \%18 \text{ KDV} = 324,50$; hesabın alacak tarafına ise 600 Yurt İçi Satışlar (275) ve 391 Hesaplanan KDV (49.50) girilecektir.

Ancak internetten gerçekleştirilen satışların çoğunlukla kredi kartı ile yapıldığı bilinmektedir. Bugün artık internetten gerçekleştirilen satışlarda para kartları da kullanılmaya başlanmıştır (Elitaş, Aydemir ve Demirel, 2007). Kredi kartı ile para kartı arasındaki en temel fark; kredi kartı ile gerçekleştirilen alışverişlerde kredi kartı kullanan müşterinin hesabında para olmasa da bankanın kendisine vermiş olduğu harcama limitleri içindeki meblağ tutarında alışveriş yapabilmesidir.

Her ne kadar kredi kartı ile gerçekleştirilen işlemlerde satış bedeli müşterinin kredi kartından hemen düşülüyorsa da, satış bedelinin işletmenin hesabına geçmesi belli bir süre almaktadır. Böylelikle işletme ile müşteri arasında bir ilişki söz konusu olmamaktadır. Ayrıca, kredi kartı ile gerçekleştirilen işlemlerde iki farklı durum görülmektedir. Bu farklılık satıcı işletmenin komisyonla çalışıp çalışmamasından kaynaklanmaktadır. Satıcı işletmenin kredi kartından komisyon alması banka ile valörsüz çalışıyor anlamına gelmektedir. Bu durumda alışveriş bedeli satıcı işletmenin hesabına bir gün içinde geçmektedir.

Dolayısıyla işlem kredi kartı ile gerçekleştirilmiş olsa da satıcı işletme için bu bir “Hazır Değer” niteliğini taşımaktadır ve tekdüzen hesap planından “104- Komisyonlu Kredi Kartından Alacaklar Hesabı” gibi bir hesap oluşturularak buraya yazılması gerekmektedir. Satıcı işletmenin kredi kartından komisyon almaması durumu ise banka ile valörlü çalışıyor anlamını taşımaktadır. Bu durumda da alışveriş bedelinin, işletmenin hesabına geçmesi belli bir süre almaktadır. Dolayısıyla bu satıcı işletme açısından “Ticari Alacak” olmaktadır (Elitaş, Aydemir ve Demirel, 2007).

Bu bağlamda muhasebenin doğru bilgi sunma işlevi açısından uygun olan, tekdüzen hesap planından “123- Komisyonsuz Kredi Kartından Alacaklar Hesabı” gibi bir hesap kurularak kaydedilmesi olacaktır. Para kartları ise, kullanan müşteriye ilgili hesabında ne kadar meblağ varsa o kadar alışveriş yapma imkânı vermektedir. Burada müşterinin kendi hesabındaki mevcut parasını kullanması söz konusudur. Banka ile herhangi bir kredi ilişkisi bulunmamaktadır. Bunun yanında para kartıyla gerçekleştirilen alışveriş neticesinde satış bedelinin işletmenin hesabına doğrudan geçtiği görülmektedir. Bu bağlamda bu iki farklı nitelikteki kartlarla gerçekleştirilen işlemlerin farklı hesaplarda takip edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle doğru olan, para kartıyla gerçekleştirilen satışlarda tekdüzen hesap planından “Hazır Değerler” hesap grubundan bir hesabın yaratılmasıdır. Bu da “105- Para Kartı Hesabı” gibi bir hesabın varlığıyla sağlanabilmektedir (Elitaş, Aydemir ve Demirel, 2007).

2.5.1.2. Banka veya Posta Havalesi ile Yapılan Satışlar

Burada kredi kartı sahibi olmayan ya da kredi kartı kullanmak istemeyen müşterilere, banka ya da posta havalesi gibi farklı seçenekler sunulmaktadır. Çoğu e-ticaret yapan işletme, posta ve banka havalesi ile ödemenin gerçekleştirildiğini belgeleyen dekontun faksını istemektedir. Faks alındığında ya da bedel hesaba geçtiğinde malın sevki gerçekleştirilmektedir.

Banka veya Posta Havalesi ile Satışlar

Örnek: hepsiburada.com sitesinden 300 TL+ %18 KDV tutarında alışveriş yapan bir müşteri, ödemeyi banka havalesi yolu ile gerçekleştirmiştir. Ödeme dekontu, işletmeye faks ile gönderilmiştir. Bu durumda 102 bankalar hesabı açılarak borç tarafına 354; hesabın alacak tarafına ise 600 Yurt İçi Satışlar (300) ve 391 Hesaplanan KDV (54) girilecektir.

Banka Havalesine Yapılan İskonto

Örnek: hepsiburada.com sitesinden satış opsiyonlu bir ürün, %5 banka havalesi ile iskontolu bölümü seçilerek sipariş verilmiştir. Banka havale tutarı işletmenin hesabına ulaştığının teyidi alınmış ve sipariş fatura edilerek gönderilmiştir. Bu durumda 102 bankalar hesabı açılarak borç tarafına 280,25; hesabın alacak tarafına ise 600 Yurt İçi Satışlar (237,50) ve 391 Hesaplanan KDV (42,75) girilecektir.

2.5.1.3. Posta Çeki Ödemeleri

E-ticaret yapan işletmeler, posta çek numaralarını müşterilerine vererek, ürün bedelinin bu çek numaralarına yatırılmasını isteyebilmektedir. Ürün tek çekim ödemeli posta çek hesabına yatırılan bedelin teyidi alındıktan sonra sevk edilmektedir. Ayrıca hiçbir ön tahsilat olmadan sevkiyatı yapılan ürün ile birlikte taksitlendirilmiş ya da tek ödemeli matbu hazırlanmış, tüm bilgileri hazır posta çeklerinin müşterilere gönderilmesi de söz konusudur.

Müşteriler, teslim aldıkları ürün ile birlikte posta çeklerinin üzerindeki tarihlerin gelmesiyle beraber, ilgili PTT Bank şubelerindeki posta çek hesabına ürün bedelini ya da taksitlendirilmiş ise taksit tutarını yatırabilmektedir.

Tek Ödemeli Posta Çeki ile Satış

Örnek: %18 KDV dâhil toplam satış bedeli 88,50 TL olan ürünün ödemesi işletmenin posta çeki hesabına yatırılmıştır. Ödeme bilgisi işletmeye ulaştığında teyit edilerek, satın alınan ürün faturası ile birlikte adrese gönderilmiştir. Bu durumda 108 Diğer Hazır Değerler hesabı açılarak borç tarafına 88,50; hesabın alacak tarafına ise 600 Yurt İçi Satışlar (75) ve 391 Hesaplanan KDV (13,50) girilecektir.

Taksitlendirilmiş Ön Ödemesiz Posta Çeki ile Satış

Örnek: %18 KDV dâhil toplam satış bedeli 885 TL olan ürün satın alınmıştır. Faturanın eşit taksitler ile tahsilatının yapılması için sıra olarak düzenlenen 6 adet posta çeki ürün ile birlikte müşteriye gönderilmiştir. Bu durumda 125 Posta Çekli Satışlardan Alıcılar hesabı açılarak borç tarafına 885; hesabın alacak tarafına ise 600 Yurt İçi Satışlar (750) ve 391 Hesaplanan KDV (135) girilecektir.

2.5.1.4. Mal Teslimi Nakit Ödemeli Satışlar

Burada da sipariş verilip teyit edilen ürünün sevkiyatı yapılmasına rağmen, ürünün teslimatının ödeme şartına bağlanması söz konusudur. Müşterinin ürünü teslim alabilmesi için, öncelikle ürünü kendisine teslim eden kargo işletmesine ürün bedelini ödemesi gerekmektedir.

Örnek: Yurtiçi Kargo işletmesi ile gönderilen ürün için toplam fatura bedeli %18'lik KDV dâhil 472 TL'dir. Müşteri Yurtiçi Kargo'ya toplam alışveriş bedelini ödeyerek ürünlerini teslim almıştır. Yapılan sözleşme gereğince, Yurtiçi Kargo her hafta Pazartesi günleri tahsil ettiği ödemeleri işletmenin banka hesap numaralarına yatırmaktadır. Bu durumda 120 Alıcılar hesabı açılarak borç tarafına 472; hesabın alacak tarafına ise 600 Yurt İçi Satışlar (400) ve 391 Hesaplanan KDV (72) girilecektir.

2.5.2. Pazarlama Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Pazarlama ve satış departmanlarının yürütmüş olduğu satışları yükseltici reklam, tanıtım vb. gibi harcamalar, satılan malın sahibine ulaştırılmasındaki tüm nakliye, sigorta vb. gibi giderler, pazarlama satış ve dağıtım giderleri şeklinde tanımlanmaktadır. Bahsi geçen giderlerin, bugün rekabetin yoğun olduğu ortamda işletmelerin karşı karşıya kaldıkları en önemli harcamalardan birisi olduğu bir gerçektir.

E-ticaret yapan işletmeler açısından TV endeksli tanıtım ve satışlar için yapılan harcamalar ve interaktif satışlarda diğer sitelere konulan reklam logoları, faaliyet giderleri kapsamında yer almakta olup ve oldukça da önemli paya sahiptir.

Nakliye Bedelinin İşletmeye Ait Olması

Örnek: çiçeksepeti.com adresinden 70 TL + %18 KDV tutarında ürün satın alan müşteri, ödemeyi kredi kartı ile tek çekim yaparak gerçekleştirmiştir. Ürünün müşteriye ulaştırılmasındaki kargo bedeli %18 KDV dâhil toplam 20 TL işletme tarafından ödenmiştir. Bu durumda 104 Kredi Kartlı Satışlardan Alacaklar hesabı açılarak borç tarafına 82,60; hesabın alacak tarafına ise 600 Yurt İçi Satışlar (70) ve 391 Hesaplanan KDV (12,60) girilecektir. Sonrasında 760 no'lu Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri hesabi açılarak borç olarak 16,40; yine borç kısmına 191 İndirilecek KDV hesabı açılarak 3,60 ve alacak kısmına 100 Kasa hesabı açılarak 20 yazılır.

Nakliye Bedelinin Alıcıya Ait Olması

Örnek: çiçeksepeti.com adresinden 75 TL + %18 KDV tutarında ürün satın alan müşteri, ödemeyi kredi kartı ile tek çekim yaparak gerçekleştirmiştir. Nakliye bedeli müşteriye aittir. Bu durumda 104 Kredi Kartlı Satışlardan Alacaklar hesabı açılarak borç tarafına 88,50; hesabın alacak tarafına ise 600 Yurt İçi Satışlar (75) ve 391 Hesaplanan KDV (13,50) girilecektir.

Nakliye Bedelinin Anlaşmalı Nakliye İşletmelerine Belli Zamanlarda Ödenmesi

Örnek: Müşteri tarafından kredi kartı ile tek çekim yapılarak satın alınan 250 TL + %18 KDV tutarındaki bir ürün müşteriye teslim edilmiştir. İşletme tarafından nakliye işletmesine ise %18 KDV dâhil olmak üzere toplam 36 TL borçlanılmıştır. İki işletme arasında yapılan anlaşma çerçevesinde, nakliye bedellerinin ödemesi nakliye işletmesine aylık olarak yapılmaktadır. Bu durumda 104 Kredi Kartlı Satışlardan Alacaklar hesabı açılarak borç tarafına 295; hesabın alacak tarafına ise 600 Yurt İçi Satışlar (250) ve 391 Hesaplanan KDV (45) girilecektir. Sonrasında 760 no'lu Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri hesabi açılarak borç olarak 30,50; yine borç kısmına 191 İndirilecek KDV hesabı açılarak 5,50 ve alacak kısmına 329 Diğer Ticari Borçlar hesabı açılarak 36,50 yazılır.

2.5.3. Promosyonların Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin rekabet edebilmek, faaliyet hacimlerinin artırılması ve ürettikleri ya da satışını gerçekleştirdikleri ürünlerine olan talebin korunması ya da artırılması adına, bir ürüne ek olarak diğer bir ürünü promosyon olarak verdikleri görülmektedir.

İşletmenin piyasadan satın aldığı ya da ithal ettiği herhangi bir ürünü, ana faaliyet konusu olan ürünün satışına ek olarak promosyon şeklinde vermesi, işletme açısından pazarlama, satış ve dağıtım faaliyeti niteliğini taşımaktadır. Bu tür dağıtımların, pazarlama departmanının emrine verilen harcamalar olduğu belirtilmektedir.

Belli zamanlarda, bilhassa bayramlarda ve yılbaşlarında işletmelerin kendi tanıtımlarını yapmak için herhangi bir bedel talep etmeksizin, kalem, anahtarlık, ajanda, takvim vb. gibi ürünleri eşantiyon olarak dağıttıkları bilinmektedir. İşletmenin tanıtımının yaygınlaştırılmasının amaçlandığı bu harcamalar, pazarlama maliyeti niteliğindedir.

İşletmeler satışını gerçekleştirdikleri ya da piyasaya yeni çıkaracakları bir malın tanıtımı için numune mallar üretmektedir. Bunları da ayrıca bir bedel istemeden potansiyel müşterilerine göndermektedir. Bu ürünlerin üzerine konulan “numunedir, parayla satılamaz” ibaresiyle de ücret karşılığı satışının yapılmasının önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Numune ya da eşantiyon şeklinde gönderilen ürünler, ticari teamüllere uygun nitelik ve miktarda olmalıdır. Bunun yanında satışının mümkün olamayacağı bir biçimde gönderilmesi de vergi kanunları açısından önem arz etmektedir (Erbaşlar, 2011).

2.5.4. Satış İadelerinin Muhasebeleştirilmesi

E-ticaret dâhilinde gerçekleştirilen satışların farklı sebeplerle müşterilerce işletmeye iade edilmesi satış iadelerinin konusudur.

Satış İadesi

Örnek: mizu.com internet sitesinden %18 KDV dâhil toplam ücreti 206,50 TL olan bir ürün satın alan müşteri, ürünü işletmeye iade etmiştir. İşletme tarafından iade faturası düzenlenmiştir. Bu durumda 610 Satıştan İadeler hesabı açılarak borç olarak 175; yine borç kısmına 191 İndirilecek KDV hesabı açılarak 31,50 ve alacak kısmına 120 Alıcılar hesabı açılarak 206,50 yazılır.

2.5.5. Arızalı / Beğenilmeyen Ürünlerin Değiştirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Günümüzde işletmeler, ticari kapasitelerini daha da fazla arttırabilmek adına farklı zamanlarda üretici işletmenin politikaları ile paralel olarak farklı yöntemler uygulamaktadır. Satılan bir ürün beğenilmediğinde veya arızalı çıktığında, bir başka ürün ile değişimi yapılabilir.

Bununla birlikte artık birçok ürün, garanti belgeleri kapsamında, onarılmayacak derecede arızalı çıkması durumunda yenisi ile değiştirilmektedir. Arızalı çıkan ya da beğenilmeyen ürünler geri alınırken, tıpkı satış iadesinde olduğu şekilde iade faturası düzenlenmekte veya gider pusulası ile geri kabul edilmektedir. Yeni ürünün müşteriye teslimi, yeniden fatura edilerek yapılmaktadır. Süreç içerisinde kullanılan tüm belgeler ise muhasebe kayıtlarına alınmaktadır (Erbaşlar, 2011).

Örnek: hepsiburada.com adresinden %18 KDV dâhil toplam 318,60 TL'ye küçük ev aleti alan bir müşteri, ödemeyi banka havalesi ile gerçekleştirmiştir. Ürünün arızalı çıkması sebebiyle, müşteri ürünün değiştirilmesini talep etmiştir. Talebin kabul edilmesi üzerine geri gönderilen ürünün yerine yenisi müşteriye iki gün içerisinde teslim edilmiştir. Bu durumda öncelikle 120 Bankalar hesabı açılarak borç kısmına 318,60 yazılır. Sonrasında hesabın alacak tarafına 600 Yurt İçi Satışlar (270) ve 391 Hesaplanan KDV hesapları açılarak (48,60) kaydedilir. Sonra, 610 Satıştan İadeler Hesabı açılarak 270, 191 İndirilecek KDV hesabı açılarak 48,60 borç kısmına girilir ve 120 Alıcılar hesabı alacak kısmına açılarak işlem kapatılır (318,60). Bir sonraki adımda 120 Alıcılar hesabı borç tarafına aktarılır ve Yurt İçi Satışlar ve İndirilecek KDV hesapları alacak kısmına aktarılarak iade işlemi tamamlanır.

3. E-TİCARET İŞLETMELERİNDE VERGİLENDİRME

Günümüzde, küresel anlamda uluslararası ekonomik faaliyetler oldukça fazlaşmakta, işgücü ve sermaye ülkelerinin sınırlarını çok daha kolay aşabilmektedir. Bunlar sonucunda, ülkelerin vergilendirme yetkilerinin sınırlarının çizilmesi de oldukça zorlaşmaktadır. Son dönemlerde bu sınırların belirlenmesini güçlüğe çeviren bir başka faktör de e-ticaret olmaktadır. Önceleri daha çok, çokuluslu işletmeler tarafından yapılan sınır ötesi ticaret, e-ticaret sayesinde artık küçük ve orta boy işletmelerin de kolaylıkla gerçekleştirebildiği bir faaliyet konumundadır. Bu durum sonucunda da uluslararası vergilendirme kuralları çok daha fazla sayıda mükellefi ilgilendirmektedir (Öz, 2005). Bu noktadan hareketle çalışmanın bu bölümünde e-ticaret işletmelerinde vergilendirmeye ilişkin sorunlar değerlendirme altına alınmıştır. Bu bağlamda gümrük sorunları, KDV sorunları, gelir vergisi ve matrah sorunları çalışma konusu dâhilinde olan sorunlardandır.

3.1. E-Ticarette Vergilendirme

Dünyayla entegrasyonu kolaylaştırması, rekabet üstünlüğü yaratması, çok uluslu ticaretten daha fazla pay alınması, üreticiler ve tüketiciler açısından çeşitli ve ucuz alışveriş olanaklarının sağlanması gibi birtakım faydaları olan e-ticarette, aynı zamanda vergilendirme gibi önemli sorunun varlığından da bahsetmek gerekmektedir. Bilhassa her ülkenin bu sorunu kendi yasaları çerçevesinde değerlendirdiği bir gerçektir. Teknolojinin bilgi ve iletişim alanında gelişmesi, bir yönüyle vergi idaresine teknolojik imkânlardan yararlanmak suretiyle performansın arttırılmasına imkân sağlarken, diğer yönüyle de vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının artmasında etkili olmaktadır. Dolayısıyla vergi idaresi, teknolojinin imkânlardan daha fazla yararlanmalı ve ortaya çıkabilecek vergi kayıp ve kaçakları da asgari düzeye indirmelidir (Yükçü ve Gönen, 2009).

Ülkemizdeki vergi idarelerinin günümüzdeki donanımları ve klasik denetim tekniklerinin, sayısallaştırılmış ürünlerin satışlarıyla ilgili kontrolleri gerçekleştirecek kapasiteye sahip olmadığı bilinmektedir. Özellikle e-ticaret ortamında elde edilen kazancın nereden elde edildiği ve vergi mükellefinin internetteki kimliği ve ikametgâhı ile ilgili bilgilerin doğruluğunun belirlenmesi hiç kolay olmamaktadır.

Örneğin TTK 11. Maddesi ticari işletmeyi; “Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır. Tesisat, kiracılık hakkı, ticaret unvanı ve diğer adlar, ihtira beratları ve markalar, bir sanata müteallik veya bir şahsa ait model ve resimler gibi bir müessesenin işletilmesi için daimi bir tarzda tahsis olunan unsurlar, mukavelede aksine hüküm bulunmadıkça, ticari işletmeye dâhil sayılır” biçiminde tanımlamıştır. Aynı zamanda ticari işletmeyi meydana getiren unsurları da belirlemiştir. 12. ve 13. maddelerle de ticarethane, fabrika ve diğer müessese sayılan haller belirtilmiştir. Diğer müesseseleri belirten 13. maddenin son fıkrası ise; “Bu hüküm, işlerinin mahiyetine göre, 12. madde gereğince ticarethane veya fabrika olarak vasıflandırılmayan diğer müesseseler hakkında da tatbik olunur” hükmüyle kanun tarafından belirtilmeyen durumlara açık kapı bırakmıştır. Bu bağlamda “...diğer müesseseler...” kapsamında bilgisayar, bilgisayar sunucuları, web siteleri gibi e-ticaret ortamının ticari işletme sayılıp sayılamayacağı sorusu gündeme gelmektedir. Müessese sözcüğü hukuk dilinde kurum kelimesine karşılık gelmektedir. Kurum kavramı gerek evlilik gibi soyut, gerekse de işletme/tesis gibi somut olarak beraber değerlendirildiğinde, e-ticaretin gerçekleştirildiği ortam ne olursa olsun ticari işletme sayılabilmektedir (Organ ve Karadağ, 2011).

