

TÜRKİYE’DE SOSYAL MEDYANIN VERGİLENDİRİL(EME)MESİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: GOOGLE, FACEBOOK, TWITTER ÖRNEĞİ

Untaxed Social Media in Turkey and Solution Proposals: Case of Google, Facebook, Twitter

Fatih KAPLANHAN*

ÖZ

İnternet teknolojisindeki hızlı gelişimin getirdiği avantajların yanında dezavantajlar da mevcuttur. Kısa süre içerisinde internet teknolojisinde yaşanan hızlı gelişmeler; ticaret, kamu hizmeti, eğitim, eğlence, istihbarat ve savunma gibi farklı birçok alanın yapı taşlarını ve dinamiklerini değiştirmektedir. Hizmetlerin internet platformuna taşınması birçok kolaylık sağlamıştır. Ancak ilgili mevzuatların bu teknolojik gelişimin gerisinde kalması ve dünyada henüz kurumsallaşmış bir hukuk teamülü olmaması büyük sorunlara neden olmaktadır. Sınırları, kuralları ve hukuku olgunlaşmamış dijital dünyada söz konusu sorunlara; “Ülke Egemenliği” ve buna bağlı olarak “Vergileendirme Yetkisi” örnek verilebilir. Bu makalenin temel amaçlarından biri; Türkiye’nin internet platformundaki vergi kaybını hesaplamaya çalışarak, öneriler sunmaktır.

Anahtar Kelimeler: Sosyal medya, Vergileendirme, Türk Vergi Sistemi, Vergi kaybı.

ABSTRACT

Along with the advantages of rapid development in internet technology there are also disadvantages. Rapid developments in internet technology in a short period of time change the milestones and dynamics of a lot of different areas such as commerce, public service, education, entertainment, intelligence and defense. The removal of the services to Internet has provided many conveniences. However, lack of relevant legislation behind technological development and the lack of an institutionalized legal precedent in the world causes major problems. An example of these problems is “Tax-Raising Power” in accordance with “Country Sovereignty”, in

* Yrd.Doç.Dr., İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi Öğretim Üyesi

connection with sovereignty in a digital world which does not possess matured boundaries, rules or law. One of the main purposes of this article is to present suggestions upon estimated calculation of tax evasion in Turkey on the Internet platform.

Keywords: Social media, Taxation, Turkish Taxation System, Tax evasion

Giriş

Sosyal medya, en genel anlatımla yeni nesil web teknolojilerinin getirdiği kullanıcı kolaylığı ve iletişim hızıyla yakalanan eş zamanlı bilgi paylaşımının takip edildiği dijital platformdur. Sosyal Medya kullanımının, dünyadaki internet kullanımına paralel olarak arttığı artık bir vakıdır. Her yaş ve cinsiyetten bireylerin *sosyalleşmek* maksadıyla kullandıkları sosyal medya hesapları ekonomik anlamda bir gerçeklik haline gelmiştir. Reklamlar, *big data*¹ denilen kullanıcı bilgileri oluşturma, *e-ticaret* ve benzeri unsurlar Sosyal Medya özelinde internetin ekonomik manadaki etkinliğini gösteren öğelerdir. Bu çalışmanın temel amacı da bir nevi bu ekonomik etkinliklerin ülke özelinde ne kadar kayıt altına alınabildiğidir. Bu amaçla çalışmanın birinci bölümünde internet kullanım sürecindeki aktörlerin rolü ve sosyal medya tanımlanacaktır. Dünyada ve Türkiye’de internet kullanımının üzerinde durulacaktır. Çalışmanın ikinci bölümünde dünyada sosyal medyanın kayıt altına alınması özelde vergilendirilmesi konusunda ülkelerin genel yaklaşımları incelenecek ve mevcut uygulamalar anlatılmaya çalışılacaktır. Üçüncü bölümde, mevcut yasalar kapsamında Türkiye’de sosyal medyanın vergilendirmesi konusu incelenecektir. Sonuç bölümünde ise Türkiye özelinde sosyal medyanın yol açmış olduğu vergi kaybından bahsedilerek bu konuda çözüm önerileri sunulacaktır.

İnternet Piyasasının Aktörleri ve Sosyal Medya

İnternet hizmetinin kullanıcılara sunulması ve satılması, erişim sağlayıcı işletmeler tarafından yerine getirilmektedir. İnternet tabanlı çalışmalar için donanımsal alt yapı imkânını sağlayan kuruluşlar ise yer sağlayıcılardır. Gerek erişim sağlayıcılar gerekse yer sağlayıcılar genelde ticari işletmeler olup amaçları kar elde etmektir. İçerik sağlayıcılar ise her ne kadar sadece ticari amaçları olmasa da internet piyasasının en çok kâr eden aktörleridir. Bu bölümde internet piyasasının aktörleri ayrı başlıklar altında incelenecek ve sosyal medyanın Türkiye’deki boyutları ele alınacaktır.

1 Big data toplumsal medya paylaşımları, ağ günlükleri, bloglar, fotoğraf, video, log dosyaları vb. gibi değişik kaynaklardan toplanan tüm verinin, anlamlı ve işlenebilir biçime dönüştürülmüş biçimine denir.

İnternet Piyasasının Aktörleri (İnternet Servis Sağlayıcıları)

Geniş anlamda internet hizmeti sunan işletmeye internet servis sağlayıcısı denilebilir. Bu tanım çerçevesinde internet cafe işletmecisinden, Uluslararası Telekomünikasyon Birliği'ne kadar internet hizmeti veren her kuruluş İnternet Servis Sağlayıcı (İSS) olarak görülebilir. İSS'ler her ülkede, farklı yapılarda olmalarına rağmen, genel olarak İnternet erişimi (mere conduit - AB Direktif'i tanımı) sağlamaktadırlar. Fakat İSS'lerin erişim hizmeti dışında, sunucu kiralama, alan adı sağlama (domain name hosting), sunucu barındırma (hosting), uygulama servis sağlayıcılığı (application service provider), içerik (bilgi) sunma gibi hizmetleri de bulunmaktadır (Ed. Uzel, Türkiye Bilişim Şurası, 2002:168). Türkiye'de 22.02.2016 tarihi itibarı ile Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından yetkilendirilmiş 423 adet yetkilendirilmiş internet servis sağlayıcısı bulunmaktadır. (<http://yetkilendirme.btk.gov.tr/Yetkilendirme/>). "İnternet Servis Sağlayıcılığı" kavramı internet ile ilgili bütün hizmetleri kapsadığından internet piyasası aktörleri; erişim sağlayıcıları, yer sağlayıcıları ve içerik sağlayıcıları başlıkları altında ayrı ayrı incelenecektir.

Erişim Sağlayıcı

Kullanıcılarına internet ortamına erişim imkânı tanıyan gerçek ve tüzel kişiler internet erişim sağlayıcıları (İES) olarak değerlendirilmektedir (Sarı, 2011:47). İES, internete bağlanmak isteyen kişiler ile internet arasında köprü görevi görerek, kullanıcıların, genellikle belirli bir ücret ve sözleşme karşılığında internete ulaşmasını sağlamaktadır (Sinar, 2001:41). Yerine getirilen faaliyet teknik yönden farklılık göstermesine rağmen, çoğu zaman İES, İSS'leri kavramının içerisinde mütalaa edilmektedir (Kiremitçi, 2012:11).

Erişim sağlama hizmetinin önemli kısmını, haberleşme ve veri akış kanallarını kontrol altında tutmaları nedeniyle sabit telekomünikasyon işletmeleri oluşturmaktadır. İletişimin gelişmesiyle birlikte günümüzde cep telefonu şirketleri de çok sayıda aboneye internete erişim imkânı sağlamaktadır. Telekomünikasyon işletmeleri mevcut telefon hatları içerisinde ayırdıkları hatları, şirketler veya kamu kurum ve kuruluşlarına internet bağlantı hizmeti sunmak üzere kiralamakta veya devretmektedirler. Birçok ülkede telekomünikasyon alt yapısını kurma ve bunu işletme hakkı ya kamu kurumları tarafından doğrudan yerine getirilmekte ya da idare ile yapılan sözleşme gereğince özel sektör kuruluşlarına verilmektedir (Kiremitçi, 2012:11-12).

İnternet erişim hizmeti sağlayan işletmeciler, uluslararası erişim hizmeti veren operatörler ile kiralık bağlantılar sağlayarak kullanıcılarının yurtdı-

şı içeriğe erişimini sağlamaktadır. Ülkemizde erişim sağlama hizmeti sunan şirketlerin bazılarında Türk Telekom A.Ş., Turkcell, Vodafone, Avea, TTNET, Doğan Telekom örnek olarak verilebilir. Ülkemiz yurtdışı irtibat noktaları ise Almanya, Hollanda, İngiltere'dir. Bunların dışında, İran, Suriye, Gürcistan, Azerbaycan, Mısır, Irak gibi ülkelere Türkiye'de hizmet veren internet altyapısına sahip bazı operatörler alt yapıları üzerinden internet erişim hizmeti vermektedir (Sarı, 2011:49).

26530 sayılı Resmi Gazete'de, 23.05.2007 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunu'nun 2. maddesinde erişim sağlayıcı: Kullanıcılarına internet ortamına erişim olanağı sağlayan her türlü gerçek veya tüzel kişileri olarak tanımlanmıştır. Tanım bu şekilde olsa da aynı kanunun 6/A-10 bendi gereği Erişim Sağlayıcıları Birliğine üye olmayan internet servis sağlayıcıları bu sektörde faaliyette bulunamamaktadır. Türkiye'de 2016 Şubat itibarı ile 66 aboneli olan aktif erişim sağlayıcı mevcuttur.

İçerik Sağlayıcı

İnternet içeriği, İnternet ortamında kullanıcılara erişim imkânı sağlanmış her türlü bilgi, belge, resim, video, veri tabanı ve materyali ifade etmektedir. İnternet İçerik Sağlayıcı (İİS) ise, içeriği bizzat üreten ve düzenleyen kişi ya da kuruluştur (Kiremitçi, 2012:12). Genellikle içerik sağlayıcı kişi veya kuruluşlar, belli bir bilgiyi internet ortamına aktarmaktadır; örneğin bir web sayfasının sahibi içerik sağlayıcıdır. Aynı zamanda "downloading" yolu ile elde edilecek nitelikteki bilgileri (dosyaları) hazırlayıp sunanlar da içerik sağlayıcı durumundadırlar. 5651 sayılı kanunun 2. maddesinde içerik sağlayıcı: İnternet ortamı üzerinden kullanıcılara sunulan her türlü bilgi veya veriyi üreten, değiştiren ve sağlayan gerçek veya tüzel kişileri olarak tanımlanmıştır.

İnternet teknolojisinde yeni bir çağ açan Web 2.0 uygulaması internette sosyal medya platformlarının çok hızlı gelişimine sebep olmuştur. www'nin yani dünya çapında ağın, eskiden olduğu gibi yalnızca kişiler tarafından yaratılan, oluşturulan ve yayımlanan verilerin olduğu bir platform olmaktan çıkıp, sürekli olarak kullanıcıların katılımıyla birlikte ortak çalışmaya dayalı olarak değiştirilen, oluşturulan, gelişen verilerin olduğu bir alana dönüşmesi olmuştur. Bu bağlamda Web 2.0 ile internet kullanıcıları okuyucu rolünden içerik sağlayıcıya dönüşmüştür. (Eraslan, 2015:9)

Özellikle web 2.0 ile internet kullanıcılarının içerik sağlayıcıya dönüşmesi ve dünyadaki internet kullanıcı sayısındaki hızlı artış, içerik sağlayıcının

tespitinin zorluğu gibi sebeplerle internet hukukunda içerik sağlayıcılara yönelik efektif düzenlenmeler yapılamamaktadır.

Yer Sağlayıcı

Bir internet sitesinin internet üzerinden erişilebilir kılınması isteniyorsa, hazırlanmış olan internet sayfalarının, resim, video gibi ilgili tüm materyallerin internet kullanıcılarına ulaştırılabilmesi için yirmi dört saat açık bir bilgisayarda tutulması gerekmektedir. Bu tür internet sitelerini ve ona ait tüm dokümanları saklayan ve internette yayınlanmasını sağlayan donanımsal ve yazılımsal olarak özel olarak üretilmiş bilgisayarlara “sunucu” denilmektedir (BilişimAkademiNET, 2006).

İnternet sayfalarının, resim ve video gibi ilgili tüm materyallerin sunucu üzerinde barındırılması işleminin genel ismi “yer sağlama” olarak adlandırılmaktadır (Sarı, 2011:33). Diğer bir ifadeyle yer sağlama, “İnternet sitelerine ait dosyaları saklayan ve kullanıcıların erişimine sunan bilgisayarlar (web sunucusu-web server) aracılığıyla bu verileri saklama ve yayınlama işlemidir” (Hostbul.net, 2012). Yer sağlayıcı ise, bu işlemi yapan yani, internet ortamında bulunan içeriği sunucularında barındıran ve yayınlayan kişi veya kuruluştur. Dünyada bu işleme ve bu işlemi yapanlara “hosting” denilmektedir (BilişimAkademiNET, 2006).

