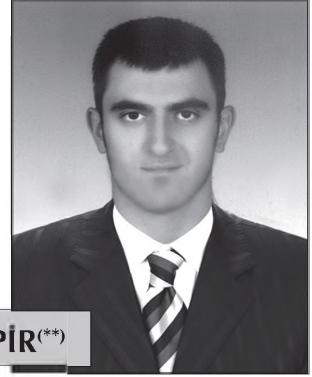




Orhan BAYTEKİN(*)

E-TİCARETTE DROPSHIP İŞLEMİ ve VERGİLENDİRİLMESİ

DROP-SHIPPING IN E-COMMERCE AND ITS TAXATION



Bilal Kerim İSPİR(**)

ÖZ

E-ticaretin gelişmesiyle dünyada milyonlarca insan, ihtiyaçlarını fiziki olarak mekan değiştirmek-sizin internet üzerinden gerçekleştirmektedir. Gıda, giyim, aksesuar, elektronik eşya, araba, ev ve sayamadığımız diğer tüm kıymetler internetten satışa konu edilebilmektedir. Böylesine büyük hacimli alışverişlerin; satın alma, ödeme, nakliye gibi süreçleri çok kısa bir zaman diliminde gerçekleştirilmektedir. Dropship, ticarete konu edilebilecek tüm kıymetlerin kendine has satış tekniğiyle pazarlanması işlemidir. Çalışmada dropship yöntemi ayrıntılı olarak ele alınmakta, sistemin vergisel açıdan değerlendirilmesi yapılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Dropship, dropshipping, e-ticaret, elektronik ticaret

ABSTRACT

As the e-commerce has developed millions of people satisfy their needs through the internet without changing their location physically. Food, clothing, accessories, electronics, cars, houses and more can be purchased by shopping online. Purchasing, payment, and delivery stages of a shopping in such high volumes can be concluded within a very short period of time. Drop-ship is a process by which every kind of commercial goods can be sold by using a sui generis marketing technique. This study explores drop-ship method in detailed and evaluates it from taxation point of view.

Key Words: Drop-ship, drop-shipping, e-commerce, electronic commerce

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

İnsanlık, tarih sahnesinde var olduğu andan itibaren birçok süreçten geçmiştir. Her aşamada ihtiyaçlar doğrultusunda yeni şeyler icat etmiş, bunları geliştirmiş, birbiriyle paylaşmıştır. Önceleri sadece tüketen, avcılık ve toplayıcılıkla uğraşan göçebe yaşayan bu ırk, tüketim güdüsünü doyurdukça farklı alanlara yönelmiştir. İsteklerin çeşitliliği, icatların sunduğu kolaylıklar, etkileşim, merak, coğrafi şartlar vb. nedenler insanların farklı coğrafyalara yayılma isteğini artırmıştır. Gidilen yerlerde doğanın sunduğu tüm imkanlar kullanılmış, zamanla yerleşik hayata site devlet yaşam tarzına adapte olunmuş, nihayetinde tüketim aşamasından üretim aşamasına geçilmiştir. İşte tam bu noktada dünya terminolojisiinde “ticaret” kelimesi oluşmaya başlamıştır.

Ticaretin, insanlık tarihindeki ilk şekli hiç şüphesiz takastır. Bu yöntemle ihtiyaç fazlası üretilen mal ve hizmetler, başkalarının ihtiyacı fazlası ürettiği mal ve hizmetlerle değiştirilir böylece eksikler karşılıklı tamamlanmış olurdu. Ancak burada ihtiyacın dışında herhangi bir menfaat sağlanması söz konusu olamazdı.

Daha sonraları “iş bölümü-uzmanlaşma”¹ olgusunun gelişmesi, paranın icat edilmesi, dünya kaynaklarının kıt olduğunun farkına varılması diğer bir ifadeyle “iktisat ruhunun” benliklerde tezahür etmesi ticarete artık ihtiyacın yanında para kazanma güdüsünün de şekillenmesine neden olmuştur. Bu güdü her ulusta farklı etki uyandırmış; kimisi kan dökmüş (Leviathan Devlet)², kimisi işgal etmiş, kimisi stratejik ve politik düşünerek oynamış, kimisi üretip katma değer yaratmış, kimisi de sadece taklitle yetinmiştir. Ancak uygulama şekilleri ne kadar farklı olsa da her biri, ticaretin günümüze kadar dalga dalga gelmesini sağlamıştır. Diğer taraftan bilgisayar ve internetin dünyaya yayılması, bilişim teknolojisinin sunduğu hizmetler, klasik ticaret yöntemlerinin değişmesine neden olmuştur. İlk olarak 1960’lı yıllarda ABD’de elektronik veri alışverişi (EDI) ile başlayan iki bilgisayarın birbirine bağlanmasından ibaret olan bu değişim süreci, JeffBezos³ isimli Borsa Broker’ının 1994 yılında “amazon.com”⁴ adlı sanal marketten ilk ürününü satmasıyla bir devrim yaşamış ve ticaret somut zeminden daha soyut bir zemine doğru sürüklenmiştir. Böylece ilerleyen süreçte milyonların tercih edeceği e-ticaretin ilk adımı atılmıştır.