E-ticaretin beraberinde gerek vergi politikası gerekse de vergi hukuku alanında yeni gelişmeler ve sorunlar getirmesi kaçınılmaz bir durumu ifade etmektedir. Hatta e-ticaretin global bir olgu olması nedeniyle, ulusal düzeydeki çözümlerin başka ülkeler tarafından kabul edilmemesi halinde sorunun çözülmesi mümkün olmayacaktır (Yükçü ve Gönen, 2009). Bu noktadan hareketle; e-ticaret ortamındaki vergilendirilmeye ilişkin çokuluslu alanda mümkün olduğu kadar hâlihazırdaki vergileme ilke ve kavramları çerçevesinde ortak bir çözüm yolu düşüncesinin genel kabul gördüğü söylenmektedir. Bu nedenle BM ve OECD gibi kuruluşlar gereken çalışmalara başlamıştır (Korkmaz, 2004). Türk vergi sistemi, diğer ülkelerin vergi sistemlerine benzer, mükelleflerin

bilindiği ve işlem yapılan yerin tespit edilebildiği fiziki varlıklar üzerine kurulmuştur. Bu nedenle e-ticaretin doğasından kaynaklanan bazı özelliklerin, yeni bir vergi tabanı yaratan e-ticaret ortamında hâlihazırdaki vergi kanunlarıyla vergilendirilme yapılması konusunda bazı sorunları da (dijital ürün satışı ve sanal işletmeler gibi) gündeme taşıdığının söylenmesi mümkündür (Coşkun, 2005).

Aşağıda bahsi geçen vergisel sorunların en aza indirilmesi hususunda getirilen öneriler yer almaktadır (Yükçü ve Gönen, 2009):

- Çok uluslu alanda bütün dünya ülkelerinin katılımıyla ortak çözümlerin üretilmeye çalışılması ve gerektiğinde ulusal düzenlemelerin çok uluslu düzenlemelere göre ayarlanması
- Basit bir vergi toplama ve ödeme mekanizmasının oluşturulması, çifte vergilemeden kaçınılması, vergilemenin kolay uygulanabilmesi ve tedarikçilere internet piyasasına girmeleri noktasında engel teşkil edecek maliyet yaratmaması
- Aynı ürünün gerek internetten, gerek katalogdan, gerekse de bir mağazadan alınmasına karşın tüketicilerin ve işletmelerin alım-satım kararları üzerinde etki yaratmayacak biçimde eşit bir şekilde vergilendirilmesi
- Hem teknolojik hem ticari alanlarda yaşanan gelişmeler karşısında onlara hızlı bir uyum gösterebilecek esnek yapıda vergi kurum ve kurallarının oluşturulması
- Yapılacak bütün düzenlemelerin ivedilikle anayasaya uygun hale getirilmesi.

Yukarıda bahsi geçen öneriler doğrultusunda; e-ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili ülkelerin yalnız başlarına vergisel bir çözümlerinin mümkün olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla, vergi kanunlarıyla çok uluslu vergi anlaşmalarına e-ticarete yönelik yeni hükümler konulmalı ve vergilendirme ilkelerine gereken önem gösterilmelidir. E-ticaret ortamında vergilendirilme konusuyla ilgili dünya çapında hazırlanmış bir vergi sistemi bulunmamaktadır; ancak bilhassa ülkemiz için ciddi çalışmalar yapılmasına ivedilikle başlanmasında yarar vardır. Bu konuda üzerine oldukça büyük görevler düşen Maliye Bakanlığı'nın, e-ticaret ortamında yaşanan gelişmeleri sistematik olarak takip edecek internet standartlarının ve protokollerin geliştirilmesine kendi ilgilileri doğrultusunda katkıda bulunması ve internetten ticaret

yapan yükümlülerin işlerini kolaylaştıracak önlemler alması gerekmektedir (Yükçü ve Gönen, 2009).

Vergi hukukunun, devletle bireyler arasındaki vergi ilişkilerini incelediği ve bu ilişkinin temelinde devletin vergilendirme yetkisinin yer aldığı belirtilmektedir (Bilici, 2010). Devletin vergilendirme yetkisi yasalar çerçevesinde kullanılmaktadır. Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında “Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, kanunla değiştirilir veya kaldırılır” hükmü yer almaktadır. Bu hükümde yer alan vergilerin kanuniliği ilkesi nedeniyle e-ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi yalnızca yasal düzenlemelerle mümkün olmaktadır. Vergi hukukundaki “kıyas yasağı” mevcut kuralların yorumlanıp, e-ticarete uyarlanmasını engellemektedir (Çoşkun, 2005). Dolayısıyla yasalarla vergi kapsamında değerlendirilecek işlemler ve faaliyetler açıkça belirtilmelidir.

Bu konuya ilişkin vergilendirme yetkisinin önemi büyüktür. E-ticaret ortamında vergilemenin hangi ülkede yapılacağı net bir biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Bu da, devletlerin, vergilendirme yetkilerini diğer bir devlete devretmelerini beraberinde getirmektedir. Devletler bilhassa vergi gelirlerinden feragat etme hususunda isteksiz olduklarından, vergilendirme yetkisinin devredilmesi kolay olmamaktadır. Dolayısıyla, çok uluslu düzenlemelerin yapılması ve yetki çerçevesinin belirlenmesi noktasında, ülkelerin karşılıklı olarak imzalayacakları antlaşmalar oluşturulmalıdır. Devletlerin e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda, vergi geliri elde etmek ve e-ticaretin gelişimini teşvik etmek ikilemini yaşadıkları görülmektedir. Devletlerin e-ticareti vergilendirmelerinin, onlara daha çok vergi geliri getireceği bir gerçektir. Öte yandan e-ticarete konulan vergilerin e-ticarete engel olması da söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla devletlerin, e-ticaretin gelişiminden elde edilecek faydaların görülebilmesi noktasında, vergilere yönelik ılımlı bir politika izlemeleri gerekmektedir (Organ ve Karadağ, 2011).

3.2. E-Ticaret Vergi Uygulamaları ve Sorunlar

Bugünün ekonomik yapısı içinde yaşanan gelişmeler ile vergilendirme alanında da birtakım değişimler meydana gelmiş ve verginin konusunda genişlemeler görülmüştür. 21. yüzyılın en önde gelen gelişmelerinden biri olan e-ticaretin, bu meydana gelen yeni kaynakların başında geldiğinin söylenmesi mümkündür. OECD ülkelerinin başı çektiği pek çok ulusal ve uluslararası işletmenin, e-ticaret ve e-ticaretin vergilendirilmesi alanında önemli çalışmalar gerçekleştirdikleri ve bu çalışmaların halen devam etmekte olduğu bir gerçektir (Organ ve Çavdar, 2012).

E-ticaretin, hızla gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerin sonucunda, engellerin daha az olduğu bir faaliyet alanı yarattığı görülmektedir. E-ticaretle ekonomilerin internet üzerindeki karşılıklı bağımlılığı artmaktadır. Ulusal pazarların geleneksel sınırları, bilgi çağının yükselişi ile birlikte bilhassa dijital ürünlerde önemli oranda işlevini kaybetmektedir (Bozkurt, 2000). Çok uluslu alanda coğrafi sınır kavramının anlamını kaybetmesi, birey ve işletmelerin yatırım kararlarını değiştirmiş, sermayenin uluslararası alanda dolaşımını ise serbestleştirmiştir.

Sermayenin çok uluslu alanda serbest dolaşımı, vergi matrahının ülkeler arasında farklılıklar göstermesi, yatırım ve diğer iş kararlarında bu matrah farklılıklarının dikkate alınmasıyla sonuçlanmıştır. Dolayısıyla ülkelerin vergi politikalarıyla ticareti arasında yakın bir bağ kurulmuştur. Devletlerin vergi oranlarını düşük tutmak suretiyle dolaşımdaki sermayeyi kendilerine çekmeye başlaması, ülkeler arasında serbest dolaşan yerli ve yabancı sermayenin çekilmesi için uygulanmakta olan vergi politikaları konusunda aralarındaki rekabetin artmasına sebebiyet vermiştir. Ülkelerdeki gelir idarelerinin, e-ticaretin hacminin artmasıyla, bu alanda yeni düzenlemeler yapmaya başladıkları görülmektedir. Gerçek kişi ve işletmelerin gelirin elde edildiği zaman ve yerde, o işlemin vergisel açıdan tam anlamıyla kavrayabilmesi, gelir idaresinin görevi olarak karşımıza çıkmaktadır (Organ ve Çavdar, 2012). İnternetteki ticari işlemlerde, vergiyi meydana getiren olayın varlığının ortaya konulabilmesi hiç de kolay olmamaktadır.

Tüm bu nedenlerden dolayı geleneksel ticaretin vergilendirilmesine oranla yetersiz olan e-ticaretin vergilendirilmesi konusu, ulusal ve çok uluslu alanın gündeminde yer almayı sürdürmektedir (Yaltı, 2003). E-ticaretin gelişimi ve düzgün bir şekilde vergilendirilmesi hususundaki çalışmalar, hem ulusal hem de uluslararası boyutta devam etmektedir.

3.2.1. E-Ticarette Gelir ve Kurumlar Vergisi Sorunu

Gelir vergisi açısından mükellefiyet, bir işletmenin bir devlet içinde gerçekleştirdiği gerçek, dokunulabilir ve asıl faaliyetlerinin büyüklüğü şeklinde tanımlanmaktadır. Mevzuatta mükellefiyetin, işletmelerin bahsi geçen devlet içinde bulunan fiziksel varlıklarına bağlandığı görülmektedir. Bu yaklaşımın dayandığı nokta; işletmelerin bir diğer devlet içinde işyeri sahibi olmadan gerçek anlamda o ülkenin ekonomik hayatına katılamayacağı, bundan dolayı da söz konusu ülkenin bir vergileme hakkının doğmayacağı anlayışıdır. Anılan fiziksel varlığın belirlenmesi konusunda en fazla kullanılan unsurlardan biri de, o devlette bir işyerine ya da ekipmana, aktif çalışanlara ya da bağımsız taşeronlara veya aracılara ya da bağlı işletmelere sahip olunmasıdır (Karaduman, 2005).

Ancak, e-ticaret, geleneksel ticarete karşın coğrafi sınırlara bağlı olmadığından, e-ticarette elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde birtakım önemli sorunlar meydana gelmektedir. Diğer bir ifadeyle; e-ticaret faaliyetlerden elde edilen gelirlerde vergilendirmenin hangi ülkenin hakkı olduğuna dair sorunlar ortaya çıkmaktadır. Söz konusu sorunlardan en önemlisinin, gerçek veya tüzel kişilerde mükellefiyetin belirlenmesi olduğunun söylenmesi mümkündür (Organ ve Çavdar, 2012).

Teknoloji alanında yaşanan gelişmelerin ortaya çıkardığı avantajlar sayesinde e-ticaret de hızlı bir gelişme göstermiştir ve bu kimi durumlarda kişilerin yerleşik oldukları yerin belirlenmesini güçleştirmektedir (Cangir, 1998). Gerçek kişilerde mükellefiyetin ikamet ilkesi uyarınca belirlendiği bilinmektedir. İnternet üzerinden çeşitli konularda danışmanlık, muhasebe, tıp, mimarlık, mühendislik gibi hizmetlerin verildiği görülmektedir. Teknolojik gelişmelerle sağlanan imkânlarla başka bir ülkede belirli bir zaman kalmadan da o ülkede hizmet vermek ya da başka faaliyetlerde bulunmak

mümkün olduğundan, gerçek kişilerde ikamet kriterine bağlı şekilde belirlenen mükellefiyet uygulamalarının eski önemi kalmamıştır (Alptürk, 2005).

E-ticaretin işletmelere tam mükellef olacakları ülkeyi seçme hakkı tanıdığı görülmektedir. Zira e-ticaret işletmelere, üretim faaliyetlerini başka, yönetim faaliyetlerini başka bir ülkede gerçekleştirme şansı tanımaktadır. Bu da işletmelerin yerleşik olarak sayılmasında uygulanan koşulların önemini ortadan kaldırmıştır. Bilhassa yazılım, kitap, CD gibi ürünlerin dijital ortamlara aktarılacak suretiyle, işletmelerin bilgisayarından müşterilerin bilgisayarına aktarılarak satışları yapılabilmektedir.

Bu sebeple, uluslararası boyutta faaliyetler gerçekleştiren işletmelerin faaliyetlerini yürüttükleri ülkede vergi mükellefi olabilmeleri konusunda gerekli olan, o ülkede fiziksel varlığa sahip sabit bir işyerinin bulunması ilkesi giderek önemini yitirmektedir (Çak, 2002).

Bu durumu Avrupa Birliği uygulamaları çerçevesinde değerlendirildiğinde, en önemli sorun daimi iş yerinin tespit edilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Avrupa Birliği içinde bir işletme, Avrupa Birliği'nde yerleşik olduğunda, Avrupa Birliği'nde sürekli bir işyerine sahip olmaktadır. Bu sorunun çözümünde Avrupa Birliği tarafından OECD'nin Model Anlaşması temel alınmaktadır (Coşkun, 2005).

3.2.2. E-Ticarette KDV Sorunu

KDV konusu e-ticaretin temel sorunlarından biridir. Bu bölümde bu konuya derinlemesine değinilecektir.

3.2.2.1. KDV Uygulamaları

E-ticaret işlemleri KDV açısından; internetten sipariş edilerek teslim edilen fiziki ürünler ve dijital ürünlerin online teslimi şeklinde sunulan hizmetler olmak üzere iki grupta incelenebilmektedir (e-ticaret merkezi, 2011):

1. **İnternette sipariş edilen fiziki ürünler:** Çoğu internet üzerinden yapılan işlemler fiziki ürün ve malların teslimatı ile neticelenmektedir. Yürürlükteki mevzuat gereğince KDV'nin mal ve ürünlerin teslim edildiği ülkelerde tarh ve tahakkuk ettirildiği görülmektedir. Bu yönüyle fiziki malların teslimatında KDV sorunundan bahsetmek mümkün değildir. Fiziki malların ithali sırasında gümrükten geçişte hem gümrük vergileri hem de KDV tahsil edilmektedir.
2. **Hizmetler açısından tüketim yeri kuralı:** E-ticarette işletmeler arası (B2B) hizmet sunumları üzerinden hesaplanan KDV'nin tarh ve tahsilatı en önemli sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanında işletmelerden nihai tüketicilere (B2C) yapılacak hizmet sunumları üzerinden de KDV'nin ne şekilde tarh ve tahakkuk ettirilebileceği hususunda da ciddi problemler olduğu bir gerçektir.

E-ticaretin hızla ilerlemesi sonucunda KDV anlamında meydana gelebilecek olası sorunların; KDV'nin hangi ülke ve kurallara göre belirleneceği, kimlerin beyan edeceği, yapılan işlemlerin yapısı ve tarafların kimlik bilgileri ile alakalı olabileceği belirtilmektedir. Ayrıca fiziki varlığa sahip olan ürünlerin ise KDV anlamında bir sorun teşkil etmeyeceği de belirtilmektedir (Çak, 2002).

Tüketim Yeri Kavramı: Nihai tüketici için tüketim yeri kavramı kişinin ikamet yeriyle özdeşleştirilmektedir. Bu da vergilendirme konusunda pek çok satıcının işlerini kolaylaştırmaktadır (e-ticaret merkezi, 2011).

Uygulama, bir işlemin vergilendirileceği yer olarak, işlemi yapan kişinin nerede bulunduğu ve hizmetin nerede yapıldığını esas almaktadır. Fakat tamamen geleneksel ürün teslim ve hizmetin gerçekleştirilmesi üzerine düzenlenen KDV ilkelerinin, her zaman elektronik ürün ve hizmet ticaretini kapsayacak niteliğe sahip olmadığı görülmektedir. Uygulamalarda e-ticaret faaliyetlerine ilişkin olarak ortaya çıkan sorunların, çoğunlukla yapılan işleme taraf olan bireylerin kişiliği ve işin niteliğine dair olduğu bir gerçektir. Bu noktada ülkemizde gerçekleştirilen işlemlerde hukuki açıdan bir sorunla karşılaşılmasına rağmen, uluslararası ürün teslim ve hizmet faaliyetlerinde sorunlar meydana gelmektedir (Kayıhan ve Yıldız, 2004).

Çoğu e-ticaret faaliyeti, fiziki malların teslimatı ile neticelenmektedir. KDV mevzuatı gereğince ürün ve hizmetler vardıkları ülkede vergiye konu olmaktadır. Yani ürün ve hizmetlerin tüketildikleri yerde vergilendirilmesi söz konusudur. Bu çerçevede fiziki malların teslimatında KDV sorunu olmadığı görülmektedir (Organ ve Çavdar, 2012).

Fakat dijital mal ve hizmetlerin ticaretinde, birtakım hukuki ve uygulama açısından sorunlara rastlanmaktadır. Buradaki sorunun kaynağı, bu ürünlerin niteliğine ilişkin tam bir görüş birliği olmamasıdır. Bahsi geçen ürün ve hizmet ticaretinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi esnasında, mevcut işlemlerden KDV tahsil edilmesi neticesinde teknik olarak zorluklar yaşanmaktadır. İşlemlerin nerede yapıldığı, işlemin türü, işleme taraf olanların mükellefiyet durumları gibi faktörler net olmadığı sürece, bu işlemlere KDV uygulanması mümkün olmamaktadır (Alptürk, 2005).

E-ticarette işletmeler arası hizmet ifalarından hesaplanan KDV'nin tarh ve tahsilatı, hizmetlerin gerçekleştirilmesi çerçevesinde değerlendirildiğinde, en önemli sorun olarak karşınıza çıkmaktadır. Ayrıca işletmelerden tüketicilere yapılan hizmet ifalarından hesaplanan KDV'nin, ne şekilde tarh ve tahakkuk ettirilebileceği hususunda da sorunlarla karşılaşmaktadır (Organ ve Çavdar, 2012).

Ottawa Konferansı, tüketim vergilerinin, yalnızca tüketimin yapıldığı yerdeki hizmetlerden alınabileceğini öngörmektedir. Çoğu internetten yapılan işlem işletmeler arasında gerçekleştirilmektedir. “Reverse Charge” olarak nitelendirilen yabancı işletmelerin arasındaki işlemlerde, KDV'nin müşteriye yansıtılması söz konusu olmaktadır. Fiziki malların teslimatının aksine, dijital ürünlerin teslimatının gümrükten geçmediği ve işlemin gözle görülür bir belirtisi olmadığı bilinmektedir (Demir, 2012). Kısaca danışmanlık, taşıma, reklam, bankacılık gibi hizmet ifalarında vergilendirme esası müşterinin yerleşik olduğu yerdir. Diğer bir deyişle, hizmet ifalarındaki temel ilke, KDV alma hakkının hizmet tüketiminin yapıldığı ülke olduğuna dairdir (Bilici, 2012).

3.2.2.2. Uluslararası Boyut

Tüketim vergilerinin ürün ve hizmetlerin satışı üzerinden hesaplandığı bilinmektedir. KDV ise ürün ve hizmet ticareti üzerinden tarh edilen önemli bir tüketim vergisidir ve bugün e-ticaret konusunda çözülmesi gereken öncelikli bir duruma geldiği

görülmektedir. Her ne kadar yürürlükte olan KDV, e-ticaret üzerinde oldukça etkin bir konumda olsa da yine de çok uluslu işlemlerdeki uygulanabilirliğinin artırılması adına KDV Kanunu üzerinde birtakım ekleme ve düzeltmelerin yapılması gerekmektedir. KDV'nin tarhi ve tahsilinin temini noktasında, düzenleyici adımların atılması şarttır (e-ticaret merkezi, 2011).

Gerçekten de küreselleşen dünyada hiç bir ülkenin tek başına hareket etmesi mümkün değildir. Bilhassa çifte vergilendirme ya da hiç vergilendirmeme konularında tüketim vergileriyle ilgili devletler arasında mutlak bir uzlaşma sağlanmalıdır. KDV, Avrupa Birliği'nde de uygulanmaktadır ve Avrupa Birliği'nin, e-ticaret üzerinden alınan KDV ile ilgili koordineli bir şekilde hareket ederek hem OECD ülkeleri hem de diğer ülkeler ile birlikte çalışmalara başladığı görülmektedir. 1998'in Ekim ayında OECD ülkelerinin Bakanları düzeyinde Ottawa Konferansı düzenlenmiş ve burada bazı tedbir ve ilkeler üzerinde anlaşılmıştır (e-ticaret merkezi, 2011).

Ottawa Konferansı'ndaki görüşmelerde, KDV'nin tüketimin gerçekleştiği yerde tahakkuk ettirileceği; gümrük vergileri ve KDV hususunda dijital ürünlerin fiziki bir ürün olarak kabul edilmeyeceği - ki bu da gümrük vergisinin uygulanamayacağı anlamına gelmektedir- önerileri sunulmuştur. Tüketim yerine dair açık bir tanımın olmaması ve e-ticaret üzerindeki KDV'nin tarhi ve tahakkuk usul ve esaslarına ilişkin net bir bilgiye sahip olunmaması ise devletleri ilgilendiren konular olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten de e-ticaretin gelişmesi, vergileme yeri kuralının yeniden sorgulanmasını da beraberinde getirmiştir. Çok uluslu ticaretin oldukça sınırlı olduğu ve sadece fiziki malların ithalat-ihracata konu olduğu yirmi yıl önce düzenlenmiş olan vergileme yeri kavramının erozyona uğradığı görülmektedir. Devletler ilerleyen zamanlarda hizmet sektörünün büyük bir gelişme içinde olacağını tahmin edemedikleri için bugün tüketicilere kolaylıkla ulaşılan çok uluslu hizmetlerin vergilendirilmesi noktasında güçlüklerle karşılaşmaktadır (Çak, 2002).