Her kullanıcı, internet’e bağlı bulunan bilgisayarındaki bir bilgi veya dosyayı başkalarının ulaşabileceği şekilde yayınlama imkânına sahiptir. Fakat geniş kitlelere hitap edecek bir “web sayfası” yayınlamak için yeterli düzeyde bağlantı hızına sahip olmak gerekmektedir. Bu nedenle, İnternet sayfalarına yüksek hızda ve çok sayıda kullanıcının aynı anda bağlanmasına imkan sağlayacak, yer sağlama hizmeti veren daha donanımlı şirketler ücret karşılığında bu işi yapmaktadır (Hostbul.net, 2012).

5651 sayılı kanununun 2. maddesinde Yer sağlayıcı: (İnternet ortamında) hizmet ve içerikleri barındıran sistemleri sağlayan veya işleten gerçek veya tüzel kişileri olarak tanımlanmıştır.

Yer sağlayıcının ülke dışına taşınması veya yer sağlayıcılarından alınan hizmetin bir ülke sınırından başka bir ülkeye aktarılması online, kolay olması gibi sebeplerle internet hukukunda içerik sağlayıcılara yönelik de efektif düzenlenmeler yapılamamaktadır.

Dünyada ve Türkiye’de İnternet ve Sosyal Medya

Türkiye’de 2000 yılında yaklaşık 2 milyon İnternet kullanıcısı varken, bu sayı 2015 üçüncü çeyreğinde 46,7 milyonu geçmiştir. Böylece Türkiye’de

internet kullanım oranı % 59,6'yı bulmuştur. Bu oran ile Türkiye Dünya'da en çok internet kullanım oranına sahip 9. ülkedir. Aynı dönemde ilk 20 ülke ortalaması %49,2 ve dünya ortalaması ise %45'dir (InternetWorldStats, 2015).

Türkiye internet kullanıcı sayısı bakımından Rusya (103,1 milyon), Almanya (71,2 milyon), İngiltere (59,3 milyon) ve Fransa (55,4 milyon)'nın ardından 46,3 milyon ile Avrupa'daki ülkeler arasında 5. sırada yer almaktadır. Türkiye'nin İnternet kullanıcı sayısı Avrupa'daki toplam İnternet kullanıcılarının %7,95'ini oluşturmaktadır. Türkiye'de internet kullanıcı sayısının dünyadaki internet kullanıcı sayısına oranı 2000 yılında %0,55 iken 2015 yılında % 1,42 olmuştur (InternetWorldStats, Internet Usage in Europe, 2015).

**Tablo.1. En Yüksek İnternet Kullanıcı Sayısına Sahip 20 Ülkenin Listesi
30 Haziran**

Ülke Adı	Nüfus (2015 Tahmini)	İnternet Kullanıcısı (2000)	İnternet Kullanıcısı (2015)	Kullanım Oranı	% Büyüme 2000-2015
Kore	49.115.196	19.040.000	45.314.248	92,3%	138,0%
Birleşik Krallık	64.767.115	15.400.000	59.333.154	91,6%	285,3%
Japonya	126.919.659	47.080.000	114.963.827	90,6%	144,2%
Almanya	81.174.000	24.000.000	71.727.551	88,4%	198,9%
ABD	321.362.789	95.354.000	280.742.532	87,4%	194,4%
Fransa	66.132.169	8.500.000	55.429.382	83,8%	552,1%
Rusya	146.267.288	3.100.000	103.147.691	70,5%	3227,3%
İtalya	60.795.612	13.200.000	37.668.961	62,0%	185,4%
Türkiye	77.695.904	2.000.000	46.282.850	59,6%	2214,1%
Brezilya	204.259.812	5.000.000	117.653.652	57,6%	2253,1%
İran	81.824.270	250	46.800.000	57,2%	18620,0%
Mısır	88.487.396	450	48.300.000	54,6%	10633,3%
Nijerya	181.562.056	200	92.699.924	51,1%	46250,0%
ÇİN	1.361.512.535	22.500.000	674.000.000	49,5%	2895,6%
İlk 20 Ülke	4.914.224.361	268.086.400	2.417.603.537	49,2%	801,8%
Meksika	121.736.809	2.712.400	59.200.000	48,6%	2082,6%
Vietnam	94.348.835	200	45.579.922	48,3%	22690,0%

Toplam Dünya	7.260.621.118	360.985.492	3.270.490.584	45,0%	806,0%
Filipinler	109.615.913	2.000.000	47.134.843	43,0%	2256,7%
Dünya Ortalaması	2.346.396.757	92.899.092	852.887.047	36,3%	818,1%
Endonezya	255.993.674	2.000.000	73.000.000	28,5%	3550,0%
Hindistan	1.251.695.584	5.000.000	354.000.000	28,3%	6980,0%
Bangladeş	168.957.745	100	44.625.000	26,4%	44525,0%

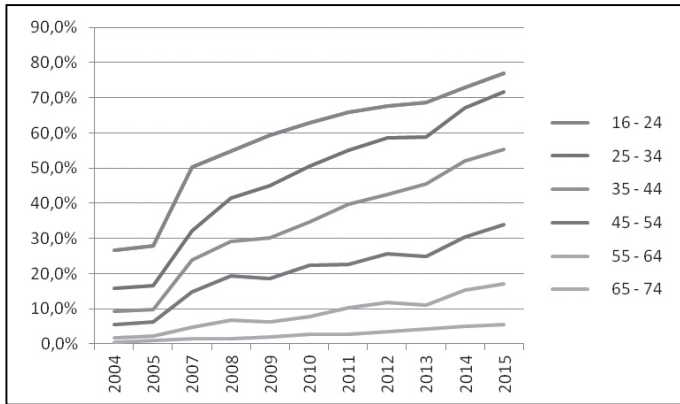
Kaynak: *Internet WorldStats, Top 20 Countries with the Highest Number of Internet Users, 2015*

İnternet Kullanım Oranı

Türkiye’de bağlantı çeşidine göre internet abone sayısı ile çeyrek ve yıllık bazda artış oranlarına yer verilmektedir. 2015 yılı üçüncü çeyreği itibarıyla Türkiye’deki toplam internet abone sayısı 46,7 milyonu geçmiştir. 2015 yılının üçüncü çeyreğinde çevirmeli internet dâhil toplam internet aboneliğinde bir önceki üç aylık döneme göre %5,4 artış gerçekleşmiş olup, özellikle mobil ve fiber internet abonelerinin artmasıyla birlikte internet abone sayısındaki genel artış eğilimi devam etmiştir. Toplam internet abone sayısının yıllık artış oranı ise %17,4 olarak gerçekleşmiştir (Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, 2015).

2005 yılında ülke genelinde İnternet kullanım oranı %17,6 iken 2015 itibarıyla oran %55,9’a ulaşmıştır. Tablo 1.1’de 2005-2015 yılları arasında İnternet kullanımının artış ivmesi görülmektedir. Her geçen yıl artış gösteren kullanıcı sayısı 11 yıl içinde üç katını aşmıştır (Türkiye İstatistik Kurumu, 2015).

Şekil 1. Türkiye’de Yaş Gruplarına Göre İnternet Kullanım Oranları



Kaynak: TÜİK, Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması, 2015

Grafikten de anlaşılacağı üzere açık bir şekilde Türkiye’deki İnternet kullanıcılarının daha çok gençlerden oluştuğu anlaşılmaktadır.

TÜİK’in 2015 yılı Nisan ayı verilerine göre Türkiye genelinde hanelerin %67,8’i evden İnternete erişim imkanına sahiptir (TÜİK, Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanımı Araştırması, 2015). Aynı araştırmada; bireylerin %94,2’sinin İnterneti düzenli olarak, hemen hemen her gün veya haftada en az bir defa kullandığı ve bireylerin İnternet kullanımını eğitim seviyesine paralel olarak arttığı tespit edilmiştir.

İlginç olan, internet kullanım sıklığına bakıldığında skalanın “ya hep ya hiç” arasında gidip gelmekte olmasıdır. Yani internet kullanmaya başlayan kişi her gün İnternet’e giren kişiye dönüşmektedir. İnternet’i “nadiren” kullananlar hiçe yakındır. Bununla birlikte kullanım sıklığına eşlik eden bir faydalı kullanımdan bahsetmek mümkün gözükmemektedir. Düzenli internet kullanıcılarının büyük bir oranı interneti film veya müzik videosu izlemekte ve sosyal ağları takip etmektedir.

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) verileri; mobil cepten İnternet aboneliğinin genel abonelik artışının çok daha üzerinde olduğunu göstermektedir.

İnternet Kullanım Amacı

TÜİK’in yaptığı “Hane halkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması, 2015”e göre Türkiye’de internet kullanım amaçları dikkate alındığında 2015 Nisan ayında internet kullanan bireylerin (TÜİK, Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanımı Araştırması, 2015);

%80,9: Sosyal medya üzerinde profil oluşturma, mesaj gönderme, fotoğraf vb. içerik paylaşımı,

%70,2: Online haber, gazete ya da dergi okuma,

%66,3: Sağlıkla ilgili bilgi arama,

%62,1: Kendi oluşturduğu metin, fotoğraf, video, vb. içerikleri paylaşmak,

%59,4: Mal ve hizmetler hakkında bilgi arama takip etti

Google’nin yayınladığı arama trendlerine (Google, 2015) göre ise, Türkiye’den 2004 yılından 31.10.2015 tarihine kadar en çok aranan terimler ve arama hacmi endeksleri şu şekildedir:

- | | |
|-------------|-------|
| 1. Facebook | : 100 |
| 2. Youtube | : 30 |

3. Face	: 15
4. İndir	: 15
5. Mynet	: 15
6. Sahibinden	: 10
7. Google	: 10
8. Oyun	: 10
9. Milliyet	: 10
10. Hotmail	: 10

Bu araştırma ve raporlarda yer alan verilerden yola çıkarak, Türkiye’deki İnternet kullanımının sayısal, oransal ve kullanım miktarı ve süresi bakımından hızla arttığı söylenilebilir. Ülke nüfusunun genç olması ve gençlerin de teknolojiye daha yatkın olmalarının da etkisiyle İnternet kullanıcılarının çoğunun genç olduğu ve trendin bu yönde devam edeceği görülmektedir. İnternet kullanımının yüksekliğinde erkek ve eğitilmiş olma karakteri ön plana çıkmaktadır. Ülkemizde kullanıcılar daha çok evlerinden veya cep telefonları ile İnternete bağlanmayı tercih etmektedirler.

Diğer yandan Türkiye’de internetin Facebook, Google ve Hotmail gibi platformların egemenliği altında olduğu görülmektedir (Begger, 2011). Türkiye’deki internet kullanıcıları interneti bu platformların sundukları imkânlardan yararlanarak daha çok eğlenme, vakit geçirme, haber okuma ve iletişim kurma amacıyla kullanmaktadır. Bu nedenle, İnternette en çok yapılan aktiviteler sörf yapma, sanal sohbetler, sosyal ağ faaliyetleri, video seyretme, oyun, müzik, film, görüntü, yazılım indirme, oyun oynama, çevrimiçi haber, gazete veya dergi okuma, spor ve sağlık sitelerini gezme, blogları ziyaret, e-posta gönderme/alma ve görüntülü/sesli görüşme yapmak olarak belirmektedir.