2- E-TİCARET

Klasik ticaret, günümüzde küreselleşme olgusu ile birlikte değişim sürecine girmiştir. 1969 yılında Amerika’da elektronik veri transferi gerçekleştirildiğinde Minnesota’da oturan birinin Pekin’deki bir ürünü Sidney’de satabileceği ihtimali akıllarda taraftar toplayabilecek bir fikir değildi. Ancak 2012 yılında dünyada internet kullanımının 2,5 milyara ulaşması bu fikrin uygulanabilir olduğunun en büyük kanıtı haline geldi. Türkiye ilk olarak 2 Nisan 1993’de 64 Kbps kapasiteli kiralık hat ile, ODTÜ Bilgi İşlem Daire Başkanlığı sistem salonundaki yönlendiricileri kullanarak, ABD’de ile ilk internet bağlantısını gerçekleştirdi⁵. O günden bugüne geçen 21 yıllık süre zarfı içerisinde internet halk arasında çok

¹ Adam SMİTH, Ulusların Zenginliği

² Thomas HOBBS, Leviathan adlı eserinde devleti adı kutsal kitaplarda da geçen bir su canavarına benzetmiş ve devleti toplumun refahı için kan dökmek de dahil her yolu deneyebileceğini söylemiştir.

³ <http://www.maliye.gov.tr/KonusmaSunumlari/SunumMerkezi/index.html?ktp=ETiMU>

⁴ <http://www.bursaticaret.net>

⁵ <http://www.socialmediatr.com/blog/turkiyede-internetin-kisa-tarihi/>

hızlı kabul gördü. TÜİK'in 2013 verilerine göre Türk halkının %49,9'u internet kullanmaktadır. Artan internet kullanımına bağlı olarak elektronik ticaret ya da diğer adıyla "e-ticaret", ticaretin çok daha hızlı, kolay, güvenilir hale gelmesini sağlamıştır. Bu gelişim e-ticareti son dönemlerin en popüler konularından biri haline getirmiştir. Öyle ki köşe yazılarından akademik çalışmalara, dergi ve gazetelerden uluslararası ticaret toplantılarına, bölgesel anlaşmalardan uluslararası mevzuatlara kadar hemen hemen her noktada ele alınan ve gündemde olan bir konu olmuştur.

E-Ticareti tarif edecek olursak OECD'nin bu konudaki tanımına bakmak gerekir; e-ticaret işletmeler, haneler, kişiler, kamu veya özel sektör kurum ve kuruluşları arasında bilgisayar ağları üzerinden mal veya hizmetlerin alışı veya satışı olarak tanımlanmıştır. Ödemenin veya teslimatın ağ dışından yapılması tanımın kapsamında sayılması için yeterli görülmüştür.⁶ Halkın günlük yaşantıda alışverişten eğitime sağlıktan yaşama kadar ihtiyaçlarının çoğunu internet üzerinden karşılaması e-ticaretin gelişmesine ivme kazandırmıştır.

E-ticaret yöneldiği pazaryeri açısından kendi içinde birbirinden farklılaşmaktadır. Bunlardan en yaygın olanları; tüketiciden tüketiciye (C2C, Consumer to Consumer), işletmeden tüketiciye (B2C, Business to Consumer), işletmeden işletmeye (B2B) ve tüketiciden işletmeye (B2C).⁷ Makalenin seyri açısından anlatım; işletmeden-tüketiciye varyasyonu üzerinden gerçekleştirilmiştir.

E- ticaretin ekonomik, sosyal ve kültürel hayatta tüketicilere ve üreticilere olumlu ve olumsuz birçok etkisi olmuştur. Bunları tek bir başlıkta toplamak son derece zor olduğu için olabildiğince mikro çerçevede makro düzeyde bilgi verilmeye çalışılmıştır. Dropship yönteminin bu denli yaygınlaşmasının altından yatan nedenin daha iyi anlaşılabilmesi için e-ticaretin sunduğu avantajları bilmek yerinde bir davranış olacaktır. Bu bağlamda e- ticaretin faydaları şöyle sıralanabilir;