Temel vergilendirme yeri kuralı, hizmetlerin sunumunu yapan kişinin ülkesinde vergilendirilmesini öngörmektedir. Ancak bu kural altında vergilendirilebilen oldukça az sayıda hizmet grubu bulunmaktadır. Bu konuyla ilgili pek çok istisnanın mevcut olması, aslında çoğu hizmetin tüketildikleri ülkede vergilendirileceğini göstermektedir.

Dolayısıyla, tüketildikleri ülkelerde vergilendirilemeyen hizmetler açısından kurallar yeniden gözden geçirilmelidir (Çak, 2002). Dijital ürünlerin arzı Avrupa Birliği ülkeleri Maliye Bakanları tarafından KDV konusunda hizmet sunumu şeklinde değerlendirilmiştir ve uluslararası anlaşmalar vasıtasıyla e-ticaretin tüketim yerinde vergilendirilmesi gerektiğine vurgu yapmışlardır. Temel vergilendirme yeri kuralı bu noktada yeniden gözden geçirilmelidir. Genel anlamda hizmet sunulmasında hizmetten yararlanan ülkede vergilendirilmesiyle ilgili kural, sadece e-ticarete bağlı olmamalıdır. Geleneksel ticarete de bu kural aynen uygulanmalıdır (e-ticaret merkezi, 2011).

3.2.3. E-Ticarete Damga Vergisi Sorunu

Sanal ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerde çoğunlukla kâğıt kullanılmadığı ve sözleşmelerin sanal ortamda gerçekleştirildiği bir gerçektir. Damga vergisi konusunda da sanal ortamda gerçekleştirilen sözleşmelerin hukuki olarak geçerli olması halinde, ortada düzenlenen bir kâğıt olmayacağı için damga vergisi kapsamında değerlendirilecek bir işlem olarak nitelendirilmesi mümkün değildir (Kayıhan ve Yıldız, 2004).

Vergileme hakkı, e-ticaret alanında damga vergisi konusunda yaşanan en büyük sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK) 1. Maddesinde; Türkiye'de düzenlenen kâğıtlarla, ülke dışında düzenlenmekle beraber işleme konulan kâğıtların, damga vergisine tabi olduğu ifade edilmektedir (Organ ve Çavdar, 2012). E-ticaretin yaygınlaşmasının, uluslararası yapılan ticari ve mesleki faaliyetlerin artacağı düşünüldüğünde, ulusal vergileme açısından bir sorun yaratmayacağı açıktır. Fakat bir işlemin birden fazla vergilendirilmesi ya da hiç vergilendirilmemesi gibi durumlarla karşılaşılacaktır (Günaydın, 2000).

3.2.4. E-Ticarete Gümrük Vergisi Sorunu

Fiziksel ve dijital mallar arasındaki farklılıklar, gümrük vergisi konusunda e-ticarete karşımıza çıkan ilk önemli husustur. 1997'de OECD, Finlandiya'da gerçekleştirdiği toplantıda aldığı kararda; ürün ve hizmetlerin sanal ortamda teslimatının sanki serbest bölgelerde gerçekleşiyor gibi düşünülmesi gerektiğini ifade etmiştir. Ancak geleneksel yöntemlerle teslimatı yapılabilen fiziki malların, sanal ortamda sipariş edilmesi halinde genel olarak uygulanan vergilere tabi tutulması gerektiği öngörülmüştür.

Örneğin, bilgisayar yazılımları için gümrük vergisi, bilgisayar disk ya da bant değeri üzerine yansıtılırken, bu elektronik işlemde gümrük vergileri uygulanmamaktadır. Buna karşılık geleneksel yöntemlerle teslimatı yapılan ürünlerin sanal olarak sipariş verilmesi halinde, ürünler telefon ya da posta yoluyla sipariş verilmiş gibi genel olarak uygulanan vergilere tabi tutulmaktadır (Organ ve Çavdar, 2012).

Uluslararası anlamda yapılan ticaret ve yatırımlar, ülkeler arasında var olan vergi oranlarındaki farklılıklardan büyük ölçüde etkilenmektedir. Bunun sonucunda da, devletlerin uluslararası alanda yaptıkları ticaret etkilenmekte ve tüketim ve kalifiye olmayan işgücü üzerindeki vergi sorumluluğu da giderek artmaktadır. Emek ve tüketim üzerinde olan vergi sorumluluğunun artması neticesinde de, vergi sistemindeki adalet sorunu giderek büyümektedir (Şahin, 2004).

Uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler, gelişen teknoloji ile birlikte, ürünlerinin tasarlandığı, üretildiği ve satışının yapıldığı yerleri farklı ülkelere yöneltebilmektedir. Bunun sonucunda da, çok uluslu bir işletme tarafından yürütülen ürünleri ile ilgili tüm faaliyetler birden çok ülkenin vergi yetkisi alanına girebilmektedir. Çok uluslu işletmeler faaliyetlerini yürüttükleri ülkelerin vergi oranları ve sistemlerini dikkate alarak, her ülkede beyan edecekleri gelirlerini transfer fiyatları ile düzenleme imkânına sahip olmaktadır. Bu tarz durumlarda da, işletmeler daha avantajlı bir vergi sistemine sahip olan ülkede daha fazla kazanç gösterebilmekte, tersi olarak vergi oranlarının daha yüksek olduğu ülkelerde ise giderlerini yükselterek kazançlarını daha az gösterip vergi maliyetlerini çok daha düşük seviyelere çekebilmektedirler (Cangir, 1998).

Her ne kadar dünyadaki devletlerin KDV konusunda radikal bir değişiklik düşünmüyor olmalarına rağmen, küçük değişiklikler ile tüketimin gerçekleştiği yerde vergilendirilmenin yapılabilmesi noktasında idari tedbirler almaya başladıkları görülmektedir. Aşağıda diğer ürün teslimlerinde olduğu gibi internetten verilen hizmetleri de vergilendirebilen devletlerin gerçekleştirmeleri gereken düzenlemeler yer almaktadır (e-ticaret merkezi, 2011):

- Hizmetlere yönelik temel vergilendirme yeri kuralının yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.
- İşletmelerin ya da nihai tüketicilerin yerleşim yeriyle ilgili olarak vergi kaçırmaya imkân sağlayıp sağlamadığının araştırılması gerekmektedir.
- İşletmeler arası “Reverse Charge” mekanizmasının kullanımına devam edilmesi konusunun gözden geçirilmesi gerekmektedir.
- Nihai tüketicilere satış yapan yabancıların, muhasebe defter ve kayıtlarının izlenmesi usullerinin geliştirilmesi gerekmektedir.
- Aynı ya da değişik yerleşim yerinde aynı hizmetten yararlananlara uygulanacak kuralların belirlenmesi gerekmektedir.
- İş dünyası, vergi sorunlarının çözülmesi mahiyetinde sonuçlara ulaşmak adına desteklenmelidir.

3.2.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Sorunu

Son zamanlarda bankacılık sektöründe elektronik ortamın yoğunluklu olarak kullanılmasıyla birlikte, off-shore bankacılığının yaygınlaşması da bu tür işlemlerin bahsi geçen bankalara yönelebileceğini düşündürmektedir. Bu bankacılık faaliyetlerinin genellikle vergi cenneti olarak bilinen yerlerden yürütüldüğü görülmektedir. İletişim teknolojisinin sağladığı imkânlar, bu tür hizmet veren bankalarda hesap açmayı ve diğer hizmetlerden yararlanmayı oldukça kolay bir hale getirmektedir. Bu da bireylerin kendi ülkelerinde bulunan banka şubeleriyle çalışmaktan çok, vergisel avantajları bulunan off-shore bankacılığı yapan bankaları tercih etmelerine elverişli bir ortam yaratmaktadır. Bu bağlamda bu durumun gelir ve kurumlar vergileri kadar Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) açısından da yeni sorunların meydana gelmesine ve vergi kaybına sebebiyet vermektedir (Yıldız, 2002).

3.2.6. Gelirin Elde Edildiği Yer Sorunu

Bilişim teknolojileri ile işletmeler, yabancı ülkelerde geleneksel anlamda fiziksel bir varlıkları olmadan da faaliyetlerini yürütebilmektedir. Bu noktada işletmelere bu fırsatı veren web sayfaları ve web sunucularının diğer ülkelerde vergilendirilebilir bir varlık yaratıp yaratmayacağı sorunu meydana gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, web sitelerinin ya da sunucularının daimi işyeri ya da daimi temsilci sayılıp sayılamayacağı yeni bir tartışma konusunu ortaya çıkarmaktadır (Karaduman, 2005).

Gümrük vergileri konusunda da elektronik ortamda teslimi gerçekleştirilen ürün ve hizmetlere, uluslararası alanda serbest bölgelerde işlem görüyormuş şeklinde davranılmaktadır. Global bilgi altyapı komisyonu tarafından oluşturulan rapora göre, gümrük vergilerini de kapsayacak şekilde uluslararası ticaret sisteminin, ticarete var olan tüm engellerden muaf tutulması amacı ile iş çevrelerinin devlet ile işbirliği içerisinde olması gerekmektedir (Çak, 2002).

3.2.7. Mükellefiyet Sorunu

Daimi iş yeri kavramının web site ya da sunucularını da kapsayacak bir biçimde yeniden tanımlanması, bu kavramın geçersiz kaldığı iddiasının kabul edilmemesi anlamına gelmektedir. E-ticaret ortamında bir mükellefiyet oluşabilmesi noktasında işletmelerin devletlerin içinde ticaret faaliyetinde bulunmalarından çok, devlet ile ticaret yapmaları temel faktör olarak ele alınmaktadır. Bundan dolayı, fiziksel varlığın yeni e-ticaret ortamında geçerliliğini kaybettiğine inananların, mükellefiyet kavramını “ekonomik varlık” ile açıklamaları gerekmektedir.

3.2.8. Vergi Tabanının Belirlenmesi Sorunu

Vergilendirme açısından da durum aynıdır. Finansal hukukun; kamunun gelirlerinin toplanması ve harcanması eylemleri ile gelir ve harcamalarla ilgili olarak meydana gelecek sorun ve anlaşmazlıkları, yaptırımları, gelir elde edilmesi ve harcanmasına ilişkin süreçlerin düzenlendiği hukuk kurallarının bütünüdür şeklinde tanımlanması mümkündür (Kızılot ve Taş, 2009). Finansal hukuk alanında; kamusal gelir elde edilmesi açısından vergi kanunları, harcama açısından ise bütçe kanunları ile

düzenlemeler yapılmaktadır. Fakat finansal hukukun çoğunlukla vergi hukuku şeklinde değerlendirildiği görülmektedir (Organ ve Karadağ, 2011).

Her ne kadar bir işletmenin e-ticaret vasıtasıyla gerçekleştirmiş olduğu satışlar neticesinde nerelerde mükellef sayılacağı sonuca bağlanmış olsa da, söz konusu satışların ne şekilde vergilendirileceğinin belirlenmesi zorunludur. Bu noktada vergiyi ortaya çıkaran bir olayın varlığı ve satışların hangi vergi türlerine tabi olacağı gibi sorular akla gelmektedir. Maddi ürünlere ek olarak maddi olmayan ürünlerin de gelir vergisine ilişkin nasıl değerlendirileceği ve tüketim vergileri kapsamına alınıp alınmayacağına bir tartışma konusu oluşturduğu görülmektedir. Gayri maddi (dijital ürünler) ürünlerin vergi kanunundaki yeri, gerek mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranması, gerekse de hükümetlerin yerinde tahminler yapabilmeleri bakımından önemli bir rol oynamaktadır.

3.2.9. Vergiyi Doğuran Olayın Varlığı

Ekonomi, maddi ürünlere nazaran gayri maddi ürünlerin (bilhassa bilginin) üretilip tüketildiği bir piyasa haline gelmektedir. Her yeni bilgi transferinin bir katma değer yarattığı görülmekte ve bununla birlikte iletişim, uydu ya da kablolu ağlar üzerinden görülen sayısal ürünler vergilendirilememektedir. Hatta mevzuattaki tanımlamaların elektronik ortamda satışı yapılan sayısal ürün ve hizmetleri çoğunlukla kapsamadığı da bir gerçektir (Karaduman, 2005).

3.2.10. Elde Edilen Gelirin Niteliği

Elektronik ortamda gerçekleştirilen satışlardan elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde iki farklı noktada belirsizlik meydana gelmektedir. Bu noktalardan ilki, çevrimiçi işlemlerin ortaya çıkardığı gelirlerin gayri maddi hak kazancı mı yoksa işletme kârı mı olduğu konusuyula ilişkilidir. İşlemlerin işletme kârı olarak kabul edilmesi halinde, bu gelirlerin hizmet mi, mal satışı olarak mı değerlendirileceğinin belirlenmesi gerekliliği ise ikinci noktayı ifade etmektedir. İlk noktada gelir vergisi hesaplamaları etkilenirken, ikinci noktada ise tüketim vergileri etkilenmektedir. Elde edilen gelirin ticari kazanç ya da gayri maddi hak bedeli olması, farklı neticeler doğmasına neden olmaktadır. Şayet ticari gelirin işyeri aracılığıyla elde edilmesi söz

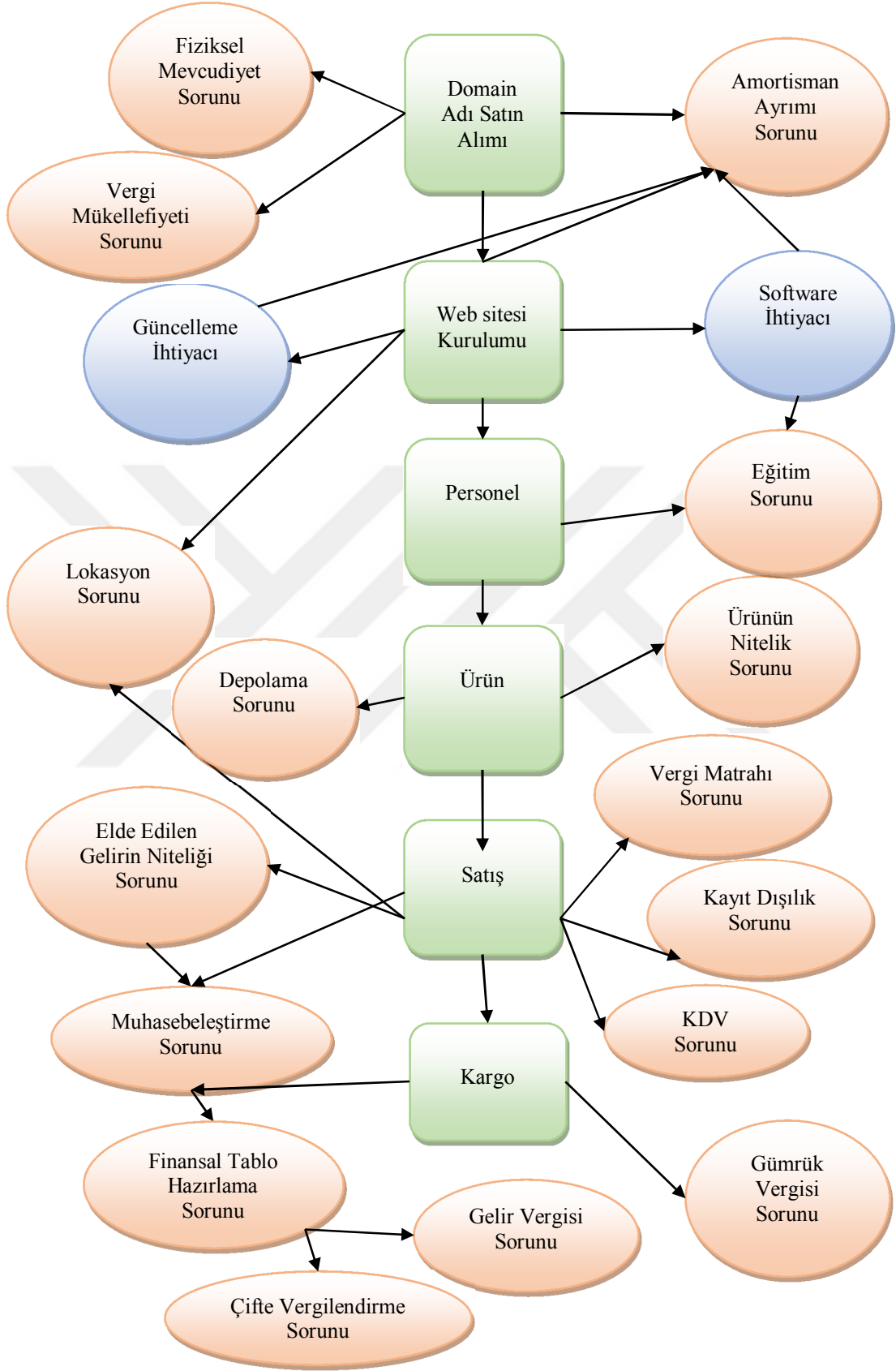
konusuysa, kazancı kaynak ülke vergilendirmektedir. Gayri maddi hak bedellerinin ise, “Model Vergi Anlaşması” ile vergileme hakkının ikamet ülkesine bırakılmasının yanında, ülkemizin taraf olduğu anlaşmalar uyarınca vergileme hakkının kaynak ve ikamet ülkeleri arasında paylaşıldığı görülmektedir (Karaduman, 2005).

3.2.11. Vergi Matrahının Belirlenmesi Sorunu

İşletmelerin rekabet edebilmesi adına, bunun başarılmasında önemli bir faktör olduğu olarak düşünülen yönetim bilgi sistemleri ile ilgili hizmetlerin çerçevesiyle bu hizmetlere ilişkin görev ve sorumlulukların, pek çok ülkede yasal düzenlemelerle belirlendiği bilinmektedir (Kayrak, 2012). E-ticaretten elde edilen kazancın ve tüketimlerin ne şekilde vergilendirileceğinin ortaya konmasında da yeni vergi tabanının netleşmesi açısından yeterli olmadığı söylenmesi mümkündür. Vergi matrahı, gelirin safi tutarı olduğundan, matrahın bulunması adına gayrisafi kazanç ve giderler belirlenmelidir. Öncelikle, e-ticaret farklı yerlerde gerçekleştirildiği için, gelirin elde edilmesi konusunda yapılan harcamaların nereye ait olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda uluslararası işletmelerin vergilendirilebilir kazancının ne kadarının hangi mevzuat alanında bulunan daimi işyerine atfedileceği de belirlenmelidir. Günümüzde gelirlerin paylaşılması hususunda coğrafi olarak belirlenen bordro, maddi mülkiyet ve satış gibi unsurlar temel alınmaktadır. Gayri maddi varlıkların ise değerleri ve fiziki konumlarının belirlenmesi konusunda yaşanan zorluklar nedeniyle bu hesaplamalara dâhil edilmesi mümkün olmamaktadır.

3.3. Kuruluş Aşamasından Satışın Tamamlanmasına Kadar Geçen Süreçte E-Ticaret İşletmesinin Vergisel Boyutta Yarattığı Sorunlar

Şekil 4’de kuruluş aşamasından satışın tamamlanmasına kadar geçen süreçte e-ticaret işletmesinin vergisel boyutta yarattığı sorunlar belirtilmiştir.



Şekil 4: Kuruluş Aşamasından Satışın Tamamlanmasına Kadar Geçen Süreçte E-Ticaret İşletmesinin Vergisel Boyutta Yaratdığı Sorunlar

Şekil 4’de görüldüğü üzere teknolojideki gelişmeler sonucunda internet üzerinde, amazon.com, Yahoo.com gibi fiziksel mevcudiyeti olmayan işletmeler (e-işletme) kurulmuştur. Fiziksel olmayan varlıkların işletme değerlerinin önemli bir kısmını oluşturduğu bu tür işletmelerde, fiziksel varlıkların ise nispeten daha bir önemsiz kaldığı görülmektedir. Mevcut vergi sistemlerinin, bir işletmenin vergilenecek gelirine ulaşabilmesi adına bazı işlemleri yapmasını şart koşturmaktadır. Örnek olarak; işletmelerin faaliyetlerinden dolayı yapmış oldukları bazı giderleri vergi matrahından indirebilmeleri ve demirbaşlarını belli zaman sürecinde amorti edebildikleri gösterilebilir. Hâlihazırdaki mevzuat sistemi içinde aşağıda yer alan bütün sorulara cevap verilmesi mümkün değildir (Coşkun, 2005):

- E-işletmelerde indirilecek gider kalemleri nelerdir?
- Web sitesi maliyetleri gider kalemi olarak düşülebilir mi?
- Fiziksel olmayan varlıklar (demirbaş gibi düşünülebilir) amorti edilebilir mi?
- E-işletmelere ulaşım aracı olan alan isimleri demirbaş olarak kabul edilebilir mi?