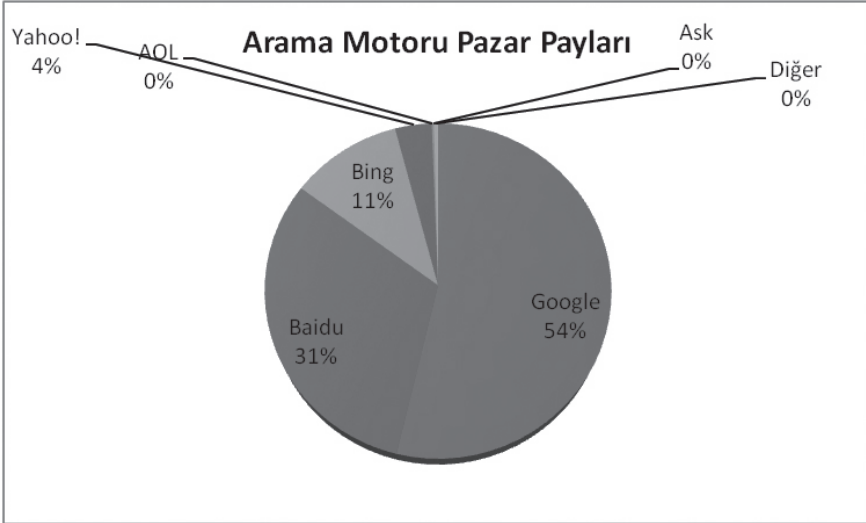
Google arama motorunun dünyada ve Türkiye’de kullanım oranı ve Pazar payları aşağıdaki gibidir;

Tablo.2. Google Kullanımda Türkiye Payı

2014 Google Tıklanma adeti (Dünya)	2.095.100.000.000
2014 Google Tıklanma adeti (TR)	65.221.398.759
TR/Dünya (Google)	3,11%

Google’ın dünyadaki Pazar payı 2014 sonu itibarı ile %53,74’tür. Arama motorlarının Pazar payı dağılımı ise şu şekildedir;

Şekil 2. Arama Motorları ve Pazar Payları



Kaynak: Moran& Hunt,2015

Türkiye, nüfusu dünya nüfusunun %1,07'sini oluşturmasına karşılık Google kullanım oranında Türkiye %3,11'dir. Arama motoru olarak google'ın kullanım oranı 2014 yılı itibarı ile bazı ülkelerde şöyledir;

Türkiye	: % 96,04
Fransa	: % 91
ABD	: % 67,3
İngiltere	: % 67,3
Rusya	: % 34,7
Kore	: % 2,5
Çin	: % 1,55

Facebook ve Twitter gibi platformların dünyada ve Türkiye'de kullanım oranı ve Pazar payları aşağıdaki gibidir;

Tablo 3. Facebook kullanımında Türkiye Payı

30.09.2015 Facebook Üye Sayısı (Dünya)	1.481.914.040
30.09.2015 Facebook Üye Sayısı (TR)	42.000.000
TR/Dünya (Facebook)	2,83%

Tablo 4. Twitter kullanımında Türkiye Payı

2014 Twitter Kullanıcı Sayısı (Dünya)	232.000.000
2014 Twitter Kullanıcı Sayısı (TR)	11.500.000
TR/Dünya (Twitter)	4,96%

Ayrıca, çok olmamakla birlikte, eğitim amaçlı olarak, araştırma ve inceleme yapmak için, e-ticaret, sanal alışveriş, İnternet bankacılığı, e-devlet hizmetlerinden yararlanma, mal ve hizmetler hakkında bilgi alma gibi maksatlarla İnternetin kullanıldığı görülmektedir (Kılıç, 2013:401-403).

Verilen istatistik ve tablolardan da anlaşılacağı üzere google, twitter ve facebook platformlar Türkiye’de Dünya ortalamasının üzerinde kullanılmaktadır.

İnternet Platformu/ Sosyal Medya/ Sosyal Medya ile Vergilendirme Yaklaşımları ve Vergilendirilmesi

Dünyada devletler egemenlik ilkesi gereği vergilendirme prensiplerine göre kendi ülkesinde kazanç elde eden mükellefleri vergilendirme yoluna gitmektedirler. Bunun sonucu olarak dünyada yaygınlaşan e-ticaret ve sosyal medyayı vergilendirebilmek için farklı arayışlara girip yeni düzenlemeler veya uzlaşmalar yapılmaktadır. Son zamanlarda Dünya’da ve Türkiye’de gündemde olan merkezi yurtdışında bulunan ve ülke sınırları içinde gelir elde eden yabancı kuruluşların vergilendirilmeye çalışılması, vergilendirilmesi, vergilendirebilmenin önündeki engeller ve çözüm önerileri ayrı başlıklar halinde incelenecektir.

Dünyada Sosyal Medyayı Vergilendirme Çalışmaları ve Yaklaşımları

OECD’nin e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda genel yaklaşımı, konvansiyonel ticarete uygulanan vergi kurallarının, e-ticarete de uygulanmasıdır. E-ticaret dolayısıyla ayrımcı vergilendirme uygulanmamalı ve vergi matrahları; devletlerarasında adil olarak paylaşılmalıdır. Ancak geleneksel kurallar, e-ticaret uygulamalarında Devletlerin egemenlik yetkilerini kullanmalarında yetersiz kalmaktadır (Öz, 2015). G20 devletleri tarafından; OECD, vergi kaybına yol açarak karını artıran şirketlerin bu eylemlerinin önüne geçilmesi amacıyla bir plan hazırlanmasıyla görevlendirilmiş (Khadem, 2015) ancak her hangi bir netice henüz alınamamıştır.

Türk Hukukunda vergilendirme yetkisi, diğer ülkelerde olduğu gibi ve egemenliğin içerdiği bütün yetkiler gibi temelini Anayasa’dan almaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür (Çağan, 1982:3). Vergilendirme yetkisi devlete, her şeyden önce yerine getirmek zorunda olduğu kamu hizmetlerine karşılık bulma imkânını verir. Ayrıca vergilendirme yetkisi ekonomik ve sosyal düzenleme amaçları ile de kullanılabilir (Erkin, 2012:246).

Vergi, Devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu harcamalarını karşılamak üzere karşılıksız olarak aldığı para olduğu için devleti vergi kabına uğratmak dolaylı olarak egemenlik ihlali anlamına gelmektedir. Vergi kaybı ve vergi kaybını önlemeye yönelik ülkelerin kendi iktisadi perspektifleri doğrultusunda aldığı çeşitli önlemler vardır. Örneğin Çin Halk Cumhuriyeti'nin internet yönetişimi ile ilgili devlet politikası; (1) Hiç bir ülke diğer bir ülkeye, menfaatlerine zarar verecek şekilde müdahale etmemesi gerektiği, (2) Her ülke eşit haklara sahip olması gerektiği ve (3) İnternet yönetişimi, ülkelerin ulusal ve uluslararası internet yönetişimi hakkına saygı göstermesi gerektiği gibi internet kullanımı hakkında üç ana başlıkta özetleyeceğimiz bir görüşe sahiptir (Lin, 2015). Bu konuda Çin'in devlet politikası olarak İnternet kullanımını egemenlik düzleminde değerlendirdiğini söylemek mümkündür. Özgürlükler ve ülke egemenliği arasında tereddüt etmeden ülke egemenliğini seçen Çin'in yurtdışı merkezli internet platformlarının özellikle ticari boyutlarını ülke içerisinde kısıtladığı bilinmektedir. Bu şekilde merkezi Çin'de olan internet platformlarının gelişerek global birer marka olmalarını da sağlamışlardır. Çin'in internet platformunda yeni bir sorun olan egemenlik olgusunu tartışmaya açması önem arz etmektedir.

Doğu'da bunlar olurken sermayesi yurtdışı kaynaklı şirketler ile ilgili olarak Batı'daki ekonomik yaptırım ve uygulamalar da bundan farklı değildir. Örneğin, 2010 yılında ABD Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulan FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act - Yabancı Hesaplar Vergi Mevzuatına Uyum Yasası) düzenlemeleri ile birlikte, ABD dışındaki finansal kuruluşlar (yabancı finansal kuruluş) müşterileri arasındaki ABD vergi mükelleflerinin varlıklarını bildirmekle yükümlü tutulmuşlardır. ABD dışındaki finans kuruluşlarına yaptırım öngörülen bu düzenlemelerin temel amacı, ABD vergi mükelleflerinin gelirlerinin tamamının kavranarak kayıt altına alınması şeklinde özetlenebilir. Yabancı finansal kuruluşlar, ABD Gelir İdaresi (IRS, Internal Revenue Service) tarafından belirlenen eşik değerlere göre müşterileri arasındaki ABD vergi mükelleflerine ait varlıkları raporlayacaktır. Buna göre, toplam varlığı 50.000 \$ üzerinde olan gerçek müşteriler ile toplam varlığı 250.000 \$ üzerinde olan tüzel kişi müşterilerin raporlanması zorunludur.

Müşterileri arasındaki ABD vergi mükelleflerini tespit etmeye yönelik çalışmalar yapmayan ve bu müşterileri raporlamayan yabancı finansal kuruluşların durumu hükümetler arası bir anlaşmanın imzalanıp imzalanmamış olmasına göre farklılık arz edebilecektir. İki ayrı modelle ABD ile anlaşma yapılabilir.

a. Model 1’de ABD ile Diğer Hükümetlerin anlaşması söz konusudur. Hükümetler arası Model 1 anlaşmanın imzalanmış olması halinde finansal kurumlar faaliyet gösterdikleri devlete karşı sorumlu olacak ve yükümlülüklerini yerine getirmez ise öncelikle yerel yasal yaptırımlarla karşılaşacaklardır.

b. Model 2’de ise ABD ile ABD dışında faaliyet gösteren finansal kuruluşun anlaşması söz konusudur. Hükümetler arası bir anlaşmanın imzalanmamış olması (ya da Model 2’yi onaylayan bir anlaşmanın imzalanması) durumunda ise finansal kuruluşun, IRS’e karşı raporlama ve stopaj yükümlülüğünü IRS ile anlaşma imzalayarak yerine getirmesi beklenecektir. Finansal kuruluş bu yükümlülüklerini yerine getirmez ise stopaj uygulaması gündeme gelebilecek ve bazı ticari yaptırımlarla karşılaşabilecektir (Tüfekçi & Fidan, 2015).

Stopaj, IRS tarafından yetkilendirilmiş kuruluşlarca yabancı finansal kuruluşların ABD kaynaklı gelirleri üzerinden % 30 oranında uygulanacaktır. FATCA uygulamasının usul ve esaslarında özetle ABD’nin; ABD vatandaşı veya mükellefi olmayan ABD sınırları dışındaki finansal kuruluşlara ve hatta hükümlere dahi yaptırım yaparak kendi vatandaş ve mükelleflerinin (sosyal medya firması olsun veya olmasın) yurtdışındaki kazançlarını vergilendirmeyi amaçladığı söylenebilir.

Sosyal Medyanın vergilendirilmesi konusunda çalışmalar yürüten bir diğer Batı ülkesi olan İngiltere’de bu husus ile ilgili olarak ülkede faaliyet gösteren sosyal medya kuruluşlarının da tıpkı diğer şirketleri gibi kurumlar vergisini ödemekle yükümlü olduğu yönünde kararlar alınmıştır. Ayrıca İngiltere’de Twitter dahil olmak üzere kayıtlı herhangi bir şirketin toplam kârı üzerinden belirlenen kurumlar vergisini ödemekle yükümlü olduğu hükmüne varılmıştır. Buna ek olarak Google, Twitter ve Facebook gibi internet şirketlerinin asıl kârlarını İngiltere içerisinde elde etmelerine karşın, çifte vergilendirmeye maruz bırakılmayacaklarını ve bu şirketlerin ABD merkezli olması nedeniyle vergilerini öncelikli olarak ABD’ye ödemeleri gerektiğini fakat çeşitli düzenlemelerle ve anlaşmalarla verginin bir kısmının da İngiltere’ye ödenmesini yönünde adımlar atılmaktadır. Bu konuyla ilgili ilginç bir ayrıntı olarak Google’un İngiltere’deki üst düzey yetkilisi Matt Brittin parlamentonun Kamu Hesapları Komisyonunda, İrlanda’yı yüzde 12,5 düzeyindeki avantajlı kurumlar vergisi dolayısıyla seçtiklerini ifade ederek yasadışı bir iş yapmadıklarını vurguladığında Komisyonun başkanı Margaret Hodge ise şirket yetkililerine “*biz sizi yasalara değil, ah-laka aykırı davranmakla suçluyoruz*” diyerek aslında bu konuda hukuksal bir yaptırımdan ziyade olması gereken ideal bir hukuki yaptırımın gerekli-

liğini vurgulamıştır. Çin gibi İngiltere'nin de bu olaya yaklaşımı ekonomiden önce egemenlik ve ahlâki bazda olup bu noktadan itibaren ekonomik düzlemde sorunlarını ifade etmektedirler. (BBC, 2016)

Batının yani liberal sistemin bir diğer temsilcisi Avustralya'da ise az oranda vergiye tabi olan yahut hiç vergiye tabi olmayan çok uluslu şirketlerin elde ettiği kârın ve ödedikleri verginin dengesiz dağılımının önüne geçme çabası olarak, federal bütçeyi kullanıp vergilendirme kurallarını sıkılaştırılmasına ve bu bağlamda, ödenmeyen vergilerin iki misli ceza; faizi ile birlikte talep edilecek düzenlemeler yapılmasına yönelik adımlar atılmaktadır. Avustralya'nın bu konuda ki tutumunun; cezaları yüksek tutmak ve bu şekilde şimdiye kadar ödenmemiş olan vergilerin de ödenmesi sağlamak olduğu anlaşılmaktadır. Bu konuda atacağı adımlar konusunda her ne kadar Avustralya bu yaptırımlara tabi tutulacak şirketleri belirtmemiş olsa da 2013 yılında, Avustralya'da Apple'ın 6 milyar dolar karşılığında yalnızca 56 milyon dolar Google'ın ise 268 milyon dolar gelire karşılık yalnızca 4.1 milyon dolar vergi ödediğinden örnek vererek bunun gibi 30 çok uluslu şirket şimdiye kadar yapmacık veya yapay vergi düzenlemeleri ile ödemesi gereken vergiden çok azını ödediği yönünde bir görüş hâkimdir. Yani internetin vergilendirilmesi konusunda adımlar atacak olan Avustralya'da görüldüğü üzere çok uluslu şirketlerin elde ettiği kâr ile ödedikleri vergiler arasındaki uçurumun üzerinde durmaktadır (Heber, 2015).