- Rekabet avantajı: Bu yöntemi benimseyen firmalar ve bireyler, faaliyet gösterdikleri piyasadaki diğer aktörlerle fiyat, maliyet, reklam, pazarlama, müşteri portföyü gibi konularda aynı şartlarda rekabet etmekte böylece klasik ticarete karşılaşılabilecek eksik bilgi handikapı minimize edilmektedir. Diğer taraftan pazarın tüm dünyaya açılmasının vermiş olduğu etkiyle rekabetin daha da kızışması, fiyatları mümkün olduğunca aşağıya çekmekte, tüketiciler açısından daha ucuz ve daha kaliteli ürünlerin tedarik imkanı artmaktadır.
- Maliyet avantajı: Ticaretin, klasik mağaza yöntemiyle ile sanal marketten yapılması arasında maliyet konusunda önemli farklar bulunmaktadır. Örneğin satış yapılacak mağazaların kiralanması, elektrik, ısınma, su gibi cari giderler, ürünlerin muhafazası için kiralanacak deponun cari giderleri, diğer stoklama maliyetleri, personel harcamaları, katalog, insert, dergi gibi basılı reklam harcamaları klasik mağazacılığın en büyük maliyet kalemleridir. Tüm bunların yerine web sayfalarından reklam verilmesi, sipariş talebi, siparişin onaylanması, sevk kontrolü, teslimat, ödeme hepsi elektronik ortamdan gerçekleştirilmektedir. Gerçek yol masrafları, nakliye giderleri(araç, yakıt, personel, sigorta) yerine ticareti yapılan ürünün cinsine göre yeri geldiğinde sadece kargo şirketine verilen taşıma ücreti tüm masrafları karşılamaktadır. Hatta çoğu zaman satışı yapılan ürünün fiyatına kargo bedeli de eklenerek müşteriye yansıtılmaktadır.

⁶ Dr. TÜFEKÇİ Tolga, E-Ticaret için yeniden bir değerlendirme

⁷ KUNDAKÇI Ebru, E-Ticarete İş Modelleri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:293

- Pazar yapısı ve istihdam: E-Ticaret pazar olgusunu fiili nesnel düzlemde sanal bir düzleme taşımıştır. Böylece pazarlar arası etkileşim hızlanmış ülkeler arası para transferli gelişmiş, dünyanın iki uç noktasından birbirine mal ve hizmet transferi çok pratik hale gelmiştir. Bu olgu beraberinde daha sonra ayrıntısıyla değineceğimiz dropship yönteminin doğmasına neden olmuştur. Diğer taraftan e-ticaret istihdam edilecek iş gücünün daha nitelikli yapıya sahip olmasını zorunlu kılar-ken başta perakende sektörü olmak üzere çoğu iş sahasında beden gücüne dayalı kalıfıyesiz iş gücünün ortadan kalkmasına sebebiyet vermiştir.

Sonuç olarak elektronik ticaretin sağladığı avantajların dezavantajlarına nazaran çok daha yüksek olması onun dünyaca kabul edilmesini sağlamış ve milyonların bu yöneme yönelmesine sebep olmuştur.

3- DROPSHİP

E- ticaretin gelişmesiyle dünyada milyonlarca insan, ihtiyaçlarını fiziki olarak mekan değiştirmek- sizin internet üzerinden gerçekleştirmektedir. Gıda, giyim, aksesuar, elektronik eşya, araba, ev ve sayamadığımız diğer tüm kıymetler internetten satışa konu edilebilmektedir. Böylesine büyük hacimli alışverişlerin; satın alma, ödeme, nakliye, gibi süreçlerinin çok kısa bir zaman diliminde tamamlan-ması insan hayatında ekstra kullanılabilecek boş vakit yaratmıştır. Zamanın alternatif maliyeti insanın onu nasıl kullandığıyla paralellik gösteren bir olgudur. Boş zamanını değerlendirmek isteyen insanlar kendilerine kazanç sağlayacak yönelimlere ağırlık vermiştir.

Dropship; bahsettiğimiz boş zamanı verimli geçirerek, kendisine gelir elde etmek isteyen insan- ların kullandığı bir satış tekniğidir. Diğer bir ifadeyle toptan fiyatına perakende satış yapan büyük tedarikçi firmalardan talep edilen ürünlerin alınıp daha sonra üzerine kar marjı eklenerek satılması olayıdır. İlk bakıldığında toptancılar ile tüccarlar arasında, yüzyıllara dayanan bir geçmişi olan normal alış-satıştan pek farklı olmadığı izlenimini uyandırır da dropship aslı itibarıyla kendi içinde çok büyük yenilikleri barındırmaktadır.

Sistemin temel işleyişinde 3 önemli aktör bulunmaktadır. Bu aktörlerden birincisi “dropshipper” dediğimiz satış faaliyetini gerçekleştirecek olan gerçek veya tüzel kişi, ikincisi tedarikçi firma denilen toptan fiyatına perakende satış yapan küresel firmalar ve üçüncüsü ise satışın gerçekleştirileceği sanal mağazalardır. Yöntemin daha iyi anlaşılabilmesi için süreç kademelendirilip her bir aşamasına ayrıntılı olarak değinilecektir.