Örneğin “Domain” adının niteliği ve ne şekilde muhasebesinin yapılacağı da e-ticarette birlikte ortaya çıkan yeni bir sorundur. Hâlihazırda domain adının bir işletme unvanı olup olmadığı, kuruluş ve örgütlenme giderinin, bir dönem giderinin, bunların da ötesinde amortismanına tabi bir varlık olup olmadığı tartışılmaktadır (Yıldız ve Canbaz, 2008). Yine, bazı varlıkları soyut veya gayri maddi varlıklar şeklinde ifade etmek mümkündür. Örneğin; web sitesi üzerinden program satışı, download, melodi, e-kitap gibi değerler genellikle dijital ürünler olarak adlandırılmaktadır (Yaltı, 2003). Bu değerlerin bir ürün mü, yoksa hizmet mi olduğu, belli süreler içinde satışlarının yapılamaması veya yenilerinin çıkması dolayısıyla modalarının geçmesi ve bundan dolayı değer düşüklüğüne uğramaları gibi, muhasebesinin ne şekilde tutulacağına ilişkin pek çok çelişki ve tereddütler karşımıza çıkmaktadır (Yıldız ve Canbaz, 2008).

Amortisman ayrımı ise başlı başına büyük bir sorundur. E-pazarlamanın; müşteri listelerinin hazırlanması, elektronik posta aracılığıyla yapılan reklam çalışmalarının bir bölümünü meydana getiren elektronik posta gruplarının oluşturulması, işletmece değil de başka işletmeler tarafından yapılarak bu listelerin satın alınması ve bunların güncellenmesi, uzun süre kullanılmasının neticesinde kullanım ömrünün dolması; böyle

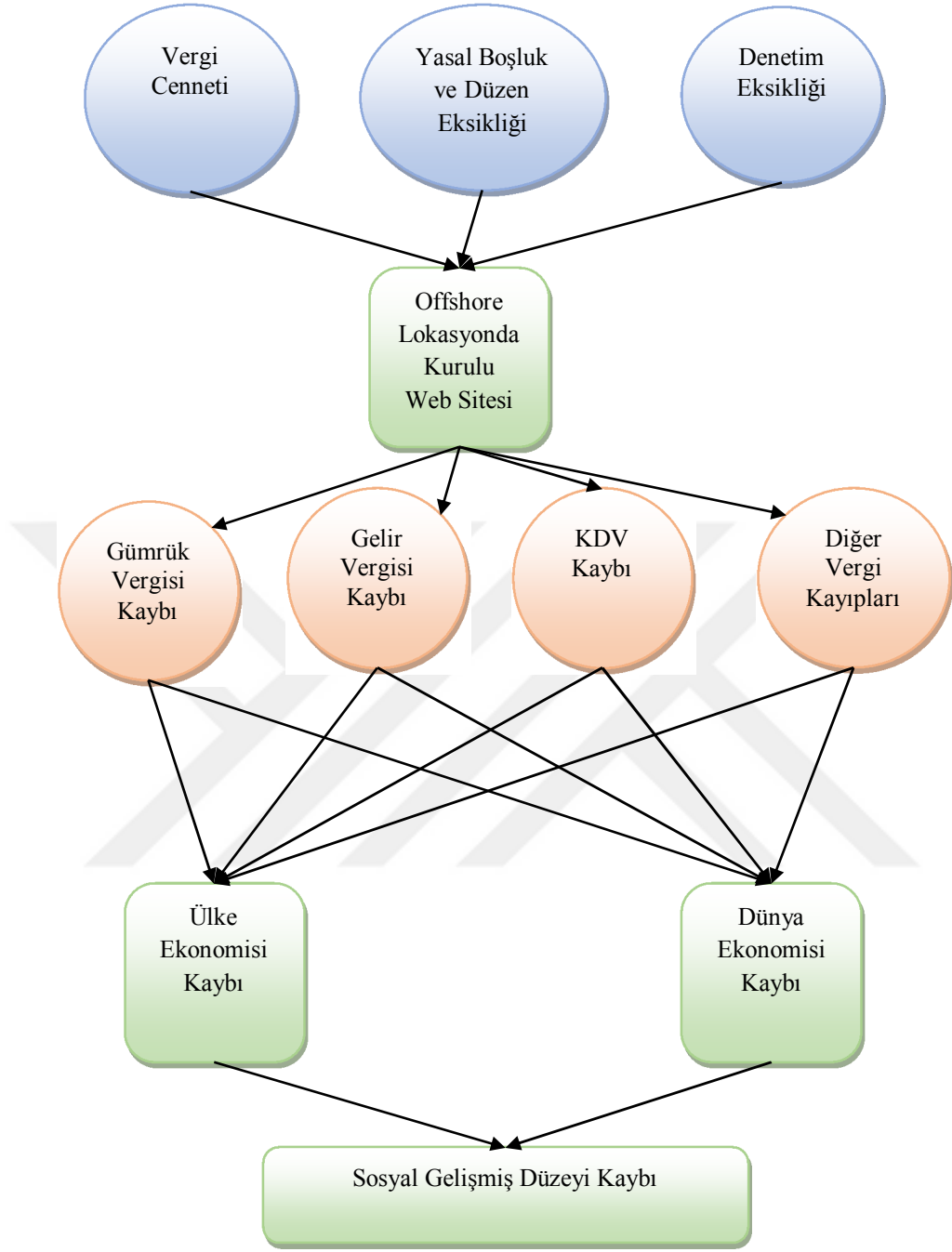
harcamaların muhasebeleştirilmesinde belli bir ekonomik ömrü olduğundan amortismanına tabi olup olmadığı hala tartışma konusu olmaktadır (Civelek ve Sözer, 2003).

Web sitesinin kurulması ya da satın alınması, daha çok bilgisayar programlarına yapılacak harcamaların artmasına neden olmaktadır. Söz konusu harcamaların muhasebeleştirilmesi konusunda açık ve tam bir görüş bulunmamaktadır. Her ne kadar web sitesi tabanlı işletmelerin varlıkları soyut varlıklardan oluşsa da, kimi işletmelerin varlıklarının gerek soyut gerekse de somut (gerçek) varlıklardan oluştuğu görülmektedir. Şayet işletmeler yeni ürün ve hizmetler satmak isterlerse, bu ürün ve hizmetlerin sitede yer almasını isteyecekleri bir gerçektir. Bu durum karşısında web sitesi yenilenecek, diğer bir ifadeyle güncellenecektir (Yıldız ve Canbaz, 2008).

Bu durum karşısında ortaya çıkan maliyetlerin de muhasebeleştirilmesinin ne şekilde olacağı konusunda açık değerlerin bulunmadığı ifade edilmektedir. Bir diğer sorun da web sitesindeki ses, video kayıtları, görüntü gibi bileşenlerin demirbaş olup olmadığı ve amortisman ayrılıp ayrılmayacağı hususunda yaşanmaktadır (Akkaş, 2000).

Yine e-ticaretteki en önemli özellik gümrük sınırlarının bertaraf edilmesi suretiyle ticaretin global düzeye çok kolay bir biçimde taşınmasıdır. Kurulma maliyetlerinin klasik ticari işletmelere oranla daha ucuza mal olduğu sanal işletmelerle küçük ve orta boy işletmelerin dünya pazarlarına kolayca açılabilirdikleri ve bu işletmelerin daha önce karşılaşmadıkları karmaşık vergi mevzuatları ve uygulamalarına muhatap oldukları belirtilmektedir. Bu özellik ayrıca vergilendirmedeki en büyük problem olan vergilendirme yetkisi sorununa da neden olmaktadır. Benzer şekilde web sitesinin işleme konusunda gereken veri ve yazılımı içeren bir bilgisayarı ifade eden web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi, aslında vergilemede ortaya çıkan pek çok sorunun çözüme ulaştırılması noktasında zorluklar yaşanmasına yol açmaktadır (Coşkun, 2005).

Vergilendirmede yaşanan bu sorunlar hem ülke bazında hem de tüm dünya ekonomisi bazında ciddi gelir kaybına sebep olabilmektedir. Bu durum internet üzerinde işlem yapan işletmenin Offshore lokasyonda kurulu olması halinde gelir kaybı çok daha büyük olmaktadır. Aşağıda bu durum Şekil 5’de ifade edilmektedir:



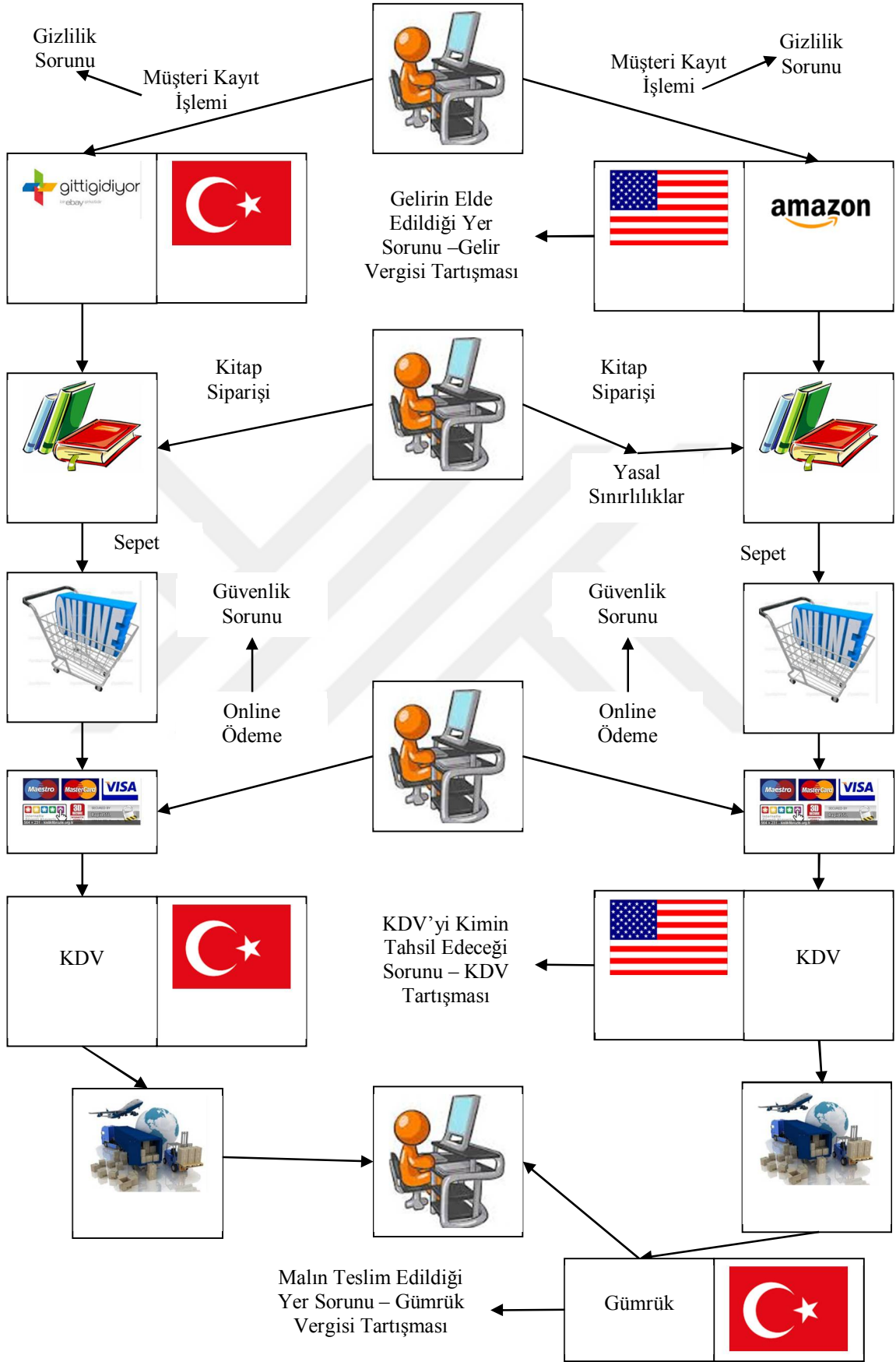
Şekil 5: Vergilendirmedeki Sorunlar Sonucu Oluşan Gelir Kaybı

4. E-TİCARETTE VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN UYGULAMALAR

Çalışmanın bu bölümünde e-ticarette vergilendirmeye ilişkin uygulamalar üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda, internet üzerinden kitap alımı, nihai bir ürün olmayan bir “e-ürün” olarak nitelendirilen oyun satın alımı ve internet üzerinden para kazanılmasını sağlayan bazı uygulamalardan örnekler verilmiştir.

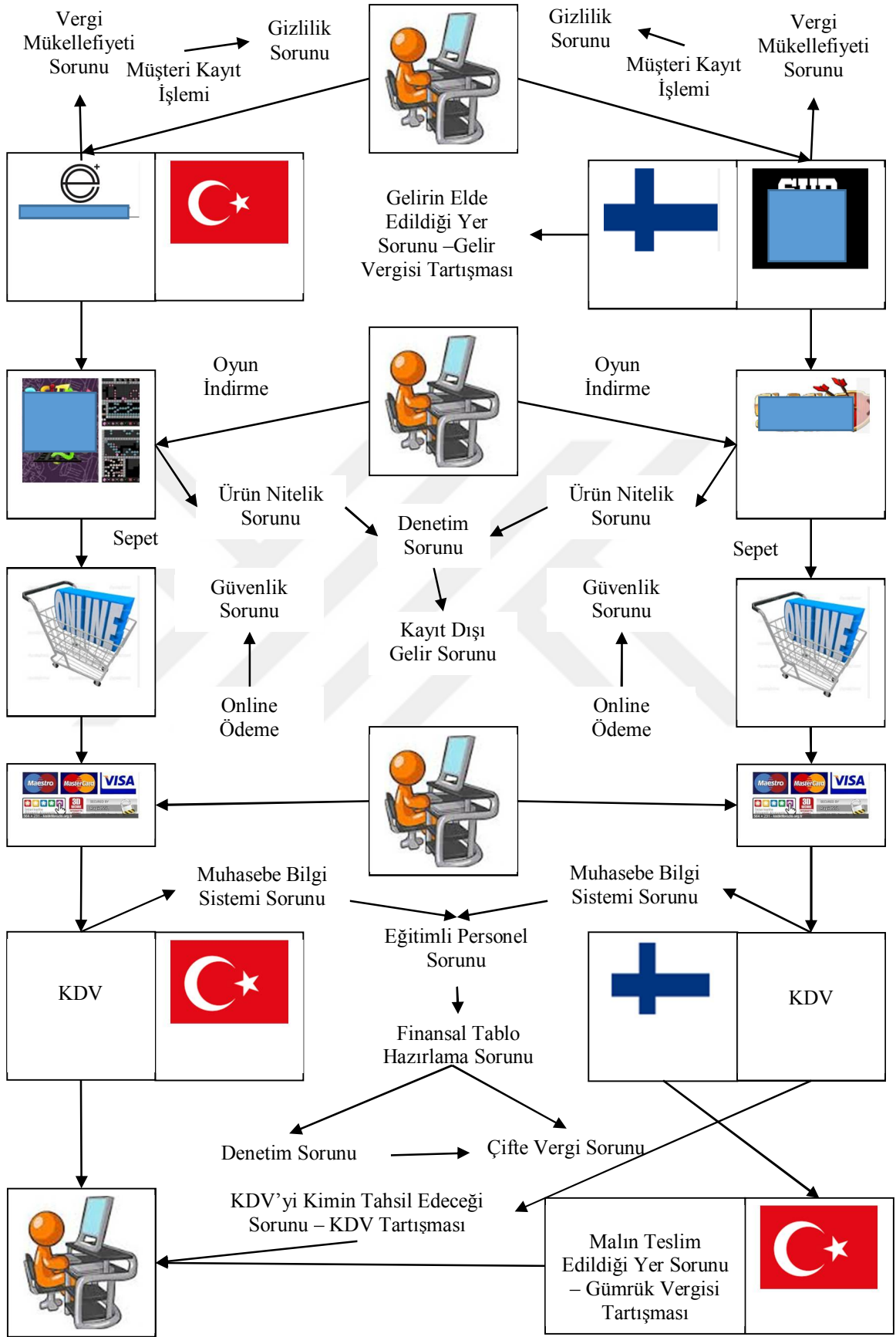
4.1. Örnek E-ticaret Satış Süreci ve Muhasebe

Gelirin elde edildiği yer sorunu başta olmak üzere e-ticaret süreci içerisinde muhasebe ve vergilendirme açısından birçok sorunu barındırmaktadır. Örneğin sanal ortamda gerçekleştirilen e-ticaret, alıcı ile satıcının birbirlerinin kimliğini bilmemelerini veya yanlış bilgilendirilmeleri mümkün kılmaktadır. Şayet internette yapılan alışverişi taraflar kendi rızalarıyla beyan etmezlerse, vergi idareleri dâhil bundan üçüncü şahısların haberi olmamaktadır. Bu belirsizlik neticesinde alıcı ve satıcının kimliklerinin ve ikametgâhlarının bilindiği ilkesi uyarınca oluşturulan hâlihazırdaki vergi sistemleri etkilenmekte ve bütün vergilendirme süreci içinde bir belirsizlik hâkim olmaktadır. Bunun yanında bu durumun vergi kaçırma eylemlerine uygun ortamı hazırladığı da bir gerçektir (Coşkun, 2005).



Şekil 6: Kitap Satın Alım Süreci Örneği

Şekil 6'daki örnekte internet üzerinden bir satın alım süreci detaylandırılmıştır. Bu satın alım sürecinde bir kitap örneği verilmiştir. Kitap nitelik olarak elle tutulur gözle görülür bir nihai üründür. Alıcı eline geçen ürünü reel olarak görebilmekte elle tutabilmekte ve inceleyebilmektedir. Benzer bir şekilde vergilendirme açısından da bu durum önemlidir çünkü nihai satışı gerçekleşen reel bir ürün bulunmaktadır. Ancak internet ortamında satışı gerçekleşen ürünler sadece elle tutulur gözle görülür ürünler değildir. Bu tarz ürünlere dijital ürünler adı verilmiştir. Bu ürünler, fiziki mallardaki gibi klasik teslim yöntemlerinin kullanılmadığı ve gümrük sınırlarına girmeden, bilgisayardan bilgisayara internet yoluyla indirilen ürünler şeklinde tanımlanmaktadır. Örneğin; yazılım, müzik, sinema eserleri vb. dijital ürünlerin niteliğinin belirlenememesi nedeniyle, bu hususta bir takım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Ürünlerin karakterini; diğer bir ifadeyle hizmet olarak mı, yoksa mal olarak mı değerlendirileceğini, gayri maddi hak kapsamına girip girmeyeceğinin tespit edilmesini, bu ürünlerin satışından elde edilecek gelirin hangi kazanç kapsamına gireceğini bu nedenle nasıl vergilendirileceği gibi etkenler belirlemektedir (Coşkun, 2005). Şekil 7'de internet üzerinden bir oyun satın alımının süreci gösterilmiştir.



Şekil 7: İnternet Üzerinden Bir Oyun Satın Alma Süreci Örneği

4.2. E-Ticaretin Muhasebeleştirmesinde ve Vergilendirilmesinde Bazı Mobil Uygulamalar

Bu bölümde yakın zamanda popülerliği giderek artan uygulamaların satış ve yarattıkları iş ilişkileri bakımından incelemesi gerçekleştirilmiştir. Uygulama bu konu ile sınırlı tutulmuştur.

4.2.1. Türkiye’de Mobil Uygulamalar Pazarı

Günümüzde mobil uygulama pazarı 25 milyar dolarlık bir hacme ulaşmış olup çok yakın bir süreçte 50 milyar dolar seviyesine ulaşacağı öngörülmektedir. Türkiye toplam pazarda 37 ülke içinde 18. sırada yer almakta olup düşük gelirli ülkeler seviyesindedir (Yatırım Platformu, 2016).