Avrupa'da ise İtalya örneğinde Google yetkilileri ile İtalya devleti arasında yapılan uzun görüşmeler neticesinde; Google ile İtalya Maliye Bakanlığı ve Milano Savcılığı arasında uzlaşma sağlanmıştır. Bu anlaşma uyarınca Google şirketine 2008-2013 yılları arasında İtalya'dan kazandığı reklam gelirleri için 320 milyon avro vergi tahakkuk ettirilmiştir (Fonte & Jones, 2015). Her ne kadar İtalya mevzuatına göre Google İtalya'da vergi mükellefi olmasa da İtalya'da kazanılan reklam gelirlerinden vergi ödenmesi konusunda çalışılmış ve uzlaşmıştır. Mevzuatın yeterli olmadığı halde uzlaşma sağlanmış olması önem arz etmektedir.

Türkiye'de Sosyal Medyanın Vergilendirilmesi Aldatmacası ve Vergilendirilememesi

Vergi Usul Kanunu madde 341'e göre vergi (kayıbı) ziyayı; mükellefin veya sorumlunun, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Son yıllarda merkezi yurt dışındaki firmalardan ve özellikle de sosyal medya kuruluşlarından reklam hizmeti alan şirketlerin sayısında göze çaracak derecede artış meydana gelmiştir (İyigün, 2010). Alınan reklam hizmeti karşılığı

sosyal medya kuruluşlarına ödenen para miktarındaki artış bu sosyal medya kuruluşlarının vergi ziyana sebep olup olmadığı veya ne ölçüde vergi ziyana sebep olduğu sorularını doğurmaktadır. Merkezi yurt dışındaki sosyal medya kuruluşlarından (dolaylı olarak stopaj yolu ile veya doğrudan) vergi alınıp alınmadığı konusunu ayrı ayrı Kurumlar vergisi ve KDV açısından incelemek gerekecektir.

Uluslararası Anlaşmalar (Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları- ÇVÖA) Yönünden

Uluslararası anlaşmalar; dış ilişkilerin hukuki çerçevesini belirler. Anayasanın 90. maddesinin son fıkrasına göre; uluslararası anlaşmalar TBMM’de onaylanarak yürürlüğe girer ve usulünce onaylanmış ve yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalar için anayasaya aykırılık iddiası ile dava açılmaz. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ise vergilemede ülkelerin vergilendirme yetkileri ve kurallarının çerçevesini belirler uluslararası hukuk kuralının bağlayıcılığı, bu kurallara uyulması zorunluluğunu doğurmaktadır. Milletlerarası anlaşmalar yasa üstü hükmünde değerlendirilmektedir. Dolayısıyla milletlerarası anlaşmalar ile ulusal vergi kanunlarının aynı konuda farklı hükümler içermesi durumunda ortaya yetki çakışması çıkar. Böylesine bir uyumsuzluk durumunda milletlerarası anlaşmalar esas alınmaktadır (Yaltı, 2006).

Devletlerin egemenliklerine dayalı vergilendirme yetkilerini kullanırken iki devlete ait vergilendirme yetkisinin aynı vergi yükümlüsü ve aynı vergi konusu üzerinde çakışması uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeyi doğurur. Bunun önlenmesi ve ortadan kaldırılması için en etkin yol **vergi** anlaşmalarıdır. Uluslararası vergi hukukunun kaynaklarından biri olan bu anlaşmalar devletlerin çakışan vergilendirme yetkilerini çakıştıkları nokta itibarıyla ayırmaya çalışır. Belirli gelir unsurlarının devletlerden herhangi birinin veya her ikisinin vergilendirme yetkisine bağlanmasını esas alır (Soner, 2015).

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları birbirlerine benzediği için sosyal medya kuruluşlarının vergi avantajından dolayı tercih ettiği İrlanda ile Türkiye arasında 24.10.2008 tarihinde imzalanan ve 08.06.2010 tarihinde 5985 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının ve Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun”un konu ile ilgili maddeleri incelenecektir.

İrlanda ile yapılan bu anlaşmanın 5. maddesinin 1. ve 2. bendinde;

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından “işyeri” terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.
2. “İşyeri” terimi özellikle şunları kapsamına alır: (a) yönetim yeri;
(b) şube;
(c) büro;
(d) fabrika;
(e) atölye ve
(f) maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer.

İşyerinin tanımı ve kapsamı yapılarak “Ticari Kazançlar” isimli 7. maddenin 1. Bendinde “Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir...”denilerek. Merkezi yurtdışında olan şirketlerin Türkiye’de vergi ödemesini Türkiye’de işyerinin olması ve bu işyeri vasıtası ile ticari faaliyette bulunması şartına bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Sosyal Medyanın Vergilendirilmesi

Uluslararası vergilendirmede devletlerin mali egemenliklerini kullanmalarıyla ilgili iki temel ilke bulunmaktadır (Öz, 2015): Mülklik ve şahsılık ilkesi. Kanunların mülklik ilkesine göre; kanunlar ülke içinde bulunan yerli ya da yabancı herkese uygulanmalıdır. Şahsılık ilkesine göre ise; bir ülkenin vatandaşı nerede olursa olsun ülke yasaları ile bağlıdır.

Türkiye’de; mülklik ilkesi gereği olarak Kurumlar Vergisi Kanununa (KVK) göre kanuni veya iş merkezi Türkiye olan kurumlar, gerek Türkiye içerisinde gerekse de Türkiye dışında elde ettikleri kazançları üzerinden “*tam mükellef*” olarak vergilendirilirler. Bunun için, Türkiye’de kanuni veya iş merkezlerinden birine sahip olunması yeterlidir. Buna karşılık şahsılık ilkesi gereği; kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar ise sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden “*dar mükellef*” olarak vergilendirilirler. Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine uygun olarak Türkiye’de “*iş yeri*” olan veya “*daimî temsilci*” bulduran yabancı kurumlar tarafından, bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançların vergisi, sadece bu kazançlarla sınırlı olmak üzere Türkiye’de vergilendirilir.

Merkezi yurtiçinde olan sosyal medya kuruluşlarının genellikle ve uygulamada sermaye şirketi olması ve kazançlarını yurtiçinde elde ettiklerin-

den bu şirketlerin kazançlarının kurumlar vergisine tabi olacağı açıktır. Ancak merkezi yurtdışında olup yurtiçinde ticari kazanç elde eden sosyal medya kuruluşlarının kazançlarının nasıl vergilendirileceği konusunun irdelenmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda konuya ilişkin ilgili maddelere bakıldığında, Kanunu'nun 6. maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin (Dar mükelleflerin) sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri; aynı Kanunun 7. maddesinde ise; ticari kazançlarda kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması halinde, kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı belirtilmiştir.

Dar mükellef kurumların ticari kazançlarında, kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması gerekmektedir. Kanunun 8. maddesi, işyerinin tayininde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin dikkate alınacağını belirtmiştir. Konuya ilişkin Vergi Usul Kanununun 156'ncı maddesi ise işyerini; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlamıştır. Daimi temsilci kavramı ise Gelir Vergisi Kanununun 8. maddesinde, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süre ile veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili kişi olarak açıklanmış; ayrıca bazı şahısların başka herhangi bir şart aranmadan daimi temsilci sayılacağı belirtilmiştir. Buna göre Borçlar Kanununda tanımlı ticari mümessiller, tüccar vekilleri seyyar tüccar memurları; Türk Ticaret Kanununda tanımlı acente durumunda bulunanlar ile temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler ve mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar Kanunun 7. maddesi uygulamasında daimi temsilci sayılacaklardır (Koyuncu & Koyuncu, 2015).

Sosyal medyanın vergilendirilmesi “Dar mükellef” ve “Kurum Ticari Kazancı” temelinde incelenmesi gerekmektedir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 3/2 maddesinde; kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar dar mükellef kurum olarak tanımlanmıştır. Tanımda geçen; kanuni merkez; vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen yer, İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği yer olarak aynı maddenin 5 ve 6 numaralı fıkralarında hükme bağlanmıştır. Bu

maddeye göre; (google, twitter ve facebook gibi) merkezi yurtdışında olan kuruluşlar dar mükellef tanımına uymaktadır.

Dar mükellef kurumlar, Türkiye’de elde ettikleri ve kurumlar vergisine tabi kazanç ve iratları 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3/3’üncü maddesinde sayılmış olup bu kazanç ve iratlardan biri de ticari kazançlardır. Dar mükellef kurumların Türkiye’de ticari kazanç elde edebilmesi için;

- a. Bir işyerine sahip olması (veya)
- b. Türkiye’de bir daimi temsilci bulundurması,
- c. Kazancını bu işyerinde veya temsilci aracılığıyla elde etmesi, koşullarına bağlıdır.

Her ne kadar (google, twitter ve facebook gibi) merkezi yurtdışında olan kuruluşlar dar mükellef tanımına uysa da, bu kuruluşların Türkiye’de elde ettiği gelir ticari kazançlar olarak değerlendirilmesine rağmen Türkiye’de vergi kanunlarında tarif edilen kurum kazancının ticari kazanç sayılabilmesi için gereken koşullara uymadığından vergilendirilememektedir. Bu sebeplerle; kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden “dar mükellef” olarak vergilendirildiği, Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine uygun olarak Türkiye’de “iş yeri” olan veya “daimî temsilci” bulunduran yabancı kurumlar tarafından, bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançların vergisi, sadece bu kazançlarla sınırlı olmak üzere Türkiye’de ödenecektir. Ancak bu mevzuat ve yorumlara göre Türkiye’de “iş yeri” veya “daimî temsilci” bulundurmayan ancak Türkiye’de gelir elde eden/ticari kazanç sağlayan merkezi yurtdışında bulunan yabancı kuruluşlardan vergi alınamamaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi” başlıklı 30’üncü maddesinde; dar mükellefiyete tabi kurumların, yine aynı maddede yer alan fıkralarda/bentlerde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslarda dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı, hüküm altına alınmıştır. Bu kazanç ve iratlar Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinde tevkifat yapılacak kazanç ve iratlar arasında sayılmadığından, bu kazanç ve iratlar üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmamaktadır.

Tüm bu açıklamalar dikkate alınıp değerlendirildiğinde; merkezi yurt dışındaki sosyal medya kuruluşlarının internet ortamında sağlamış olduğu reklam hizmetleri karşılığında elde etmiş olduğu kazancın, ticari kazanç olduğu ancak söz konusu firmaların bu kazançlarının, Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtası ile elde etmemesi nedeniyle, bu kazançla-

rının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulmasının mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır (İyigün, 2010).

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Sosyal Medyanın Vergilendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Madde 1’de;

Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

KDV Kanunu’nun 8. maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işi yapanların verginin mükellefi olduğu belirtildikten sonra 9/1’inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili 15 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin (c) bölümünde şöyle denilmektedir;

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1. maddesine göre işlemler Türkiye’de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye’de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye’de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9’uncu maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Buna göre, merkezi yurt dışındaki sosyal medya kuruluşlarının verdiği reklam hizmetinden Türkiye’de yararlandığından, ödenecek hizmet bedeli KDV’ne tabi olup, bu tutar üzerinden hesaplanan katma değer vergisi sorumlu sıfatıyla 2 no’lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi ve aynı döneme ilişkin 1 no’lu KDV beyannamesinde genel hükümlere göre indirim konusu yapılması gerekmektedir.²

² 27.01.2000 tarih ve 4503 sayılı Kanunla KDV Kanunu’nun 6. maddesinde geçen “değerlendirme” ibaresi kaldırılmış olduğundan Tebliğde hükmü kalmamıştır.