İlk aşamada dropshipperler, hangi pazarda hangi ürünün daha iyi satılacağını öğrenmek için ka- muoyu yoklaması yaparlar ki zaten internet üzerinden satış yapılacağı için ön araştırma çok kolay ve pratik şekilde tamamlanır. Daha sonra satış yapacakları ülkede halkın talep yapısını analiz edip, satmayı düşündükleri ürün portföyünü de bu şekilde elde ettikleri verilere göre oluşturduktan sonra sıra ürünlerin sergileneceği sanal marketi seçmeye gelir. Tüzel kişiler genelde kendilerine ait sanal mağazadan satışlarını yaparken, gerçek kişiler bu konuda kurumsallaşmış; e- bay, gittigidiyor gibi mağazaları tercih ederler.

İkinci aşamada, sitede teşhir edilecek ürünlerin; teknik özellikleri, fiyatı, ödeme seçenekleri, tesli- mat bilgileri hazırlanıp ikna ediciliği yüksek bir satış sayfası oluşturulur. Burada profesyonelliğin, oluş- turulacak sayfanın müşteriye ikna etmesi hususunda son derece önem arz etmesi, acemi dropshipperler

için dışarıdan destek alınması ihtiyacını doğurabilir. Sadece bu konularda, para karşılığı teknik hizmet vermek için kurulmuş şirketler bile mevcut.⁸ Sayfada yer alan ürünler hakkında tam bilgiye sahip olunması son derece önem arz eder ki yöneltilmesi muhtemel sorulara verilecek yanlış cevaplar itibar kaybına sebep olabilir. Dropshiperler içinde, ciddi anlamda para kazanmak isteyenler hem bu hususa çok dikkat eder hem de sürekli online görünmek için ayrıca çaba sarf ederler. Çünkü pazar takibi ve stok kontrolü bu yöntemde para kazanmanın olmazsa olmazı gibi görünüyor.

Dropshipi kullananlardan ihtilafa düşenlerin çoğunluğu gerçek kişilerden meydana geldiği için makalede tüzel kişilik ihmal edilecek ve dropship yöntemiyle ticaret yapanlara “satıcı” denilecektir.

Siparişi alınan ürünlerin hazırlanıp tüketicinin uhdesine geçene kadar meydana gelecek olan süreç bu silsilenin son aşamasını oluşturuyor. Yöntemi, klasik ticaretten ayıran en önemli husus sanal markette teşhir edilen ürünlerin satıcının envanterinde yer almamasıdır. Bilindiği gibi klasik ticarete tüccarlar satacakları ürünleri önce satın alırlar akabinde kiraladıkları ve sahibi oldukları depolarda stoklama yaparlar ve sipariş durumuna göre peyderpey satış yaparlar. Stoklama maliyeti bile başlı başına firmalar için sorun olmaktadır. Dropship yönteminin sunduğu en büyük yenilik de bu noktada ortaya çıkıyor.

Olayı tüm aşamalarıyla örnek üzerinden somutlaştıracak olursak: Bilgisayar satmak isteyen satıcı, ilk olarak dünyadaki elektronik ürünlerin toptan ticaretiyle iştigal eden tedarikçileri araştırır. Her birinden aldığı fiyatları karşılaştırdıktan sonra (eterisparibus; ödeme seçenekleri, kargolama, güvenilirlik, ürün yelpazesinin çeşitliliği, sigorta, teknik danışmanlık) kendine en çok kar sağlayacak fiyatı verdiğini düşündüğü tedarikçiyle anlaşır. Daha sonra yukarıda bahsettiğimiz şekilde satış sayfası hazırlar ve sanal marketlerin (gittigidiyor, e-bay, vb.) ilgili bölümlerinde yayınlar.

Tüketiciler talepleri doğrultusunda sipariş verdiklerinde ürünün satın alınması, sayfadaki ödeme seçeneklerine göre gerçekleşir. Satıcı, sistemi online takip ettiği için zaman kaybetmeden daha önce anlaşmaya vardığı uluslararası tedarikçiden aynı ürünü sipariş eder. Diğer bir ifadeyle ürün önce satılır sonra alınır. Tedarikçi firmaya, siparişi yapılan ürünün alıcısının adı-soyadı, telefon numarası ve adres bilgileri verilir. Tedarikçi ürünü doğrudan bu adrese göndermektedir. Böylece, satıcı ürünü fiili olarak envantere almanın hiçbir külfetine katlanmadan satışını gerçekleştirmektedir. Tüketici ise ürünün dropship yöntemiyle satıldığını bilmemektedir. Yetkili olarak satıcı birinci derecede sorumludur. Ürün ile ilgili ortaya çıkacak tüm problemlerin tek muhatabıdır.

Yöntem kendi içerisinde avantajlı olduğu kadar riskli boyutları da taşımaktadır. Depolama, bozulma, kırılma, olağanüstü felaketler, kargo, stok takibi, zaman gibi konularda dropshipper klasik ticaret yapanlara göre çok büyük avantajlar sağlamaktadır. Maliyetlerin klasik ticarete göre son derece az olması, yöntemi cazip kılan başlı başına faktördür. Ayrıca ürünün önce satılıp daha sonra tedarikçiden sipariş edilmesi de ürünlerin satılamama riskini ortadan kaldırmaktadır.