4.2.2. Muhasebe ve Vergilendirme Açısından Bazı Uygulama Örnekleri

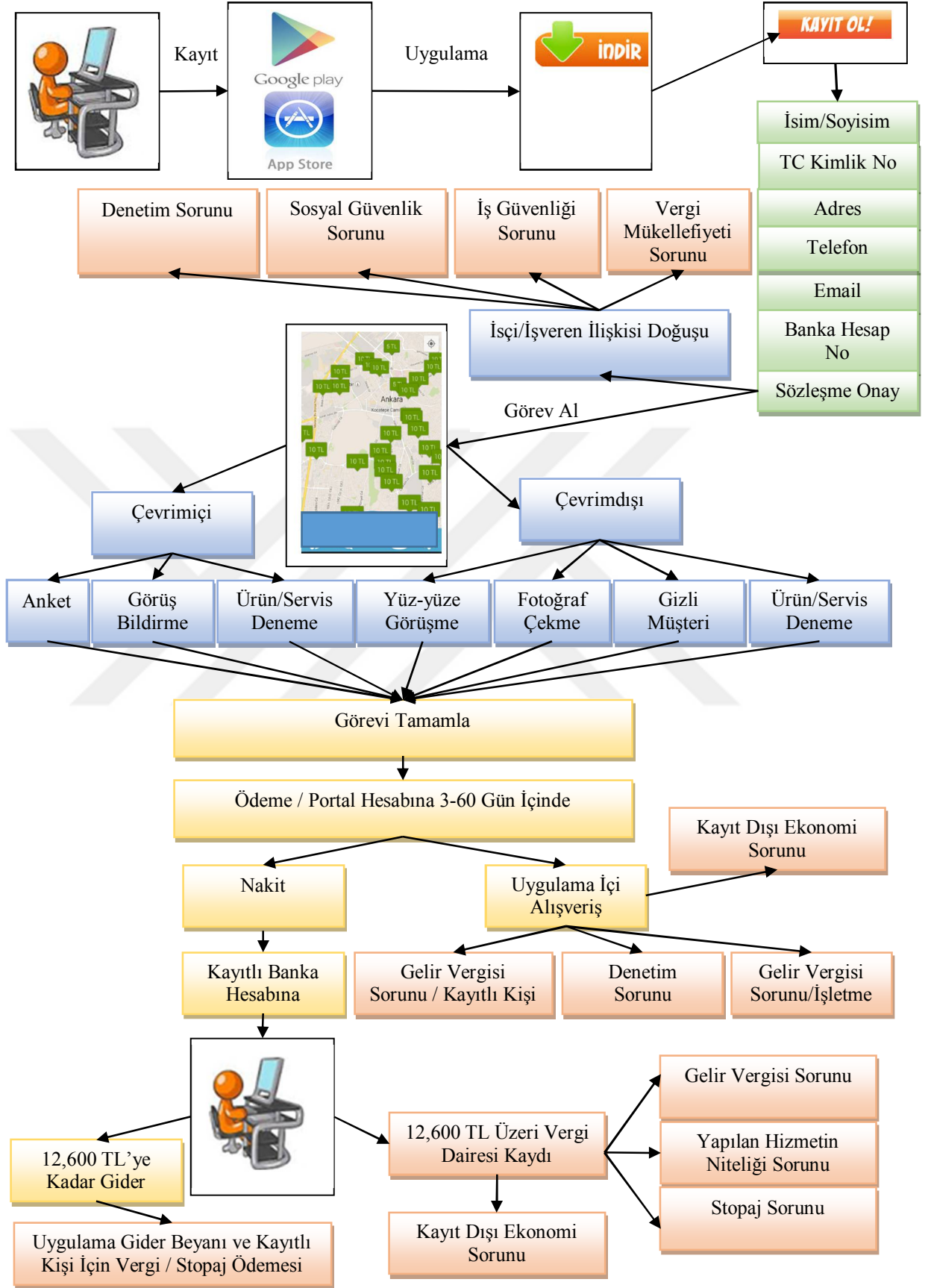
Bu bölümde muhasebe ve vergilendirme açısından problemleri görülen uygulamalardan örnekler verilmiştir.

4.2.2.1. Örnek 1

Günümüzde internet üzerinden para kazanılan uygulamalar yaygınlaşmaya başlamıştır. Bu uygulamalar konumuz dâhilinde olan vergilendirme hususunda gerek kişiler gerekse işletmelere problem teşkil etmektedir. Bu, e-ticarette ortaya çıkan en güç durumlardan biridir. Örneğin internette, çevrede yer alan görevleri tamamlayıp, bunlar sayesinde para kazanılabilen bazı uygulamalar mevcuttur.¹ Bu görevler, çok vakte ihtiyaç duyulmadan yapılabilen, ürün deneme, menü resmi çekme, gizli müşteri gibi oldukça basit ve eğlenceli görevler olabilmektedir. Verilen görevler yapıldıktan sonra, kazanılan paralar direkt kullanıcıların banka hesaplarına yatırılmaktadır. Bu görevler her yerde örneğin bir kafede, parkta, alışveriş merkezinde ya da bir bakkal dükkânında olabilmektedir. Uygulamanın açılıp, yapılan açıklamalar doğrultusunda bu görevlerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Kişiler bu görevleri örneğin dışarıda arkadaşları ile vakit geçirirken, bir yere giderken, bir şehri gezerken bile yapabilmektedir.²

¹ Çalışmada ekran görüntüleri bulunan uygulama gerçek bir uygulamadır. Fakat uygulama isminin gizli kalması için isimler ve resimler kapatılmıştır.

² Şekil 8’de bu sürecin örneği verilmiştir.



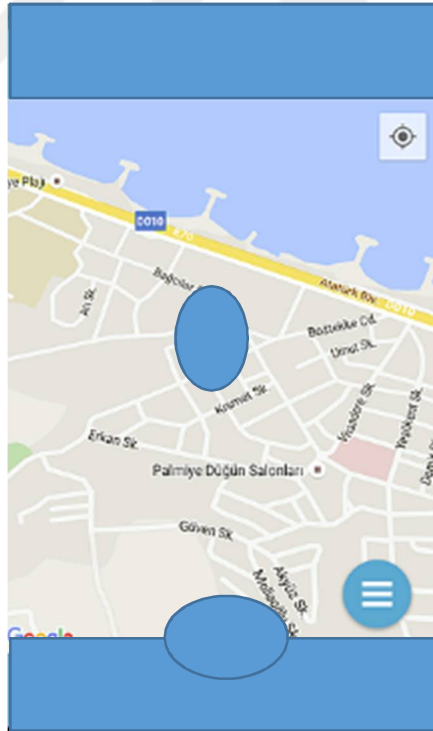
Şekil 8: Uygulama Üzerinde Ücretli Çalışma

Bu uygulama ile ödülleri kazanmak için takip edilmesi gereken adımlar aşağıda yer almaktadır:

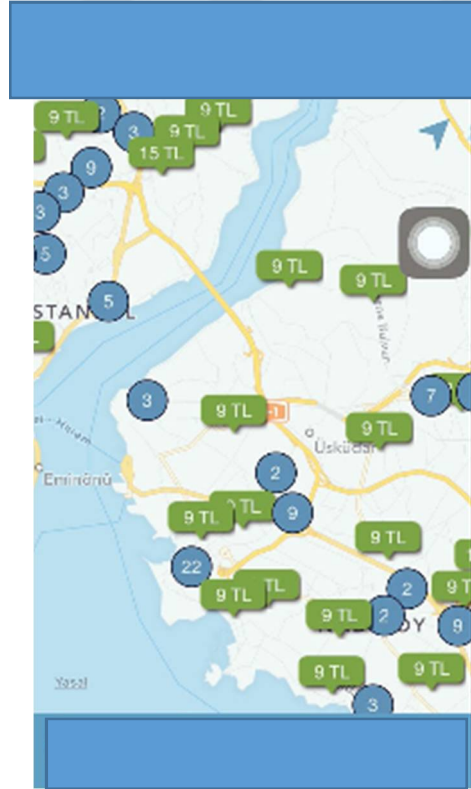
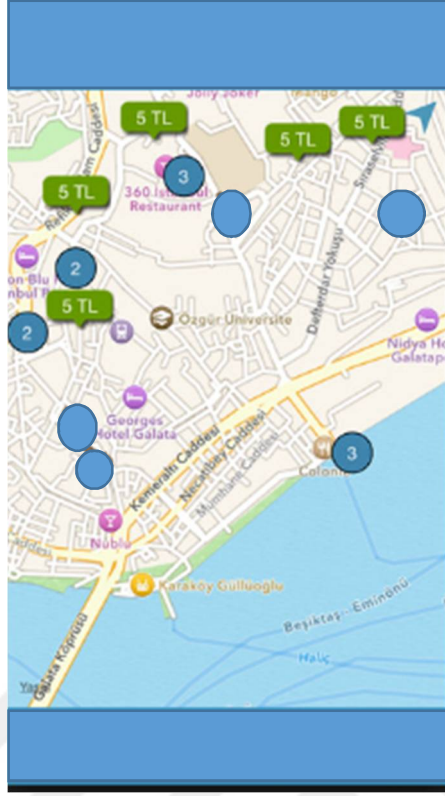
1. Öncelikle bu uygulamanın Play Store veya AppStore'dan indirilmesi gerekmektedir.
2. Uygulamayı indirdikten sonra kayıt olunması gerekmektedir.
3. Uygulama açıldığı zaman etrafta yer alan onlarca görevden ödül kazanmaya başlanılmaktadır. Ödüllerini bazıları örneğin başka yerlere gidilmesini gerektirmekte, bazıları ise bir fotoğraf yorumlaması şeklinde olabilmektedir.
4. Birkaç görev tamamlandıktan sonra, ödül alınabilmektedir. Eğer nakit ödemeler tamamlandı ise, havale talep edilip, ödeme 3 ile 60 iş günü içerisinde alınabilmektedir.

Örnek Görev Tamamlama

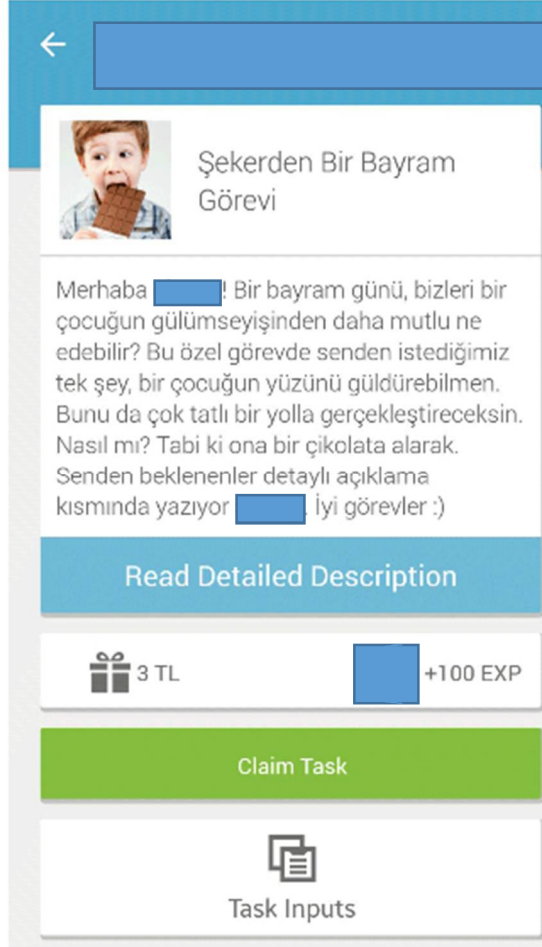
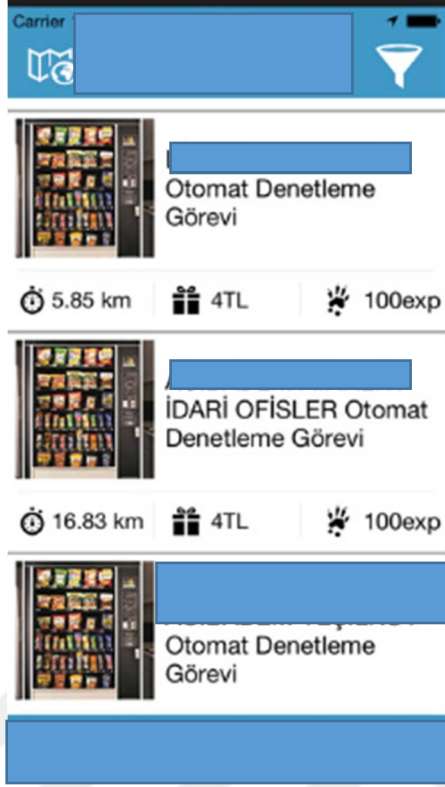
Aşağıda uygulamaya ait görev tamamlama sürecine ilişkin bazı ekran görüntü örneklerine yer verilmiştir:



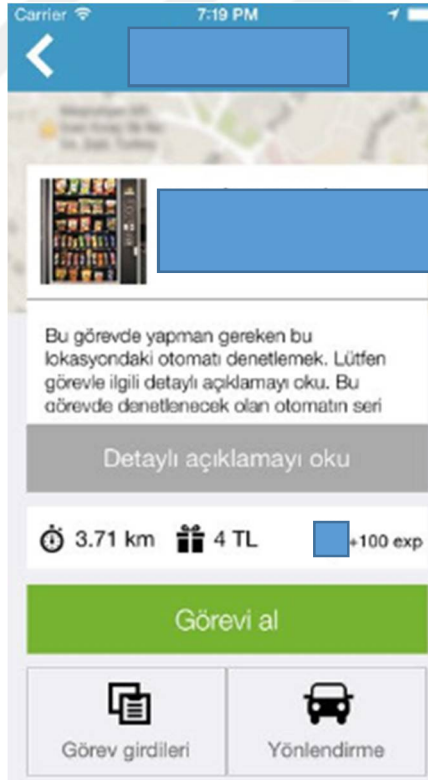
Şekil 9: Görev Yeri Örnekleri 1



Şekil 10: Görev Yeri Örnekleri 2



Şekil 11: Görev Örnekleri



Şekil 12: Görev Seçimi ve Onayı

Ödeme

Kullanıcılar görevleri tamamladıktan sonra kendilerine ödemenin yapılması için, görevi tamamladıklarını bildirmeleri ve profil bölümünde yer alan formdaki tüm kişisel bilgilerini (kimlik numarası, adres, cep telefonu numarası vb.) ve banka hesap bilgilerini doldurmaları gerekmektedir. Formda yer alan bilgilerin yanlış veya eksik olması durumunda uygulama tarafından herhangi bir ödeme yapılmamaktadır. Kişiler 30 TL bakiyeye ulaştıklarında işletmeden bu ödemeyi isteyebilmekte, bunu da profillerinden takip edebilmektedir.

Kullanıcı tutarı nakit çekmek isterse, uygulama tarafından kullanıcı adına ücret tutarında gider pusulası düzenlenmektedir. Kullanıcı, yerine getirmiş olduğu görevler karşılığı aldığı ücretten doğan gelir vergisi dâhil tüm vergilerden sorumlu olduğu kabul ve beyan etmektedir. İlgili vergilere ilişkin tüm ödemeler kullanıcı adına uygulama tarafından yapılmakta ve bu bedeller kullanıcıya ödenecek olan bedellerden düşülmektedir. Fakat kullanıcının bir takvim yılı içinde hak ettiği ücretin 12.600 TL'ye ulaşması durumunda, kullanıcının bağlı bulunduğu vergi dairesine kendisinin vergi mükellefi olması adına gerekli bildirimlerin yapılması gerekmektedir.

Kullanıcılar ödemelere ilişkin her türlü banka, transfer, kargo vb. gibi masraflardan sorumlu olmaktadır. Bu masraflar, ya uygulama tarafından yapılarak kullanıcıya ödenen bedelden düşülmekte ya da uygulama tarafından kullanıcının ödemeleri yapması sağlanmaktadır. Kullanıcılar uygulamadan yerine getirmiş oldukları görevlere ilişkin ücret haricinde, başka hiçbir ücret talebinde bulunamamaktadır. Kullanıcılar, hesapları aktif durumda olduğu sürece geçerli olan uygulama tarafından düzenlenen sözleşmeye aykırı davranışlar sergilemeleri veya kendi istekleri ile hesaplarını kapatmaları sonucunda, yerine getirmiş oldukları görevlere dair ücret hakkını kaybetmektedir. Ancak yine görüldüğü üzere birçok vergi ve muhasebe sorunu da bu uygulamanın kullanılmasıyla beraber ortaya çıkmaktadır.

Uygulamanın Kullanıcı ve Kişi Açısından Sorumluluk ve Yükümlülükleri

Bu uygulamada kullanıcılar ilgili görev ve faaliyetlere katılırken, uygulama tarafından oluşturulan tüm taahhüt ve yükümlülükleri kabul etmektedir. Uygulama sözleşmesine uymak tamamen kullanıcının sorumluluğundadır. Bildirilere ve yasalara aykırı kullanım sonucunda doğabilecek tüm hukuki, mali ve cezai sorumluluk, sözleşme sona erse dahi, tüm sadece kullanıcıya ait olmaktadır.

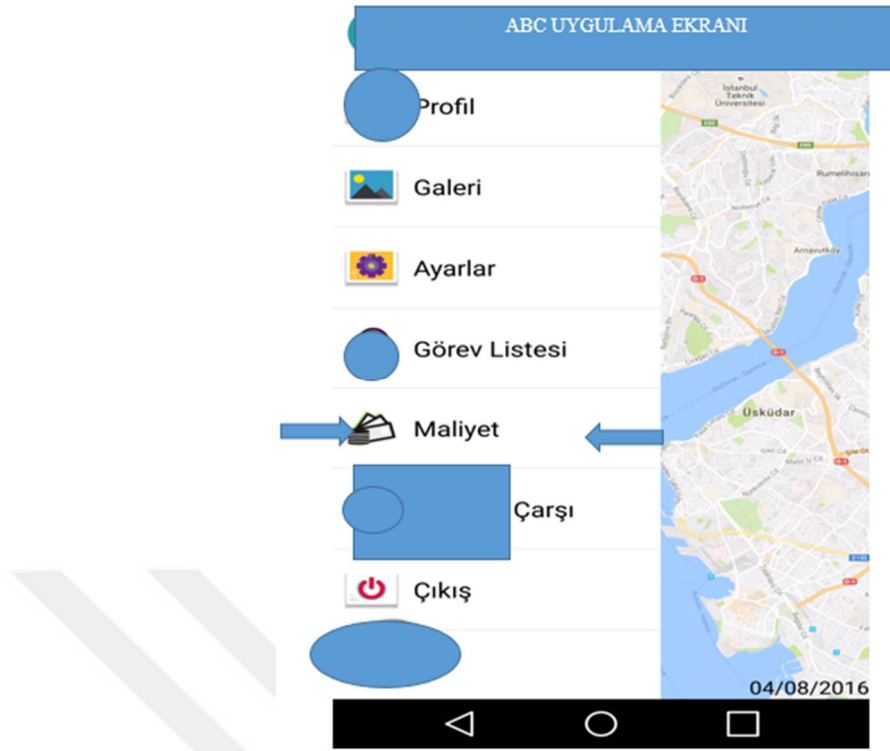
Uygulamaya ait hizmet sözleşmesi Ek-1’de yer almaktadır

4.2.2.2. Örnek 2

Bu örnek, Örnek 1’de verilen mobil uygulamadan farklı olarak tüm bireylerin kullanımına açık değildir; sadece bu mobil uygulamaya sahip olan belirli işletme çalışanlarının kullanabildiği bir uygulamadır. Burada gerçekleştirilen görevler, sadece bir işletmenin belirlemiş olduğu ve çalışanlarına atadığı görevleri ifade etmektedir. Örneğin; Ankara ilinde bulunan Ahmet Bey’den kendi ilinde veya işletmenin Ahmet Bey’i yönlendirdiği illerde, kendisine atanan görevleri tamamlaması istenmektedir. Bu nedenle, işletme Örnek 1’den farklı olarak, ücret gideri ile farklı maliyetlere katlanmak zorundadır. Bu maliyetler, e-ticaret olmaksızın ticari faaliyetlerini yerine getiren işletmelerde olduğu gibi konaklama giderlerinden ulaşım giderlerine kadar tüm masrafları kapsamaktadır. Ayrıca çalışan kişilerin belirli kişiler olması nedeniyle, yapılacak görevlerde kullanılacak ekipmanı ve gerekli şartları işveren sağlamakla yükümlüdür. Bu ekipmanlar ise tablet bilgisayar, telefon, şarj adaptörleri, navigasyonlar, data hatları vb. gibi araçlardır. Yapılan işin belirli bir işletme ve belirli çalışanlar ile yapılmasından dolayı, bu noktada işçi işveren ilişkisi doğmaktadır. Böylelikle kişilere ücret bordrosu düzenlenerek, gelir vergisi ile damga vergisi ödenmektedir. Bu sebepten dolayı, işletmenin maliyetlerinde bir artış söz konusu olmaktadır. Uygulamayı kullanan kişiler ile belirsiz süreli iş sözleşmesi yapıldığından dolayı, bu kişiler hizmet akdi ile çalışan statüsünü kazanan işçilere dönüşmektedir. Bu çalışanlar, ücret haklarının yanında, “kıdem tazminatı”, “ihbar tazminatı”, “yıllık izin” hakları gibi haklara da sahip olmaktadır. Ayrıca çalışanlar ikamet ettikleri illerin dışında farklı illerde bulunan görevlere gittiklerinde, bu illerde konaklama yapmaları

durumunda “harcırah bordrosu” düzenlenmekte ve günlük harcırah ödemeleri yapılmaktadır.

Örnek 1 uygulamasından farklı olarak, bu uygulamayı kullanan işletme birçok gidere katlanarak daha seçici ve farklı görevleri fire vermeden tam anlamıyla yerine getirmektedir. Bunların yanında, işletmeler görevlerin tamamlanamaması ve belirlenen illerde bu görevi üstlenen kişilerin olmaması gibi bazı sorunlarla da karşı karşıya kalmamaktadır. Bütün görevler için merkezden yapılan atamalar sonucunda çok kaliteli bir iş ortaya çıkmaktadır ve bu durumda katlanılan giderler işlerinin üstlenilmiş olduğu işletmelere yansıtılmaktadır. Bu örnekte üstlenilen görevler, tamamıyla hızlı tüketim malları satışlarını yapan işletmelere verilen hizmetler şeklinde olmaktadır. Bu hizmetler, araştırma anketleri ve veri toplamanın yanı sıra yazılımsal birçok çalışmaya da zemin hazırlamaktadır. Örneğin bir “ABC” firması kendi ürünlerinin Türkiye genelindeki dağılım haritasını oluşturmak isteyebilmektedir; bu nedenle bu uygulama ile çalışan işletmeye başvuru yaparak bu ürün haritasının oluşturulmasını talep edebilmektedir. Görevleri üstlenen işletme, zaten Türkiye genelinde yapmış olduğu nokta ziyaretlerinin yanında, yeni bir iş olarak aynı noktalarda farklı işletmelerin ürünleri için denetim hizmet vererek maliyetlerini düşürüp gelirlerini arttırabilmektedir. Gidilen noktaların koordinatları, sistemde bir yazılım aracılığı ile çizerek güzergâh satışı da yapılmaktadır. Bu satışlar, “ABC” işletmesinin ürün dağıtım araçlarının ürünleri dağıtırken daha hızlı bir şekilde dağıtabilmesinin yanı sıra, zaman ve yakıt tasarrufu yapılabilmesini de sağlamaktadır. Son olarak, bu ziyaretler sonucunda oluşturulan datalar, araştırmaya gereksinim duyan işletmelerin satış noktalarının güncellenmesi için de kullanılmaktadır.