Merkezi yurtdışında olan ve Türkiye’de gelir elde eden kuruluşların kazancı ticari kazançtır ancak satılan mal değil hizmettir. Hizmet satışı veya ticareti, mal ticareti veya ithalatı gibi somut olmadığı için işyeri tespiti konusu tartışmalıdır. Yani sunucuların bulunduğu yerin mi yoksa internet sayfasına erişenlerin buldukları yerin mi işyerinin tespitinde dikkate alınacağı net değildir. Ancak bu firmaların kazançları ticari kazanç ve teslim ettikleri hizmet ise bu reklam hizmetinden Türkiye’de yararlanıldığı için faaliyette bulunma yeri Türkiye’dir ve gelir Türkiye’de elde edilmiş sayılmaktadır. Dolayısı ile hizmet teslimi Türkiye olduğu için KDV madde 1’deki tanımlara ve işlemlere uymaktadır. Ancak merkezi yurtdışında bulunan yabancı kuruluşlara Türkiye’de mükellefiyet tesis edilemediği için bölüm 2.2.4 “...KDV-2 Aldatmacası” başlığı altında ayrıntıları anlatıldığı üzere KDV alınamamaktadır.

Sosyal Medyanın Vergilendirilmesinde KDV-2 aldatmacası

Merkezi yurt dışındaki sosyal medya kuruluşlarının verdiği reklam hizmetinden Türkiye’de yararlanan firma reklam hizmeti karşılığında almış olduğu fatura için KDV hesap edecek ve bu hesaplanan KDV’yi bir sonraki ay KDV-2 beyannamesi ile (devreden KDV’si olsa dahi) devlete ödeyecektir. Ancak bu fatura konusu reklam hizmeti, firmanın gideri olduğu için aynı KDV bedelini aynı dönem “İndirilecek KDV” konusu yapılmaktadır. Yani özetle;

- Devlet yurtdışı kaynaklı reklam faturalarının KDV’sini bir sonraki ay peşin olarak almaktadır,
- Fakat aynı KDV miktarını reklam hizmetini alan firmaya indirim konusu yapma imkanı tanımaktadır, nominal olarak devletin bu uygulamadan (KDV) vergi geliri bulunmamaktadır ancak aynı KDV firmalara indirim konusu yaptırıldığı için devlet faizsiz mükelleften borç almış gibi olmaktadır,
- Merkezi yurt dışındaki sosyal medya kuruluşları Türkiye’de gelir elde etmektedir ancak Türkiye’ye vergi ödememektedir,
- Kısaca; KDV’nin 1 nolu beyannamede indirim konusu yapıp 2 nolu beyannamede beyan edilmesi ile KDV “nin hiç beyan edilmemesi arasında nominal olarak hiçbir fark yoktur (İyigün, 2010).

İnternet Platformundan Tahmini Vergi Kaybı ve Vergilendirilmesine İlişkin Öneriler

Geleneksel ticaret yöntemlerine göre; dar mükelleflerin vergilendirilmele-ri ile ilgili kuralların genel çerçevesi böyle olmakla birlikte, sanal dünya söz konusu olduğu zaman bu koşullar değişmekte ve özellikle işyerinin

tanımında yaşanan sorunlar nedeniyle sanal tüccar, sabit bir işyerine ya da daimi temsilciye sahip olmadan bir ülkede faaliyette bulunulabilmektedir. Devletlerin vergilendirme yetkisinin başladığı gümrük hattından aynı gün içerisinde binlerce defa geçebilmektedir. Bu durumda, devletler, vergilendirme sorunlarıyla karşı karşıya kalmaktadır (Öz, 2015).

“Google - Facebook - Twitter” Firmalarının Türkiye’den Elde Ettiği Tahmini Gelir Ve Türkiye’nin Vergi Kaybı

Merkezi yurtdışında bulunan yabancı kuruluşlardan “Google - Facebook - Twitter” firmalarının ülke bazındaki cirolarını ve reklam gelirlerini “*vergi mükelleflerinin bilgilerine ilişkin gizlilik*” ilkesi gereği paylaşmamaktadırlar.

Makalede ayrıntıları ile anlatılan merkezi yurtdışında bulunan yabancı kuruluşlardan “Google - Facebook - Twitter” firmalarının Türkiye’de elde ettiği tahmini kurum ticari kazanç; bu firmaların dünyadaki ve Türkiye’deki üye sayısı/kullanım oranı kullanılarak Türkiye’de elde ettiği tahmini gelir ve bu gelir üzerinden alınmış olması gereken vergi kaybı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo.5 “Google - Facebook - Twitter” firmalarının Türkiye’deki üye sayısı/kullanım oranı kullanılarak Türkiye’de elde ettiği tahmini gelir ve Türkiye’nin vergi kaybı (2010-2014)

		2010	2011	2012	2013	2014	Total (milyon USD)
a	Google Toplam Geliri (milyar USD)	29,32	37,91	46,04	55,52	66,00	234,79
b	2014 Google Tıklanma oranı (TR / Dünya)	3,11%	3,11%	3,11%	3,11%	3,11%	
axb=c	Tahmini Google TR cirosu (milyon USD)	912,78	1.180,00	1.433,21	1.728,33	2.054,64	7.308,96
d	Facebook Toplam Geliri (milyon USD)	1.974,00	3.711,00	5.089,00	7.872,00	12.466,00	31.112,00
e	30.09.2015 Facebook Üye Sayısı Oranı (TR / Dünya)	2,83%	2,83%	2,83%	2,83%	2,83%	

dxe=f	Tahmini Facebook TR cirosu (milyon USD)	55,95	105,18	144,23	223,11	353,31	881,77
g	Twitter Toplam Geliri (milyon USD)	28,30	106,31	316,93	664,89	1.403,00	2.519,43
h	2014 Twitter Kullanıcı Sayısı Oranı (TR / Dünya)	4,96%	4,96%	4,96%	4,96%	4,96%	
gxh=i	Tahmini Twitter TR cirosu (milyon USD)	1,40	5,27	15,71	32,96	69,55	124,89
c+f+i=m	Google-Facebook-Twitter Top. Geliri (milyon USD)	970,13	1.290,45	1.593,16	1.984,40	2.477,49	8.315,62
	KDV (%18)	174,62	232,28	286,77	357,19	445,95	1.496,81
	Kurumlar Vergisi (%20)	194,03	258,09	318,63	396,88	495,50	1.663,12
	MSI Stopajı ((Beyan edilen Kazanç-KV) x %15)	116,42	154,85	191,18	238,13	297,30	997,87
	Vergi Kaybı %50 (milyon USD)	485,06	645,22	796,58	992,20	1.238,75	4.157,81

2010-2014 yılları arası “Google - Facebook - Twitter” firmalarının Türkiye’de ödemesi gereken tahmini;

Katma Değer Vergisi : 1.496,81 milyon USD

Kurumlar Vergisi : 1.663,12 milyon USD

MSI Stopajı : 997,87 milyon USD

KDV mal ve hizmetlerin satış fiyatları üzerinden hesaplanan yayılı muamele vergisi niteliğinde dolaylı bir tüketim vergisidir. Yani KDV nihai tüketiciye yansıtılan bir vergidir. “Google - Facebook - Twitter” firmaları özelinde hesaplanan 1.496,81 milyon USD tutarındaki KDV (bu firmaların vergilendirilebilmesi halinde dahi) nihai tüketici olan Türkiye’deki vergi mükellefi kişi veya kurumlarca ödenecektir. Ancak “KDV-2 Aldatmacası”

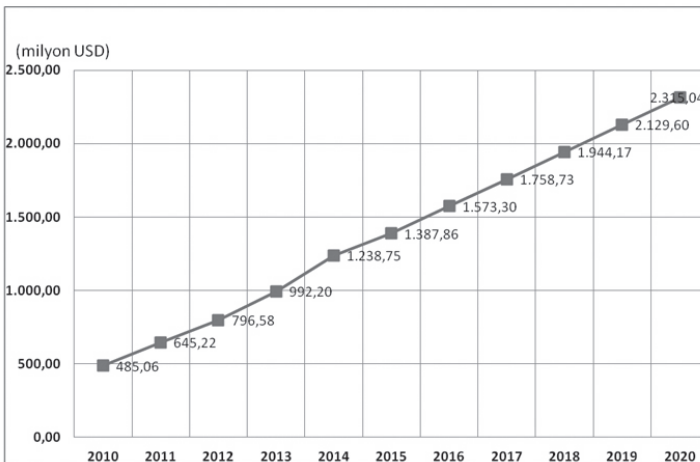
başlığı altında anlatıldığı üzere “Google - Facebook - Twitter” firmalarının Türkiye’de elde ettiği gelirden KDV-2 beyannamesi ile vergi alınıyormuş gibi yapmak yerine bu firmaların vergilendirilebilmesi durumunda doğrudan kendilerinden tahsil edilebilecektir. Böylece bu firmalardan hizmet satın alıp, bedelini ödeyip, faturasını alıp muhasebe kayıtlarına geçirilerek KDV-2 ödemesinden kaçan yani Türkiye açısından vergi kaybına sebebiyet veren olaylarında önüne geçilmiş olunacaktır.

1.496,81 milyon USD tutarındaki KDV’nin Türkiye’deki vergi mükellefi kişi veya kurumlara (“Google - Facebook - Twitter” firmaları tarafından) yansıtılacağı düşünülse bile KDV haricinde tablodaki hesaplama göre Türkiye’ye kurumlar vergisi olarak 1.663,12 milyon USD ve MSI stopajı olarak 997,87 milyon USD toplamda (KDV hariç) 2.660,99 milyon USD yabancı sermaye girişi olmuş olması gerekirdi. KDV’de dahil edilirse 2010-2014 yıllarından ki tahmini vergi kaybı (4.157,81 milyon USD) 4 milyar USD’nin üzerindedir.

2014 yılı Türkiye vergi geliri (GelirİdaresiBaşkanlığı, 2015) 401.683.956.000 TL olduğu, 2014 yılında “Google - Facebook - Twitter” firmalarından kaynaklanan tahmini vergi kaybı 1.238,75 milyon USD’dir. Bu durumda “Google - Facebook - Twitter” firmalarından kaynaklanan tahmini vergi kaybının Türkiye’nin 2014 yılı toplam vergi gelirlerine oranı % 0,72’dir.

Sadece “Google - Facebook - Twitter” özelinde yapılan bu hesaplamalar internet platformundan gelir elde eden diğer firmalarda dâhil edildiğinde vergi kaybının daha yüksek boyutlarda olduğu aşîkârdır.

Şekil 3. “Google - Facebook - Twitter” firmalarının 2010-2014 verileri kullanılarak 2015-2020 yılları tahmini Vergi Kaybı



“Google - Facebook - Twitter” firmalarının hizmet satışı ile ilgili bazı fonksiyonlarının Çin ve Rusya gibi bazı ülkelerde kullanılmadığı düşünüldüğünde Tablo 8 ve Şekil 3’teki hesaplama ve tahminlerin bu firmalar lehine oldukça iyimser tahmin ve hesaplamalar olduğu açıktır.

Şekilde 3’de Tablo 5’de bulunan ciroların 2010-2014 yılları arasındaki artış eğilimleri baz alınarak 2015-2020 yılları arasında dünyadaki ciroları, Türkiye’deki ciroları hesaplanarak Türkiye’ye ödemeleri gereken vergi gösterilmeye çalışılmıştır. “Google - Facebook - Twitter” firmalarının bu hesaplama göre 2015-2020 yıllarında yıl bazında grafikte gösterildiği üzere toplamda (11.108,70 milyon USD) onbir milyardan fazla vergi ödemesi gerekmektedir.

Sosyal Medya Nasıl Vergilendirilebilir?

Türkiye’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında bulunan bazı maddeler, Türkiye’deki kanuni düzenlemelerinin mevcut hali, yorumu ve uygulaması bu yeni sanal, internet üzerinden yapılan ticaret yöntemlerini kavramakta yetersiz kalmaktadır. Hatta Türkiye’nin egemenlik hakkını kullanarak hakkı olan vergiyi tahsil edebilmesini zorlaştırmaktadır. Bu yeni yöntemlerle bir bakanlığının veya kamu kurumunun tek başlarına mücadele etmeleri de mümkün görünmemektedir. Söz konusu vergi olduğu için önce vergi mevzuatına ve vergi ile ilgili uluslararası anlaşmalara bakmak gerekmektedir.

Dar mükellef kurumların elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi, genel kural olarak ticari kazanç ve diğer kazançlar olarak ikili bir ayırım da ele alınabilir. Diğer Kazançlarda (Zirai Kazançlar, Ücretler, Serbest Meslek Kazançları, Gayri Menkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları, Diğer Kazanç ve İratlar) kesinti yolu ile dar mükellef tarafından dolaylı olarak Kurumlar vergisi ödenmektedir. Ancak ticari kazançlarda kesinti yolu ile kurumlar vergisi ödenmemektedir (KVK m.30). Merkezi yurt dışındaki sosyal medya kuruluşlarının Türkiye’de elde ettiği kazanç ticari kazanç olduğu için bu firmalar Türkiye’de vergi ödemek için ya tam mükellef ya da dar mükellef olmak zorundadır. Merkezi yurt dışındaki sosyal medya kuruluşları basiretli bir tacir gibi davranarak vergiden kaçınmak için vergi planlamalarını yaparak vergi oranları düşük ülkelere işyeri açmakta ve diğer ülkelere de vergi ödememek için azami gayret göstermektedirler. Bu sebeple Türkiye’de vergi mükellefi olmaktan kaçmaktadırlar.