Diğer taraftan, stok kontrolünün tedarikçi firmanın tekelinde bulunması nedeniyle stokların tükenmesi durumunda siparişlere cevap verememe, ürünlerde ortaya çıkacak hata ve arızalarda iade veya değişimin bürokratik olarak uzun sürmesi, tedarikçinin imitasyon ürünleri satışa konu etmesi gibi birtakım risklerde mevcuttur.

Dropship, sunduğu imkanlar bakımından klasik ticarete kıyasla özellikle de maliyet açısından daha avantajlı olduğu için sıkça kullanılan bir ticaret yöntemi olmaktadır.

⁸ <http://www.goomass.com>

4- VERGİLENDİRME

Dropship aslı itibarıyla bir elektronik ticarettir. Bu nedenle bahsi geçen yöntem, vergisel açıdan yaklaşmak için öncelikle e-ticaretin vergi hukuku nezdinde ki yerinin bilinmesi konuya ışık tutulması açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle e-ticarette vergilendirme mevzuna kısaca değinilecektir.

4.1- E-Ticaretin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi

E-ticaretin küresel bir etki alanına sahip olması, vergilendirme mevzusunun da aynı perspektifte değerlendirilmesine neden olmuştur. Bu bakış açısı bir çok farklı düşünce ürününü ortaya çıkarmış bunun doğal sonucu olarak ihtilaflı konular meydana gelmiştir. Söz konusu bakış açılarından en çok kabul görenleri şöyledir: Bir görüşe göre e-ticaretin gelişmesi için mevcut vergi kanunları yeterlidir. Hatta sanal işlemlerin vergisel yükü daha da hafifletilmeli göstermelik vergi oranlarıyla yetinilmelidir. Böylece e-ticaret teşvik edilerek çok daha hızlı yayılması sağlanmalıdır. Diğer görüşe göre e-ticaret zaten engellenemez şekilde büyüyecektir bunun için sıfırdan yasal düzenlemeler yapılmalı, bu konuyla ilgili mevcut kapasite komple revize edilmeli, ikili anlaşmalarla yeni hükümler oluşturulmalı var olanlar iyileştirilmelidir. Eğer bu önlemler alınmazsa küresel bazda vergi kaçakçılığına imkan sunulmuş olacak, klasik ticaret yapanlar ise görece olarak cezalandırılmış olacaktır. Her iki görüş birlikte değerlendirildiğinde mevcut düzenlemelerle ortaya çıkacak sorunlara çözüm oluşturulamayacağı açıktır. Bu bir küresel sorundur, ülkelerin kendi vergisel önlemleri tabiyet, ikamet, fiziki bağımlılık kriterlerine göre oluşturulacağı için sadece kendi sınırları içerisinde çözümler üretecektir. Bu nedenle sınırlar aşılmamalı, ortak çözümler oluşturulmalıdır. Gelirin elde edildiği yerin tespiti, iş yeri, gelirin niteliği gibi sorunlar ancak uluslar arası düzenlemelerle aydınlatılabilir.

Bu sorunları ortadan kaldırmak amacıyla 1998 yılında e-ticaretle ilgili uluslar arası ortak kuralları belirleyebilmek için Kanada'nın Ottawa şehrinde OECD ilk toplantısını gerçekleştirmiştir.⁹ Bu yıllarda e-ticaret ile klasik ticaret pek de farklı görülmemiş bu bakış açısıyla yeni ilkeler belirlenmiştir. Ancak ilerleyen yıllarda bunlarında yetersiz olduğu anlaşılmış ve daha yenilikçi düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden en çok ihtiyaç duyulana hiç şüphesiz "iş yeri" kavramına yüklenilen anlam olmuştur. Zira günümüzde iş yerinin nerede olduğu çok önemlidir. "Kaynak ilkesi"¹⁰ gereği vergileme yetkisinin kime ait olacağını bu husus belirlemektedir.

OECD anlaşmasına göre iş yerinin tanımı yapılmıştır. *Bir teşebbüsün tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir. Şube, ofis, fabrika, atelye, maden, petrol kuyuları, taş ocakları, gibi doğal kaynakların çıkarıldığı yerler de iş yeri olarak kabul edilmiştir. Ayrıca yazılım*

⁹ ÇETİN GERGER Güneş, Elektronik ticarette tüketim vergisi olarak KDV'nin etkinliği, Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt 3, No 1, 2011

¹⁰ Kaynak İlkesi (sourceprinciple): Gelirin doğduğu ya da kazanıldığı yere göre vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Hedef alınan kişi değil, gelirdir. Buradan hareketle, gelir sağlayan kişiye gidilmek suretiyle vergileme yapılmaktadır. Devlet, egemenliği altında bulunan vergi konularını ve vergi doğuran olayları vergilendirmektedir.