Şekil 13: Uygulama Ekranı Görüntüsü 1

Bu mobil uygulamada, görevleri yerine getiren kişilerin belirli bir işletmeye bağlı sözleşmeli personel olmalarından dolayı, yapılacak görevlerin tamamının talimatı işletmeden alınmaktadır. İlgili işletme kişiyi, ziyaret etmesi veya bir görevi yerine getirmesi için il dışına gönderebilmektedir. Örneğin, uygulamada kullanıcının kendisine atanan görevleri yapmak üzere İstanbul'dan Ankara'ya gitmesi gerekmektedir. Ankara ilinde görevleri 1 günde tamamlayamaması durumunda, konaklama yapmak zorunda kalabilmektedir. Bu nedenle uygulamanın maliyet ekranını açarak, konaklama giderini seçtikten sonra açıklama olarak neden konakladığını ilgili bölümlere yazmaktadır. Bunun dışında otele verilen ücreti ve maliyeti de ekranda bulunan ekle butonunu kullanarak uygulamaya eklemektedir. Kişiler, ekledikleri masraflarının evraklarının tamamını ilgili ayın son günü mesai bitiminden sonra muhasebe departmanına göndermektedirler. Muhasebe departmanında kontrol edilen evraklar mobil uygulama maliyet ekranı ile karşılaştırılmakta ve sonrasında ilgili giderlerin uyuşması durumunda kişiye yaptığı masrafların bedelleri ödenmektedir. Aksi durumlarda ise kişiden uyuşmazlığın giderilmesi için gerekli düzeltmeler talep edilmektedir. Örnek resim Şekil 14'deki gibidir.

Maliyet ve Teknik Bilirim Formu

Masraf Türü Seçiniz

Açıklama Giriniz...

TL KR

Ekle Güncelleme Sil Gönder

Teknik Hata: 0 SAAT 0 DK. Maliyet Tutarı: 100,00 TL

Konaklama	100,00
otel	Beklemede

Şekil 14: Maliyet ve Teknik Bildirim Formu Örneği 1

Görevlerinin tamamını bitiremeyen işletme çalışanı, işletmeden gelen talimat doğrultusunda il dışında ek 1 gün daha konaklama gerçekleştirebilmektedir. Kişi ertesi gün konaklama sonrasında görevlerine devam etmektedir. Tekrar ulaşım giderlerine de ihtiyaç duyacağından, maliyet ekranını açarak seyahatinin nereden başlayıp nerede sonlanacağını, ulaşımını ne ile gerçekleştireceğini açıklama ekranına girmekte ve toplam tutarı da yazarak ekle butonunu kullanıp uygulamaya eklemektedir. Aynı zamanda kişi, ulaşım giderinin yanında yemek ve diğer harcamalarını da uygulama ekranına eklemek zorundadır. Ekran görüntüsü Şekil 15'deki gibidir.

Maliyet ve Teknik Bilirim Formu

Şehirlerarası Ulaşım (Belgeli)

ucak bileti

istanbul

ankara

120 . KR

Ekle Güncelleme Sil Gönder

Teknik Hata: 0 SAAT 0 DK. Maliyet Tutarı: 120,00 TL

Konaklama	100.00
otel	Beklemede
Yemek Ücreti	20.00
yemek	Beklemede

Şekil 15: Maliyet ve Teknik Bildirim Formu Örneği 2

Bu uygulamanın kullanılması sayesinde, kişilerin istenilen şekilde yönlendirilebilmesinin ve yapılacak işin kalitesinin belirli bir seviye üzerinde tutulabilmesinin yanı sıra işletmelerin istedikleri özel ayrıcalıklı görevleri yaptırabilme şansları da bulunmaktadır. Ancak, tüm bu avantajlarının yanında, bu uygulamanın bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Bu dezavantajlardan birisi de, katlanılan işçi maliyetleridir. Bu işçi maliyetleri ücret, gelir vergisi, damga vergisi, kıdem ve ihbar tazminatları şeklindedir. Ayrıca kişilerin tüm ulaşım ve konaklama maliyetleri de işletmelere ekstra maliyet oluşturmaktadır. Sağlanan teçhizatın amortisman gideri gibi farklı birçok gider bulunmaktadır. Bir başka dezavantaj ise, işçi bulma sorunudur. Araştırma sektörünün çalışan kişilere güven veren bir sektör olmayışından ötürü, kişiler daha farklı işlere yönelmektedir. Bu yüzden de bu tür uygulama kullanan işletmeler, işçi istihdamı konusunda sorun yaşamaktadır.

4.2.3. Kurumların Uygulamalar ile İlgili Görüşleri

Örnek uygulamalar kapsamında çeşitli kurumların görüşleri de ele alınmıştır. Kurumlardan alınan görüşler incelenirken, 1. uygulama ile 2. uygulamanın farklı işleyiş sebepleri nedeniyle birbirlerinden ayrılması gerekmektedir. 1. uygulamada çalışanlar, hizmet akdi ile çalışan kişiler olmadıklarından dolayı herhangi bir ücret giderine veya SGK giderine ihtiyaç duymamaktadırlar. Kişilere ödenen ücretlerden ise, gider pusulası ile ödeme yapılarak gelir vergisi kesintisi yapılabilmektedir.

2. uygulamada ise kullanıcılar bir işletmeye bağlı olarak çalıştıklarından, bir hizmet akdi söz konusu olmaktadır. Bu nedenle çalışanların ücretleri ödendiğinde gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi oluşmaktadır. Ayrıca bir gider pusulası veya başka şekillerde bir vergi ödemesine gerek duyulmamaktadır. Yine 1. uygulamadan farklı olarak kişilerin gelir tutarları vergi dilimlerinin tüm kademelerini aşsa dahi herhangi bir vergi mükellefiyetleri doğmamaktadır. 1. uygulamada ise bu durum farklılaşmaktadır; kişi vergi diliminin bir dilimini geçmesi nedeniyle bulunduğu ikametgaha en yakın vergi dairesinden vergi mükellefiyeti açarak kuruma bildirmek zorunda kalmaktadır.

Buna göre İstanbul Vergi Dairesi ve Konya Vergi Dairesinin görüşleri gelir vergisi açısından alınmış SGK'nın görüşleri ise işveren – işçi ilişkisinin doğru doğmadığı konusunda alınmıştır. SGK'nın görüşleri aşağıdaki gibidir:

Bilindiği üzere, 5510 sayılı Kanun gereğince, hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılmaktadır.

5510 sayılı Kanunun "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinin (11) inci fıkrasında hizmet akdi 6098 sayılı kanunda tanımlanan hizmet akdi ve iş mevzuatında tanımlanan iş sözleşmesi veya hizmet akdi olarak tanımlanmış 5510 sayılı kanunda hizmet akdi 6098 sayılı kanunda tanımlanan hizmet akdi ve 4857 sayılı kanunda tanımlanan iş sözleşmesi olarak tanımlanmıştır (5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 2006).

6098 sayılı kanununun 393 üncü maddesi ile hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle iş görmeyi ve işverenin de ona zamana ve yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşme olduğu, işçinin işverene bir hizmeti kısmi süreli olarak düzenli biçimde yerine getirmeyi üstlendiği sözleşmelerinde hizmet sözleşmesi sayılacağı öngörülmüştür (6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, 2011).

4857 sayılı kanununun 8inci maddesinde ise iş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafında (işveren) ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşme olarak tanımlanmıştır (4857 sayılı İş Kanunu, 2003).

Hizmet akdinde işçinin işverenin emir ve görüşleri doğrultusunda işverenin gösterdiği yerde belirli ya da belirsiz sürede çalışması ve bunun karşılığında da işverenden ücret alması gerekmekte olup hizmet akdinin unsurlarında iş, ücret, bağımlılık ve zaman unsurları bulunmaktadır. Gerek 6098 sayılı kanunda gerekse 4857 sayılı kanunda zaman ve bağımlılık hizmet akdinin temel unsurlarını oluşturmaktadır.

Gelir vergisi açısından her iki vergi dairesi kazancın gelir vergisine tabi olduğu görüşünü ortaya koymuştur. Buna göre İstanbul Vergi dairesi kişilerin kazancını “ücret olarak nitelemiş” ve bu kazançtan yüzde 10 gelir vergisi alınmasını önermiştir. Bu kazancın süreklilik arz etmesi halinde verilen hizmetten KDV alınması da gerektiği görüşü bildirilmiştir. Konya Vergi Dairesi ise bu tür satışlardan doğacak olan gelirin şahsi olarak yapılması halinde serbest meslek kazancı, bir firma adı altında yapılması durumunda ise gelirin ticari kazanç niteliğinde değerlendirilmesi ve buna göre vergilendirilmesi gerekliliği görüşünü bildirmiştir. Kazancın KDV boyutunda ise bir görüş bildirilmemiştir.

4.2.4. Değerlendirme

Uygulama işletmelere ve kullanıcılara oldukça fazla avantaj sağlamaktadır. Örneğin uygulama sahibi işletme, hizmet ihtiyacı olan işletme ile hizmet sağlayıcı arasında köprü kurmakla çok ciddi bir gelir elde etmektedir. Hizmet ihtiyacı olan işletme ise sürekli personel çalıştırmaktansa, ihtiyacı olduğunda ihtiyacı kadar süre personel çalıştırmakta ve böylece hem gider maliyetlerini azaltmakta hem de personel alımı yaptığı taktirde sorumlu olacağı SGK ödemelerinden de kurtulmaktadır. Ayrıca gider pusulaları sayesinde hizmet için ödediği meblağları da gelir vergisinden düşmektedir.

Çalışan açısından bakıldığında ise bu uygulama ciddi bir ek gelir imkânı sağlamakla birlikte işsiz olarak hayatını devam ettiren kişiler için önemli bir iş imkânı sağlamaktadır.

Görüldüğü üzere her ne kadar e-ticaret işletmeler ve tüketicilere önemli kolaylıklar sağlamış olsa da vergi ve gümrük uygulamaları açısından bazı güçlükleri de beraberinde getirdiği açıktır. En çok da ticari işletmelerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi konusundaki hükümler, yalnızca fiziki ürün ve hizmetlerin, gerçek piyasalarda karşılaşan alıcı ve satıcılar arasındaki alım-satım konu olduğu bir sisteme göre düzenlemiş olması ve söz konusu hükümlerin e-ticaretin konusu olan ürün ya da hizmetlerin nerede tüketildiği ya da bilhassa çok uluslu e-ticaretin mevzu bahis olduğunda bu ürün ya da hizmetlerden nerede yararlandığı, e-ticareti gerçekleştiren işletmelerin işyerlerinin hangi ülke ya da ülkelerde olduğu gibi pek çok konunun açıklanmasında bazı zamanlarda yetersiz kalmıştır (Yardımcıoğlu ve Uçar, 2015).

Bu örnekte olduğu gibi bu şekilde bir işveren-işçi ilişkisinin kurulması birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Her ne kadar çalışanlar “freelance” tabir edilen çalışanlar olsalar da gelir vergisi ödemeyebilmektedir. Bu durum ülke için ciddi bir gelir kaybına sebep olmaktadır. Benzer şekilde işletme de, kayıtların oldukça zor bir şekilde denetlenebilmesinden ötürü vergi kaçırabilecek veya gelirlerini olduğundan daha az gösterebilecektir. Bu durumda devletler açısından ciddi bir vergi kaybına sebep olacaktır. Benzer şekilde uygulama kişilere sosyal güvenlik ve iş güvenliği gibi konularda bir güvence sağlamamakta böylece hizmet sağlayıcıları olası tehlike ve sakatlıklara karşı yalnız bırakmaktadır.

Bu örneğin ardından şu soruları sormak mümkündür: İşletmenin faaliyetleri vergilendirilebilir işlemler midir? Eğer öyle ise, satılan malın niteliği nedir ve nerede satılmıştır? İşlemin vergilendirme süreci ne zaman başlamıştır, yani vergiyi ortaya çıkaran olay ne zaman gerçekleşmiştir? Vergilendirme yetkisi hangi ülkededir? Vergi kimden ve nasıl tahsil edilecektir? (Coşkun, 2005).

Bakıldığında bu işlemlerin tamamı vergilendirilebilir işlemlerdir, ancak bu noktada denetim sorunu bulunmaktadır ve inisiyatif devletin elinde değil kazancı belgeleyecek kişi ve işletmelerin elindedir. Bu bağlamda devletin denetim mekanizması etkin işlemeyecektir. İş ilişkisi kullanıcının kullanım sözleşmesini kabul etmesiyle başlamaktadır; ancak iş ilişkisini kimin gerçekleştirdiği, vergi mükellefi olup olmadığı soruları devam etmektedir. Vergilendirme yetkisi iş Türkiye’de yapıldığı için Türkiye’dedir; ancak işi gerçekleştiren hizmeti veren kişi Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayabilir ve vergi mükellefi olmayabilir. Bu bağlamda verginin nasıl ve kimin tarafından ödeneceği açık değildir. Bütün bu soruları mevcut vergi mevzuatı hükümleri dâhilinde cevaplamak kolay değildir. Aynı zamanda her uygulama kendine özgü kurallar ve yöntemler barındırmaktadır bu bağlamda bir uygulama için geçerli olan kriterler diğer bir uygulama için geçerli olmayabilecektir.

E-ticaretin kendine özgü yapısı sonucunda, mevcut vergi kanunlarının düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca bu durum vergilendirme sorunlarının da doğmasına neden olmaktadır (Coşkun, 2005). Gerçekten de dünyanın Google, Facebook, Twitter gibi dev işletmelerinin Türkiye’de uygulanan muhasebe ve vergisel incelemelerde, e-ticaretin muhasebesi ve vergilendirilmesi konusunda zor süreçlerden geçtikleri ve bazı cezalı tarihyatlara muhatap oldukları görülmüştür (Yardımcıoğlu ve Uçar, 2015). E-ticaretin vergilendirilmesinde karşı karşıya kalınacak sorunların örnek yardımıyla somutlaştırılması mümkündür (Coşkun, 2005):

Türkiye’de ikamet etmekte olan ve internette gezinirken bir yazılım programının (shareware) 30 gün boyunca bedava kullanımı olduğunu gören (A) kişisi söz konusu programı bilgisayarına indirir. Kullanım sırasında programı satın almaya karar veren bu kişi, kredi kartı bilgilerini girerek yazılımı kullanımına açacak yetki koduna ulaşır. Yazılımın Amerika’daki bir işletme tarafından üretildiği ve 15 ayrı ülkede bulunan sunuculardan indirilebildiği varsayıldığında ve Bay (A)’nın da yazılımı Almanya’daki sunucudan indirdiği kabul edildiğinde, tüketicinin internete bağlantıda Microsoft’un ürettiği Internet Explorer yazılım programını kullandığı ve Türkiye’de hizmet veren ISP sayesinde internete erişim sağladığı bilinmektedir (Coşkun, 2005). Bu durumda gelir vergilerinin nerede ödeneceği, KDV’nin hangi ülkede ödeneceği ve benzeri konular net değildir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

E-ticaret, klasik ticaret kavramına karşı önemli bir alternatiftir ve tarafların doğrudan fiziksel bağlantı kurmasına veya fiziksel bir değiş tokuş işlemine gerek kalmaksızın elektronik olarak yaptıkları sipariş alma, fiyat verme, ödeme, müşteri hizmetleri gibi alışveriş işlemlerini kapsayan bir iş etkinliği şeklinde tanımlanmaktadır. Kullanıcısına başka bir ifadeyle müşterisine vakit tasarrufu, rahatlık, kolaylık gibi pek çok fayda sağlayan e-ticaretin, satış işlemini gerçekleştirenlere, satış işlemini hızlı bir biçimde başlatabilmek, optimum koşullardaki yatırım maliyeti, yüksek müşteri ve satış potansiyeli yaratmak gibi avantajları bulunmaktadır. Bu avantajlar karşısında sanal ticaret alanında vergilendirme gibi önemli bir sorun da karşımıza çıkmaktadır. İş ve çalışma anlayışının tümüyle değişmesine neden olan bu olgu; hem yeni ekonomik imkânlar yaratmakta, hem de ülkeler çözülmesi önemli ölçüde teknolojik ilerlemelere bağlı olan karmaşık problemlerle yüz yüze kalmaktadır. Gerçekten de bu çalışmada özellikle gelir vergisi ve KDV tahakkuku konularının oldukça önemli sorunlar olarak ortaya çıktığı belirlenmiştir. Bir başka önemli sorun ise vergi dairelerinin görüşlerinin birbirleriyle uyumlu olamayabileceği, böylelikle e-ticaret firmalarının farklı şekillerde vergilendirilebileceği bu da devletin gelir kaybına sebep olabileceği bu çalışmada ortaya konmuştur. Uluslararası ticaret sebebiyle KDV nerede ödeneceği konusu ise ülkeler arası ticarete önemli bir sorun olarak bu çalışma kapsamında belirlenmiştir. Bu sonuçlardan hareketle aşağıdaki öneriler geliştirilmiştir:

- E-ticaretten maksimum düzeyde faydalanılması açısından, Türkiye de dâhil olmak üzere bütün ülkeler, yasal ve teknik altyapıları başta olmak üzere vergi sistemlerini de içine alacak şekilde yeniden yapılanma yoluna gitmelidir. Bilhassa çok uluslu e-ticaret işlemlerinde sorumlulukların belirlenmesi adına yasal düzenlemeler yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.
- Çok uluslu alanda bütün dünya ülkelerinin katılımıyla ortak çözümler üretilmeye çalışılması ve gerektiğinde ulusal düzenlemelerin çok uluslu düzenlemelere göre ayarlanması gerekmektedir.
- Yasa koyuculara ve bu konuya ilişkin çalışmalarda bulunan kurum ve kuruluşlara destek verilmesi, çalışanlarına eğitim verilmesi ve yeni ortaya çıkan

tüm e-ticaret şekilleri, “application – uygulamalar” yakinen takip edilerek vergisel düzenlemesinin nasıl olması gerektiği konusunda ortak bir görüş sergilenmesi gerekmektedir.

KDV'nin tarh ve tahakkukunun kolaylaştırılması için, devletlerin aşağıda yer alan düzenlemeleri yapmaları mümkündür:

- Çok uluslu e-ticaret yapan işletmelerin, vergiyi tahsil etmelerinin ve kişilerin bulunduğu yerin vergi idaresine yatırmalarının sağlanması
- Çok uluslu e-ticaret yapan işletmelerin tahsil ettikleri vergiyi, kendi vergi idarelerine yatırmalarının ardından bu vergi idaresine verginin transferinin sağlanması
- Finansal işletmeler kurarak verginin stopaj yoluyla kesilmesi ve bu işletmelerin ilgili vergi idaresine yatırılması hususunda aracılık ettirilmesinin sağlanması

Şüphesiz teknolojideki gelişmelerle birlikte devletler verginin tarh, tahakkuk ve tahsil ettirilmesi ve uygun yöntemin bulunması konusunda çalışacaklardır. Muhasebeleştirmede ciddi farklar olmasa da vergi türleri açısından yaşanan sorunlar bu çalışma kapsamında incelenen uygulama örneklerinde de ele alındığı gibi, teknoloji geliştikçe ve yeni fikirler ortaya çıktıkça devam edecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

ALKAN, Ramazan. **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi**. İzmir: Birleşik Matbaacılık. 2003.

ALPTÜRK, Ercan. **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**. İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği. 2005.

ALTUĞ, Osman. **Maliyet Muhasebesi**. 15. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2015.

BİLİCİ, Nurettin. **Avrupa Birliği ve Türkiye**. 5. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2012.

BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku Genel Kısım Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Yaklaşım Yayınları. 2010.

BOZKURT, Veysel. **Elektronik Ticaretin Ekonomik ve Toplumsal Boyutu**. İstanbul: Alfa Yayınları. 2000.

BÜYÜKMİRZA, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. 20. Baskı. Ankara: Barış Yayınevi. 2015.

CANPOLAT, Önder. **E-Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler**. (Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği), 2001.

CİVELEK, M. Emre ve Edin Güçlü SÖZER. **İnternet Ticareti, Yeni Ekosozyal Sistem ve Ticaret Noktaları**. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. 2003.

ÇAK, Murat. **Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası. 2002.

İNCE, Murat. **Elektronik Ticaret, Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkânlar ve Politikalar**. Ankara: DPT. 1999.

KAYIHAN, Şaban ve Habib YILDIZ. **Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu**. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2004.

KIZILOT, Şükrü ve Metin TAŞ. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2009.

KORKMAZ, Nuray. **Sorularla E-Ticaret, E-İş**. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayını. 2004.

KÜÇÜKYILMAZLAR, Aysun. **Elektronik Ticaret Rehberi**. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası. 2006.