Merkezi yurtdışında bulunan bu yabancı kuruluşları vergilendirmek için sadece vergi kanunlarını değiştirmek yeterli olmamaktadır. Uluslararası imzalanan anlaşmalar dahi vergilendirmeye engel teşkil etmektedir. Dola-

yısıyla; egemenlik gereği Türkiye’de elde edilen bu gelirleri Türkiye’nin vergilendirebilmesi için çifte vergilendirmeyi önleyen uluslararası anlaşmaları, kanunları ve tebliğleri topyekûn ele alıp, tekrar gözden geçirip, düzenlenmesi gereklidir.

Uluslararası Anlaşmalarda Değişiklik Yaparak Sosyal Medyanın Vergilendirilmesi

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınacağı için vergi veya internet mevzuatından önce uluslararası anlaşmalardaki vergi almaya engel hükümleri düzeltmek gerekmektedir. “Uluslararası Anlaşmalar (ÇVÖA)” bölümünde detayları ile incelendiği üzere anlaşmanın 5. maddesindeki işyeri tanımı ve 7. maddesindeki ticari kazanç tanımı ile adeta bu anlaşma İrlanda Hükümeti ile değil merkezi İrlanda da bulunan sosyal medya kuruluşları ile Türkiye’de bu şirketlerin vergi ödememesi amacı ile yapılmış gibidir. Dolayısıyla Türk mevzuatında ilgili düzenlemeler yapılmadan önce bu anlaşmalar ya karşılıklı mutabakat ile revize edilmeleri ya da anlaşmanın (29. maddesi³) “Yürürlükten Kalkma” konulu maddesi gereği fesih edilmesi gerekmektedir. Ülkeler ile yapılacak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında işyeri ve ticari kazanç tanımının yeni gelişen teknolojiye ve internet hukukuna uygun olarak özetle merkezi yurtdışında bulunan yabancı kuruluşları vergilendirmeye engel teşkil etmeyecek şekilde yeniden tanımlanması gerekmektedir.

Vergi Mevzuatında Değişiklik Yaparak Sosyal Medyanın Vergilendirilmesi

Kişi ya da kurumların dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilebilmesi için bu kişi ya da kurumların Türkiye’de yürüttükleri ya da Türkiye’de yürütülmüş olarak değerlendirilen faaliyetleri dolayısıyla gelir elde etmeleri gerekir. Türkiye ile elde edilen gelir arasında kurulan bu bağ mülkîlik ilkesi gereği, Türkiye’nin kaynak devlet olarak elde edilen gelirleri vergilendirebilmesinin de meşruiyetini teşkil etmektedir. Devletler kendi egemenlik sınırları içerisinde elde edilen gelirleri ancak bu ilişkinin kurulabildiği durumlarda vergilendirebilirler (Öner, 2015). Bu bağlamda değişen teknolojik şartlara uygun olarak hukuk kurallarının ve kavramlarının gerek uluslararası anlaşmalarda, gerekse kanunlar ve tebliğlerde güncellenmesi gerekmektedir.

3 T.C. ile İrlanda arasında imzalan ÇVÖA madde 29 : Bu Anlaşma, bir Akit Devlet tarafından feshedilmeye kadar yürürlükte kalacaktır. Her bir Akit Devlet, bu Anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 5 yıllık bir süreden sonraki herhangi bir tarihte, en az 6 ay önce, diplomatik yollardan fesih ihbarnamesi vermek suretiyle Anlaşmayı feshedebilir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3/2 maddesinde; kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlar dar mükellef kurum olarak tanımlanmıştır.

Dar mükellef kurumlar, Türkiye’de elde ettikleri ve kurumlar vergisine tabi kazanç ve iratları 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3/3. maddesinde sayılmış olup bu kazanç ve iratlardan biri de ticari kazançlardır.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettiği ticari kazançların vergilendirilebilmesi;

- a) Bir işyerine sahip olması veya
- b) Türkiye’de bir daimi temsilci bulundurması,
- c) Kazancını bu işyerinde veya temsilci aracılığıyla elde etmesi

koşullarına bağlıdır. Dolayısıyla kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükelleflerin Türkiye’de ticari kazanç elde ettikleri gerekçeyle vergilendirilebilmeleri için bunların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurmaları ve kazançlarını bu işyeri veya temsilci aracılığıyla elde etmeleri zorunludur.

Google, Twitter ve Facebook gibi merkezi yurtdışında bulunan yabancı kuruluşlar her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanunu madde 3/2’ye göre dar mükellef sayılsa da aynı kanununun madde 3/3’e göre Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulundurmadıkları için vergilendirilememektedir. Günümüzün teknolojik şartlarında bir ülkede ticari kazanç elde etmek için o ülkede işyeri veya daimi temsilcisi olmasına gerek yoktur. Hatta merkezi yurtdışında bulunan bu tür özellikle internet platformunda ticari kazanç sağlayan yabancı kuruluşlar için (diğer) ülkelerde işyeri açmamak veya daimi temsilci bulundurmamak maliyetlerini azalttığı için daha çok tercih sebebidir.

Bu sebeple Kurumlar vergisi madde 3/3’de bulunan dar mükellef kurumların Türkiye’de ticari kazanç elde edebilmesi için gerekli koşullar günümüzün teknolojik şartlarına ve uluslararası anlaşmalara uygun bir şekilde değiştirilmelidir.

Ayrıca; Maliye Bakanlığına sorumlulukla ilgili yetki veren bir diğer hüküm KDVK’nın 9/1. maddesinde yer almaktadır: “Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir”. Bu hükme benzer bir

hüküm, ÖTVK'nın 4/2. maddesinde⁴ yer almaktadır. Bu hükümler her ne kadar dar mükelleflerle ilgili olarak görülse de, hükümlerde geçen “gerekli görülen diğer hallerde” ibaresiyle işlemin sebep unsuru bakımından Maliye Bakanlığına çok geniş bir takdir yetkisi tanındığı açıktır. Çıkarılan genel tebliğlerle hangi sektörlerin ve kurumların sorumlu tutulacağı ve yapılacak tevkifat oranı belirlenmiştir. Oysa bu düzenlemenin kanunla yapılması, bu oranın da kanunda belirlenmesi ve Bakanlar Kuruluna belirlenen sınırlar dâhilinde oranda değişiklik yapma yetkisinin verilmesi gerekirdi. Vergi sorumlularını ve müteselsil sorumlu tutulacakları tespit etme konusunda idareye son derece sınırlı bir şekilde takdir yetkisi tanınması, tanınacak yetkinin asgarî düzeyde tutulması gerekir. Buna göre vergi idaresinin sorumlu tutabileceği kişi ya da kişi grupları kanunda açık bir şekilde, tek tek sayılmak suretiyle belirtilmelidir (Üstün, 2015). Yasama ile yürütmenin görev alanlarının bir birine girmemesi işlemlerin hukukiliği açısından da önem arz etmektedir.

Tam mükellef, dar mükellef, işyeri, iş merkezi, şube, daimi temsilci gibi tanımların Vergi Usul Kanununda yapılması Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve KDV gibi diğer kanunlardan bu tanımlara atıf yapılarak kavram birliği sağlanması kanunların daha anlaşılabilir ve uygulanabilir olması açısından önem arz etmektedir.

Merkezi yurtdışında bulunan özellikle internet platformunda ticari kazanç sağlayan yabancı kuruluşları vergilendirebilmek için sadece uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve vergi mevzuatını değiştirmek yeterli olmayabilir. Bu durumda ülke olarak yaptırımların devreye sokulması gerekmektedir. Yani vergi mevzuatı haricinde internet mevzuatında da değişiklik yapmak gerekecektir. Bu konu ayrıca “İnternet Mevzuatında Değişiklik Yaparak Sosyal Medyanın Vergilendirilmesi” başlığı altında incelenecektir.

Vergi Mevzuatında Bazı Tanımların Yeniden Yorumlanması

Özellikle vergi hukukunda yorum; soyut hukuk kurallarının somut hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanabilmesi için çeşitli kriterleri göz önünde bulundurarak yapılan açıklamalardır. Yorum yeni bir hüküm getirmez, mevcut olan yasa hükümlerinin anlaşılmasını sağlayarak kanunların uygulama biçimini gösterir. Vergi hukukunda yorum yöntemlerinden olan amaçsal (gai) yoruma göre kanunun amacı önemlidir. Zamanın gereksinimlerine göre yorumlanması gerekmektedir.

4 ÖTVK. Md. 4/2: “Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanunî ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir”.

Her ne kadar mevcut mevzuatta ve uluslararası anlaşmalarda değişiklik yapılması gerekse de mevcut mevzuatta var olan tanımların unsurları ile birlikte tekrardan yorumlanarak internet olan bilgisayar ekranının işyeri veya daimi temsilci sayılması tebliğlerle düzenlenebilir. Şöyle ki; ticari şubenin tanımı Türk Ticaret Kanunu'nda yer almamış ancak 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda şubenin unsurlarına yer verilmiştir. Bu kanunlardaki hususlar, Yargıtay kararları ile birlikte değerlendirildiğinde şubenin unsurlarını 4 başlıkta özetlemek mümkündür;

Merkeze Bağlı Olma: Şube ile merkezin aynı gerçek veya tüzel kişiye ait olması gerekir. Şubenin kar ve zararı merkeze aittir. Şube aracılığıyla elde edilen hakların ve üstlenilen borçların sahibi de işletmenin kendisidir.⁵ Bu durum hem 5174 sayılı Kanun'un 9/II. hem 5411 sayılı Kanun'un 2. maddeleri hükümlerinde açıkça gösterilmiştir.

Üçüncü Kişilerle Bağımsız Şekilde ve Doğrudan İşlem Yapabilme: Merkeze bağımlı olan şubenin merkezin yaptığı işlemler türünden işlemleri üçüncü kişilerle kendi başına yapma yetkisine sahip olmasıdır.⁶

Yer ve yönetim ayrılığı: Şubenin açılma nedeni farklı pazarlara ulaşma olduğundan, merkezden ayrı bir mahalde ve mekânda faaliyet göstermesi gerekir.⁷

Merkez ve Şube Arasında Faaliyet Yönünden Benzerlik: Bankacılık Kanunu'nun şubeyi tanımlayan 3. maddesinde de belirtildiği gibi, şube olmanın en önemli unsurlarından birisi, merkezin yaptığı işlemlerin tamamını veya bir kısmını tek başına gerçekleştirebilmektir. Şubenin merkez ile aynı işlemleri yapmasının gerekli olduğu sadece Bankacılık Kanunu'nda hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla bu kanun'a göre, bir işyerinin banka şubesi sayılabilmesi için banka işlemleri veya mevduat toplama şeklinde faaliyet göstermesi gerekir. Bu açıdan bakıldığında, bankacılık işlemlerini gerçekleştirebilmek bir birimi banka şubesi olarak kabul edebilmek için fevkalade önemlidir. Bankacılık işlemleri ile kastedilen husus, bankaların iç işleyişine yönelik faaliyetler değil, dışa yönelik yani müşterilerle muha-

5 Göle, s. 195; Arkan, s. 38; Karahan, s. 31; Ayhan, s. 68; Poroy/Yasaman, s. 44; Inal, T., Ticari İşletme Hukuku, İstanbul 2004, s. 84; von Steiger, s. 376; Böckli, s. 82; Baumbach/Hopt, s. 83; Meier-Hayoz/Forstmoser, s. 558.

6 Karayalçın, s. 186; Arkan, s. 38; Göle, s. 197; Ayhan, s. 70; Mimaroglu, s. 209; Karahan, s. 32. İsviçre ve Alman hukukunda da, bir yerin şube olmasında aranan temel özellik üçüncü kişilerle merkezin gerçekleştirdiği türden bağımsız hukuki işlemler yapmaktır. Bu bağlamda şubenin kendisine ait banka hesabının bulunması, satış sözleşmelerine imza koyması örnek olarak verilebilir. (Von Steiger, s. 378; Böckli, s. 82; Baumbach/Hopt, s. 83).