İkamet ilkesi (Tabiyet ilkesi): Bir kişinin dünya çapında elde ettiği gelirlerinin, ikamet ettiği ülkede toplanarak vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Kaynak ilkesine göre daha yeni olup, yirminci yüzyılda iktisat ve maliye teorisinde beliren fikir ve görüşlerin sonucu olarak ortaya çıkmış ve gelişmiştir. Bu ilke, yükümlülüğün kapsamı hem yurt içi hem de yurt dışında elde edilen gelirlerdir. Bu ilke, kamu harcamalarının kamu hizmetlerinden faydalananlar tarafından finanse edilmesi gereğinden hareketle uygulanan bir ilkedir.(Dr.N.Semih ÖZ, Maliye Dergisi)

ve elektronik datadan oluşan bir web sitesi iş yeri olmamakla birlikte, web sitesine ait bilgilerin depolandığı ve firmanın ticari faaliyetlerini yürüttüğü sunucular (server) fiziksel bir varlığa sahiptir ve sabit konumlu bir iş yeri olarak değerlendirilir.¹¹ Tanımdan açıkça anlaşılacağı üzere web siteleri tek başına iş yeri olarak kabul edilmemekte, ancak sitelerin bağlı olduğu sunucu (server) sabit bir mekan vasfında olduğu için iş yeri tanımına girmektedir. Burada web sitesinin tek başına vergi mükellefi olmak için yeterli olmadığı vurgulanmıştır.

Türkiye’de de OECD ye taraf olmanın etkisiyle bu görüşü savunur uygulamalar mevcuttur. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü tarafından verilen 14.10.2010 tarihli özelgede özetle web sayfasının işyeri sayılamayacağı, sunucunun ise işyeri sayılabileceğine ilişkin ifadeler bulunmaktadır. Özelgenin konu ile ilgili kısmı özet olarak şu şekildedir: “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; hem Amerika Birleşik Devletleri hem de Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olduğunuz, ikamet ettiğiniz Amerika Birleşik Devletleri’nin New Jersey eyaletinde bulunan hediyeelik eşya ticarethanenizdeki malları internet aracılığı ile sattığınız, Türkiye’den talepte bulunanlarca satış bedellerinin Türkiye’deki banka hesabınıza yatırıldığı, bu satışlara yönelik Türkiye’de işin takibi veya satışı için herhangi bir satış mağazası veya irtibat büronuzun bulunmadığı ve bu satışlardan elde ettiğiniz kazancın anılan ülkede vergilendirildiği belirterek, ülkemiz ile Amerika Birleşik Devletleri arasında yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre sözkonusu internet satış işlemlerinizi elde ettiğiniz kazançtan dolayı gelir vergisi mükellefi olup olmayacağınız hususunda Başkanlığımızdan görüş talep etmektesiniz.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 6’ncı maddesinde, Türkiye’de yerleşik olmayan gerçek kişilerin (dar mükellefler) sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği hükmüne yer verilmiş olup, aynı Kanunun 7’nci maddesinde de ticari kazancın Türkiye’de elde edilmesi, kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması şartına bağlanmıştır. Anılan maddenin 1’inci fıkrasına göre, bu kazancın Türkiye’de vergilendirilmesi için, ABD mukimi şirketin ticari faaliyetini Türkiye’de sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi gerekmektedir. “İşyeri” tanımı ise, Anlaşma’nın bir örneği ekli “İşyeri” başlıklı 5’inci maddesinde yapılmış olup, hangi hallerde diğer Devlette bir işyeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

Diğer taraftan, bir internet sitesi üzerinden elde edilen ticari kazancın diğer Akit Devlette vergilendirilmesi belli şartlar altında mümkün olabilmektedir. Buna göre, bir Akit Devlet teşebbüsüne ait internet sitesi tek başına bir işyeri kabul edilmemekte olup, söz konusu sitenin yüklendiği veya söz konusu siteye ulaşım imkanı sağlayan sunucunun (server) diğer Devlette sabit olması durumunda teşebbüs için işyeri oluşmuş sayılmaktadır. Bu nedenle ABD mukimi şirketin internet sitesi üzerinden Türkiye’den elde ettiği ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilmesi için siteye ilişkin sunucunun Türkiye’de bulunması gerekmektedir. Özelgeden de anlaşılacağı üzere maliyenin de fikri web sitesinin tek başına iş yeri olarak değerlendirilmeyeceği yönündedir. Olayı daha da somutlaştıracak olursak:

Çifte vergilendirme anlaşmalarının olmadığı üç ayrı ülke varsayalım. Kanuni ve iş merkezi Almanya’da bulunan bir elektronik firması e-ticaret yapmaktadır. Bu amaçla Japonya’ya web sitesin-