OLCAY, Dilek. **E-Ticaretin Temelleri**. İstanbul: Pusula Yayıncılık. 2006.

SÜRMEİLİ, Fevzi. **Muhasebe Bilgi Sistemi**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1644. 2006.

TOKAÇ, Ahmet. **Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi**. İstanbul: Tunca Kitabevi. 2006.

TURBAN, Efraim, Jae LEE, David KING, Michael H. CHUNG. **Electronic Commerce: Managerial Perspective**. Int. Ed. New Jersey: Prentice Hall. 2000.

WHITELEY, David. **E-Commerce; Strategy Technologies and Applications**. London: McGraw-Hill. 2000.

YALTI, Billur. **Elektronik Ticarete Vergilendirme**. İstanbul: Der Yayınları. 2003.

YAZICI, Mehmet. **Muhasebe Tümleri ve Örgütlemesi**, İkinci Baskı, Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, Yayın No:522/756, İstanbul. 1998.

Sürelî Yayınlar

ACAR, Durmuş ve Vesile ÖMÜRBEK, “Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Kullanımına Etkisi ve Bir Uygulama: Gıda Sektörü”. **Muhasebe Finansman Dergisi**. S. 20 (2003). ss. 66-78.

AKKAŞ, Jale. “Elektronik Ticaret ve Elektronik İş Uygulamaları Muhasebe ve Finansal Raporlamayı Nasıl Etkileyecek?”. **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, (2000) s.82.

CANGİR, Niyazi. “Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi II”. **Yaklaşım Dergisi**. Y. 70 (1998). ss. 34-37.

ÇAKMAK, Ali Çağlar, M. Tahir GÜNEŞER ve Hasan TERZİ. “Bankaların Müşterilerine Sunduğu İnternet Bankacılığı Hizmetinin Müşteriler Tarafından Değerlendirilmesi: Karabük Şehir Merkezinde Uygulama”. **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Y. 2 S. 31 (2011). ss.1-30.

ÇELİK, Serra ve Emre AKADAL. “Mobil Ticaret Uygulamaları Arayüzleri Üzerine Bir Araştırma”. **XIX. Türkiye'de İnternet Konferansı, İzmir**, (2014) ss.66.

ÇOŞKUN, Neslihan. “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları Ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”. **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**. Y. 14 S. 1 (2005). ss. 153-170.

DEMİR, Volkan ve Oğuzhan BAHADIR. “Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemlerinin Maliyetlere ve İşletme Performansına Etkileri”. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Y. 8 S. 3. (2006). ss. 57-70.

DİNÇ, Engin ve İdris VARICI. “E-İşletme Olgusunun Muhasebe İlke Ve Uygulamaları Üzerine Etkisi”. **Sosyal Bilimler Dergisi**. Y. 10. S. 1 (2008). ss. 191-211.

ELİBOL, Halil ve Burcu KESİCİ. “Çağdaş İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret”. **Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. S. 11 (2004). ss. 303-329.

ELİTAŞ, Cemal, Oğuzhan AYDEMİR ve Bilge Leyli DEMİREL. “Elektronik ticaret ve muhasebe sistematığı”. **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. Y. 7 S. 13 (2007). ss.195-210.

ERBAŞLAR, Gazanfer. Elektronik Ticarete Belge Düzeni ve Muhasebe İşlemleri. **Electronic Journal of Vocational Colleges**. Y. 1 S. 1. (2011). ss. 184-199.

GÜLEŞ, Hasan Kürşat, Adem ÖĞÜT ve Hasan BÜLBÜL. “İnternet Teknolojisi Açısından İşletmeler Arası Elektronik Ticaret ve Aracı Pazarlar”. **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**. Y. 7 S. 2 (2002). ss. 33-55.

GÜNAYDIN, İhsan. “Elektronik Ticaretin Vergilendirme Üzerine Etkisi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. S. 136 (2000). ss. 93-95.

GÜNEŞ İsmail, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu”, 8. internet Konferansında Sunulacak Bildirinin 1.Taslak Çıktısı. 2002.

GÜNEY, Selami ve Hüseyin ÖZYİĞİT. “Muhasebedeki Verilerin Yönetimde Kullanılması ve Elektronik Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarına Etkisi”. **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**. Y. 14 S. 53 (2015) 279-297.

GÜRBÜZ, Didem. “Elektronik Ticarete Hukuki Yapı ve Yasal Düzenlemeler”. **Mükellefin Dergisi**. S. 95 (2000). ss. 13-22.

HATUNOĞLU, Zeynep ve İsmail BAKAN. “Muhasebe Bürolarında Bilgisayar ve İnternet Kullanımının Faydaları ile İşyeri Özellikleri Arasındaki İlişkiler: Bir Alan Araştırması”. **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Y.7, S. 13 (2010). ss. 98-129.

KARATAŞ, N. ve M. YILMAZSOY. “Sorular ve Cevaplar”. **Vergi Dünyası Dergisi**. S. 234, (2001). ss. 182–183.

LEE, Chung-Shing. “An Analytical Framework for Evaluating E-Commerce Business Models and Strategies”. **Internet Research: Electronic Networking Applications and Policy**. Vol. 11 No. 4 (2001). pp. 349-359.

LIU, Jau-Yang, J. Michael TARN, H. Joseph WEN. “Adopting E-Commerce Web Site Operation Modes: The Current State of Large US Firms”. **Information Management & Computer Security**, Vol. 12 No. 1 (2004). pp.73-90.

MİZRAHİ, Rozi. “KOBİ’lerde Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkin Kullanımı Üzerine Bir Araştırma”. **Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi**. Y. 3 S. 2 (2011). ss. 307-316.

ORGAN, Arzu ve Neslihan Coşkun KARADAĞ. “İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret ve Hukuki Altyapısı”. **İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi**. Y. 2 S. 2. (2011). ss. 81-104.

ORGAN, İbrahim ve Fatih ÇAVDAR. “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar”. **İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi**. Y. 3 S. 1 (2012). ss. 63-84.

ÖZ, Semih N. “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”. **Maliye Dergisi**, S. 147 (2005). ss. 90-102.

PARLAKKAYA, Raif. “Elektronik Ticaret Ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri”. **Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Y. 2. S. 5 (2005). ss. 170-175.

PIRIS, Luisa, Guy FITZGERALD, Alan SERRANO. “Strategic Motivators and Expected Benefits from E-Commerce in Traditional Organisations”. **Information Management**. Vol. 24 (2004). pp. 489-506.

SARISAKAL, Nusret M ve M. Ali AYDIN. “E-Ticaretin Yeni Yüzü Mobil Ticaret”. **Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi**. Y. 1 S. 2 (2003) ss. 83-90.

SOYDAL, Haldun. “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde E-Ticaret”. **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. S. 15 (2006). ss. 539-552.

ŞAHİN, İbrahim Erem. “Küresel Rekabet Ortamında Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi”. **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. S. 13 (2007). ss. 181-193.

ŞAKRAK, Münir. “Yalın Düşünce İlkelerine Dayalı Muhasebe Bilgi Sistemi Ve Model Önerisi”. **Beykent Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**. (2013). ss. 1-12.

UÇAR, Mustafa ve Mesut ATASEVER. “Elektronik Ticaret, Elektronik Para ve Bilgi Güvenliği Açısından Muhasebe”. **Vergi Sorunları Dergisi**. S. 141 (2000). ss. 109-114.

YARDIMCIOĞLU, Melek ve Mustafa UÇAR. “Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci ve Vergilendirilmesi: Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği”. **KSÜ İİBF Dergisi**, Y. 5 S. 2 (2015) ss. 169-190.

YILDIZ, Fehmi ve Serdar CANBAZ. “Türkiye’de Elektronik Ticaret Uygulamasında Karşılaşılan Muhasebe Sorunları ile İlgili Araştırma”. **Muhasebe ve Finansman Dünyası Dergisi**. S. 37, (2008). ss. 59-73.

YILDIZ, Habib. “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 255 (2002). ss. 146-152.

YÜKCÜ, Süleyman ve Seçkin GÖNEN. “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Önerileri”. **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Y. 23 S. 2. (2009). ss.1-13.

Tezler

EROL, Arzu. “Elektronik Ticaret Uygulamaları, Finansmanı ve Muhasebeleştirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). İstanbul, 2001.

GÜNEŞ, Kutay. “Elektronik İşletmecilik ve İnternet Uygulamaları”, (Yüksek Lisans Projesi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). Kahramanmaraş, 2007.

KARADUMAN, Yasemen. “Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). Ankara, 2005.

KARAGÜL, Aziz Arman. “İnternet Ortamında Sipariş Alma ve Satış İşlemlerinin Muhasebe Bilgi Sistemine Etkisi ve Bir Uygulama”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi). Eskişehir, 2001.

KOÇAK, Orhan. “Elektronik Ticaret ve Çalışma Hayatına Etkisi”, (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). İstanbul, 2004.

ÖZDEMİR, Naciye. “E-Ticaret Çerçevesinde Mobil Ticaretin İşletmelerin Rekabet Gücü Üzerine Etkileri: Türk Finans Sektörü Uygulamaları”, (Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). Konya, 2006.

SEMERÇİ, Murat. “Elektronik Ticaretin İşleyişi, Denetimi Ve Muhasebeleştirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi). Kahramanmaraş, 2007.

ŞAHİN, İbrahim Erem. “Küresel Rekabet Ortamında Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi”. (Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). Konya, 2004.

İnternet Kaynakları

4857 sayılı İş Kanunu. 2003. (Çevrimiçi)
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4857.pdf> (Erişim Tarihi: 04.09.2016)

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu. 2006. (Çevrimiçi)
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510-20150404.pdf> (Erişim Tarihi: 04.09.2016)

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu. 2011. (Çevrimiçi)
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-1.htm> (Erişim Tarihi: 04.09.2016)

DEMİR, Hamdi. “Elektronik Ticarete Vergileme”. 2012. (Çevrimiçi)
http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Elektronik%20Ticarette%20Vergilendirme.pdf (Erişim Tarihi: 20.06.2016)

e-ticaret merkezi. “Elektronik Ticarete Katma Değer Vergisi”. 2011. (Çevrimiçi)
<http://www.e-ticaretmerkezi.net/eticarettevergi.php> (Erişim Tarihi: 21.06.2016)

Yatırım Platformu. “Türkiye Uygulama İhracatında Zorlanıyor”. 2016. (Çevrimiçi)
<http://www.melekyatirimplatformu.com/tr/blog/turkiye-uygulama-ihracatinda-zorlaniyor> (Erişim Tarihi: 01.08.2016)



EKLER

Ek-1 Hizmet Sözleşmesi

1. Taraflar

Bir tarafta adresinde mukim işletme ile diğer tarafta Web Portal'ı tablet bilgisayar, el bilgisayarı, cep telefonu ve/veya benzeri herhangi bir elektronik cihaza yükleyerek Web Portal'ında kullanıcı hesabı oluşturmak suretiyle doğrudan ve anında Web Portal'a üye olarak Sözleşmenin tarafı olan "Kullanıcı" arasında aşağıdaki şartlarla işbu kullanıcı sözleşmesi ('Sözleşme') imzalanmıştır.

2. Sözleşmenin Konusu

Sözleşmenin konusu kapsamında, uygun kullanım koşulları, çeşitli şartlar, gereksinim ve kısıtlamalar açık ve net bir şekilde belirtilmiştir. Sözleşme ile işletme misyonuna aykırı içerik ve davranışların çeşitleri, kullanım için temel esaslar, tarafların hak ve yükümlülükleri belirlenmiş ve kabul edilmiştir.

3. Tanımlar

Sözleşmenin amaçları doğrultusunda, Sözleşmenin başka bir bölümünde tanımlanmış büyük harfli terimlere ek olarak, aşağıdaki terimler kendilerine atfedilmiş anlamları taşıyacaktır:

Faaliyet: Web Portal üzerinden yapılacak her türlü ticari faaliyet, organizasyon, kampanya, promosyon, reklam, tanıtım, anket, yarışma, oyun ve benzerleri anlamına gelecektir.

Görev: Kullanıcı tarafından yerine getirilmesi için Web Portal üzerinde belirtilmiş veya belirtilecek olan hedefler anlamına gelecektir.

Görev Verisi: Web Portal üzerinde belirtilen görevlere ilişkin İşletme/Müşteri tarafından talep edilen oylama, yorum, analiz, ses kaydı, fotoğraf, video, lokasyon bilgisi ve/veya benzeri her türlü veri anlamına gelecektir.

Hizmet: Müşterinin talepleri doğrultusunda işletmenin mülkiyetinde olan Web Portalı üzerinde belirtilen görevlerin yerine getirilmesi ve Müşteri'ye Web Portalı üzerinden veya doğrudan raporlanması hizmeti

Kullanıcı Hesabı: Kullanıcı'nın, Web Portal'a üye olmak için, kendisine ait ad-soyad, doğum tarihi, cinsiyet, e-mail adresi ve benzeri her türlü talep edilen bilgiyi vererek oluşturacağı hesap anlamına gelecektir.

Müşteriler: Hizmet'i talep eden Web Portal üzerinde belirtilen görevlerde yer alan mal ve/veya hizmetleri sağlayan şirketlerin tamamıdır.

Ücret: Kullanıcı tarafından Web Portal üzerinden yerine getirilen her bir görev için, işletmenin belirleyeceği şart, miktar ve tutarlarda, Kullanıcı'ya işbu Sözleşmede belirtilen şartlarda havale/eft, mobil ödeme, paypal, banka çeki, hediye çeki ve benzeri yöntemlerle yapılacak ödemeler anlamına gelecektir.

Web Portal: Tüm hakları işletmeye ait olan, adresli internet sitesinin, cep telefonu, tablet bilgisayar, el bilgisayarı ve/veya benzeri herhangi bir elektronik cihaz aracılığıyla sunulan mobil uygulamaların, yazılımların, programların, hizmetlerin ve bunların güncellemelerinin tamamı anlamına gelecektir.

4. Kullanıcı'nın Beyan, Taahhüt Ve Yükümlülükleri

Kullanıcı, aşağıdaki hususları anladığını ve Web Portal'ı kullanırken, ilgili Görev ve Faaliyetlere katılırken bunlara uyacağını kabul ve taahhüt etmektedir.

Web Portalı kullanırken işbu sözleşmeye uymak kullanıcının sorumluluğundadır ve ilgili mevzuata, kurallara, düzenlemelere ve internet topluluğunun genel olarak kabul gören uygulamalarına ve işletmenin yayımlayacağı bildirimlere uymayı kabul eder. Bildirimlere ve yasalara aykırı kullanım sebebiyle doğabilecek hukuki, cezai ve mali her türlü sorumluluk Sözleşme sona erse dahi münhasıran Kullanıcı'ya aittir.

4. ve 5. maddede yer alan hükümler Hizmeti, işletmeyi ve Hizmetin herhangi bir Müşterisini ve Kullanıcı'yı uygun olmayan, yakışsız, kötileyici ve gayri kanuni eylemlere dair ithamlardan korumayı amaçlamaktadır. Burada tarif edilen yasaklanmış kullanımlar, uygun olmayan ve yakışsız tutuma ilişkin ana esaslar olarak belirlenmiştir ve sınırlı bir liste olarak yorumlanmamalıdır.

4.1 Web Portal'a, Hizmet'e ve Görev'lere ait yazılım ve donanımlar, her türlü yama, güncelleme, sürüm yükseltme veya çevrimiçi ağı, web sitesi veya temin edilen sistem yazılım veya donanımlarının yeni sürümleri işletme tarafından yaratılmıştır ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu dahil ilgili diğer yasa ve yönetmeliklerden doğan tüm fikri ve sınai mülkiyet hakları, münhasıran işletmeye aittir.

Kullanıcı bu sayılanları işletmenin önceden verilmiş yazılı onayı olmaksızın kopyalayacak, çoğaltmayacak, yayınlamayacak veya bu sayılanlarla karışıklığa yol açabilecek isim / marka / logo kullanmayacaktır.

4.2 Kullanıcı tarafından kendi adına ait “kullanıcı hesabı” oluşturulurken, verilen bilgilerin tam ve doğru olduğu ve 18 yaşından büyük olduğu beyan edilmelidir. Kullanıcı 18 yaşından büyük değil ise, görevlere ve uygulamalara katılmasına izin verilmemekte; katılsa bile yapılan görevlere ait hiçbir kazanç sağlayamamaktadır.

Kullanıcı, işbu Sözleşme gereği yapmış olduğu tüm işlemlerde işbu bilgileri kullanacağını ve ayrıca işletme tarafından gerekli görülecek yeni bilgiler talep edilmesi halinde de ilgili bilgileri işletmeye derhal vereceğini kabul, beyan ve taahhüt eder. Kullanıcı, işletme tarafından talep edilmesi halinde, ilgili bilgileri kanıtlayacak belgeleri işletmeye ulaştırmayı kabul, beyan ve taahhüt eder.

4.3 Kullanıcı, Web Portalı ve Görevleri lisans, alt-lisans, satış, tekrar satış, kiralama, devir, dağıtım veya başkaca bir şekilde üçüncü kişilere kullandırmayacak veya erişilebilir kılmayacaktır. Kullanıcı, Sadece kendi adına bir adet hesap oluşturacak ve sadece kendi hesabını kullanacaktır. Ve birden fazla ve/veya üçüncü kişiler adına kullanıcı hesabı oluşturmayacak, başka bir kişinin kullanıcı hesabını kullanmayacaktır. Ve hesap şifresini üçüncü kişilerle paylaşmayacaktır.

4.4 Kullanıcı, işletmenin izni olmaksızın, Web Portal’ı ticari amaçla ve/veya herhangi bir çekiliş, kampanya, reklam, tanıtım, organizasyon, anket, yarışma, oyun ve benzeri faaliyetler amacıyla kullanmayacaktır.

4.5 Kullanıcı, Web Portal üzerinde Kullanıcı Hesabı oluşturmakla, işletmenin Web Portal üzerinden kullanıcının yerini Web Portal uygulaması arka planda çalışırken dahi tespit edebileceğini bilmekte olup, işbu hususlara ilişkin olarak işletme aleyhine işlem yürütmeyeceğini ve işletmeden hak talep etmeyeceğini kabul, beyan ve taahhüt eder.

4.6 Kullanıcı, Web Portal’a verdiği / yayınladığı, kendisine ait içerik üzerindeki tüm hakları için (fikri ve Sınai hakları dahil), işletmeye, bedelsiz olarak kullanma, paylaşma ve sair tasarruflarda bulunma izni verdiğini ve Web Portal’a ilişkin kendi yapmış olduğu düzeltme, iyileştirme, geliştirme ve benzerlerine ilişkin tüm fikri ve Sınai hakların, işletmeye ait olduğunu kabul ve taahhüt eder.

4.7 Kullanıcı, herhangi bir nedenle, Web Portal’ın yazılım anahtarlarına, kaynak kodlarına, algoritmalarına, etiketlerine, mimari yapılarına ve benzerlerine ilişkin

olarak şifre çözüme, kaynak koda dönüştürme, sökme, değiştirme, nakletme, ters mühendislik Ve benzeri faaliyetlerde bulunmayacağını kabul ve taahhüt eder.

4.8 Kullanıcı, işletmenin açık yazılı izni haricinde Müşteriler'le herhangi bir iletişim kurmayacak; Müşteriler 'den hiçbir talepte bulunmayacağını kabul ve taahhüt eder.

4.9 Kullanıcı, Sözleşme gereği yürüttüğü faaliyetler için yapacağı data, telefon ve benzeri harcamalarından münhasıran kendisi sorumlu olduğunu ve işletmeden hiçbir şekilde talepte bulunmayacağını kabul, beyan ve taahhüt eder.

4.10 Kullanıcı, işbu Sözleşmeye aykırı herhangi bir davranış, işlem, faaliyet ve benzerleri sebebiyle oluşturduğu tüm Zararları derhal nakden ve defaten ilgili tüzel veya gerçek kişilere tazmin etmekle yükümlü olduğunu kabul, beyan ve taahhüt eder.

5. Yazılımın Yasaklanan Diğer Kullanımlar

(i) Hukuka aykırı her türlü veri veya diğer materyallerin aktarımı, dağıtımı, geri kazanımı ve saklanması yasaktır. İşbu yasak herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın Web Portal'ın aşağıda sayılacak olan hususları iletme ve yaymalarına da uygulanır.

a. Üçüncü kişilerin fikri mülkiyet, aleniyet, mahremiyet ve gizlilik haklarını veya internet Servis sağlayıcısının ve abonelerinin hak veya yasal yükümlülüklerini ihlal, suiistimal eden veya onlara zarar veren veriler;

b. İşletmenin münhasır takdirine göre, çocuklara zarar veren veya üçüncü kişilerin özel hayatını veya reklam haklarını ihlal eden belgeler dahil, yasal olmayan içerik veya veri ya da taciz edici, Cebri, Onur kırıcı, tahkir edici, tehdit edici, ahlaka aykırı, müstehcen, ayrımcılık, siyasi görüş, dini yorumlar veya spekülatif yorumlar içeren, haksız veya nefret içerikli olarak belirlediği veya küçükler için zararlı içerikli, sayıca fazla veya iletimi ve yayması işletmenin veya ona hizmet sağlayan üçüncü kişilerin veya Müşterilerin bilinirliğine hanel getiren içerik veya veriler;

c. Uyuşturucu (eroin, kokain vb.), pornografik, suç, şiddet veya nefret içerikli, yasal olmayan her türlü veri veya içerik;

d. Virüsler, trojanlar vb. şekilde kişisel veri, bilgi ve sisteme zarar vermeye, çalmaya yönelik yazılım ürünleri;

e. Kesin olmayan, yanlış veya yanlış yönlendirici nitelikte bilgi veya içerik

f. İşletmeyi, ona servis sağlayanları veya herhangi üçüncü kişileri yükümlülük altında bırakacak her türlü içerik.