7 Arkan, s. 39; Göle, s. 202; Karayalçın, s. 186-187; von Steiger, s. 376-377; Böckli, s. 82; Baumbach/Hopt, s. 83; von Büren/Stoffel/Schnyder/Christen-Westenberg, s. 37.

tap olmayı gerektiren faaliyetlerdir. Bu nedenle bankaların araştırma geliştirme, eğitim, risk değerlendirme birimleri ayrı bir mekân veya yönetime sahip olsalar dahi, müşterilerle doğrudan bağlantı kurmadıklarından şube olarak kabul edilmezler (Battal, 2006:64). Banka şubeleri için temel şart olarak aranan merkezle aynı veya benzer konuda faaliyet gösterme şartının diğer ticari işletme şubeleri için de aranması ve merkez ile aynı konuda faaliyet göstermeyen bir birimin şube olarak kabul edilmemesi gerekir (Göle, 1986:200). Bir işyerinin, merkezin gerçekleştirdiği faaliyetlerden bir kısmını yapması halinde o iş yerinin şube sayılabileceği, satış mağazalarının da aynı gerekçeyle şube olarak kabul edilmeleri gerekmektedir (Tolun, 1963:535). Yargıtay da satış mağazalarını doğrudan doğruya şube olarak kabul etmek yerine, bunların niteliğini araştırarak sonuca varmayı uygun görmüştür⁸Ayrıca şube olarak kabul edilme konusunda; Yargıtay da hukuki işlemlerin niteliği ve kapsamı üzerinde durmamış sadece icap ve kabul iradelerini göstererek sözleşme yapabilmeyi yeterli saymıştır.

Merkezleri yurtdışında olan “Google - Facebook - Twitter” özelinde bu bilgisayar ekranlarının şube gibi çalışmasının yanında ticari şubede olması gereken 4 unsurlar bakımından incelediğimizde;

- a. Bilgisayar ekranlarının yazılımlar ile doğrudan merkeze bağlı oldukları,
- b. “Google - Facebook - Twitter” gibi kuruluşların bilgisayar ekranları vasıtasıyla (Türkiye’de mukim) üçüncü kişilerle bağımsız şekilde ve doğrudan işlem yapabildikleri,
- c. Her ne kadar merkezi ABD’de veya Dublin’de olsa da sosyal medya kuruluşları merkez adreslerinden farklı, internetin olduğu her yerde satış yapabildikleri için Yer ayrılığı unsurunun gerçekleştiği ve her tüketicinin ekran üzerinden şube çalışanı/operatörü gibi işlemleri kendi yaptığı için yönetim ayrılığı unsurunun da gerçekleştiği,
- d. Sosyal medya Merkezleri tarafından kısıtlanarak verilen yetki kapsamında Şube gibi kullanılan ekran arasında faaliyet yönünden benzerlik vardır, merkezin birincil amacı reklam hizmeti satma faaliyetidir. Ekran şeklindeki şubelerden bu faaliyetler gerçekleştirilmektedir.

İnternet olan bilgisayar ekranlarının dört unsuru da taşıdığını görmekteyiz.

8 Yargıtay 11. HD 26.11.1982 tarih, E. 3442 ve 5627 sayılı kararı (Batider 1982, C. XI, S. 4, s. 187-188).

Yukarıda ayrıntıları ile anlatıldığı üzere şubede gerçekleşen;

- a. Merkez ile aynı işlemleri yapabilme,
- b. Müşterilerle doğrudan bağlantı kurabilme,
- c. Merkezin gerçekleştirdiği faaliyetlerden bir kısmını yapabilme,
- d. İcap ve kabul iradelerini göstererek sözleşme yapabilme,

fiillerinin internet olan ekran aracılığı ile yapılabildiğinden bu ekranların şube sayılabilecektir. Gerek uluslararası anlaşmalarda gerekse vergi mevzuatında şubenin işyerinin bir unsuru olduğundan ekranın şube olarak kabul edilmesi/yorumlanması halinde merkezi yurtdışında bulunan yabancı kuruluşların Türkiye’de elde ettiği ticari kazançların vergilendirilebilmesi mümkündür.

“Google - Facebook - Twitter” gibi firmalar özelinde internet olan bütün bilgisayar ekranlarında müşterinin/tüketicinin operatörlüğü ile (reklam vb. gibi hizmet) satışı yapıldığı ve sabit bir yerde ticari mal satan bir şubede yapılan bütün işlemlerin bu ekran üzerinde yapılabildiği düşünüldüğünde bu ekranların her birinin sosyal medyanın şubesi olduğu açıktır.

İnternet Mevzuatında Değişiklik Yaparak Sosyal Medyanın Vergilendirilmesi

İnternet ortamında yapılan yayınlar, erişim sağlayıcılar tarafından abone-lerin kullanımına sunulmaktadır. Yapılan yatırımlar ile oluşturulan geniş bant (fiber) alt yapıları, büyük oranda dünya da büyük aktör olarak rol alan sosyal medya kuruluşları tarafından kullanılmaktadır. Özellikle video ve mesaj paylaşım platformları tarafından oluşturulan trafik, alt yapının büyük bölümünü kullanmaktadır. Konuyu karayolu metaforu üzerinden inceleyecek olursak. Karayolları internet altyapısını, karayollarından seyahat eden araçlar sosyal medya aktörlerini ve sürücüler ise kullanıcılara karşılık gelmektedir. Tıpkı karayollarında ücret ödemeyen sürücüler ücretsiz yolları kullanmak durumunda kaldıkları gibi vergi ödemeyen sosyal medya kuruluşları daraltılmış bant altyapısı kullanılmalıdır. Bu şekilde vergi ödeyen ve ödemeyen kuruluşlar arasında rekabet koşulları adalet ilkesine uygun olarak işletilmiş olmaktadır. Karayollarında bu yöntem hiçbir ülke tarafından insan hakları evrensel beyannamesini 13. maddesine aykırı görülmemektedir. Buna bağlı olarak 12. maddede tanımlı olan haberleşme hakkı da ihlal edilmiş sayılmaz.

Yerli İnternet Platformu ve Sosyal Medya Ürünlerinin Geliştirilmesi

Yerli ve yeterli internet platformlarının olmaması, merkezi yurt dışındaki sosyal medya kuruluşlarına bağımlı hale getirmektedir. Bu bağımlılık gerekli yasal düzenlemelerin yapılamaması sebeplerinden biridir.

Devlet eli ile bilimsel ve teknolojik alanlarda, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi, koordine edilmesi, izlenmesi, özendirilmesi ve yapılması; bu amaçla program ve projeler geliştirilmesi gerekmektedir. Türkiye'nin bilim ve teknoloji politikalarının makul ve istikrarlı bir şekilde saptanması gerekmektedir. Bilim ve teknolojiye, buluş ve yeniliğe dayalı rekabet gücünün yükseltilmesi, ekonomik ve sosyal gelişmesine, ülke güvenliğine, dönük stratejik alanlarda araştırmalar yapılması, teknoloji alt yapısını güçlendirmek amacıyla merkezler ve enstitülerin kurulması gerekmektedir.

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerini yapan merkezlerde, enstitülerde ve birimlerde geliştirilen teknolojilerin üretimde ve ihtiyaç duyulan alanlarda kullanılması, tanıtılması veya bunlardan daha kolay yararlanılmasını sağlamak için gerekli ortamların ve yönetim yöntemlerinin hazırlanması ve bu teknolojilerin ülke ekonomisine, sınıflar ve sosyal gelişmeye katkıda bulunacak ticari değerlere dönüşmesi sağlanmalıdır.

Kamu ve özel sektörün teknolojik araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetlerine etkin katılımını sağlayacak teşvik ve destek sistemlerinin geliştirilmesi ve uygulanması; erken aşamadaki gelişme potansiyeli olan buluşların ticarileştirilmesi amacıyla faaliyet gösteren tüzel kişi ve fonların desteklenmesi ve ülke genelinde bilim ve teknoloji kültürünün geliştirilmesi gerekmektedir. Ve zaten ancak 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanunda bu görevler/gereklilikler açıkça yazılmaktadır.

Yerli internet platformu ve sosyal medya ürünlerinin geliştirilmesi için diğer önemli bir husus ise yerli sosyal medya ürünleri ile yabancı sosyal medya ürünleri arasındaki haksız rekabeti önlemektir.

Rekabet (RekabetKurumu, 2015), ancak belirli bir takım şartların varlığı halinde gerçekleşebilmektedir. Rekabet, piyasa ekonomisinin işlerliğini sağlayan araç durumundaki bir süreç olduğu için, rekabeti oluşturacak şartların bulunmaması durumunda piyasa ekonomisinin sağlıklı bir şekilde işlemesi de söz konusu olamamaktadır. Doğal olarak rekabet ortamı içindeki ekonomik birimler sürekli olarak rekabetten kaçma eğilimindedir. Pi-

yasa ekonomisinin istikrarlı olmayan bir içyapısı ve iç dinamiği vardır. Bu nedenle, piyasa ekonomisinin etkin bir şekilde işleyebilmesi için öncelikle sağlıklı bir rekabet sürecinin varlığı gereklidir. Rekabetin dürüstlük kurallarına aykırı olarak veya aldatıcı davranışlarla bozulmasına genel olarak “haksız rekabet” denilmekte ve buna ilişkin hukuki düzenlemeler Türk Ticaret Kanunu ile Borçlar Kanununda yer almaktadır. Rekabetin ülkemizde yerleşmesinde ve devamında Devlete büyük görevler düşmekte, Devletin bilinçli bir rekabet politikası izlemesi kaçınılmaz olmaktadır. Rekabete dayalı bir piyasa düzeninin korunması ve geliştirilmesi rekabet politikasının görevidir. Piyasa ekonomisinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için, rakip teşebbüsler arasında dinamik bir rekabet sürecinin var olması ve bu süreçte güçlü olanın değil, başarılı olanın kendini kabullendirmesi gerekir. Devletin bir rekabet politikası bulunmaması durumunda başarılı olan değil, güçlü olan piyasaya egemen olmakta ve rekabet ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle piyasa düzeninin geçerli olduğu ekonomilerde rekabetin tesisi ve korunması, sürekliliğinin sağlanması Devletin temel görevi olmaktadır. Piyasa ekonomilerinde rekabet politikası, genel ekonomi politikası için hayati önemi haizdir. Zira piyasa sisteminin merkezi unsurunu oluşturan rekabet sürecindeki bozukluk ekonomik sistemin bütününe tehdit etmektedir. Anayasa'nın 167. maddesi,

Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır, piyasalarda fiili veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşme ve kartelleşmeyi önler.

hükümünü vazetmektedir. Bu nedenlerle rekabeti devlet eliyle oluşturmak gerekmektedir. Sağlıklı piyasaların oluşması; girişimcilerin özendirilmesi, sınırlı ülke kaynaklarının etkin dağılımı ve bunların en verimli bir şekilde kullanımı bağlamında liyakat ve dirayet sahibi güçlü bir bürokrasi ile olur. Rekabetin olmadığı yerde rant doğar. Rantın yaygın olduğu toplumlarda, genel eğilim rekabet ortamını oluşturup rantı azaltmak değil, oluşan ranttan pay alabilme mücadelesi olur (Kumcu, 2008:11).

Bu bağlamda; piyasalardaki rekabeti engelleyici, bozucu veya kısıtlayıcı anlaşma, karar ve uygulamalar ile piyasaya hakim olan teşebbüslerin bu hakimiyetlerini kötüye kullanmalarının önlenmesi gerekmektedir. Bunun için gerekli düzenleme ve denetlemelerin yapılarak rekabetin korunmasının sağlanması gerekmektedir. Ayrıca piyasada hakim durumda olan teşebbüslerin bu hakimiyetlerini kötüye kullanması veya mevcut hakim durumu güçlendirmeye yönelik ve bunun sonucu olarak rekabeti önemli ölçüde azaltacak birleşme ve devralma niteliğindeki her türlü hukuki işlem ve davranışlar ile ilgili çalışmaların yapılması gerekmektedir.

Ancak 13.12.1994 yayım tarihli 4054 Sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 20. maddesine göre, mal ve hizmet piyasalarının serbest ve sağlıklı bir rekabet ortamı içinde teşekkülünün ve gelişmesinin temini ile bu Kanun'un uygulanmasını gözetmek ve Kanun'un (Rekabet Kurumuna) kendisine verdiği görevleri yerine getirmek olduğu açıktır. Ayrıca rekabet ile ilgili bahsedilen bu görevler/gereklilikler Rekabet Kurumu'nun görev, yetki ve sorumlulukları (Rekabet Kurumu, Yıllık Rapor, 2014 - Görev, Yetki ve Sorumluluklar, 2015) arasında açıkça yazmaktadır.