¹¹ ŞENTÜRK Mehmet, Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından E-Ticaret, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı-293, Şubat 2013

den satış yapmak için server sunucularını kurmuştur. Faaliyete geçtikten sonra web siteleri üzerinden Kanada'ya da satış yapmıştır. Bu durumda:

- Japonya, yukarıda bahsedilen açıklamalardan dolayı sunucunun kendi ülkesinde olmasını iş yeri olarak atfedecektir. Böylece kaynak ülke olarak vergilendirme yetkisine sahip olacak ancak çifte vergilendirme anlaşmaları ihmal ederse mükerrer vergilendirmeye sebebiyet verecektir.
- Kanada ise web sitesi üzerinden kendi ülkesinden satış yapıldığını, bu nedenle kaynak ülke kendisinin olduğunu ileri sürecektir. Ancak web sitesi tek başına ne iş yeridir ne de daimi temsilci vasfını taşımaktadır. Bundan dolayı Kanada'nın söz konusu geliri vergilendirme hakkı bulunmamaktadır.
- Almanya ise iş yerinin kurulduğu mukim ülkedir. Hem kaynak ilkesi hem ikamet ilkesi gereği Kanada'ya yapılan satıştan elde edilen geliri vergilendirmek isteyecektir. Çünkü şirket fiili olarak Alman sınırları içerisinde kurulmuştur Ancak bunun için firma sunucularının kurulu olduğu yeri unutmamalıdır. Aksi halde o da mükerrer vergilendirme sorununa sebebiyet verecektir.

Görüldüğü üzere e-ticaret yaparken en çok dikkat edilecek husus, sunucuların olduğu ülke, çifte vergilendirme anlaşmaları ve satış yapılan ülkenin web sitelere yüklediği anlamdır. Bunlara dikkat edilmezse mükerrer vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır.

4.1.1- Dropship yönteminin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi

Dropship daha önce de ifade edildiği gibi bir elektronik ticarettir. Vergilendirilmesi de yukarıda bahsedilenler ışığında cereyan edecektir. Her şeyden önce netleştirilmesi gereken nokta dropship yönteminin bir "aracılık hizmeti" olup olmadığıdır. En yalın haliyle aracılık faaliyetinin temelinde komisyonculuk yer almaktadır. "Aracı" kavramı kelime anlamı olarak; bir işin çözümünde tarafları bir araya getirmek suretiyle yardım etmek, tavassut etmek anlamına gelmektedir. Aracı da uzlaştıran, anlaşma sağlayan veya üretici ile tüketici arasında bulunan kimseleri, alım- satım konusunda bağlantı kuran ve bundan kazanç sağlayan kimseyi ifade etmektedir.¹² Komisyonculuk 6098 sayılı Borçlar Kanununda da düzenlenmiştir. Alım-satım işlerinde, komisyoncu ücret mukabilinde kendi namına ve müvekkili hesabına kıymetli evrak ve menkul eşya alım-satımını üstlenen kişidir. Kanun yorumu gerek bırakmaksızın çok açık şekilde aracılık faaliyetini tanımlamıştır. Bu bağlamda düşündüğümüzde dropship için karşımıza iki farklı sonuç çıkmaktadır. Birinci varyasyonda gerçek kişi dropshipi hiçbir firmaya bağlı olmaksızın kendi nam ve hesabına yapar diğer varyasyonda ise aynı faaliyeti bir firma bünyesinde onun hesabına ancak kendi namına yapar. Her iki durumda da vergisel anlamda farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

193 Gelir vergisi kanunda "her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç ticari kazançtır" denilmiştir. Bir gelirin ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirilmesi için organizasyon, süreklilik, sermaye gibi unsurların mevcut olması gerekir. Mezkur kanunun 82. maddesinde "arizi olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan (aracılıktan) elde edilen kazançlar" arizi kazanç olarak nitelendirilmiştir. Madde bize ticari kazancın süreklilik temeline bina edildiğini göstermektedir. Hatta ticari işlerde aracılık faaliyeti bile bizatihi tanzim edilmiş sürekliliği halinde arizi kazanç değil ticari kazanç oluşacağı açıklanmıştır. Süreklilikten anlaşılması gereken bir takvim

¹² Türk Dil Kurumu Sözlüğü

yılı içerisinde söz konusu ticari faaliyetin birden fazla yapılması veya farklı yıllarda tekrar edilmesidir. O halde birinci varyasyona göre dropship faaliyeti ile satış yapmak isteyen bir gerçek kişi bu faaliyeti birden fazla tekrar ederse ortada bir ticari kazanç oluşacaktır. Bunun doğal sonucu olarak; vergi da-iresine gelir vergisi mükellefiyeti ve KDV mükellefiyeti, tesis edilecektir. Ayrıca Vergi Usul Kanununa göre: Gerçek usulde vergilendirilecekse bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutacak, belge düzenleyecek, ticari işlemlerle ilgili tüm kayıtların ispatlanma zorunluluğu olduğu için belge kullana-cak ve tüm bu düzenlediği, kullandığı belgeleri ve defterleri saklayacak, vergi beyannameleri verecek, ba-bs formları, kesin mizan gibi bildirimlerde bulunacak ve vergi kanunlarıyla mükelleflere yüklenen diğer tüm ödevleri yapacaktır.