(ii) Her türlü istenmeyen e-posta (“UBE” ya da “spam”), kısa mesaj, anlık mesaj veya hukuksuz ve uygunsuz sosyal medya mesajları gönderilmesi yasaktır.

(iii) Web Portalı kanunlara aykırı olarak Spam veya diğer tekrarlayıcı veya istenmemiş mesajlar göndermek için kullanmak Ve Web Portal’ın amacına uygun çalışmasını engelleyecek, kapasitelerini zorlayacak hiçbir bir faaliyette bulunmak yasaktır.

(iv) Kullanıcıların kendilerine ait olmayan hesaplara ya da bilgisayar kaynaklarına yetkisiz erişime sahip olmaya çalışması ve/ veya kendi hesaplarını kimlikleri hakkında yanıltıcı veya tamamen farklı bilgi verecek şekilde değiştirmeleri yasaktır. Kişilerin, amaçlarından sapacak şekilde herhangi mesaj göndermeleri ya da elektronik iletişime geçmeleri de yasaktır. Bir başkasına ait bir hesapmış gibi göstermek için kaynak IP adresini değiştirmek ya da sahte unvan ve kimlik bilgisi kullanmak yasaktır. Başkalarının servise veya internete erişimini servise veya internete erişimini engelleyecek faaliyetlerde bulunmak yasaktır. Bunlara ek olarak kendilerine ait olmayan ya da yetkisiz şekilde veri ve içeriklerin yayınlanması yasaktır.

6. İşletmenin Hakları

İşletme, aşağıdaki haklarını, herhangi bir neden göstermeksizin, dilediği zaman ve dilediği şekilde kullanabilecektir.

6.11 İşletme, Kullanıcı’ya ait her türlü içeriği yükleme, indirme, kaydetme, Silme, arşivleme, kullanma, derleme, analiz yapma, işleme, değiştirme, çoğaltma, yayma, paylaşma, açıklama, satma, devretme, üçüncü kişilerle işbirliği yapma, araçlarla senkronize etme ve benzeri faaliyetlerinde bulunabilecektir.

6.12 İşletme, Kullanıcı’ya ait Web Portal’ın yüklü olduğu tüm elektronik cihazlara, çerez, yazılım, program ve benzeri her türlü veriyi yükleme ve yüklemiş olduklarını değiştirme faaliyetlerinde bulunabilecektir.

6.13 İşletme, Kullanıcı’yı bazı görev ve faaliyetlere dahil etmeyebilecek; bu Sözleşmeyi, Web Portal’ı, Kullanıcı Hesabını, görevleri ve faaliyetleri değiştirme, Sınırlandırma, durdurma, sonlandırma, iptal etme ve benzeri faaliyetlerde bulunabilecektir.

6.14 İşbu Sözleşme kapsamında işletme, sadece Müşterilere Hizmetin sağlanması amacıyla müşterilerin talep etmiş olduğu görevleri Kullanıcı’ya iletacaktır ve Web Portal’a, Görevlere, Faaliyetlere, Müşterilere ve/veya üçüncü kişilere ilişkin hiçbir sorumluluğu bulunmamaktadır.

6.15 İşletme, Web Portal'da oluşabilecek herhangi benzeri nedenlerle meydana gelebilecek aksaklık, hata, gecikme, kapanma ve benzeri durumlardan Sorumlu olmayacaktır.

6.16 İşletme, Kullanıcıların, Şirketler'in ve üçüncü kişilerin eylemlerinden sorumlu değildir.

6.17 İşletme, Kullanıcı'nın eylemlerinden dolayı her hangi bir hukuki, idari ve/veya cezai yaptırıma maruz kalması halinde, diğer tüm hakları saklı kalmak koşuluyla, ödemek zorunda kaldığı tutarları, Sözleşme sona erse dahi, Kullanıcı'ya rücu edebilecek; bunları Kullanıcı'ya yapacağı ödemelerden mahsup edebilecektir.

7. Görev Ücret

7.18 İşletme, Kullanıcı'nın kendisine Görev verilerini göndermesini takip eden 2 (iki) ay içinde, görevin bizzat Kullanıcı tarafından yerine getirildiğine ilişkin kanıt oluşturabilecek her türlü veriyi talep edebilir. İşletme, görevin bizzat Kullanıcı tarafından yerine getirilmediğine ilişkin herhangi bir şüphe duyması veya Kullanıcı'nın kendisinden talep edilen verileri belirtilen sürede sağlayamaması halinde, Göreve ilişkin Ücreti ödemekten çekinebilir / ödemiş olduklarını geri talep edebilir.

7.19 Kullanıcı, Görevleri, Sadece Web Portal'da Göreve ilişkin olarak belirtilen talimatların tümünü tamamlaması ve bunlara ilişkin talep edilen Görev Verilerini, talimatlara, gerçeklere, istenilen şekil ve yöntemlere uygun olarak, işletmeye Web Portal üzerinden iletmesi halinde yerine getirmiş sayılacaktır.

7.20 Kullanıcı tarafından sağlanan görev verilerinin, işletmenin talimatlarına, gerçeklere veya istenilen şekil ve yöntemlere aykırı, düşük kaliteli ve/veya işletme tarafından kabul edilmeyen / kullanılmayan / işlenemeyen nitelikte olması halinde, ilgili görev yerine getirilmemiş sayılacaktır; bunlara ilişkin olarak kullanıcı hiçbir ücret vs hak talebinde bulunamayacaktır.

7.21 Kullanıcı, sözleşme'ye uygun olarak yerine getirdiği her bir Görev için yalnızca bir defa ücret'e hak kazanır.

7.22 Kullanıcı, Ücret olarak belirlenmiş değerlerin değiştirilmesini, ilgili değerlerin nakit olarak ödenmesini ve/veya benzerlerini talep etmeyecektir.

7.23 Kullanıcı, Görevleri yerine getirerek kazanmış olduğu Ücrete ilişkin para harici diğer haklarını, üçüncü kişilere kullandırmayacak ve/veya devretmeyecektir.

7.24 Kullanıcı, Web Portal üzerinde yaptığı öneri, yorum ve benzerleri karşılığında herhangi bir ilave menfaat talep etmeyecektir.

8.Ödeme

8.25 Kullanıcı, işletme tarafından kendisine ödemenin yapılmasını sağlamak için, görevini tamamlaması / işbu görevin tamamlanmasının Kendisine bildirilmesi akabinde Web Portal'ın profil bölümünden ödeme bilgileri kısmına girerek, kendisine ait T.C. Kimlik No., adres, il ve ilçe, cep telefonu, IBAN dahil banka hesap bilgilerini, öğrenim durumunu ve meslek bilgisini bu kısımda yer alan forma doldurmak suretiyle işletmeye bildirecektir. İşbu bilgilerin eksik ve/veya yanlış olması halinde, işletme tarafından kendisine ödeme yapılmayacaktır.

8.26 Bu formun işletmeye ulaşmasını müteakip 3 (üç) ila 60 (altmış) gün içerisinde, işletme tarafından Kullanıcı'nın Web Portal üzerinde yer alan hesabına ilgili ücret yatırılacaktır. Kullanıcı, ücreti dilerse nakit olarak çekebilir veya Web Portalın içindeki market sistemi üzerinden mal satın alabilir.

8.27 Kullanıcının Ücreti nakit olarak çekmek istemesi halinde, işletme tarafından Kullanıcı'nın hak ettiği Ücret üzerinden Kullanıcı adına gider pusulası düzenlenecek ve ilgili gider pusulasına ilişkin yasal prosedürler işletme tarafından yerine getirilecektir. Kullanıcı, yerine getirmiş olduğu görevlere ilişkin bedellerden doğacak, gelir vergisi dahil, her türlü vergiden münhasıran sorumlu olduğunu kabul, beyan ve taahhüt eder. Bu yönde, işletme, ilgili vergilere ilişkin ödemeleri Kullanıcı adına ilgili idarelere bizzat yapacak olup, yapmış olduğu ödemeleri Kullanıcı'ya ödeyeceği ilgili bedellerden düşecektir.

ANCAK, Kullanıcı'nın 1 (bir) takvim yılı içerisinde (01.Ocak – 31. Aralık) hak ettiği bedel tutarının brüt 12.600-TL (onikibinaltıyüz Türk Lirası) tutarına ulaşması halinde, Kullanıcı'nın bağlı bulunduğu vergi dairesine kendisinin vergi mükellefi olması adına ilgili bildirimleri ve yasal prosedürleri bizzat yerine getirmesi gerekmektedir.

8.28 Kullanıcı, ödemelere ilişkin, banka, transfer, kargo, posta ve benzeri her türlü masraflardan sorumlu olacaktır; işletme, ilgili bedelleri yapacağı ödemelerden düşebilecek veya Kullanıcı'nın ödemeleri ilgililere yapmasını sağlayabilecektir.

8.29 Kullanıcı, yerine getirmiş olduğu görevlere ilişkin, ilgili vergiler düşülmüş ücret haricinde, işletmeden hiçbir talepte bulunmayacağını kabul, beyan ve taahhüt eder.

8.30 Kullanıcı, bu sözleşmeye aykırı davranışları sözleşmeye aykırı davranışları nedeniyle veya kendi talebi ile kullanıcı hesabının kullanıma kapatılması halinde, yerine getirmiş olduğu görevlere ilişkin ücret hakkını kaybedecektir.

9. Süre Ve Fesih.

9.31 Sözleşme Süresi.

İşbu Sözleşme, Sözleşmedeki sair düzenlemeler Saklı kalmak kaydıyla Kullanıcı'nın Kullanıcı Hesabının açık olduğu süreç boyunca taraflar arasında yürürlükte ve geçerli olacaktır.

9.32 Haklı Sebep Fesih.

Taraflardan herhangi biri, Sözleşmeyi haklı Sebep olarak feshedebilir:

- (i) esaslı ihlal üzerine gönderilen yazılı ihtardan itibaren 15 gün içerisinde, ihlalin sürenin dolduğu tarihte giderilmemiş olması halinde; veya
- (ii) diğer Taraf aleyhine iflas işlemlerini başlaması veya diğer aciz, tasfiye, sona erme veya alacaklıların lehine olmak üzere devir işlemlerine konu olması halinde.

10. Genel Hükümler.

10.33 Tarafların İlişkileri.

Taraflar; bağımsız yüklenicilerdir. İşbu Sözleşme, Taraflar arasında; işveren-çalışan ilişkisi, ortaklık, franchise, iş ortaklığı, temsilcilik, yediemin oluşturmaz.

10.34 Üçüncü Kişi Lehtarlar Yoktur.

İşbu Sözleşmede belirtilenler dışında, bu Sözleşmenin üçüncü kişi lehtarları bulunmamaktadır.

10.35 Bildirimler.

İşletme, Kullanıcı'yı, Web Portal, posta, telefon, faks, elektronik posta, kısa mesaj (SMS) ve/veya internet Sitesi üzerinden bilgilendirebilecektir.

10.36 Feragat ve Ek Kanun Yolları.

Herhangi bir Tarafça, bu Sözleşmede yer alan bir hakkın kullanılmaması veya kullanımda gecikilmesi o haktan feragat edildiği anlamına gelmeyecektir. Aksi burada açıkça belirtilmedikçe, burada belirtilen kanun yolları kanunlarda veya hakkaniyet uyarınca öngörülen kanun yollarına ek olarak ve münhasır olmayarak düzenlenmiştir.

10.37 Bölünebilirlik.

İşbu Sözleşmenin herhangi bir hükmü yetkili bir mahkeme tarafından kanuna aykırı bulunduğu takdirde, bu hüküm mahkemece tadil edilecek Ve kanunların izin verdiği en geniş ölçüde hükmün asıl şeklinin amacını gerçekleştirecek şekilde yorumlanacaktır. Ayrıca sözleşmenin geriye kalan hükümleri yürürlükte kalacaktır.

10.38 Devir.

Taraflardan hiçbiri, burada belirtilen hak veya yükümlülüklerini, kanun gereği veya başka bir şekilde, diğer Tarafın önceden yazılı onayı olmaksızın devredemez.

10.39 Uygulanacak Hukuk.

İşbu Sözleşme Türk Hukuku'na tabidir Ve Türk Hukuku uyarınca yorumlanacaktır.

10.40 İhtilafların Çözümü.

Sözleşme ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek tüm ihtilafların çözümü konusunda, Taraflar İstanbul Mahkeme ve İcra Müdürlüklerini yetkili kılmuşlardır.

10.41 Mücbir Sebep.

Taraflar; doğal afet, savaş, terörizm, ayaklanma, sivil veya askeri yetkililerin eylemleri, yangın, sel felaketi, kaza, grevler, işçi sorunları (etkilenen tarafın işçileri dışındakiler), bilgisayar, telekomünikasyon, internet Web Portal sağlayıcılarının veya yer sağlayıcılarının yetersizliği veya Taraflardan birinin zilyetliğinde veya makul kontrolünde olmayan donanım, yazılım ya da güç sistemlerindeki gecikmeler gibi ancak bunlarla Sınırlı olmaksızın kendi kontrolü dışındaki öngörülemez durum veya sebeplerle yükümlülüklerini ifa edememekten sorumlu olmayacaktır; şu kadar ki yükümlülüğünü ifa edemeyen Taraf, diğer Tarafa söz konusu ifa edememenin sebebini yazılı olarak derhal bildirmeli Ve ifada gecikmenin önlenmesi için makul çabayı göstermelidir.

İşbu Sözleşme, ana maddeden ibaret olmak üzere, Kullanıcı'nın Kullanıcı Hesabı oluşturması anında taraflar arasında yürürlüğe girmiştir.

Ek-2 Özelge 1 – İstanbul Vergi Dairesi

Özelge: İnternet üzerinden yapılacak satışlara ilişkin vergi mükellefi olmayan gerçek kişilerden alınan hizmet karşılığı ödenen komisyon ücreti üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı, bu hizmetin KDV'ye tabi olup olmadığı ve belge düzeni
Sayı: 11395140-105[227-2012/VUK-1- . . .]--300

Tarih: 04/03/2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[227-2012/VUK-1- . . .]--300 04/03/2013

Konu : İnternet üzerinden yapılacak satışlara ilişkin vergi mükellefi olmayan gerçek kişilerden alınan hizmet karşılığı ödenen komisyon ücreti üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı, KDV olu

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve ekli dilekçenizde, Kurumunuzda (.../2012 tarihinden önceki ünvanı) internet üzerinden tekstil ürünleri pazarlama faaliyeti yürütmeyi planladığınızı, internet üzerinden yapılacak satışlara ilişkin olarak alış-veriş yapılmasını teşvik etmek ve müşteri bulmak amacıyla dışarıdan vergi mükellefi olmayan gerçek kişilerden hizmet almayı düşündüğünüzü, alacağınız bu hizmet karşılığında vergi mükellefi olmayan bu gerçek kişilere yapılacak satışlar üzerinden belli oranda komisyon ücret ödemesi yapacağınızı belirterek, yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı, katma değer vergisi olup olmayacağını ve belge düzeninin nasıl olacağı hususunda Başkanlığımız görüşünü talep etmektedir.

I- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinde vergiden muaf esnafa ilişkin düzenlemelere yer verilmiş, kimlerin esnaf muaflığından faydalanacakları da maddede bentler halinde sayılmıştır.

Aynı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, "Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir iş yeri açmaksızın perakende ticaret ile işgal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin

önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç)" hükmü yer almakta olup, maddenin mülga ikinci fıkrasından sonra gelen üçüncü fıkrasında, ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tâbi olanlar ile yukarıda sayılan işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağıllık arz edecek şekilde yapanların esnaf muaflığından faydalanamayacakları açıklanmış, son fıkrasında da "Bu muaflığın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağıllı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez" hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanunun 82 nci maddesinde ise arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançların arızı ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış olup, 94 üncü maddesinde de "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,

...

13. Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden (2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca),

...

c) Mal alımları için %5

d) Diğer hizmet alımları ("a", "b" ve "c" alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılamaması hali de bu kapsamdadır) için %10" oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre;

a) Şirketinizin hizmet almayı düşündüğü kişilerin hizmet akdi ile şirkete tabi ve bağlı olarak çalışmaları halinde, adı geçenlere alış-verişi teşvik veya müşteri bulmak amacıyla yapacağı ödemelerin tamamının "ücret" olarak değerlendirilmesi ve anılan Kanununun 61, 94, 96, 103 ve 104 üncü madde hükümleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirilmesi,

b) Söz konusu faaliyetin kazanç sağlama amacıyla ve devamlılık arz etmeyecek şekilde yapılması halinde elde edilen kazançların "arızı ticari kazanç" olarak değerlendirilmesi,

c) Faaliyetin, şirketinize bağlılık arz etmeksizin, bir işyeri açılmadan sürekli olarak ve herhangi bir organizasyona bağlı olmadan yapılması halinde, bu işin esnaf muaflığı kapsamında verilen bir hizmet olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 94/13-d maddesi gereğince %10 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulması, gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu faaliyetin satışların artırılmasına yönelik müşteri temini ile ilgili olduğundan Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin altıncı fıkrasında yer alan "...4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar..." hükmü kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun,

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

- 24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil unsurlardan olduğu,

- 30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilemeyeceği,

- 34/1 inci maddesinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDVnin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca

gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, şirketinizin internet üzerinden yaptığı satışlara aracılık eden kişilerin faaliyetlerini ticari organizasyon içerisinde ve devamlılık arz edecek şekilde yürütmeleri halinde bu hizmetler KDV ye tabi olacaktır.

Şirketinize söz konusu hizmetlerin devamlılık arz etmeyecek şekilde arızı olarak verilmesi halinde bu hizmetler KDV ye tabi tutulmayacaktır.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında; "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmüne yer verilmiştir.

Mezkûr Kanunun 234 üncü maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulasının vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan, Kanunun 238 inci maddesinde, işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları, Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla, şirketinizin internet üzerinden yaptığı satışlara aracılık eden kişiler ile şirketiniz arasında herhangi bir hizmet akdi olması veya bu kişilerin şirketinize bağlı ve şirketiniz emir ve talimatları doğrultusunda çalışması durumunda yapılan ödemeler ücret kapsamında değerlendirilecek olup, bu ödemeler için ücret bordrosu düzenlenmesi gerekecektir.

Söz konusu faaliyetin kazanç sağlama amacıyla ve devamlılık arz etmeyecek şekilde yapılması veya şirketinize bağlılık arz etmeksizin, bir işyeri açılmadan sürekli olarak ve herhangi bir organizasyona bağlı olmadan yapılması hallerinde ise söz konusu şahıslar adına şirketinizce gider pusulası düzenlenmesi gerekecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(**) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.



Ek-3 Özelge 2 – Konya Vergi Dairesi

Özelge: Bilgisayar programı ve yazılımı faaliyeti ile reklam gelirin vergilendirilmesi

Sayı: 31435689-120[18-2014/1196]-101

Tarih: 03/09/2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KONYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü

Sayı : 31435689-120[18-2014/1196]-101

03/09/2014

Konu : Bilgisayar programı ve yazılımı faaliyeti ile reklam gelirin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; evinizde uygulama ve oyun olarak adlandırılan bilgisayar yazılımları ve bilgisayar programları hazırladığınızı ve bunların Google ve Apple gibi uygulama ve yazılım marketlerinde internet üzerinden yayınlanıp satıldığını, bu bilgisayar yazılımlarının ve programlarının bir kısmının ücretli bir kısmının ücretsiz olduğunu, ücretsiz yayınlananlardan elde edilen reklam gelirlerinden tarafınıza pay verildiği, ücretli olanlardan ise sadece satış payı alındığı belirtilerek, bu faaliyetlerinizin hangi kazanç türüne göre vergilendirileceği hususunda görüş talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." hükmü yer almıştır.

Anılan Kanunun 37 nci maddesinde ise, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Ticari faaliyet, bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir.

Ancak, bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerden, istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapacak olanlar belirtilerek, hangi ödemelerden tevkifat yapılacağı bentler halinde sayılmış olup, (2) numaralı bent uyarınca, 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17, diğer işlerde ise %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, tarafınızca hazırlanıp uygulama ve oyun olarak adlandırılan bilgisayar yazılım ve programlarının internet sitesi üzerinden satışı ile reklam gelirlerinden elde edilen kazancın, yapılan faaliyetin ticari bir organizasyon ve sermaye unsuru hakim olmaksızın şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanarak kendi nam ve hesabınıza yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancına ilişkin genel hükümlere göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmekte olup, adınıza ödeme yapanların Kanunun 94 üncü maddesinde sayılanlar kapsamında olması durumunda, anılan maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendini (b) alt bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu faaliyetinizden elde edilen kazancın ortada bir ticari organizasyonun varolduğu, yani işin ticari iş niteliği aldığı durumlarda, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.