Sonuç

İlgili kurumların kanunlarında yazılı bu görevler ile ilgili olarak esasa ilişkin köklü girişimlerinin olması gerekmektedir. Kamu hizmetlerinden ticarete, eğitimden oyun sektörüne, istihbarat amaçlı kullanımdan siber orduların kurulmasına kadar birçok alanda çok hızlı gelişmelerin yaşandığı internet platformunda bu gelişmeleri idrak edip uyum sağlayamayan bireyler, şirketler, kurumlar, topluluklar, devletler çağının gerisinde kalmaya mahkûm olacaklardır. Ülke egemenliği ve insan faktörünün merkezde olmadığı bir internet platformunda eşitsizlik ve adaletsizlik teknolojinin gelişimindeki hız ile orantılı olarak artacaktır. İnternet insanlığın ortak evidir. İnternet sitelerinin tüm dünyada erişime açık olması bu sitelerin sorumluluklarıyla kazançları arasında oldukça büyük bir farka sebep olmaktadır. Bu bölümde oluşan bu farkı minimize edecek uygulamalar konusunda öneriler sunulacaktır. Dünyanın en çok internet kullanıcılarına sahip 9. ülkesi olan Türkiye'nin bu düzenlemeler konusunda en kısa sürede adım atması gereklidir ve bir devlet politikası olmalıdır.

Uluslararası anlaşmaların revize edilmesi bağlamında; diğer ülkeler ile yapılmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yürürlükten kalkma maddelerinde bulunan *fesih edilememe* sürelerine dikkat ederek yani fesih edilememe süresi içerisinde; fesih edilirse Türkiye'nin faydası ve fesih etmemenin maliyeti analizi yapılarak faydası maliyetinden çok olan anlaşmaların feshedilmesi gerekmektedir. Diğer ülkeler ile bundan sonra yapılacak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yürürlükten kalkma maddelerinde bulunan *fesih edilememe* sürelerine, işyeri ve ticari kazanç tanımlarına dikkat edilerek bu tanımların yeni gelişen teknolojiye ve internet hukukuna uygun olarak merkezi yurtdışında bulunan yabancı kuruluşları vergilendirmeye engel teşkil etmeyecek şekilde güncellenmesi gerekmektedir.

Vergi mevzuatının revize edilmesi bağlamında; Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükelleflerin Türkiye'de ticari kazanç elde ettikleri gerekçesiyle vergilendirilebilmeleri için bunların Türkiye'de işyeri

veya daimi temsilci bulundurmaları ve kazançlarını bu işyeri veya temsilci aracılığıyla elde etmeleri zorunludur. Google, Twitter ve Facebook gibi merkezi yurtdışında bulunan yabancı kuruluşlar her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanunu madde 3/2'ye göre dar mükellef sayılsa da aynı kanunun madde 3/3'e göre Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulundurmaları için vergilendirilememektedir. Günümüzün teknolojik şartlarında bir ülkede ticari kazanç elde etmek için o ülkede işyeri veya daimi temsilcisi olmasına gerek yoktur. Hatta merkezi yurtdışında bulunan bu tür özellikle internet platformunda ticari kazanç sağlayan yabancı kuruluşlar için (diğer) ülkelerde işyeri açmamak veya daimi temsilci bulundurmamak maliyetlerini azalttığı için daha çok tercih sebebidir. Bu sebeple Kurumlar vergisi madde 3/3'de bulunan dar mükellef kurumların Türkiye'de ticari kazanç elde edebilmesi için gerekli koşullar günümüzün teknolojik şartlarına ve uluslararası anlaşmalara uygun bir şekilde değiştirilmelidir. Tam mükellef, dar mükellef, işyeri, iş merkezi, şube, daimi temsilci gibi tanımların Vergi Usul Kanununda yapılması Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve KDV gibi diğer kanunlardan bu tanımlara atf yapılarak kavram birliği sağlanması gerekmektedir. Hangi sektörlerin ve kurumların vergi sorumlusu, müteselsil sorumlu tutulacağı ve yapılacak tevkifat oranları, vergi oranlarının belirlenmesi konusunda idareye son derece sınırlı takdir yetkisi tanınarak kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Vergi mevzuatında bazı tanımların yeniden yorumlanması bağlamında; Vergi hukukunda yorum yöntemlerinden olan amaçsal (gai) yoruma göre kanunun amacı önemlidir. Zamanın gereksinimlerine göre yorumlanması gerekmektedir. Bu bağlamda internet olan bilgisayar ekranlarında normal bir işyeri şubesinde gerçekleşen; merkez ile aynı işlemleri yapabilme, müşterilerle doğrudan bağlantı kurabilme, merkezin gerçekleştirdiği faaliyetlerden bir kısmını yapabilme, icap ve kabul iradelerini göstererek sözleşme yapabilme, fiilleri yapılabildiğinden bu ekranların şube sayılabileceği şeklinde yorumlanarak gerekli tebliğlerin ilgili bakanlık tarafından hazırlanması gerekmektedir.

İnternet mevzuatının revize edilmesi bağlamında; Vergi ödeyen, merkez yurtiçinde olan hizmet sağlayıcısı ile vergi ödemeyen, merkezi yurtiçinde olmayan hizmet sağlayıcının aynı alt yapıdan hizmet vermesi haksız rekabete sebep olduğu için farklı bant genişliklerinde hizmet vermeleri için gerekli mevzuat ve altyapı çalışmalarının yapılması gerekir.

Kaynakça

- Battal, A. (2006). *Bankacılık Kanunu Şerhi*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- BBC, (30.03.2015). *Starbucks, Google ve Amazon mecliste ifade verdi*, http://www.bbc.com/turkce/ekonomi/2012/11/121113_tax_avoidance
- Begger, G. (2011, 03 11). *Çevrimiçi Genç Türkiye-Türkiye'deki Dijital Durumla ilgili Araştırma Çalışması, UNİCEF Raporu*. <http://panel.unicef.org.tr/vera/app/var/files/c/e/cevrimici-genc-turkiye-18.11.11.doc> adresinden alındı
- BilgiTeknolojileriveİletişimKurumu. (2015, 12 23). *Türkiye Elektronik Haberleşme Sektörü Raporu*. https://www.btk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fSayfalar%2fPazar_Verileri%2f2015-Q1.pdf adresinden alındı
- BilişimAkademiNET. (2006). *Web Hosting Nedir?* <http://www.bilisimakademi.net/kbOku.asp?kbID=36> adresinden alındı
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Ed. Uzel, G. (Türkiye Bilişim Şurası). *Hukuk Çalışma Grubu Raporu: İnternet Servis Sağlayıcılarının Sorumlulukları ve İnternet Yayıncılığı*. Ankara: Türkiye Bilişim Derneği.
- Eraslan, L. (2015). *Sosyal Medya Toplum Araştırma*. Beta Yayınları: İstanbul.
- Erkin, G. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Ankara Barosu Dergisi*.
- Fonte, G., & Jones, G. (2015, 09 30). *Italy's Renzi faces uphill struggle over Google Tax plan*. <http://www.reuters.com/article/us-italy-tax-internet-analysis-idUSKCN0RU1HS20150930> adresinden alındı
- GelirİdaresiBaşkanlığı. (2015, 12 24). *Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı*. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm adresinden alındı
- Google. (2015, 11 19). *Insights For Search*. <https://www.google.com/tr/trends/explore#geo=TR&date=1%2F2004%20142m&cmpt=date&tz=Etc%2FGMT-2> adresinden alındı
- Göle, O. C. (1986). *Ticari İşletmenin Merkez ve Şubesinin Tayini Sorunu*. Ankara: Prof. Dr. Ernst E. Hirsch'in Hatırasına Armağan.
- Heber, A. (2015, 05 11). *Australia will get a 'Google tax' in the federal budget*. <http://www.businessinsider.com.au/australia-will-get-a-google-tax-in-the-federal-budget-2015-5> adresinden alındı
- Hostbul.net. (2012, 03 27). *Web Hosting Nedir?* <http://www.hostbul.net/yeni-baslayanlar/36/web-hosting-nedir.aspx> adresinden alındı
- İnternet ve Hukuk*. (2000). Superonline Workshop.
- InternetWorldStats. (2015, 11 18). *Internet Usage in Europe*. <http://www.internetworldstats.com/stats4.htm#europe> adresinden alındı

- InternetWorldStats. (2015, 11 18). *Top 20 Countries with the Highest Number of Internet Users*. <http://www.internetworldstats.com/top20.htm> adresinden alındı
- İyigün, R. (2010, 12 06). *Google, Twitter ve Benzeri Firmalardan Türkiye’de Alınan Reklam Hizmetlerinin Vergisel Boyutu ve Muhasebe Uygulaması*. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/recepiyigun/002/> adresinden alındı
- Khadem, N. (2015, 05 01). *Google paid \$11.7m tax in 2014, but says ‘there’s more we can do*. [www.smh.com.au: http://www.smh.com.au/business/google-paid-117m-tax-in-2014-but-says-theres-more-we-can-do-20150430-1mxbx7.html](http://www.smh.com.au/business/google-paid-117m-tax-in-2014-but-says-theres-more-we-can-do-20150430-1mxbx7.html) adresinden alındı
- Kılıç, A. (2013). *Devlet Eli İle İnternet İçerik Düzenlemesi Sorunu: TİB Örneği*. Konya: Yayınlanmamış Doktora Tezi Selçuk Üniversitesi.
- Kiremitçi, Ü. (2012). *İnternetin Gelişimi ile Birlikte Ortaya Çıkan Sorunlar ve İnternetin Düzenlenmesine Yönelik 5651 Sayılı Yasanın Getirdiği Önlemler, Uygulama Sorunları ve Çözüm Önerileri*. Ankara: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu.
- Koyuncu, M., & Koyuncu, C. (2015, 12 23). *Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulaması Açısından Dar Mükellefiyet Müessesesi*. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59MaliCozum/18%20-%2059%20MESUT%20KOYUNCU.doc> adresinden alındı
- Kumcu, E. (2008). *Rekabet Üzerine Denemeler*. Ankara: Rekabet Kurumu Yayınları.
- Lin, T. (Yöneten). (2015). *Internet Governance Forum* [Sinema Filmi].
- Moran, M., & Hunt, B. (2015, 12 23). *Search Engine Marketing*. <http://semincbook.com/country-search-engines/> adresinden alındı
- Öner, C. (2015, 12 23). *Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine*. http://www.kazanci.com/kho2/hebb/files/dsp.php?fn=makale-cihatoner-1.htm&kw=`dar+m%C3%BCKellef#_Toc403479485 adresinden alındı
- Öz, S. (2015, 11 30). *Twitter’in Vergilendirilmesi*. Vergi Sorunları Dergisi: <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=88> adresinden alındı
- Özbeç, G. (2011). *Yer Sağlayıcılığı Kavramı; Dünya’daki ve Türkiye’deki Durumu, Türkiye’deki Yer Sağlayıcıların Hukuki, Teknik ve İdari Sorunları ve İyileştirmeye Yönelik Çözüm Önerileri*. Ankara: İletişim Uzmanlığı Tezi.
- Rekabet Kurumu. (2015, 12 24). *Kanunun Genel Gerekçesi*. <http://www.rekabet.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Kanunun-Genel-Gerekcesi> adresinden alındı
- Rekabet Kurumu. (2015, 12 24). *Yıllık Rapor, 2014 - Görev, Yetki ve Sorumluluklar*. www.rekabet.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fFaaliyet+Raporlar%2fC4%B1%2fRK_16.pdf adresinden alındı

- Sarı, E. (2011). *5651 Sayılı Kanun Kapsamında Erişim Sağlayıcılığı Kavramı: Getirilen Hak, Yükümlülük Ve Sorumluluklar, Dünya'daki Uygulama Örnekleri*. Ankara: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu.
- Sınar, H. (2001). *İnternet ve Ceza Hukuku*. Beta Yayınları: İstanbul.
- Soner, C. (2015, 12 23). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları*. <http://www.kazanci.com/kho2/hebb/files/dsp.php?fn=makale-cerensononer-2.htm&kw='dar+m%C3%BCkellef'#fm> adresinden alındı
- Tolun, O. (1963). *Yabancı Sermaye Şirketlerinin Türkiye'de Şube Açmaları. III. Banka ve Ticaret Hukuku Haftası*. Ankara.
- Tüfekçi, I., & Fidan, N. (2015, 11 23). *Yabancı Hesaplar Vergi Mevzuatına Uyum Yasası (FATCA) Genel Bakış*. www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2014&publicationId=1948950 adresinden alındı
- TÜİK. (2015, 11 18). http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1028 adresinden alındı
- TÜİK. (2015, 11 19). *Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması*. http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1028 adresinden alındı
- TÜİK. (2015, 11 19). *Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanımı Araştırması*. <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18660> adresinden alındı
- TÜİK. (2015, 11 19). *Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanımı Araştırması 2015*. <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18660> adresinden alındı
- Üstün, Ü. S. (2015, 12 23). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. http://www.kazanci.com/kho2/hebb/files/dsp.php?fn=makale-umitsuleymanustun-2.htm&kw='dar+m%C3%BCkellef#_ftn160 adresinden alındı
- Yaltı, B. (2006). *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine*. *Hukuk Araştırmaları Dergisi, Doç.Dr. Mehmet Somer'e Armağan*.

Copyright of Turkish Journal of Police Studies / Polis Bilimleri Dergisi is the property of Turkish National Police Academy and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.