Kamuoyunda söylenenlerin aksine sadece evde bilgisayar başından yurt dışındaki bir tedarikçiden ürünü alıp-satmak ile süreç tamamlanmış olmamaktadır. Kaldı ki ürün gümrükten geçerken Gümrük kanununa göre tarh edilecek bir takım vergi ve resimler de mevcuttur. Bunların hepsi gümrük idaresi tarafından hemen orada tahsil edilmektedir. Gümrükteki tahsil süreci yoğun bir iş takibini gerektirdi-ğinden bir çok mükellef gümrük müşavirleriyle anlaşmaktadır. Bu demektir ki ekstradan birde gümrük müşaviriyle anlaşmak gerekir. Yurtdışındaki tedarikçi sadece kargo şirketi gibi düşünülmelidir. Teda-rikçi yapılan anlaşma gereği ürünü söz konusu adrese göndermek ile mükelleftir. İthalat sırasında olu-şacak KDV'nin tedarikçi firma ile hiçbir ilgisi yoktur. Muhatap tamamen dropship faaliyetini yürüten gerçek veya tüzel kişidir.

Gelir vergisi kanuna göre Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilirler. Dropship ile internetten yurtdışına satış yapılması halinde e-ticaret kısmında bahsettiğimiz şekilde vergilendirme yapılacaktır. Yurt içindeki kazançlar için zaten yıllık gelir vergisi beyannamesi verilecektir.

Türkiye genelinde yapılan incelemelerde varılan sonuçlar mükelleflerin dropship yöntemi hakkın-da yeterli bilgi düzeyine sahip olmadıklarını göstermektedir. Mükellefler internet üzerinden yaptıkları satışların, vergiye tabi olmadığını düşünmektedir. Ticaretin fiziki bir iş yeri, depo, vs gibi alanlar ki-ralanarak, klasik alım-satım yöntemleriyle yapılması şartı ile vergi mükellefi olabileceklerini düşün-mektedirler. Düşmüş oldukları bu yanılgı neticesinde Türkiye genelinde bir çok mükellef incelemeye takılmakta, tarh edilen vergi ve cezaları için uzlaşmaya gitmektedirler.

Dropshipin ikinci varyasyona göre yapılması halinde fiil tanım olarak aracılık faaliyetine uysa da arada işçi-işveren ilişkisi olacak ve elde edilen gelir ücret olacaktır. Ücret Gelir Vergisi Kanunu 94. maddesi gereği tevkifat suretiyle vergilendirilecektir. Başkaca gelir olmaması durumunda tevkifat nihai vergilendirme olacaktır.

5- SONUÇ

Doğru bilgi ve zamanında alınan önlemler meydana gelmesi muhtemel vergi kaybını önleyecektir. Burada özellikle dikkat çekmek istediğimiz husus bireylerin bu yöntemle farkında olmadan vergi ka-çakçılığına sebebiyet verebilme ihtimallerinin gündeme gelmesidir. Kamuoyunda bu yöntemle ilgili bilgi kirliliği mevcuttur. Hatta umut tacirliği yapılmakta insanlar yanlış yönlendirilmektedir. İşin asıl mantığı farklı lanse edilmekte bir nevi aldatma ticareti yapılmaktadır. Hiçbir vergisel yükümlülüğünün olmadığı düşüncesiyle ileride birçok kişi yanlış yollara tevessül edebilir. Dropship gelir vergisi, ku-

rumlar vergisi, KDV, ÖTV boyutları olan bir ticaret yöntemidir. Bu açıdan düşünüldüğünde ise klasik ticaretten de hiçbir farkı yoktur.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Adam SMİTH, Ulusların Zenginliği, Yeni Alan Yayıncılık, Basım 2004.
- <http://www.maliye.gov.tr/KonusmaSunumlari/SunumMerkezi/index.html?ktp=ETiMU>.
- <http://www.bursaticaret.net>.
- <http://www.socialmediatr.com/blog/turkiyede-internetin-kisa-tarihi/>.
- ÇETİN GERGER Güneş, Elektronik Ticarete Tüketim Vergisi Olarak KDV'nin Etkinliği, Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt 3, No 1, 2011.
- Dr. TÜFEKÇİ Tolga, E-Ticaret İçin Yeniden Bir Değerleme, TÜBİTAK Bilgi Teknolojileri ve Elektronik Araştırma Enstitüsü.
- KUNDAKÇI Ebru, E-Ticarete İş Modelleri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:293.
- <http://www.goomass.com.tr>
- ŞENTÜRK Mehmet, Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından E-Ticaret, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı-293, Şubat 2013
- Türk Dil Kurumu Sözlüğü